

**T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı**

Emrah YILDIZ

**KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER İÇİN
TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KOBİ
TFRS) VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY**

Yozgat – 2013

**T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı**

Emrah YILDIZ

**KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER İÇİN
TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KOBİ
TFRS) VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY**

Yozgat – 2013

T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ KABULÜ

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı 80110110005 numaralı öğrencisi Emrah Yıldız'ın hazırladığı "**Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) ve Bir Uygulama**" başlıklı DOKTORA/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca/...../..... günü saatte yapılmış, tezin kabulüne OY ÇOKLUĞU/OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan : Doç. Dr. Hikmet ULUSAN

Üye : Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇSOY (Danışman)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Orhan ÜNAL

ONAY

Bu tezin Kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun.....tarih ve.....sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...../...../2013

Yrd. Doç. Dr. Hilmi SÜNGÜ

Enstitü Müdür V.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ	vi
TABLolar LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ.....	1
1. MUHASEBE STANDARTLARI ve KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI	3
1.1. Muhasebe Standartları	3
1.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı	3
1.1.2. Muhasebe Standartlarının Doğuşu.....	4
1.1.3. Muhasebe Standartlarının Gelişimi	7
1.1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu (IASB).....	7
1.1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları	11
1.1.3.3. Türkiye'de Muhasebe Standartları ve Gelişimi	14
1.2. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI.....	19
1.2.1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı ve Genel Özellikleri. 19	
1.2.2. KOBİ'ler İçin UFRS	24
1.2.2.1. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Doğuşu ve Gelişimi	25
1.2.2.2. Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS Çalışmaları.....	28
2. KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	31
2.1. KOBİ UFRS'nin Yapısı	31
2.1.1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler.....	32
2.1.2. Kavramlar ve Genel İlkeler	34
2.1.3. Finansal Tabloların Sunuluşu.....	40
2.1.4. Finansal Durum Tablosu	42
2.1.5. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu.....	46
2.1.6. Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu . 50	
2.1.7. Nakit Akış Tablosu.....	51
2.1.8. Finansal Tablo Dipnotları.....	53
2.1.9. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	54

2.1.10. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	56
2.1.11. Temel Finansal Araçlar	60
2.1.12. Diğer Finansal Araçlar	62
2.1.13. Stoklar	64
2.1.14. İştiraklerdeki Yatırımlar	69
2.1.15. İş Ortaklıklarındaki Paylar	70
2.1.16. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	71
2.1.17. Maddi Duran Varlıklar	73
2.1.18. Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	78
2.1.19. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyeler	80
2.1.20. Kiralamalar	82
2.1.21. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	84
2.1.22. Borçlar ve Özkaynaklar	86
2.1.23. Hasılat	88
2.1.24. Devlet Teşvikleri	93
2.1.25. Borçlanma Maliyetleri	94
2.1.26. Hisse Bazlı Ödemeler	95
2.1.27. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	96
2.1.28. Çalışanlara Sağlanan Faydalar	100
2.1.29. Gelir Vergileri	105
2.1.30. Yabancı Para Çevrim İşlemleri	111
2.1.31. Yüksek Enflasyon	113
2.1.32. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	115
2.1.33. İlişkili Taraf Açıklamaları	117
2.1.34. Özellikli Faaliyetler	118
2.1.35. KOBİ TFRS'ye Geçiş	120

3. KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE UYGULANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK OLAY

3.1. ABC Ticaret Şirketi Örneği	123
3.2. Varsayımlar	133
3.2.1. 2013 Yılına Ait Dönem İçi İşlemler	133
3.2.2. 2013 Yılına Ait Dönem Sonu İşlemler	138
3.3. Çözümler	144
3.3.1. 2013 Yılına Ait Dönem İçi İşlemleri Muhasebe Kayıtları	144
3.3.2. 2013 Yılına Ait Dönem Sonu İşlemleri Muhasebe Kayıtları	153
3.3.3. Dönem Sonu Bilançosu ve Gelir Tablosu	167
3.3.4. ABC Pazarlama Ticaret ve Gıda Sanayi A.Ş.'nin Finansal Tablolarına İlişkin Açıklayıcı Notlar	169

SONUÇ	178
KAYNAKÇA.....	183
ÖZGEÇMİŞ	186

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları
(KOBİ TFRS) ve Bir Uygulama

Emrah Yıldız

Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı

2013:186 + XI Sayfa

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren özellikle son 20 yıldır teknoloji ve ekonomide meydana gelen hızlı gelişim ve değişimin sonucu olarak dünya ekonomisi küresel bir yapıya dönüşmüştür. Bu durum, işletmelerin uluslararası pazarlarda boy göstermelerini kolaylaştırmıştır. Ancak, işletmelerin büyük çoğunluğunun Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerden (KOBİ) oluşması bu işletmelerin küresel alanda finansal tablolarının anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini daha da zorlaştırmıştır. Bu nedenlerden yola çıkarak daha önceden belli bir büyüklüğe sahip işletmeler için uygulanmaya başlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın KOBİ türündeki işletmeler için uyarlanarak uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

KOBİ TFRS ile ilgili olarak bu tezde yapılan çalışma, örnek bir işletme verileri üzerinden standardın uygulanması olup; amacı KOBİ TFRS ile ilgili ülkemizde ilk uygulamaya geçiş aşamasında neler yapılacağını, bu standarda göre muhasebe işlemlerinin nasıl yapılması gerektiğini örnek bir uygulama üzerinde açıklayarak finansal tabloların hazırlanmasında mevcut uygulama ile farklılıklarını ortaya koymaktır.

Yapılan uygulama sonucunda, KOBİ TFRS ile VUK'a göre yapılan mevcut uygulama arasında tutulan kayıtlar ve yapılan hesaplamalara göre bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde farklılıklar oluşmuştur. Bunun sonucu olarak özellikle bilançonun aktif(pasif) büyüklükleri, dönem kârı ile hesaplanan vergi tutarları arasında da belirgin farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, TFRS, KOBİ TFRS, VUK, Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Borcu.

ABSTRACT

MSc. Thesis

Turkey Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises and a
Sample Application

Emrah Yıldız

Bozok University, Institute of Social Sciences, Master of Business Administration

2013:186 + XI Pages

Since the second half of the 20th century, especially in the last 20 years, the world economy has evolved into a global structure as a result of the rapid development and change of technology and economy. Thus, it has been easy to work for enterprises in international markets. However, most businesses are small and medium-sized enterprises (SMEs), the formation of the understandability and comparability of the financial statements of these companies also has made it difficult for the global arena. According to these reasons, International Financial Reporting Standards that has already been applied to businesses a certain size has also become necessary by adapting to the practice for the type of SME businesses.

The study concerning SME-TFRS, in this thesis, is an implementation of the standard on typical business data, and the purpose is to implement the SME-TFRS transition on what to do first in our country, this is a sample application that needs to be done according to the standard on accounting procedures explaining how the current practice in the preparation of financial statements to reveal the differences.

As a result of the application of the SME-TFRS records kept of the current application with the Tax Procedure Law (TPL), and according to the calculations made by the balance and income statement items, there have been differences. Consequently, in particular active (passive) sizes of balance, the significant differences among the tax charges calculated with profit of the period has been also revealed.

Key words: SMEs, TFRS, SME-TFRS, TPL, Delayed-tax asset and charge.

ÖNSÖZ

6102 sayılı TTK ile 1 Ocak 2013 tarihinde ülkemizde yürürlüğe girmesi planlanan ancak bir süreliğine ertelenen, ülkelerin çoğunda kabul edilen ve uygulama aşamasında olan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, KOBİ niteliğindeki işletmelerin uluslararası alanda rekabet edebilmelerini ve finansal ilişkilerini kolaylaştırmak için hazırlanmıştır.

Bu gelişmeler doğrultusunda, finansal tablolarını TFRS'ye göre hazırlaması istenen KOBİ niteliğindeki işletmelerin, mevcut uygulamalara yön veren VUK ile uygulanması planlanan KOBİ TFRS'ye göre günlük işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılması ve finansal tabloların hazırlanması açısından karşılaştırılarak KOBİ TFRS'ye ilk geçiş aşamasında neler yapılabileceği örnek bir uygulama ile anlatılmaya çalışılmıştır.

Tez çalışması sürecinde ilgili kanunlarda yapılan değişiklikler, tez konusu ile ilgili yapılan yayınlar takip edilmeye çalışılmıştır.

Tez çalışması süresince katkılarını esirgemeyen değerli hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Dünyada IAS/IFRS'lerin Kullanımına İzin Veren Ülkeler.....	12
Tablo 1.2: TMS/TFRS ve IAS/IFRS	17
Tablo 1.3: AB ve Türkiye'deki KOBİ Tanımı (Tüm Sektörler İtibariyle).....	222
Tablo 2.1: Kapsamlı Gelir Tablosu-Tek Tablo Yaklaşımı	48
Tablo 2.2: Kapsamlı Gelir Tablosu-İki Tablo Yaklaşımı.....	49
Tablo 2.3: Ertelenmiş Vergi Durum Tablosu	1088
Tablo 3.1: ABC İşletmesi Bilançosu	123
Tablo 3.2: ABC İşletmesi Gelir Tablosu	132
Tablo 3.3: ABC İşletmesi Dönem Sonu Ertelenmiş Vergi Kalemleri Tablosu	160
Tablo 3.4: 31 Aralık 2013 Tarihli Dönem Sonu Bilançosu.....	1677
Tablo 3.5: 31 Aralık 2013 Tarihli Kar Zarar Tablosu	1688

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
BD	: Bugünkü Değer
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GV	: Gelir Vergisi
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standard Committee Foundation)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (International Security of Securities Comissions)
KG	: Karar Gerekçeleri
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe Standartları ve Denetim Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KV	: Kurumlar Vergisi
MDV	: Maddi Duran Varlık
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
OECD	: Organization Economic for Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
SMEs	: Small and Medium sized Enterprises

TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Uluslararası finansal piyasalarda yaşanan değişim ve gelişimin sonucu olarak ekonominin global bir yapıya dönüşmesi ile birlikte, uluslararası alanda tek bir finansal raporlama uygulamasının kullanılmasına olan ihtiyacı artmıştır. Ayrıca ülkeler arasında farklı muhasebe politikalarının uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini zorlaştırmıştır.¹ Bu karmaşıklıktan dolayı dünya çapında finansal raporlamada standartlaşmaya gidilerek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmıştır.

Ancak ekonomin yaklaşık %99,8'ini oluşturan KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, ihtiyaçları karşılama ve uyum konusunda biraz karmaşık olmuştur.² Bu nedenle KOBİ'lerin bu alandaki ihtiyaçlarını karşılayacak, uluslararası piyasalarda finansal faaliyet raporlarını ortak bir tabloda göstermelerini sağlayacak IFRS'ye göre daha sade ve basitleştirilmiş ayrı bir standart seti oluşturulması kararlaştırılmıştır.

Bu gelişmeler karşısında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Temmuz 2009'da KOBİ'lerin finansal raporlama sorunlarını giderebilmek için KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlamıştır. Böylece bütün dünyada KOBİ'ler aynı muhasebe standardını uygulayacaklarından düzenleyecekleri finansal raporlar karşılaştırılabilir olacak, bu da güven unsurunu artırarak dünya ticaretinin ve KOBİ'lerin dünya ticaretindeki paylarının gelişmesine daha çok katkı sağlayacaktır.

TMSK, TFRS'ye öncülük ettikten sonra KOBİ'ler için TFRS'nin oluşturulma çalışmalarına da yön veren kuruluş olmuştur. KOBİ'ler için geçerli olacak standart 1 Kasım 2010 tarihinde "KOBİ'ler için TFRS" başlığı altında Resmi Gazete'de

¹ Tansel Hacıhasanoğlu, Nevran Karaca ve Şuayyip Doğuş Demirci, "KOBİ'ler İçin TFRS'nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma", **2. Uluslar arası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu**, Trabzon, Haziran 2012, s. 1.

² Mehmet Gençtürk, Nagihan Karaman ve Tayfun Yılmaz, "KOBİ'ler İçin Uluslararası Muhasebe Standartlarının Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Farkındalık Düzeylerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Araştırma", **Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar**, Ankara, 2011, Cilt:48, Sayı:551, s. 78.

yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yer alarak 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanması kararlaştırılmış, ancak uygulamanın başlaması bir süreliğine ertelenmiştir. TFRS'ler ile birlikte, Türkiye'de faaliyet gösteren KOBİ'ler uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu, finansal tabloları hazırlayacak ve yabancı yatırımcılarla ortak bir dil kullanmış olunacak ve böylece yabancı yatırımların artmasına imkan sağlanacaktır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için uygulanması planlanan KOBİ TFRS ile ilgili ilk uygulamaya geçiş aşamasında neler yapılacağını, bu standarda göre muhasebe işlemlerinin nasıl yapılması gerektiğini örnek bir uygulama üzerinde açıklayarak finansal tabloların hazırlanmasında mevcut uygulama ile farklılıklarını ortaya koymaktır.

Bu amaçlar doğrultusunda, çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları anlatılmış, KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartlarının bu standartlarla birlikte Dünyada ve Türkiye'de ortaya çıkışı ve gelişimi ele alınmıştır. Ayrıca bu standartla ilgili kurum ve kuruluşlar ile bunların yapmış oldukları çalışmalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, 1 Ocak 2013 tarihinde ülkemizde yürürlüğe girmesi planlanan ancak bir süreliğine ertelenen KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı, 35 bölümü ile birlikte ele alınmış, gerekli örneklerle bu bölümler anlatılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, KOBİ TFRS ile ilgili hayali olarak bir işletme oluşturulmuş ve bu işletmenin verileri kullanılarak, KOBİ'ler için TFRS'de istenen özelliklere göre günlük işlemler ve dönem sonu işlemler için gerekli varsayımlar oluşturulmuştur. Bu varsayımlara dayanarak yevmiye kayıtları yapılmış ve finansal tablolar hazırlanarak örnek uygulama yapılmıştır. KOBİ TFRS'ye yönelik yapılan örnek uygulama ile mevcut uygulama arasındaki finansal tablo farklılıkları ortaya konulmuştur. KOBİ TFRS ile mevcut vergi kanunları esasına göre kâr ve kurumlar vergisi farklılıkları tespit edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI ve KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

1.1. Muhasebe Standartları

1.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı

Muhasebe kuramı üç temel kısımdan oluşmaktadır. Bu kısımlar; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ulusal ve uluslararası muhasebe standartları olarak ifade edilmektedir.³

Muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağını oluşturmaktadır. Bu yüzden genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının temel muhasebe kavramlarına aykırı olmaması gerekir.⁴

Temel muhasebe kavramları uluslararası nitelikler taşımakta olup, ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre daha evrensel olmakla birlikte, sayıları ve bazen de tanımları konusunda yazarlar arasında birtakım farklılıklar bulunmaktadır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe temel kavramları doğrultusunda oluşan, muhasebe uygulamalarına yol gösteren dayanaklar veya diğer bir ifadeyle genel olarak karar alınmasını sağlayan kurallardır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamalarına yön veren kural ve genel eğilimler olup muhasebenin temel kavramlarına dayanmakta ve onlarla bir bütünlük meydana

³ Orhan Çelik, "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri**, No.52, Ocak 2003, s. 7.

⁴ Oğuzhan Hatipoğlu, "Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Gerekliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, s. 5.

getirmektedir. Ancak bu ilkeler, bazı ülkelerin özelliklerine ve göstermiş olduğu gelişmelere göre zaman içerisinde değişiklik gösterebilmektedir.⁵

Muhasebe standartları, genel kabul görmüş ilkelerden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve kavramlarla ilkelerin uygulamaya yansımaları sağlarlar. Muhasebe standartları terimi kısaca uygulamaya yönelik kuralları ifade eder. Muhasebe standartları, uluslararası düzeyde hazırlanmakla birlikte ülkeler, uluslararası standartları kendi koşullarına uyarlayarak ulusal muhasebe standartlarını belirlemektedirler. Ülkemizde de bu yol izlenmekte ve ulusal muhasebe standartları “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)” başlığı altında yayımlanmaktadır.⁶

Muhasebe standardı, muhasebe çalışmalarının hangi yöntem ile yapılacağını belirleyen düzenlemelerdir. Muhasebe mesleğinin uygulayıcıları tarafından hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve oluşturulmuş bir yöntem veya yaklaşımdır. Bu bağlamda muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemlerini ve olaylarını, hangi değerler üzerinden kaydedeceği, sınıflandıracağı ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirleyen düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷

1.1.2. Muhasebe Standartlarının Doğuşu

Finansal tabloların oluşturulmasında; bir takım sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler ile farklı ülkeler tarafından finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerinin dikkate alınması ile yapılan ulusal düzenlemeler gibi sebeplerden dolayı bazı farklılıklarla karşılaşmaktadır.⁸

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar; uluslararası alanda çalışan işletmeleri, faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki farklı muhasebe kuralları ile karşı karşıya bırakmakta ve sermaye piyasalarının verimli bir şekilde faaliyet göstermemesine neden olmaktadır.

⁵ Hatipoğlu, s. 6.

⁶ Hatipoğlu, s. 6.

⁷ Hatice Belgin Şensoy, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile İlgili Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s. 7.

⁸ TMSK, “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, **TMS-1(Kavramsal Çerçeve)**, s. 2.

Muhasebe uygulamalarının her ülkede farklı olması; kültürel, ekonomik, siyasal, politik açılardan her ülkenin farklı özellikler taşımasından kaynaklanmaktadır. Uygulamadaki farklılıklar sermaye akışının önündeki en büyük engel olarak görülmektedir. Buna bağlı olarak, yatırımcının finansal tabloları kendi ülke tablolarına göre çevirmesi ve ona göre bir değerlendirme yapması gerekmektedir. Standartların farklı bir şekilde uygulanmasının, işletmelerin uluslararası faaliyetlerindeki etkileri kaçınılmaz olup, ulusal standartlara göre düzenlenen finansal tablolar yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılamadığından işletmelerin uluslararası borsalarda işlem görmeleri de zorlaşmaktadır.⁹ Bu sorunların giderilmesi ancak uluslararası muhasebe standartları oluşturulması ve bu standartların uygulanması ile sağlanabilecektir.

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçlar, aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹⁰

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Standartlar ile tutarlılığın oluşmasıyla sektördeki diğer işletmelerin finansal sonuçlarının yorumlanabilir olması sağlanmaktadır. Ayrıca işletmelere, birbirleri ile mali durumlarını karşılaştırma imkanı vermekte ve işletmelerin iç ve dış denetimine yardımcı olmaktadır.¹¹ Bunun yanında işletmeler, mali durumunun doğru analiz

⁹ Seçkin Gönen ve Gülşah Uğurluel, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:27, Sayı:316, Aralık 2007, s. 230.

¹⁰ Şensoy, s. 8.

¹¹ Şensoy, s. 9.

edilmesi ile daha gerçekçi planlar ile istenilen hedef ve amaçlara daha net ulaşabilecektir.

Muhasebe standartlarının, karar alma sürecinde ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayacak düzeyde olması ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi, standartların oluşturulmasında etkili bir bağlantı sağlamaktadır¹².

Sonuç olarak, finansal işlemlerde standardı sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından uluslararası geçerliliği olan muhasebe standartları seti oluşturulması bir bakıma zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.

Muhasebe Standartlarının oluşturulması şu yararları da beraberinde getirmiştir:¹³

- Finansal tablo kullanıcılarına, dönemden döneme tutarlı, açık ve tam bilgi sunulmasını sağlamak,
- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için stratejik önem taşıyan konularda doğru kararlar almalarını sağlamak,
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olmak,
- Kullanıcıların, bir işletmenin finansal tablosunun diğeri ile karşılaştırılmak istenmesi durumunda, karşılaştırılabilme kolaylığı sağlamak ve
- İşletmeyi, ekonomi içindeki durumunu ve başarısını saptamaya yönlendirmek, şeklinde ifade edilebilir.

Tüm bu edinilen veriler ile muhasebe standartlarının ülke ekonomileri ve işletmeler açısından son derece önemli olduğu anlaşılmaktadır. Bu yüzden standartların oluşturulması ve uygulanması kaçınılmaz bir durum olarak görülmektedir.

¹² Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ankara, Nisan 2000, s. 31.

¹³ Şensoy, s. 9.

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler, yasama yoluyla muhasebe standartlarının belirlenmesi, özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca muhasebe standartlarının belirlenmesi ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır.

Bu yöntemler kendi aralarında değerlendirildiğinde; her yöntemin kendine özgü olumlu ve olumsuz özellikleri olduğu görülmektedir. Karşılaşılan bazı problemlerin her seçenek için belli ölçüde geçerli olabileceği ve muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektörün payının kesin çizgilerle belirlenmesinin zor olduğu görülmektedir. Ancak, oluşturulan standartlara uyumun sağlanabilmesi ve standartların oluşturulmasında rol alan kurumların faaliyet göstereceği sınırı belirleyebilmek için belli bir yasal kontrolün olması gerektiği görülmektedir.¹⁴

1.1.3. Muhasebe Standartlarının Gelişimi

1.1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu (IASB)

Dünyada ortak bir muhasebe dilinin ve muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında istenilen uyumun sağlanması amacıyla çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) gelmektedir.

IFRS'nin oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir komite tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sidney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir.¹⁵ 1973 yılında 71 ülkeden 92 temsilcinin katılımı ile IASC kurulmuştur.

Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya

¹⁴ Üstündağ, s. 35.

¹⁵ Yavuz Çiftçi, "Türk Muhasebe Hukukundaki İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ankara, Ocak 2001, s. 96.

*açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma imkanını arttırmaktır.*¹⁶

1977 yılında Münih’te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi’nde ise ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası mesleki faaliyetlerinin organize edilmesi amacıyla IFAC çatısı altında birleşmeleri sağlanmış ve IFAC kurulmuştur. 1981 yılında ise, IFAC ve IASC arasında varılan anlaşma sonucunda IASC’nin uluslararası ölçekte muhasebe standardı oluşturması ve uluslararası muhasebe konularına ilişkin tartışma metinleri yayınlaması konusunda tam olarak özerkliğe sahip olmasına ve aynı zamanda, IFAC’nin tüm üyelerinin IASC’nin üyesi kapsamına alınmasına karar verilmiştir.¹⁷ Bu tarihten 2001 yılına kadar, IFAC’nin tüm üyeleri IASC’nin üyesi olmuştur.

IASC, 24 Mayıs 2000’de IFAC’nin de katılımıyla Edinburg’da yapılan genel kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Genel kurulda kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, standart belirleme organı olarak, IASB oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanma sonucu, tüm yayın ve yazışmaların IASB adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 2001’den itibaren IASB, IASC’nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC) yorumlarını onaylamak görevlerinde de sorumlu olmuştur.¹⁸

IASB'den önce IASC tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları olarak (International Accounting Standards - IAS) adlandırılmaktaydı ve bu komite IAS kodlu 41 adet standart yayınlamıştır. Bu standartların bir kısmı IASC ve IASB döneminde yürürlükten kaldırılmış veya bazı standartlarla birleştirilmiştir. Aynı zamanda standartlarla ilgili uygulama kolaylığı sağlamak için, IAS kodlu standartların hala geçerliliği bulunmaktadır. Zamanla bazı standartların

¹⁶ Şensoy, s. 71.

¹⁷ İsmail Bekçi ve Ozan Özdemir, “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 2, Cilt No:11, 2006, s. 145.

¹⁸Hatipoğlu, s. 29,30.

yürürlükten kalkması, bazılarının da birleştirilmesinden dolayı sıra numaralarında atlamalar olmuştur.¹⁹

IASB kurulmasıyla birlikte IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kodlu standartlar yayınlamaya başlamıştır ve bugüne kadar IFRS kodlu 13 adet standart yayınlanmıştır. IFRS'ye uyum amacıyla karşılaştırma kolaylığı sağlamak için aynı standart numaralarının Türkiye Muhasebe Standartları'nda da kısaltmaları ile birlikte kullanılması uygun görülmüştür.

IASB/IASC'nin kuruluşundan itibaren geçirdiği dört aşamadan söz edilebilmektedir.²⁰

a- İlk aşama, 1973 yılından 1988 yılına kadar olan başlangıç yıllarını kapsamaktadır. Bu dönemde IASC, bütün önemli muhasebe konularında ortak bir standartlar yapısı oluşturmaya çalışmıştır. IAS 1'den IAS 26 kadar olan standartlar bu aşamada çıkarılarak yürürlüğe girmiştir. IASC bu dönemde varlığını kabul ettirse de, herhangi bir yaptırım mekanizmasından mahrum edilmiştir. IASC'nin ilk standartlarını oluşturarak benimsetmeye çalıştığı birinci evrede, benzer muhasebe işlemleri için, hem kıyaslamaya temel alınacak uygulamaya hem de kabul edilebilir alternatif uygulamalara izin vermiştir.²¹ Buna rağmen, bu aşama, IASC'nin uluslararası standart belirleme kurumu olarak yasallaşmasını sağlamaya hizmet ettiği için önemlidir.

b- Bu aşama, 1988 yılından 1995 yılına kadar sürmüştür. İkinci aşama, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak için standartlarda izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltılması amacıyla pek çok standardın revize edildiği aşamadır. Bu aşamada, IAS 2, 8, 9, 11, 16, 18, 19, 21, 22, 23 numaralı 10 standart revize edilmiştir. Revize edilen bu

¹⁹ Bekçi ve Özdemir, s. 146.

²⁰ Hikmet Ulusan, "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ankara, Mayıs 2005, s. 14.

²¹ Özgür Öymen Uysal, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ankara, Ocak 2006, s. 93.

standartlar 1995 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca revize elden bu standartlar dışında IAS 27, 28 ve 29, 30 ve 31 numaralı standartlar çıkarılarak yürürlüğe girmiştir. IASC, standartlardaki alternatif uygulamaların sayısının azaltılmasında gerçekten önemli bir başarı sağlamasına rağmen, tartışmaya açık pek çok alternatif uygulama hala varlığını sürdürmektedir. İkinci aşama, IASC tarihinde başarılı bir dönem olarak nitelendirilir. IASC, ulusal standart belirleyici kurullarla ilişkiler kurmuş ve kendi uyumlaştırma gündeminin ilerlemesine de yardımcı olmuştur.

- c- Üçüncü aşama, uluslararası sermaye piyasalarının desteğini sağlamak için gerekli olan temel standartlar setinin tamamlandığı aşamadır. Bu aşama, 1995 yılında başlamış ve 2000 yılında sona ermiştir.. Üçüncü aşama, uyumlaştırma amacının gerçekleştirilmeye çalışılması ve IOSCO gibi önemli taraftarların desteğinin alınması ile ifade edilir. Bu aşamada da, IAS 1, 10, 12, 14, 22, 16, 17, 19, 28, 31 ve 32 revize edilmiş olup revize edilen standartlardan IAS 1, 12, 14, 22 1998 yılında; IAS 16, 17, 19, 28, 31 1999 yılında, IAS 10 2000 yılında, IAS 32 ise 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, bu aşamada, IAS 33 ve IAS 39 çıkarılarak 1999 yılında yürürlüğe girmiştir.
- d- Dördüncü aşamaya, IASC'nin üyeleri tarafından IASC'nin IASB'ye dönüşümünün onaylandığı 2000 yılında girilmiştir. Bu aşama, IASC'nin yapısında köklü değişikliklerin yapılması, uluslararası uyumlaştırmada IAS/IFRS'lerin en uygun standartlar olarak görülmesi ve dolayısıyla IASC/IASB'nin yüksek kaliteli finansal bilgiler sunan, şeffaflığı artıran evrensel muhasebe dilini geliştirmek için uygun bir kuruluş olarak kabul edilmesi ile ifade edilir. IASB, görevi IASC'den devraldığı tarihten itibaren 2005 yılına kadar yüksek kaliteli ve kapsamlı uluslararası muhasebe standartları setinin tamamlanması için çalışmalara başlamış ve bu çalışmaları hızlı bir şekilde devam etmektedir.

1.1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları

IASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde, öncelikle belirli bir standardın oluşturulması konusu gündeme alındıktan sonra, “standart oluşturma” komitesi kurulması, bu komitenin ilgili konu üzerinde araştırma yaparak yapılması gereken işlemler hakkında farklı ülkelerde bulunan IASC üyelerine bilgi sunması, kurulun yorumları doğrultusunda bir taslak hazırlanarak görüşleri alınmak üzere değişik ülkelerdeki IASC üyelerine gönderilmesi, istişare grubu ile konunun ele alınması, ulusal standart oluşturucu kuruluşlar ve diğer ilgili gruplarla irtibata geçilmesi gibi aşamaları içeren katılımcıların yer aldığı, detaylı bir yol izlenmiştir.²²

IASC, muhasebe standartlarının oluşturulmasını birtakım süreçler oluşturarak gerçekleştirmiştir. Bu süreçler sırasıyla aşağıdaki gibidir:²³

- a-** Öncelikle IASC tarafından bir “Standart Geliştirme Komitesi” oluşturulmuştur.
- b-** Bu komite, standartlar ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler. IASC tarafından bir standart oluşturulurken, belirlenen hususların mevcut standarda uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirir. Ayrıca bu komite farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceleyerek, IASC’ye bununla ilgili bir “Görüş Özeti” sunar.
- c-** IASC tarafından ilgili Görüş Özeti değerlendirmesi komiteye geldikten sonra komite tarafından “İlkeler Rapor Taslağı” hazırlanır. Bu raporun amacı, açıklama ve duyurma taslağının veya son taslağın hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir. Bu taslakta, alternatif uygulamalar ile bunların kabul ve reddine ilişkin gerekçeler de yer alır. İlgililerin belli bir süre içinde görüşlerini bildirmeleri istenir. Bu süre genelde 3-4 aydır. IASC, yürürlükteki bir standardın oluşturulmasından sonraki gelişmeleri göz önünde bulundurarak, değiştirilmesi durumunda Komiteye doğrudan doğruya son taslağın hazırlanmasını önerebilir.

²² Üstündağ, s. 47.

²³ Üstündağ, s. 47.

- d- Bu aşamada IASC tarafından değerlendirilen İlkeler Rapor Taslağı görüşlerine göre ilgili komite tarafından Nihai Rapor hazırlanır ancak resmen yayınlanmaz. Ancak talep üzerine ilgililere sunulması mümkündür.
- e- Komite, IASC'ye sunmak üzere Son Taslağı hazırlar. Gerekli değişiklikler yapıldıktan ve IASC'nin en az üçte ikisinin onayı alındıktan sonra son taslak yayınlanır ve belirli bir süre içerisinde ilgililerin görüşlerini belirtmesi istenir.
- f- Komite tarafından gelen görüşler incelenir ve IASC'nin incelemesine sunulmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı hazırlanır. IASC tarafından bu taslakta değişiklik yapılması ve IASC'nin dörtte üçü ile onaylanmasından sonra standart yayınlanır.

Dünya genelinde, IFRS'lerin uygulaması gittikçe yaygınlaşmaktadır. IFRS kullanma konusunda yapılan çalışmalarda birçok ülkenin ilk dönemlerde izin vermediği, daha sonra ise bazı ülkelerin IFRS uygulama konusunda borsada işlem gören bazı şirketler şeklinde sınırlamaya gittiği ayrıca, son dönemlerde birçok ülkenin de borsada işlem gören tüm yerel şirketler bazında kullanımın zorunlu tutulduğu görülmektedir. Borsada işlem gören şirketlerin finansal tablolarını IFRS'ye uygun şekilde hazırlamalarını zorunlu tutan ülkeler Tablo 1.1'de sunulmuştur.²⁴

Tablo 1.1: Dünyada IAS/IFRS'lerin Kullanımına İzin Veren Ülkeler

Abu Dabi	Anguilla	Antigu ve Barbuda	Arjantin	Almanya	Aruba
Avusturya	Avustralya	Bahama Adaları	Bahreyn	Barbados	Belçika
Brezilya	Batı Şeria / Gazze	Bermuda	Bolivya	Bosna Hersek	Botsvana
Bulgaristan	Cayman Adaları	Cebelitarık	Çek Cumhuriyeti	Danimarka	Dubai
Dominika	Dominik Cumhuriyeti	El Salvador	Ekvator	Ermenistan	Estonya
Finlandiya	Fiji	Fransa	Gana	Grenada	Guatemala

²⁴ Deloitte, "IFRS kullanımına izin veren ülkeler listesi", <http://www.iasplus.com/country/useias.htm> (10.08.2012)

Güney Afrika	Güney Kıbrıs	Guyana	Gürcistan	Güney Kore	Hırvatistan
Hollanda	Honduras	Hindistan	Hong Kong	Haiti	İspanya
İzlanda	İtalya	İsveç	İsviçre	Irak	İrlanda
Japonya	Kanada	Kazakistan	Kenya	Karadağ	Jamaica
Kırgızistan	Katar	Kosta Rika	Küba	Laos	Kuveyt
Litvanya	Letonya	Liechtenstein	Lübnan	Lüksemburg	Lesotho
Macaristan	Makedonya	Malavi	Maldivler	Malta	Libya
Moğolistan	Mozambik	Mauritius	Myanbar Birliği	Mısır	Namibya
Norveç	Nepal	NL Antilles	Nikaragua	Nijerya	Panama
Paraguay	Papua Yeni Gine	Peru	Polonya	Portekiz	Romanya
Slovenya	St Kitts and Nevis	Sırbistan	Sierra Leone	Slovakya	Sri Lanka
Svaziland	Surinam	Şili	Trinidad ve Tobago	Tanzanya	Tacikistan
Türkiye	Uganda	Umman	Ürdün	UK-Birleşik Krallık	Virgin Adaları (İngiliz)
Yeni Zelanda	Yunanistan	Zambia	Zimbabve		

Kaynak: Deloitte, "IFRS Kullanımına izin veren ülkeler", <http://www.iasplus.com/country/useias.htm> sitesinden derlenmiştir. (10.08.2012)

TMSK ile IASCF arasında yapılan anlaşmalar ile IAS/IFRS'nin TMSK tarafından resmi olarak Türkçe çevirisinin yapılması, Resmi Gazete'de yayınlanarak Türk mevzuatı içinde yer alması ve zaman içinde IAS/IFRS'de yapılacak değişikliklerin dünya uygulamaları ile eş zamanlı olarak TMS/IFRS'de yansıtılarak güncelliğinin sağlanması öngörülmektedir.²⁵

²⁵ Hikmet Ulusan, "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Bakımından İncelenmesi", **Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler ve Araştırma Dergisi**, Cilt 13, Sayı 19, Yıl 10, Nisan 2010, s. 77,78.

1.1.3.3. Türkiye’de Muhasebe Standartları ve Gelişimi

Türkiye’deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin karmaşık hale gelen uygulamaya son vermek amacıyla, muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş ve bu dönemde ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar nedeniyle muhasebe uygulamaları da bu ülke uygulamalarının etkisi altında kalmıştır.²⁶ Türkiye’de muhasebe uygulamaları genelde TTK ve VUK’ da yer alan hükümler ile şekil almıştır.

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra Alman mevzuatının etkisi olmuştur. 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin özellikle ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle, Amerikan sisteminin etkisi ağırlıklı olarak görülmüştür. Bu şekilde muhasebe uygulamalarına ilişkin kaynakların farklı ülke uygulamalarına dayanması, Türkiye muhasebe uygulamalarının tekdüze olmasını engellemiştir.²⁷ Türkiye’de standartların gelişimi, 1987 sonrasında AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son dönemlerde görülen uyum sürecinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır.

TMS, TMSK tarafından yayınlanan standartlardır. TMSK, Türkiye’deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla 4487 sayılı kanun ile 18.12.1999 tarihinde muhasebe standartlarını ve finansal raporlama standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere kurulmuş idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olan bir kuruluştur. TMSK bu yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamaları ile bütünleşmek ve Avrupa Birliği mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla UMS ve UFRS’yi benimseme kararı almıştır.

01 Ocak 2013’de yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK’da da muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları oluşturma ve yayımlama konusundaki tüm yetki

²⁶ Bekçi ve Özdemir, s. 146.

²⁷ Şensoy, s. 178.

TMSK'ya bırakılmıştır. Yine bu kurulun aynı kanun ile denetlenmiş finansal tabloların sunumunda, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte ulusal muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlarken kamu yararını göz önünde bulundurması gerektiği belirtilmektedir.

IASB; IAS, IFRS ve Yorumlar (SIC ve IFRIC) olmak üzere, TMSK ise bu düzenlemelerle uyumlu olarak TMS, TFRS ve TMS/TFRS Yorumları olarak düzenleme yapmaktadır. Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB'nin yaptığı ilk standart düzenlemeleri IAS; TMSK'nın yaptığı ilk düzenlemeler ise TMS olarak yapılmıştır.²⁸

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturarak çeviri çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Komisyon, IASB tarafından kabul edilen ortak muhasebe terimlerine öncelik vermiş ve bunlar esas alınarak standartların çevirileri yapılmıştır. Yapılan çeviriler, bir taraftan ilgili kurum ve kuruluşların görüşüne sunulurken, diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açılmış ve alınan tüm görüş ve öneriler Kurul tarafından değerlendirilmek suretiyle Türkiye Muhasebe Standartları'na son şekli verilmektedir.²⁹

TMSK, ilk tebliğini 16 Ocak 2005'de "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Tebliği" başlığı altında çıkarmış ve izleyen süreçte standartları yayınlamaya devam etmiştir. Kurul; Kavramsal Çerçeve, 13 adet TFRS, 29 adet TMS ve 2 adet de TMS taslağını içeren "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS" adlı kitabı 31 Mart 2006 tarihinde TMSK Yayınları-1 olarak yayımlanmış ve arkasından da yürütülen çalışmalar neticesinde; Kavramsal Çerçeve, 8 adet TFRS, 30 adet TMS, 10 adet TMS Yorum ve 11 adet

²⁸ TMSK, "Faaliyet Raporu", s. 14.

²⁹ Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76 (Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants), Kasım 2006, s. 298.

TFRS Yorumu içeren “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS” adlı kitabı 22 Haziran 2007 tarihinde TMSK Yayınları-2 olarak yayımlanmıştır. TMS/TFRS seti; muhasebe standartları, gerekçeleri, uygulama rehberleri, açıklayıcı örnekleri ve eklerinden oluşmaktadır. Bunlardan sadece muhasebe standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete’de yayımlanmış bulunmaktadır.³⁰

Daha sonra, yayınlanan standartlardan TMS 14 ve TMS 30 son güncellemeler ile kaldırılmıştır. Bunun dışında yine en son güncellemelere göre, 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan TFRS 9, TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12 yayımlanmıştır. Buna göre, TMS/TFRS’lerde meydana gelen değişiklikler anında yansıtılarak güncellemeler yapılmaktadır.

IASB tarafından yayınlanan standartlar ile TMSK tarafından yayımlanan standartlar arasındaki tek fark tercüme çalışmaları nedeniyle yayınlanma tarihlerinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla dünyada yaşanan IFRS ile ilgili gelişmeler eş zamanlı olarak TMS/TFRS’ye de yansımaktadır.

TMSK bünyesinde çalışmalarını sürdüren bir diğer komisyon da KOBİ Muhasebe Standartları paralelinde Türkiye KOBİ Standardı’nın oluşturulmasından sorumludur. Bu komisyon Ticaret Kanunu’nu dikkate alarak “KOBİ’ler için TFRS” standardını esas alan yeni bir tebliğ hazırlamıştır.³¹

TMSK, 2011’de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile lavedilerek yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Kurum tarafından yayınlanacak UFRS ile uyumlu standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar TMSK’nın yayınladığı TMS / TFRS’nin uygulanmasına devam edilir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, güveni ve kaliteyi sağlamak, denetimle ilgili standartları belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını

³⁰ TMSK, "Faaliyet Raporu", s. 27,28.

³¹ Deloitte, **UFRS Cep Kitapçığı 2010**, s. 5.

yetkilendirmek, faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; Kurul ve Başkanlıktan oluşmaktadır. Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

Kurulun çalışma esasları arasında Kurul'un görevini yaparken bağımsız olması esas kabul edilmiştir. Ayrıca çalışma esaslarında; "Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez" hükmü eklenmiştir.

Bu zamana kadar TMSK ve KGK tarafından çeşitli tarihlerde Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan söz konusu standartların ilk yayınlandıkları tarih, son güncellenme tarihleri ve ilgili oldukları TMS/IFRS itibarıyla Tablo 1.2'de yer almaktadır:

Tablo 1.2: TMS/IFRS ve IAS/IFRS

TMS/IFRS	Yayın Tarihi	Son Güncellenme Tarihi	IAS/IFRS
Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	2005	27.01.2011	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
IFRS 1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması	2006	28.10.2011	IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2 - Hisse Bazlı Ödemeler	2006	28.10.2011	IFRS 2 - Share-based Payment
IFRS 3 - İşletme Birleşmeleri	2006	28.10.2011	IFRS 3 - Business Combinations
IFRS 4 - Sigorta Sözleşmeleri	2006	28.03.2011	IFRS 4 - Insurance Contracts
IFRS 5- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2006	28.10.2011	IFRS 5 - Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6 - Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	2006	-	IFRS 6 - Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 7 - Finansal Araçlar: Açıklamalar	2007	13.05.2009	IFRS 7 - Financial Instrument: Disclosures
IFRS 8 - Faaliyet Bölümleri	2007	31.12.2009	IFRS 8 - Operating Segments
IFRS 9 – Finansal Araçlar *	2010	28.10.2011	IFRS 9 – Financial Instruments
IFRS 10 – Konsolide Finansal	2011	-	Consolidated Financial Statements

Tablolar *			
TFRS 11 – Müşterek Anlaşmalar *	2011	-	Joint Agreements
TFRS 12 – Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar *	2011	-	Related Disclosures on Investments in Other Business
TFRS 13 - Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü**	2012		Fair Values Measurement
TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu	2005	28.10.2011	IAS 1- Presentation of Financial Statements
TMS 2- Stoklar	2005	20.03.2011	IAS 2- Inventories
TMS 7- Nakit Akış Tablosu	2005	28.10.2011	IAS 7- Cash Flow Statements
TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Hatalar ve Değişiklikler	2005	20.03.2011	IAS 8- Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
TMS 10- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	2005	28.11.2008	IAS 10- Events After the Balance Sheet Date
TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri	2005	13.08.2008	IAS 11- Construction Contracts
TMS 12- Gelir Vergileri	2006	28.10.2011	IAS 12- Income Taxes
TMS 16- Maddi Duran Varlıklar	2005	08.01.2009	IAS 16- Property, Plant and Equipment
TMS 17- Kiralama İşlemleri	2006	29.07.2009	IAS 17- Leases
TMS 18- Hasılat	2005	28.10.2011	IAS 18- Revenue
TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar	2006	28.11.2008	IAS 19- Employee Benefits
TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	2005	20.03.2011	IAS 20- Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
TMS 21- Kur Değişimlerinin Etkileri	2005	28.10.2011	IAS 21- The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
TMS 23- Borçlanma Maliyetleri	2005	28.11.2008	IAS 23- Borrowing Costs
TMS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları	2005	28.10.2011	IAS 24- Related Party Disclosures
TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	2006	-	IAS 26- Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
TMS 27- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	2005	20.03.2011	IAS 27- Consolidated and Seperate Financial Statements
TMS 28- İştiraklerdeki Yatırımlar	2005	20.03.2011	IAS 28- Investments in Associates
TMS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	2005	28.11.2008	IAS 29- Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
TMS 31- İş Ortaklıklarındaki Paylar	2005	20.03.2011	IAS 31- Interests in Joint Ventures
TMS 32- Finansal Araçlar: Sunum	2006	28.10.2011	IAS 32- Financial Instruments: Presentation
TMS 33- Hisse Başına Kazanç	2006	28.10.2011	IAS 33- Earnings per Share
TMS 34- Ara Dönem Finansal Raporlama	2006	26.08.2010	IAS 34- Interim Financial Reporting
TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2006	28.10.2011	IAS 36- Impairment of Assets
TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	2006	20.03.2011	IAS 37- Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2006	28.10.2011	IAS 38- Intangible Assets
TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	2006	28.10.2011	IAS 39- Financial Instruments: Recognition and Measurement

TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2006	28.11.2008	IAS 40- Investment Property
TMS 41- Tarımsal Faaliyetler	2006	08.01.2009	IAS 41- Agriculture

Kaynak: KGK, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar, (01.06.2013).

* Bu Standartlar 31.12.2012 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemleri için uygulanacaktır.

** "TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" standardı, 30 Aralık 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.2. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KOBİ UFRS)

IASB, tam set UMS/UFRS'nin KOBİ'lerin ihtiyacını karşılamada karmaşık olmasından dolayı, KOBİ'lerin ihtiyacını karşılamak için hazırladığı UFRS, KOBİ'ler için UFRS taslağını Şubat 2007'de kamuoyunun görüşüne sunmuştur.

UMS, UFRS'lerin tüm işletmelere uygulanamayacağı konusunda kendisine getirilen eleştiriler neticesinde, KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlama gereği duymuştur. KOBİ'ler için hazırlanan UFRS incelendiğinde; tam set UFRS'lerin sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş şekli olduğu görülmektedir.³² KOBİ UFRS ile KOBİ'lerin uluslararası ortamda kendini gösterme imkânına sahip oldukları ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacağı üzerinde durulmuştur. Bu şekilde işletmeler büyüdüğünde ve buna bağlı olarak sınıf değiştirdiğinde uygulamaya başlayacağı tam set standartlarda sorunlarla karşılaşmayacaktır. Bu gerekçeler göz önüne alınarak hazırlanan KOBİ'ler için muhasebe standardı 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlanmış ve yürürlük tarihi ise ülkelerin hazır oldukları dönemlerde uygulamaya konulmak üzere kendi tercihlerine bırakılmıştır.³³

1.2.1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) Tanımı ve Genel Özellikleri

KOBİ; küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin kısaltmasıdır. Buradaki büyüklük kavramının tanımlanmasında kullanılan kriterler bakımından çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bu büyüklük kavramının belirli olmasında kullanılan

³² Volkan Demir, "Kobi'ler İçin Ufrs'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi** (ISSN:1303-5444) İSMMMO-(Hakemli), Yıl 17, Sayı 80, Mart-Nisan 2007, s. 43.

³³ Nalan Akdoğan, "Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", **Türmob Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:30, Ocak 2010, s. 2.

kıstaslar ile de KOBİ'ler için değişik tanımlamalar yapılmıştır. Yapılan farklı tanımlamalar sebebiyle bazı karışıklıklarla karşılaşılmaktadır.

Ülkemizde birden çok kurum tarafından yapılan farklı KOBİ tanımlamaları sebebiyle yaşanan sıkıntıları ortadan kaldırmak için Bakanlar Kurulu'nun 2005/9617 sayılı kararı 18 Kasım 2005 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmelik" ile KOBİ'lerin tanımı, nitelikleri ve sınıflandırılması ortaya konulmuştur.

KOBİ; İkiyüzelli kişiden az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak ekonomik birimleri ifade eder.³⁴ Yapılan bu KOBİ tanımına göre KOBİ'ler ele alınan kıstaslara göre kendi aralarında büyüklüklerine göre sınıflandırılmıştır.

Ancak 4 Kasım 2012 tarihinde yayınlanan Resmi Gazete'de mevcut KOBİ tanımı AB ile uyumlaştırılarak aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

*KOBİ: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri ifade eder.*³⁵

Yine 2005 yılında Resmi Gazete'de; KOBİ'lerin sınıflandırılması Mikro İşletme, Küçük İşletme ve Orta Büyüklükteki İşletmeler olarak yapılmıştır.

Mikro İşletme; On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu bir milyon Türk Lirasını aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

Küçük İşletme; Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu beş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler,

³⁴Resmi Gazete, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması", 2005/9617 S.K., sy. 25997, 18 Kasım 2005.

³⁵Resmi Gazete, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik", 2012/3834 S.K., sy.28457, 4 Kasım 2012.

Orta Büyüklükteki İşletme; İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir.³⁶

4 Kasım 2012 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete'de ise Mikro İşletme, Küçük İşletme ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin tanımları aşağıdaki gibi güncellenmiştir.

Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Orta büyüklükteki işletme: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.³⁷

Ülkemizde 1990 yılında 20498 sayılı resmi gazetede yayınlanan 3624 nolu kanun ile "*Ülkenin ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarının karşılanmasında küçük ve orta ölçekli işletmelerin payını ve etkinliğini artırmak, rekabet güçlerini ve düzeylerini yükseltmek, sanayide entegrasyonu ekonomik gelişmelere uygun biçimde gerçekleştirmek amacıyla, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.*" KOBİ'leri desteklemek için kurulan bu kuruluşun kısa adı ise KOSGEB'dir.

Avrupa Birliği'nin KOBİ'lere yönelik uyumun sağlanmasına yönelik yapılan çalışmalar sonucu elde edilen "KOBİ tanımı" ile KOBİ'lerin tanımının belirlenmesi ve bu tanımın tüm kurum ve kuruluşların uygulamalarında esas alınmasının sağlanması istenmektedir. Ülkeler, KOBİ'lerin ekonomiye olan katkılarını artırmak için çeşitli politika ve programları uygulamaya koymakta ve politika ve programların hedef kitesini belirleyebilmek amacıyla da kendi KOBİ tanımlarını oluşturmaktadırlar.

³⁶ Resmi Gazete, sy. 25997.

³⁷ Resmi Gazete, sy. 28457.

KOBİ kapsamında olan işletmeler; ölçeklerine, mali bilançolarına ve türlerine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmışlardır. Bu sınıflandırmada ülkemizde işletmelerin ciro ve sermaye yapılarının küçük olması nedeniyle bu ölçütler bakımından AB KOBİ tanımında kabul edilen değerlerin altında bir değer belirlenmiştir.³⁸

AB ve Türkiye’de KOBİ’lerin tanımlanmasında esas alınan kriterler Tablo 1.3’te gösterilmektedir.

Tablo 1.3: AB ve Türkiye’deki KOBİ Tanımı (Tüm Sektörler İtibariyle)

	Tanım Kriteri	Mikro İşletmeler	Küçük İşletme	Orta Ölçekli İşletmeler
AB	Çalışan Sayısı	≤10	≤50	≤250
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 2 Milyon Euro	≤ 10 Milyon Euro	≤ 50 Milyon Euro
	Yıllık Mali Bilançosu	≤ 2 Milyon Euro	≤ 10 Milyon Euro	≤ 43 Milyon Euro
TÜRKİYE	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
	Yıllık Mali Bilançosu	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL

Kaynak: [http:// ec.europa.eu / enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis / sme - definition/index_en.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm) ve [http:// www.kobi.org.tr / index.php?option = com_content&view = article&id=133&Itemid=233](http://www.kobi.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=133&Itemid=233) sitelerinden 26.11.2012’de birleştirilmiştir.

Yeni istihdam alanlarının ortaya çıkmasında oynadıkları roller, ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanması ve sürdürülmesine yaptıkları olumlu katkılar ve piyasa koşullarında meydana gelen değişimlere hızlı uyum sağlayabilen esnek bir

³⁸ DPT, **Kobi Stratejisi ve Eylem Planı 2007-2009**, 2007, s. 21.

yapıya sahip olmaları, KOBİ'leri günümüz dünyasında daha önemli bir konuma getirmektedir.³⁹

KOBİ'ler, OECD ülkelerinde tüm işletmelerin yüzde 97'sinden fazlasını ve istihdamın da yaklaşık yüzde 70'ini oluşturmaktadırlar. Son yıllarda KOBİ'lerin sayısındaki artış, büyük işletmelere göre daha fazla olmuş ve buna bağlı olarak yeni istihdamın çoğu küçük işletmeler tarafından oluşturulmuştur.⁴⁰

2007 yılı itibarıyla KOBİ'ler, Türkiye'de bulunan işletmelerin yüzde 99,9'unu, toplam üretimin yaklaşık yüzde 60'ını, yatırımların yaklaşık yüzde 45'ini ve toplam katma değerini yaklaşık yüzde 57'sini oluşturmaktadır. Bunun yanında, KOBİ'lerin yüzde 95,5'ini mikro işletmeler, yüzde 4'ünü küçük işletmeler, yüzde 0,5'ini ise orta ölçekli işletmelerden oluşturmaktadır.⁴¹

TÜİK tarafından 2010 yılında açıklanan tabloda; 2007 verilerine göre, Türkiye'de imalat sanayi sektörleri arasında işletme sayısı bakımından giyim, mobilya, tekstil, gıda, metal ürünleri, ağaç ürünleri ile makine ve teçhizat imalatı sektörlerinin önde geldiği görülmektedir. OECD teknoloji sınıflamasına göre işletme sayısının sektörel dağılımına bakıldığında ise, Türkiye'de imalat sanayi işletmelerinin yüzde 62,8'inin düşük teknoloji, yüzde 24,9'unun orta düşük teknoloji, yüzde 11,4'ünün orta yüksek teknoloji ve yüzde 0,7'sinin yüksek teknoloji sektörlerinde bulunduğu görülmektedir.⁴²

Yapılan tanımlar ve değerlendirmeler dışında IASB, KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlarken herhangi bir sayısal veri belirtmeden KOBİ'lerin genel özelliklerine değinmiştir.⁴³ Buna göre KOBİ'ler;

- Halka açık değildir.
- Finans kuruluşu değildir.

³⁹ DPT, s. 22

⁴⁰ Aycan Yüksel, Türkiye'de KOBİ'lerin Banka Kredilerine Erişimi (Uzmanlık Tezi), **Devlet Planlama Teşkilatı Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü**, Yayın No 2825, Haziran 2011, s. 8.

⁴¹ Yüksel, s. 14.

⁴² Yüksel, s. 12.

⁴³ Paul Pacter, The IASB Project on Accounting Standards for SMEs, 2006, **World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation**, Aralık 2009.

- Temel kamu hizmeti vermezler.
- Kendi ülkesinde ekonomik açıdan bireysel olarak önemli değillerdir.
- Kamuya hesap verme zorunlulukları yoktur ancak, dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayınlamaktadırlar.

IASB'nin belirtmiş olduğu özellikler ve ortaya koyduğu KOBİ UFRS çalışmaları ile ülkemizde de bu konu önemle yerini almaya başlamıştır.

1.2.2. KOBİ'ler İçin UFRS

IASB, UFRS'lerin tüm işletmelere uygulanamayacağı konusunda yapılan eleştiriler neticesinde, KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standart seti hazırlama gereği duymuştur. IASB'ye getirilen eleştirilerin başında UFRS'lerin tam set uygulanmasının çok karmaşık olduğu ve KOBİ olarak tanımlanan işletmelere büyük maliyetler getireceğidir. KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağı incelendiğinde; UFRS'lerden alıntı yapıldığı ve UFRS'lerin sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş şekli olarak sunulduğu görülmektedir. IASB, KOBİ'ler için ayrı bir standart hazırlamasının amacını; küçük, hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler tarafından kullanılacak olan, basitleştirme ve sadeleştirme yoluyla tam set UFRS'den türetilmiş bir muhasebe ilkeleri seti hazırlamak olarak belirtmiştir.⁴⁴

Geliştirilen standart, KOBİ'lere ait finansal tabloları kullananların ihtiyaçlarını ve fayda maliyet dengesini yansıtmak amacıyla, bazı değişiklikler yapılmış olmakla birlikte tam set UFRS'ye dayanmaktadır. Nihai taslak, tam set UFRS'ye ilişkin beş tür basitleştirme önermektedir.⁴⁵

(a) UFRS'lerde yer alan bazı konular, tipik KOBİ'ler ile ilişkili olmadığından KOBİ'ler için UFRS kapsamına dâhil edilmemiştir. Ancak nihai taslak, kapsama dâhil edilmeyen konulardan bazılarını özgü olarak, KOBİ'lerin, KOBİ'ler için UFRS değil de tam sette açıklanan durum veya işlemlerle karşılaşmaları durumunda, tam set UFRS'de yer alan ilgili standardı kullanmalarını önermiştir.

⁴⁴ Demir, s. 44.

⁴⁵IASB, **IFRS for SMEs Basis for Conclusions**, KG16, Temmuz 2009, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEsBasisforCon_tur.pdf, s. 11.

(b) Bir UFRS tarafından muhasebe politikası seçeneğinin kullanımına izin verildiği takdirde, nihai taslak, KOBİ UFRS'ye basit olan seçeneği dâhil etmiş fakat KOBİ'lerin, ilgili tam set UFRS'ye geçiş yaparak daha karmaşık olan seçeneği tercih etmelerine izin verilmesini önermiştir.

(c) Tam set UFRS'de yer alan varlıklara, borçlara, gelir ve giderlere ilişkin muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerin birçoğunun basitleştirilmesi.

(d) Büyük ölçüde daha az açıklamaya yer verilmesi.

(e) Basitleştirilmiş şekilde yeniden kaleme alma.

KOBİ'ler için UFRS'nin yayınlanması nispeten uzun zaman almıştır. KOBİ UFRS'nin geliştirilmesine Eylül 2003'de başlanmış, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan çalışmalar Kasım 2007'de tamamlanmıştır. Standardın yayınlanması ise 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standardın daha önce taslak olarak yayımlanıp, gelen eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayımlanması bu süreyi uzatmıştır. Bu durum, standardın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur.⁴⁶

1.2.2.1. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Doğuşu ve Gelişimi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak yeniden yapılandırılması öncesinde Aralık 2000 tarihinde yayımladığı yeni yapıya geçiş raporunda, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Küçük İşletmelere yönelik özel bir uygulamanın oluşturulması konusunda talepler olduğunu" ifade etmiştir.⁴⁷

IASB, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere yönelik bir standart oluşturabilmek için uzmanlardan oluşan bir çalışma grubu kurmuş ve standardın geliştirilebilmesi için çalışmalara başlamıştır.

IASB'nin bağlı bulunduğu IASCF'nin mütevelli heyet üyeleri, 2002 tarihli yıllık raporlarında, "IASB'nin gelişmekte olan ekonomiler ile küçük ve orta

⁴⁶ Orhan Çelik, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?, **Türmob Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı 30, Ankara, Ocak 2010, s. 43.

⁴⁷ IASB, IFRS for SMEs Basis for Conclusions, KG1, s. 9.

büyüklerdeki işletmelere özgü konuların dikkate alınmasına yönelik çabalarını üyelerin de desteklediği” açıklamasında bulunmuştur. Söz konusu üyeler, Temmuz 2005 tarihinde, IASCF’nin ve IASB’nin vakıf tüzüğünde yer verilen amaçlarını yeniden şekillendirmiş ve böylelikle desteklerini resmi hale getirmişlerdir. Yapılan değişikliklerle, UFRS’lerin geliştirilmesi aşamasında, uygun olduğu ölçüde, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ile gelişmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarının da dikkate alınmasına yönelik bir amaç eklenmiştir.⁴⁸

Takip eden dönemlerde, önce 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında gerçekleştirilen kamuya açık toplantılarda IASB, KOBİ’ler için muhasebe standardı geliştirme konusunda takip edeceği temel yaklaşım konusunda taslak niteliğinde bazı yaklaşımlar geliştirmiştir. Geliştirilen bu yaklaşımlar, birkaç UFRS’ye uygulanarak teste tabi tutulmuştur.⁴⁹

Kurul, Haziran 2004’te çalışmakta olduğu konu üzerindeki yaklaşımları değerlendirebilmek ve fikir elde etmek için “Küçük ve Orta büyüklükteki İşletmeler için Muhasebe Standartlarına Yönelik Birincil Görüşler” başlıklı tartışma belgesini yayımlamış ve buna ilişkin 120 yorum almıştır.⁵⁰

Tartışma belgesine gelen görüşler, KOBİ’ler için UFRS’ye önemli bir talep olduğunu ve birçok ülkede Tam Set UFRS ve ulusal bazda geliştirilmiş standartlar yerine KOBİ’ler için UFRS uygulamasının tercih edileceğini göstermiştir. 2004 sonları ve 2005’in başlarında elde edilen sonuçlara göre IASB KOBİ’ler için UFRS’ye yönelik bir taslak niteliğinde bazı kararlar almıştır. Daha sonraki aşamada ise KOBİ’ler için UFRS’nin nihai taslağının yayınlanmasını kararlaştırmıştır.

Söz konusu nihai taslağı oluşturabilmek için ilk ele alınan görüşlerden yola çıkılarak, daha ayrıntılı olarak kullanıcılar tarafından ne istendiğinin belirlenebilmesi amacıyla çeşitli müzakereler ve anket uygulamaları gibi yollar ile oluşturulmak istenen nihai taslağa yön verilmeye çalışılmıştır. Temmuz 2003’ten nihai taslağın yayınlandığı 2007’ye kadar kamuya açık 31 toplantı yapılmış, sona yaklaşan taslak,

⁴⁸ IASB, IFRS for SMEs Basis for Conclusions, KG3, s. 9.

⁴⁹ IASB, IFRS for SMEs Basis for Conclusions, KG4, s. 9.

⁵⁰ IASB, IFRS for SMEs Basis for Conclusions, KG5, s. 10.

IASB'nin internet sitesinde ilgili yorumların alınabilmesi ve bilgilendirmeye devam edilebilmesi için Ağustos 2006'da ilan edilmiştir.⁵¹

IASB, kamuoyunun görüşünü almak üzere Şubat 2007 tarihinde önerilen KOBİ'ler için UFRS'nin nihai taslağını yayınlamıştır. Önerilen standart setinin amacı, nispeten daha küçük, borsada işlem görmeyen işletmeler için uygun olan ve menkul kıymetleri halka açık sermaye piyasalarında işlem gören işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere geliştirilmiş tam set UFRS temeline dayanan, basitleştirilmiş, bağımsız bir muhasebe ilkeleri seti oluşturmaktır.⁵²

IASB, nihai taslak ile birlikte, tam bir açıklayıcı finansal tablolar seti ile dipnot kontrol listesi içeren öneri niteliğindeki uygulama kılavuzunu yayımlamış ve söz konusu kılavuza ilişkin yorum yapılmasını talep etmiştir. Nihai taslak ile birlikte, nihai taslakta ulaşılan sonuçların sebeplerini açıklayan bir karar gerekçeleri bölümü sunulmuştur.

Oluşturulan nihai taslağa katılımcıların yorumları için 30 Eylül 2007 tarihine kadar süre belirlenmiş ancak saha testi katılımcılarının talebi üzerine 30 Ekim 2007 tarihine kadar bu süre uzatılmıştır. IASB, 20 ülkeden 116 küçük işletmenin katıldığı saha testi programını, ulusal standart belirleyiciler ve diğer ilgili grupların yardımıyla tamamlamıştır. Yine bu süreçte Kurul, nihai taslağa ilişkin 162 adet yorum mektubu almıştır. Kurul üyelerinin tüm mektuplara erişebilmesi için mektuplar uygun dile çevrilmiş ve IASB'nin web sitesinde ilan edilmiştir. Görüş bildirenlerin önemli bir bölümü, KOBİ için UFRS'nin mevcut UFRS'lere dayandırılması gerektiği düşüncesine sahip olduğu anlaşılmıştır.

Nihai taslakta yer alan önerilerin yeniden görüşülmesine Mart 2008 tarihinde başlanmıştır. Söz konusu görüşmeler Nisan 2009 tarihine kadar devam etmiş-toplamda 13 Kurul toplantısı olmuştur ve KOBİ UFRS'ye ilişkin yapılan kamuya açık toplantıların sayısı 44'e yükselmiştir.

Kurul Mayıs 2008 tarihinde, kapsam, muhasebeleştirme, ölçüm ve sunum ile ilgili olmak üzere; nihai taslağa ilişkin yorum mektuplarında, saha testi yapan

⁵¹ IASB, IFRS for SMEs Basis for Conclusions, KG13-14, s. 11.

⁵² IASB, IFRS for SMEs Basis for Conclusions, KG15, s. 11.

işletmeler tarafından hazırlanan raporlarda ve çalışma grubunun tavsiyelerinde ön plana çıkan konuları ele alarak, nihai taslaktaki önerileri yeniden görüşmeye başlamıştır. Söz konusu görüşmeler Şubat 2009 tarihine kadar devam etmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK-IASB) 9 Temmuz 2009 tarihinde, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için (KOBİ) uzun bir çalışmanın sonucu olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu KOBİ muhasebe standartlarını (IFRS for SME's) yayınlamıştır. KOBİ muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yaklaşık kırk kişilik bir KOBİ çalışma komisyonu, standartların içeriği konusunda kurula danışmanlık yapmış, nihai taslak üzerinde elliden fazla toplantı düzenlenmiş, yirmi farklı ülkede yüzden fazla işletmede pilot uygulamalar yapılarak taslak standartlar seti son halini alarak yayınlamıştır.⁵³

IASB, KOBİ'ler için UFRS'yi, halka açık olmayan işletmeler tarafından kullanılacak, UFRS'lerden türetilmiş basit ve sadeleşmiş finansal raporlama standartları seti olarak tanımlamıştır. KOBİ'ler için UFRS, ayrı bir standart seti olarak hazırlanmasına rağmen, işletmeler isterlerse veya gerek duyarlarsa tam set UFRS'lere başvurabileceklerdir.

1.2.2.2. Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS Çalışmaları

TMSK, Avrupa Birliği mevzuatıyla uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek amacıyla UFRS'yi benimsemiştir. Bu karar ile birlikte TMSK ile IASCF arasında bir telif ve lisans anlaşması imzalanmış, TMSK tarafından resmi bir çevirinin yapılmasına karar verilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. UFRS'de yapılacak düzeltme ve ilavelerin, TFRS'nin UFRS ile tam uyumunun devamının sağlanması amacıyla, TMSK tarafından da uygulanacağı öngörülmektedir.⁵⁴

⁵³ Ali Çiçekli, UFRS Uyumlu KOBİ Muhasebe Standartları Örnek Uygulama, **1. Adana Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu**, Adana, 4-6 Şubat 2010, s. 1.

⁵⁴ Çiçekli, s.2.

KOBİ standartlarının hazırlanması sürecinde IASB tarafından yapılan anket çalışmalarında aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 19 ülkenin KOBİ UFRS'yi zorunlu olarak uygulamaya geçirmeyi planladıkları görülmüştür.⁵⁵

KOBİ'ler için UFRS standardının ülkemizde nasıl uygulanacağı ile ilgili hususlar Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Tasarısı'nın 13/2(a).maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ölçekli sermaye şirketleri ile her ölçekteki şahıs şirketleri, adi şirketler ve gerçek kişi tacirlere ait işletmeler için veya sektörler itibariyle geçerli olacak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları yayımlayabilir. Bu halde anılan şirketler ve işletmeler mezkur özel standartları uygular. Ancak, bu şirket ve işletmelerden dileyenler, özel standartlar yerine uluslararası finansal raporlama standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabilir”* kuralı ülkemizdeki şirketler tarafından uygulanacaktır.

Yine yürürlüğe giren yeni TTK'da hangi şirketlerin KOBİ UFRS'yi uygulayacağı şu şekilde belirtilmiştir.⁵⁶

a) Geçici Madde 1, ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilenlerin (1534'üncü madde a ve e bendleri) dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

1534'üncü madde ikinci fıkrası (a) ile (e) bendinde belirtilen işletmeler ise;

- Büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları,
- Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleridir.

⁵⁵ Akdoğan, s. 5.

⁵⁶ Resmi Gazete, **Yeni Türk Ticaret Kanunu 6102 sayılı Kanun**, Sayı no:27846, 1533. Madde, 14 Şubat 2011.

b) TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

Geçici Madde 1'in dördüncü fıkrasında TMSK, küçük ölçekli işletmeleri KOBİ TFRS'den kısmen veya tamamen muaf tutmaya veya bunlar için ayrı standartlar belirlemeye yetkili kılınmış; beşinci fıkrasında ise Türkiye Muhasebe Standartlarının (KOBİ TFRS) ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkelerin, bu Kanunun ticari defterlere, finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanacağına yer verilmiştir.

2 Kasım 2011 tarihli ile Resmi Gazete'de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname madde 1'de "*Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisi*" Kamu Gözetimi Kurumu'na verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1. KOBİ UFRS'nin Yapısı

KOBİ UFRS, tam set standartlardan ayrı bir standart seti olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu standartlarda tam set sadeleştirilerek, KOBİ'ler için daha kullanışlı hale getirilmiş ve tam set uygulaması basite indirgenmiştir. UFRS'lerde tercihli uygulama varken, KOBİ standartlarında basit uygulamalara yer verilmiş ayrıca kayda alma ve ölçmede basitleştirme sağlanmış ve dipnotlardaki açıklamalarda azaltmalar olmuştur.¹

KOBİ'ler için uzun uğraşlar sonucu hazırlanan ve kullanıcılarına sunulan UFRS'lerin içeriği, tam set UFRS'lerden farklılıkları, uyumlaştırma için gerekli olan ve uygulanacak standartlar sonucunda ortaya çıkacak olan finansal tabloların özellikleri başta olmak üzere KOBİ UFRS'nin yapısı hakkında temel teşkil ettiği görülmektedir.

Standartları kullanacak olan KOBİ'lerin tanımından başlanılmak üzere, finansal tabloları, özellikleri, içerikleri hakkında temel konular anlatılmış ve hangi standartların KOBİ'ler için uyumlaştırıldığı, bu standartların ne şekilde uygulanacağı üzerinde durulmuştur.

IASB, KOBİ'ler için UFRS'yi oluştururken hemen hemen bütün ülkelerdeki KOBİ'lerin şartlarını göz önüne almış ve KOBİ'lerin finansal raporlarını kullananların bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasını amaçlamıştır. Orijinali İngilizce olan standart, büyük ölçüde tam set UFRS'lere paralel olarak hazırlanmıştır. İngilizce orijinali 230 sayfa ve 35 bölümden oluşan standardın Türkçeye çevrilmesi Türkiye

¹ Akdoğan, s. 1.

Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılmış ve yine IASB tarafından onaylanmıştır.

Tam set UFRS ile karşılaştırıldığında, KOBİ'ler için UFRS'de yer alan muhasebe uygulamaları için verilen bölümler yaklaşık yüzde 85 oranından daha az olduğu görülmektedir. Genellikle KOBİ'lerde rastlanmayan ve daha fazla açıklama ile detaylı çalışma gerektiren işlemlerle ilgili konular dâhil edilmemiştir. KOBİ'ler için UFRS yalnızca kamuya açıklanacak hususların azaltıldığı bir muhasebe seti değil, aynı zamanda muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinin de basitleştirildiği bir kavramsal bütünlük olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe politikalarında seçimlik haklarının tanındığı durumlarda, KOBİ'lerin daha kolay olan uygulamayı seçmeleri hedeflenmiş ve KOBİ'ler için UFRS, KOBİ'lerin finansal tablolarını oluşturmada dikkate almaları gereken zorunlu şartların tümünü kapsayan uluslararası muhasebe ve raporlama seti olarak hazırlanmıştır.²

2.1.1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

IASB tarafından KOBİ'ler için UFRS hazırlığı öncelikle uygun bir KOBİ tanımı yapmakla başlamıştır. Buna göre Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler;

- a- Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve
- b- Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir. İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları, dış kullanıcılara örnek olarak gösterilebilir.³

Tanımın daha iyi anlaşılması için standartta hangi işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunacağı şu şekilde ifade edilmiştir:

- Borçlanma araçlarının veya öz kaynaklara dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi veya bu tür

² http://www.pwc.com/tr/tr/ailesirketleri/kobiler_icin_ufrs.jhtml (20.12.2012)

³ TMSK, "KOBİ'ler için TFRS", s. 1.

bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunulması ya da;

- Varlıkların yedi emin sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza edilmesi durumunda kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmaktadır. (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluşlar ve benzeri finans kuruluşlarında olduğu gibi).

Vergi mevzuatına göre işletme defteri tutan ve basit usule tabi olan esnaf ise, bilanço esasında defter tutmadıklarından KOBİ TFRS kapsamında değildir.⁴

Ülkemizde KOBİ standartlarını uygulayacak olan işletmeler, standarttaki tanıma uygun olarak, kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler olarak belirlenmiştir. Kamuya hesap vermek durumunda olan işletme ve kuruluşların, kamuya hesap vermek durumunda olmayıp, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na belirlenen KOBİ ölçütlerinin üzerinde kalan sermaye şirketlerinin ve UMS/UFRS uygulamasını tercih eden KOBİ işletmelerinin tam set UMS/UFRS'leri uygulaması beklenmektedir. Türkiye'de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler aşağıdaki gibidir:⁵

- Sermaye piyasası araçları borsalarda veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmeler,
- Bankalar,
- Sigorta Şirketleri,
- Aracı Kuruluşlar,

⁴ Fikret Çankaya ve Oğuzhan Hatipoğlu, "Türkiye'de UMS'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**", Ankara, Yaz 2011, Yıl:4, Sayı:7, s. 63.

⁵ Akdoğan, s. 4.

- Sermaye piyasası araçlarını kayda aldirmek üzere Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuran işletmeler,
- Yatırım fonları,
- Yatırım Bankaları,
- Emeklilik Şirketleri.

Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler tam set UFRS'leri uygulamak zorundadırlar. Yasal düzenlemelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler açısından bu standardın uygulanmasını zorunlu kıldığı veya buna izin verdiği durumlarda dâhi, söz konusu işletmelerin bu standarda uygun olarak düzenledikleri finansal tablolar, KOBİ'ler için UFRS'ye uygun olarak düzenlenmiş kabul edilmez.

2.1.2. Kavramlar ve Genel İlkeler

KOBİ TFRS bölüm 2 Kavramlar ve Genel İlkeler, KOBİ'ler açısından finansal tabloların amacını, KOBİ finansal tablolarının dayandığı temel kavram ve ilkeleri ve KOBİ'lerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin kullanışlı olmasını sağlayacak uygulamaları içermektedir.⁶

KOBİ finansal tablolarının amacı, bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır. Ayrıca, işletme yöneticilerinin performanslarını, yani kaynakların kullanımı ile ilgili hesap verebilirlik düzeylerini de göstermektedir.⁷

Finansal tabloların içeriğinde yer alan bilginin niteliksel özellikleri ise birkaç alt başlık halinde karşımıza çıkmaktadır.

Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgiler, iş çevresinde ve ekonomik çevrede yeteri kadar muhasebe bilgisine sahip olan kullanıcılar tarafından

⁶ TMSK, KOBİ TFRS, s. 3.

⁷ Volkan Demir, "KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE KAVRAMLAR VE İLKELER - FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU", 13. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir, Kasım 2009, s. 2.

anlaşılabilecek şekilde sunulmalıdır. Ancak anlaşılabilirlik, bazı kullanıcılar için anlaşılması çok zor olacağı gerekçesi ile gerekli bilgilerin kapsam dışında bırakılmasında esneklik sağlamamaktadır. KOBİ için UFRS'lerin teknik olarak açıklanmasına daha fazla önem verilmesi tam set UFRS'ye göre anlaşılabilirlik konusunda nispeten faydalı denilebilir. Ancak kimi durumlarda tam set UFRS'nin anlaşılması KOBİ UFRS'nin anlaşılmasına nasıl katkı sağlayacağı da şüphe doğurmaktadır.

İhtiyaca Uygunluk: Finansal tablolarda yer verilen bilginin kullanıcılara fayda sağlayabilmesi için kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Özellikle finansal kuruluşlar finansal tablolarda sunulan bilginin, geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak veya geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak ya da düzeltmek suretiyle, alacakları kararlarını etkileme yeteneğine sahip olması durumunda, bilginin ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir.

Önemlilik: Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlar alacak olan kullanıcıların kararlarını etkileyebilecekse, o bilgi önemli bir bilgidir ve dolayısıyla ihtiyaca uygundur. Bilginin önemliliğini ise, ihtiyaç sahibi işletmelerin özelliği, bilginin içeriği, türü, finansal tabloların durumuna kadar her şeyi etkileyebilmektedir. Yine önemlilik, eksik veya yanlış sunulan kalemin düzeyine bağlı olup, yapılacak değerlendirmelerde ilgili hata veya eksikliğin taşıdığı özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekir. Ancak, bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla, KOBİ için UFRS'den önemsiz sapmalar yapılması veya bunların düzeltilmemiş şekilde bırakılması doğru olmaz.

Güvenilirlik: Finansal tablolarda yer verilen bilgilerin güvenilir olması gerekir. KOBİ UFRS'lerde bilgi, önemli bir hata ve tarafsızlık içermediği ve bekleneni gerçeğe uygun olarak temsil ettiği durumlarda güvenilir olarak kabul edilir. Bilginin seçiminde veya sunumunda yapılan tercihlerle, kullanıcıları önceden tespit edilen bazı sonuçlara veya algılamalara yönlendiren finansal tabloların tarafsız olduğu kabul edilemez. Bu durumda kullanılan bilginin güvenilirliği ve alınacak kararın doğruluğu sağlanamaz.

Özün Önceliği: İşlemlerin, olayların yasal görünüşleri ile değil, özleri ve ekonomik gerçeklerine uygun bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve sunulması finansal tabloların güvenilirliğini artıran bir unsur olarak KOBİ UFRS’de de karşımıza çıkmaktadır.

İhtiyatlılık: Olay ve koşullarla ilgili belirsizliklerin içerik ve kapsamlarına uygun olarak açıklanması ve finansal tablolara yansıtılması gerekir. İhtiyatlılık, belirsizlik nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde gelirin olduğundan fazla, borçların veya giderlerin ise olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini gerektirir.

Tam Açıklama: Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için, önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kavraması, yani tam olması gerekir. Bilginin bir kısmının dâhil edilmemesi tamamının yanlış veya yanıltıcı olmasına, bu nedenle de güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk özelliğini kaybetmesine yol açar.

Karşılaştırılabilirlik: Finansal tabloların karşılaştırılabilir özellikte olmasından dolayı dönemler içinde karşımıza çıkan finansal tablolar arasında da bir tutarlılık olması gerekir. Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumunda ve faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri takip edebilmeleri için, işletme finansal tablolarını karşılaştırma imkânları bulunmalıdır. Ayrıca, kullanıcıların, farklı işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını birbirleriyle kıyaslayabilmesi için bunlara ait finansal tabloları karşılaştırma olanağına sahip olması gerekir. Yine kullanıcılar, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmelidir.

Zamanında Sunum: Zamanında sunum, bilginin karar alma sürecinde sunulmasını gerektirir. Aşırı gecikmeli olarak sunulmuş olan bilgi, ihtiyaca uygun olma özelliğini kaybedebilir.

Fayda ve Maliyet Dengesi: Bilgiden sağlanan fayda, bu bilgiyi elde etmek için katlanılan maliyetin üzerinde olmalıdır. Genellikle bilginin maliyeti ve faydasının değerlendirilmesi öznel bir süreç olarak karşımıza çıkmakta ve bu değerlendirme yönetici yargısının kullanılmasını gerektirmektedir.

Bir işletmenin finansal durumunu gösteren finansal tablolarında ise varlık, borç ve özkaynaklara ilişkin tanımlamalar karşımıza çıkmaktadır. Bu kavramlar ile ilgili KOBİ UFRS'de kavramların tanımlanması, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi şeklinde yer almaktadır.

Kavramların tanımlanmasından sonra parasal tutarlarının belirlenmesi işlemi ile ölçülme işlemi yerine getirilmiş olmaktadır. Daha sonra bu kavramların muhasebeleştirilmesi işlemi yapılacaktır. Muhasebeleştirme; varlık, borç, özkaynaklar, gelir ve gider tanımına giren kalemlerin olasılık ve güvenilirlik unsurlarını taşıyarak finansal tablolara yansıtılmalarını ifade etmektedir.

Olasılık kavramı, bir kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların veya işletmeden çıkması konusundaki belirsizliğin düzeyi ile ilgilidir. Güvenirlilik ise, ilgili kalemin maliyetinin ya da değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi olarak ifade edilmektedir.

Bir varlık veya borcun finansal tablolara yansıtılabilmesi için, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama ya da ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkmasına ilişkin beklentilerin, olasılık koşulunu sağlamaya yetecek düzeyde kesin olması gerekir.

Varlıklar: Geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin bünyesinde mevcut olup gelecekte ekonomik fayda sağlama beklenen değerlerdir. Varlığın gelecekte ekonomik fayda sağlama, nakit ve benzeri varlıkların işletmeye doğrudan ya da dolaylı olarak katkı sağlama potansiyelidir. İşletmenin mevcut varlıklarını belirlerken ilgili varlığın yasal olarak sahibi olmanın gerekmediği, kiralanan bir varlığın sağlayacağı faydadan dolayı o varlığın işletmeye ait bir varlık olduğu kabul edilmektedir.

Varlıkların ölçümü için tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemleri kullanılmaktadır. Tarihi maliyet; varlığın elde edilme tarihinde elde edilebilmesi için, ödenmiş olan nakit veya nakit benzeri tutarların veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer ise; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli alıcı ve satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkacak tutardır.

Varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için gelecekte işletmeye ekonomik fayda girişine neden olma olasılığı ve maliyetinin ya da değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. Eğer bir varlığı edinmek için yapılan harcamanın varlığın edinildiği raporlama döneminden sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik yarar girişine neden olması muhtemel değilse, varlığın finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmez, bunun yerine ilgili harcamanın kapsamlı gelir tablosunda doğrudan dönem gideri olarak gösterilmesi gerekmektedir.

Borçlar: Geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.

Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi; nakit ödenmesi, başka varlıkların transfer edilmesi, hizmet sunulması, bir yükümlülüğün diğer bir yükümlülük ile değiştirilmesi veya yükümlülüğün özkaynağa dönüştürülmesini içermektedir.

Borçların ölçülmesi için tarihi maliyet, yükümlülüğün gerçekleştiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet çerçevesi içerisinde ödenmesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Gerçeğe uygun değer ise varlıklar ile aynı şekilde ölçülmektedir.

Borç kalemlerinin muhasebeleştirilmesi şu durumlarda gerçekleşmektedir:

- İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla geçmişte meydana gelen bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunduğu zaman,
- Bu yükümlülüğün yerine getirilmesinde, işletmenin ekonomik fayda içeren kaynaklarının işletme dışına transfer edilmesinin talep edilmesinin olası olması ve
- Ödenmesi gereken tutar güvenilir olarak ölçülmekte ise borç kalemleri muhasebeleştirilir.

Özkaynaklar: Özkaynaklar, muhasebeleştirilmiş varlıklar toplamından muhasebeleştirilmiş borçlar toplamının çıkarılmasından sonra kalan tutardır. Bazı durumlarda özkaynaklar alt sınıflara ayrılabilir. Örneğin bir işletmedeki alt

sınıflar ödenmiş sermaye, dağıtılmamış karlar ve doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilen kazançları ve giderleri içerebilir.

Finansal tablolarla ilgili 3 temel kavramdan sonra faaliyet sonuçlarına göre elde edilen Gelir ve Gider kavramları karşımıza çıkmaktadır. Bu kavramlar işletmeler için bir nevi finansal performans olarak karşımıza çıkmaktadır.

Finansal performans, işletmenin belli bir raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi gösterir.

Gelir: Gelir, işletme özkaynaklarının artmasını sağlayan ekonomik değerlerde yaşanan artıştır. Özkaynakların artışı, işletmeye giren varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen artışların ya da borçlarda oluşan azalışlar nedeniyle olabilmektedir ve bu artışlar veya borçlardaki azalışlar raporlama dönemi içerisinde gerçekleştiği kabul edilmektedir.

Gelirlerin muhasebeleştirilmesi, direkt olarak varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgilidir. Varlıklarda meydana gelen bir artış veya borçlarda meydana gelen bir azalış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir artış oluşması ve tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunda ve sunulduysa gelir tablosunda, gelirin muhasebeleştirilmesi gerekir.

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

Giderler, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkar ve satışların maliyeti, ödenen ücretler ve amortismanlar vb. unsurları içerir.

Giderin muhasebeleştirilmesi, gelirden olduğu direkt olarak varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesiyle ilişkilidir. Giderin muhasebeleştirilmesinde, varlıklarda meydana gelen bir azalış veya borçlarda meydana gelen bir artış nedeniyle gelecekte elde edilmesi olası ekonomik faydalarda bir azalma oluşması ve

tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda, kapsamlı gelir tablosunda ve sunulduysa, gelir tablosunda, gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

KOBİ UFRS’de ele alınan kavram ve ilkelerde yer alan diğer kavramlar finansal varlıklar ve finansal borçlar ile finansal olmayan varlıklardır.

Finansal varlıklar ve finansal borçlar: KOBİ’ler için UFRS standardı, ölçüm amacıyla finansal araçları; temel finansal araçlar ve diğer finansal araçlar olarak iki sınıfa ayırmaktadır. Temel finansal varlıklar ve borçlar, prensip olarak değer düşüklüğü düşülmüş itfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülmektedir. Ancak, gerçeğe uygun değerleri güvenilir biçimde ölçülebilenler gerçeğe uygun değer farkları kâra veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür.

Finansal olmayan varlıklar: İlk muhasebeleştirmede tarihi maliyet üzerinden ölçülen finansal olmayan varlıkların birçoğu sonraki dönemlerde çeşitli ölçüm esaslarının kullanılmasını gerektirmektedir. Bu ölçüm esasları ise şu şekildedir:

- Maddi duran varlıklar, amorti edilmiş tarihi maliyet değeri ile geri kazanılabilir tutardan düşük olanı ile ölçülür
- Stoklar, maliyet ile satış fiyatından satışı tamamlamak için gerekli maliyetler düşüldükten sonra kalan değerden düşük olanı ile ölçülür
- Kullanımda olan veya satış amaçlı elde tutulan finansal olmayan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı muhasebeleştirilir.

Varlıkların daha düşük tutarlardan ölçülmelerinin amacı, ilgili varlıkların satışı veya kullanımı nedeniyle geri kazanılması beklenen tutarlarından daha yüksek bir tutar ile ölçülmesine engel olmaktır.

2.1.3. Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu bölümde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu, KOBİ TFRS’ye uyumu için neler yapılması gerektiği, uyum koşulları ve finansal tablolar setinin neleri içermesi gerektiği konuları KOBİ TFRS bölüm 3 Finansal Tabloların Sunuluşu’nda ele alınmış olup aşağıda bahsedildiği gibidir.

Gerçeğe Uygun Sunum: Finansal tablolar ile bir işletme, finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekmektedir. Gerçeğe uygun sunum yapılabilmesi ilgili kalemlerin

muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak hazırlanmasını gerektirir. KOBİ TFRS, standartta yer alan hükümlere tamamen uyulduğu takdirde gerçeğe uygun sunumun gerçekleştiğini kabul etmektedir.⁸

KOBİ TFRS ile Uyum: Finansal tabloları KOBİ TFRS ile uyumlu olan bir işletme, bu durumu dipnotlarında belirtmelidir.

Finansal tabloların hedefleriyle çelişecek sonuç ortaya çıkacağı düşünülen durumlarda, ilgili yasal düzenlemeler izin verdiği sürece bazı açıklamalar yapılarak standartta yer alan tüm hükümlerin uygulamasından kaçınılabılır. Ancak bu durum çok ender olarak işletmelerin karşısına çıkabileceği ve bu durumlarda böyle bir uygulamaya gidilebileceği üzerinde durulmuştur.

İşletmenin Sürekliliği: İşletme yönetimlerinin tasfiyeye gitme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyetinin olmaması durumunda işletmenin sürekliliği kabul edilir. Yönetim işletmenin sürekliliğinin geçerliliğini değerlendirirken sadece ilgili raporlama dönemine ait bilgileri değil, bu tarihten sonraki dönemlere ilişkin mümkün olan tüm bilgileri dikkate almalıdır. Gelecek dönemler ise en azından 12 aylık süreyi kapsar. Sürekliliğe ilişkin değerlendirmelerin yapılması sırasında şüphe uyandıracak bir durumla karşılaştığında veya kuşku duyulduğunda, işletme bu belirsizlik yaratan olay veya durumları dipnotlarla açıklar.

Raporlamanın sıklığı: İşletmelerin finansal tablolarını tam set UFRS'ye paralel olarak KOBİ TFRS'de de yılda en az bir defa sunmaları gerekmektedir. İşletmelerde raporlama döneminin değişmesi halinde, yıllık finansal tablolar bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir süre içinde sunmaya başlarsa bu durumları yine dipnotlarda belirtmelidir.

Sunumun Tutarlılığı: İşletmeler finansal tablolarındaki kalemlerin sunumunu ve sınıflandırılmasını bir dönemden diğer döneme geçerken değiştirmemeleri gerekmektedir. Ancak;

⁸ Demir, TMS Sempozyumu, s. 9.

- İşletme faaliyetlerinde önemli değişiklik olursa ve daha sonra farklı bir sunumun ve sınıflandırmanın, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına ilişkin kurallara göre daha uygun olacağı anlaşılırsa ve
- Standardın sunumunda bir değişiklik yapılması gerekirse, sunumda herhangi bir değişiklik yapılması gerekmemektedir.

Finansal tabloda yer alan kalemlerin sunumunda veya sınıflandırılmasında herhangi bir değişiklik yapılırsa, yeniden sınıflandırmanın mümkün olmadığı durumlar haricinde, karşılaştırmalı tutarların da yeniden sınıflandırılması gerekir. Karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırılır ise yine dipnotlarda bazı açıklamalar yapılmalıdır.

Karşılaştırmalı Bilgi: KOBİ TFRS’de cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamı önceki döneme ait tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır. Ayrıca cari döneme ilişkin finansal tabloların anlaşılması için gerekli olduğu durumlarda, açıklayıcı nitelikte bulunan bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir.

Önemlilik ve Toplulaştırma: Benzer kalemlerden oluşan her sınıf ayrı olarak sunulmaktadır. Nitelik veya fonksiyon itibarıyla farklılık gösteren kalemler, önemli olmadıkları durumların dışında ayrı olarak sunulur.

Eksik veya yanlış sunulan kalemlerin ayrı ayrı veya toplu olarak, finansal tablolarla ilgili ekonomik durumları etkilediği durumlarda, ilgili kalemlerin önemli olduğu kabul edilir. Önemlilik, eksik veya yanlış raporlamanın düzeyine bağlı olmakla birlikte, işletmeye özgü koşullar çerçevesinde değerlendirilmelidir.

2.1.4. Finansal Durum Tablosu

KOBİ TFRS bölüm 4 Finansal Durum Tablosu, finansal durum tablosunda sunulacak bilgilerin niteliği ve sunum yöntemlerinden bahsedilmiştir. Finansal durum tablosu bilanço olarak da ifade edilmekte olup, işletmelerin belirli bir tarihteki varlık, borç ve özkaynaklarını gösteren tablodur.

KOBİ TFRS'ye göre finansal durum tablosunda en az aşağıdaki kalemlerle ilgili tutarlar yer alır:

- a) Nakit ve nakit benzerleri.

- b) Ticari ve diğer alacaklar.
- c) Finansal Varlıklar ((a), (b) ve (j) ve (k) maddelerinde gösterilenler hariç).
- d) Stoklar.
- e) Maddi Duran Varlıklar.
- f) Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak taşınan yatırım amaçlı gayrimenkuller.
- g) Maddi Olmayan Duran Varlıklar.
- h) Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü çıkartılmış maliyet ile izlenen canlı varlıklar.
- i) Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak izlenen canlı varlıklar.
- j) İştiraklerdeki yatırımlar
- k) Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar.
- l) Ticari ve diğer borçlar.
- m) Finansal borçlar ((l) ve (p) maddelerinde gösterilen tutarlar hariç).
- n) Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar.
- o) Ertelenmiş Vergi Borçları ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları (bunlar her zaman uzun-vadeli borç ve duran varlık olarak sınıflandırılacaktır).
- p) Karşılıklar.
- r) Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden özkaynaklardan ayrı bir şekilde sunulan, kontrol gücü olmayan paylar.
- s) Ana ortaklık pay sahiplerine isabet eden özkaynak.

Bu bölüm, tam set IAS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardındaki hükümlerle benzer niteliktedir. Dolayısıyla bu bölümde, finansal durum tablosunda gösterilecek asgari bilgiler, kısa ve uzun vade farkı, dönen–duran varlık ayırımı,

finansal durum tablosunda kalemlerin sıralanması ve şekli ve finansal durum tablosunda sunulacak dipnotlar belirlenmiştir.⁹

Kısa – Uzun Vade Ayırımı: Likidite esasına göre sunumun güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı durumlar haricinde, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçların finansal durum tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulmaları gerekir. Likidite esasına göre sunuma imkân veren istisnanın uygulanması durumunda, tüm varlık ve borçlar yaklaşık likidite düzeylerine göre sıralanarak, en az likitten en çok likiditeye veya en çok likitten en az likiditeye doğru sunulur.

Dönen Varlıklar: Bir varlık aşağıdaki durumlarda dönen varlık olarak sınıflandırılır:

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- Alım satım amacıyla elde tutulması,
- Raporlama tarihini takip eden on iki ay içerisinde paraya çevrileceğinin beklenmesi veya
- Raporlama tarihini takip eden en az on iki aylık süre içerisinde takas edilmesi veya borç ödemesinde kullanılması kısıtlanmış olan nakit veya nakit benzeri bir varlık olması.

Diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır. Normal faaliyetlerin açık olarak belirlenemediği durumlarda, sözü edilen sürenin on iki ay olduğu kabul edilir.

Kısa Vadeli Borçlar: Bir borcun kısa vadeli olarak nitelendirilebilmesi için şu hususlardan birine uyması gerekmektedir:

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ilgili borcun ödeneceğinin öngörülmesi,
- Alım satım amacıyla elde tutulması,

⁹ Akdoğan, s. 12.

- Raporlama tarihini takip eden on iki ay içerisinde ödeneceğinin öngörülmesi,
- İşletmenin ödemeyi raporlama tarihinden en az on iki ay sonrasına kadar koşulsuz olarak erteleyebilme hakkının bulunmaması.

Bunların dışında kalan tüm borçlar ise uzun vadeli borç olarak sınıflandırılır.

Finansal Durum Tablosundaki Kalemlerin Sıralaması ve Düzeni: Finansal tablolarda yer alan kalemlerin hangi sıra ve düzende yer alacağı gösterilmemektedir. Ayrıca; finansal tabloda yer alan kalemlerin daha net bir şekilde anlaşılmasının gerektiği durumlarda, finansal tablolara ek olarak kalemler eklenebilir ve yine tam olarak daha net açıklamanın sağlanabilmesi için işletmelerin türü ve faaliyetlerinin niteliğine göre ilgili kalemlerin sıralama yöntemleri ve biçimleri değişebilir.

Finansal durum tablosunda veya dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler:

Finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin aşağıda belirtilen alt sınıflarının uygun bir şekilde finansal durum tablosunda veya dipnotlarda açıklanması gerekir:

- Maddi duran varlıkların işletmenin durumuna uygun olarak sınıflanan alt kalemleri.
- Ticari ve diğer alacakların ilişkili taraflardan kaynaklanan tutarları, diğer taraflardan kaynaklanan tutarları ve tahakkuk etmekle birlikte henüz faturası düzenlenmemiş gelirlere (gelir tahakkuklarına) ilişkin tutarları.
- Stok hesapları, stok miktarlarını ayrı ayrı gösterir.
 - (i) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılmak üzere elde tutulan stoklar.
 - (ii) Bu şekilde satılmak üzere üretim sürecinde bulunan stoklar.
 - (iii) Üretim sürecinde veya hizmetlerin sağlanması sırasında tüketilecek olan hammadde ve malzemeler.
- Satıcılara borçlar, ilişkili taraflara borçlar, ertelenmiş gelirler ve borç-gider tahakkukları.
- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar ile diğer karşılıklar.

- Ödenmiş sermaye, hisse senedi ihraç primleri, dağıtılmamış kârlar ve bu Standarda göre diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilip özkaynakta ayrı olarak sunulan gelir ve gider kalemleri gibi özkaynak sınıfları.

Ayrıca, sermayesi paylara bölünmüş işletmelerin aşağıdaki durumlar finansal tablolarında veya dipnotlarında açıklamaları gerekmektedir.

i. Her bir pay sınıfı için ayrı ayrı olmak üzere:

- Toplam hisse adedi,
- Ödenmiş ve ödenmemiş hisse adedi,
- Hisselerin nominal tutarı veya nominal değerlerinin olmadığı,
- Dönem başında ve dönem sonunda tedavülde bulunan hisse adedi ile dönem içerisinde hisse adedinde meydana gelen değişimler,
- Temettü dağıtımına ve sermayenin geri ödenmesine yönelik sınırlamalarda dâhil olmak üzere, hisse sınıfına sağlanan haklar, imtiyazlar ve getirilen kısıtlamalar.
- İşletmenin kendisi, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri tarafından elde bulundurulmuş kendi payları.
- Opsiyonlu olarak satılmak ve hisselerin satışına yönelik sözleşmeler çerçevesinde yapılacak hisse satışlarında kullanılmak üzere ayrılan paylar ve bunların koşul ve tutarları.

ii. Özkaynaklarda yer alan yedeklerin ve fonların her birinin niteliği ile ilgili açıklama.

2.1.5. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu

KOBİ TFRS bölüm 5 Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu'nda, ilgili döneme ilişkin toplam kapsamlı kârın, tek bir veya iki ayrı finansal tabloda sunulmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. KOBİ TFRS'ye göre bu tablolarda

sunulması gereken bilgiler ile bu bilgilerin nasıl sunulacağı aşağıda bahsedildiği gibidir.¹⁰

Toplam kapsamlı karın sunumu: Toplam kapsamlı kar, bir işletmenin finansal performansı olarak nitelendirilmektedir. Döneme ilişkin toplam kapsamlı kar iki şekilde sunulmaktadır. Bunlar;

- Döneme ilişkin gelir ve gider kalemlerinin tamamı kapsamlı gelir tablosu olarak nitelenen tek bir tabloda raporlanır veya
- Gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu isimleriyle iki ayrı tabloda sunulur. Gelir tablosunda, bu standardın özkaynaklarda muhasebeleştirilmesini öngördüğü gelir ve giderler dışında kalan, dönem kâr veya zararını oluşturan kalemler sunulur.

Tek tablo yaklaşımı: Tek tablo yaklaşımında, bir döneme ait olan gelir ve gider kalemlerinin hepsi tek tablo halinde sunulmaktadır. Kapsamlı gelir tablosunda asgari olarak şu kalemlerin yer alması gerekmektedir:

- Hâsılat,
- Finansman giderleri,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve ortaklık payının bulunduğu işletmelerin kâr veya zarar payları,
- Vergi giderleri,
- Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr veya zararı ile Durdurulan faaliyetleri oluşturan net varlıkların elden çıkarılması veya satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi üzerine muhasebeleştirilmiş olan vergi sonrası kazanç veya zararın toplamını gösteren tek bir tutar,
- Kâr veya zarar (eğer işletmenin herhangi bir diğer kapsamlı kâr kalemi yoksa bu kalemin sunulmasına gerek yoktur).

¹⁰ TMSK, KOBİ TFRS, s. 22.

Tablo 2.1: Kapsamlı Gelir Tablosu-Tek Tablo Yaklaşımı

KAPSAMLI GELİR TABLOSU			
	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
I. KAR VEYA ZARAR BİLEŞENLERİ A. Brüt Esas Faaliyet Gelirleri B. Esas Faaliyet Gelirlerinden İndirimler (-) C. Net Esas Faaliyet Gelirleri D. Esas Faaliyet Maliyetleri (-) BRÜT KAR-ZARAR E. Faaliyet Giderleri (-) ESAS FAALİYET KARI-ZARARI F. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar G. Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-) FAALİYET KARI-ZARARI H. Finansman Gelirleri İ. Finansman Giderleri (-) SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI-ZARARI J. Sürdürülen Faaliyetler Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları (1). Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı-Zararı K. Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları L. Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararları (-) DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI-ZARARI M. Durdurulan Faaliyetler Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları (2). Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı-Zararı 1. TOPLAM DÖNEM NET KARI-ZARARI (1+2) II. Cari Dönemde Özkaynaklara Kaydedilen Diğer Kapsamlı Kar veya Zarar Unsurları A. Kar veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler-Giderler B. Kar veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler-Giderler C. Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen Yatırımlardan Gelen Özkaynak Payları 2. TOPLAM DİĞER KAPSAMLI KAR-ZARAR 3. TOPLAM KAPSAMLI KAR-ZARAR (1+2)			

Kaynak: Göksel Yücel ve Diğerleri, "TMS ve KOBİ TFRS Uygulamalar Örnekler, Vak'alar", TÜRMOB, s.9.

İki tablo yaklaşımı: İki tablo yaklaşımında, gelir tablosu ve öz kaynaklara kaydedilen kâr-zarar tablosu (diğer kapsamlı gelir unsurları) ayrı ayrı sunulur.¹¹ Bu

¹¹ Akdoğan, s. 12.

yaklaşımında, gelir tablosu kalemleri tek tablo yaklaşımındaki asgari kalemleri içermektedir. İşletme, gelir tablosunu (finansal performans tablosu) 1. tabloda dönem net kâr ve zararına kadar düzenlemekte, 2. tabloda da bir ara toplam olarak kapsamlı kâr unsurlarını sıralamakta ve toplam kapsamlı kâr ya da zarar rakamına ulaşılmaktadır.¹²

İki tablo yaklaşımında birinci tablo, tek tablo yaklaşımındaki I.Toplam Dönem Net Karı (Zararı) kısmına kadar aynıdır. İkinci tabloda bu kısımdan başlayarak devam eder.¹³

Tablo 2.2: Kapsamlı Gelir Tablosu- İki Tablo Yaklaşımı

KAPSAMLI GELİR TABLOSU			
	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
II. Cari Dönemde Özkaynaklara Kaydedilen Diğer Kapsamlı Kar veya Zarar Unsurları			
D. Kar veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler-Giderler			
E. Kar veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler-Giderler			
F. Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen Yatırımlardan Gelen Özkaynak Payları			
2. TOPLAM DİĞER KAPSAMLI KAR-ZARAR			
3. TOPLAM KAPSAMLI KAR-ZARAR (1+2)			

Kaynak: Göksel Yücel ve Diğerleri, “TMS ve KOBİ TFRS Uygulamalar Örnekler, Vak’alar”, TÜRMOB, s.9.

İki yaklaşımda incelendiğinde ön plana çıkan unsurlardan bir tanesi, hiçbir gelir veya gider kaleminin kapsamlı gelir tablosunda “Olağandışı Gider-Gelir” olarak sunulmamasıdır.¹⁴

Giderlerin Analizi: Giderler, niteliklerine veya işletme içindeki fonksiyonlarına göre sınıflandırılmak suretiyle tasnif edilmiş bir biçimde sunulur. Yapılacak sınıflamada, bu yöntemlerden ihtiyaca daha uygun olanı ve güvenilir bilgi sağlayanı tercih edilir.

¹² Demir, TMS Sempozyumu, s. 15.

¹³ Göksel Yücel ve Diğerleri, “TMS ve KOBİ TFRS UYGULAMALAR Örnekler, Vak’alar”, TÜRMOB, Güncelleme 2012, s. 10.

¹⁴ TMSK, KOBİ TFRS, s. 24.

Niteliğine göre sınıflandırma yönteminde, giderler, kapsamlı gelir tablosunda niteliklerine göre toplu olarak sunulur (amortismanlar, malzeme alımları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri gibi) ve işletme içerisindeki muhtelif fonksiyonlara yeniden dağıtılmazlar.

Giderlerin fonksiyonuna göre sınıflandırılması yönteminde ise, giderler, satışların maliyetinin ya da dağıtım veya genel yönetim gibi faaliyetlere ilişkin maliyetlerin bir parçasını oluşturma fonksiyonlarına göre toplu olarak sunulur. Bu yöntemde, en azından satışların maliyetleri diğer giderlerden ayrı olarak raporlanır.

2.1.6. Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

KOBİ TFRS bölüm 6 Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu'nda, işletmelerin özkaynaklarında dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin, özkaynak değişim tablosunda ya da belirli koşulların sağlandığı ve işletmelerce tercih edildiği durumlarda gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda sunulmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.¹⁵

Özkaynaklar değişim tablosu; ilgili raporlama döneminin kâr veya zararını, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, muhasebeleştirilmiş muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve hataların düzeltilmesinin etkilerini ve yine dönem içerisinde özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı sermaye artışı olarak koydukları yatırım tutarları ile bu yatırımcılara verilen temettü ve diğer dağıtım tutarlarını gösterir.

Tam set UFRS'de olduğu gibi KOBİ UFRS'de de özkaynak değişim tablosunun sunulması zorunludur. Ancak KOBİ UFRS'de bir işletmenin, mevcut dönemde özkaynaklarındaki değişiklikler sadece kar veya zarar, kar dağıtımları, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanıyorsa, özkaynaklar değişim tablosu yerine, gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu sunulmasına izin verilmektedir.¹⁶

Özkaynak değişim tablosunda şu bilgiler yer almaktadır:

¹⁵ TMSK, KOBİ TFRS, s. 25.

¹⁶ Demir, TMS Sempozyumu, s. 16.

- Toplam kapsamlı kar,
- Özkaynakta yer alan her kalem için, Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar'a göre gerçekleştirilen geriye dönük uygulama ve düzeltme işlemlerinin etkileri,
- Her bir özkaynak kaleminin ayrı ayrı sunulması ve dönem başı ile dönem sonu değerlerinin mutabakat sağlanması ve şu unsurlara göre birbirinden ayrıştırılması;
 - Kar veya zarardan kaynaklanan değişimler,
 - Kapsamlı gelir tablosu kalemlerinden kaynaklanan değişiklikler ve
 - Hisse senedi ihraçları ve temettü dağıtımları ile ilgili işlemlerde değişikliklerden kaynaklanan değişimler.

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu ise; işletmenin kâr ve zararı ile dönem içerisinde dağıtılmamış kârlardaki değişikliklerini göstermektedir.

Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda yer alacak bilgiler ise şu şekildedir:

- Dağıtılmamış karların raporlama dönemi başındaki tutarı,
- İlgili dönem de açıklanmış, ödenmiş veya ödenebilir durumda olan temettüleri,
- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ile ilgili dağıtılmamış karlarda yapılan düzeltmeler,
- Dağıtılmamış karların dönem sonundaki tutarı.

2.1.7. Nakit Akış Tablosu

KOBİ TFRS bölüm 7 Nakit Akış Tablosu'nda, nakit akış tablosunda yer alması gereken bilgileri ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konuları düzenlenmiştir.

Nakit akış tablosu, işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan değişiklikleri ayrı ayrı göstererek, raporlama dönemi

içerisinde bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişiklikler konusunda bilgi sağlamaktadır.¹⁷

Nakit benzerleri; yatırım veya diğer amaçlar yerine, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulan kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip yatırımlardır.¹⁸ Buna göre bir yatırım, normal şartlarda, elde edilme tarihini izleyen üç ay veya daha kısa bir süre içerisinde vadesi dolacak olan yatırımlarda olduğu gibi, kısa bir vadesinin bulunduğu durumlarda nakit benzeri olarak nitelenebilir.

KOBİ TFRS'de nakit akışları; işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden olmak üzere 3 bölümde sınıflandırılır ve nakit akış tablosunda sunulur.

İşletme faaliyetleri: İşletme faaliyetleri, işletmenin yatırım ve finansman faaliyetleri dışında gelir yaratan esas faaliyetleridir. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları genellikle, kâr veya zararın tespitinde göz önünde bulundurulmuş işlemlerden ve diğer olay ve koşullardan kaynaklanır.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının raporlanmasında iki yöntem kullanılmaktadır. Birincisi Dolaylı Yöntem, ikincisi ise Doğrudan Yöntem'dir.

i. Dolaylı Yöntem: Dolaylı yöntemde, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışı, kâr veya zararın aşağıdaki unsurların etkilerine göre düzeltilmesi ile tespit edilir:

- Stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler,
- Amortismanlar, karşılıklar, ertelenmiş vergiler, tahakkuk etmiş ancak henüz nakit olarak tahsil edilmemiş/ödenmemiş gelirler/giderler, kur farklarından kaynaklanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar,

¹⁷ TMSK, KOBİ TFRS, s. 27.

¹⁸ Serdar Özkan, "Kobiler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış", **1. Adana Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu**, Adana, 4-6 Şubat 2010, s. 12.

iştiraklere ait dağıtılmamış kârlar ve kontrol gücü olmayan paylar gibi nakit dışı kalemler ve

- Nakit etkisi yatırım veya finansman faaliyeti ile ilgili olan diğer tüm kalemler.

ii. Doğrudan Yöntem: Doğrudan yöntemde, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışı, brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplarına yönelik bilgilerin raporlanmasıyla sunulur. Bu bilgiler aşağıdaki şekillerde elde edilebilir:

- İşletmenin muhasebe kayıtlarından veya
- Satışlar, satışların maliyeti veya kapsamlı gelir tablosunda yer alan kalemlerden temin edilir.

Yatırım faaliyetleri: Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri arasında yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına yönelik faaliyetlerdir

Yatırım faaliyetlerinin raporlamasında, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan brüt nakit giriş ve çıkışları ana gruplar itibarıyla sınıflandırılmak suretiyle sunulur. Bağlı ortaklıklar ve diğer işletme birimlerinin edinilmesi veya elden çıkarılması sonucunda oluşan toplam nakit akışı, ayrı olarak sunulur ve yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Finansman faaliyetleri: Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarının ve borçlarının düzeyinde ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. Bu gruba giren faaliyetlerin raporlanması yatırım faaliyetlerinde olduğu gibi ilgili brüt nakit giriş ve çıkışları ana grup itibarıyla sınıflandırılarak yapılır.

İşletmelerin yabancı para birimine dayalı nakit akışları, faiz ve temettü işlemlerine ilişkin nakit akışları ve gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin nakit akışları, oluştukları faaliyet alanına göre sınıflandırılır ve raporlanır.

2.1.8. Finansal Tablo Dipnotları

KOBİ TFRS bölüm 8 Finansal Tablo Dipnotları'nda, finansal tablo dipnotlarında sunulması gereken bilgilere ilişkin genel ilkeler ve bu bilgilerin nasıl

sunulacağı konuları yer almaktadır.¹⁹ Dipnotlar, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, gelir tablosu, gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda yer alanlara ek olarak sunulması gereken bilgileri içermektedir.

Dipnotlarda şu bilgiler yer almaktadır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan temel unsurlara ve kullanılan belirli muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler,
- KOBİ TFRS açısından gerekli görülen ancak finansal tabloların herhangi bir yerinde açıklanmamış olan bilgiler,
- Finansal tablolarda yer almayan fakat bu tabloların anlaşılması için gerekli olan açıklamalar.

Dipnotların sunulmasında ise şu sıra takip edilmelidir:

- Finansal tabloların, KOBİ TFRS'ye uygun olarak hazırlandığına dair açıklama,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının bir özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal tabloların içeriğinde sunulan kalemler için destekleyici bilgi ve
- Diğer açıklamalar.

2.1.9. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

KOBİ TFRS bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar'da, konsolide finansal tabloların hazırlanması gereken koşulları ve bu tabloların hazırlanma yöntemleri ve bireysel finansal tablolar ve birleşik finansal tablolara ilişkin yol gösterici nitelikte açıklamalar yer almaktadır.²⁰

Konsolide finansal tablolar, işletme grubuna ilişkin finansal bilgilerin tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi sunulduğu tablolardır. Konsolide tablolar ana

¹⁹ TMSK, KOBİ TFRS, s. 33.

²⁰ TMSK, KOBİ TFRS, s. 35.

ortaklığın tüm bağı ortaklıklarını içerir.²¹ Buna bağı olarak ana ortaklıklar bazı durumlar dışında KOBİ TFRS çerçevesinde konsolide edilerek sunulduğu konsolide finansal tablolar hazırlarlar. Konsolide tablo hazırlamak için hariç tutulan durumlar ise şunlardır:

- Ana ortaklığın kendisi de bir bağı ortaklık ise ve aynı zamanda işletmenin ana ortaklığı tam set TFRS veya KOBİ TFRS'ye göre konsolide edilerek sunulan finansal tablo hazırlanması durumunda ve
- Ana ortaklığın elinde bulunan bağı ortaklıkların tümü, bir yıl içerisinde elden çıkarılmak amacıyla edinilmesi durumunda.

Bağı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeyi ifade eder. Kontrol ise, faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücü olarak tanımlanmıştır. Dar kapsamlı bir amaca ulaşmak için kurulan işletmeler de özel amaçlı işletme olarak tanımlanmaktadır. Eğer bu özel amaçlı işletmeler ana ortaklık tarafından kontrol ediliyor ise, konsolide finansal tablolarda bu işletmelere yer verilmesi gerekmektedir.

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında şu işlemler uygulanır:

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

²¹ Akdoğan, s. 15.

isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur. Net aktiflerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar;

- İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla hesaplanan kontrol gücü olmayan paylardan ve
- İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihten itibaren özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlardan oluşur.

Ayrıca, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tabloları, mümkün olduğunca aynı raporlama tarihi ile hazırlanmalıdır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında benzer işlem ve koşullar için aynı muhasebe politikaları kullanılır. Bağlı ortaklıkların gelir ve giderleri ise edinilme tarihlerinden itibaren konsolide tablolara eklenir.

KOBİ TFRS ana ortaklıkların bireysel finansal tablo hazırlamalarını zorunlu kılmamaktadır. Ancak konsolide tablo düzenleyen işletmeler isterlerse bireysel finansal tablo düzenleyebilmektedirler.²² Bağlı ortaklığı bulunmayan işletmelerin düzenlediği finansal tablolar ise bireysel finansal tablo olarak nitelendirilmez.

Birleşik finansal tablolar ise; tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek bir finansal tablo setine denir. KOBİ UFRS'ye göre birleşik finansal tablo hazırlanmasının zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak bu tablonun hazırlanması durumunda diğer tablolarda da olduğu gibi KOBİ UFRS'ye uygun olduğu beyan edilmeli ve buna uygun hazırlanmalıdır.

2.1.10. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

KOBİ TFRS bölüm 10 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar'da, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış olan hataların düzeltilmesinde uyulacak esaslar yer almaktadır.²³

²² Akdoğan, s. 16.

²³ TMSK, KOBİ TFRS, s. 42.

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

KOBİ TFRS’de muhasebe politikalarının seçiminde, karşılaşılabilecek olay ve koşullar için öncelikle bu standart hükümlerinin uygulanmasını içerir. Ancak, işletme açısından etkisi önemsiz olacak bir hükmün uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Standartın özel olarak değinmediği işlem, olay veya koşullar için, işletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanmasında kendi iradesini kullanabilir.

KOBİ TFRS’de benzer işlem, olay ve koşullar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikaları birbiriyle tutarlı olmalıdır. Farklı muhasebe politikaları için birbirine uygun olan bazı kalemler sınıflandırılabilir. Bu tür bir sınıflandırmanın gerektirdiği veya buna izin verdiği durumlarda, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilir ve tutarlı bir şekilde uygulanır.

Muhasebe politikalarında şu koşullarla karşılaşılabilecek durumda değişiklik yapılabilir:

- KOBİ TFRS’de muhasebe politikasında değişiklik yapılmasını gerektiren bir değişiklik olursa veya
- Yapılacak olan değişiklik sonucunda, işlemlerin, olayların ya da koşulların finansal durum, performans ve nakit akışları üzerindeki etkileri konusunda güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlanabilirse.

Muhasebe politikalarında değişiklik yapılması halinde muhasebeleştirme işlemi de değişiklik gösterebilmektedir. KOBİ TFRS’ye göre bir değişiklikten kaynaklanan muhasebe politikası değişiklikleri, varsa ilgili düzenlemede yer alan geçiş hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Ayrıca muhasebe politikalarında yapılan diğer tüm değişiklikler geriye dönük olarak uygulanır.

Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikası önceki dönemlerde uygulanmış kabul edilir ve mümkün olan en erken dönemden başlamak üzere önceki dönem finansal tabloları buna göre düzeltilir.

Örnek: İşletme 2012 yılında ticari mallarının değerlemesinde kullandığı hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden FİFO Yöntemine geçmeyi daha uygun bulmuştur. İşletmenin elindeki mallardan dolayı bir önceki dönemden itibaren yeni yönteme göre stokları değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme sonucunda 100.000 TL olan stok maliyeti FİFO yöntemine göre 75.000 TL'ye düşmüştür. Bunun 15.000 liralık kısmı geçmiş döneme (2011) aittir. Muhasebe politikasının değişikliği ile ilgili yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır:²⁴

----- / -----		
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	10.000	
Geçmiş yıl Karları (Yedekler)	15.000	
		Ticari Mallar
		25.000
----- / -----		

KOBİ TFRS'de yapılan bir değişikliğin ve buna bağlı olarak muhasebe politikalarında yapılan zorunlu değişikliğin, cari dönem veya geçmiş dönemler üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda veya geleceği etkileme ihtimalinin bulunduğu durumlarda finansal tablo dipnotlarında ilgili ve gerekli açıklamalar yapılır. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler; bir varlığın veya borcun defter değerinde veya ilgili dönemdeki kullanım tutarında yapılan ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi işlemlerinden kaynaklanan düzeltmeleri ifade etmektedir. Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin muhasebe tahminindeki bir değişiklikten ayırt edilmesinin zor olduğu durumlarda, ilgili değişiklik muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik olarak kabul edilir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgi veya gelişmeden kaynaklanmaları nedeniyle, nitelikleri itibarıyla hataların düzeltilmesi işlemlerinden farklılık arz eder.

Örnek: İşletme 2006 yılında 90.000 TL değerinde 15 yıl ekonomik ömre sahip bir makine satın almıştır. 2012 yılında yapılan değerlendirme sonucunda, teknolojik alanda hızlı gelişmelerin yaşanması ve aynı makinenin daha faydalı hizmete sahip olan seçeneklerinin üretilmesiyle mevcut makinenin ekonomik ömrünün 10 yıl olması uygun görülmüştür. Ayrıca bu makinenin hizmet vermeye devam edeceği

²⁴ Yücel ve Diğerleri, s. 76.

düşünüldüğünden 15.000 TL kalıntı değer olması kararlaştırılmıştır. Muhasebe tahminindeki bu değişiklikler 31 Aralık 2012 tarihinden sonrası için uygulanmaktadır.

$$\begin{aligned}\text{şimdiye kadar ayrılan amortisman tutarı} &= 90.000 / 15 = 6.000 \\ &= 6.000 \times 7 \text{ yıl} = 42.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{2012 defter değeri (net değer)} = 90.000 - 42.000 = 48.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned}\text{Amortisman Tabi Tutar ise} &= \text{Defter Değeri} - \text{Kalıntı Değer} \\ &= 48.000 - 15.000 = 33.000\end{aligned}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Gideri} = 33.000 / 3 \text{ (kalan ömür-yıl)} = 11.000 \text{ TL.}$$

Buna göre 2012 yılı ve sonrasında kalan 2 yıl için 11.000 TL değerinde amortisman gideri ayrılır.

----- / -----	
Genel Yönetim Gideri	11.000
	Birikmiş Amortismanlar 11.000
----- / -----	

Geçmiş dönem hataları ise KOBİ TFRS’de; önceki bir veya daha fazla dönemin finansal tabloları için söz konusu olan ve KOBİ TFRS’de yer verilen bazı özelliklere sahip güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya hatalı kullanılmasından kaynaklanan ihmaller veya yanlış bilgilendirmeler olarak ifade edilmiştir. Bu hatalar, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklar, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasından ve hileler olarak karşımıza çıkar. Önemli bir geçmiş dönem hatası varsa bu hata, mümkün olabildiği ölçüde, hatanın fark edildiği tarih sonrasında kamuya açıklanmak üzere onaylanan ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilir.

Örnek: X İşletmesi, 31 Aralık 2012 finansal tablolarını düzenlerken 31 Aralık 2011 tarihli bilançosunda stok maliyetlerinin olması gerekenden 50.000 TL büyük yazılarak hatalı olduğunu tespit etmiştir. İşletme yönetimi tutarın önemli olduğunu belirterek geriye doğru düzeltme yapmaya karar vermiştir.

Hata tutarı, stok değerinin 50.000 TL fazla olmasını dolayısıyla satışların maliyetinin gereğinden az olmasına yol açmıştır. Geçmiş dönem hatalarına ilişkin

düzeltilmeler Geçmiş Yıllar Karları hesabı üzerinden yapılarak, stok maliyeti aynı tutarda azaltılır.

----- / -----	
Geçmiş Yıl Karları	50.000
	Ticari Mallar 50.000
----- / -----	

2.1.11. Temel Finansal Araçlar

KOBİ TFRS bölüm 11 Temel Finansal Araçlar ve bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar, finansal araçların (finansal varlık ve finansal borçların) muhasebeleştirilmesi, finansal durum tablosu dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanması konularını içermektedir.²⁵ Ancak bölüm 11 temel finansal araçlara uygulanır ve tüm işletmeler ile ilgilidir. Bölüm 12 ise daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara ve işlemlere uygulanmaktadır.

Temel finansal araçlar ile ilgili kısımda, halka açık olarak işlem gören veya gerçeğe uygun değerleri başka bir yolla güvenilir olarak ölçülebilen, dönüştürülemeyen ve satış opsiyonu olmayan imtiyazlı hisseler ve satış opsiyonu olmayan adi hisseler hariç tüm temel finansal araçlar için itfa edilmiş maliyet yöntemi uygulanır.

Bu bölümün kapsamındaki temel finansal araçlar şunlardır:²⁶

- Nakit,
- İşletmenin vadesiz ve vadeli mevduatları,
- Eldeki ticari kıymetli evrak ve senetler,
- Alacaklı ve borçlu olunan cari hesaplar, senetler ve krediler,
- Tahvil ve benzeri borçlanma araçları,
- Dönüştürülemeyen imtiyazlı hisseler ile satış opsiyonu olmayan adi ve imtiyazlı hisselerle yatırımlar,

²⁵ TMSK, KOBİ TFRS, s. 47.

²⁶ Özkan, s. 14.

- Taahhüt nakit olarak ödenemeyecekse bir kredi alma taahhütleri.

Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, anlaşmada bir finansman işlemi olmadığı sürece işlem fiyatından ölçülür.²⁷ Finansal varlık ya da borç doğuran bir anlaşma, finansman işlemi içeriyor ise işlem fiyatı kullanılmaz. Anlaşma bir finansman işlemi ise, işletme finansal varlığı veya finansal borcu gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değerinden ölçmelidir.

Muhasebeleştirme sonrası ölçüm, her bir raporlama tarihinin sonunda finansal araçların, satışta veya elden çıkarmada karşılaşılabilecek işlem maliyetleri için herhangi bir indirim yapılmaksızın yapılır.

Sonraki ölçümde; temel finansal araçlar kapsamındaki borçlanma araçları, etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyet ile ölçülür. Dönen varlık veya kısa vadeli borç olarak sınıflandırılmış borçlanma araçları, anlaşma gerçekte bir finansman işlemi olmadığı sürece ödenmesi veya alınması beklenen nakit veya diğer bedelin (değer düşüklüğünden arındırılmış) indirgenmemiş tutarı ile ölçülür. Eğer anlaşma bir finansman işlemi ise işletme borçlanma aracını benzer bir borçlanma aracı için kullanılan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri ile ölçer.

Finansal bir aracın itfa edilmiş maliyeti ise şu kalemler ile belirlenir:

- Finansal varlık veya borcun ilk muhasebeleştirildiği tutar
- **(Eksi)** Anaparanın geri ödemeleri
- **(Eksi veya Artı)** İlk muhasebeleştirmedeki tutar ile vade tutarı arasındaki farkın, etkin faiz yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen itfasının birikmiş tutarı
- **(Eksi)** Değer düşüklükleri veya tahsil edilemeyen tüm kaynaklar.

²⁷ TMSK, KOBİ TFRS, s. 50.

Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca gelecekteki tahmini nakit ödeme veya tahsilâtları, tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.

Her bir raporlama dönemi sonunda, maliyet bedeli veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş tüm finansal varlıklar, değer düşüklüğüne ilişkin nesnel bir kanıt olup olmadığı yönünden değerlendirilir. Eğer değer düşüklüğüne dair tarafsız bir kanıt varsa, değer düşüklüğü zararı, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Gerçeğe uygun değer; adi hisseler veya imtiyazlı hisseler yapılan yatırımdaki payların değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesinin söz konusu olduğu durumda ortaya çıkan değerdir.

Ayrıca işletmeler bir finansal borcu veya bu borcun bir bölümünü, sadece ilgili borç ortadan kalktığı zaman bilançodan çıkarırlar.

İşletme, önemli muhasebe politikalarının özeti kısmında, finansal araçlar için kullanılan ölçüm esasını ve finansal araçlarda kullanılan, finansal tabloların anlaşılması için ilgili diğer muhasebe politikalarını açıklar.²⁸

2.1.12. Diğer Finansal Araçlar

KOBİ TFRS bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar, bölüm 11 Temel Finansal Araçlar ile temel benzerlikler göstermekte, bölüm 11'e nazaran daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara uygulanmaktadır.

Bu bölüm Temel Finansal Araçlar bölümünün içeriğini tamamen kapsamaktadır. Bunun dışında ise şu konular bu bölüm kapsamında yer almaktadır:

- Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylar,
- Çalışanlara sağlanan fayda planları dâhilinde işverenin hak ve yükümlülükleri,
- Sigorta sözleşmesi kapsamındaki bazı haklar,
- Özkaynaklar tanımına uyan finansal araçlar,

²⁸ Özkan, s. 16.

- Kiralamalar ve
- İşletme birleşmesinde koşullu bedel için yapılan sözleşmeler.

Finansal araçların muhasebeleştirilmesinde, yalnızca, işletme, söz konusu finansal araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğunda muhasebeleştirilme yapılır.

Bir finansal aracın ilk ölçümü ise, bu finansal varlık veya borçların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında, gerçeğe uygun değeri ile yapılır. Bu değer, normalde işlem fiyatıdır.

Muhasebeleştirme sonrası ölçümde ise, her bir raporlama dönemi sonunda tüm finansal araçlar gerçeğe uygun değer ile ölçülerek, bu değerlerdeki değişiklikler kar veya zarar şeklinde muhasebeleştirme yapılır.

Finansal Riskten Korunma Muhasebesi: Finansal riskten korunma muhasebesi, finansal riskten koruma aracı ile korunan kalemdaki kazanç veya zararın, aynı anda kâr veya zararda muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Finansal riskten korunma muhasebesi sadece şu riskler için uygulanabilmektedir:

- İtfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin faiz oranı riski,
- Gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemlere veya kesin bir taahhüde ilişkin döviz kuru veya faiz oranı riski,
- İşletmenin elinde bulundurduğu bir ticari mala veya bir ticari malın alınması veya satılmasına dair bir kesin taahhüt veya gerçekleşmesi büyük ölçüde olası muhtemel işlemde fiyat riski,
- Yurtdışındaki bağlı bir işletmeye yapılan net yatırımın döviz kuru riski,

Finansal riskten korunma muhasebesine son verilirse ve finansal riskten korunmaya konu kalem, itfa edilmiş maliyet üzerinden izlenen finansal durum tablosu dışı bırakılmamış bir varlık veya borç ise, finansal riskten korunmaya konu kalemin defter değerinde düzeltme olarak muhasebeleştirilmiş kazanç veya kayıplar, finansal riskten korunma aracının kalan ömrü boyunca etkin faiz yöntemi kullanılarak, kâr veya zararda itfa edilir.

2.1.13. Stoklar

KOBİ TFRS bölüm 13 Stoklar, stokların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkeleri içermektedir. Ölçümü yapılacak ve muhasebeleştirilecek olan stoklar;²⁹

- Satılmak için elde tutulan ticari mal ve mamul kalemleri,
- Satılmak için halen üretilmekte olan ve henüz tamamlanmamış olan yarı mamuller veya tamamlanmamış hizmet maliyeti ve
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardan oluşur.

Stokların ölçümü maliyet ile net gerçekleşebilir değer üzerinden küçük olanla yapılır. Stoklar, “maliyet değeri” ile “net gerçekleşebilir değer”den düşük olanı ile değerlendirilir. *Net gerçekleşebilir değer*; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve/veya satışı gerçekleştirmek için tahmini satış giderlerinin düşülmesinden sonra elde edilen tutardır.

*Örnek:*³⁰ İşletme elinde bulunan X malının maliyeti 12.000 TL’dir. Ürünün tahmini satış değeri 12.500 TL’dir. Satış ile ilgili katlanacağı tahmini giderlerin (nakliye, sigorta vb.) toplamı ise 2.300 TL’dir. Buna göre X malının net gerçekleşebilir değeri;

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı – Tahmini Satış Maliyetleri

Net Gerçekleşebilir Değer = 12.500 – 2.300 = 10.200 TL.

KOBİ TFRS’ye göre değeri daha düşük olarak tahmin edilen ticari mallar için karşılık ayrılacaktır. X malının Net Gerçekleşebilir Değer’inin Kayıtlı Değer (Maliyet Bedeli)’inden daha düşük olduğu görülmektedir.

Değer Düşüklüğü için, 12.000 – 10.200 = 1.800 TL karşılık ayrılacaktır.

----- / -----		
Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri		1.800
	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.800
----- / -----		

²⁹ TMSK, KOBİ TFRS, s. 71.

³⁰ Yücel ve Diğerleri, s. 30.

Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabının bakiyesi, ilgili stok satıldıkça ticari mallar hesabı ile birlikte ters kayıt yapılarak azaltılır.

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini (direkt işçilik ve genel üretim) ve stokların mevcut konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.³¹ Bir diğer tanımlamaya göre *satın alma maliyeti*; satın alma fiyatı, ithalat vergileri, indirilmeyecek olan diğer vergiler ve doğrudan ilişkili maliyetlerin toplamından oluşmaktadır.³²

Stokların maliyetini belirleyen temel unsur satın alma maliyetidir. Stokların vadeli alındığı durumlar genel olarak işletmeler tarafından kullanılabilir. Eğer stok vadeli olarak alınmış ise, ortaya çıkan vade farkı faiz gideri olarak giderleştirilir ve ilgili stoğun maliyetine dahil edilmez.

*Örnek:*³³ İşletme 01 Ocak 2012 tarihinde 2 yıl vadeli olarak peşin fiyatı 20.000 TL olan bir malı 25.000 TL+%18 KDV'ye almıştır. KDV bedeli peşin ödenmiştir.

Stoklar vadeli satın alındıkları için vade farkı KOBİ TFRS'de malın maliyetine dahil edilmez. Vade farkı tutarı vade süresince ilgili dönemlerin kar-zarar hesaplarına devredilir. Buradaki vade farkı Ertelenmiş Faiz Giderleri Hesabında muhasebeleştirilir.

----- 01 Ocak 2012 -----	
Ticari Mallar	20.000
Ertelenmiş Faiz Giderleri	5.000
İndirilecek KDV	3.600
Kasa	3.600
Satıcılar	25.000
----- / -----	

³¹ Yusuf Gümüş ve Gülüzar Kurt Gümüş, "KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartları Stoklar-Maddi Olmayan Duran Varlıklar", **İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe Gündemi 2010**, 26-27 Şubat 2010, İzmir.

³² Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, "KOBİ'lerde Finansal Raporlama, KOBİ TFRS Kapsamında Açıklamalı ve Uygulamalı", **TÜRMOB**, İstanbul, 2012, s. 218.

³³ Demir ve Bahadır, s. 224-226.

Ertelenmiş Faiz Giderlerine aktarılan vade farkları her dönemin sonunda Vade Farkı Giderleri Hesabı'na aktarılır. İlgili döneme ait olan vade farkının bulunabilmesi için Etkin Faiz Oranı, Bugünkü Değer formülü ile bulunarak gerekli hesaplamalar ve kayıtlar yapılır. Buna göre;

$$\text{Etkin Faiz Oranı} = (\text{Gelecekteki Değer} / \text{Bugünkü Değer})^{1/2} - 1$$

$$\text{EFO} = (25.000 / 20.000)^{1/2} - 1 = 1,25^{1/2} - 1 = 1,180 - 1$$

EFO = 0,1180'dir. Yani bu vadeli satışta kullanılan faiz oranı %11,80 olmuştur.

Buna göre her döneme ait olan vade farkı ise şu şekilde hesaplanır:

$$2012 \text{ yılı için; Anapara} * \text{Faiz Oranı} = 20.000 * 0,1180 = 2.360 \text{ TL}$$

$$2013 \text{ yılı için; } 22.360 * 0,1180 = 2.640 \text{ TL (2 TL yuvarlama yapılmıştır).}$$

$$\text{Toplam tutar ise } 22.360 + 2.640 = 25.000 \text{ TL vadeli fiyat şeklindedir.}$$

Elde edilen bu tutarlar her dönem sonunda Vade Farkı Giderlerine aktarılacaktır:

----- 31 Aralık 2012 -----

Vade Farkı Giderleri 2.360

Ertelenmiş Faiz Giderleri 2.360

----- / -----

Vade sonunda satıcıya olan borç ödenmiştir. Vade farkı yine aynı şekilde muhasebeleştirilecektir.

----- 31 Aralık 2013 -----

Satıcılar 25.000

Bankalar 25.000

----- / -----

----- 31 Aralık 2013 -----

Vade Farkı Giderleri 2.640

Ertelenmiş Faiz Giderleri 2.640

----- / -----

Örnek: İşletme A malını 1 yıl vadeli olarak 30 Haziran 2012 tarihinde 12.000 +%18 KDV'ye satın almış, toplam tutarı vade sonunda ödeyecektir. Mal alım sırasında piyasada en uygun borçlanma oranı olarak kabul edilen %9 faiz oranı uygulanmıştır. Yapılması gereken kayıtlar ve hesaplamalar şu şekildedir:

Vadeli alım söz konusu olduğu için vade farkının bulunması gerekmektedir. Satılan malın 1 yıl sonra tahsil edilecek değeri 12.000 lira olduğu için öncelikle bugünkü değerinin hesaplanması gerekir.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Tahsil edilecek değer} / (1+i)^n$$

$$i = \text{Faiz oranı, (\%9 = 0,09)}$$

$$n = \text{Vade (yıl),}$$

Eğer vade bir yıldan daha az ise bu durumda;

$$n = \text{gün sayısı} / 360 \text{ olacaktır. 6 ay vade için } 180 / 360 \text{ olarak hesaplama yapılır.}$$

$$\text{BD} = 12.000 / (1+0,09)^1 = 12.000 / 1,09 = 11.009,17 \text{ TL.}$$

$$\text{Vade Farkı} = 12.000 - 11.009,17 = 990,83 \text{ TL olur.}$$

----- 30 Haziran 2012 -----

Ticari Mallar	11.009,17
Ertelenmiş Faiz Giderleri	990,83
İndirilecek KDV	2.160,00
Satıcılar	14.160,00

----- / -----

Dönem sonunda yapılacak kayıt ve hesaplama şu şekilde olacaktır.

$$\text{BD} = 12.000 / (1+0,09)^{180/360} = 12.000 / 1,04403 = 11.493,92 \text{ TL ise,}$$

$$11.493,92 - 11.009,17 = 484,75 \text{ TL.}$$

----- 31 Aralık 2012 -----

Vade Farkı Giderleri	484,75
Ertelenmiş Faiz Giderleri	484,75

----- / -----

Vade sonunda ise;

----- 30 Haziran 2013 -----	
Satıcılar	12.000
Bankalar	12.000
----- / -----	
----- 31 Haziran 2013 -----	
Vade Farkı Giderleri	506,08
Ertelenmiş Faiz Giderleri	506,08
----- / -----	

Dönüştürme Maliyetleri; stoğun üretimi ile direkt olarak ilişkili olan maliyetler (direkt işçilik gibi) stokların maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Burada tüm üretim maliyetleri stoğun maliyetine dahil edilir. Sabit genel üretim maliyetlerinde teorik kapasite varsayımı kullanılmaktadır. Normalin üzerinde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşeceğinden, stoklar maliyetin üzerinde değerlendirilmemiş olur.

Stokların maliyetine dahil edilmeyen maliyetler ise;

- Anormal fire ve kayıplar,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama,
- Stokların mevcut duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri ve
- Borçlanma Maliyetleri.

Normal şartlar altında birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak ölçülür. Bu stok kalemleri dışındaki stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak ölçülür. Son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemine ise, KOBİ'ler için UFRS'de izin verilmemiştir.

2.1.14. İştiraklerdeki Yatırımlar

KOBİ TFRS bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar; iştiraklerin, konsolide finansal tablolarda ve ana ortaklık niteliğinde olmayan ancak bir veya daha fazla iştirakte yatırımları bulunan bir yatırımcının finansal tablolarının muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanmaktadır.³⁴

İştirak; adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir.³⁵

İştirak yatırımcısı, iştiraklerde bulunan yatırımları muhasebeleştirirken üç yöntemden birini kullanır. Bunlar;

- Maliyet Yöntemi,
- Özkaynak Yöntemi veya
- Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi'dir.

a- Maliyet Yöntemi:

Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç olmak üzere yatırımın maliyetinden değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer. Yatırımcı, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunan iştiraklerdeki yatırımları ise iştiraklere ilişkin muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak ölçer.

Yatırımcı, yatırımdan elde ettiği temettüleri ve yatırım yapılan işletme tarafından dağıtılan diğer tutarları, bu tutarların, dağıtımların iştirakin edinme tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın, gelir olarak muhasebeleştirir.³⁶

b- Özkaynak Yöntemi:

³⁴ TMSK, KOBİ TFRS, s. 76.

³⁵ Volkan Demir ve diğerleri, "KOBİ'ler İçin UFRS'de Kavramlar, İlkeler ve Finansal Tabloların Sunuluşu", **KOBİ UFRS Eğitim Sunumu**, s. 90.

³⁶ TMSK, KOBİ TFRS, s. 77.

Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmede, özkaynak yatırımı, ilk olarak işlem fiyatı ile muhasebeleştirilir; daha sonra yatırımcının iştirakin kar veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtacak şekilde düzeltilir.

Bu yöntemin tablolarda açıklaması yapılırken, yatırımcı, özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerdeki yatırımları için, bu iştiraklerin kâr veya zararlarından kendisine düşen payı ile bu iştiraklerin durdurulan faaliyetlerinden kendisine düşen payını ayrıca açıklar.

Yatırımcı önemli etkiliğini kaybettiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini sonlandırmalıdır.³⁷ Önemli etkinlik büyük ölçüde yatırımcının iştiraki elden çıkarması veya iştirakin bir iş ortaklığına dönüşmesi halinde ortadan kalkmaktadır.

c- Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi:

İştirakteki yatırım ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, yatırımcı, söz konusu yatırımını işlem fiyatı ile ölçer. İşlem fiyatına, işlem maliyetleri dâhil değildir.

Her bir raporlama tarihinde yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, gerçeğe uygun değer ile ölçer ve gerçeğe uygun değerdeki farkları kâr veya zararda muhasebeleştirir. Yatırımcı, gerçeğe uygun değeri, aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir olarak ölçülmesi mümkün olmayan iştiraklerdeki yatırımları açısından maliyet yöntemini kullanır.

Yatırımcı İştiraklerle ilgili finansal tablo sunumlarını, duran varlık olarak sınıflandırmaktadır.

2.1.15. İş Ortaklıklarındaki Paylar

İş ortaklığı; iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir.³⁸

KOBİ TFRS bölüm 15 İş Ortaklıklarındaki Paylar, iş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi ve ana ortak konumunda olmayan ancak bir veya daha fazla iş ortaklığında ortak girişimci payı bulunan yatırımcının finansal tablolarında yer alan iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.

³⁷ Demir ve Bahadır, s. 267.

³⁸ TMSK, KOBİ TFRS, s. 80.

İş ortaklıkları;

a- Müştereken kontrol edilen faaliyetler,

b- Müştereken kontrol edilen varlıklar veya

c- Müştereken kontrol edilen işletmeler şeklinde olabilir.

Müştereken kontrol edilen faaliyetler; bazı iş ortaklıklarının; bir şirketin, ortaklığın, başka bir işletmenin veya ortak girişimcilerin kendilerinden ayrı bir finansal yapının kurulmasından ziyade, ortak girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımını içerir. Her ortak girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını taşır. İş ortaklığının faaliyetleri ortak girişimcinin çalışanları tarafından ortak girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. İş ortaklığı sözleşmesi genellikle ortak ürünün satış hâsılatının ve yapılan ortak giderlerin ortak girişimciler arasında paylaşılmasına imkân sağlamaktadır.

Müştereken kontrol edilen varlıklarda ise; iş ortaklığına verilmiş veya iş ortaklığının amaçları için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan bir ya da daha fazla varlığın, ortak girişimciler tarafından müştereken kontrolünü ve çoğunlukla da ortak mülkiyetini içermektedir.

Müştereken kontrol edilen işletmeler, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir iş ortaklığıdır.

İş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesinde, varlıkların iş ortaklığında bulunması ve ortak girişimcinin sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirileri iş ortaklığına aktarılmış olması durumunda, sadece diğer ortak girişimcilerin paylarına isabet eden kar veya zarar, ortak girişimcinin finansal tablolarına yansıtılır.

2.1.16. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

KOBİ TFRS bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller; mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak gibi amaçlar dışında sahip olunan ve özellikle kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi tarafından

elde tutulan veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracıya kiralanan gayrimenkullerdir.³⁹

Yatırım amaçlı gayrimenkul, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ve aracılık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi harcamalardan oluşur.

Ayrıca bu bölümde, sadece, gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür. Eğer bir gayrimenkul aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, bu yatırım amaçlı gayrimenkuller Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar uyarınca maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir ve gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülene kadar, Bölüm 17 Maddi Duran Varlıkların kapsamında değerlendirilir.

Örnek: A İşletmesi kiraya vermek amacıyla bir binayı Mart ayında 10.000 TL'ye satın almıştır. Binanın gerçeğe uygun değeri kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Buna göre şu varsayımlarla karşılaşılabilmektedir:

V1- İşletmenin sahip olduğu binanın değeri yılsonunda 13.000 TL olmuştur.

V2- İşletmenin sahip olduğu binanın değeri yılsonunda 8.000 TL olmuştur.

V3- İşletmenin sahip olduğu binanın değeri tam olarak ölçülememektedir.⁴⁰

Bu durumda işletmenin öncelikle yapacağı kayıt satın alma kayıdır. Daha sonra yılsonunda değerlendirme işlemi yaparak elde edilen sonuca göre varsayım 1 ve varsayım 2'de değer artışı ve değer azalışı kayıtları yapılacaktır. Varsayım 3'de ise binanın değeri tam olarak kolaylıkla belirlenemediği için KOBİ TFRS'ye göre bu varlık Maddi Duran Varlığa dönüşecektir.

³⁹ TMSK, KOBİ TFRS, s. 84.

⁴⁰ Yücel ve Diğerleri, s. 74

----- Mart -----
Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Ölçülen 10.000
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bankalar 10.000

V1----- Aralık -----

GUD Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı 3.000
Gayrimenkul

Gerçeğe Uygun Değ.Artış Karı 3.000

V2----- Aralık -----

Gerçeğe Uygun Değ.Artış Karı 2.000

GUD Üzerinden Ölçülen Yatırım 2.000
Amaçlı Gayrimenkul

V3----- Aralık -----

Binalar 10.000*

GUD Üzerinden Ölçülen Yatırım 10.000*
Amaçlı Gayrimenkul

* Satın alma değeri üzerinden Gerçeğe Uygun Değerinin tespit edilemediği varsayılmıştır.

2.1.17. Maddi Duran Varlıklar

KOBİ TFRS bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar, maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya herhangi bir çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.⁴¹

Maddi duran varlıklar ise şu kalemlerden oluşmaktadır:

- Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve

- Birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır.

Şu kalemler ise maddi duran varlıklara dâhil değildir:

⁴¹ TMSK, KOBİ TFRS, s. 87.

- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Bir maddi duran varlık kaleminin ilk muhasebeleştirilmesinde VUK'daki esaslarla paralellik gösterecek şekilde maliyet bedeli ile yapılır.⁴² İşletme tüm maddi duran varlık kalemlerini ilk muhasebeleştirmeden sonra birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklükleri düşülmüş maliyet ile ölçer.⁴³

Bir maddi duran varlığın maliyeti aşağıdaki unsurların tümünü içerir:

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili her türlü maliyet. Söz konusu maliyetler, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme-boşaltma maliyetleri ile kurulum, montaj ve işlerliğin testine ilişkin maliyetleri içerir.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi sırasında ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendiği yükümlülük.

Maddi duran varlık maliyetine eklenmeyen ve gerçekleştiğinde gider olarak yazılan kalemler şunlardan oluşmaktadır:

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil).
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil).

⁴² Mehmet Gençtürk, İsmail Çelik ve Nagihan Karaman, "Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu'nda Karşılaştırılması", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:2011/2, Sayı:14, s. 280.

⁴³ Özkan, s. 19.

- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler ve
- Borçlanma maliyetleri.

Örnek: Bir işletme ihtiyacı olan bir makineyi satın alma yoluna gitmiştir. Makinenin değeri 75.000 TL olup, işletmeye nakliyesi için 4.000 TL, makinenin kurulacağı alanı uygun hale getirmek için 1.500 TL, makinenin kurulum ve montajı için 4.500 TL harcama yapılmıştır. Ayrıca makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup bu sürenin bitiminde işletme tekrar bu makineyi yerinden söküp işletme dışına götürmek için 6.000 TL harcama yapması öngörülmektedir. Ayrıca alınan makinenin kullanımına ilişkin ilgili personele eğitim verilmiş ve eğitim masrafı olarak 5.000 TL ödenmiştir. Tüm fiyatlara %18 KDV eklenecek olup, banka aracılığıyla ödeme yapılmıştır.⁴⁴

Alınan makinenin maliyet bedeli toplam 91.000 TL olmuştur. Eğitim masrafı ise dönem gideri olarak kaydedilir. Yevmiye kayıtları şu şekilde olacaktır:

Alış Kaydı;

----- / -----		
Makine Tesis ve Cihazlar	75.000	
İndirilecek KDV	13.500	
		Bankalar 88.500

Alış Bedeli

----- / -----

Nakliye Gideri Kaydı;

----- / -----		
Makine Tesis ve Cihazlar	4.000	
İndirilecek KDV	720	
		Bankalar 4.720

Nakliye Gideri

----- / -----

Alan Hazırlama Maliyeti Kaydı;

----- / -----		
Makine Tesis ve Cihazlar	1.500	
İndirilecek KDV	270	
		Bankalar 1.770

Alan Düzenleme Gideri

----- / -----

⁴⁴ Demir ve Bahadır, s. 344.

Kurulum ve Montaj Gider Kaydı

Makine Tesis ve Cihazlar	4.500	
İndirilecek KDV	810	
Bankalar		5.310

Kurulum ve Montaj Gideri

Yeniden Düzenleme Gider Kaydı

Makine Tesis ve Cihazlar	6.000	
--------------------------	-------	--

Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyet Karşılıkları 6.000

Yeniden Düzenleme Gideri

Eğitim Giderleri Kaydı

Genel Yönetim Gideri	5.000	
İndirilecek KDV	900	
Bankalar		5.900

Eğitim Gideri

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatının eşdeğeri tutardır. Ödemenin vadeli yapılması durumunda maddi duran varlığın maliyet değeri ödemenin bugünkü değeri olarak kaydedilecektir.⁴⁵

Örnek: İşletme 1 Ocak'da 1 yıl vadeli olarak 30.000 TL + %18 KDV'ye demirbaş eşya satın almıştır. Vadeli alımda yapılan sözleşmeye göre avans faiz oranı olarak %12 kullanılacaktır. Buna göre maddi duran varlığın bugünkü değerinin hesaplanması ve yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:⁴⁶

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Tahsil Edilecek Tutar} / 1 + (\text{Faiz Oranı})^{\text{Vade(YIL)}}$$

$$\text{BD} = 30.000 / 1,12^1 = 26.785,71 \text{ TL olacaktır.}$$

Yapılan bu alımın 3.214,29 TL'si (30.000 - 26.785,71) vade farkı olup, Ertelenmiş Vade Farkları hesabında izlenip, vade sonunda Finansman Giderleri

⁴⁵ TMSK, KOBİ TFRS, s. 89.

⁴⁶ Demir ve Bahadır, s. 347.

Hesabına aktarılacaktır. Ayrıca aynı yıla düşen vade farkı giderinin o döneme ait değeri belirlenerek dönem sonu işlemlerinde vade sonunda yapılan kayıt yapılacaktır.

Yapılacak alış kaydı şu şekildedir:

----- / -----	
Demirbaşlar	26.785,71
Ertelenmiş Faiz Gideri (Bil-Aktif Düz.)	3.214,29
Diğer Çeşitli Borçlar	30.000
----- / -----	
Vade Sonunda ise,	
----- / -----	
Diğer Çeşitli Borçlar	30.000
Bankalar	30.000
----- / -----	
----- / -----	
Finansman Giderleri	3.214,29
Ertelenmiş Faiz Gideri	3.214,29
----- / -----	

Maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı modellere sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi faydalı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Diğer varlıklar kendi faydalı ömürleri boyunca tek bir varlık olarak amortismanına tabi tutulur. Arazi dolgusunda (toprağı doldurmak için) kullanılan alanlar ve ocaklar gibi bazı istisnalar dışında, araziler, sınırsız yararlı ömre sahip olmaları nedeniyle amortismanına tabi tutulmaz.

Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulmasında, varlığın gelecekteki ekonomik yararının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak bir amortisman yöntemi seçilmesi gerekir. Uygulanabilecek olan amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve kullanıma göre amortisman yönteminden (üretim miktarı yöntemi) oluşur.

İşletmenin sahip olduğu bir maddi duran varlık;

- Elden çıkarıldığında veya

- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışında bırakılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, ilgili kalem finansal durum tablosu dışı bırakıldığında kâr veya zararda, MDV Satış Karı veya MDV Satış Zararları hesabında muhasebeleştirilir.⁴⁷ Bu tür kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

2.1.18. Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

KOBİ TFRS bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar, şerefiye ve işletmeler tarafından olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar dışında tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.⁴⁸

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır. Maddi olmayan duran varlık;

- Ayrılabilir özelliğe sahiptir. Yani işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması gerekir.

- İlgili hakların işletmeden ya da diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekir.

Maddi olmayan duran varlık sadece aşağıdaki hususlarda muhasebeleştirilir.

- Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışı olasılığının olması,

- Varlığın maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve

- Varlığın işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlık kalemi üzerinden gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanmaması gerekir.

⁴⁷ Demir ve Bahadır, s. 358.

⁴⁸ TMSK, KOBİ TFRS, s. 93.

Eğer bir maddi olmayan duran varlık şerefiyeden ayrılamıyorsa veya varlık şerefiyeden ayrılabilir durumda olmasına rağmen, aynı veya benzer varlıklar için bir takas kaydı veya işleme ait bir kanıt yoksa ve diğer taraftan gerçeğe uygun değerın tespiti, ölçülebilir olmayan değişkenlere bağlıysa maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi yapılmaz.⁴⁹

Maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli ile yapılır.

Maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

- İthalat vergileri ve iade alınamayan satın alma vergileri dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve

- Maddi olmayan duran varlığı amaçlanan kullanıma hazır hale getirmekle doğrudan ilişkilendirilebilen tüm maliyetler.

Maddi olmayan bir duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Maddi olmayan bir duran varlık devlet teşviki yoluyla edinilirse, söz konusu maddi olmayan duran varlığın maliyeti, teşvikin alındığı veya alınacağı tarihteki gerçeğe uygun değeridir.

Bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili olarak başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar, daha sonraki bir tarihte varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmez.

Bir maddi olmayan duran varlık, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülür.

Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir faydalı ömre sahip olduğu göz önünde bulundurulur. Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, faydalı ömür on yıl olarak kabul edilir.⁵⁰

⁴⁹ TMSK, KOBİ TFRS, s. 94.

⁵⁰ TMSK KOBİ TFRS, s. 96.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır ve gerçekleştirildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. İtfa işlemi, varlık kullanıma hazır olduğunda, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma getirildiğinde başlatılır. İtfa işlemi, varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihte durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır.⁵¹

İşletme birleşmeleri sonucunda ortaya çıkan maddi olmayan varlıklar şerefiyeden ayrılabilmesi ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesi kaydıyla mali tablolara alınacaktır.⁵²

2.1.19. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyeler

KOBİ TFRS bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyeler, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. İşletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve bu maliyetin edinilen varlıklara ve üstlenilen borçlar ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara tahsis edilmesi hakkındaki hükümleri içerir. Ayrıca, hem işletme birleşmesi esnasında hem de sonraki dönemlerde şerefiyenin nasıl muhasebeleştirileceği de anlatılmaktadır.⁵³

KOBİ'ler için TFRS'de, işletme birleşmelerinin farklı tanımları yer almaktadır.

Bütün işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yöntemi uygulanır. Satın alma yönteminin uygulanmasında aşağıdaki adımlar izlenir:

- Edinen işletmenin belirlenmesi.
- İşletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi.
- Birleşme tarihinde işletme birleşmesi maliyetinin, elde edilen varlıklar ve üstlenilen yükümlülükler ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara dağıtılması.

⁵¹ Demir ve diğerleri, s. 121.

⁵² A.R. Zafer Sayar ve Mahmut Okur, KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği, **26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23–27 Mayıs 2007, s. 14.

⁵³ TMSK, KOBİ TFRS, s. 99.

Edinen işletme, birleşme işlemi ile birleşmeye taraf olan diğer teşebbüsler veya işletmeler üzerinde kontrolü elde eden taraftır. Kontrol, bir teşebbüs veya işletmenin finansal veya faaliyet politikalarını yönetme gücünü, söz konusu teşebbüsün veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlayabilecek şekilde elinde bulundurmadır.

İşletme birleşmesinin maliyeti ise şu unsurlardan meydana gelmektedir:

- Edinen işletmenin, edinilen işletmeyi kontrol elde edebilmek için işlem tarihinde yapılan değişimde elden çıkardığı varlıklar, gerçekleşen veya üstlenilen yükümlülükler ile edinen işletme tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri ile

- İşletme birleşmesiyle doğrudan bağlantılı olarak oluşan maliyetler.

Edinen işletmenin kapsamlı gelir tablosu, edinme tarihinden sonra edinen işletmenin birleşme maliyetlerine dayanarak belirlenen edinilen işletmeye ait gelir ve giderleri kapsayacak şekilde, edinilen işletmenin kârlarını ve zararlarını da yansıtır.

Edinen işletme, birleşme maliyetinin dağıtılmasının bir parçası olarak edinilen işletmenin faaliyetlerini sonlandıran veya azaltan yükümlülükleri muhasebeleştirir ve işletme birleşmesinin sonucu olarak oluşabilecek gelecekteki zararlara veya diğer maliyetlere ilişkin olarak üstlenilecek yükümlülükleri birleşme maliyetinin dağıtımını yaparken dikkate almaz.

Birleşmenin gerçekleştiği raporlama dönemi sonunda işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi tamamlanmış değilse, edinen işletme, muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış olan kalemlere ilişkin geçici tutarları finansal tablolarına yansıtır. Edinen işletme edinme tarihinden itibaren on iki ay içerisinde elde edilen yeni bilgileri yansıtmak amacıyla edinme tarihinde varlıklar ve borçlarda muhasebeleştirilen geçici tutarları, edinme tarihinde yapılmış gibi, geriye dönük olarak düzeltir.

Edinen işletme, edinme tarihinde işletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiyeyi varlık olarak muhasebeleştirir ve şerefiyeyi başlangıçta, birleşme maliyetinin, edinilen işletmenin, muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden ölçer.

Şerefiyenin ölçümü ise; ilk muhasebeleştirilmeden sonra, edinen işletme, birleşme sırasında elde edilen şerefiyeyi maliyet bedelinden birikmiş itfa ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki tutarla yapılır.⁵⁴

Edinen işletmenin, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklar, yükümlülükler ve koşullu yükümlülüklerinin net gerçeğe uygun değerindeki payının birleşme maliyetini aşan kısmı (negatif şerefiye) anında kar veya zararda muhasebeleştirilir.⁵⁵

2.1.20. Kiralamalar

KOBİ TFRS bölüm 20 Kiralamalar, çeşitli kiralama işlemlerini muhasebeleştirilmesini ile ilgili esasları içermektedir.⁵⁶

Kiralama işlemleri finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmaktadır. Finansal kiralama; bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalardır. Örneğin kiralanan bir varlığın kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya geçmesi bir finansal kiralama.⁵⁷ Faaliyet kiralaması ise; bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamalara verilen addır. İşletmelerin belirli bir süre ihtiyaçlarını karşılayacak olan bina vb yerlerin kiralınması faaliyet kiralamasına örnek oluşturur.

Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama koşullarının değiştirilmesi üzerinde anlaşmadıkları sürece, kiralama işleminin sınıfı değiştirilmez.

Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kiracılar, finansal kiralama işlemine ilişkin kullanım haklarını ve yükümlülüklerini, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla tespit edilmiş, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak kaydederler.

⁵⁴ Demir ve diğerleri, s. 133.

⁵⁵ Özkan, s. 20.

⁵⁶ TMSK, KOBİ TFRS, s. 105.

⁵⁷ Demir ve Bahadır, s. 416.

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının ek borçlanma faiz oranı kullanılır.⁵⁸

Sonraki ölçümlerde asgari kira ödemeleri, finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak etkin faiz yöntemi kullanılarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her döneme dağıtılır.

Örnek: İşletme 2 yıl vadeli bir makine kiralamıştır. Makine vade sonunda satın alma opsiyonu tanınmıştır. Bu yüzden makine, finansal kiralama kapsamında muhasebeleştirilir. İşletme toplam 60.000 TL'yi her yıl 30.000 TL taksit şeklinde ödeyecek olup, uygulanan zımni faiz oranı %14 kabul edilmiştir. Buna göre işletmenin kiralama ödemelerinin bugünkü değerleri şu şekilde olacaktır:

Birinci Yıl = $30.000/1,14 = 26.316,00\text{TL}$; vade farkı: 3.684,00 TL,

İkinci Yıl = $30.000/1,14^2 = 23.084,00\text{TL}$; vade farkı: 6.916,00 TL.*

*Yuvarlama yapılmıştır.

Bugünkü Değer Toplamı = 49.400 TL (26.316+23.084)

Bu kiralama işlemi kısa vadeli ve uzun vadeli olarak kayıt altına alınacak olup kiralama işlemi esnasındaki yevmiye kaydı şu şekildedir:⁵⁹

----- / -----

Makine Tesis Cihaz	49.400,00
Ertelenmiş Faiz Giderleri (KVYK)	3.684,00
Ertelenmiş Faiz Giderleri (UVYK)	6.916,00

Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar(KVYK) 30.000

Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar(UVYK) 30.000

----- / -----

Birinci yıl vadesi dolduğunda taksit ödemesi yapılır ve Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (KVYK) hesabı kapatılır. Bir yıldan daha az vadeye

⁵⁸ TMSK, KOBİ TFRS, s. 107.

⁵⁹ Demir ve Bahadır, s. 422.

ulaşıldığında ise uzun vadeli borç niteliğinde olan Finansal Kiralama Borçları kısa vadeliye dönüştürülür. Ayrıca Ertelenmiş Faiz Giderlerinin ilgili dönem tutarı kapatılarak, finansman giderleri hesabına dönüştürülür.

Kiracı, bir finansal kiralama kapsamında kiralanan bir varlığı, amortismanına tabi tutar. Kiracının, kiralama süresi sonunda mülkiyeti elde edeceğine dair makul bir kesinlik yoksa söz konusu varlık, kiralama süresi ve yararlı ömürden daha kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.

Kiracı, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini bazı durumlar söz konusu olmadığı sürece doğrusal yöntemle göre gider olarak muhasebeleştirir.

Kiraya veren, bir finansal kiralama kapsamında bulunan varlıkları finansal durum tablolarında muhasebeleştirir ve bunları kiralamadaki net yatırıma eşit bir tutar ile alacak olarak gösterirler. Kiralamadaki net yatırım, kiraya verenin, zımni faiz oranı ile iskonto edilmiş, kiralamadaki brüt yatırımdır.

Kiraya veren, kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetleri, amortisman da dâhil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirir. Amortismanına tabi kiralanan varlıklar için amortisman politikası, kiraya verenin benzer varlıklar için uygulamakta olduğu normal amortisman politikası ile uyumlu olarak uygulanır.

Kiraya veren, faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan tüm başlangıç doğrudan maliyetlerini, kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kira geliri ile aynı esasa dayanarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.

2.1.21. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

KOBİ TFRS bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, KOBİ'ler için TFRS'nin diğer bölümlerinin kapsamında yer alan karşılıklar hariç olmak üzere, tüm karşılıklara (tutarları ve ödeme zamanları belirsiz borçlara), koşullu borçlara ve koşullu varlıklara uygulanır.⁶⁰ Diğer bölümlerin kapsamında yer alan karşılıklar ise aşağıdakilerden meydana gelmektedir:

- Kiralama işlemleri (Bölüm 20 Kiralamalar).

⁶⁰ TMSK, KOBİ TFRS, s. 114.

- İnşaat sözleşmeleri (Bölüm 23 Hasılat).
- Çalışanlara sağlanan fayda yükümlülükler (Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).
- Gelir vergileri (Bölüm 29 Gelir Vergileri) .

“Karşılık” kelimesi bazı durumlarda amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar gibi kavramlar için de kullanılmaktadır. Bu kavramlar, varlıkların defter değerlerindeki düzeltme niteliğinde olduklarından dolayı bu bölüm kapsamında yer almamaktadırlar.

Karşılık, finansal durum tablosunda bir borç olarak muhasebeleştirilir. KOBİ’ler için TFRS’nin diğer bir bölümü, maliyetin, stoklar veya maddi duran varlıklar gibi diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği sürece, karşılık tutarı gider olarak muhasebeleştirilir.

Karşılık tutarının ölçümü; raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden yapılır. En gerçekçi tahmin, raporlama dönemi sonunda işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi veya üçüncü kişilere devretmesi için ödenmesi gereken en uygun tutardır.⁶¹

Örnek: İşletmenin kusurlu olduğu bir davanın oluşması ve bunun sonucunda ödenecek muhtemel tazminatlar karşılık olarak önceden ayrılması gerekmektedir. Tazminat tutarı da önceden tecrübe edilmiş benzer olaylar vb. baz alınarak en uygun tutar üzerinden tespit edilir. Bu şekilde işletme aleyhine bir tazminat davası açıldığı ve %30 ihtimalle 40.000 TL, %70 ihtimalle de 75.000 TL tazminat ödeneceği öngörülmektedir. Buna göre işletmenin yapacağı kayıt şu şekilde olacaktır.⁶²

----- 31 Aralık -----	
Genel Yönetim Giderleri	75.000
<i>Tazminat Davası Karşılık Giderleri</i>	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	75.000
----- / -----	

⁶¹ Özkan, s. 24.

⁶² Demir ve Bahadır, s. 474.

Burada davanın gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonucu 75.000 TL tazminat ödemesidir. Karşılık tutarı en uygun gerçekleşme sonucuna göre 75.000 TL olarak ayrılmıştır.

Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacak tutarın bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edilebileceği durumlarda (örneğin; bir sigorta talebi yoluyla), söz konusu tazminat tutarı, yalnızca, yükümlülüğün yerine getirilmesi halinde tazminatın alınacağı kesinleştiğinde, ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

Karşılıklar, sonraki ölçümlerinin yapılmasında her bir raporlama tarihinde gözden geçirilir ve o raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tutara ilişkin olarak yapılabilecek en gerçekçi tahmini yansıtabilecek şekilde düzeltilir.

Koşullu borç, kesin olmayan olası bir yükümlülük veya bazı koşulları karşılayamadığı için muhasebeleştirilemeyen mevcut bir yükümlülüktür. Bir işletme birleşmesinde, edinilen işletmenin koşullu borçlarına ilişkin karşılıklar haricinde, koşullu bir borç, borç olarak muhasebeleştirilemez.

Koşullu varlık, varlık olarak muhasebeleştirilmez. İşletmeye ekonomik bir fayda girişi olasılığının olması, ancak kesin olmaması (yani fayda girişinin gerçekleşme olasılığı, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksek olduğu durum), raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlıkların niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır.

Gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin neredeyse kesin olması durumunda söz konusu varlık koşullu bir varlık olmaktan çıkar ve varlık olarak muhasebeleştirilir.⁶³

2.1.22. Borçlar ve Özkaynaklar

KOBİ TFRS bölüm 22 Borçlar ve Özkaynaklar, finansal araçların borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin ilkeleri ortaya koymakta ve özkaynağa dayalı finansal araç yatırımcısı sıfatı ile (ortak sıfatı ile) hareket eden bireylere veya

⁶³ Demir ve Diğerleri, s. 154.

diğer taraflara ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.⁶⁴

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

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

Borç tanımına uyan finansal araçlar içerisindeki bazı özellikler haricindeki satım opsiyonları özkaynak olarak muhasebeleştirilir. Çünkü söz konusu araçlar, işletmenin net varlıklarından kalan payı temsil etmektedir. Diğer finansal araçlar ya da bunların bileşenleri, işletmeye, yalnızca tasfiye halinde üçüncü bir kişiye işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiriyorsa, yine özkaynak olarak sınıflandırılır.

Borç olarak muhasebeleştirilen finansal araçlar ise aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Tasfiye halinde net varlıkların dağıtımını belirli bir maksimum tutara tabi ise,
- Finansal araç hamilinin yerel genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ölçülmüş bir tutar alma hakkına sahip ise,
- Finansal aracın, işletmenin, hamile tasfiyeden önce ödemeler yapmasını zorunlu kılıyor ise,
- Bir bağlı ortaklığın finansal tablolarında özkaynak olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, konsolide grup finansal tablolarında borç olarak sınıflandırılır.

Hisse senetleri veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, bu araçlar ihraç edildiğinde ve karşı taraf da söz konusu araçlara karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak muhasebeleştirilir.

⁶⁴ TMSK, KOBİ TFRS, s. 125.

Özkaynağa dayalı finansal araçlar, söz konusu finansal araçların ihracına ilişkin maliyetler düşüldükten sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek olan nakit veya diğer kaynakların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Ödemenin ertelenmesi ve paranın zaman değerinin önemli olması durumunda, başlangıçtaki ölçüm, bugünkü değer esasına göre yapılır.

Aktifleştirme veya hisse senetlerinin bedelsiz verilmesi, ellerindekilerle orantılı olarak, hissedarlara yeni payların ihraç edilmesidir. Hisse senedinin bölünmesi, bir şirketin mevcut hisselerinin birden fazla paya bölünmesidir. Aktifleştirme ise, bedelsiz pay verilmesi ve pay bölünmesi toplam özkaynakları değiştirmez.

İşletmenin geri satın alınan kendi payları; işletme tarafından ihraç edilen ve daha sonra işletme tarafından geri alınan özkaynağa dayalı finansal araçlardır. İşletme özkaynaktan, işletmenin geri satın alınan kendi hisselerine karşılık verilen bedelin gerçeğe uygun değerini düşer. İşletmenin kendi paylarının satın alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kar veya zararda herhangi bir kazanç ya da kayıp tutarı muhasebeleştirilemez.⁶⁵

Ortaklara yapılan dağıtımların, ilgili vergi avantajları da dikkate alınarak netleştirilmiş tutarları, özkaynaktan düşülür.

Konsolide finansal tablolarda, bağlı ana ortaklığın net varlıklarındaki kontrol gücü olmayan paylar, özkaynaklara dâhil edilir. Bir ana ortaklığın, bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücü sağlayan payında, kontrolün kaybına yol açmayan değişiklikler, özkaynak sahiplerinin bu sıfatları ile yaptıkları işlemler olarak değerlendirilir.

2.1.23. Hasılat

KOBİ TFRS bölüm 23 Hasılat, aşağıda belirtilen işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:⁶⁶

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları,

⁶⁵ Özkan, s. 26.

⁶⁶ TMSK, KOBİ TFRS, s. 134.

- İşletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri ve
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Hasılatın ölçümü, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile gerçekleşmektedir. Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ile miktar indirimleri de dikkate alınır.

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve anlaşmanın esasında bir finansman işlemi niteliği taşıdığı durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, gelecekte elde edilecek tüm tahsilatların emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen bugünkü değeridir. İşletme, gelecekte elde edilecek ödemelerin gerçeğe uygun değeri ile bedelin nominal değeri arasındaki farkı, faiz hasılatı olarak muhasebeleştirir.⁶⁷

Örnek: Peşin bedeli 3.000 TL + %18 KDV olan mal 2 yıl vadeli olarak 4.500 liraya satılmıştır. KDV bedeli peşin tahsil edilmiştir. Bu durumda,⁶⁸

Peşin satış fiyatı = 3.000 TL

Ertelenmiş Faiz Geliri = 4.500 – 3.000 = 1.500 TL.

KDV = 4.500*0,18 = 810 TL

----- / -----	
Kasa	810
Alıcılar	4.500
Yurtiçi Satışlar	3.000
Ertelenmiş Faiz Geliri(DönV)(-)	674
Ertelenmiş Faiz Geliri (DurV)(-)	826
Hesaplanan KDV	810
----- / -----	

Ertelenmiş Faiz Gelirleri tutarı dönem sonunda ilgili döneme ait olan tutarı kadar ve vade sonunda Vade Farkı Gelirleri hesabına aktarılır.

⁶⁷ Özkan, s. 27.

⁶⁸ Demir ve Bahadır, s. 503-505.

Mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem çerçevesinde değiştirilmesi durumunda ise hasılat muhasebeleştirilir.

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilir:

- Malların sahipliği ile ilgili risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
- Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolün veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim sürdürülmemesi.
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilme olasılığının olması.
- İşleme ilişkin gerçekleşen veya gerçekleşecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak muhasebeleştirilir.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde, sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma aşamasına göre sırasıyla hasılat ve gider olarak muhasebeleştirilir.

Hizmetlerin sunumundan ve inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde Tamamlanma Yüzdesi yöntemi kullanılır. Hasılat ve maliyet tutarlarına ilişkin tahminler, hizmet işlemi veya inşaat sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde revize edilir.

Örnek: Bir inşaat şirketi yapmakta olduğu bir inşaatı tamamladığında 240.000 TL alacaktır. İlk yıl sonunda 180.000 TL tahsil edilmiş, kalan tutarda inşaat tamamlanınca tahsil edilecektir. İnşaata başlanan yılın dönem sonunda, inşaatın %

80'i tamamlanmış olup, bu kısım maliyet bedeli 90.000 TL, kalan kısım için ise 22.500 TL olacağı tahmin edilmektedir.⁶⁹

İnşaat başlangıç dönemi maliyet bedeli;

----- / -----	
Hizmet Üretim Maliyeti	90.000
İlgili Hesaplar	90.000
----- / -----	

İnşaat başlangıç dönemine ilişkin ücret tahsilinde,

----- / -----	
Bankalar	240.000
Hakediş Bedelleri	240.000
----- / -----	

Başlangıç dönemi sonunda sözleşmenin tamamlanma yüzdesi %80 (112.500/90.000) olduğuna göre, toplam beklenen gelirin tamamlanan kısmı kadarı gelir hesabına aktarılır: $240.000 * 0,80 = 192.000$ TL.

----- / -----	
Hakediş Bedelleri	192.000
Yurtiçi Satışlar	192.000
----- / -----	

----- / -----	
Satılan Hizmet Maliyeti	192.000
Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	192.000
----- / -----	

Bir işlem veya sözleşmenin tamamlanma aşaması, yapılan işi en güvenilir biçimde ölçen yöntem kullanılarak belirlenir. Tamamlanma aşamasını belirlemede uygulanabilecek yöntemler ise şu şekildedir:

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı,
- Yapılan işlere ilişkin incelemeler ve

⁶⁹ Demir ve Bahadır, s. 507.

- Hizmet işleminin veya sözleşmeye konu işin fiziksel bir oranının tamamlanması.

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettü getirileri, kendi özel durumları esas alınarak muhasebeleştirilir. Faiz; etkin faiz yöntemi kullanılarak, İsim Hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre ve Temettü ise; hisse sahiplerinin ödemeyi alma haklarının olduğu anda muhasebeleştirilir.

2.1.24. Devlet Teşvikleri

KOBİ TFRS bölüm 24 Devlet Teşvikleri, her türlü devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi konusunu içermektedir. Devlet teşvikleri; faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarından oluşmaktadır.⁷⁰

Devlet teşviki sayesinde bu teşviki kullananlar bir takım faydalar elde etmektedirler. Bu tür faydalara örnek olarak; gelir ve kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki seçenekler kullanılmaktadır:

- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilir.

- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilir.

- Hasılatın muhasebeleştirilmesi kriterleri karşılanmadan önce alınan teşvikler, borç olarak muhasebeleştirilir.

Ayrıca, teşvik alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçümü yapılır.

⁷⁰ TMSK, KOBİ TFRS, s. 148.

Örnek: İşletme, çalıştığı sektörde yeni yatırımlar için devlet tarafından faizsiz kredi uygulamasından faydalanmıştır. İşletme bu bağlamda 200.000 TL, 3 yıl vadeli banka kredisi kullanmıştır. Kredi için piyasada uygulanan faiz oranı %9'dur.⁷¹

Buna göre kredinin bugünkü değeri hesaplanarak aradaki vade farkı kadar kısım devlet teşviki olarak kaydedilecektir.

$$\text{Kredinin Bugünkü Değeri} = 200.000 / (1,09)^3 = 154.440,15 \text{ TL.}$$

$$\text{Devlet Teşviki} = 200.000 - 154.440,15 = 45.559,85 \text{ TL}$$

Yapılması gereken yevmiye kaydı ise;

----- / -----		
Bankalar		200.000
	Banka Kredileri	154.440,15
	Devlet Teşvikleri (<i>Gelir Hs</i>)	45.559,85
----- / -----		

2.1.25. Borçlanma Maliyetleri

KOBİ TFRS bölüm 25 Borçlanma Maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetleri ile ilgili işlemlerden oluşmaktadır.⁷²

Borçlanma maliyetleri şu unsurları içermektedir:

- Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmış olan faiz giderleri,
- Muhasebeleştirilen finansal kiralamalara ilişkin finansman giderlerini ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltmelerdeki kur farkları.

İşletme tüm borçlanma maliyetlerini, oluştuğu dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirir.⁷³

⁷¹ Demir ve Bahadır, s. 516.

⁷² TMSK, KOBİ TFRS, s. 150.

⁷³ Özkan, s. 28.

2.1.26. Hisse Bazlı Ödemeler

KOBİ TFRS bölüm 26 Hisse Bazlı Ödemeler, özkaynaktan karşılanan ve nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri de dahil olmak üzere tüm hisse bazlı ödemelerin muhasebeleştirilmesini içermektedir.⁷⁴

Mal veya hizmetlerin, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda, mal veya hizmetlerin artış miktarına karşılık gelen tutar, özkaynaklarda artış şeklinde muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borç muhasebeleştirilir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde elde edilen ya da alınan mal veya hizmetler, varlık olarak muhasebeleştirilme koşuluna uygun olmadığı durumlarda ise gider olarak muhasebeleştirilir.⁷⁵

Çalışanlara yapılan hisse bazlı ödemelere anında hak kazanılması durumunda, çalışanın söz konusu hisse bazlı ödemeye koşulsuz olarak sahip olması için belirli bir hizmet süresini tamamlaması gerekmez.⁷⁶

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçülmesi açısından alınan mal veya hizmetler ile özkaynaklarda söz konusu mal veya hizmetlere karşılık gelen artış tutarı, güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği sürece alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülemiyorsa, bunların değeri ile özkaynaklarda söz konusu mal veya hizmetlere karşılık gelen artış tutarı, verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür.

Hisselerin gerçeğe uygun değeri bulunurken üç kademededen oluşan ölçüm sıralaması kullanılır. Bunlar:⁷⁷

- Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı bulunuyorsa, bu fiyat kullanılır.

⁷⁴ TMSK, KOBİ TFRS, s. 151.

⁷⁵ Demir ve Bahadır, s. 533.

⁷⁶ Demir ve diğerleri, s. 186.

⁷⁷ Demir ve diğerleri, s. 192.

- Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa çeşitli piyasa verileri kullanılarak, yakın geçmişte yapılan değerlendirme veya yakın geçmişte yapılan bir işleme göre, gerçeğe uygun değer bulunur.

- İlk iki koşulda sağlanamıyorsa, payların verilmiş tarihinde taraflar arasındaki pazarlık ortamında gerçekleşen işlem ile belirlenir.

Hisse opsiyonlarının ve özkaynaktan karşılanan pay değer artışlarının gerçeğe uygun değeri yine üç kademede ölçülür:

- Finansal araçlar için gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı bulunuyorsa, bu fiyat kullanılır.

- Gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa yakın geçmişte yapılan işletmeye özgü piyasa verileri kullanılır.

- İlk iki koşulda sağlanamıyorsa, o halde gerçeğe uygun değer opsiyon fiyatlandırma yöntemi kullanılarak bulunur.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri açısından, alınan mal veya hizmetler ve ilgili borç tutarı, borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir. Bu borç ödenene kadar, borcun gerçeğe uygun değeri, her bir raporlama tarihinde ve itfa tarihinde yeniden ölçülür ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişiklik, dönem kâr veya zararında muhasebeleştirilir.⁷⁸

2.1.27. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

KOBİ TFRS bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi açısından KOBİ'ler için TFRS'nin diğer bölümlerinde kendilerine ilişkin hükümlerin yer aldığı varlıklar hariç olmak üzere, tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.⁷⁹

⁷⁸ TMSK, KOBİ TFRS, s. 155.

⁷⁹ TMSK, KOBİ TFRS s. 158.

Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın geri kazanılabilir tutarı aynı varlığın defter değerinden düşük olursa ortaya çıkar ve bu değer düşüklüğü zararı anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.⁸⁰

Her raporlama tarihinde, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Bu değerlendirme, her bir stok kaleminin defter değeri ile tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatının karşılaştırılması ile yapılır. Bir stok kalemi değer düşüklüğüne uğramışsa, stoğun defter değeri, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatına indirgenir. Bu indirim, değer düşüklüğü zararıdır ve anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Örnek: İşletmenin elindeki bir ürünün defter değeri 10.000 TL, tamamlanma maliyeti ile satış maliyetleri düştükten sonraki satış fiyatının 2011 yılı için 7.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre işletmenin dönem sonunda yapması gereken kayıt;

----- / -----		
Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	3.000	
	Stok Değer Düşük Karşılığı	3.000
----- / -----		

Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatında artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunduğu durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı ayrılan karşılık tutarı kadarıyla iptal edilir.

Buna göre; 2011 yılı dönem sonunda 3.000 TL değer düşüklüğü tespit edilen stok grubunun 2012 dönem sonundaki tamamlanma maliyetleri ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatı 9.000 TL olduğu varsayılarak şu kayıt yapılır: ⁸¹

----- / -----		
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	2.000	
	Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri	2.000
----- / -----		

⁸⁰ Demir ve diğerleri, s. 195.

⁸¹ Demir ve Bahadır, s. 540-541.

Varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsa bile, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunması, söz konusu varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman yönteminin ve kalıntı değerinin gözden geçirilmesinin ve KOBİ'ler için UFRS'de varlığın değerinin düzeltilmesinin gerektiği ifade edilmektedir.

Geri kazanılabilir tutarın belirlenmesinde, bir varlığın ya da nakit yaratan bir birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı kullanılır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın, taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satışından, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen tutarıdır.

Kullanım değeri: Bir varlıktan beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bugünkü değer hesaplaması şu aşamalardan oluşmaktadır:

- Varlığın devamlı kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılması sonucu gelecekte ortaya çıkması beklenen nakit girişlerinin ve çıkışlarının tahmini ve
- Bu nakit akışlarına, uygun bir iskonto oranının uygulanması gerekir.

Örnek: İşletmenin elinde bulunan 250.000 TL değerli makinenin son dönemlerde istenilen randımanla çalışmamasından dolayı değer kaybına uğradığı düşüncesi ile değer tespitinin yapılması kararlaştırılmıştır. Makinenin 6 yıldır kullanımda olup kalan ömrü 4 yıldır. Makineye başlangıçta herhangi bir kalıntı değer belirlenmemiştir. Şimdiye kadar ayrılan amortisman tutarı ise 150.000 TL'dir. Makinenin tahmini satış tutarı (GUD) 100.000 TL, tahmini satış gideri ise 15.000 TL'dir. Makinenin değerinin tespit edilebilmesi için kullanım değerinin (beklenen nakit girişlerinin bugünkü değeri) belirlenmesi gerekmektedir. Uygulanacak iskonto oranı ise piyasa verilerine göre %15 olarak tespit edilmiştir.⁸²

⁸² Yücel ve diğerleri, s. 86-87

Dönemler	Tahmini Nakit Girişi (a)	Tahmini Nakit Çıkışı (b)	Net Nakit Girişi (c=a-b)	Bugünkü Değer Oranı* (d)	Net Bugünkü Değer (e=c x d)
1.yıl	100.000	50.000	50.000	0,8695	43.475
2.yıl	75.000	40.000	35.000	0,7561	26.463,50
3.yıl	60.000	35.000	25.000	0,6575	16.437,50
4.yıl	40.000	20.000	20.000	0,5717	11.434
Toplam	275.000	145.000	130.000		97.810

*Bugünkü Değer Oranı: $1/(1+i)^n$, n=yıl.

Buna göre makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (100.000 – 15.000) 85.000 TL, kullanım değeri ise 97.810 TL'dir. Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanı ifade eden geri kazanım değeri burada, kullanım değeri olan 97.810 TL olmuştur.

Geri kazanılabilir değer ise defter değerinden düşük olması halinde ilgili varlık değer kaybına uğramış olur ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir. Makinenin defter değeri (250.000-150.000) 100.000 TL'dir. Buna göre makinenin (100.000-97.810) 2.190 TL değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:⁸³

----- / -----
Karşılık Giderleri 2.190
MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı

Maddi Duran Varlıklar
Değer Düşüklüğü Karşılıkları 2.190

----- / -----

Nakit yaratan bir birim için değer düşüklüğü zararı sadece, birimin geri kazanılabilir tutarı, söz konusu birimin defter değerinden düşük olduğunda

⁸³ Demir ve Bahadır, s. 546.

muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararı, aşağıdaki sırayı takip etmek suretiyle, birimdeki varlıkların defter değerleri düşürülecek şekilde dağıtılır:

- Nakit yaratan birime dağıtılmış şerefiye tutarının defter değeri düşürülür ve
- Diğer varlıklarının defter değeri, her bir varlığın nakit yaratan birim içerisindeki defter değeri ile orantılı olarak düşürülür.

Şerefiye tek başına satılamamakla birlikte işletmeye, diğer varlıkların nakit akışlarından bağımsız olarak nakit akışları da sağlayamamaktadır. Dolayısıyla, şerefiyenin gerçeğe uygun değeri doğrudan ölçülemez.

Şerefiye dışındaki diğer tüm varlıklar açısından, önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının artık mevcut olmadığı veya söz konusu zararın azaldığı yönünde bir belirti bulunup bulunmadığı, her raporlama tarihinde değerlendirilir. Bir değer düşüklüğü zararının azalmasına veya ortadan kalkmasına yönelik göstergeler bulunması durumunda, daha önceki değer düşüklüğü zararının tamamının mı yoksa bir kısmının mı iptal edilmesi gerektiği belirlenir. Buna göre, şerefiye için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararı, daha sonraki bir dönemde iptal edilememektedir.

2.1.28. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

KOBİ TFRS bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, hisse bazlı ödeme işlemleri dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.⁸⁴ Çalışanlara sağlanan faydalar, idareciler ve yönetim de dahil olmak üzere çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli ifade etmektedir.⁸⁵ Çalışanlara sağlanan faydalar dört sınıfa ayrılmaktadır:

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar,
- İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar,
- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve

⁸⁴ TMSK, KOBİ TFRS, s. 166.

⁸⁵ Demir ve diğerleri, s. 210.

- İşten çıkarma tazminatları.

Çalışanlara sağlanan faydanın muhasebeleştirilmesi, çalışanın doğrudan kendisine ya da çalışanlara sağlanan fayda fonuna katkı olarak ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra, borç olarak kaydedilmesini gerektirir. Ayrıca ilgili maliyetin stoklar veya maddi duran varlıklar gibi herhangi bir varlığın maliyetinin parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda, gider olarak muhasebeleştirilir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar ise şunlardan oluşmaktadır:

- Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları.

- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde kullanılması beklenen kısa süreli ücretli izinler.

- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir duruma gelecek kar paylaşımı ve ikramiyeler.

- Çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman vb.).

Çalışanların raporlama dönemi boyunca sunmuş olduğu hizmetler, bu hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülür. Biriken ücretli izinlerin beklenen maliyeti, işletmenin raporlama dönemi sonunda kullanılmamış hakkın bir sonucu olarak ödemeyi beklediği iskonto edilmemiş ek tutar üzerinden ölçülür. Bu tutar, raporlama tarihinde kısa vadeli borç olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: Dönem başında, bir personelin kendisine tanınan ücretli hastalık izin hakkının 5 günlük kısmını kullanacağı tahmin edilmektedir. Çalışanın aldığı günlük ücretten yola çıkılarak ücretli hastalık izni için toplam 1.000 TL yükümlülük hesaplanmıştır. Bu çalışan için önceden hesaplanarak ayrılmış olan birikmiş yükümlülük tutarı ise 400 TL'dir. Bu dönem ayrılması gereken yükümlülük tutarı da 600 TL (1.000-400) olmaktadır. Bu işlem için yapılması gereken muhasebe kaydı ise şu şekildedir:⁸⁶

⁸⁶ Demir ve Bahadır, s. 561-562.

----- / -----
Genel Yönetim Giderleri 600

Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalara 600
İlişkin Karşılıklar
Ücretli Hastalık İzni Yükümlülüğü

----- / -----

Personelin ücretli hastalık izninin geçmiş dönemden kalan 3 gününü kullanmadığı tespit edilmiştir. İşletme dönem sonunda kullanılmayan izin haklarının ücretini ödemektedir. Buna göre personele 3 gün için 540 TL ödeme yapılması gerektiği hesaplanmıştır. Yapılacak kayıt ise şu şekilde olacaktır:

----- / -----
Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalara 540
İlişkin Karşılıklar
Ücretli Hastalık İzni Yükümlülüğü

Bankalar (Personele Borçlar) 540

----- / -----

Temettü ödemeleri ve ikramiyeler ancak, geçmiş dönemde ortaya çıkan ve işletmenin yasal olarak başka bir seçeneğinin olmadığı durumlarda ve ödenecek ikramiye ve kar paylarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi durumunda yapılır.

Çalışanlara ödenmesi gereken kar payı tutarı 120.000 TL olarak hesaplandığı kabul edilmiştir. Buna göre yapılacak kayıt şu şekildedir:

----- / -----
Genel Yönetim Giderleri 120.000

Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalara 120.000
İlişkin Karşılıklar
Kar payı ödemesi yükümlülüğü

----- / -----

Çalışanlara sağlanan işten ayrılma sonrası faydalar ise emeklilik aylığı gibi emeklilik faydalarından ve hizmet sonrası emeklilik hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasına ilişkin diğer faydalardan oluşmaktadır.

İşten ayrılma sonrası sağlanan fayda planları; planın temel esaslarına ve koşullarına bağlı olarak tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılır.

Tanımlanmış katkı planları, hâlihazırda ödenmiş planlar düşüldükten sonra, borç olarak muhasebeleştirilir. Katkı ödemeleri tutarının, raporlama tarihinden önce sunulan hizmetler için ödenebilir duruma gelen katkı payını aşması durumunda, söz konusu fazla tutar, varlık olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca ilgili maliyetin stoklar veya maddi duran varlıklar gibi herhangi bir varlığın maliyetinin parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda ise gider olarak muhasebeleştirilir.

Tanımlanmış fayda planları muhasebeleştirilmesinde ise, tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerden plan varlıklarının düşülmesi suretiyle bulunan tutar borç olarak ve dönem içerisinde ilgili borç tutarında gerçekleşen net değişim, tanımlanmış fayda planlarının dönem içerisindeki maliyeti olarak kaydedilir.

Tanımlanmış fayda planının maliyeti, dönem içerisinde çalışanlara ödenen faydalar ve işveren tarafından yapılan katkılara ilişkin değişiklikler haricinde tanımlanmış fayda borcunda dönem boyunca gerçekleşen net değişim olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: İşletme dönem sonunda idari personelin verdikleri hizmet karşılığında tanımlanmış katkı planı olarak 100.000 TL ödemiştir. Yapılacak tahakkuk kaydı şu şekildedir:

----- / -----	
Genel Yönetim Giderleri	100.000
Çalışanlara Sağlanan Uzun Vadeli Faydalara İlişkin Karşılıklar <i>Tanımlanmış Katkı Planı</i>	100.000
----- / -----	

Ödemenin yapılması ile birlikte şu kaydın yapılması gerekir:

----- / -----	
Çalışanlara Sağlanan Uzun Vadeli Faydalara İlişkin Karşılıklar <i>Tanımlanmış Katkı Planı</i>	100.000
Bankalar	100.000
----- / -----	

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ise aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun süreli ücretli izinler,
- Uzun dönemli hizmet faydaları,
- Uzun vadeli sakatlık tazminatları,
- Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında ödenebilir duruma gelen kar paylaşımı veya ikramiyeler ve
- Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında ödenebilir duruma gelen ertelenmiş tazminatlar.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin olarak muhasebeleştirilen borç, fayda yükümlülüğünün raporlama tarihindeki bugünkü değerinden, yükümlülükleri doğrudan ödenecekler dışındaki plan varlıklarının raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerinin çıkarılması ile elde edilir.

İşten çıkarma tazminatları, herhangi bir nedenden dolayı çalışanların işlerine son vermesi durumunda kendilerine belli bir ödeme yapmayı taahhüt etmeleridir. İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamamaları nedeniyle gerçekleştikleri anda kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.⁸⁷ İşten çıkarma tazminatının ödenmesi durumunda ilgili gider hesabı borç, İşten Çıkarma Tazminatlarına İlişkin Karşılıklar Hesabı alacak kaydedilir.

İşten çıkarma tazminatlarına ilişkin borç ve gider, sadece aşağıdakilerden birisi açıkça taahhüt edilmiş olduğunda muhasebeleştirilir:

⁸⁷ TMSK, KOBİ TFRS, s. 175.

- Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi veya

- Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapılmış olan teklif neticesinde işten çıkarma tazminatı sağlanması.

İşten çıkarma tazminatları, raporlama dönemi sonundan itibaren on iki aydan fazla bir sürede ödenecek olmaları durumunda, iskonto edilmiş bugünkü değerleri üzerinden ölçülür.⁸⁸

2.1.29. Gelir Vergileri

KOBİ TFRS bölüm 29 Gelir Vergileri'nde, gelir vergileri işlemlerinin muhasebeleştirilmesi düzenlenmiş olup, finansal tablolara yansıtılan işlemlerin ve diğer olayların mevcut ve gelecek dönemlere ilişkin vergi sonuçları bu bölüm uyarınca muhasebeleştirilir.⁸⁹

KOBİ'ler için TFRS kapsamında yer alan gelir vergileri, vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir. Ayrıca; bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı tarafından, raporlayan işletmeye yapılan kâr dağıtımlarından stopaj yoluyla ödenecek vergileri de kapsar.⁹⁰

Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde şu adımlar izlenir:

a- Vergi otoriteleri tarafından yapılacak incelemelerin olası vergi sonuçları da dikkate alınarak hesaplanan dönem vergisi muhasebeleştirilir.

b- Varlıklardan cari defter değerlerinin geri kazanılması ve borçlardan cari defter değerlerinin ödenmesi durumunda vergiye tabi karı etkileyebilecek varlık ve borçlar belirlenir.

c- Raporlama dönemi sonunda varlıkların ve borçların vergiye esas değerleri belirlenir.

d- Geçici farklar, henüz kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajları hesaplanır.

⁸⁸ Demir ve diğerleri, s. 239.

⁸⁹ TMSK, KOBİ TFRS, s. 179.

⁹⁰ Akdoğan, s. 24.

e- Bu hususlardan oluşan, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilir.

f- Ertelenmiş vergi varlıklarına değerlendirme karşılığı ayrılır.

g- Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi; kar veya zararın, diğer kapsamlı gelirin ve öz kaynağın ilgili unsurlarına dağıtılır.

Mevcut ve geçmiş dönemlere ilişkin vergiye tabi kar üzerinden ödenecek vergi için dönem vergi borcu muhasebeleştirilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak hali hazırda ödenmiş tutarın 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 (varlığı), raporlama tarihinde yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesin olan vergi oranları ve kanunları uygulanmak suretiyle ödenmesi beklenen tutarlar üzerinden ölçülür.⁹¹

Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinde, geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak ortaya çıkan bu verginin ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu kaydı yapılır. Bu tür vergiler, varlıklar ve borçlar için finansal durum tablosuna yansıtılan tutarlar ile vergi otoritelerince bunlara ilişkin tanınan tutarlar arasındaki farklardan ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile kullanılmamış vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ortaya çıkar.

İşletmeler, sahip oldukları varlıkların defter değerini geri kazanması veya borçlarının defter değerini ödemesi durumunda ilgili varlık veya borca ilişkin ertelenmiş vergi ile karşılaşmazlar.⁹²

Vergiye esas değer, bir varlığın, borcun veya öz kaynağa dayalı finansal aracın yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunu kapsamında

⁹¹ Demir ve Bahadır, s. 585.

⁹² TMSK, KOBİ TFRS, s. 181.

ölçülmesidir. Ayrıca vergiye esas değer, bir varlığın defter değerinin geri kazanılması veya borcun ödenmesi üzerine vergiye tabi kara eklenecek veya indirilecek tutarları ifade etmektedir.

Geçici farklar şu şekilde ortaya çıkar:

- Varlıkların veya borçların ilk muhasebeleştirilmelerinde vergiye esas değerlerinin başlangıç defter değerlerinden farklı olduğu veya vergiye esas değerleri olmakla birlikte varlık ve borç olarak muhasebeleştirilmemiş kalemler için vergiye esas değer belirlendiği durumlarda.

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

- Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin değiştiği ve söz konusu değişikliğin herhangi bir dönemde varlığın veya borcun defter değerine yansıtılmadığı durumlarda.

Ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınır:

- Gelecek dönemlerde vergiye tabi kârı artırması beklenen geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi borcu.

- Gelecek dönemlerde vergiye tabi kârı azaltması beklenen geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi varlığı.

- Kullanılmamış mali zararların ve kullanılmamış vergi avantajlarının gelecek dönemlere taşınmasını teminen ertelenmiş vergi varlığı.

Ertelenmiş vergi borçları ya da kalemlerinin oluşumu Tablo 2.3'deki gibi özetlenebilir.⁹³

⁹³ Demir ve Bahadır, s. 590.

Tablo 2.3: Ertelenmiş Vergi Durum Tablosu

Mali Tablo Kalemi	Vergiye Esas Değer	Muhasebeleştirme
Varlık	Defter Değeri > Vergiye Esas Değer	Ertelenmiş Vergi Borcu
Varlık	Defter Değeri < Vergiye Esas Değer	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Borç	Defter Değeri > Vergiye Esas Değer	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Borç	Defter Değeri < Vergiye Esas Değer	Ertelenmiş Vergi Borcu
Varlık ya da borç olmayan kalem	Vergiye Esas Değer≠0 ise; vergiye esas değer gelecekteki vergiye tabi karı azaltır.	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Varlık ya da borç olmayan kalem	Vergiye Esas Değer≠0 ise; vergiye esas değer gelecekteki vergiye tabi karı artırır.	Ertelenmiş Vergi Borcu

Kaynak: Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır (2011); “KOBİ’lerde Finansal Raporlama (KOBİ TFRS Kapsamında Açıklamalı ve Uygulamalı)”, TÜRMOB, İstanbul, s.590.

Ertelenmiş vergi borcu raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları ve vergi kanunları uygulanarak ölçülür. Ertelenmiş vergi borcuna veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin değişiklikler kâr veya zararda vergi gideri olarak muhasebeleştirilir.

Ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının ölçümü, ilgili varlıkların defter değerlerinin geri kazanılma şekline ve ilgili borçların defter değerleri üzerinden ödenme şekline ilişkin raporlama tarihindeki beklentilerin vergisel sonuçlarını yansıtır.

Ertelenmiş vergi varlıklarının değerlendirme karşılığı, bu varlıkların net tutarlarını mevcut veya gelecek vergiye tabi kar esas alınarak gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarlarına eşitlemek üzere ayrılır.

Vergi gideri, bu gidere neden olan işlemin veya diğer olayın muhasebeleştirildiği aynı toplam kapsamlı kâr veya özkaynak unsurunda muhasebeleştirilir.

Örnek: İşletmenin dönem sonunda KOBİ TRFS defter değeri ile vergiye esas değerlerine (VUK) göre düzenlenmiş bazı bilanço kalemleri gösterilerek oluşan vergi farklılıkları hesaplanmıştır. Dönem brüt karı ise 12.500 TL'dir.

Hesap Kalemi	KOBİ TFRS Değeri (a)	Vergiye Esas Değer (b)	Geçici Fark (c=a-b;b-a)	Vergi Tutarı (%20) (d=c*0,20)	Vergi Etkisi
K.V.Fin.Yatırım	24.000	20.000	4.000	800	Ert.Vergi Borcu
Ticari Alacak	15.000	18.000	3.000	600	Ert.Vergi Varlığı
Stoklar	15.000	18.000	3.000	600	Ert.Vergi Varlığı
U.V.Fin.Yatırım	12.000	11.500	500	100	Ert.Vergi Borcu
Maddi Duran Varlık	16.000	18.500	2.500	500	Ert.Vergi Varlığı
Maddi Olmayan Duran Varlık	-	800	800	160	Ert.Vergi Varlığı
Amortisman	1.000	1.700	700	140	Ert.Vergi Borcu
Ertelenmiş Vergi Varlığı					
Ticari Borçlar	25.000	25.000			
Dön. Karı Vergi ve Yas. Yük. Karşılıkları	2.500	2.500			

Ertelemiş Vergi Borcu					
Kıdem Tazminatı Karşılığı	5.000	-	5.000	1.000	Ert.Vergi Varlığı

Tabloya göre oluşan toplam ertelenmiş vergi geliri (varlığı) 2.860 TL iken toplam ertelenmiş veri gideri (borcu) ise 1.040 TL'dir. Buna göre 1.820 TL ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmıştır.

İşletmenin dönem sonunda dönem gelir ve giderlerini 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktardıktan sonra Ertelemiş Vergi Geliri ve Ertelemiş Vergi Gideri ile ilgili kayıtlar yapılır. Tüm vergi borçları (giderleri) 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi(-) hesabına borç, ertelenmiş vergi varlıkları da 693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi hesabına alacak kaydedilir. Bu kayıtlardan hemen önce 691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri(-) hesabında bulunan 2.500 TL 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabına aktarılır. Buna göre ilgili kayıtlar şu şekilde olacaktır: (Vergi borçları ve varlıkları tek kayıta gösterilmiştir)

----- / -----	
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Vergi ve Yasal Vergi Gideri(-)	2.500
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	2.500
----- / -----	
Ertelemiş Vergi Kayıtları;	
----- / -----	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi(-)	1.040
489 Ertelemiş Vergi Borcu	1.040
----- / -----	
----- / -----	
289 Ertelemiş Vergi Varlığı	2.860
693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi	2.860
----- / -----	

Bu kayıtlardan sonra Ertelenmiş Vergi Borçlarının mahsuplaştırılması (netleştirilmesi) için gerekli kayıt şu şekilde yapılır:

----- / -----	
489 Ertelenmiş Vergi Borcu	1.040
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	1.040
----- / -----	

Dönem sonunda yapılacak son işlemler ise şu şekilde olacaktır:

----- / -----	
690 Sürdürülen Faaliyetler Dön. Karı veya Zararı	12.500
693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	2.860
691 Sürdürülen Faaliyetler Dön. Karı Yasal Vergi Gideri	2.500
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	1.040
694 Sürdürülen Faaliyetler Dön.Net Karı veya Zararı	11.820
----- / -----	

2.1.30. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

KOBİ TFRS bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri'nde, yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceği ve finansal tabloların finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceği açıklanmaktadır.⁹⁴

Her bir işletme, kendi geçerli para birimini belirler. Geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Geçerli para biriminin belirlenmesinde dikkate alınan faktörler aşağıdakilerdir:

- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi olması,
- Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi olması,
- Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi olması,
- Finansman faaliyetlerinden sağlanan fonların para birimi olması ve

⁹⁴ TMSK, KOBİ TFRS, s. 187.

- İşletme faaliyetlerine ilişkin fatura ve fişlerin düzenlendiği para birimi olması gerekir.

Yabancı para işlemleri;

- Fiyatları yabancı bir para birimi cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alınıp satılması,

- Borç ya da alacak tutarları yabancı bir para birimi cinsinden belirlenen kredi alınması ya da borç verilmesi ve

- Yabancı para birimi cinsinden varlık iktisap edilmesi ya da elden çıkarılması veya yabancı para birimi cinsinden bir borç altına girilmesi ya da borcun itfa edilmesi işlemlerini kapsar.

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasında işlem tarihindeki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.

İşlem tarihi, bu standarda göre muhasebeleştirme koşullarını ilk kez karşıladığı tarihtir.⁹⁵ Uygulama kolaylığı sağlaması amacıyla, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, ortalama kurunun, o dönem içindeki yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda, dönem için ortalama kurun kullanılması uygun değildir.

Her bir raporlama dönemi sonunda aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

- Yabancı para birimi cinsinden parasal kalemler, kapanış kurundan çevrilir,

- Tarihi maliyet ile ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kurundan çevrilir ve

- Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilir.

⁹⁵ Demir ve diğerleri, s. 269.

İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda, değişim tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak yeni geçerli para birimi için uygun çevrim işlemleri uygulanır. Tüm kalemler yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

Finansal tablolar herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunulabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, gelir ve gider kalemleri ile finansal durum, finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilir.

Bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine çevirme şu işlemlerle gerçekleşir:⁹⁶

- Her bir finansal durum tablosunda sunulan varlık ve borçlar, söz konusu finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir.

- Her bir kapsamlı gelir tablosunun gelir ve giderleri, işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir.

- Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

Kur farkları, konsolide edilen ancak tamamen sahip olunamayan yurt dışındaki bir işletme ile ilgili ise, çevrimden kaynaklanan ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden kümülatif kur farkları, konsolide finansal durum tablosundaki kontrol gücü olmayan paylara dağıtılır ve söz konusu payların bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

2.1.31. Yüksek Enflasyon

KOBİ TFRS bölüm 31 Yüksek Enflasyon, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler tarafından uygulanır. Bu uygulamayı yapan işletmelerin, yüksek enflasyonun etkilerini gidermek üzere düzeltilmiş finansal tablolar sunması gerekir.⁹⁷

Yüksek enflasyonun varlığına ilişkin olarak, aşağıda belirtilen durumlara göre bir öngöründe bulunulur:

⁹⁶ Özkan, s. 38.

⁹⁷ TMSK, KOBİ TFRS, s. 193.

- Nüfusun genelini servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi,

- Nüfusun genelini parasal tutarları yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması,

- Kredili olarak yapılan satışların ve alışların, süresi kısa olsa dahi, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi,

- Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması ve

- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması.

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade edilir.

Raporlama dönemi sonunda geçerli ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

Parasal kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimine göre sunulduklarından, düzeltilmezler. Parasal kalemler elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir.

Endekse bağlı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış varlıklar ve borçlar, ilgili anlaşmalar uyarınca düzeltilir. Söz konusu kalemler bu suretle finansal durum tablosunda düzeltilmiş tutarı üzerinden sunulur.

Diğer tüm varlıklar ve borçlar parasal olmayan kalemlerden oluşur. Bazı parasal olmayan kalemler raporlama dönemi sonunda geçerli olan tutarlarla izlenirler. Bu nedenle, söz konusu kalemler düzeltilmezler. Diğer tüm parasal olmayan varlık ve borç kalemleri düzeltilir.

Parasal olmayan kalemlerin çoğu maliyet değerlerinden veya amortisman düşülmüş maliyet değerleri üzerinden izlenir, dolayısıyla elde etme tarihindeki geçerli tutarlarından sunulur. Her bir kalemin düzeltilmiş maliyeti veya amortisman

düülmüü düzeltilmiü maliyeti, elde edildikleri tarihten, raporlama döneminin sonuna kadar genel fiyat endeksinde gerçekleşen değışikliklerin tarihi maliyetine ve birikmiü amortismanına uygulanması ile bulunur.

Parasal olamayan bir kalemin düzeltilmiü tutarının, bu kalemin geri kazanılabilir tutarını aştığı durumlarda, söz konusu tutar varlıklarda değer düüüklüğü uyarınca azaltılır.

Bu bölümün ilk defa uygulandığı dönemin başında, dağıılmamış karlar hariç olmak üzere, özkaynak kalemleri, işletmeye konuldukları ya da oluştukları tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

Enflasyon döneminde, varlıklarının ve borçlarının bir fiyat düzeyine bağı olmadığı ölçüde; parasal borçlarından daha fazla parasal varlığı bulunan işletmelerin alım gücü azalır ve parasal varlıklarından daha fazla parasal borcu bulunan işletmelerin alım gücü artar. Net parasal durum kazanç ve kayıpları kar veya zarara dahil edilir.

Yüksek enflasyonun sona erdiği durumlarda, finansal tablolar enflasyona göre düzenlenmez ve geçmiş raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda kullanılan para birimi ile ifade edilen tutarlar, izleyen finansal tablolarda defter değeri olarak dikkate alınır.⁹⁸

2.1.32. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

KOBİ TFRS bölüm 32 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, raporlama döneminden sonraki olayları tanımlar ve bu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektedir.⁹⁹

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bu kapsamda karşımıza iki tür olay çıkmaktadır:

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar) ve

⁹⁸ Demir ve Bahadır, s. 612.

⁹⁹ TMSK, KOBİ TFRS, s. 196.

- Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan koşulları gösterir nitelikteki olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar).

Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan tüm olayları kapsar. Söz konusu olaylar birtakım başka finansal bilgiye ilişkin kar veya zarar tutarının açıklanmasından sonra oluşmuş olsalar dahi, raporlama döneminden sonraki olaylar dikkate alınır. Örneğin işletmenin 31 Aralık 2012 tarihinde hazırladığı finansal tabloları, şirketin yönetim kurulu tarafından 01 Mart 2013 tarihinde onaylandığı ise, bu tarihler arasında gerçekleşen olaylar raporlama döneminden sonraki olaylar olarak kabul edilir.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, finansal tablolara yansıtılan tutarlar, ilgili açıklamalarla birlikte, yeni durumu yansıtacak şekilde düzeltilir.

Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylarla karşılaşıldığında, finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan tutarların düzeltilmesi veya daha önceden muhasebeleştirilmemiş kalemlerin muhasebeleştirilmesi gerekir. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar şu şekilde sayılabilir:

- a- İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla bir borcunun bulunduğunu gösteren bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması. İşletme bu durumda daha önce bu dava ile ilgili olarak daha önce Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar bölümüne göre muhasebeleştirilmiş olduğu karşılığı düzeltir ya da yeni bir karşılıkla muhasebeleştirir.
- b- Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösterir nitelikteki bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması. Örneğin; işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu itibarıyla işletmenin alacağıyla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir ve bu durumda ilgili alacağın defter değerinin düzeltilmesi gerekir.

- c- Raporlama tarihinden önce satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.
- d- Raporlama döneminin bitiminden önceki olaylar nedeniyle, işletmenin kâr paylaşımı veya ikramiye ödemeleri yapmaya yönelik yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, söz konusu ödemelere ilişkin tutarların raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.
- e- Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hile veya hataların ortaya çıkarılması.

Örnek: İşletmenin 31 Aralık 2012 tarihli finansal tabloları yönetim kurulu tarafından 15 Mart 2013 tarihinde yayımlanmak üzere onaylanmıştır. Şirket aleyhine geçen dönemden devam eden bir dava 08 Şubat 2013 tarihinde sonuçlanmış ve dava sonucuna göre işletme 50.000 TL tazminat ödeyecektir.¹⁰⁰ Buna göre işletme önceki dönem sonu tarihiyle ilgili kaydı yapacaktır.¹⁰¹

----- 31 Aralık 2012 -----	
Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar	50.000
<i>Tazminat Giderleri</i>	
Diğer Çeşitli Borçlar	50.000
----- / -----	

Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar için ise finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

2.1.33. İlişkili Taraf Açıklamaları

KOBİ TFRS bölüm 33 İlişkili Taraf Açıklamaları, işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığı ile işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamaların yapılmasını içerir.¹⁰²

¹⁰⁰ Yücel ve diğerleri, s. 159,160.

¹⁰¹ Demir ve Bahadır, s. 618.

¹⁰² TMSK, KOBİ TFRS, s. 200.

İlişkili taraf; finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmelerdir.

Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi şu durumlarda finansal tabloları hazırlayan işletme ile ilişkili olduğu kabul edilir:

- Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesidir,

- Raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne sahiptir ve

- Raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahiptir veya bu işletmede önemli oy hakkı bulunmaktadır.

Bazı benzeri koşulların herhangi birinin mevcut olması durumunda ise işletmenin finansal tabloları hazırlayan işletme ile ilişkili olduğu kabul edilmektedir.

Aşağıdaki taraflar ise ilişkili taraf olarak değerlendirilmemektedir:

- Sadece ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personelin başka bir üyesine sahip olan iki işletme,

- Sadece bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrol gücünü paylaşmaları nedeniyle iki ortak girişimci,

- Sadece işletme ile olan olağan iş ilişkileri nedeniyle işletmenin karşısına çıkan taraflardan sendikalar, finansman sağlayanlar, kamu hizmeti şirketleri, devlet makamları ve mercileri ile

- İşletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem gerçekleştirdiği müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil.

2.1.34. Özellikli Faaliyetler

KOBİ TFRS bölüm 34 Özellikli Faaliyetler, tarımsal faaliyet, imtiyazlı hizmet ve maden çıkarma faaliyetleri gibi KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilen özellikli faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.¹⁰³

¹⁰³ TMSK, KOBİ TFRS, s. 204.

Tarımsal faaliyetlerde bulunan ve bu standardı uygulayan işletmeler, her bir canlı varlık sınıfına ilişkin muhasebe politikasını şu şekilde seçer:

- Gerçeğe uygun değeri aşırı bir çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilen canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde, gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.
- Diğer tüm canlı varlıklara ilişkin olarak ise maliyet yöntemi uygulanır.

Canlı varlıklar veya tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ise sadece şu durumlarda yapılmaktadır:

- Varlığın geçmişte gerçekleşen işlemlerin sonucunda kontrol edilmesi,
- Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamanın olası olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba veya maliyete katlanılmadan güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve takip eden her raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülmektedir.¹⁰⁴ Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin değişiklikler kar veya zararda muhasebeleştirilir.

İşletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden ölçülür.

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları; devletin veya kamu sektöründe bulunan diğer kurumların (imtiyazı tanıyan) yollar, köprüler, tüneller, hava alanları, enerji dağıtım ağları, hapisaneler veya hastaneler gibi altyapı hizmetlerine ilişkin varlıkların geliştirilmesi, işletilmesi ve bakımının yapılması için özel sektör işletmeleriyle yaptığı anlaşmalardır.

İşletmeci, bir finansal varlığı, inşaat hizmetleri karşılığında imtiyazı tanıyan tarafından veya imtiyazı tanıyanın talimatı doğrultusunda verilen nakit veya diğer finansal varlığı elde etmeye ilişkin sözleşmeden doğan koşulsuz bir hakka sahip olduğu ölçüde muhasebeleştirir.

¹⁰⁴ Özkan, s. 44.

2.1.35. KOBİ TFRS'ye Geçiş

KOBİ TFRS bölüm 35 KOBİ TFRS'ye geçiş, KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayacak işletmeler tarafından uygulanmaktadır.¹⁰⁵

KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletme olarak yalnızca bir kez raporlama yapılabilir. KOBİ TFRS'yi uygulayan işletmenin bir veya daha fazla raporlama döneminde uygulamayı durdurduğu, daha sonra yeniden uygulaması gerektiği veya uygulamayı tercih ettiği durumlarda, bu bölümde yer alan özel muafiyetler, basitleştirmeler ve diğer hükümler yeniden uygulamada kullanılmaz.

Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar; ilk kez KOBİ TFRS'ye uygun olarak düzenlenen ve üzerlerinde KOBİ TFRS ile uyumlu olduğu açık ve koşulsuz olarak belirtilen yıllık finansal tablolardır.

Aşağıda belirtilen koşulları sağlayan finansal tablolar, bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolardır:

- İşletme önceki dönemlere ilişkin finansal tablolar sunmamışsa,
- Bir önceki dönem finansal tabloların bu standart ile hiçbir açıdan uyumlu olmayan ulusal düzenlemelere göre hazırlanmışsa veya
- Bir önceki dönem finansal tablolarını tam set UFRS/TFRS'lere uygun olarak sunmuş ise standardın ilk kez uygulandığı finansal tablo olarak kabul edilir.

Tam bir finansal tablolar setinde bulunan finansal tablolarda yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırılmalı olarak raporlanması gerekir. KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi, ilk kez bu standarda uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda tam karşılaştırmalı bilginin sunulduğu ilk dönemin başlangıcıdır.

KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde düzenlenen açılış finansal durum tablosunda aşağıdaki hususlara uyulur:

- KOBİ TFRS tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlıklar ve borçlar açılış finansal durum tablosuna yansıtılır,

¹⁰⁵ TMSK, KOBİ TFRS, s. 208.

- Bu standardın finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri açılış finansal durum tablosuna yansıtılmaz,

- Bu standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte bu standart uyarınca farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya öz kaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır ve

- Açılış finansal durum tablosunda yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde bu standart uygulanır.

Bu Standarda göre düzenlenen açılış finansal durum tablosunda kullanılan muhasebe politikaları, önceki finansal raporlama esaslarına göre düzenlenen aynı tarihli finansal durum tablosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Standarda geçiş tarihi itibarıyla, çeşitli düzeltmeler yapılmışsa bu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış karlar içerisinde veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kaleminde muhasebeleştirilir.¹⁰⁶

KOBİ TFRS'nin ilk uygulamasında bazı işlemlere ilişkin olarak önceki finansal raporlama esaslarına göre yapılan muhasebeleştirmeler geriye dönük olarak değiştirilememektedir.

Bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyetler kullanılabilir:

- İşletme birleşmeleri,
- Hisse bazlı ödeme işlemleri,
- Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanımı,
- Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan tutarın tahmini maliyet olarak kullanımı,
- Birikimli çevrim farkları,
- Bireysel finansal tablolar,

¹⁰⁶ Akdoğan, s. 25.

- Bileşik finansal araçlar,
- Ertelenmiş vergi,
- İmtiyazlı hizmet anlaşmaları,
- Maden çıkarma faaliyetleri,
- Kiralama işlemini içeren anlaşmalar ve
- Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin yükümlülükler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TÜRKİYE'DE UYGULANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK OLAY

3.1. ABC Ticaret Şirketi Örneği

ABC şirketi ticari alanda faaliyet gösteren bir işletmedir. Halka açık olmayan bu şirketin kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu yüzden yürürlüğe girecek olan KOBİ'ler için TFRS'ye göre mali tablolarını uyumlaştırmak ve hazırlamak zorundadır.

KOBİ'ler için TFRS yürürlüğe girdiğinde mevcut mali tablolarını artık bu yönde hazırlamak zorunda olan şirketle ilgili olay ve işlemlerin tamamı varsayımlar üzerine kurulmuştur. KOBİ'ler için TFRS'ye göre yapılması gereken yevmiye kayıtlarına göre hazırlanan finansal tablolar ile mevcut uygulamalara göre hazırlanan finansal tablolar arasındaki farklılıklar ortaya konmaya çalışılmıştır. Ayrıca KOBİ TFRS'nin ilk uygulanmasına geçişten kaynaklanan zorunlu kayıtları da uygulama örneğine uygun olarak yapılmıştır.

Tablo 3.1'de, ABC İşletmesinin 2012 ve 2011 yıllarına ait dönem sonu bilançoları karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 3.1 : ABC İşletmesi Bilançosu

		Dipnot	31.12.2012	31.12.2011
1-	DÖNEN VARLIKLAR			
10-	Hazır Değerler		2.825.299	16.910.630
100-	Kasa		750.984	522.314
101-	Alınan Çekler		-	-
102-	Bankalar		2.074.315	16.388.316
	<i>Vadesiz Mevduat</i>		1.946.315	6.914.534
	TL		1.104.173	5.908.363
	EUR		85.457	391.573
	USD		82.081	285.843
	GBP		674.604	328.755

	<i>Vadeli Mevduat</i>	2.128.000	9.473.782
	TL	2.128.000	8.070.000
	EUR	0	594.475
	USD	0	504.100
	GBP	0	305.207
103-	Verilen Çekler ve Öd. Emr.(-)	-	-
108-	Diğer Hazır Değerler	-	-
11-	Menkul Kıymetler	-	-
110-	Hisse Senetleri		
111-	Özel Kesim Tahv. Senet ve Bon.		
112-	Kamu Kes. Tahv. Senet ve Bon.		
118-	Diğer Menkul Kıymetler		
119-	Men. Kıym. Değer Düş. Karş.(-)		
12-	Ticari Alacaklar	1.140.947	596.941
120-	Alıcılar	1.237.619	699.095
121-	Alacak Senetleri	-	3.000
122-	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-	-
124-	Kazanılmamış Fin. Kr. Fz. Gel.(-)	-	-
126-	Verilen Depozito ve Teminatlar	67.075	25.346
127-	Diğer Ticari Alacaklar	-	-
128-	Şüpheli Ticari Alacaklar	-	-
129-	Şüp. Tic. Alacaklar Karş. (-)	163.747	130.500
13-	Diğer Alacaklar	1.661.270	1.091.864
131-	Ortaklardan Alacaklar	1.518.347	1.027.312
	X Şirketi	269.961	321.898
	Y Şirketi	757.397	623.004
	Z Şirketi	433.325	82.410
	W Şirketi	57.664	0
132-	İştiraklerden Alacaklar	-	-
133-	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	-	-
135-	Personelden Alacaklar	71.866	64.552
136-	Diğer Çeşitli Alacaklar	71.057	-
137-	Diğer Alacak Sen. Reesk. (-)	-	-
138-	Şüpheli Diğer Alacaklar	-	-
139-	Şüp. Diğer Alacaklar Karş. (-)	-	-
15-	Stoklar	3.514.337	2.464.656
150-	İlk Madde ve Malzeme	-	-

151-	Yarı Mamüller	-	-
152-	Mamüller	-	-
153-	Ticari Mallar	2.802.279	1.622.422
157-	Diğer Stoklar	80.485	165.719
158-	Stok Değer Düş. Karşılığı (-)	-	-
159-	Verilen Sipariş Avansları	631.573	676.515
17-	Yıllara Yay. İnş. Ve On. Mal.	-	-
170	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	-	-
178	Yıllara Yaygın İnş. Enf.Düz. Hes.	-	-
179	Taşeronlara Verilen Avanslar	-	-
18-	Gel. Ayl. Ait Gd. Ve Gel. Tah.	-	-
180-	Gelecek Aylara Ait Giderler	-	-
181-	Gelir Tahakkukları	-	-
19-	Diğer Dönen Varlıklar	1.058.542	683.619
190-	Devreden KDV	657.594	-
191-	İndirilecek KDV	-	-
192-	Diğer KDV	-	-
193-	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	375.835	645.752
196-	Personel Avansları	-	-
197-	Sayım ve Tesellüm Noksanları	-	-
198-	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	25.113	37.867
199-	Diğer Dönen Varlıklar Karş. (-)	-	-
1-	DÖNEN VARLIKLAR TOPL.	12.200.395	21.747.710
2-	DURAN VARLIKLAR		
22-	Ticari Alacaklar	69.726	73.077
220-	Alıcılar	-	-
221-	Alacak Senetleri	-	-
222-	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-	-
224-	Kazanılmamış Fin. Kr. Faiz Gel. (-)	-	-
226-	Verilen Depozito ve Teminatlar	69.726	73.077
229-	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	-	-
23-	Diğer Alacaklar	-	-
231-	Ortaklardan Alacaklar	-	-
232-	İştiraklerden Alacaklar	-	-
233-	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	-	-
235-	Personelden Alacaklar	-	-

236-	Diğer Çeşitli Alacaklar	-	-
237-	Diğer Al. Senetleri Reesk. (-)	-	-
239-	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	-	-
24-	Mali Duran Varlıklar	-	-
240-	Bağlı Menkul Kıymetler	-	-
241-	Bağlı Men.Kıy. Değer Düş. Karş.(-)	-	-
242-	İştirakler	-	-
243-	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	-	-
244-	İştr. Ser. Pay. Değer Düş. Karş.(-)	-	-
245-	Bağlı Ortaklıklar	-	-
246-	Bağlı Ort. Serm. Taah. (-)	-	-
247-	Bağlı Ort. Sr. Payl. Değ. Düş. Krş.(-)	-	-
249	Diğer Mali Duran Varl. Karş. (-)	-	-
25-	Maddi Duran Varlıklar	21.940.511	13.949.585
250-	Arazi ve Arsalar	1.637.083	5.276.208
251-	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	983.018	99.689
252-	Binalar	10.146.565	5.232.796
253-	Tesis, Makine ve Cihazlar	4.604.086	518.845
254-	Taşıtlar	332.017	324.600
255-	Demirbaşlar	8.833.029	4.367.231
256-	Diğer Maddi Duran Varlıklar	-	-
257-	Birikmiş Amortismanlar (-)	8.887.147	4.175.603
	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	24.127	901
	Binalar	5.332.221	2.906.601
	Tesis, Makine ve Cihazlar	586.700	85.830
	Taşıtlar	287.267	265.173
	Demirbaşlar	2.656.832	917.098
258-	Yapılmakta Olan Yatırımlar	3.058.351	913.283
259-	Verilen Avanslar	1.233.509	1.392.536
26-	Maddi Olm. Dur. Varlıklar	2.825.399	1.085.999
260-	Haklar	1.600.000	757.000
261-	Şerefiye	-	-
262-	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	-	-
263-	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-	-
264-	Özel Maliyetler	2.072.300	372.396
267-	Diğer Maddi Olm. Dur. Var	9.597	1.198

268-	Birikmiş Amortismanlar (-)		856.498	44.595
	Haklar		555.700	37.850
	Özel Maliyetler		300.798	6.745
269-	Verilen Avanslar		-	-
27-	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		-	-
271-	Arama Giderleri		-	-
272-	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri		-	-
277-	Diğer Özel Tük. Tabi Varlıklar		-	-
278-	Birikmiş Tükenme Payları (-)		-	-
279-	Verilen Avanslar		-	-
28-	Gel. Yıl. Ait Gid. Ve Gel. Tah.		-	-
280-	Gelecek Yıllara Ait Giderler		-	-
281-	Gelir Tahakkukları		-	-
29-	Diğer Duran Varlıklar		-	-
291-	Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV		-	-
292-	Diğer KDV		-	-
293-	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar		-	-
294-	Elden Çıkarılacak Stok. Ve M.D.V.		-	-
295-	Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar		-	-
297-	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar		-	-
298-	Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)		-	-
299-	Birikmiş Amortismanlar (-)		-	-
2-	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		24.835.636	15.108.661
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		37.036.031	36.856.371
PASİFLER				
		Dipnot	31.12.2012	31.12.2011
3-	KISA VADELİ YAB. KAYN.			
30-	Mali Borçlar		2.005.650	1.867.160
300-	Banka Kredileri		2.005.650	1.867.160
301-	Finansal Kiralama İşlem. Doğan Borçlar		-	-
302-	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Mal. (-)		-	-
303-	Uzun Vadeli Kr. Anapara Tak. Ve Faizleri		-	-
304-	Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve		-	-

	Faizleri			
305-	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler		-	-
306-	Çıkarılmış, Diğer Menkul Kıymetler		-	-
308-	Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)		-	-
309-	Diğer Mali Borçlar		-	-
32-	Ticari Borçlar		2.506.007	5.947.717
320-	Satıcılar		2.431.387	5.947.717
321-	Borç Senetleri		-	-
322-	Borç Senetleri Reeskontu (-)		-	-
326-	Alınan Depozito ve Teminatlar		74.620	0
329-	Diğer Ticari Borçlar		-	-
33-	Diğer Borçlar		1.663.800	1.714.140
331-	Ortaklara Borçlar		945.614	645.690
332-	İştiraklere Borçlar		-	-
333-	Bağlı Ortaklıklara Borçlar		-	-
335-	Personele Borçlar		718.186	1.068.450
336-	Diğer Çeşitli Borçlar		-	-
337-	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		-	-
34-	Alınan Avanslar		422.464	1.129.638
340-	Alınan Sipariş Avansları		422.464	1.129.638
349-	Alınan Diğer Avanslar		-	-
35-	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak.		-	-
350-	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak. bedelleri		-	-
358-	Yıllara Yaygın İnş. Enflasyon Düz. Hesabı		-	-
36-	Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.		2.134.050	1.531.839
360-	Ödenecek Vergi ve Fonları		2.134.050	1.531.839
361-	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		-	-
368-	Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taks. Vergi ve Diğer Yük.		-	-
369-	Ödenecek Diğer Yükümlülükler		-	-
37-	Borç ve Gider Karşılıkları		2.339.145	972.672
370-	Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		-	-

371-	Dönem Karının Peş. Öd. Ver. ve Diğ. Yük.(-)		-	-
372-	Kıdem Tazminatı Karşılığı		-	-
373-	Maliyet Giderleri Karşılığı		-	-
379-	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		2.339.145	972.672
38-	Gelecek Ayl. Ait Gelirler ve Gid. Tah.		-	-
380-	Gelecek Aylara Ait Gelirler		-	-
381-	Gider Tahakkukları		-	-
39-	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		-	-
391-	Hesaplanan KDV		-	-
392-	Diğer KDV		-	-
393-	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı		-	-
397-	Sayım ve Tesellüm Fazlaları		-	-
399-	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		-	-
3-	KISA VD. YAB. KAYN. TOPLAMI		11.071.116	13.163.116
4-	UZUN VADELİ YAB. KAYN.			
40-	Mali Borçlar		-	-
400-	Banka Kredileri		-	-
401-	Fin. Kiralama İşlemlerinden Doğan Borçl.		-	-
402-	Ertelenmiş Finansal Kiraama Borçl. Mal. (-)		-	-
405-	Çıkarılmış Tahviller		-	-
407-	Çıkarılmış Diğer Men. Kıymetler		-	-
408-	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)		-	-
409-	Diğer Mali Borçlar		-	-
42-	Ticari Borçlar		339.474	318.120
420-	Satıcılar		-	-
421-	Borç Senetleri		-	-
422-	Borç Senetleri Reeskontu (-)		-	-
426-	Alınan Depozito ve Teminatlar		339.474	318.120
429-	Diğer Ticari Borçlar		-	-

43-	Diğer Borçlar		2.000.000	-
431-	Ortaklara Borçlar		2.000.000	-
432-	İştiraklere Borçlar		-	-
433-	Bağlı Ortaklıklara Borçlar		-	-
436-	Diğer Çeşitli Borçlar		-	-
437-	Diğer Borç Senetleri Reesk. (-)		-	-
438-	Kamuya Olan Ert. veya Taks. Borçl.		-	-
44-	Alınan Avanslar		-	500.001
440-	Alınan Sipariş Avansları		-	500.001
449-	Alınan Diğer Avanslar		-	-
47-	Borç ve Gider Karşılıkları		1.326.054	1.436.483
472-	Kıdem Tazminatı Karşılıkları		1.326.054	1.436.483
479-	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		-	-
48-	Gel. Yıl. Ait Gel. Ve Gid. Tah.		-	-
480-	Gelecek Yıllara Ait Gelirler		-	-
481-	Gider Tahakkukları		-	-
49-	Diğer Uzun Vad. Yabancı Kayn.		-	-
492-	Gel. Yıll. Ekl. veya Terkin Ed. KDV		-	-
493-	Tesise Katılma Payları		-	-
499-	Diğer Çeşitli Uzun Vad. Yab. Kay.		-	-
4-	UZUN VADELİ YAB. KAY. TOPL.		3.665.528	2.254.604
5-	ÖZKAYNAKLAR			
50	Ödenmiş Sermaye		6.810.664	6.810.664
500-	Sermaye		6.810.664	6.810.664
501-	Ödenmemiş Sermaye (-)		-	-
502-	Sermaye Düz. Olumlu Farkları		-	-
503-	Serm. Düz. Olumsuz Farkları (-)		-	-
52-	Sermaye Yedekleri		6.683.559	6.683.559
520-	Hisse Senedi İhraç Primleri		2.563.316	2.563.316
521-	Hisse Senedi İptal Kararları		-	-
522-	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları		-	-
523-	İştirakler Yeniden Değrl. Artışları		-	-

524-	Maliyet Bedeli Artışları Fonu		-	-
529-	Diğer Sermaye Yedekleri		4.120.243	4.120.243
54-	Kar Yedekleri		2.021.602	2.401.032
540-	Yasal Yedekler		1.212.847	1.834.676
541-	Statü Yedekleri		-	-
542-	Olağanüstü Yedekler		808.755	566.356
548-	Diğer Kar Yedekleri		-	-
549-	Özel Fonlar		-	-
57-	Geçmiş Yıllar Karları		5.837.557	4.189.333
570-	Geçmiş Yıllar Karları		5.837.557	4.189.333
58-	Geçmiş Yıllar Zararları (-)		-	-
580-	Geçmiş Yıllar Zararları (-)		-	-
59-	Dönem Net Karı (Zararı)		946.005	1.354.063
590-	Dönem Net Karı		946.005	1.354.063
591-	Dönem Net Zararı (-)		-	-
5-	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI		22.299.387	21.438.651
	PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI		37.036.031	36.856.371

Tablo 3.2’de, ABC İşletmesinin 2012 ve 2011 yıllarına ait gelir tabloları karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 3.2: ABC İşletmesi Gelir Tablosu

ABC PAZARLAMA TİCARET VE GIDA SANAYİ A.Ş. GELİR TABLOSU			
GELİR TABLOSU (TL)	Dipnot Referansları	31.12.2012	31.12.2011
A-BRÜT SATIŞLAR		31.636.433	22.250.212
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)		0	0
C-NET SATIŞLAR		31.636.433	22.250.212
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		(12.190.600)	(9.227.283)
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		19.445.833	13.022.929
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)		(16.874.144)	(10.637.845)
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		2.571.689	2.385.084
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		1.238.053	1.743.733
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		(679.976)	(541.532)
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)		(2.409.022)	(1.320.305)
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR		720.744	2.266.980
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR		0	0
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)		0	0
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		720.744	2.266.980
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)		225.261	(912.917)
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		946.005	1.354.063

Tablo 3.1’de verilen ABC İşletmesine ait 2012 dönem sonu bilançosunda, öncelikle KOBİ TFRS hesap planına uygun olarak 1 Ocak 2013’e geçmeden ilgili kalemlerde uyumlaştırma işlemi 2013 yılına ilişkin dönem içi günlük işlemler ile birlikte yer alacak, daha sonra 2013 yılına ait dönem sonu işlemleri yapılacaktır.

3.2. Varsayımlar

3.2.1. 2013 Yılına Ait Dönem İçi İşlemler

1. Dönem kârı hesabında bulunan 946.005 TL, geçmiş yıl karları hesabına aktarılmıştır.
2. 15 Ocak 2013'de Vadesiz mevduat hesabında bulunan 500.000 TL, A Bankasına 360 gün vadeli olarak yatırılmıştır. Yıllık faiz oranı %14 üzerinden hesaplanacak ve vade sonunda tekrar vadesiz mevduat hesabına aktarılacaktır.
3. 10 Şubat 2013'de İşletme, AS Şirketine peşin değeri 5.000.000 TL olan malları 2 ay vade ile 6.000.000 TL+ %18 KDV'ye satmıştır. KDV bedeli peşin tahsil edilmiştir.
4. 15 Şubat 2013'de İşletme mevcut binalarının 2.842.000 TL ve arsalarından 877.000 TL değere sahip olan kısmının yatırım amaçlı olduğuna karar vermiştir.
5. 25 Şubat 2013'de İşletme halka açık bir şirket olan DF İşletmesinin hisse senetlerini kısa vadeli olarak almıştır. Hisse senetlerinin toplam değeri 100.000 TL olup, aracılık işlemleri için bankaya 2.000 TL komisyon bedeli hisse senedi tutarı ile birlikte bankadaki vadesiz mevduat hesabından ödenmiştir.
6. 1 Mart 2013'de İşletme nakit akış durumuna göre ileride ortaya çıkacak ödemelerini ve diğer finansman ihtiyacını karşılayabilmek için, 3 yıl vadeli ve yılsonu faiz ödemeli 1.000.000 TL tutarında banka kredisi kullanmıştır. Kredi faiz oranı %7,50'dir.
7. 1 Mart 2013'de İşletme kiraya vermek üzere 100.000 TL tutarında bir depoyu banka aracılığıyla satın almıştır.
8. 15 Mart 2013'de İşletmede kullanılmak üzere demirbaş eşya satın almıştır. Demirbaş eşya için satıcı firma ile 90.000 TL + %18 KDV olarak anlaşılmış olup, toplam tutar 6 ay sonra ödenecektir. 20.000 TL'lik kısmın ise vade farkı olduğu belirtilmiştir.

9. 20 Mart 2013'de XY Şirketinin hisselerinin %30'luk kısmı 600.000 TL'ye alınmıştır. Alış işlemi için 4.000 TL işlem masrafına katlanılmıştır. XY şirketinin hisse değeri gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde tespit edilmiştir.
10. 30 Mart 2013'de YY İşletmesine olan 1.100.000 TL tutarındaki borç ödenmiştir. Bu işlemde kaynaklanan vade farkı %12 faiz oranı ile, Bugünkü Değer yöntemine göre toplam 50.728 TL olarak (5 ay) hesap edilmiştir. Bu vade farkının 3 aylık kısmı 2013 dönemine ait olduğundan düzeltme kaydı yapılacaktır. 2013 yılına düşen vade farkı 30.436,80 TL olup, bu fark ticari mallar hesabının bakiyesinden düşülecektir.
11. 31 Mart 2013'de Geçen yıldan AB İşletmesinden olan 432.000 TL tutarındaki kredili alacağın tamamı tahsil edilmiştir. KOBİ TFRS'ye göre vadeli satış farkından doğan faiz geliri farkları satış hesabına eklenmeyecektir. Bugünkü Değer yöntemine göre bu satıştan oluşan 90 günlük vade farkı 16.175,57 TL'dir. Vadenin tamamı 2013 dönemine aittir.(%16,50 faiz oranı ve 3 aylık bugünkü değer yöntemine göre hesaplanmıştır.)
12. 10 Nisan 2013'de 10 Şubatta yapılan 2 ay vadeli satışın bedeli alıcı firma tarafından ödenmiştir.
13. 15 Nisan 2013'de İştiraklerden olan XY şirketi 2012 yılına ilişkin 600.000 TL kar payı dağıtmaya karar vermiş ve şirket hisse oranına göre ödeme yapılmıştır. $600.000 * 0,30 = 180.000$ TL kar payı kaydı yapılacaktır.
14. 30 Nisan 2013'de İşletme AC İşletmesine peşin bedeli 50.000 TL olan bir malı bir yıl vadeli olarak $56.000 + \%18$ KDV'ye satmıştır. KDV bedeli peşin tahsil edilmiştir.
15. 15 Mayıs 2013'de AB Şirketine 120.000 TL+%18 KDV bedelli mal, kredi kartı kullanılarak 6 ay taksitle satış yapılmıştır. Malların satışında %18 faiz oranı uygulanmıştır.

Bugünkü değer formülüne göre,

$$\text{Peşin satış fiyatı} = 120.000 / 1,18^{180/360} = 110.468,75 \text{ TL}$$

$$\text{Vade Farkı} = 120.000 - 110.468,75 = 9.531,25 \text{ TL}$$

- 16.** 1 Haziran 2013'de ZZ İşletmesine olan borcun vadesi sona ermiştir. Firmaya olan 1.200.000 TL tutarındaki borcun tamamı ödenmiş olup, alış sırasında oluşan vade farkı, Bugünkü Değer Yöntemi ile %16,5 faiz oranı ve toplam 6 ay vade üzerinden tespit edilerek 87.859,13 lira bulunmuştur. Vade farkının 2013 dönemine ait kısmı olan 5 ay için vade farkı 73.215,94 TL hesaplanarak ticari mallar bakiyesinden düşüldükten sonra dönemim gider hesabına aktarılacaktır.
- 17.** 20 Haziran 2013'de İşletme borsada işlem görmeyen AE İşletmesine ait 50.000 liralık hisse senedini banka aracılığıyla satın almıştır. İşlemler için bankaya 1.000 TL komisyon ödenmiştir.
- 18.** 30 Haziran 2013'de İşletme yeni bir satış ofisi açmak amacıyla 5 yıllığına yeni bir mağaza kiralamıştır. Kira bedeli ilk yıl için 120.000 TL olup her yıl %10 olarak artması şeklinde sözleşme yapılmıştır. İlk yıl kira bedeli banka aracılığıyla ödenmiştir. Ayrıca kiralanana bu işyerinin iç dizaynı yenilenmek istenmiştir. Dizayn için anlaşma yapılan firma 05 Temmuz 2013 tarihinde işi bitirmiş ve bu firmaya iç tasarım için 40.000 + %18 KDV ödeme yapılmıştır.
- 19.** 30 Haziran 2013'de Geçmiş dönemde vadeli mevduat hesabına yatırılan 2.128.000 TL'nin vadesi sona ermiştir. Faiz oranına göre $2.128.000 * 0,1325 = 281.960$ TL faiz geliri elde edilmiştir.
- 20.** 30 Haziran 2013'de Geçen yıldan CD İşletmesinden alacaklı olunan 300.000 TL, tahsil edilmiştir. KOBİ TFRS'ye göre Bugünkü Değeri hesaplandığında bu satışla ilgili bir yıllık 42.489,27 TL vade farkı olduğu ortaya çıkmıştır. (%16,50 faiz oranı üzerinden) Bu tutar geçen yılın kârını direkt etkilediği için, ilgili kalemden düşülecektir. Vadenin 180 günlük kısmı 2013 dönemine ait olduğu için diğer yarı tutarı olan 21.243,64 TL geçmiş yıl karlarından düşülmelidir.
- 21.** 10 Temmuz 2013'de İşletme yurtdışından mal alımına karar vermiş ve yurtdışı firma XW Şirketi ile ithalat sözleşmesi imzalamıştır. Alınacak mal bedeli 30.000 Euro'dur. 15 Temmuz tarihinde mal bedelinin tamamı banka

havalesi ile gönderilmiştir. İthalatla ilgili taşıma ve sigorta masraflarından işletmenin payına düşen kısım 8.000 TL'dir. Ayrıca malların yurtiçine girmesi sırasında gümrük vergisi ve gümrük masrafı ile gümrük müşaviri için toplam 6.000 TL ödeme yapılmıştır. Mallar 30 Temmuz'da işletmenin eline ulaşmıştır. (15 Temmuz 1€=2,235 TL)

- 22.** 1 Ağustos 2013'de XX İşletmesinden 180 gün vadeli toplam 500.000 TL + %18 KDV değerinde ticari mal alınmıştır. Toplam tutar vade tarihinde ödenecektir. Vadeli alıştan dolayı satıcı ile işletme, piyasa borçlanma faiz oranı olarak %16,50 kullanılmasına karar vermişlerdir.

Bugünkü Değer yöntemine göre,

$$01 \text{ Ağustos'taki alışın net değeri: } 500.000/1,079 = 463.392,03$$

$$\text{Vade Farkı: } 500.000 - 463.392,03 = 36.607,97 \text{ TL.}$$

- 23.** 1 Eylül 2013'de İşletme 01 Ocak 2013'de piyasaya çıkan tahvillerden 80.000 TL değerinde satın almıştır. Tahviller 2 yıl vadeli olup, %9,75 faiz üzerinden yılsonu faiz ödemelidir. Vade sonunda ise o dönemki faiz ile birlikte anapara ödemesi yapılacaktır.

- 24.** 15 Eylül 2013'de İşletme borsada işlem gören DF İşletmesine ait sahip olduğu hisse senetlerinin 40.000 liralık kısmını borsa işlem fiyatına göre 60.000 liraya satmıştır.

- 25.** 15 Eylül 2013'de 15 Mart tarihinde satın alınan demirbaşların bedeli satıcı firmaya banka havalesi ile ödenmiştir.

- 26.** 30 Eylül 2013'de İşletme XY Leasing Şirketinden şirketin ihtiyaç (duyduğu) yönetici taşıtlarının alımı için 5 araç karşılığında 3 yıllık sözleşme imzalamıştır. Araçların hepsi aynı özelliklere ve fiyata sahip olup, toplam gerçeğe uygun değeri 340.000 liradır. Taksitler yılsonlarında 130.000 TL üzerinden, son yıl 132.400 TL olarak ödenecek ve araçların mülkiyeti işletmeye geçecektir. Araçların ekonomik ömrü 5 yıl, kiralama işleminde uygulanan faiz oranı %7,5'tir.

Ödemelerin bugünkü değerleri toplam maliyeti vermekte, bugünkü değerler sırasıyla birinci yıl $BD=130.000/1,075^1=120.930,23\text{TL}$, ikinci yıl için

$BD=130.000/1,075^2=112.493,24\text{TL}$ ve üçüncü yıl için $BD=132.400/1,075^3=106.576,78\text{ TL}$ 'dir.

Yıllık anaparalar; 1. Yıl 340.000; 2. Yıl 235.000 TL (340.000 – (130.000-25.500)) ve 3. Yıl 123.162,50 TL'dir (235.500 – (130.000-17.662,50)).

Yıllık faiz tutarları anaparanın faiz oranıyla çarpılması ile hesaplanmakta olup; birinci yıl için 25.500 TL (340.000*0,075), ikinci yıl için 17.662,50 TL (235.500*0,075) ve üçüncü yıl için 9.237,50 TL'dir(123.162,50*0,075).

27. 15 Kasım 2013'de 15 Mayıs'ta (kredi kartı kullanılarak) yapılan satışın bedeli tahsil edilmiştir. Satış sırasında oluşan vade farkı da ilgili gelir hesabına aktarılır.

28. 30 Kasım 2013'de Kasım ayının elektrik gideri sayaç okunarak tahmini olarak 2.000 TL hesaplanmıştır.

29. 1 Aralık 2013'de İşletme yılsonu satışlarını artırabilmek için çeşitli bölgelerdeki reklam panolarına 1 aylık reklam vermiştir. Reklam ücreti olarak 3.000 TL + %18 KDV banka aracılığı ile ödemiştir.

30. 5 Aralık 2013'de personel brüt ücret toplamı olarak 200.000 TL tahakkuk etmiştir. Sosyal güvenlik primi işveren payı toplamı 10.000 TL, işsizlik sigortası işveren payı 4.000 TL, sosyal güvenlik primi işçi payı 7.000 TL, işsizlik sigortası işçi payı 2.000 TL, gelir vergisi toplamı 32.000 TL ve damga vergisi toplamı ise 1.200 TL olarak hesaplanmıştır. Brüt ücretin 40.000 TL'lik kısmı pazarlama bölümü personelinden oluşmakta, pazarlama bölümü personeli için tahakkuk eden sosyal güvenlik primi işveren payı toplam payın içinden 2.000 TL, işsizlik sigortası işveren payı toplam payın içinden 800 TL olarak hesaplanmıştır.

31. 10 Aralık 2013'de Kasım ayı elektrik faturası 2.596 TL + %18 KDV işletmeye gelmiş ve kasadan ödenmiştir.

32. 12 Aralık 2013'de İşletme aldığı malların nakliyesi sırasında belge eksikliği nedeniyle kesilen 500 TL trafik cezasını nakit olarak ödemiştir.

33. 15 Aralık 2013'de İşletme personel maaşlarının ödemesini banka aracılığı ile yapmıştır.

34. 31 Aralık 2013'de 264 Özel Maliyet hesabında dönem başı bulunan 2.072.300 TL KOBİ TFRS hesap planı gereği 255 Demirbaş ve Diğer Duran Varlıklar Hesabına aktarılmıştır.

35. 31 Aralık 2013'de KDV mahsup işlemi sonuçlarına göre İndirilecek KDV 114.336 TL, Hesaplanan KDV 1.107.810 bakiye vermiş. Buna göre Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabının bakiyesi 335.800 TL olmuştur. (KDV mahsubu tek işlem olarak 31.12.2013 tarihinde hesaplanmıştır. Önceki dönem Devreden KDV bakiyesi 657.594 TL'dir.)

3.2.2. 2013 Yılına Ait Dönem Sonu İşlemler

1. İşletmenin elinde bulunan DF İşletmesine ait hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinin 50.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
2. İşletmenin 1 Mart 2013'de yatırım amaçlı almış olduğu deponun dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucunda, değerinin 130.000 TL olduğu belirlenmiştir.
3. Yatırım amaçlı alınan ve 1.000.000 TL maliyet bedeli ile izlenen binanın gerçeğe uygun değeri, yapılan değerlemede sağlıklı bir şekilde tespit edilememiştir.
4. İşletmenin elinde bulunan diğer bir binanın değerinde, yapılan piyasa araştırmalarına göre 150.000 TL azalış tespit edilmiştir.
5. Vadeli mevduat hesabına işleyen dönem faizi (315 günlük) 61.250TL
$$(((500.000 * 0,14 / 360) * (315)) = 61.250 \text{ TL}).$$
6. Kullanılan banka kredisinin bu döneme ait (9 aylık) faiz gideri 56.250 TL'dir.
$$(1.000.000 * 0,075 = 75.000); (75.000 / 12) * 9 = 56.250 \text{ TL}.$$
7. İşletmenin iştirak hisselerine sahip olduğu hisse senetlerinin değeri 60.000 TL artmıştır.
8. 30 Nisan 2013'de satılan mallar için ortaya çıkan vade farkının bu döneme ait (8 aylık) tutarı 30.792,35 TL olarak hesaplanmıştır.

- Burada uygulanan faiz oranının %12 olduğu tespit edilmiştir (56.000/50.000). Öncelikle bu dönem net gerçekleşebilir değeri belirlemek için etkin faiz yöntemi kullanılmıştır.

BD= Gelecekteki Değer / (1+i)ⁿ ise,

$$BD = 56.000 / 1,12^{0,67} = 56.000 / 1,0789 = 51.904,72 \text{ TL}$$

Toplam tutardan bu dönemin net gerçekleşebilir değeri düşülerek bu döneme ait vade farkı bulunduğundan sonra gerekli kayıt yapılacaktır.

$$56.000 - 51.904,72 = 4.095,28 \text{ TL.}$$

9. 1 Ağustos 2013'de alınan mallarda ortaya çıkan vade farkının bu döneme ait tutarı 123.827,40 TL'dir.

- 2013 dönemine ait 5 aylık vade farkını bulabilmek için,

$$BD = 500.000 / 1,165^{0,4166} = 469.034,15 \text{ TL 5 aylık net değeri ve}$$

$$500.000 - 469.034,15 = 30.956,85 \text{ TL 2013 dönemi vade farkı olacaktır.}$$

10. İşletmenin 1 Eylül 2013'de almış olduğu tahvillerin birinci yıldaki faiz tutarı 96.360,50 TL olarak hesaplanmıştır.

Bugünkü Değer yöntemi kullanılarak 2. yıl sonundaki tahvilin toplam değeri; $80.000 = X / 1,0975^2 \Rightarrow 80.000 = X / 1,204506$ ise

Gelecekteki Değeri $X = 96.360,50 \text{ TL'dir.}$

Birinci yıla düşen faiz bedeli ise $80.000 * 0,0975 = 7.800 \text{ TL.}$

İkinci yıla düşen faiz $87.800 * 0,0975 = 8.560,50 \text{ TL}$ olup toplam tahvil bedeli $87.800 + 8.560,50 = 96.360,50 \text{ TL}$ olmuştur.

11. Finansal kiralama kapsamında alınan 5 araçla ilgili olarak dönem sonunda ödenmesi gereken ilk taksit miktarı banka aracılığıyla ödenmiştir. İlk yıla ait olan vade farkı gideri ilgili hesaba aktarılacaktır. Ayrıca uzun vadeli borçlanma hesaplarında tutulan miktardan ikinci taksit tutarı kısa vadeli borçlanmaya dönüştüğü için gerekli kayıt yapılacaktır.

12. İşletmenin elinde bulunan makine ve teçhizatların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi kararı alınmıştır. Yapılan incelemede Net Defter Değeri

3.000.000 TL olan makine ve teçhizatın Gerçeğe Uygun Değeri 2.500.000 TL olarak tespit edilmiştir. Birikmiş Amortismanı 250.000 TL'dir. Buna göre, Gerçeğe uygun değer birikmiş amortismanı ise 208.250 TL olacaktır ($250.000/3.000.000 = 0,0833$ ve $2.500.000 * 0,0833 = 208.250$ TL).

- 13.** İşletmenin sahip olduğu ticari markanın işletmeye daha çok ekonomik fayda sağlayacağı öngörülmüş ve buna bağlı olarak kullanım süresi 20 yıla çıkarılmıştır. Değerinin ise 1.300.000 TL olacağı tespit edilmiştir. Markanın mevcut kayıtlı değeri 757.000 TL olup, Birikmiş Amortismanı 113.550 TL'dir. Marka ömrünün 20 yıla çıkmasıyla 2013 yılında ayrılacak amortisman tutarı ise 65.913,89 TL olarak hesaplanmıştır.

Net değer= $1.300.000-113.550=1.186.450$ TL ve buna göre;

Amortisman tutarı= $1.186.450/18 \Rightarrow$ Amortisman Tutarı = 65.913,89 TL'dir. Geriye kalan 18 yıllık kullanım ömrüne göre amortisman hesaplanır.

İşletmenin kullandığı yazılım için ayrılacak amortisman ise,

$$843.000 \times 0,05 = 42.150 \text{ TL olmuştur.}$$

Maddi olmayan duran varlıklar için toplam amortisman tutarı 108.063,89 TL ($65.913,89 + 42.150$) olmuştur.

- 14.** İşletmenin yapmış olduğu satışların 2.000.000 liralık kısmı 1 yıl garanti kapsamındadır. Garanti kapsamındaki satışlar için ayrılacak tahmini karşılık oranı %2 olarak tespit edilmiştir.

$$2.000.000 * 0,02 = 40.000 \text{ TL garanti yükümlülük karşılığı ayrılacaktır.}$$

- 15.** Çalışanlar kullanmadıkları izin günleri hakkında bir hak kazanmaktadırlar. Kullanılmayan izin günleri takip eden yıllarda kullanılabileceğinden, geçmişe ait kullanılmayan izin günlerine ilişkin karşılıklar muhasebe kayıtlarında gösterilecektir. Buna göre işletmenin personelleri arasında geçmiş dönemden kullanılmayan izin günlerine karşılık gelen tutar 43.255 TL olarak hesaplanmıştır. Çalışanların tamamının yönetim biriminde olduğu kabul edilmiştir.

16. İşletme çalışanları arasında bir yıl içerisinde emekliliği dolacak olan personellerin işletmedeki çalışma yılları ile brüt ücretlerine göre hesaplanan kıdem tazminatı miktarları 130.000 TL'dir. Bu personellerin emekli olmalarına %90 ihtimal verilmektedir. Kıdem tazminatı için uygulanacak faiz oranı ise %12'dir. Kıdem Tazminatı Karşılığı; Bugünkü Değer Yöntemine göre hesaplanarak kayda alınır.

Ödenmesi planlanan Kıdem Tazminatı 117.000 TL ($130.000 \times 0,90$).
Bugünkü değeri ise $104.464,28$ TL'dir. ($BD=117.000/1,12^1$).

17. İşletmenin elinde bulunan maddi duran varlıklar için doğrusal amortisman yöntemi kullanılmakta ve ayrılacak amortisman oranları çoğu duran varlıkta önceki yıl ile aynı olacaktır.

Buna göre; binalar için $126.091,36$ TL ($6.304.565 \times 0,02$), yer altı ve yerüstü düzenlemeler için, $19.660,36$ TL ($983.012 \times 0,02$), makine ve teçhizat için $260.408,60$ TL ($2.604.086 \times 0,10$), özel maliyetler için 414.460 TL ($2.072.300 \times 0,20$) ve demirbaşlar için $1.166.605,80$ TL ($5.833.029 \times 0,20$), yatırım amaçlı elde tutulan binalar için 36.840 TL ($1.842.000 \times 0,02$) amortisman ayrılacaktır. Maddi duran varlıkların geri kalan tutarları için ise değişen muhasebe politikalarına göre amortisman ayrılacaktır. Amortisman giderlerinin tamamının yönetim bölümü için olduğu varsayılmıştır.)

18. İşletme yapmış olduğu araştırmada 2.000.000 TL kayıtlı değere sahip bir binası için 100.000 lira kalıntı değer ayrılmasına karar vermiştir. Bu bina için daha önceki yıllarda ayrılmış amortisman tutarı 232.500 TL, kalan ömrü ise 48 yıldır. Buna göre bu yıl ve sonraki yıllarda ayrılacak amortisman miktarı;

$$2.000.000 - 100.000 - 232.500 / 48 = 34.739,58 \text{ TL'dir.}$$

Kullanılmakta olan makine ve teçhizatlardan 2.000.000 TL tutarındaki makineler için 200.000 TL kalıntı değer belirlenmiş ve mevcut ömrü 10 yıl olarak planlanan bu makinelerin toplam ekonomik ömrünün ise 15 yıl olacağı öngörülmüştür. Bu makineler için önceki 3 yılda ayrılmış olan amortisman tutarı 180.000 TL'dir.

Makine için bu yıl ve gelecek yıllarda ayrılacak amortisman miktarı; $2.000.000 - 200.000 - 180.000 / 12 \text{ yıl} = 135.000 \text{ TL}'dir$

Taşıtların ekonomik ömrü sona ermiş olup, ilk yıldan arta kalan amortisman miktarı bu yılda ayrılacaktır. Taşıtlar hala daha işletmede kullanıma devam edeceğinden 1 TL İz (Kalıntı) Değeri bırakılmasına karar verilmiştir. Bu yılda ayrılacak amortisman tutarı ise $(332.017 - 287.267 - 1) 44.749 \text{ TL}'dir$.

Finansal kiralama yoluyla alınan taşıtlar için ise $340.000 / 5 \text{ yıl} = 68.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 5.666,66 \times 4 \text{ ay} = 22.666,67 \text{ TL}$ amortisman ayrılacaktır.

Demirbaşların 3.000.000 TL'lik kısmının ekonomik ömrünün 5 yıldan 10 yıla çıkarılmasına karar verilmiş ve bu demirbaşlar için 250.000 TL kalıntı değer ayrılmasına karar verilmiştir. Demirbaşların bu kısmının önceki 2 yıllık kullanım süresi içinde ayrılmış olan birikmiş amortisman tutarı ise 744.686 TL'dir. Bu yıl için demirbaşlara ayrılacak amortisman tutarı $(3.000.000 - 250.000 - 744.686 / 8 \text{ yıl}) 250.664,25 \text{ TL}'dir$.

19. Bu yıl içerisinde; Mart ayında alınan yatırım amaçlı deponun ekonomik ömrü 50, demirbaşların ekonomik ömrü 5 yıl ve Haziran ayında kiralanan işyeri için yapılan özel maliyet kapsamındaki harcamaların ekonomik ömrü 5 yıldır. Demirbaşlar için 15.000 TL kalıntı değer belirlenmiştir. KOBİ TFRS'ye göre ilk yıl kullanılan ay kadarıyla amortisman ayrılacağından depo ve demirbaş için 10 ay, kiralanan işyeri için 7 ay amortisman ayrılacaktır. Buna göre ayrılacak amortisman tutarları;

*Depo için: $130.000 \times 0,02 = 2.600 \text{ TL}$ yıllık ve $2.600 / 12 \times 10 \text{ ay} = 2.166,67 \text{ TL}$.

*Demirbaşlar için: $(70.000 - 15.000) 55.000 \times 0,20 = 11.000 \text{ TL}$ yıllık amortisman,

İlk yıl için ise; $11.000 / 12 \text{ ay} = 916,67 \text{ TL} \Rightarrow 916,67 \times 10 \text{ ay} = 9.166,67 \text{ TL}$.

*Kiralanan işyeri sabit maliyeti için: $40.000 \times 0,20 = 8.000 \text{ TL}$ ve

$8.000 / 12 = 666,67 \text{ TL}$ aylık ve $666,67 \times 7 \text{ ay} = 4.666,66 \text{ TL}$ olarak hesaplanmıştır.

Geçen dönemden bilançoda bulunan amortismanlardan özel maliyetleri içeren 300.798 TL'lik kısım 268 nolu (TDHP) amortisman hesabından 257 Birikmiş Amortismanlar hesabına, 257 Birikmiş Amortismanlar hesabında bulunan yatırım amaçlı binalar için ayrılan 1.081.029 TL tutarındaki amortisman ise 277 Birikmiş Amortismanlar hesabına(KOBİ TFRS'ye göre) aktarılmıştır.

20. İşletmenin stoklarında ürünleri değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme sonucu ticari malların büyük kısmının piyasa fiyatında artış görülmüştür. İşletmenin önceki dönem elinde kalan ve henüz satılmamış ve net değeri (vade farkı ayrıştırılmış) 1.000.000 TL olan ticari malların modası geçmesi gibi nedenlerle acilen elden çıkarma ihtiyacı duyulmuştur. Bu ürünler için belirlenen satış fiyatı 800.000 TL'dir. Ayrıca diğer mallardan 700.000 TL maliyet bedelle izlenen ZS Ticari mallarının tahmini satış fiyatı 720.000 TL ve tahmini satış maliyeti ise 40.000 TL olmuştur.

Modası geçen malların net gerçekleşebilir değeri 800.000 TL, ayrılması gereken karşılık ise (1.000.000-800.000) 200.000TL'dir.

ZS mallarının net gerçekleşebilir değeri (720.000-40.000) 680.000 TL, ayrılması gereken karşılık tutarı ise (700.000-680.000) 20.000 TL'dir. Bu durumda toplam ayrılacak karşılık bedeli 220.000 TL (200.000+20.000) olmuştur.

21. İşletme stoklarını Aralıklı Envanter yöntemine göre izlemektedir. İşletmenin dönem sonu Ticari Mallar hesabının kalanı 3.243.068,29 TL'dir. İşletmenin dönem sonunda yapılan depo sayımında ise elindeki ticari malların değeri 1.536.528 TL olarak tespit edilmiştir. Buna göre $3.243.068,29 - 1.536.528 = 1.706.540,29$ TL STMM kaydı yapılacaktır.

22. Gelir ve Gider hesaplarının kapatılması ile ilgili işlemler yapılmıştır.

23. Ertelenmiş vergi ile ilgili hesaplamalar yapılmış ve dönem sonu mali tabloları hazırlanmıştır.

3.3. Çözümler

3.3.1.2013 Yılına Ait Dönem İçi İşlemleri Muhasebe Kayıtları

1) ----- 01 Ocak -----

Dönem Net Kârı 946.005

Geçmiş Yıl Kârları 946.005
Kârın Geçmiş Yıl Karlarına aktarılması
----- / -----

2) ----- 31 Ocak -----

Bankalar 500.000
Vadeli Mevduat

Bankalar 500.000
Vadesiz Mevduat

Vadeli Hesap Açılışı
----- / -----

3) ----- 10 Şubat -----

Bankalar 1.080.000

Alıcılar 6.000.000

Yurtiçi Satışlar 5.000.000

Ertelenmiş Faiz Gelirleri 1.000.000

Hesaplanan KDV 1.080.000

Vadeli mal satışı
----- / -----

4) ----- 15 Şubat -----

GUD Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı 3.719.000

Gayrimenkuller
Binalar 2.842.000
Arsalar 877.000

Binalar 2.842.000

Arazi ve Arsalar 877.000

Bina ve Arsaların Yatırım Amaçlı Kullanılması
----- / -----

5) ----- 25 Şubat -----		
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara	100.000	
Yansıtılan Finansal Varlıklar		
<i>Hisse Senetleri(Borsada İşlem Gören)</i>		
Komisyon Giderleri	2.000	
	Bankalar	102.000
Hisse Senedi Alımı		
----- / -----		
6) ----- 01 Mart -----		
Bankalar	1.000.000	
	Banka Kredileri	1.000.000
Kredi Kullanımı		
----- / -----		
7) ----- 01 Mart -----		
GUD Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı	100.000	
Gayrimenkuller		
	Bankalar	100.000
Yatırım Amaçlı Depo Alımı		
----- / -----		
8) ----- 15 Mart -----		
Demirbaşlar	70.000	
-Y Demirbaşı		
İndirilecek KDV	16.200	
Ertelenmiş Faiz Gideri	20.000	
	Diğer Çeşitli Borçlar	106.200
Vadeli demirbaş alımı		
----- / -----		
9) ----- 20 Mart -----		
İştirakler	600.000	
Komisyon Giderleri	4.000	
	Bankalar	604.000
Hisse Senedi Alımı %30, GUD		
----- / -----		

10) a----- 30 Mart -----

Satıcılar 1.100.000
YY İşletmesi

Bankalar 1.100.000

Alacağın Tahsili
----- / -----

b----- 30 Mart -----

Ertelenmiş Faiz Giderleri 30.436,80

Ticari Mallar 30.436,80

Vade Farkının Alış Maliyetinden Düşülmesi
----- / -----

c ----- 30 Mart -----

Vade Farkı Giderleri 30.436,80

Ertelenmiş Faiz Giderleri 30.436,80

Vade Farkının Dönem Giderlerine Aktarılması
----- / -----

11) a ----- 31 Mart -----

Bankalar 432.000

Alıcılar 432.000

Alacağın Tahsili
----- / -----

b ----- 31 Mart -----

Geçmiş Yıl Karları 16.175,57

Ertelenmiş Faiz Gelirleri 16.175,57

Vade Farkının Geçmiş Yıllar Karlarından Düşülmesi
----- / -----

c ----- 31 Mart -----

Ertelenmiş Faiz Gelirleri 16.175,57

Vade Farkı Gelirleri 16.175,57

Vade Farkının Dönem Gelirlerine Aktarılması
----- / -----

12) a -----	10 Nisan -----		
	Bankalar		6.000.000
		Alıcılar	6.000.000
	Alacağın Tahsili		
	----- / -----		
b -----	10 Nisan -----		
	Ertelenmiş Faiz Gelirleri		1.000.000
		Vade Farkı Gelirleri	1.000.000
	Vade Farkının Dönem Gelirlerine Aktarılması		
	----- / -----		
13) -----	15 Nisan -----		
	Bankalar		180.000
		Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	180.000
	600.000*0,30=180.000 Kar Payı		
	----- / -----		
14) -----	30 Nisan -----		
	Kasa		6.210
	Alıcılar		56.000
		Yurtiçi Satışlar	50.000
		Ertelenmiş Faiz Geliri	6.000
		Hesaplanan KDV	6.210
	Vadeli Mal Satış		
	----- / -----		
15) -----	15 Mayıs -----		
	Kredi Kartlarından Alacaklar		141.600
		Yurtiçi Satışlar	110.468,75
		Ertelenmiş Faiz Geliri	9.531,25
		Hesaplanan KDV	21.600
	Kredi Kartı ile Mal Satışı		
	----- / -----		
16) a -----	01 Haziran -----		
	Satıcılar		1.200.000
	<i>ZZ İşletmesi</i>		
		Bankalar	1.200.000
	Vadeli Borcun Ödenmesi		
	----- / -----		

b ----- 01 Haziran -----		
Ertelenmiş Faiz Giderleri		73.215,94
	Ticari Mallar	73.215,94
Vade Farkının Alış Maliyetinden Düşülmesi		
----- / -----		
c ----- 01 Haziran -----		
Vade Farkı Giderleri		73.215,94
	Ertelenmiş Faiz Giderleri	73.215,94
Vade Farkının Dönem Giderlerine Aktarılması		
----- / -----		
17) ----- 20 Haziran -----		
Maliyet Bedeli ile Ölçülen Finansal Varlıklar	51.000	
<i>Hisse Senetleri(Borsada İşlem Görmeyen)</i>		
	Bankalar	51.000
Hisse Senedi Alımı		
----- / -----		
18) a ----- 30 Haziran -----		
Genel Yönetim Giderleri	120.000	
	Bankalar	120.000
Kira bedeli ödemesi		
----- / -----		
b ----- 05 Temmuz -----		
Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	40.000	
İndirilecek KDV	7.200	
	Bankalar	47.200
Kiralanan işyeri dizaynının tamamlanması		
----- / -----		
19) a ----- 30 Haziran -----		
Bankalar	2.128.000	
<i>Vadesiz Mevduat</i>		
	Bankalar	2.128.000
	<i>Vadeli Mevduat</i>	
----- / -----		

b ----- 30 Haziran -----

Bankalar 281.960

Vadesiz Mevduat

Mevduat Faiz Gelirleri 281.960

----- / -----

20) a ----- 30 Haziran -----

Bankalar 300.000

Alıcılar 300.000

Alacağın Tahsili

----- / -----

b ----- 30 Haziran -----

Geçmiş Yıl Karları 21.243,64

Ertelenmiş Faiz Gelirleri 21.243,64

Vade Farkının Satış Gelirinden Düşülmesi

----- / -----

c ----- 30 Haziran -----

Ertelenmiş Faiz Gelirleri 21.243,64

Vade Farkı Gelirleri 21.243,64

Vade Farkının Dönem Gelirlerine Aktarılması

----- / -----

21) a ----- 15 Temmuz -----

Verilen Sipariş Avansları 67.050

Mal Bedeli

Bankalar 67.050

Euro

30.000€*2,235=67.050 TL İthalat Mal Bedeli

----- / -----

b ----- 15 Temmuz -----

Verilen Sipariş Avansları 14.000

Nakliye, Sigorta 8.000

Gümrük Masrafları 6.000

Bankalar 14.000

İthalat Masraf Kaydı

----- / -----

c ----- 30 Temmuz -----
Ticari Mallar 81.050

Verilen Sipariş Avansları 81.050

Avans hesabının Ticari Mallara aktarılması
----- / -----

22) ----- 01 Ağustos -----

Ticari Mallar 463.392,03
Ertelenmiş Faiz Giderleri 36.607,97
İndirilecek KDV 90.000
Saticılar 590.000

Vadeli Mal Alımı
----- / -----

23) ----- 01 Eylül -----

İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar 80.000
Bankalar 80.000
Tahvil Alımı

----- / -----

24) ----- 15 Eylül -----

Bankalar 60.000

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara 40.000
Yansıtılan Finansal Varlıklar
Hisse Senetleri(Borsada İşlem Gören)

Finansal Yatırımlar Diğer Gelir ve Karları 20.000

Hisse Senedi Satışı
----- / -----

25) a ----- 15 Eylül -----

Diğer Çeşitli Borçlar 106.200
Bankalar 106.200

Demirbaş alımı ödemesi
----- / -----

b ----- 15 Eylül-----		
Vade Farkı Giderleri		20.000
	Ertelemiş Faiz Giderleri	20.000
	Vade Farkının Dönem Giderlerine Aktarılması	
	----- / -----	
26) ----- 30 Eylül -----		
Taşıtlar		340.000
Ertelemiş Faiz Giderleri (KVYK)		25.500
Ertelemiş Faiz Giderleri (UVYK)		26.900
	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar(KV)	130.000
	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar(UV)	262.400
	Finansal Varlık Kiralaması	
	----- / -----	
27) a ----- 15 Kasım -----		
Bankalar		141.600
	Kredi Kartlarından Alacaklar	141.600
	(Kredi Kartıyla Satış Yapılan) Mal Bedeli Tahsilatı	
	----- / -----	
b ----- 15 Kasım -----		
Ertelemiş Faiz Geliri		9.531,25
	Vade Farkı Gelirleri	9.531,25
	Vade Farkının Dönem Gelirlerine Aktarılması	
	----- / -----	
28) ----- 30 Kasım -----		
Genel Yönetim Giderleri		2.000
	Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	2.000
	Tahmini elektrik gideri tahakkuku	
	----- / -----	
29) ----- 01 Aralık -----		
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		3.000
İndirilecek KDV		540
	Bankalar	3.540
	Reklam bedelinin ödenmesi	
	----- / -----	

30) ----- 10 Aralık -----

Genel Yönetim Giderleri	171.200
<i>Brüt Ücret 160.000</i>	
<i>SGK İşveren Payı 8.000</i>	
<i>İşsizlik Sigortası İşveren Payı 3.200</i>	
Pazarlama ve Satış Dağıtım Gideri	42.800
<i>Brüt Ücret 40.000</i>	
<i>SGK İşveren Payı 2.000</i>	
<i>İşsizlik Sigortası İşveren Payı 800</i>	

Personele Borçlar	57.800
Ödenecek Vergi ve Fonlar	33.200
<i>Gelir Vergisi 32.000</i>	
<i>Damga Vergisi 1.200</i>	
Ödenecek Sosyal Güv. Primleri	23.000
<i>SGK İşveren Payı 10.000</i>	
<i>İşsizlik Sigortası İşveren Payı 4.000</i>	
<i>SGK İşçi Payı 7.000</i>	
<i>İşsizlik Sigortası İşçi Payı 2.000</i>	

Maaş tahakkuku

----- / -----

31) ----- 10 Aralık -----

Genel Yönetim Giderleri	200
Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	2.000
İndirilecek KDV	396

Kasa Hesabı 2.596

Elektrik gideri ödemesi

----- / -----

32) ----- 12 Aralık -----

Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar 500

Kasa Hesabı 500

Trafik cezasının ödenmesi

----- / -----

33) ----- 15 Aralık -----

Personele Borçlar 157.800

Bankalar Hesabı 157.800

Personel maaşlarının ödenmesi

----- / -----

34) ----- 31 Aralık -----
Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar 2.072.300

Özel Maliyetler 2.072.300

Özel maliyetlerin Diğer Maddi Duran Varlıklara Aktarılması
----- / -----

35) ----- 31 Aralık -----
Hesaplanan KDV 2.907.810

İndirilecek KDV 114.336

Devreden KDV 657.594

Ödenecek Vergi ve Fonlar 2.135.800

KDV Mahsup Kaydı
----- / -----

3.3.2.2013 Yılına Ait Dönem Sonu İşlemleri Muhasebe Kayıtları

1) ----- 31 Aralık -----
Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları 10.000

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara 10.000

Yansıtılan Finansal Varlıklar

Hisse Senetleri(Borsada İşlem Gören)

----- / -----

2) ----- 31 Aralık -----
Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Ölçülen
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 30.000

Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları 30.000

----- / -----

3) ----- 31 Aralık -----
Binalar 1.000.000

GUD Üzerinden Ölçülen
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 1.000.000

----- / -----

4) ----- 31 Aralık -----
Karşılık Giderleri 150.000

Maddi Duran Varlıklar
Değer Düşüklüğü Karşılıkları 150.000

----- / -----

5) ----- 31 Aralık -----		
Bankalar		61.250
<i>Tahsil Edilmemiş Faiz Geliri</i>		
	Mevduat Faiz Gelirleri	61.250
----- / -----		
6) ----- 31 Aralık -----		
Finansman Maliyetleri		56.250
	Bankalar	56.250
----- / -----		
7) ----- 31 Aralık -----		
İştirakler		60.000
	Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları	60.000
----- / -----		
8) ----- 31 Aralık -----		
Ertelenmiş Faiz Geliri		4.095,28
	Vade Farkı Gelirleri	4.095,28
----- / -----		
9) ----- 31 Aralık -----		
Vade Farkı Giderleri		30.956,85
	Ertelenmiş Faiz Giderleri	30.956,85
----- / -----		
10) ----- 31 Aralık -----		
İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar		7.800
	Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri	7.800
----- / -----		
11) a ----- 31 Aralık -----		
Vade Farkı Giderleri		25.500
	Ertelenmiş Faiz Giderleri (KVYK)	25.500
----- / -----		

b ----- 31 Aralık -----

Ertelenmiş Faiz Giderleri (KVYK) 17.662,50

Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar(UV) 130.000

Ertelenmiş Faiz Giderleri (UVYK) 17.662,50

Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar(KV) 130.000

----- / -----

c ----- 31 Aralık -----

Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar(KV) 130.000

Bankalar 130.000

----- / -----

12) ----- 31 Aralık -----

Karşılık Giderleri 458.250

Birikmiş Amortisman 41.750

Tesis, Makine ve Cihazlar 500.000

----- / -----

13) a ----- 31 Aralık -----

Haklar 543.000

Mad. Olmayan Dur. Varlıklar

Yeniden Değerleme. Artışları 543.000

----- / -----

b ----- 31 Aralık -----

Genel Yönetim Giderleri 108.063,89

Birikmiş Amortisman 108.063,89

----- / -----

14) ----- 31 Aralık -----

Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri 40.000

Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları 40.000

----- / -----

15) ----- 31 Aralık -----

Genel Yönetim Giderleri 43.255

Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalara

İlişkin Karşılıklar 43.255

----- / -----

16) ----- 31 Aralık -----		
Genel Yönetim Giderleri		104.464,28
	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	104.464,28
	----- / -----	
17) ----- 31 Aralık -----		
Genel Yönetim Giderleri		2.024.066,12
<i>Binalar 126.091,36</i>		
<i>Yer altı ve yer üstü düz. 19.660,36</i>		
<i>Makine ve teçhizat 260.408,60</i>		
<i>Özel maliyetler 414.460</i>		
<i>Binalar 36.840(yatırım amaçlı)</i>		
<i>Demirbaş 1.166.605,80</i>		
	Birikmiş Amortisman	1.987.226,12
	Birikmiş Amortisman	36.840
	<i>Binalar36.840(yatırım amaçlı)</i>	
	----- / -----	
18) ----- 31 Aralık -----		
Genel Yönetim Giderleri		487.819,50
<i>Binalar 34.739,58</i>		
<i>Makine ve teçhizat 135.000</i>		
<i>Demirbaş 250.664,25</i>		
<i>Taşıtlar 22.666,67</i>		
<i>Taşıtlar 44.749</i>		
	Birikmiş Amortisman	487.819,50
	----- / -----	
19) a----- 31 Aralık -----		
Genel Yönetim Giderleri		16.000
<i>Binalar(yat amaçlı) 2.166,66</i>		
<i>Özel Maliyet(Demirbaş ve Diğ.Yat)4.666,67</i>		
<i>Demirbaş 9.166,67</i>		
	Birikmiş Amortisman	13.833,34
	<i>Özel Maliyet(Demirbaş ve Diğ.Yat)4.666,67</i>	
	<i>Demirbaş 9.166,67</i>	
	Birikmiş Amortisman	2.166,67
	<i>Binalar(yat amaçlı) 2.166,66</i>	
	----- / -----	
b----- 31 Aralık -----		
268 Birikmiş Amortisman		300.798
	257 Birikmiş Amortisman	300.798
	----- / -----	

c-----	31 Aralık -----		
	257 Birikmiş Amortisman		1.081.029
		277 Birikmiş Amortisman	1.081.029
	----- / -----		
20)	-----31 Aralık -----		
	Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri		220.000
		Stok Değer Düşük Karşılığı	220.000
	----- / -----		
21)	-----31 Aralık -----		
	Satılan Ticari Mallar Maliyeti		1.706.540,29
		Ticari Mallar	1.706.540,29
	----- / -----		
22)	-----31 Aralık -----		
	Genel Yönetim Giderleri		3.077.068,79
	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		85.800
	Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri		56.250
		Gen. Yön. Giderleri Yansıtma	3.077.068,79
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yans.	85.800
		Finansman Maliyetleri Yansıtma	56.250
	----- / -----		
23)	-----31 Aralık -----		
	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma		3.077.068,79
	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma		85.800
	Finansman Maliyetleri Yansıtma		56.250
		Genel Yönetim Giderleri	3.077.068,79
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	85.800
		Finansman Maliyetleri	56.250
	----- / -----		
24)	-----31 Aralık -----		
	Yurtiçi Satışlar		5.160.468,75
	Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları(finansman)		60.000
	Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		180.000
	Esas Faal. Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri		1.051.045,74
	Mevduat Faiz Gelirleri		343.210
	Finansal Yatırımlar Diğer Gelir ve Karları		20.000
	Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları(yatırım)		30.000
	Finansal Yatırımlar Faiz Geliri		7.800
		Sürdürülen Faal. Dönem Karı veya Zararı	6.852.524,49
	----- / -----		

25)-----31 Aralık -----
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı 5.950.518,67

Genel Yönetim Giderleri	3.077.068,79
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	85.800
Finansman Maliyetleri	56.250
Komisyon Gideri	6.000
Esas Faal. Borçlarından Vade Farkı Gid.	180.109,59
Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	220.000
Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları	10.000
Karşılık Giderleri	608.250
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.706.540,29
Diğer Gider ve Zararlar	500

26)----- 31 Aralık -----

Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı 244.277,75
Yasal Vergi Gideri

Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal
Yükümlülük Karşılıkları 244.277,75

27)-----31 Aralık -----

Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi 206.000,35

Nakit ve Benzerleri 12.250
M. Duran Varlık 163.520
Birikmiş Amortisman 11.900,07
Ticari Borçlar 4.662,72
Diğer Borçlar 1.847,50
İştirak Değer Artışı 12.000

Ertelenmiş Vergi Borcu 206.000,35

28)----- 31 Aralık -----

Ertelenmiş Vergi Varlığı 269.776,94

Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi 269.776,94
Gelir Etkisi

Finansal Yatırımlar 1.800
Ticari Alacaklar 380,94
Stoklar 28.052,14
Maddi Olmayan Duran Varlık 8.000
Borç ve Gider Karşılıkları 37.543,86
Yatırım amaçlı g.menkul 194.000

29)-----	31 Aralık -----	
	Ertelenmiş Vergi Borcu	206.000,35
	Ertelenmiş Vergi Varlığı	206.000,35
	----- / -----	
30)-----	31 Aralık -----	
	Sürdürülen Faaliyetler Dön. Karı veya Zararı	902.005,82
	Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	269.776,94
	Sürdürülen Faal. Dön. Karı Yasal Vergi Gideri	244.277,75
	Sürdürülen Faaliyetler Ert. Vergi Gider Etkisi	206.000,35
	Sürdürülen Faaliyetler Dön.Net Karı veya Zararı	721.504,66
	----- / -----	
31)-----	31 Aralık -----	
	Sürdürülen Faaliyetler Dön.Net Karı veya Zararı	721.504,66
	Dönem Net Karı	721.504,66
	----- / -----	

Tablo 3.3: ABC İşletmesi Dönem Sonu Ertelemiş Vergi Kalemleri Tablosu

Hesap Kalemi	KOBİ TFRS Değeri (a)	Vergiye Esas Değer (b)	Geçici Fark (c=a-b;b-a)	Vergi Tutarı (%20) (e=c*0,20)	Vergi Etkisi
Nakit ve Nakit Benzerleri	10.426.183	10.364.933	61.250	12.250	Ertelemiş Vergi Borcu
Finansal Yatırımlar	188.800	197.800	9.000	1.800	Ertelemiş Vergi Varlığı
Ticari alacaklar	467.024	468.928,72	1.904,72	380,94	Ertelemiş Vergi Varlığı
Diğer Alacaklar	1.657.288	1.657.288	-	-	-
Stoklar	2.028.586	2.168.846,71	140.260,71	28.052,14	Ertelemiş Vergi Varlığı
Gelecek Aylara ait Gider ve Gelir Tahakkuku	-	-	-	-	-
Diğer Dönen Varlık	400.948	400.948	-	-	-
Finansal Yatırımlar	-	-	-	-	-
Ortaklıklara Yatırımlar	660.000	600.000	60.000	12.000	Ertelemiş Vergi Borcu
Diğer Alacaklar	69.726	69.726	-	-	-
Maddi Duran Varlık (brüt)	29.980.958	29.163.358	817.600	163.520	Ertelemiş Vergi Borcu
Maddi Olmayan Dur. Varlık (brüt)	2.152.597	2.192.597	40.000	8.000	Ertelemiş Vergi Varlığı
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul	2.849.000	3.819.000	970.000	194.000	Ertelemiş Vergi Varlığı

(brüt)					
Birikmiş Amortisman	12.237.844,51	12.296.445,18	58.600,67	11.720,13	Ertelemiş Vergi Borcu
Ertelemiş Vergi Varlığı					
Finansal Borçlar	3.135.650	3.135.650	-	-	-
Ticari Borçlar	698.073,38	721.387	23.313,62	4.662,72	Ertelemiş Vergi Borcu
Diğer Borçlar	1.738.420	1.738.420	-	-	-
Alınan Avans	422.464	422.464	-	-	-
Ödenecek Vergi Yas.Yük	2.526.130	2.526.130			
Borç ve Gider Karşılıkları	2.526.864,28	2.339.145	187.719,28	37.543,86	Ertelemiş Vergi Varlığı
Finansal Borçlar	132.400	132.400	-	-	-
Diğer Borçlar	2.330.236,50	2.339.474	9.237,50	1.847,50	Ertelemiş Vergi Borcu
Ertelemiş Vergi Borcu	-	-	-	-	-
Toplam Vergi Varlığı Etkisi		Toplam	1.348.884,71	Vergi Etkisi	269.776,94
Toplam Vergi Borcu Etkisi		Toplam	1.030.001,79	Vergi Etkisi	206.000,35

Ertelemiş Vergi Varlığı 63.776,59 TL (269.776,94 – 206.000,35) olmuştur.

Vergi Kanunlarına ve KOBİ TFRS'ye göre Dönem Kârı ve Kurumlar Vergisi şu şekildedir:

KOBİ TFRS'ye göre Kurumlar Vergisi;

KOBİ TFRS'ye göre kâr	902.005,82 TL
Trafik Cezası (+)	500 TL
TFRS'ye göre vergilendirilecek kâr	902.505,82 TL
TFRS'ye göre Kurumlar Vergisi	180.501,16 TL

Vergi kanunlarına göre Kurumlar Vergisi ise;

KOBİ TFRS'ye göre dönem kârı	902.005,82 TL
Trafik Cezası (+)	500 TL
Toplam Vergi Varlığı (+)	1.348.884,71 TL
Toplam Vergi Borcu (-)	1.030.001,79 TL
Vergi Kanunlarına Göre Dönem Kârı	1.221.388,74 TL
Vergi Kanunlarına Göre Kurumlar Vergisi	244.277,75 TL
*KOBİ TFRS ile Vergi kanunlarına göre kâr farkı	318.882,92 TL

Sağlaması:

TFRS'ye göre dönem karı:	902.005,82 TL
Trafik Cezası (+)	500 TL
TFRS'ye göre vergilendirilecek kâr	902.505,82 TL
TFRS'ye göre Kurumlar Vergisi	180.501,16 TL
VUK Kurumlar Vergisi	244.277,75 TL
Kurumlar Vergisi Farkı	(244.277,75 - 180.501,16) 63.776,59 TL

Ertelenmiş Vergi Geliri

63.776,59 TL

olup kâr farkı sağlanması sağlanmış bulunmaktadır.

Vergi Farklılığı Ortaya Çıkaran Kalemler:

- Nakit ve Benzeri Varlıklar: Mevduat faiz geliri TFRS'ye göre tahsil edilmemiş faiz geliri olarak Bankalar hesabına kaydedilir. VUK'a göre ise Gelecek dönemlere ait gelirler hesabı kullanılacağından VUK ile TFRS arasında 61.250 TL bir fark oluşmuştur.

- Finansal Yatırımlar: Maliyet bedeli ile izlenen finansal yatırımlarda (borsada işlem görmeyen hisse senetleri) 1.000 TL alış komisyonu TFRS'de artı değer olarak bilançoya yansımıştır. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar (borsada işlem gören hisse senetleri) 10.000 TL değer düşüklüğüne uğramış, TFRS değeri 10.000 TL düşük kaydedilmiş olmaktadır. Bu durumda Finansal Yatırımların toplam da VUK değeri TFRS'den 9.000 TL daha yüksektir.

- Ticari Alacaklar: Ticari alacaklar grubunda yer alan Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-) hesabının bakiyesi, Ticari Alacaklar grubunun KOBİ TFRS toplamının Vergiye Esas Değer'e göre 1.904,72 TL daha düşük çıkmasına neden olmuştur.

- Diğer Alacaklar: Diğer alacaklarda bir fark yoktur. Ancak Depozito ve Teminatlar VUK'da Ticari Alacaklar grubunda, KOBİ TFRS'de ise Diğer Alacaklar (13) grubunda yer almaktadır. Bunun gibi hesap değişikliği hareketleri gelir ve gider etkisi hesabında dikkate alınmamıştır. Buradaki fark ters yönde Ticari Alacaklar grubunda da oluşacağı için, hesap grupları ile ilgili değişimler göz ardı edilmiştir.

- Stoklar: Stok kalemlerinde meydana gelen 140.260,71 TL fark, vadeli alışlardaki vade farklarının gider hesabına aktarılmasından (ticari mallar hesabına aktarılmamasından) kaynaklanmıştır. (73.215,94 TL + 30.436,80 TL + 36.607,97 TL = 140.260,71 TL fark)

- Diğer Dönen Varlıklar: Diğer dönen varlıklarda herhangi bir fark meydana gelmemiştir.

- Ortaklıklara Yatırımlar: 21 numaralı grup olan ortaklıklara yatırımlarda İştirakler hesabında meydana gelen 60.000 TL fark KOBİ TFRS'de doğrudan iştiraklerde izlendiğinden, VUK'a göre artı değerde bir fark olarak kaydedilmiştir.

- Diğer Alacaklar (Uzun Vadeli): Diğer alacaklarda herhangi bir fark bulunmamaktadır.

- Maddi Duran Varlıklar: Demirbaşlar kaleminde meydana gelen vadeli alışlardan dolayı 6. kayıta TFRS değeri 110.000 TL, VUK değeri ise 130.000 TL olmaktadır. Buna bağlı olarak bu hesapta TFRS kayıtlarında (-) 20.000 TL'lık daha düşük bir fark meydana gelmiştir.

Kiralanan işyeri için yapılan harcama KOBİ TFRS'de demirbaşlarda izlendiği için, 40.000 TL KOBİ TFRS kayıtlarında artı bir fark olarak kaydedilmiştir.

Binaların 2.842.000 TL ve arsaların 877.000 TL'lık kısımları yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılmış olup, Maddi Duran Varlıklar için ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller için karşılıklı olarak vergi varlığı ve vergi gider etkisi oluşacağından değerlendirmeye tabi tutulmamıştır.

Dönem sonu değerlendirmede yatırım amaçlı binaların 1.000.000 TL'lik kısmı MDV'a dönüşmüştür. Bu yüzden KOBİ TFRS'de artış olmuştur.

Kiralama ile alınan taşıtlar KOBİ TFRS'de 340.000 TL değerle izlenmiş, VUK'a göre vade farkları ile birlikte 392.400 TL olarak kaydedileceği için 52.400 TL TFRS kayıtlarında eksi bir bakiye ortaya çıkmıştır.

MDV değer düşüklüğü karşılığı olarak KOBİ TFRS'de 150.000 TL azalış olmuştur.

MDV kalemlerinde toplam olarak 1.040.000 TL (40.000 + 1.000.000) artış, 222.400 TL (20.000+52.400+150.000) azalış olmuştur. Buna göre KOBİ TFRS'de net değer olarak MDV hesaplarına 817.600 TL daha fazla kaydedilmiştir.

- Maddi Olmayan Duran Varlık: Kiralık kullanılan işyeri için yapılan harcama KOBİ TFRS'de demirbaşlarda izlendiği için, 40.000 TL KOBİ TFRS kayıtlarında eksi bir fark olarak kaydedilmiştir.

- Yatırım Amaçlı Gayrimenkul: Dönem sonu işlemleri 2. kayıta yatırım amaçlı deponun gerçeğe uygun değerinde artış tespit edildiği için KOBİ TFRS'de VUK kayıtlarına göre 30.000 TL'lik artı bir kayıt gerçekleşmiştir.

Dönem sonu değerlendirmede yatırım amaçlı kullanılan binaların 1.000.000 TL'lik kısmı MDV'a dönüşmüştür. Bu yüzden KOBİ TFRS'de 1.000.000 TL'lik azalış olmuştur.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki toplam fark ise, 970.000 TL(1.000.000-30.000) azalış şeklinde olmuştur.

- Amortisman: Dönem sonu işlemlerinde 17. kayıta elde bulunan varlıklar için ayrılmış amortisman miktarları yer almakta ve herhangi bir fark bulunmamaktadır.

18. kayıta ise muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden dolayı KOBİ TFRS'de ayrılan amortisman tutarlarında VUK'a göre bir azalış görülmektedir. Buna göre;

Kalıntı değer belirlenen bina için TFRS'de 34.739,58 TL amortisman ayrılırken, VUK'a göre 36.822,92 TL amortisman ayrılmakta ve 2.083,34 TL eksi fark oluşmaktadır.

Kalıntı değer belirlenen makineler için TFRS'de 135.000 TL, VUK'a göre ise 151.666,67 TL amortisman ayrılmakta ve 16.666,67 TL eksi fark oluşmaktadır.

Kalıntı değer belirlenen demirbaşlar için TFRS'de 250.664,25 TL, VUK'a göre 281.914,25 TL amortisman ayrılmakta ve 31.250 TL eksi fark oluşmaktadır.

Özel maliyet statüsündeki kiralanan işyerindeki sabit harcamalar için TFRS'de 4.666 TL, VUK'a göre ise 8.000 TL amortisman hesaplanmakta ve 3.334 TL eksi fark oluşmaktadır.

Dönem içinde alınan demirbaş için TFRS'de 9.166,67 TL, VUK'a göre 14.000 TL amortisman hesaplanmakta ve 4.833,33 TL eksi fark oluşmaktadır.

Yatırım amaçlı kullanılan depo için TFRS'de 2.166,67 TL, VUK'a göre 2.600 TL amortisman hesaplanmakta ve 433,33 TL eksi fark oluşmaktadır.

Toplam fark ise; 58.600,67 TL TFRS değeri daha düşük gerçekleşmiştir. Bu farkın 433,33 TL'lik kısmı yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin birikmiş

amortismanlar hesabında izlenmekte (277 nolu hesap), kalan 58.167,34 TL ise maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortismanlar hesabında (257 nolu hesap) izlenmektedir.

- Finansal Borçlar: Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

- Ticari Borçlar: Vade farkı giderleri hesabının bakiyesi olan 40.267 TL, TFRS kalemlerini VUK'a göre daha düşük çıkarmaktadır.

- Diğer Borçlar: Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

- Alınan Avanslar: Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

- Borç ve Gider Karşılıkları: Kıdem Tazminatı Karşılığı olarak 104.464,28 TL, Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar 43.255 TL ve Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları olarak 40.000 TL KOBİ TFRS'de direk olarak gider kaydedilmektedir. VUK'da ise bu kalemler gerçekleşince gider kaydedildiği için TFRS değeri toplam olarak 187.719,28 TL fazla kaydedilmiştir.

- Finansal Borçlar: Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

- Özkaynaklar: Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır. Ancak dönem karı, bilançodaki diğer kalemlerdeki farklardan kaynaklanan vergi etkilerine göre VUK esasında 318.882,92 TL fazla gerçekleşmiştir.

3.3.3. Dönem Sonu Bilançosu ve Gelir Tablosu

ABC İşletmesinin KOBİ TFRS ve VUK'a göre düzenlenmiş 31 Aralık 2013 tarihli dönem sonu bilançosu ile kar zarar tablosu Tablo 3.4 ve Tablo 3.5'te verilmiştir.

Tablo 3.4: 31 Aralık 2013 Tarihli Dönem Sonu Bilançosu

	Dipnot	TFRS 2013	VUK 2013	VUK 2012
Dönen Varlıklar		15.168.829,28	15.258.744,71	12.200.395,00
Hazır Değerler	3	10.426.183,00	10.364.933,00	4.825.299,00
Menkul Kıymetler (net)	5	188.800,00	197.800,00	0,00
Ticari Alacaklar (net)	7	468.024,28	468.929,00	1.140.947,00
Diğer Alacaklar	8	1.657.288,00	1.657.288,00	1.661.270,00
Stoklar (net)	9	2.028.586,00	2.168.846,71	3.514.337,00
Diğer Dönen Varlıklar	16	400.948,00	400.948,00	1.058.542,00
Duran Varlıklar		23.438.213,08	23.448.236,47	24.835.636,00
Finansal Yatırımlar	5	0,00	0,00	0,00
Ortaklıklara Yatırımlar	5	660.000,00	600.000,00	0,00
Diğer Alacaklar (net)	8	69.726,00	69.726,00	69.726,00
Maddi Duran Varlıklar (net)	12	19.426.913,04	18.551.146,35	21.940.511,00
Maddi Olmayan Var. (net)	13	1.488.833,11	1.528.833,11	2.825.399,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	15	1.728.964,34	2.698.531,01	0,00
Ertelenen Vergi Varlıkları	17	63.776,59	0,00	0,00
Diğer Duran Varlıklar	16	0,00	0,00	0,00
AKTİF TOPLAMI		38.607.042,36	38.706.981,18	37.036.031,00
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		11.291.879,41	11.063.697,81	11.071.116,00
Finansal Boçlar (net)	6	3.135.650,00	3.135.650,00	2.005.650,00
Ticari Borçlar (net)	7	698.073,38	721.387,00	2.506.007,00
Diğer Borçlar (net)	8	1.738.420,00	1.738.420,00	1.663.800,00
Alınan Avanslar	14	422.464,00	422.464,00	422.464,00
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	8	2.526.130,00	2.526.130,00	2.134.050,00
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	8	244.277,75	180.501,81	0,00
Borç Karşılıkları	18	2.526.864,28	2.339.145,00	2.339.145,00
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		3.788.690,50	3.797.928,00	3.665.528,00
Finansal Borçlar (net)	6	132.400,00	132.400,00	0,00
Diğer Borçlar (net)	8	2.330.236,50	2.339.474,00	2.339.474,00
Borç Karşılıkları	18	1.326.054,00	1.326.054,00	1.326.054,00
Ertelenen Vergi Borcu	17	0,00	0,00	0,00
Özkaynaklar		23.526.472,45	23.845.335,37	22.299.387,00

Sermaye	19	6.810.664,00	6.810.664,00	6.810.664,00
Sermaye Yedekleri	19	6.683.559,00	6.683.559,00	6.683.559,00
Kar Yedekleri	19	2.021.602,00	2.021.602,00	2.021.602,00
Kar Zarara Aktarılmayan Diğer Kapsamlı Karlar	19	543.000,00	543.000,00	0,00
Net Dönem Karı/Zararı	19	721.504,66	1.040.387,58	946.005,00
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	19	6.746.142,79	6.746.142,79	5.837.557,00
PASİF TOPLAMI		38.607.042,36	38.706.981,18	37.036.031,00

Tablo 3.5: 31 Aralık 2013 Tarihli Kar/Zarar Tablosu

ABC PAZARLAMA TİCARET VE GIDA SANAYİ KAR/ZARAR TABLOSU			
GELİR TABLOSU (YTL)	Dipnot	31.12.2013	31.12.2012
A. Brüt Esas Faaliyet Gelirleri	20	5.160.468,75	31.636.433
B. Esas Faaliyet Gelirlerinden İndirimler (-)	20	0,00	0
C. Net Esas Faaliyet Gelirleri	20	5.160.468,75	31.636.433
D. Esas Faaliyet Maliyetleri (-)	20	(1.926.540,29)	(12.190.600)
BRÜT KAR-ZARAR		3.233.928,46	19.445.833
E. Faaliyet Giderleri (-)	21	(3.162.868,79)	(16.874.144)
ESAS FAALİYET KARI-ZARARI		71.059,67	2.571.689
F. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	22	210.000	1.238.053
G. Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	22	(614.750)	(679.976)
FAALİYET KARI-ZARARI		(333.690,33)	3.129.766
H. Finansman Gelirleri	23	1.482.055,74	0
İ. Finansman Giderleri (-)	24	(246.359,59)	(2.409.022)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI-ZARARI		902.005,82	720.744
J. Sürdürülen Faaliyetler Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	25	(180.501,16)	225.261
(1). Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı-Zararı	25	721.504,66	946.005
K. Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları		0	
L. Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararları (-)		0	
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI-ZARARI	26	0	
M. Durdurulan Faaliyetler Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları		0	
(2). Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı-Zararı		0	
I. TOPLAM DÖNEM NET KARI-ZARARI (1+2)	26	721.504,66	
Diğer Kapsamlı Gelirler-Giderler		0	
A. Kar veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler		0	
B. Kar veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler		0	
II. TOPLAM DİĞER KAPSAMLI KAR-ZARAR		0	
TOPLAM KAPSAMLI KAR-ZARAR (I+II)		721.504,66	

3.3.4. ABC Pazarlama Ticaret ve Gıda Sanayi A.Ş.'nin Finansal Tablolarına İlişkin Açıklayıcı Notlar

DİPNOT 1 - ŞİRKETİN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU

ABC Pazarlama Ticaret ve Gıda Sanayi A.Ş. 2005 yılında Ankara'da kurulmuş olup ana faaliyet konusu hipermarket, süpermarket ve benzeri mağaza ve tesisleri aracılığıyla her türlü gıda ve tüketim maddeleri ticareti ile alışveriş merkezleri, işletmeciliği yapmaktır. Şirket'in kayıtlı adresi Irmak Caddesi No: 40, Ulus-Ankara.

DİPNOT 2 - FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

Şirket'in mali tabloları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından onaylanmış standartları içeren KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi: 31.12.2013 tarihinde sona eren hesap döneminde enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır.

Konsolidasyon esasları: Şirketin bağlı ortaklığı olmadığı için konsolide finansal tablo düzenlenmemiştir.

Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Mali Tabloların Düzeltilmesi: Finansal durum ve performans trendlerinin tespitine imkân vermek üzere, şirketin finansal tabloları önceki dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlanmıştır.

Netleştirme / Mahsup: Finansal varlık ve yükümlülükler, gerekli kanuni hak olması, söz konusu varlık ve yükümlülükleri net olarak değerlendirmeye niyet olması veya varlıkların elde edilmesi ile yükümlülüklerin yerine getirilmesinin birbirini takip ettiği durumlarda net olarak gösterilirler.

Hasılat: Satış gelirleri, teslimatın gerçekleşmesi, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların Şirket'e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin rayiç değeri üzerinden

tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, mal satışlarından iade, indirim, değer düşüklüğü ve komisyonların düşülmesi suretiyle gösterilmiştir.

Stoklar: Stoklar, maliyetin veya net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Şirket'in depolarında ve mağazalarında bulunan stokların birim maliyeti, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile belirlenir.

Maddi Duran Varlıklar: Maddi duran varlıklar, maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve varsa kalıcı değer kayıpları düşülerek ifade edilmişlerdir. Amortisman maddi duran varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınarak normal (doğrusal) amortisman yöntemine göre hesaplanmaktadır. Maddi duran varlıkların ortalama faydalı ömürleri göz önüne alınarak belirlenen amortisman oranları aşağıda belirtilmiştir:

	<u>Ekonomik ömür</u>	<u>Amortisman Oranı</u>
Yeraltı ve yerüstü düzenlemeleri	50 yıl	%2
Binalar	50 yıl	%2
Özel maliyetler	5 yıl	%20
Makina ve ekipmanlar	10 - 15 yıl	%10-%6,67
Motorlu taşıtlar	5 yıl	%20
Demirbaşlar	5 - 10 yıl	%20-%10

Arazi ve arsalar için sınırsız ömürleri olması sebebiyle amortisman ayrılmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar: Maddi olmayan duran varlıklar, iktisap edilmiş hakları, bilgi sistemlerini ve bilgisayar yazılımlarını içermektedir. Şirket'in sahip olduğu haklar, birikmiş amortisman değeri ile değer düşüklüğü zararından düşük olan ile değerlendirilir. Hakların kullanım ömrü 20 yıl olarak tespit edilmiştir.

Varlıklarda değer düşüklüğü: Şirket, ertelenen vergi varlıkları dışında kalan her varlık için her bir bilanço tarihinde, söz konusu varlığa ilişkin değer kaybının olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge mevcutsa, o varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Kullanıma uygun olmayan maddi olmayan duran varlıklarda ise geri kazanılabilir tutar her bir bilanço tarihinde tahmin edilir

Borçlanma maliyeti: Banka kredileri, alındıkları tarihlerde, alınan kredi tutarından işlem masrafları çıkartıldıktan sonraki değerleriyle kaydedilir. Banka kredileri, sonradan etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden gösterilir. Kredilerden kaynaklanan finansman maliyeti, oluştuğunda gelir tablosuna yansıtılır.

Finansal araçlar: Krediler ve alacaklar, finansal varlıklardan oluşmaktadır. Krediler ve alacaklar, alım-satım amacıyla tutulmadan Şirket'in herhangi bir borçluya doğrudan para, mal veya hizmet tedarik ettiğinde ortaya çıkmaktadır. Krediler ve alacaklar, bilançoda ticari alacaklar ve diğer alacaklar içerisine dahil edilmiştir. Krediler ve alacaklar sonradan etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden gösterilir.

DİPNOT 3- HAZIR DEĞERLER (NAKİT VE NEKİT BENZERLERİ)

31 Aralık 20111 tarihi itibariyle hazır değerlerin ayrıntısı aşağıda sunulmuştur.

Kasa	754.098,00
Bankalar	9.672.085,00
- Vadesiz mevduat	9.162.085
- Vadeli mevduat	500.000
Diğer Hazır Değerler	0,00
TOPLAM	10.426.183,00

DİPNOT 4 - İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Yoktur.

DİPNOT 5 - FİNANSAL YATIRIMLAR

GUD Farkı Kar Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar	50.000,00
İtfa Edilmiş Maliyetler Ölçülen Finansal Yatırımlar	87.800,00
Maliyet Değer İle Ölçülen Finansal Yatırımlar	51.000,00
TOPLAM	188.800,00

Uzun vadeli Ortaklıklara Yatırım:	
İştirakler	660.000,00

DİPNOT 6 - FİNANSAL BORÇLAR

Kısa vadeli krediler:	3.005.650,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar KVYK	130.000,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar UVYK	132.400,00
TOPLAM	3.268.050,00

Kısa vadeli krediler için yıllık faiz oranı %7,50'dir.

DİPNOT 7 - TİCARİ ALACAKLAR VE BORÇLAR

Kısa vadeli ticari alacaklar:

Alıcılar	561.619,00
Diğer Ticari Alacaklar	71.057,00
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı(-)	163.747,00
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri(-)	1.904,72
Net Toplam	467.024,28

Kısa vadeli ticari borçlar:

Satıcılara Borçlar	721.387,00
Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri(-)	23.313,62
Net Toplam	698.073,38

DİPNOT 8 - DİĞER ALACAK VE BORÇLAR

Diğer Alacaklar:

Ortaklardan Alacaklar	1.518.347,00
Personelden Alacaklar	71.866,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	67.075,00
Net Toplam	1.657.288,00

Uzun Vadeli Diğer Alacaklar:

Verilen Depozito ve Teminatlar	69.726,00
Toplam	69.726,00

Kısa Vadeli Diğer Borçlar:

Ortaklara Borçlar	945.614,00
Personele Borçlar	718.186,00
Alınan Depozito ve Teminatlar	74.720,00
Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.503.130,00
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	23.000,00

Toplam 4.249.550,00

Uzun Vadeli Diğer Borçlar:

Ortaklara Borçlar 2.000.000,00
Alınan Depozito ve Teminatlar 339.474,00
Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri(-) 9.237,50
Net Toplam 2.330.236,50

DİPNOT 9 - STOKLAR

Ticari Mallar 1.536.528,00
Diğer Stoklar 80.485,00
Verilen Sipariş Avansları 631.573,00
Stok Değer Düşük Karşılığı(-) 220.000,00

Net Toplam 2.028.586,00

DİPNOT 10 - DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN VARLIKLAR

Yoktur.

DİPNOT 11 - CANLI VARLIKLAR

Yoktur.

DİPNOT 12 - MADDİ DURAN VARLIKLAR

Arazi ve Arsalar 760.083,00
Yeraltı ve Yerüstü Kaynakları 983.018,00
Binalar 8.304.565,00
Tesis, Makine ve Cihazlar 4.104.086,00
Taşıtlar 672.017,00
Demirbaş ve Diğer Duran Varlıklar 11.015.329,00
Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüş Karşılığı(-) 150.000,00
Yapılmakta Olan Yatırımlar 3.058.351,00
Verilen Avanslar 1.233.509,00
Toplam 29.980.958,00

Birikmiş Amortismanlar:

Yeraltı ve Yerüstü Kaynakları $24.127,00 + 19.660,36 = 43.787,36$
Binalar $5.332.221 + 160.830,94 - 1.081.029 = 4.412.022,94$
Tesis, Makine ve Cihazlar $586.700 + 395.408,60 - 41.750 = 940.358,60$
Taşıtlar $287.267 + 67.415,67 = 354.682,67$
Demirbaş ve Diğ. Dur. Var. $2.656.832 + 300.798 + 1.845.563,39 =$

4.803.193,39

Net Defter Değerleri:

Arazi ve Arsalar	760.083,00
Yeraltı ve Yerüstü Kaynakları	939.230,64
Binalar	3.892.542,06
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.163.727,40
Taşıtlar	317.334,33
Demirbaş ve Diğer Duran Varlıklar	6.212.135,61
Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüş Karşılığı(-)	150.000,00
Yapılmakta Olan Yatırımlar	3.058.351,00
Verilen Avanslar	1.233.509,00
Toplam Defter Değeri	19.426.913,04

DİPNOT 13 - MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR

Haklar	2.143.000,00
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	9.597,00
Birikmiş Amortisman(-)	663.763,89
Net Toplam	1.488.833,11

DİPNOT 14 - ALINAN AVANSLAR

Alınan Avanslar	422.464,00
Toplam	422.464,00

DİPNOT 15 - YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

GUD Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.849.000,00
Birikmiş Amortisman(-)	1.120.035,66
Net Toplam	1.728.964,34

DİPNOT 16 - DİĞER KISA / UZUN VADELİ VARLIKLAR

Diğer Dönen Varlıklar:

Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	375.835,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	25.113,00
Toplam	400.498,00

Diğer Duran Varlıklar:

Yoktur.

DİPNOT 17 - ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Ertelenen Vergi Varlıkları	269.776,94
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri(-)	206.000,35
Ertelenen Vergi Varlığı Toplamı	63.776,59

DİPNOT 18 - KARŞILIKLAR, KOŞULLU VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER BORÇ KARŞILIKLARI

Kısa Vadeli Yükümlülükler:

Kıdem Tazminatı Karşılığı	104.464,28
Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalara İlişkin Karş.	43.255,00
Garanti Yükümlülük Karşılıkları	40.000,00
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	2.339.145,00
Toplam	2.526.864,28

Uzun Vadeli Yükümlülükler:

Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.326.054,00
---------------------------	--------------

DİPNOT 19 - ÖZKAYNAKLAR

Ödenmiş Sermaye	6.810.664,00
Hisse Senedi İhraç Primleri	2.563.316,00
Diğer Sermaye Yedekleri	4.120.243,00
Yasal Yedekler	1.212.847,00
Olağanüstü Yedekler	808.755,00
Mad. Olmayan Varlık Yen.Değ.Artışı	543.000,00
Geçmiş Yıl Karları	6.746.142,79
Dönem Net Karı	721.504,66
Toplam	23.526.472,45

Geçmiş Yıl Karlarında, KOBİ TFRS'ye göre vade farklarının dönem gelir-giderine yansıtılmasından dolayı 37.419,21 TL azalış meydana gelmiştir.

DİPNOT 20 - ESAS FAALİYET GELİRLERİ

Yurtiçi Satışlar	5.160.468,75
Satış İskontoları(-)	0,00
Satışların Maliyeti(-)	1.706.540,29
Stok Değer Düşüş Karşılığı (-)	220.000,00

Brüt Faaliyet Karı	3.233.928,46
--------------------	--------------

DİPNOT 21 - FAALİYET GİDERLERİ

Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0,00
Genel Yönetim Giderleri	3.077.068,79
Pazarlama Giderleri	85.800,00

Toplam Faaliyet Giderleri	3.162.868,79
---------------------------	--------------

DİPNOT 22 - DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR / GİDER VE ZARARLAR

Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar:

Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	180.000,00
Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları (Yatırım)	30.000,00
Toplam	210.000,00

Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar:

Komisyon Giderleri	6.000,00
Karşılık Giderleri	608.250,00
Diğer Gider ve Zararlar	500,00
Toplam	614.750,00

DİPNOT 23 - FİNANSMAN GELİRLERİ

Mevduat Faiz Gelirleri	343.210,00
Finansal Yatırımlar Faiz Gelirleri	7.800,00
Finansal Yatırımlar Diğer Gelir ve Karları	20.000,00
Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri	1.051.045,74
Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları	30.000,00
Toplam	1.452.055,74

DİPNOT 24 - FİNANSMAN GİDERLERİ

Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri	56.250,00
Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri	180.109,59
Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları	10.000,00
Toplam	246.359,59

DİPNOT 25 - SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI-ZARARI

Dönemin Yasal Vergi Gideri(-)	244.277,75
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	206.000,35
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)	269.776,94
Toplam	-180.501,16

DİPNOT 26 - SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI-ZARARI

Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı - Zararı: 721.504,66

DİPNOT 27 - TOPLAM DÖNEM NET KARI-ZARARI

Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı - Zararı:	721.504,66
Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı - Zararı:	0,00
Toplam	721.504,66

SONUÇ

Küreselleşen dünyada ülkeler arasında ticari ve ekonomik faaliyetlerin daha verimli bir şekilde gerçekleşebilmesi için muhasebe alanında ortak dil kullanmak kaçınılmaz olmuştur. Bu amaçla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuş Türkiye’de bu komitenin üyelerinden biri olmuştur.

Ülkemizde ise 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve uluslararası muhasebe standartları Türkiye tarafından da benimsenmiştir. BDDK ve Sermaye Piyasasında faaliyet gösteren işletmeler tarafından hali hazırda kullanılan bu standartlar, Basel-II kriterleri ve TTK’nın yürürlüğe girmesiyle de birlikte, KOBİ kapsamına giren işletmeler tarafından 1 Ocak 2013 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanması kararlaştırılmasına rağmen 2013 yılı itibariyle herhangi bir tarih belirtilmeden ileri bir tarihe ertelenmiştir.

UFRS’lerde işletmelerin ağırlıklı olarak kullandığı standartların sadeleştirilmesi sonucu oluşturulan KOBİ’ler için TFRS ile KOBİ’lerin çoğu işlemi daha hızlı ve çabuk raporlayabilecekleri öngörülmüştür.

KOBİ TFRS’yi kullanan işletmeler büyüdüğünde ve sınıf değiştirdiğinde tam set UFRS’ye geçilecek ve bu sayede sorunlar yaşanmayacaktır. KOBİ TFRS ile aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin KOBİ’lerine uluslararası piyasalarda daha çok yer alma imkanı verecek ve bu işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanması kolaylaşacaktır.

Gelişen ekonomi ile birlikte dış ticaret işlemlerinin artmış olduğu dönemde Türkiye’de faaliyet gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler, rekabette etkin rol alarak dış ticaret pazarından daha fazla pay alabilmek için KOBİ TFRS’nin uygulamaya başlayarak, ekonomik anlamda kendini tanımlamakta zorluk yaşamayacak ve finansal durumunu açıkça ifade etmesi sayesinde gerek dış ticaret işlemlerinde gerekse iç piyasadaki diğer bir firma ile karşılaştırılmasında finansal tablo açısından herhangi bir karışıklık ile karşılaşmayacaktır.

Ülkemizdeki işletmelerin %99’undan fazlasının KOBİ olduğu düşünüldüğünde, KOBİ TFRS’nin kalite düzeyi, anlaşılabilirliği ve KOBİ’lerce rahatlıkla uygulanabilirliğinin büyük önem taşımaktadır.

KOBİ'ler için TFRS standardını uygulayacak olan işletmelerin ne tür işlemler yapacakları, yapılacak olan işlemlerde ne gibi değişikliklerle karşılaşacakları ve bunlara göre ne yapmaları gerektiği anlatılmaya çalışılmıştır. KOBİ'lerle ilgili olmayan işlemlere yönelik açıklamalar veya standartlar KOBİ'ler için TFRS'de kapsam dışı bırakılmıştır.

Standartların tam anlamıyla uygulanabilirliğinin sağlanması ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ olması, işletmeler arası ticarete ve özellikle dış piyasalarda kendilerine yer bulmaları açısından kolaylık sağlayacağı açıkça görülmektedir. İşletmelerin finansman ihtiyaçlarını karşılamalarında da kullanacakları finansal tabloların tek olması hem finans merkezleri açısından hem de işletmeyle ilişkili diğer firmalar açısından daha kolay karar alınabilmesi ve buna bağlı olarak işlemlerin hızlanması ve maliyetlerin azalması yönünde katkılar sağlanabilecektir.

Bu çalışmada KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı bölümler itibariyle özetlenmiş ve birçok bölümle ilgili temel konular hakkında örnek uygulamalara yer verilmiştir. KOBİ'ler için TFRS standardı incelendiğinde, bu standarttaki kavramlar ve ilkelerin tam set UFRS'deki kavramsal çerçevenin özeti olduğu görülmektedir.

KOBİ TFRS'de VUK uygulamasına göre bir çok konunun hesaplanması ve kaydedilmesi bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle öne çıkan farklılıklar; vadeli alış ve satış işlemlerinde oluşan vade farklarının satış hesabına veya alınan kalemin maliyetinde gösterilmeyerek faiz geliri veya gideri hesaplarına aktarılmasıdır. Bu yüzden satış işlemi vadeli olarak gerçekleşmiş ise vade farkı tutarı, gerektiğinde Bugünkü Değer Yöntemi ile hesaplanarak, Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri'ne aktarılmaktadır. Vadeli satış bedeli aynı yıl içersinde tahsil edilirse vade farkının tamamı Gelir Tablosu hesaplarından olan Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri hesabına aktarılır, eğer işlemin yapıldığı dönemden sonraki yılda tahsil edilecekse, ilgili döneme düşen vade farkı miktarı hesaplanarak o yılın vade farkı gelirlerine aktarılır. Vadeli alışlarda ise tersi bir durumla karşılaşılmakta, ertelenmiş vade farkı giderleri ortaya çıkmaktadır. KOBİ TFRS öncesi uygulamada mal alımlarındaki bu vade farkı gideri Ticari Mallar hesabında izlendiğinden, bu

uygulama ile hem vadeli satışlarda hem de vadeli alışlarda dönem karını direkt olarak etkileyen bir sonuç karşımıza çıkmaktadır.

Amortismanların hesaplanmasında oluşan farklılıklar, muhasebe politikalarında yapılabilen değişiklikler ve dönem içerisinde alınan varlığın kullanıldığı ay kadarıyla amortismanına tabi olmasından kaynaklanmaktadır. Amortismanına tabi varlıklarda kalıntı değer ayrılabilir. Amortismanına tabi bir varlığa kalıntı değer ayrılması, o varlığın amortismanına tabi değerinde azalış meydana getirmekte böylece KOBİ TFRS'de ayrılacak amortisman miktarı vergi kanunlarındaki mevcut uygulamalara göre düşük olmaktadır. Vergi usul kanunu uygulamasına göre binek otomobiller alındıkları ay itibariyle amortismanına tabi olmakta, tüm yıla düşen amortisman gider olarak kaydedilmemektedir. KOBİ TFRS'de ise amortismanına tabi varlıklar yıl içerisinde alınıyorsa, o yıl kullanıldıkları ay kadarıyla amortisman hesaplanmakta ve farklılık meydana gelmektedir.

Çalışanlar için sağlanan faydalarla ilgili karşılıkların ayrılması, garanti yükümlülük karşılıkları, kıdem tazminatı karşılıkları gibi kalemler KOBİ TFRS'de direkt olarak gider yazılmakta, vergi kanunlarına göre ise gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilmektedir. Böylece bu kalemlerde vergi kanunlarındaki uygulama ile KOBİ TFRS uygulaması arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Sahip olunan gayrimenkullerin satış amaçlı elde tutulması ile kullanım amaçlı elde tutulması işlemleri de KOBİ TFRS ile vergi kanunları arasında farklı bilanço gruplarında gösterilmektedir. Sahip olunan menkul kıymetlerin maliyet değerlerine göre ve elde edilmesi sırasındaki durumlarına göre gruplandırılmaları da KOBİ TFRS ile vergi kanunları arasındaki farklılıklar olarak yer almaktadır. KOBİ TFRS'de menkul kıymetlerin değerlerinin tespit edilebilme durumları, borsada işlem görme durumları gibi faktörler hangi hesaba kaydedileceğini belirlemekte, bu da vergi kanunları ile KOBİ TFRS arasında farklılığa yol açmaktadır.

Yapmış olduğumuz uygulama çalışmasında bu farklılıklar ile ilgili veriler açık bir şekilde görülmekte, KOBİ TFRS ile tutulan kayıtlar ve yapılan hesaplamalara göre işletme kârlarında farklılıklar oluşmakta ve bunun sonucu olarak vergi kalemlerinde belirgin değişiklikler görülmektedir.

Bilanço kalemleri esas alınarak yapılan kayıtlarda ve hesaplamalarda vergi varlığı etkisi ve vergi gideri etkisi ortaya çıkmıştır. KOBİ TFRS'ye göre bulunan dönem kârına ertelenmiş vergi varlığı etkisi eklenip, ertelenmiş vergi gideri etkisi çıkarıldıktan sonra VUK'a göre kâr hesaplanmıştır. Buna göre, KOBİ TFRS için dönem kârı 902.005,82 TL, VUK'a göre ise 1.221.388,74 TL kâr hesaplanmıştır. KOBİ TFRS ile Vergi Kanunlarına göre kâr farkı 318.882,92 TL olmuştur. Ortaya çıkan kârlara göre KOBİ TFRS için Kurumlar Vergisi 180.501,16 TL, VUK'a göre Kurumlar Vergisi ise 244.277,75 TL'dir. Kurumlar Vergisi rakamları arasındaki farklılık, Ertelenmiş Vergi Geliri rakamı ile aynı olup 63.776,59 TL'dir.

2013 yılı itibariyle KOBİ TFRS ve VUK esas alınarak hazırlanan bilançolara baktığımızda, Dönen Varlıklara ilişkin VUK tutarlarının KOBİ TFRS tutarlarından toplamda 89.915,43 TL daha fazla gerçekleşmiştir. Dönen varlıklardaki farklılıklarda; nakit değerler KOBİ TFRS değerinde fazla olmasına karşın menkul kıymetler ve stoklar kalemlerinde VUK değerlerinin daha fazla olduğu görülmektedir.

Duran varlıklara ilişkin VUK tutarlarının KOBİ TFRS tutarlarından toplamda 10.023,39 TL daha fazla gerçekleşmiştir. Burada maddi duran varlıkların KOBİ TFRS değeri daha fazla olmakla birlikte, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin VUK değerleri daha fazladır. Bilançonun aktifinde 99.938,82 TL VUK değeri KOBİ TFRS değerine göre daha yüksek çıkmıştır.

Pasif kalemlerde ise; kısa vadeli yabancı kaynaklar 228.181,60 TL KOBİ TFRS değeri yüksek çıkarken; uzun vadeli yabancı kaynaklar 9.237,50 TL VUK değeri KOBİ TFRS değerinden daha fazla gerçekleşmiştir. Kısa vadeli yabancı kaynaklarda farklılık yaratan kalemlere baktığımızda ticari borçlar (net) tutarlarının VUK değeri daha yüksek iken, dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları ile borç karşılıkları kalemlerinin değerleri KOBİ TFRS'de daha fazla gerçekleşmiştir.

Pasif kalemlerde yer alan özkaynakların VUK ve KOBİ TFRS değerleri arasındaki farklılığa baktığımızda, dönem kârları arasındaki 318.882,92 TL'lik fark bilançoda VUK değerinin KOBİ TFRS değerinden fazla olmasını sağlamıştır.

Bu şekilde bilanço kalemleri ve kârlılıklar arasında birçok kalemler farklılık olduğu görülmekte, kârdaki farklılığa bağlı olarak da kurumlar vergisinde de farklılık meydana gelmektedir.

UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'yi benimseyen ülkelerdeki işletmelerin kayıtlarında ve finansal tablolarının düzenlenmesinde tek bir sistemin benimsenmiş olması KOBİ'lerin faaliyetlerini kolaylaştırmakta, meydana gelen kâr tüm işletmeler için aynı değere sahip olmaktadır. Bununla birlikte ilk defa uygulayacak işletmeler açısından KOBİ TFRS önemli bir iş yükü doğurmakla birlikte vergisel açıdan da avantaj sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan (2010); "Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", *TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:30, s.1-27.

Bekçi, İsmail ve Özdemir, Ozan (2006); "Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açuları Üzerine Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 2, Cilt No:11, s.143-164, Isparta.

Çankaya, Fikret ve Hatipoğlu, Oğuzhan (2011); "Türkiye'de UMS'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7, S:61-88, Ankara.

Çelik, Orhan (2003); "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri*, No:52.

Çelik, Orhan (2010); Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?, *TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 30, Ankara, s.41-56.

Çiçekli, Ali (2010); "UFRS Uyumlu KOBİ Muhasebe Standartları Örnek Uygulama", *1. Adana Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu*, Adana.

Çiftçi, Yavuz (2001); "Türk Muhasebe Hukukundaki İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması", *TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, s.91-106, Ankara.

Deloitte (2010), "*UFRS Cep Kitapçığı*".

Demir, Volkan (2007); "Kobi'ler İçin Ufrs'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler", *Mali Çözüm Dergisi* (ISSN:1303-5444) İSMMMÖ- (Hakemli), Yıl 17, Sayı:80, s.43-58.

Demir, Volkan (2009); "KOBİ'ler İçin Ufrs'de Kavramlar Ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu", *13. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir.

Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2011); "KOBİ'lerde Finansal Raporlama (KOBİ TFRS Kapsamında Açıklamalı ve Uygulamalı)", *TÜRMOB*, İstanbul.

Demir, Volkan ve Diğerleri (2011); "KOBİ'ler İçin UFRS'de Kavramlar, İlkeler ve Finansal Tabloların Sunuluşu", *KOBİ UFRS Eğitim Sunumu*.

DPT (2007), *Kobi Stratejisi ve Eylem Planı 2007-2009*, Ankara.

Gençtürk, Mehmet, Çelik, İsmail ve Karaman, Nagihan (2011); "Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu'nda Karşılaştırılması", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:14, s.269-290, Isparta.

Gençtürk, Mehmet, Karaman, Nagihan ve Yılmaz, Tayfun (2011); "KOBİ'ler İçin Uluslararası Muhasebe Standartlarının Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Farkındalık Düzeylerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Araştırma", *Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Cilt:48, Sayı:551, s.77-92, Ankara.

Gönen, Seçkin ve Uğurluel, Gülşah (2007); "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:27, Sayı:316, s:229-236, İstanbul.

Gümüş, Yusuf ve Kurt Gümüş, Gülözar (2010); "KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartları Stoklar-Maddi Olmayan Duran Varlıklar", *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe Gündemi*, İzmir.

Hacıhasanoğlu, Tansel, Karaca, Nevran ve Demirci Şuayyip Doğuş (2012); "KOBİ'ler İçin TFRS'nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma", *2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu*, Trabzon.

Hatipoğlu, Oğuzhan (2009); "Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Gerekliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.

Deloitte (2012), "IFRS kullanımına izin veren ülkeler listesi", <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>

IASB (2009); IFRS for SMEs Basis for Conclusions, (Karar Gerekçeleri), London. http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEsBasisforCon_tur.pdf

Pacter, Paul (2009); "The IASB Project on Accounting Standards for SMEs", World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation.

Resmi Gazete (2005); "Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri Ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik", Karar Sayısı:2005/9617, Sayı:25997, 18 Kasım 2005.

Resmi Gazete (2011); "Yeni Türk Ticaret Kanunu 6102 sayılı Kanun", Sayı:27846, 14 Şubat 2011.

Resmi Gazete, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik", Karar Sayısı:2012/3834, Sayı:28457, 4 Kasım 2012.

Sayar, A.R. Zafer ve Okur, Mahmut (2007); "KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği", 26. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.

Özkan, Serdar (2010); "Kobiler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış", 1. *Adana Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu*, Adana.

Şensoy, Hatice Belgin (2008); "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile İlgili Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu", *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara.

TMSK (2011); "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve", *TMSK-TFRS Yayınları*, Ankara.

TMSK (2012); "Faaliyet Raporu 2007", http://www.kgk.gov.tr/custom_page-253-yillik-faaliyet-raporlari-.html.

TMSK (2009); "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları", *TMSK Yayınları*, Ankara.

Uluslan, Hikmet (2005); "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", *TÜRMOB Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s.9-30, Ankara.

Uluslan, Hikmet (2010); "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Bakımından İncelenmesi", *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler ve Araştırma Dergisi*, Cilt 13, Sayı 19, Yıl 10, s. 75-100, Konya.

Uysal, Özgür Öymen (2006); "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", *TÜRMOB Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s.87-108, Ankara.

Üstündağ, Saim (2000); "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", *TÜRMOB Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s.31-57, Ankara.

Yalkın, Yüksel Koç, Demir, Volkan ve Demir, Defne (2006), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:76 (Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants), s. 291-307.

Yücel, Göksel ve Diğerleri (2011) "TMS ve KOBİ TFRS UYGULAMALAR Örnekler, Vak'alar ", *TÜRMOB*, Güncelleme Nisan 2012.

Yüksel, Aycan (2011); "Türkiye'de KOBİ'lerin Banka Kredilerine Erişimi" Devlet Planlama Teşkilatı Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, *Uzmanlık Tezi*, Yayın No:2825.

ÖZGEÇMİŞ

1982 yılında Adana'da doğan Emrah Yıldız, ilk, orta ve lise öğrenimini sırasıyla Ş.Ü.Mustafa Şimşek İlkokulu, Kadı Burhanettin Ortaokulu ve Kocasinan Lisesi'nde tamamlamıştır. 2001 yılında Erciyes Üniversitesi Yozgat İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünü kazanarak, 2005 yılında başarıyla bitirmiştir.

2006 yılından 2009 yılına kadar Türkiye İş Bankası A.Ş.'de çalışmış olup, 2009 yılından itibaren Bozok Üniversitesi Akdağmadeni Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü'nde öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır.

2010 yılında Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başlamış olup, Yrd. Doç Dr. Murat Koçsoy'un danışmanlığında "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) ve Bir Uygulama" konulu tezi hazırlayarak 2013 yılında mezun olmuştur.

İletişim Bilgileri

Adres :

Bozok Üniversitesi

Akdağmadeni Meslek

Yüksekokulu

66300 YOZGAT Telefon:

(354) 314 14 00

Faks:

(354) 314 38 09

E-posta:

emrah.yildiz@bozok.edu.tr