

T.C
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ KOBİLERE UYGULANMASI ÇALIŞMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

M.MUSTAFA IŞIK

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE – FİNANSMAN

DANIŞMAN: DOÇ.DR. SAMİ KARACAN

KOCAELİ – 2009

T.C
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ KOBİLERE UYGULANMASI ÇALIŞMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

M.MUSTAFA IŞIK

ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE – FİNANSMAN

DANIŞMAN: DOÇ.DR. SAMİ KARACAN

KOCAELİ - 2009

T.C

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ KOBİLERE UYGULANMASI ÇALIŞMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: M.Mustafa IŞIK

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Kurulu Tarihi ve No: 13.05.2009 – 2009 / 11



Prof.Dr.Yunus KİŞALİ



Doç.Dr.Sami KARACAN



Yrd.Doç.Dr.Hakan
KAPUCU

KOCAELİ - 2009

ÖNSÖZ

Eğitim bir süre değil süreç meselesidir. 21. yüzyılda eğitimciler artık “hayat boyu öğrenme” den bahsetmektedirler. Bu noktadan hareketle öğrenciliğin bitmesiyle iş hayatına atılan çoğu insan için daha uzun bir öğrenme süreci başlamış demektir. Bu süreç, ister okul sıralarında ister şirket koridorlarında devam etsin, yenilenmeyi kendini geliştirmeyi amaçlamalıdır.

Bu tez konusu belirlenirken tez danışmanı hocam Sn. Doç.Dr.Sami Karacan’ dan isteğim hem iş hayatıma hem de muhasebe bilgi birikimime değer katacak bir konunun seçilmesiydi. Kendisine bu seçimi için minnettarım.

Bu çalışmada doğrudan ya da dolaylı katkısı olan hocalarıma, iş arkadaşlarıma, okul arkadaşlarıma, aileme ve ismini sayamadığım herkese teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	II
ÖZET.....	VII
ABSTRACT.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX
GİRİŞ	1
1. KOBİLER VE UFRS YAKLAŞIMI.....	2
1.1 KOBİ KAVRAMI.....	2
1.2 DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE KOBİLERİN ÖNEMİ.....	3
1.3 KOBİLERLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR.....	5
1.3.1 OECD’nin KOBİ’lerle İlgili Çalışmaları.....	5
1.3.2 Avrupa Birliği KOBİ Destek Programları	10
1.3.3 Türkiye’de KOBİ’lerle İlgili Çalışmalar.....	12
1.4 KOBİ UFRS GEREKSİNİMİ.....	13
1.5 KOBİ UFRS’NİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	14
1.6 DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE KOBİ UFRS ÇALIŞMALARI.....	16
2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA	19
2.1 UFRS GEREĞİNİN DOĞUŞU	20
2.2 BİR STANDARDIN YAYINLANMA SÜRECİ	22
2.3 TÜRKİYE’DE UFRS ÇALIŞMALARI VE UYGULAMALARI	23
2.3.1 Türkiye Muhasebe Standartları.....	23

2.3.2 Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Uygulama.....	24
2.3.3 Türk Ticaret Kanunu Yönünden Uygulama.....	26
2.3.4 Vergi Usul Kanunu Yönünden Uygulama	26
2.3.5 BDDK Yönünden Uygulama	27
2.3.6 Resmi Kurum Ve Kuruluşlar İstisnası	28
2.3.7 Türkiye’de UFRS’nin Geleceği	28
3. MEVCUT UYGULAMALAR, KOBİ UFRS TASLAĞININ YAPISI VE KARŞILAŞTIRMALAR	29
3.1 MEVCUT UYGULAMALAR.....	29
3.1.1 Tekdüzen Hesap Planı.....	29
3.1.2 Yasaların Öngördüğü Raporlar	30
3.1.2.1 Bilanço	30
3.1.2.2 Gelir Tablosu.....	31
3.2 UFRS’ NİN ÖNGÖRDÜĞÜ EK RAPORLAR.....	32
3.2.1 Özkaynaklar Değişim Tablosu.....	33
3.2.2 Nakit Akış Tablosu	33
3.3 KOBİ UFRS’NİN GETİRDİKLERİ.....	33
3.4 KOBİ UFRS TASLAĞININ YAPISI.....	36
3.4.1. Kapsam.....	37
3.4.2 Kavramlar Ve İlkeler.....	37
3.4.3 Finansal Tabloların Sunuluşu Ve Genel Esasları.....	38

3.4.4 Bilanço	38
3.4.5 Gelir Tablosu.....	39
3.4.6 Özkaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	39
3.4.7 Nakit Akış Tablosu	40
3.4.8 Finansal Tablo Dipnotları	41
3.4.9 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar	42
3.4.10 Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar	42
3.4.11 Finansal Varlıklar Ve Finansal Borçlar.....	43
3.4.12 Stoklar	44
3.4.13 İştiraklerdeki Yatırımlar.....	45
3.4.14 İş Ortaklıklarındaki Paylar	46
3.4.15 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	47
3.4.16 Maddi Duran Varlıklar.....	47
3.4.17 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	48
3.4.18 İşletme Birleşmeleri Ve Şerefiye	49
3.4.19 Kiralama İşlemleri.....	51
3.4.20 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar	51
3.4.21 Özkaynaklar	53
3.4.22 Hasılat	53
3.4.23 Devlet Teşvikleri.....	54
3.4.24 Borçlanma Maliyetleri	55

3.4.25 Hisse Bazlı Ödemeler.....	55
3.4.26 Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü	56
3.4.27 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	57
3.7.28 Gelir Vergileri	58
3.4.29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	59
3.4.30 Yabancı Para Çevirim İşlemleri	60
3.4.31 Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlama	61
3.4.32 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	61
3.4.33 İlişkili Taraf Açıklamaları.....	62
3.4.34 Hisse Başına Kazanç	63
3.4.35 Özellikli Sektörler	64
3.4.36 Durdurulan Faaliyetler Ve Satış Amacıyla Elde Tutulan Varlıklar	65
3.4.37 Ara Dönem Finansal Raporlama.....	65
3.4.38 KOBİ UFRS'lerinin İlk Uygulaması	66
3.5 UFRS İle KOBİ UFRS Arasındaki Farklar.....	69
EK - KOBİ MUHASEBE STANDARDI UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	74
SONUÇ	91
KAYNAKÇA.....	93
ÖZGEÇMİŞ	99

ÖZET

Belgelerin tasnifi ve finansal sonuçların raporlanmasını içeren muhasebe sistemleri ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Bu farklılık çok uluslu işletmeler ve dış ticaret şirketleri için önemli bir sorundur. Bu sorunu çözmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS = IFRS= International Financial Reporting Standards) adı altında bir ortak dil öngörülmüştür ve tüm ülkeler tarafından kabul edilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

Ancak bu standartlarla rapor elde edebilmek maliyetlidir ve oldukça fazla zaman gerektirir. Bazen bu gerçekten de gerekli olmayabilir. UFRS uygulamalarının sonuçları olan raporların detayları işletmenin büyüklüğüne bağlıdır. Bu nedenle, küçük işletmelerin raporlama sürecinde daha sade ilkeleri içeren standartlara gereksinim duyulmuştur. Bu ise Küçük İşletmeler için UFRS çalışmalarına neden olmuştur.

Dünya ekonomisinde ve ülke ekonomilerinde küçük işletmeler oldukça önemlidir. Dünyadaki işletmelerin çoğu küçük işletmelerdir ve küçük işletmeler farklı özelliklere sahiptir. Bu yüzden sadece küçük işletmeler için bir standartlar seti gereklidir ve bu çalışma küçük işletmelerin özellikleri ile UFRS ilkelerinin uzlaşma noktasına odaklanacaktır.

ABSTRACT

Accounting systems that contains reporting of financial results and classification of documents are different from country to country. This difference is an important problem for multi-national companies and foreign trade companies. For solving the problem, a common “language” that named “International Financial Reporting Standards (IFRS) ” are suggested and studies are started for being accepted by all countries.

On the other hand, reporting with these standarts are very costly and needs too time. In fact, sometimes, this may be really unnecessary. Details of reports that results IFRS application depend on company’s size. Therefore, standarts that include more simple principles are needed at small business’s reporting process. This causes IFRS studies for Small Business.

Small businesses are too important in country economies and world economy. Most of companies in the world are small businesses and they have some different characteristics. So a standart set is necessary for only small businesses and this study will focus on compromise point of IFRS’s principles with small businesses’s characteristics.

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı geen eser
a.g.m.	: Adı geen makale
a.g.t.	: Adı geen tebliğ
a.g.y.	: Adı geen yazı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KOBİ	: Kk ve Orta Byklkte İşletme
KOSGEB	: Kk ve Orta lekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	: Tekdüzen Hesap Planı

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu

GİRİŞ

21. yüzyılda ticari ve sınaî faaliyetler bir önceki yüzyıla nazaran önemli gelişmeler kaydetmiştir. Hiç şüphesiz bunlardan en önemlisi, bu faaliyetlerin artık farklı ülkelerde farklı kıtalarda yürütüldüğüdür.

İşletmelerin yerel ölçekten ulusal ölçeğe ulusal ölçekten uluslararası ölçeğe sıçraması paydaşlarına karşı sorumluluklarını artırmıştır. Hiç şüphesiz bunlardan biri de muhasebe alanında olmuştur.

Bir işletmenin halka açılması ya da uluslararası pazarlarda boy göstermesi, iş yapma şekillerini de buna göre geliştirmesini ve değiştirmesini zorunlu kılmıştır. Bu çalışmanın kapsamı bu değişimlerden, işletmenin finansal durumunu ifade eden finansal raporlamanın standartlarıyla ilgili olacaktır. Çalışmanın bir diğer sınırı ise raporlama yapacak işletme büyüklüğüyle ilgilidir ki burada küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) ele alınacaktır.

Buradan hareketle çalışmanın birinci bölümünde bu araştırmanın sınırı olan KOBİ kavramının tanımı, önemi hakkında bilgilere yer verilerek Türkiye’de ve dünyada KOBİ’lerin önemine değinilecek, yine Türkiye’de ve dünyada KOBİ’lerle ilgili çalışmalardan bahsedilecektir. Bunun yanı sıra KOBİ’ler için UFRS’ye gerek olup olmadığı tartışılacak ve bu alandaki çalışmalar özetlenecektir.

İkinci bölümde, UFRS; doğuşu, tarihsel gelişimi, Türkiye’de ve dünyada bu alandaki çalışmalar ve uygulamalar gibi yönlerden ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde, şu anda Türkiye’de geçerli olan raporlar, raporlama anlayışı ve uygulamalar anlatıldıktan sonra KOBİ’ler için UFRS kavramı açıklanarak bu kavramın neler getirdiği, bölümleri ve UFRS’den ayrıldığı noktalara yer verilecektir. Bu bölümün sonuna eklenen KOBİ UFRS ile ilgili uygulama örneğinde ise çalışma boyunca anlatılanların somut bir şekilde, rakamlarla ifade edilmesine çalışılmıştır.

1. BÖLÜM

1. KOBİLER VE UFRS YAKLAŞIMI

Bu çalışmanın başında değinildiği gibi çalışmanın ilk sınırlaması KOBİ'ler olacaktır. Bu bölümde KOBİ'ler hakkında genel bir bilgi verilerek KOBİ'lerin dünyada ve Türkiye'deki önemine değinilecektir. Daha sonra UFRS'nin KOBİ'ler için uygulanıp uygulanamayacağı sorgulanacaktır. UFRS'den daha sade bir standart seti çalışması olan KOBİ'ler için UFRS'nin doğuşu, dünyadaki ve Türkiye'deki KOBİ UFRS çalışmaları anlatılacaktır.

1.1 KOBİ KAVRAMI

KOBİ, küçük ve orta büyüklükteki işletme deyiminin kısaltılmasıdır. Buradaki büyüklük kavramına istinaden yasalar çalışan sayısı, net satış hasılatı ve mali bilanço büyüklüğü gibi kıstaslara dayanarak bir sınırlama öngörmüştür. Buna göre KOBİ'ler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır ¹:

a) Mikro işletme: 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,

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

c) Orta büyüklükteki işletme: İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmi beş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımlanmasına, niteliklerine, sınıflandırılmasına ve uygulamalarına ilişkin esaslar; net satış hasılatları, malî

¹ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18.11.2005 / 9617, md.5.

bilanço tutarları ve çalışan sayıları dikkate alınarak Bakanlıkça hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulan yönetmelikle belirlenir ².

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

Kıstasları ülkeden ülkeye ve hatta bir ülkenin çeşitli kurumları arasında bile değişmekle birlikte, KOBİ kavramı, küçük ve orta ölçekli işletmelerin çeşitli kredi, eğitim, bilgi ve danışmanlık hizmetlerinden düşük bir bedelle veya bedelsiz olarak yararlandırılması amacıyla geliştirilmiştir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve sektörlerin yapısı KOBİ tanımlarını doğrudan etkilemektedir. Nitekim çalışan sayısı, satış miktarı, sermaye miktarı, kullanılan çalışma alanı, ödenen ücretler, kullanılan hammadde miktarı ve üretim yöntemi çeşitli tanımlarda ölçüt olarak kullanılmaktadır ³.

1.2 DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE KOBİLERİN ÖNEMİ

KOBİ'lerin önemi ne gibi işlevler üstlendiklerine bakarak daha rahat anlaşılacaktır. KOBİ'ler daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlama, düşük yatırım maliyeti ile istihdam yaratma, talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine kolay uyum gösterme, teknolojik yeniliklere yatkın olma, bölgeler arası dengeli kalkınmayı gerçekleştirme, gelir dağılımındaki çarpıklığı asgariye indirme, bireysel tasarrufu teşvik etme, yönlendirme ve hareketlendirme, büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı olma, politik ve sosyal bakımdan istikrar unsuru teşkil etme, demokratik ve liberal ekonominin temel taşlarından birini oluşturma gibi işlevler üstlenirler ⁴. Bu açılarından bakıldığında Kobi'lerin ekonomik ve sosyal bir çok öneme sahip olduğu görülebilir.

² Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Teşkilât ve Görevler Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine İlişkin Kanun, 12.04.2005 / 25784, md.1.

³ <http://www.kobiturk.org/>

⁴ Yasemin Eralp İrten, **KOBİ'lerin Önemi ve İstanbul Bakanlar Konferansı**, Dışişleri Bakanlığı, Ankara, 2005, s.2.

Tüm dünyada KOBİ'lerin önemli olmasının nedenleri arasında güçlü ekonomilerin büyük işletmeler kadar küçük işletmelere de gereksiniminin olması, küçük işletmelerin en uygun büyüklüğe ulaşması için resmi ve özel kuruluşların çaba göstermesinin gerekliliği ve sağlam bir KOBİ yapısı ile iktisadi gelişme, sosyal barış, siyasi istikrarın sağlanacak olması söylenebilmektedir. KOBİ'lerin ekonomik ve toplumsal kalkınmada üstlendikleri rol, ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısını yansıtacak şekilde farklılık göstermektedir. Küreselleşme süreci ile önem kazanan KOBİ'ler esnek yapıları ile dünya ekonomisinde gözde kuruluşlar haline gelmişlerdir ⁵.

Gelişmiş ülkelerde;

Toplam işletmelerin %95'ini

Toplam istihdamın %50'sini

Toplam yatırımların %40'ını

Toplam üretimin %50'sini

Toplam ihracatın %30-40'ını KOBİ'ler yapmaktadır.

Aşağıdaki listede çeşitli ülkelerde KOBİ'lerin toplam işletmelere oranı görülmektedir ⁶.

ABD : %97,2

ALMANYA : %99,8

HİNDİSTAN : %98,6

JAPONYA : %99,4

İNGİLTERE : %96,0

GÜNEY KORE : %97,8

⁵ Özlem Yonar, **Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurulu Çalışmaları**, Dışişleri Bakanlığı, Ankara, 2007, s.3.

⁶ Deloitte, http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf.

FRANSA : %99,9

İTALYA : %97,0

Buradan da anlaşılacağı gibi, KOBİ'ler pek çok ülke için çok ciddi anlam ifade etmektedirler.

Türkiye açısından ise genel bir değerlendirme yapılacak olursa işyeri sayısı, çalışanlar sayısı ve katma değer olmak üzere üç önemli göstergeye bakıldığında küçük ve orta ölçekli işletmelerin Türkiye'nin gerek sosyal gerekse ekonomik dokusunda önemli bir yer işgal ettiği görülmektedir.

Şöyle ki; KOBİ'ler imalat sanayisinde faaliyet gösteren işletmelerin sayıca % 99,5'ini oluşturmaktadır, KOBİ'lerin, imalat sanayi dahil, toplam işletme sayısına oranı ise %98,8'dir. İmalat sanayisindeki istihdamın % 61,1'i, genel toplamda ise %64'ü KOBİ'lerde yer almaktadır. Yaratılan katma değerde ise payları ise % 27,3'tür. KOBİ'ler gelişmekte olan tüm ekonomilerde olduğu gibi Türkiye'de de önemli bir yere sahiptir ⁷.

1.3 KOBİLERLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Ulusal ve uluslararası alanda KOBİ'lerle ilgili birtakım çalışmalar mevcuttur. Bunlardan uluslararası alanda en kapsamlı olanları OECD'nin ve AB'nin çalışmalarıdır. Türkiye'de de bu çalışmalara benzer çalışmalar yapılmaktadır.

1.3.1 OECD'nin KOBİ'lerle İlgili Çalışmaları

OECD'nin KOBİ'lerle ilgili yapmış olduğu belli başlı çalışmalara aşağıda değinilmiştir ⁸ :

⁷ <http://www.kosgeb.gov.tr/>.

⁸ İrten, a.g.y. ve 2004 yılında İstanbul Lütfi Kırdar Kültür ve Kongre Merkezi' 2-6 Haziran tarihleri arasında yapılan 2.OECD KOBİ'lerden sorumlu Bakanlar Konferansı bildirilerinden yararlanılmıştır. Konferans bildirileri, OECD İstanbul Bakanlar Deklarasyonu “Yenilikçi ve Uluslararası Rekabetçi KOBİ'lerin Desteklenmesi” adı altında T.C. Sanayi Banklığı tarafından yayımlanmıştır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), KOBİ politikaları ve en iyi uygulamaların yaygınlaştırılması konusundaki çalışmalarıyla bu alanda önemli bir uluslararası platform niteliğindedir. OECD bünyesindeki KOBİ'ler ve Girişimcilik Çalışma Grubu, en iyi uygulama politikalarını tanıtarak ve üye ülkelerle üye olmayan ülkeler arasında işbirliği sağlayarak küçük işletmelerin verimliliğinin artırılmasına yönelik çalışmalarda bulunmaktadır. Çalışma Grubu, iş ortamı, yönetmeliklerin getirdiği yükler, finansman ve girişim sermayesine erişim, vergilendirme ve yönetici eğitimi, e-işletme gibi genel girişimcilik ve KOBİ konuları ile kadınlara ait işletmelere ilişkin meseleleri ele almaktadır. Çalışma grubu, yenilikçi başlangıçlar ve KOBİ'lerin istihdam yaratma ve büyüme açısından giderek daha da önem kazanan rolünü de özellikle değerlendirmektedir. Ayrıca en iyi uygulamaları tespit etmek ve yaymak maksadıyla KOBİ politikalarının ve programlarının değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır. OECD, KOBİ ve Girişimcilik Çalışma Grubu vasıtası ile uluslararası düzeyde üye ve üye olmayan ekonomiler arasında bu alandaki işbirliğini sağlamaya ve en iyi uygulama politikalarını tanıtarak küçük işletmelerin performansını yükseltmeye çalışmaktadır. Çalışma Grubu ulusal ve uluslararası düzeyde KOBİ ve girişimcilikle ilgili konuları ve politikaları incelemekle ve OECD Bologna sürecini devam ettirmekle görevlidir. Küreselleşen ekonomik ortamda girişimciliği ve KOBİ'lerin rekabet gücünü geliştirmek amacıyla 13-15 Haziran 2000 tarihlerinde İtalya'nın Bologna şehrinde OECD üyesi olan ve olmayan toplam 48 ülkenin (30 OECD üyesi ve 18 üye olmayan ülke) katılımıyla KOBİ'lerden sorumlu Bakanlar Konferansı gerçekleştirilmiştir. "Küresel Ekonomide KOBİ'lerin Rekabetçiliğinin Artırılması: Strateji ve Politikalar" başlıklı bu toplantı OECD üyeleri ve üye olmayan ekonomiler arasında KOBİ'ler konusunda "Bologna Süreci" olarak adlandırılan siyasi diyalogun başlangıcı olmuş, KOBİ'lerin gereksinimlerine cevap vermek için somut ve etkin bir uluslararası işbirliği zemini yaratmıştır. Konferans sonunda KOBİ politikalarına ilişkin Bologna Şartı kabul edilmiştir. Bu bildiride, KOBİ'lerin ekonomik gelişme, istihdam sağlama bölgesel kalkınma ve sosyal dayanışmaya katkıda bulundukları vurgulanmış, küreselleşme ve teknolojik yeniliklerin KOBİ'lere yeni fırsatlar sunduğu ancak değişime ayak

uyduramamaları halinde birtakım risklerle karşılaşacakları belirtilmiş bu olumsuzlukları önlemek için KOBİ'lerin finans kaynaklarına erişiminin sağlanması, KOBİ işbirliği ağları oluşturulması, KOBİ'lerle ilgili mevzuatın basitleştirilmesi, işlemlerin hızlandırılması, adil bir vergi rejimi geliştirilmesi, şeffaf rekabet politikaları uygulanması, kamu ve özel sektör arasında işbirliği sağlanması hususlarının önemine dikkat çekilmiştir. Bologna Şartında, küresel bir ekonomide KOBİ'lerin rekabet gücüne yönelik politikaların etkinliğini artırmaya yönelik genel ilkeler ortaya konmuş ve belirlenen hedeflerin 2004 yılında düzenlenecek ikinci bir Bakanlar Konferansı ile gözden geçirilmesi öngörülmüştür. Türkiye, KOBİ'lere verdiği önem çerçevesinde ikinci Bakanlar Konferansına ev sahipliği yapma önerisinde bulunmuş ve bu öneri OECD'de kabul edilmiş, böylece Bologna Sürecinin İstanbul Konferansı ile devam etmesi kararlaştırılmıştır. İstanbul Konferansı kinci OECD KOBİ'lerden sorumlu Bakanlar Konferansı 3-5 Haziran 2004 tarihlerinde İstanbul Lütfi Kırdar Kongre ve Sergi Sarayında gerçekleştirilmiştir. Toplantıya 30 OECD üyesi ülkenin yanı sıra 35 üye olmayan ülke ve çok sayıda uluslararası kuruluş ve hükümet dışı örgüt katılmıştır. "Küresel Ekonomide Girişimciliğin ve Yenilikçi KOBİ'lerin Geliştirilmesi" teması ile yapılan konferansın amaçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Küreselleşmeyle ilgili yeni gelişmelerin KOBİ'ler üzerindeki etkisini değerlendirmek,
- Küresel ekonomide girişimcilik ve KOBİ'lerin rekabet gücüne ilişkin politikaların daha iyi anlaşılmasını sağlamak,
- En iyi uygulamaları saptamak ve politika önerileri hazırlamak,
- OECD üyesi olan ve olmayan ekonomiler arasında politik diyalog ve işbirliğini sağlamak.

Konferansa paralel olarak İş Sempozyumu ve Küresel Pazar Yeri düzenlenmiştir. İş Sempozyumunda KOBİ'lerin teşvikine yönelik politikalar üretilmesi, hükümetlerin, hükümet dışı kuruluşların ve tüm ilgili tarafların bu

konuda işbirliği yapması, KOBİ'lerin rekabet gücü ve yenilikçi bölgesel sistemlerde oynadıkları rol, KOBİ'ler arasında bilgi alışverişi ve ağ kurulması için internetin önemi, bu arada internet aracılığıyla işlenen suçlara karşı alınacak önlemler gibi hususlara yer verilmiştir.

Bakanlar Konferansının sonunda "İstanbul Bildirisi" kabul edilmiştir. Bildiride, KOBİ'lerin bütün ülkelerde iş camiasının %95'ten fazlasını oluşturarak en yaygın işletme türü olduğu, özellikle bilgiye dayalı sektörde yeniliğe öncülük ettikleri için ekonomide dinamik bir unsur oldukları, sürdürülebilir ekonomik büyüme sağlanması ve istihdam yaratılmasında kilit rol oynadıkları belirtilmiş, KOBİ'lerin ve girişimciliğin geliştirilmesi için hukukun üstünlüğünün tanındığı, teşvik edici bir iş ortamı yaratılması gerektiği, KOBİ'lerin dünyanın farklı yerlerinde birbirinden farklı kültürlerde iş yaptıkları, ancak karşılaştıkları sorunların benzer olduğu ifade edilmiştir. 13-15 Haziran 2000 tarihlerinde yapılan 1. Bakanlar Konferansı sonunda yayınlanan Bologna Bildirisine atıfla, KOBİ'lerin gelişimini ve büyümesini sağlayacak, rekabet güçlerini artıracak politikaların belirlenmesinin önemi vurgulanmış, İstanbul Konferansı'nda girişimcilik, kadın girişimciliği, KOBİ'lerin uluslararası pazarlara açılımı, bilgi ve iletişim teknolojileri, kalkınmada KOBİ'lerin rolünün artırılması gibi hususların ele alındığı belirtilmiştir. Bildiride, KOBİ'lerin sorunları ve KOBİ politikaları için ülke değerlendirmeleri (peer review) yapılması gereği üzerinde durulmuş, KOBİ politikalarının geliştirilmesine yönelik istatistik çalışmalarının desteklenmesi gerektiği belirtilmiş, ilgili ülkeler ve uluslararası kuruluşlarla işbirliği halinde KOBİ'lerin uluslararası pazarlara girmesi yönündeki engellerin kaldırılmasına yönelik yöntemlerin belirlenmesi, KOBİ politika ve programlarının değerlendirilmesine ilişkin uygulamaların paylaşılması, OECD'ye üye olan ve olmayan ülkelerin bu konuda birlikte çalışmasının önemi vurgulanmıştır. Bildiride, KOBİ'lerin küresel pazarlara erişiminin önündeki engellerin kaldırılması, makul koşullarda finansmana erişimlerinin sağlanması, KOBİ politikaları ve programlarından sorumlu bakanlık ve kurumların konuları en iyi şekilde değerlendirerek uygun kararlar alması, politikalar belirlenirken ulusal ve uluslararası karşılaştırılabilir veri ve istatistiklerin ve KOBİ'lerin zaman

içindeki gelişimlerinin analiz edilmesinin önemi ayrıca vurgulanmıştır. İstanbul Konferansı'nın somut projesi olarak Türkiye tarafından Gelişen Bölgesel Pazarlar Teknoloji Transfer Ağı (REMTECH) adlı bir öneri getirilmiştir. OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerin katılımına açık olan bu proje, üniversiteler, araştırma merkezleri, KOBİ destek kuruluşları ve özel sektör temsilcilerinin katılımıyla, yenilikçilik ve teknoloji transferi yoluyla küreselleşme sürecinde KOBİ'leri desteklemek amacını taşımaktadır. Bu çerçevede, küresel üretim değer zincirlerinin gelişimine katkıda bulunmak ve büyük şirketlerle KOBİ'ler arasında işbirliği sağlamak, yeni bilişim araçlarının kullanımını teşvik etmek, gelişen bölgesel pazarlar arasında işbirliği ağlarının yaygınlaştırılmasını teşvik etmek, fikri ve sınai mülkiyet hakları çerçevesinde REMTECH ağı sayesinde geliştirilecek yeni ürünler için marka, patent ve telif hakları yaratılmasını desteklemek gibi hususlar yer almaktadır. İstanbul Bildirisinde REMTECH projesi ile ilgili bir paragraf da yer almıştır. Burada küresel düzeyde çeşitli sektörlerde teknolojiye öncelik vererek faaliyet gösteren KOBİ'lerin entegrasyonu ve ilerlemesini hedefleyen projenin ilgiyle not edildiği belirtilmiş, bu çerçevede, otomotiv yan sanayi alanında bir pilot proje uygulanmasından memnuniyet duyulacağı kaydedilmiştir. Ayrıca konferans sırasında İtalya, Portekiz ve Brezilya'nın REMTECH projesine katılmak istediklerini belirtmeleri üzerine Türkiye ile bu ülkeler bir ortak bildiri yayınlamıştır. Bildiride bu projenin diğer ülkelere de açık olduğu vurgulanmıştır. Dünya ekonomilerinde de çok önemli yeri bulunan KOBİ'lerin sorunları konferansta geniş bir platformda ele alınmış, iş dünyası temsilcileri ile bakanlar teması imkânı bulmuştur. İstanbul Konferansı, KOBİ'lerin küresel ekonomideki yerinin önemini ortaya koyarak, KOBİ'lerin değişen ekonomik koşullara en iyi şekilde nasıl uyum sağlayabileceğine açıklık getirmiş, gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'leri ulusal öncelikleri arasına almalarını teşvik etmiştir.

1.3.2 Avrupa Birliği KOBİ Destek Programları

Avrupa Birliği'nin (AB) KOBİ'lerle ilgili yapmış olduğu çalışmalar ise şöyle özetlenmektedir ⁹:

Küçük İşletmeler için Avrupa şartı ve AB KOBİ politikasını geliştirmeye yönelik olarak KOBİ Destek Programları oluşturulmuştur. Temel başlıklar ise şu şekilde sıralanmaktadır.

- ☐ Finansman Programları,
- ☐ İşletmelerin iş hayatına daha kolay ve ucuz yollarla girişi için yapılan alışmalar,
- ☐ Pazara Erişim Programları,
- ☐ Eğitim ve Danışmanlık Programları,
- ☐ Çevre Programı,
- ☐ İşletmelerarası Sınır ötesi İşbirliği Programları,
- ☐ KOBİ Bilgilendirme Programı,
- ☐ Teknolojiye Erişim ve Teknoloji Transferi Programları,
- ☐ Bilimsel ve Teknik Araştırma ile Teknolojik Geliştirme Programları.

FINANSMAN PROGRAMLARI: Bu programlar KOBİ'lere 4 farklı yoldan hizmet vermektedir. Bunlar; İşe Başlangıç Desteği, KOBİ Teminat Programı, ekirdek Sermayesi Programı ve Avrupa Ortak Girişim Programıdır. İşe Başlangıç Desteği, KOBİ Teminat Programı ve ekirdek Sermayesi Programı Avrupa Yatırım Fonu tarafından yönetilmektedir. İşe Başlangıç Desteği ise kuruluş aşamasındaki KOBİ'leri finansal olarak desteklemeye yöneliktir. KOBİ Teminat Programı ile bankalar tarafından istenen garantileri sağlayamayan işletmelerin aldıkları kredilere teminat sağlamaktadır.

⁹ Denizli Sanayi Odası'nın düzenlediği "Avrupa Birliği KOBİ Destekleri ve Hibe Programları Konferansı"nın sonuç bildirisinden faydalanılmıştır. Bildirinin tam metni için, http://www.dso.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=129.

Çekirdek Sermayesi Programı, büyüme ve istihdam yaratma potansiyeline sahip işletmelerin ilk kuruluşlarında ya da devir alınmalarından sonra başlangıç sermayelerine destek sağlamak amacıyla uygulamaya konulmuştur.

KOBİ BİLGİLENDİRME PROGRAMI: Bu program kapsamında kurulan en önemli yapılanma Avrupa Bilgi Merkezleri Ağı'dır (European Info Center Network). KOBİ'lerin AB'ye ilişkin bilgilere erişimini kolaylaştırmak amacıyla 1987 yılında Komisyon tarafından kurulmuştur. Bu merkezlerin KOBİ'lere AB programları ve politikalarına (AB mevzuatı ve fon programları) ilişkin bilgi verme, güncel pazar ve ülke bilgileri temin etme, yönlendirme, danışmanlık sağlama ve işletmelere Avrupa'da iş ortağı arayışına yardımcı olma gibi işlevleri vardır.

TEKNOLOJİYE ERİŞİM VE TEKNOLOJİ TRANSFERİ VE BİLİMSEL-TEKNİK ARAŞTIRMA İLE TEKNOLOJİK GELİŞTİRME PROGRAMLARI: Bu programın alanlarında ise Komisyon Yenilik Aktarım Merkezleri (Innovation Relay Centers) faaliyet göstermektedir. Bu merkezler yenilikçi teknolojilerin Avrupa'daki işletmeler ve araştırma bölümlerine yayılmasını sağlamak için faaliyette bulunmaktadır. Bu merkezler, üniversite teknoloji merkezleri, ticaret odaları, bölgesel kalkınma ajansları gibi kamu organizasyonları tarafından desteklenmektedir.

İŞLETMELERARASI SINIR ÖTESİ İŞBİRLİĞİ PROGRAMLARI: Bu program kapsamında ise İşletmeler Arası İşbirliği Ağı (BC-Net) ve İşletmeleri Yakınlaştırma Bürosu (BRE) gibi iki ayrı yapı faaliyet göstermektedir. İşletmeler Arası İşbirliği Ağı bünyesinde sanayi ve ticaret odaları, meslek kuruluşları, bölgesel kalkınma ajansları, Avrupa İş Merkezleri, danışmanlık firmalarından oluşmakta ve ağ üyeleri tarafından gönderilen bilgilerin toplandığı bir bilgi merkezi oluşturmaktadır. Üyeleri arasında mali, ticari ve teknik işbirliği profilleri hazırlayarak firmalar arasında temas sağlanmaktadır. İşletmeleri Yakınlaştırma Bürosu ise iş ortağı arayan firmalar için sanayi ve ticaret odaları, meslek kuruluşları, bölgesel kalkınma ajansları gibi özel ve kamu kuruluşlarından toplanan faaliyet ve işbirliği alanlarını belirten profilleri

dergi, bülten, web sitesi gibi kaynaklarda yayınlayarak ilgili firmalara ulaştırılmaktadır. Bunların yanı sıra KOBİ'ler AB'nin Bölgesel Politikalar, AR-GE ve Çevre Politikaları gibi diğer konulardaki programlarına da dahil edilmiştir.

1.3.3 Türkiye’de KOBİ’lerle İlgili Çalışmalar

Türkiye’deki çalışmalar ise şu şekildedir ¹⁰ :

Türkiye’de 1980’lerin sonundan itibaren KOBİ’lerin desteklenmesi yönünde çalışmalar başlamıştır. KOBİ’lerin ülke ekonomisindeki payını artırmak, rekabet güçlerini geliştirmek ve sanayide entegrasyonu ekonomik gelişmeye uygun olarak gerçekleştirebilmek amacıyla Nisan 1990’da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) kurulmuştur. KOBİ politikalarının oluşturulması ve uygulamasında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Birliği gibi kuruluşlar da rol oynamaktadır.

Türkiye’de KOBİ’lere yönelik politikalar belirlenirken, KOBİ’lerin zayıf yönleri olarak belirtilen finansman ve teknoloji sorunları ile rekabet gücüne ilişkin sorunların çözümüne öncelik verilmektedir. Bu çerçevede, girişimcilik ve eğitimin önemi, daha ucuz ve daha hızlı iş kurma süreçleri geliştirilmesi, kanun ve mevzuat düzenlemeleri yapılması, nitelikli personel yetiştirilmesi, internet erişiminin geliştirilmesi ve KOBİ’lerin en iyi uygulamalar hakkında internet aracılığıyla bilgi sahibi olabilmesi, yeni pazarlara açılma, vergilendirme ve mali konularda iyileştirmeler yapılması, KOBİ’lerin teknolojik ve yenilikçilik kapasitesinin geliştirilmesi, uluslararası platformlarda KOBİ’lerin daha iyi temsil edilmesi konularına öncelik verilmektedir.

KOSGEB’in KOBİ’ler için sağladığı hizmetler; danışmanlık, eğitim, yurtdışı ihracat geliştirme desteği, iş geliştirme desteği, AR-GE desteği, teknoloji geliştirme desteği, CE işaretlemesine ilişkin test ve analiz desteği ve finansal destektir.

¹⁰ İrten, A.g.y, s.6.

1.4 KOBİ UFRS GEREKSİNİMİ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı hazırlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu; küçük ve orta ölçekli menkul kıymetleri örgütlenmiş bir piyasada işlem görmeyen şirketler için basite indirgenmiş bir muhasebe seti taslağı yayınlamış bulunmaktadır. Önerilen standart UFRS'yi esas almakla beraber KOBİ'lere ait finansal tabloları kullananların gereksinimlerini ve fayda-maliyet analizini dikkate alan bazı basitleştirmeler içermektedir.

Şöyle ki, öncelikle KOBİ'ler için zaman, maliyet, kaynak, büyüklük, gereklilik gibi kısıtlara değinilmelidir ¹¹:

Zaman: UFRS'ye göre rapor hazırlamak detaylı ve uzmanlık gerektiren bir iştir. Ciddi bir mesai harcanmasını gerekli kılar.

Maliyet: UFRS'ye göre rapor hazırlamak için bir ekip oluşturulmalı, uzman kişilerin istihdamına özen gösterilmelidir. Bu ise Genel Yönetim Giderlerini artırıcı bir etki yapar

Kaynak: Zaten kıt olan işletme kaynakları yapılan işin aslından çok bir prosedür dizisi olan raporlamaya kaydırılamayabilir.

Büüklük: İşletmenin belli bir büyüklüğe ulaşmaması onu daha az kişiye karşı yükümlü yapar. Bu yüzden örneğin yurtdışı kanunlarına göre rapor hazırlamaya gerek olmayan bir işletme bunu isteyerek yapması düşünülemez.

Gereklilik: Acaba işletme hayatiyetini devam ettirmek için uzun zaman alan maliyeti yüksek süreçler sonunda elde edeceği raporlara gerçekten gereksinim duyacak mıdır? KOBİ'ler için bu sorunun cevabı genelde hayırdır.

Yukarıda değinilen kısıtlar irdelendiğinde;

¹¹ Sinan Aslan, "Kobi'ler İçin UFRS ile Global Uyum Süreci", **İİBF Dergisi**, Marmara Üniversitesi, Sayı:2, Cilt:23, 2007,s.218.

- UFRS'nin gereksinimlerinin çok üstünde standartlar getirmesi
- İşletme ölçeğinin küçüklüğünden dolayı bazı standartların uygulama alanı bulamaması
- Bu standartlara uyularak yapılacak raporlamanın fayda/maliyet ilkesi gereği uygun olmaması gibi nedenlerle UFRS uygulamak doğru olmayacaktır.

Ancak bu gibi kısıtlar UFRS den vazgeçileceği anlamına gelmeyecektir. Çünkü amaç ortak bir dil ortaya çıkarmak ve bunu uygulamaktır. Bu nedenle UMSK bu kısıtlar nedeniyle yeni arayışlara girmiş en nihayetinde ilk çalışmasını 2004 yılında yaparak üyeleri üzerinde bir anket yapmıştır. Anket sonuçları daha sonra bir taslak metine çevrilerek tekrar görüşmeye açılmıştır¹².

KOBİ'ler için UFRS bir kısaltmadan çok bir sadeleştirme özelliğindedir. Sadece gereksinime göre örgütlenmiş KOBİ'lerin, her yönüyle kurumlarını oluşturmuş büyük işletmelere göre elbette ki farkı olacaktır. Zaten burada adı geçen sadeleştirme bu iki büyüklüğün izdüşümü olarak UFRS'ye yansımadır.

1.5 KOBİ UFRS'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yapılan araştırmalarda genel kabul görmüş sonuç KOBİ'lerde doğrudan UFRS'nin uygulanmaması şeklindedir. Bunun sonucu olarak KOBİ'ler için yeni bir muhasebe standartları çalışması başlatılmıştır. Kasım 2006 itibarıyla taslak standartlar yayınlanmaya başlanmıştır. Taslaklar genelde UFRS'nin biraz daha basite indirgenmiş hali şeklindedir. Ancak burada UFRS'nin özetidir demek doğru olmaz. Çünkü UFRS'de olmayan bazı durumlar burada ele alınmıştır¹³.

¹² Volkan Demir, "KOBİler için UFRS'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMÖ, sayı 80, Mart-Nisan 2007, s.47.

¹³ Süleyman UYAR, **Kobiler İçin Muhasebe Standartları**, 2007
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/s.1>.

UMSK'nın KOBİ'ler için UFRS'yi geliştirme süreci şu şekilde özetlenebilir¹⁴ :

- UMSK, 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında KOBİ standardını görüşmüştür.
- Haziran 2004'te bir tartışma belgesi yayınlanmıştır (UMSK tarafından hazırlanan bu tartışma belgesinin adı KOBİ'ler için Muhasebe Standartlarına Ön Hazırlık'tır -Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities-). 2004 yılının sonunda tartışma belgesine gelen cevaplar incelenmiştir.
- Ocak 2005'te geçici kararlar alınmıştır. Ülkelerdeki standart hazırlayan ve kullananların çalışma gruplarına dahil edilmesini de içeren bazı kararlar alınmıştır.
- 1 Nisan 2005'te tartışma belgesi gönderilen tüm taraflara bir anket (Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi) gönderilmiş ve bu anket kamuoyunun görüşlerini almak için web sitesinden yayınlanmıştır.
- 28 Haziran 2005'te Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi'ne gelen cevaplar UMSK'nın danışma kurulu ile tartışılmış ve danışma kurulundan görüşler alınmıştır.
- 29-30 Haziran 2005'te UMSK'nın KOBİ çalışma grubu toplanmış, cevaplar tartışılmış ve UMSK'ya tavsiyelerde bulunulmuştur.
- 26 Eylül 2005'te tüm dünyadaki 40'ın üzerinde standart düzenleyici kuruluş ile görüşülmüştür.
- 13–14 Ekim 2005'de muhasebeleştirme ve ölçme konusunda muhtemel sadeleştirmeler için yuvarlak masa toplantıları yapılmıştır.
- Ocak 2006'da bir taslak üzerinde ilk tartışmalar yapılmıştır.

¹⁴ Demir, a.g.m, s.47-48.

- Şubat ve Mart 2006'da tartışma taslağı UMSK'da ayrıntılı olarak görüşülmüştür.

- Şubat 2007'de standartlar son taslak olarak kamuoyunun görüşlerine açılmıştır ve 1 Ekim 2007 tarihine kadar görüş alma süreci devam etmiştir.

Tüm görüşler toplanıp değerlendirildikten sonra 2009 yılında taslaklar standartlara dönüştürülecektir.

1.6 DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE KOBİ UFRS ÇALIŞMALARI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanımını artırmak, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ) finansal raporlama gereksinimlerini karşılamak için KOBİ'lere özel bir muhasebe standardı hazırlama çalışmalarını tamamlamış ve "KOBİ'ler için UFRS" nin son taslağını hazırlayarak görüş ve önerilere sunmuştur. KOBİ'lerin finansal raporlamaya duydukları gereksinim ile birlikte, KOBİ'ler için ayrı bir standart hazırlanmasının bir diğer nedeni de KOBİ'lerin ülke ekonomilerinde sahip oldukları önemdir. Sadece Avrupa Birliği'nde beş milyondan fazla KOBİ statüsünde işletme olduğu tahmin edilmektedir. KOBİ'ler için hazırlanan bu standardın kullanılması ülkelerin düzenleyici kuruluşlarının kararlarına bağlıdır.

KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağı, tam set UFRS'nin sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş halidir. Bu standart KOBİ'lerin gereksinimlerini karşılamadığında işletmeler tam set UFRS' ye başvurabileceklerdir.

KOBİ'ler için UFRS'nin hazırlanmasında Dünya Bankası, IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) gibi organizasyonların yanında, standartlara destek veren ve hazırlanma sürecine katılan EFRAG¹⁵ (European Financial Reporting Advisory Group- Avrupa Finansal Raporlama

¹⁵ **EFRAG:** Avrupa Komisyonuna UMSK'nın yayınladığı UFRS'lerin teknik yapısı konusunda danışmanlık yapmak üzere 2001 yılında kurulmuştur. EFRAG, Avrupa Sermaye Piyasalarında öne çıkan Avrupa şirketleri tarafından kurulmuş özel bir kuruldur (www.efrag.org/content/default.asp : 13 Nisan 2007).

Danışma Grubu) ve FEE¹⁶ (Federation des Experts Comptables Europeens-Avrupa Uzman Muhasebeciler Federasyonu) de geline son aşamada etkili olmuştur¹⁷.

UFRS zaman zaman BASEL-2 kriterleri ile karıştırılır. Ancak önemli fark şudur ki; Basel-2 yeterlilik kriterleri bütünü olup özellikle sermaye yeterliliğine vurgu yaparken, UFRS kapsamlı bir standart getirme kaygısını taşır. Esasen bu iki kıstasın biri olmadan diğeri eksik kalacaktır. Ancak UFRS daha kapsamlı bir standartlar bütünüdür¹⁸.

Benzer bir standardın Türkiye’de yayınlanabilmesi amacıyla Kasım 2005’te Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bünyesinde KOBİ Muhasebe Standardı Çalışma Grubu kurulmuştur ve grup halen çalışmalarını uluslararası gelişmelere paralel olarak devam ettirmektedir. Zaten KOBİ’ler için UFRS bir kısaltmadan çok bir sadeleştirme özelliğindedir. Sadece gereksinime göre örgütlenmiş KOBİ’lerin, her yönüyle kurumlarını oluşturmuş büyük işletmelere göre elbette ki farkı olacaktır. Zaten burada adı geçen sadeleştirme bu iki büyüklüğün izdüşümü olarak UFRS’ye yansımadır. Bu görev de TMSK’ya aittir¹⁹.

TMSK’nın KOBİ Muhasebe Standartları’na yaklaşımı ise şu şekildedir²⁰:

- Kasım 2005’te meslek örgütü ve meslekle ilgili diğeri önemli grup temsilcilerinin katıldığı bir yuvarlak masa toplantısı ile Türkiye’de KOBİ muhasebe standardına olan gereksinim ortaya konulmuş ve bu konudaki yetkilinin TMSK olması gerektiği sonucuna varılmıştır.
- TMSK şu anda KOBİ muhasebe standartlarına yönelik yeni bir komisyon oluşturmuştur. UFRS Kurulu’nun yaptığı çalışmalar yakından

¹⁶ **FEE:** Avrupa’daki muhasebe mesleğini temsil eden, 1987 yılında Belçika’nın Brüksel şehrinde kurulan bir organizasyondur. Bu organizasyonu, muhasebe meslek mensuplarının üyesi olduğu, 32 ülkeden 500.000’nin üzerinde üyesi olan 44 üye kuruluş oluşturmaktadır.

¹⁷ Demir, a.g.m, s.49.

¹⁸ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, UFRS ve Basel-II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri, İSMIMO, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:76, Haziran-Temmuz 2006.

¹⁹ <http://www.tmsk.org.tr>

²⁰ Serdar Özkan, **Kobi’ler İçin Muhasebe Standartları**, 2007, (www.abigem.org/TR/dosyagoster.aspx?DIL=1&BELGEANAH=2623&DOSYASIM=KOBIMUS.pdf).

izlenmektedir ve UFRS Kurulu'nun oluşturacağı KOBİ muhasebe standartları Türkiye'ye en kısa sürede getirilecektir.

Türkiye'de şirketlerin takip etmek zorunda olduğu yasal çerçeve halen VUK, THP ve TTK tarafından düzenlenmektedir. Ancak TTK tasarısının yasalaşması ile birlikte muhasebe standartlarını uygulamada tek yetkili TMSK olacaktır. Böylece TMSK'nın IAS/UFRS bazında hazırladığı TMS-TFRS'ye dönüşüm gerçekleşecektir. Görüldüğü gibi tüm bu gelişmeler muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikleri de beraberinde getirmektedir ²¹.

Ayrıca yeni Türk Ticaret Kanunu taslağı da “değişik ölçütlerdeki işletmeler” için farklı düzenlemeler yapılabileceğini “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnaî standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar ” maddesiyle ²² öngörmektedir.

²¹ Aslan, a.g.m, s.218.

²² Yeni Türk Ticaret Kanun Taslağı, m.88 / 3, (taslağın tam metni için: http://www.alomaliye.com/download/turk_ticaret_tasari.zip).

2.BÖLÜM

2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA

Finansal tabloların amacı, kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır ²³.

21. yüzyıl işletme çevresindeki gelişmeler işletmeleri kapalı bir kutu olmaya çıkmaktan zorlamaktadır. Daha önceki kullanılan yöntemler gün geçtikçe kullanılamaz hale gelmekte hatta bazen arzu edilen sonuçlarla ilgisi olmayan sonuçlara ulaşılmaktadır.

Hızlı teknolojik ve ekonomik değişiklikler müşteri profilini ve beklentilerini değiştirmiş rekabet olgusunu güçlendirmiştir. Bunun yanı sıra pazarlama anlayışı da değişerek yerel pazarlardan dış pazarlara açılma gereği duyulmuştur. Tam bu noktada işletmeler dış ticaret bilgi birikimleri ve tecrübeleriyle yeni pazarlar bulma sevincini yaşarken; pazarlamadan çok fazla unsuru içeren, farklı bir ülkeyle ticaretten daha önemli bir bakış açısının gerekliliğine vurgu yapan “küreselleşme” ile yüzleşmişlerdir.

Küreselleşme en basit tanımıyla üretim faktörlerinin ve bu faktörlerin bir araya getirilmesi sonucu ortaya çıkarılan mal ve hizmetlerin serbest dolaşımıdır. Bu tanım bünyesinde “serbest dolaşım” gibi önemli bir sorunu içerir.

Önceden uluslararası ticaret daha çok bir ya da daha fazla ülke ile alıcı ve satıcı taraflarından oluşan, mal-hizmet-para döngüsünü tanımlardı. Küreselleşme ise mal-hizmet-para döngüsüne insan ve davranışını, kaliteyi, sürekliliği, güvenilirliği, bilinirliği yani en geniş ifadeyle sosyal, kültürel ve psikolojik etmenlerinde katılmasını savundu. İster sadece kendi ülkesinde faaliyet gösterebilir ister tek bir ülkeyle alışveriş yapılsın ister deniz aşırı bir üretim ve pazarlama stratejisi belirlensin işletmelerin ancak “küresel düşünerek ve yerel hareket ederek” başarıya ulaşabilecekleri vurgulandı.

²³ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, 1.baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.3.

Bunun içinse sahaya inerek iş yapılan ülke ya da ülkelerde temsilcilik, şube, acente, fabrika gibi işyerleri açmaya başlanması gerekiyordu. İşte bu noktada ciddi bir sıkıntı ortaya çıktı. İşletmeler, artık, çeşitli sebeplerden dolayı faaliyetlerini devam ettirebilmek, geliştirmek için faaliyetleriyle ilgili verileri, sonuçları hedeflenen pazarın bulunduğu ülkenin ilgili makamlarına sunmak zorundaydı.

2.1 UFRS GEREĞİNİN DOĞUŞU

Bir işletmede o işletmenin varlığını ve sermaye yapısını, alacak ve borçlarını etkileyecek her türlü hareketin ilgili ülke yasalarına göre usulen doğru bir şekilde tutulmasını, işle ilgili bilgi ve belgelerin tasnif edilmesini ve raporlanmasını görev edinen muhasebe sisteminin öngördüğü standartlar, şablonlar her ülkede farklıydı. Hatta federal devlet yapısının söz konusu olduğu ülkelerde eyaletten eyalete göre de farklı uygulamalar mevcut ve mümkündü. Bu noktadan hareketle doğabilecek birkaç sorundan bahsedebiliriz ²⁴:

a- Kendi aralarında doğabilecek sorunlar:

A ülkesinde yerleşik bir XYZ şirketinin B ülkesinde direk ya da dolaylı faaliyet göstermesi ya da ABC şirketiyle herhangi bir şekilde ortak faaliyet göstermesi nedeniyle muhasebe kayıt ve sonuçlarına gereksinim duyulacaktır. Bu bir kredi talebi ya da bir anlaşmazlık gibi resmi işler nedeniyle mümkün olabileceği gibi söz konusu işletmelerin birbirlerine karşı bildirimde bulunma gibi yönetsel yükümlülüklerinden de kaynaklanabilir. Burada şuna cevap vermek oldukça zordur; iki ayrı şirketin yerleşik olduğu iki farklı ülkenin muhasebe kayıt ve sonuç yöntemleri arasında ne gibi farklılıklar vardır ve bunlar nasıl bertaraf edilecektir? Fark büyük olasılıkla çoktur, örneğin sadece Avrupa'da 28 farklı muhasebe uygulama sistemi bulunmaktadır. Bunun yanı sıra bertaraf gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Çünkü muhasebe ve

²⁴ Örneklerin derlenmesinde Ümit Ataman, Haluk Sumer, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, 8.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2003 ve Dış Ticaret Muhasebesi ders notlarından yararlanılmıştır.

vergi yasaları emredici kurallar kapsamında olup tarafların anlaşarak bir orta yol çizmelerine imkân vermeyecektir.

b- Devlete karşı yükümlülüklerle ilgili doğabilecek sorunlar:

Söz konusu XYZ işletmesi yerleşik olduğu A ülkesindeki vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için ortağı olan ABC işletmesinin de verilerine gereksinim duyacaktır. Bu noktada iki ülke için aynı anlama gelen verilere gereksinim duyulacaktır. Bu da farklı kanunların uygulanarak farklı sonuçların alınmasının doğallığı karşısında önemli bir sorundur.

c- Menkul Kıymet Piyasaları Açısından Doğabilecek Sorunlar:

1970'lerden sonra menkul kıymet piyasalarında ciddi bir gelişme yaşanmış, artık sanayi ve ticarete yapılan fiziki yatırımın yanında bu sanayi ve ticaret firmalarının hisse ve borçlanma senetlerinin de bir yatırım ve kazanç aracı olmaya başladığı döneme girilmiştir. Özellikle yurt dışındaki piyasalara yatırım yapmak isteyen yatırımcıların yatırım kararı verirken kendilerine rehber olacak bilgi, belge ve finansal raporlara gereksinim duyması normalken her ülke için farklı olan raporlama standartları önemli bir sorundur. Her yatırım yapılacak ülke ile ilgili muhasebe teknikleri ve raporlama standartlarıyla ilgili yöntem ve yasalara vakıf olmak da pek mümkün değildir. Bunun için alınacak herhangi bir danışmanlık, aracılık, çeviri vb. gibi hizmetlerin gerek kalitesi gerek maliyeti yatırımdan daha önemli bir sorun olduğundan ortak bir dile gereksinim duyulmaktadır. Yasalarla belirlenmiş standartların ve uygulamaların yabancı yatırımcıya her hangi bir danışmanın sağlayacağı güvenden daha fazlasını vereceği aşikârdır. Bunun yanı sıra menkul kıymet piyasaları uzun dönemde ilgili ekonominin hem aynası hem sigortasıdır. Bu piyasaların trilyon dolarları aşan işlem hacmiyle bugün reel sektör üretim ve harcama rakamlarının kat kat üzerinde olması ortak bir standart için doğal bir baskı oluşturmaktadır.

Yukarıda en genel şekliyle açıklanan gerekler bir uluslararası standartlar bütünü'nün oluşturulması çalışmalarına yol açmıştır.

2.2 BİR STANDARDIN YAYINLANMA SÜRECİ

UFRS'nin doğuşu bu standartları belirleyen kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (UMSK=IASB= International Accounting Standards Board) temeli olan 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC=International Accounting Committee) adıyla kurulmasıyla başlar. Bu komite 1973 tarihinde on ülkenin muhasebe örgütlerinin anlaşmasıyla kuruldu. Yine bu örgütlerin uluslararası alanda çalışmaları 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) adı altında sürdürüldü. 1981 yılında IASC ve IFAC'ın üyeleri anlaşarak uluslararası alanda çalışma yapma, standart oluşturma ve yayınlama konusunda tek yetkili organın IASC olduğuna karar verdiler ve IFAC'ın tüm üyeleri IASC üyesi sayıldı. Bu komitenin oluşturduğu kurul olan IASB, bugün 112 ülkenin 153 meslek örgütünden 2,2 milyondan fazla muhasebecinin üye olduğu büyük bir çalışma kurulusudur, merkezi Londra'da olup uluslararası alanda bağımsız olarak muhasebe standardı oluşturmada ve yayınlamada kabul edilen bir otoritedir ²⁵.

Bu kurulca yayınlanan bir standardın yayınlanması şu çerçeve dahilinde gerçekleşir ²⁶:

Öncelikle kurul tarafından bir konu belirlenerek, alt kurul olan uzmanlık kuruluna gönderilir. Burada incelenen konu eğer gerek duyulmuşsa bir öneri olarak ön taslak adıyla tekrar kurula tartışılması için gönderilir. Öntaslak üye sayısının üçte ikisinin kabulü şartı yerine getirilirse taslak haline getirilir ve üye kuruluşlara gönderilir. Üyeler belirli bir tarihe kadar görüş ve önerilerini kurula sunarlar. Kurul bu görüş ve öneriler ışığında taslağa son şeklini vererek oylamaya sunar. Oylamada dörtte üç kabul şartının sağlanması halinde bir yürürlük tarihi belirlenerek yayınlanır.

²⁵ <http://www.iasb.org/>

²⁶ Ufuk Doğruer, AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye Geçiş, 2008, (<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003>, (18.02.2008) , s.4.

Kurul kararlarının ve standartların bağlayıcılığı ve yaptırımını yoktur. Bu zorunluluk olsun veya olmasın, günümüz iş dünyasının, yukarıda değinilen küreselleşme gibi, uluslararası ticari faaliyetler gibi şartları UFRS' yi uluslararası bir kanun haline getirmiştir ki bu nedenle bu kurula üye ülkeler bir standart belirlendiğinde ülkelerinde bunu genellikle bir çeviri şeklinde yayınlamaya çalışırlar.

2.3 TÜRKİYE'DE UFRS ÇALIŞMALARI VE UYGULAMALARI

Türkiye'de UFRS çalışmalarının temeli 1979'da Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) bakanlar kurulundan aldığı izinle yukarı IASC'a katılmasıyla atılmıştır. Daha sonra 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) katılımı gerçekleşmiştir²⁷

Şu an Türkiye'de bu çalışmalar başta Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu olmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) işbirliğinde yürütülmektedir.

2.3.1 Türkiye Muhasebe Standartları

UMSK'nın 2000 yılına kadar yayımlamış olduğu standartlar UMS (IAS) olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra ise UMSK, o güne kadar yayımlanmış olan standartlarla ilgili olarak uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmaları yaparak, yeni yürürlüğe koyduğu standartları UFRS (IFRS) adı altında tanımlamaya başlamıştır²⁸.

IASB'ın yayınladığı her standartta Türkiye'nin muhasebe otoriteleri de söz sahibidir ve yayınlanan her standart görünürde tavsiye niteliği taşısa da ülkenin muhasebe uygulamaları ve raporlamaları açısından hem iş dünyasının dünya piyasalarıyla uyumu, ortak dili konuşması hem de Avrupa Birliği uyum sürecinin bir zorunluluğudur. Bu nedenle bir standart yayınlandığı anda dilimize çevrilerek uygulamaya geçilmesi ile ilgili

²⁷ <http://www.tmud.org.tr/>

²⁸ Nalân Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", **MÖDAV**, İSMMO, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, s.102.

çalışmalara başlanır. Bu nedenle dünya genelinde yayınlanmış herhangi bir UMS'nin, UFRS'nin Türkiye'deki karşılığı TMS'dir.

Türkiye'de UMS'nin yerini TMS aldığı gibi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun karşılığı da Türkiye Muhasebe Standartları Kuruludur. Bu kurulun görevi muhasebe standartlarının oluşturulmasını ve yayınlamasını sağlamaktır. Ancak, zaten standart oluşturulduğu için çeviri yapma ve yayınlama demek daha doğru olacaktır.

Yasal tanımı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü kılınan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı dışındaki gerçek ve tüzel kişilere ait finansal tabloların gereksinime uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlayan Türkiye Muhasebe Standartlarını kavramsal çerçeveye uygun olarak saptar ve yayınlar. TMSK, kamu otoritesinin, değişik gereksinimleri göz önünde bulundurarak ilave şartlar belirleyebileceğini de özellikle dikkate alır. Ancak, söz konusu şartlara diğer kullanıcıların gereksinimi olmadığı durumlarda, diğer kullanıcılar için hazırlanmakta olan finansal tablolar bu şartlardan etkilenmez ²⁹.

Kurul bir başkan, bir başkan yardımcısı ve yedi üyeden oluşmaktadır. Bu üyeler TÜRMOB, Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK), Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, SPK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve BDDK temsilcilerinden seçilir ³⁰.

2.3.2 Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Uygulama

Türkiye'de SerPK'ya tabi işletmeler bu standartları kullanmakla mükellefken bu kanun kapsamı dışında olup Ticaret Kanunumuza tabi işletmelerde böyle bir yükümlülük yoktur. Ancak işletmeler dilerse raporlarını UFRS' ye göre yayınlatabilirler. Bunu seçme özgürlüğünün olması demek UFRS'nin SerPK'ya tabi işletmeler için gerekli Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) tabi işletmeler için gereksiz anlamına gelmemektedir. Burada SerPK'ya tabi

²⁹ Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No: 1, 16.01.2005 / 25702, md. 5.

³⁰ <http://www.tmsk.org.tr/>

işletmelerin belli bir büyüklüğe ulaşmış olmaları, bazılarının çok uluslu olması, halka açık olmaları ve yabancı yatırımcılar tarafından tercih edilebilirlik gibi özelliklerinin UFRS' nin uygulanmasına hız ve öncelik verme gereğinden kaynaklanır. Türkiye'de yeni ticaret kanun taslağında bu işletmelerin de artık zorunlu olarak UFRS' yi uygulamasıyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Şöyle ki ³¹, 64 ila 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler (yani 1. sınıf tacirler) gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar, denilmektedir.

Türkiye'de halka açık şirketlerin menkul kıymet hareketlerini yöneten ve denetleyen bir üst kurul olan Sermaye Piyasası Kurulunun(SPK) bu standartları uygulaması bu açıdan bakıldığında oldukça manidardır. Şöyle ki; bu standartlardan önce SerPK'ya tabi olan bir şirket ister yerli ister çok uluslu olsun raporlarını önce mevcut yasalara göre çıkarır daha sonra da UFRS' ye uyarlardı. Bu ise tahmin ciddi bir zaman ve maliyet kaynağı olduğı gibi kargaşayı da beraberinde getiriyordu. Çünkü mevcut standartlara göre çıkarılan raporlar UFRS' ye uyarlanırken neyin nereye denk geleceğı bir sorun olduğı gibi farklı işletmeler farklı uyarlamalar yapıyordu. SPK' nın UFRS' yi Türkiye'de uygulamaya başlaması bu şirketleri önemli bir yükten kurtarmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu, muhasebe standartlarının UFRS ile tam uyumunun sağlanması amacıyla, 2002 yılı başı itibarıyla başlatılan ve İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, akademisyenler ve özel sektör temsilcilerinin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda hazırlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" Taslağı, görüşleri alınmak üzere Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TÜRMOB ve benzeri meslek odalarına gönderilmiş ve kurul'un internet sitesi aracılığıyla

³¹ Yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı, m.88 / 1.

kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur ³². Bu kapsamda, gelen görüşler çerçevesinde gözden geçirilen tebliğ taslağı, nihai olarak tam set halinde 33 adet standart yayınlanmıştır. Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile yer verilen bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketleri tebliğ kapsamına alınarak söz konusu tebliğ uyarınca raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır ³³.

2.3.3 Türk Ticaret Kanunu Yönünden Uygulama

SerPK'ya tabi olarak SPK da işlem gören şirketler TTK ya tabi olanlara göre oldukça büyüktür. Bunun yanı sıra Türkiye'de devlet işletmeleri ve SPK ya tabi işletmelerin dışındaki işletmelerin tamamına yakını KOBİ olarak kısaltılan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler'dir. Bu yalnızca Türkiye'ye özgü bir durum değildir. Şöyle ki, ABD'de Avrupa ülkelerinde de bu oran pek farklı değildir. KOBİ'lerin ölçek olarak daha küçük olması, SerPK'ya tabi olmamaları, UFRS'nin gelişimini tam olarak tamamlamaması gibi nedenlerle KOBİ'ler, geçici olarak UFRS kapsamı dışında tutulmaktadır. Esasen UFRS ye geçmeleri de birçok yandan sorunlu ve mahzurludur ³⁴.

Ancak yeni Türk Ticaret Kanunu taslağında KOBİ'lerin de UFRS'yi uygulamaları ile ilgili düzenlemeler öngörmektedir ³⁵.

2.3.4 Vergi Usul Kanunu Yönünden Uygulama

Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile bu Kavramsal Çerçeve de yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunundaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu itibarla, mükellefler Türkiye Muhasebe Standartlarına göre

³² <http://www.spk.gov.tr/index.aspx>

³³ Doğruer, a.g.m, s.6–7.

³⁴ Aslan Sinan, “Kobi’ler İçin Ufrs ile Global Uyum Süreci”, **İİBF Dergisi**, Marmara Üniversitesi, Sayı:2, Cilt:23, 2007.

³⁵ Yeni Türk Ticaret Kanun Taslağı, m.88 / 3.

düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kardan hareketle, Vergi Usûl Kanunundaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kara eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır. Maliye Bakanlığının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak koşuluyla ihtiyatlı ve sınırlayıcı düzenlemeler yapma ve mükelleflerden ek mali tablolar ile raporlar isteme hakkı saklıdır ³⁶.

Maliye Bakanlığı gerekli gördüğünde UMS veya UFRS'yi söz konusu mevzuat kapsamına almaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer 290. maddesi UMS 17'e paralel bir düzenlemedir. Benzer şekilde 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 25. madde ile Mükerrer 298. madde, UMS 29 paralelinde bir düzenlemedir. Yine bir başka örnek Vergi Usul Kanunu 333 sayılı Genel Tebliğ kapsamının UMS ve UFRS'den etkilenecek ve faydalı ömür temeline dayanılarak hazırlanmıştır ³⁷.

2.3.5 BDDK Yönünden Uygulama

Bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesi kapsamında muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabi bırakılmıştır. Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Özel hesap dönemi olan işletmeler için ise, Tebliğ'in 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap döneminden sonraki ilk ara mali tablolardan başlamak üzere uygulanmaya başlamıştır. BDDK tarafından, Haziran 2002'de yayımlanan "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 17 adet muhasebe standardı uygulamaya konulmuştur. Kurum tarafından yönetmeliğin amacı, bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları,

³⁶ A.g.t, md. 6.

³⁷ Doğruer, a.g.m, s.15.

mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi olarak tanımlanmıştır³⁸.

2.3.6 Resmi Kurum Ve Kuruluşlar İstisnası

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki devlete ait teşebbüsler UFRS'den istisnadır.

2.3.7 Türkiye’de UFRS’nin Geleceği

Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nın 88'inci maddesi ile de tacirlerin muhasebeye ilişkin konularda doğrudan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uyulması hususu hükme bağlanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece önemli bir standartlar seti olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarında dünyada genel kabul görmüş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları esas alınarak düzenlenen finansal tablolara olan güven artacaktır. Bu güvenin sağlanabilmesi için Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının aynen kabul edilerek uygulanması amacıyla gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Meslek mensuplarının söz konusu Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına bir an önce uyumlarının sağlanabilmesi amacıyla gerekli eğitim çalışmalarına meslek odaları bünyesinde başlanması gerekmektedir³⁹.

³⁸ Doğruer, a.g.m, s.7.

³⁹ Doğruer, a.g.m, s.7.

3.BÖLÜM

3. MEVCUT UYGULAMALAR, KOBİ UFRS TASLAĞININ YAPISI VE KARŞILAŞTIRMALAR

3.1 MEVCUT UYGULAMALAR

Türkiye’de raporlama standartlarında yapılan son köklü değişik Tekdüzen Hesap Planı idi. Bu plana göre yapılan raporlamalar o günün şartlarında gereksinimlere cevap verirken günümüz şartlarına cevap verememektedir. Bu nedenle UFRS, mevcut raporların içerik ve şekillerinde bir takım değişikliğe gitmekte, bunun yanı sıra bazı yeni raporları da öngörmektedir.

3.1.1 Tekdüzen Hesap Planı

Maliye Bakanlığı’nın 1992’de yayımladığı muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu, tekdüzen hesap planı bulunmaktadır⁴⁰. Bu tebliğ kapsamında yayınlanan hesap çerçevesi olan THP’nin UFRS uyum sağlamakta zorlanmayacağı görüşü hâkimdir. Bunun nedeni THP’nin muhasebe dünyasındaki gelişmeler doğrultusunda hazırlanması ve uygulamaya konulmasıdır.

THP, işletmelerin faaliyet sonuçlarını ifade etmeleri için iki temel rapor öngörmüştür. Bunlardan biri bilanço diğeri ise gelir tablosudur. Bu iki rapor aynı zamanda vergilemeye esas teşkil ederler. Bu nedenledir ki Türkiye’deki raporlama anlayışı vergilemeyi esas alır. Bu anlayışa göre önemli olan “vergi” yi etkileyecek unsurlardır. Bu ise eksik ve yanlış bir bakış açısıdır. UFRS’nin ve yanında KOBİ’ler için uygulanacak standartlar bütünü bu bakış açısını değiştirecektir.

THP’ de 1 ile başlayan hesaplar dönen varlıkları, 2 ile başlayan hesaplar duran varlıkları gösterir ve bilançonun varlıklar (aktifler) kısmını oluşturur. 3 ile başlayan hesaplar kısa vadeli yabancı kaynakları, 4 ile başlayan hesaplar

⁴⁰ Nalân Akdoğan ve Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMO, Sayı: 84, 2007, s.30.

uzun vadeli yabancı kaynakları, 5 ile başlayan hesaplar da özkaynakları gösterir ve bilançonun kaynaklar (pasifler) kısmını oluşturur. Yani bu hesaplar bilanço hesaplarıdır. 6 ile başlayan hesaplar ise gelir ve giderleri gösterir ve gelir tablosunda yer alırlar. 7'li hesaplar maliyet hesaplarıdır; 7a veya 7b diye iki farklı sistem kullanılarak muhasebeleştirilirler. 9 no.lu hesap sınıfı ise nazım hesaplara ayrılmıştır. Nazım hesapların belirlenmiş kodları ya da kod karşılıkları yoktur; muhasebeciler bunları kullanarak bazı açıklamalarda bulunabilir ⁴¹.

Türkiye’de şirketler, bankalar, katılım bankaları ve sigorta şirketleri olmak üzere 4 çeşit THP kullanılmaktadır ⁴². Bu çalışmada bahsi geçen şirketler için tekdüzen hesap planı ve çift taraflı kayıt sistemi 01.01.1994 yılında zorunlu hale getirilmiştir ⁴³.

3.1.2 Yasaların Öngördüğü Raporlar

Yasaların öngördüğü vergilemeye ve denetime esas tablolar bilanço ve gelir tablosu olmak üzere ikiye ayrılır. Bu tabloları çıkarmak her işletme için yasal bir zorunluluktur. Aşağıda bu iki tabloyla ilgili bilgilere yer verilmiştir. Ancak bu tabloların dışında da, işletmelerin faaliyetlerini daha kolay takip edebilmeleri adına, örneğin satışların maliyeti tablosu gibi, başka tablolar da çıkarılabilmektedir. Bu tablolara burada değinilmeyecektir.

3.1.2.1 Bilanço

Bilanço bir işletmenin belli bir andaki varlıklarını ve bu varlıkların hukuki durumlarını, kaynaklarını gösteren bir tablodur. Bu tablo iki kısımdan oluşur

⁴⁴ :

Varlıklar kısmında;

- para ile ifade edilen değerler ve alacakları içeren dönen varlıklar,

⁴¹ Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ, 22.06.2002 / 24793 (mükerrer sayı).

⁴² Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 26.12.1992 / 21447 (mükerrer), m.4.

⁴³ A.g.t, m.7.

⁴⁴ Yunus Kishalı, Selman A.Erden, Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, 1.Baskı, Isparta, Tuğra Ofset, 2000, s.327.

- bir hesap dönemi içerisinde paraya çevrilmesi mümkün varlıklar ile üretimde kullanılarak tüketilebilecek varlıkları içeren duran varlıklar yer alır. Varlıklar, bilançonun sol tarafını oluşturur ve aktifler diye tabir edilir.

Kaynaklar kısmında;

- bir hesap dönemi içinde ödenebilecek borçları içeren kısa vadeli borçlar,
- ortaklar tarafından işletmenin kuruluşu sırasında veya daha sonra işletmeye getirilen kaynakları, dağıtılmamış kârları ve bir takım fonları içeren sermaye yer alır.

Bilanço, biri muhasebe, diğeri çıkarılış sebebi olmak üzere, iki ayrı yaklaşıma göre sınıflandırılmaktadır ⁴⁵.

Bu çalışmanın kapsamına giren bilançolar muhasebe açısından bilançolar olup ticari bilanço ve mali bilanço olmak üzere ikiye ayrılır :

- Ticari bilanço ⁴⁶; TTK ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tanzim edilmiş bilançodur. Bu bilançoda yer alan kâr veya zarara ticari kâr veya ticari zarar adı verilir.
- Mali bilanço ⁴⁷; vergi kanunları esas alınarak tanzim edilen bilançodur. Bu bilançoda yer alan kâra ise mali kâr veya mali zarar adı verilir.

3.1.2.2 Gelir Tablosu

İşletmenin belli bir dönemdeki – ki bu genelde bir hesap dönemidir- gelir ve giderlerini türler itibarıyla gösteren, karşılaştıran ve böylece dönem sonu durumu yani mali faaliyetlerin sonucunu özetleyen bir tablodur. Bu tablonun temelini 690-Dönem Kârı veya Zararı Hesabı oluşturur. Bu hesabın bakiyesine ulaşmak içinse 600'le başlayan hesaplar olan gelir gider

⁴⁵ Kışalı, Erden, Işıklılar, a.g.e, s.328.

⁴⁶ Kışalı, Erden, Işıklılar, a.g.e, s.328.

⁴⁷ Kışalı, Erden, Işıklılar, a.g.e, s.329.

hesaplarının ve 700'le başlayan maliyet hesaplarının bakiyeleri kullanılır. Yani THP'deki 600 ve 700'lü hesaplar gelir tablosu hesaplarıdır⁴⁸.

Gelir tablosunda dönemde tahakkuk eden gelir ve gider kalemleri raporlanır. Bu kalemlerin raporlanmasında standardın yaklaşımı, süreklilik gösteren ve durdurulan faaliyet sonucunun ayrı başlıklarda raporlanmasıdır. Böylece işletmenin kâr/zarar yaratma potansiyeli hakkında şeffaflık sağlanmış olacaktır⁴⁹.

Gelir tablosu ve bilanço arasındaki en büyük fark bilançonun belli bir andaki durumu, gelir tablosununsa belli bir dönem içindeki faaliyetlerin sonucunu göstermesidir.

3.2 UFRS' NİN ÖNGÖRDÜĞÜ EK RAPORLAR

Genel amaçlı finansal tablo seti⁵⁰ ;

- Bilanço
- Gelir tablosu
- Nakit akış tablosu
- Özkaynak değişim tablosu
- Dipnotlar'dan oluşmaktadır.

Bu standart, yılsonunda çıkarılacak finansal tablolara uygulanacak olup TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre düzenlenmiş olan yoğunlaştırılmış ara dönem finansal tablolarının yapı ve içeriğine uygulanmaz⁵¹.

⁴⁸ Nevzat Erdağ, **Mali Tablolar Tek Düzen Hesap Planı El Kitabı**, İstanbul, Arıkan Yayıncılık, 2006.

⁴⁹ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.24.

⁵⁰ Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 2, 16.01.2005 / 25702, ek md.8.

⁵¹ A.g.t., ek md. 2.

3.2.1 Özkaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablo bir işletmenin dönem kâr veya zararını, dönem içinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, muhasebe politikalarındaki değişiklikleri ve dönem içinde muhasebeleştirilmiş hataların düzeltilmesinin etkileri, dönem içinde ortakların yatırım tutarlarını ve pay sahiplerine verilen temettü ve diğer dağıtım tutarlarını sunar.⁵²

3.2.2 Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, bir işletmenin belli bir dönemde nakit ve nakit benzeri kalemlerinde meydana gelen değişimleri işletme, yatırım ve finansman faaliyeti olarak sınıflandırılmış biçimde sunan tablodur.⁵³

3.3 KOBİ UFRS'NİN GETİRDİKLERİ

Öncelikle bu çalışmanın henüz taslak halinde olan bir konu üzerinde yapıldığına dikkat edilmelidir. Bu taslak yani KOBİ'ler için hazırlanan UFRS seti üç kısımdan oluşmaktadır⁵⁴:

-Birinci kısım: KOBİ UFRS'leri – 38 Bölüm (standart) ve bir sözlükten oluşmaktadır.

-İkinci kısım: Uygulama kılavuzudur. Burada finansal tablo örnekleri ve açıklanacak dipnot bilgileri yer almaktadır.

-Üçüncü kısım ise standartların açıklamalarına dair kontrol listesini kapsamaktadır.

Taslağı oluşturan 38 standart genel gruplar haliyle şu şekildedir:

A - KOBİ UFRS'lerinin kapsamına, kavramların tanımlanmasına ve genel ilkelerin açıklanmasına ilişkin bölümler (standartlar) :

1 -Kapsam

2 - Kavramlar ve ilkeler

⁵² Yıldız Ayanoğlu, **Kobiler İçin UFRS**, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.126.

⁵³ Ayanoğlu, a.g.e, s.127.

⁵⁴ Ayanoğlu, a.g.e, s.117.

B - Finansal tabloların sunuluşuna ve açıklamalarına ilişkin bölümler (standartlar) :

3 - Finansal tabloların sunuluşu ve genel esasları

4 - Bilanço

5- Gelir tablosu

6 - zkaynak değişim tablosu ve dağıtılmamış kârlar tablosu

7 - Nakit akış tablosu

8 - Finansal tablo dipnotları

9 - Konsolide ve bireysel finansal tablolar

10 - Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar

C – Bilanço kalemlerine ilişkin bölümler (standartlar)

11 - Finansal varlıklar ve finansal borçlar

12 - Stoklar

13 - İştiraklerdeki yatırımlar

14 - İş ortaklıklarındaki paylar

15 - Yatırım amaçlı gayrimenkuller

16 - Maddi duran varlıklar

17 - şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar

18 - İşletme birleşmeleri ve şerefiye

19 - Kiralama işlemleri

20 - Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar

21 - zkaynaklar

D – Gelir Tablosu Kalemlerine İlişkin Bölümler (Standartlar)

22 - Hasılat

23 - Devlet teşvikleri

24 - Borçlanma maliyetleri

25 - Hisse bazlı ödemeler

26 - Finansal olmayan varlıklarda değer düşüklüğü

27 - Çalışanlara sağlanan faydalar

28 - Gelir Vergileri

E – Özellikli Durumlarda Finansal Raporlamaya İlişkin Bölümler (Standartlar) ve KOBİ UFRS'lerine İlk Geçiş

29 - Yüksek enflasyonlu ülkelerde finansal raporlama

30 - Yabancı para çevirim işlemleri

31 - Bölümlere göre raporlama

32 - Raporlama döneminden sonraki olaylar

33 - İlişkili taraf açıklamaları

34 - Hisse başına kazanç

35 - Özellikli sektörler

36 - Durdurulan faaliyetler ve satış amacıyla elde tutulan varlıklar

37 - Ara dönem finansal tablolar

38 - KOBİ UFRS'lerinin ilk uygulamaları

3.4 KOBİ UFRS TASLAĞININ YAPISI

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki; UFRS uygulanan bir standartlar bütünüdür, yasalaşmıştır. Ancak KOBİ UFRS şu anda bir taslak halinde olup, gerekli düzeltme ve iyileştirmelerden sonra yasalaşacaktır.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan bu standartlar, belirli bir işletmeyle ilgili tüm konuları kapsamak amacıyla çeşitli bölümlere ayrılmıştır. Standardın amacı⁵⁵:

- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir global standart seti oluşturmaktır ve,
- Bu finansal tablolar bir bağımsız denetçinin mali durumun gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığına ilişkin görüş verebileceği şekilde genel amaçlı kullanım için tasarlanmıştır.
- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan bu standart, kredi verenlerin, tedarikçilerin ve diğer alacaklıların, yabancı yatırımcıların, kredi derecelendirme şirketlerinin ve diğer tarafların kullanımı için hazırlanacak olan finansal tablolar için bir çerçeve sağlayacaktır. Amaç, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sermayeye erişimini kolaylaştırmaktır.
- Sonuçta ortaya çıkacak finansal tablolar yerel mevzuatla ilgili gerekli düzeltmelerin yapılması koşuluyla vergi matrahının ve dağıtılabilir kârın tespiti için kullanılmaya uygun hale gelebilecektir.

KOBİ UFRS'nin, tam set UFRS'nin çeşitli yönlerden sınırlandırılması ve sadeleştirilmesiyle ortaya çıktığından bahsedilmiştir. Yani tam set UFRS ile KOBİ UFRS'nin kesişim kümesini oluşturan standartlar aynen kullanılacaktır. Zaten hâlihazırda uygulanan UFRS'lerden KOBİ'lere uygun olanlar taslakta aynı şekilde yerini almıştır. Bu nedenle KOBİ UFRS taslağının bölümleri açıklanırken mevcut UFRS'lerden KOBİ'lerin kullanacağı standartlarla ilgili tebliğlere de başvurularak taslağın bölümlerinden bahsedilecektir.

⁵⁵ http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf.

3.4.1. Kapsam

Bu taslak kapsamındaki işletmeler finansal tablolarını yayınlamak zorunda olmayan KOBİ'lerdir. Ancak bu KOBİ'lerin kendileri dışındaki kredi veren kuruluşlar gibi dış kullanıcılara sadece genel amaçlı tablo hazırlayıp sunmaları "yayınlama" sayılmaz. Finansal tablolarını yayınlamak zorunda olan işletmeler;

a-SerPK'ya tabi olup hisse senedi veya tahvil ihracında bulunan veya bulunacak olan işletmeler,

b-Banka, finans kurumu, sigorta işletmeleri, aracı kurumlar, emeklilik fonları gibi finans piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerdir.

3.4.2 Kavramlar Ve İlkeler

Bu bölümde finansal tablo hazırlamadaki amaçlar, finansal tabloların taşınması gereken nitelikler ve standart hazırlarken uyulması gereken ilkeler yer alır.

Muhasebe standartlarının temel yapı taşı kavramsal çerçeve oluşturmaktadır. Kavramsal çerçeve muhasebe standardı değildir, finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkeleri ele almaktadır. Kavramsal çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usûl ve esasları belirlemektedir⁵⁶.

Kavramsal çerçeve şu hususları düzenler⁵⁷:

-Finansal tabloların amacı,

-Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler,

⁵⁶ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "UFRS ve BASEL-II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri - The Effects Of IFRS And BASEL-II On The Business Operations", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMM, Sayı:76, 2006, s.24.

⁵⁷ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.24.

-Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,

-Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları.

3.4.3 Finansal Tabloların Sunuluşu Ve Genel Esasları

Bu standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olarak açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar. Özel işlemlerin ve diğer olayların tahakkuku, ölçümü ve sunuluşu diğer Standartlar ve Yorumlarda ele alınmıştır ⁵⁸.

Finansal tabloları KOBİ standartlarıyla uyumlu olan bir işletme, bu uyumu dipnotlar kısmında, açık ve şartsız olarak belirtmek zorundadır. KOBİ UFRS'lerine uygunluk, standartlardaki tüm gerekliliklere uyum anlamına gelir, aksi takdirde KOBİ UFRS'lerine uygunluktan bahsedilemez. Bu standarda uygunluğun, finansal tabloların amacıyla çelişeceği ve yanlış yönlendirme sonucuna ulaşabileceği çok istisnai durumlarda, işletme standartlardaki uygulamadan uzaklaşabilir. Böyle bir durumda işletme bunu açıklar ⁵⁹.

3.4.4 Bilanço

Bilanço ile ilgili yukarıdaki açıklamalara ek olarak şunları söyleyebiliriz:

UMS 1, madde 68'de bilanço kalemlerine ilişkin herhangi bir diziliş sırası ve bir format belirtilmemiştir. Sadece nitelik ve işlevsel yönden yeterli derecede farklılık taşıyan kalemlerin bilançoda ayrı olarak sınıflandırılması için bir liste verilmiştir⁶⁰.

⁵⁸ Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 2, 16.01.2005 / 25702, ek md.1.

⁵⁹ Ayanoglu, a.g.e, s.122.

⁶⁰ A.g.t, ek md. 71.

İşletmenin finansal durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için farklı bir bilanço sınıflandırması uygun olabilir. Standart bu konuda esneklik getirmektedir. Gerekli ise ilave kalemler kullanılabilir; benzer kalemler bir araya toplanabilir. UMS 1, madde 71 buna izin vermektedir.⁶¹

3.4.5 Gelir Tablosu

Yukarda açıklanan gelir tablosu hakkında UMS şöyle demektedir; gelir tablosunda dönemde tahakkuk eden gelir ve gider kalemleri raporlanır. Bu kalemlerin raporlanmasında standardın yaklaşımı, süreklilik gösteren ve durdurulan faaliyet sonucunun ayrı başlıklarda raporlanmasıdır. Böylece işletmenin kâr/zarar yaratma potansiyeli hakkında şeffaflık sağlanmış olacaktır⁶².

3.4.6 Özkaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Özkaynak değişim tablosuyla ilgili tanım yukarda verilmişti. Bu tabloda yer alacak bilgiler ise şunlardır⁶³:

a-Dönem kârı veya zararı,

b-Standardın öngördüğü şekilde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen her türlü gelir ve gider kalemleri ve bunların tutarları,

c-Ayrı ayrı olmak üzere ana ortaklık pay sahiplerine ve azınlık paylarına isabet eden topla kâr/zarar ve özkaynak tutarları,

d-Özkaynakların her bölümünde muhasebeleştirilen muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri,

Özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarında sunulacak ayrıntılar (ek bilgiler) ⁶⁴:

⁶¹ Demir, a.g.m, s.50.

⁶² Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.24.

⁶³ Ayanoglu, a.g.e, s.126,127.

⁶⁴ Ayanoglu, a.g.e, s.127.

a-Hisse ihraçları, işletmenin geri satın alınan hisse senetlerine dair yapılan işlemler, pay sahiplerine yapılan temettü ve diğer ödemeler ile bu kişiler tarafından yatırılan tutarlar,

b-Dönem başındaki ve dönem sonundaki dağıtılmamış (işletmede bırakılmış) kârların tutarı ve dönem içinde meydana gelen değişimler,

c-Her bir özkaynak sınıfının ve doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen her bir gelir ve gider kaleminin dönem başı ve dönem sonu tutarının mutabakatı.

Dağıtılmamış Kârlar Tablosunda ise bilgiler yer alır⁶⁵:

a-Raporlama döneminin başındaki dağıtılmamış kârların tutarı,

b-Dönem içinde açıklanmış olan ödenen veya ödenecek temettüler

c-Muhasebe politikalarındaki değişiklikler nedeniyle düzeltilen dağıtılmamış kârların tutarı.

3.4.7 Nakit Akış Tablosu

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma gereksinimini değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturması bakımından faydalıdır. Kullanıcıların aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin ve söz konusu nakit ve nakit benzerlerinin yaratılma zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu standardın amacı, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenlemektedir⁶⁶.

⁶⁵ Ayanoğlu, a.g.e, s.127.

⁶⁶ Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 4, 18.01.2005 / 25704, ek.

Yukarıda tanımı verilen bu tabloda faaliyetler, nakit veya benzeri kalemlerdeki değişimler bakımından işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılmıştı. Bunları tanımlayacak olursak:

İşletme Faaliyetleri⁶⁷ : İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları başlıca gelir getiren faaliyetlerden elde edilir. Bunlar genellikle kâr/zararın tespitinde göz önünde bulundurulanan işlem ve olaylardan kaynaklanırlar.

Yatırım Faaliyetleri⁶⁸ : Yatırım faaliyetleri giderlerin ne dereceye kadar gelecekte gelir ve nakit akışları yaratması planlanan kaynaklar için yapıldığını gösterir.

Finansman Faaliyetleri⁶⁹ : Bir işletmenin finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları aşağıdaki işlemler sonucunda oluşabilir:

a-Hisse senetleri ve özkaynağa dayalı diğer finansal araçların ihracı veya geri ödenmesiyle ilgili nakit hareketleri

b-Tahvil, kredi, senet, bono, mortgage, ve diğer uzun vadeli borçlanma araçlarının ihraç ve ödenmesiyle ilgili nakit giriş-çıkışları

c-Finansal kiralama ile ilgili kalan borçların azalmasıyla ilgili kiracının yaptığı ödemelerin neden olduğu nakit çıkışları.

3.4.8 Finansal Tablo Dipnotları

Dipnotlar, finansal tablolarda sunulan bilgilere ek olan bilgileri içerirler. Dipnotlar bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya detaylarını ve bu tablolarda raporlanmak için gerekli nitelikleri taşıyan kalemler hakkında bilgiler sağlarlar⁷⁰.

⁶⁷ Ayanoğlu, a.g.e, s.128.

⁶⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.128.

⁶⁹ Ayanoğlu, a.g.e, s.129.

⁷⁰ Ayanoğlu, a.g.e, s.130.

3.4.9 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirler⁷¹.

Bu standart, herhangi bir işletmenin yerel mevzuat gereği ya da kendi isteği ile bireysel finansal tablo düzenlemesi söz konusu olduğunda; bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde de uygulanır⁷².

Bir veya daha fazla ortaklığı bulunan bir ana işletme, bağlı ortaklarına yaptığı yatırımları bu standarda uygun olarak konsolide eder ve sunar. Aşağıdaki durumlarda konsolide mali tablo düzenlemeye gerek yoktur⁷³:

a-Ana ortaklığın aynı zamanda kendisinin bir bağlı ortaklık olması durumunda

b-Nihai ortaklık (veya herhangi bir ana ortaklık) bu standarda uygun olarak genel amaçlı finansal tablolar düzenleniyorsa.

3.4.10 Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar

Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır⁷⁴.

⁷¹ Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 68, 17.12.2005 / 26026, ek, md.1.

⁷² A.g.t, md.3.

⁷³ Ayanoğlu, a.g.e, s.131.

⁷⁴ Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 5, 20.10.2005 / 25972, ek, md.1.

Bu standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanır⁷⁵.

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır⁷⁶.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, bir varlık veya borcun defter değerinde veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve dönemsel kullanım tutarlarında yapılan düzeltmelerdir. Bunlar yeni bilgi veya gelişmeden kaynaklandığı için hata düzeltmesi anlamına gelmez⁷⁷.

Hatalar, işletmenin daha önceki döneme ait tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bildirimlerdir⁷⁸.

3.4.11 Finansal Varlıklar Ve Finansal Borçlar

Burada, her bir finansal varlık veya finansal borçlarla ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılır⁷⁹:

a-Gerçeğe uygun değer üzerinden kâr/zararda yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar ve finansal borçlar

b-Değer düşüklüğü çıkarılarak itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen finansal varlıklar, finansal borçlar ve vadeli işlem (forward) taahhütleri ile opsiyonlar

c-Maliyet bedeli üzerinden ölçülen özkaynak araçları

⁷⁵ A.g.t, ek, md.3.

⁷⁶ Ayanoğlu, a.g.e, s.133.

⁷⁷ Ayanoğlu, a.g.e, s.134.

⁷⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.135.

⁷⁹ Ayanoğlu, a.g.e, s.141.

3.4.12 Stoklar

Stoklar, işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır ⁸⁰.

Bu konuda TMSK tarafından yayınlanan bir tebliğde ⁸¹ amaç şöyle belirtilmiştir: Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

Stoklarla ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılır⁸²:

a-Kullanım maliyet formülleri de dahil olmak üzere, stokların muhasebeleştirilmesinde benimsenen muhasebe politikaları,

b-Stokların toplam defter değeri ve işletmeye uygun sınıflandırmadaki defter değeri,

c-Dönem içinde satılan malların maliyeti,

d-Stoklardaki değer düşüklüğü tutarı,

e-İptal edilen değer düşüklüğü karşılıkları ve iptalleri gerektiren koşullar,

f-Borçlara karşı teminat olarak verilmiş olan stokların defter değeri.

⁸⁰ Ökten, Kaval, Karapınar, a.g.e, s.47-48.

⁸¹ Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 / 25701, ek md.1.

⁸² Ayanoğlu, a.g.e, s.144.

3.4.13 İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu standart, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Ancak;

a-Risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları,

b-Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzer işletmeler tarafından elde bulundurulmuş ve "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardı uyarınca muhasebeleştirilerek, ilk muhasebeleştirmeyi takiben gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilip kâr veya zararlar ile ilişkilendirilen veya alım-satım amaçlı elde bulundurulmuş iştirak yatırımları bu standart kapsamında değildir⁸³.

İştirak, yatırımcı işletmenin adi ortaklık gibi bir işletmeyi de içeren, bir iş ortaklığında, ne bağlı ortaklık olan ne de bir payı bulunan, ancak önemli etkisinin bulunduğu bir işletmedir.

Bu standartla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır⁸⁴:

a-İştiraklerdeki yatırımlar için uygulanan muhasebe politikaları,

b-Eğer belirlenebiliyorsa iştiraklerdeki yatırımların gerçeğe uygun değeri

c-Yatırımcının iştirak üzerindeki mülkiyet yüzdesi ile birlikte varlıklarda, borçlarda, hasılatla veya kâr/zararda iştiraklerle ilgili özet finansal bilgiler,

d-İştiraklerin yatırımcıya sağlayacağı nakit temettüler, kredi ve avans geri ödemeleri gibi fon transferleri üzerindeki önemli kısıtlamaların niteliği ve kapsamı,

⁸³ İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 12, 27.12.2005 / 26036, ek, md.1.

⁸⁴ Ayanoğlu, a.g.e, s.145.

e-Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmiş iştirak yatırımları, iştirakin kâr/zararından yatırımcıya düşen pay, yatırımın defter değeri, durdurulan faaliyetler varsa bunlardan yatırımcıya düşen pay.

3.4.14 İş Ortaklıklarındaki Paylar

İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu standart hükümlerine göre yapılır. Ancak bu standart, alım-satım amaçlı elde tutulan ve bu şekilde sınıflandırılan, ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerinden ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmek suretiyle gösterilen ve “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardı ile uyumlu olarak muhasebeleştirilen;

a-Girişim (risk) sermayesi organizasyonları, veya

b-Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonları dahil benzeri işletmeler,

tarafından elde tutulan, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ortak girişimci katılım paylarına uygulanmaz. Bu tür yatırımlar, gerçeğe uygun değerlerindeki değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarar ile ilişkilendirilerek, TMS 39 uyarınca gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilir⁸⁵.

İş ortaklığı iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabii bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimcidir. İş ortaklıkları müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen işletmeler şeklinde olabilir⁸⁶.

⁸⁵ İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 31) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 14, 31.12.2005 / 26040, ek, md.1.

⁸⁶ Ayanoğlu, a.g.e, s.145.

İş ortaklıklarıyla ilgili dipnotlarda açıklanacak bilgiler⁸⁷:

a-Ortak girişimdeki kendi sermaye taahhüdünün yanı sıra, diğer yatırımcılarla müşterek girişilen iş ortaklıklarına ilişkin taahhütlerin toplam tutarı,

b-Önemli iş ortaklıklarındaki payların bir listesi ve türleri ile müşterek kontrol edilen işletmelerdeki sahiplik hakkının oranı,

c-Müşterek kontrol edilen işletmelerdeki muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntem,

d-Eğer bir iş ortaklığında zarar etme olasılığı varsa, bu durumda yatırımcının ortak girişimdeki payıyla ilişkili olarak üstlendiği koşullu borçların tutarı.

3.4.15 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisi birden elde edilmek amacıyla elde tutulan arsa, bina gibi gayrimenkullerdir. Mal ve hizmet üretiminde veya tedarikinde ya da idari amaçla kullanılanlar ile normal iş akışı çerçevesinde satış amaçlı kullanım için bulundurulmuş duran varlıklar yatırım amaçlı kapsamında değildir⁸⁸.

3.4.16 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde veya tedarikinde kullanılmak üzere, yatırım amaçlı olarak ve idari amaçla elde tutulan ve bir dönemden daha uzun kullanılması beklenen varlıklardır⁸⁹.

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların

⁸⁷ Ayanoğlu, a.g.e, s.146.

⁸⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.147.

⁸⁹ Ayanoğlu, a.g.e, s.147.

muhassebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır⁹⁰.

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanır⁹¹.

Maddi duran varlıklarla ilgili açıklanacak olan bilgiler⁹²:

a-Maddi duran varlıkların brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçme esası, kullanılan amortisman yöntemi, yayarlı ömrü kullanılan amortisman oranı,

b-Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararı ile birlikte),

c-Dönem içindeki maddi duran varlık giriş çıkışları (satış amaçlı olarak sınıflandırılanla dışında ve işletme birleşimi yoluyla elde edilenler dahil) ve bununla ilgili amortisman tutarı,

d-Gelir tablosunda ayrı olarak açıklanmamışsa, maddi duran varlıklarla ilgili olarak alınan ve kâr/zarar dâhil edilen tazminatlar.

3.4.17 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu standardın amacı başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan

⁹⁰ Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 15, 31.12.2005 / 26040, ek md.1.

⁹¹ A.g.t, ek md.2.

⁹² Ayanoglu, a.g.e, s.149.

duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir ⁹³.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak aşağıdaki bilgiler açıklanabilir ⁹⁴.

a-Maddi olmayan duran varlıkların sınırlı mı yoksa sınırsız mı ömre sahip olduğu, sınırlı ömrü olanların süresi ve itfa oranı ile itfa yöntemi, ayrıca itfa tutarının kaydedildiği gider kalemi,

b-Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeriyle birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları tutarına dahil olarak),

c-Dönemde maddi olmayan duran varlıklar içerisindeki hareketler eklemeler, çıkarmalar, çıkarmalar bunlara ait birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları,

d-Devlet teşvikleri yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklar başlangıçtaki ve sonraki muhasebeleştirme yöntemi,

e-Kullanım hakkı sınırlı ve borç karşılığında teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıklar varsa bunların defter değeri ve elde edilmeleri karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı,

f-Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının tutarı.

3.4.18 İşletme Birleşmeleri Ve Şerefiye

Bu standardın amacı işletme birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüs veya işletmenin finansal raporlamasına ilişkin esasları belirlemektir. Standart özellikle tüm birleşme işlemlerinin satın alma yöntemi uygulanarak mali tablolara yansıtılmasını vurgulamaktadır. Bu kapsamda edinmenin (elde eden/devralan), edinme (birleşme) tarihinde edinilenin (elde edilen/devralanan)

⁹³ Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 26, 17.03.2006 / 26111, ek, md.1.

⁹⁴ Ayanoglu, a.g.e, s.151.

tanımlanabilir varlıklarını, yükümlölüklerini ve koşullu yükümlölüklerini gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirir ve aynı zamanda sonraki dönemlerde amortisman yöntemiyle itfa edilmek yerine değer düşüklüğüne tabi tutulan şerefiye de finansal tablolara yansıtılır ⁹⁵.

İşletme birleşmesi, teşebbüs ve işletmelerin tek raporlayan işletmeler olmak üzere bir araya gelmesidir. Edinme tarihi, elde edenin etkin olarak elde etme kontrolünü aldığı tarihtir ⁹⁶.

Birleşme maliyeti ile edinilen işletmenin bu şekilde muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıklar ve borçların net gerçeğe uygun değeri arasındaki fark şerefiye olarak muhasebeleştirilir ⁹⁷.

Dönem içinde gerçekleşen birleşmelerle ilgili olarak aşağıdaki bilgiler açıklanır ⁹⁸:

a) Birleşen işletmenin veya işletmelerin adı ve tanımlanması ile elde etme tarihi,

b) Elde eden işletmenin oy hakkına sahip özkaynağa ait araçların yüzdesi, ihraç edilen araçların miktarı, gerçeğe uygun değeri ve bu değerlerin tespitindeki dayanak,

c) Birleşme sonrasında elden çıkarılmasına karar verilen faaliyetlere ilişkin ayrıntılı bilgiler,

d) Şerefiye dâhil olmak üzere edinilen varlık ve borçların edim tarihindeki tutarı ve kâr/zararda muhasebeleştirilen negatif şerefiyenin tutarı ve hangi kalemden raporlandığı.

⁹⁵ İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 35, 31.03.2006 / 26125, ek, md.1.

⁹⁶ A.g.t.m, md. 18/1.

⁹⁷ Ayanoğlu, a.g.e, s.153.

⁹⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.152.

3.4.19 Kiralama İşlemleri

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve faydaların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralamalardır. Risk ve faydaların tamamının devredilmediği kiralamalar da faaliyet kiralamasıdır ⁹⁹.

Bu standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir ¹⁰⁰.

Bu standart, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dâhil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Bu standart, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz ¹⁰¹.

3.4.20 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar

Bu standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır ¹⁰².

Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Aşağıdaki durumların varlığı halinde karşılık finansal tablolara yansıtılır ¹⁰³.

a-Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması

b-Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkarılmasının muhtemel olması,

⁹⁹ Ayanoğlu, a.g.e, s.155.

¹⁰⁰ Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 17) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 21, 24.02.2006 / 26090, ek, md.1.

¹⁰¹ A.g.t, ek md.5.

¹⁰² Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 20, 15.02.2006 / 26081, ek.

¹⁰³ Ayanoğlu, a.g.e, s.156.

c-Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin ediliyor olması gerekir.

Her bir karşılık sınıfı için aşağıdaki açıklamalar yapılır ¹⁰⁴:

a-Dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değeri,

b-Dönem içinde ayrılan karşılıklar ve kullanılan veya kapatılan tutarlar.

c-Zamanın geçmesinden veya iskonto oranının değişmesinden dolayı iskonto edilen tutarda oluşan artışlar,

d-Yükümlülüğün özet bir tanımı ve ekonomik faydaların işletme dışına çıkış zamanları ve bunlarla ilgili belirsizlikler,

e-Beklenen tazminat tutarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarı,

Koşullu varlıklar ve koşullu borçlar finansal tablolara yansıtılmaz, bunlarla ilgili açıklamalar yapılır ¹⁰⁵.

Koşullu borçlarla ilgili dipnot açıklamaları:

Her bir koşullu borç sınıfı için;

-Raporlama tarihi itibariyle bu borçların özel tanımı,

-Ölçülen finansal etkinliklere ilişkin bir tahmin,

-Kaynak çıkışlarının tutar ve zamanlamasına ilişkin belirsizlikler,

-Borçların geri ödenme olasılığı,

-Bu açıklamaların yapılamaması durumunda, bunların açıkça ifade edilmesi.

Koşullu varlıklarla ilgili açıklamalar:

¹⁰⁴ Ayanoğlu, a.g.e, s.157.

¹⁰⁵ Ayanoğlu, a.g.e, s.157.

İşletmeye ekonomik fayda girişi muhtemel ise;

-Raporlama dönemi sonu itibariyle koşullu varlığın özet bir tanımı,

-İlgili varlığın ölçülebilen finansal etkisine ilişkin bir tahmin,

-Bu açıklamaların yapılmaması durumunda, bunların açıkça ifade edilmesi.

3.4.21 Özkaynaklar

Özkaynak, işletmenin tüm borçlarını çıkardıktan sonra varlıklarında kalan paydır. İşletme özkaynak hisselerinin ve diğer özkaynak araçlarının ihraç ettiğinde özkaynak olarak muhasebeleştirdiği gibi, başka bir tarafın hisselerine karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğüne girdiğinde de özkaynak olarak muhasebeleştirilir ¹⁰⁶.

İşletme özkaynakları, özkaynak hisselerinin ihracına ilişkin maliyetler düşüldükten sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek olan nakit veya diğer kaynakların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Eğer ödeme gecikirse ve paranın zaman değeri önemliyse, başlangıç ölçümü bugünkü değer esasına göre yapılır ¹⁰⁷.

3.4.22 Hasılat

Mal ve hizmet satışlarından sağlanan gelir ile işletmenin varlıklarının başkaları tarafından kullanılan faiz, isim hakkı ve temettüleri de bu standartta hasılat olarak değerlendirilir ¹⁰⁸.

Mal ve hizmet satışlarından elde edilen hasılatlar, aşağıdaki koşulların tümü karşılığında muhasebeleştirilir ¹⁰⁹

a-İşletmenin alıcıya malların mülkiyetine ilişkin önemli risk ve getirileri devretmiş olması ki bu risk devri genelde yasal tapunun devri veya mülkiyetinin el değiştirmesi ile olur,

¹⁰⁶ Ayanoğlu, a.g.e, s.152.

¹⁰⁷ Ayanoğlu, a.g.e, s.158.

¹⁰⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.159.

¹⁰⁹ Ayanoğlu, a.g.e, s.159.

b-İşletmenin, mülkiyetle ilişkilendirilen derecede yönetsel kontrolün sürdürülmemesi ve de satılan malların üzerinde etkin kontrolün sağlanmaması,

c-Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,

d-İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması ve işlemle ilgili olarak yapılan veya yapılacak masrafların güvenilir bir biçimde ölçülmesi.

3.4.23 Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, işletme faaliyetlerinde, geçmiş veya gelecekte belirlenmiş koşulları yerine getirildiğinden dolayı, bir işletmeye devlet tarafından bir işletmeye kaynak transferi şeklinde yapılan yardımlardır ¹¹⁰.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır ¹¹¹.

Teşvik, alınan veya alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmelidir. Devlet teşvikleri ile ilgili olarak açıklanacak bilgiler ¹¹².

a-Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde benimsenen muhasebe politikaları,

b-Finansal tablolara alınan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi,

c-Gelir olarak muhasebeleştirilen devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer yükümlülükler,

d-İşletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımlarının türleri örneğin ücretsiz teknik ve pazarlama tavsiyeleri, sıfır veya düşük oranlı krediler, sağlanan teminatlar vb.

¹¹⁰ Ayanoğlu, a.g.e, s.162.

¹¹¹ Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 8, 01.11.2005 / 25983, ek md.1.

¹¹² Ayanoğlu, a.g.e, s.162.

3.4.24 Borçlanma Maliyetleri

Bu standardın amacı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını açıklamaktır. Bu standart, genel uygulama olarak borçlanma maliyetlerinin olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Bununla birlikte standart, alternatif bir uygulama olarak; özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verir ¹¹³.

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir ¹¹⁴.

Borçlanma maliyetleri, işletmenin finansal (mali) borçlarından kaynaklanan faiz ve diğer maliyetlerdir ¹¹⁵.

Borçlanma maliyetleri oluşturdukları dönemde gider olarak kâr/zararda muhasebeleştirilir ve dipnotlarda giderleştirme yönteminin benimsendiği açıklanır. Aktifleştirme yöntemini tercih eden işletmeler IAS 23'ü uygularlar ve aktifleştirme yöntemini seçenlerin yapması gereken açıklamaları yaparlar ¹¹⁶.

3.4.25 Hisse Bazlı Ödemeler

Bu TFRS'nin amacı; hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir. Bu standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar ¹¹⁷.

¹¹³ Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Hakkında Tebliğ, Sıra No:9, 09.11.2005 / 25988, ek.

¹¹⁴ A.g.t, ek, md.1.

¹¹⁵ Ayanoğlu, a.g.e, s.162.

¹¹⁶ Ayanoğlu, a.g.e, s.163.

¹¹⁷ Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 36, 31.03.2006 / 26125, ek, md.1.

Hisse bazlı ödemeler ¹¹⁸:

a-İşletmenin, özkaynaklarına dayalı finansal araçlar (hisse senetleri veya hisse senetleri opsiyonları) karşılığında mal ve hizmet tedarik ettiği özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri,

b-İşletmenin mal ve hizmet tedarik ettiği satıcılarına, elde etmiş olduğu mal ve hizmet karşılığında, hisse senedi veya özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına (değerlerine) göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklenildiği, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri,

c-İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği ve buna ilişkin anlaşmanın, işletmenin veya satıcının, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak veya başka bir varlık yoluyla veya işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçların ihraç edilmesi yoluyla ödenmesi seçeneklerine sahip olduğu işlemlerdir.

3.4.26 Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler¹¹⁹.

Stoklarda: İşletme her raporlama döneminde stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını değerlendirir. İşletme her bir stok kaleminin değerlendirilmesini defter değeri ile tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş

¹¹⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.163.

¹¹⁹ Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 28, 18.03.2006 / 26112, ek, md.1.

satış fiyatını karşılaştırarak gerçekleştirir. Bir stok kalemi (veya gurubu) değer düşüklüğüne uğramışsa, bu tutar kadar kâr/zararda zarar (karşılık gideri) kaydeder ¹²⁰.

Stok dışındaki varlıklarda: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti bulunması durumunda işletme, bunların kalan yararlı ömrünü, amortisman (itfa) yöntemini ve kalıntı değerini gözden geçirmeli ve düzeltmelidir ¹²¹.

Şerefiyede: Şerefiyede değer düşüklüğüne dair bir gösterge olması durumunda, işletme değer düşüklüğü zararını kaydedip kaybetmeyeceğini tespit etmek amacıyla iki aşamalı bir süreci izlemelidir ¹²².

3.4.27 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar, müdürler ve yönetim dâhil, tüm çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında, işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir ¹²³.

Bu standart aşağıdaki dört fayda için geçerlidir ¹²⁴:

a-Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar

b-Çalışanlara çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar

c-Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar

d-İşten çıkarma tazminatları

Bu standardın amacı ¹²⁵; çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standart, bir işletmenin;

¹²⁰ Ayanoğlu, a.g.e, s.164.

¹²¹ Ayanoğlu, a.g.e, s.165.

¹²² Ayanoğlu, a.g.e, s.167.

¹²³ Ayanoğlu, a.g.e, s.168.

¹²⁴ Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 2, 16.01.2005 / 25702, ek md.27/1.

a-Sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin olarak, borç; ve

b-Çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda, gider muhasebeleştirilmesini gerekli kılar.

Bu standarttaki hükümler, işverenler tarafından, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” standardı kapsamı dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesine uygulanır ¹²⁶.

3.7.28 Gelir Vergileri

Bu standardın amacı ¹²⁷; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

(a) Bir işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve

(b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu standart, bazı istisnai

¹²⁵ Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 19) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 33, 30.03.2006 / 26124, ek md.1.

¹²⁶ A.g.t, ek md.2.

¹²⁷ Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 31, 28.03.2006 / 26122, ek.

durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.

Bu standart, işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarını veya elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin belirlenebilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamını aşan kısmındaki devralınan hissesine düşen kısmı etkiler.

Bu standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

3.4.29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bu standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır ¹²⁸.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Para satın alma gücünü öyle bir oranda kaybeder ki, farklı

¹²⁸ Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 16, 21.05.2005 / 26040, ek, md.1.

zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur ¹²⁹.

Bu standartta sadece yüksek enflasyonu ekonominin tanımı yapılmıştır. Buna göre son üç yıl içerisindeki kümülatif enflasyon oranı %100 ve üzeri olan ekonomiler yüksek enflasyonlu ekonomilerdir. Finansal tablolarını enflasyona göre düzeltmek isteyen işletmelerin IAS 29'u uygulamaları gerekmektedir ¹³⁰.

3.4.30 Yabancı Para Çevirim İşlemleri

Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir ¹³¹.

Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır ¹³².

Bu standart yabancı para birimi üzerinden yapılan işlemleri ve yurt dışındaki faaliyetlerin işletmenin finansal tablolarına nasıl dâhil edileceğini ve finansal tabloların yabancı para birimi üzerinden nasıl sunulacağını açıklar. Söz konusu işlemler geçerli para birimi üzerine çevrilmek suretiyle raporlanır. Geçerli para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Temel ekonomik çevre ise genel olarak nakdin yaratıldığı veya harcadığı çevredir ¹³³.

¹²⁹ A.g.t , ek, md.2.

¹³⁰ Ayanoğlu, a.g.e, s.172.

¹³¹ Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 13, 31.12.2005, 26040, ek, md.1.

¹³² A.g.t, ek, md.2.

¹³³ Ayanoğlu, a.g.e, s.172.

3.4.31 Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlama

Bu standartlar setini uygulayan bir işletme, faaliyet bölümlerine göre raporlama yapmak zorunda değildir. Bölümlerine ilişkin bilgi sunmayı tercih eden KOBİ'ler UFRS 8 'Faaliyet Bölümleri' standardını uygular ¹³⁴. Buna göre; bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar ¹³⁵.

3.4.32 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu standardın amacı; bir işletmenin, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve bilançonun yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez ¹³⁶.

Bu standart, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanır¹³⁷.

Raporlama döneminden sonraki olaylar raporlama döneminin sonu ile finansal tabloların yayım için onayladığı tarih arasındaki işletme lehinde veya aleyhinde ortaya çıkan olayları ifade eder. Bunlar raporlama dönemi sonrası düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylardır ¹³⁸.

¹³⁴ Ayanoğlu, a.g.e, s.174.

¹³⁵ Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 45, 15.07.2007 / 26583, ek1, md.1.

¹³⁶ Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 10) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 6, 20.10.2005 / 25972, ek, md.1.

¹³⁷ A.g.t, md.1.

¹³⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.174.

Finansal tabloların yayımı için onay tarihi ile onayın kim tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuoyuna açıklanır. Düzeltme gerektirmemesine rağmen, dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerden bazıları şöyledir ¹³⁹:

a-Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleştirilmesi,

b-Bir faaliyetin durdurulmasına ilişkin bir planın duyurulması,

c-Satış amaçlı olarak elde duran varlıkların elden çıkarılması veya devletçe kamulaştırılması,

d-Önemli üretim tesislerinin doğal afet sonucu tahrip olması,

e-Önemli bir yeniden yapılandırma planının uygulamaya konulması veya yapımın durdurulması,

f-Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında olağandışı büyüklükte değişikliklerin olması,

g-Önemli bir garantinin verilmesi gibi önemli taahhütlere veya koşullu borçlara girilmesi,

h-Tamamen raporlama dönemi sonrasında gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

3.4.33 İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu standardın amacı; bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır ¹⁴⁰.

¹³⁹ Ayanoğlu, a.g.e, s.175.

¹⁴⁰ İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 17, 31.12.2005 / 26040, ek, md.1.

İlişkili taraf ilişkisini değerlendirirken, işletme sadece yasal şekli değil, ilişkinin özünü de dikkate almalıdır. İlişkili tarafla olan işlemler, iki taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşen transferlerdir ¹⁴¹.

İlişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin bazı örnekler aşağıdaki gibidir ¹⁴²:

a-Mal ve hizmet alım satımı(sunumu)

b-Maddi duran varlık ve diğer varlık alım satımı

c-Kiralamalar

d-Ar-Ge transferleri ile lisans anlaşması çerçevesinde yapılan transferler,

e-Finansman anlaşması kapsamında yapılan transferler,

f-Teminat ve kefalet karşılıkları

g-Başka bir işletme adına olan borçların, işletme tarafından ödenmesi,

h-Ana ortaklık ya da bağlı ortaklık grup ilişkileri ile birlikte riskin paylaşıldığı tanımlanmış fayda esaslı palanlara katılımlar

3.4.34 Hisse Başına Kazanç

Bu standardın amacı; hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Hisse başına kazanç verilerinin, “kazanç”ın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu standardın

¹⁴¹ Ayanoğlu, a.g.e, s.176.

¹⁴² Ayanoğlu, a.g.e, s.177.

odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir ¹⁴³.

KOBİ standartlar setini kullanan bir işletmenin hisse başına kazanç tutarını sunması gerekli değildir. Ancak hisse başına kazanç tutarını açıklayan bir işletme bu tutarı IAS 33'e göre hesaplar ve açıklar ¹⁴⁴.

3.4.35 Özellikli Sektörler

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak bu standardı kullanan bir işletme, her bir canlı varlık sınıfı için ilgili canlı varlığın gerçeğe uyan değerinin kolayca belirlenebilir olup olmadığını tespit eder ¹⁴⁵. Gerçeğe uygun değeri kolayca tespit edilen canlı varlıklar için IAS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı uygulanır ve buradaki açıklamalar yapılır ¹⁴⁶.

Maden kaynaklarının değerlendirilmesi çıkarılması için araştırma yapan ve bu standardı kullanan bir işletme, araştırma giderlerini gerçekleştirdiği dönemde gider olarak muhasebeleştirir ¹⁴⁷. Maden çıkarma faaliyetlerinde kullanılmak üzere maddi ve manevi olmayan duran varlıkların elde edilmesi veya geliştirilmesi için yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesinde, Bölüm 16 ve 17 uygulanır ¹⁴⁸.

Müteveli durumundaki bir sigortacı, büyük bir üçüncü taraf gurup için varlıkları elinde tuttuğundan dolayı, kamuya karşı sorumluluğu vardır ve dolayısıyla KOBİ tanımında belirtildiği gibi bu standartlar setini uygulayamaz ¹⁴⁹.

¹⁴³ Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 33) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 32, 28.03.2006 / 26122, ek, md.1.

¹⁴⁴ Ayanoğlu, a.g.e, s.177.

¹⁴⁵ Ayanoğlu, a.g.e, s.178.

¹⁴⁶ Ayanoğlu, a.g.e, s.178.

¹⁴⁷ Ayanoğlu, a.g.e, s.178.

¹⁴⁸ Ayanoğlu, a.g.e, s.178.

¹⁴⁹ Ayanoğlu, a.g.e, s.178.

3.4.36 Durdurulan Faaliyetler Ve Satış Amacıyla Elde Tutulan Varlıklar

Bu TFRS'nin amacı¹⁵⁰; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu TFRS, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar:

- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur; ve
- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir unsurdur¹⁵¹.

Satış amacıyla elde tutulan varlıklar, bu guruba alındıkları veya satıldıkları dönemde, söz konusu gurubun açıklamasını yapar, varlıkların elden çıkarılma sebepleri satışın ne şekilde ne zaman gerçekleşeceği beklentisi ve gelir tablosunda ayrı olarak sunulmuşsa, muhasebeleştirilen kazanç veya kayıpları açıklar¹⁵².

3.4.37 Ara Dönem Finansal Raporlama

Bu standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve

¹⁵⁰ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 25, 16.03.2006 / 26110, ek, md.1.

¹⁵¹ Ayanoğlu, a.g.e, s.178.

¹⁵² Ayanoğlu, a.g.e, s.179.

diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar ¹⁵³.

Bu standarda uygun olarak ara dönemlerde rutin olarak finansal raporlama yapmak isteyen işletmeler IAS 34'ü uygular. Eğer işletmenin bir kereye mahsus bunu yapması gerekiyorsa (örneğin işletme birleşmelerine bağlı olarak) ve karşılaştırılabilir geçmiş ara dönemine ilişkin finansal tabloları hazırlaması uygulanabilirlik açısından mümkün değil ise, IAS 34 veya karşılaştırmalı geçmiş dönemin bilgileri olarak bir önceki dönemin finansal tablolarını kullanabilir ¹⁵⁴.

3.4.38 KOBİ UFRS'lerinin İlk Uygulaması

KOBİ'lere yönelik UFRS'leri ilk defa uygulayan bir işletme, bu bölümü, bu standartlara uygunluk sağlaması amacıyla hazırlanacak ilk finansal tablolarına uygulayacaktır ¹⁵⁵.

KOBİ standartlarına göre ilk kez finansal tablolar düzenleyen bir işletmenin, bu tabloların açık ve koşulsuz olarak söz konusu standartlara uygun ilk yıllık finansal tablolar olduklarını belirtmek zorundadır. Aşağıdaki durumların varlığında hazırlanan tabloların KOBİ standartlarına uyumlu ilk finansal tablolar olduğu kabul edilir ¹⁵⁶ :

a-İşletme önceki dönemlerde finansal tablolar sunmamışsa,

b-İşletme en son finansal tablolarını, her açıdan bu standartla tutarlı olmayan ulusal gereklilikler kapsamında sunmuşsa,

c-İşletme en son finansal tablolarını tam set UFRS'lere uygun şekilde sunmuşsa,

İşletmeler için KOBİ UFRS'lerine geçiş tarihi, işletmenin bu standartlara uygun olan finansal tablolarında tam karşılaştırılabilir bir tablo setini sunduğu

¹⁵³ Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34)Hakkında Tebliğ, Sıra No: 19, 02.02.2006 / 26068, ek, md.1.

¹⁵⁴ Ayanoğlu, a.g.e, s.179-180.

¹⁵⁵ Ayanoğlu, a.g.e. s.180.

¹⁵⁶ Ayanoğlu, a.g.e. s.180.

en erken dönemin başlangıcıdır. İşletme sonraki iki paragrafta açıklanan durumlar haricinde, KOBİ UFRS'lerine geçiş tarihi itibarıyla açılış bilançosunda aşağıdaki işlemleri uygular ¹⁵⁷:

a- KOBİ standartları seti uyarınca muhasebeleştirilmesi öngörülen tüm varlık ve borçlarını muhasebeleştirir,

b- Bu standartlar kapsamında muhasebeleştirilmesine izin verilmeyen varlık ve borçları muhasebeleştiremez,

c- Daha önceki finansal raporlama çerçevesine göre bir varlık, borç veya özkaynak bileşeni olarak muhasebeleştirilmiş olduğu, fakat bu standartlara göre farklı bir varlık, borç veya özkaynak bileşeni olarak değerlendirilen kalemleri yeniden sınıflandırır,

d- KOBİ standartlarını muhasebeleştirilmiş tüm varlık ve borçların ölçülmesinde uygular.

Bu standartların ilk olarak uygulanmasında, aşağıdaki işlemlerin herhangi birisi için işletme, önceki finansal raporlama çerçevesi kapsamında takip ettiği muhasebeleştirme kriterlerini değiştirmemelidir ¹⁵⁸.

a-Finansal varlık ve finansal borçların bilanço dışı bırakılması,

b-Finansal riskten korunma muhasebesi,

c-Tahminler ve

d-Satış amaçlı olarak sınıflandırılmış varlıklar ve durdurulan faaliyetler.

İşletme KOBİ standartları ile uyumlu ilk finansal tablolarını hazırlarken, aşağıdaki muafiyetlerin birini veya bir kaçını kullanmayı tercih edebilir ¹⁵⁹:

¹⁵⁷ Ayanoğlu, a.g.e. s.180.

¹⁵⁸ Ayanoğlu, a.g.e. s.180.

¹⁵⁹ Ayanoğlu, a.g.e. s.181.

a-İşletme birleşmeleri: KOBİ UFRS'lerine geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş işletme birleşmeleri için Bölüm 18'i uygulamayabilir.

b-Gerçeğe uygun değer ya da tahmini maliyet olarak yeniden değerlendirme: KOBİ standartlarına ilk geçişte işletme maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş değerini ilgili tarihteki tahmini maliyet olarak kullanabilir.

c-Kümülatif çevirim farkları: ilk kez KOBİ muhasebe standartlarını uygulayan bir işletme için özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gereken ancak elden çıkarıldığında kâr/zarar alınan çeviri farkları, bir özkaynak bileşeni olarak değil, doğrudan kâr/zararda muhasebeleştirmeyi tercih edebilir.

d-Birleşik finansal araçlar: KOBİ standartlarının 21. bölümüne göre, işletme bileşik finans araç ihraç ettiğinde, borç veya özkaynak bileşenlerini ayırması gerekmektedir. KOBİ UFRS'lerini ilk kez uygulayan bir işletme için geçiş tarihinde borç bileşenin artık ödenmemiş kısmı kalmadıysa, bu iki bileşeni ayırmasına gerek yoktur.

e-Hisse bazlı ödeme işlemleri: KOBİ UFRS'lerini ilk kez uygulayan bir işletme için geçiş tarihinden önce verilmiş özkaynak araçları için Bölüm 25'in uygulanması teşvik edilir, ancak zorunlu değildir.

f-Ertelenmiş vergiler: ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (varlıklarının) muhasebeleştirilmesi aşırı ve gereksiz bir maliyet ve çaba gerektirdiğinden, KOBİ UFRS'lerine yeni geçen bir işletme için varlıkların ve borçların vergiye esas değeri ile muhasebe (defter) değeri arasındaki farkları belirlemeye ve bunlardan kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüklerini (varlıklarını) muhasebeleştirmeye gerek yoktur.

Bir işletmenin geçiş tarihinde bu standart uyarınca açılış bilançosunu yeniden düzeltmesi, uygulama açısından mümkün değil ise, sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir olmadığı dipnotlarda açıklanır. Ayrıca, daha önce kullandığı finansal raporlama çerçevesinden KOBİ UFRS'lerine geçiş sürecinin

işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akımlarını nasıl etkileyeceği de açıklanır. Daha önceki finansal tablolarda ve KOBİ UFRS'lerine uygun finansal tablolardaki özkaynakların tutarı ile kâr/zarar tutarının mutabakatına ilişkin bilgilerle birlikte, daha önceki durumda finansal tablolar sunmamış olması nedeniyle bu kalemlerin mutabakatının yapılamıyorsa, bu durumda mutlaka belirtilir ¹⁶⁰.

3.5 UFRS ile KOBİ UFRS Arasındaki Farklar

Tam set UFRS ile yasalaşmayı bekleyen KOBİ UFRS taslağı arasındaki farklar şöyle açıklanmıştır ¹⁶¹ :

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

Tam set UFRS yaklaşık 2.400 sayfa iken (yorumlar ve açıklamalar dâhil), KOBİ standart taslağı yaklaşık 340 sayfadır (uygulama rehberi dahil) ve tam set UFRS yaklaşık % 85 oranından daraltılmıştır.

KOBİ standardının tam set UFRS'den temel farklılıkları şu şekildedir:

a-KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları elimine edilmiştir.

b-Tam set UFRS'deki seçimlik hak tanınan konularda, seçenekleri basit olanları esas alınmıştır.

c- Muhasebeleştirme ve Değerleme yöntemleri basitleştirilmiştir.

¹⁶⁰ Ayanoğlu, a.g.e. s.181-182.

¹⁶¹ Demir, a.g.m, s.50,51,52.

a- KOBİ'ler İçin Geçerli Olmayan Başlıklar ve Muhasebe Uygulamaları

Tam set UFRS'deki bazı başlıklar KOBİ'ler için anlamlı görülmemiş ve son taslaktan çıkarılmıştır. KOBİ'ler gereksinim duyduklarında tam set UFRS'lere başvurabilecekleri için, tam set UFRS'deki herhangi bir standardı da uygulamaları engellenmemektedir. KOBİ standardından çıkarılan başlıklar şu şekildedir:

•Yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmiş genel fiyat seviyesinin raporlanması,

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

b- Basit Olan Seçenekler

KOBİ standardının içerdiği daha basit olan seçenekler aşağıdaki gibidir:

•Yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet - amortisman yönteminin kullanılması

•Maddi ve maddi olmayan varlıklar için maliyet - amortisman-değer düşüklüğü modelinin kullanılması

- Borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi,
- Nakit akışlarının raporlanmasında dolaylı yöntemin uygulanması
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için tek yöntem uygulanması.

c-Muhasebeleştirme ve Değerleme Yöntemlerinin Basitleştirilmesi

UMSK tam set UFRS'de yer alan muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri için, KOBİ standardında önemli basitleştirmeler önermiştir. Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerine ilişkin yapılan basitleştirme önerileri aşağıdaki gibidir:

i-Finansal Araçlar: Finansal araçlar; finansal varlıklar, finansal borçlar ve türev finansal araçlardan oluşmaktadır. UMS 39'da finansal araçlar dört grupta sınıflandırılmıştır;

•Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr/Zarar'a Yansıtılan Finansal Araçlar: Gerçeğe uygun değer ile değerlendirir ve gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda raporlanır.

•Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar: İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirir.

•Kredi ve Alacaklar: İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirir.

•Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar: Gerçeğe uygun değer ile değerlendirir ve gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklarda raporlanır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği zaman maliyet değeri ile değerlendirir.

KOBİ standardı Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar ve Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar sınıflandırmasını içermemektedir. Ayrıca KOBİ standardı finansal riskten korunma muhasebesi için basitleştirmeler getirmekte ve finansal riskten korunmanın etkinliğinin dönemsel olarak

muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi için daha az zorunluluklar öngörmektedir.

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

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

iv-İştiraklerin ve İş Ortaklıklarının Muhasebeleştirilmesi: UMS 28 iştirakler için (önemli etkinlik aramaktadır) özkaynak yöntemini, UMS 31 iş ortaklıkları için oransal konsolidasyon yöntemlerini öngörmektedir. KOBİ standartları bu yöntemler yerine maliyet yöntemini önermektedir.

v-Tarımsal Faaliyetler: UMS 41; bir işletmenin zirai faaliyetleri ile ilgili biyolojik varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin değerinin, ilk muhasebeleştirmede ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılarak hesaplanmasını öngörmektedir. KOBİ standardı tarımsal ürünlerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer kullanımını azaltmaktadır.

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

vii-Hisse Bazlı Ödemeler: UFRS 2'deki yöntemlerin yanısıra, KOBİ standardında gerçek değer yöntemi önerilmektedir.

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

ix-Finansal Kiralama: Kiralayanın haklarının ve yükümlölüklerinin basitleştirilmiş ölçümünü önermektedir.

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

x-iFinansal Tabloların Sunumu ve Açıklamalar: KOBİ standardının son taslağındaki KOBİ'lerin finansal tablolara ait açıklamalarına ek olarak dipnotlarda yapılması zorunlu olan açıklamalar da standart taslağının Uygulama Rehberinde yer almaktadır.

EK - KOBİ MUHASEBE STANDARDI UYGULAMA ÖRNEĞİ

Örnek KOBİ A.Ş. 'nin yürürlükteki düzenlemeler çerçevesinde THP esas alınarak hazırladığı finansal tablolar aşağıda sunulmuştur ¹⁶².

Hazırlanan örnekte aşağıdaki hesaplarla ilgili KOBİ Muhasebe Standardı'nın uygulanmasıyla oluşabilecek farklara değinilecek ve gerekli düzeltme kayıtları yapılacaktır.

a. Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler

- i. Menkul Kıymetler
- ii. Ticari Alacaklar
- iii. Ticari Borçlar

b. Stoklar

c. Maddi Duran Varlıklar

d. Karşılıklar

e. Kıdem Tazminatı Karşılığı

f. Hasılat

g. Gelir Vergisi – Ertelenmiş Vergi

¹⁶² Bu çalışmada 11.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nda Dr. Tuba Şavlı tarafından sunulan bildiriden yararlanılmıştır.

31.12.2007 TARİHLİ GELİR TABLOSU (VUK'A GÖRE)

Satışlar	8.000.000,00
Satışların Maliyeti	<u>(6.500.000,00)</u>
Brüt Satış Kârı	1.500.000,00
Genel Yönetim Giderleri	(800.000,00)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(200.000,00)
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	90.000,00
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	(70.000,00)
Faiz Gelirleri	2.000,00
Finansman Giderleri	<u>(30.000,00)</u>
Dönem Kârı	492.000,00
Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	<u>(145.000,00)</u>
Dönem Net Kârı	<u>347.000,00</u>

31.12.2007 TARİHLİ BİLANÇO (VUK'A GÖRE)

VARLIKLAR

Dönen Varlıklar

Hazır Değerler	30.000,00
Menkul Kıymetler	10.000,00
Ticari Alacaklar	500.000,00
Stoklar	<u>100.000,00</u>
	<u>640.000,00</u>

Duran Varlıklar

Mali Duran Varlıklar	120.000,00
Maddi Duran Varlıklar	2.400.000,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>1.000,00</u>
	<u>2.521.000,00</u>

Varlıklar Toplamı

3.161.000,00

KAYNAKLAR

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Banka Kredileri	100.000,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Doğan Borçlar	10.000,00
Ticari Borçlar	400.000,00
Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler	210.000,00
Borç ve Gider Karşılıkları	<u>8.000,00</u>
	<u>728.000,00</u>

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Banka Kredileri	40.000,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	<u>60.000,00</u>
	<u>100.000,00</u>

Özkaynaklar

Sermaye	50.000,00
Geçmiş Yıl Kârları	1.936.000,00
Dönem Net Kârı	<u>347.000,00</u>
	<u>2.333.000,00</u>

Kaynaklar Toplamı

3.161.000,00

a - Finansal Varlıklar Ve Finansal Yükümlülükler

Bu bölüm üç alt başlıkta incelenmiştir.

i - Menkul Kıymetler:

ELA A.Ş.'de yapılan değerlendirme çalışması sonucunda yasal kayıtlarda 10.000,00TL olarak görünen menkul kıymetler KOBİ UFRS'ye göre 13.000,00TL olarak yansıtılması gereği tespit edilmiştir ve şöyle bir tablo ortaya çıkarılmıştır:

	<u>Defter Değeri</u>	<u>KOBİ UFRS'ye Göre Değerleme</u>
Beren A.Ş. Hisse Senedi	6.000,00 Maliyet	9.500,00 Borsa Değeri
Mart 2008 Vadeli Devlet Tahvili	<u>4.000,00</u> Borsa Değeri	<u>3.500,00</u> İskonto Edilmiş Maliyet
Toplam Menkul Kıymetler	<u>10.000,00</u>	<u>13.000,00</u>

Bu işlem sonucunda yapılması gereken düzeltme kaydı :

-----/-----	
Menkul Kıymetler	3.000,00
Faiz Gelirleri	3.000,00
-----/-----	

ii – Ticari Alacaklar:

Ticari alacaklar, iskonto edilmiş maliyet değerleriyle gösterilmesi gereken hesaplardandır. Diğer taraftan tahsili şüpheli bir takım alacaklar varsa, şirketin buna ilişkin değerlendirmesini yapması ve KOBİ UFRS'ye göre hazırlayacağı finansal tablolarında bunu yansıtması gerekmektedir.

ELA A.Ş.'nin 31.12.2007'deki ticari alacak dökümü şu şekildedir:

Müşterilerden Alacaklar :275.000,00

Vadeli Çek ve Senetler :175.000,00

Diğer Ticari Alacaklar :50.000,00

500.000,00

Bu alacak toplamı içerisinde işletmenin tahsil edemeyeceğini öngördüğü tutar 45.000,00TL olarak hesaplanmaktadır ve bu tutar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekmektedir. Gerekli düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

-----/-----	
Genel Yönetim Giderleri	45.000,00
Ticari Alacaklar	45.000,00
- Şüpheli Alacak Karşılığı	
-----/-----	

Bir diğer husus ise alacakların iskonto edilmiş maliyet değerleriyle yansıtılması gereğidir. İskonto oranı piyasa koşulları dikkate alınarak vade farkını yansıtacağı düşünülen bir oran olmalıdır. Bu örnekte kullanacağımız oran yıllık %10 olarak belirlenmiştir. Yapılan hesaplamalardan sonra şu verilere ulaşılmıştır :

	<u>Tutar</u>	<u>Ortalama Vade</u>	<u>İskonto Tutarı</u>
Vadeli Çek ve Senetler :	175.000,00	35 gün	1.500,00
Açık Hesaplar :	150.000,00	30 gün	1.000,00
Toplam Reeskont Tutarı			: 2.500,00

Bu tablodan sonra yapılacak düzeltme kaydı ise şu şekilde olacaktır:

-----/-----	
Satışlar	2.500,00
Ticari Alacaklar	2.500,00
-----/-----	

Satış fiyatının içinde yer alan vade farkı, satış kaydı ile birlikte hasılatın içinde gösterildiğinden düzeltme kaydı da hesap üzerinden yapılır.

iii – Ticari Borçlar

Ticari borçlar da iskonto edilmiş maliyet değeriyle gösterilir. Ticari alacaklarda kullanılan yöntem burada kullanılır. Yine iskonto oranı %10 kabul edildiğinde işletmenin ticari borçlarının vadeye göre iskonto edilmesinden şu sonuç elde edilir:

	<u>Tutar</u>	<u>Ortalama Vade</u>	<u>İskonto Tutarı</u>
Açık Hesaplar :	400.000,00	35 gün	4.000,00
Toplam Reeskont Tutarı			: 4.000,00

Bu tablodan sonra yapılacak düzeltme kaydı ise şu şekilde olacaktır:

Ticari Borçlar	4.000,00
Satışların Maliyeti	4.000,00

iv – Banka Kredileri

Bu bölümde işletme kredi ile ilgili faiz ve anapara dahil toplam yapılacak ödemelerin bir tablosunu oluşturur ve kredinin kendi faiz oranı ile gelecekte yapılacak ödemelerinin bugünkü değerini hesaplar. Yani burada da iskonto edilmiş maliyet değeri bulunmalıdır.

Örnekte, şirket kayıtlarında anapara 40.000,00TL ve faiz tahakkuku 5.000,00 TL olup toplam 45.000,00TL (anapara ve faiz tahakkukları) olarak yansıtılan banka kredilerinin net bugünkü değer hesaplamasıyla iskonto edilmiş maliyet değeri 44.750,00TL'dir.

Aradaki fark aşağıdaki şekilde düzeltme kaydıyla finansal tablolara yansıtılır:

-----/-----	
Borç ve Gider Karşılıkları	5.000,00
Banka Kredileri	4.750,00
Finansman Giderleri	250,00
-----/-----	

b – Stoklar

ELA A.Ş'nin 31.12.2007 tarihi itibariyle eldeki stok durumu aşağıdaki gibidir:

İlk madde malzeme	: 70.000,00TL
Yarı Mamul	: 5.000,00TL
Mamul	: <u>25.000,00TL</u>
	100.000,00TL

Mamuller:

A ürünü	: 7.000,00
B ürünü	: 8.000,00
C ürünü	: <u>10.000,00</u>
	25.000,00

Burada, elde bulunan mamul maddeler için net gerçekleşebilir değer analizi yapılmalıdır. Bu analiz yapılırken ürünlerin maliyet değerleri, satış fiyatından satışa hazır hale getirmek için yapılacak masrafların düşülmesi suretiyle bulunan net gerçekleşebilir değerleri ile karşılaştırılır ve “maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı” ile yansıtılması ile yansıtılması prensibi çerçevesinde gerekli değer düşüklüğü karşılığı tespit edilir.

Örneğin; A ve B ürünlerinin net gerçekleşebilir değerleri maliyet fiyatlarının üzerindeyken, C ürünü için tersi durum olduğunu düşünelim. Maliyeti 10.000,00TL olan ürünün satış fiyatı 6.000,00TL'ye düşmüşken satışa hazır hale getirmek için de 2.000,00TL masraf edilecektir. Bu durumda net gerçekleşebilir değer $6.000 - 2.000 = 4.000,00\text{TL}$ iken değer düşüklüğü maliyet –net gerçekleşebilir değer $(10.000 - 4.000)$ 6.000,00TL olacaktır. Bu ise şöyle yansıtılır:

-----/-----	
Satışların Maliyeti	6.000,00
Stoklar	6.000,00
- Değer Düşüklüğü Karşılığı	
-----/-----	

c – Maddi Duran Varlıklar

Şirket maddi duran varlıkları arsa, bina ve makine olarak sınıflandırarak birikmiş amortisman tutarlarını tespit etmiştir. Ancak bilançosunda yer alan bir A makinesinin değer kaybı olup olmadığının tespiti için yaptığı değer düşüklüğü analizi sonrasında şu tabloyla karşı karşıya kalmıştır.

31.12.2007'deki defter değeri	:	200.000,00
Gerçeğe uygun değer	:	160.000,00
Satışa hazır hale getirmek için yapılacak masraflar	:	20.000,00
Gerçeğe uygun değer (eksi) Satış Masrafları	:	140.000,00
Ayrılması gereken değer düşüklüğü karşılığı	:	60.000,00

İşletmenin yapacağı düzeltme kaydı şu şekilde olacaktır:

-----/-----	
Diğer Faal.Olağan Gid./Zarar	60.000,00
Maddi Duran Varlıklar	60.000,00
- Değer Düşüklüğü Karşılığı	
-----/-----	

Aynı şekilde, şirket 50 yıl üzerinden amortisman ayırdığı bir binasına da analiz yapmış ve ekonomik ömrünün 40 yıl olduğu sonucuna vararak aradaki 10 yıllık farkın düzeltilmesine karar vermiştir. Ancak bu fark sadece cari yılı ilgilendiren bir fark olmayıp, birikmiş amortisman da yeniden hesaplanacağından 31.12.2006 ve öncesinde de değişiklik gerektirir ki bu değişikliğin etkisi cari yıl finansal tablosunda dağıtılmamış kârları (geçmiş dönem kârları) etkileyecektir. Yapılan hesaplama sonuçları ise aşağıda özetlenmiştir:

Binanın kayıtlı değeri 1.800.000,00TL olup 2006 yılı sonuna kadar 468.000,00TL amortismanı birikmiştir. 2007 yılı için 36.000,00TL daha amortisman ayrılarak 2007 yılı sonunda 504.000,00TL'lik bir birikmiş amortisman söz konusudur.

31.12.2007 tarihi itibarıyla	<u>Vergi Bilançosu</u>	<u>KOBİ UFRS</u>	<u>Düzeltilcek Fark</u>
Birikmiş amortisman :	504.000,00	630.000,00	(126.000,00)
2007 yılı amortismanı :	39.000,00	45.000,00	(9.000,00)

Burada hesaplanan 126.000,00TL tutarındaki amortismanın 9.000,00TL'si cari yıl amortismanı iken kalan 117.000,00TL'lik tutar ise geçmiş yıl kârlarından düşülecektir. Buna ilişkin kayıt ise şöyle olacaktır:

-----/-----	
Genel Yönetim Giderleri	9.000,00
-Amortisman Gideri	
Geçmiş Yıl Kârları	117.000,00
Maddi Duran Varlıklar	126.000,00
- Birikmiş Amortisman	
-----/-----	

d – Karşılıklar

Şirket, yapmış olduğu 1 yıllık satış tutarı olan 7.000.000,00TL için %1,50 garanti masrafı oluşacağını öngörürken aleyhine açılan ve kaybetme ihtimalinin yüksek olduğunu bildiği 20.000,00TL'lik bir kıdem tazminatı davası

için de karşılık ayırması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu durumda şu kaydı yaparak ilgili karşılıkları ayıracaktır:

-----/-----	
Genel Yönetim Giderleri	125.000,00
Borç ve Gider Karşılıkları	
-Garanti Karşılığı	105.000,00
-Dava Karşılığı	20.000,00
-----/-----	

e – Kıdem Tazminatı Karşılığı

Türkiye’de mevcut iş kanunu gereğince, emeklilik nedeni ile işten ayrılan ya da istifa ve kötü davranış dışındaki nedenlerle işine son verilen ve en az bir yıl hizmet vermiş personele belirli miktarda kıdem tazminatı ödenmelidir. KOBİ UFRS gereğince kıdem tazminatı karşılığı “projeksiyon metodu” kullanılarak hesaplanır. Bu metot, çalışanların tahmini emeklilik tarihini, kendi isteğiyle işten ayrılma ihtimalini, sonraki yıllarda gerçekleşecek maaş artış oranlarını tahmin etmeyi gerektirir. Bu varsayımlar çerçevesinde hesaplanacak tazminat tutarının iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenmesi ve bilançoya bugünkü değer ile yansıtılması gerekmektedir.

Örnekte bu metot kullanılarak yapılan hesaplamanın sonunda kıdem tazminatı yükümlülüğü 31.12.2006 ve 2007 tarihleri itibariyle sırasıyla 4.500,00TL ve 8.000,00TL olarak bulunmuştur. Bu durumda cari yılda oluşan kıdem tazminatı gideri 3.500,00TL olmuştur. İlgili düzeltme kaydı şu şekildedir:

-----/-----	
Genel Yönetim Giderleri	3.500,00
Geçmiş Yıl Kârları	4.500,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	8.000,00
-----/-----	

f – Hasılat

31.12.2007 tarihi itibarıyla ELA A.Ş.'nin müşteriye faturaladığı ancak henüz sevkiyatını yapmadığı malların tutarı 30.000,00TL'dir. Yasal kayıtlarda fatura kesildiği için gelir hesaplarına intikal eden bu tutarın KOBİ UFRS'ye göre gelir kaydının yapılabilmesi için şu şartlar aynı anda gerçekleşmelidir:

- Sevkiyatın yapılacağına muhtemel olması
- Malların sevkiyata hazır olması
- Müşterinin sevkiyatı ertelenen malları kabul ettiğini belirtmesi
- Normal ödeme koşullarının geçerli olması.

Ancak yapılan incelemelerde bu şartların sağlanamadığı görülmüştür. Bu durumda gelir kaydının sevkiyatın yapılacağı döneme ertelenmesi gerekir. Gerekli düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir:

-----/-----	
Satışlar	30.000,00
Gelecek Aylara Ait Gelirler	30.000,00
-----/-----	

Şirket yasal kayıtlarında satış kaydını yaptığı için ilgili satışların maliyeti kaydını da yapmış ise, yukarıdaki düzeltme kaydına ilave olarak satışların maliyeti ve stoklar hesaplarının da düzeltilmesi gerekir. Bu örnekte stoklar elden çıkarılmadığı için maliyet kaydının yapılmadığı varsayılmıştır.

Aynı şekilde, mal ile birlikte hizmetin de satıldığı ancak malın cari dönemde teslim edilerek hizmetin sonraki dönemde verilecek olması durumlarında da KOBİ UFRS gereğince hizmet bedelinin ayrıştırılarak hizmetin verildiği dönemlerde gelir kaydı yapılmak üzere ertelenmelidir.

ELA A.Ş., 25.12.2007'de sattığı bir makine için 10.000,00TL gelir kaydı yapmış ve ilgili makinenin 1 yıllık bakımını ücretsiz olarak üstlenmiştir. Bakım için taahhüt ettiği süre sonraki döneme aktarıldığından bakımın bedelinin de

sonraki dönem geliri olması gerekmektedir. Bu nedenle yapılan çalışma sonucu bakım bedelinin 1.500,00TL olduğu saptanarak hizmetin verileceği dönemlerde gelir kaydı yapılmak üzere ertelenmesine karar verilmiştir. İlgili düzeltme kaydı şu şekildedir:

-----/-----	
Satışlar	1.500,00
Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.500,00
-----/-----	

g – Gelir Vergisi – Ertelenmiş Vergi

Yukarıda anlatılan farkların düzeltilmesi sonucunda vergi hesabının yapıldığı finansal tablolardan çok farklı bir sonuca ulaşılmış olacaktır. Bu durumda dönemsellik ilkesi gereği işlemlere ilişkin vergi etkisinin de ilgili döneme yansıtılması gerekir. Bunun için VUK'a göre hazırlanmış vergi bilançosu ile KOBİ UFRS'ye göre hazırlanmış bilanço arasındaki vergiye konu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi hesabının yapılması ve finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu hesaplama aşağıdaki tabloda yapılmıştır:

	<u>Fark</u>	<u>Ertelenmiş Vergi Varlığı (%20)</u>
31 Aralık 2006		
Ekonomik Ömür Amortisman Farkı	117.000,00	23.400,00
Kıdem Tazminatı Karşılığı	4.500,00	<u>900,00</u>
Ertelenmiş Vergi Varlığı / (borcu)		<u>24.300,00</u>
31 Aralık 2007		
Finansal Enstrümanların UMS 39 Uyarınca Değerlenmesi		
Menkul Kıymetler	(3.000,00)	(600,00)
Alacaklar	47.500,00	9.500,00
Borçlar	(4.000,00)	(800,00)
Krediler	(250,00)	(50,00)
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	6.000,00	1.200,00
Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü	60.000,00	12.000,00
Ekonomik Ömür Amortisman Farkı	126.000,00	25.200,00
Kıdem Tazminatı Karşılığı	8.000,00	1.600,00
Dava ve Garanti Karşılığı	125.000,00	25.000,00
Gelecek Döneme Ertelenen Satışlar	31.500,00	<u>6.300,00</u>
Ertelenmiş Vergi Varlığı / (borcu)		<u>79.350,00</u>

Yukarıda bulunan her türlü farkın vergi oranına (örnekte %20) tabi tutularak hesaplanması sonucu 31.12.2007 itibariyle ertelenmiş vergi varlığı 79.350,00TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutarın ekonomik ömür amortisman farkı ve kıdem tazminatı karşılığı farkları toplamının %20'si olan 24.300,00TL'si geçmiş yıllardan kaynaklanmakta, kalan 55.050,00TL'si ise cari yıl işlemlerinden kaynaklanmaktadır ve ilgili kayıt şu şekildedir:

-----/-----	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	79.350,00
Geçmiş Yıl Kârları	24.300,00
Vergi ve Diğ. Yasal Yük. - Ertelenmiş Vergi	55.050,00
-----/-----	

Bu örnek boyunca KOBİ UFRS ile yasal kayıtlar arasındaki farkların etkisini ortadan kaldırmak için yapılan düzeltme kayıtlarının ilgili hesaplara yansıtılmasında ise şu işlemler yapılmıştır:

a- Bilanço Kalemlerinde Yapılan Yansıtma İşlemleri:

-Menkul kıymetler kalemine, menkul kıymet değerlendirme farkı olan 3.000,00TL eklenmiştir.

-Ticari alacaklardan, şüpheli ticari alacak karşılığı olarak ayrılan 45.000,00TL ve ticari alacak iskontosu olarak hesaplanan 2.500,00TL çıkarılmıştır.

-Stoklardan, 6.000,00TL stok değer düşüklüğü karşılığı çıkarılmıştır.

-Maddi duran varlıklardan, 60.000,00TL maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılığı ve 126.000,00TL ekonomik ömür farkı çıkarılmıştır.

-Ertelenmiş vergi varlıklarının 79.350,00TL olduğu tespit edilmiştir.

-Ticari borçlardan 4.000,00TL, ticari borçlar iskontosu olarak düşülmüştür.

-Borç ve gider karşılıklarından 5.000,00TL kredi faiz iskontosu düşölürken, dava ve garanti karşılığı olarak hesaplanan 125.000,00TL eklenmiştir.

-Gelecek aylara ait gelirler kaleminde, bir fatura karşılığı olarak 30.000,00TL olduğu ve aynı faturaya ait 1.500,00TL'lik servis bedelinin de bu gelir kalemine eklenmesine karar verilmiştir.

-Uzun vadeli banka kredilerine 4.750,00TL kredi faiz reeskontu eklenmiştir.

-Kıdem tazminatı karşılıklarına 8.000,00TL eklenmiştir.

-Geçmiş yıl kârlarından 117.000,00TL ekonomik ömür farkı ve 4.500,00TL kıdem tazminatı karşılığı çıkarılmış ve 24.300,00TL ertelenmiş vergi tutarı eklenmiştir.

b- Gelir Tablosu Kalemlerinde Yapılan Yansıtma İşlemleri:

-Satışlardan 2.500,00TL ticari alacak iskontosu düşölürken, bir fatura bedeli olarak 30.000,00TL'nin aynı faturaya ait 1.500,00TL'lik servis bedeli de çıkarılmıştır.

-Satışların maliyetinden 4.000,00TL ticari borçlar iskontosu düşölmüş ancak bu kaleme 6.000,00TL tutarında stok değer düşöklüğü karşılığı eklenmiştir.

-Genel yönetim giderlerine, şüpheli alacak karşılığı 45.000,00TL, ekonomik ömür farkı 9.000,00TL, dava ve garanti karşılığı 125.000,00TL ve kıdem tazminatı karşılığı 3.500,00TL eklenmiştir.

-Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlara 60.000,00TL maddi duran varlık değer düşöklüğü karşılığı eklenmiştir.

-Faiz gelirlerine, 3000,00TL menkul kıymet değerleme farkı eklenmiştir.

-Finansman giderlerinden, 250,00TL kredi faiz reeskontu düşölmüştür.

-Vergi ve diğer yasal yükümlölüklerden ertelenmiş vergi olarak 55.050,00TL düşölmüştür.

KOBİ UFRS ile yasal kayıtlar arasındaki farkların etkisini ortadan kaldırmak için yapılan düzeltme kayıtlarının ilgili hesaplara yansıtılması sonucu aşğıdaki tablolara ulaşılmaktadır:

31.12.2007 TARİHLİ GELİR TABLOSU (KOBİ UFRS'YE GÖRE)

Satışlar	7.966.000,00
Satışların Maliyeti	(6.502.000,00)
Brüt Satış Kârı	1.464.500,00
Genel Yönetim Giderleri	(982.500,00)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(200.000,00)
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	90.000,00
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	(130.000,00)
Faiz Gelirleri	5.000,00
Finansman Giderleri	(29.750,00)
Dönem Kârı	216.750,00
Vergi ve Diğer Yasal Yükümlölükler	(89.950,00)
Dönem Net Kârı	126.800,00

Göröldüğü gibi VUK'a göre hazırlanan gelir tablosunda dönem net kârı 347.000,00TL çıkarken KOBİ UFRS'ye göre hazırlanan gelir tablosunda net kâr 126.800,00TL çıkmıştır. Buradaki fark, geçmiş dönem kârı olması gereken unsurların cari dönemde, cari dönem gideri olması gereken giderlerin de geçmiş dönemde ya da gelecek dönemde muhasebeleştirilmesinden kaynaklandığı gibi işletmenin farkında olmadığı değer düşöklüklerinin hesaba katılmasından kaynaklanmıştır.

31.12.2007 TARİHLİ BİLANÇO (KOBİ UFRS'YE GÖRE)

VARLIKLAR

Dönen Varlıklar

Hazır Değerler	30.000,00
Menkul Kıymetler	13.000,00
Ticari Alacaklar	452.500,00
Stoklar	<u>94.000,00</u>
	<u>589.500,00</u>

Duran Varlıklar

Mali Duran Varlıklar	120.000,00
Maddi Duran Varlıklar	2.214.000,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.000,00
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	<u>79.350,00</u>
	<u>2.414.350,00</u>

Varlıklar Toplamı

3.003.850,00

KAYNAKLAR

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Banka Kredileri	100.000,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Doğan Borçlar	10.000,00
Ticari Borçlar	396.000,00
Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler	210.000,00
Borç ve Gider Karşılıkları	128.000,00
Gelecek Aylara Ait Gelirler	<u>31.500,00</u>
	<u>875.500,00</u>

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Banka Kredileri	44.750,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	60.000,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	<u>8.000,00</u>
	<u>112.750,00</u>

Özkaynaklar

Sermaye	50.000,00
Geçmiş Yıl Kârları	1.838.800,00
Dönem Net Kârı	<u>126.800,00</u>
	<u>2.015.600,00</u>

Kaynaklar Toplamı

3.003.850,00

Burada da iki bilanço arasında bazı farklar bulunmaktadır. KOBİ UFRS'ye göre düzenlenen bilançoda yeni kalemler yer almaktadır. Ayrıca varlıklardaki değer düşüklükleri bilanço toplamında da düşüşe neden olmuştur. Bu, işletmenin daha doğru analiz edilmesine olanak sağlar. KOBİ UFRS'ye göre hazırlanmış bilanço, gerçek değere daha yakın rakamlar sunabilmektedir. Bilanço toplamının düşmesindeki nedenlerden biri de net dönem kârının düşmüş olmasıdır.

KOBİ UFRS, işletmenin kayıtlı değerinden çok gerçek piyasa değerini ortaya koymaya odaklanmıştır ve gerek işletme sahiplerine gerekse de işletmeye dışardan bakarak onu değerlendirmek isteyenlere daha doğru ve şeffaf bilgiler sunar.

SONUÇ

21. yüzyıl işletmelerinin finansal raporlama konusunda ortak bir dil gereksiniminden doğan UFRS'nin tam anlamıyla her ülkede uygulanmaya başlaması gereklidir. Buna karşın ölçek bakımından fazla büyük olmayan, uluslararası piyasalarda hisseleri ve / veya borç senetleri dolaşımda olmayan işletmelere gereksiniminin üstünde bir standart getirmek temel bir ekonomik ilke olan fayda maliyet analizi gereğince doğru bir yöntem değildir. Ancak bu ortak dili sadeleştirilerek KOBİ'lere yönelik bir alt standartlar bütünü oluşturulmaya çalışılmaktadır.

UFRS'nin sadeleştirilme gereksinimi, KOBİ'lerin ülkeler ve dünya ekonomisindeki yerinin gözardı edilemeyecek sayıda olmalarından kaynaklanmaktadır. 21. yüzyıl ekonomilerinin lokomotifi sayılan KOBİ'ler bir yandan istihdam alanı sağlayarak bulundukları yöre halkı açısından bölgesel bir değer yaratırken bir yandan da büyük sanayi kuruluşlarının tamamlayıcısı olarak tüm ülke ekonomisi için değer yaratırlar. Bu ve bunun gibi pek çok önemli neden KOBİ'lerin gereksinimlerine eğilmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluğun bir gereği olarak KOBİ'ler gerek teknik ve bilimsel bilgi gerekse maddi ve maddi olmayan sermayeler yönünden desteklenmeli, daha iyi şartlarda çalışmaları, büyümeleri ve en önemlisi, varlıklarını uzun süre devam ettirebilmeleri için gerekli şartlar oluşturulmalıdır. KOBİ'leri ilgilendiren yasa ve uygulamalar onlara ciddi anlamda maddi ve manevi yük getirmemeli işlerini kolaylaştırmalı, çalışmalarına ışık tutmalıdır. Aksi halde geneli itibarıyla teknik ve bilimsel bilgi yönünden zayıf olan KOBİ'ler formalitelerle boğularak kıt olan kaynaklarını verimli kullanamayacaklardır.

Bu çalışmada KOBİ'lerin karakteristik özelliklerinin de dikkate alınarak KOBİ'lere uygun bir raporlama sisteminin gerekliliği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonucun gereği olarak da yapılan çalışmalar tarihçe ve kapsam bakımından açıklanarak Türkiye'de ve dünyadaki gelişmeler hakkında bilgi verilmiştir.

Dünya genelinde yapılan çalışmalar ve bu çalışmalar sonucu elde edilen bulgu ve uygulamalara Türkiye'nin ilgili kurum ve kuruluşları da katılmaktadır. Yine aynı şekilde, ortaya konulan kural ve standartların Türkiye'ye getirilerek

kullanılması da bu kurum ve kuruluşlar eliyledir. Türkiye bu alanda hem katılımcı hem de yeniliklerin uygulayıcısı olarak oldukça başarılıdır. Bunun doğal sonucu olarak da bu alanda dünyadaki gelişmeler ile Türkiye'ye aktarılarak uygulanmaya konması hususundaki gelişmeler paralellik göstermektedir.

KOBİ'ler için UFRS çalışmaları şu an tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de taslak halindedir. Taslağa nihai şeklinin verilmesi ile birlikte en kısa zamanda Türkiye'de de uygulanmaya konulacaktır. Bu çalışmada bahsedilen taslağın bölümleri de haliyle yasalaşacaktır.

Çalışmanın son bölümünde bahsedilen UFRS ile KOBİ UFRS arasındaki farkların nitelikten çok niceliksel olduğuna dikkat edilmelidir. KOBİ UFRS çalışmalarına UFRS'nin bir bölümü ya da kısaltması olarak bakılmamalıdır. Gereksinim duyulmayan bölümlerin çıkarılması, gereksinim duyulan birtakım düzenlemelerin getirilmesi tamamen KOBİ'lerin karakteristik özelliklerinin bir sonucudur. Taslağın yasalaşmasından sonra yapılan uygulamalardan doğan aksaklıklar er ya da geç düzeltileceğinden şu anda ilk amaç yasama sürecinin başarıyla sonuçlandırılması olmalıdır. Zaten daha sonra ortaya çıkan veya çıkabilecek aksaklıkların düzeltilmesi taslak oluşturmaktan daha zor değildir.

Her ne isim altında olursa olsun bu içeriğe sahip taslak yasalaşmalıdır ve bir an önce uygulamaya konulmalıdır. Bu, hem işletmelerin ve paydaşlarının işletmeyi daha gerçekçi verilerle değerlendirmeleri için hem de dünya piyasalarıyla bütünleşmek için gereklidir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Nalan , “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **MÖDAV**, İSMMMO, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007.

AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartları'na Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007.

ASLAN Sinan, “Kobi’ler İçin Ufrs ile Global Uyum Süreci”, **İİBF Dergisi**, Marmara Üniversitesi, Sayı:2, Cilt:23, 2007.

ATAMAN Ümit, SUMER Haluk, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, 8.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2003

AYANOĞLU Yıldız, **Kobiler İçin UFRS**, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.

Deloitte, “KOBİ’ler için UFRS Taslağı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler”, **UFRS Cep Kitapçığı**, 2008, [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_denetim_kobiler %20icin %20UFRS_030108.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_denetim_kobiler_%20icin_%20UFRS_030108.pdf).

DEMİR Volkan, “KOBİler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, sayı 80, Mart-Nisan 2007.

DOĞRUER Ufuk, “**AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye Geçiş**”, 2008, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003>, (18.02.2008).

ERDAĞ Nevzat, **Mali Tablolar Tek Düzen Hesap Planı El Kitabı**, İstanbul, Arıkan Yayıncılık, 2006.

HAFTACI Vasfi, **Maliyet Muhasebesi**, 4.b., Trabzon : Derya Kitabevi, 2003.

İRTEN Yasemin Eralp, KOBİ lerin Önemi ve İstanbul Bakanlar Konferansı, **Dışışleri Bakanlığı Çalışmaları**, Ankara, 2005.

KİSHALI Yunus, ERDEN Selman A., IŞIKLILAR Sadi, **Finansal Muhasebe**, 1.Baskı, Isparta, Tuğra Ofset, 2000.

MISIRLIOĞLU İsmail Ufuk , “UFRS ve BASEL- II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerine Etkileri-The Effects Of IFRS and Basel-II On The Business Operations”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, Sayı:76, Haziran-Temmuz 2006.

ÖRTEN Remzi, KAVAT Hasan, KARAPINAR Aydın, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, 1.b, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

ÖZKAN Serdar, KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartları, **ABİGEM Çalışmaları**,İzmir,
(www.abigem.org/TR/dosyagoster.aspx?DIL=1&BELGEANAH=2623&DOSY AISIM=KOBIMUS.pdf).

UYAR Süleyman, **KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartları**, 2007
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/,s.1>.

YONAR Özlem, **Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurulu Çalışmaları**, Dışışleri Bakanlığı, Ankara, 2007.

Mevzuat

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18.11.2005 / 9617.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 26.12.1992 / 21447 (mükerrer).

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilât ve Görevler Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine İlişkin Kanun, 12.04.2005 / 25784.

Sermaye Piyasası Kanunu (2499 sayılı) , 30.07.1981 / 17416.

Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ, 22.06.2002 / 24793 (mükerrer sayı).

Türk Ticaret Kanunu (6762 sayılı), 09.07.1956 / 9353.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı.

Vergi Usul Kanunu (213 sayılı) , 10.01.1961 / 10703–10705.

— TMS ve TFRS Tebliğleri:

Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34)Hakkında Tebliğ, Sıra No: 19, 02.02.2006 / 26068.

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 10) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 6, 20.10.2005 / 25972.

Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Hakkında Tebliğ, Sıra No:9, 09.11.2005 / 25988.

Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 19) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 33, 30.03.2006 / 26124.

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 8, 01.11.2005 / 25983.

Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 45, 15.07.2007 / 26583.

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No: 1, 16.01.2005 / 25702.

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 2, 16.01.2005 / 25702.

Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 31, 28.03.2006 / 26122.

Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 33) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 32, 28.03.2006 / 26122

Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 36, 31.03.2006 / 26125.

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 17, 31.12.2005 / 26040.

İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 31) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 14, 31.12.2005 / 26040.

İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 35, 31.03.2006 / 26125.

İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 12, 27.12.2005 / 26036.

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 20, 15.02.2006 / 26081.

Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 17) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 21, 24.02.2006 / 26090.

Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 68, 17.12.2005 / 26026.

Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 13, 31.12.2005, 26040.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik

Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 15, 31.12.2005 / 26040.

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 26, 17.03.2006 / 26111.

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 5, 20.10.2005 / 25972.

Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 4, 18.01.2005 / 25704.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 25, 16.03.2006 / 26110.

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 / 25701.

Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 28, 18.03.2006 / 26112.

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 16, 21.05.2005 / 26040.

İnternet Adresleri

<http://www.alomaliye.com>

<http://www.deloitte.com.tr>

<http://www.denetim.net.net>

<http://www.dso.org.tr>

<http://www.efrag.org>

<http://www.hukuki.net/kanun/>

<http://www.iasb.org>

<http://www.ismmmo.org.tr/>

<http://www.kobiturk.org/>

<http://www.modav.org>

<http://www.muhasibetr.com>

<http://rega.basbakanlik.gov.tr>

<http://www.sanayi.gov.tr>

<http://www.spk.gov.tr>

<http://www.tbmm.gov.tr>

<http://tdk.org.tr/>

<http://www.tmsk.org.tr>

<http://www.turmob.com.tr>

<http://www.vergiportali.com>

ÖZGEÇMİŞ

M.Mustafa Işık, 1981’de Sivas’ta doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Sivas’ta tamamladı. Lisans öğrenimini Kocaeli Üniversitesi’nde 2004 yılında işletme bölümü birincisi olarak tamamladı. Mezun olduğu yıl iş hayatına atıldı, bir yıl sonra, iş hayatına da devam ederek, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman programında yüksek lisans öğrenimine başladı.

M.Mustafa Işık, İngilizce bilmektedir.