

**KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN İNCELENMESİ VE
ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI
TARAFINDAN BENİMSENME DURUMUNA YÖNELİK
BİR ARAŞTIRMA
(MARDİN ÖRNEĞİ)**

İlknur BABAÖĞLU

**Yüksek Lisans Tezi
İŞLETME ANABİLİM DALI
Prof. Dr. M. Suphi ORHAN
2012
Her hakkı saklıdır**

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

İlknur BABAOĞLU

**KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN İNCELENMESİ VE ÜLKEMİZDEKİ
MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN
BENİMSENME DURUMUNA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA
(MARDİN ÖRNEĞİ)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. M. Suphi ORHAN

ERZURUM-2011



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
TEZ BEYAN FORMU



27.06/2012

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “KOBİ’ler için UFRS’nin İncelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)” adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
 Tezim/Raporum sadece Atatürk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
 Tezimin/Raporumun ...1... yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

27.06.2012

[Tarih ve İmza]

[Öğrencinin Adı Soyadı]

İlknur BABAÖĞLU



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. M. Suphi ORHAN danışmanlığında, İlknur BABAOĞLU tarafından hazırlanan bu çalışma *27.06 / 2012* tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. M. Suphi ORHAN

İmza: *Prof. Dr. M. Suphi ORHAN*

Jüri Üyesi : Doç. Dr. M. Suphi ÖZÇOMAK

İmza: *Doç. Dr. M. Suphi ÖZÇOMAK*

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Bener GÜNGÖR

İmza: *Doç. Dr. Bener GÜNGÖR*

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. / /

Prof. Dr. Mustafa YILDIRIM
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	VI
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİLLER DİZİNİ	X
ÇİZELGELER DİZİNİ	XI
ÖNSÖZ.....	XII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA YÖNTEMLERİ	3
1.2.1. Standartların Yasama Yolu İle Belirlenmesi.....	3
1.2.2. Standartların Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi	4
1.2.3. Kamu Sektörünün Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi Yolu İle Standartların Belirlenmesi	5
1.3. MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMLAŞTIRILMASININ (HORMONİZASYONUN) ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ.....	5
1.4. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)	6
1.5. UFRS’NİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	7
1.5.1. UFRS’nin Oluşturulması	7
1.5.2. UFRS’nin Oluşturulmasında Yer Alan Kuruluşlar.....	8
1.5.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC).....	8
1.5.2.1.1. IASCF’nin Yapısı.....	10
1.5.2.1.2. IASCF’nin Çalışmalarını Destekleyen Kuruluşlar.....	12
1.5.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	14
1.5.2.2.1. IASB’nin Amaçları	14
1.5.2.2.2. IASB’nin Görevleri.....	15
1.5.3. Dünya’da UFRS’ye Geçiş Süreci	16
1.5.3.1. Avrupa Birliği’nde UFRS’ye Geçiş.....	16

1.5.3.2. ABD’de UFRS’ye Geçiş.....	16
1.5.3.3. Türkiye’de UFRS’ye Geçiş	17
1.5.3.3.1. Türkiye’de UFRS’ye Geçiş Sürecinde Yer Alan Kuruluşlar.....	18
1.5.3.3.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	18
1.5.3.3.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)	19
1.5.3.3.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	19
1.5.3.3.2. Türkiye’de UFRS’ye Geçiş Sürecinde Yer Alan Yasal Düzenlemeler	22
1.5.3.3.2.1. Türk Ticaret Kanunu (TTK)	22
1.5.3.3.2.2. Vergi Usul Kanunu (VUK)	23
1.5.3.3.2.3. Banka ve Sigorta Kanunu	23
1.5.3.3.2.4. Sermaye Piyasası Kanunu	24
1.5.3.3.2.5. SM, SMMM ve YMM Kanunu	24
1.5.3.3.3. UMS/UFRS’lerin Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar	24
1.6. UFRS’NİN AVANTAJLARI	25

İKİNCİ BÖLÜM

KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER (KOBİ) ve KOBİ’LER İÇİN UFRS’NİN OLUŞTURULMASI

2.1. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER (KOBİ)	27
2.2. KOBİ’LERİN ÖZELLİKLERİ	29
2.3. KOBİ’LERİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI	29
2.3.1. KOBİ’lerin Avantajları	29
2.3.2. KOBİ’lerin Dezavantajları.....	30
2.4. KOBİ’LERİN TÜRKİYE VE DÜNYA EKONOMSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ.....	31
2.4.1. KOBİ’lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi.....	31
2.4.2. KOBİ’lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri ve Önemi	33
2.5. KOBİ’LERİN FİNANSMAN SORUNLARI.....	34
2.5.1. Öz Sermaye Yetersizliği Sorunu	35
2.5.2. Kredi Temininde Yaşanan Sorunlar	36

2.6. KOBİ'LER AÇISINDAN UFRS'YE DUYULAN İHTİYAÇ	37
2.7. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN HAZIRLANMA SÜRECİ	38
2.8. ÜLKEMİZDE KOBİ UFRS ÇALIŞMALARI	39

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KOBİ'LER İÇİN UFRS)	
3.1. KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE YER ALAN BÖLÜMLER	41
3.2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN KAPSAMI, KAVRAMLAR VE GENEL İLKELERE İLİŞKİN BÖLÜMLER.....	43
3.2.1. KOBİ'ler için UFRS'nin Kapsamı.....	43
3.2.2. Kavramlar ve Genel İlkeler	44
3.3. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE AÇIKLAMALARINA İLİŞKİN BÖLÜMLER.....	46
3.3.1. Finansal Tabloların Sunuluşu	46
3.3.2. Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	48
3.3.3. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir tablosu.....	49
3.3.4. Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu.....	51
3.3.5. Nakit Akış Tablosu	52
3.3.6. Finansal Tablo Dipnotları.....	53
3.3.7. Konsolide ve Finansal Bireysel Tablolar	53
3.3.8. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	54
3.4. BİLANÇO KALEMLERİNE İLİŞKİN BÖLÜMLER.....	56
3.4.1. Temel Finansal Araçlar	56
3.4.2. Diğer Finansal Araçlar ile İlgili Hususlar	57
3.4.3. Stoklar	57
3.4.4. İştiraklerdeki Yatırımlar	58
3.4.5. İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	59
3.4.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	60
3.4.7. Maddi Duran Varlıklar.....	60
3.4.8. Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran Varlıklar	61
3.4.9. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyeler	62

3.4.10. Kiralamalar.....	63
3.4.11. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Alacaklar.....	64
3.4.12. Borçlar ve Öz Kaynaklar.....	65
3.5 GELİR TABLOSU KALEMLERİNE İLİŞKİN BÖLÜMLER	67
3.5.1. Hasılat.....	67
3.5.2. Devlet Teşvikleri.....	68
3.5.3. Borçlanma Maliyetleri	69
3.5.4. Hisse Bazlı Ödemeler	69
3.5.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	70
3.5.6. Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	71
3.5.7. Gelir Vergileri.....	71
3.6. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN BÖLÜMLER VE KOBİ'LER	
İÇİN UFRS'YE İLK GEÇİŞ.....	72
3.6.1. Yabancı Para Çevrim İşlemleri.....	72
3.6.2. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama.....	73
3.6.3. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	74
3.6.4. İlişkili Taraf Açıklamaları.....	74
3.6.5. Özellikli Faaliyetler	75
3.6.6. KOBİ'ler için UFRS'ye Geçiş	76

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN BENİMSENME DURUMUNA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA (MARDİN ÖRNEĞİ)

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	79
4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	79
4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	79
4.4. ARAŞTIRMA BULGULARI.....	80
4.4.1. Demografik Özellikler İle İlgili Sonuçlar	80
4.4.2. Kişisel İlgi İle Alakalı Görüşlere İlişkin Sonuçlar.....	85
4.4.3. Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Değerlendirilmesi.....	85

4.4.4. Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS'nin Benimsenebilmesi İçin Beklentilerine Uyan ve Mesleğe Etkileri İle İlgili Olduğunu Düşündükleri İfadelere İlişkin Sonuçları	87
4.4.5. Ki-kare Analizlerine İlişkin Sonuçlar.....	88
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	92
KAYNAKÇA	95
EKLER.....	102
Ek 1. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN BENİMSENME DURUMUNA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA (MARDİN ÖRNEĞİ) ANKET ÇALIŞMASI FORMU.....	102
ÖZGEÇMİŞ.....	104

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN İNCELENMESİ VE ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE
MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN BENİMSENME DURUMUNA
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA (MARDİN ÖRNEĞİ)****İlknur BABAOĞLU****Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet Suphi ORHAN****2012, 104 sayfa****Jüri: Prof. Dr. Mehmet Suphi ORHAN****Doç. Dr. Bener GÜNGÖR****Doç. Dr. Mehmet Suphi ÖZÇOMAK**

Bu çalışmada muhasebe mesleği mensupları için önemli bir konu niteliğinde olan KOBİ'ler için UFRS'ye yer verilmiş, konunun meslek mensupları tarafından benimsenmesi ve farkındalık düzeyinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda öncelikle tam set UFRS'lerin ortaya çıkışı, oluşturulma süreci, Türkiye'de ve dünyada standartlara geçiş süreci gibi konulara yer verilmiş, ayrıca ülkemizde olduğu gibi tüm dünyada da büyük paya sahip olan ve meslek mensuplarının da en çok muhatap oldukları firmalar olan KOBİ'lerin tanımı, özellikleri ve sahip oldukları öneme değinilmiştir. Türkiye'de ve dünyada işletmeler içerisinde büyük paya ve öneme sahip olan KOBİ'lerin uluslararası alanda ortak muhasebe dilini kullanma ihtiyacı doğrultusunda ortaya çıkan, bu ihtiyaca cevap veremeyecek nitelikteki tam set UFRS'lerden ayrı olarak hazırlanan ve tam set UFRS'lerin basitleştirilmiş şekli olarak değerlendirilen KOBİ'ler için UFRS'lerin içeriğine yer verilmiştir.

İncelenen konunun muhasebe mesleği mensupları tarafından bilinirlik düzeyinin araştırılması ve benimsenme durumunun ortaya konulması amacıyla Mardin SMMM Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına bir anket uygulanmıştır. Ankette elde edilen verilerin analizi sonucunda bölgede konu hakkında önemli ölçüde bilgi eksikliğinin olduğu saptanmıştır. Meslek mensuplarının konuya olan kişisel ilgileri ve konu hakkındaki beklentileri değerlendirilmiş ve bu yönde çeşitli önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: UFRS, KOBİ, KOBİ'ler için UFRS, Muhasebe, Muhasebe Standartları

ABSTRACT

MASTER'S THESIS

**THE REVIEW OF IFRS FOR SME'S AND THE RESEARCH OF
ACCOUNTANTS' ADOPTION CONDITIONS IN THE COUNTRY
(THE CASE of MARDİN)**

İlknur BABAOĞLU

Advisor: Prof. Dr. Mehmet Suphi ORHAN

2012, 104 Pages

Jury: Prof. Dr. Mehmet Suphi ORHAN

Assoc. Prof. Dr. Bener GÜNGÖR

Assoc. Prof. Dr. Mehmet Suphi ÖZÇOMAK

In this study it is aimed to feature the subject of IFRS which is very important for the Small and Medium size Enterprises (SME) and to search the awareness level of the accountant employees about the IFRS. Accordingly, the emergence of full set IFRS, the process of creation of IFRS and the transition process to accounting standards in Turkey and in the world and are featured primarily. Also the definition, properties and the importance of SME's which are strongly linked with the accountant employees in Turkey and in the world are explained. The description of content of IFRS for SME's which emerged towards the need of a common accounting language in the world, it has been prepared the full set's of IFRS and than has been simplified a part of full set IFRS for the SME's which are very important for the work line as underlined above, was given place in the study.

In order to reveal the knowledge state of the accounting professions and the level of adoption status, a questionnaire-survey has been conducted with the members of Chamber of Mardin Certified Public Accountant. After the examination of the analyses of survey results it has been realized that there is a huge information defect. At last, finally the personal interests and the expectations of the work line professions have been evaluated and in accordance with the evaluations various suggestions were given

Key Words: IFRS, SME, IFRS for SME's, Accounting, Accounting Standards.

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
EEA	: Avrupa Ekonomik Alanı
EFRAG	: Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFAD	: Uluslararası Muhasebe Mesleğinin Geliştirme Forumu
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
PCAOB	: ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SEC	: ABD Sermaye Piyasası Kurumu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STİG	: Standart Tavsiyeleri İnceleme Grubu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Derneği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS/IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS/IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. IASCF'nin yapısı	10
Şekil 4.1. Faaliyette Bulunulan İl/İlçe ile İlgili Oranların Grafiği.....	80
Şekil 4.2. Yaş ile İlgili Oranların Grafiği	81
Şekil 4.3. Mesleki Deneyim ile İlgili Oranların Grafiği	82
Şekil 4.4. Eğitim Durumu ile İlgili Oranların Grafiği	82
Şekil 4.5. Unvan ile İlgili Oranların Grafiği	83
Şekil 4.6. Statü ile İlgili Oranların Grafiği	84
Şekil 4.7. Cinsiyet ile İlgili Oranların Grafiği	84

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 1.1. UFRS’ler ile tam uyumlu TMS/TRFS seti	20
Çizelge 2.1. Avrupa Birliği ve Türkiye’deki KOBİ Tanımları.....	28
Çizelge 2.2. KOBİ’lerin Türkiye Ekonomisindeki Payının Yıllar İçindeki Seyri.....	32
Çizelge 2.3. KOBİ’lerin Çeşitli Ülke Ekonomileri İçindeki Payı	34
Çizelge 3.1. KOBİ’ler için UFRS	41
Çizelge 4.1. Faaliyette Bulunulan İl/İlçe ile İlgili Oranlar	80
Çizelge 4.2. Yaş ile İlgili Oranlar	81
Çizelge 4.3. Mesleki Deneyim ile İlgili Oranlar	81
Çizelge 4.4. Eğitim Durumu ile İlgili Oranlar	82
Çizelge 4.5. Unvan ile İlgili Oranlar.....	83
Çizelge 4.6. Statü ile İlgili Oranlar	83
Çizelge 4.7. Cinsiyet ile İlgili Oranlar	84
Çizelge 4.8. Kişisel İlgili ile Alakalı Görüşlere İlişkin Sonuçlar.....	85
Çizelge 4.9. Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS Hakkındaki Bilgi Düzeyleri.....	86
Çizelge 4.10. KOBİ UFRS ile İlgili Beklenti ve Etkilere İlişkin İfadeler	87
Çizelge 4.11. Eğitim Seviyesi ile Yeterli Bilgi Hakkındaki Düşüncelerin Karşılaştırılması.....	89
Çizelge 4.12. Mesleki Deneyim ile İş Yüküne Bakışın Karşılaştırılması.....	90
Çizelge 4.13. Kişisel İlgili ile Alakalı Görüşlerin Karşılaştırılması	91

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasının yürütülmesinde görüş ve önerileri ile desteğini esirgemeyen danışman hocam sayın Prof. Dr. Mehmet Suphi ORHAN'a ve yardımcılarıyla yapılan çalışmanın şekillenmesine katkı sağlayan Doç. Dr. Bener GÜNGÖR'e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca araştırmanın tamamlanabilmesi için anket verilerinin elde edilmesi açısından gerekli desteği sağlayan Mardin SMMM Odası'na, SMMM Adnan BİROL'a ve SMMM Zeynel Abidin ÜSTEK'e, elde edilen verilerin analizinde yardımını esirgemeyen Arş. Gör. Elif GÖLVEREN'e teşekkürü bir borç bilirim.

Maddi ve manevi destekleriyle yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen, çalışmanın tüm aşamalarında beni yüreklendiren ve desteklerini her zaman arkamda hissettiğim eşim Cüneyt BABAÖĞLU'na ve babam Selahattin İNCE'ye ayrıca minnettarlığımı iletmek isterim

Erzurum-2012**İlknur BABAÖĞLU**

GİRİŞ

Sermaye hareketlerinin ülke sınırlarını kolayca aşabildiği, ihracat ve ithalatın gelişme gösterdiği günümüzde ülkelerin kalkınabilmeleri için hızla değişen şartlara uyum sağlamaları gerekmektedir. Ekonomik değişimlerin başında da ülkelerin ve şirketlerin finans uygulamaları gelmektedir. Ekonomik anlamda ülkelerin birbirleriyle ilişkilerinin daha kolay ve hızlı olabilmesi için bazı değişiklikler gerekli görülmüştür. Ülkelerin ekonomik ilişkileri içerisinde sunmuş oldukları finansal tablo bilgilerinin karşılaştırılabilir olması önem kazanmıştır. Bu durum muhasebe alanında uluslararası arenada yenilikleri gerekli kılmış, ortak bir muhasebe dilinin kullanılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda da Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmuştur.

Ortak bir muhasebe dilinin kullanılabilmesi için ihtiyaç duyulan UFRS'ler, ülkemizde ve dünya ekonomisinde büyük öneme sahip olan KOBİ'ler açısından bir ihtiyaç haline gelmiş, ancak KOBİ'lerin yapılarından dolayı ihtiyaçlarına tam anlamıyla cevap verecek durumda olmadıklarından KOBİ'ler tarafından kullanılmaları uygun bulunmamıştır. Bu nedenle de IASB tarafından bir çalışma grubu oluşturulmuş, bu çalışma grubu tarafından KOBİ'lerin ihtiyaçlarına cevap verecek tam set UFRS'den ayrı standartların oluşturulması yönünde çalışmalar yapılmıştır. Oluşturulan standartlar "KOBİ'ler için UFRS" adı altında 9 Temmuz 2009 tarihinde yayınlanmıştır. Ülkemizde de muhasebe standartları ile ilgili çalışmaları yürüten Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) (26 Eylül 2011 tarihinde "Kamu gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" olarak değişmiştir) tarafından KOBİ'ler için UFRS'nin ülkemizde uygulanabilirliğini sağlamak için standartların orijinal metninden çeviri yapılarak "KOBİ'ler için TFRS" adı altında KOBİ'lerin ihtiyaçlarına cevap verecek standartlar yayınlanmıştır.

KOBİ'ler için UFRS'yi KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarına aktaracak olan meslek mensuplarının konuyu tam anlamıyla biliyor olmaları, uygulamanın akışı ve çıkabilecek aksaklıkların önlenmesi açısından önem taşımaktadır. Nitekim uzun yıllardır konu hakkındaki yetkili kurum ve kuruluşlar ile akademisyenler tarafından bilinirlik düzeyini arttırmaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmada da muhasebe mesleği mensupları açısından büyük öneme sahip olan konunun meslek

mensupları tarafından farkındalık düzeyi, yapılan eğitim ve bilgilendirme çalışmalarının ne derece amacına ulaştığı, meslek mensuplarının konuya olan kişisel ilgi düzeyleri ve uygulamanın kolaylığı açısından beklentilerinin araştırılması amaçlanmıştır.

Tezin birinci bölümünde muhasebe standartlarının tanımı, önemi ve oluşturulma yöntemlerine, UFRS'ye olan ihtiyacın ortaya çıkış nedenleri ile standartların oluşturulma sürecine, ülkemizde standartlara geçiş süreci ile bu süreçte yer alan kuruluşlar ve yasal düzenlemelere yer verilmiştir. UFRS'lerin avantajlarından bahsedilmiştir. İkinci bölümde KOBİ'lerin tanımı, özellikleri, ülke ve dünya ekonomisindeki yeri ve önemi, avantaj ve dezavantajları, KOBİ'ler için UFRS'ye duyulan ihtiyaç ve ülkemizdeki KOBİ UFRS çalışmaları anlatılmıştır. Üçüncü bölümde de KOBİ'ler için UFRS'de yer alan standartlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tezin dördüncü bölümünde ise, KOBİ UFRS'nin meslek mensupları tarafından farkındalık düzeyinin belirlenmesi amacıyla Mardin SMMM Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına yönelik bir araştırma yapılmış, araştırma sonucunda elde edilen bulguların analizine ve değerlendirilmesine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe standartları, muhasebe bilgi kullanıcılarına muhasebe ile ilgili bilgilerin iletilmesinde işlem ve olayların hangi değerler üzerinden kaydedileceği, hangi raporlarla sunulacağı gibi konuların çerçevesini oluşturan ve finansal raporlamaların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir. Muhasebe tarafından sunulan bilgilerin kullanıcı gruplar için faydalı, karşılaştırılabilir, anlaşılır, şeffaf ve gerçeğe uygun olabilmesi için muhasebe standartlarının varlığına ihtiyaç vardır.¹

Finansal tabloların sunumunda muhasebe standartlarının kullanılmaması durumunda bu tablolar nicelik ve nitelik yönünden eksik olacağı için yanlış değerlendirmelere ve kararların yanlış alınmasına neden olabilir. Ayrıca denetçiler tarafından muhasebe standartları mali tabloların şeffaflığını göstermeleri açısından önemli unsur olarak ele alınır.²

Muhasebe standartları finansal tablo bilgilerinin yıllar itibari ile karşılaştırılabilir olmasını sağlaması yönüyle işletmede ileriye dönük alınacak kararları ve yapılacak planları olumlu yönde etkileyerek işletme performansının yükselmesini sağlaması anlamında da önem arz etmektedir.³

1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA YÖNTEMLERİ

1.2.1. Standartların Yasama Yolu İle Belirlenmesi

Bu yöntem, kanunlar ve yönetmeliklerle standartların belirlenmesini kapsamaktadır. Yasama yolu ile standartların belirlenme durumu standartlara

¹ Vilademir Timoşenko, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Kırgızistan'da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bişkek 2007, s.3.

² Hatice Belgin Şensoy, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008, s.7.

³ Hanife Özdemir, *Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Sürecinin Bağımsız Denetçiler Açısından İncelenmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008, s.3-4.

uyulmaması halinde bir takım cezai yaptırımları içerdiği için standartlara uyulmasını güvence altına almaktadır.⁴

Yasama yolu ile standartların belirlenmesi durumunda ilgili çıkar gruplarının baskıları karşısında standartların daha güçlü olması durumu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu yöntemin muhasebe standartlarının gelir dağılımında meydana getireceği değişiklik ve bunun etkilerini en aza indirmede özel sektörün getirdiği düzenlemelere göre daha etkili araçları olduğu, elinde bulundurduğu vergi ve sübvansiyonlarla müdahalede bulunabileceği de belirtilmelidir. Bu avantajlarına bu yöntem, bazı gruplar tarafından muhasebeye siyasi partilerin politik etkilerinin yansımaları açısından eleştirilmektedir. Bir başka eleştiride konunun politik öneminin anlaşılması ve muhasebe ile ilgili kararların iktidardaki çoğunluk partinin politik görüşleri doğrultusunda alınacağı düşüncesidir. Bu yöntem ile standartların oluşturulması muhasebe konusundaki ekonomik yenilikler doğrultusunda gerekli olan değişikliklerin sağlanabilmesini karar alma sürecindeki zorluklar nedeniyle caydırıcı duruma getirmektedir.⁵

1.2.2. Standartların Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının dernek, vakıf gibi özel sektör temsilcilikleri tarafından belirlenmesi durumudur. Bu standartların uygulanıp uygulanmamasının bir cezai yaptırımı yoktur. Uygulanması tamamen ihtiyari olmaktadır.⁶

Bu yöntem ile standartların belirlenmesinde, standartlara uyumun sağlanabilmesi için standart taslaklarının oluşturularak görüş alışverişinde bulunulması, bir kavramsal çerçevenin oluşturulması gibi “uzlaşma arayışı” diye adlandırılan uzun bir prosedüre başvurulmaktadır. Bu durumun muhasebe ile ilgili tarafların sürece dahil olmasını ve uygulama ile ilgili olumsuzlukların başlangıçta fark edilmesini sağlaması bu yöntemin avantajlı yönünü oluşturmaktadır. Buna karşın bu yöntem ile standartların belirlenmesi “uzlaşma arayışı” gibi uzun bir prosedürü içerdiği için standartların oluşturulma sürecinde durgun ve hantal bir yapının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca en önemli dezavantajda özel sektörün düzenleyici kuruluşlarının yaptırım gücü olmadığı için özel sektör tarafından standartlara uyulmaması sonucunu doğurmasıdır.⁷

⁴ Özdemir, s.5.

⁵ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 1, (Nisan 2000), s.32-33.

⁶ Timoşenko, s.6

⁷ Üstündağ, s.33-34.

1.2.3. Kamu Sektörünün Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi Yolu İle Standartların Belirlenmesi

Bu yöntem ile standartların belirlenmesi yasama yolu standartların belirlenmesinin dezavantajlarını gidermesi açısından bir alternatif olarak düşünülebilir. Bu yöntem ile muhasebe standartları hem daha hızlı ve etkin olarak oluşturulabilecek hem de yaptırım gücüne sahip olacaktır.⁸

Kamu sektörünün standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yolu ile standartların belirlenmesi yöntemine yöneltilen eleştirilerin en başında bu tür kuruluşların standartları belirlerken keyfi olarak hareket edebilecekleri yönünde yapılan eleştiriler gelmektedir. Çünkü bu kuruluşlar kanunla kurulmuş olmalarına rağmen faaliyet alanları yeterince detaylı olarak sınıflandırılmamıştır. Bir diğer eleştiri de bu kuruluşların bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşlar tarafından yapılan baskılardan kolayca etkilenebilecek olmasıdır. Standart oluşturma görevini üstlenen bu kuruluşlardan oluşan politik baskıları azaltmak ve otoritelerini güçlendirmek için standartları oluştururken kavramsal çerçeve oluşturma yöntemine başvurmaktadırlar. Bu durumda zaman ve kaynak harcamasına neden olmakta ve kuruluşların gelişimlerini olumsuz yönde etkilemektedir.⁹

1.3. MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMLAŞTIRILMASININ (HORMONİZASYONUN) ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Aşağıda muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasının ortaya çıkış nedenlerine yer verilmiştir;¹⁰

- Küreselleşme yönünde hızlı gelişmelerin uluslararası fon akımının serbestleşmesini de beraberinde getirmesi ve bu doğrultuda da uluslararası arenada fon sağlamak isteyen şirketlerin mali tablolarında bir düzeltmeye ihtiyaç duymadan (çünkü bu durum hem zaman kaybı hem de maliyet olarak ortaya çıkar) her dilde anlaşılabilirliğin sağlanması,
- Ortak muhasebe uygulamalarının, çok uluslu şirketlere bağımsız denetim maliyetlerinin azalması, personel hareketlerinin kolaylaşması, finansal

⁸ Timoşenko, s.7-8.

⁹ Üstündağ, s.35.

¹⁰ Üstündağ, s.44-45.

tabloların hazırlanmasında maliyetlerin düşürülmesi ve faaliyet performansının uluslararası düzeyde değerlendirilmesi gibi birçok avantaj sunması,

- Ekonomik birlik ve toplulukların yaygınlaşmasıyla birlikte bu birliklerin hedeflerine ulaşabilmesi için muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ve tüm finansal tabloların karşılaştırılabilir nitelik kazanmasının önemlilik arz etmesi gibi nedenler muhasebe standartlarında harmonizasyon ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

1.4. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)

Uluslararası sınırların kolayca aşılabildiği günümüzde birçok alanda tüm dünyayı ilgilendiren değişikliklere ihtiyaç duyulmuştur. Ekonomi alanında da özellikle uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşmasıyla mevcut sistemin geliştirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda finansal açıdan bilgi kullanıcılarına gerçeğe uygun ve anlaşılabilir bilgiler sağlanabilmesi için çalışmalar yapılması amaçlanmıştır. Uluslararası sermaye hareketlerinin hızlanmasının yanı sıra ülkelerarası şirket birleşmeleri, şirket alım-satımındaki artış da ortak muhasebe dili kullanılması gerekliliğini ortaya çıkarmış, muhasebe standartları ve finansal raporlamada ortak dilin konuşulması yönünde adımlar atılmasını gerekli kılmıştır.

UFRS kar amaçlı işletmelerin finansal durumu ve performansı ile ilgili okuyucu gruplara faydalı bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. İşletmenin hissedarları, işletme çalışanları ve kamuoyu UFRS ile sunulan faydalı bilgilerden yararlanacak okuyucu gruplar arasında sayılabilir.¹¹

Günümüzde yatırımcıların uluslararası yatırım planları için ihtiyaç duydukları sadece güvenilir ve hızlı bilgi değil, aynı zamanda sunulan bilgilerin anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasıdır. Küresel ekonomi içerisinde yatırımcılar sermaye kaynaklarını doğru ve verimli noktalara aktarabilmek için şirketlerden uluslararası karşılaştırılabilir muhasebe standartları setini talep ederler. UFRS, yatırımcıların bu

¹¹ Pricewaterhousecoopers, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu*, 2009, s.2 Erişim tarihi: 19 Eylül 2010. http://www.pwc.com/tr/tr/audit/assets/UFRS_2009_Ir.pdf.

ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde kalitelidir ve globalleşmeyi sunabilecek kapasitededir.

Bu gelişmeler sonucunda bazı gelişmekte olan ülkelerin de katılımıyla 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) geliştirilip yayınlanmıştır. 2001 yılında da IASC Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak yeniden yapılanmış ve Uluslararası Muhasebe Standartlarından da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) geçilmiştir.¹²

UFRS hem dar hem de geniş anlamda tanımlanabilir. *Dar anlamda UFRS; IASC tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan farklı olarak IASB tarafından yayınlanan yeni resmi bildirimler serisidir. Geniş anlamda UFRS; IASB tarafından onaylanan standartlar ve yorumlar ile IASC tarafından onaylanan yorumlar ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını içeren tüm IASB resmi bildirimleridir.*¹³

1.5. UFRS'İN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.5.1. UFRS'nin Oluşturulması

Daha önce de bahsettiğimiz gibi sermaye hareketlerinin yoğunlaşması ve uluslararası ilişkilerin artmasıyla birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da yenilikçi adımlar atılmıştır. Bu doğrultuda muhasebe standartları ve finansal raporlama konusunda hem bilgi sunumunda bulunan gruplar hem de bilgi kullanıcıları için ortaya çıkan sorunları gidermek için ortak standartlar oluşturma gereği doğmuştur.

Muhasebe uygulamalarında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan UFRS/IFRS ile ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından çıkarılan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) olmak üzere iki standart seti bulunmaktadır. İki standart arasındaki fark UFRS'lerin esas amaç olarak ekonomik özü yansıtmayı amaçlaması, dolayısıyla "ilke bazlı" olarak hazırlanması, US GAAP'ın ise tüm uygulamaları kapsayan detaylı düzenlemeden oluşacak şekilde "kural bazlı" olarak hazırlanmasıdır. Ancak "kural bazlı" yaklaşımın zaman içinde bir takım sakıncalar ortaya çıkardığı görülmüştür. Bu standartlara göre

¹² Turhan Korkmaz, Halime Temel, Elif Birkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, (Ekim 2007), s.97.

¹³ Korkmaz, Temel, Birkan, s.97.

hazırlanan finansal raporlar esas amacına ulaşmada engeller ortaya çıkarmakta, ayrıca raporları tam anlamıyla şeffaflıktan alıkoymaktadır. Standartların bir diğer sakıncası da bilgi sunan grupları rutin uygulamalara yönlendirmesidir.¹⁴

ABD’de son yıllarda muhasebe alanında yaşanan olumsuzluklar, muhasebe skandalları kural bazlı standartlara olan güveni azaltmış ilke bazlı standartlara geçilmesi konusunda yoğun çalışmaların başlamasına neden olmuştur. Bu doğrultuda da ABD tarafından finansal raporlamaların sunumunda kullanılan standartların ilke bazlı oluşturulan UFRS ile uyumlaştırma çabalarına yönelik somut adımlar atılmıştır.¹⁵

Finansal raporlamalarda her ülkede farklı uygulamaların olması uluslararası düzeyde iş yapan firmalar açısından bir takım sıkıntılar yaratmaktadır. Bu nedenle de zamanla uluslararası alanda ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması, finansal tabloların sunumunda kolaylık sağlayacağı için önem kazanmıştır.

Bir standardın oluşturulma süreci 3 aşamadan oluşur. Birinci aşama; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun standartla ilgili tüm konuları kapsayacak şekilde ulusal muhasebe standartları kurullarıyla görüş alışverişinde bulunmasıdır. İkinci aşama, Standart Tavsiye Kurulu’na (SAC) standardın oluşturulmasında hangi muhasebe sorunlarına yönelmesi gerektiği ile ilgili danışılması aşamasıdır. Ayrıca bu aşamada bir icra komitesi atanarak bir tartışma metni hazırlanır ve kamuoyunun yorumuna sunulur. Son aşamada ise, Kurul taslak çalışmayı geliştirerek tekrar kamuoyunun görüşüne sunar. Çalışmanın Kurul üyeleri tarafından onaylanmasından sonra standart Kurul tarafından yayınlanır.¹⁶

1.5.2. UFRS’nin Oluşturulmasında Yer Alan Kuruluşlar

1.5.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları’nın oluşturulma düşüncesi daha eskilere dayanmasına rağmen, standartların düzenlenme önerisi ilk olarak 1970 Sydney 10.

¹⁴ Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, 74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s.30.

¹⁵ Halil İbrahim Büyüktopçu, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2009, s.27.

¹⁶ Şükriye Gül Kötüoğlu, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları’nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep 2008, s.7.

Uluslararası Muhasebeciler Kongresi tarafından yapılmıştır. Haziran 1973'te ise bazı gelişmiş ülkelerden oluşan 9 kurucu üye ve 16 meslek mensubu örgütü girişimiyle "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi" (IASC) kurulmuştur. Merkezi Londra'da bulunan Komitenin görevi Uluslararası Muhasebe Standartlarını belirlemektir.¹⁷

Komite uzun süre standart oluşturma konusunda çalışmalar yapmış ve oluşturulan standartlar birçok üye ülke tarafından kabul görmüştür. Ancak bir süre sonra birtakım eleştiriler yönlendirilmiştir. Özellikle standartların harmonizasyonu ile ilgili konularda yoğunlaşan eleştiriler, uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan ülkelerin bu uygulamayı bir harmonizasyon başarısı olarak değil ulusal muhasebe uygulamalarını geliştirmek için bir çözüm olarak görmeleri şeklinde ortaya çıkmıştır. Ayrıca Komite'nin yaptırım gücünün olmaması ve Komite üyelerinin, ülkelerinde standart oluşturma yetkisine sahip olmayan kişilerden oluşması da eleştirilerin bir başka boyutunu oluşturmaktadır. Standartların oluşturulmasında uzun süren prosedür süreci, standartların tüm şirketleri kapsamaması, büyük ve küçük şirketler arasında ayrıma gidilmemesi nedeniyle standartların uygulanması yönünde sorunlara yol açması da yapılan eleştiriler arasındadır.¹⁸

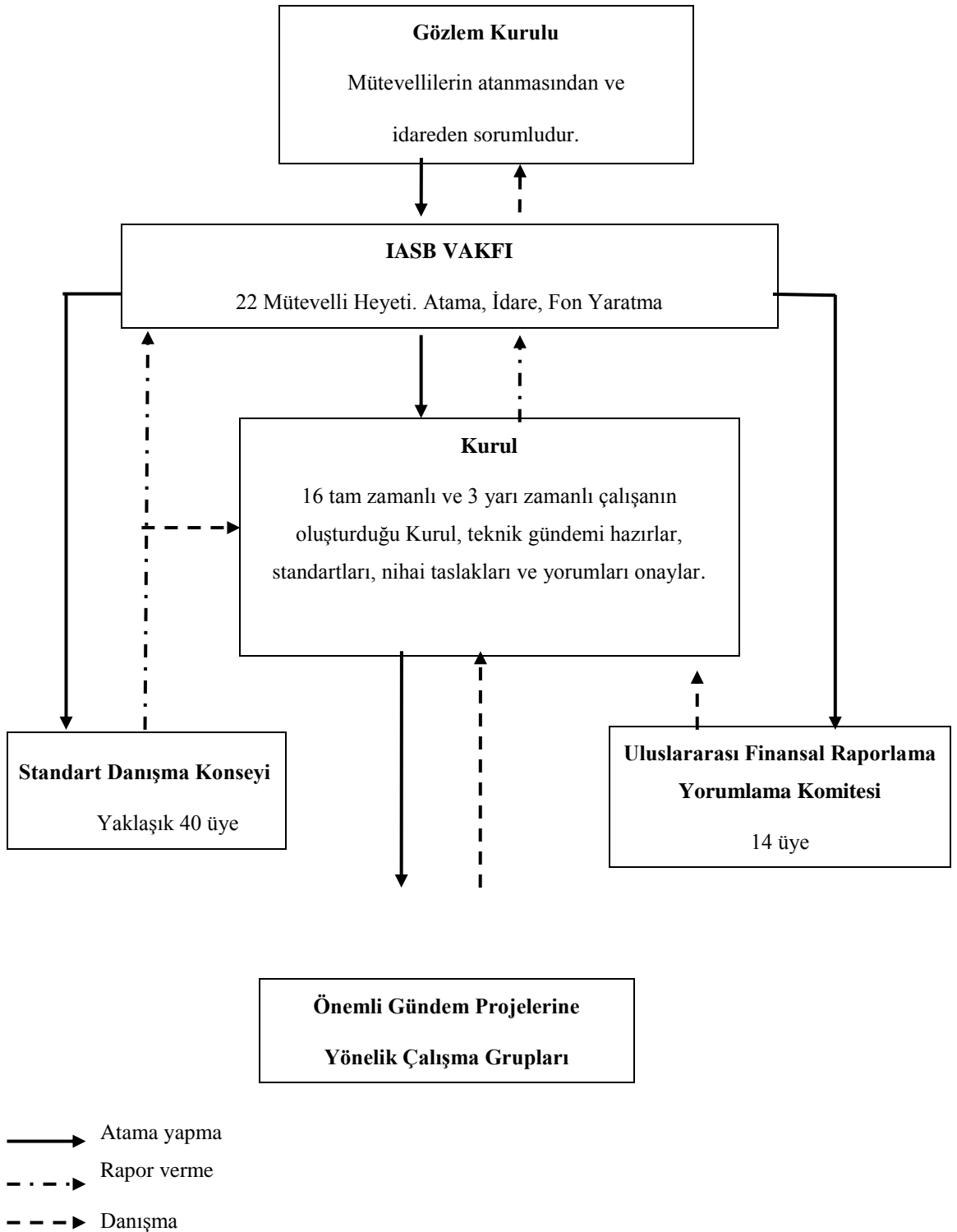
IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı belirleme yönündeki amacı doğrultusunda ulusal nitelikteki standartların IAS'ye yakınlaştırılması konusunda çözüm yolları aramıştır. Bu nedenle IASC'nin yeniden yapılandırılması gerekliliği doğmuş, bu doğrultuda da somut adımlar atılarak 2 ana bölümden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) Mart 2001'de kurulmuştur. Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfın ana bölümlerini, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu da diğer organlarını oluşturmaktadır.¹⁹

¹⁷ Şensoy, s.66.

¹⁸ Şensoy, s.85-86.

¹⁹ Samet Evcı, *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008, s.5.

1.5.2.1.1. IASCF'nin Yapısı



Şekil 1.1. IASCF'nin yapısı²⁰

²⁰ Deloitte, *UFRS Cep Kitapçığı*, 2009, s.9, Erişim tarihi:15 Ekim 2010, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf.

Mütevelli Heyeti;

Mütevelli Heyeti dengeli bir coğrafi dağılım sağlamak için 6'sı Asya Pasifik, 6'sı Kuzey Amerika, 6'sı Avrupa ve 4'ü de diğer bölgelerden olmak üzere 22 üyeden oluşur.²¹

Yeni tüzük kapsamında daha önce 19 olan üye sayısı 22'ye çıkarılmıştır. Mütevelli Heyeti IASB örgütünün yönetimini sağlamaktadır. Aynı zamanda kurul üyelerini atar, çalışmalarını denetler, fon kaynakları yaratır ve muhasebe standartlarını etkileyen konuların incelemesini yapar. Ancak standartların oluşturulmasından sorumlu değildir.²²

Mütevelli Heyeti IASC'nin yapısı ve tüzüğü ile ilgili kapsamlı bir inceleme başlatmış ve Ocak 2009'da incelemenin ilk aşamasını tamamlamıştır. Komite yapısında birtakım değişikliğe gidilmiştir. Yapılan değişikliğe göre komite yapısında Gözetim Kurulu oluşturulmuş ve IASB'nin 14 olan üye sayısı 16'ya çıkarılmıştır. Ayrıca coğrafi dengenin sağlanması da yeni yapıya dahil edilmiştir. Yapılan değişiklik 1 Şubat 2009'da yürürlüğe girmiştir.²³

Gözetim Kurulu;

Gözetim Kurulu'nun sorumluluğu Mütevelli Heyeti'nin atamalarında etkin rol alıp atamaları onaylamaktır. Ayrıca Mütevelli Heyeti'nin sorumlulukları hakkında tavsiyede bulunur. Mütevelli Heyeti Gözetim Kurulu'na çalışmalarını hakkında rapor verir.²⁴

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC);

IASB'nin oluşturduğu standartlara ek olarak yorumlar yayınlayarak standartların uygulanmasında rehber görevi yapar. IFRIC yorumların taslağını önce kamuoyunun görüşüne, ardında da IASB'nin onayına sunar. Düzeltmesi gereken yorumlar varsa bunların düzeltilmesi de IFRIC'in görevleri arasındadır. IFRIC 14 üyeden oluşmaktadır. "Gündem Komitesi" yorumlarla ilgili gündem konusunu belirleyip, bununla ilgili olarak

²¹ Deloitte, s.10.

²² Şensoy, s.88.

²³ Deloitte, s.9.

²⁴ Deloitte, s.10.

IASCF'ye tavsiyede bulunur. Kurulca kararlaştırılan gündem ile ilgili IFRIC tarafından taslak yorum hazırlanır.²⁵

Standart Danışma Konseyi (SAC);

IASB'ye çalışmaları ile ilgili öncelikler konusunda tavsiyede bulunur. Ayrıca kuruldaki birey ve örgütlerin standartlar konusundaki görüş ve düşünceleri ile ilgili IASB'yi bilgilendirir. IASB standartlarla ilgili önemli projelerde, Mütevelli Heyeti ise tüzük ile ilgili değişikliklerde SAC'a danışmak zorundadır.²⁶

SAC 40 üyeden oluşmaktadır. Üç yılda bir halka açık olarak toplanır. Mütevelli Heyeti tarafından atanan bir bağımsız başkanı vardır.²⁷

Çalışma Grupları;

Önemli projeler ile ilgili teknik konularda çalışma yapmak ve görüş toplamak için IASB çalışma grupları oluşturur. KOBİ Muhasebe Standartları ile ilgili çalışma grupları örnek verilebilir.²⁸

1.5.2.1.2. IASCF'nin Çalışmalarını Destekleyen Kuruluşlar

1. Avrupa Komisyonu
2. Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (EFRAG); 2002 yılında IFRS'nin ilke bazlı olması nedeniyle avantajlı olacağı ve tüm dünyada geniş kullanıcı kitlesi bulacağı EFRAG tarafından öngörülmüştür. Ayrıca ABD Muhasebe Standartları gibi yüksek standartta olacağı bildirilmiş ve IFRS'lerin kabulü önerilmiştir.²⁹
3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ; Uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine UFRS'lerin uygulanmasını onaylamış, 2005 yılından itibaren örgüte üye ülkelerin UFRS'yi uygulamaları yönünde tavsiye kararı almıştır.³⁰

²⁵ Burcu Özbarlas, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması ve Bu Uygulamanın İşletmeler Üzerindeki Etkileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2009, s.8-9.

²⁶ Şensoy, s.90.

²⁷ Özbarlas, s.8.

²⁸ Özbarlas, s.9.

²⁹ Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", *Mali Çözüm Dergisi*, 71, 2005, s.192.

³⁰ Aksoy, s.188.

4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC); 1981 yılında IFAC ve IASC, IASC'nin muhasebe standartlarını oluşturması ve yayınlaması konusunda anlaşmaya varmış ve IASC'nin IAS'leri hazırlama ve yayınlama konusunda tam yetkili olduğu belirtilmiştir. IFAC üyelerinin tamamı IASC üyesi olmuştur. Türkiye'den de Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) de IFAC'a tam üyedir.³¹
5. Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (IFAD)
6. ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB); FASB, ABD standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın yakınlaştırılması amacıyla IASB ile 18 Eylül 2002 tarihinde Norwalk Mutabakatı olarak da bilinen bir anlaşma yapmış, bu doğrultuda FASB ile IASB birbiriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi konusunda karşılıklı olarak anlaşmışlardır.³²
7. ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB)
8. ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC); Kurum FASB ile IASB arasındaki anlaşma ve bu doğrultudaki gelişmeleri yakından takip etmiş ve Mayıs 2001 yılında da menkul kıymetlerin ihracı ile halka arz işlemlerinde üyelerine UFRS'nin kullanılması için tavsiyede bulunma kararı almıştır.³³
9. Basel Komitesi; Bankacılık sektöründe Basel II kriterleri geçerlidir. Bu kriterler bankalarla ticari ilişkilerde bulunan işletmelerin UFRS'leri uygulamasını da zorunlu hale getirmektedir. Ayrıca Basel Komitesi Nisan 2000'de IASCF'nin yaptığı çalışmaları desteklediğini açıklamıştır.
10. Dünya Bankası ve IMF; Borç talebinde bulunan ülkelerin finansal raporlarında UFRS ile uyumluluğu arayacağını belirtmiştir.³⁴

³¹ Şensoy, s.63.

³² Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının gelişimi", *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 2006, s.292

³³ Aksoy, s.189.

³⁴ Aksoy, s.189.

1.5.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

IASC'ye yöneltilen eleştiriler sonucunda Komite yeni bir yapılanmaya gitmiş ve bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ve Vakıf çatısı altında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul bünyesinde, uluslararası üyelerden oluşmasını sağlamak amacıyla Asya/Okyanusya, Kuzey Amerika ve Avrupa bölgelerinden 4'er, Afrika ve Güney Amerika bölgelerinden 1'er ve coğrafi dengeyi sağlamak için diğer bölgelerden de 2'şer üye ile birlikte toplam 16 tam zamanlı çalışan üye bulunmaktadır. Ayrıca kurul bünyesinde 3 yarı zamanlı çalışan üye de bulunmaktadır. Kurul nihai taslakları ve yorumları onaylar, standartların oluşturulması için teknik gündemi hazırlar.³⁵

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna bağlı çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Edinburg'da yapılan genel kurul toplantısında bağımsız hale gelmiş ve kuruluş sözleşmesine göre standart belirleme yetkisini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir.³⁶

Standart oluşturma görevinin IASB'ye devredilmesiyle 18-20 Nisan tarihlerinde yapılan toplantılarda IASC'nin yayınlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) yorumları ile birlikte kabul edilmiş ve bundan sonra yayınlanacak standartların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) adı altında yayınlanması kararlaştırılmıştır.³⁷

1.5.2.2.1. IASB'nin Amaçları

Aşağıda belirtilen amaçlar Vakıf tüzüğüne düzeltilerek 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmış son versiyonunda IASCF'nin amaçları arasında yer almaktadır. Bu amaçlardan karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir standartlar geliştirme amacı ile KOBİ'lerin gereksinimlerini de dikkate alma amacı düzeltme sonrası yapılan eklemelerdir. IASCF'nin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.³⁸

³⁵ Deloitte, s.10.

³⁶ Suna Oksay ve Onur Acay, "Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3", Ed. Suna Oksay, *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumlar ve Standartların Özellikleri*, TSRŞB, İstanbul 2005, s.25.

³⁷ Evcı, s.6.

³⁸ Şensoy, s.91.

- Sermaye piyasası katılımcıları ve karar alıcı gruplar için anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir yüksek nitelikli, şeffaf muhasebe standartları geliştirmek ve yayınlamak,
- Standartların uluslararası düzeyde uygulanabilirliğini sağlamak için tavsiyede bulunmak, tutundurma çalışması yapmak,
- Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin bu yöndeki ihtiyaçlarını dikkate almak,
- Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IFRS) ve Ulusal Muhasebe Standartları'nın yaklaşmasını sağlamak

Yukarıda belirtilen amaçlar dışında IASCF, ulusal muhasebe standartlarını belirleyen kuruluşlar, Menkul Kıymet Borsaları, Dünya Bankası, Avrupa Komisyonu gibi kuruluşlar ile yardımlaşma içinde olarak dünya genelinde muhasebe standartlarını yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.

1.5.2.2.2. IASB'nin Görevleri

Aşağıda belirtilen hususlar Kurul'un görevleri arasında sayılabilir;³⁹

- Karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir düzeyde Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturmak,
- Ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Önceliği olan projelerde Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Standart taslaklarını çıkarmak ve geliştirmek,
- Görüş almak üzere komiteler oluşturmak,
- Ulusal Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nın harmonizasyonu için tavsiyede bulunmak,
- Standart Yorumlama Komitesi tarafından çıkarılan yorumları onaylamak,
- Bazı öncelikli ve büyük projelerde uygulanabilirliği değerlendirmek için saha analizleri yapmak.

³⁹ Oksay ve Acay, s.27.

1.5.3. Dünya’da UFRS’ye Geçiş Süreci

1.5.3.1. Avrupa Birliği’nde UFRS’ye Geçiş

Avrupa Birliği’nin küresel standartlara uyum sürecinde 1985 yılı itibari ile getirilen “yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması” politikası en önemli gelişme olarak gösterilebilir. Bu doğrultuda muhasebe alanındaki yasal düzenlemeler ve uyumlaştırma çabaları topluluk bünyesinde öncelikli konular arasında yer almaktadır. Tüm dünyadaki muhasebe ile ilgili gelişmeler ve uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yönelik düzenlemelere paralel gelişmeler ve düzenlemeler topluluk bünyesinde de gözlenmektedir.⁴⁰

Avrupa Komisyonu 2000 yılı Haziran ayında, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin 2005 yılından itibaren konsolide finansal tablolarını UFRS ile uyumlu hazırlaması yönünde karar almıştır. Avrupa parlamentosu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002’de yayınlamıştır. Avrupa Birliği üyesi yaklaşık 7000 şirket ve bağlı ortaklıkları ile iştirakleri UFRS uygulamasına geçmişlerdir. Ayrıca üye ülkelerin dışında Avrupa Ekonomik Alanı’ndaki (EEA) 3 ülkede de UFRS uygulanmaktadır. Avrupa Birliği’ne üye ülkeler hisse senetleri borsada işlem görmeyen şirketleri de UFRS’yi uygulama zorunluluğu kapsamına alabilmektedir.⁴¹

1.5.3.2. ABD’de UFRS’ye Geçiş

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) birçok gelişmiş/gelişmekte olan ülke tarafından da kullanılan uluslararası düzeydeki US GAAP muhasebe standartları kullanılmaktadır. Ancak son zamanlarda Enron vb olaylarla ortaya çıkan muhasebe skandalları nedeniyle standartlar güvenilirliğini yitirmiştir. Bu nedenle ABD’de kullanılan US GAAP standartlarının UFRS’lerle uyumlu hale getirilme ihtiyacı ortaya çıkmıştır.⁴²

US GAAP ve UFRS’lerin Uyumlaştırılması;

US GAAP ve UFRS’lerin temel amacı aynı olmakla birlikte aralarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların başında da US GAAP standartlarının kural

⁴⁰ Aksoy, s.190.

⁴¹ Özbarlas, s.16-17.

⁴² Sami Karacan ve Atilla Güngör, “Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ile İlgili Çalışmalar-Genel Bakış”, *Kocaeli Bülteni*, 41, 2008, s.3, Erişim tarihi: 03 Şubat 2011, <http://atillagungor.com.tr/index.php/makaleler>.

bazlı olması, UFRS'lerin ise ilke bazlı olması gelmektedir. Bu farklılıklar işletmelerin standartlara olan güvenini sarsmıştır. Bunun yanında ABD'de muhasebe alanında yaşanan skandallar da standartlara olan güveni zedelemiştir. US GAAP standartlarını oluşturan FASB, UFRS'ler ile farklılıkların giderilmesini sağlamak için uyumlaştırma çabalarına girmiştir. 2002 yılında FASB ve IASB arasında yapılan Norwalk anlaşması ile uyumlaştırma çalışmaları resmîyete dökülmüştür. Bu anlaşma ile iki kurum, standartların uyumlaştırılması konusunda birlikte hareket edeceklerini taahhüt etmişlerdir. Anlaşmada öncelikli olarak standartlar arasındaki farklılıkların giderilmesi, kurul organlarının çalışmalarının desteklenmesi ve ileride yapılacak olan çalışmaların koordine edilmesi konularında uzlaşmıştır.⁴³

FASB'ın bu harmonizasyon çalışmalarında, UFRS'lerin yaygın olarak kabul görmesi, IASB'nin yeniden yapılması, SEC'in standartlara olumlu bakması ve Basel Komitesi ile IOSCO tarafından standartların benimsenmesi etkili olmuştur. Çalışmalara hız kazandırmak için iki kurul arasında ortak bir takvim belirlenmiş ve yılda iki kez bir araya gelmeleri kararlaştırılmıştır. Uyumlaştırma süreci uzun ve zahmetli olduğu için halen uzlaşmaya varılması gereken farklılıklar bulunmaktadır.⁴⁴

1.5.3.3. Türkiye'de UFRS'ye Geçiş

Ülkemizde muhasebe uygulamaları genellikle ekonomik ve siyasi yönden ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınarak aktarılan yasalar ile oluşmaktadır. 1850 tarihinde yürürlüğe giren "Kanunname-i Ticaret" yasası 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olup, tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterler hakkında hükümler getirmiştir. Daha sonra 1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu'ndan alınmış ve Alman kaynaklarının etkisini yansıtmıştır.⁴⁵

1950 yılından sonra ABD tarafından verilen Marshall yardımlarıyla ülkemiz muhasebe uygulamalarında ABD'nin etkisinde kalmıştır. Türkiye'nin 1987 yılı sonrasında ise AB'ye tam üyelik için başvuruda bulunması ve küreselleşme

⁴³ Evcı, s.11.

⁴⁴ Kötüoğlu, s.12.

⁴⁵ Ertan Aydoğan, *Uluslar arası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon 2007, s.76.

hareketlerinin de hızlanmasıyla diğer ülkeler gibi ülkemiz de UFRS'lerin etkisinde kalmıştır.⁴⁶

1942 yılından itibaren faaliyette bulunan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) 1977 yılında IASC'ye üye olmasıyla birlikte Türkiye'de de Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) konuşulmaya başlanmıştır. 1978 yılından itibaren TMUD, IAS'ler hakkında görüş bildirmeye başlamıştır.⁴⁷

1994 yılında Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu standartlar geliştirmek üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK) kurmuştur. Kurul, 2001 yılına kadar 19 adet “ Türkiye Muhasebe Standardı” geliştirmiştir. Ancak TMUDESK'in geliştirdiği standartlar yeterince kabul görmemiştir. Bunun en önemli nedeni de TMUDESK'in yaptırım gücünün olmamasıdır. 1999 Sermaye Piyasası Kanunu ile Ulusal Muhasebe Standartları'nı oluşturmada yetkili Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul, 2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve TMUDESK'in görevlerini tüm çalışmaları ile birlikte devralmıştır. TMSK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile tam uyumu ilke edinmiş ve 2005 yılında yapılan telif hakkı sözleşmesi ile UFRS'lerin Türkçe çevirilerini Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak resmi gazetede yayınlamıştır. TMSK, KOBİ'ler için yeni Türk Ticaret Kanunu'nu (TTK) göz önünde bulundurarak KOBİ TFRS adı altında UFRS'yi esas alan yeni bir tebliğ hazırlamıştır.⁴⁸

1.5.3.3.1. Türkiye'de UFRS'ye Geçiş Sürecinde Yer Alan Kuruluşlar

1.5.3.3.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Günümüzde sermaye piyasaları bakımından kamuoyunu aydınlatma önemli bir gereksinimdir. Kamuoyunu aydınlatmada yatırımcılara sunulan her türlü bilginin tam, zamanında, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması önem arz etmektedir. Kamuoyu

⁴⁶ İsmail Can, Yusuf Gör, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)”, *I. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu 25–26 Ekim 2011 Sinop Bildiri Kitabı*, s.114, MUMEYEK Vakfı, İstanbul 2011.

⁴⁷ Kötüoğlu, s.15.

⁴⁸ Cemal Elitaş, Mehtap Karakoç ve Serkan Özdemir, “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, *I. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu 25–26 Ekim 2011 Sinop Bildiri Kitabı*, s.149, MUMEYEK Vakfı, İstanbul 2011.

aydınlatma sisteminin en temel gereksinimlerinden biri karşılaştırılabilirliktir. Bunu sağlamanın yolu ise sunulan rapor ve bilgilerin belli standartlara göre hazırlanmasıdır.⁴⁹

SPK, 2003 yılında “ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)” yayımlayarak UFRS’lere göre raporlama yapma konusunda ilk yasal adımı atmıştır. 2004 yılında ise “ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: XI, No:27)” ile UFRS’leri uygulayan şirketlerin 25 nolu tebliğdeki yükümlülükleri yerine getirmiş sayılacağı belirtilmiştir. Ancak bu uygulama UFRS’lere göre raporlama yapan şirketlerle 25 nolu tebliğe göre raporlama yapan şirketler arasında farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum da raporlamalarda karşılaştırılabilirliği zorlaştırmıştır. Çünkü 25 nolu tebliğ ile UFRS’ler arasında politika ve sunum farklılıkları vardır. Bu doğrultuda SPK, 2008 tarihinde “ Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No:29)” ile 25 nolu tebliği yürürlükten kaldırmış, borsaya kote olmuş tüm şirketlerin raporlamalarını UFRS’ye göre yapmaları gerektiğini belirtmiştir.⁵⁰

1.5.3.3.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

BDDK, 2002 yılında bankaların finansal tablolarının UFRS ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ile Yönetmeliğe ilişkin 19 adet tebliği yayınlamıştır. Kasım 2006’da ise bankaların TMSK tarafından yayınlanan TMS’yi uygulama zorunluluğu getiren düzenlemeyi yürürlüğe koymuştur. Ayrıca BDDK, düzenleyici amaçla talep ettiği mali tablolara ek olarak TMS ile uyumlu mali tablo hazırlamalarını da bankalar için zorunlu hale getirmiştir.⁵¹

1.5.3.3.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

TMSK Ulusal Muhasebe Standartları’nın yanı sıra Uluslararası Muhasebe Standartları’nın benimsenmesini de görev olarak üstlenmiştir. Bu sorumluluğu nedeniyle de uluslararası uygulamalarla uyumlu Ulusal Muhasebe Standartları’nın anlaşılabilir ve uygulanabilir olmalarını ve muhasebe ile ilgili grupların da standart oluşturma sürecine katılmalarını sağlamak amacıyla uygun bir yöntem benimsemiştir. Bu nedenle de Kurul tarafından oluşturulan taslak metinlerin kamuoyunun görüşüne

⁴⁹ Özbarlas, s.25.

⁵⁰ Özbarlas, s.26-27.

⁵¹ Aydoğan, s.86.

sunulması suretiyle Ulusal Muhasebe Standartları'na genel kabul görmüş nitelik kazandırılmış olacaktır.

Daha önce de değindiğimiz gibi TMSK Ulusal Muhasebe Standartları'nı oluşturma görevini üstlendikten sonra, standartların uluslararası uygulamalar ile uyumlu olması yönünde görüşünü belirtmiş ve IASC ile yaptığı telif hakkı sözleşmesi ile de UFRS'lerin Türkçeye çevrilerek Türk mevzuatı içinde yer alması sağlanmıştır.

TMSK tarafından şu ana kadar 1 adet Kavramsal Çerçeve, 41 adet TMS/TFRS ve 24 adet Yorum karara bağlanarak Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

26 Eylül 2011 tarihinde TMSK yeni bir yapılanma ile görevlerini "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"na devretmiştir. Yeni Kurum'da da öncelikli görev; şeffaflığı, anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlamak için UFRS'ler ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamaktır.⁵²

UFRS'ler İle Tam Uyumlu TMS/TRFS Seti;

Çizelge 1.1. UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TRFS seti⁵³

Bölüm	TMS/TFRS
TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar
TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar

⁵² Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 28103, 2 Kasım 2011.

⁵³ TMSK, (t.y), Erişim Tarihi: 20 Mart 2012, <http://www.tmsk.org.tr/kategori/son-halleriyle-standartlar-129-108.html>.

Çizelge 1.1. (Devam) UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TRFS seti

TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tablosu
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 17	Kiralama İşlemleri
TMS 18	Hasılat
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 31	İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Çizelge 1.1. (Devam) UFRS’ler ile tam uyumlu TMS/TRFS seti

TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

1.5.3.3.2. Türkiye’de UFRS’ye Geçiş Sürecinde Yer Alan Yasal Düzenlemeler

1.5.3.3.2.1. Türk Ticaret Kanunu (TTK)

Uluslararası alanda yeni gelişmelerin ortaya çıkması, birçok konuda olduğu gibi finans ve sermaye piyasası gibi konularda da küreselleşmenin etkisinde kalınması nedeniyle işletmelerin serbest pazar ve rekabet alanında daha rahat hareket edebilmeleri önem kazanmıştır. Ayrıca Türkiye’nin AB’ye uyum sürecinde uluslararası yenilikleri takip edip iç hukukuna aktarabilmesi de zorunlu hale gelmiştir. Tüm bu gelişmeler 1956 yılından itibaren yürürlükte olan 6762 sayılı TTK’nın mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda 14 Şubat 2011 tarihinde 6102 sayılı yeni TTK, 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yeni TTK 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.⁵⁴

Yeni TTK ile halka açık olsun veya olmasın tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında UFRS ile tam uyumlu TMS/TRFS setini uygulama zorunluluğu getirilecektir.

Yeni TTK incelendiğinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe ilkelerinden etkilendiğini görülmektedir. Özellikle uluslararası arenada ortak bir dil olarak kabul edilen UFRS’lere yeni TTK’da geniş olarak yer verilmiş ve Kanun’un tümü UFRS’ler ve muhasebe ilkeleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.⁵⁵

Yeni TTK ile TMSK’ya da standartların uygulanmasını ve benimsenmesini sağlamak amacıyla görev verilmiş ve TMSK’nın kanunen kendisine verilmiş olan görevi kullanarak UFRS’lere uygun standartları oluşturup yayınlaması gerektiği

⁵⁴ İSMMMO, *130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu*, (t.y), s.13-15, Erişim Tarihi: 13 Mart 2012, <http://www.vergimevzuati.org/yenittk.pdf>.

⁵⁵ İSMMMO, s.19.

belirtilmiştir. Yine kendisine verilen yetki dahilinde ilkelerin uygulanmasını sağlamak amacıyla denetim yapma yetkisine de sahip olacaktır.⁵⁶

1.5.3.3.2. Vergi Usul Kanunu (VUK)

TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanacak finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Vergi matrahının hazırlanması ise VUK'daki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda yapılmaktadır. Bu doğrultuda mükellefler, TMS/TFRS'ye uygun hazırlayacakları finansal tablolarda oluşan ticari karlarından VUK'da belirtilen kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf gelirlerini indirmek veya ticari kara eklemek suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır. Bu durumda VUK'un UFRS/UMS'yi göz ardı edemeyeceği anlaşılmakta ve bazı maddelerde gerekli düzeltmelerin yapılması öngörülmektedir. Nitekim VUK'a eklenen mükerrer 290. madde UMS 17, 5024 sayılı kanunla VUK'a eklenen geçici 25. madde ile de mükerrer 298. madde UMS 29 paralelinde yapılan bir düzenlemedir. Yine VUK 333 sayılı genel tebliğ UMS/UFRS paralelinde faydalı ömür temeline dayanılarak hazırlanmıştır.⁵⁷

1.5.3.3.3. Banka ve Sigorta Kanunu

Banka ve sigorta işletmelerindeki muhasebe uygulamalarının zaman içerisinde belli standartlara uygun hazırlanması ve sunulması gerekli görülmüş ve ilk olarak 7129 sayılı Bankalar Kanunu yayınlanmıştır. Daha sonra bu kanunda bazı eksiklikler fark edilerek bazı maddelerde değişikliğe gidilmiştir. Yeni Bankalar Kanunu 1987 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren Türkiye'de faaliyet gösteren bankalar için Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı, bankalar mevzuatı ve T.C Merkez Bankası düzenlemeleri içinde yer alan kurallar bankaların muhasebe düzenine yön vermiştir. T.C Merkez Bankası'nın bankaları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarından, bağımsız denetim çalışmalarının UMS/UFRS'ler dikkate alınarak hazırlanmasını talep etmesi de bu standartların Türkiye'de uygulandığını gösteren ilk resmi örnek olarak gösterilebilir.⁵⁸

⁵⁶ İSMMMO, s.33.

⁵⁷ M. Mustafa Işık, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kobilere Uygulanması Çalışmaları*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2009, s.26-27.

⁵⁸ Şensoy, s.184-185.

1.5.3.3.2.4. Sermaye Piyasası Kanunu

Türkiye’de SPK’ya tabi olan bir şirket finansal raporlarını önce mevcut yasalara göre düzenler sonra UFRS’ye uyarlardı. Bu durum ise hem zaman kaybına hem de aşırı maliyete neden olmuş ayrıca farklı işletmeler açısından da çok başlılığı beraberinde getirmiştir. Çünkü mevcut standartlara göre hazırlanan finansal raporlar UFRS’ye uyarlanırken farklı işletmeler tarafından farklı uyarlamalar ile uygulanabilmektedir. Bu nedenle SPK, muhasebe standartları ile UFRS arasında tam uyumun sağlanabilmesi için muhasebe uygulayıcılarından ve konu hakkında uzman kişilerden gelen görüşler doğrultusunda tam set halinde 33 adet standart yayınlamıştır. Yatırım ortaklıkları, tüm aracı kurumlar, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, portföy yönetim şirketleri ile bağlı ortaklıkları ve müşterek yönetime tabi ortaklığı ile iştiraki konumundaki konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler tebliğ kapsamında değerlendirilerek tebliğ uyarınca raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.⁵⁹

1.5.3.3.2.5. SM, SMMM ve YMM Kanunu

13 Haziran 1989 tarihi itibarıyla ilk olarak 3568 sayılı “ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” yürürlüğe girmiş ve muhasebe mesleği bu kanunla da yasal statüye oturmuştur. Yasal statüye kavuşan muhasebe mesleği birlik ve örgütleri Türkiye’deki muhasebe uygulamalarını uluslararası alanda temsile yetkili olduklarından uluslararası alandaki gelişmeleri de Türkiye’ye aktarmada kanal görevi görmektedirler. Bu kapsamda uluslararası muhasebe standartları ile Türkiye’deki muhasebe standartları arasındaki farklılıkları gidermek amacıyla TÜRMOB tarafından 1994 yılında bu görevi üstlenmek üzere TİMUEDESK kurulmuştur. Sonrasında ise TİMUEDESK görevini TİMUSK’ya devretmiştir.⁶⁰

1.5.3.3.3. UMS/UFRS’lerin Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar

UMS/UFRS’lerin ülkemizde uygulama aşamasında ve geçiş sürecinde birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Aşağıda bu sorunlara yer verilmiştir.⁶¹

⁵⁹ Işık, s.25-26.

⁶⁰ Şensoy, s.188-189.

⁶¹ Seçkin Gönen ve Gülşah Uğurluel, *Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (t.y), Erişim Tarihi: 13 Mart 2012, <http://www.docstoc.com/docs/114196363/TURKIYEDE-ULUSLARARASI-FINANSAL-RAPORLAMA-STANDARTLARI-UFRS-UYGULAMALARINAGECISTE-KARSILASILAN-SORUNLAR-VE-COZUM-ONERILERI>.

- UFRS'nin teknik ve karmaşık yapısı, çevirideki güçlüklerin de etkisiyle uygulamacılar açısından sorun olarak karşılanmaktadır.
- UMS/UFRS'lerin uluslararası alanda her boyutuyla tam uyumlu olması bakımından ayrıca sürekli yenilenen ve değişen standartların takibi açısından sürekli ve geniş çaplı eğitime olan ihtiyaç artmaktadır. Bu durum da ek bir maliyet yükü ortaya çıkarmaktadır. Ülkemizde standartlar konusunda uygulayıcıları bilgilendirme yönündeki eğitim ve materyal eksiklikleri sorun teşkil etmektedir.
- UMS/UFRS'lerin sık sık yenilenmesi standartlara uyumun zorlaşmasına neden olmaktadır.
- UMS/UFRS'lere uyum yatırımcıların beklentilerini karşılamaya yöneliktir. Ülkemizde “vergi için muhasebe” anlayışının yaygın olması standartlarla uyumlu TFRS'lerin uygulanmasında sorun yaratmaktadır.
- Şeffaflık unsurunun güvene dayalı olması nedeniyle işletmelerin şeffaflık gerektiren standartlara uyum konusunda çekingen davranmaları da bir sorun olarak belirtilebilir.

Yukarıda belirtilen sorunların dışında standartları uygulayanlar açısından alışılmış uygulamaların dışına çıkmanın güçlüklerinden ve dönemler itibariyle karşılaştırmaların sağlanabilmesi için standartların uygulandığı dönemden önceki dönemlere ait veriler üzerinde yeni çalışmalar yapılmasının yaratmış olduğu sıkıntılardan da bahsedilebilir.⁶²

1.6. UFRS'NİN AVANTAJLARI

Ortak bir muhasebe dilinin kullanılmasına olanak sağlayan UMS/UFRS'lerin avantajları şöyle sıralanabilir;⁶³

- Farklı işletmelerin farklı uygulamalarından dolayı oluşan ek maliyetlerin ortadan kalkması,
- Uluslararası arenada işletmelerin fon ihtiyaçlarına yönelik finansal tablo raporlarını ilgili ülkelerin uygulamasına dönüştürme zorluklarının ortadan kalkması,

⁶² Şensoy, s.236-237.

⁶³ İbiş ve Özkan, s.27.

- Yatırımcılar açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle yüksek faiz maliyetlerinin azalması,
- UMS/UFRS'lerin uygulanması ile yurt dışında iştiraki olan bir şirketin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliğinin ortadan kalkması,
- UMS/UFRS'lerin kullanıldığı çokuluslu şirketlerde şirketlerin sunacağı finansal tablo raporları ile uluslararası performansın değerlendirilmesine olanak sağlanması,
- Uluslararası alanda ekonomik işbirlikleri oluşturulması açısından yararlı olması,

İKİNCİ BÖLÜM

KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER (KOBİ) ve KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN OLUŞTURULMASI

2.1. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER (KOBİ)

İşletmeler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalardan biri de ölçeğe göre sınıflandırmadır. Bu tür sınıflandırmaya göre işletmeler küçük, orta ve büyük işletmeler olarak ayrılabilirler. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak ayrılan işletmeler “KOBİ” olarak ifade edilirler.⁶⁴

KOBİ'ler ile ilgili farklı kaynaklarca farklı tanımlar yapılabilir. Birçok ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olmalarına rağmen işletme literatüründe görüş birliğine varılmış bir KOBİ tanımı bulunmamaktadır. Bu duruma rağmen farklı özelliklere sahip olan bu işletmeleri büyük işletmelerden ayıran ve KOBİ'leri tanımlamaya imkan sağlayan belirgin özelliklerinin ortaya konması gerekmektedir. KOBİ'leri tanımlamak için niteliksel ve niceliksel ölçütler bulunmaktadır. Personel sayıları, işletme kapasitesi, yıllık satış tutarı, sabit varlıkların değeri gibi ölçütler niceliksel özellikler arasında sayılır. İşletme yöneticisinin işletme sahibi olması, sermayenin bir kişi veya küçük bir grup tarafından sağlanması gibi özellikler ise niteliksel özellikler olarak değerlendirilebilir.⁶⁵

KOBİ tanımı ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Ülkemizde KOBİ'ler 18 Kasım 2005 tarihinde resmi gazetede “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile tanımlanmıştır. İlgili yönetmelik ile AB'deki KOBİ tanımına göre Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin özelliklerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.⁶⁶

⁶⁴ Raif Parlakkaya, *KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıklar*, (t.y), s.2, Erişim tarihi:01 Aralık 2010, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu Ağ Sitesi: http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/KOBI_UFR_makale_Doc.Dr.Raif_PARLAKKAYA.doc.

⁶⁵ Onur Gözbaşı, *KOBİ'lerin Finansman Sorunlarının Çözümüne Yönelik Finansal Destekler ve Finansman Teknikleri ile İlgili Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2003, s.4-6.

⁶⁶ Burcu Demirel Utku ve Kemal Gürsoy, “Kobi'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 103, Ocak-Şubat 2011, s.21-22.

Çizelge 2.1. Avrupa Birliği ve Türkiye’deki KOBİ Tanımları

- AB’deki KOBİ Tanımı;

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

- Türkiye’deki KOBİ tanımı;

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

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan KOBİ’ler için UFRS’de yer alan KOBİ kavramı; “kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeler” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda iki temel özellik karşımıza çıkmaktadır. Biri kamuya hesap verme yükümlülüğünün olmaması diğeri ise dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayacak olmasıdır. Kamuya hesap verme yükümlülüğü ile kastedilen işletmenin öz kaynak araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmemesi halidir. Bu durumda hisse senedi borsada işlem gören veya tahvil çıkarmış bir işletme KOBİ sınıflandırması içinde yer almayacaktır.⁶⁷

Dış kullanıcılar ile kastedilen ise işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve potansiyel borç verecek olanlar ile kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarıdır.⁶⁸

⁶⁷ Mevlüt Karakaya, “KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3 (2), 2010, s.4-5

⁶⁸ Nalan Akdoğan, “KOBİ Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 30, 2010, s.2.

2.2. KOBİ'LERİN ÖZELLİKLERİ

KOBİ'lerin ortak özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür;⁶⁹

- Sınırlı bir sermayeye sahip olmakla birlikte genellikle gerekli fon desteği öz sermayeden karşılanmaktadır.
- Satış hacmi genellikle sınırlı, pazar payları yöresel düzeyde kalmaktadır.
- Tedarik ve pazarlamada pazarlık güçleri zayıftır.
- İşletme sahipliği ve yöneticilik aynı kişide toplandığı için bağımsız karar alma durumu söz konusu olmaktadır.
- Uzmanlaşma sınırlı boyutlarda olmakta, faaliyetler arasında iş bölümü ya olmamakta ya da çok basit iş bölümüne dayanmaktadır.
- İstihdam oranı düşüktür. Genellikle aile bireyleri iş yerinde çalışırlar.
- Yeniliğe açık dinamik bir yapıya sahiptir.
- Genellikle şahıs ortaklığı hukuki yapısına sahiptir.
- İşçi-işveren, müşteri-işletme arasında genellikle yakın ilişkiler geliştirilir.
- Yatırım güçleri zayıftır.
- Duran ve dönen varlık hacmi, mal ve hizmet kapasiteleri sınırlıdır.

2.3. KOBİ'LERİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

2.3.1. KOBİ'lerin Avantajları

Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de önemli bir yere sahip olan KOBİ'lerin büyük işletmelere göre önemli avantajları bulunmaktadır. KOBİ'lerin büyük işletmeler ile rekabet etmesini sağlayan en önemli avantajlardan biri KOBİ'lerin müşteriler ile yakın ilişkiler içinde bulunabilmesi, bir diğeri ise pazarlama, üretim ve hizmet konularında esnek olmasıdır. Bu esneklik KOBİ'lerin değişimlere daha kolay ayak uydurmalarını sağlamaktadır.⁷⁰

⁶⁹ *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ'ler)*, (t.y), Erişim tarihi:04 Şubat 2011, http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/kobiler_ve_ozellikleri.html.

⁷⁰ Gülşen Cura, *KOBİ'lerin Finansal Kaynaklara Ulaşım Olanakları ve Finansal Yapıları: Çaycuma'daki Kobi'ler Üzerine Alan Çalışması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak 2006, s.8-9.

KOBİ'ler tüketici gereksinimlerine daha kolay uyum sağlayabilirler. Tüketici ile doğabilecek sorunlar karşısında oluşan maliyet büyük işletmelere göre daha düşüktür. KOBİ'lerde müşteri-işletme ilişkilerinde olduğu gibi işçi-işveren arasındaki ilişkilerinde yakın olması nedeniyle alınan kararlara çalışanlar da dahil edilmektedir. Bu durum alınan kararların uygulanabilirliğini arttırmaktadır. KOBİ'ler müşteriler ile yakın ilişkiler geliştirdikleri için pazarın ihtiyaçlarını ve özelliklerini daha iyi görürler.⁷¹

Bu avantajların yanı sıra KOBİ'lerin büyük işletmelere göre daha avantajlı olduğu durumlar şöyle sıralanabilir:⁷²

- Daha az maliyetle istihdam sağlayabilirler.
- Büyük işletmelerin destekleyicisi ve tamamlayıcısı konumundadırlar.
- Daha az yatırımla daha çok ürün çeşitliliği sağlayabilirler.
- Sınırlı talebin olduğu alanlarda arz oluşturabilirler.
- Bölgelerarası dengeli kalkınmaya destek sağlarlar.

2.3.2. KOBİ'lerin Dezavantajları

KOBİ'lerin avantajlı yönlerine karşılık bu işletmelerin birtakım dezavantajları da bulunmaktadır. KOBİ'ler küçük pazarlarda faaliyet gösterdiklerinden yeterli pazar gücüne sahip değillerdir. Bu işletmelerin risk oranları yüksek olduğundan bankaların kredi verme olasılıkları azalmakta, kredi sağlanabilmesi durumunda ise maliyetin yüksek olması hali ortaya çıkmaktadır. Ayrıca yetersiz sermayeye sahip oldukları için faaliyetlerine zaman zaman ara vermektedirler. KOBİ'lerin bir diğer dezavantajı ise kaynak ve bilgi yetersizliğinden dolayı piyasaya ve teknolojik gelişmelere uyumun zorlaşmasıdır. Ayrıca bu işletmelerin ARGE'ye ayıracak kaynağı ve finansal güçleri de bulunmamaktadır.⁷³

⁷¹ Feridun Ülker, *Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Küçük ve Orta Boy İşletmeler*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş 2006, s.13.

⁷² Sema Ülkü, *KOBİ'ler için UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2008, s.42-43.

⁷³ Ülker, s.14.

Yukarıda belirtilen durumların yanı sıra KOBİ'lerin dezavantajları şöyle sıralanabilir;⁷⁴

- KOBİ'lerde genel yönetim yetersizliği ortaya çıkabilmektedir.
- Sermayeleri sınırlıdır.
- Olumsuz rekabet koşullarından kolayca etkilenebilmektedirler.
- Üretim ve satış arasında koordinasyon eksikliği sorunu vardır.
- İşletme bünyesinde genellikle mali danışman veya uzman istihdam edilememektedir.
- Modern pazarlama etkinliklerini tam olarak uygulayamamaktadırlar.
- Mevzuat ve bürokrasi konusunda yetersizlikler mevcuttur.
- Uluslararası rekabet edebilirlikleri zayıftır.

2.4. KOBİ'LERİN TÜRKİYE VE DÜNYA EKONOMSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

2.4.1. KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi

KOBİ'ler ülkelerin sosyo-ekonomik yapısı içerisinde önemli bir konuma sahiptirler. Günümüzde istihdam yaratma, bölgesel farkları minimuma indirme gibi etkinlikleri ile Türkiye ekonomisine önemli katkı sağlayan KOBİ'ler 80'li yıllarda hızla gelişmeye başlamıştır. Ülkemizde ekonominin temelini oluşturan KOBİ'ler imalat sanayi sektöründeki küçük ve orta ölçekli işletmeler de dahil olmak üzere geniş faaliyet alanında etkinlik göstermektedirler.⁷⁵

Mevcut verilere ve yapılan tahminlere göre KOBİ'lerin Türkiye ekonomisi içerisindeki payları aşağıdaki oranlarla ifade edilebilir.⁷⁶

- Toplam işletmeler içerisindeki payı; %99,9
- Toplam istihdam içerisindeki payı; %78

⁷⁴ Cura, s.9-10.

⁷⁵ KOBİ'lere (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) İlişkin Bazı Temel Kavram ve İlkeler, (t.y), Erişim tarihi:01 Şubat 2011, <http://www.belgeler.com/blg/68p/kobi>.

⁷⁶ KOSGEB, *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013*, 2011, s.27-29, Erişim tarihi:20 Mart 2012, http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf.

- Toplam sermaye yatırımlarındaki payı; %50
- Yaratılan katma değer içerisindeki payı; %55
- Toplam ihracat içerisindeki payı; %59
- Toplam kredilerden aldığı pay; %24
- Toplam satışlar içerisindeki payı; %65,5

Bu oranlardan da anlaşılacağı üzere KOBİ'ler ülkemizdeki işletmeler içinde çok büyük bir paya sahiptir. Yine oranlardan KOBİ'lerin istihdam sağlamada ve satışlarda ülkemizde önemli bir konuma sahip oldukları, ancak yatırım ve ihracatta yetersiz kaldıkları anlaşılmaktadır. Özellikle KOBİ'lerin finansman sorunlarının en başında gelen bankalardan ve çeşitli kuruluşlardan fon sağlamada ve kredilerden pay almadaki yetersizliği de yukarıda belirtilen oranlardan açıkça anlaşılmaktadır.

KOBİ'lerin Türkiye ekonomisi içerisindeki payının yıllar itibari ile seyri incelendiğinde ise aşağıdaki tablo karşımıza çıkmaktadır.

Çizelge 2.2. KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Payının Yıllar İçindeki Seyri⁷⁷

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Toplam istihdam içindeki pay %	78,7	79,2	80,6	79,4	78,5	78
Toplam katma değer içindeki pay %	60,9	56,6	58,5	57,3	56,2	55,2
Toplam satışlar içindeki pay %	67,3	69,3	69,4	67,4	67,2	65,5
Toplam yatırım içindeki pay %	61,3	57,6	62	44,6	44,6	50

KOBİ'lerin ülkemiz ekonomisine katkıları aşağıda belirtilen maddeler halinde özetlenebilir.⁷⁸

- Ülkemizde refah seviyesinin yükselmesini sağlarlar,
- Ekonomik yapının çeşitlenmesini sağlarlar,
- İstihdam yaratırlar,

⁷⁷ KOSGEB, s.27.

⁷⁸ Yusuf Kemal Öztürk, *Türk İhracat Sektöründe KOBİ'lerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde 1998, s.49-50.

- Bölgelerarası kalkınma farklılıklarının giderilmesinin sağlarlar,
- Tekelciliği önlerler,
- Büyük işletmelerin tamamlayıcısı konumundadırlar,
- Küçük birikimlerin yatırımlara aktarılmasını sağlarlar,
- Sanayide esnekliğin sağlanmasına katkıda bulunurlar,
- Gelir yelpazesinde denge unsurunu oluştururlar.

2.4.2. KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri ve Önemi

Son yıllarda sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçişle birlikte uluslararası ekonomi politikaları da gelişmiş, sermaye ve para hareketlerinde de sınırlar ortadan kalkmıştır. Uluslararası arenada rekabetin sürdürülebilmesi ve üretimin çok uluslu pazarlarda devam edebilmesi KOBİ'lerin varlığı ile mümkün olabilmektedir. KOBİ'lerin esnek yapılarından dolayı değişen pazar stratejilerine uyum sağlayabilmeleri daha kolay olmakta ve bu sayede ekonominin de itici gücünü oluşturmaktadırlar. KOBİ'lerin esnek yapıları nedeniyle ekonominin lokomotifini oluşturmaları, istihdam yaratmaya ve üretime katkılarındaki önemi tüm dünya ülkeleri tarafından kabul edilmektedir.⁷⁹

KOBİ'ler sadece az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde değil gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde de büyük öneme sahiptir. Birçok ülkede KOBİ'lere devlet destekleri sağlanmakta ve kamu kuruluşları tarafından bu işletmelerin sorunları ile yakından ilgilenilmektedir.⁸⁰

KOBİ'lerin önemini Amerika ve Japonya'ya göre geç anlayan Avrupa Topluluğu özellikle 1987 yılından itibaren KOBİ'ler için birtakım uyum politikaları geliştirmiştir. Ayrıca artan işsizlik oranlarına çözüm olarak KOBİ'lerin büyük fırsat yaratacağına inanmışlardır. KOBİ'lerin istihdam yaratmadaki önemleri nedeniyle desteklenmeleri Avrupa Topluluğu sanayi politikalarının temel unsurlarından birisi haline gelmiştir.⁸¹

⁷⁹ Özlem Yonar, *KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri*, 2008, Erişim Tarihi: 01 Şubat 2011, Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurumu Ağ Sitesi: <http://www.usak.org.tr/makale.asp?id=258>.

⁸⁰ M. Akif Deniz, *Türkiye'de KOBİ'lerin Avrupa Topluluğuna Uyumlaştırılması Aşamasında Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde 2001, s.14.

⁸¹ Deniz, s.15.

KOBİ'lerin çeşitli ülke ekonomileri içindeki payları aşağıdaki tablo ile ifade edilebilir.

Çizelge 2.3. KOBİ'lerin Çeşitli Ülke Ekonomileri İçindeki Payı⁸²

Ülke	Tüm işletmeler içindeki payı %	Tüm istihdam içindeki payı %	Katma değer içindeki payı %
ABD	98,9	57,9	50
Hindistan	97,3	66,9	
Japonya	98,2	66	49,3
G. Kore	99,9	87,7	49,2
Brezilya	99,9	67	
Malezya	99,9	65,2	31,2
AB 27	99,8	67,4	57,7
İngiltere	99,6	54,1	51
Almanya	99,5	60,4	53,6
İtalya	99,9	81,1	71,3
Türkiye	99,9	78	55

2.5. KOBİ'LERİN FİNANSMAN SORUNLARI

KOBİ'lerin en önemli sorunlarının başında finansman sorunları gelmektedir. Bunun nedeni KOBİ'lerin yapılarından kaynaklanabildiği gibi devlet politikalarından da kaynaklanabilmektedir. KOBİ'lerin önemi ülkemizde geç anlaşılmış, bu nedenle de daha önceki politikalar genellikle mevcut büyük işletmelerin geliştirilmesine yönelik olmuştur.⁸³

Türkiye'nin AB'ye uyum sürecinde 2002 yılına ait ilerleme raporunda “küçük ve orta ölçekli işletmeler” başlığı altında KOBİ'lerin finansman sorunlarına değinilmiş, hükümetin KOBİ'lere sağladığı finans kaynaklarına rağmen geliştirilen politikaların bu işletmelerin finansman sorunlarını ortadan kaldırmada yetersiz kaldıkları belirtilmiştir. Yine ülkemizde yapılan birçok araştırma da bu durumun doğruluğunu kanıtlar niteliktedir.⁸⁴

⁸² KOSGEB, s.29.

⁸³ Deniz, s.22.

⁸⁴ Gözbaşı, s.31.

İmalat sanayinde de KOBİ'lerin temel sorunlarının başında finansman sorunu gelmektedir. Bu işletmelerin finansal kaynak bulmadaki güçlükleri ve öz sermayelerinin de yetersiz kalması, ayakta durmalarını ve devamlılıklarını sürdürebilmelerini güçleştirmektedir. KOBİ'lerin finansman sorununun temel unsurlarına bakıldığında; ekonomik istikrarsızlık, KOBİ-banka ilişkilerinden kaynaklanan sorunlar, devlet tarafından sağlanan finansal destek ve teşvik yetersizlikleri ve işletmenin kendi yapısından kaynaklanan sorunlar göze çarpmaktadır.⁸⁵

2.5.1. Öz Sermaye Yetersizliği Sorunu

KOBİ'lerdeki finansman sorunu kuruluş aşamasında başlamaktadır. Kuruluş aşamasında işletmeye konulan başlangıç sermayesi işletmelerin varlığını devam ettirip ettiremeyeceği yönünde belirleyici olması açısından önem taşımaktadır. Başlangıç dönemini başarıyla atlatan işletmeler ilerleyen dönemlerde rekabet koşullarına kolayca uyum sağlayabilmektedirler. KOBİ'lerin başlangıç aşamasındaki öz sermayelerini genellikle bireysel tasarruflarından ya da yakınlarından sağladıkları borçlarla finanse ettikleri gözlemlenmektedir. Bu nedenle de bu işletmelerin başlangıç sermayeleri genellikle sınırlı kaynaklardan oluştuğu için bankalardan kaynak sağlamaları da zorlaşmaktadır. Çünkü bankalar kaynak sağlarken genellikle bilançoları sağlam olan büyük işletmeleri tercih etmektedirler. Dolayısıyla KOBİ'ler daha başlangıç aşamasında kaynak sıkıntısı yaşamaktadırlar.⁸⁶

İşletmelerin başlangıç sermayeleri ile işletme sermayesi kavramlarını birbirine karıştırmalarından kaynaklanan bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca KOBİ'lerin başlangıç sermayesini yanlış hesaplamaları ve planlı kullanamamaları sonucunda da ileride büyük sıkıntılarla karşı karşıya kalmaları durumu ortaya çıkmaktadır.⁸⁷

KOBİ'ler öz sermaye bakımından yetersiz oldukları için işletme sahiplerinin planladıkları yatırımlar da ya çok kısıtlı olmakta ya da planlanan yatırımlardan tamamıyla vazgeçilmektedir.⁸⁸

⁸⁵ Gözbaşı, s.31.

⁸⁶ Gözbaşı, s.37.

⁸⁷ Tolga Yılmaz, *Türkiye'de KOBİ'lerin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Sağlanan Destekler* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze 2005, s.54.

⁸⁸ Gözbaşı, s.38.

2.5.2. Kredi Temininde Yaşanan Sorunlar

KOBİ'lerin finansman ihtiyacı genellikle öz sermayeden karşılanmakta ancak çoğu zaman kısıtlı olan öz sermaye finansman ihtiyacının karşılanmasında yetersiz kalmaktadır. Bu durumlarda KOBİ'lerin ortaya çıkan finansman sorununu gidermede ilk başvurdukları yol banka kredileridir. Bankaların ise daha çok büyük işletmelere büyük krediler sağlama yönündeki istekleri KOBİ'lerin banka kredilerinden sağladıkları finansman desteği payını oldukça azaltmaktadır. KOBİ'lerde genelde işletme sahipliği ile yöneticilik tek bir kişide birleştiği için bankalar KOBİ'lere kredi verecekleri zaman işletme ve projelerden önce işletme sahibinin mal varlığını değerlendirirler. Bu durumda işletme sahibinin sadece işletmesinin iflasıyla değil aynı zamanda kişisel mal varlığını kaybetme riskiyle de karşı karşıya kalması durumunu ortaya çıkarmaktadır. Yani KOBİ'ler kredi temininde sadece yüksek faiz oranlarıyla değil bunun yanında bir de ağır teminat yüküyle karşı karşıya kalmaktadırlar.⁸⁹

KOBİ'ler bankalardan kredi temin edebilmek için ellerindeki kısıtlı kaynakları teminat gösterebilecekleri varlıklara yatırmaktadırlar. Ancak istenilen teminat sağlansa bile öte yandan kaynakların finansmanındaki maliyetlerin yüksek olması sorunu ortaya çıkmaktadır. Bankalar KOBİ'lere kredi verirlerken risk faktörünün varlığını değerlendirdiklerinden yüksek faizle finansman desteği sağlarlar.⁹⁰

KOBİ'lerin bankalardan kredi temininde karşılaştıkları sorunlar arasında yüksek faiz ve ağır teminat sorunlarının yanı sıra kredi vadelerinin uzun olması ve verilen kredilerin genelde kısıtlı olmasından da bahsedilebilir. Bu sorunların asıl nedeni ise KOBİ'lerin genelde küçük miktarlarda kredi kullanmalarıdır. Çünkü bankalar daha küçük miktarlarda kredi kullanan çok sayıda küçük işletme ile çalışmaktansa büyük miktarlarda kredi kullanan az sayıda büyük işletme ile çalışmayı tercih etmektedirler. Ayrıca KOBİ'ler tarafından da bakacak olursak bu işletmeler kredi taleplerini yeni yatırımlar yapmak ve üretim kapasitelerini arttırmak için kullanırlar. Bu nedenle de uzun vadeli kredilere ihtiyaçları vardır. Buna karşılık bankalar ise KOBİ'lere kısa vadeli kredi sağlama eğilimindedirler. Bu durumda da KOBİ'ler daha kullandıkları kredinin karşılığını almadan ödeme yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaktadırlar.⁹¹

⁸⁹ Gözbaşı, s.33-36.

⁹⁰ Gözbaşı, s.37.

⁹¹ Yılmaz, T., s.44.

2.6. KOBİ'LER AÇISINDAN UFRS'YE DUYULAN İHTİYAÇ

Ekonomik ilişkilerin uluslararası düzeye ulaştığı günümüzde ortak muhasebe dilinin kullanılması önem kazanmış, bu doğrultuda da UFRS'lere duyulan ihtiyaç da artmıştır. Ülkemizde olduğu gibi tüm dünyada da büyük öneme sahip olan KOBİ'ler açısından da doğal olarak ortak muhasebe dilinin kullanılması ihtiyacı doğmaktadır. Ancak tam set UFRS'ler daha çok sermaye piyasalarında menkul kıymetleri halka arz edilmiş şirketlere yönelik hazırlandığı için KOBİ'lerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek durumda değildir. Çünkü KOBİ'lerin finansal tablo kullanıcılarının odaklandıkları bilgi ihtiyacı daha çok likidite ve ödeme kabiliyetleri ile nakit akışları gibi konular ile ilgilidir.⁹²

KOBİ'ler açısından sınırlar arası anlaşılabilir ortak muhasebe standartlarının kullanılması ihtiyacını doğuran nedenler şöyle belirtilebilir:⁹³

- Bankaların KOBİ'lere ulusal sınırların ötesinde kredi vermeleri,
- Basel II kriterlerinin etkisiyle büyük öneme sahip olan kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf, uluslararası alanda karşılaştırılabilir finansal tablolar talep etmesi,
- KOBİ'lerin uluslararası düzeyde tedarikçileri ve müşterileri ile olan ilişkileri.

Tam set UFRS'nin KOBİ'lere uygulanması düşünüldüğünde zaman, maliyet, büyüklük, gereklilik ve kaynak gibi kısıtlarında değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. UFRS'ye göre rapor hazırlamak uzmanlık gerektirdiği için ciddi mesai harcanmasını gerekli kılar. Uzman kişilerin istihdamına özen gösterilmelidir. Bu durum da maliyeti arttırıcı etki yapar. KOBİ'ler açısından zaten kıt olan işletme kaynaklarının raporlamaya aktarılması sorun teşkil edebilir. Belli bir büyüklüğe ulaşmamış işletmelerin uluslararası düzeyde rapor hazırlaması isteksizlik doğurabilir. Tüm bunların yanında KOBİ'lerin kapsamlı UFRS'ye genel itibari ile gereksinim duymamaları da

⁹² Resul Kurt, *KOBİ'ler için Muhasebe Standartlarının Önemi*, 2009, Erişim tarihi:01 Şubat 2011, <http://www.ubdt.com.tr/makaleoku.php?id=628>.

⁹³ Recep Yılmaz, *UFRS Çerçevesinde KOBİ Standartlarının İncelenmesi ve Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s.10-11.

önem arz etmektedir. Bu değerlendirmeler tam set UFRS'lerin KOBİ'lere uygulanamayacağı sonucu doğurmaktadır.⁹⁴

Tam set UFRS'lerin KOBİ'lere uygulanamayacağı anlaşılmış, bu nedenle de KOBİ'lerin ortak muhasebe standartlarına olan ihtiyaçları doğrultusunda KOBİ'ler için ayrı basitleştirilmiş uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

2.7. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN HAZIRLANMA SÜRECİ

KOBİ'lerin UFRS'ye geçiş hazırlıkları maliyeti, UFRS'lerin uygulanmasından beklenen faydalardan daha fazla olacağı için KOBİ'ler tarafından uygulanması tam anlamıyla benimsenmemiştir. IASB, geçmişte sadece birkaç KOBİ'nin gönüllü olarak UFRS'yi tam anlamıyla uygulama konusuyla ilgilendiğini belirtmiştir. Bu nedenle IASB 2001 yılında bir proje grubu kurmuş ve bu grup KOBİ'ler için UFRS hazırlanması yönünde çalışmalar yapmıştır.⁹⁵

IASB tarafından 2002 yılında çeşitli ülkelere yönelik bir anket çalışması yapılmış ve bu anketle KOBİ'lerin UFRS uygulamasına ilişkin bir değerlendirme sonucuna ulaşılmıştır. Anket sonucunda KOBİ'lerin UFRS'leri aynen uygulamaları gerektiği görüşü ortaya çıkmıştır. Bu duruma karşılık 2 alternatif öneri değerlendirilmiştir. Bunlardan birisi UFRS'ler içerisindeki bazı standartlardan KOBİ'leri muaf tutmak, diğeri ise yeni KOBİ muhasebe standartları oluşturmaktır. Bu iki alternatiften KOBİ'ler için ayrı muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde tercih yapılmış ve kurul bünyesinde KOBİ standart taslağı çalışmalarına başlanmıştır.⁹⁶

IASB'nin KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlama süreci şu şekilde özetlenebilir,⁹⁷

- Standartların geliştirilmesine 2003 yılının Eylül ayında başlanmıştır.
- Haziran 2004 tarihinde standartlar ile ilgili bir tartışma metni yayınlanmıştır.

⁹⁴ Işık, s.13.

⁹⁵ Korkmaz, Temel ve Birkan, s.101.

⁹⁶ Zafer Sayar ve Mahmut Okur, "KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği" [Bildiri], 26. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, (23-27 Mayıs 2007), Antalya.

⁹⁷ Yusuf Ziya Aydın, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2009, s.45-46.

- 2005 yılının Ocak ayında ülkelerin muhasebe uygulayıcılarının ve standart hazırlayanların gruba dahil edilmesi yönünde bazı kararlar alınmıştır.
- 1 Nisan 2005'te tartışma metni gönderilen tüm taraflara bir anket uygulanmış ve bu anket kamuoyunun görüşünü de almak amacıyla web sitesinde yayınlanmıştır.
- Anket sonuçları 28 Haziran 2005'te IASB'nin danışma kurulunda tartışılmış ve kurulun görüşleri alınmıştır.
- 2006 yılının Ocak ayında bir taslak üzerinde ilk tartışmalar yapılmıştır.
- Şubat 2007'de son taslak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Bu taslak basitleştirilmiş bir çerçevedir.

2009 yılının Haziran ayında 13 üyenin kabul 1 üyenin karşı oyuyla KOBİ'ler için UFRS'ler kabul edilmiş ve 9 Temmuz 2009 tarihinde yayınlanmıştır. Tam set UFRS'lerin 2800 sayfa olmasına karşılık KOBİ'ler için UFRS'ler 230 sayfadan ve 35 bölümden oluşmaktadır. Bu duruma bakıldığında KOBİ'ler için UFRS'lerde önemli bir sadeleştirme yapıldığı anlaşılmaktadır.⁹⁸

2.8. ÜLKEMİZDE KOBİ UFRS ÇALIŞMALARI

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ülkemizde uygulanabilirliğini sağlamak için TMSK tarafından UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TFRS'ler oluşturulmuştur. TMSK, ülkemizde büyük öneme sahip KOBİ'ler için de muhasebe açısından dünyadaki gelişmeleri takip etmiş ve KOBİ UFRS'ler ile uyumlu standartların Türkiye'de de yayınlanması için Kasım 2005'te Kurul bünyesinde KOBİ Muhasebe Standardı Çalışma Grubunu kurmuştur.⁹⁹

TMSK'nın çalışmalarının yanı sıra KOBİ'ler için UFRS'lerin ülkemizde uygulanması ile ilgili meslek örgütü ve meslek ile ilgili diğer çalışma gruplarının da katılımıyla bir yuvarlak masa toplantısı yapılmış ve Türkiye'de KOBİ muhasebe standartlarına olan gereksinim ortaya konulmuştur. Bu toplantı sonucunda TMSK'nın

⁹⁸ Karakaya, s.10.

⁹⁹ Işık, s.17.

KOBİ'ler için ayrı muhasebe ve finansal raporlama standartları seti hazırlaması gerekliliği vurgulanmıştır.¹⁰⁰

Yukarıda belirtilen çalışmaların yanı sıra lkemizde KOBİ'lere yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş sürecinde önemli yasal düzenlemeler de yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin en önemli ayağını ise 14 şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu oluşturmaktadır.¹⁰¹

¹⁰⁰ lk, s.47.

¹⁰¹ Aydın, s.46.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (KOBİ'LER İÇİN UFRS)

3.1. KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE YER ALAN BÖLÜMLER

KOBİ'ler için UFRS toplam 35 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlere KOBİ tanımının yapıldığı bölüm ile kavramlar ve genel ilkelerin açıklandığı 2 bölümde dahildir. Zira standartlar ile KOBİ muhasebe uygulamalarına UFRS setinden ayrı olarak özel çözümler geliştirilmiştir.

KOBİ'ler için UFRS'de 35 bölümden oluşan standartlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Çizelge 3.1. KOBİ'ler için UFRS¹⁰²

Bölüm	KOBİ'ler için UFRS Bölüm Başlıkları
1	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
2	Kavramlar ve Genel İlkeler
3	Finansal Tabloların Sunuluşu
4	Finansal Durum Tablosu
5	Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6	Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu
7	Nakit Akış Tablosu
8	Finansal Tablo Dipnotları
9	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
11	Temel Finansal Araçlar
12	Diğer Finansal Araçlarla İlgili Hususlar
13	Stoklar
14	İştiraklerdeki Yatırımlar
15	İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

¹⁰² TMSK

Çizelge 3.1. (Devam) KOBİ'ler için UFRS

16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17	Maddi Duran Varlıklar
18	Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
20	Kiralamalar
21	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
22	Borçlar ve Öz Kaynaklar
23	Hasılat
24	Devlet Teşvikleri
25	Borçlanma Maliyetleri
26	Hisse Bazlı Ödemeler
27	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
29	Gelir Vergileri
30	Yabancı Para Çevirim İşlemleri
31	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
33	İlişkili Taraf Açıklamaları
34	Özellikli Faaliyetler
35	KOBİ'ler için UFRS'ye Geçiş

KOBİ'ler için UFRS'yi standartların ana hatlarını oluşturan 5 ana bölüme ayırarak incelemek mümkündür. Bu 5 ana bölümü şöyle sıralayabiliriz:

- KOBİ'ler için UFRS'nin kapsamı, kavramlar ve genel ilkeler
- Finansal tabloların sunuluşu ve açıklamalar
- Bilanço kalemleri
- Gelir tablosu kalemleri
- Finansal raporlamaya ilişkin bölümler ve KOBİ'ler için UFRS'ye ilk geçiş

3.2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN KAPSAMI, KAVRAMLAR VE GENEL İLKELERE İLİŞKİN BÖLÜMLER

3.2.1. KOBİ'ler için UFRS'nin Kapsamı

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve diğer finansal kuruluşlar gibi geniş bir kurumsal sorumluluğu bulunmamakta, bu işletmeler daha çok sınırlı bir gruba karşı sorumlu olmaktadır. Ayrıca KOBİ'lerin finansal kullanıcıları genelde uzun vadeli kazançları ile değil daha çok kısa vadeli nakit akışları ile ilgilenmektedirler. KOBİ'lerin genellikle öz kaynak ve borç finansmanı için ya da kanunlar uyarınca genel amaçlı finansal tablo yayınlamaları gerekmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı menkul kıymetleri sermaye piyasalarında hareket gören işletmelerin, bankaların, sigorta şirketlerinin ve aracı kurumlar gibi şirketlerin KOBİ'ler için UFRS'yi kullanmaları uygun olmayacaktır.¹⁰³

Bu bölümde KOBİ'ler için UFRS'yi kullanacak işletmelerin kapsamı belirtilmektedir. Buna bağlı olarak IASB tarafından bir KOBİ tanımı yapılmıştır. Bu tanımda iki anahtar ifade söz konusudur. Bu iki ifadeden birisi genel amaçlı finansal tablo yayınlıyor olmaları diğeri ise kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunmamasıdır. IASB'nin tanımında yer alan anahtar ifadelerden biri olan kamuya hesap verme yükümlülüğü iki durumun varlığı söz konusu olduğunda ortaya çıkar. İşletmenin esas faaliyet konularından birinin varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla muhafaza etmek olması ve öz kaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya ihraç edilme aşamasında olması durumları kamuya hesap verme yükümlülüğünü doğuran durumlar olarak ifade edilebilir.¹⁰⁴

Hangi şirketlerin KOBİ'ler için UFRS'yi kullanacaklarının belirlenmesi her ülkenin kanun koyucu ve yasal düzenleyici otoritelerine bırakılmıştır. Her ülkenin kanun koyucuları KOBİ'ler için UFRS'yi kullanacak işletmelerle ilgili çerçeveyi belirlemek durumundadır. Birçok ülkede geniş çaplı KOBİ tanımlarına bakıldığında

¹⁰³ Aydın, s.57-58.

¹⁰⁴ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SME's)*, 2009, s.14, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEs2009_tur.pdf.

IASB’de yer alan çerçevenin aksine daha çok belli ölçüler baz alınarak tanımlama yapıldığı görülmektedir.¹⁰⁵

3.2.2. Kavramlar ve Genel İlkeler

Bu bölümde finansal tabloların amacı ile KOBİ’lerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin niteliksel özelliklerinin açıklamalarına yer verilmiş, finansal tabloların dayandığı temel kavramlar ve ilkeler belirtilmiştir.

KOBİ finansal tablolarının amacı, finansal bilgi talep edemeyen geniş kullanıcı kitlelerine yönelik işletmenin finansal durumu, faaliyetleri ve nakit akışları ile ilgili olarak ekonomik karar almada yararlı olacak bilgiler sunmaktır. Ayrıca bu tablolar, işletme yöneticilerinin kendilerine emanet edilen kaynakların kullanımı ile ilgili hesap verebilirlik düzeylerini gösterebilir.¹⁰⁶

Bu standarda göre KOBİ’lerin genel amaçlı hazırlayacakları finansal tablolar aşağıda belirtilen temel kavram ve ilkelere dayanılarak hazırlanmalıdır.¹⁰⁷

- KOBİ’lere ait finansal tablolar işletmenin performansını, finansal durumunu ve nakit akımlarını göstermelidir.
- Genel ilkeler varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin ilk ve müteakip ölçümüne yönelik temel kriterleri içermelidir.
- Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme kriterleri güvenilirlik, ölçülebilirlik ve muhtemel olma kriterlerini içermelidir.
- Mali tablolar anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, zamanlılık, güvenilirlik, özün önceliği, fayda ve maliyet, ihtiyatlılık, tam açıklama ve önemlilik gibi niteleyici özellikleri karşılamalıdır.

¹⁰⁵ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 1-Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler*, 2009, s.6, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2F32E94F-E570-49EB-8BF9-46F511875337/0/modul1.pdf>.

¹⁰⁶ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.16.

¹⁰⁷ Deloitte, *KOBİ’ler için UFRS Taslağı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler*, 2007, s.5, Erişim tarihi:15 Ocak 2012, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf.

Mali tabloların niteleyici özellikleri:

1. Anlaşılabilirlik; finansal tablolar, muhasebe, iş ve ekonomi hakkında bilgi sahibi olan ve bu bilgileri makul seviyede inceleme isteği bulunan kullanıcılar tarafından anlaşılabilir nitelikte olmalıdır. Ancak gerekli bilgilerin bazı kullanıcılar tarafından anlaşılmasının çok zor olması gerekçesi ile kapsam dışı bırakılması mümkün değildir.¹⁰⁸
2. Karşılaştırılabilirlik; işletmelerin sunacağı finansal tabloların kullanıcılar açısından hem işletme içerisinde yıllar itibari ile hem de diğer işletmeler ile karşılaştırılabilir nitelikte olmaları önemlidir.
3. İhtiyaca Uygunluk; finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcıların geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olması ya da geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak sureti ile ekonomik kararlarını etkileme kabiliyetine sahip olması durumlarında ihtiyaca uygun oldukları varsayılabilir.¹⁰⁹
4. Zamanlılık; finansal tabloların bu tablolarda yer alan bilgileri kullanacak taraflar açısından zamanında hazırlanması ve sunulması gerekmektedir.
5. Güvenilirlik; finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir olmaları gerekmektedir. Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, ön yargılı değilse ve belli bir konuyu makul bir şekilde açıklıyorsa bilginin güvenilir olduğundan bahsedilebilir.¹¹⁰
6. Özün Önceliği; işlemlerin ve olayların yasal çerçeveye uygun olmasının yanı sıra özleri ve ekonomik gerçekleri de dikkate alacak şekilde muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekmektedir.¹¹¹
7. Fayda ve Maliyet Dengesi; finansal tablolar ile sunulan bilgiden yararlanacak olan kullanıcıların bu bilgilerden elde edeceği faydanın katlanacağı maliyetten fazla olması gerekmektedir. Ancak fayda ve maliyetlerin belirlenmesi

¹⁰⁸ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.16.

¹⁰⁹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.16.

¹¹⁰ Yılmaz, R., s.15.

¹¹¹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.17.

genellikle sübjektif bir durumdur. Bazı nedenlerden dolayı ise fayda-maliyet dengesini belirlemek zor olmaktadır. Bu durumlara rağmen yine finansal tabloları hazırlayanların da, kullananların da bu kısıtlamanın farkında olmaları gerekmektedir.¹¹²

8. İhtiyatlılık; bu kavram finansal tablolarda gelecekle ilgili belirsizlik durumunda tahminlere bağlı olarak aktiflerin ve gelirlerin olduğundan fazla, gider ve yükümlülüklerin ise olduğundan eksik belirlenmemesi amacıyla dikkatli davranılmasını ifade etmektedir. Fakat ihtiyatlı davranmak amacıyla bilerek gelir ve aktiflerin gereğinden eksik, yükümlülük ve giderlerin de gereğinden fazla gösterilmesi durumunda finansal tabloların tarafsızlığı yok olur ve güvenilirlik ortadan kalkar.¹¹³
9. Tam Açıklama; finansal tablolarda bilginin bir kısmının dahil edilmemesi yani tam olmaması bu tabloların yanlış veya yanıltıcı olmasına neden olabilmekte bu durum da sunulan bilgilerin ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlik özelliklerini yitirmelerine neden olmaktadır.¹¹⁴
10. Önemlilik; finansal tablolar ile sunulan bilgilerin ihmal ve yanlış beyanı bu bilgileri kullananların ekonomik kararlarını etkileyecek büyüklükte ise önemli olarak kabul edilir.¹¹⁵

3.3. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE AÇIKLAMALARINA İLİŞKİN BÖLÜMLER

3.3.1. Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu standart finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu ile KOBİ'ler için UFRS'ye uyumun koşullarını ve tam bir finansal tablo setinin neyi ifade etmesi gerektiğini kapsayan konuları içermektedir.¹¹⁶

¹¹² Yılmaz, R., s.17.

¹¹³ Yılmaz, R., s.16.

¹¹⁴ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.17.

¹¹⁵ Neslihan Çetinkaya, *Kobiler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s.10.

¹¹⁶ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 3-Finansal Tabloların Sunuluşu*, 2009, s.3, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2B798890-E7A8-4840-89F2-456C204B3842/0/modul3.pdf>.

UFRS'ye uygun hazırlanacak KOBİ finansal tabloları en az yılda bir kez sunulmalı, önceki dönemler ile karşılaştırılabilir bilgileri ve önemli kalemleri içermelidir.¹¹⁷

Finansal tabloların işletmenin finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak yansıtması gerekmektedir. Standartta belirtilen değerlendirme esaslarına uygun olarak hesaplanmış değerlerin güvenilir bir şekilde finansal tablolara yansıtılması ile gerçeğe uygunluk sağlanmış olur. Bir işletmenin finansal performansı işletmenin gelir ve giderleri arasındaki ilişkinin finansal tablolara yansıtılması durumudur.¹¹⁸

KOBİ'ler için UFRS ile tam uyumlu finansal tablo hazırlayan işletmelerin bu durumu açık ve koşulsuz bir şekilde finansal tablo dipnotlarında belirtmesi gerekir. Finansal tablo dipnotlarında KOBİ'ler için UFRS ile uyumun belirtilebilmesi için bu standartta yer alan hükümlerin tamamına uyulmuş olması gerekir.¹¹⁹

KOBİ'ler için UFRS'ye uygun finansal tablo hazırlayacak işletme yönetiminin, işletmenin devamlılığını sağlayacak yeteneği taşıdığına dair bir açıklama yapması gerekir. Bir işletmenin yönetim tarafından tasfiye edilmediği, ticari faaliyetine son verilmediği ve başka gerçekçi bir alternatifi olmadığı sürece devamlılığundan bahsedilebilir. İşletmenin sürekliliği değerlendirilirken raporlama tarihinden sonraki en az on iki aylık süreyi kapsayan dönemlere ilişkin mümkün olan tüm bilgiler dikkate alınır. İşletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli birtakım belirsizliklerin varlığı durumunda sözü edilen belirsizlikler dipnotlarda açıklanmalıdır. Cari dönem finansal tablolarının önceki dönem tabloları ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekir. Standart, değişiklik yapmayı öngörmediği veya zorlamadığı takdirde işletmenin ilgili dönem finansal tablolarında yer alan tüm verilerin önceki dönem finansal tabloları ile karşılaştırılabilir hazırlanması ve sunulması gerekir. İşletme, finansal tablolarını karşılaştırmalı olarak en az iki dönemi kapsayacak şekilde yayınlamalıdır. Yayınlanacak olan finansal tabloların isimleri herhangi bir yanlış yönlendirmeye izin vermediği sürece standarttakinden farklı olabilir.¹²⁰

¹¹⁷ Deloitte, *KOBİ'ler için UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler*, s.5.

¹¹⁸ Çetinkaya, s.14.

¹¹⁹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.26.

¹²⁰ Çetinkaya, s.15-17.

3.3.2. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Finansal durum tablosunda asgari olarak aşağıda belirtilen kalemler yer alır.¹²¹

- Nakit ve nakit benzerleri
- Ticari ve diğer borçlar ile alacaklar
- Finansal varlıklar
- Stoklar
- Maddi duran varlık
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü tutarları düşülmüş maliyetiyle izlenen canlı varlıklar
- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak izlenen canlı varlıklar
- İştiraklerdeki yatırımlar
- Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar
- Ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları
- Finansal borçlar
- Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar
- Karşılıklar
- Kontrol gücü olmayan paylar
- Ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden öz kaynak tutarı

Bir varlık, işletmenin normal döngüsü içinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi bekleniyorsa, ticari amaçla elde bulunduruluyorsa, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilebiliyorsa, bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere nakit veya nakit benzerine çevrilebiliyorsa bu varlığın dönen varlık olduğundan

¹²¹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.31.

bahsedilebilir. Diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır. Bir borcun normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi, ticari amaçla elde tutulması, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde ödenecek olması veya bu süre içerisinde ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması kriterlerinden birine uyması durumunda kısa vadeli bir borç olduğundan bahsedilebilir. Diğer tüm borçlar uzun vadeli borç olarak sınıflandırılır.¹²²

3.3.3. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir tablosu

Bu bölümde işletmenin bir döneme ilişkin finansal performansının sunulacağı tek finansal tablo veya iki ayrı finansal tablonun sunumuna ilişkin hükümleri ile bu tablolarda yer alacak bilgilerin nasıl sunulacağı konularına yer verilmiştir.¹²³

İşletmeler isteklerine bağlı olarak tek bir kapsamlı gelir tablosu ya da iki ayrı tablodan oluşan gelir tablosu olarak sunum yapma hakkına sahiptirler. Kapsamlı gelir tablosu tüm gelir ve giderler ile niteliklerine göre sınıflandırılmış diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini içerir. İki tablo şeklinde sunum yapılması durumunda ise gelir tablosunda tüm gelir ve giderler gösterilir, takibinde ise kapsamlı gelir tablosu sunulur. Kapsamlı gelir tablosu kısmı toplam dönem karı veya zararı ile başlar ve diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini içerir.¹²⁴

Tek tablo yaklaşımında kapsamlı gelir tablosunda bir döneme ilişkin aşağıda belirtilen kalemlere yer verilir.¹²⁵

- Hasılat,
- Finansman giderleri,
- İştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin kar veya zararındaki paylar,
- Vergi giderleri,

¹²² Yılmaz, R., s.23-24.

¹²³ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.35.

¹²⁴ Yılmaz, R., s.26.

¹²⁵ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.36.

- Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar veya zararı ile bu faaliyetleri oluşturan net varlıkların gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi ile maliyet ve satış tutarı arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kaybın vergi sonrası tutarı,
- Kar veya zarar,
- Niteliklerine göre sınıflandırılmış diğer kapsamlı gelir kalemleri,
- İştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin diğer kapsamlı gelir kalemleri,
- Toplam kapsamlı kar.

İki tablo yaklaşımında da gelir tablosu kar veya zarar kısmına kadar olan maddeleri içerir. Kapsamlı gelir tablosu ise kar veya zarar kısmı ile başlayıp diğer kapsamlı gelir tablosu maddelerinin tümünü içerir ve son satırda ise kapsamlı kar veya zarar rakımlarına yer verilir.¹²⁶

Standarda uygun hazırlanacak gelir tablosunda bugüne kadar hazırlanan gelir tablosundan farklı olarak “olağanüstü” başlıklı herhangi bir gelir veya gider kalemine yer verilmemesi gerektiğidir. Bu durum standart içerisinde belirtilmiş, bunun yerine her bir harcamanın ilgili olduğu kalem için ayrı bir sınıflandırma yapılarak sunulmasının daha uygun olacağı öngörülmüştür.¹²⁷

Bu standarda göre, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri, ilgili dönemin kar veya zararının bir unsuru olarak değil, geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük düzeltmeler olarak sınıflandırılır.¹²⁸

Yine bu standart kapsamında işletmeler harcamalarını içeriklerine ve fonksiyonlarına göre sınıflandırarak tablolarını oluşturacaklardır. Yapılacak sınıflandırmada ihtiyaca uygun güvenilir bilgi sağlayan sınıflandırma türü tercih edilir.¹²⁹

¹²⁶ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.36.

¹²⁷ Çetinkaya, s.25.

¹²⁸ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.37.

¹²⁹ Çetinkaya, s.26.

3.3.4. Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

Bu standart kapsamında öz kaynak değişim tablosunun kalemleri ve dipnotlarında açıklanacak hususlar ile dağıtılmamış karlar tablosunda kar dağıtımı veya bir önceki dönem karının taksimi, muhasebe politikası değişiklikleri ve hatalarından kaynaklanan düzeltmelerin dağıtılmamış kar kalemlerine etkileri yer almaktadır.¹³⁰

Öz kaynak değişim tablosu; diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, raporlama döneminde muhasebeleştirilen kar veya zararları, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkilerine ilişkin dönem içerisinde muhasebeleştirilen tutarları, öz kaynak yatırımcılarının işletmeye sağladığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü tutarlarını gösterir. Öz kaynak değişim tablosunda asgari aşağıdaki kalemlerin yer alması gerekir.¹³¹

- Dönemin toplam kapsamlı karı,
- Her bir öz kaynak kalemi için ayrı ayrı sunulan geriye dönük uygulama veya düzeltme işlemlerinin etkisi,
- Her bir öz kaynak kalemi için ayrı ayrı sunulan dönem başındaki ve sonundaki defter değerlerinin birbirleri ile mutabakatı.

Standartlar içerisinde finansal tabloların ilgili oldukları dönemde öz kaynaklarda meydana gelen değişiklik sadece kar veya zarardan, temettü ödemelerinden, muhasebe politikalarındaki değişiklik ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi işlemlerinden kaynaklanıyorsa ayrıca kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynak değişim tablosu hazırlanmasına gerek olmadığı, gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu isminde tek bir tablo hazırlamanın yeterli olacağı belirtilmektedir. Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda aşağıdaki kalemlere yer verilir.¹³²

- Dağıtılmamış karların raporlama başındaki tutarı,
- Dönem içerisinde açıklanmış ve ödenmiş olan veya ödenebilir durumda bulunan temettüleri,

¹³⁰ Sayar ve Okur, s.9.

¹³¹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.38.

¹³² IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.39.

- Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile ilgili olarak dağıtılmamış karlarda yapılan düzeltmeler,
- Dağıtılmamış karların raporlama dönemi sonundaki tutarı.

3.3.5. Nakit Akış Tablosu

Bu bölümde nakit akışlar; işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlar olarak sınıflandırılmıştır. Doğrudan veya dolaylı olarak nakit akış tablosunun hazırlanması veya sunulmasına ilişkin esaslara yer verilmiştir.¹³³

İşletme faaliyetleri işletmenin hasılat yaratan esas faaliyetlerini kapsar. Örneğin satılan mallardan ve sunulan hizmetlerden elde edilen nakit girişleri, mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları, çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları, isim hakkı, ücret, komisyon ve hasılat doğurucu diğer işlemlerden kaynaklanan nakit girişleri nakit akış tablosu içinde işletme faaliyetleri grubuna dahil olarak belirtilebilir.¹³⁴

Yatırım faaliyetleri, nakit benzerlerinin dışında kalan uzun vadeli varlıklar ve diğer yatırımları kapsar. Tesis, makine ve teçhizat, maddi olmayan duran varlık ve diğer uzun vadeli varlıkların alım ve satımlarından kaynaklanan nakit akışları, üçüncü kişilere verilen kredi ve nakit avanslarından kaynaklanan nakit çıkışları gibi hareketler nakit akış tablosu içerisinde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını oluşturmaktadır.¹³⁵

Finansman faaliyetleri ise öz kaynaklardaki ve borçlar düzeyindeki değişimleri kapsamaktadır. Tahvil, kredi, senet, bono ve diğer uzun vadeli borçlanma araçlarının ihracı ve ödenmesi ile ilgili nakit akışları, finansal kiralama sözleşmesine ilişkin kiracı tarafından yapılan nakit ödemeler gibi hareketler finansman faaliyetlerine örnek gösterilebilir.¹³⁶

Standart kapsamında nakit akış tablosunun oluşturulması için iki yöntemin kullanılabilmesi belirtilmiştir. Bu yöntemlerden biri dolaylı yöntem diğeri ise doğrudan yöntemdir. Dolaylı yöntemde işletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışı,

¹³³ Sayar ve Okur, s.10.

¹³⁴ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.40.

¹³⁵ Çetinkaya, s. 29.

¹³⁶ Işık, s.41.

stoklarda ve faaliyet ile ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişiklikler, nakit dışı kalemler ve nakit etkisi yatırım veya finansman faaliyeti ile ilgili olan diğer tüm kalemlerin etkilerine göre kar veya zararın düzeltilmesi sureti ile tespit edilir. Doğrudan yöntemde ise işletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışı, brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplarına yönelik bilgilerin elde edilip raporlanması ile sunulur.¹³⁷

3.3.6. Finansal Tablo Dipnotları

Bu bölümde finansal tablo dipnotlarına ilişkin genel esaslara ve bu dipnotların nasıl sunulacağına ilişkin konulara yer verilmiştir. Bu standart kapsamında finansal tablo dipnotlarında muhasebe politikalarına ilişkin bilgilere, finansal tablolarda belirtilmemiş ve anlaşılabilirliği bakımından gerekli olan açıklamalara yer verilir. Dipnotların ayrıca belli sistematığe göre sıralanmaları önemlidir. Standartta finansal tablo dipnotlarının aşağıdaki sıraya göre oluşturulmaları belirtilmiştir.¹³⁸

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

3.3.7. Konsolide ve Finansal Bireysel Tablolar

Bu bölümde konsolide finansal tablolar ile ilgili açıklamalara ve bireysel finansal tablo hazırlamaya ilişkin yol gösterici unsurlara yer verilmektedir. Ayrıca işletmelerin bileşik finansal tablo hazırlamalarına ve sunumlarına yönelik ek açıklamalara da yer verilmektedir. Taslak, orijinal UFRS'ye benzer şekilde özel amaçlı işletmeleri de konsolidasyon kapsamına almıştır.¹³⁹

Bu standart kapsamında aksi belirtilmediği sürece ana işletmenin iştiraklerine ait konsolide finansal tabloları KOBİ TFRS ile uyumlu olarak hazırlaması gerekmekte ve

¹³⁷ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.42-43.

¹³⁸ Çetinkaya, s.42-43.

¹³⁹ Sayar ve Okur, s.10.

konsolide finansal tablolar ana şirketin tüm iştiraklerini içermelidir. Aşağıdaki durumlarda ise ana işletmenin konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu yoktur.¹⁴⁰

- İşletme, kendisi de bağlı ortaklık konumunda ise ve UFRS'ye uygun konsolide edilerek sunulan genel amaçlı finansal tablo hazırlıyorsa,
- Ana ortaklığa bağlı iştiraklerin tümü bir yıl içerisinde satılacak veya elden çıkarılacaksa bağlı ortaklığın paylarının güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda gerçeğe uygun değerinde ölçülür ve meydana gelen değişiklikler kar veya zararda muhasebeleştirilir ya da diğer durumlarda değer düşüklüğü düşülmüş maliyetiyle raporlanır.

Bu standart ana ortaklığın veya bağlı ortaklıkların bireysel finansal tablo hazırlamalarını zorunlu tutmamaktadır. Ana ortaklık niteliğinde olmayıp iştirak yatırımı veya ortak girişimde payı olan işletmeler finansal tablolarını KOBİ için taslak standartlar içerisinde sırayla bölüm 14 “İştiraklerdeki Yatırımlar” ve bölüm 15 “İş Ortaklıklarındaki Paylar” a göre hazırlarlar. Ayrıca bu işletmeler bireysel finansal tablo sunmayı da tercih edebilirler.¹⁴¹

3.3.8. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Bu bölümde finansal tabloların hazırlanmasında muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasında yol gösterici unsurlara, ayrıca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile önceki dönem finansal tablolarda yapılmış olan hataların düzeltilmesi işlemlerine yer verilmiştir. Bu standardın izin verdiği durumlar dışında benzer olaylar için seçilen muhasebe politikalarının tutarlı olmaları gerekir. Standart kapsamında değişiklik gerektiren durumun var olması ve yapılması planlanan değişikliğin finansal performans veya nakit akışlar üzerindeki etkileri hakkında güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması durumlarında muhasebe politikalarında değişiklik yapılabilir.¹⁴²

¹⁴⁰ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.48.

¹⁴¹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.51.

¹⁴² IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 10-Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*, 2009, s.4-10, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/82DCC8F4-E008-40A3-B853-21150D0FD85D/0/modul10.pdf>.

Muhasebe politikalarında standarttan kaynaklanan durumlardan dolayı değişiklik yapılıyorsa muhasebeleştirme standartta öngörülen hükümler çerçevesinde yapılır. Ancak muhasebe politikalarındaki değişiklik işletmenin standarttan bağımsız bir kararından kaynaklanıyorsa geriye dönük uygulama ile muhasebeleştirme yapılır. Geriye dönük uygulama yapılarak muhasebe politikalarında değişiklik yapılacaksa geçmiş dönemler ile karşılaştırmalı bilgi sunumunun sağlanması açısından mümkün olan en erken dönemden başlanarak yeni muhasebe politikası hep uygulanmış gibi yapılır.¹⁴³

Muhasebe politikalarında yapılan bir değişikliğin muhasebe tahmininde yapılan değişiklikten ayırt edilebilmesinin oldukça zor olması nedeniyle yapılan değişiklik muhasebe tahmininde yapılan değişiklik olarak kabul edilir. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklik, sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkiliyorsa o dönemin kar veya zararına, gelecek dönemleri de etkiliyorsa hem o dönemin hem de gelecek dönemlerin kar veya zararına dahil edilmek suretiyle ileriye yönelik olarak muhasebeleştirilir.¹⁴⁴

Geçmiş dönem hataları ise, önceki bir veya birden fazla dönemin finansal tabloları için söz konusu olan, finansal tabloların yayınlanması için onaylanması sırasında mevcut olan ve normalde finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya hatalı kullanılmasından kaynaklanan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Önemli bir geçmiş dönem hatası, hatanın fark edildiği tarih sonrasında kamuya açıklanmak üzere ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilir. Hatanın yapıldığı döneme ait tablodaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilerek ya da hatanın sunulan en erken dönemden daha da önce meydana geldiği durumda sunulan en erken dönemin varlık, borç ve öz kaynak bakiyeleri düzeltilerek geriye dönük düzeltme işlemi uygulanır.¹⁴⁵

¹⁴³ Çetinkaya, s.37.

¹⁴⁴ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 10-Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*, s.21-23.

¹⁴⁵ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 10-Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*, s.26-28.

3.4. BİLANÇO KALEMLERİNE İLİŞKİN BÖLÜMLER

3.4.1. Temel Finansal Araçlar

Bu bölüm finansal araçların muhasebeleştirilmesi, bilanço dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanması konularını kapsar. Aşağıda belirtilen maddeler bu bölüm kapsamında temel finansal araçlar olarak muhasebeleştirilir.¹⁴⁶

- Nakit,
- Bu standart kapsamındaki koşulları sağlayan bir borçlanma aracı (senetler, krediler vb),
- Net nakit olarak ödenemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde standarttaki koşulları sağlaması beklenen özelliklere sahip kredi almaya ilişkin taahhüt,
- Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylar ile satım opsiyonu bulunmayan adi ve imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar

Bir finansal araç gerçekte bir finansman işlemi söz konusu değil ise işlem fiyatı üzerinden muhasebeleştirilir. Eğer finansal araç finansman işlemi anlaşmasına dayalı ise var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri üzerinden muhasebeleştirilir.¹⁴⁷

Bir finansal varlıktan elde edilen nakit akışıyla ilgili sözleşmedeki hakların zaman aşımına uğraması veya söz konusu hakların elde edilmesi, finansal varlık sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde karşı tarafa devredilmesi ya da işletmenin finansal varlığa ilişkin risk ve getirileri elinde bulundurmasına rağmen varlığın kontrolünü karşı tarafa devretmesi ve karşı tarafında bu varlığı ilişkili olmayan üçüncü bir tarafa satma konusunda icra kabiliyetinin bulunması durumlarının varlığı halinde bu finansal varlık finansal durum tablosu dışı bırakılabilir. Bir finansal borcun finansal durum tablosu dışı bırakılabilmesi ise sadece ilgili borcun ortadan kalkması durumunda söz konusu olur.¹⁴⁸

¹⁴⁶ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.58.

¹⁴⁷ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.61.

¹⁴⁸ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.68-70.

3.4.2. Diğer Finansal Araçlar ile İlgili Hususlar

Bu bölümde de standardın 11. bölümünde olduğu gibi “Diğer Finansal Araçlar” kapsamındaki finansal varlıkların muhasebeleştirilmesi, finansal durum tablosu dışı bırakılması, ölçümü ve açıklaması konularına yer verilmiştir. Aşağıda belirtilenler dışında tüm finansal araçlar diğer finansal araçlar kapsamında değerlendirilir.¹⁴⁹

- Temel Finansal Araçlar kapsamında değerlendirilenler,
- Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklarındaki paylar,
- Çalışanlara sağlanan fayda planları dahilindeki iş verenin hak ve yükümlülükleri,
- Standartta belirtilen bazı durumlar haricinde sigorta sözleşmeleri kapsamındaki haklar,
- İşletmenin öz kaynaklarındaki finansal araçlar,
- Kiralamalar (standartta belirtilen durumlar hariç),
- İşletme birleşmesinde koşullu bedel için yapılan sözleşmeler

Bu bölüm kapsamındaki finansal araçlar her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Ancak halka açık olarak işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değerinin aksi belirtilmedikçe güvenilir olarak ölçülmesine olanak olmayan finansal araçlar ile bunlarla bağlantılı olup uygulandıklarında bu finansal araçların teslimine yol açacak sözleşmeler maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek muhasebeleştirilir.¹⁵⁰

3.4.3. Stoklar

Bu bölümde stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili ilkelerin belirlenmesine yer verilmiştir. Stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiş ve değer düşüklüğü durumlarının esasları ile muhasebeleştirilme şekli belirlenmiştir.¹⁵¹

¹⁴⁹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.73-74.

¹⁵⁰ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.75.

¹⁵¹ Sayar ve Okur, s.12.

Aşağıda belirtilenler dışında tüm stoklara bu bölüm ilkeleri uygulanır.¹⁵²

- İnşaat sözleşmeleri kapsamında ortaya çıkan yapılmakta olan işler (doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri de dahil),
- Finansal araçlar,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşürülerek ölçülen ve bu değer değişikliğinin kar ve zarara yansıtıldığı, tarım ve ormancılık ürünlerinin, hasat dönemi sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin üreticileri veya aracı kurumlar tarafından elde tutulan stokların ölçümünde bu bölüm ilkeleri uygulanmaz.¹⁵³

Bazen stoklar vadeli ödeme koşuluyla alınmış olabilir. Bu durumda peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme fiyatı arasındaki fark ilgili dönemin faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Stokların maliyetine dahil edilmez.¹⁵⁴

Satış giderleri, stoklara katkısı olmayan genel yönetim giderleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri, fire ve kayıplar kapsamındaki ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri oluşturdukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir, stokların maliyetine eklenmez.¹⁵⁵

3.4.4. İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölümde iştiraklerin, ana ortaklık niteliğinde olmayıp birden fazla iştirakte yatırımları olan bir yatırımcının finansal tablolarının ve konsolide finansal tablolarının muhasebeleştirilmesine yönelik esaslara yer verilmiştir. İştiraklerdeki tüm yatırımlar maliyet yöntemi, öz kaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak muhasebeleştirilir.¹⁵⁶

¹⁵² IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 13-Stoklar*, 2009, s.5, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/FDF4C523-6AE1-4473-8F69-99E1430CE3E8/0/modul13.pdf>.

¹⁵³ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 13-Stoklar*, s.5.

¹⁵⁴ Çetinkaya, s.43.

¹⁵⁵ Yılmaz, R., s.51.

¹⁵⁶ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.85.

Maliyet yöntemine göre, iştiraklerdeki yatırımlar yayınlanmış bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç yatırımın maliyetinden Bölüm 27 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı kapsamında muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek muhasebeleştirilir. Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirmede öz kaynak yatırımı ilk olarak işlem fiyatı ile muhasebeleştirilir daha sonra yatırımcının iştirakinin kar ve zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtabilecek şekilde düzeltilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde ise iştiraklerdeki yatırım işlem fiyatı ile ölçülür. İşlem fiyatına işlem maliyetleri dahil değildir.¹⁵⁷

3.4.5. İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Bu bölümde ana ortaklık konumunda olmayan ancak bir veya daha fazla bağlı ortaklık konumunda yatırımı bulunan yatırımcının finansal tabloları ile iş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarının muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslara yer verilmiştir.¹⁵⁸

Standartta müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen işletmeler, müşterek kontrol edilen varlıklar olmak üzere 3 çeşit iş ortaklığı belirtilmiştir. Müşterek kontrol edilen faaliyetlerdeki payları ile ilişkili olarak kontrol edilen varlıklar ile üstlenilen borçlar ve üstlenilen giderler, iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki paylar finansal tablolarda muhasebeleştirilir. Müşterek kontrol edilen varlıklardaki paylar ile ilişkili olarak kontrol edilen varlıklar ve üstlenilen borçlar ile iş ortaklığının mal ve hizmet satışından elde ettiği gelirlerdeki paylar ve iş ortaklığındaki pay ile ilişkili olarak üstlenilen giderler finansal tablolarda muhasebeleştirilir. Müşterek kontrol edilen işletmelerde muhasebeleştirme ise maliyet yöntemi, öz kaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak yapılır. Bu yöntemler bir önceki bölümde belirtilen uygulama şekli ile aynıdır.¹⁵⁹

Yatırımcı iş ortaklığında müşterek kontrole sahip değilse bu yatırımı Bölüm 11 “Temel Finansal Araçlar” standardına göre veya önemli bir etki söz konusu ise Bölüm 14 “İştiraklerdeki Yatırımlar” uyarınca muhasebeleştirir.¹⁶⁰

¹⁵⁷ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.86-88.

¹⁵⁸ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 15-İş Ortaklıklarındaki Paylar*, 2009, s.4, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/44E9DF94-F07D-48F5-85F9-D12887A025EB/0/modul15.pdf>.

¹⁵⁹ Deloitte, *KOBİ'ler İçin UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler*, s.10

¹⁶⁰ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.91.

3.4.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Standart kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkullerin maddi varlıklardan ayrı olarak muhasebeleştirilmesine ve finansal tablolarda sunumuna ilişkin esaslara yer verilmiştir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller kira geliri ve değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir. Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmaksızın güvenilir olarak sürekli bir şekilde ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Aksi takdirde gayrimenkulün tamamı Bölüm 17 “ Maddi Duran Varlık” kapsamında muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. İlk muhasebeleştirme sonrasında ise gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çabaya katlanmaksızın ölçülmesi mümkün olanlar için gerçeğe uygun değer her raporlama tarihinde ölçülür ve farklar kar veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller ise Bölüm 17 kapsamında maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.¹⁶¹

3.4.7. Maddi Duran Varlıklar

Bu bölüm maddi duran varlıklar ile gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi hususlarını kapsar. Standartta mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan bir veya birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklar maddi duran varlık kapsamında değerlendirilmiştir. Bir maddi duran varlık, sadece ilgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılması muhtemel ise ve ilgili kalemin maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁶²

¹⁶¹ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 16-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*, 2009, s.5-14, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/4D2AC424-BB71-4002-85B2-C42533EA8011/0/modul16.pdf>.

¹⁶² IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 17-Maddi Duran Varlıklar*, 2009, s.3-6, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/035561E9-1CBC-42FC-B64B-772E7F39C0D6/0/modul17.pdf>.

Standardın ülkemizdeki vergi uygulamalarından farklılıklarından biri amortisman konusudur. Standartta tablo hazırlayıcılar, faydalı ömür hesaplama konusunda serbest bırakılmış, amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetin faydalı ömrünün işletmenin beklenti süresine uygun olarak hesaplaması ve amortisman tablosunun da bu doğrultuda hazırlanması belirtilmiştir. İşletmenin kullanabileceği amortisman yöntemleri; normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve kullanım oranına göre amortisman yöntemidir.¹⁶³

Maddi duran varlık ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Aşağıda belirtilen unsurlar bir maddi duran varlık maliyeti olarak değerlendirilir.¹⁶⁴

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma maliyeti,
- Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi, taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyet.

Yeni bir tesis açılması maliyeti, reklam ve tanıtım harcamaları, personel eğitim masrafı, yönetim giderleri ve diğer genel giderler ile borçlanma maliyetleri maddi duran varlık maliyetleri kapsamında değerlendirilmez. Bu maliyetler gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁶⁵

3.4.8. Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu bölümde şerefiye ve işletmelerin normal iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar dışındaki tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslara yer verilmiştir. Finansal varlık ve maden hakları ile maden kaynakları da maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilmez.¹⁶⁶

¹⁶³ Çetinkaya, s.52-53.

¹⁶⁴ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 17-Maddi Duran Varlıklar*, s.9.

¹⁶⁵ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 17-Maddi Duran Varlıklar*, s.9.

¹⁶⁶ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.102.

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. İthalat vergileri ve iade alınamayan satın alma vergileri dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve varlığı amaçlanan kullanıma hazır hale getirmekle doğrudan ilişkilendirilebilen tüm maliyetler maddi olmayan duran varlık maliyetini oluşturur.¹⁶⁷

Standartta maliyeti belirlenebilir olan gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlaması beklenen ve başka bir maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamalardan kaynaklanmayan varlıkların maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilmesi belirtilmiştir.¹⁶⁸

Maddi olmayan duran varlıklar için itfa süresi yararlı ömürleri dikkate alınarak hesaplanır ve itfaya tabi tutar da varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Ancak maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir yararlı ömre sahip oldukları göz önünde bulundurulmalıdır. Sözleşmeden doğan haklardan ve diğer yasal haklardan kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü bu hakların geçerliliği süresini aşamaz, ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye göre daha kısa olabilir. Maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa faydalı ömür 10 yıl olarak kabul edilir.¹⁶⁹

3.4.9. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyeler

Bu bölüm ortak kontrole tabi işletmelerin veya teşebbüslerin birleşmeleri, bir iş ortaklığının kurulması ve işletme tanımına uymayan varlık grubunun edinimi hariç tüm işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine uygulanır. İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yöntemi kullanılır. Satın alma yönteminde edinilen işletmenin belirlenmesi, işletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve edinme tarihindeki işletme birleşmesi maliyetinin elde edilen varlık ve üstlenilen yükümlülükler ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara dağıtılması adımları izlenilir.¹⁷⁰

¹⁶⁷ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.103.

¹⁶⁸ Çetinkaya, s.54.

¹⁶⁹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.105.

¹⁷⁰ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.108.

İşletme birleşmelerinde edinilen işletme edinme tarihinde elde edilen şerefiyeyi varlık olarak muhasebeleştirir ve başlangıçta şerefiye, birleşme maliyetinin, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, borç ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısmı olarak maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Edinen işletmenin, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değerindeki payının birleşme maliyetini aşması durumunda ise (bu durum “negatif şerefi” olarak değerlendirilir) yapılan ölçüm yeniden gözden geçirilir, daha sonra aşan kısımdan kalan tutar kar veya zararda muhasebeleştirilir. İlk muhasebeleştirmeden sonra ise birleşmeden sonra elde edilen şerefiye maliyet bedelinden birikmiş itfa ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki tutarla ölçülür.¹⁷¹

3.4.10. Kiralamalar

Bu bölümde aşağıda belirtilenler hariç tüm kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlara yer verilmiştir.¹⁷²

- Bölüm 34 “Özellikli Faaliyetler” kapsamına giren kiralama işlemleri,
- Bölüm 18 “Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kapsamındaki kiralama işlemleri,
- Bölüm 16 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” kapsamındaki kiralama işlemleri,
- Finansal kiralamalar çerçevesinde kiracılar tarafından elde tutulan ve faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verenler tarafından sağlanan canlı varlıkların ölçümü,
- Döviz kurlarındaki değişikliklerle, kiralandan varlığın fiyatındaki değişikliklerle veya taraflardan birinin temerrüdü ile ilişkili olmayan sözleşmeye bağlı şartlardan kaynaklanan nedenlerden dolayı kiralayan veya kiracıyı zarara uğratabilecek kiralama işlemleri,
- Ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları.

¹⁷¹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.112.

¹⁷² IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.114.

Kiralama işlemlerinde finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olmak üzere iki tür sınıflama yapılır. Finansal kiralama bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilebildiği kiralamalardır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilemediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Finansal kiralamalarda kiracı tarafından yapılacak olan ilk muhasebeleştirme işlemi kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla tespit edilmiş kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden finansal durum tablosuna varlık veya borç olarak yansıtılır. İlk muhasebeleştirmeden sonra asgari kira ödemeleri finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak etkin faiz yöntemi kullanılarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarlarına sabit dönemsel bir faiz oranı uygulamasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Kiralayan tarafından ilk muhasebeleştirme işleminde ise finansal kiralama kapsamında bulunan varlıklar finansal durum tablolarında muhasebeleştirilir ve bunlar kiralamalardaki net yatırıma eşit bir tutar ile alacak olarak gösterilir. Daha sonra ise kiraya verenin finansal kiralamadaki net yatırımının sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde muhasebeleştirme yapılır. Faaliyet kiralamalarında ise standartta belirtilen bazı durumlar söz konusu olmadığı sürece kiracı, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal yönteme göre gider olarak, kiralayan ise faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira gelirini doğrusal yöntemi uygulama sureti ile kar veya zararda muhasebeleştirir.¹⁷³

3.4.11. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Alacaklar

Standartların bu bölümünde karşılıklar, koşullu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin uygulama ve muhasebeleştirme işleminin nasıl yapılacağına dair hususlara yer verilmiştir. Karşılıklar, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Aşağıdaki durumların varlığı halinde finansal tablolarda karşılıklara yer verilir.¹⁷⁴

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan yükümlülüğün var olması,

¹⁷³ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.114-120.

¹⁷⁴ Aydın, s.70.

- Yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların işletmeden çıkarılmasının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması.

Karşılıklar, standardın diğer bir bölümünde maliyetin, stoklar ve maddi duran varlıklar gibi diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği sürece finansal durum tablosunda borç olarak muhasebeleştirilir. Karşılık tutarı, raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin raporlama dönemi sonunda yerine getirilmesi veya 3. kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutar (en gerçekçi tahmin) üzerinden ölçülür. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda ise karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacağı tahmin edilen tutarın bugünkü değeri ile hesaplanır.¹⁷⁵

Karşılıklar raporlama döneminden sonra gözden geçirilir ve en gerçekçi tahmini yansıtabilecek şekilde düzeltme yapılır. Karşılık bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmediği sürece düzeltilen tutar kar veya zararda muhasebeleştirilir. Karşılık tutarının bugünkü değer üzerinden hesaplanması durumunda ise toplam iskonto tutarının her bir döneme düşen kısmı, ilgili dönemde finansman gideri olarak kar veya zararda muhasebeleştirilir. Koşullu borç, kesin olmayan olası bir yükümlülüktür ve bir işletme birleşmesinde edinilen işletmenin koşullu borçlarına ilişkin karşılıklar haricinde koşullu bir borç, borç olarak muhasebeleştirilmez. Koşullu varlıklar da varlık olarak muhasebeleştirilmez. Ancak gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin neredeyse kesin olması durumunda söz konusu varlık koşullu bir varlık olmaktan çıkar ve varlık olarak muhasebeleştirilir.¹⁷⁶

3.4.12. Borçlar ve Öz Kaynaklar

Bu bölümde, standartların diğer bölümlerinde ayrıca tanımlanmış ve muhasebeleştirme esasları belirtilmiş borç ve öz kaynak kalemleri dışında kalan

¹⁷⁵ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 21-Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*, 2009, s.11-15, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/66658AA9-CD65-4DB5-8D65-469B4E72F33C/0/modul21.pdf>.

¹⁷⁶ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 21-Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*, s.24-29.

yükümlülük ve öz kaynakların sınıflandırılması ve kayda alınması hususları belirtilmiştir.

Öz kaynak, işletmeye ait varlıklardan borçların düşülmesi sonucunda elde edilen tutardır. Borç ise geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi durumunda işletmeye ekonomik fayda sağlayacak kaynakların işletmeden çıkışına neden olan yükümlülüklerdir.¹⁷⁷

Bazı yükümlülükler borç tanımına uygun olsalar bile işletmedeki net varlık kalanını göstermeleri nedeniyle öz kaynaklar içerisinde muhasebeleştirilebilmektedir. Öz kaynak değil de borç olarak muhasebeleştirilen finansal araçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹⁷⁸

- Tasfiye halinde net varlıkların dağıtımını belirli bir maksimum tutara tabi ise finansal araç borç olarak muhasebeleştirilir.
- Finansal araç hamili farklı bir esasa, örneğin yerel muhasebe ilkelerine göre ölçülmüş bir tutar alma hakkına sahipse söz konusu araç borç olarak muhasebeleştirilir.
- Finansal aracın işletmenin, hamiline tasfiyeden önce ödemeler yapmasını zorunlu kılması durumunda finansal araç borç olarak sınıflandırılır.
- Bir bağlı ortaklığın finansal tablolarında öz kaynak olarak muhasebeleştirilen satım opsiyonu bulunan bir finansal araç konsolide grup finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilir.
- İmtiyazlı bir pay, ihraç edene belirli bir vadede sabit veya belirli bir tutarda zorunlu olarak ödeme yapma yükümlülüğü getiriyorsa ya da hamiline ihraç edenin söz konusu aracı belirli bir tarihte veya belirli bir tutarda geri almasını zorunlu tutma hakkı sağlıyorsa söz konusu pay finansal borç olarak değerlendirilir.

¹⁷⁷ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.131.

¹⁷⁸ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.132.

İşletme öz kaynak kalemlerini gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara almalıdır. Ödemenin ertelenmesi durumunda ise paranın zaman değeri ortaya çıkacağı için bugünkü değer kayıt değeri olarak kabul edilir.¹⁷⁹

3.5 GELİR TABLOSU KALEMLERİNE İLİŞKİN BÖLÜMLER

3.5.1. Hasılat

Bu bölümde mal satışları, hizmet sunumları, inşaat sözleşmeleri ile faiz, isim hakkı ve temettü işlemlerinden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesi hususları belirtilmiştir.

Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Hasılat tutarına sadece işletme adına alınan brüt ekonomik fayda girişleri dahil edilir. Tahsil edilen 3. kişilere ödenecek olan vergiler hasılat tutarına dahil edilmez.¹⁸⁰

Mal ve hizmetlerin takası durumunda hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için, mal ve hizmetlerin aynı özelliklere ve değere sahip olmayan mal ve hizmetler ile takas yapılması, ayrıca ticari özü bulunan bir işlem çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bu durumun varlığı halinde elde edilen hasılat tutarı, alınan mal ve hizmetlerin transfer edilen nakit veya nakit benzeri varlıkların tutarı üzerinden düzeltilmiş gerçeğe uygun değeri ile, bu tutar güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa elden çıkarılan mal veya hizmetlerin transfer edilen nakit veya nakit benzeri varlıkların tutarı üzerinden düzeltilmiş gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ne alınan ne de elden çıkarılan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa bu durumda hasılat tutarı, elden çıkarılan mal ve hizmetin transfer edilen nakit veya nakit benzeri varlıkların tutarı üzerinden düzeltilmiş defter değeri ile ölçülür. Mal satışından elde edilen hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için malların sahipliğinin risk ve getirilerinin alıcıya devredilmiş olması, mallar üzerindeki sahiplikten kaynaklanan yönetsel katılımın ortadan kalkması, hasılatın ve maliyetin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve işleme ilişkin ekonomik yararların elde edilme olasılığının olması koşulları aranır.¹⁸¹

¹⁷⁹ Çetinkaya, s.68.

¹⁸⁰ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 23-Hasılat*, 2009, s.7-8, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/C8A6A5CF-7445-4FCE-9B8F-2A6436B778D5/0/modul23.pdf>.

¹⁸¹ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 23-Hasılat*, s.13-18.

Hizmetlerin ifasında hasılatın muhasebeleştirilmesi ise, tutarın ve maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği, işletmeye ekonomik fayda akışının olması, hizmetin tamamlanması yüzdesinin ölçülebilir olması koşullarına bağlı olarak gerçekleştirilir. Muhasebeleştirme işlemi hizmetin tamamlanma yüzdesine göre yapılır.¹⁸²

İnşaat sözleşmelerinde, sözleşmenin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa hasılat ve maliyetler raporlama dönemi sonunda tamamlanma yüzdesine göre sırasıyla hasılat ve gider olarak muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirmenin yapılabilmesi için sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi, maliyetin, hasılatın ve tamamlanma derecesinin güvenilir olarak tahmin edilebilir olması şartları aranır.¹⁸³

Sözleşmede elde edilen hasılat güvenilir şekilde tahmin edilemiyorsa tamamlanma yüzdesi maliyet oranlarına göre hesaplanabilir. Bu durumun varlığı halinde işletme sözleşmeye ilişkin maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirir. İşletmeler elde ettikleri faiz, temettü ve isim hakkı gelirlerini ise, işleme ilişkin ekonomik yararın sağlanabilmesi ve hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi koşullarının varlığı durumunda hasılat olarak muhasebeleştirebilirler.¹⁸⁴

3.5.2. Devlet Teşvikleri

Bu bölümde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusuna yer verilmiştir. Devlet teşvikleri, işletmelere faaliyet konuları kapsamında geçmişte veya gelecekte belli koşulları yerine getirmeleri karşılığında devlet tarafından sağlanan kaynak transferleri şeklindeki yardımlardır. Gelir veya kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, indirilmiş vergi oranları gibi vergi borcuyla belirlenen veya vergi borcu ile sınırlı devlet yardımları bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Bu tür devlet yardımları bölüm 29 “gelir vergileri” kapsamında gelire dayalı vergilerin muhasebeleştirilme işlemi olarak düzenlenmektedir.¹⁸⁵

Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler alındıkları anda, performans şartları getiren teşvikler ise şartlar karşılandığı anda gelir

¹⁸² Deloitte, *KOBİ'ler için UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler*, s.14.

¹⁸³ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 23-Hasılat*, s.29.

¹⁸⁴ Çetinkaya, s.72.

¹⁸⁵ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 24-Devlet Teşvikleri*, 2009, s.3-7, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/AC1EC805-85CD-46C1-9B82-2D4532DCB57F/0/modul24.pdf>.

olarak muhasebeleştirilir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi kriterleri karşılanmadan önce alınan teşvikler borç olarak muhasebeleştirilir.¹⁸⁶

3.5.3. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri, borçlanma ile ilgili katlanılan faiz ve diğer maliyetler olarak tanımlanabilir. Bu bölüm kapsamında borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlara yer verilmiştir. Bölüm 11 “temel finansal araçlar” kapsamında hesaplanmış faiz giderleri, bölüm 20 “kiralama” kapsamında belirtilen finansman giderleri ve yabancı para ile borçlanma işlemine ilişkin kur farkları borçlanma maliyetleri olarak değerlendirilmektedir. Tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁸⁷

3.5.4. Hisse Bazlı Ödemeler

Bu bölüm tüm hisse bazlı ödemelerin muhasebeleştirme işlemine ilişkin hususları kapsar. Hisse bazlı ödemeleri; öz kaynaktan karşılanan hisse bazlı ödemeler, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemeler, nakit alternatifli hisse bazlı ödemeler olarak 3 grupta toplamak mümkündür. Öz kaynaktan karşılanan hisse bazlı ödemelerde işletme öz kaynağına dayalı finansal araçlar karşılığında mal ve hizmet alır. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemelerde işletme, ilgili mal ve hizmetin hisse senetleri veya öz kaynağına dayalı finansal araç fiyatları üzerinden belirlenen bedelleri ile nakit veya diğer varlıklar karşılığında mal veya hizmet alır. Nakit alternatifli hisse bazlı ödemelerde ise, işletme anlaşmaya dayalı mal veya hizmetin bedelini nakit olarak yada işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araçlar ihraç etmesi yolu ile ödemesi seçeneklerinden biri ile karşılar.¹⁸⁸

Hisse bazlı ödemelerde mal veya hizmetin muhasebeleştirme işlemi mallar elde edildiği tarihte, hizmetler ise karşı tarafça yerine getirildiği anda gerçekleştirilir. Öz kaynaktan karşılanan hisse bazlı ödemelerde mal veya hizmetlerin artış miktarına karşılık gelen tutar öz kaynaklarda bir artış olarak muhasebeleştirilir. Bu artış tutarı, güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Artış tutarı güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa bu durumda verilen öz kaynağına dayalı

¹⁸⁶ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 24-Devlet Teşvikleri*, s.8.

¹⁸⁷ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.155.

¹⁸⁸ Çetinkaya, s.76.

finansal araçların gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülür. Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme yoluyla elde edilmesi durumunda ise ilgili borç tutarı üstlenilen borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Borcun tamamı ödenene kadar her raporlama döneminde borcun gerçeğe uygun değeri yeniden ölçülür ve oluşan farklar dönem kar veya zararında muhasebeleştirilir. Nakit alternatifli ödemelerde ise standartta belirtilen bazı özel koşulların bulunmaması durumunda nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir.¹⁸⁹

3.5.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Standartların bu bölümü, diğer bölümlerde yer alan hükümleri kapsayan varlıklar dışındaki tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesini kapsar. Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değerinin varlığın geri kazanılabilir tutarından fazla olduğu durumlarda ortaya çıkar.¹⁹⁰

Stokların her raporlama tarihinde defter değeri, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatı ile karşılaştırılmalıdır. Bir değer düşüklüğü söz konusu ise tutar dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilir. Daha önce değer düşüklüğüne neden olan koşulların ortadan kalkması durumunda ayrılan değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Stoklar dışındaki varlıklarda değer düşüklüğü sadece varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerinden düşük olması durumunda söz konusu olur. Defter değerinin geri kazanılabilir tutara indirgenmesi ile değer düşüklüğü zararı hesaplanır. Değer düşüklüğü zararı anında kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesinde satış tutarından elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen tutardır. Kullanım değeri ise, bir varlıktan kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.¹⁹¹

¹⁸⁹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.156-160.

¹⁹⁰ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.162.

¹⁹¹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.162-166.

Şerefiyenin gerçeğe uygun değeri doğrudan ölçülemez. Bu nedenle de şerefiyenin de parçası olduğu nakit yaratan birim veya birimlerin gerçeğe uygun değeri hesaplanıp bu birim veya birimler için değer düşüklüğü hesaplanır. Şerefiye için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü daha sonraki bir dönemde iptal edilemez.¹⁹²

3.5.6. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Bu bölüm Bölüm 26 “Hisse Bazlı Ödemeler” kapsamındaki işlemler dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesine ilişkin hususları kapsar. Çalışanlara sağlanan faydalar, yöneticiler ve idareciler de dahil çalışanlar tarafından sağlanan hizmetler karşılığında işletme tarafından ödenen her türlü bedeli ifade eder. Çalışanlara sağlanan faydalar; kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatları olmak üzere 4 gruba ayrılmıştır.¹⁹³

Çalışanlara sağlanan faydaların ödenmiş kısımları düşüldükten sonra kalan kısım borç olarak muhasebeleştirilir. Ödenen tutarın ödenmiş olması gereken tutardan fazla olması durumunda dönem sonunda bu tutar varlıklar içerisinde gösterilir ve gelecek dönemlerde çalışanlara sağlanan faydalar bu tutardan mahsup edilerek karşılanır.¹⁹⁴

3.5.7. Gelir Vergileri

Bu bölüm kapsamında vergiye tabi kar üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlara yer verilmiştir. Dönem vergisi ve ertelenmiş vergiden oluşan vergi sonuçları bu bölüm kapsamında değerlendirilir ve muhasebeleştirilir. Dönem vergileri mevcut veya geçmiş dönemlerin vergiye tabi kar veya zarar (mali kar veya zarar) üzerinden ödenecek veya geri alınacak gelir vergisini ifade eder. Ertelenmiş vergiler ise varlıkların defter değerinin geri kazanılması, borçların defter değeri üzerinden ödenmesi ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile

¹⁹² IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.166-167.

¹⁹³ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 28-Çalışanlara Sağlanan Faydalar*, 2009, s.4, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2B2CB729-931B-4DBF-9444-C375040036AC/0/modul28.pdf>.

¹⁹⁴ Çetinkaya, s.81.

vergi avantajlarının ileri taşınmasından kaynaklanan gelecek dönemlerde ödenecek veya geri alınacak vergilerdir. Gelir vergisi aşağıdaki adımlar izlenerek muhasebeleştirilir.¹⁹⁵

- Dönem vergisi muhasebeleştirilir,
- Vergiye tabi karı etkileyebilecek varlık ve borçlar belirlenir,
- Raporlama dönemi sonunda vergiye tabi karı etkileyebilecek varlık ve borçlar ile finansal durum tablosuna yansıtılmamış diğer kalemlerin vergiye esas değerleri belirlenir,
- Geçici farklar, kullanılmamış vergi avantajları ve kullanılmamış mali zararlar hesaplanır,
- Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları belirlenir,
- Ertelenmiş vergi varlıkları gerçekleştiğinde, ertelenmiş vergi borçları ise ödendiğinde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılarak vergi otoriteleri tarafından ölçülür,
- Ertelenmiş vergi varlıklarına değerlendirme karşılığı ayrılır,
- Dönem vergisi ile ertelenmiş vergi; öz kaynağın, kar veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin ilgili unsurlarına gerekli açıklamalar yapılarak dağıtılır.

3.6. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN BÖLÜMLER VE KOBİ'LER İÇİN UFRS'YE İLK GEÇİŞ

3.6.1. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğinin belirlenmesidir. Standart kapsamında hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolara nasıl yansıtılacağına ilişkin hususlar belirlenmiştir.

Yabancı para işlemlerinde ilk muhasebeleştirme sırasında yabancı para birimindeki tutara işlem tarihindeki geçerli kur uygulanarak geçerli para biriminden

¹⁹⁵ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 29-Gelir Vergisi*, 2009, s.4-5, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F7172A33-F4E7-48E3-AE5B-7D5ECE20F367/0/modül29.pdf>.

(işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para biriminden) kaydedilir. Her bir raporlama dönemi sonunda ise yabancı para birimi cinsinden parasal kalemler kapanış kurundan, tarihi maliyet ile ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kurundan ve gerçeğe uygun değer ile ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilir. Kur farkları oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir. Parasal olmayan kalemlerin diğer kapsamlı gelir kapsamında muhasebeleştirilmesi durumunda ise kurdan kaynaklanan kazanç veya kayıpların da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi gerekir.¹⁹⁶

3.6.2. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

Bu bölümde yüksek enflasyon ortamındaki para birimi üzerinden geçerli para birimine sahip işletmelerin bu bölümü uygulaması gerektiği ve bu işletmelerin yüksek enflasyonun etkilerinin gidermek üzere düzeltilmiş finansal tablolar sunması gerektiği belirtilmiştir. Yüksek enflasyonun etkilerini azaltmak suretiyle finansal tablolarda yapılacak düzeltmelerin sağlanabilmesi için genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanılması gerekir. Yüksek enflasyon dönemlerinde parasal borçları parasal varlığından fazla olan işletmelerin alım gücü azalır, parasal varlığı parasal borçlarından fazla olan işletmelerin ise alım gücü artar. Bu durumda bu işletmeler net parasal durumlarında oluşan kazanç ve kayıpları kar veya zarara dahil ederler.¹⁹⁷

Yüksek enflasyon; ücret, faiz oranları ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması, bir ülkede yaşayanların parasal olmayan varlıklara yatırım yapmaları yönünde tercihlerinin olması, parasal işlemlerin istikrarlı yabancı para birimi üzerinden yürütülüyor olması, kümülatif enflasyon oranının 3 yıl üst üste %100'ün üzerinde seyretmesi koşullarının varlığı durumunda ortaya çıkar.¹⁹⁸

¹⁹⁶ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.190-191.

¹⁹⁷ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.194-196.

¹⁹⁸ Çetinkaya, s.86.

3.6.3. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölüm raporlama döneminden sonraki olayların tanımı, muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin esasları içerir. Raporlama döneminden sonraki olaylar finansal tabloların yayınlanması için onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan tüm olayları kapsar. Raporlama döneminden sonraki olaylar, düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak iki şekilde değerlendirilir. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olayların varlığı durumunda finansal tablolardaki tutarlar yeni durumu yansıtacak şekilde ilgili açıklamalar yapılarak düzeltilir. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olayların varlığı durumunda ise finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.¹⁹⁹

3.6.4. İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu bölümde işletmenin performansı ile kar ve zararının, 3. şahısların bunlarla olan işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceğine dikkat çekmek için işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamaların yapılması gerektiği hususuna değinilmiştir.

Bir kişi finansal rapor sunan işletmenin ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi ise, rapor sunan işletme üzerinden kontrol gücüne veya müşterek kontrol gücüne sahip ya da önemli bir etkiye sahip ise veya bu işletmede önemli bir oy hakkı bulunuyorsa bu kişinin rapor sunan işletme ile ilişkili taraf olduğundan bahsedilebilir. Aşağıdaki durumların varlığı halinde ise bir işletmenin rapor sunan işletme ile ilişkili taraf olduğundan bahsedilebilir.²⁰⁰

- İşletme ile rapor sunan işletme aynı grubun üyesi ise,
- İşletme başka bir işletmenin iştiraki veya iş ortağı ise,
- Her iki işletmede 3. bir işletmenin iş ortağı ise,
- İşletme 3. bir işletmenin iş ortağı ve diğer işletme de söz konusu 3. işletmenin iştiraki ise,

¹⁹⁹ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 32-Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*, 2009, s.3-8, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F8A1B481-356C-4E83-9FF0-45B9D1CCC50D/0/modul32.pdf>.

²⁰⁰ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.200.

- İşletme rapor sunan işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrası fayda sağlayan bir planı uygulamak amacıyla oluşturulmuş ise,
- Rapor sunan işletme ile ilişkili taraf olan bir kişi diğer işletmede de kontrol gücüne sahip veya müşterek kontrol gücüne sahip ya da diğer işletmede önemli bir etkiye veya önemli oy hakkına sahip ise,
- İşletme ile ilişkili taraf olan bir kişi rapor sunan işletmede müşterek kontrol gücüne sahip ise,
- İşletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi ya da yakın ailesinin bir üyesi rapor sunan işletmede kontrol gücü veya müşterek kontrol gücüne sahip ya da önemli oy hakkına sahip ise

3.6.5. Özellikli Faaliyetler

Bu bölümde tarımsal faaliyetler, maden çıkarma faaliyetleri, imtiyazlı hizmetler gibi faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlara yer verilmiştir.

Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan belirlenebilen canlı varlık gerçeğe uygun değeri ile, diğer tüm canlı varlıklar maliyet yöntemi ile değerlendirilir. Tarımsal faaliyetlerde muhasebeleştirme işlemi sadece, varlığın geçmişte gerçekleşen işlemler sonucunda kontrol edilmesi, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamasının olası olması ve gerçeğe uygun değerinin aşırı çaba ve maliyete katlanmaksızın belirlenebilir olması durumlarında gerçekleştirilir.²⁰¹

Maden çıkarma faaliyetlerinde yapılan gider ve maliyetler standartların ilgili diğer bölümlerinde belirtilen hususlarca muhasebeleştirilir.

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları devletin altyapı hizmetleri için özel sektör işletmeleri ile yaptığı anlaşmalardır. İmtiyazlı hizmet sözleşmeleri, işletmenin finansal varlık elde ettiği anlaşmalar ve işletmenin maddi olmayan duran varlık elde ettiği anlaşmalar olarak iki ana gruba ayrılır. Bazı sözleşmeler iki grubu da içerebilir. İşletmenin finansal varlık elde etmesi durumunda söz konusu finansal varlık gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür, sonraki ölçümler ise Bölüm 11 “Temel Finansal Araçlar” ve Bölüm 12 “Diğer Finansal Araçlar” standartlarına göre yapılır. İşletmenin maddi olmayan duran varlık

²⁰¹ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.204.

elde etmesi durumunda ise, ilk muhasebeleştirme işlemi gerçeğe uygun değer üzerinden yapılır, sonraki ölçümler ise Bölüm 18 “Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar” kapsamında yapılır. İmtiyazlı hizmet anlaşmalarında elde edilen hasılat Bölüm 23 “Hasılat” kapsamında muhasebeleştirilir.²⁰²

3.6.6. KOBİ’ler için UFRS’ye Geçiş

Bu bölüm KOBİ’ler için UFRS’yi ilk kez uygulayacak işletmeler tarafından uygulanır. Bu standardı uygulayan bir işletme uygulamayı durdurur ve tekrar uygulamaya devam etmeyi tercih ederse bu bölümde yer alan basitleştirme ve özel muafiyetleri yeniden uygulamada kullanamaz. Yani standardı ilk kez uygulayan işletmeler tarafından bu standart kapsamında yalnızca bir kez raporlama yapılabilir. KOBİ’ler için UFRS’ye ilk geçiş standardı; önceki dönemlerde hiç sunulmamış, yerel standartlara göre sunulmuş veya kapsamlı UFRS’lere göre sunulmuş finansal tablolara uygulanır. Standarda ilk geçiş tarihi tam karşılaştırılabilir bilginin sunulduğu ilk dönemin başlangıcıdır. KOBİ’ler için UFRS’ye ilk geçişte düzenlenen açılış finansal durum tablosunda aşağıdaki hususlara yer verilir.²⁰³

- Standartça zorunlu tutulan tüm varlık ve borçlar yansıtılır,
- Standartça izin verilmeyen varlık ve borçlar yansıtılmaz,
- Daha önce yerel muhasebe standartlarına göre sınıflandırılan varlık ve borç kalemleri bu standart uyarınca yeniden sınıflandırılır,
- Tüm varlık ve borç kalemlerinin ölçümünde bu standart uygulanır.

Önceki dönemde diğer standartlara göre hazırlanan finansal tablolar ile bu standarda göre hazırlanan finansal tablolar arasında oluşan farklardan kaynaklanan düzeltmeler önceki dönem ile ilişkilidir ve dağıtılmamış karlar içerisinde muhasebeleştirilir. Bu standardın ilk uygulanmasında aşağıdaki işlemlere ilişkin geriye dönük değiştirme yapılmaz.²⁰⁴

- Finansal varlık ve finansal borçların finansal durum tablosu dışı bırakılması,

²⁰² IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.206-207.

²⁰³ IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 35-IFRS for SMEs’e Geçiş*, 2009, s.4-18, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/FE32FA36-A8EE-454A-9304-778EFE94A7A4/0/modül35.pdf>.

²⁰⁴ Çetinkaya, s.96.

- Finansal riskten korunma muhasebesi,
- Muhasebe tahminleri,
- Durdurulan faaliyetler,
- Kontrol gücü olmayan payların ölçümü

Bu standart ile aşağıdaki muafiyetlerden yararlanılabilir.²⁰⁵

- İşletme birleşmelerine ilişkin Bölüm 19 “İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye” uygulanmayabilir.
- Hisse bazlı ödemelere ilişkin Bölüm 26 “Hisse Bazlı Ödemeler” standardının uygulanması zorunlu değildir.
- Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılabilir,
- Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan tutar tahmini maliyet olarak kullanılabilir.
- Bölüm 30 “Yabancı Para Çevrim İşlemleri” kapsamında tüm yurtdışı işlemlere ilişkin birikimli çevrim farkının, KOBİ’ler için UFRS’ye ilk geçiş tarihi itibarıyla olmadığı kabul edilir.
- Bireysel finansal tablo hazırlanması durumunda bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar, değer düşüklüğü düşülmüş maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler kar veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilir. Yatırım, maliyet değeri üzerinden ölçülüyorsa bireysel açılış finansal durum tablosunda Bölüm 9 “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” kapsamında maliyet değeri veya tahmini maliyet üzerinden ölçülür.
- Bileşik finansal araçlarda bu standarda geçiş tarihi itibarıyla ayırıştırma yapılması gerekmez.
- Ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının muhasebeleştirilmesinin aşırı maliyet veya çabaya katlanmayı gerektirmesi durumunda muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir.

²⁰⁵ IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SMEs)*, s.210.

- Bu standarda geçiş tarihinden önceki imtiyazlı hizmet anlaşmalarına Bölüm 34 “zellikli Faaliyetler” hususlarının uygulanması zorunlu değildir.
- Bu standarda geçiş tarihinde petrol ve gaz varlıkları önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş tutarlar üzerinden ölçülebilir.
- Bu standarda geçiş tarihinde kiralama işlemi içeren anlaşmalara girilen tarih itibariyle mevcut olan koşullar yerine standarda geçiş tarihi itibariyle var olan koşullar göz önünde bulundurulabilir.
- Maddi duran varlık maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin yükümlülükler ilk ortaya çıktığı tarih yerine KOBİ UFRS’ye geçiş tarihinde ölçülebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN BENİMSENME DURUMUNA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA (MARDİN ÖRNEĞİ)

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı, KOBİ'ler için UFRS'nin Mardin Serbest Muhasebe Mali Müşavirler (SMMM) Odasına kayıtlı Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından benimsenme durumunun araştırılmasıdır.

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma Mardin SMMM Odasına bağlı Mardin ve ilçeleri ile Şırnak ve ilçelerini kapsamaktadır. Odaya kayıtlı bölgeler dikkate alındığında çalışmanın ana kütlelerini 198 meslek mensubu oluşturmaktadır. %5 anlamlılık düzeyi ve %10 örneklem hatası kapsamında seçilecek örnek büyüklüğünün 65 olması yapılan araştırmanın anlamlı sonuç vermesi için yeterli görülmektedir.²⁰⁶ Çalışmada 67 anket verisi elde edilmiş, bu da belirtilen anlamlılık düzeyi ve örneklem hatası oranları kapsamında yapılan çalışmanın güvenilir olduğunu göstermektedir.

4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada anket yöntemi kullanılmış, elde edilen verilerin bir kısmı Mardin SMMM Odasından kayıtlı üyelere e-mail yolu ile gönderilerek, bir kısmı da elden dağıtılarak sağlanmıştır. Araştırmada kullanılan anket 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik özelliklere, ikinci bölümde katılımcıların konu hakkında bilgilerinin belirlenmesine yönelik ifadeler ve üçüncü bölümde de meslek mensuplarının KOBİ UFRS'nin benimsenebilmesi için beklentilerine uyan ve KOBİ UFRS'nin uygulanmasının mesleğe etkilerini belirtebilecekleri ifadeler yer verilmiştir. Çalışmada kullanılan anket soruları daha önce yapılmış değişik çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmıştır. Her bölümde 10 soru olmak üzere anket toplam 30 sorudan oluşmaktadır. Araştırmanın birinci bölümde demografik özellikler ve kişisel

²⁰⁶ Türker Baş, *Anket-Anket Nasıl Hazırlanır?, Anket Nasıl Uygulanır?, Anket Nasıl Değerlendirilir?*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010

ilgi ile alakalı görüşlere ilişkin sonuçlar değerlendirilmiştir. İkinci ve üçüncü bölümlerinde ise sorular 5'li Likert Ölçeğe göre hazırlanmış olup katılımcıların bölümlerde yer alan ifadelere ne derece katılıp katılmadıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca ki-kare analizleri yapıp istatistiksel olarak anlamlı bulunan sonuçlara yer verilmiştir. Araştırmada elde edilen veriler SPSS 16.0 İstatistik Paket Programı kullanılarak analiz edilmiştir.

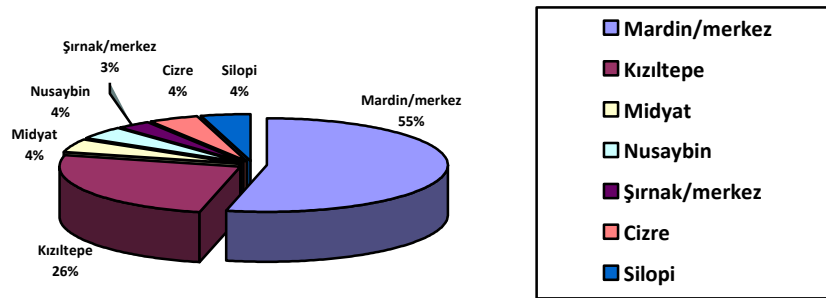
4.4. ARAŞTIRMA BULGULARI

4.4.1. Demografik Özellikler İle İlgili Sonuçlar

Bu bölümde katılımcıların faaliyette buldukları il/ilçe, yaş, cinsiyet, eğitim durumu, unvan, çalışma statüsü, mesleki deneyimleri yer almaktadır. Elde edilen sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

Çizelge 4.1. Faaliyette Bulunulan İl/İlçe ile İlgili Oranlar

Demografik Özellikler		Sayı	Yüzde
Faaliyette bulunulan il/ilçe	Mardin/merkez	36	53,7
	Kızıltepe	17	25,4
	Midyat	3	4,5
	Nusaybin	3	4,5
	Şırnak/merkez	2	3
	Cizre	3	4,5
	Silopi	3	4,5

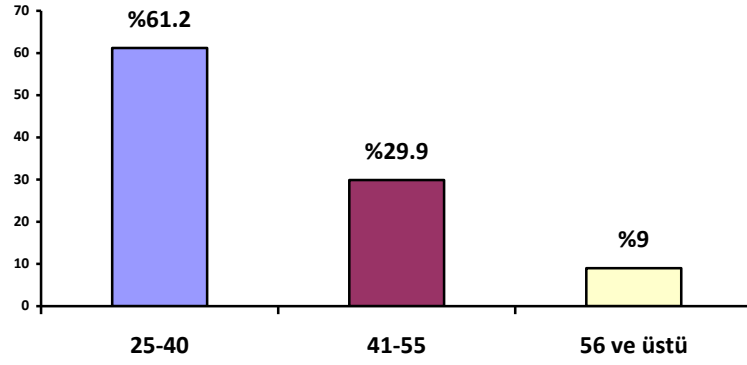


Şekil 4.1. Faaliyette Bulunulan İl/İlçe ile İlgili Oranların Grafiği

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere Mardin SMMM Odasına bağlı il ve ilçelerden üyelerin yoğunluğunu oluşturduğu Mardin merkez ve Kızıltepe ilçesinden ankete katılım daha fazla olmuştur.

Çizelge 4.2. Yaş ile İlgili Oranlar

Demografik Özellikler		Sayı	Yüzde
Yaş	24 ve altı	0	0
	25-40	41	61,2
	41-55	20	29,9
	56 ve üstü	6	9

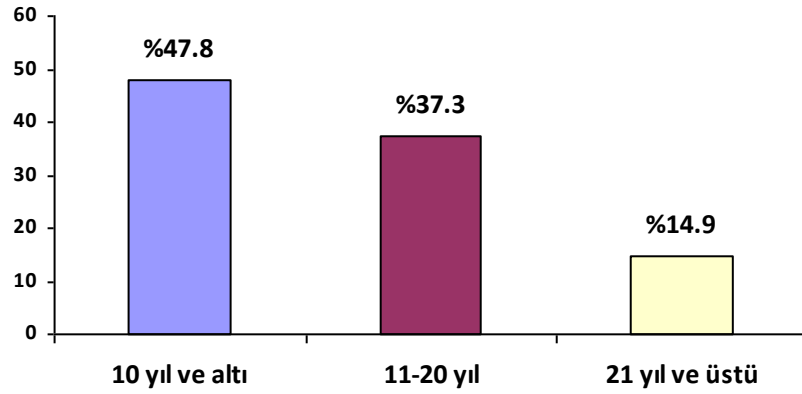


Şekil 4.2. Yaş ile İlgili Oranların Grafiği

Katılımcıların yaş dağılımına bakıldığında çoğunluğun 25-40 yaş arasında olduğu, bunu takip eden yaş grubunun 41-55 yaşları arasında olduğu görülmektedir. Bu durum bölgede meslek mensuplarının yüksek olmayan yaş ortalamasına sahip olduğunu göstermektedir.

Çizelge 4.3. Mesleki Deneyim ile İlgili Oranlar

Demografik Özellikler		Sayı	Yüzde
Mesleki Deneyim	10 yıl ve altı	32	47,8
	11-20 yıl	25	37,3
	21 yıl ve üstü	10	14,9

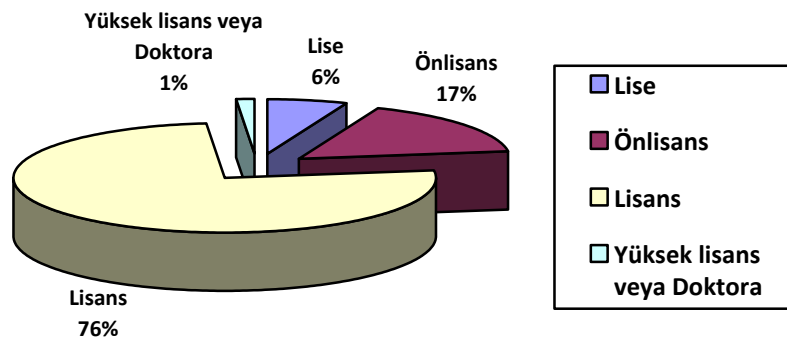


Şekil 4.3. Mesleki Deneyim ile İlgili Oranların Grafiği

Tabloda mesleki deneyimi 10 yıl ve altında olanların çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. Buradan hareketle yaş ortalamalarıyla mesleki deneyim arasında da bir paralellik olduğundan bahsedilebilir.

Çizelge 4.4. Eğitim Durumu ile İlgili Oranlar

Demografik Özellikler		Sayı	Yüzde
Eğitim Durumu	Lise	4	6,1
	Önlisans	11	16,7
	Lisans	50	75,8
	Yüksek lisans veya Doktora	1	1,5

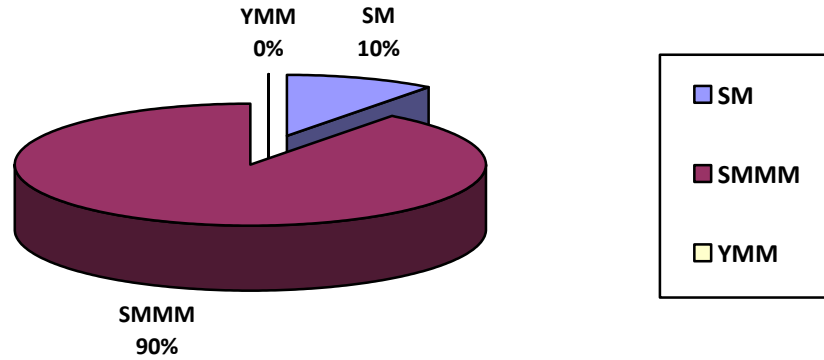


Şekil 4.4. Eğitim Durumu ile İlgili Oranların Grafiği

Eğitim durumuna bakıldığında ise, katılımcıların %75,8'inin lisans mezunu oldukları saptanmıştır. Bu durum meslek mensuplarının sahip oldukları unvanla da paralellik göstermektedir.

Çizelge 4.5. Unvan ile İlgili Oranlar

Demografik Özellikler		Sayı	Yüzde
Unvan	SM	7	10,4
	SMMM	60	89,6
	YMM	0	0

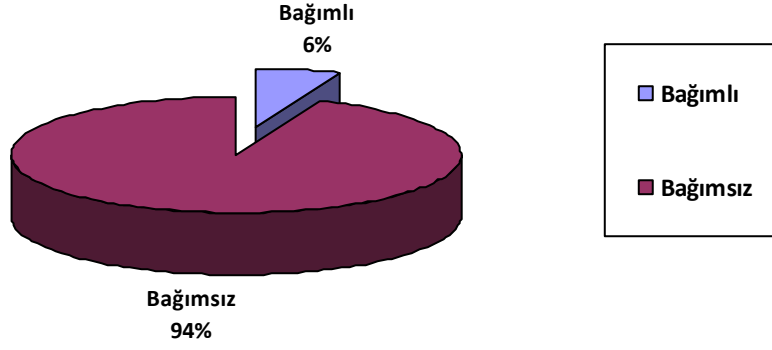


Şekil 4.5. Unvan ile İlgili Oranların Grafiği

Yine tabloda katılımcıların sahip oldukları unvana bakıldığında %89,6'lık kısmın SMMM oldukları görölmektedir. Bölge de hiç YMM bulunmamaktadır.

Çizelge 4.6. Statü ile İlgili Oranlar

Demografik Özellikler		Sayı	Yüzde
Statü	Bağımlı	4	6
	Bağımsız	63	94

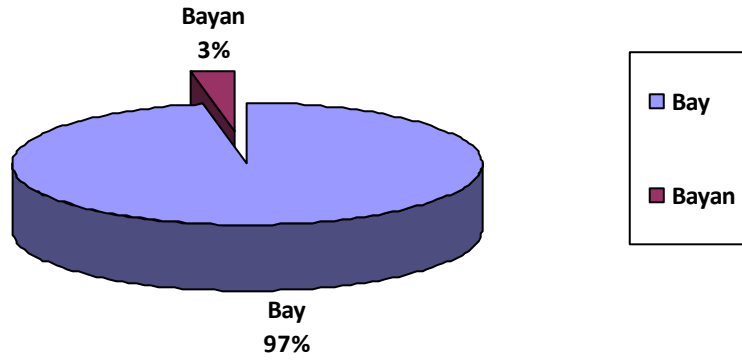


Şekil 4.6. Statü ile İlgili Oranların Grafiği

Bölgede sadece ankete katılan meslek mensuplarından %6'sının bağımlı çalıştığı diğer katılımcıların bağımsız çalıştığı görülmektedir.

Çizelge 4.7. Cinsiyet ile İlgili Oranlar

Demografik Özellikler		Sayı	Yüzde
Cinsiyet	Bay	65	97
	Bayan	2	3



Şekil 4.7. Cinsiyet ile İlgili Oranların Grafiği

Bölgede 67 katılımcının sadece %3'ünün bayan %97'sinin bay olması dikkat çeken bir husustur.

4.4.2. Kişisel İlgi İle Alakalı Görüşlere İlişkin Sonuçlar

Bu bölümde meslek mensuplarının konuya olan kişisel ilgilerini belirlemeye yönelik sorulan sorulara ilişkin sonuçlar değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Çizelge 4.8. Kişisel İlgi ile Alakalı Görüşlere İlişkin Sonuçlar

Meslek Mensuplarına Yöneltilen Sorular	Geçerli Alanlar	Sayı	Yüzde
KOBİ UFRS ile ilgili yeterli bilgiye Sahip olduğunuzu düşünüyor musunuz?	Evet	17	25,4
	Hayır	50	74,6
KOBİ UFRS ile ilgili eğitim aldınız mı?	Evet	16	23,9
	Hayır	51	76,1
KOBİ UFRS ile ilgili takip ettiğiniz kaynaklar var mı?	Evet	36	53,7
	Hayır	31	46,3

Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının % 74,6'sının KOBİ UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını düşündükleri görülmektedir. Uzun zamandır konunun gerek ilgili kurum ve kuruluşlar gerekse akademisyenlerin yaptıkları çalışmalar ile sık sık gündeme getirilmesine rağmen bölgede hala %74,6'lık kısmın konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını düşünmeleri dikkat çekici bir husustur. Ayrıca araştırma kapsamındaki bölgede katılımcıların aldıkları eğitimin %23,9 oranında olması da düşündürücüdür. Katılımcıların %76,1'i konu ile ilgili eğitim almadıklarını belirtmiştir. Oysa konunun önemine bakacak olursak meslek mensuplarının mesleki hayatını büyük oranda etkileyeceği açıktır. Tablodan ankete katılan meslek mensuplarının konuya olan ilgileri bakımından takip ettikleri kaynaklara ilişkin soruya vermiş oldukları cevaplara ait oranların birbirine yakın oldukları anlaşılmaktadır. Katılımcıların %46,3'ünün konu ile ilgili herhangi bir kaynak takip etmemesi önemli bir orandır ve bu yöndeki eksikliği de ortaya koymaktadır.

4.4.3. Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'de yer alan bölümlerle ilgili olduğunu düşündükleri ifadeleri belirtecekleri bazı cümlelere yer verilmiş ve katılımcıların konu hakkındaki bilgi düzeylerinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Analizde 5'li Likert Ölçeği (kesinlikle katılmıyorum (1), katılmıyorum(2), kararsızım(3),

katılıyorum(4) ve kesinlikle katılıyorum(5) seçenekleri) kullanılmıştır. Sorular ters mantığa göre hazırlanmıştır. Katılımcıların verdiği cevapların kesinlikle katılmıyorum (1) ve katılmıyorum (2) olması konunun bilindiği anlamına gelecektir.

Çizelge 4.9. Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS Hakkındaki Bilgi Düzeyleri

Meslek Mensuplarına Yöneltilen İfadeler	Bildirilen Görüşlerin Ortalaması	Yüzde				
		1	2	3	4	5
Mal satışlarından elde edilen vade farkları diğer satış geliri ya da satışlar hesabına yazılmaya devam edilecektir	3.5821	3	9	22,4	58,2	7,5
Sermaye yedeklerinin gelir tablosunda gösterilmesi mümkün değildir	3.5522	3	16,4	22,4	38,8	19,4
Kiralanmış duran varlıklar için yapılan değer artırıcı giderler özel maliyet olarak gösterilmeye devam edilecektir	3.5373	3	9	29,9	47,8	10,4
Yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkulleri maddi duran varlık olarak göstermek gerekir	3.4627	3	13,4	29,9	41,8	11,9
Envanter ve değerlendirme esnasında yapılan tahminlerin değişmesi durumunda geçmişe yönelik düzeltmelerin yapılması gerekir	3.4328	4,5	11,9	34,3	34,3	14,9
Mal alımlarında katlanılan vade farkının faiz gideri değil maliyete ilave edilmesi gerekir.	3.2985	11,9	13,4	13,4	55,2	6
Banka kredisi ile satın alınan varlıkların maliyetine, ödenen faizlerin ilave edilmesi gerekir	3.2687	6	19,4	25,4	40,3	9
Maddi olmayan duran varlıklar için itfa süresi eskisi gibi 5 yıldır	3.1940	4,5	22,4	26,9	41,8	4,5
Ticari kar ile mali kar arasındaki farkın geçici olması durumunda herhangi bir kayıt yapmaya gerek yoktur	3.1343	4,5	29,9	20,9	37,3	7,5
KOBİ'lerde nakit akım tablosunun hazırlanması zorunlu değildir.	3.1194	6	19,4	40,3	25,4	9

Konunun meslek mensupları tarafından bilindiğinin varsayılabilmesi için bildirilen görüşlerin ortalamasının 2'nin altında kalması gerekmektedir. Ancak yukarıdaki tabloya bakıldığında ankete katılan meslek mensuplarının, yöneltilen ifadelerden hiçbiri için bildirdikleri görüşlerin ortalamasının 2'nin altında kalmadığı, aksine ifadelerin tümü için ortalamaların 3'ün üzerinde oldukları görülmektedir. Bu durum bölgede ankete katılan muhasebe mesleği mensupları tarafından KOBİ

UFRS'nin içeriğinin tam anlamıyla bilinmediğini ve ciddi bir bilgi eksikliğinin varlığını göstermektedir.

4.4.4. Meslek Mensuplarının KOBİ UFRS'nin Benimsenebilmesi İçin Beklentilerine Uyan ve Mesleğe Etkileri İle İlgili Olduğunu Düşündükleri İfadelere İlişkin Sonuçları

Bu bölümde meslek mensuplarının konu hakkındaki beklentilerini ifade edebilecekleri ve KOBİ UFRS'nin mesleğe etkilerini belirtebilecekleri ifadeler yer verilmiştir. Bu bölümde de 5'li Likert Ölçeği kullanılmış katılımcıların ifadeler ne kadar katılıp katılmadıkları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Çizelge 4.10. KOBİ UFRS ile İlgili Beklenti ve Etkilere İlişkin İfadeler

Meslek Mensuplarına Yöneltilen İfadeler	Bildirilen Görüşlerin Ortalaması	Yüzde				
		1	2	3	4	5
UFRS'nin büyük işletmeler ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur	3.5373	6	11,9	19,4	47,8	14,9
KOBİ UFRS çalışmalarının internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüşüne açılması doğru bir yöntemdir	3.0896	7,5	25,4	25,4	34,3	7,5
TMSK'nın KOBİ UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.	2.7164	13,4	22,4	44,8	17,9	1,5
KOBİ UFRS'nin uygulanabilmesi için düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar yeterlidir.	2.5672	16,4	31,3	34,3	14,9	3
Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ UFRS seti konusunda aldıkları eğitimler yeterlidir.	2.4030	16,4	41,8	26,9	14,9	0
Bağlı bulunduğum meslek odasının KOBİ UFRS seti konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.	2.6119	10,4	37,3	34,3	16,4	1,5
KOBİ UFRS konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür	3.0149	11,9	14,9	37,3	31,3	4,5
KOBİ UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır	3.8806	4,5	6	17,9	40,3	31,3
KOBİ UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır	3.6119	3	10,4	28,4	38,8	19,4
KOBİ UFRS'nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl sağlanacağı belirlenmelidir.	3.8806	4,5	4,5	19,4	41,8	29,9

Tablo incelendiğinde, katılımcıların çoğunluğunun UFRS'nin büyük işletmeler ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanmasını doğru buldukları görülmektedir. Aynı şekilde KOBİ UFRS çalışmalarının internet aracılığı ile tüm kesimlerin görüşüne açılması da ankete katılan çoğu meslek mensubu tarafından doğru bir yöntem olarak karşılanmaktadır. Ancak TMSK, düzenleyici kuruluşlar ve meslek mensuplarının bağlı bulunduğu oda tarafından yapılan eğitim çalışmaları katılımcılar tarafından yetersiz görülmektedir. Meslek mensuplarının KOBİ UFRS konusunda aldıkları eğitimleri yetersiz görmelerinin, anketin birinci bölümünde 67 katılımcıdan %74,6'sının olumsuz cevap verdiği "KOBİ UFRS ile ilgili yeterli bilgiye sahip misiniz?" soru ile de paralellik gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu durum bölgede ciddi bir eğitim ve konu hakkında bilgilendirme eksikliğinin olduğunu göstermektedir. Bu duruma karşılık katılımcılar KOBİ UFRS konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale ulaşmanın kolay olduğunu belirtmişlerdir. Alınan eğitimler ve konu hakkındaki bilgi yetersizliği dikkate alındığında ankete katılan meslek mensuplarının kaynaklara kolay ulaşabildiklerini belirtmeleri akla 2 sonucu getirmektedir. Bunlardan birisi ya kaynaklarda KOBİ UFRS ile ilgili bilgi ve açıklama eksikliğinin varlığıdır ya da meslek mensuplarının konuya olan ilgi eksikliklerinin mevcut olmasıdır.

KOBİ UFRS'nin mesleğe etkileri ile ilgili düşünceler değerlendirildiğinde ise uygulamanın meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı ve inisiyatif kullanmalarını kısıtlayacağı yönündeki görüşlerin ortalamasının 3'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durum da ankete katılan meslek mensuplarından çoğunluğunun KOBİ UFRS'nin uygulanmasıyla iş yüklerinin artacağını ve inisiyatif kullanmalarını kısıtlayacağını düşündüklerini ortaya koymaktadır. Bu nokta da ise meslek mensupları tarafından konuya olan yaklaşımda ön yargının ortaya çıkacağı ve uygulamada önyargıya bağlı aksaklıkların oluşabileceği akla gelmektedir. Katılımcıların uygulamada etkiliğin sağlanabilmesi için denetimin nasıl uygulanacağını belirlenmesi gerektiğini düşünmeleri de tablodan elde edilen sonuçlardan biridir.

4.4.5. Ki-kare Analizlerine İlişkin Sonuçlar

Bu bölümde ankette yer alan demografik özelliklere ilişkin sorular ile II. ve III. bölümdeki sorular arasındaki ilişkiler incelenmiş, fakat çalışmada sadece istatistiksel olarak anlamlı bulunanlara yer verilmiştir.

Çizelge 4.11. Eğitim Seviyesi ile Yeterli Bilgi Hakkındaki Düşüncelerin Karşılaştırılması

Meslek Mensuplarının Eğitim Seviyeleri	KOBİ UFRS ile ilgili yeterli bilgiye sahip olduğunuzu düşünüyor musunuz?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
Lise	3 %75 %17,6	1 %25 %2,0	4 %100 %6,1
Ön Lisans	3 %27,3 %17,6	8 %72,7 %16,3	11 %100 %16,7
Lisans	10 %20 %58,8	40 %80 %81,6	50 %100 %75,8
Yüksek Lisans veya Doktora	1 %100 %5,9	0 %0 %0	1 %100 %1,5
TOPLAM	17 %25,8 %100	49 %74,2 %100	66 %100 %100

Tablodaki değişkenler arasındaki ilişkiye ait Pearson Ki-kare değeri 8,834 ve p değeri ise 0,032 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar söz konusu ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo incelendiğinde çoğunluğunu lisans mezunlarının oluşturduğu meslek mensuplarından (50 kişi) %80 oranında katılımcının KOBİ UFRS konusunda yeterli bilgi sahibi olmadığını düşündüğü görülmektedir. Aynı durumun yaklaşık olarak ön lisans mezunları içinde geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Toplam 4 lise mezunundan %75'i konu hakkında yeterli bilgi sahibi olduğunu düşündüğü belirtmiştir. Bu durum eğitim seviyesi yüksek olan katılımcıların konu hakkında daha yetersiz olduklarını düşündükleri sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Çizelge 4.12. Mesleki Deneyim ile İş Yüküne Bakışın Karşılaştırılması

Mesleki Deneyim	KOBİ UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır					TOPLAM
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
10 yıl ve altı	1 %3,1 %33,3	2 %6,2 %50	8 %25 %66,7	10 %31,2 %37	11 34,4% %52,4	32 %100 %47,8
11-20 yıl	0 %0 %0	2 %8 %50	3 %12 %25	16 %64 %59,3	4 %16 %19	25 %100 %37,3
21 yıl ve üstü	2 %20 %66,7	0 %0 %0	1 %10 %8,3	1 %10 %3,7	6 %60 %28,6	10 %100 %14,9
TOPLAM	3 %4,5 %100	4 %6 %100	12 %17,9 %100	27 %40,3 %100	21 %31,3 %100	67 %100 %100

Tablodaki değişkenler arasındaki ilişkiye ait Pearson Ki-kare değeri 20,145 ve p değeri ise 0,010 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar söz konusu ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tabloda mesleki deneyimi fazla olan meslek mensuplarından KOBİ UFRS'nin iş yükünü arttıracığı yönündeki düşünceye sahip olanların daha fazla olduğu görülmektedir. 10 yıl ve altında mesleki deneyime sahip meslek mensuplarından %65'inin iş yükünü arttıracığı düşüncesine katıldıklarını görürken, mesleki deneyimi 11 yıl ve üstünde olanlardan bu düşünceye katılanların oranlarının %70–80 yükseldiği saptanmaktadır. Bu durum mesleki deneyimi fazla olan meslek mensuplarının konuya daha önyargılı yaklaştıkları sonucunu doğurmaktadır.

Çizelge 4.13. Kişisel İlgi ile Alakalı Görüşlerin Karşılaştırılması

KOBİ UFRS ile ilgili yeterli bilgiye sahip olduğunuzu düşünüyor musunuz?			KOBİ UFRS ile ilgili eğitim aldınız mı?		TOPLAM
			Evet	Hayır	
Hayır	KOBİ UFRS ile ilgili gelişmeleri takip ettiğiniz kaynaklar var mı?	Evet	5 %25 %83,3	15 %75 %34,1	20 %100 %40
		Hayır	1 %3,3 %16,7	29 %96,70 %65,9	30 %100 %60
TOPLAM			6 %12 %100	44 %88 %100	50 %100 %100

Tabloda, kişisel ilgi ile alakalı sorular arasındaki ilişkiler incelenmiş, “KOBİ UFRS ile ilgili yeterli bilgiye sahip misiniz?” sorusuna verilen cevaplardan sadece istatistiksel olarak anlamlı bulunan “hayır” cevabına yer verilmiştir. Değişkenler arasındaki ilişkiye ait Pearson Ki-kare değeri 5,335 ve p değeri ise 0,021 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar söz konusu ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Yukarıdaki karşılaştırmalı tablo incelendiğinde KOBİ UFRS ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığını düşünen 50 kişinin %58’inin (29 kişi) hem KOBİ UFRS ile ilgili eğitim almadığı hem de konu ile ilgili herhangi bir kaynağı takip etmediği görülmektedir. 50 kişiden sadece %10’unun (5 kişi) hem eğitim alıp hem de konu ile ilgili kaynakları takip ettiği halde yeterli bilgiye sahip olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durum da, konu ile ilgili yeterli bilgiye sahip olabilmenin sadece ilgili kurum ve kuruluşların yaptıkları çalışmalara bağlı olmadığı kişisel ilginin de bu yönde çok önemli olduğu düşüncesini akla getirmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe standartları, işletmelerin finansal tablolarının hem yıllar itibari ile hem de farklı işletmeler ile karşılaştırılabilir olmasını sağlaması yönünden öneme sahiptir. Ayrıca standartlar mali tablolarda şeffaflığı da sağladığı için mali tablo bilgi kullanıcıları için de önemli unsur olmaktadır. Bu öneminden dolayı işletmelerin finansal bilgi kullanıcılarına sundukları bilgilerin faydalı olabilmesi için muhasebe standartlarının varlığına ihtiyaç vardır.

Standartlar her ülkede farklı düzenleyici kuruluşlar tarafından farklı olarak belirlenebilmektedir. Ancak küreselleşme yönündeki hızlı gelişmeler ve uluslararası sermaye hareketlerindeki artışlar dikkate alındığında işletmelerin mali durumlarını yansıtan finansal raporlamalarında ulusal muhasebe standartlarını kullanmaları, uluslararası nitelikte karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sunulması ihtiyacını karşılayamayacaktır. Bu nedenle de ulusal muhasebe standartlarına uluslararası nitelik kazandırma ve standartlarda uluslararası harmonizasyonu sağlama ihtiyacı doğmuştur. Ortaya çıkan bu ihtiyaç doğrultusunda 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş ve Komite ulusal nitelikteki standartlara uluslararası nitelik kazandırılması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları'nı geliştirip yayınlamıştır. Daha sonra Komite çatısı altında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuş ve Komite standart oluşturma görevini bu Kurul'a devretmiştir.

Birçok ülke tarafından benimsenen ve uygulama alanı bulan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulmasında yetkili kuruluş olan TMSK tarafından da benimsenmiş ve ülkemizde uygulanmalarını sağlama yönünde resmi adımlar atılmıştır. Bu doğrultuda TMSK ile IASC arasında telif hakkı sözleşmesi yapılmış ve UMS/UFRS ile yorumları orijinal metninden Türkçeye çevrilerek Türk mevzuatına aktarılmıştır. UMS/UFRS'nin ülkemizde uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi yasal düzenlemeler ile de desteklenmiştir. Bu yasal düzenlemelerin en önemli ayağını ise yeni TTK oluşturmaktadır.

Kapsamlı UFRS, hisse senetleri sermaye piyasasında işlem gören, borsaya kayıtlı işletmelere yönelik olarak düzenlenmiştir. Oysa her büyüklükteki işletme tarafından bu standartlara ihtiyaç duyulabilmektedir. Özellikle birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde

de işletmeler içinde büyük paya sahip olan KOBİ'ler açısından da UMS/UFRS'ye duyulan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Ancak tam set UFRS daha çok menkul kıymetleri sermaye piyasasında işlem gören şirketlere yönelik hazırlandığı için KOBİ'lerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte değildir. Bu nedenlerden dolayı ortaya çıkan ihtiyaca cevap verebilmek amacıyla tam set UFRS'nin basitleştirilmiş şekli olarak değerlendirilen KOBİ'ler için UFRS seti oluşturulmuştur. Bu standartlar kapsamlı UFRS'den %85 oranında daha az hacimlidir. KOBİ'ler için UFRS, KOBİ tanımı ile kavramlar ve genel ilkelerin açıklandığı 2 bölüm de dahil olmak üzere toplam 35 bölümden oluşmaktadır.

Muhasebe uygulayıcıları açısından konuyu değerlendirecek olursak, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ülkemizdeki uygulamalara aktarılabilmesi meslek mensuplarının konuya hakim olmaları ile doğrudan ilişkilidir. Muhasebe mesleği mensuplarının en çok muhatap oldukları işletmelerin başında gelen KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarında KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğinin sağlanması meslek mensuplarının bilgi düzeyi ile paralellik göstermektedir. Bu nedenle de muhasebe mesleği mensuplarının konu hakkındaki bilgi düzeyleri ve farkındalıkları önem arz etmektedir.

Mardin Bölgesinde muhasebe mesleği mensuplarına yönelik yapılan anket çalışmasından elde edilen sonuçlar, konunun sahip olduğu öneme rağmen, meslek mensuplarının konuya olan hakimiyetlerinin ve farkındalıklarının yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir. Muhasebe mesleği mensupları açısından farkındalık düzeyinin ve benimsenme durumunun artırılması KOBİ UFRS'de uygulama etkinliğinin sağlanması yönünde önem taşımaktadır.

Ülkemizde KOBİ UFRS ile ilgili olarak yetkili kurum ve kuruluşlar, akademisyenler ve diğer araştırmacılar tarafından birçok çalışma yapılmış, meslek mensuplarını bilgilendirmeye yönelik eğitim ve seminerler düzenlenmiş, kaynak ve materyaller oluşturulmuştur. Ancak yine de bölgede, konunun farkındalık düzeyi değerlendirildiğinde yapılan tüm bu çalışmaların amacına ulaşmada yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının konuya mesafeli yaklaşımları da KOBİ UFRS hakkındaki bilgi yetersizliğinin önemli bir nedenini oluşturmaktadır. Çünkü meslek mensupları

KOBİ UFRS'nin uygulanmasının mesleki yaşamlarında bazı sıkıntılar oluşturabileceğini düşünmektedirler. Bu önyargılı yaklaşım da konuya olan ilgiyi azaltmakta, öğrenme eğilimini olumsuz etkilemektedir. Bu noktada KOBİ UFRS'nin muhasebe mesleği mensupları tarafından benimsenme durumunun artırılabilmesi için önyargının kırılabilmesi yönünde bilgilendirmeler yapılabilir. Bu hem kişisel ilgiyi arttıracaktır hem de KOBİ UFRS'nin uygulanmasında önyargıya bağlı oluşabilecek aksaklığı ortadan kaldıracaktır.

Yukarıda belirtilen hususların dışında Uluslararası Muhasebe Standartları'nın sık sık yenilenmesi de standartlara uyumu zorlaştırmaktadır. Bu nedenle de standartların bir kez öğrenilmesi yeterli olmayabilir. Eğitimin süreklilik göstermesi, yapılan yenilikler konusunda meslek mensuplarının sürekli bilgilendirilmesi de uygulamada olumlu etki yaratacaktır. Ayrıca oluşturulan kaynak ve materyallerin, yapılan eğitim çalışmalarının uygulamada etkinliği sağlayacak şekilde düzenlenmeleri, gerekirse uygulamada ayrıntılara yer verilerek konuyu tam anlamıyla öğrenilmesini ve uygulanmasını sağlayacak şekilde düzenlenmeleri de uygulama açısından olumlu adımlar olarak değerlendirilebilir.

Tüm bunların yanı sıra meslek mensuplarının uygulamada denetimin nasıl olacağını da bilmeleri gerekmektedir. Meslek mensupları tarafından standartlara uyum, uygulanabilirliğin atılması ve meslek mensuplarının konuya mesafeli yaklaşımlarının ortadan kaldırılması denetimin etkinliğine de bağlıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., “ KOBİ Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 30, 2010, 1-26.
- Aksoy, T., “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 71, 2005, 182-199.
- Aydoğan, E., *Uluslar Arası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon 2007.
- Aydın, Y., Z., *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2009.
- Baş, T., *Anket-Anket Nasıl Hazırlanır?, Anket Nasıl Uygulanır?, Anket Nasıl Değerlendirilir?*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010
- Büyüktopçu, H., İ., *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2009.
- Can, İ. ve Gör, Y., “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)”, *I. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu 25–26 Ekim 2011 Sinop Bildiri Kitabı*, MUMEYEK Vakfı, İstanbul 2011.
- Cura, G., *KOBİ’lerin Finansal Kaynaklara Ulaşım Olanakları ve Finansal Yapıları: Çaycuma’daki Kobi’ler Üzerine Alan Çalışması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak 2006.

- Çetinkaya, N., *Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010.
- Deloitte, *UFRS Cep Kitapçığı*, 2009, Erişim tarihi:15 Ekim 2010, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf.
- Deloitte, *KOBİ'ler İçin UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler*, 2007, Erişim tarihi: 15 Ocak 2012, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf
- Demirel Utku, B., ve Gürsoy, K., “Kobi’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 103, Ocak-Şubat 2011, 19-42.
- Deniz, M., A., *Türkiye’de KOBİ’lerin Avrupa Topluluğuna Uyumlaştırılması Aşamasında Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde 2001.
- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S., “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, *I. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu 25–26 Ekim 2011 Sinop Bildiri Kitabı*, MUMEYEK Vakfı, İstanbul 2011.
- Evcı, S., *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008.
- Gönen S. ve Uğurluel, G., *Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (t.y), Erişim Tarihi: 13 Mart 2012, <http://www.docstoc.com/docs/114196363/TURKIYEDE-ULUSLARARASI-FINANSAL-RAPORLAMA-STANDARTLARI-UFRS-UYGULAMALARINAGECİSTE-KARSILASILAN-SORUNLAR-VE-COZUM-ONERILERI>.

- Gözbaşı, O., *KOBİ'lerin Finansman Sorunlarının Çözümüne Yönelik Finansal Destekler ve Finansman Teknikleri İle İlgili Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2003.
- IFRS Vakfı, *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (IFRS For SME's)*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/tr/IFRSforSMEs2009_tur.pdf
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 1-Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2F32E94F-E570-49EB-8BF9-46F511875337/0/modul1.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 3-Finansal Tabloların Sunuluşu*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2B798890-E7A8-4840-89F2-456C204B3842/0/modul3.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 10-Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/82DCC8F4-E008-40A3-B853-21150D0FD85D/0/modul10.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 13-Stoklar*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/FDF4C523-6AE1-4473-8F69-99E1430CE3E8/0/modul13.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 15-İş Ortaklıklarındaki Paylar*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/44E9DF94-F07D-48F5-85F9-D12887A025EB/0/modul15.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 16-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/4D2AC424-BB71-4002-85B2-C42533EA8011/0/modul16.pdf>

- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 17-Maddi Duran Varlıklar*, 2009, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/035561E9-1CBC-42FC-B64B-772E7F39C0D6/0/modul17.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 21-Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*, 2009, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/66658AA9-CD65-4DB5-8D65-469B4E72F33C/0/modul21.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 23-Hasılat*, 2009, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/C8A6A5CF-7445-4FCE-9B8F-2A6436B778D5/0/modul23.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 24-Devlet Teşvikleri*, 2009, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/AC1EC805-85CD-46C1-9B82-2D4532DCB57F/0/modul24.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 28-Çalışanlara Sağlanan Faydalar*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2B2CB729-931B-4DBF-9444-C375040036AC/0/modul28.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 29-Gelir Vergisi*, 2009, Erişim tarihi:19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F7172A33-F4E7-48E3-AE5B-7D5ECE20F367/0/modül29.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 32-Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F8A1B481-356C-4E83-9FF0-45B9D1CCC50D/0/modul32.pdf>
- IFRS Vakfı, *IFRS for SMEs Eğitim Materyali Modül 35-IFRS for SMEs'e Geçiş*, 2009, Erişim tarihi: 19 Ocak 2012, <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/FE32FA36-A8EE-454A-9304-778EFE94A7A4/0/modül35.pdf>
- Işık, M., M., *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kobilere Uygulanması Çalışmaları*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2009.

- İbiş, C. ve Özkan S., “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, 74, (Ocak-Şubat-Mart) 2006, 25-43.
- İSMMMO, *130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu*, (t.y), Erişim tarihi: 13 Mart 2012, <http://www.vergimevzuati.org/yenittk.pdf>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 28103, 2 Kasım 2011
- Karacan, S. ve Güngör, A., “Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ile İlgili Çalışmalar-Genel Bakış”, *Kocaeli Bülteni*, 41, 2008, Erişim tarihi: 03 Şubat 2011, <http://atillagunor.com.tr/index.php/makaleler>.
- Karakaya, M., “KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3 (2), 2010, 1-25.
- KOBİ’lere (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) İlişkin Bazı Temel Kavram ve İlkeler*, (t.y), Erişim tarihi:01 Şubat 2011, <http://www.belgeler.com/blg/68p/kobi>
- Koç, Yalkın, Y., Demir, V. ve Demir, D., ”Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının gelişimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 2006, 291-307.
- Korkmaz, T., Temel, H. ve Birkan, E., “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi’lere Etkileri”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, (Ekim 2007), 96-105
- KOSGEB, *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013*, 2011, Erişim tarihi:20 Mart 2012, http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf
- Kötüoğlu, Ş., G., *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep 2008
- Kurt, R., *KOBİ’ler İçin Muhasebe Standartlarının Önemi*, 2009, Erişim tarihi: 01 Şubat 2011, <http://www.ubdt.com.tr/makaleoku.php?id=628>.

- Küçük ve Orta Ölçekli işletmeler (KOBİ'ler), (t.y), Erişim tarihi:04 Şubat 2011, http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/kobiler_ve_ozellikleri.html
- Oksay, S. ve Acay, O., “Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3”, Ed. Suna Oksay, *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumlar ve Standartların Özellikleri*, TSRŞB, İstanbul 2005.
- Özbarlas, B., *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması ve Bu Uygulamanın İşletmeler Üzerindeki Etkileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2009.
- Özdemir, H., *Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Sürecinin Bağımsız Denetçiler Açısından İncelenmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008.
- Öztürk, Y., K., *Türk İhracat Sektöründe KOBİ'lerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde 1998.
- Parlakkaya, R., *KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıklar*”, (t.y), Erişim tarihi:01 Aralık2010, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu Ağ Sitesi: http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/KOBI_UFR_makale_Doc.Dr.Raif_PARLAKKAYA.doc.
- PricewaterhouseCoopers, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu*, 2009, Erişim tarihi:19 Eylül 2010. http://www.pwc.com/tr/tr/audit/assets/UFRS_2009_Ir.pdf.
- Sayar, Z. ve Okur, M., “KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği” [Bildiri], 26. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, (23-27 Mayıs 2007), Antalya.
- Şensoy, H. B., *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe standartlarının Türkiye'deki Durumu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008.
- Timoşenko, V., *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Kırgızistan'da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans

Tezi), Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bişkek 2007.

TMSK, (t.y), Erişim Tarihi: 20 Mart 2012, <http://www.tmsk.org.tr/kategori/son-halleriyle-standartlar-129-108.html>

TMSK, (t.y), Erişim Tarihi: 20 Mart 2012, <http://www.tmsk.org.tr/kategori/son-halleriyle-standartlar-129-108.html>

Ülker, F., *Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Küçük ve Orta Boy İşletmeler*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş 2006.

Ülkü, S., *KOBİ'ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2008.

Üstündağ, S., "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*", 1, (Nisan 2000), 31-57.

Yılmaz, R., *UFRS Çerçevesinde KOBİ Standartlarının İncelenmesi ve Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.

Yılmaz, T., *Türkiye'de KOBİ'lerin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Sağlanan Destekler* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze 2005.

Yonar, Ö., *KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri*, 2008, Erişim Tarihi: 01 Şubat 2011, Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurumu Ağ Sitesi: <http://www.usak.org.tr/makale.asp?id=258>.

EKLER

Ek 1. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN BENİMSENME DURUMUNA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA (MARDİN ÖRNEĞİ) ANKET ÇALIŞMASI FORMU

Değerli katılımcı;

Bu çalışma KOBİ'ler için UFRS'nin muhasebe mesleği mensupları tarafından benimsenme durumunun saptanması ve farkındalık düzeyinin belirlenmesine yönelik olarak yapılmaktadır ve tamamen bilimsel veri olarak değerlendirilecektir. İsminizi belirtmenize gerek yoktur. Ankete katılarak çalışmaya destek verdiğiniz için teşekkür ederim. İlknur Babaoğlu (Atatürk Üniversitesi Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi)

I. Demografik Özellikler
1.Faaliyette bulunduğunuz il/ilçe:.....
2.Yaşınız: () 24 ve altı () 25-40 () 41-55 () 56 ve üstü
3.Cinsiyetiniz: () Bay () Bayan
4.Eğitim durumunuz: () lise () ön lisans () lisans () yüksek lisans veya doktora
5.Unvanınız: () SM () SMMM () YMM
6.Çalışma statünüz: () bağımlı () bağımsız
7.Mesleki deneyiminiz: () 10 yıl ve altı () 11 yıl- 20 yıl () 21 yıl ve üstü
8.KOBİ UFRS ile ilgili yeterli bilgiye sahip olduğunuzu düşünüyor musunuz? () evet () hayır
9.KOBİ UFRS ile ilgili eğitim aldınız mı? () evet () hayır
10.KOBİ UFRS ile ilgili gelişmeleri takip ettiğiniz kaynaklar var mı? () evet () hayır
II. ve III. bölümlerde 5'li Likert Ölçek kullanılmış olup derecelendirme şu şekilde yapılmıştır. (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum

II. Aşağıdaki bilgilerin KOBİ UFRS'de yer alan bilgilerle uyumlu olup olmadığı ile ilgili düşüncelerinizi belirtiniz.					
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1. Kiralanmış duran varlıklar için yapılan değer artırıcı giderler özel maliyet olarak gösterilmeye devam edilecektir.					
2. Mal alımlarında katlanılan vade farkının faiz gideri değil maliyete ilave edilmesi gerekir.					
3. Sermaye yedeklerinin gelir tablosunda gösterilmesi mümkün değildir					
4. Yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkulleri maddi duran varlık olarak göstermek gerekir					
5. Mal satışlarından elde edilen vade farkları diğer satış geliri ya da satışlar hesabına yazılmaya devam edilecektir					
6. Banka kredisi ile satın alınan varlıkların maliyetine, ödenen faizlerin ilave edilmesi gerekir					
7. Maddi olmayan duran varlıklar için itfa süresi eskisi gibi 5 yıldır					
8. Ticari kar ile mali kar arasındaki farkın geçici olması durumunda herhangi bir kayıt yapmaya gerek yoktur					
9. Envanter ve değerlendirme esnasında yapılan tahminlerin değişmesi durumunda geçmişe yönelik düzeltmelerin yapılması gerekir					
10. KOBİ'lerde nakit akım tablosunun hazırlanması zorunlu değildir.					
III. Aşağıda KOBİ UFRS'nin benimsenebilmesi için beklentilerinize uyan ve mesleğe etkileri ile ilgili olduğunuzu düşündüğünüz ifadeleri belirtiniz.					
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1. UFRS'nin büyük işletmeler ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur					
2. KOBİ UFRS çalışmalarının internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüşüne açılması doğru bir yöntemdir					
3. TMSK'nın KOBİ UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.					
4. KOBİ UFRS'nin uygulanabilmesi için düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar yeterlidir.					
5. Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ UFRS seti konusunda aldıkları eğitimler yeterlidir.					
6. Bağlı bulunduğum meslek odasının KOBİ UFRS seti konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.					
7. KOBİ UFRS konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür					
8. KOBİ UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır					
9. KOBİ UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır					
10. KOBİ UFRS'nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl sağlanacağı belirlenmelidir.					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	İlknur BABAOĞLU
Doğum Yeri ve Tarihi	Van/Gevaş 16/08/1987
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.Lisans Öğrenimi	Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bildiği Yabancı Diller	
Bilimsel Faaliyetler	
İş Deneyimi	
Stajlar	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik
Projeler	
Çalıştığı Kurumlar	Finansbank A.Ş Sümer Lojistik A.Ş
İletişim	
E-Posta Adresi	first_light@hotmail.com.tr
Tarih	27/06/2012