

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**UFRS ÇERÇEVESİNDE KOBİ STANDARTLARININ
İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

RECEP YILMAZ

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

UFRS ÇERÇEVESİNDE KOBİ STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

RECEP YILMAZ

Danışman: PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi RECEP YILMAZ'ın UFRS ÇERÇEVESİNDE KOBİ STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 07.10.2010 tarih ve 2010-18/46 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 08.11.2010

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA



GENEL BİLGİLER:

İsim ve Soyadı	:Recep YILMAZ
Anabilim Dalı	:İşletme
Programı	:Muhasebe - Finansman
Tez Danışmanı	:Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN
Tez Türü ve Tarihi	:Yüksek Lisans – Kasım 2010
Anahtar Kelimeler	:KOBİ, UFRS, UMS, Standart, Muhasebe,

ÖZET

Kobiler için finansal raporlama standardı, kobiler tarafından kullanılmak üzere yayımlanan standarttır. Küçük ve orta ölçekli işletmeler; kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir. KOBİ finansal raporlama standardı kendine özgü tam setten ayrı olarak hazırlanan bir standarttır. Tam set IFRS'leri temel alarak, sadeleştirerek, Kobiler için daha kullanışlı hale getirmiştir. KOBİ finansal raporlama standardı, kaliteli ve iyi bir raporlamayı basit hale getirmiştir. Standartlar basitleştirilmiştir. Örneğin; tam sette bulunan bölümlere göre raporlama, dönem içi raporlama, hisse başına kazanç, sigorta sözleşmeleri, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar standart kapsamı dışında tutulmuştur. IFRS'lerde tercihli uygulamalar varken, KOBİ standardında sadece basit uygulamaya yer verilmiş ayrıca kayda alma ve ölçmede basitleştirme sağlanmış ve dipnotlardaki açıklamalarda azaltmalar olmuştur.

Bu tezin amacı KOBİ finansal raporlama standardını genel olarak açıklamak ve tam setten olan farklılığını analiz etmektir.

GENERAL KNOWLADGE

Name and Surname : Recep YILMAZ

Field :Business Administration

Programme : Accounting & Finance

Supervisor :Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN

Degree Awarded and Date : Master – November 2010

Keywords :SMEs, IFRS, IAS, Standarts, Accounting

ABSTRACT

The IFRS for Small and Medium-sized Entities is published for use by small and medium-sized entities . Small and medium-sized entities are entities that; do not have public accountability; and publish general purpose financial statements for external users. IFRS for SMS is a stand- alone document. It sits side by side with full set of IFRS's. It attributes, simplification, and usefulness. Good and quality financial reporting made simple by IFRS for SME's. IFRS's is simplified. For example; segment reporting, interim reporting, earning per share,

insurance and asset held for sale in IFRS's are omitted, where IFRS's have options SMS's Ifrs's include only simple option and recognition and measurement are simplified, disclosures are reduced.

The aim of this thesis is to describe the contents of IFRS for SMS's and analyzing the differences between full set of IFRS's.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR	VIII
GİRİŞ.....	1
1. KOBİ'LER İÇİN UFRS.....	3
1.1 KOBİ'LERİN ÖZELLİKLERİ VE TANIMI	5
1.1.1 Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Özellikleri	5
1.1.2 Dünya ve Türkiye'de KOBİ Tanımı	5
1.1.2.1 Türkiye'de KOBİ Tanımı	5
1.1.2.2 AB'ne Göre KOBİ Tanımı	8
1.1.2.3 ABD'de KOBİ Tanımı.....	9
1.1.2.4 Japonya'da KOBİ Tanımı	9
1.2 KOBİ'LER İÇİN UFRS' NİN HAZIRLANMASI	9
1.2.1 KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standardı Hazırlanmasının Ana Nedenleri.....	9
1.2.2 KOBİ'ler İçin UFRS'nin Hazırlanma Süreci	11
1.3 TAM SET UFRS İLE KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN KARŞILAŞTIRILMASI	12
1.3.1 KOBİ'ler İçin Geçerli Olmayan Başlıklar	13
1.4 KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER	14
2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'İN İÇERİĞİ.....	18
2.1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU.....	18
2.1.1 Kapsam.....	18
2.1.2 Genel İlkeler	18
2.1.2.1 Tüm Standartların Uygulanması	18
2.1.2.2 İşletmenin Sürekliliği	19
2.1.2.3 Raporlama Sıklığı	19
2.1.2.4 Gösterimde Tutarlılık	20

2.1.2.5 Önemlilik ve Birleştirme	20
2.1.2.6 Karşılaştırmalı Bilgi	20
2.1.3 Finansal Tablolar	21
2.1.3.1 Bilanço (Finansal Durum Tablosu)	22
2.1.3.2 Gelir Tablosu	25
2.1.3.3 Özkaynak Değişim Tablosu	29
2.1.3.4 Nakit Akım Tablosu	30
2.1.3.5 Finansal Tablo Dipnotları	31
2.1.3.6 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	32
2.2 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR	35
2.2.1 Muhasebe Politikaları	35
2.2.1.1 Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması	35
2.2.1.2 Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı	36
2.2.1.3 Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	36
2.2.1.4 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması	37
2.2.1.5 Geçmişe Dönük Uygulama	37
2.2.1.6 Açıklamalar	38
2.2.2 Muhasebe Tahminleri	39
2.2.2.1 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	39
2.2.2.2 Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi	40
2.2.2.3 Açıklamalar	40
2.2.3 Hatalar	40
2.2.3.1 Geçmişe Dönük Hataların Düzeltilmesi	40
2.2.3.2 Açıklamalar	41
2.3 FİNANSAL ARAÇLAR	42
2.3.1 Amaç ve Kapsam	42
2.3.2 Finansal Araçların Tanımı ve Sınıflandırılması	43
2.3.2.1 Tanım	43
2.3.2.2 Finansal Araçların Sınıflandırılması	43
2.3.2.3 Muhasebeleştirilme ve Bilanço Dışı Bırakma	44
2.3.2.4 Finansal Araçların Ölçülmesi	45
2.3.3 Finansal Riskten Korunma Muhasebesi	46
2.3.4 Açıklamalar	48

2.4 STOKLAR	48
2.4.1. Tanımlar.....	48
2.4.2 Kapsam.....	49
2.4.3 Değerleme ve Maliyet.....	50
2.4.3.1 Stokların Değerlemesi	50
2.4.3.2 Stokların Maliyeti	50
2.4.3.3 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	51
2.4.3.4 Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti.....	52
2.4.3.5 Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler.....	52
2.4.4 Maliyet Yöntemleri	52
2.4.4.1 Her Bir Varlığa İlişkin Özel Maliyet.....	53
2.4.4.2 İlk Giren İlk Çıkar (FİFO)	53
2.4.4.3 Son Giren İlk Çıkar (LİFO).....	53
2.4.4.4 Ağırlıklı Ortalama Maliyet	53
2.4.5 Değer Düşüklüğü Karşılığı	53
2.4.6 Açıklamalar.....	54
2.5 İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE İŞ BİRLEŞMELERİ VE ŞEREFİYE	54
2.5.1 İştiraklerdeki Yatırımlar	54
2.5.1.1 Tanım	55
2.5.1.2 Önemli Etki.....	55
2.5.1.3 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi	56
2.5.2 İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	57
2.5.2.1 Tanım	57
2.5.2.2 İş Ortaklıklarının Çeşitleri.....	57
2.5.2.3 İş Ortaklıklarındaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	59
2.5.2.4 Açıklamalar.....	59
2.5.3 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye.....	60
2.5.3.1 Tanım	60
2.5.3.3 Şerefiye	62
2.6 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER.....	63
2.6.1 Tanım	63
2.6.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi	64

2.6.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferi	65
2.6.4 Açıklamalar.....	65
2.7 MADDİ DURAN VARLIKLAR	66
2.7.1 Amaç, Kapsam ve Tanımı.....	67
2.7.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	67
2.7.4 Yeniden Değerleme.....	70
2.7.5 Amortisman	70
2.7.5.1 Amortisman Tutarı ve Dönemi	71
2.7.5.3 Değer Düşüklüğü	72
2.7.6 Açıklamalar.....	72
2.8 ŞEREFİYE HARİCİNDE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	73
2.8.1 Amaç, Kapsam ve Tanım	73
2.8.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi....	74
2.8.2.1 Ayrı Olarak Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar	74
2.8.2.2 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	74
2.8.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması	75
2.8.3.1 Kalıntı Değer	75
2.8.4 Sonraki Dönemlerde Değerleme.....	76
2.8.4.1 Maliyet Yöntemi	76
2.8.4.2 Yeniden Değerleme Yöntemi	76
2.8.5 Açıklamalar.....	77
2.9 KİRALAMA İŞLEMLERİ	78
2.9.1 Kapsam ve Tanım	78
2.9.2 Kiralamaların Sınıflandırılması.....	79
2.9.3 Kiralamaların Muhasebeleştirilmesi.....	80
2.9.3.1 Finansal Kiralamaların Muhasebeleştirilmesi	80
2.9.3.2 Faaliyet Kiralamasının Muhasebeleştirilmesi	80
2.9.4 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri	81
2.9.5 Açıklamalar.....	81
2.10 KARŞILIKLAR VE KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER.....	83
2.10.1 Karşılık ve Koşullu Yükümlülükler Kapsamı ve Tanımı	83
2.10.2 Karşılıklar ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi	84

2.10.3 Açıklamalar	85
2.11 HÂSILAT.....	86
2.11.1 Kapsamı ve Tanımı.....	86
2.11.2 Hâsılâtın Ölçümü.....	86
2.11.3 Malların Satışı İle İlgili İşlemler	86
2.11.4 Hizmetin Sağlanması İle İlgili İşlemler	87
2.11.5 Faiz, Telif Hakkı Gelirleri ve Kar Payları	87
2.11.6 İnşaat Sözleşmeleri.....	87
2.11.7 Açıklamalar	88
2.12 DİĞER İŞLEMLER.....	88
2.12.1 Özkaynaklar.....	88
2.12.1.1 Tanım.....	88
2.12.1.2 Özkaynak Araçlarının Muhasebeleştirilmesi	89
2.12.2 Devlet Teşvikleri	90
2.12.2.1 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	90
2.12.3 Borçlanma Maliyetleri	91
2.12.3.1 Tanım ve Kapsam	91
2.12.3.2 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi....	92
2.12.4 Hisse Bazlı Ödemeler.....	92
2.12.4.1 Amaç ve Kapsam	92
2.12.4.2 Hisse Bazlı Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi	93
2.12.5 Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü	94
2.12.5.1 Kapsam	94
2.12.5.2 Değer Düşüklüğü Göstergeleri.....	94
2.12.5.3 Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi.....	94
2.12.6 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	96
2.12.6.1 Kapsam	96
2.12.6.2 Çalışanlara Sağlanan Faydaların Kayda Alınması .	97
2.12.7 Gelir Vergileri	98
2.12.7.1 Kapsam	98
2.12.7.2 Dönem Vergisi ve Muhasebeleştirilmesi	98
2.12.7.3 Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi.....	99
2.12.8 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ..	100
2.12.8.1 Kapsam	100

2.12.8.2 Finansal Tabloların Düzeltilmesi.....	100
2.12.9 Yabancı Para İşlemlerinin Çevrilmesi.....	100
2.12.9.1 Amaç ve Kapsam	100
2.12.9.2 Geçerli Para Birimi ve Kayda Alınması	101
2.12.10 Raporlama Dönemlerinden Sonraki Olaylar	102
2.12.10.1 Kapsam	102
2.12.10.2 Düzeltme Gerektiren Hususlar	102
2.12.10.3 Düzeltme Gerektirmeyen Hususlar	102
2.12.11 İlişkili Taraf Açıklamaları	103
2.12.11.1 Kapsam	103
2.12.11.2 Açıklamalar	104
2.12.12 Özellikli Sektörler	104
2.12.12.1 Tarımsal Faaliyetler	105
2.12.12.2 Yer Altından maden Çıkarmaya Dayalı Sanayiler	105
2.12.12.3 Sigorta	106
2.12.13 Kobiler İçin UFRS'ye Geçis	106
3. UYGULAMA.....	108
4. SONUÇ	123
5. KAYNAKÇA	125

TABLO LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1 : Bakanlar Kuruluna Göre KOBİ Tanımı.....	06
Tablo 2 : AB’de KOBİ Tanımı.....	08
Tablo 3 : Çeşitli Ülkelerde KOBİ Oranları.....	11
Tablo 4 : Giderlerin Çeşitlerine Göre Gösterimi.....	29
Tablo 5 : Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Gösterimi.....	30

KISALTMALAR

U.M.S	Uluslararası Muhasebe Standartları
U.F.R.S	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
T.M.S.K	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
T.T.K	Türk Ticaret Kanunu
V.U.K	Vergi Usul Kanunu
F.İ.FO	First In First Out
L.İ.F.O	Last In First Out
I.A.S.B	International Accounting Standards Board
I.F.R.S.	International Financial Reporting Standards

GİRİŞ

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ), yapıları ve istihdam yaratma kapasiteleri nedeniyle her ülkede çok büyük öneme sahiptirler. KOBİ'lerin çok fazla gündemde olması, hemen hemen tüm ekonomilerde şirketlerin toplamının %95'inden fazlasının KOBİ olmasından kaynaklanmaktadır. Sadece Avrupa Birliği'nde 5 milyondan fazla KOBİ statüsünde işletme olduğu tahmin edilmektedir.

Küreselleşme, sermaye piyasalarının gelişmesi, uluslararası işletmelerin sayısının artması, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması ve kamuyu aydınlatmanın öneminin artması finansal raporlama sürecini etkileyen önemli gelişmelerdendir. Şeffaflık, sermaye piyasalarının gelişmesine yardımcı olan bir unsur olarak kabul edilmektedir. Bu süreçte kamuya finansal tablolar aracılığıyla açıklanan bilginin işletmenin durumunu dürüst bir biçimde yansıtmaları gerekmektedir. Ancak küresel bir finansal raporlama standartları setinin mevcut olmaması ve ülkeler arasında farklı finansal tablo hazırlama yükümlülüklerinin bulunması şeffaflığı olumsuz etkilemektedir. Ayrıca farklı ülkelerde, farklı muhasebe politikalarının uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır.

Şirketler kesiminde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları KOBİ'lere özel çözümlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır. Özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının giderek yaygın bir uygulama alanı bulması, KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanabileceği sorununu gündeme getirmiştir. Bu sorunun çözülmesi amacıyla IASB (UMSK) tarafından 2009 yılında "KOBİ'ler için UFRS" yayımlanmıştır. Standartın geliştirilmesine Eylül 2003'de başlanmış, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testleri Kasım 2007'de tamamlanmıştır. Standartın yayınlanması ise 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standartın daha önce taslak olarak yayımlanıp, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayımlanması doğal olarak bu süreyi uzatmıştır. Bu

durum, standardın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur.

Bu çalışmada KOBİ kavramı, KOBİ'ler için UFRS' nin hazırlanma süreci, standardın içeriği, standardın KOBİ'lere sağladığı kolaylıklar anlatılmıştır.

Birinci bölümde; çeşitli KOBİ kavramlarına, standardın hazırlanma sürecine ve tam set UFRS ile karşılaştırılması konularına değinilmiştir.

İkinci bölümde; KOBİ ler için UFRS 12 başlık altında anlatılmıştır. Finansal tablolar ve sunumu, muhasebe politikaları, finansal araçlar, stoklar, iştirakler, iş ortaklıkları, şerefiyeler, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, kiralama işlemleri, karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve hasılat konuları bu başlık altında incelenmiştir.

Diğer işlemler başlığı altında ise; özkaynaklar, borçlanma maliyetleri, devlet teşvikleri, hisse bazlı ödemeler, değer düşüklüğü, çalışanlara sağlanan faydalar, gelir vergisi, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama, raporlama döneminden sonraki olaylar, hisse başına kazanç konuları anlatılmıştır.

Son bölümde de örnek bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada, bir üretim işletmesinin faaliyetlerine ilişkin bilgilere ve bunların muhasebe kayıtları ile dönem sonunda VUK ve UFRS ye göre düzeltme işlemlerinde yapılması gereken işlemlere yer verilmiştir.

1. KOBİ'LER İÇİN UFRS

Tam set UFRS' de standart kodu ile yayımlanan standartlar KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodu olarak yayımlanmıştır. Her bölüm bir veya duruma göre birkaç standardı kapsamıştır. KOBİ standardı 35 bölümden oluşmuştur. Bölüm konuları aşağıdaki gibidir.

- 1.bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler
- 2.bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler
- 3.bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu
- 4.bölüm: Finansal Durum Tablosu
- 5.bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu
- 6.bölüm: Özkaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu
- 7.bölüm: Nakit Akış Tablosu
- 8.bölüm: Finansal Tablo Dipnotları
- 9.bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- 10.bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
- 11.bölüm: Temel Finansal Araçlar
- 12.bölüm: Diğer finansal Araçlarla İlgili Hususlar
- 13.bölüm: Stoklar
- 14.bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar
- 15.bölüm: İş Ortaklıklarındaki Paylar
- 16.bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

- 17.bölüm: Maddi Duran Varlıklar
- 18.bölüm: Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran varlıklar
- 19.bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
- 20.bölüm: Kiralamalar
- 21.bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- 22.bölüm: Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar
- 23.bölüm: Hasılat
- 24.bölüm: Devlet Teşvikleri
- 25.bölüm: Borçlanma Maliyetleri
- 26.bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler
- 27.bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- 28.bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- 29.bölüm: Gelir Vergileri
- 30.bölüm: Yabancı para Çevrim İşleri
- 31.bölüm: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- 32.bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
- 33.bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları
- 34.bölüm: Özellikli Faaliyetler
- 35.bölüm: KOBİ'ler için İFRS' ye Geçiş

1.1 KOBİ'LERİN ÖZELLİKLERİ VE TANIMI

1.1.1 Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Özellikleri

UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağını hazırlarken, sayısal bir büyüklük belirtmeden KOBİ'lerin özelliklerini sıralamıştır¹.

Buna göre KOBİ'ler;

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

1.1.2 Dünya ve Türkiye'de KOBİ Tanımı

Bir ekonominin gerçek dinamosu nedir diye sorulduğunda buna verilecek yanıt "KOBİ"ler olacaktır. Buna rağmen "KOBİ nedir?" diye sorulduğunda ise ortaya net bir yanıt çıkmamaktadır. "Küçük ve orta boy işletme" ana tanımı içinde, KOBİ'lere değişik ülkeler hatta aynı ülke içindeki farklı birimler farklı farklı özellikler yüklemektedirler. Bu nedenle çoğu zaman tanımlamada karışıklık yaşanmaktadır.

1.1.2.1 Türkiye'de KOBİ Tanımı

Dünya ve Türkiye'de KOBİ tanımlamalarında farklılıklar vardır. Daha öncede bahsedildiği gibi ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, KOBİ tanımlamalarını farklılaştırmaktadır. Bu kısımda Dünyanın çeşitli ülkelerinde ve Türkiye'de KOBİ tanımlarını inceleyeceğiz.

¹ Paul Pacter: **The IASB Project on Accounting Standards for SMEs, 2006**, World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation, Aralık 2009

a) Bakanlar Kuruluna Göre KOBİ Tanımı: Türkiye’de, birden çok kurum tarafından oluşturulması nedeniyle, birbirinden farklı KOBİ tanımları bulunmasının özellikle destekler ve AB ile işbirliği gibi konularda yarattığı sıkıntıları ortadan kaldırması amacıyla, Türk KOBİ tanımı AB ile uyumlaştırılmıştır. Bakanlar Kurulu’nun 2005/9617 sayılı kararı ile kabul edilen “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik”, 18 Kasım 2005 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır².

Söz konusu yönetmeliğin 4. maddesine göre “yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup, bir ekonomik faaliyette bulunan birimler” işletme olarak tanımlanıyor. KOBİ’ler ise yönetmelikte tablo 1 deki şekilde tanımlanmıştır:

Tablo 1: Bakanlar Kuruluna Göre KOBİ Tanımı

KOBİ Tanımı	Çalışan Sayısı	Yıllık Hasılat veya Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletme	10’dan az	1 milyon TL’ye kadar
Küçük Ölçekli İşletmeler	50’den az	5 milyon TL’ye kadar
Orta Ölçekli İşletme	250’den az	25 milyon TL’ye kadar

Kaynak: 18.11.2005 tarihli 25997 sayılı Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren KOBİ tanımı Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik

Tablo 1’e göre KOBİ’ler;

a) Mikro işletme: 10 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 1 milyon YTL’yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

b) Küçük işletme: 50 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net

² Sinan Aslan; ‘KOBİ’ler İçin UFRS ile Global Uyum Süreci’ M.Ü.İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:13, Sayı:2, 203-221, 2007

satış hasılatı ya da mali bilançosu 5 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler, **c) Orta büyüklükteki işletme:** 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler.

b) Kurumlar Vergisi Kanununa Göre KOBİ Tanımı; 5904 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında, bu madde uygulamasına göre Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) tanımına yer verilmiştir³.

Buna göre, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ);

- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulan,
- 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ilâ 250 işçi çalıştıran,
- 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon TL'yi geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon TL'den az olan ticari işletmeleri ifade etmektedir.

Bu tanım çerçevesinde, 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10'dan az veya 250'den fazla işçi çalıştıran işletmeler anılan madde çerçevesinde KOBİ olarak değerlendirilmeyecektir.

Bir işletme, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar veya net aktif toplamı 25 milyon TL'den fazla ise yine KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Aynı şekilde, 1.1.2009 tarihinden sonra kurulan işletmeler de geçici 5 inci madde kapsamında KOBİ olarak değerlendirilmeyecektir.

c) KOSGEB'e Göre KOBİ Tanımı: Birçok tanımı bulunan KOBİ lerin en bilinen tanımını KOSGEB yapar. KOSGEB'e göre KOBİ; imalat sanayinde,

³ http://www.alomaliye.com/2009/mehmetali_aktas_isletmebirles.htm,

hisselerinin %25 in fazlası büyük işletmelerin elinde olmayan, 1'den 250'ye kadar işçi çalıştıran şirketlerdir⁴.

1.1.2.2 AB'ne Göre KOBİ Tanımı

AB, KOBİ tanımları konusunda gerek ulusal gerekse Birlik bazında karışıklığa neden olmamak için yeni bir ortak tanım geliştirmiştir. 1 Ocak 2005 yılında KOBİ tanımı güncellenmiştir. KOBİ tanımı; işçi sayısı, bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık derecesinden oluşan ölçütleri kapsamaktadır⁵. AB'nin genel tanımı ve kriterleri, Tablo 2'de görülmektedir⁶.

Tablo 2: AB'de KOBİ Tanımı

KOBİ Tanımı	Çalışan Sayısı	Yıllık Ciro Toplamı veya Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletme	10'dan az	2 milyon €' ya kadar
Küçük Ölçekli İşletme	50'den az	5 milyon € 'ya kadar
Orta Ölçekli İşletme	250'den az	50 milyon €' ya kadar

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

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi Avrupa Birliği KOBİ'leri;

a) Mikro işletme: 10 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 2 milyon €'yu aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

b) Küçük işletme: 50 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net

⁴ <http://www.kobilerim.com/detay.asp?blogno=313>

⁵ Ganite Kurt; Veli Öztürk, " Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözümler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 24: s:38 Ocak 2008

⁶ <http://www.ikv.org.tr/icerik.asp>

satış hasılatı ya da mali bilançosu 5 milyon €'yu aşmayan işletmeler, **c)** Orta büyüklükteki işletme: 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 50 milyon €'yu aşmayan işletmeler olarak tanımlamıştır.

1.1.2.3 ABD'de KOBİ Tanımı

Toplam işletmeler içinde % 97'lik kısmını KOBİ'lerin oluşturduğu ABD'de resmi bir tanım mevcut değildir. Yapılan tanımlarda da esasen çalışan sayısı dikkate alınmakla birlikte bazılarında satış tutarı da dahil edilerek tanımlamaya gidilebilmektedir. ABD'de 100'e kadar işçi çalıştıran işletmeler küçük; 1000'e kadar işçi çalıştıran işletmeler de Orta Ölçekli İşletme olarak kabul edilmektedir. Bu sınırlar, istisnai durumlarda ilki için 500'e; ikincisi için 1500'e kadar artırılabilir⁷.

1.1.2.4 Japonya'da KOBİ Tanımı

Japonya'da KOBİ tanımı işçi sayısına ve yatırılan sermayeye tutarına göre yapılmaktadır. Bu ülkede de işletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılmasında bir sektör ayrımı yapılmaktadır. İmalat sanayinde 300'den az işçi sayısı ve sermaye tutarı 100 milyon Yen'den az; toptan ticarete; 100'den az işçi ve sermaye tutarı 30 milyon Yen'den az; perakende ticaret ve hizmet işletmelerinde işçi sayısı 50'den az ve sermaye tutarı 30 milyon Yen'den az olan işletmeleri KOBİ olarak tanımlanmaktadır⁸.

1.2 KOBİ'LER İÇİN UFRS' NİN HAZIRLANMASI

1.2.1 KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standardı Hazırlanmasının Ana Nedenleri

Birçok ülke daha iyi bir muhasebe düzeni için UFRS'leri benimsemiştir. AB içinde borsaya kayıtlı şirketlerin 2005'de UFRS'lere geçişinin zorunlu olması bu süreçte belirleyici rol oynamıştır. Ancak hemen hemen tüm ülkelerde, ekonomik faaliyet hacminin daha büyük kısmını

⁷ Niyazi Pakyürek; http://www.ekometre.com/get_article.asp?article_id=401, 2008

⁸ <http://www.forumturka.net/forum/ekonomi/72819-kobi-ile-ilgili-dokumanlar.html>

borsaya kayıtlı olmayan işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin büyük bölümü de KOBİ niteliğindeki işletmelerdir⁹.

KOBİ'lerin UFRS yerine, ulusal muhasebe standartlarını uygulamasının sakıncaları şu şekilde sıralanabilir¹⁰.

- ❖ KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları IASB standartları ile uyumlu değildir.
- ❖ KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları, mali tabloların firma dışı kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermemektedir.
- ❖ KOBİ'lerin mali tabloları uluslar arası alanda karşılaştırılabilir değildir.
- ❖ KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları, sermaye piyasasına girmek isteyen KOBİ'lerin uluslar arası finansal raporlama standartlarının uygulamasına geçişte kolaylık sağlamamaktadır.

KOBİ'ler için, ülkelerle sınırlı olmayan anlaşılabilir finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaçlar genellikle¹¹;

- ❖ Banka ve finans kuruluşlarının KOBİ'lere ulusal sınırların ötesinde krediler vermeleri¹²,
- ❖ KOBİ'lerin diğer ülkelerdeki tedarikçilerle olan ilişkileri,
- ❖ Basel II uzlaşısının da etkisiyle artan ve daha da artacağı beklenen kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara olan gereksinimleri¹³,

⁹ Committee on Monetary, Financial and Balance of Payments Statistics, “IASB Standards for SMEs” 29th. Meeting, Luxemburg, 27-28 January 2005. (www.smfb.org) 25.07.2008

¹⁰ Aslan, s:206

¹¹ Volkan Demir, ‘KOBİ’LER İÇİN UFRS’NİN Son Taslağı ve Değerlendirmeler’ Mali Çözüm Dergisi, (ISSN:1303-5444) İSMMMO- (Hakemli), Yıl:17, Sayı:80, Mart-Nisan 2007, s. 50

¹² Tamer Aksoy, “Derecelendirme Süreci Işığında Basel II’ nin KOBİ'lere Etkileri ve KOBİ'lerce Atılması Gereken Adımlar: Analitik Bir Bakış”, Mali Çözüm Dergisi: 84, s:91, Kasım- Aralık 2007

¹³ Aylin Poroy Arsoy, Barış Sipahi: ‘International Financial Reporting Standards For Small and Medium Sized Entities and The Turkish Case’, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 2007, s: 39

❖ KOBİ'lerin yurt dışı müşterileri gibi faktörlerdir.

Bu nedenle KOBİ'ler dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablolar setine gereksinim duymaktadır.

Tablo 3'de çeşitli ülkelerde KOBİ'lerin toplam işletmelere oranı görülmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi KOBİ'ler pek çok ülke için çok ciddi anlam ifade etmektedirler¹⁴.

Tablo 3: KOBİ Oranları

Ülke	Küçük İşletmelerin Toplam İşletmelere Oranı (%)
ABD	97,2
Almanya	99,8
Hindistan	98,6
Japonya	99,4
İngiltere	96
Güney Kore	97,8
Fransa	99,9
İtalya	97
Türkiye	98,8

Kaynak: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey> (Ekim 2007)

KOBİ'lerin geniş ölçüde gündemde olması, hemen tüm ekonomilerde şirketlerin toplamının yaklaşık%95'inden fazlasının KOBİ olmasının doğal bir sonucudur. Şirketler kesiminde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları özel çözümlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır. Özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının giderek yaygın bir uygulama alanı bulması, KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanabileceği sorununu gündeme getirmiştir¹⁵.

1.2.2 KOBİ'ler İçin UFRS'nin Hazırlanma Süreci

Standardın geliştirilmesine Eylül 2003'de başlanmış, 20 ülkede 116 KOBİ üzerinde yapılan ilk saha testleri Kasım 2007'de tamamlanmıştır. 19

¹⁴Gökhan Alpman; 'KOBİ'ler için UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği Üzerine Düşünceler.' Deloitte Eğitim Yayınları, Ekim 2007, s:2

¹⁵ Orhan Çelik, 'KOBİ'ler için UFRS: Genel Bakış', <http://www.tmsk.org.tr/makaleler>, 2009, s:1

Eylül 2007 tarihinde İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (UK ASB) Başkanı Ian Mackintosh Avrupa Birliği İç Piyasa ve Hizmetler sorumlusu Charlie Mc Creevy'e bir mektup yazarak KOBİ'ler için UFRS taslağı hakkındaki negatif görüşleri hakkındaki üzüntülerini belirtmiş ve İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nun KOBİ'ler için UFRS standardını uygulamak istediğini belirtmiştir. 4 Ekim 2007 tarihinde Güney Afrika Cumhuriyeti Mali Müşavirler Odası Muhasebe Uygulamaları Kurulu (SAICA's APB) standart taslağını KOBİ'ler için aynen uygulatacağını açıklamıştır. Gerekçe olarak ise Güney Afrika Cumhuriyeti'ndeki KOBİ'lerin tam kapsamlı UFRS'yi uygulamayı çok karmaşık ve kendi ihtiyaçları için gereksiz bulmalarını göstermiştir¹⁶.

Standardın geliştirilmesine 2003'de başlanmış fakat yayınlanması ise 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standardın daha önce taslak olarak yayımlanıp, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayımlanması doğal olarak bu süreyi uzatmıştır¹⁷. Bu durum, standardın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur. Yayımlanan bu standardın nasıl ve ne zaman uygulanabileceği akademik çevrelerden uygulayıcılara kadar ilgili kesimlerde tartışılmaktadır. Bu tartışma hem geliştirilen standardın KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılamakta yeterli olup olmadığı, hem de yerel hukuk sistemlerine nasıl aktarılacağı konularına odaklanmaktadır.

1.3 TAM SET UFRS İLE KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN KARŞILAŞTIRILMASI

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

¹⁶ Alpman, s:3

¹⁷ Çelik; s:2

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

KOBİ standardının tam set UFRS'den temel farklılıkları şu şekildedir¹⁸.

- KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları elimine edilmiştir.
- Tam set UFRS'deki seçimlik hak tanınan konularda, seçenekleri basit olanları esas alınmıştır.
- Muhasebeleştirme ve Değerleme yöntemleri basitleştirilmiştir.

1.3.1 KOBİ'ler İçin Geçerli Olmayan Başlıklar

Tam set UFRS'deki bazı başlıklar KOBİ'ler için anlamlı görülmemiş ve son taslaktan çıkarılmıştır. KOBİ'ler ihtiyaç duyduklarında tam set UFRS'lere başvurabilecekleri için, tam set UFRS'deki herhangi bir standardı da uygulamaları engellenmemektedir. KOBİ standardından çıkarılan başlıklar şu şekildedir¹⁹.

- Yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmiş genel fiyat seviyesinin raporlanması,
- Hisse bazlı ödemeler,
- Tarımsal varlıkların gerçeğe uygun değeri,
- Petrol ve maden sektörleri,
- Ara dönem raporlama,

¹⁸ Bary J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, IASB Exposure Draft: International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities, New York CPA Journal, Nisan 2007, s:3

¹⁹ Epstein, Jermakowicz, s:4

- Kiraya veren açısından finansal kiralama işlemleri,
- Şerefiyedeki değer düşüklüğü testleri,
- Hisse başına kazanç,
- Bölümlere göre raporlama,
- Sigorta sözleşmeleri.

KOBİ standardının içerdiği daha basit olan seçenekler aşağıdaki gibidir²⁰.

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

1.4 KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelere ait finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, performansını ve nakit akımlarını gösterecektir²¹.

Mali tablolar şu niteleyici özellikleri karşılamalıdır:

a) Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir

²⁰ IASB; *Exposure Draft of a Proposed -IFRS for Small and Medium-sized Entities-* IASCF, London 2007 (www.iasb.org/NR/rdonlyres: s: 102-103, 13 Nisan 2007

²¹ Alpman, s:5

olmalarıdır. Bu konuda, kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır. Ancak, karmaşık konularla ilgili olup kullanıcıların ekonomik karar verirken yararlanabilecekleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablolardan da dışlanmamalıdır²².

b) Geçerlilik: Bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. Eğer kullanıcıların ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak ya da geçmişteki olayları algılamalarını teyit etmek veya düzeltmek suretiyle etkiliyorsa, bilgi, uygunluk kalitesini taşır²³.

c) Önemlilik: Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlarını verecek olan kullanıcıları etkileyebilecekse, o bilgi önemliliğe sahip bir bilgidir. Bilginin eksikliği veya yanlışlığı durumlarında önemlilik hususunun olup olmadığına karar vermek için bilgi verilmeyen kalemin ya da hatalı verilen kalemin büyüklüğüne bakmak gerekir. Bu nedenle, önemlilik, bilginin faydalı olması için öncelikle taşınması gereken niteliksel bir özellik olmaktan ziyade, bir ayırım ya da ayırıştırma noktasını gösterir²⁴.

d) Güvenilirlik: Faydalı olması için bilginin güvenilir de olması gerekir. Bilgi önemli hatalar içermiyorsa, önyargılı değilse ve belli bir konuyu makul bir şekilde açıklamış olduğu kabul edildiği ya da açıklamış olduğu beklendiği için kullanıcılar tarafından bu bilgiye dayanılacaksa bilginin güvenilirlik özelliği vardır²⁵.

²² Aslan, s:208

²³ TMSK; 'Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve', http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69 (08.10.2008)

²⁴ IASB; "IFRS for SMEs", Temmuz 2009, s: 13

²⁵ IASB; s: 13

e) Özün Önceliği: Bir bilginin tanımlamayı amaçladığı işlem ve diğer olayları doğru bir şekilde tanımlaması için bu işlem ve bilgilerin sadece yasal görünüşleri değil, bunların özleri ve ekonomik gerçekler de dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekir²⁶.

f) İhtiyatlılık: Finansal tabloları hazırlayanlar, kaçınılmaz olarak birçok olay ve durumu çevreleyen belirsizliklerle karşı karşıyadırlar. Örneğin, şüpheli alacakların tahsil edilebilme durumu, sabit kıymetlerin muhtemel yararlanma ömürleri ve ortaya çıkabilecek garanti taleplerinin sayısı gibi. Finansal tabloların hazırlanmasında bu belirsizliklere, özellikleri ve kapsamaları itibarıyla yer verilirken ihtiyatlı bir şekilde hareket edilmelidir. İhtiyatlılık belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder. Ancak, ihtiyatlı davranmak gizli yedeklerin yaratılmasına veya gerekenden fazla karşılık ayrılmasına, bilerek aktiflerin ve gelirin olduğundan eksik, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan fazla belirlenmesine yol açarsa finansal tabloların tarafsızlığı yok olur ve güvenilirlik özelliği ortadan kalkar²⁷.

g) Bütünlük: Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kavraması yani tam olması gerekir. Bilginin bir kısmının dahil edilmemesi bilginin tamamının yanlış veya yanıltıcı olmasına bu nedenle de güvenilirlik ve uygunluk özelliğini kaybetmesine yol açar²⁸.

h) Karşılaştırılabilirlik: Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkanları olmalıdır. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme

²⁶ TMSK, 'Kavramsal Çerçeve', s: 14

²⁷ TMSK, 'Kavramsal Çerçeve' s: 14

²⁸ IASB; "IFRS for SMEs", s: 13

imkanına sahip olması gerekir. Böylece, benzer işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin hem bu işletmede hem de diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiği zaman içerisinde, istikrarlı bir şekilde takip edilebilir²⁹.

i) Zamanlılık: Zorunlu olmayan nedenlerle raporlanmasının geciktirilmesi bilginin uygunluk özelliğini ortadan kaldırır. Yönetim, zamanında raporlama yapmanın faydası ile bilginin güvenilir olması koşulu arasındaki dengeyi sağlamak zorundadır. Bilginin belli bir zamanda raporlanması çoğunlukla işlem ve diğer olayların bütün sonuçlarının ortaya çıkmasından önce olmakta, bundan da bilginin güvenilirliği etkilenmektedir. Aksi durumda, bütün sonuçların belli olması beklenip ondan sonra raporlama yapılırsa bilgi oldukça güvenilir olacak ancak bu sonuçların belli olmasından önce karar verenler için de pek fazla bir değeri olmayacaktır³⁰. Kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanabilmiş olması, uygunluk ve güvenilirlik arasındaki dengeyi sağlamak için kullanılması gereken ölçüdür

k) Fayda Maliyet Dengesi: Fayda ve maliyet arasındaki denge bir niteliksel özellik değil her durumda söz konusu olan bir kısıtlamadır. Bilgiden sağlanan fayda, bu bilgiyi edinmek için katlanılan maliyetin üzerinde olmalıdır. Ancak, faydaların ve maliyetlerin belirlenmesi çoğunlukla sübjektif bir süreçtir. Öte yandan, maliyetler de genellikle faydadan yararlanan kullanıcılarda oluşmaz. Bazı durumlarda da bilginin sağladığı faydadan yararlananlar bu bilgilerin kendileri için hazırlananlardan başkaları olabilir. Örneğin, borç verenlere ilave bilgi sağlanması işletmenin borçlanma maliyetini azaltabilir. Bu gibi nedenlerle bütün durumlarda fayda-maliyet testini uygulamak zordur. Bu zorluğa rağmen, başta standart tesis edenler olmak üzere, finansal tabloları hazırlayanların ve kullananların da bu kısıtlamanın farkında olması gerekir³¹.

²⁹ Aslan, s: 208

³⁰ IASB; “IFRS for SMEs” s:14

³¹ TMSK, ‘Kavramsal Çerçeve’, s: 14

2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'IN İÇERİĞİ

2.1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

2.1.1 Kapsam

Bu bölümde finansal tabloların sunumu, KOBİ'ler için UFRS' ye uyumu için yapılması gerekenler ve finansal tablolar seti ele alınmıştır.

Bir finansal tabloya küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS'ye uygun denilebilmesi için standardın tüm gerekliliklerine uyulması şarttır³².

2.1.2 Genel İlkeler

2.1.2.1 Tüm Standartların Uygulanması

Finansal Tablolar, işletmenin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanmak zorundadır. UFRS çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilir. Finansal tabloları KOBİ'ler için UFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtecektir. İşletme, Finansal tabloları UFRS'lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını KOBİ'ler için UFRS'lerle uyumlu olarak nitelendiremez³³.

İşlem ve olayların, finansal tablolara UFRS çerçevesinde yansıtılmayıp yalnızca dipnotlarda açıklanması, söz konusu işlem ve olayların uygun şekilde finansal tablolara yansıtıldığı anlamına gelmez³⁴. UFRS' ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloların dipnotlarında, bu UFRS'ye uyulduğu açıklanır. Ancak çok aşırı istisnai durumlarda UFRS'nin bir

³² E&Y. (2009). International GAAP 2009: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, Volume 1, UK: Wiley and Sons, Inc.

³³ IASB; Exposure Draft of a Proposed s:103

³⁴ UMS 1, 'Presentation of Financial Statements', <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm> Aralık 2009

standartının uygulanması finansal tabloların yanlış şekilde gösterilmesine sebep oluyorsa, o standart uygulanmayabilir³⁵.

2.1.2.2 İşletmenin Sürekliliği

Finansal tabloların hazırlanması sırasında, işletmenin sürekliliği konusunda önemli belirsizlikler varsa, konu dipnotlarda açıklanır. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği varsayımı esas alınarak hazırlanmaması durumunda, bu hususa, kullanılan değerlendirme ilkeleri ile işletmenin sürekliliği varsayımının yapılamamasının nedenlerine dipnotlarda yer verilir³⁶.

İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu değerlendirilirken yönetim, bununla sınırlı olmamakla birlikte en azından raporlama dönemi sonundan (*bilanço tarihinden*) sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri dikkate alır³⁷.

2.1.2.3 Raporlama Sıklığı

Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır. Bir işletme, raporlama dönemi sonunu (*bilanço tarihini*) değiştirdiğinde ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırladığında, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasına ilaveten aşağıdaki bilgileri de açıklamalıdır³⁸:

- a) Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsamamasının nedeni,
- b) Finansal tablolarında sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığı.

³⁵ TMSK, 'Finansal Tabloların Sunuluşu' <http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com>, s: 4, Aralık 2009

³⁶ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2004, s:46

³⁷ TMSK, s: 6

³⁸ Alpman, s: 5

2.1.2.4 Gösterimde Tutarlılık

Finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılması ve gösterimi dönemler arasında değiştirilemez. Ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde bu hususa uyulmaz³⁹:

a) İşletmenin faaliyetlerini büyük ölçüde değişmesi veya mali tablolarının yeniden gözden geçirilmesi sonucunda değişiklik yapılmasının işlem ve olayları daha uygun bir şekilde yansıtacak olması veya

b) İlgili işlemin gösterimi için bu UFRS veya yorumlarında yeni esasların belirlenmesi

2.1.2.5 Önemlilik ve Birleştirme

İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar.

Önemlilik kavramı gereği, UFRS veya yorumlarında ayrıca açıklanması öngörülmekle beraber, açıklanması halinde ortaya çıkacak bilgilerin önemli olmaması halinde, söz konusu bilgilerin ayrıca açıklanmasına gerek yoktur⁴⁰.

2.1.2.6 Karşılaştırmalı Bilgi

Bir başka UFRS' de tersine bir hüküm yoksa işletme, cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin olarak önceki dönem ile karşılaştırmalı bilgileri sunmalıdır. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olduğu takdirde metinsel ve tanımsal bilgiler için karşılaştırmalı bilgi verilmelidir⁴¹.

³⁹ IASB; "IFRS for SMEs", s: 25

⁴⁰ Paul Pacter; **Accounting Standards for SME's,2006**, 17.World Congress of Accountants, s:25, 2009

⁴¹ Pacter, s:26

2.1.3 Finansal Tablolar

KOBİ finansal tablolarının amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme durumunda olmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır⁴².

Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin idareciliklerinin sonuçlarını yani kendilerine emanet edilen kaynakları kullanmada hesap verebilirliklerini gösterir.

Bu bölümde; gerçeğe uygun sunum, KOBİ'ler için IFRS ile uyum, işletmenin sürekliliği, raporlamanın sıklığı, finansal tabloların yılda en az bir kez karşılaştırmalı olarak sunulması gereği, sunumun tutarlılığı, karşılaştırmalı bilgi sunumu, önemlilik toplulaştırma , gibi ilkeler açıklanmıştır⁴³.

Standart; finansal tablolar setinde aşağıdaki finansal tabloları sıralamıştır⁴⁴:

- Finansal Durum Tablosu
- Ya tek kapsamlı gelir tablosu, ya da iki tablo şeklinde sunum; Gelir tablosu ve Kapsamlı Gelir tablosu (Öz kaynaklara kaydedilen karlar-zararlar)
- Nakit akış tablosu
- Öz kaynaklar değişim tablosu,
- Açıklayıcı Notlar

⁴² Nalan Akdoğan, 'Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı', Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, 2010, s: 11

⁴³ Orhan Çelik, 'KOBİ'ler İçin TFRS'na Genel Bakış:', Ocak,2010, s:3

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&Itemid=92,

⁴⁴ Akdoğan, s:11

2.1.3.1 Bilanço (Finansal Durum Tablosu)

Bilanço (finansal durum tablosu olarak da ifade edilir) bir işletmenin belirli bir tarih itibarıyla (raporlama döneminin sonu itibarıyla) varlık, borç ve öz kaynaklarını sunar.

Bilanço, en azından, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır⁴⁵:

- a) Maddi duran varlıklar,
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller
- c) Maddi olmayan duran varlıklar,
- d) Finansal varlıklar (e, h ve i şıklarında gösterilenler hariç);
- e) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar
- f) Canlı varlıklar;
- g) Stoklar,
- h) Ticari ve diğer alacaklar;
- i) Nakit ve nakit benzerleri;
- j) Satılmak üzere elde tutulan varlıklar
- k) Ticari ve diğer borçlar;
- l) Karşılıklar;
- m) Finansal borçlar (k ve l şıklarında gösterilenler hariç);
- n) Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar;
- o) Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları;

⁴⁵ IASB, IFRS for SMEs, s:27

- p) Satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- q) Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*);
- r) Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

İşletmenin finansal durumunu anlamada bu tür bir sunum uygun olduğu takdirde, bilançoda ek kalemler, başlıklar ve ara toplamalar gösterilir⁴⁶.

Dönen Varlıklar:

Bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır⁴⁷:

- a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi
- b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması
- c) Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi
- d) Raporlama döneminden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar nakit veya nakit benzeriyse.

⁴⁶ IASB; “IFRS for SMEs”, s: 27

⁴⁷ Deloitte Academy, ‘Kapsamlı IFRS Eğitimi’, s: 12, 2007

Kısa Vadeli Borçlar

Bir borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır⁴⁸:

- a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi;
- b) Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;
- c) Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya
- d) İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması.

Bilançoda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler:

İşletme, sunulan kalemlerin alt sınıflamalarını, işletmenin faaliyetlerine uygun bir şekilde ya finansal durum tablosunda ya da dipnotlarında sunacaktır⁴⁹.

- a) Maddi duran varlık kalemleri TMS 16'ya göre kendi içinde sınıflara ayrılmıştır;
- b) Alacaklar, ticari müşterilerden olan alacaklar, ilgili taraflardan olan alacaklar, peşin ödemeler ve diğerler tutarlar biçiminde sınıflanır;
- c) Stoklar; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılır;
- d) Karşılıklar, çalışanlara sağlanan faydalar için ayrılan karşılıklar ve diğer benzeri kalemler için ayrılan karşılıklar olarak sınıflara ayrılır.
- e) Özkaynaklar ve yedekler, ödenmiş sermaye, hisse primi ve yedekler gibi çeşitli sınıflara ayrılır.

⁴⁸ TMSK, 'Finansal Tabloların Sunuluşu' s: 10

⁴⁹ Deloitte Academy, 'Kapsamlı IFRS Eğitimi', s: 13

İşletme, aşağıdaki hususları ya finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarda açıklaması gerekmektedir⁵⁰;

a) Paylara bölünmüş sermayenin her sınıfı için

- Kayıtlı sermayeyi oluşturan hisse senedi sayısı;
- Çıkarılan ve tamamı ödenen ve çıkarılan fakat tamamı ödenmeyen hisse senetlerinin sayısı;
- Bir hisse senedinin nominal değeri veya hisse senetlerinin nominal değerinin olmadığı;
- Dönem başı ve dönem sonunda bulunan hisse senetleri sayısının uyumlaştırılması;
- Temettülerin dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalarda dahil söz konusu sermaye sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve sınırlamalar
- İşletme tarafından veya iştirakleri veya bağlı ortaklıkları tarafından sahip olunan işletmenin kendi hisse senetleri
- Opsiyonlar ve sözleşmeler gereği yapılacak hisse senedi satışları için çıkarılmak üzere işletmede bulundurulmuş hisse senetleri, bunların vadeleri ve tutarları ve

b) Özkaynaklardaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama.

2.1.3.2 Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar.

⁵⁰ IASB; “IFRS for SMEs”, s: 29

İşletmeler, tek bir kapsamlı gelir tablosu ya da iki ayrı tablo olarak sunum konusunda seçim hakkına sahiptirler. Tek tablolulu gösterimde, kapsamlı gelir tablosu tüm gelir ve gider kalemleri ile beraber niteliklerine göre sınıflandırılmış diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini içerir⁵¹. İki tablolulu gösterimde ise, gelir tablosunda tüm gelir ve gider kalemleri sunulur, gelir tablosunu takiben kapsamlı gelir tablosu sunulur. Kapsamlı gelir tablosu kısmı, toplam dönem karı veya zararı ile başlar ve diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini gösterir⁵².

Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunulacak Bilgiler:

Şirket yönetimi, raporlama dönemi ile ilgili kapsamlı gelir tablosunu tek bir tablolulu ya da iki tablo olarak sunabilir.

- Tek Tablo Yaklaşımı: Tek tablo yaklaşımında, kapsamlı gelir tablosunda dönem içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm gelir ve gider kalemleri tek tabloda sunulur. Dönem içinde kar zarara aktarılan gelir ve giderlerle, öz kaynaklara kaydedilen diğer kapsamlı gelir ve gider unsurları tek tabloda sunulur⁵³.

Aşağıdaki kalemlerin, asgari olarak, kapsamlı gelir tablosunda yer alması gerekir⁵⁴:

- Hasılat.
- Finansman maliyetleri.
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları.
- Vergi gideri.

⁵¹ Deloitte Academy, 'Kapsamlı IFRS Eğitimi', s: 13

⁵² Nihat Küçüksavaş, 'Finansal Muhasebe' Kare Yayınları, 10. Baskı, İstanbul, 2005, s: 66

⁵³ Orhan Çelik, 'KOBİ'ler İçin TFRS'na Genel Bakış:', 10, s:3

⁵⁴ Pricewaterhousecooper, 'Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' Cep Kılavuzu, s: 7, 2009

- Durdurulan faaliyetleri oluşturan varlıkların ve elden çıkarılacak duran varlık gruplarının satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ölçümü veya satışı sonucu kayda alınan vergi öncesi kar veya zarar da dahil olmak üzere, durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi öncesi kar veya zarar⁵⁵.

- İki Tablo Yaklaşımında ise; gelir tablosu ve öz kaynaklara kaydedilen karlar zararlar tablosu (Diğer kapsamlı gelir unsurları) ayrı ayrı sunulur⁵⁶.

Gelir Tablosu

- Son satır, kar veya zarar

Kapsamlı Gelir Tablosu

- Kâr veya zarar
- Kapsamlı kar kalemleri
- Son satır, kapsamlı kar

Giderlerin Gösterilmesi:

Kapsamlı gelir tablosu kısmı, toplam dönem karı veya zararı ile başlar ve diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini gösterir. Tek tablolu gösterimde, aynı detaylar tek bir tablo içerisinde dönem kar zarar alt toplamını da gösterecek şekilde dahil edilir. Her iki yöntemde de dönem karı veya zararı ile toplam kapsamlı gelir, kapsamlı gelir tablosunda ana ortaklık dışı paylara ve ana ortaklığın payına düşen kar veya zarar olarak ayrıştırılır⁵⁷.

Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine

⁵⁵ IASB; “IFRS for SMEs”, s: 32

⁵⁶ Orhan Çelik, ‘KOBİ’ler İçin TFRS’na Genel Bakış’, s:11

⁵⁷ Deloitte Academy, ‘Kapsamlı IFRS Eğitimi’, s: 15

göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplar ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmediği için kolay olabilir⁵⁸. Giderlerin niteliklerine göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır:

Tablo 4: Giderlerin Çeşitlerine Göre Gösterimi	
Hâsılat	X
Diğer Gelirler	X
Personel Masrafları	X
Amortisman ve İtfa Payları	X
Diğer Giderler	<u>X</u>
Toplam Giderler	(X)
Dönem Karı	<u>X</u>

Kaynak: Pricewaterhousecoopers, ' KOBİ'ler için UFRS Kılavuzu'

Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya "satışların maliyeti" yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaştırılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir⁵⁹.

⁵⁸ TMSK, 'Finansal Taboların Sunuluşu', TMSK Yayınları,2009, s:261

⁵⁹ TMSK, 'Finansal Taboların Sunuluşu', s:261

Giderlerin fonksiyona göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır:

Tablo 5: Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Gösterimi	
Hâsılat	X
Satışların Maliyeti	(X)
Brüt Kar	X
Diğer Gelirler	X
Pazarlama Giderleri	X
Genel İdari Giderler	X
Dönem Karı	X

Kaynak: Deloitte Academy, 'Kapsamlı IFRS Eğitimi

Kapsamlı Gelir Tablosunda ya da Dipnotlarda Sunulan Bilgiler⁶⁰;

a) Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;

b) İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali;

c) Maddi duran varlıkların ve yatırımların elden çıkarılması;

d) Durdurulan faaliyetler,

e) Dava ödemeleri

f) Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.

2.1.3.3 Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu dönem başı ve dönem sonu arasındaki özkaynak kalemlerinde meydana gelen hareketin mutabakatını gösterir⁶¹.

⁶⁰ TMSK, 'Finansal Tabloların Sunuluşu' s: 12

⁶¹ Küçüksavaş, s:78

Aşağıdaki kalemler özkaynak değişim tablosunda gösterilmelidir⁶²:

- Toplam kapsamlı gelirin, kontrol gücü olmayan paylara ve ana ortaklık payına düşen kısımlarının ayrı ayrı gösterimi.
- Özkaynaklardaki her kalem için, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve önceki dönem finansal tablolar açısından önemli olan hataların düzeltme etkileri.
- Her bir özkaynak kalemi için dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen;
 - Dönem kar/zararı
 - Kapsamlı gelir tablosunun her kalemi,
 - Kontrol kaybı yaratmayan ana ortaklık pay sahiplerinin yapmış olduğu işlemler ile ilgili değişikliklerinin sunulduğu mutabakat.

Özkaynak Değişim Tablosunda veya Dipnotlarda Sunulan Bilgiler⁶³

- 1) Temettü Dağıtımı, sermaye artırımı ve azaltılması
- 2) Önceki Dönem kar ve zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler
- 3) Sermayenin ve diğer yedeklerin her bir türü için dönem başı ve dönem sonundaki tutarı ve dönem içinde meydana gelen hareketler.

2.1.3.4 Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, belirli bir döneme ilişkin nakit yaratımı ve kullanımını sınıflandırarak (işletme, yatırım ve finansman) gösterir. İşletme faaliyetleri; bir işletmenin gelir getirici faaliyetleridir. Yatırım faaliyetleri; uzun vadeli varlıkların (işletme birleşmeleri dahil) ve yatırımların elde

⁶² IASB; “IFRS for SMEs”, s: 34

⁶³ Deloitte Academy, s:17

edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir. Finansman faaliyetleri özkaynaklardaki ve kredilerdeki değişimlerdir⁶⁴.

Yönetim, işletme faaliyetlerini brüt yönteme (dolaysız brüt nakit girişleri ve çıkışları) veya net yönteme (dolaylı - net kar/zararın, nakit çıkışı gerektirmeyen ve işletme faaliyetleri dışındaki işlemlerin ve işletme sermayesindeki değişikliklerin etkilerinin dikkate alınarak düzeltilmesi) göre sunabilirler⁶⁵.

Nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler, değer düşüklüğü karşılıkları ve iptalleri; amortisman; makul değer değişimleri ve karşılıkların gelir tablosuna etkisini içerir.

Yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu meydana gelen nakit akışları başka uyulması gereken bir zorunluluk olmadıkça, ayrı olarak brüt raporlanmalıdır (brüt nakit girişleri, brüt nakit çıkışları).

2.1.3.5 Finansal Tablo Dipnotları

Finansal tablo dipnotları aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır⁶⁶;

- a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri sunar;
- b) UFRS'nda öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri açıklar
- c) Finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiyi sağlar.

⁶⁴ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 10.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s:284

⁶⁵ IASB; "IFRS for SMEs", s: 34

⁶⁶ IASB; "IFRS for SMEs", s: 36

İşletme dipnotları normal olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarını ve bunların diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için, aşağıdaki sırada sunar⁶⁷:

- a) KOBİ'ler için UFRS ile uyum durumu
- b) Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti
- c) Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durum tablosu (*bilanço*), kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi ve
- d) Diğer açıklamalar:

2.1.3.6 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu bölümde, konsolide tabloların düzenlenme esasları açıklanmaktadır. IAS 27 paralelinde düzenlenmiştir, ayrıca su anda konsolide tablo standart taslağında yapılması planlanan değişiklikleri de kapsamaktadır.

Bu bölümde geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir⁶⁸:

Konsolide finansal tablolar: Bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolarıdır.

Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Kontrol gücü olmayan pay (Azınlık payı): Bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan özkaynağıdır.

⁶⁷ IASB, s:37

⁶⁸ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2006S:231

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

Bağlı ortaklık: Adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, başka işletme (ana ortaklık olarak bilinen) tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

Konsolide finansal tabloların sunumu:

Bazı istisnai durumlar haricinde, grupların finansal tabloları konsolide olarak hazırlanır. Tüm bağlı ortaklıklar konsolidasyona tabi tutulmalıdır. Bağlı ortaklıklar, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmelerdir. Kontrol bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetleriyle ilgili politikalarını yönetme gücüdür. Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının doğrudan ve dolaylı olarak % 50 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda kontrolünün bulunduğu kabul edilir, aksi açıkça ortaya konulduğu takdirde bu varsayım reddedilebilir. Kontrol, yatırım yapılan işletmelerde oy hakkının % 50'sinden daha azının elde bulundurulduğu ve kontrol gücünün olduğu, örneğin ana ortaklığın yönetim kurulu aracılığı ile kontrol gücünün olduğu, durumlarda da olabilir⁶⁹.

Bağlı ortaklıklar satın alma tarihinden itibaren ki bu satın alınanın net varlıklarının ve faaliyetlerinin satın alan tarafından kontrol edilmeye başlandığı tarihi ifade eder, konsolidasyona dahil edilir. Konsolide finansal tablolar bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolardır. Grup içi işlemler, (örnek olarak bir bağlı ortaklığın diğer bağlı ortaklığa satışları) elimine edilir⁷⁰.

⁶⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:235

⁷⁰ TMSK, Finansal Tabloların Sunuluşu' s: 18

Bir ana ortaklık yalnızca aşağıdaki durumlarda konsolide finansal tablo hazırlamayabilir⁷¹:

- Kendisinin bir bağlı ortaklık konumunda olması (bütün hissedarların onayına tabidir),
- Borçlanma veya özkaynağa dayalı finansal araçlarının halka açık bir piyasada işlem görmüyor olması,
- Halka açılma sürecinde olmaması,
- Nihai ya da ara ana ortaklığının UFRS konsolide mali tablo yayınlaması

Grubun küçük olması ya da bağlı ortaklıkların farklı iş kollarında olması durumlarında istisnalar yoktur.

Birleşme tarihinden itibaren, ana ortaklık (edinen) edinilen işletmenin finansal performansını konsolide kapsamlı gelir tablosuna dahil eder ve edinilen varlık ve yükümlülüklerini (makul değerinden) devir işleminden kaynaklanan şerefiyeyi içerir şekilde konsolide bilançosuna kaydeder⁷².

Satış amacı elde tutulan varlık kıstaslarını karşılayacak şekilde ayrı tutulan bağlı ortaklık konsolidasyondan çıkarılmaz. UFRS 5 "Satış amacıyla elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler" standardına göre satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşüldükten sonra kalan değeri ile ölçülür ve muhasebeleştirilirler. Ana ortaklığın konsolide olmayan (solo) finansal tablolarında, bağlı ortaklıklardaki yatırımlar maliyet değerleriyle veya UMS 39'da belirtilen finansal varlıklara uygun şekilde gösterilmelidir⁷³.

⁷¹ IASB; "IFRS for SMEs"s:43

⁷² IASB; s:44

⁷³ Alpman, s: 6

Özel Amaçlı İşletmeler

Özel amaçlı işletme (ÖAI) dar kapsamlı, iyi tanımlanmış bir amacı gerçekleştirmek için kurulmuş bir işletmedir. Kuruluşundan sonra hiçbir tarafın işletmenin operasyonları hakkında karar alma yetkisine sahip olmadığı, önceden belirlenmiş bir şekilde faaliyet gösteren işletmelerdir. Bir işletmenin özel amaçlı işletmeyi kontrol ettiğine dair göstergeleri olduğunda, özel amaçlı işletmeyi konsolide edebilir. Kontrol, ÖAI'nin faaliyetlerinin önceden belirlenmesi yoluyla veya başka bir şekilde ortaya çıkabilir⁷⁴.

2.2 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

Bu bölüm; UMS 8 - Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar standardı paralelinde hazırlanmıştır. Bu bölümde, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması için uyulacak esaslar açıklanmıştır. Ayrıca, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış hataların düzeltilmesinde uyulacak esaslar da belirlenmiştir.

2.2.1 Muhasebe Politikaları

Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

2.2.1.1 Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması

UFRS'de ilgili konu hakkında özel bir standart ya da başka bir rehber yoksa muhasebe politikası aşağıdaki şekilde seçilir⁷⁵;

- a. Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun
- b. Güvenilir mali bilgilerin üretilmesini sağlayan,

⁷⁴ IASB; "IFRS for SMEs" s:44

⁷⁵ IASB; s: 49

- c. İşletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren,
- d. İşlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik özünü de yansıtan,
- e. Tarafsız,
- f. İhtiyatlı,
- g. Tüm önemli yönlerden, eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış, nitelikte olmasını sağlamalıdır.

2.2.1.2 Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

Bir UMS/UFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında; işletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Bir UMS/UFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır⁷⁶.

2.2.1.3 Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

KOBİ'ler için UFRS uygulanması sonucunda meydana gelen muhasebe politikalarındaki değişiklikler, bu standartta yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde uygulanmalıdır.

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak aşağıdaki hallerde değiştirebilir⁷⁷:

- a) Bir UMS/UFRS tarafından gerekli kılınıyorsa veya
- b) İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda

⁷⁶ IASB; "IFRS for SMEs" s:49

⁷⁷ Deloitte Academy, s:24

daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise

Aşağıdaki hususlar muhasebe politikasında değişiklik olarak değerlendirilmez⁷⁸;

- a) Geçmişte de var olan bir işlem için cari dönemde bu işlemin özellikleri değiştiği için farklı bir muhasebe politikasının uygulanmaya başlanması
- b) Daha önceden hiç olmayan ya da çok önemsiz oranda gerçekleşen bir işlem için ilk defa bir muhasebe politikasının uygulanması.

2.2.1.4 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

a) Yeni bir standardın uygulanması sonucunda meydana gelen muhasebe politikalarındaki değişiklikler, bu standartta yer alan geçiş hükümlerine (eğer varsa) uygun bir şekilde uygulanmalıdır.

b) Eğer belirli geçiş hükümleri bulunmuyorsa, muhasebe politikasındaki (zorunlu olarak veya ihtiyari olarak yapılan) değişiklik, mümkün olmadığı durumlar hariç, geriye dönük olarak (karşılaştırmalı tutarların düzeltilmesi ile) muhasebeleştirilir⁷⁹.

2.2.1.5 Geçmişe Dönük Uygulama

Muhasebe politikalarında değişikliklerin uygulanması KOBİ finansal raporlama standardı hükümlerindeki bir değişimden kaynaklanan muhasebe politikası, geçiş hükümlerine göre düzeltilir. UMS 39 uygulamasına geçilmesinde UMS 39 un geçiş hükümleri, diğer politika değişiklikleri geçmişe dönük olarak uygulanır⁸⁰.

⁷⁸ IASB; Exposure Draft of a Proposed, s: 56

⁷⁹ Alexander, D. Britton, Jorissen, A. "International Financial Reporting and Analysis", (3rd Edition), Thomson Learning 2007, s: 52

⁸⁰ Akdoğan, s:17

İşletme her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.

Geçmişe yönelik düzeltme konusunda ki istisnalar⁸¹:

- Eğer mali tablolardaki bir ya da birkaç döneme ait etkileri bulmak çok külfetli ve zor ise, yeni politika geçmişe yönelik düzeltmenin mümkün olduğu en eski dönemden itibaren uygulanmalıdır(bu dönem cari dönem olabilir). Böyle bir durumda her bir özkaynak kalemi için bir açılış düzeltmesi yapılır.
- Eğer mali tablolarda cari döneme ilişkin kümülatif etkinin hesaplanması pratik değilse bu durumda geçmiş dönemlere ilişkin rakamlar mümkün olan en eski dönemden itibaren gelir tablosunu üzerinde düzeltilir.

2.2.1.6 Açıklamalar

Muhasebe politikasının ilk defa uygulandığı durumlarda yapılması gerekli açıklamalar⁸²;

- a) Standart yada standart yorumunun adı
- b) Varsa değişikliğin ilgili geçiş hükümlerine göre yapıldığı ve bu geçiş hükümlerinin bir açıklaması ve gelecekte etkisi olabilecek geçiş hükümleri
- c) Muhasebe değişikliğinin içeriği
- d) Cari dönem ve mali tablolarda sunulan her dönem için ilgili hesaplar üzerindeki etkisi ve hisse başına kadarki değişim
- e) Sunulan dönemlerden önceki dönemlere ilişkin etkisi

⁸¹ Deloitte Academy, s:26

⁸² TMSK, 'TMS 8, TMSK Yayınları,2009, s:309

- f) Eğer geçmiş dönemlere ait düzeltme belirli bir dönem için pratik değilse bunun sebepleri ve açıklaması ve değişikliğin nasıl ve hangi dönemlerden uygulandığının belirlenmesi.

Muhasebe politikasında kendi isteği ile değişiklik yapıldığı zaman yapılması gerekli açıklamalar⁸³;

- a) Muhasebe değişikliğinin içeriği
- b) Yeni politikanın neden daha doğru ve anlamlı mali tablolar üretilmesini sağladığı
- c) Cari dönem ve mali tablolarda sunulan her dönem için ilgili hesaplar üzerindeki etkisi ve hisse başına kadarki değişim
- d) Sunulan dönemlerden önceki dönemlere ilişkin etkisi
- e) Eğer geçmiş dönemlere ait düzeltme belirli bir dönem için pratik değilse bunun sebepleri ve açıklaması ve değişikliğin nasıl ve hangi dönemlerden uygulandığının belirlenmesi.

2.2.2 Muhasebe Tahminleri

2.2.2.1 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir⁸⁴. Örneğin; şüpheli alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde finansal tablolara yansıtılır. Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma şekillerine yönelik tahminlerin tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin

⁸³ TMSK, 'TMS 8, TMSK Yayınları, 2009, s:309

⁸⁴ Orhan Çelik, 'KOBİ'ler İçin TFRS'na Genel Bakış', s:11

amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır⁸⁵.

2.2.2.2 Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir. Yukarıda açıklanan değişiklikler dışında, bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır⁸⁶:

2.2.2.3 Açıklamalar

Cari dönem faaliyet sonucuna bir etkisi olan veya sonraki dönemlere etkisi olması beklenen bir muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliği ve tutarı finansal tablo dipnotlarında, gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahminin mümkün olmadığı haller dışında, ayrı ayrı açıklanır⁸⁷.

Gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahmininin mümkün olmamasından ötürü açıklama yapılmıyorsa, İşletme bu durumu belirtir.

2.2.3 Hatalar

2.2.3.1 Geçmişe Dönük Hataların Düzeltilmesi

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, UFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde

⁸⁵ Pricewaterhousecoopers, ' KOBİ'ler için UFRS Kılavuzu' s:10

⁸⁶ Alpman, s: 7

⁸⁷ Deloitte Academy, s: 30

düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir⁸⁸.

Geçmişe dönük hatalar⁸⁹;

- a) Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek
- b) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.

Geçmişe Dönük Yeniden Düzenlemelere İlişkin İstisnalar⁹⁰;

- Hataya ilişkin karşılaştırma amacıyla sunulmuş olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin hesaplanmadığı durumlarda, işletme, geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve özkaynaklarının açılış tutarlarını yeniden düzenler (bu cari dönem de olabilir).
- Eğer mali tablolarda dönemin başlangıcındaki kümülatif etkinin hesaplanması pratik değilse bu durumda geçmiş dönemlere ilişkin rakamlar mümkün olan en eski dönemden itibaren gelir tablosu üzerinde düzettilir.

2.2.3.2 Açıklamalar

İşletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır⁹¹;

- a) Geçmiş dönem hatalarının niteliği

⁸⁸ IASB, IFRS for SMEs, s: 52

⁸⁹ Pricewaterhousecoopers, ' KOBİ'ler için UFRS Kılavuzu' s:10

⁹⁰ Deloitte Academy, s:32

⁹¹ IASB, IFRS for SMEs, s: 53

b) Mali tablolarda sunulan her dönem için ilgili hesaplar üzerindeki etkisi ve hisse başına kardaki değişim

c) Finansal tablolarda yer alan en eski dönemin başına ilişkin düzeltme tutarı,

d) Geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanamadığı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği.

2.3 FİNANSAL ARAÇLAR

2.3.1 Amaç ve Kapsam

Finansal araçlara üç standartta yer verilmiştir: UMS 32, borçların özkaynaktan ayrıştırılması ve netleştirme ile ilgili standart; UMS 39, muhasebeleştirme ve ölçüm ile ilgili kuralları içeren standart ve UFRS 7, yapılması gereken açıklamalara yönelik hükümleri içeren standart. Bu bölümler ; UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7 paralelinde ancak sınıflandırmalar değiştirilerek ve ölçme kuralları daha basitleştirilerek düzenlenmiştir. Finansal varlık ve finansal borçların muhasebeleştirilmesi, bilanço dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanmasına ilişkin hususlar bu bölümde yer almıştır⁹². Bu üç standardın amacı; finansal araçların borç veya özkaynak olarak sunulmaları, netleştirme, muhasebeleştirme, bilanço dışı bırakma, ölçüm, finansal riskinden korunma muhasebesi ve kamuoyunu aydınlatma dâhil olmak üzere tüm yönleriyle finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri saptamaktır⁹³.

Bu standartların kapsamı geniştir. Bu standartlar, alacaklar, borçlar, bono ve hisse senedi yatırımları, krediler ve türevler dâhil olmak üzere finansal araçların tüm çeşitlerini kapsamaktadır. Bu standartlar ayrıca finansal olmayan varlıkların (ticari eşya gibi) nakit ödeme veya diğer

⁹² Akdoğan, s:18

⁹³ Akgül ve Akay. S:158

finansal araçla alınıp satılması için yapılan belli sözleşmeleri de kapsamaktadır⁹⁴.

2.3.2 Finansal Araçların Tanımı ve Sınıflandırılması

2.3.2.1 Tanım

Finansal araçlar, nakit veya bir başka finansal varlığı elde etme hakkı veya elden çıkarma yükümlülüğü doğuran sözleşmeye dayalı hak veya yükümlülüklerdir. Finansal olmayan araçların, gelecekte elde edilecek nakit akışları ile daha dolaylı ve sözleşmeye dayalı olmayan ilişkisi mevcuttur.

Finansal varlık; nakit, bir sözleşmeden doğan nakit veya başka bir finansal varlığı elde etme hakkı; potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullar altında başka bir işletmeyle nakit ya da başka bir finansal varlığı veya yükümlülüğü takas etmek için sözleşmeden doğan hak; veya başka bir işletmenin özkaynak aracıdır⁹⁵.

Finansal borç; başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık veya potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya finansal borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için yapılan sözleşmeden doğan yükümlülüktür⁹⁶.

2.3.2.2 Finansal Araçların Sınıflandırılması

Finansal araçların UMS 39'a göre sınıflandırılması, ilk ölçümden sonraki ölçüm işlemleri ve ölçüm farklarının kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi açısından önemlidir. UMS 39'a göre finansal araçların dört çeşit sınıflandırılması vardır⁹⁷:

- Satılmaya hazır,
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,

⁹⁴ Pricewaterhousecooper, 'UFRS Cep Kılavuzu, s: 11

⁹⁵ Georgette T. Bailey; Ken Wild, 'IAS: a Guide to Preparing Accounts' The Institute of Chartered Accountants, s: 629, 2008

⁹⁶ TMSK, 'TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum' s:5

⁹⁷ Deloitte Academy, s: 182

- Kredi ve alacaklar
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar.

2.3.2.3 Muhasebeleştirilme ve Bilanço Dışı Bırakma

Muhasebeleştirilme: Finansal varlıklar ve yükümlülükler, tarafların araçlara ilişkin yapılan sözleşme hükümlerine tabi olması durumunda muhasebeleştirilir. Örneğin; türev araçlar daha önceden nakit bir ödeme yapılmasa dahi bu nedenden dolayı muhasebeleştirilir⁹⁸.

Finansal varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilme koşulları oldukça basittir. İşletme, bir finansal varlık veya borcu, sadece ve sadece, ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı koşullarına taraf olduğu durumlarda bilançosuna yansıtır.

Bilanço dışı bırakma: Finansal varlıkların ve finansal borçların bilanço dışı bırakılması, bir finansal varlığı veya borcu işletmenin bilançosundan çıkarması ile ilgili kullanılan bir terimdir. Finansal varlık aşağıda belirtilen durumlarda bilanço dışı bırakılır⁹⁹:

- Finansal varlıktan elde edilen nakit akımlarına ilişkin sözleşmeye tabi hakların süresi dolduğunda ya da bu haklar ödendiklerinde,
- İşletme finansal varlıkla ilişkili tüm önemli kazanımları ve riskleri bir başka tarafa devrettiğinde, veya
- İşletmenin finansal varlıkla ilişkili tüm önemli kazanımları ve riskleri elinde bulundurmasına rağmen varlığın satışını, tek taraflı olarak kullanabilen ve devir işlemine ek sınırlamalar getirme ihtiyacı duymayan, ilişkili olmayan üçüncü bir tarafa devrettiğinde.

⁹⁸ IASB; Exposure Draft of a Proposed, s: 63

⁹⁹ Pricewaterhousecoopers, 'KOBİ'ler için UFRS Kılavuzu' s:15

2.3.2.4 Finansal Araçların Ölçülmesi

İlk kez ölçüm:

Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi varlığın alımıyla doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur¹⁰⁰.

Müteakip ölçüm:

- Aşağıdaki şartların karşılanması durumunda finansal araçlar, maliyet değerinden değer düşüklüğü zararı düşülmüş olarak muhasebeleştirilebilirler (senetler, krediler, alacaklar ve borçlar gibi) ¹⁰¹.

- Belirlenen bir vadesi vardır veya talep edildiğinde ödenir, belirlenen vade tarihinde/öncesinde, ihraç edildiği anda karşılığında alınan/verilen karşılık tutarının tümünün ya da büyük bir kısmının geri ödenmesini gerektirir,
- Hamiline, sabit tutarda sabit oranlı bir getiri, kote edilen veya gözlemlenebilen tek bir faiz oranına eşit değişken bir getiri, veya yukarıda belirtilenlerin bir birleşimi olan bir getiri sağlar,
- Hamilinin anaparayı veya onunla ilişkilendirilen faizi kaybetmesine yol açacak bir sözleşmeye tabi bir yükümlülüğü yoktur,
- İhraç edenin borcu önceden ödemesine ya da hamiline gelecekteki olaylara bağlı olmayan yükümlülükleri vadesinden önce ihraç edene karşı ertelemesine izin veren sözleşmeye tabi yükümlülükleri vardır

¹⁰⁰ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu 'TMS'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi', Mali Çözüm dergisi, 86: s:69, Mart- Nisan 2008.

¹⁰¹ Alpman, s: 9

- Yukarıda belirtilen şekilde değişken oranlı bir getiri ve/veya geri ödeme hükümleri haricinde şarta bağlı getiri veya geri ödeme hükümleri yoktur.

- Finansal araçlar aşağıdaki durumların karşılanması durumunda maliyetinden değer düşüklüğü düşülmüş değeriyle ölçülebilir¹⁰²:

- Nakit olarak bir ödeme yapılamadığı durumlarda
- Finansal araçların uygulanmasında maliyet ya da itfa edilmiş maliyetinden değer düşüklüğü düşülmüş değeriyle muhasebeleştirilme şartlarını karşılamalarının beklendiği durumlarda
- Finansal araçların başlangıç muhasebeleştirmesinde maliyet değerinden belirlendiği durumlarda

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

Diğer finansal varlıklar kar veya zarar içinde gösterilen gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür.

2.3.3 Finansal Riskten Korunma Muhasebesi

Finansal riskten korunma muhasebesi, bir finansal araç kullanılarak (genellikle bir türev araç) finansal riskten korunma konusu kalem ile ilgili risklerin bir kısmını veya tamamını bertaraf etme işlemidir. Finansal riskten korunma muhasebesi, finansal riskten korunma konusu kalemine veya finansal riskten korunma aracına ait kayıp ve kazançların zamanlamasını değiştirerek, bunların aynı dönem içerisinde kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmesine imkân sağlar¹⁰³.

¹⁰² TMSK, 'TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm' s:9

¹⁰³ Mısırlıoğlu, s:74

Sadece aşağıdaki durumlarda finansal riskten korunma muhasebesine (finansal riskten koruma aracı ile finansal riskten korunan kalemlle ilişkilendirilen kazanç ve zararların eşleştirilmesi işlemine) izin verilir¹⁰⁴:

- İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen borç aracının faiz riski oranı,
- Oldukça muhtemel tahmini bir işlemle veya kesin bir taahhülle ilişkilendirilen döviz kuru veya faiz oranı riski,
- Tutulan bir ticari malın fiyat riski veya ticari malın satışı veya alımı için yapılan kesin bir taahhüt veya yurtdışındaki bir işletmenin net yatırımındaki bir ticari malın fiyat riski, ya da yurtdışındaki bir işletmenin net yatırımıyla ilişkilendirilen döviz kuru riski.

Bu standart, sadece finansal riskten korunma aracının aşağıdaki kayıt ve şartlara sahip olması durumunda finansal riskten korunma muhasebesine izin verir¹⁰⁵:

- finansal riskten korunma aracının faiz oranı takası, döviz takası veya yabancı para birimi üzerinden vadeli (forward) işlem takas sözleşmesi veya riskin elenmesine büyük ölçüde etkin olması beklenen ticari mal ile aynı ticari mala endekslenmiş vadeli işlem (forward) takas sözleşmesi olmalıdır,
- raporlayan işletmenin haricindeki bir tarafı içermesi, finansal riskten korunma araç tutarının, korunan kalemin anapara veya türev ürün tutarının belirtilmiş tutarına eşit olması,
- Aşağıdakilerden daha geç olmayan bir vade tarihinin belirtilmiş olması,

- Korunan finansal aracın vadesinden,

¹⁰⁴ TMSK, 'TMS 39', s:24

¹⁰⁵ IASB, 'IFRS for SMEs', s: 73

- Ticari malın alım taahhüdünün yerine getirilmesi beklenen tarihten veya
 - Korunan gerçekleşmesi büyük ölçüde muhtemel yabancı para veya ticari mal işlemlerinin ortaya çıkma tarihinden
- Herhangi bir peşin ödeme, erken sonlandırma veya uzatma özelliğinin olmaması

2.3.4 Açıklamalar

Bilanço kalemlerinin açıklaması, varlık ve yükümlülüklerinin farklı ölçüm esasları arasındaki ayırımı ile muhasebeleştirilen toplam tutarı göstermelidir.

Bilanço dışı bırakma işlemi için işletme, varlıkların niteliğini, kazanım ve riskleri, defter değerleriyle birlikte gösterilen teminatları da açıklamalıdır.

Her ölçüm esası için finansal araçlarla ilişkilendirilen net kazanç ve zararların açıklaması, gelir tablosu ve özkaynak kalem notlarında yapılır.

Finansal riskten korunma muhasebesi her bir finansal riskten korunma işlemi için, finansal riskten korunma türünü ve risklerin tanımı ve niteliğini belirtmek suretiyle ayrı olarak açıklanacaktır¹⁰⁶.

2.4 STOKLAR

2.4.1. Tanımlar

Stoklar; satılmak üzere elde tutulan ticari mal, mamul gibi stok kalemleriyle, üretimde bulunan henüz üretimi tamamlanmamış yarı mamuller veya tamamlanmamış hizmet maliyetleri ile işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini ve üretim sürecinde ya da hizmet

¹⁰⁶ Bailey and Wild; s:682

sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkları içerir¹⁰⁷.

Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder¹⁰⁸.

Gerçek uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır¹⁰⁹.

2.4.2 Kapsam

Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır¹¹⁰:

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri
- b) Finansal araçlar
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz¹¹¹:

- a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman,

¹⁰⁷ Akgül ve Akay, s:56

¹⁰⁸ IASC Foundation(2009), 'Training Material for the IFRS for SMEs; **Modül 13 Inventories**' s: 3

¹⁰⁹ IASC Foundation, S:3

¹¹⁰ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:55

¹¹¹ IASB, IFRS for SMEs, s:76

bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

- b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdıkları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır

2.4.3 Değerleme ve Maliyet

2.4.3.1 Stokların Değerlemesi

Stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer için normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder¹¹².

2.4.3.2 Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir¹¹³.

- ❖ **Satın Alma Maliyeti:** Alış fiyatı, gümrük vergileri, diğer fonlar, taşıma ve alım ile doğrudan ilişkili maliyetleri içerir. İskontolar, indirimler veya benzeri kalemler satın alma maliyetinden düşülür.
- ❖ **Dönüştürme Maliyeti:** Doğrudan işçilik gibi, üretilen birim adedi ile doğrudan bağlantılı maliyetleri içerir. Malzemelerin nihai ürünlere dönüştürülmesi sırasında karşılaşılan ve sistematik olarak ürünlerin üzerine dağıtılan sabit ve değişken maliyetleri içerir. Sabit maliyetlerin dönüştürme maliyet dağıtımında,

¹¹² Peter G. Cassidy. 'Practical Guide to the Financial Reporting Standard for SMEs', 2.Edition, Tolley's Accountancy Series, s: 321, 2007

¹¹³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:56

tesislerin normal kapasitede, çalışacağı varsayılır. Düşük kapasitede üretim veya tesisin çalışmaması gibi durumlarda, her birime tahsis edilen sabit maliyet arttırılmamalıdır.

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

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir¹¹⁴:

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

2.4.3.3 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir¹¹⁵.

¹¹⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:57

¹¹⁵ Akdoğan, s:20

Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez¹¹⁶.

2.4.3.4 Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

“UMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu Standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir¹¹⁷.

2.4.3.5 Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır.

Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir¹¹⁸.

2.4.4 Maliyet Yöntemleri

Bir işletme, benzer özelliklere ve işletme için benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmalıdır. Türü ve kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi bir dönemden diğer bir döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır¹¹⁹.

¹¹⁶ Pricewaterhousecooper, **UFRS** Cep Kılavuzu, s: 43

¹¹⁷ TMSK, ‘TMS 2 Stoklar’ s:6

¹¹⁸ Pricewaterhousecooper, s: 43

¹¹⁹ Orhan Çelik, ‘KOBİ’ler İçin TFRS’na Genel Bakış’, s:18

2.4.4.1 Her Bir Varlığa İlişkin Özel Maliyet

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur¹²⁰.

2.4.4.2 İlk Giren İlk Çıkar (FİFO)

İlk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır¹²¹.

2.4.4.3 Son Giren İlk Çıkar (LİFO)

KOBİ'ler için UFRS'de stokların son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre maliyetlendirilmesine izin verilmemiştir¹²².

2.4.4.4 Ağırlıklı Ortalama Maliyet

Her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir¹²³.

2.4.5 Değer Düşüklüğü Karşılığı

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda

¹²⁰ TMSK 'TMS 2' s:8

¹²¹ Mehmet Özbirecikli, **Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara 2005, s:53

¹²² IASB, IFRS for SMEs, s: 79

¹²³ IASB, s: 78

geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır¹²⁴.

Üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler için bunların kullanılacağı mamullerin, maliyet bedeli veya daha fazlasına satılması bekleniyorsa, değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaz.

2.4.6 Açıklamalar

Stoklara ilişkin yapılması gereken açıklamalar şu şekildedir¹²⁵:

- Muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış şekilde ayrı ayrı tutarları
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı
- Ayrılan değer düşüklüğü karşılığı tutarı
- Konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılığı tutarı ve bunun oluşmasına neden olan koşullar
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri

2.5 İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE İŞ BİRLEŞMELERİ VE ŞEREFİYE

2.5.1 İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölüm iştiraklerin konsolide finansal tablolardaki ve bir veya daha fazla iştirakte yatırımı bulunan ama bir ana ortaklık olmayan bir yatırımcının

¹²⁴ Pricewaterhousecooper, 'Manual of Accounting – IFRS for the UK', the Definitive Guide for the UK users of IFRS, s: 457, 2005

¹²⁵ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:60

finansal tablolarındaki iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları belirler¹²⁶.

2.5.1.1 Tanım

İştirak: Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir¹²⁷.

2.5.1.2 Önemli Etki

Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına kontrol edememe gücünü ifade etmektedir. Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda önemli etkisi bulunduğu kabul edilir. % 20'sinden daha azına sahip ise yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir¹²⁸.

Aşağıdaki hususların bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir yatırımcı işletmenin "önemli etkisinin" bulunduğu kabul edilir¹²⁹:

- a) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme;
- b) Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma;
- c) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- d) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi veya
- e) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

¹²⁶ IASB, 'IFRS for SMEs' s:84

¹²⁷ Ümit Ataman, Muhasebe Cilt 1- **Muhasebede Dönemiçi İşlemleri**. 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2005. s:217

¹²⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:254

¹²⁹ IASB, s:104

2.5.1.3 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi

İştirakler maliyet modeli (maliyetten birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkarılarak), veya özkaynak metodu (UMS 28, İştiraklerdeki yatırımlara konu olan prosedürleri takiben) kullanılarak ya da makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilirler¹³⁰.

Yatırımcının konsolide olmayan (solo) finansal tablolarında iştiraklerdeki yatırımlar UMS 39 finansal varlıklara uygun olarak maliyet değeri üzerinden gösterilmelidir.

İştirakler, eğer 'Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler': UFRS 5'e göre, satış amacıyla elde tutulan varlıklar kriterlerini sağlamıyorsa özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilirler.

Özkaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir, sonraki dönemlerde ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır¹³¹.

İştirak yatırımları bilançoda ayrı bir satır ve duran varlık olarak sınıflandırılır (birleşme işleminden kaynaklanan şerefiye tutarını içerecek şekilde). İştiraklerdeki yatırımlar UMS 39'da, 'Finansal araçlar: muhasebeleştirme ve ölçümleme', yer alan değer düşüklüğü göstergelerinin varlığı durumunda UMS 36'da, 'Varlıklarda Değer Düşüklüğü', belirtilen değer düşüklüğü kurallarına göre test edilir¹³².

Bir yatırımcının iştirakindeki payına düşen zararın defterlerdeki yatırım tutarını aşması durumunda; yatırımcının iştirake fon aktarma yükümlülüğü ya da destek verme taahhüdü bulunmadığı durumlarda yatırımın defterlerdeki değeri sıfıra indirilir. İlave zararın muhasebeleştirilmesine son verilir.

¹³⁰ TMSK, 'TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar', s:4

¹³¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:255

¹³² Pricewaterhousecooper, 'KOBİ'ler için UFRS', s: 22

2.5.2 İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Bu bölüm hükümleri, konsolide finansal tablolardaki ve bir veya daha fazla iş ortaklığında payı bulunan ama bir ana ortaklık olmayan bir yatırımcının finansal tablolarındaki iş ortaklıklarının muhasebesine uygulanır.

2.5.2.1 Tanım

İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir¹³³.

2.5.2.2 İş Ortaklıklarının Çeşitleri

İş ortaklıkları üç gruba ayrılır:

- Müştereken kontrol edilen faaliyetler,
- Müştereken kontrol edilen varlıklar
- Müştereken kontrol edilen işletmeler,

Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler: Bazı iş ortaklıklarının faaliyetleri bir şirketin, ortaklık veya başka bir işletmenin veya ortak girişimcilerin kendilerinden ayrı bir finansal yapının kurulmasından ziyade, ortak girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımını gerektirir. Her ortak girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını taşır. Ayrıca, kendi masraflarına ve borçlarına katlanır ve kendi yükümlülüğünü temsilen finansman sağlar. İş ortaklığının faaliyetleri ortak girişimcinin çalışanları tarafından ortak girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. İş ortaklığı sözleşmesi genellikle ortak ürünün satış hasılatının ve yapılan ortak giderlerin ortak girişimciler arasında paylaşılmasına imkan sağlar¹³⁴.

¹³³ Akdoğan, s:20

¹³⁴ TMSK, 'TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar' s:3

Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki katılım payları ile ilişkili olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır¹³⁵:

- Kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler ve
- Katlandığı giderler ile iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki payı.

Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar: Bazı iş ortaklıkları, müştereken kontrol ile birlikte çoğu kez iş ortaklığının amaçları için iş ortaklığına verilmiş veya bunun için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan, ortak girişimcilerin bir ya da daha fazla varlığının ortak mülkiyetini kapsar. Varlıklar, ortak girişimcilere yarar sağlamak için kullanılır. Her bir ortak girişimci, varlıklardan elde edilen hasılat üzerinden pay alabilir ve her biri üstlenilen giderlerden mutabık kalınmış bir kısmına katlanır.

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır¹³⁶:

- Varlığın niteliğine göre sınıflandırılmış olarak, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı,
- Üstlendiği yükümlülükleri,
- İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı,
- İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerindeki katlandığı payı,
- İş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri

Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler: Müştereken kontrol edilen bir işletme, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektirir. İşletme, ortak

¹³⁵ IASB, IFRS for SMEs, s:85

¹³⁶ Deloitte Academy, s: 321

girişimcilerin arasındaki sözleşmeye bağlı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet gösterir¹³⁷.

2.5.2.3 İş Ortaklıklarındaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Müşterek kontrol edilen işletmelerde ölçüm; maliyet yöntemine, özkaynak yöntemine, oransal konsolidasyon yöntemine ya da kar veya zarar içinde gösterilen gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre yapılır¹³⁸.

Bir ortak girişimci, bağlı ortaklıklarda yatırımları olup olmadığına veya finansal tablolarını konsolide finansal tablolar olarak tanımlayıp tanımlamadığına bakılmaksızın, müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payını oransal konsolidasyon için öngörülen iki raporlama şeklinden birini kullanarak finansal tablolarına yansıtır.

Oransal konsolidasyon yöntemine alternatif olarak ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki payını özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.

İştirak eden şirket tarafından müştereken kontrol edilen işletmeye yapılan varlık devrinden kaynaklanan kar ve zararlar varlık ile ilgili önemli risk ve getirilerin iş ortaklığına devredilmediği, kar ve zararın güvenilir bir şekilde ölçülemediği ya da ticari işlemin özünün gerçekleşmediği durumlar haricinde, ortak girişimcinin payı oranında tahakkuk ettirilmelidir. İştirak eden şirket, söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğraması durumunda ise değer düşüklüğü zararının tümünü muhasebeleřtirmelidir¹³⁹.

2.5.2.4 Açıklamalar

İş ortaklığına ilişkin taahhütlerin toplam tutarı, iş ortaklığındaki payların bir listesi ile bu payların türleri ve müşterek kontrol edilen işletmelerdeki paylarını muhasebeleştirmede kullandığı yöntem için açıklama

¹³⁷ TMSK, 'TMS 31', s:8

¹³⁸ Pricewaterhousecooper, KOBİ'ler İçin UFRS' s: 22

¹³⁹ TMSK, s:9

yapılmalıdır. İş ortaklığı ile ilişkilendirilen koşullu borçlar, ortak girişimcinin koşullu borçlarından ayrı olarak açıklanmalıdır¹⁴⁰.

2.5.3 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

Bu bölüm; işletme birleşmelerinin muhasebesine uygulanır. Edinenin belirlenmesi, işletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve bu maliyetin edinilen varlıklara ve üstlenilen borçlar ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara tahsis edilmesi konularını düzenler.

2.5.3.1 Tanım

İşletme birleşmeleri teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. Tüm işletme birleşmelerinde, bir şirket (satın alan) bir veya birden fazla işletmenin veya teşebbüsün (satın alınan) kontrolünü ele geçirir. Kontrol, işletmenin operasyonel ve finansal kararlarında söz sahibi olmak ve bundan doğacak ekonomik faydadan yararlanmaktır¹⁴¹.

İşletme birleşmeleri birçok yapıda olabilir. UFRS işlemin yasal formundan ziyade özüne bakar. İşlemden bulunan taraflar arasında birçok işlem gerçekleşmesi durumunda durum değerlendirilip genel sonuç dikkate alınır. Örneğin, başka bir işlemin tamamlanması şartına bağlı bir işlem bağlantılı olarak düşünülebilir. İşlemlerin ne zaman ilişkilendirilmesi gerektiği ile ilgili değerlendirme yapılması gerekir.

Müşterek yönetime tabi işletme birleşmeleri KOBİ'ler için UFRS kapsamında değildir¹⁴².

¹⁴⁰ Alpman

¹⁴¹ Fikret Otlı, Yusuf C. Çukacı, "Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi: 21, s:111, Ocak 2007

¹⁴² Pricewaterhousecooper, KOBİ'ler için UFRS', s:22

2.5.3.2 İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Tüm işletme birleşmeleri satın alma yöntemi ile muhasebeleştirilir. Satın alma yöntemi aşağıdaki şekilde özetlenebilir¹⁴³:

- Edinen işletmenin belirlenmesi
- Birleşme tarihinin belirlenmesi
- Edinilen tanımlanabilir varlıkların, tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi
- Edinilen için ödenen bedelin finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi
- Şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi

Satın alma yöntemi birleşme işleminde edinen işletmenin bakış açısını yansıtır. İlk olarak, işleme taraf olanlardan biri edinen işletme olarak varsayılır.

Edinen, edinilen varlıkların ve yükümlülüklerin makul değerini, şerefiyeyi ve kontrol gücü olmayan payların değerini birleşme tarihi (kontrolün edinen işletmeye geçtiği tarih) itibarıyla ölçer.

İşletme birleşme maliyeti, verilen varlıkların değişim günündeki makul değeri, katlanılmış olan yükümlülükleri, satın alan tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçları ve direk ilişkilendirilebilir maliyetleri içerir. Bu maliyetlerin dağıtımı, satın alma tarihinde, edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlık, borçları ve şarta bağlı yükümlülüklerini makul değeri ile muhasebeleştirerek gerçekleştirilir. Satış amaçlı elde

¹⁴³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:28

tutulan varlıklar, satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş makul değerinden gösterilir¹⁴⁴.

Edinilen kalemleri muhasebeleştirme kriterleri aşağıda belirtilmiştir¹⁴⁵:

- Maddi olmayan duran varlıklar dışındaki varlıklar; varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydanın iktisap eden işletme tarafından faydalanılmasının muhtemel olduğu ve varlıkların makul değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda;
- Şarta bağlı yükümlülükler dışındaki yükümlülükler, işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacağı ve borçların makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda ve
- Maddi olmayan duran varlıklar ya da koşullu yükümlülükler makul değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilmelidir.

2.5.3.3 Şerefiye

Şerefiye (elde etme maliyetinin edinen işletmenin varlıkları, borçları ve koşullu yükümlülükleri makul değerlerindeki payından fazla olan tutarı) alım tarihinde, maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır.

İlk muhasebeleştirilmesinden sonra, şerefiye, maliyetten, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir. Şirket yönetiminin şerefiyenin faydalı ömrünü belirleyemediği durumlarda faydalı ömür 10 yıl olarak dikkate alınır. Negatif şerefiye yönetimin tanımlanabilir

¹⁴⁴ Ali Atilla Perek, 'Şirket Birleşmelerinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen ve Muhasebeleştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi ve İngiltere Tecrübesi' <http://www.tmsk.org.tr/makaleler>, Aralık 2009 s:5,

¹⁴⁵ TMSK, 'TFRS 3 İşletme Birleşmeleri', s:4

kalemleri ölçümlemesi ve işletme birleşmesinin maliyetini yeniden değerlendirmesinin ardından derhal gelir tablosuna kaydedilmelidir¹⁴⁶.

2.6 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

2.6.1 Tanım

Yatırım amaçlı gayrimenkul, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçları dışında, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir.

Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi)¹⁴⁷:

- a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak
- b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün; yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda mümkündür.

Bu sınıflandırma alternatifinin her bir gayrimenkul için ayrı ayrı uygulanması mümkündür. Ancak faaliyet kiralaması yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkı için bu alternatifin seçilmiş olması durumunda, yatırım

¹⁴⁶ Otlı ve Çukacı, s:119

¹⁴⁷ IASC Foundation(2009), 'Training Material for the IFRS for SMEs; **Modul 16: İvnesment Property**, s:5

amaçlı olarak sınıflandırılan tüm gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekir¹⁴⁸.

2.6.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

İlk kez ölçmede varlığın elde edilmesine ilişkin gerçeğe uygun değer ve varlığın alımıyla doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. İlk ölçümden sonraki ölçümlerde, yönetim yatırımlarını gerçeğe uygun değerinden veya maliyet değerinden muhasebeleştirme politikasını seçebilir. Bu muhasebe politikası, işletmenin tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için aynı olmalıdır¹⁴⁹.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir¹⁵⁰:

- a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin müteakip muhasebeleştirilmesinde aşağıdakilerden biri kullanılır¹⁵¹:

- Değer artış karları veya zararlarının gelir tablosunda muhasebeleştirildiği gerçeğe uygun değer yöntemi: UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul standardındaki ölçüm ve açıklama hükümleri uygulanır.
- Maliyet yöntemi: maddi duran varlık ile ilgili bilgiler uygulanır.

¹⁴⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:356

¹⁴⁹ IASB, IFRS for SMEs, s:89

¹⁵⁰ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:358

¹⁵¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:358

2.6.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferi

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece kullanımında değişiklik olduğu zaman yapılır. Söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir¹⁵²:

- a) Yatırım amaçlı gayrimenkulün sonradan sahibi tarafından kullanılmaya başlanması
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye aşlanması
- c) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul durumuna gelmesi
- d) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer veya bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması veya
- e) İnşa veya geliştirme sonrası yatırım amaçlı gayrimenkul durumuna gelmesi.

2.6.4 Açıklamalar

Bir işletme aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar¹⁵³:

- a) Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini mi uyguladığı
- b) Gerçeğe uygun değer yöntemini uygulaması durumunda; faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu gayrimenkul haklarının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu şekilde

¹⁵² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:362

¹⁵³ TMSK, 'TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller' s: 13

muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğunu.

- c) Makul değerin belirlenmesinde bağımsız ekspertiz kuruluşunun kullanılma derecesi
- d) Gayrimenkul yatırımın üzerindeki kısıtlamalar (haciz, ipotek vs.)
- e) Maliyet yöntemi ile ölçülen bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba satışı yapılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kâr veya zarar hesabında muhasebeleştirilen değişiklik toplamı.
- f) Gelir tablosunda yer alan aşağıdaki bilgiler ayrıca gösterilmelidir
 - i. Elde etme giderleri
 - ii. Kira geliri elde edilen gayrimenkulün bakım, onarım dahil tüm faaliyet giderleri
 - iii. Kira geliri elde edilmeyen gayrimenkulün bakım, onarım dahil tüm faaliyet giderleri
 - iv. Diğer Değişiklikler

2.7 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bir işletmenin mal veya hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklardır. Bu varlıklar bir yıldan veya işletmenin bir faaliyet döneminden fazla kullanım süresine sahiptir¹⁵⁴.

¹⁵⁴ Akdoğan, s:21

2.7.1 Amaç, Kapsam ve Tanımı

Amaç: finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir¹⁵⁵.

Kapsam: Bu bölüm IAS 16 Maddi duran Varlıklar standardı paralelinde düzenlenmiştir. Maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri ek maliyet ve çaba sarf etmeden ölçülemediği için maliyet bedeli ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilme ve ölçme esasları bu bölümde belirlenmiştir.

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

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz¹⁵⁶:

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

2.7.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır¹⁵⁷:

- a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

¹⁵⁵ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:148

¹⁵⁶ IASC Foundation(2009), 'Training Material for the IFRS for SMEs; **Modul 16: Property, Plant and Equipment**, s:3

¹⁵⁷ Deloitte Academy, s: 58

b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

İlk muhasebeleştirmede maddi duran varlıkların maliyetine; ıskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, varlığın satın alma fiyatı, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği sahanın restorasyonuna ilişkin maliyeti ve varlığı çalışabilir duruma getirilmesine ilişkin diğer maliyetler de dahil edilir. Ödemenin normal kredi vadesinin ötesine ertelenmesi durumunda maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir¹⁵⁸.

Yeni bir tesis açılmasıyla ilgili maliyetler, yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler ve yönetim giderleri ve diğer genel giderler maddi duran varlık maliyetlerine dahil edilmez. Bunlar oluştuklarında gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Maddi duran varlığa ilişkin parçaların yenilenmesi durumunda eğer yapılan yenilemenin işletmeye gelecekte fayda getirmesi bekleniyorsa, bu kalemin yenilenme maliyeti, ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine eklenir. Bu söz konusu değil ise tamir maliyeti olarak giderleştirilmelidir¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Alpman, s:11

¹⁵⁹ Pricewaterhousecooper, IFRS Cep Klavuzu' s:37

2.7.3 Elde Etme Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir¹⁶⁰:

- a) Satış iskontoları ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren iktisap fiyatını
- b) Varlığı, yönetimin amacı doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirmek için katlanılan maliyetlerin tümü
- c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük

Doğrudan varlıkla ilgili maliyetler aşağıdaki gibidir¹⁶¹:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler
- İlk teslimata ilişkin maliyetler
- Kuruluş ve montaj maliyetleri
- Test maliyetleri ve Mesleki Ücretler

¹⁶⁰ IASB, 'IFRS for SMEs', s: 93

¹⁶¹ IASB, s:94

2.7.4 Yeniden Değerleme

İşletme, maddi duran varlığın elde edinimi sonrası söz konusu varlık için maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemini kullanabilir.

Maliyet yönteminde maddi duran varlığın defter değerine ilişkin amortisman ve değer düşüklüğü zararları muhasebeleştirilir.

Yeniden değerlendirme yönteminde; doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen değer değişimleri ve kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklükleriyle birlikte varlığın değeri, rayiç değerinden yeniden değerlendirilir¹⁶².

Yeniden değerlendirme yönteminin kullanıldığı durumlarda, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına ilişkin hükümler uygulanmalıdır. Bu durum, defter değerinin bilanço tarihinde gerçeğe uygun değer kullanılarak belirlenen değerden büyük ölçüde bir farklılık göstermeyeceği sıklıkta yapılan düzenli değerlendirme uygulamalarını kapsar¹⁶³.

Yeniden değerlendirme yedekleri özkaynağın bir parçasıdır. Bu yedeklerin, varlığın satılması durumunda gelir tablosunda geri dönüşümü yapılmaz.

2.7.5 Amortisman

- ❖ Bir duran varlığın toplam maliyeti içindeki önemli kısımları ayrı ayrı amortisman tabi tutulabilir.
- ❖ Maddi duran varlıklar hizmet süreleri boyunca sistemli olarak amortisman tabi tutulurlar.
- ❖ Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan maddi duran varlıktan elde edilen faydaları yansıtmalıdır.

¹⁶² Akdoğan, s:21

¹⁶³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s: 151

- ❖ Amortisman gideri diğer bir varlık kaleminin maliyetini oluşturmamakça dönem gideri olarak muhasebeleştirilir¹⁶⁴.

2.7.5.1 Amortisman Tutarı ve Dönemi

Varlıklar, varlığın kalıntı değerinin ve varlığın ömrü ile ilişkili muhasebe tahminindeki değişikliğin göz önünde bulundurulması sonrası tahmini faydalı ömürleri boyunca amortisman tabi tutulurlar. Amortisman yöntemi varlığın ömrünü en iyi şekilde gösteren yöntem olmalıdır. Önem taşıyan ayrı unsurlar, ayrı olarak amortisman tabi tutulmalıdır¹⁶⁵.

Varlıklarla ilgili muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, varlığın faydalı ömrü süresince yapılan büyük çaplı bakım-onarım maliyetleri varlığın parçası olarak aktifleştirilir. Yenilenen parçaların defter değeri bilançodan çıkarılır.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır¹⁶⁶:

- a) Varlığın beklenen kullanımı
- b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma
- c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme
- d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

¹⁶⁴ IASB, IFRS for KOBİ, s:96

¹⁶⁵ TMSK, 'TMS 16:Maddi Duran Varlıklar' s: 12

¹⁶⁶ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:152

2.7.5.2 Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır¹⁶⁷.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü her yıl gözden geçirilmelidir ve değişiklikler muhasebe tahminindeki değişiklik olarak muhasebeleştirilmelidir.

2.7.5.3 Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, "UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler¹⁶⁸.

Değer düşüklüğü her raporlama tarihinde değerlendirilmeli ve cari dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bilanço dışı bırakma işlemi, elden çıkarma işleminde ya da varlıktan geleceğe yönelik ekonomik fayda beklenmediğinde yapılmalıdır. Bu durum kazanç veya zararların dönem karı veya zararında muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanabilir¹⁶⁹.

2.7.6 Açıklamalar

Ölçüm esası, amortisman yöntemleri, yararlı ömür, brüt defter değer ve birikmiş amortisman, satın alımları, elden çıkarmaları, elde edinimleri,

¹⁶⁷ TMSK 'TMS16' s:13

¹⁶⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:153

¹⁶⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:154

değer düşüklüklerini, amortismanı, döviz kuru değişim farklılıklarını ve diğer değişiklikleri gösteren mutabakatlar açıklanmalıdır¹⁷⁰.

2.8 ŞEREFIYE HARİCİNDE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Bu bölüm IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı paralelinde düzenlenmiştir. Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. Bu tür bir varlık, aşağıdaki durumlarda tanımlanabilir:

- Ayrılabilir olması,
- Sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

2.8.1 Amaç, Kapsam ve Tanım

Amaç: Bu Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir.

Kapsam: Bu Standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır¹⁷¹:

- ❖ UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında tanımlanan finansal varlıklar;
- ❖ Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Tanım: Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. Maddi olmayan duran varlığın tanımlanabilir kriterine uyması için, ayrıştırılabilir olması (satılabilir,

¹⁷⁰ Alpman, s: 12

¹⁷¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:339

devredilebilir, lisans altına alınabilir) veya sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekmektedir.

2.8.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, varlıklarla ilgili muhasebeleştirme kriterini sağlıyorsa varlık olarak muhasebeleştirilebilir¹⁷².

2.8.2.1 Ayı Olarak Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ilk olarak maliyet bedeliyle ölçülür. Maliyet, ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri ve varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, direkt olarak varlıkla ilişkilendirilebilen maliyet kalemlerini içerir¹⁷³. Bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödenmiş olan fiyat, varlıktan gelecekte ekonomik yararların elde edileceği varsayımı ile oluşur.

2.8.2.2 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili işletme içi bir araştırma geliştirme harcaması; bu harcama KOBİ'ler için UFRS'de belirtilen aktifleştirme kriterlerine uyan bir varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmadığı sürece giderleştirilir. Eğer yapılan harcama başka bir varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturuyorsa, o varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir¹⁷⁴.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklara dair maliyetlerin birçoğunun aktifleştirilmesine izin verilmez, bu nedenle gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Başlangıç maliyetleri, eğitim, taşınma ve reklam harcamaları araştırma için yapılan harcamalara örnek olarak verilebilir. İşletme içi yaratılan markalar, ticari

¹⁷² IASB, 'IFRS for SMEs' s: 99

¹⁷³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:342

¹⁷⁴ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 100

isimler, müşteri listeleri, yayın hakları ve benzer nitelikteki harcamalar, varlık olarak muhasebeleştirilemez.

2.8.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması

İki çeşit maddi olmayan duran varlık vardır¹⁷⁵:

➤ **Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar:**

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır.

➤ **Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar:**

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, değer düşüklüğüne uğramış olabileceklerine ilişkin bir belirti olduğunda, değer düşüklüğü açısından değerlendirilirler. Sınırsız faydalı ömre sahip veya henüz kullanılmayan maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı yıllık olarak ve değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir belirti olduğunda test edilir¹⁷⁶.

2.8.3.1 Kalıntı Değer

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:¹⁷⁷

- a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir;
- b) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve:

¹⁷⁵ TMSK, 'TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar', s: 19

¹⁷⁶ Ali Atilla Perek, ' **Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin İskonto Oranının UFRS Hükümlerine Göre Hesaplanması-I'**, Mali Çözüm Dergisi: 84, s:145, Kasım- Aralık 2007.

¹⁷⁷ TMSK, s: 19

- i. Kalıntı değeri bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir;
- ii. Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

2.8.4 Sonraki Dönemlerde Değerleme

Maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi olarak iki şekilde yapılır.

2.8.4.1 Maliyet Yöntemi

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir¹⁷⁸.

2.8.4.2 Yeniden Değerleme Yöntemi

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir¹⁷⁹.

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.

¹⁷⁸ TMSK, 'TMS 38' s:16

¹⁷⁹ TMSK, S:16

2.8.5 Açıklamalar

İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların ayrımı yapılmak suretiyle, her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için aşağıdaki hususlarda kamuoyuna açıklama yapılır¹⁸⁰:

- a) Yararlı ömrün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu; sınırlı ise yararlı ömür miktarı veya kullanılan itfa oranı;
- b) Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi;
- c) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile toplanmış olarak);
- d) Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri);
- e) Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin aşağıdaki detayları içeren mutabakatı:
 - i. İlaveler (işletme içinde oluşturulmuş, satın alınmış ve işletme birleşmesi sonrasında edinilmiş olanları ayrı göstererek)
 - ii. Elden çıkarmalar
 - iii. Dönem içinde değerlendirme düşüklüğü sonucu oluşan artış ve azalışlar
 - iv. Gelir tablosuna yansıtılan değer düşüklükleri
 - v. Dönem içindeki itfa payları

¹⁸⁰ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 102

vi. Yabancı para kur farkları

vii. Diğer değışiklikler

2.9 KİRALAMA İŞLEMLERİ

2.9.1 Kapsam ve Tanım

Kapsam: Bu bölüm kiralama işlemlerinin muhasebeleştirme esaslarını açıklar. Faaliyet kiralaması ve finansal kiralama konularını düzenler. IAS 17 paralelinde hazırlanmıştır¹⁸¹.

Bu standart aşağıdakiler hariç her türlü kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kullanılır¹⁸²:

- Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri
- Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları.
- Kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan gayrimenkuller
- Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan canlı varlıklar
- Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen canlı varlıklar

¹⁸¹ Akdoğan, s:22

¹⁸² IASB, 'IFRS for SMEs' s: 110

Tanım: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir¹⁸³.

2.9.2 Kiralamaların Sınıflandırılması

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Aşağıda yer alan kriterlerden en az biri mevcut ise kiralayan açısından bu kiralama finansal kiralamadır¹⁸⁴:

- Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;
- Kiracıya rayiç bedelin altında fiyattan satın alma imkanı tanınması
- Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması;
- Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve
- Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması.

¹⁸³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:163

¹⁸⁴ Bary J. Epstein; Abbas Ali Mirza, (2005); 'Interpretation and Application of International Accounting and IFRS' Willey IFRS. S:432

Aşağıdaki kriterlerden bir veya birkaç tanesinin mevcut olması durumunda da bu kiralama kiralayan açısından finansal kiralama¹⁸⁵:

- Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması;
- Kalıntı değerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması
- Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması

2.9.3 Kiralamaların Muhasebeleştirilmesi

2.9.3.1 Finansal Kiralamaların Muhasebeleştirilmesi

Finansal kiralama işleminde kiracı olan taraf ilgili varlık ve borçları kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile veya bugünkü değerinden daha az olanı hangisi ise o değerle finansal tablolarına kaydeder. Kiracı benzer varlıklar için uyguladığı amortisman politikasına göre veya daha kısa olması durumunda kiralama süresine göre amortisman ayırır. Kiracı kira ödemelerini finansman masrafları ve ödenmemiş borçların azalması olarak ayrıştırır. Kiralayanlar açısından finansal kiralalarda UMS 17 Kiralama İşlemleri uygulanır¹⁸⁶.

Finansal kiralama işlemlerinde, kiraya veren kişi kiraladığı varlığı net kiralama yatırımı tutarına eşit olacak şekilde muhasebeleştirir. Brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

2.9.3.2 Faaliyet Kiralamasının Muhasebeleştirilmesi

Faaliyet kiralamasında kiracı, başka bir sistematik yaklaşımın beklenen faydayı daha iyi yansıttığını düşünmedikçe, kira ödemelerini

¹⁸⁵ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 111

¹⁸⁶ TMSK, 'Kiralama İşlemleri' s: 9

doğrusal (eşit) olarak veya tahmini enflasyon oranı göz önünde bulundurularak yeniden yapılandırılıp kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir¹⁸⁷.

Kiralayanlar açısından faaliyet kiralamalarında kiralayanlar varlıklarını bilançolarında tutarlar ve kiralamadan elde edilen gelir, daha doğru gösterimi sağlayacak bir başka yöntemin olmaması durumunda doğrusal amortisman yöntemine kullanılarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Örneğin; bakım masrafları ve itfa gibi varlıkla ilişkilendirilen tüm maliyet ve giderler, gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

2.9.4 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

Bir satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı satıcı kiraya veren tarafından derhal gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, sözü edilen gelir ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir¹⁸⁸.

Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleşmesi durumunda, satıcı-kiraya veren, her türlü kar veya zararı derhal muhasebeleştirir.

2.9.5 Açıklamalar

Kiracı finansal kiralama işlemine ilişkin aşağıda yer alan açıklamaları yaparlar¹⁸⁹:

- a) Kiralama konusu her bir varlık için raporlama dönemi sonundaki net defter değeri.

¹⁸⁷ TMSK, 'TMS 17' s: 12

¹⁸⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:169

¹⁸⁹ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 112

b) Gelecekteki asgari kira ödemelerinin raporlama dönemi sonu itibariyle toplamaları ile bugünkü değerlerinin birbirleriyle mutabakatı. Buna ek olarak, gelecekteki asgari kira ödemelerinin raporlama dönemi sonundaki toplamaları ile bugünkü değerlerinin aşağıda yer alan her bir dönem itibariyle değeri:

- i. Bir yıldan az;
- ii. Bir yıldan fazla ve beş yıldan az;
- iii. Beş yıldan fazla

c) Kiracının, aşağıda bulunanları içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan, önemli kiralama işlemlerine ilişkin genel nitelikler:

- i. Koşullu kira ödemelerinin belirlenmesi esası
- ii. Yenileme veya satın alma opsiyonları ile fiyat ayarlama hükümlerinin mevcudiyeti ve koşulları ile
- iii. Temettü ödemeleri, ek borçlanma ve yeni kiralamalar gibi konularda kira anlaşmalarında yer alan sınırlamalar.

Kiracılar faaliyet kiralaması işlemine ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar¹⁹⁰:

a) İptal edilemeyen faaliyet kiralaması çerçevesinde aşağıda yer alan her bir dönem itibariyle ödenecek asgari kira ödemelerinin toplamı:

- i. Bir yıldan az;
- ii. Bir yıldan fazla ve beş yıldan az;

¹⁹⁰ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 115

- iii. Beş yıldan fazla
- b) Elde edilmesi beklenen asgari kira tutarlarının toplamı
- c) Kiracının, aşağıda bulunanları içeren ancak bunlarla sınırlı kalmayan, önemli kiralama işlemlerinin genel bir tarifi:
 - i. Koşullu kira ödemelerinin belirlenme esası
 - ii. Yenileme veya satın alma opsiyonları ile fiyat ayarlama hükümlerinin mevcudiyeti ve koşulları ile,
 - iii. Temettü ödemeleri, ilave borçlanma ve yeni kiralamar gibi konularda kira anlaşmalarında yer alan sınırlamalar.

2.10 KARŞILIKLAR VE KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER

2.10.1 Karşılık ve Koşullu Yükümlülükler Kapsamı ve Tanımı

Kapsam: Bu bölüm, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilme esaslarındaki kriterleri ve ölçüm esaslarını belirler. Bu bölüm hükümleri; KOBİ standardının baksa bölümleri tarafından düzenlenenler hariç tüm karşılıklara (belirsiz zamanlı ve tutarlı borçlar), koşullu borçlara ve koşullu varlıklara uygulanır¹⁹¹.

Tanımlar: Standartta geçen tanımlar şu şekildedir¹⁹²:

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük.

Yükümlülük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülük.

¹⁹¹ Orhan Çelik, 'KOBİ'ler İçin TFRS'na Genel Bakış:', s:24

¹⁹² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:326

Hukuki Yükümlölük: Bir sözleşmede, yasal düzenlemeden veya diğer yasal uygulamalardan kaynaklanan yükümlölükler.

Zimni Yükümlölük: İşletmenin geçmiş uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya açıklamalarla, belirli sorumlulukları üstleneceğini üçüncü kişilere taahhüt ettiği; bunun sonucu olarak, işletmenin bu sorumlulukların yerine getirileceği konusunda üçüncü kişiler nezdinde geçerli bir beklenti doğurması nedeniyle oluşan yükümlölükler.

Koşullu Yükümlölük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlölüktür:

- i. Yükümlölüğün yerine getirilebilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması
- ii. Yükümlölük tutarının, yeterince güvenilir ölçülememesi.

Koşullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

2.10.2 Karşılıklar ve Yükümlölüklerin Muhasebeleştirilmesi

Karşılıklar, geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlölüğün bulunması, yükümlölüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması, yükümlölük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilmesi durumunda muhasebeleştirilir¹⁹³.

Yükümlölük, kanundan ya da sözleşmeden ya da geçmiş olaylardan dolayı ortaya çıkan geçerli beklentilere ilişkin bir zimni yükümlölükten kaynaklanabilir. Ancak, bunların hiçbirisi geleceğe yönelik beklenti yaratan bir

¹⁹³ TMSK, 'TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve koşullu Varlıklar' s: 5

duruma sebebiyet vermez ya da geleceğe yönelik beklenen zararlar karşılık olarak muhasebeleştirilmez.¹⁹⁴

Yükümlülük ilk kayıt anında raporlama tarihindeki en iyi olası tahmine göre muhasebeleştirilir. Bu değer için, eğer önemliyse, paranın zaman değeri göz önünde bulundurulmalıdır. Karşılığın, üçüncü taraftan geri ödenmesine dair bir şartın olması durumunda geri ödeme, yalnızca ödeme fiili olarak yapıldığı zaman ayrı olarak muhasebeleştirilecektir.

Daha sonra karşılıklar, her bir raporlama tarihinde gözden geçirir ve raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekecek giderin en iyi cari tahminini yansıtacak şekilde düzeltilir. Düzeltmeler kar veya zararda muhasebeleştirilirken, iskontodan kaynaklanan kısım finansman maliyeti olarak dikkate alınır.

2.10.3 Açıklamalar

Her bir karşılık sınıfı için aşağıda yer alan maddeler açıklanmalıdır¹⁹⁵;

- a) Dönem başı ve dönem sonu defter değeri
- b) Dönem içerisinde ayrılan karşılıklar
- c) Dönem boyunca kullanılan tutarlar
- d) Dönem içerisinde kapatılan kullanılmayan tutarlar
- e) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan, iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar
- f) Yükümlülüğün esasının özel tanımı ve ekonomik faydaların tahmini işletme dışına çıkış zamanları
- g) Belirsizliklere ilişkin açıklamalar

¹⁹⁴ TMSK, s: 6

¹⁹⁵ Deloitte Academy, s: 189

h) Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tazminat tutarları

2.11 HÂSILAT

2.11.1 Kapsamı ve Tanımı

Hâsılat: bir işletmenin dönem boyunca olağan faaliyetlerinden kaynaklanıp şirket ortaklarının katkıları dışında özkaynaklarda artışa sebep olan brüt ekonomik faydaların şirkete girişidir¹⁹⁶.

Kapsam: Standart malların satılması, hizmet sağlanması ve varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucu elde edilen hâsılatların muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Kiralamalar, temettüler, finansal araçların gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler, canlı varlıklar ve tarımsal ürünler ile ilgili konular standart kapsamı dışındadır¹⁹⁷.

2.11.2 Hâsılatın Ölçümü

Hâsılat, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra kalan alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Ertelenen ödeme şartları, ödemenin gerçeğe uygun değerinin tüm gelecekteki satışların bugünkü değerine eşit olduğu bir finansal işlem ile sonuçlanır. Aradaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir¹⁹⁸.

2.11.3 Malların Satışı İle İlgili İşlemler

Malların satışı ile ilgili işlemler, sadece önemli kazanım ve risklerin devredildiği, yönetsel katılımın ortadan kalktığı, gelirin ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebildiği, faydaların işletmeye akışının muhtemel olduğu

¹⁹⁶ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:176

¹⁹⁷ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 135

¹⁹⁸ TMSK, 'TMS 18: Hasılat', s: 4

ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilir¹⁹⁹.

Bir işlemten doğan hâsılat tutarı, hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

2.11.4 Hizmetin Sağlanması İle İlgili İşlemler

Hizmetlerin sağlanması ile ilgili işlemler, tutarın güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda işin tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirilir. Bu, tutarın güvenilir olarak ölçülebildiği, işletmeye olası bir fayda akışı olduğu, tamamlanma yüzdesinin ölçülebildiği ve oluşan ya da oluşacak maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda mümkündür²⁰⁰.

Eğer hâsılatın güvenli bir şekilde elde edilebileceği belirsizse, hasılat sadece giderlerin oluşması doğrultusunda muhasebeleştirilmelidir.

2.11.5 Faiz, Telif Hakkı Gelirleri ve Kar Payları

Faizler, telif hakları ve temettüler işletmeye olası bir nakit akışının olması ve bunların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilir. Faiz, etkin faiz yöntemine göre, telif hakları anlaşma başına tahakkuk esasına göre ve temettüler de hissedarın ödeme alma hakkı olduğu zaman muhasebeleştirilir²⁰¹.

2.11.6 İnşaat Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmeleri güvenilir olarak tahmin edilebildiği ve işlemler ilgili ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olduğu durumlarda hâsılat oluşturur. Daha sonra inşaat sözleşmesiyle ilişkili sözleşme hâsılatı, tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirilir. Tamamlanma yüzdesinin

¹⁹⁹ TMSK, s: 5

²⁰⁰ Pricewaterhousecooper, 'KOBİ'ler İçin UFRS', s: 26

²⁰¹ Pricewaterhousecooper, s:26

tahmini, gelecekteki maliyetlerin, faturaların ve tamamlanma işlemine ilişkin sürelerin tahminlerini gerektirmektedir²⁰².

Gelir tahakkuku inşaat sözleşmelerinde genelde her sözleşmeye uygulanırken, her bir ayrılabilir tanımlanabilir sözleşme unsuru için uygulanır.

2.11.7 Açıklamalar

İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır²⁰³:

- a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları;
- b) Mal satışları, hizmet sunumları, faiz, isim hakları ve temettülerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hâsılat sınıfı tutarı
- c) Her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı.

2.12 DİĞER İŞLEMLER

2.12.1 Özkaynaklar

2.12.1.1 Tanım

Özkaynaklar, varlık ve yükümlülüklerle birlikte bir işletmenin finansal durumunu tanımlamakta kullanılan üç unsurdan biridir. Özkaynaklar UMSK tarafından, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısmı olarak tanımlanır. “Özkaynaklar” terimi genellikle bir işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarını ve yedeklerini içerecek şekilde kullanılır. Özkaynaklara finansal tablolarda çeşitli adlar

²⁰² TMSK, ‘TMS 11:İnşaat Sözleşmeleri’, s: 6

²⁰³ TMSK, ‘TMS 18’ s: 9

verilmiştir. Kurumsal işletmeler pay sahiplerinin hakları, sermaye ve yedekler, hissedarların fonları ve sermayesi gibi isimler verebilirler. Özkaynaklar farklı özelliklere sahip çeşitli bileşenlere sahiptir²⁰⁴.

2.12.1.2 Özkaynak Araçlarının Muhasebeleştirilmesi

a) Hisse Senedi İhracı: Hisseler ancak araçların takasında üçüncü bir tarafın hisseler karşılığ olarak işletmeye nakit veya farklı bir kaynak sağlama yükümlülüğüne girmesiyle özkaynak adı altında muhasebeleştirir. Araçlar, paranın zaman değerinin önemli olduğu ve başlangıç ölçümünün bugünkü değer esasına göre yapıldığı durumlarda alınan nakdin ya da elde edilen kaynakların gerçeğe uygun değerinden ölçülür²⁰⁵.

Yukarıda belirtilen aynı ilkeler opsiyonlar, haklar veya benzer özkaynak araçları vasıtasıyla ihraç edilen özkaynaklara uygulanmalıdır.

Sermaye yeniden yapılandırmaları, bedelsiz hisseler ve hisse bölünmeleri özkaynakları değiştirmez. İşletme, özkaynaklar içindeki tutarları istenen şekilde yeniden sınıflandıracaktır.

b) Birleşik Finansal Araçlar: Bileşik finansal araçlar hem borç hem de özkaynak bileşenini içerir ve bunlar ihraç tarihinde işletme tarafından borç ve özkaynak olarak bölümlendirilirler. Yükümlülük, aracın gerçeğe uygun değerinden ölçülürken, kalıntı değer özkaynak unsurudur. Müteakip ölçümde yükümlülük, etkin faiz oranı kullanılarak ölçülür²⁰⁶.

c) Geri Satın Alınan Hisseler: İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri hisseler için ödenen karşılığın gerçeğe uygun değerinin özkaynaktan düşülmesi yoluyla muhasebeleştirilir. İşletmenin geri satın

²⁰⁴ Pricewaterhousecoopers, 'UFRS Cep Klavuzu' s: 48

²⁰⁵ Pricewaterhousecoopers, 'KOBİ'ler için UFRS' s: 25

²⁰⁶ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 130

alınan kendi hisselerinin müteakip satışında, kar veya zarar içinde hiçbir kazanç ya da zarar olarak muhasebeleştirilmez²⁰⁷.

d) Ana Ortaklık Dışı Paylar: Kontrolü etkilemeyen azınlık payındaki değişiklikler, kar veya zarar içinde kazanç ya da zarar olarak muhasebeleştirilmez. İşletme ile sahipleri arasında yapılan özkaynak işlemleridir. Konsolide mali tablolarda ana ortaklık dışı payların (azınlık payları), ana ortaklığın özkaynaklarından ayrı olarak özkaynakların bir bileşeni olarak sunulur²⁰⁸.

2.12.2 Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz²⁰⁹.

2.12.2.1 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Şirketler:

- a) Tüm devlet teşviklerini muhasebeleştirmek için küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS modelini kullanabilir, ya da
- b) Kar veya zarar yoluyla gerçeğe uygun değerden ölçülen varlıklara ilişkin teşvikleri muhasebeleştirmek için küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS örneğini ve diğer tüm teşvikler için de UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi standardını kullanabilirler.

²⁰⁷ Pricewaterhousecoopers, 'KOBİ'ler için UFRS' s: 25

²⁰⁸ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 131

²⁰⁹ IASC Foundation, 'Modul 24 Government Grants' s:2

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS modeli kapsamında teşvikler, alınan veya alınacak olan varlıkların gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartlarına uyum zorunluluğu getirmeyen teşvikler, teşvikin alınmasının kesinleşip bunun alacak haline gelmesi ile muhasebeleştirilir, belirli performans şartlarına uyum zorunluluğu getiren teşvikler ise bu uyum koşullarının yerine geldiği anda muhasebeleştirilir²¹⁰.

2.12.3 Borçlanma Maliyetleri

2.12.3.1 Tanım ve Kapsam

Tanım: Borçlanma maliyetleri, işletmenin finansal borçlarından kaynaklanan faiz ve diğer maliyetlerdir.

Borçlanma maliyetlerinin kapsamı;

Borçlanma maliyetinin kapsamı aşağıdaki şekildedir²¹¹.

- Banka kredi faizleri
- Borçlanmalarla ilgili iskonto, primlerin ve ilave maliyetlerin itfaları
- Finansal kiralama işlemlerine ilişkin finansman giderleri
- Faiz maliyetlerinde bir düzeltme olarak dikkate alındığı sürece kur farkları.

²¹⁰ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 149

²¹¹ Yalkın Yüksel Koç, '**Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme ilkeleri ve yöntemleri**' Muhasebe ve Denetme Bakış Ümit Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2000, sayı: 1, s:2

2.12.3.2 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşası büyük ölçüde zaman alan varlıklarla ilişkilendirilen borçlanma maliyetleri, iki şekilde muhasebeleştirilebilir:

a) **Giderleştirme yöntemi:** tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir,

b) **Aktifleştirme yöntemi:** UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı uygulanır. UMS 23 Borçlanma maliyetleri standardından farklı olarak borçlanma Maliyetlerinin tamamı gider olarak kaydedilir, aktifleştirilmez²¹².

2.12.4 Hisse Bazlı Ödemeler

2.12.4.1 Amaç ve Kapsam

Bu standardın amacı; hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir. Bu Standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar²¹³.

Kapsam:

Hisse bazlı ödemeler başlığının kapsamı aşağıdaki şekildedir²¹⁴;

- İşletmenin, özkaynağına dayalı finansal araçlar (hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet tedarik ettiği, özkaynağına dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri,
- İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği satıcılarına, elde etmiş olduğu mal veya hizmet karşılığında, hisse senedi veya diğer

²¹² Akdoğan, **KOBİ finansal raporlama standardına genel bakış** s:23

²¹³ TMSK, 'TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler' s:2

²¹⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:21

özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarıyla (veya değerleriyle) belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri

- İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği ve buna ilişkin anlaşmanın, işletmenin veya satıcının, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da başka bir varlığı yoluyla) veya işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar ihraç etmesi yoluyla ödenmesi seçeneklerinden birine sahip olduğu işlemler.

2.12.4.2 Hisse Bazlı Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartı Uygulanır. UFRS 2, çalışanlarla yapılan işlemler için verilen özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerine göre bir ölçüm yapılmasını gerektirir. Şayet bunlar güvenilir olarak ölçülemiyorsa, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS, bunların, hisselerin içsel değerini (varsa, hissenin gerçeğe uygun değeri ile bu hisseler için ödeme yapmaya istekli tarafın vereceği değer arasındaki fark) referans alan bir ölçümle yapılmasına izin verir. İçsel değer, veriliş tarihinde ve sonradan ödeme yapılana kadar olan süredeki her raporlama tarihinde ölçülür. Değişiklikler kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir²¹⁵.

Nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri Veriliş tarihinde, her raporlama tarihinde ve ödeme tarihinde yükümlülük, dönem karı veya zararına alınan her düzeltme tutarı ile birlikte, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Çalışanlarla yapılan işlemler için verilen özkaynak araçları yalnızca çalışanların belirli bir hizmet süresini tamamlamasından sonra hak edilmesi durumunda, söz konusu gider hizmet sunulduğunda muhasebeleştirilir²¹⁶.

²¹⁵ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 153

²¹⁶ Pricewaterhousecooper, KOBİ'ler İçin UFRS' s:27

2.12.5 Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü

2.12.5.1 Kapsam

Bu Standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır²¹⁷:

- a) Ertelenmiş vergi aktifleri (UMS 12)
- b) Çalışanlara sağlanan haklara ilişkin varlıklar (UMS 19)
- c) Gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- d) Rayiç değerinden tahmini satış noktası maliyetlerini düşerek ölçülen tarımsal faaliyetler ile ilgili biyolojik varlıklar (UMS 41)

2.12.5.2 Değer Düşüklüğü Göstergeleri

İşletme dışı değer düşüklüğü göstergeleri olarak; varlığın piyasa değerindeki azalma, teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazardaki önemli olumsuz değişiklikler, piyasa faiz oranlarındaki artışlar, veya işletmenin net varlıklarının piyasa değerlerinden daha yüksek olması sayılabilir.

İşletme içi değer düşüklüğü göstergeleri; varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması, varlığın kullanım yöntemindeki değişiklikler (örneğin varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması), veya işletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtın mevcut olması²¹⁸.

2.12.5.3 Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Stoklarda Değer Düşüklüğü: Stoklar her bilanço döneminde, bilançoda gösterilen değer, satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti

²¹⁷ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 158

²¹⁸ TMSK, 'TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü' s: 5

ve satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar ile karşılaştırılması yoluyla değer düşüklüğü testine tabi olur. Yönetim, her müteakip dönemde, daha önceden hesaplanan değer düşüklüğünün ters çevrilmesi gerekliliğini tayin etmek için satış fiyatından tamamlanma maliyeti ve satış giderlerini düşülmesi sonucu bulunan tutarı takip eder. Stok kalemi değer düşüklüğüne uğramışsa tutar derhal dönemin karı veya zararında muhasebeleştirilmelidir. Değer düşüklüğüne sebebiyet veren durumların ortadan kalkması durumunda, değer düşüklüğü iptal edilebilir²¹⁹.

Finansal Olmayan Diğer Varlıklarda Değer Düşüklüğü: her bir raporlama tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına dair herhangi bir gösterge olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir gösterge bulunması durumunda defter değeri varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve muhasebeleştirilen değer düşüklüğü ile karşılaştırılmalıdır. Eğer değer düşüklüğüne dair bir gösterge varsa işletme değer düşüklüğü ortaya çıkmasa bile faydalı ömürleri ve amortisman yöntemlerini gözden geçirmelidir. Değer düşüklüğüne sebebiyet veren durumların ortadan kalkması durumunda değer düşüklüğü iptal edilebilir²²⁰.

Şerefiyelerde Değer Düşüklüğü: İşletme, her bir raporlama tarihinde şerefiyenin değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer değer düşüklüğüne dair bir gösterge varsa işletme, şerefiyeden yararlanan bölümlere şerefiyeyi dağıtmalı, bölümlerin gerçeğe uygun değerini ölçmeli, bölümlerin defter değerini gerçeğe uygun değeriyle karşılaştırmalı, ortaya çıkan değer düşüklüğünü ilk önce şerefiyede, sonra bölümün duran varlıklar kısmında muhasebeleştirmelidir. Önceden muhasebeleştirilen şerefiye ile ilgili değer düşüklükleri iptal edilmez²²¹.

Değer düşüklüğü giderinin muhasebeleştirilmesinden sonraki her raporlama döneminde, işletme değer düşüklüğü giderinde bir azalma olup

²¹⁹ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 160

²²⁰ TMSK, 'TMS 36', s:11

²²¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:309

olmadığını veya değer düşüklüğünün var olup olmadığını tayin eden göstergeleri tespit etmelidir. Şerefiye dışındaki değer düşüklüğü giderleri, satış maliyeti sonrası makul değer tutarının bilanço değerini aşması durumunda, ters çevrilir. Ters kayıt tutarı sınırlamalara tabidir. Şerefiyedeki değer düşüklüğü ters çevrilemez²²².

2.12.6 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

2.12.6.1 Kapsam

Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan ve vaat edilen her türlü bedeldir.

Çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri kapsar²²³:

- a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar.
- b) Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımlar
- c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalara veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler.
- d) İşten çıkarma tazminatları.

²²² Otlı ve Çukacı, s:124

²²³ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 166

2.12.6.2 Çalışanlara Sağlanan Faydaların Kayda Alınması

a) Kısa Vadeli Faydalar: Kısa vadeli faydalar iskonto edilmiş tutarlarıyla ölçülür ve hizmet sağlandığında muhasebeleştirilirler. Yıllık izin gibi diğer maliyetler, hizmet sağlandığında ve yıllık izin alındığı veya kullanıldığı durumda hizmetler giderleştirildiğinde yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. İkramiye ödemeleri, yalnızca ikramiye ile ilişkilendirilen yükümlülüğün oluşması ve tutarın güvenilir olarak tahmin edilebilmesi doğrultusunda muhasebeleştirilir²²⁴.

b) Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydalar: Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar: Tanımlanmış katkı planları katkıların yapıldıkları tarihte bir yükümlülük ya da gider olarak muhasebeleştirilirler.

- Tanımlanmış Katkı Planları: Tanımlanmış katkı planı, firmanın ayrı bir firmaya yaptığı sabit katkı primlerinden oluşan emeklilik planıdır. Bu planlar, şirketin, çalışanlarından geçmişte veya hâlihazırda sağladığı hizmetlere karşılık doğan yükümlülüğün şirketin mevcut varlıkları yeterli olmasada ilave yükümlülüğün olmadığı planlardır. Tanımlanmış katkı paylarının muhasebeleştirilmesi açık ve kolaydır; tanımlanmış katkı planlarının maliyeti işveren tarafından ilgili muhasebe döneminde ödenecek katkı kadardır²²⁵.

- Tanımlanmış Fayda Planları: Tanımlanmış fayda planlarına bağlı yükümlülüklerinin hesaplanmasında; işletme yüksek maliyet ve çaba sarf etmek durumunda kalmıyorsa, önceden belirlenmiş fayda ölçüm yönteminin (öngörülen yükümlülük yöntemi) kullanılması gerekmektedir. Bu metot, her hizmet dönemini, faydaya hak kazanılmış ek bir dönem olarak tanımlar ve fayda yükümlülüğüne ulaşabilmek için her birimi ayrı ölçer. Bilançodaki plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri düşülmüş tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin net bugünkü değeri göre bir yükümlülük muhasebeleştirilir. Aktüeryal değerlemesi tahmini birim kredi yöntemine

²²⁴ TMSK, 'TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar' s: 6

²²⁵ Alpman, s: 16

göre yapılır. Aktüeryal kazançlar ve zararlar, ertelenmezler, oluştukları anda kar veya zarar içinde muhasebeleştirilirler²²⁶.

c) Diğer Uzun Dönemli Faydalar: KOBİ'ler için UFRS, hak kazanımdan sonraki on iki ay ya da daha uzun bir dönemi kapsayan uzun dönemli izinler, jübile veya diğer uzun dönemli hizmet yardımları, uzun dönemde malullük yardımı, maluliyet tazminatı ve prim ödemeleri gibi uzun dönemli faydaları da kapsamaktadır. Diğer uzun dönemli faydalar tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama dönemi sonundaki bugünkü değeri eksi, yükümlülüklerin doğrudan ödeneceği durumlar dışındaki plan varlıklarının (eğer varsa) raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri olarak muhasebeleştirilir²²⁷.

d) İşten Çıkarma Tazminatları: işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamayacakları zaman derhal kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir²²⁸.

2.12.7 Gelir Vergileri

2.12.7.1 Kapsam

Dönem vergisi, vergiye tabi kâr açısından o döneme veya önceki dönemlere ait ödenecek gelir vergisini ifade eder. Bu rakam, vergi makamlarınca yapılması muhtemel incelemelerin etkilerini de içerecek şekilde hesaplanmalıdır²²⁹.

2.12.7.2 Dönem Vergisi ve Muhasebeleştirilmesi

İşletme, ödenecek dönem vergisinin o zamana kadar ödenen dönem vergisini aşması durumunda bir dönem vergi yükümlülüğü muhasebeleştirir. Ödenen dönem vergisinin dönem içinde ödenecek vergiyi aşması veya işletmenin önceki dönemden bir zararı taşıması ve taşınan tutarın dönem

²²⁶ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 167

²²⁷ Pricewaterhousecoopers, 'KOBİ'ler için UFRS' s: 19

²²⁸ Alpman, s:16

²²⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:123

içindeki vergiyi karşılaması durumunda döneme ait bir vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Geçmiş döneme ve mevcut döneme ait vergi varlıkları ve yükümlülükleri, raporlama tarihinde yürürlükteki ya da büyük ölçüde yürürlükte olan geçerli vergi oranları kullanarak hesaplanan fiili tutarlarıyla ölçülmelidir²³⁰.

2.12.7.3 Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi

Geçici fark, bir varlığın ya da yükümlülüğün bilançodaki defter değeri ile bunların gelecekte vergiye tabi olmasıyla ya da vergiden indirilebilmesiyle sonuçlanacak vergiye esas değerleri arasındaki farktır.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarının dağıtılmamış karları ve şerefiyenin başlangıç muhasebeleştirilmesi haricindeki tüm vergiye tabi geçici farklılıklar için muhasebeleştirilir.

Ertelenmiş vergi varlıkları tüm indirilebilir geçici farklılıkları ve kullanılmamış vergi zararları ve kullanılmamış vergi indirimleri için muhasebeleştirilir. Ancak, işletmenin varlığı karşılayacak şekilde gelecekte yeterli kar elde etmesi beklenmiyorsa, bu durumda sadece varlığı karşılayacak kadar ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir²³¹.

Dönem vergisinde ya da ertelenmiş vergide olan değişiklikler, geçici farklılıklara sebebiyet veren kar veya zarar ilk olarak özkaynakta kayda alınmadıysa kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir.

Ertelenmiş vergi alacak ve borcuna iskonto uygulanmamaktadır. İşletme yönetimi, önceden ayrılmış ertelenen vergi varlığının

²³⁰ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 178

²³¹ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 179

gerçekleşmemesi kuvvetle muhtemel olduğunda bu ertelenen vergi varlığı rakamı kadar karşılık ayırmalıdır²³².

2.12.8 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

2.12.8.1 Kapsam

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

Yüksek enflasyon bir ülkenin ekonomik şartları ile belirlenir. Göstergelerden bir tanesi, son üç yılın kümülatif enflasyon oranıdır. Bu oran yüzde 100'e yaklaşmakta ya da aşmaktaysa yüksek enflasyonlu bir ekonomiden söz edilir²³³.

2.12.8.2 Finansal Tabloların Düzeltilmesi

Yüksek enflasyonlu bir ekonomiye sahip olan ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardı uyarınca genel fiyat düzeyine göre düzeltilmiş finansal tablo hazırlaması gereklidir²³⁴. Karşılaştırmalı rakamlar yıllık fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Parasal varlık ve yükümlülük taşımaktan kaynaklanan net kar veya zarar gelir tablosuna dahil edilir veya ayrı açıklanır.

2.12.9 Yabancı Para İşlemlerinin Çevrilmesi

2.12.9.1 Amaç ve Kapsam

Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir.

²³² Alpman, s:17

²³³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:269

²³⁴ Pricewaterhousecoopers, 'KOBİ'ler için UFRS' s:20

Bu bölümde, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektedir²³⁵.

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

2.12.9.2 Geçerli Para Birimi ve Kayda Alınması

Her işletme, geçerli para birimini işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi olan geçerli para birimine göre belirlemelidir. Geçerli para birimindeki değişiklik, değişikliğin olduğu tarihten itibaren ileriye dönük olarak uygulanır²³⁶.

- İşletmenin geçerli para biriminden olan işlemlerini kayıt altına alması:

- a) Başlangıç muhasebeleştirmesinde işletme, işlemi işlem tarihindeki geçerli kur üzerinden kaydedecektir. Kur oranında önemli değişimler olmadıkça ortalama bir kur kullanılabilir.

- b) İşletme raporlama tarihinde, yabancı para cinsinden olan parasal kalemlerinin çevrimini kapanış kurundan yapmalıdır. Tarihi maliyetiyle ölçülen parasal olmayan kalemler için işlem tarihindeki döviz kuru kullanılırken, gerçeğe uygun değeriyle ölçülen parasal olmayan kalemler için ise gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kuru kullanılmalıdır.

- c) Parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevriminde kazançlar ve zararlar ilk muhasebeleştirildikleri yerde yani ya dönem karı/zararında ya da özkaynaklarda kayda alınır.

²³⁵ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:191

²³⁶ TMSK, 'TMS 21:Kur Değişimin Etkileri' s:3

- Yurtdışındaki işletmenin net bir yatırımıyla ilişkili olan parasal kalemden kaynaklanan yabancı para çevrim farklılıkları yatırım elden çıkartılana kadar özkaynakta ertelenebilir²³⁷.
- Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin çevriminden kaynaklanan yabancı para çevrim farklılıkları yatırım elden çıkartılana kadar özkaynakta ertelenebilir.
- Yurtdışındaki bir işletmenin elde ediniminden kaynaklanan şerefiye bağlı ortaklığın bir varlığı olarak ifade edilir ve yılsonu kapanış kurundan çevrilir
- Yurtdışındaki işletmeye ait bir faaliyetin elden çıkartılması durumunda özkaynakta oluşan herhangi bir birikmiş tutar, kar veya zarara kaydedilir.

2.12.10 Raporlama Dönemlerinden Sonraki Olaylar

2.12.10.1 Kapsam

Bu standart, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanır.

2.12.10.2 Düzeltme Gerektiren Hususlar

Raporlama tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna dair kanıtların olduğu ve finansal tabloların gerekli şekilde düzeltildiği durumlardır²³⁸.

2.12.10.3 Düzeltme Gerektirmeyen Hususlar

Düzeltme gerektirmeyen olaylar; ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığı, finansal tabloların düzeltilmediği, sadece ilgili notta gerekli açıklamanın verildiği durumlardır.

²³⁷ Epstein ve Mirza, s: 673

²³⁸ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 193

Raporlama tarihi sonrası ortaya çıkan olayları gösteren durumlarda bir düzeltme yapılmaz. İşletme, olayın niteliği ile tahmini finansal etkisini açıklamalıdır²³⁹.

Bilanço tarihi sonrası duyurulan temettüler, yılsonunda yükümlülük olarak muhasebeleştirilmez.

Bilançonun onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuya açıklanır. İşletmenin ortakları veya başka taraflar, finansal tabloların yayımı sonrası finansal tabloları değiştirme gücüne sahipse, işletme bu durumu açıklamalıdır.

2.12.11 İlişkili Taraf Açıklamaları

2.12.11.1 Kapsam

İlişkili taraflar²⁴⁰;

- i. Bağlı ortaklıklar;
- ii. Onların bağlı ortaklıkları;
- iii. İştirakler;
- iv. İş ortaklıkları;
- v. İşletmenin veya ana ortaklığının üst düzey yöneticilerini (aile yakınları dahil), işletmeyi kontrol eden veya ortak kontrol eden ya da önemli etkisi olan tarafları (aile yakınları dahil) ve;
- vi. Çalışma dönemi sonrasında sağlanan fayda planlarını içerir.

²³⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s:95

²⁴⁰ Deloitte Academy, s:195

2.12.11.2 Açıklamalar

Ana şirket ile bağlı ortaklık arasındaki ilişkiler her zaman açıklanmalıdır. Bu açıklamaya nihai kontrol sahibi taraf da dahil edilmelidir.

Üst düzey yönetici personeline sağlanan kısa vadeli faydalar, işten ayrılma (emeklilik) sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar, işten çıkarma tazminatları ve hisse bazlı ödemeler ile ilgili açıklama yapılmalıdır. İşletmenin (idari ya da diğer) herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere üst düzey yöneticileri, işletmenin faaliyetlerinin planlanmasından, yönetiminden ve kontrol edilmesinden yetkili ve sorumlu olan kişilerdir²⁴¹.

İlişkili taraflarla yapılan işlemlerde; işlemin içeriği, işlemin tutarı, mevcut bakiyeler, ödenecek tutarlar ve finansal tabloların açık bir şekilde anlaşılabilmesi için gerekli diğer öğelerin (örneğin işlem hacmi, fiyatlandırma politikaları, ödenecek tutarlar) kamuya açıklanması gerekmektedir. Açıklamalar, ana işlem türlerine ve ilişkili tarafların sınıflandırılmasına göre yapılmalıdır. İlişkili taraf işlemlerinin işletmenin finansal tablolarına olan etkisinin ayrı olarak açıklanmasının gerektiği durumlar dışında, benzer içerikteki kalemler toplu olarak (örneğin toplam yönetici ikramiyeleri) açıklanabilir²⁴².

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin koşulların, piyasa şartlarında muvazaasız işlemlerin koşullarına denk olduğunun kamuya açıklanması, yalnızca bu şartların doğrulanabilir olduğu durumlarda yapılır.

2.12.12 Özellikli Sektörler

Bu bölüm üç tip özellikli faaliyette bulunan KOBİ lerin finansal raporlamasını düzenler.

²⁴¹ Deloitte Academy, s:197

²⁴² Orhan Çelik, 'KOBİ'ler İçin TFRS'na Genel Bakış:', s:32

2.12.12.1 Tarımsal Faaliyetler

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin maliyet ve çaba harcanmadan kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, tarımsal faaliyette bulunan bir işletme, kar veya zarar içinde gösterilen gerçeğe uygun değer yöntemi ile UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının gerekliliklerini uygulamalıdır²⁴³.

Gerçeğe uygun değer kolayca belirlenemediği ya da sadece maliyet ve çaba harcanarak belirlenebildiği durumlarda, işletme canlı varlıklarını birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü tutarları indirilmiş maliyet değerinden ölçmelidir²⁴⁴.

Tarımsal ürün, hasat zamanında, tahmini satış noktası maliyetlerini düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değerinden ölçülmelidir.

2.12.12.2 Yer Altından maden Çıkarmaya Dayalı Sanayiler

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi konusunda faaliyet gösteren ve KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayan bir işletme, oluşan araştırma harcamalarını ilgili dönemde gider olarak muhasebeleştirir. İşletmeler, maden kaynaklarının araştırılmasında kullanılacak maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satın alınması ya da geliştirilmesi için yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesinde KOBİ'ler için UFRS, Maddi Duran Varlıklar ve Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklarda anlatılan yöntemleri kullanır²⁴⁵.

Bir kalemin yerinden çıkarılması (sökme), kaldırılması veya sahayı eski haline getirmek amacıyla düzeltilmesi ile ilgili yükümlülüklerin olduğu durumlarda, bu yükümlülükler ve maliyetler, bu standartta ele alınan Maddi Duran Varlıklar ve Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar uyarınca muhasebeleştirilir.

²⁴³ Pricewaterhousecoopers, 'KOBİ'ler için UFRS' s: 29

²⁴⁴ IASB, 'IFRS for SMEs' s: 200

²⁴⁵ TMSK, 'TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi' s:4

2.12.12.3 Sigorta

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS, sigorta faaliyetleri ile uğraşan işletmeler için geçerli değildir. Bu kapsamda kurulan işletmelerin kamuya karşı sorumlulukları vardır ve o nedenle tam kapsamlı UFRS'yi kullanmak zorundadırlar²⁴⁶.

2.12.13 KOBİler İçin UFRS'ye Geçiş

Bu bölüm, daha önceki muhasebe çerçevesinin tam UFRS veya kendi ulusal muhasebe standartları gibi bir başka genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya yerel gelir vergisi temeli gibi başka bir çerçeve olup olmadığına bakılmaksızın, Standardı ilk defa uygulayan işletmeler için geçerlidir²⁴⁷.

Bir işletmenin, bu standarda göre ilk defa düzenlenen finansal tabloları, işletmenin UFRS/KOBİ ile uyumlu olduğunu açık ve koşulsuz olarak belirten ilk yıllık finansal tablolarıdır. Bu standarda göre hazırlanan finansal tablolar, aşağıdaki durumlarda, işletmenin bu türde hazırlanan ilk finansal tablolarıdır²⁴⁸:

- işletme önceki dönemler için finansal tablolar sunmadıysa,
- en son finansal tablolarını, her açıdan bu Standart ile tutarlı olmayan ulusal hükümler kapsamında sunmuş ise, veya
- en son finansal tablolarını, tam UFRS'ye uygun şekilde sunmuş ise.

İşletmenin KOBİler için UFRS'ye geçiş tarihi, işletmenin KOBİler için UFRS'ye uygun olan ilk finansal tablolarında KOBİler için UFRS kapsamında tam karşılaştırılabilir bilgi sunduğu en erken dönemin başlangıcıdır.

Bir işletmenin bu Standart kapsamında açılış bilançosunda kullandığı muhasebe politikaları, önceki finansal raporlama çerçevesine göre sunulmuş

²⁴⁶ Alpman, s:19

²⁴⁷ Akdoğan, s:25

²⁴⁸ Orhan Çelik, 'KOBİ'ler İçin TFRS'na Genel Bakış:', s:11

aynı tarihli bilançosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bu Standarda geçiş tarihinden önceki işlemler, diğerk olaylar veya koşullar düzeltme kayıtlarının yapılmasını gerektirir. Bu durumda, bu standarda geçiş tarihi itibariyle, bu düzeltmeler doğrudan dağıılmamış kârlar içerisinde (veya, uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kaleminde) muhasebeleştirilir²⁴⁹.

Tam bir finansal tablolar setinde, finansal tablolarda raporlanmış tüm parasal tutarlar için önceki karşılaştırılabilir dönemlere ilişkin karşılaştırılabilir bilgilerin ve belirli metinsel ve betimleyici bilgilerin açıklanmasını gerektirmektedir.

Eğer KOBİler için UFRS'yi kullanan bir işletme bir veya daha fazla raporlama döneminde bunu kullanmayı bırakır ve daha sonra bunu yeniden uygulaması gerekir veya bunu tercih ederse bu bölümdeki özel muafiyetler, basitleştirmeler ve diğerk gereklilikler yeniden uygulamada uygulanmaz²⁵⁰.

²⁴⁹ Akdoğan, s:25

²⁵⁰ Orhan Çelik, 'KOBİ'ler için TFRS'na Genel Bakış:', s:46

3. UYGULAMA

TEZ-CAN Şirketi 1/1/2008 tarihinde bilgisayar üreticisi olan firmalara soğutucu fan ve bilgisayar kasası tedarik etmek amacıyla İstanbul İkitelli de 2.000.000 TL. sermaye ile kurulmuş bir üretici firmadır. Firmanın bünyesinde 1 genel müdür, 1 mali işler sorumlusu, 2 pazarlamacı, 1 mühendis, 2 ustabaşı ve 10 işçi bulunmaktadır Şirket'in 31/12/2008 tarihi itibariyle VUK'a uygun olarak hazırlanmış mizanı aşağıdaki şekildedir:

<u>Hesap Kodu</u>	<u>Hesap Açıklaması</u>	<u>Borç / Alacak</u>
102	Bankalar	370.000
110	Hisse Senetleri	200.000
111	Tahviller	100.000
120	Ticari Mallar	600.000
152	Mamüller	400.000
253	Makinalar	1.200.000
257	Birikmiş Amortismanlar	(120.000)
320	Ticari Borçlar	(450.000)
370	Vergi Karşılığı	(60.000)
500	Sermaye	(2.000.000)
600	Satışlar	(1.500.000)
620	Satılan Mamüller Maliyeti	1.000.000
632	Genel Yönetim Giderleri	200.000
691	Cari vergi Karşılığı Gideri	<u>60.000</u>
		<u>0</u>

Şirket yeni TTK sürecine uyum ve olası ortaklık, kredi imkanlarına vs hazırlık olması amacıyla mali tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlamaya

karar vermiş, bu sebeple mali işler departmanı aşağıdaki ilave bilgileri hazırlamıştır.

1. Şirket elinde bulundurduğu hisse senetleri ve tahvil ile ilgili detaylar şöyledir:

Tanım	Maliyet	Makul Değer	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri	Elde Tutuluş Amacı
X Hisse Senedi	150.000	185.000	n/a	Alım satım amacıyla elde tutuluyor
Y Tahvili	100.000	n/a	110.000	Vadeye kadar elde tutulacak ve vadesi 1 yıldan az
Z Hisse Senedi	50.000	65.000	n/a	Hisse ile ilgili kısa vadeli bir plan yok

X ve Z hisse senetleri ile Y tahvilinin borsa rayici bulunmamaktadır, bu sebeple yasal kayıtlarda VUK 279²⁵¹ a uygun olarak maliyet bedelleri ile yer almaktadırlar. Yukarıda verilen makul değerler UMS 39'da önerilen makul değer belirleme yöntemleri kullanılarak belirlenmiştir.

2. Satışlar, satılan mamüller maliyeti, ticari alacaklar ve ticari borçlar hesaplarının içerisinde dahil edilmiş olan finansman unsurları ile ilgili bilgiler şöyledir.

Satışlar hesabına dahil edilmiş olan finansman giderleri 180.000

²⁵¹ **VUK Madde 279:** Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

Satılan mamuller maliyeti hesabına dahil edilmiş olan

finansman giderleri	90.000
Ticari alacaklarla ilgili ertelenmiş finansman gelirleri	120.000
Ticari borçlarla ilgili ertelenmiş finansman giderleri	60.000

3. Şirket'in avukatı ticari alacakların 40.000 TL'lik kısmının tahsil kabiliyetinin olmadığını ifade etmektedir. Bu ticari alacaklarla ilgili yasal kayıtlarda henüz dava açılmadığı için herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

4. Maliyet bedeli 400.000 TL olan mamüllerin tahmini satış fiyatı 371.000 TL, tahmini satış giderleri 1.000 TL dir.

5. Makinalar 01.01.2008 tarihinde alınmıştır, VUK'a göre faydalı ömürleri 10 yıl, UFRS'ye göre ise faydalı ömürleri 12 yıldır. VUK'a göre 120.000 TL tutarında cari dönem amortisman gideri satılan mamüller maliyeti hesabı içerisine dahil edilmiştir.

6. Makinaların satış maliyeti düşülmüş değerleri 1.050.000 TL, kullanımındaki değerleri ise 1.000.000 TL olarak tespit edilmiştir.

7. Şirketin avukatından Şirket aleyhine devam eden davalar ile ilgili olarak aşağıdaki tablo alınmıştır.

Dava	Geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük?	Muhtemel nakit çıkışı?	Nakit çıkışı ölçülebilir?	Tahmini nakit çıkış tutarı
A Davası	Evet	Hayır	n/a	n/a
B Davası	Evet	Evet	Evet	150.000
C Davası	Evet	Evet	Hayır	n/a
D Davası	Evet	Evet	Evet	50.000

8. Aralık 2008'de yapılan satışlar incelendiğinde 75.000 TL'lik satışla ilgili risk ve faydaların henüz alıcıya geçmediği tespit edilmiştir, ilgili

satışın maliyeti 60.000 TL'dir. Bunun yanı sıra aynı dönem satışları ile ilgili olarak maliyeti 40.000 TL olan 50.000 TL'lik satış iadesi olacağı tahmin edilmektedir. Geçerli vergi oranı %20 dir.

ÇÖZÜMLER

1. X hisse senedi kısa vadeli kar elde amacıyla elde tutulduğu için gerçeğe uygun değer farkı kar ve zarara yansıtılan finansal varlık sınıfına girmektedir. Bu tip finansal varlıklar mali tablolarda makul değeri ile değerlendirilmekte ve bu değerlemeden kaynaklanan kar yada zararlar gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

_____ / _____

110 HİSSE SENETLERİ 35.000

110.01 X Hisse Senedi

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI 35.000

_____ / _____

Y tahvili vadeye kadar elde tutulacak yatırım kapsamına girmekte ve itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmektedir.

_____ / _____

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI HS. 10.000

111.01 Y Tahvili

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI 10.000

_____ / _____

Z hisse senedi ile ilgili kısa vadede herhangi bir plan bulunmamakta ve bu sebeple UMS 39'a göre satılmaya hazır finansal varlık olarak tanımlanmakta ve mali tablolarda makul değeri ile değerlendirilmektedir.

Satılmaya hazır finansal varlıklar genelde duran varlıklar içerisinde kayıt edilmekte; değerlemeden kaynaklanan kar yada zararlar hisse senedi satılana kadar özkaynaklar altında bir fon hesabına kaydedilmektedir.

_____ / _____	
248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR	65.000
248.01 Satılmaya Hazır değerler	
110 HİSSE SENETLERİ	50.000
110.02 Z Hisse Senedi	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLER	15.000
529.01 Satılmaya Hazır Fin.Var.İlgili Değer Artışı	
_____ / _____	

2. İşletme mali tablolarını VUK 'a uygun olarak tutmakta ve yıl sonunda gerekli UFRS düzeltmelerini yapmakta olduğu için satışlar ve satılan mamüller maliyeti hesaplarına dahil edilmiş finansman gelir ve giderlerinin ilgili finansman gelir ve gider hesaplarına sınıflanmaları; ticari alacaklar ve ticari borçlarla ilgili olarak hesaplanan ertelenmesi gereken finansman gelir ve giderlerinin ise gelir ve gider düzeltmeleri yapılmıştır.

_____ / _____	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	180.000
647 REESKONT GELİRLERİ	180.000
_____ / _____	
_____ / _____	
657 REESKONT GİDERLERİ	90.000

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	90.000
-------------------------------	--------

_____ / _____

657 REESKONT GİDERLERİ	120.000
------------------------	---------

124 ERTELENMİŞ FİNANSMAN GELİRLERİ	120.000
------------------------------------	---------

_____ / _____

324 ERTELENMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ	60.000
------------------------------------	--------

647 REESKONT GELİRLERİ	60.000
------------------------	--------

_____ / _____

3. UFRS' ye göre ticari alacakların tahsil kabiliyeti yoksa VUK'daki gerekçelerin yerine gelmesi beklenmeden karşılık ayırmak gerekmektedir.

_____ / _____

128 ŞÜPHELİ ALACAKLAR	40.000
-----------------------	--------

120 TİCARİ ALACAKLAR	40.000
----------------------	--------

_____ / _____

_____ / _____

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	40.000
-----------------------------	--------

632.01 Şüpheli Alacak Karşılığı Gideri

129 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

40.000

_____ / _____

4. UMS 2'ye göre stoklar maliyet bedelleri ile net gerçekleşebilir değerlerinin düşük olanı ile değerlendirir. Net gerçekleşebilir değer tahmini satış fiyatlarından tahmini tamamlama maliyetleri ile satış giderleri düşülerek bulunur. Mamüllerin VUK' a göre değeri 400.000 TL iken tahmini net gerçekleşebilir değeri 370.000 TL'dir (371.000 TL tahmini satış fiyatı – 1.000 TL tahmini satış gideri). Bu durumda 30.000 TL'lik stok değer düşüş karşılığı ayırmak gerekmektedir.

_____ / _____

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ

30.000

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

30.000

_____ / _____

5. VUK'a göre faydalı ömürleri 10 yıl olan makinaların UFRS'e göre ise faydalı ömürleri 12 yıl olduğundan cari yıl amortisman giderinin düzeltilmesi gerekmektedir. ($1.200.000/10=120.000$ TL VUK amortisman gideri, $1.200.000/12=100.000$ TL UFRS amortisman gideri, $120.000 - 100.000 = 20.000$ TL UFRS' de iptal edilecek amortisman gideri)

_____ / _____

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

20.000

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ

20.000

_____ / _____

6. UMS 36'ya göre bir varlık kayıtlı değeri ile yerine konulabilir değerinin düşük olanı ile değerlendirir. Yerine konulabilir değer ise makul değerinden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer ile kullanımdaki değerinin yüksek olanıdır. Makinaların UFRS kayıtlı değeri 1.100.000 TL, satış değeri düşülmüş makul değeri 1.050.000 TL, kullanımdaki değeri ise 1.000.000 TL. Bu durumda makinaların mali tablolarda 1.050.000 TL değer ile yer alması, bu sebeple 50.000 TL değer düşüş karşılığı ayrılması gerekmektedir.

_____ / _____

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

50.000

632.02 Sabit Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

50.000

_____ / _____

7. UMS 37' ye göre mali tablolarda bir karşılık ayrılabilmesi için geçmişteki olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük bulunması, bu yükümlülük ile muhtemel bir nakit çıkışı öngörülmesi ve nakit çıkışının ölçülebilir olması gerekmektedir. Şirketin aleyhine açılan davalar incelendiğinde sadece B ve D davalarının bu koşulların tamamını karşıladığı görülmektedir., bu sebeple bu davalarla ilgili 200.000 TL karşılık ayrılmalıdır. A ve C davaları ise gerekli nitelikleri taşımadıklarından dolayı onlarla ilgili herhangi bir karşılık ayrılmasına gerek yoktur. Bu davalar niteliklerine bağlı olarak şarta bağlı yükümlülük olarak mali tablo dipnotlarında açıklanabilir.

_____ / _____

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 200.000

632.03 Dava Karşılıkları Gideri

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 200.000

379.01 Dava Gider Karşılığı

_____ / _____

8. 75.000 TL'lik satışla ilgili risk ve faydaların henüz alıcıya geçmediği için ilgili maliyet tutarıyla beraber satış iptal edilmelidir. Aynı şekilde dönem satışları ile ilgili olarak beklenen 50.000 TL'lik satış iadesi için de ilgili maliyeti ile beraber karşılık ayrılması gerekmektedir.

_____ / _____

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 75.000

120 TİCARİ ALACAKLAR HESABI 75.000

_____ / _____

157 DİĞER STOKLAR 60.000

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 60.000

_____ / _____

_____ / _____

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 50.000

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 50.000

379.02 Satış İade Karşılığı

_____ / _____

157 DİĞER STOKLAR

40.000

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ

40.000

_____ / _____

9. Ticari kar ile mali karın hesaplanmasında uygulanacak kurallar birbirinden farklıdır. Bu farklılıklar bilançodaki varlık ve borç hesaplarının farklı olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. UMS 12'ye göre bu farklılıklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi yada gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise geçici farklar (zamanlama farkları) olarak adlandırılır. Zamanlama farklarının vergi etkisi vergi gideri veya geliri olarak gelir tablosunda, ertelenmiş vergi aktifi yada pasifi olarak da bilançoda gösterilmektedir.

DÜZELTMELER	VUK	UFRS	ZAMANLAMA FARKI	GEÇİCİ?	AKTİF / PASİF
Ticari amaçla elde tutulan hisse senedi	150.000	185.000	35.000	Evet	(7.000)

Vadeye kadar elde tutulacak tahvil	100.000	110.000	10.000	Evet	(2.000)
Satılmaya hazır finansal varlık	50.000	65.000	15.000	Evet	0
Ertelenmiş finansman gelirleri	0	(120.000)	(120.000)	Hayır*	24.000
Ertelenmiş finansman giderleri	0	60.000	60.000	Evet	(12.000)
Şüpheli ticari alacaklar	0	(40.000)	(40.000)	Evet	8.000
Stok değer düşüş karşılığı	0	(30.000)	(30.000)	Evet	6.000
Sabit kıymet ekonomik ömür farkı	0	20.000	20.000	Evet	(4.000)
Sabit kıymet değer düşüş karşılığı	0	(50.000)	(50.000)	Evet	10.000
Dava karşılığı	0	200.000	200.000	Evet	40.000
Riskin devredilmediği satış	0	(15.000)	(15.000)	Evet	3.000
Satış iadeleri	0	10.000	10.000	Evet	2.000
					<u>68.000</u>

* Belirli bir süre elde tutulan hisse senetlerinden elde edilen kazanç vergiden istisna edileceği için geçici bir zamanlama farkı doğurmadığı düşünülmüştür.

_____ / _____

299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR

68.000

299.02 Ertelenmiş Vergi Aktifi

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL

YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

68.000

_____ / _____

	DÜZELTİME VE SINIFLAMA İŞLEMLERİ									UFRS	
	VUK	1	2	3	4	5	6	7	8	9	31.12.2008
102 Bankalar	370.000	(15.000)									370.000
110 Hisse Senetleri	200.000	10.000									185.000
111 Tahviller	100.000										110.000
120 Ticari Alacaklar	600.000		(40.000)					(75.000)			485.000
124 Erteleilmiş Finansman Gelirleri	0	(120.000)									(120.000)
128 Şüpheli Alacaklar	0		40.000								40.000
129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı	0		(40.000)								(40.000)
152 Mamüller	400.000										400.000
157 Diğer Stoklar	0							100.000			100.000
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	0				(30.000)						(30.000)
248 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	0	65.000									65.000
253 Makineler	1.200.000										1.200.000
257 Birikmiş Amortismanlar	(120.000)					20.000	(50.000)				(150.000)
299 Erteleilmiş Vergi Aktifi	0								68.000		68.000
320 Ticari Borçlar	(450.000)										(450.000)
324 Erteleilmiş Vergi Giderleri	0		60.000					(200.000)			60.000
370 Vergi Karşılığı	(60.000)										(60.000)
379.1 Karşılıklar-Dava Gider Karşılığı	0							(50.000)			(50.000)
379.2 Karşılıklar-Satış İade Karşılığı	0										0
499 Erteleilmiş Vergi Pasifi	0										0
500 Sermaye	(2.000.000)										(2.000.000)
529 Satılmaya Hazır Fin. Varlık İlgili Değer Artış Fonu	0	(15.000)									(15.000)
600 Yurtiçi Satışlar	(1.500.000)		180.000					125.000			(1.195.000)
620 Satılan Mamuller Maliyeti	1.000.000		(90.000)			30.000	(20.000)	(100.000)			820.000
632 Genel Yönetim Giderleri	200.000										200.000
632.1 Şüpheli Alacaklar Karşılığı	0		40.000								40.000
632.2 Sabit Kıymet Değer Düşüş Karşılık Gideri	0					50.000					50.000
632.3 Dava Karşılık Gideri	0							200.000			200.000
645 Menkul Kıymet Gelirleri	0	(45.000)									(45.000)
647 Reeskont Gelirleri	0		(240.000)								(240.000)
657 Reeskont Giderleri	0		210.000								210.000
691 Cari Vergi Karşılık Giderleri	60.000										60.000
691.2 Erteleilmiş Vergi Geliri	0								(68.000)		(68.000)
	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

TEZ-CAN A.Ş
31.12.2008 TARİHİ İTİBARI İLE DÜZENLENMİŞ BİLANÇO

BİLANÇO (TL)	UFRS 31.12.2008
VARLIKLAR	
Hazır Değerler	370.000
Ticari Amaçla Elde Tutulan Finansal Varlıklar	295.000
Ticari Alacaklar (net)	365.000
Stoklar (net)	470.000
Cari / Dönen Varlıklar	<u>1.500.000</u>
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar (net)	65.000
Maddi Varlıklar (net)	1.050.000
Ertelenen Vergi Karşılıkları	68.000
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	<u>1.183.000</u>
<u>TOPLAM VARLIKLAR</u>	<u>2.683.000</u>
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Ticari Borçlar (net)	390.000
Vergi Karşılığı	60.000
Diğer Yükümlülükler (net)	250.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler	<u>700.000</u>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	<u>0</u>
Sermaye	2.000.000
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu	15.000
Net Dönem Karı / Zararı	(32.000)
ÖZSERMAYE	<u>1.983.000</u>
<u>TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER</u>	<u>2.683.000</u>

TEZ-CAN A.Ş
01.01.2008-31.12.2008 DÖNEMİNE AİT GELİR TABLOSU

GELİR TABLOSU (TL)	UFRS 01.01.2008/ <u>31.12.2008</u>
Satışlar	1.195.000
Satılan Mamullerin Maliyeti (-)	(820.000)
BRÜT ESAS FAALİYET KARI	375.000
Faaliyet Giderleri (-)	(490.000)
NET ESAS FAALİYET ZARARI	(115.000)
Finansman Gelirleri	285.000
Finansman Giderleri	(210.000)
VERGİ ÖNCESİ ZARAR	(40.000)
Vergiler	8.000
NET DÖNEM ZARARI	<u>(32.000)</u>

4. SONUÇ

Mali tabloların evrensel olarak kabul görmüş amacı, finansal tablo kullanıcılarına güvenilir, tam, zamanında bilgi sağlamaktır. Finansal tablo kullanıcıları; bu konuda uzman kişiler olabileceği gibi bu konuda gerekli bilimsel bir eğitim almamış uzman olmayan kişiler de olabilir. Dolayısıyla bilgi ihtiyaçları farklılık gösterir. Finansal tablolar bir işletmenin finansal durumu, karlılığı ve nakit akışları ile ilgili bilgi sağlarlar. Böylelikle kullanıcılara işletmenin gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmekte de yardımcı olurlar.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) muhasebe standartlarını bu perspektife göre düzenlemektedir. Sonuç olarak finansal tablo kullanıcıları gereksinim duydukları bilgiyi UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda, ulusal standartlara uygun olarak hazırlanan tablolara göre daha kolay edinebilirler.

Uluslararası yatırımcıların ihtiyaçları arasında, yatırım yapacakları şirketlerin finansal bilgilerinin anlaşılır, güvenilir ve zamanında sunulmuş olmasının yanında, finansal bilgilerin sınırlar ötesi karşılaştırılabilir olması da önem taşımaktadır. Bu şekilde yatırımcılar şirketlerin performanslarını karşılaştırılmalı olarak değerlendirebilmekte ve buradan çıkan sonuçlara göre sermayenin en doğru ve verimli yöne akmasına yönelik kararları verebilmektedirler. Bu nedenledir ki artık hisse başına kazanç ya da nakit akışı denildiğinde her ülkede anlaşılanın aynı olması arzu edilmekte ve yatırımcılar, şirketlerin mali sonuçlarının yüksek kaliteli ve global bir muhasebe standartları setine göre hazırlanmış olmasını ısrarla talep etmektedirler. UFRS bu kalite ve globalleşmeyi sunabilecek kapasitededir.

KOBİ'lerde finansal raporlama standartlarının etkin şekilde uygulanabilmesinin bir takım potansiyel sorunlar içermesi ve KOBİ'lerin ekonomilerde önemli bir çoğunluğa sahip olması standartların uygulanmasını güçleştirmektedir.

Standardın uygulanabilmesi için öncelikle standardın iç hukuklara aktarılması gerekmektedir. Bu konuda her ülkenin öncelikleri ve tercihleri farklı olmaktadır. Türkiye’de bu sürecin dışında değildir. Türkiye’de standardın uygulanması TTK Tasarısının yasalaşması durumunda zorunlu olarak uygulanacaktır.

Türkiye’nin ihtiyacı olan yüksek kalitede muhasebe standartlarının oluşturulması, UFRS’ye uyumun sağlanması ve uygulamadaki çok başlılığın ortadan kaldırılması amacıyla TMSK’nın oluşturduğu standartların kullanılması daha uygun olacaktır.

5. KAYNAKÇA

Kitaplar

Alexander, D.; Britton, A.; Jorissen, A.; "International Financial Reporting and Analysis", (3rd Edition), Thomson Learning.2007.

Aljifri, Khaled / Khasharmeh, Hussein, "An Investigation into the Suitability of the IASs to the United Arab Emirates Environment," International Business Review, 15/5: 505-526. 2006.

Antill, Nick; Lee, Kenneth; 'Company Valuation Under IFRS' Harriman House Publishing, 2005.

Ataman Akgül, Başak ve Akay Hüseyin,"Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma", 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2004.

Ataman Akgül, Başak ve Akay Hüseyin,"Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma", 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2004.

Ataman, Ümit. Genel Muhasebe Cilt 2- Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. 15. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2005.

Ataman, Ümit. Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2003.

Ataman, Ümit. Genel Muhasebe Cilt 1- Muhasebede Dönemiçi İşlemleri. 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2005.

Ataman Ümit ve Ataman Akgül Başak. Genel Muhasebe Uygulamaları. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, 2001.

Ataman, Ümit; Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları. 1. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.

Bailey, Georgette T., Wild, Ken, 'IAS:a Guide to Preparing Accounts' The Institute of Chartered Accountants, 2008.

Bové , José Maria, SME Financial Reporting, World Bank, FEE SME/SMP Working Party, 2006.

Brackney, Kennard S./ Witmer, Philip R, "The European Union's Role in International Standards Setting," The CPA Journal, 75/11:18-27. 2005.

Brett, Michael, ' Property Under IFRS: a Guide to the Effects of the New IFRS' 2004.

Cassidy, Peter G., 'Practical Guide to the Financial Reporting Standart for SMEs', 2.Edition, Tolley's Accountancy Series, 2007.

Davis, Annette, Accounting for SMEs, European Commission Internal Market & Services DG, REPARIS Workshop, 2006.

Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan, "UFRS/IFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon: Açıklamalar ve Uygulamalar", Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara, Nisan 2009.

Doyrangöl, Nuran Comert/Saltoğlu Müge, "Basel II from the Accountant's Perspective," Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı, ISMMMO Yayını : 117-129. 2006.

Erdoğan, Murat ve Mehmet Baydemir. Ticari İşletmelerde TMS – 13 Stoklar. İstanbul: Kazancı Kitabevi, 2003.

Epstein, Bary J. A Wrong-Headed Reaction to Accounting Information Overload Threatens Sound Decision-Making, New York CPA Journal, 2007.

Epstein, Bary J.; Jermakowicz, Eva K. IFRS 2007: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons Editions, 2007.

Epstein, Bary J.; Jermakowicz, Eva K., IASB Exposure Draft: International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities, New York CPA Journal. 2007.

Epstein, Bary J.; Mirza, Abbas Ali, 'Interpretation and Opplication of International Accounting and FRS' Willey IFRS. 2005.

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

Gökçen, Gürbüz. Genel Muhasebe. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2007.

Gücenme, Ümit. Genel Muhasebe. 3. Baskı. İstanbul: Aktüel Yayınları, 2005.

Ildır, Ali. Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. 2. Baskı. Ankara: Nobel Yayınları, 2004.

Kaval, Hasan. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi. 2. Baskı. Ankara: Gazi Yayınları, 2005.

Küçüksavaş, Nihat 'Finansal Muhasebe' Kare Yayınları, 10. Baskı, İstanbul, 2005.

Pacter, Paul, Accounting Standards for SME's, 17.World Congress of Accountants, Istanbul, November, 2006.

Pacter, Paul: The IASB Project on Accounting Standards for SMEs, World Bank Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation, 28 March 2006.

Poroy Arsoy, Aylin; Sipahi, Barış: 'International Financial Reporting Standarts For Small and Medium Sized Entities and The Turkish Case', Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 62-4, 2007.

Pricewaterhousecoopers, "IFRS for SMEs: Is it Relevant for your Business?" 2006.

Pricewaterhousecoopers, Shedding Light on IFRS: IFRS 3 The new Business Combination Standard, 2002.

Pricewaterhousecoopers, 'Manual of Accounting – IFRS fort he UK', the Definitive Guide fort he UK users of IFRS, 2005.

Sealy-Fisher, Vanessa, "FRSB to Consult on IASB Exposure Draft for SMEs," Chartered Accountant Journal, March 2007: 26-27. 2007.

Sivaram Nagaraj, "The Future of Financial Reporting- SME Standards," Business Times, 21 March 2006.

Sukhraj, P.; "First batch of IFRS graduates only ready in 2011", Accountancy Age, 5 September, (<http://www.accountancyage.com>, 04 Kasım 2008 tarihli erişim), 2008.

Makaleler

Akdoğan, Nalan. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004.

Akdoğan, Nalan, "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi," Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8/1: 1-15. Mart 2006.

Akdoğan, Nalan 'Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı', Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, 2010.

Akdoğan, Nalan; Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişme Ve Değişmeler, Kobilerde Uygulanacak Finansal Raporlama Standardına Toplu Bakış; MÖDAV konferans notları, 2009.

Aksoy Tamer, "Finansal Raporlama ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS ve UFRS bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", İSMMMO, Mali Çözüm, Sayı:71, Nisan-Haziran 2005.

AKSOY, Tamer,"Derecelendirme Süreci Işığında Basel II' nin KOBİ'lere Etkileri ve KOBİ'lerce Atılması Gereken Adımlar: Analitik Bir Bakış", Mali Çözüm Dergisi: 84, 71-101, Kasım- Aralık 2007.

Aslan, Sinan; 'KOBİ'ler İçin UFRS ile Global Uyum Süreci' M.Ü İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:13, Sayı:2, 203-221, 2007.

Bekçioğlu, Selim; Köroğlu, Çağrı,' UMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi', Mali Çözüm Dergisi, 86: 29-39, Mart- Nisan 2008.

Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş. "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi", Muhasebe Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz. Cilt: 7, Sayı: 16, Ekim 2006.

İbiş, Cemal ve Özkan, Serdar, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış," Mali Çözüm Dergisi , ISMMMO Yayını, 16/74: 25-43. 2006.

Deloitte Academy, Kapsamlı IFRS Eğitimi, Nisan 2007.

Kurt, Ganite; Öztürk, Veli," Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözümler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 24: 37-54.

Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk, "UFRS ve Basel II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri," Mali Çözüm Dergisi, 76: 21-32. 2006.

Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk, 'TMS'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi', Mali Çözüm dergisi, 86: 65-8,1 Mart- Nisan 2008.

Otlı, Fikret; Çukacı, Yusuf C.," Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi: 21, 109-128, Ocak 2007.

Özkorkut, K., 1522.Madde Açısından Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Bakışının Değerlendirilmesi, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. XXV, 2009.

Pekdemir, Recep, "UFRS Furyası mı, Rantiye Kapısı mı?," Mali Çözüm Dergisi, 79: 107-116. 2007.

Perek, Ali Atilla,' TFRS Hükümlerine Göre Risksiz Faiz Oranı ve Türkiye İçin Bir Öneri', Mali Çözüm dergisi, 86: 83-95, Mart- Nisan 2008.

Perek, Ali Atilla,' Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin İskonto Oranının UFRS Hükümlerine Göre Hesaplanması-I', Mali Çözüm Dergisi: 84, 141-153, Kasım- Aralık 2007.

Sarısoy, İdris,' İngiltere'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikası', Mali Çözüm Dergisi: 78, 225-234, Kasım- Aralık 2006.

Türker Masum, "Türkiye Muhasebe Standartlarının Gelişimi", Dayanışma, İSMMMO, Sayı:87, Ekim 2005.

Uluslan Hikmet, "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum", Muhasebe Denetime Bakış, Mayıs 2005.

Volkan Demir, 'KOBİ'LER İçin UFRS"NİN Son Taslağı ve Değerlendirmeler' Mali Çözüm Dergisi, (ISSN:1303-5444) İSMMMO- (Hakemli), Yıl:17, Sayı:80, Mart-Nisan 2007, s. 43-58.

İnternet Yayınları

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

IASB; Exposure Draft of a Proposed -IFRS for Small and Medium-sized Entities- IASCF, London 2007 (www.iasb.org/NR/rdonlyres : 13 Nisan 2007).

http://www.accaglobal.com/members/publications/accounting_business/archive/2007/march/2908361 (8 Mart 2007).

<http://www.frc.org.uk/asb/press/pub0584.html> (9 Eylül 2008).

<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Medium-sized+Entities/Exposure+Drafts+for+Small+and+Medium-sized+Entities/Exposure+Drafts+for+Small+and+Medium-sized+Entities.htm> (5 Mayıs 2008).

<http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=30315> (5 Mayıs 2008).

<http://www.iasplus.com/standard/ias17.htm> (9 Ekim 2009).

<http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf/docid/762B403B0B78C077CA257379000CDB4A> (12 Nisan 2008).

<http://www.uhy-uk.com/pages/resources/financial-reporting/frsse.php> (12 nisan 2008).

http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/pdf/ifrsforsmes.pdf
(12 Nisan 2008).

http://www.bsa.org.uk/policy/response/ASB_IFRS_for_SMEs.htm
(13 Temmuz 2007).

<http://www.accountingweb.co.uk/item/165643> (2 Mart 2007).

http://www.icaew.com/index.cfm/route/147682/icaew_ga/en/Technical_amp_Business_Topics/Faculties/News/ASB_consults_on_proposed_IFRS_for_SMEs (29 Nisan 2007).

http://www.grant-hornton.co.uk/press_room/grant_thornton_calls_for_the_i.aspx (17 Temmuz 2007).

<http://www.efaa.com/International,Financial,Reporting,Standards,for,SMEs,Exposure,Draft,67.html> (5 Mayıs 2008).

<http://www.bbc.co.uk/annualreport/exec/financial/highlights/ifrs.shtml> (2 Ekim 2009).

<http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/4014397.stm> (2 Ekim 2009).

<http://www.ft.com/indepth/accountingstandards/glossary> (1 Aralık 2009).

<http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=180156>
(1 Aralık 2009).

Orhan Çelik; KOBİ'ler için UFRS: Genel Bakış, 2009
http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs_genel_bakis.pdf

Orhan Çelik, 'KOBİ'ler İçin TFRS'na Genel Bakış:', Ocak,2010,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id

Gökhan Alpman; 'KOBİ'ler için UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği Üzerine Düşünceler.
'(<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey>) Ekim 2007.

Atilla Perek, Ali 'Şirket Birleşmelerinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen ve Muhasebeleştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi ve İngiltere Tecrübesi' <http://www.tmsk.org.tr/makaleler>