

**T.C.  
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE (KOBİ)  
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI  
TASLAĞI VE BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
YUSUF ZİYA AYDIN**

**ANABİLİM DALI :MUHASEBE - FİNANSMAN  
PROGRAMI :İŞLETME**

**KOCAELİ – 2009**

**T.C.  
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE (KOBİ)  
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI  
TASLAĞI VE BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
YUSUF ZİYA AYDIN**

**ANABİLİM DALI :MUHASEBE - FİNANSMAN  
PROGRAMI :İŞLETME**

**DANIŞMAN :DOÇ. DR. SAMİ KARACAN**

**KOCAELİ – 2009**

T.C.  
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ \*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE (KOBİ)  
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI TASLAĞI  
VE BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ


YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: YUSUF ZİYA AYDIN

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarihi ve No: 17.06.2009-2009/14



Doç. Dr. Sami  
KARACAN



Yrd. Doç. Dr. Hakan  
KAPUCU



Yrd. Doç. Dr. Şenol  
HACİFENDİOĞLU

KOCAELİ - 2009

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER .....	i
ÖZET: .....	vi
ABSTRACT:.....	viii
KISALTMALAR: .....	x
TABLolar: .....	xi
GİRİŞ: .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA

1.1.ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	
İHTİYACININ DOĞUŞU .....	3
1.2.UFRS'NİN DOĞUŞU VE GELİŞİMİ.....	5
1.2.1. KURULLARIN OLUŞUMU .....	5
1.2.2. KURULUN AMACI.....	6
1.2.3. KURULUN ÇALIŞMASI.....	6
1.3.TÜRKİYE'DE UFRS ÇALIŞMALARI .....	7
1.3.1.TÜRKİYE VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI.....	7
1.3.2.TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	7
1.3.3.TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARINA İLİŞKİN DİĞER UYGULAMALAR .....	8
1.4. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE STANDARTLARIN GRUPLANDIRILMASI .....	9
1.4.1.SUNUM STANDARTLARI .....	11
1.4.2.GRUP RAPORLAMA STANDARTLARI.....	13
1.4.3.BİLANÇO VE GELİR TABLOSU STANDARTLARI.....	13
1.4.4. KAMUYU AYDINLATMA STANDARTLARI .....	14
1.4.5.SEÇİLMİŞ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI HAKKINDA STANDART BAZINDA BİLGİLER .....	16
1.UFRS 1 - UFRS'nin İlk Uygulaması.....	16
2.UFRS 7 - Finansal Araçlar: Açıklamalar.....	16

3.UMS 1-Finansal Tabloların Sunumu .....	17
4.UMS 2-Stoklar .....	17
5.UMS 12-Vergilendirme.....	19
6.UMS 16-Maddi Duran Varlıklar .....	21
7.UMS 18-Hasılat .....	24
8.UMS 19-Çalışanlara Sağlanan Faydalar .....	25
9.UMS 21 - Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri .....	26
10.UMS 23- Borçlanma Maliyetleri .....	27
11.UMS27-Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi.....	29
12.UMS 29-Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama .....	30
13.UMS 32-Finansal Araçlar: Sunum ve Kamuya Açıklama.....	30
14.UMS 34-Ara Dönem Finansal Raporlama .....	31
15.UMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı.....	33
16.UMS 37-Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar .....	33
17.UMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	34
18.UMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme .....	36
1.4.6.SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) YÖNÜNDEN UYGULAMA ....	38
1.4.7.TÜRK TİCARET KANUNU (TTK) YÖNÜNDEN UYGULAMA .....	39
1.4.8.BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU (BDDK) YÖNÜNDEN UYGULAMA .....	40
1.4.9.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK) YÖNÜNDEN UYGULAMA.....	40

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **KOBİLER VE UFRS YAKLAŞIMI**

2.1.KOBİ TANIMI .....	42
2.2.NEDEN KOBİLER İÇİN UFRS.....	43
2.3.KOBİLER İÇİN UFRS'NİN HAZIRLANMA SÜRECİ .....	44
2.4.ÜLKEMİZDE KOBİ UFRS'LERİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR .....	46
2.5.KOBİ VE HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERİN MUHASEBE SİSTEMLERİNİN ÖZELLİKLERİ.....	48
2.6. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ BASİTE İNDİRGENMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER .....	48

2.7.KOBİ VE HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERE YÖNELİK MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA ÇALIŞMALARI.....	49
2.7.1.Çeşitli Uluslararası Muhasebe Kuruluşlarının KOBİ'lere Yönelik Çalışmaları .....	49
2.7.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) .....	49
2.7.1.2. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE).....	50
2.7.1.3. OECD'nin KOBİ'lerle ilgili çalışmaları .....	51
2.7.1.4. Ülkemizde KOBİ'lerle ilgili çalışmalar.....	51
2.7.2. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütünün (UNCTAD) Tarafından Geliştirilen KOBİ Muhasebe Standartları.....	52
2.7.2.1.Birinci Kademe KOBİ'ler için Finansal Raporlama .....	54
2.7.2.2.İkinci Kademe KOBİ'ler için Finansal Raporlama .....	54
2.7.2.3.Üçüncü Kademe KOBİ'leri için Finansal Raporlama .....	55

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. GENEL OLARAK KOBİ UFRS SETİNİN YAPISI.....	57
3.2. KOBİ UFRS'LERİNİN KAPSAMINA, KAVRAMLARI TANIMLAMASINA VE GENEL İLKELERİN AÇIKLAMASINA İLİŞKİN BÖLÜMLER .....	57
3.2.1: Kapsam .....	57
3.2.2: Kavramlar ve Genel İlkeler.....	58
3.3. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞUNA VE AÇIKLAMALARINA İLİŞKİN BÖLÜMLER .....	58
3.3.1.Bölüm 3: Finansal Tabloların Sunuluşu Genel Esasları) .....	58
3.3.2.Bölüm 4: Bilanço .....	59
3.3.3.Bölüm 5: Gelir Tablosu.....	59
3.3.4.Bölüm 6: Özkaynaklar Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu .....	60
3.3.5. Bölüm 7: Nakit Akış Tablosu.....	60
3.3.6. Bölüm 8: Finansal Tablo Dipnotları .....	60
3.3.7. Bölüm 9: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar .....	61
3.3.8. Bölüm 10: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar .....	61
3.4. BİLANÇO KALEMLERİNE İLİŞKİN BÖLÜMLER .....	61

3.4.1.Bölüm 11: Finansal Varlıklar ve Finansal Borçlar .....	62
3.4.2.Bölüm 12:Stoklar.....	64
3.4.3.Bölüm 13: İştiraklerdeki Yatırımlar.....	65
3.4.4.Bölüm 14: İş Ortaklıklarındaki Paylar .....	65
3.4.5.Bölüm 15: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller .....	66
3.4.6.Bölüm 16: Maddi Duran Varlıklar.....	66
3.4.7.Bölüm 17: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	67
3.4.8.Bölüm 18: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye .....	68
3.4.9.Bölüm 19: Kiralama İşlemleri .....	69
3.4.10.Bölüm 20: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar .....	70
3.4.11.Bölüm 21: Özkaynaklar.....	70
3.5. GELİR TABLOSU KALEMLERİNE İLİŞKİN BÖLÜMLER .....	71
3.5.1.Bölüm 22: Hasılat .....	71
3.5.2.Bölüm 23: Devlet Teşvikleri.....	73
3.5.3.Bölüm 23: Borçlanma Maliyetleri.....	73
3.5.4.Bölüm 24: Hisse Bazlı Ödemeler.....	73
3.5.5.Bölüm 26: Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	74
3.5.6.Bölüm 27: Çalışanlara Sağlanan Faydalar .....	75
3.5.7.Bölüm 28: Gelir Vergileri .....	76
3.6. ÖZELLİKLİ DURUMLARDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN BÖLÜMLER(Standartlar) ve KOBİ UFRS'LERİNE İLK GEÇİŞ.....	77
3.6.1.Bölüm 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	77
3.6.2.Bölüm 30: Yabancı Para Çevirim İşlemleri.....	77
3.6.3.Bölüm 31: Bölümlere Göre Raporlama (Faaliyet Bölümleri) .....	78
3.6.4.Bölüm 32: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar .....	78
3.6.5.Bölüm 33: İlişkili Taraf Açıklamaları.....	78
3.6.6.Bölüm 34: Hisse Başına Kazanç .....	78
3.6.7.Bölüm 35: Özellikli Sektörler .....	79
3.6.8.Bölüm36:Durdurulan Faal. ve Satış Amacıyla Elde Tutulan Varlıklar .....	79
3.6.9.Bölüm37: Ara Dönem Finansal Raporlama .....	80
3.6.10.Bölüm 38: KOBİ UFRS'lerinin İlk Uygulaması.....	80

3.7. UFRS/KOBİ MUHASEBE STANDARTLARI DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ....	81
3.7.1. Tarihi Maliyet Yaklaşımı .....	81
3.7.1.1.Tarihi Maliyet (Elde Etme Maliyeti) .....	81
3.7.1.2.Enflasyona Göre Düzeltilmiş Tarihi Değer.....	82
3.7.2. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı .....	83
3.7.2.1. Cari Maliyet (Yerine Koyma Maliyeti) .....	83
3.7.2.2.Gerçekleşebilir Değer/İfa Değeri.....	83
3.7.2.3. Bugünkü Değer.....	84
3.7.2.4. Kullanım Değeri .....	84
3.7.2.5. Iskonto Edilmiş Maliyet .....	84
3.7.2.6.Makul Değer (Gerçeğe Uygun Değer) .....	85
3.7.3.Özkaynak Yöntemine Göre Değerleme .....	85
3.7.4. Diğer Değerleme Ölçütleri .....	86
3.7.4.1.İtibari Değer (Nominal Değer) .....	86
3.7.4.2.Kayıtlı Değer .....	86
3.7.4.3.Varsayılan Maliyet .....	89
3.8.UFRS İLE KOBİ UFRS ARASINDAKİ FARKLAR.....	90
3.8.1.KOBİ'ler için Geçerli Olmayan Başlıklar ve Muhasebe Uygulamaları .....	90
3.8.2.Basit Olan Seçenekler.....	90
3.8.3.Muhasebeleştirme ve Değerleme Yöntemlerinin Basitleştirilmesi.....	90

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULANMASINA İLİŞKİN BİR ENDÜSTRİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

4.1.ABC İşletmesine ait mali tablolar .....	93
4.2. Mali Tablolara İlişkin İnceleme Sonuçları.....	95
4.3. Mali Tabloların KOBİ – UFRS taslaklarına göre düzenlenmesi ve sınıflandırılması ...	99
4.3.1. KOBİ/ UFRS'na göre yapılması gerekli düzeltmeler ve yevmiye kayıtları ...	100
4.3.2. KOBİ/ UFRS'na göre Düzeltilmiş Bilanço ve Gelir Tablosu.....	115
SONUÇ .....	118
YARARLANILAN YAYINLAR .....	120
ÖZGEÇMİŞ .....	125



## ÖZET

Para ve Sermaye piyasalarının gelişmesi, uluslararası rekabetin artması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı, kamuya bilgi vermenin öneminin artması finansal raporlama sürecini etkileyen önemli etmenlerdir. Ülkelerin finans piyasalarının gelişmesinde en önemli etmen şeffaflıktır. Kamuya bu bağlamda açıklanan finansal tabloların gerçekliği konusunda dürüstçe bilgi verilmesi gerekmektedir. Uluslararası bir finansal tablo hazırlama rehberinin olmaması ve ülkeler arasında farklı finansal tablo hazırlama yükümlülüklerinin olması şeffaflığı olumsuz etkilemektedir. Ayrıca farklı ülkelerde farklı muhasebe politikalarının uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır.

UFRS'nin kullanımı tüm dünyada giderek yaygınlaşmaktadır. Birçok ülke kendi muhasebe standartları ile UFRS'leri arasında harmonizasyon yapmaktadır. Günümüzde uluslararası alanda ortak muhasebe raporlama dili UFRS'dir. Avrupa'da hisse senetleri borsada işlem gören firmaları 2005 yılı itibari ile finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaktadır. Buna paralel olarak Türkiye dahil birçok ülke kendi muhasebe sistemlerini UFRS'na göre hazırlamakta ve hatta uygulamaya başlamıştır. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 01.01.2005 tarihinden itibaren SPK'ya tabi şirketlerin UFRS'ye uyumlu şekilde muhasebe kayıtları tutmasını zorunlu kılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) çıkardığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) UFRS'mi aynen set olarak kabul etmiştir. Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nda muhasebe uygulamalarında TMSK standartlarını referans göstermektedir.

Öte yandan Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler ( KOBİ) kamusal sorumluluğu UFRS kullanması beklenen işletmelere nispeten çok daha az olan, halka açık olmayan işletmelere yönelik muhasebe ve finansal raporlama standartlarının hazırlanarak, KOBİ'ler için uluslararası arenada tek bir finansal raporlama dilinin geliştirilmesi ve uygulanması ihtiyacı gündeme gelmiştir.

UMSK, KOBİ'ler için muhasebe ve finansal raporlama standartlarının geliştirilmesine yönelik bir proje başlatmıştır. Söz konusu proje ile ilgili olarak, Haziran 2004 tarihinde KOBİ'ler için hazırlanacak finansal raporlama standartlarının kapsam ve içeriğine ilişkin bir görüş UMSK tarafından kamuoyunun görüşlerine açılmış ve dünya üzerindeki pek çok ilgi grubunun söz konusu projeye destek ve katılımının sağlanması amaçlanmıştır.

Yine Nisan 2005 tarihinde ise KOBİ Muhasebe Standartlarında yer alacak muhasebeleştirme ve ölçme esaslarına ilişkin bir anket yapılmış ve anket sonucu alınan görüşler doğrultusunda Taslak metin üzerindeki çalışmalara hız verilmiştir. Şubat 2007'de kamuoyunun görüşlerine açılan taslak metin için görüş alma süresi 30 Kasım 2007 tarihine kadar uzatılmış, uygulamaya ilişkin saha test çalışmalarına ise Haziran 2007'de başlanılmıştır. Bu aşamada oluşan görüşlere göre yapılacak değerlendirmeler sonucunda UMSK tarafından KOBİ standartlarının yayımlanması beklenmektedir.

## ABSTRACT

The most important factors that influence the financial reporting process include the development of Money and Capital markets, the increase of international competition, the complexity of accounting systems and the increasing importance of briefing the media. The most important factor in the development of financial markets of the nations is transparency. Accurate information must be provided in the financial statements, which are made public. Lack of an international financial statement preparation guideline and the existence of varying financial statement preparation obligations between different countries also affect the transparency. The implementation of differing accounting policies in different countries make it even harder to compare the financial statements.

Implementation of IFRS (International Financial Reporting Standards) is increasing in the world. Many countries are harmonizing their own accounting standards with the IFRS. Common accounting reporting language today is IFRS. The companies, which have their stocks dealt in the stock exchange, are preparing the financial statements as of 2007 in compliance with the IFRS. Many countries, including Turkey, have started to implement IFRS to the preparation of their own accounting systems IFRS. Turkish Capital Market Board (SPK) has necessitated that the companies, which are subject to SPK, will keep accounting records in compliance with the IFRS. Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) issued by Turkish Accounting Standards Board (TMSK) accept the IFRS as a set. Turkish Commerce Code Draft also makes reference to the TMSK standards in the accounting applications.

On the other hand the necessity has arisen to prepare accounting and financial reporting standards for close corporations, which have a less public responsibility compared to the enterprises that are expected to implement IFRS, and to develop and implement a single financial reporting language for SME in the international arena. IASB has initiated a project for the development of accounting and financial reporting standards for the SME. A view concerning the scope and content of the financial reporting standards to be prepared by SME has been submitted for public approval in June 2004 and it has been intended that many interest groups in the world support and participate in the project. Again in April 2005 a survey regarding the

accounting and measurement principles, which will be included in the SME Accounting Standards, has been conducted and the efforts on the Draft text have been accelerated in parallel with the views from the survey. The consultation period for the draft text, which has been submitted for public approval, has been extended until 30 November 2007 and the field test efforts regarding the application have been initiated in June 2007. It is expected that the SME standards are published by IASB at the end of the evaluation to be carried out in parallel with the incoming views.

## KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
AB	: Avrupa Birliği
FEE	: European Federation of Accountants
FİFO	: First In First Out
FRSSE	: Financial Reporting Standards for Smaller Entities
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions
ISAR	: International Standards of Accounting and Reporting
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
LİFO	: Last In First Out
Md	: Madde
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütü
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## **TABLÖLAR**

**Tablo 1** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

**Tablo 2** KOBİ ler İçin Muhasebe Standardı Kademe 2'de Yer Alan Standartlar

**Tablo 3** Varlıkların Değerlemesi

**Tablo 4** Bilançoda Sunulacak Bilgiler

**Tablo 5** Koşullu Borç ve Koşullu Varlıklarla İlgili Dipnot Açıklamaları

**Tablo 6** İç ve Dış Kaynaklı Değer Düşüklüğü Göstergeleri

**Tablo 7** Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Alternatif Değerleme Ölçüleri

## GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte dünya piyasalarında ortak bir muhasebe dili kullanılması kaçınılmaz bir hal almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (UMSK) yayımlamış olduğu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamada birçok ülkede kabul görmüş ve uygulanmaya başlanmıştır. UFRS'ler büyük ölçekli firmalarda ve halka açık şirketlerde kullanılırken bu standartların daha yumuşatılmış hali UFRS'lerden farklı olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki (KOBİ) işletmeler için öngörülmüştür. Küçük ve Orta boy işletmeler (KOBİ), üretimin artırılmasında, işsizliğin önlenmesinde ve ülke kalkınmasında dinamo görevi görürler. Ancak sözkonusu beklentilerin gerçekleşmesi noktasında sıkıntılar mevcuttur. Bunların başında kaynak yetersizliği gelmektedir. KOBİ'lerin teknolojik gelişmelere ve büyük pazarlara ulaşamadıkları ve rekabet edemedikleri görülmektedir. Ülkemizde firmaların büyük çoğunluğunun KOBİ olduğu dikkate alındığında KOBİ standartlarının Türkiye açısından önemi büyüktür. KOBİ'lerin faaliyetlerine devam ederken ihtiyaç duydukları kredileri temin etmek için bankalara sunacakları mali tablolarının uluslararası muhasebe standartlara uyumlu olmasına yönelik talepleri ve gerekse Avrupa Birliği müktesebatına uyum ile Basel II kriterleri çerçevesinde bankaların talep ettikleri derecelendirme çalışmalarında mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uyumunu zorunlu hale getirmektedir. Bu durum KOBİ'lerin standartlara uyumunu matbu bir iş haline getirmekte ve mevcut dünya piyasalarında rekabet ve yaşam süreçlerini oluşturmaya itmektedir. Önümüzdeki yıllarda yasalaşması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacaklarına yönelik düzenlemenin varlığı ise KOBİ standartları'nın önemini artırmaktadır. TTK'nın yasalaşması ile birlikte ülkemizdeki KOBİ'ler KOBİ standartlarına göre finansal raporlama yapacaklardır.

“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği” isimli bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; KOBİ tanımı, mevcut finansal raporlama durumları ve sorunları ikinci bölümde; KOBİ ve halka açık olmayan şirketlerin muhasebe sistemlerinin özellikleri, uluslararası kuruluşların KOBİ’ler üzerine çalışmaları ve tam set UFRS’ları hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde KOBİ’ler için finansal raporlama standartlarının içeriği ve değerlendirme ölçütleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde; bir örnek üzerinde seçilmiş standartlar çözümlenmiş ve düzeltilmiş bilanço ve gelir tablosuna yer verilmiştir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA

Yaşadığımız bilgi çağında; teknolojik gelişmeler, elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilgiye en hızlı ve etkin şekilde ulaşma gittikçe önem kazanmaktadır. Bu gelişmelere bağlı olarak ta işletmelerin uluslararası ticaret rakamlarında artış olmuş ve bütün ülkeler birbiri ile sanki aynı ülke içindeymiş gibi harekete eder olmuştur.

#### 1.1.ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) İHTİYACININ DOĞUŞU

1990'lı yıllardan itibaren şirketlerin küresel sermaye hareketleri hızlanmış farklı ülkelerdeki farklı firmalar birbirlerinin menkul kıymetlerinin ticaretini yapar hale gelmişlerdir. Diğer taraftan, 100'den fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası alanda önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü(International Organization of Securities Commissions - IOSCO) Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı mali raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir.

Konuya ilişkin şu örnek verilebilir: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklanmıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23,7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157,8 trilyon kâr açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Türk Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) muhasebe standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır. Konuya ilişkin başka bir örnek de Alman otomobil firması BMW Alman muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarını Amerikan muhasebe standartlarına göre değiştirmeyi reddetmiştir. Böylelikle dünyanın en kârlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamıştır.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cemal İbiş,Serdar Özkan "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)'na Genel Bakış", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s.27.

Uluslararası Muhasebe standartlarının, global düzeyde belirlenmesi küresel ekonominin vazgeçilmez bir gerekliliği olmuştur. Muhasebe sisteminin, farklı sermaye piyasası aktörlerinin tamamının, uygun bilgiyi elde etmesinde üzerine düşen sorumluluğu yerine getirebilmesi için; benzer olayları benzer şekilde ifade ettiği, doğru, uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir, tam zamanlı bilgi sunduğu ortak bir dile ihtiyacı vardır. İşte bu ihtiyaç, uluslar arası muhasebe(finansal raporlama) standartlarının doğmasına yol açmıştır.<sup>2</sup>

Verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere, ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmekte bunlara ilave olarak uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi yani tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunluluğunu karşımıza çıkarmaktadır. Bu ise, uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya çapında kullanılabilir, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulmasının yararları şöyle sıralanabilir.

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> www.trfrs.com(02.03.2009)

<sup>3</sup> Cemal İbiş,Serdar Özkan , a.g.e., **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s.27

- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.<sup>4</sup>

## **1.2.UFRS’NİN DOĞUŞU VE GELİŞİMİ**

Teknolojinin ilerlemesine paralel olarak ülkeler arasında ticaret, bireyler için de şirketler için de çok daha kolay bir hal almıştır. Buna bağlı olarak da yatırımların yapılması noktasında kişilerin firmaların yatırım yapacakları yada ortak olacakları kurumların mali tablolarının yorumlamalarında tüm dünyada muhasebe alanında bir standarda oturtma ihtiyacına gerek duyulmuştur.

### **1.2.1. Kurulların oluşumu**

Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının hazırlanması ve uygulamaya geçirilmesi noktasında çeşitli kurullar oluşturulmuştur.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB – International Accounting Standards Board)’nun başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC- International Accounting Standards Committee)’ne dayanmaktadır.
- Komite (IASC); Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur.
- Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)’ninbu kuruluşu üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ( TÜRMOB) 1994 yılında kurula üye olmuştur.
- Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları,1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize oldu.
- 1981 yılında, IASC ve IFAC; IASC’nin uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde yapacakları çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya vardılar.
- Aynı dönemde,IFAC’ın tüm üyeleri IASC’ninde üyesi oldular.
- Kurul’a 2007 yılsonu itibariyle 112 ülkeden 153 meslek kuruluşu ve 2.200.000’i aşkın muhasebeci üyedir.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Cemal İbiş,Serdar Özkan, a.g.e.,**Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s.27.

<sup>5</sup> Ufuk Doğruer “AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye”, <http://www.muhasebe.tr.com> (05.02.2009)

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi İngiltere Londra'da bulunan ve bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş bir otoritedir.<sup>6</sup>

### **1.2.2.Kurulun Amacı**

Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu tabloların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmayı amaçlamaktadır.

Bu amaca varılmasında Kurul'un hiçbir zorlayıcı etkisi yoktur.

Ancak Kurul, üyelerine uygulamada önderlik yapmalarını ve uygulayıcılara bu standartların uygulanmasını yaygın hale getirmeyi tavsiye etmektedir.

Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyici kuruluşları, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, OECD, Birleşmiş Milletler gibi hükümetler arası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmaya amaçlamaktadır.

Böylece yatırımcıların, kredi verenlerin, hükümetlerin ve diğer ilgililerin; kaynakların dağılımı ve politika kararlarında gerçeğe uygun doğru ve dürüst bilgi sunumuna çalışılmaktadır.<sup>7</sup>

### **1.2.3. Kurulun Çalışması**

Kurul öncelikle bir konu belirler. Bu konu uzmanlık kurulunda incelenir ve öneri ön taslak haline getirilir. Ön Taslak görüşülmek üzere Genel Kurula sunulur. 2/3 çoğunlukla kabul edilirse taslak haline gelir ve üye kuruluşlara gönderilir. Üyeler belirlenen tarihe kadar eleştiri ve önerilerini kurula bildirir.

Genel kurul eleştiri ve önerileri tekrar görüşür,3/4 çoğunlukla kabul edilen şekil standart haline gelir. IASB ( International Accounting Standards Boards – Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) bundan böyle çıkarılacak standartların UMS yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ( UFRS/UFRS – International Financial Reportin Standards) olarak isimlendirilmesini karara bağlamıştır.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Ufuk Doğruer , a.g.m., <http://www.muhasebe.tr.com> (05.02.2009)

<sup>7</sup> Ufuk Doğruer , a.g.m., <http://www.muhasebe.tr.com> (05.02.2009)

<sup>8</sup> Ufuk Doğruer , a.g.m., <http://www.muhasebe.tr.com> (05.02.2009)

### **1.3.TÜRKİYE'DE UFRS ÇALIŞMALARI**

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, IAS'e uygun mali raporların kullanılmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir.

#### **1.3.1. TÜRKİYE VE ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARI**

Avrupa Birliğine giriş sürecinde, UFRS uyum esası gerektiğinden ve Avrupa Birliğinde, hisse senetleri borsalar ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarının 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasının zorunlu olması da bu standartların Türkiye' de kabul edilmesi için zorlayıcı faktörler olmuştur. Türkiye'de de, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulama birliği sağlamak, Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek, AB'ye uyum sürecinde Türk şirketlerinin Avrupalı şirketler karşısındaki rekabet seviyelerini artırabilmek, Türk şirketlerin finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerini sağlamak ve yabancı şirketlerin Türkiye'deki yatırımlarının artırılmasını teşvik etmek için UFRS'nin kullanılması esası benimsenmiştir.<sup>9</sup>

#### **1.3.2. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ**

Ülkemiz'de de uluslararası muhasebe standartları hızlı bir gelişme içindedir.

Hisse senetleri piyasaları ve tüm teşkilatlanmış borsalarda mali tabloların UFRS'na uygun olarak hazırlanması 01.01.2005 tarihinde tüm AB ülkelerinde zorunlu hale getirilmiş ve ülkemizde de bu uygulama esası benimsenmiştir.

Ülkemizde muhasebe standartlarının hazırlanmasına yönelik "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)"ile ilgili olarak 15.12.1999 tarih ve 4887 Sayılı Kanun ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Bu konuda düzenleme yapan bir diğer kurum Sermaye Piyasası Kuruludur (SPK). Bir ana ortaklığın bağlı ortaklığı,iştiraki veya müşterek yönetimine tabi teşebbüsü konumunda olanlar da dahil işletmeler, mali tablo ve raporlarını SPK tarafından yayımlanan 27 No.lu Tebliğ'deki muhasebe ilke ve kurallarına göre düzenleyeceklerdir.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> www.consulta.com.tr (25.02.2009)

<sup>10</sup> Mustafa Uysal "Türk Vergi Sistemi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum", <http://www.ebso.org..tr> (25.02.2009)

Ülkemizde SPK hükümleri doğrultusunda UFRS'yi uygulayacak olan şirketler aşağıdaki gibidir.

- Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler
- Yatırım Ortaklıkları
- Hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen tüm aracı kurumları
- Portföy yönetim şirketleri
- Yukarıda belirtilen işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklıkları ve iştirakleri

SPK Hükümlerine tabi olan, ancak hisse senetleri borsada işlem görmeyen diğer şirketler SPK tarafından muhasebe standartları ile ilgili olarak yayımlanmış bulunan standartlara göre mali tablolarını hazırlamaya devam edeceklerdir.<sup>11</sup>

### **1.3.3.TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARINA İLİŞKİN DİĞER UYGULAMALAR**

Türkiye'de UMS'ye uyumlu,ulusal muhasebe standartları geliştirme çalışmaları ilk olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ( T MUDESK) tarafından gerçekleştirilmiştir. T MUDESK'in çalışmalarından sonra çeşitli resmi kuruluşlar da kendi faaliyet alanları kapsamında yasal düzenlemeler oluşturmuşlardır.

Bu düzenlemeler, bankacılık sektörü ile ilgili olarak BDDK tarafından ve sermaye piyasasında işlem gören işletmeler için de SPK tarafından yapılmıştır.

Bu kuruluşların çalışmaları sonucunda, ülkemizde 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık işletmeler finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarına (UMS/UFRS) uyumlu olarak düzenlemektedirler. Bankacılık sektöründe, BDDK Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Tebliği yayınlayıp uygulamaya koymuştur. Uluslararası faaliyetlerin yoğun olduğu bankacılık sektöründe UMS'lerin uygulanması Türkiye için önemli bir gelişme olmuştur. Ayrıca daha önce de belirtildiği üzere,bankacılık sektöründe 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlanacak olan Basel-II kuralları çerçevesinde,tüm işletmelerin bankalarla çalışabilmesi için UMS/UFRS'leri uygulamaları zorunlu olacaktır.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Mustafa Uysal , a.g.e., <http://www.ebso.org..tr> (25.02.2009)

<sup>12</sup> Yüksel Koç Yalkın,Volkan Demir,Defne Demir "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, (Haziran-Temmuz 2006), s.66

BDDK'nın UFRS ile tam uyumlu muhasebe standartlarını uygulamaya koyması yerinde düzenleme olmuştur. SPK ise sermaye piyasalarını şeffaflaştırmak ve İMKB'de işlem gören şirketlerin hisse senetlerine yerli/yabancı, bireysel/kurumsal yatırımcı ilgisini artırmak amacıyla UFRS ile tam uyumlu muhasebe standartları geliştirmiştir. Bu doğrultuda SPK, halka açık işletmeler için 15.11.2003 tarihinde Seri No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği'ni yayımlamıştır. Bu standartlar ile halka açık işletmeler, 2005 yılından itibaren, finansal tablolarını ve raporlarını UFRS ile tam uyumlu olarak hazırlamakta ve ilgililere sunmaktadırlar. BDDK ve SPK'nın oluşturduğu standartların, sadece kendi mevzuatlarına tabi işletmeler tarafından uygulanma zorunluluğunun bulunması, bu standartların uygulanma alanını sınırlandırmıştır. Ayrıca bu standartlar, ülkemizde muhasebe uygulamalarında farklılaşmaya neden olmuştur.<sup>13</sup>

#### **1.4. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

Küreselleşme olgusu ile birlikte finansal krizlerin bulaşıcılık etkisinin hızla arttığı günümüz finansal piyasalarında, finansal bilgilerde şeffaflık gereksinimi tüm kesimlerce daha fazla talep edilir hale gelmiştir. Özellikle global muhasebe skandalları sonrasında 2002 yılından itibaren finansal mimarinin yeniden şekillenmesi konusu uluslararası düzeyde tartışılmaya başlanmıştır.

Finansal piyasalarda, şeffaflık gereksinimini sağlayan başlıca kaynaklardan birisi olan muhasebe (finansal raporlama) standartları, uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dilinin kullanımı açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'den yana şekillenmeye başlamış, ülkemizde de muhasebe standartları düzenlemelerine esas olan biricik rehberin, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayımlanan UFRS'ler olduğu görülmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, standart kodları, orijinal adları ve Türkçe karşılıkları itibariyle aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir ,a.g.e., **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, (Haziran-Temmuz 2006), s.66

<sup>14</sup> A.R.Zafer Sayar, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası Kobi Muhasebe Standartları" Yayın No:79, Tesmer yayınları, Ankara, 2008, s.41.

**Tablo 1: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

	Standart	Orijinal	Türkçe
1	IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Defa Uygulanması
2	IFRS2	Share-based Payment	Hisseye Dayalı Ödemeler
3	IFRS 3	Business Combinations	İşletme Birleşmeleri
4	IFRS 4	Insurance Contracts Non-current Assets Held	Sigorta Sözleşmeleri Satılmak Üzere elde Tutulan
5	IFRS 5	for Sale and Discontinued Operation Exploration for and	Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
6	IFRS 6	Evaluation of Mineral Resources	Madenler
7	IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Finansal Araçlar: Açıklamalar
8	IFRS 8	Operating Segments	Faaliyet Bölümleri
9	IAS 1	Presentation of Financial Statements	Finansal Tabloların Sunumu
10	IAS2	Inventories	Stoklar
11	IAS 7	Cash Flow Statements Accounting Policies,	Nakit Akım Tablosu Muhasebe Politikaları,
12	IAS 8	Changes in Accounting Estimates and Errors	Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
13	IAS 10	Events after the Balance Sheet Date	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
14	IAS 11	Construction Contracts	İnşaat Sözleşmeleri
15	IAS 12	Income Taxes	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
16	IAS 14	Segment Reporting	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
17	IAS 16	Property, Plant and Equipment	Maddi Varlıklar
18	IAS 17	Leases	Kiralama İşlemleri
19	IAS 18	Revenue	Hasılat
20	IAS 19	Employee Benefits	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
21	IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Devlet Teşvik ve Yardımları
22	IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Kur Değişiminin Etkileri
23	IAS 23	Borrowing Costs	Borçlanma Maliyetleri
24	IAS 24	Related Party Disclosures Accounting and Reporting	İlişkili Taraflar
25	IAS 26	Retirement Benefit Plans	Emeklilik Planları
26	IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statement	Konsolide ve Konsolide Olmayan Finansal Tablolar



27	IAS 28	Investments in Associates	İştiraklere Yatırımlar
28	IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
29	IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
30	IAS 31	Interests in Joint Ventures	Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklar
31	IAS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum
32	IAS 33	Earning per Share Interim	Hisse Başına Kazanç
33	IAS 34	Interim Financial Statements	Ara Mali Tablolar
34	IAS 36	Impairment of Assets	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
35	IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülük ve Şarta Bağlı
36	IAS 38	Assets	Varlıklar
37	IAS 39	Intangible Assets	Maddi Olmayan Varlıklar
38	IAS 40	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finansal Araçlar: Tanıma ve Ölçme
39	IAS 41	Investment Property Agriculture	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Tarımsal Faaliyetler

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını; muhasebe bilgi sisteminden yararlanacak ilgili grupların gereksinimleri dikkate alınmak suretiyle aşağıda belirtilen 4 alt bölüme sınıflandırarak değerlendirmek mümkündür.

- **SUNUM**

- **GRUP RAPORLAMASI**

- **BİLANÇO VE GELİR TABLOSU**

- **KAMUYU AYDINLATMA**

#### 1.4.1. Sunum Standartları

Sunum standartlarının başında, UFRS'nin anayasası olarak adlandırabileceğimiz, tüm standartlara yön veren FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL İLKELER" gelmektedir.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> A.R.Zafer Sayar, "a.g.e" Yayın No:79, Tesmer yayımları,Ankara,2008, ss.42-43.

Diğer sunum standartları ise aşağıda belirtilmektedir.

1. IFRS 1 İlk Uygulama Dönemi
2. IAS 1 Finansal Tabloların Sunumu
3. IAS 7 Nakit Akım Tablosu
4. IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik ve Hatalar

Finansal raporlama standartları, temel prensipleri olan genel kabul görmüş esaslar dahilinde hazırlanmalıdır. Bu temel prensipler, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu yanısıra muhasebe standartlarının yorumuna da imkan veren "Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler"de belirlenmektedir. Bu ilkeler; aslında bir standart olmamakla beraber, standart yorumlarına ışık tutan ilkeler seti olması nedeniyle, standartların üstünde bir kavramsal çerçeveyi oluşturmaktadır.

Finansal tabloların amacı; bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akımlarının gerçekçi bir sunumunun sağlanabilmesini hedeflemektedir. Şeffaflık ve gerçekçi sunum; ancak şeffaflığı sağlayan faydalı bilginin temini ile mümkündür. Gerçekçi sunumun sonucu ise şeffaflığı sağlayacaktır. Finansal tabloların ikincil amacı ise; karar alma sürecinde, şeffaflığı sağlamayı teminen faydalı bilginin gerçekçi bir sunumunun sağlanmasıdır. Faydalı bilginin nitelikleri, doğası ve önemlilik kriteri çerçevesinde ilgililik, güvenilirlik, uygun temsil, özün önceliği, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik gibi unsurlar yanısıra, bu bilginin elde edilirken zamanlaması ile fayda-maliyet analizi de dikkate alınmalıdır. İlk defa UFRS uygulayacak işletmelerin dikkatle incelemeleri gereken standart IFRS 1'dir. Bu standardın temel amacı, işletmelerin UFRS uygulamasına kolay ve sancısız bir başlangıç ve geçiş yapmalarına imkan sağlayacak esasları belirlemektir.

Bu geçiş sürecinde; fayda-maliyet analizi yapılarak, maliyeti faydasını aşan uygulamaların benimsenmemesi esastır.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> A.R.Zafer Sayar, "a.g.e" Yayın No:79, Tesmer yayınları,Ankara,2008, ss.43-44.

Finansal tabloların sunumundaki temel esaslar, finansal tabloların içerikleri ve tablolarda aranan asgari şartlar IAS l'de yer alırken, I AS 7 işletmelerin nakit akımlarının özellikle finansal analistler tarafından artan önemi nedeniyle, günümüz muhasebe dünyasında temel mali tablo olarak kabul görmeye başlayan "Nakit Akım Tabloları"na ilişkin esasları belirlemektedir. "Nakit Akım Tabloları"na ilişkin standart; işletmelerin faaliyetlerini, işletme, yatırım ve finans faaliyetleri olarak 3 bölümde değerlendirerek, bu faaliyetlerden belirli bir dönemdeki nakit giriş ve çıkışlarını sunmaktadır. Finansal tabloların, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını teminen, muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve muhasebe hatalarına ilişkin esasların da bir sunum standardı olarak IAS 8'de ele alındığı görülmektedir.

#### **1.4.2. Grup Raporlaması Standartları**

UFRS' de grup raporlamasına ilişkin standartları şu şekilde sıralayabiliriz:

1. IFRS 3 İşletme Birleşmeleri
2. IAS 27 Konsolide ve Münferit Mali Tablolar
3. IAS 28 İştirakler
4. IAS 31 Müşterek Yönetime Tabi İşletmeler

Grup şirketlerinin tüm varlık, borç ve özkaynakları ile gelir ve giderlerini tek bir işletme gibi göstererek grubun bir bütün olarak iktisadi ve finansal durumunu gösteren grup raporlaması, UFRS'de İşletme Birleşmeleri yanısıra, Finansal Tabloların Konsolidasyonu, İştirak ve Müştereken Yönetilen İşletmelerin Muhasebesi konuları ile birlikte değerlendirilmektedir.

#### **1.4.3. Bilanço ve Gelir Tablosu Standartları**

UFRS'nin bilanço ve gelir tablosuna ilişkin standartlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

1. IFRS 2 Hisseye Dayalı Ödemeler
2. IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
3. IFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
4. IAS 2 Stoklar
5. IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri

6. IAS 12 Vergiler
7. IAS 16 Maddi Varlıklar
8. IAS 17 Kiralama İşlemleri
9. IAS 18 Hasılat
10. IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
11. IAS 20 Devlet Teşvik ve Yardımları
12. IAS 21 Kur Değişiminin Etkiler
13. IAS 23 Borçlanma Maliyetleri
14. IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
15. IAS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
16. IAS 38 Maddi Olmayan Varlıklar
17. IAS39 Finansal Araçların Değerlemesi
18. IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
19. IAS 41 Tarımsal Faaliyetler

UFRS’de bir bilanço ve gelir tablosu formatı öngörülmemekle birlikte, bu standartlar çerçevesinde sektörler itibariyle ana ve alt kalemler itibariyle genel kabul gören formatların oluştuğu görülmektedir.

#### **1.4.4.Kamuyu Aydınlatma Standartları**

Muhasebeyle ilgili gruplara zamanında, doğru ve karşılaştırılabilir bilgi sunma amacını güden finansal raporlamada, hiç şüphesiz bu bilgi sunumu kamuyu aydınlatma mekanizmasının önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Özellikle sermaye piyasalarında yatırımcıların bilgilendirilmesi temel hedefine hizmet edecek kamuyu aydınlatmaya UFRS'de büyük önem verildiği görülmektedir. Bu kapsamda; UFRS'de yer alan kamuyu aydınlatma standartları aşağıda sıralanmıştır:

1. IFRS 5 Satılmak Üzere Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
2. IFRS 8 Faaliyet Bölümleri
3. IAS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
4. IAS 14 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

5. IAS 24 İlişkili Taraflar
6. IAS 26 Emeklilik Planları
7. IAS 29 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
8. IAS 30 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
9. IAS 32 Finansal Araçların Sunum ve Kamuya Açıklanması
10. IAS 33 Hisse Başına Kazanç
11. IAS 34 Ara Finansal Tablolar
12. IFRS 6 Doğal Kaynakların Değerlemesi

Bu standartlar değerlendirildiğinde, kamunun aydınlatılması ve bilgi sunumunun ön planda yer aldığı, muhasebenin değerlendirme ve ölçüm fonksiyonlarından çok, bilginin nasıl raporlanacağına yöneldikleri görülmektedir.

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

#### **1. Sunum**

#### **2. Grup Raporlaması**

#### **3. Bilanço ve Gelir Tablosu**

#### **4. Kamuyu Aydınlatma**

Muhasebe camiasının yakından takip ettiği ancak gerek hacmi gerekse değişiklik sayısındaki yoğunluk nedeniyle takibinin gittikçe güçleştiği, cari durumda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış ve uygulanan 39 standart ile yakın zamanda yayımlanması beklenen taslak standartları incelerken, bu 4 ana grup içinde değerlendirme yapılmasının ilgililerin UFRS dünyasında yönlerini daha kolay bulup yol almalarına imkan sağlayacağını söylemek mümkündür.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> A.R.Zafer Sayar, “a.g.e.” Yayın No:79, Tesmer yayınları, Ankara, 2008, ss.46-47.

#### **1.4.5. SEÇİLMİŞ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) HAKKINDA STANDART BAZINDA BİLGİLER**

Bu bölümde, seçilmiş UFRS'na ilişkin açıklamalar aşağıda açıklanmış ve bunların uygulanması ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

##### **1.UFRS 1 - UFRS'nin İlk Uygulaması**

Standardın amacı; TFRS'ye göre finansal tablo düzenlemesinin başladığı dönemde finansal tablolardaki bilgilerin yüksek kalitede oluşmasını sağlamaktır. Bunun için;

- Bilgi kullanıcılar için şeffaf ve sunulan dönemlere ilişkin karşılaştırılabilir nitelikte olması
- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçiş için uygun bir başlangıç noktası belirlenmesi
- Kullanıcılara maliyeti, sağlayacağı yarardan fazla olmaması gerekmektedir.

Bu standart, uluslar arası finansal raporlama standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasına geçiş aşamasında önceki dönem finansal tablolarında yapılması gereken düzeltmeleri açıklamaktadır. Türkiye finansal raporlama standartlarının ilk uygulamaya konulacağı dönemden önceki dönemin finansal tabloları da karşılaştırılabilirliği sağlamak bakımından Türkiye finansal raporlama standartlarına göre düzeltilir ve cari dönemin açılış bilançosu aynı esasa göre raporlanır. Türkiye finansal raporlama standartlarını ilk kez uygulayacak olanlar bu standart hükümlerine tabidir.<sup>18</sup>

##### **2.UFRS 7 - Finansal Araçlar: Açıklamalar**

Bu bir açıklama standardıdır ve amacı; bir işletmenin finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile o işletmenin sözü edilen finansal riskleri yönetme şekliyle ilgili bilgileri, ilgili işletmenin finansal tabloları aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktır. Bu standart, bir işletmenin taşıdığı finansal risklerle ilgili önemli miktarda sayısal ve niteliksel açıklamayı gerekli kılmaktadır. Söz konusu finansal riskleri üç ana grupta toplamak mümkündür.

<sup>18</sup> Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe Standart'larının İlk Uygulamasında Uygulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi"www.modav.org.tr, (09.03.2009)

- Kredi riski : Finansal aracın taraflarından birinin yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle diğer tarafta finansal bir kayıp veya zarar meydana gelmesi riskidir.
- Likitide riski : Bir işletmenin finansal borçlardan kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmekte zorlanması riskini ifade eder.
- Piyasa riski : Bu risk piyasadaki fiyat değişiklikleri karşısında, finansal araçların piyasa değerinde ya da işletmeye olabilecek nakit akışlarında meydana gelebilecek değişiklikleri kapsamaktadır. Bu riskler, faiz oranlarındaki değişim riski olabileceği gibi döviz kurlarındaki değişim riski de olabilir.<sup>19</sup>

### **3.UMS 1 - Finansal Tabloların Sunumu**

Bu standart tüm mali tablolara genel şekil standardı getirmektedir. Ancak bundan öte, işletmelere hangi finansal tabloları, hangi asgari şekil koşullarına göre düzenlemeleri konusunda genel bir çerçeve sunmaktadır. Tüm işletmeler tarafından düzenlenmesi ve yayınlanması gereken finansal tablolar bu standart ile belirlenmektedir. Standart, kapsamında sunuşta temel kavram “önemli bilgi kavramı” olmaktadır. Karar alıcıların kararlarını etkileyecek bilgi önemli kabul edilmekte ve bu bilginin finansal tablo içerisinde ve dipnotlarda açıklanması hedeflenmektedir. Standart finansal tabloların genel amaçlı ve özel amaçlı olabileceklerini belirtmiş bunlardan sadece genel amaçlı finansal tabloları düzenlemiştir. Genel amaçlı finansal tablo seti; Bilanço, Gelir tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak değişim tablosu ve Dipnotlar olarak belirlenmiştir. Bu standartta belirlenen finansal tablolar yıl sonlarında düzenlenecek finansal tablolar olup, ara dönem finansal tabloların yapı ve içeriğine uygulanmaz.<sup>20</sup>

### **4.UMS 2 – Stoklar**

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

<sup>19</sup> İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, “Türkiye Muhasebe Standart’larına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, (Mart-Nisan 2008), s.69.

<sup>20</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, “**Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**” 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, ss.15-16

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

Buna göre, TMS 2’de yaralan stok tanımının, genel itibariyle VUK’da düzenlenen emtialara karşılık geldiği söylenebilir.

Diğer taraftan söz konusu standardın kapsamı belirlenirken, inşaat sözleşmeleri ve bunlarla ilişkili hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal ürünlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler haricindeki tüm stoklar için bu standardın uygulanacağı belirtildikten sonra, tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün ve mineral ve mineral ürün üreticilerinin elinde bulunan stoklar ile stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulunan stokların ölçümünde bu standardın kullanılmayacağı açıklanmıştır.

TMS 2’ye göre işletmelerin stokları, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.

Stokların maliyeti;

- Tüm satınalma maliyetleri,
  - Dönüştürme maliyetleri,
  - Stokların mevcut duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri
- kapsamaktadır.

Net gerçekleşebilir değer ise; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmıştır. Bunu, söz konusu stokun tamamlanmış bir vaziyette elden çıkarılması halinde işletmenin eline geçecek olan net tutar olarak da ifade etmek mümkündür. Tabii ki net gerçekleşebilir değerinin tespitinde hesaplama anında mevcut, güvenilir kanıtlara göre hesaplama yapılması gerekir.

Normal şartlarda, kâr amacı güden bir işletmenin stoklarının net gerçekleşebilir değeri, bunun maliyetinden daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla stokların değerlemesinde asıl olarak maliyeti esas alınır.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> UMS 2 no’lu standardın açıklamasında Serdal, Dağdemir’in “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın ( Stokların) Değerlemesi ” isimli makalesinden yararlanılmıştır., **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, (Mart 2008), s.32



## 5.UMS 12 - Vergilendirme

Yapılan son düzenlemelerle UMS ile tam uyumlu hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartlarından 12.si işletmelerce ödenen vergilerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemektedir. Standart'ın, bir kurum için herhangi bir dönemde oluşan vergi giderine bakış açısı Türkiye'de yıllardır Vergi Kanunları, eski Türkiye Muhasebe Standartları ve tekdüzen hesap planı tarafından şekillendirilen alışlagelmiş uygulamadan oldukça farklıdır. UMS ya da yeni TMS'ye göre raporlama yapmayan herhangi bir Türk şirketi için bir dönemin vergi gideri o dönemde fiilen ödenen net vergi miktarına eşittir. Başka bir ifade ile beyanname ile bildirdiği ve ödediği miktardır.

Standart'ın öngördüğü uygulamada ise, bir işletmede, işletme varlık ve borçlarının muhasebe ve vergi açılarından farklı değerlendirilmesine tabi olmaları veya gelir ve giderlerinin vergi mevzuatına göre muhasebe standartlarıca farklı dönemlerde dikkate alınmalarından kaynaklanan geçici farklar oluşur. Oluşan bu geçici farklar ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının doğmasına sebep olur ve işletme için kümülatif dönem sonu vergi gideri belirlenirken ortaya çıkan bu ertelenmiş vergi gelir ve giderleri de dikkate alınır.

Geçici fark kavramını anlayabilmek için öncelikle UMS'ye göre tutulan muhasebe ile vergi mevzuatına göre tutulan muhasebe kavramlarına aşina olmak gerekmektedir. UMS'ye göre raporlama yapmayan bir şirket için bu tarz bir ayırım söz konusu değildir.

Böyle bir şirkette muhasebe uygulamalarını genellikle sadece vergi mevzuatı ve tekdüzen hesap planı belirler ve muhasebe ile vergi mevzuatı birebir uyumludur. Örneğin, vergi mevzuatı bir sabit kıymetin %10 oranında itfa edilmesini gerektiriyorsa muhasebede o sabit kıymet %10 ile itfa edilir. Fakat TMS'ye göre raporlama yapan şirketlerde bu ve benzeri birçok konuda vergi mevzuatı ile uyumsuzluklar olduğundan şirketler bir vergi mevzuatına göre bir de raporlama sistemlerine göre finansal tablolarını çıkarırlar.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> UMS 12 no'lu standardın açıklamasında M.Akif Tunç'un "TMS -12'YE Göre Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi" isimli makalesinden yararlanılmıştır., **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, (Mayıs 2009), e-yaklaşım.

Bu standart, TMS'ye göre oluşturulan bilanço ve gelir tablolarında, vergi mevzuatı hükümlerince belirlenen vergilerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda yol göstermektedir.

Bilindiği üzere ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu önderliğinde gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. SPK tebliğleri uyarınca henüz yalnızca halka açık şirketler ve uluslar arası bazda finansal raporlama yapan şirketler tarafından uygulanan UMS ve onun birebir çevirisi olan TMS'nin, hazırlanmakta olan yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca halka açık olsun veya olmasın belirli bir büyüklüğün üzerindeki tüm anonim şirketlerce uygulanmasının zorunlu hale getirileceği düşünülmektedir. Bu açıdan ülkemizde az bilinen ve UMS'nin uygulandığı tüm ülkelerde muhasebecilerin en çok zorlandıkları standart olan kurum vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki UMS uygulamasının öğrenilmesi ve üzerinde çalışılması fayda arz etmektedir.

Geçici farklar, şirket varlıklarının ve borçlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan değerlendirme ilkeleri vasıtasıyla tespit edilen değerleri ile vergi mevzuatındaki değerlendirme ilkeleri çerçevesinde belirlenen değerleri (vergiye esas değer) arasındaki farklardır.

Herhangi bir varlığın ya da borcun TMS'ye göre tutulan muhasebedeki değeri vergi değerini aşabilir ya da bu değerden daha az olabilir. Buna bağlı olarak geçici farklar “indirilebilir geçici fark” ve “vergilendirilebilir geçici fark” olmak üzere ikiye ayrılır.

Şirketin bir varlığının muhasebedeki değerinin vergiye esas değerini aşması , bu varlık sayesinde ileride muhasebe karının tespitinde gider yazılabilecek tutarın vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşması demektir.

İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kar ortaya çıkacaktır. Bu açıdan muhasebe değeri ile vergiye esas değer arasında oluşan bu fark vergiye tabi bir geçici farktır.

Varlıkların vergiye esas değerlerinin muhasebedeki değerlerini aşması durumunda doğan geçici farklar ise indirilebilir geçici farklardır.

Borçlar için ise varlıklardakinin tam tersi bir durum söz konusudur.

Borçları kapatmak amacıyla kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Kısaca; borçların muhasebedeki değerleri vergiye esas değerlerini aşarsa indirilebilir bir geçici fark, vergiye esas değerleri muhasebedeki değerlerini aşarsa vergilendirilebilir bir geçici fark oluşur.

Formülize edilirse;

Varlıklar için; Vergi Değeri > Muhasebe Değeri ise indirilebilir geçici fark

Muhasebe Değeri > Vergi Değeri ise Vergilendirilebilir geçici fark

Borçlar için; Muhasebe Değeri > Vergi Değeri ise indirilebilir geçici fark

Vergi Değeri > Muhasebe Değeri ise vergilendirilebilir geçici fark doğar.

Ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde şirketin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacaklarından vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden “ertelenmiş vergi borcu” hesaplanır ve muhasebeleştirilir. Aksine indirilebilir geçici farklar ise gelecek dönemlerde şirketin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azalttuklarından bu tür geçici farklar üzerinden “ertelenmiş vergi alacağı / varlığı” hesaplanır ve muhasebeleştirilir. Başka bir ifade ile, bir takım istisnai durumlar dışında vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi borcuna, indirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi alacağına yol açar.

## **6.UMS 16 - Maddi Duran Varlıklar**

Belirtilen standart uyarınca, varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, yalnızca maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> UMS 16 no’lu standardın açıklamasında Uğur, Kaya’nın, www.tmsk.org.tr. “TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması” isimli makalesinden yararlanılmıştır. (13.03.2009)

Standardın devam eden ilgili maddelerinde “muhasabeleştirilme ilkeleri”ne yönelik esaslarla ilgili olarak şu hususlar üzerinde durulmaktadır, Standart da öngörülen kriterler, kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplam değerine uygulanır. Bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler ile sadece bir maddi duran varlığa bağlı olarak kullanılabilen yedek parça ve malzemeler maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar. Güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklar, mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu tür yatırımlara, yasa gereği fabrika bacasına filtre taktırılması örnek olarak verilebilir. Zira işletme ancak filtre taktırması halinde üretim yapabileceğinden, takılan filtre duran varlık olarak kaydedilmelidir.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında her ikisi de farklı iki duran varlık olarak muhasabeleştirilirler. Muhasabeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasabeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasabeleştirilir.

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

Sözkonusu maliyet unsurları aşağıdaki gibidir:

1. İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
2. Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
3. 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,

4. Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
5. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
6. İlk teslimata ilişkin maliyetler;
7. Kurulum ve montaj maliyetleri;
8. Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
9. Mesleki ücretler (mimarlar, mühendisler vb. ödenen ücretler).

Yukarıda sayılan maliyet unsurları dışında kalan ve aşağıda sıralanan unsurlar ise maliyete dahil edilmezler:

1. Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
2. Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);
3. Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil);
4. Yönetim giderleri ve diğer genel giderleri.

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

Yukarıda “maliyet unsuru” sayılan işlemlerin değerleri ölçülürken aşağıdaki esaslara göre hareket edilmelidir.

1. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.
2. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde

edilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değerı ile ölçölür:

- a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi,
- c) Elde edilen maddi duran varlığın maliyeti, gerçeğe uygun değerı ile ölçülememesi durumunda, elden çıkarılan maddi duran varlığın defter değerı ile ölçölür.

3. Finansal kiralama işleminde bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca belirlenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değerı “TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir.

#### **7.UMS 18 – Hasılat**

Bu standart, işletmelerde gerçekleştirilen satış hasılatı ve unsurlarının muhasebeleştirilme ve raporlanması kurallarını içermektedir. Standardın birinci maddesine göre; hasılat: mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkalarınınca kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve temettüleri şeklinde üç gruba ayrılmaktadır. Ayrıca sermaye artışı dışında özkaynakta artış meydana getiren, işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen tüm gelirler hasılat olarak kabul edilmiştir. TMS 18 Hasılat Standardı, hasılat kavramının çerçevesini genişletmekte, işletmede cari yılda gerçekleşen tüm olağan faaliyetlerden elde edilen gelirleri, hasılat olarak tanımlamaktadır. Diğer taraftan standart ta nakit girişinin ertelendiği durumlardan bahsetmekte ve vadeli satışlarda dikkat çekmektedir.

Hasılatın, alınan ya da alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi gerektiği belirtilmekte ve gerçeğe uygun değerın gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yolu ile belirleneceği ifade edilmektedir.<sup>24</sup>

### **8.UMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

Bu standardın amacı işverenler tarafından, çalışma sırasında, iş akdinin sona ermesi sırasında ve gerekse sonrasında işgücüne daha yapılan ödemelerin veya sağlanan faydaların nasıl raporlanacağını kurala bağlayarak, işletmenin en önemli gider kalemlerinden olan personel giderleri hakkında finansal tablo okuyucularına gerekli , anlaşılır bilgilerin verilmesini amaçlamaktadır. Bu standart iş görenlere sağlanan sadece tazminat niteliğindeki (kıdem tazminatı, ihbar öneli) gibi ödemeleri değil, ücretler, ikramiyeler, izin, geçici çalışamazlık, hafta tatili, bayram harçlığı gibi her türlü ödemeleri kapsamaktadır.<sup>25</sup>

Bu standardın kapsamına giren ödemelerin adı ve niteliği ne olursa olsun, ister kanun emrine, ister iş akdine istinaden veya isterse işverenin kendi isteğine bağlı olarak ödensin, ödemenin yapıldığı döneme değil, ilgili olduğu veya iş görenin fayda sağladığı, kendisinden faydalandığı döneme ilişkin maliyet olarak kayda alınması gerekir.<sup>26</sup>

TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardına göre kıdem tazminatı karşılığı “Projeksiyon Metodu” kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu metod, çalışanların tahmini emeklilik tarihini, kendi isteğiyle işten ayrılma ihtimalini, sonraki yıllarda gerçekleşecek maaş artış oranlarını tahmin etmeyi gerektirmektedir. Bu varsayımlar çerçevesinde hesaplanacak tazminat tutarının iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenmesi ve bilançoya bugünkü değer ile yansıtılması gerekmektedir.<sup>27</sup>

<sup>24</sup> Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008-), s.76

<sup>25</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, a.g.e., 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, s.287

<sup>26</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, a.g.e., 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, s.287

<sup>27</sup> Tuba Şavlı “Türkiye Muhasebe Standartları Üretim Şirketi Uygulama Örneği” www.izsmmo.org.tr (03.03.2009)

## 9.UMS 21 - Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yabancı ülkedeki faaliyetlerin finansal tablolarda nasıl hesaba katılacağı ve kullanılan para birimine nasıl çevrileceğinin belirlenmesidir. Standardın temel konularını ise hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı oluşturmaktadır. Standartta Geçen Temel Tanımlar:

**Kapanış kuru:** Bilanço tarihinde geçerli kurdur.

**Kur Farkı:** Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

**Geçerli Para Birimi:** İşletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik çevrenin para birimidir.

**Parasal kalemler:** Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

**Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimi:** Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

**Geçerli (Spot) Kur:** Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Finansal tabloların çevrilmesinde kullanılan yöntemler; “Kapanış Kuru Yöntemi”, “Cari-Cari Olmayan Yöntem”, “Parasal-Parasal Olmayan Yöntem” ve “Geleneksel Yöntem” olmak üzere başlıca dört grupta incelenebilir.

**Kapanış kuru Yöntemi:** Bu yöntemde, bilanço ve gelir tablosunun çevrilmesinde farklı kurlar kullanılmaktadır. Bilançoda, özkaynaklar dışındaki aktif ve pasif hesaplar dönem sonu kuru ile, özkaynak kalemleri ise, kendi içerisinde farklı kurlar üzerinden çevrilmektedir. Örneğin, dağıtılmamış kârlar, nominal sermaye ve geçmiş yıllar kârları işlemin gerçekleştiği tarihteki tarihi kurla, dönem kârı ise gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmiş sonucu olarak ortalama kur üzerinden çevrilecektir. Gelir tablosu kalemleri ise, bilanço hesapları ile ilişkili olan hesaplar (amortisman, menkul değerler gibi) ilgili bilanço hesaplarının çevrilmesinde kullanılan kurlarla çevrilir. Bilanço hesaplarıyla ilişkili olan hesaplar dışında kalan gelir ve gider hesapları ise, gerçekleştikleri gündeki kurlarla ya da ortalama kurlarla çevrilir.<sup>28</sup>

<sup>28</sup> UMS 21 no'lu standardın açıklamasında, Selim Bekçioğlu, Çağrı Köroğlu'nun “TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi” isimli makalesinden yararlanılmıştır., **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, (Mart-Nisan 2008-), ss.31-33



**Cari –Cari Olmayan Yöntem:** Bu yöntemde, yabancı bağılı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın finansal tablolarının çevrilmesinde cari ve cari olmayan varlıklar ve borçlar ayırımına gidilmektedir. Bilançonun cari kalemleri (dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlar) cari kurla (bilanço tarihindeki kurla),cari olmayan kalemler ise ( duran varlıklar ve uzun vadeli borçlar)tutarların belirlendiği zamana (tarihi kur) ait kurla çevriye tabi tutulur.

**Parasal – Parasal Olmayan Yöntem :** Bu yöntemde bilançonun parasal unsurları ( kasa,banka,alacaklar vb) kapanış kuru üzerinden,parasal olmayan unsurlar ise (binalar,makineler,stoklar vb) tutarların belirlendiği zamana (tarihi kur) ait geçerli kurla çevriye tabi tutulur.

**Geleneksel Yöntem:** Bu yöntemde, ana şirketin yabancı işletmelerinin yaptığı işlemleri sanki ana şirket yapmış gibi yansıtılması istenir Yöntemin ilkeleri şöyledir; Parasal kalemler cari kur ile çevrilir. Parasal olmayan kalemler, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur kullanılarak çevrilir. Sermaye ve sermaye artışları tarihi kurla çevrilir. Gelir tablosu kalemleri ise, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur ile çevrilir.

Özetle bu standarda göre gelir ve giderler işlem tarihindeki kurdan veya ortalama kurdan, bilançonun aktif ve pasif hesapları ise kapanış kurundan çevrilir.

#### **10.UMS 23 - Borçlanma Maliyetleri**

Standardın amacı “borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını belirlemektir” biçiminde açıklanmaktadır.

**Borçlanma Maliyetleri:** Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

**Özellikli Varlıklar:** Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Standarttaki tanımlarda yer almayan ancak standart içerisinde sözü edilen şu kavramların açıklanmasında yarar vardır:

**Geri Kazanılabilir Değer:** Bir varlığın net gerçeğe uygun değer (fair value less costs) ile kullanım değerinden (value in use) yüksek olanıdır (TMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı).

**Net Gerçeğe Uygun Değer:** Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın satışından elde edilebilecek tutardan elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan tutardır.

**Kullanım Değeri:** Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır (TMS 36).

Borçlanma maliyetleri;

- Banka kredileri (kredili mevduat hesapları dahil) ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- Borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,
- “**TMS 17 Kiralama İşlemleri**” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları olarak sıralanabilir.

Diğer standartlarda tanımlanan aşağıdaki unsurlar da IAS 23 kapsamındadır.

- Vadeli alışlarda vade farkı ve kur farkları,
- Vadeli satışlarda vade farkı ve kur farkları,
- Kıdem tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyeti,
- Borçların, alacakların, karşılıkların net şimdiki değerinin hesaplanmasından doğan reeskont giderleri.

Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak özellikli varlık olabilir:

- Stoklar,
- Üretim tesisleri,
- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Özellikli varlık olarak kabul edilmeyen varlıklar;

- Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar (Örneğin; kola üretimi yalnızca birkaç günü almaktadır. Bu bağlamda; kola özellikli varlık olarak değerlendirilmez),
- Elde edildiklerinde amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> UMS – 23 no’lu standardın açıklamasında Süleyman Yükçü, M.Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel’in ‘“Borçlanma Maliyetlerinin Uygulanmasına ilişkin ” isimli makalesinden yararlanılmıştır.**Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 184, (Nisan – 2008).

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde “**Temel Yöntem**” ve “**Alternatif Yöntem**” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır.

Temel yöntemde borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Borçlanmanın niteliği ve yöntemi dikkate alınmaz.

Alternatif Yöntemde, Özellikli bir varlığın alımı, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın bir parçası olarak aktifleştirilirler.

Özellikli varlığa ilişkin maliyetlerin aktifleştirilmesi için;

- Borçlanma maliyetleri özellikli varlıkla ilgili olmalı,
- Aktifleştirecek borçlanma maliyetleri tutarı standarda uygun olarak belirlenmeli,
- Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı muhtemel olmalı ve
- Özellikli varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebiliyor olması gereklidir.

### **11.UMS 27-Konsolide ve Bireysel Finansal Tabloların ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi**

Konsolide finansal tablolar, bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolarıdır. Grup bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşmaktadır. Standartta ana ortaklık, bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan işletme, bağlı ortaklık ise, tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere (adi ortaklıklar gibi) ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletme olarak tanımlanmaktadır. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarının birleştirilerek, sanki tek bir işletmenin finansal tablosuymuş gibi sunulduğu finansal tablolardır. Tabloların düzenlenme amacı, işletme ilgililerine bir bütün olarak ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunulmasını sağlamaktır. Bu bağlamda, ana ortaklığın aşağıda belirtilen durumlar hariç, konsolide finansal tabloları düzenleyerek sunma yükümlülüğü bulunmaktadır .

a- Ana ortaklığın kendisinin bir başka ana ortaklığın tamamen ya da kısmen sahip olunan bağlı ortaklığı konumunda olması ve diğer ortakların (oy hakkı olmayan ortaklar da dahil olmak üzere) ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları,

b- Ana ortaklığın borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının halka açık piyasalarda işlem görmüyor olması (yerel veya bölgesel pazarlar dahil olmak üzere, yerli ya da yabancı bir borsa veya tezgah üstü piyasada),

c- Ana ortaklığın halka açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir menkul kıymet ihracı için sermaye piyasası ya da diğer düzenleyici kuruluş nezdinde başvuruda bulunmamış olması veya başvuru sürecinde olmaması,

d- Ana ortaklığın nihai ana ortaklığı veya herhangi bir ara ana ortaklığının kamuya açıklanmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun konsolide finansal tablo hazırlanması. Ana ortaklığın konsolide finansal tablolardan muaf olma durumu, finansal tabloların bilgi sunma amacına yönelik olarak düzenlenmiş durumdadır. Halka açık ya da halka açılmak üzere başvuru yapmış ana ortaklıklar muafiyet kapsamı dışında tutulmaktadır.<sup>30</sup>

## **12.UMS 29 - Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama**

Bu standart :

- Yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin, tüm finansal tablolarında uygulanır.

- Enflasyonun sürekli etkili olduğu ekonomilerde, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Ayrıca, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması yanıltıcı olabilir.

- Yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği takdir meselesidir.

- Yüksek enflasyonlu ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeleri kapsamaktadır.<sup>31</sup>

## **13.UMS 32 - Finansal Araçlar: Sunum ve Kamuya Açıklama**

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

- Finansal varlıklar : Nakit ve nakit benzerleri,alacaklar,alacak senetleri,bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç),hazine bonusu,devlet ve

<sup>30</sup> UMS 27 no'lu standardın açıklamasında, Yıldız Özerhan'ın Akbulut "TMS – 27 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi'nden yararlanılmıştır. ", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 58, (Mayıs - 2008), E-yaklaşım

<sup>31</sup> UMS 29 no'lu standardın açıklamasında Çağrı Köroğlu'nun,"Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı ve Uygulaması "isimli makalesinden yararlanılmıştır., **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 61, (Ağustos - 2008), E-yaklaşım

özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlar,

- Finansal borçlar : Ticari borçlar,borç senetleri,krediler,bedeli nakden ödenecek mal ve hizmet alımına ilişkin tahakkuklar,ihraç edilen borçlanma senetleri,imtiyazlı hisse senetleri

- Türev Finansal araçlar : Türev araçlar; bir faiz oranına,ürün fiyatına ya da döviz kuruna bağlı olarak değer oluşturan ve sahibine sözleşmesel hak ve yükümlülükler sağlayan finansal araçlardır. Örneğin; seçimlik sözleşmeler, vadeli işlem sözleşmeleri, organize vadeli işlem sözleşmesi, vadeli takas sözleşmeleri, vadeli işleme konu ticari mal sözleşmeleri gibi.<sup>32</sup>

#### **14.UMS 34 - Ara Dönem Finansal Raporlama**

Finansal tabloların niteliklerinden ikisi zamanlılık ve güvenilir bilgidir. İşletmenin, finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler konusunda zamanında bilgi verilmesi, finansal tablo kullanıcılarının daha doğru karar almasını sağlayıcı bir unsurdur. Özellikle, halka açık ve borsada işlem gören işletmelerin yatırımcılarının,işletmelerin finansal durum ve performansı hakkında bir yıldan uzun dönem beklmeleri,yatırım ortamının gelişmesine mani olur.Bu işletmelerin yatırımcıları daha mali yıl sona ermeden bazı kararlar alacaklardır. İşletmelerin finansal yıl sonunda değil,yıl içinde ara dönemler itibariyle finansal raporlama yapması kullanıcıların daha kısa sürede bilgiye ulaşmasını sağlayacak bir yoldur. Ancak finansal raporlamanın kısa süreler itibariyle yapılması,bilginin güvenirliliği konusunda endişeler doğurabilmektedir.TMS 34 bu bakımdan ara dönem raporlama ile ilgili düzenleme yapmaktadır.TMS 34 hangi işletmelerin hangi aralıklarla ara dönem finansal tablo veya rapor düzenleyeceğini belirlememiştir. Bu konuda seçim borsa yönetimlerine ve yetkili düzenleyici otoritelere bırakmıştır. Ancak eğre bir işletme ara dönem finansal tablo yayınlacaksa,bunun bilanço döneminden sonra en geç 60 gün içinde yapılması gereklidir.Tüm dünyada yerleşmiş teamüllere göre eğer işletme özel hesap dönemine sahip değilse 3,6 ve 9'uncu ay sonları itibariyle finansal tabloların düzenlenmesi,bunlardan sadece 6'ncı ay sonu itibariyle düzenlenenin bağımsız denetimden geçirilmesi şeklindedir.

---

<sup>32</sup> İsmail Ufuk Mısırhoğlu, "Türkiye Muhasebe Standart'larına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, (Mart-Nisan 2008), ss.66-67.

**Ara dönem finansal raporlama unsurları:** Ara dönem finansal raporlar tam veya özet şeklinde düzenlenebilirler. İşletmeler ara dönem raporlamada istediği esası benimseyebilir.

**Tam Set Raporlama:** Ara dönem finansal tablolar, sanki yıl sonunda imiş gibi, yıl sonu finansal tablo ve raporlarındaki sınıflama ve değerlendirme ilkelerine bağlı kalınarak düzenlenir. Buna göre düzenlenen finansal set, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlar.<sup>33</sup>

**Özet Set Raporlama:** Ara dönem finansal tablolar, özet, yani kısa şekilli yıl sonundaki finansal tablolarda bulunan tüm hesap grupları ve hesaplara yer verilmeden düzenlenir. Buna göre düzenlenecek finansal set şu unsurlardan oluşmaktadır. Özet bilanço, özet gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu, özet nakit akış tablosu ve seçilmiş dipnotlar.

Tam set ve özet set raporlama da uyulacak genel esaslar şöyledir:

- Adi hisse senedi başına kâr ile hisse senedi başına sulandırılmış kâr tutarları gelir tablosunda açıklanır.
- Özkaynak değişim tablosunun en son yıl finansal tablo formatı ile uyumlu olması gereklidir.
- En son yıl finansal tablolar konsolide ise ara dönem finansal tablolarda konsolide düzenlenmek zorundadır.

Ara dönem raporlama yaparken, raporun düzenlendiği tarih itibariyle geçerli bilgilerden hareket edilir. Tüm değerlendirme işlemleri bu tarih itibariyle mevcut bilgilere göre yapılır. Bir başka ifade ile, ara dönem tarihi itibariyle yapılan işlemler sanki yıllık raporlama yapıyormuş gibi düşünülerek yürütülür. Dolayısıyla ara dönemde raporlama amaçları için ulaşılabilecek bilgi düzeyi düşük, zaman kısıtlıdır. Bu bakımdan, yıl sonu raporlamaya göre, değerlendirme işlemlerinin daha çok tahmine dayandırılması gerekmektedir. Tahminlerde, finansal raporun güvenilirlik düzeyini düşürmekle birlikte, işletme açısından maliyeti azaltmakta, kullanıcı açısından ise bilgiye daha çabuk ulaşma şansını sağlamaktadır.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, a.g.e., 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, ss.541-542

<sup>34</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, a.g.e., 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, ss.543,548

### **15.UMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı**

Bu standardın amacı, bir varlığın defter değerinin, o varlığın kullanım ya da satış yolu ile geri kazanılabilecek tutarı (gerçeğe uygun değeri) ile uyumlu hale getirilmesini sağlamaktır. Başka bir ifade ile standart, işletmelerin varlıklarını, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemelerini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.<sup>35</sup>

Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması, o varlığın geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenmesi demektir.

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

Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler. TMS 36 , başka bir standart tarafından daha spesifik olarak düzenlenen varlıklardaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemez. Örneğin inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar , tms11 ; ertelenmiş vergi varlıkları , tms12 ; finansal araçlar, tms39 tarafından düzenlenir. Bu sebeple, tms36 ağırlıklı olarak maddi ve gayrimaddi duran varlıkların ve mali duran varlıkların (iştirak , bağlı ortaklık, vs.) muhasebeleştirilmesinde uygulanır.<sup>36</sup>

### **16.UMS 37 - Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar**

Standartta genel itibariyle, karşılık kavramının gider tahakkuku ve şarta bağlı borç kavramlarından farkı açıklanmakta , hangi amaçlarla karşılık ayrılacağı ve herhangi bir karşılık ayrılması için gerekli ön koşulların neler olduğu belirtilmekte ve ayrıca mali tabloların dipnotlarında ne tür bilgilerin verilmesi gerektiği belirtilmektedir. Vergi mevzuatımızdaki karşılık kavramı ile uluslar arası muhasebe standartlarındaki karşılık kavramı oldukça farklıdır. Türk Vergi mevzuatında yer alan şüpheli alacak karşılığı veya stok değer düşüklüğü karşılığı gibi karşılıklar genellikle gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerden ziyade , işletme varlıklarındaki olası değer düşüşleri için ayrılan karşılıklardır. Bu tür karşılıklar Türkiye Muhasebe Standartlarından 36.sı yani varlıklarda değer düşüklüğü standardı tarafından düzenlenmiştir.

<sup>35</sup> M.Akif Tunç, “TMS -36 Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi ”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 30, (Haziran - 2007), s.97.

<sup>36</sup> M.Akif Tunç, a.g.m., **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 30, (Haziran - 2007), s.97.

TMS37, başka bir standart ile daha spesifik olarak düzenlenmiş olan yükümlülükler için de uygulanmaz. Örneğin yıllara sari inşaat işleri ile ilgili karşılıklar tms11, ertelenmiş vergi borçları/alacakları ile ilgili karşılıklar TMS 12 , sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan yükümlülükler ve karşılıklar TFRS 4 ve finansal araçlar sebebiyle oluşan yükümlülükler TMS 39 tarafından düzenlenir.<sup>37</sup>

### **17.UMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Teknolojik gelişmeler ölçüsünde bu hesap grubunun önemi ve kullanım sıklığı artmaktadır. Özellikle yeni ekonomi şirketleri olarak adlandırılan ( Microsoft,Unix,HP gibi) şirketler ile dünya çapında markalaşmasını gerçekleştirmiş şirketlerde ( Coca-cola,BP,Shell,Pierre Cardin,gibi) şirketin piyasa değeri ile özsermayesinin defteri oldukça önemli oranlarda farklılık göze çarpmaktadır. Bu fark bilim dünyasında Entelektüel Sermaye ismi ile girmiş olmakla birlikte, tamamen bu kapsamda açıklanamayacağı da açıktır. Ancak bu durum işletmelerin bilançolarının anlamlı olabilmesi için maddi olmayan varlık grubunun daha dikkatli oluşturulmasını, bu kapsamda hangi varlıkların yer alacağını, hangilerinin yer almayacağını, aktife giriş ve çıkış zamanlarının nasıl belirleneceğini daha önemli hale getirmektedir. UMS 38 bu gibi konularda açıklamalar getirmektedir. Standartta;Maddi olmayan varlıklar kapsamına nelerin gireceğini veya nelerin girmeyeceğini,Bunların ne zaman ve hangi değerler ile bilançonun aktifine alınacaklarını,Aktife alındıktan sonraki dönemlerde değerlemelerin nasıl yapılacağını, Finansal Tablo dipnotlarında nelerin açıklanacağını, Kurala bağlamak amaçlanmaktadır.

#### **Muhasebeleştirme ve Değerleme:**

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde diğer varlıkların muhasebeleştirilmesinden farklı olarak;

- Aktife alınıp alınmama konusunda
- İlk iktisap anında vade farklarının tabi olacağı işlemler konusunda,
- Daha sonraki dönemlerde maliyet bedeli ile değerlemenin yanında yeniden değerlendirme yapılarak değerlendirme yapılabileceği konusunda,
- Uygulanacak amortisman oranları konusunda,
- Varlıklarda değer azalmalarının tespit edilerek defter değerinin maliyet ve yeniden değerinden küçük olanı ile değerlendirme konusunda önemli farklar bulunmaktadır.<sup>38</sup>

<sup>37</sup> M.Akif Tunç, “TMS -37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 30, (Ağustos - 2007), s.83.

<sup>38</sup> Remzi Örtün,Hasan Kaval,Aydın Karapınar, a.g.e., 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007,ss.573,583



Aktife alınma koşulları yukarıda belirlenmiş olup,araştırma giderleri,kuruluş-geliştirme giderleri,yeniden örgütlenme (reorganizasyon) giderleri,eğitim giderleri,reklam ve promosyon giderleri aktifleştirilememektedir. İşletmede üretilen şerefiye, marka, patent bedellerinde de sınırlı bir aktifleştirilme olanağı doğmaktadır. Yine; yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri, maddi olmayan duran varlığın işletme içinde oluşturulması için katlanılan yönetim maliyetleri aktifleştirilememektedir.

Ayrıca vadeli satın almalarda maliyet bedelinden vade farklarının ayrıştırılması gerekmektedir. Alım anında ödenen vade farkları alımın maliyeti olarak olarak görülmemekte, finansman giderinin bir parçası olarak yorumlanmaktadır. Aktife alınmadan sonra mali tablolarda değerlendirme açısından standart iki yöntemden birinin kullanılmasını işletmelerin yönetimine bırakmaktadır.

**Maliyet Bedeline** göre değerlendirme; maddi olmayan bir varlık,mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanları ve eğer ayrılmış ise değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değerleri ile gösterilirler.

**Yeniden Değerlenmiş Değerle Değerleme Yöntemine** göre ise maddi olmayan varlıklar yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden (bilanço tarihindeki makul değer) mali tablolara alınabilirler. Bu durumda ilave edilen değer gelir tablosu ile değil,bilançoda özsermaye içinde yeniden değerlendirme fonuna alınır.Yeniden değerlendirilmiş değerle değerlendirilebilmesi için maddi olmayan varlığın bir pazarı olması ve fiyatının pazardan elde edilebilir olması gerekmektedir.Eğer böyle aktif bir pazarda değeri bulunmuyor ise yine maliyet bedeli değerlendirilir.Eğer yeniden değerlendirme yöntemi seçilmişse,yeniden değerlendirme düzenli aralıklarla devamlı yapılır.Eğer bir maddi olmayan varlık yeniden değerlendirilmişse aynı grupta bulunan diğer maddi olmayan varlıklarda yeniden değerlendirilir.

İtfaya maddi olmayan varlığın kullanımına başlandığı dönemde başlanır. Bu standarda göre amortisman oranları da vergi yasalarımızdan oldukça farklı bir şekilde düzenlenmektedir.

**Üretim esaslı Amortisman:** Amortisman giderinin dönemlik tutarı; üretim ve satış kotaları, isim hakkı,miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi,önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre bir oran şeklinde hesaplanabiliyorsa bu yöntem kullanılır.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Remzi Örtten,Hasan Kaval,Aydın Karapınar, a.g.e., 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007,ss.573,583.

**Ekonomik Ömür Esaslı Amortisman:** Üretim esaslı amortisman yöntemi uygulanamıyor ise, ekonomik ömür esaslı amortisman yöntemi kullanılacaktır.

Bu yönetime göre eğer varlığın faydalı ömrü baştan tahmin edilebiliyor ise bu süreye uygun şekilde planlı amortisman ayrılacaktır. Yani azalan kalıntılar ve ya düz amortisman yöntemlerinden birine göre yıllık paylar şeklinde yok edilecektir. Eğer maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrü baştan tahmin edilemiyor ise, her yılın sonunda yeniden değerlendirme yapılacak ve ne kadar daha işletmede kullanılacağı tahmin edilecektir. Kalan süre duran varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanacaktır. Amortisman paylarının hesaplanmasında hurda değerlerin dikkate alınması gerekir. Bir duran varlığın süresinin sonsuz olduğu zaman amortisman konusu edilmezler. Her bilanço döneminde, ister maliyet bedeline, ister yeniden değerlendirilmiş değerine göre değerlemeye tabi tutulsun varlıklarda değer azalma testine tabi tutulması zorunludur. Varlığın hurda değeri, geri kalan kullanım süresinin gerçekliği (itfa oranı) gözden geçirilir. Eğer hurda değerinde veya makul değerinde azalmalar varsa bunlar için değer düzeltim karşılıkları ayrılır.<sup>40</sup>

#### **18.UMS 39 - Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**

Bu standardın amacı; finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin (ticari mallar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar gibi) alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeleri belirlemektir. Bu standarda göre finansal araçlar dört ana kategoride sınıflandırılmıştır.

a) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya finansal borçlar: bunlar bir yıldan kısa vadede satılmak ve fiyat dalgalanmaları sonucunda kâr elde etmek amacıyla satın alınan finansal varlıklar ya da yakın bir tarihte geri alınmak üzere yüklenilen finansal borçlardır. Bu varlıklar gerçeğe uygun değer (piyasa değeri) ile değerlendirilir ve finansal varlıklar bilançonun dönen varlıklar hesap sınıfında, finansal borçlar ise kısa süreli borçlar sınıfında raporlanır.<sup>41</sup>

b) Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar veya borçlar : Belirli veya sabit ödemeleri olan, sabit bir vadesi bulunan ve yönetimin vadeye kadar nakit değerine

<sup>40</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, a.g.e., 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, ss.573,583

<sup>41</sup> UMS 39 no'lu standardın açıklamasında İsmail Ufuk Mısırlıoğlu'nun "Türkiye Muhasebe Standart'larına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi", isimli makalesinden yararlanılmıştır. **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, (Mart-Nisan 2008)

ihtiyaç duymaksızın elde tutma niyetinde olduğu finansal varlıklar ya da bu kapsamda ihraç olunan finansal borçlardır.

Bu gruba giren finansal varlık veya borç yatırımları “itfa edilmiş maliyet esasına göre değerlendirilerek, bir yıldan kısa ya da bir yıldan uzun vadeli olmalarına göre bilançonun dönen varlıklar veya duran varlıklar hesap sınıfında veya kısa süreli borçlar ya da uzun süreli borçlar hesabında raporlanır. Hisse senetleri veya benzeri özsermaye araçları sabit bir vadeye sahip olmadıkları için bu gruba girmezler. Buna ilave olarak, türev finansal araçlar da belirli veya sabit bir ödemeye sahip olmadıkları için bu grupta değerlendirilmezler. Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklarda işletme yönetiminin bu yöndeki niyeti önemli bir rol oynamaktadır.

Önemsiz tutarlar dışında, vadeye kadar elde tutmak amacıyla alınan ve “vadeye kadar elde tutulacak varlık” olarak sınıflandırılan bir finansal varlığın satılması veya niyet değiştirilerek bir başka grupta (alım satım amaçlı ya da satılmaya hazır varlıklar grubunda) raporlanması durumlarında, bu grupta raporlama yapma olanağı iki yıl süreyle askıya alınmalıdır. Böyle bir durumda vadeye kadar elde tutma niyetiyle alınan finansal varlıklar, gerçeğe uygun değerle değerlendirilmelidir.

c) Krediler ve alacaklar: Bu varlıklar, doğrudan borç vermek ya da mal veya hizmet satmak suretiyle oluşan, aktif bir piyasaya kayıtlı olmayan varlıklardır. Bu varlıklar, belirli veya sabit ödemeleri olana varlıklar olup, ödeme vadelerinin önceden belirlenmiş olma şartı bulunmamaktadır. Bu özellik; kredi ya da alacakları, vadeye kadar elde tutulacak varlıklardan ayırmaktadır. Bu gruba dahil olan varlıklar arasında; aktif bir piyasaya kayıtlı olmayan borçlanma araçları, bankadaki nakit mevcudu ve diğer geleneksel kredi ve alacaklar yer almaktadır. Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıkların değerlemesinde olduğu gibi, krediler ve alacakların değerlemesinde de itfa edilmiş maliyet yöntemine göre değerlendirilmesi benimsenmiştir.

d) Satılmaya hazır finansal varlıklar: Bunlar; gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak varlıklar veya krediler ve alacaklar dışında kalan ve türev olmayan finansal varlıklar olarak tanımlanmıştır.

Bu grupta raporlanması istenen en yaygın yatırım aracı portföy yatırımlarıdır. Bu varlıklar hisse senedine veya bir borsaya kayıtlı borçlanma senedine dayalı finansal varlıklardır. Satılmaya hazır finansal varlıkların değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer

esas benimsenmiştir. Diğer bir ifadeyle piyasa değerinde, meydana gelen değişim sonucunda oluşan kazanç ya da kaybın, kâr ve zarar hesabı yerine geçici olarak özsermaye hesap sınıfında raporlanması gerekir. Ancak, bir finansal varlığın borsaya kayıtlı olmaması ve dolayısıyla aktif bir piyasa fiyatının bulunmaması ya da böyle bir varlığın türev finansal işleme konu olması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemeyecektir. Bu durumda, satılmaya hazır finansal varlığın değerlendirilmesi maliyet bedeli olacak ve bilanço tarihinde bu varlık maliyet bedeli ile raporlanacaktır. Maliyet bedeli raporlama yapılması durumunda finansal varlığın değeri TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardına tabi olacaktır.

#### **1.4.6.SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) YÖNÜNDEN UYGULAMA**

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. bölümünde Sermaye Piyasası Kurulu'na ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun'un 22. maddesinde Kurul'un görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre Sermaye Piyasası Kurulu, kanunun aydınlatılması amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak; bilanço, gelir tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak yetkisine sahiptir. Sermaye Piyasası Kurulu bu yetkisine dayanarak birçok tebliğ ve yönetmelik yayımlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu 15.11.2003 tarihinde "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)"i yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile 33 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır. Ayrıca, bu Tebliğ, Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS) ile uyumlu olup, 1.1.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmuştur. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu 09.04.2008 tarihinde "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" (Seri: XI, No: 29) yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25) yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu Tebliğ'in finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak standartlar başlıklı 5. maddesinde "İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler."<sup>42</sup>

<sup>42</sup> Vefa Toroslu , "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", isimli makalesinden alınmıştır. , **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, (Mayıs 2009), e-yaklaşım

Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK’ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır.” hükmü yer almaktadır. Bu Tebliğ ile sermaye piyasasında işlem gören işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında da TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının uygulanmasına başlanılmıştır.

#### **1.4.7.TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINDA (TTK) YÖNÜNDEN UYGULAMA**

TTK Taslağında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun yetkileri tanımlanmış ve kanunun muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemelerinde TMSK’ya ve onun yayımlandığı standartlara gönderme yapmaktadır. TTK taslağında TMSK’nın yetkisi şu şekilde tanımlanmaktadır.

“Gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır.

TTK Taslağında ayrıca geçici madde ile Türkiye muhasebe standartlarına geçişe ilişkin hükümler de yer almaktadır. Buna göre; “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on gün içinde,gerçek ve tüzel kişi tacirlerle her ölçekteki işletmelerin,ticaret şirketlerinin ve şirket topluluklarının ticari defterleri ile münferit ve konsolide finansal tablolarına doğrudan doğruya uygulanacak olan Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına veya bunun yerine geçen standartlara tam bir uygunluk içinde hazırlanmış bulunan Türkiye Muhasebe Standartlarının tam metninin Türkçesini Resmi Gazetede yayımlar. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, ayrıca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında veya yerlerine geçen standartlarda yapılacak her türlü değişikliği hemen Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlar. Resmi Gazetede yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeleri bu kanunun ticari defterler, finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine uygulanır.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup>Ercan Bayazıtlı,Orhan Çelik,Saim Üstündağ ,a.g.e., Yayın No:67, Tesmer yayınları,Ankara,2006, ss.61-62.

#### **1.4.8.BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU(BDDK) YÖNÜNDEN UYGULAMA**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002’de “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayınlanmıştır.

Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardı Türkiye’de uygulamaya konulmuştur.<sup>44</sup>

#### **1.4.9.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK) YÖNÜNDEN UYGULAMA**

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci madde uyarınca idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul, Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun temel görevi Kurul tarafından yayınlamış olan yıllık faaliyet raporlarında “denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak” şeklinde belirtilmiştir.<sup>45</sup>

<sup>44</sup> Cemal İbiş, Serdar Özkan “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, (Ocak-Şubat-Mart 2006), s.34.

<sup>45</sup> Vefa Toroslu , a.g.m., **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, (Mayıs 2009), e-yaklaşım

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir. TMSK, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır. Bu karar doğrultusunda TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) ile bir telif ve lisans anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma çerçevesinde TMSK tarafından standartların resmi çevirisi yapılmış ve muhasebe standartları Resmi Gazete’de yayınlanmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve halen yürürlükte olan 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 8 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) olarak toplam 37 adet muhasebe standardı bulunmaktadır.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Vefa Toroslu , a.g.m., **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 197, (Mayıs 2009), e-yaklaşım.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER

#### 2.1. KOBİ TANIMI

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

- **Mikro İşletme:** 10 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı yada bilançosu 1 milyon TL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,
- **Küçük İşletme:** 50 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı yada bilançosu 5 milyon TL'yi aşmayan işletmeler,
- **Orta Büyüklükteki İşletme:** 250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon TL'yi aşmayan işletmeler, olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu Yönetmelik, tüm kurum ve kuruluşlar için tek bir KOBİ tanımı getirmektedir. Bir işletmenin KOBİ olup olmadığı hususu, daha önce sadece çalışan sayısı dikkate alınarak belirlenmekteyken, söz konusu Yönetmelikle birlikte, bilanço büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı, aidiyet gibi kriterler de bir işletmenin KOBİ olarak tanımlanmasında dikkate alınmaya başlanmıştır.

Ayrıca, işletmenin ölçeğine üç yıllık bir dönemdeki veriler dikkate alınarak karar verilecektir.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> 18.10.2005 tarih ve 25997 sayılı R.G'de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik(14.12.2008)



## 2.2.NEDEN KOBİLER İÇİN UFRS

Günümüzde KOBİ'ler için ayrı bir Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları seti hazırlanmasını gerektiren iki eğilim bulunmaktadır. İlk eğilim, UFRS'leri dünya çapında ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısının artmasıdır. AB içinde borsaya kayıtlı şirketlerin 2005'de UFRS'lere geçişinin zorunlu olması da bu süreçte belirleyici rol oynamıştır. Ancak hemen hemen tüm ülkelerde, ekonomik faaliyet hacminin daha büyük bir kısmını borsaya kayıtlı olmayan işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin büyük bölümü de KOBİ niteliğindeki işletmelerdir.

KOBİ'ler için UFRS'ler seti oluşturma talebine ilişkin ikinci ve daha yeni bir eğilim, Dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablolar setinin gerekmesidir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Hisse Senedi Piyasası Düzenleme Örgütü arasındaki çalışmalar bu sürecin bir parçasını oluşturmaktadır. Hisse senetleri uluslararası finansal piyasalarda kayıtlı olan çok uluslu şirketler de bu süreçte hakim rol oynamaktadır. Bunun sonucunda, yatırımcı güveninin ve şeffaflığın sağlanması çabası içinde, giderek daha ayrıntılı düzenleme ve gösterimler ile standartlar daha karmaşık olmaktadır. IASB'nin temel amacı, dünya sermaye piyasalarında iştirakçilere ve ekonomik karar birimlerine yardım etmek için tek bir global muhasebe standartları seti geliştirmektir. Bu nedenle IASB, işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olduğunu dikkate alarak ayrı bir standartlar seti geliştirme projesini Temmuz 2001' de başlatmıştır. KOBİ'lerin muhasebe standardı ihtiyacı, halka açık şirketlerin ihtiyacından farklıdır. KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, işletme ortakları, bankalar, tedarikçiler, işgörenler ve devlet olmaktadır. Ancak halka açık şirketler, sermaye piyasası analistleri gibi farklı kullanıcılara da sahiptir. KOBİ finansal tablo kullanıcıları, kısa dönemli nakit akışı ve likitide gibi konularla ilgilenirken, sermaye piyasası analistleri uzun dönemli nakit akışı, kâr payları ve firma değerleri gibi konulara odaklanmaktadır.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Sinan Aslan, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler(KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) İle Global Uyum Süreci", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 2, ss.206-207.

### 2.3. KOBİLER İÇİN UFRS'NİN HAZIRLANMA SÜRECİ

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

Ancak, standart hazırlanma aşamalarında çalışmalara katılan bazı kuruluşlar tarafından sunulan sadeleştirme önerileri dikkate alınmamış, istenen ilave sadeleştirmeler standart taslağına dahil edilmemiştir. Ayrıca UFRS'lerden alıntılar dışında, UFRS'deki ilkelerin sadeleştirilerek standarda konulması gerektiği konusunda öneriler de yapılmıştır. ve bu konudaki endişeler devam etmektedir. KOBİ'ler için finansal raporlama standartları İngiltere'de Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (FRSSE- Financial Reporting Standards for Smaller Entities) adıyla başarıyla uygulanmaktadır.

Ülkelerdeki ulusal muhasebe standartlarını düzenleyen ve uygulayan kurumlar tarafından KOBİ standartları projesine verilen desteğin temelinde tam set UFRS'nin fazla bilimsel ve teknik oluşu bulunmaktadır. Tam set UFRS'nin fazla bilimsel ve teknik yapısı bu standartların benimsenmesinin ve uygulanmasının maliyetinin yükselmesine neden olmaktadır. Ayrıca dünyadaki bir çok ülkede, ABD'dekinin tersine, KOBİ'ler ulusal muhasebe kurallarına uyumlu olarak yasaların öngördüğü finansal tabloları hazırlamak ve tüm kullanıcılara sunmak zorundadırlar.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup>Volkan Demir, "Kobiler için UFRS'nin son taslağı ve değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007-), s.45.

UFRS'ler (ya da UFRS ile uyumlu standartlar) 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde (AB) yaklaşık 7.000 adet halka açık işletmede, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün ( International Organization of Saecurities Commissions – IOSCA) de desteğiyle uygulanmaktadır. Buna rağmen AB' de 5.000.000'dan fazla KOBİ kendi ulusal muhasebe uygulamalarını devam ettirmektedir. Sadece Avrupa'da 28 farklı muhasebe uygulaması mevcuttur.

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

- UMSK,2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında KOBİ standardını görüşmüştür.
- Haziran 2004'te bir tartışma belgesi yayınlanmıştır. 2004 yılının sonunda tartışma belgesine gelen cevaplar incelenmiştir.
- Ocak 2005'te geçici kararlar alınmıştır. Ülkelerdeki standart hazırlayan ve kullananların çalışma gruplarına dahil edilmesini de içeren bazı kararlar alınmıştır.
- 1 Nisan 2005'te tartışma belgesi gönderilen tüm taraflara bir anket (Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi) gönderilmiş ve bu anket kamuoyunun görüşlerini almak için web sitesinde yayınlanmıştır.
- 28 Haziran 2005'te Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi'ne gelen cevaplar UMSK'nın danışma kurulu ile tartışılmış ve danışma kurulundan görüşler alınmıştır.
- 29 Haziran 2005'te Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi'ne gelen cevaplar UMSK'nın danışma kurulu ile tartışılmış ve danışma kurulundan görüşler alınmıştır.
- 29-30 Haziran 2005'te UMSK'nın KOBİ çalışma grubu toplanmış, cevaplar tartışılmış ve UMSK'na tavsiyelerde bulunulmuştur.
- 26 Eylül 2005'te tüm dünyadaki 40'ın üzerinde standart düzenleyici kuruluş ile görüşülmüştür.
- 13-14 Ekim 2005'de muhasebeleştirme ve ölçme konusunda muhtemel sadeleştirmeler için yuvarlak masa toplantıları yapılmıştır.
- Ocak 2006'da bir taslak üzerinde ilk tartışmalar yapılmıştır.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> Volkan Demir, a.g.m., **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007-), ss.45-49.

- Şubat ve Mart 2006'da tartışma taslağı UMSK'da ayrıntılı olarak görüşülmüştür.
- Şubat 2007'de standartlar son taslak olarak kamuoyunun görüşlerine açılmıştır.

UMSK'nın standart hazırlama sürecinde yapılan önemli tartışmaların ardından, önerilen KOBİ standardının genele karşı sorumlulukları olmayan işletmeler tarafından uygulanması gerektiği kararlaştırılmıştır. Bir işletmenin hangi durumda genele karşı sorumlu olduğu 2(iki) gerekçe ile tanımlanabilir.

- 1) Bir İşletme halka açık piyasalarda borç ya da özkaynak aracı ihraç etmişse  
Örnek; hisse senedi ve tahvil çıkaran ve halka açık şirketler
- 2) Bir İşletme geniş dış gruplar için varlık tutuyorsa Örnek; bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, emeklilik fonları, yatırım fonları, yatırım bankaları Bununla birlikte, UMSK tarafından önerilen KOBİ standardının KOBİ tanımına herhangi bir kısıtlama getirmediğine dikkat edilmelidir.<sup>51</sup>

#### **2.4.ÜLKEMİZDE KOBİ UFRS'LERİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR**

Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı konumunda olan KOBİ'ler gerek dünya, gerekse Türk ekonomisinde önemli bir güç oluşturmaktadır. Avrupa'da tüm AB işletmelerinin yüzde 99,8'i Türkiye'de ise toplam işletmelerin yüzde 98-99'u KOBİ niteliği taşımaktadır. Avrupa Birliği kapsamında mevcut 20 milyon dolayında KOBİ, 120 milyondan fazla istihdam sağlamaktadır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) 2004 yılı KOBİ raporuna göre Türkiye'de KOBİ'lerin istihdam içindeki payı yüzde 76,7 katma değer içindeki payı ise yüzde 26,5 dir. Öte yandan, KOBİ'lere yönelik uluslararası finansal raporlama standartlarına geçiş sürecinde ülkemizde önemli düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin önemli bir ayağı yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağının hazırlanmasıdır.

TTK ile ilgili taslak metinde KOBİ'lerin tanımı yapılmaktadır. TTK'ya göre 50 kişiden daha az çalışanı olan işletmeler küçük işletmelerdir. Ancak ülkemizde 50 kişiden az çalışanı istihdam ettiği halde cirosu yüksek olan işletmeler bulunmaktadır. Bu açıdan birçok işletme uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulama kapsamı dışında kalmaktadır.<sup>52</sup>

<sup>51</sup> Volkan Demir, a.g.m., **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007-), ss.47-49.

<sup>52</sup> Sinan Aslan, a.g.m., **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 2, s.217.

TTK Taslağı'nın muhasebe uygulamalarını ilgilendiren değişikliklerin bazıları aşağıdaki gibidir.

- Her sermaye şirketi bir Web sitesi oluşturmaya, sitenin belirli bir bölümünü pay sahipleri ve ortaklar açısından önem taşıyan açıklamalarına, kurullara ilişkin davetlerin yapılmasına, oy vermeye, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu bağlamında yararlı görülen hizmet ve bilgilerin sunulmasına, bilgi almaya yönelik sorulara, tahsis etmek zorundadır. Ayrıca finansal tabloları, bunların dipnotları, yıllık rapor, yönetim ilkelerine ne oranda uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması, denetim raporları ve yetkili kurul ve bakanlıkların istedikleri pay sahiplerinin ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak şirketin cevap, bildirimleri ve diğer ilgili hususlar şirketin web sitesinde yayınlanması gereklidir. Şirketlerin her türlü raporları 3 yıl sitede kalacaktır.
- Şirketler her faaliyet döneminin sonunda bilanço, gelir tablosu, özsermaye hareket tablosu, nakit akım tablosu ve açıklayıcı notlarını hazırlamak zorundadır. Mali tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin, özsermaye kalemlerinin ve gelir gider kalemlerinin ölçümlerde ve mali tabloların sunum esaslarının ve açıklayıcı notlarda belirtilmesi gereken bilgilerin belirlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları uygulanacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, TMSK'yı ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayınlanması konusunda tek yetkili kurum konumuna getirmiştir. Bu çerçevede, işletmelerin yapacakları ayrıntılı düzenlemelerde TMSK'nın olumlu görüşü gerekecektir. Böylece farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe uygulamalarında bütünlük sağlanmış olacaktır. Bu da dünya genelindeki uygulamayla paralellik sağlanmasını ifade etmektedir.

Böylece Türk Ticaret Kanunu tasarısının yasalaşması ile birlikte muhasebe standartlarını uygulamada tek yetkili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olacaktır. TMSK'nın IAS/IFRS bazında hazırladığı TMS-TFRS standartlarına dönüşüm gerçekleştirilecektir.<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> Sinan Aslan, a.g.m., **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 2, s.218.

## **2.5. KOBİ VE HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERİN MUHASEBE SİSTEMLERİNİN ÖZELLİKLERİ**

Kaliteli ve şeffaf bilgi sağlamak amacıyla uygulamaya konulan UFRS'lerin büyük çoğunlukla sermaye piyasalarında işlem gören firmalar tarafından kullanıldığı görülmektedir. Bu firmalar genellikle muhasebe sistemlerini kurmuş ve donanımlı meslek mensupları ve bağımsız denetim firmalarının nezaretinden yaşamlarını sürdürmektedir. Dolayısıyla UFRS'nin uygulanması noktasında çok fazla sıkıntı yaşamamaktadırlar. Diğer taraftan KOBİ'lerde ise durum biraz daha farklıdır. KOBİ'lerde muhasebe altyapısında sorunlar olabilen, konusunda uzman idarecilerden çok patron idaresinde sevk ve idare edilen bağımsız denetime tabi olmamaktadırlar. Bu nedenle IASB tarafından oluşturulan KOBİ'lere yönelik Muhasebe Standartları taslak olarak yayınlanmış ve tartışmaya açılmıştır.<sup>54</sup>

## **2.6. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ BASİTE İNDİRGENMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın KOBİ'lerde uygulanamamasının nedenleri ilgili ülkelerde yasal prosedürlerin tamamlanamaması, piyasa koşullarının elverişsiz olması, uygulamacı meslek mensuplarının yeterli mesleki donanıma sahip olmamasıdır. Özetle KOBİ'lerin basite indirgenmiş muhasebe standartlarının gereği, bünyelerindeki muhasebe sistemlerinin altyapısının yetersizliğidir.

Ülkeleri dışında faaliyet gösteren KOBİ'ler için basitleştirilmiş standartları kullanmalarının nedenleri kısaca yabancı ülkelerdeki alıcı ve satıcıların finansal tabloları okuyabilmeleri, kredi veren kuruluşların finansal tabloları okuyabilmeleri ve Basel II kriterlerine istinaden şeffaf finansal tablolara olan gereksinimleridir.

---

<sup>54</sup> Yıldız Ayanoglu, "Kobi'ler İçin Finansal Raporlama Standartları", Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008 s.35.

## **2.7.KOBİ VE HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERE YÖNELİK MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA ÇALIŞMALARI**

Ekonomik kriz dönemlerinin atlattılmasında çok önemli rolleri olan KOBİ'lerin her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da büyük işletmelerle rekabet edebilmeleri için çağın yeniliklerinden uzak kalmaması gerekmektedir. UFRS'nin kapsamı daha çok sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmeler olduğundan ve bu işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına yönelik olduğundan, bu işletmelerin ve bunların bağlı bulunduğu ülkelerle bunların dışında kalan vergi kökenli muhasebe sistemlerine sahip ülkeler arasındaki uçurumun açılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle çeşitli örgütler ve kuruluşlar tarafından KOBİ'lerin muhasebe ve denetim alanındaki yeniliklerden ve standartlaşmadan uzak kalmamaları için çalışmalar yürütülmektedir.<sup>55</sup>

### **2.7.1.Çeşitli Uluslararası Muhasebe Kuruluşlarının KOBİ'lere Yönelik Çalışmaları**

Muhasebe ve Denetim alanına giren konularda yorum yapma ve yine bu konularla ilgili düzenlemeleri yayınlamada en etkin kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruludur.

#### **2.7.1.1.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

Muhasebe Mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC'tır. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademiye hizmet vermekte olan yaklaşık 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır. IFAC'ın temel amacı; kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

#### **IFAC'ın Öncelikleri**

- Kamu Yararına Hizmet Etmek

IFAC; denetim,eğitim,etik ve kamu sektörü finansal raporlama konularında standartlar geliştirme yoluyla,kamu yararına hizmet etmeye gayret göstermektedir.Bu standartları belirlerken; finansal raporlamalarda şeffaflık ve yakınlığı savunur,özel sektörde çalışan meslek mensupları için en iyi uygulama yönergeleri yayınlar ve üyelik uyum programları geliştirir.<sup>56</sup>

<sup>55</sup> Yıldız Ayanoğlu, a.g.e., Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008. s.50.

<sup>56</sup> www.turmob.org.tr(14.12.2008)

- Üye Kuruluşlar Arasında İşbirliği Sağlama

IFAC,meslek mensuplarının tüm dünyada,yeterlilik ve dürüstlük sağlamaları için,üye örgütlerle yakın işbirliği içinde olur ve muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet verebilme gayretlerini destekler.

- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Sahiplenme ve Sözcü Olma

IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazede kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme sahibidir.

Bu güce uluslararası muhasebe mesleği üzerinde çıkarları olan ya da dayanan bir takım örgütlerle kurulan ilişkilerle ulaşılmıştır. IFAC, KOBİ'lere özel ayrı bir denetim standarttan seti geliştirilmemiştir. Kurul, KOBİ'lerin birçok özel denetim durumuna neden olduğunu kabul etmesine rağmen, bu işletmeler için ayrı standartlar oluşturmamış veya bunları muaf tutmamıştır. Ancak IAPS 1005 no'lu standart ile KOBİ'lerin ortak özelliklerini tanımlamakta ve denetim uygulamasının nasıl etkileneceğini belirtmektedir.

IAPS 1005'de küçük ölçekli işletmeler ve denetimlerini farklı kılan nitelikleri şu şekilde tanımlanmaktadır. 'Küçük bir işletmenin denetimi, büyük bir işletmenin denetiminden farklıdır. Muhasebe dokümanları daha az sayıda ve daha az komplikedir. Küçük işletmelerin denetimi genelde daha az karmaşıktır, daha az sayıda denetçi yardımcısıyla gerçekleştirilebilir. Küçük işletmeleri aktif toplamı, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi, sadece sayısal göstergelerle tanımlamak yeterli değildir.<sup>57</sup>

**2.7.1.2. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)**

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. FEE; Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan çok geniş bir yelpazede faaliyet göstermektedir.

Bu yelpazede; denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği,şirket hukuku,bankacılık,sigorta,sermaye piyasaları,çevre sorunları,mesleğin yasal düzenlemeleri ve liberalleştirilmesi,Avrupa Birimi ve EDI elektronik bilgi aktarımı konuları yer almaktadır. FEE muhasebe alanında AVRUPA'da özellikle de AB'de son derece önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması

---

<sup>57</sup> www.turmob.org.tr(14.12.2008)



konusunda kilit bir role sahip olan FEE Avrupa Komisyonu ve diğer uluslararası ya da ulusal örgütler( ör. Standart koyucular) tarafından sıkça başvuru alan bir kurumdur. 2003 yılında FEE KOBİ Çalışma Grubunun içerisinde, IASB'in KOBİ Çalışma Grubuna destek verecek bir alt komisyon kurulmuştur.<sup>58</sup>

### **2.7.1.3. OECD'nin KOBİ'lerle ilgili çalışmaları**

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), KOBİ politikaları ve en iyi uygulamaların yaygınlaştırılması konusundaki çalışmalarıyla bu alanda önemli bir uluslararası platform niteliğindedir. OECD bünyesindeki KOBİ'ler ve Girişimcilik Çalışma Grubu, en iyi uygulama politikalarını tanıtarak ve üye ülkelerle üye olmayan ülkeler arasında işbirliği sağlayarak küçük işletmelerin verimliliğinin artırılmasına yönelik çalışmalarda bulunmaktadır, Çalışma Grubu, iş ortamı, yönetmeliklerin getirdiği yükler, finansman ve girişim sermayesine erişim, vergilendirme ve yönetici eğitimi, e-işletme gibi genel girişimcilik ve KOBİ konuları ile kadınlara ait işletmelere ilişkin meseleleri ele almaktadır. Çalışma grubu, yenilikçi başlangıçlar ve KOBİ'lerin istihdam yaratma ve büyüme açısından giderek daha da önem kazanan rolünü de özellikle değerlendirmektedir. Ayrıca en iyi uygulamaları tespit etmek ve yaymak maksadıyla KOBİ politikalarının ve programlarının değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır. OECD, KOBİ ve Girişimcilik Çalışma Grubu vasıtası ile uluslararası düzeyde üye ve üye olmayan ekonomiler arasında bu alandaki işbirliğini sağlamaya ve en iyi uygulama politikalarını tanıtarak küçük işletmelerin performansını yükseltmeye çalışmaktadır.<sup>59</sup>

### **2.7.1.4. Ülkemizde KOBİ'lerle ilgili çalışmalar**

Ülkemizde 1980'lerin sonundan itibaren KOBİ'lerin desteklenmesi yönünde çalışmalar başlamıştır. KOBİ'lerin ülke ekonomisindeki payını artırmak, rekabet güçlerini geliştirmek ve sanayide entegrasyon'u ekonomik gelişmeye uygun olarak gerçekleştirebilmek amacıyla Nisan 1990'da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) kurulmuştur.

KOBİ politikalarının oluşturulması ve uygulamasında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Odalar ve

<sup>58</sup> www.turmob.org.tr(14.12.2008)

<sup>59</sup> www.genbilim.com.tr (04.02.2009)

Borsalar Birliği,Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Birliği gibi kuruluşlar da rol oynamaktadır. KOSGEB kuruluş kanunda yer alan KOBİ tanımına göre, imalat sanayi sektöründe 1-50 işçi çalıştıran işletmeler küçük, 51-150 işçi çalıştıranlar ise orta ölçekli işletme sayılmaktadır. KOBİ'ler, daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlama; düşük yatırım maliyeti ile İstihdam yaratma; talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine kolay uyum gösterme; teknolojik yeniliklere yakın olma; bölgeler arası dengeli kalkınmayı gerçekleştirme; gelir dağılımındaki çarpıklığı asgariye indirme, bireysel tasarrufu teşvik etme, yönlendirme ve hareketlendirme, büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı olma, politik ve sosyal bakımdan istikrar unsuru teşkil etme, demokratik ve liberal ekonominin temel taşlarından birini oluşturma gibi özellikleriyle tanınmaktadır. Türkiye'deki tüm işletmelerin % 99.8'i KOBİ'lerden oluşmakta ve bu işletmeler toplam istihdamın %76'sını sağlamaktadır. Ülkemizde KOBİ'lere yönelik politikalar belirlenirken, KOBİ'lerin zayıf yönleri olarak belirtilen finansman ve teknoloji sorunları ile rekabet gücüne ilişkin sorunların çözümüne öncelik verilmektedir. Bu çerçevede, girişimcilik ve eğitimin önemi, daha ucuz ve daha hızlı iş kurma süreçleri geliştirilmesi, kanun ve mevzuat düzenlemeleri yapılması, nitelikli personel yetiştirilmesi, internet erişiminin geliştirilmesi ve KOBİ'lerin en iyi uygulamalar hakkında internet aracılığıyla bilgi sahibi olabilmesi, yeni pazarlara açılma, vergilendirme ve mali konularda iyileştirmeler yapılması, KOBİ'lerin teknolojik ve yenilikçilik kapasitesinin geliştirilmesi, uluslararası platformlarda KOBİ'lerin daha iyi temsil edilmesi konularına öncelik verilmektedir.<sup>60</sup>

### **2.7.2. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütü (UNCTAD) Tarafından Geliştirilen KOBİ Muhasebe Standartları**

Dünya Bankası ve Birleşmiş Milletler Ekonomik Kalkınma Konferansı (United Nations Conference on Trade and Development) ise gelişmekte olan ülkelerde muhasebe ve raporlama uygulamalarının en iyi şekilde geliştirilmesi ile ekonomik kalkınmanın nasıl sağlanabileceği bağlamında uyumlaştırma sürecinde yer almıştır. Birleşmiş Milletler bu konudaki global çalışmalarını son otuz yıldır sürdürmektedir. Bu amaçla Ekim 1982'de Birleşmiş Milletler Ekonomi ve Sosyal Konseyi ( Economic and Social Council of the United Nations) tarafından Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Hükümetler arası Çalışma Grubu

<sup>60</sup> www.genbilim.com.tr (04.02.2009)

(Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) (ISAR) kurulmuştur.

Muhasebe ve raporlama ile ilgilenen uluslararası alandaki tek hükümetlerarası grup olan ISAR, gelişmekte olan ülkelerin karşılaştıkları uygulama zorluklarının anlaşılması ve bu ülkelere uygulama konusunda yardım edilmesi suretiyle muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması sürecine dahil olmuştur. ISAR çalışmalarını IASB ve IFAC ile koordineli olarak yürütmektedir.

ISAR 2000 yılından beri KOBİ ler için muhasebe standartları oluşturulması konusu üzerinde çalışmalar yapmaktadır. Bu amaçla ISAR 2003 yılında KOBİ lerin iki derecesi için muhasebe ve finansal raporlama rehberi hazırlamıştır: SMEGA KADEME 2 ve 3. Bu rehber IASB tarafından yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarına dayanmaktadır ve KOBİ lerin KADEME 3'den KADEME 2'ye ve daha sonra uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişinin kolaylaştırılmasını amaçlamaktadır.

Temmuz 2000'deki 17.oturumda ISAR, KOBİ lerin çeşitli ulusal ve uluslararası muhasebe standardı belirleyici kurumlar tarafından yayınlanan muhasebe standartlarını uygulamada pek çok zorlukla karşılaştığına işaret etmiştir.<sup>61</sup>

Bu nedenle KOBİ lerin muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılayacak yaklaşımları içeren bir projenin geliştirilmesine karar verilmiştir.

ISAR muhasebe ve finansal raporlama standardı belirleyici kurum olarak IASB'nı benimsemektedir. Ancak ISAR, IASB tarafından yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının büyük ölçüde halka açık şirketlerin finansal raporlaması için oluşturulduğu fikrindedir. Bu açıdan özellikle gelişmekte olan ülkelerde bulunan KOBİ ler için bu standartların uygulanmasının oldukça zor olduğunu belirtmektedir.

KOBİ lerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için ISAR üç kademeli bir yapının benimsenmesini önermektedir.

---

<sup>61</sup> Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütü tarafından Geliştirilen KOBİ Muhasebe Standartları bölümüne A.R.Zafer Sayar, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası KOBİ Muhasebe Standartları" kitabından ulaşılmış ve standartların açıklanmasında bu kitaptan yararlanılmıştır.

KADEME 1: Bu kademe halka açık şirketler için uygulanacaktır. Bu işletmeler IASB tarafından yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulayacaklardır.

KADEME 2: Bu kademe halka açık olmayan ancak önemli işletmeler için uygulanacaktır. KADEME 3: Bu kademe genellikle sahibi tarafından yönetilen ve birkaç işgöreni olan küçük işletmeler için uygulanacaktır. Bu yaklaşım daha çok nakit işlemlerine dayanan ve uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu basit muhasebeleştirme esaslarını içermektedir. ISAR, bir ülkedeki işletmelerin hangi kademeyi uygulayacağına karar verilirken, o ülkede geçerli olan ekonomik, yasal ve sosyal koşulların ve şirket yapılarının göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmektedir.

#### **2.7.2.1. KOBİ ler için Muhasebe Standartları KADEME 1**

ISAR tarafından oluşturulan üç kademeli yapının en yüksek kademesi KADEME 1 dir. Bu kademe halka açık şirketler yer almaktadır. Bu işletmeler IASB tarafından yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarını istisnasız olarak uygulayacaklardır.

#### **2.7.2.2. KOBİ ler için Muhasebe Standartları KADEME 2**

Halka açık olmayan ancak önemli işletmeler için ISAR tarafından ve IASB'nin uluslararası finansal raporlama standartları baz alınarak geliştirilmiş olan KADEME 2, mevcut şekli ile üye ülkelerin kullanımı için uygun olmakla beraber, ülkelerin belirli koşulları doğrultusunda değiştirilebilir. Örneğin KADEME 2'de maddi duran varlıkların değerlendirme ölçüsü amorti edilmiş tarihi maliyet veya yeniden değerlendirilmiş tutar olarak belirtilmiştir. Üye ülkeler bu seçeneklerden birini iptal edebilir. KADEME2'de yer alan muhasebe standartları IASB'nin 2002 yılı itibarıyla yayınladığı standartlara dayanmaktadır.

Kurul'un yaptığı revizyonların bu standartlara yansıtılacağı belirtilmektedir.

KADEME 2 bir yandan mali tabloların anlaşılabilir ve doğru bilgiler vermesine rehberlik ederken, diğer yandan işletmelerin KADEME 2 'den KADEME 1'e yani, uluslararası finansal raporlama standartlarının tam olarak uygulanmasına geçişini kolaylaştırmaktadır.

IASB tarafından yayınlanan bazı muhasebe standartları endüstri odaklı olduğu için (örneğin IAS 11 inşaat Sözleşmeleri) veya KOBİ lerin faaliyetleri ile ilgili olmadığı düşünüldüğü için ISAR tarafından geliştirilen KADEME 2'de yer almamaktadır. KADEME 2'de yer alan standartlar aşağıdaki gibidir:

**Tablo 2:KOBİ'ler İçin Muhasebe Standardı Kademe 2 Standartları**

SMEGA	IAS
1 Mali tabloların sunumu	1 Mali tabloların sunumu
2 Nakit Akım Tablosu	7 Nakit Akım Tablosu
3 Maddi Varlıklar	16 Maddi Varlıklar, 36 Varlıklarda Değer Düşük.
4 Kiralama İşlemleri	17 Kiralama İşlemleri
5 Maddi Olmayan Varlıklar	38 Maddi Olmayan Varlıklar
6 Stoklar	2 Stoklar
7 Devlet Teşvik ve Yardımları	20 Devlet Teşvik ve Yardımları
8 Karşılıklar	37 Karş.Şarta Bağlı Yüküm. Ve Şarta Bağlı Varl.
9 Hasılat	18 Hasılat
10 Borçlanma Maliyetleri	23 Borçlanma Maliyetleri
11 Kurum Kazancı Üzerinden Hesap.Vergiler	12 Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
12 Muhasebe Politikaları	8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
13 Kur Değişiminin Etkileri	21 Kur Değişiminin Etkileri
14 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
15 İlişkili Taraflar	24 İlişkili Taraflar

### 2.7.2.3. KOBİ ler için Muhasebe Standartları KADEME 3

Sahibi tarafından yönetilen ve birkaç işgöreni olan küçük işletmeler için ISAR tarafından geliştirilen SMEGA KADEME 3 standartları, daha çok nakit işlemlerine dayanan ve uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu basit muhasebeleştirme esaslarını içermektedir. Bu standart seti toplam 20 sayfadan oluşmaktadır.

KADEME 3'de iki bölüm bulunmaktadır:

- Genel hususlar
- Finansal tablolar

Ayrıca KADEME 3'ün sonunda bilanço ve gelir tablosu düzenlenmesini örnekleyen bir ek bulunmaktadır.

Bu kademenin tam olarak uluslararası finansal raporlama standartlarının gerekliliklerini içerdiğini söylemek mümkün değildir.

Ancak IASB tarafından yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının da benimsediği tarihi maliyet ve tahakkuk esasına dayalı bir yaklaşımı benimsemektedir. KADEME 3'ü izleyen işletmelerin bilanço, gelir tablosu ve dipnotlarını hazırlamaları gerekmektedir ve standartta bu iki tablonun düzenlenmesine ilişkin hususlara ve örneklere yer verilmiştir. KOBİ'lere yönelik olarak UFRS'den farklı muhasebe standardı uygulamasına ülkemiz sermaye piyasalarında rastlanmaktadır. Genellikle ortak sayısı itibarıyla halka açık sayılan ancak hisse senetleri bir borsada işlem görmeyen şirketler, yukarıda borsa şirketlerinin uygulaması gereken muhasebe standartları yerine görece çok daha basit bir muhasebe standart seti olan Seri:XI, No:1 sayılı Tebliğ uyarınca finansal tablo düzenlemekte ve kamuya açıklamaktadırlar.

Bütün KOBİ'lere aynı muhasebe standardının uygulanıp uygulanamayacağı da ayrıca bir tartışma konusu olarak gündemdeki yerini işgal etmektedir. Özellikle mikro işletmeler olarak tanımlanan 10 kişiden az çalışanlı patron işletmelerde, KOBİ'lere yönelik olarak hazırlanacak bir standart setinin dahi uygulanmasının zor ve maliyetli olacağı, yine dünya genelinde bu işletmelere ilişkin genel ve tek bir standart setinin gerekli olup olmadığı da tartışma konusudur. Bu aşamada, mikro ölçekli işletmeler için hazırlanacak muhasebe standartlarının konu edilmeksizin, öncelikle genel KOBİ tanımı göz önünde bulundurularak UFRS kaynaklı hazırlanacak bir setin oluşturulmasının, daha sonraki aşamalarda ise KOBİ'lerin de kendi içlerinde ayrıştırılarak her bir sınıf KOBİ'ye ilişkin uygulanacak muhasebe standartlarının belirlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak, muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları açısından KOBİ'ler 3 alt kategoride değerlendirilebilir.

- **BÜYÜK KOBİLER:** Halka Açık, Borsa Şirketi
- **ORTA KOBİLER:** Faaliyet Hacmi Büyük ancak Halka Açık Olmayanlar
- **KÜÇÜK KOBİLER:** Patron İşletmeler, birkaç kişi çalışan mikro işletmeler

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İÇERİĞİ

#### 3.1. Bölümler

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan bu standart, belirli bir işletmeyle ilgili tüm konuları kapsamak amacıyla çeşitli bölümlere ayrılmıştır. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir global standart seti oluşturmaktır ve Bu finansal tablolar bir bağımsız denetçinin mali durumun gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığına ilişkin görüş verebileceği şekilde genel amaçlı kullanım için tasarlanmıştır. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan bu standart, kredi verenlerin, tedarikçilerin, ve diğer alacaklıların, yabancı yatırımcıların, kredi derecelendirme şirketlerinin, ve diğer tarafların kullanımı için hazırlanacak olan finansal tablolar için bir çerçeve sağlayacaktır. Amaç, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sermayeye erişimini kolaylaştırmaktır. Sonuçta ortaya çıkacak finansal tablolar yerel mevzuatla ilgili gerekli düzeltmelerin yapılması koşuluyla vergi matrahının ve dağıtılabilir karın tespiti için kullanılmaya uygun hale gelebilecektir.<sup>62</sup>

#### 3.2. KOBİ UFRS'lerinin Kapsamına, Kavramların Tanımlanmasına ve Genel İlkelerin Açıklanmasına İlişkin Bölümler

KOBİ – UFRS'lerinin kapsamı ve kavramların açıklaması aşağıda ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

##### 3.2.1. Kapsam

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin halka açık şirketler, bankalar ve diğer finansal kuruluşlar gibi kapsamlı bir kamusal sorumluluğu bulunmamaktadır. Bunun yerine ilgili taraflardan oluşan daha sınırlı bir gruba karşı sorumlulukları vardır. Ayrıca, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal tablo kullanıcıları genelde uzun vadeli geleceğe ilişkin kazançları tahmin etmek yerine daha ziyade kısa vadeli nakit akımlarıyla ilgilidirler. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin çoğunlukla kanunlar uyarınca genel amaçlı finansal tablo yayınlamaları gerekmektedir.

---

<sup>62</sup> KOBİ UFRS'lerinin içeriği bölümüne, [www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr\\_denetim\\_kobiler%20icin%20UFRS\\_030108.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf) adresinden yararlanılmıştır.

Ya da bu işletmeler genel amaçlı finansal tablolarını özkaynak veya borç finansmanı sağlamak amacıyla hazırlarlar. Menkul kıymetleri sermaye piyasalarında işlem gören şirketler ile bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, yatırım fonları ve emeklilik fonları gibi şirketlerin küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS'yi kullanmaları uygun değildir.

### 3.2.2. Kavramlar ve Genel İlkeler

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

Mali tablolar şu niteleyici özellikleri karşılamalıdır: anlaşılabilirlik, geçerlilik, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, bütünlük, karşılaştırılabilirlik, zamanlılık ve fayda ve maliyetler arasında dengenin sağlanması. Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlere ilişkin muhasebeleştirme kriterleri muhtemel olma, güvenilirlik ve ölçülebilirlik kriterlerini içerir. Genel ilkeler varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin ilk ve müteakip ölçümüne yönelik temel kriterleri içerir.

**Tablo 3: Varlıkların Değerlemesi**

Varlık Çeşitleri	İlk Kayıt	Takip Eden Muhasebeleştirme		
Finansal Varlıklar	Tarihi Maliyet	Genellikle Gerçeğe Uygun Değer		
Finansal Olmayan Varlıklar	Maliyet Değeri (Tarihi Maliyet)	Bazı maddi ve maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmiş maliyet değeri gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile	Stoklar, maliyet değeri ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile	Diğer varlıklar gerçeğe uygun değerle

### 3.3. Finansal Tabloların Sunuluşuna ve Açıklamalarına İlişkin Bölümler

Finansal Tabloların Sunulmasına ilişkin kriterler ve bu tabloların açıklamasına ilişkin bölümler aşağıdaki gibidir.

#### 3.3.1. Finansal Tabloların Sunuluşu Genel Esasları

Bir finansal tabloya küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS'ye uygun denilebilmesi için standardın tüm gerekliliklerine uyulması şarttır. Finansal tablolar en az yılda bir kez sunulmalı, önceki dönemlerle tutarlı olmalı, bir önceki yıla ait karşılaştırmalı bilgileri ve tüm önemli kalemleri içermelidir.



Tam bir finansal tablo seti aşağıdakileri içerir: - Bilanço, - Gelir tablosu, - Özkaynak değişim tablosu, - Nakit akım tablosu, ve - Finansal tablo notları. - Küçük ve orta büyüklükteki işletmenin doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilen herhangi bir geliri veya gideri yoksa, gelir ve geçmiş yıllar karlarını birlikte gösteren bir tablo, gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun yerine kullanılabilir.<sup>63</sup>

### 3.3.2. Bilanço

Bilanço kalemleri ile ilgili asgari açıklama gereklilikleri belirtilir. Bilanço kalemlerine ilişkin dipnotların içeriği belirlenmiştir.

**Tablo 4: Bilançoda Sunulacak Bilgiler**

<b>Bilançonun Aktifinde Sunulacak Bilgiler</b>	<b>Bilançonun Pasifinde Sunulacak Bilgiler</b>
A) Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar,	A) Ticari ve Diğer Borçlar,
B) Ticari ve Diğer Alacaklar,	B) Ticari ve Diğer borçlar ve Dönem vergisi ile ilgili yükümlülükler dışında kalanlar
C) Nakit ve Nakit benzeri varlıklar, Ticari ve Diğer alacaklar ve Özkaynak Yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar dışında kalanlar	C) Dönem Vergisi İle İlgili Yükümlülükler,
D) Stoklar,	D) Elden Çıkarılacak Varlıklarla İlgili Borçlar,
E) Maddi Duran Varlıklar,	E) Karşılıklar,
F) Maddi Olmayan Duran Varlıklar,	F) Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri,
G) Canlı Varlıklar,	G) Özkaynakların İçerisinde Sunulan Azınlık Payları,
H) Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilen Yatırımlar,	H) Ana Ortaklık Pay Sahiplerine İsabet Eden Çıkarılmış Sermaye ve Yedekler.
İ) Ertelenmiş Vergi Varlıkları,	
J) Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Elden Çıkarılacak Diğer Varlıklar	
İ) Ertelenmiş Vergi Varlıkları,	
J) Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Elden Çıkarılacak Diğer Varlıklar	

### 3.3.3. Gelir Tablosu

Gider analizleri içeriğe ya da fonksiyona göre sunulabilir. Gelir tablosu kalemleri ile ilgili asgari açıklama gereklilikleri belirtilir. Ayrıca dipnotlarda açıklanacak hususlar belirlenmiştir.

<sup>63</sup> Kerem Sarıoğlu, "Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları", 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) s.33.

### **3.3.4. Özkaynaklar Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu**

Bir işletmenin özkaynak değişim tablosu hazırlaması zorunludur. Dönem içinde işletmenin özkaynağında olan değişimler sadece kar veya zarardan, temettü ödemelerinden, önceki dönemlere ait hata düzeltmelerinden, ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanması durumunda, işletme beraber bir gelir ve geçmiş yıllar karı tablosunu göstermeyi tercih edebilir. Özkaynak değişim tablosu, özkaynaktaki tüm değişiklikleri ya da, hissedarlar ile yapılan işlemler haricindeki, özkaynak değişikliklerini göstermelidir.

Gelir ve geçmiş yıllar karı tablosu, işletmenin dönem içindeki kar ve zararı ile geçmiş yıllar karının mutabakatını gösterir. Ödenen ya da ödenecek olan tüm temettüler, yapılan hataların düzeltilmesi, muhasebe politikası değişiklikleri ve dönem başı ve sonundaki geçmiş yıllar karı açıklanması gereken önemli konulardır

### **3.3.5. Nakit Akış Tablosu**

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

Nakit benzeri varlık ve kaynak unsurları, yatırım ve diğer amaçlar yerine, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Dolayısıyla, bir yatırımın genelde edinme tarihinden 3 ay veya daha kısa süre vadeli ise nakit benzeri olma niteliğindedir. Borçlu cari hesaplar genellikle borçlanmaya benzer finansman olarak değerlendirilir. Ancak eğer takip üzerine ödenebilecekse ve işletmenin nakit yönetiminin bir parçasını oluşturuyorsa borçlu cari hesaplar nakit benzeri olarak değerlendirilir.<sup>64</sup>

### **3.3.6. Finansal Tablo Dipnotları**

Bu bilgiler, temel finansal tabloları desteklemek amacıyla sağlanır. Notlar muhasebe politikalarının özetini, verilen kararlarla ilgili bilgileri, tahmindeki belirsizlik ile ilgili bilgileri kapsar. Notlar tutarlı olarak sunulmalı ve özellikle koşullu yükümlülükler ve varlıklar, teklif edilen temettüler ve finansal olmayan açıklamalar gibi açıklanması gereken kalemleri içermelidir.

---

<sup>64</sup> Kerem Sarıoğlu , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.53-54.

### **3.3.7. Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar**

Ana şirket, kontrolün varolması durumunda konsolide finansal tablolarını sunmalıdır (Kontrol ana şirketin bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına hakim olması durumunda vardır). Bir ara ana ortaklık, tam kapsamlı UFRS veya küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS uyarınca konsolide mali tablo hazırlayan nihai ana şirket grubunda yer alan bir bağlı ortaklık ise, konsolide finansal tablo hazırlaması gerekli değildir. Ana şirket kendi bireysel finansal tablolarında, satış için elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmayan bağlı ortaklıklarını, iştiraklerini ve iş ortaklıklarını maliyet ya da gerçeğe uygun değerler kar veya zarar içinde muhasebeleştirildiği seçeneklerden biri ile muhasebeleştirir.<sup>65</sup>

### **3.3.8. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar**

Muhasebe politikaları finansal tabloların temelini oluşturur. Bu standart belirli bir işlemi işaret etmiyorsa, işletme yönetimi uygun muhasebe politikası seçiminde aşağıdakileri göz önünde bulundurmalıdır. Benzer ya da ilgili konulara değinen küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS’de yer alan gereklilikler ve yol gösterici bilgiler, Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS’de yer alan tanımlar, muhasebeleştirme kriterleri, ve ölçüm kavramları Yönetim, uygun bir muhasebe politikası belirlemek için tam kapsamlı UFRS setinin gerekliliklerini dikkate alabilir. Ancak, bu zorunlu değildir.

Bu standart tarafından öngörülmedikçe ya da muhasebe politikasındaki değişiklik daha güvenilir bir sonuç vermedikçe, muhasebe politikaları geçmiş dönemlerle tutarlı olmalıdır. Muhasebe politikasında isteğe bağlı olarak yapılan değişiklikler geçmişe dönük olarak uygulanır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklik ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Hatalar, mevcut olan bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller ve yanlış bilgilendirmelerdir. Hatalar, mümkün olmadığı durumlar haricinde, geçmişe dönük olarak düzeltilir.<sup>66</sup>

## **3.4. BİLANÇO KALEMLERİNE İLİŞKİN BÖLÜMLER**

Bilanço Kalemlerinin Sunulmasına ilişkin kriterler ve bu tabloların açıklamasına ilişkin bölümler aşağıdaki gibidir

<sup>65</sup> Yıldız Ayanoğlu, a.g.e., Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008. ss.132-133.

<sup>66</sup> Yıldız Ayanoğlu, a.g.e., Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008. ss.133-134.

### 3.4.1. Finansal Varlıklar ve Finansal Borçlar

İşletme bu bölüm hükümlerini ya da UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm standardı hükümlerini uygulayabilir. Küçük veya orta büyüklükteki işletmenin UMS 39'u seçmesi durumunda, UFRS 7 Finansal Araçlar, Açıklama standardı ile ilgili açıklama gerekliliklerine de uymak zorunluluğu vardır.

Finansal araç; bir işletme için finansal varlık, bir diğeri için ise finansal bir yükümlülük veya özkaynak oluşturan bir sözleşmedir.

Bu bölüme dahil edilmeyenler: bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylar, çalışanlara sağlanan haklar, sigorta sözleşmeleri, işletmenin kendi özkaynağının bir kısmı, kiralamarlar, finansal olmayan kalemleri kapsayan çoğu sözleşmelerdir. Bunlar, standardın diğere bölümlerinde ele alınmıştır. Finansal varlıklar ve yükümlülükler, tarafların araçlara ilişkin yapılan sözleşme hükümlerine tabi olması durumunda muhasebeleştirilir. Örneğin; türev araçlar daha önceden nakit bir ödeme yapılmısa dahi bu nedenden dolayı muhasebeleştirilir.

Varlık aşağıda belirtilen durumlarda bilanço dışı bırakılır: finansal varlıktan elde edilen nakit akımlarına ilişkin sözleşmeye tabi hakların süresi dolduğunda ya da bu haklar ödendiklerinde, işletme finansal varlıkla ilişkili tüm önemli kazanımları ve riskleri bir başka tarafa devrettiğinde, veya işletmenin 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.

Yükümlülük ödendiğinde borç bilanço dışı bırakılır.

Müteakip ölçüm, Aşağıdaki şartların karşılanması durumunda finansal araçlar, maliyet değerinden değer düşüklüğü zararı düşülmüş olarak muhasebeleştirilebilirler (senetler, krediler, alacaklar ve borçlar gibi) o 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, o 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 ana parayı veya onunla ilişkilendirilen faizi kaybetmesine yol açacak bir sözleşmeye tabi bir yükümlülüğü yoktur, o 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, ve o 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 ölçülebilir. Nakit olarak bir ödeme yapılmadığı durumlarda, Finansal araçların uygulanmasında maliyet ya da itfa edilmiş maliyetinden değer düşüklüğü düşülmüş değeriyle muhasebeleştirilme şartlarını karşılamalarının beklendiği durumlarda, ve o 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. Gerçeğe uygun değer, rahatlıkla elde edilebilen bir fiyat olmalıdır. Örneğin; iki istekli taraf arasında kote edilmiş bir fiyat ya da piyasa şartlarında muvazaasız bir işlemdeki fiyat gibi.

İşletme, finansal varlıklarını her raporlama tarihinde değer düşüklüğü açısından Sadece aşağıdaki durumlarda finansal riskten korunma muhasebesine (finansal riskten koruma aracı ile finansal riskten korunan kalemlerle ilişkilendirilen kazanç ve zararların eşleştirilmesi işlemine) izin verilir: itfa 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.

Finansal riskten korunma etkinliğinin ölçümü UMS 39'dan yapılan alıntılarla basitleştirilmiştir. Bu standart, sadece finansal riskten korunma aracının aşağıdaki kayıt ve şartlara sahip olması durumunda finansal riskten korunma muhasebesine izin verir: 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.<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> Volkan Demir , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.125-126.

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, o korunan finansal aracın vadesinden, o ticari malın alım taahhüdünün yerine getirilmesi beklenen tarihten, veya o korunan gerçekleşmesi büyük ölçüde muhtemel yabancı para veya ticari mal işlemlerinin ortaya çıkma tarihinden herhangi bir peşin ödeme, erken sonlandırma veya uzatma özelliğinin olmaması, Bilanço kalemlerinin açıklaması, varlık ve yükümlülüklerinin farklı ölçüm esasları arasındaki ayırımı ile muhasebeleştirilen toplan tutarı göstermelidir.

Bilanço dışı bırakma işlemi için işletme, varlıkların niteliğini, kazanım ve riskleri, defter değerleriyle birlikte gösterilen teminatları da 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 açıklanacaktır.<sup>68</sup>

### **3.4.2. Stoklar**

Stoklar, olağan işletme faaliyetlerinde satış amaçlı elde tutulan, bu tür bir satış için üretim sürecinde olan ve üretim sürecinde veya hizmetlerin yerine getirilmesi sırasında tüketilecek malzeme şeklindeki varlıklardır.

Stoklar, maliyet ve satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerden düşük olanı ile ölçülür.

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve yerine konması için yapılan maliyetlerden oluşur. Vadeli olarak satın alınan stoklarda peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark unsuru olan finansman gideri içerdiği takdirde, bu fark gider olarak muhasebeleştirilir. İşletme standart maliyet veya perakende yöntemleri gibi teknikleri, eğer sonuçları fiili maliyete yaklaşıyorsa kullanabilir. Perakende yöntemde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt marjın düşülmesi ile bulunur. Stok maliyetleme yöntemlerinde FIFO VE Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerinden birinin kullanılmasına izin verirken, LIFO yönetimine izin vermemektedir.<sup>69</sup>

<sup>68</sup> Volkan Demir , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.126-127.

<sup>69</sup> Yıldız Ayanoğlu, a.g.e., Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008. s.143.

### **3.4.3. İştiraklerdeki Yatırımlar**

İştirakler üzerlerinde önemli etkide bulunulabilen işletmelerdir. Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücünün olmasını ancak bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile birlikte kontrol etme ya da ortak kontrol etme gücünün olmamasını ifade eder. İştiraklerdeki yatırımlar; maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi ya da kar veya zarar yoluyla gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri ile muhasebeleştirilir. İşletme iştiraklerindeki yatırımları için yapacağı açıklamalara; kullandığı politikayı, eğer varsa, gerçeğe uygun değeri, finansal bilgilerin özetini ve fonların transferi üzerinde herhangi bir sınırlama olup olmadığı ile ilgili bilgileri dahil eder.<sup>70</sup>

### **3.4.4. İş Ortaklıklarındaki Paylar**

İş ortaklığı bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır.

Müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç çeşit iş ortaklığı vardır.

Bir ortak girişimci, müşterek kontrol edilen faaliyetlerdeki payları ile ilişkili olarak kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği borçları ve üstlendiği giderler ile iş ortaklığının mal veya hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki payını finansal tablolarında muhasebeleştirmelidir.

Bir ortak girişimci, müşterek kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği borçları ve iş ortaklığının mal veya hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki payı ile iş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak üstlendiği giderleri finansal tablolarında muhasebeleştirmelidir.

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 yapılır.

Ortak girişimci ile iş ortaklığı arasındaki işlemlerde yalnızca diğer yatırımcılara ilişkin olan kazanç veya zarar muhasebeleştirilir. 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 yapılmalıdır. İş ortaklığı ile ilişkilendirilen koşullu borçlar, ortak girişimcinin koşullu borçlarından ayrı olarak açıklanmalıdır.

---

<sup>70</sup> A.R.Zafer Sayar, “a.g.e” Yayın No:79, Tesmer yayınları, Ankara, 2008, s.79.

### **3.4.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Yatırım amaçlı gayrimenkul, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisi birden elde etmek amacıyla elde tutulan arsa,bina gibi gayrimenkullerdir.

Mal ve hizmet üretiminde veya tedarikinde ya da idari amaçla kullanılanlar ile normal iş akışı çevresinde satış amaçlı kullanım için bulundurulmuş duran varlıklar ‘ yatırım amaçlı’ kapsamında değildir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli üzerinden yapılır. Satın alınan gayrimenkuller için maliyet değeri,satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur, inşa edilenler için ise bu değer inşa etme maliyetidir.Sonraki muhasebeleştirmede ise ya bu standardın 16. bölümünde maddi duran varlıklarla ilgili olarak açıklanan maliyet bedeli ya da IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardının 33-35.maddeleri uygulanır ve 75-78.maddelerinde açıklanan gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılır.

### **3.4.6. Maddi Duran Varlıklar**

İlk muhasebeleştirmede maddi duran varlıkların maliyetine; iskontolar 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 değeridir.

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 oluştuğlarında 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 giderleştirilmelidir. İşletme, maddi duran varlığın elde edinimi sonrası söz konusu varlık için maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemini kullanabilir.<sup>71</sup>

<sup>71</sup> Barış Sipahi , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) s.148.



Maliyet yönteminde maddi duran varlığın defter değerine ilişkin amortisman ve değer düşüklüğü zararları muhasebeleştirilirken, yeniden değerlendirme yönteminde; doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen değer değişimleri ve kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklükleriyle birlikte varlığın değeri, rayiç değerinden yeniden değerlendirilir. 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 kapsar. Yeniden değerlendirme yedekleri özkaynağın bir parçasıdır. Bu yedeklerin, varlığın satılması durumunda gelir tablosunda geri dönüşümü yapılmaz. Varlıklar, varlığın kalıntı değerinin ve varlığın ömrü ile ilişkili muhasebe tahminindeki değişikliğin göz önünde bulundurulması sonrası tahmini faydalı ömürleri boyunca amortismanına tabi tutulurlar.

Amortisman yöntemi varlığın ömrünü en iyi şekilde gösteren yöntem olmalıdır. Önem taşıyan ayrı unsurlar, ayrı olarak amortismanına tabi tutulmalıdır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü her yıl gözden geçirilmelidir ve değişiklikler muhasebe tahminindeki değişiklik olarak muhasebeleştirilmelidir.

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 sonuçlanabilir.

Ölçüm esasları, amortisman yöntemleri, yararlı ömür, brüt defter değeri ve birikmiş amortisman, satın alımları, elden çıkarmaları, elde edinimleri, değer düşüklüklerini, amortismanı, döviz kuru değişim farklılıklarını ve diğer değişiklikleri gösteren mutabakatlar açıklanmalıdır.<sup>72</sup>

#### **3.4.7. Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Fiziki esaslı olmayan, tanımlanabilen bir parasal olmayan varlık, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların büyük ölçüde gerçekleşmesi ve maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir.

İlk muhasebeleştirmede ölçüm, Genellikle, iskonto bedeli indirilmiş olan kullanıma

<sup>72</sup> Barış Sipahi , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.149-150.

hazır hale getirme bedelini içeren maliyet değerinden (fiili maliyet) ölçülür.

Varlık takası anlaşmasında, ya da iş birleşmesinin bir parçası olduğunda gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.

Araştırma ve Geliştirme, tüm araştırma maliyetleri giderleştirilir. Tüm geliştirme maliyetleri giderleştirilebilir veya ticari bir ürünün geliştirilmesi sonrasında oluşan geliştirme maliyetleri aktifleştirilebilir. Eğer aktifleştirme yöntemi seçilirse, UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına ilişkin hükümler uygulanmalıdır.

Gider olarak muhasebeleştirilen kalemlere; şirket içi üretilen markalar/başlıklar veya diğerleri, başlangıç maliyetleri, eğitim maliyetleri, ve bir işletmenin veya bir bölümün reklam ya da yeniden yerleşimleri dahil edilir.

Maliyet ya da yeniden değerlendirme yönteminde müteakip ölçüm, Maliyet yöntemi, esas maliyetinden itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak ölçülür.

Yeniden değerlendirme yöntemi: UMS 38'e ilişkin hükümlere dikkate alınır.. Halihazırda belirlenen piyasa fiyatı olan maddi olmayan duran varlıklarla sınırlıdır.

İki çeşit maddi olmayan duran varlık vardır, Sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar: yararlı ömürleri boyunca itfa edilirler.

Sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, değer düşüklüğü için teste tabi tutulur ancak itfa edilmezler.

İtfa yöntemi ve yararlı ömür her yıl gözden geçirilmeli ve gerektiğinde tahmindeki bir değişiklik olarak düzeltilmelidir.<sup>73</sup>

#### **3.4.8. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye**

UFRS 3'e benzer şekilde bütün işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yöntemi kullanılır. Koşullu ödeme olması durumunda ödeme muhtemel olduğu ve güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda hesaplamalara dahil edilir. Edinim maliyeti, edinilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerine dağıtılmalıdır. Ödenen fazla tutar, şerefiyedir. Şerefiye maliyetinden muhasebeleştirilir ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır. Buna göre, her yıl değer düşüklüğü için teste tabi tutulur.<sup>74</sup>

<sup>73</sup> www.ismmmo.org.tr. "Finansal Raporlamada Yenilikler" (06.06.2009),s.100.

<sup>74</sup> A.R.Zafer Sayar, "a.g.e" Yayın No:79, Tesmer yayınları,Ankara,2008, ss.81-82

### 3.4.9. Kiralama İşlemleri

Kiralamalar, finansal kiralama ve faaliyet kiralamaları olarak ikiye ayrılır. Aralarındaki en önemli farklılık, finansal kiralamalarda mülkiyete ait tüm kazanım ve riskler taraflar arasında devredilirken, faaliyet kiralarında devredilmez.

Finansal kiralamadaki göstergeler şunlardır: mülkiyet kiracıya devredilir, satın alım opsiyonu vardır, kiralama varlığın ekonomik hayatının büyük bir bölümü için yapılır, kiralanan varlıklar özellikli niteliktedir, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri varlığın gerçeğe uygun değerine çok yakındır, kiracı iptal durumunda kiralaayanın tüm yükümlülüklerini üstlenir, ikinci bir kiralama döneminde piyasa fiyatlarından daha düşük bir fiyat uygulanır, ve kalıntı değer riski kiracıya aittir.

Kiracılar açısından finansal kiralamalarda haklar ve taahhütler, varlık ve yükümlülük olarak gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilir. Kiracıyla ilişkilendirilen doğrudan maliyetler, muhasebeleştirilen varlık tutarına eklenir. Daha sonra, ödemeler finansman bedeli ve yükümlülük indirimi olarak ikiye ayrılır. Varlık, yararlı ömrü veya kiralaması süresi boyunca itfa edilir.

Kiracılar açısından faaliyet kiralamalarında ödemeler, daha doğru gösterimi sağlayacak bir başka yöntemin olmaması durumunda, doğrusal amortisman yöntemine göre gider olarak muhasebeleştirilir.

Kiralaayanlar açısından finansal kiralamalarda UMS 17 Kiralama İşlemleri uygulanır. Kiralaayanlar açısından faaliyet kiralamalarında kiralaayanlar varlıklarını bilançolarında tutarlar ve kiralamadan elde edilen gelir, daha doğru gösterimi sağlayacak bir başka yöntemin olmaması durumunda doğrusal amortisman yöntemine kullanılarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Sat ve Geri Kirala işlemleri, 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 edilir.

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.<sup>75</sup>

<sup>75</sup> Fatih Yılmaz , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.185-186.

### 3.4.10. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

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

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkarılmasının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin ediliyor olması gerekir.

Karşılık bilançoda bir borç olarak muhasebeleştirilecek ve üretim stoklarının bir parçası olmadıkça veya maddi duran varlıklarının içerisinde kapsanmış olmadıkça, kâr/zararda bir gider olarak tahakkuk ettirilir.

**Tablo 5: Koşullu Borç ve Koşullu Varlıklarla İlgili Dipnot Açıklamaları**

Koşullu Borçlarla İlgili Açıklamalar	Koşullu Varlıklarla İlgili Açıklamalar
Her bir koşullu borç sınıfı için: * Raporlama tarihi itibarıyla bu borçların özet bir tanımı, * Ölçülen finansal etkilerine ilişkin bir tahmin, * Kaynak çıkışlarının tutar ve zamanlamasına ilişkin belirsizlikler, * Borçların geri ödenme olasılığı, * Bu açıklamaların yapılamaması durumunda, bunların açıkça ifade edilmesi,	İşletmeye ekonomik fayda girişi muhtemel ise; * Raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlığın özet bir tanımı, * İlgili varlığın ölçülebilen finansal etkisine ilişkin bir tahmin, * Bu açıklamaların yapılamaması durumunda, bunların açıkça ifade edilmesi,

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerçekçi tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. İskonto oranı paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmesini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar finansal tablo dipnotlarında gösterilir.<sup>76</sup>

### 3.4.11. Özkaynaklar

Hisseler ancak araçların takasında üçüncü bir tarafın hisselerine karşılık 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 ölçülür.

<sup>76</sup> Yıldız Ayanoğlu, a.g.e., Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008. ss.156,157.

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.

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 ölçülür.

İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri hisseler için ödenen karşılığın gerçeğe uygun değerinin özkaynaktan düşülmesi yoluyla muhasebeleştirilir.

İşletmenin geri satın alınan kendi hisselerinin müteakip satışında, kar veya zarar içinde hiçbir kazanç ya da zarar olarak muhasebeleştirilmez.

Kontrolü etkilemeyen azınlık payındaki değişiklikler, kar veya zarar içinde kazanç ya da zarar olarak muhasebeleştirilmez. İşletme ile sahipleri arasında yapılan özkaynak işlemleridir. Dönem başıyla sonundaki düzeltmeleri gösteren bir mutabakatla birlikte eldeki özkaynak çeşitleri ve bu çeşitlerin değeriyle ilgili açıklamalar yapılmalıdır

### **3.5. Gelir Tablosu Kalemlerine İlişkili Bölümler**

Gelir Tablosu düzenlenmesinde uyulması gereken esaslar aşağıdaki gibidir.

#### **3.5.1. Hasılat**

Hasılat, İşletmenin özsermayesinde, olağan faaliyetler kapsamında ortaya çıkan artışlar hasılatıdır. Ortakların sermayeye yaptığı ilave katkılar (nakit sermaye artışı) bu tanımın dışındadır. Hasılat alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer ile ifade edilen değer hasılatın gerçekleşme anında nakit olarak tahsil edilmesi gereken tutardır. Bu durumda mal ya da hizmetin hasılatın gerçeğe uygun değeri, içinde faiz barındırmayan peşin satış bedeline eşittir. Vadeli satışlarda alınacak nakit ve nakit benzeri faiz tutarı içerdiği varsayılmaktadır. Bu standarda göre faiz tutarı, emsal faiz oranı kullanılarak toplam vadeli satış bedelinden ayrıştırılmalı ve gerçekleşen hasılat geriye kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilmelidir. Emsal faiz oranı iki şekilde belirlenebilmektedir.

a) Vadeli mal ya da hizmet satışının yapıldığı işletmeye (alıcı) benzer özellikler taşıyan (özellikle kredi riski açısından) bir başka işletmenin alacaklıları tarafından uygulanan faiz oranı

b) Vade farkı dahil edilmiş brüt alacak tutarını hasılatın ortaya çıkmasıyla ilgili olan mal ya da hizmetin peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı

Tek bir finansal olay içeriğinde birbirinden ayrıştırılabilir nitelikte birden fazla gelir unsuru bulunması durumunda, ilgili gelir unsurları birbirinden ayrı olarak muhasebeleştirilir.

Mal satışına ilişkin hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmiş olması gerekir.

a) Malların sahipliğinden elde edilecek faydaların ve yine sahiplikten kaynaklanan risklerin alıcıya devredilmiş olması

b) Satıcının mallar üzerinde etkin bir kontrolü, ya da etkin bir kontrolünün kalmaması

c) Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

d) Hasılatla ilişkin oluşan ekonomik faydanın işletmece elde edilmesinin yüksek olasılık taşıması

e) İşleme ilişkin yüklenilen ya da yüklenilecek maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

Çoğu durumda sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin devredilme zamanı , mülkiyet ya da zilyetliğin alıcıya devri ile aynı zamanda olur.

Aşağıdaki durumlarda sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmediği varsayılır.

a) Yetersiz performansa ilişkin yükümlülüklerin satıcı için mevcut olması (garanti hariç)

b) Satış hasılatının tahsilatının, alıcının üçüncü kişilere satış yapması koşuluna bağlı olması

c) Satış sözleşmesinin montaj zorunluluğuna bağlanmış olması durumunda montaj işleminin tamamlanmamış olması

d) Alıcının satış sözleşmesine, belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkı bulunması ve malın iade edilip edilmeyeceği konusunda belirsizlik olması Belirli bir finansal olayla gerçekleşen hasılat ve aynı olayla ilgili gerçekleşen giderler aynı dönem içinde muhasebeleştirilir.<sup>77</sup>

<sup>77</sup> Kerem Sarioğlu , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.115-116.

### **3.5.2. Devlet Teşvikleri**

Şirketler, Tüm devlet teşviklerini muhasebeleştirmek için küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS modelini kullanabilir, ya da 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.

### **3.5.3. Borçlanma Maliyetleri**

Borçlanma maliyetleri, işletmenin finansal borçlarından kaynaklanan faiz ve diğer maliyetlerdir. İnşası büyük ölçüde zaman alan varlıklarla ilişkilendirilen borçlanma maliyetleri, iki şekilde muhasebeleştirilebilir:

Giderleştirme yöntemi, tüm borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Aktifleştirme yöntemi, Özellikli varlıkların inşası ve üretimi ile ilgili olarak yapılmış borçlanmalarla ilgili maliyetlerin sözkonusu varlıkların maliyetine ilavesini öngörmektedir.

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak bir süreyi gerektiren varlıklardır. Örnek olarak; satılabilir duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gösterilebilir.<sup>78</sup>

### **3.5.4. Hisse Bazlı Ödemeler**

Bu bölüm, nakit ödenen ya da özkaynaktan karşılanan tüm hisse bazlı ödeme işlemlerini kapsar. Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri, UFRS 2, Hisse Bazlı Ödemeler standardı uygulanmalıdır. 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, hisselerin gerçeğe uygun değeri ile bu hisseler için ödeme yapmaya istekli tarafın vereceği değer arasındaki fark) referans alan bir ölçümle yapılmasına izin verir.

---

<sup>78</sup> Barış Sipahi , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) s.83.

İçsel değer, veriliş tarihinde ve sonradan ödeme yapılana kadar olan süredeki her raporlama tarihinde ölçülür. Değişiklikler kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir.

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 muhasebeleştirilecektir. Nakit alternatifler: UFRS 2'nin hükümleri uygulanır.

### **3.5.5. Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Stoklar, Her raporlama tarihinde stokların defter değeri, tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatı ile karşılaştırılmalıdır. Stok kalemi değer düşüklüğüne uğramışsa tutar derhal dönemin karı veya zararında muhasebeleştirilmelidir. Değer düşüklüğüne sebebiyet veren durumların ortadan kalkması durumunda, değer düşüklüğü iptal edilebilir.

Finansal olmayan diğer varlıklar: 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 edilebilir.

Şerefiye, 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 edilmez.<sup>79</sup>

<sup>79</sup> www.ismmmo.org.tr. "Finansal Raporlamada Yenilikler" (06.06.2009),ss.105-106.



**Tablo 6: İç ve Dış Kaynaklı Değer Düşüklüğü Göstergeleri**

Dış Bilgi Kaynakları	İç Bilgi Kaynakları
<p>* dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımından kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.</p> <p>* işletmenin faaliyette bulunduğu çevrede veya varlığın tahsis edildiği piyasada, işletme üzerinde olumsuz etki eden önemli değişikliklerin dönem içinde gerçekleşmiş olması veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesidir.</p> <p>* dönem içerisinde faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olması nedeniyle, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının önemli ölçüde etkilenmesi ve varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde azaltması muhtemeldir.</p> <p>* işletme varlıklarının net defter değeri, piyasa değerinden daha yüksektir.</p>	<p>* varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.</p> <p>* varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek önemli olumsuz değişiklikler işletmede meydana gelmişse veya yakın gelecekte gelmesi bekleniyorsa, örneğin varlık kullanım dışıdır, varlığın kullanıldığı faaliyetlerin sona erdirilmesi ve yeniden yapılandırma planları vardır, varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır ve varlığın ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.</p> <p>* işletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar mevcuttur. Bu bağlamda etkin performans faaliyet sonuçlarını ve nakit akımlarını içerir.</p>

### 3.5.6. Çalışanlara Sağlanan 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 muhasebeleştirilir.

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, Tanımlanmış katkı planları katkıların yapıldıkları tarihte bir yükümlülük ya da gider olarak muhasebeleştirilirler.

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, Tanımlanmış fayda planları bilançodaki plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri düşülmüş tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin net bugünkü değeri göre bir yükümlülük muhasebeleştirilir. Aktüeryal değerlendirme tahmini birim kredi yöntemine göre yapılır. Aktüeryal kazançlar ve zararlar, ertelenmezler, oluştukları anda kar veya zarar içinde muhasebeleştirilirler.<sup>80</sup>

<sup>80</sup> Volkan Demir, "Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları", 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.201-202.

Diğer uzun vadeli faydalar işletme, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri düşülmüş fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden bir yükümlülük muhasebeleştirir.

İşten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamayacakları zaman derhal kâr veya zarar içinde muhasebeleştirilir.<sup>81</sup>

### **3.5.7. Gelir Vergileri**

Dönem Vergisi, 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 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 ölçülmelidir.

Ertelenmiş Vergi, 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 muhasebeleştirilir. 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 bakiyelerinin iskonto edilmesine izin verilmez.<sup>82</sup>

<sup>81</sup> Volkan Demir , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.202-203.

<sup>82</sup> Cemal İbiş , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.236-237.

### **3.6.Özellikli Durumlarda Finansal Raporlamaya İlişkin Bölümler ve KOBİ UFRS'lerine İlk Geçiş**

Aşağıda KOBİ- UFRS'lerinde uygulanması gereken raporlama esasları açıklanmıştır.

#### **3.6.1. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama**

Bir ülkedeki enflasyon oranının 3 yıllık bir dönemde %100'ü aşması durumunda, ülkenin yüksek enflasyonlu bir ekonomiye sahip olduğu belirlenir.

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 gereklidir.

#### **3.6.2. Yabancı Para Çevirim İşlemleri**

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 uygulanır. İşletmenin geçerli para biriminden olan işlemlerini kayıt altına alması,

Başlangıç muhasebeleştirmesinde işletme, işlemi işlem tarihindeki geçerli kur üzerinden kaydedecektir. Kur oranında önemli değişimler olmadıkça ortalama bir kur kullanılabilir. 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 değerin belirlendiği tarihteki döviz kuru kullanılmalıdır. Parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevriminde kazançlar ve zararlar ilk muhasebeleştirildikleri yerde yani ya dönem karı/zararında ya da özkaynaklarda kayda alınır. Yurtdışındaki işletmenin net bir yatırımıyla ilişkili olan parasal kalemden kaynaklanan yabancı para çevrim farklılıkları yatırım elden çıkartılana kadar özkaynakta ertelenebilir. 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 yıl sonu kapanış kurundan çevrilir. Yurtdışındaki işletmeye ait bir faaliyetin elden çıkartılması durumunda özkaynakta oluşan herhangi bir birikmiş tutar, kar veya zarara kaydedilir.<sup>83</sup>

<sup>83</sup> Fatih Yılmaz , “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.baskı, www.ismmmo.org.tr,(06.06.2009) ss.71-72.

### **3.6.3. Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlama**

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS bölüm raporlamasını gerekli kılmaz. İşletmenin bölüm bilgisini açıklamayı tercih etmesi durumunda UFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardının gerekliliklerine uyması gereklidir.

### **3.6.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**

Düzeltilme gerektiren olaylar: İşletme, raporlama dönemi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumları yansıtan tutarları finansal tablolarında muhasebeleştirmelidir.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylar, Raporlama tarihi sonrası ortaya çıkan olayları gösteren durumlarda bir düzeltme yapılmaz. İşletme, olayın niteliği ile tahmini finansal etkisini açıklamalıdır. Bilanço tarihi sonrası duyurulan temettüleri, yıl sonunda yükümlülük olarak muhasebeleştirilmez.

### **3.6.5. İlişkili Taraf Açıklamaları**

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 kişilerdir. İlişkili taraflar arasındaki işlemler için işletme aşağıdakileri açıklamalıdır, İlişkinin niteliğini, finansal tablolar üzerinde olası etkisinin anlaşılması için gerekli olan işlemler ve bakiyeler ile ilgili bilgileri, İşlemin tutarını, Tahsil edilmeyen alacaklar için ayrılan karşılık tutarını, ve ilişkili tarafın borçlandığı tutara ilişkin dönem içinde muhasebeleştirilen gideri

### **3.6.6. Hisse Başına Kazanç**

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS hisse başına kazançla ilişkin açıklama yapılmasını gerekli kılmaz. İşletmenin hisse başına kazanç bilgisini açıklamayı tercih etmesi durumunda,

UMS 33 Hisse Başına Kazanç standardının gerekliliklerine uyması gereklidir.<sup>84</sup>

---

<sup>84</sup> www.denetim.net. (06.06.2009)

### **3.6.7. Özellikli Sektörler**

#### **A) 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 uygulamalıdır. 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 ölçmelidir. Tarımsal ürün, hasat zamanında, tahmini satış noktası maliyetlerini düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değerinden ölçülmelidir.

#### **B) Yer Altından Maden Çıkarmaya Dayalı Sanayiler**

Araştırma harcamaları gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Maden çıkarma faaliyetlerinde kullanılacak maddi veya maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi veya geliştirilmesi için yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesinde, bu standardın 16. Bölümü (Maddi Duran Varlıklar) ile 17. Bölümü (Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar) uygulanmalıdır. Bir kalemin yerinden çıkarılması (sökme), kaldırılması, veya sahayı eski haline getirmek amacıyla düzeltilmesi ile ilgili yükümlülüklerin olduğu durumlarda, bu yükümlülükler ve maliyetler, bu standardın 16. Bölümü (Maddi Duran Varlıklar) ve 20. Bölümü (Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar) uyarınca muhasebeleştirilir.

**C) Sigortacılık Faaliyetleri** 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 zorundadırlar.

### **3.6.8. Durdurulan Faaliyetler ve Satış Amacıyla Elde Tutulan Varlıklar**

Durdurulan bir faaliyet bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir unsurdur ve ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder, ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin elden çıkarılması için tek başına koordine edilmiş bir planın parçasıdır, veya sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır.

Durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak aşağıdakiler açıklanır:

a) Durdurulan faaliyetlerle ilgili giderler, gelirler ve vergi öncesi kâr/zararı ile durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr/zararı

- b) Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesiyle ölçülen varlık ve borçların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi öncesi kâr/zarar
- c) Durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışları,

Bir işletme, işletmenin bir bölümünü satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırmasına son vermesi durumunda, söz konusu bölümün faaliyetlerini önceden durdurulan faaliyetler içerisinde gösterilen sonuçlarını yeniden sınıflandırır ve sürdürülen faaliyetler kısmına alır.<sup>85</sup>

### **3.6.9. Ara Dönem Finansal Raporlama**

Küçük ya da Orta Büyüklükteki İşletmelerin ara dönem finansal tablo hazırlaması gerekli değildir.

Ara dönem finansal tablo hazırlamayı tercih eden küçük ya da orta büyüklükteki işletmelerin UMS 34, Ara Dönem Finansal Raporlama standardını ya da Küçük ya da Orta Büyüklükteki İşletmeler için hazırlanan standardın tamamını uygulamaları gereklidir.

### **3.6.10. KOBİ UFRS'lerinin İlk Uygulaması**

Bu bölüm, daha önceki raporlamaların tam kapsamlı UFRS'ye göre mi yoksa bir başka genel kabul görmüş muhasebe standardına göre mi yapıldığına bakılmaksızın Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Hazırlanan UFRS'yi ilk kez kullanacak olan tüm işletmeler tarafından uygulanacaktır.

Karşılaştırmalı dönemin açılış bilançosu aşağıdakiler için düzeltilmelidir:

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Hazırlanan UFRS uyarınca öngörülen varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirme işlemi, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Hazırlanan UFRS uyarınca izin verilmeyen varlık ve yükümlülüklerin bilanço dışı bırakılması işlemi, Bu standart kapsamında varlık, yükümlülük veya özkaynakların yeniden sınıflandırılması, ve Bu standardın uygulanmasından kaynaklanan varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde yapılan düzeltmeler.

Aşağıdaki işlemler bu standardın uygulanması sırasında değiştirilemez:

Varlık ve yükümlülüklerin bilanço dışı bırakılması işlemi, finansal riske karşı korunma muhasebesi, tahminler, ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ve durdurulan faaliyetler.

---

<sup>85</sup> Yıldız Ayanoglu, a.g.e., Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008. ss.178,179.

Bu standardın ilk uygulamasında İşletme birleşmeleri, maliyet değeri olarak gerçeğe uygun değer ya da yeniden değerlendirme kullanımı, birikmiş çevrim farkları, bileşik finansal araçlar, hisse bazlı ödeme işlemleri ve ertelenmiş gelir vergisi ile ilgili isteğe bağlı istisnalar vardır. Standarda geçişin finansal durum, finansal performans ve nakit akımları üzerindeki etkisinin açıklanması gereklidir. Ayrıca, önceden raporlanan özkaynak ile kar/zarar mutabakatları da açıklamalarda verilmelidir.

### **3.7. UFRS/KOBİ Muhasebe Standartları Değerleme Ölçütleri**

Bu bölümde UFRS ve KOBİ Muhasebe Standartlarına yön veren temel değerlendirme ölçütleri açıklanacaktır.

#### **3.7.1. Tarihi Maliyet Yaklaşımı**

Muhasebe teorisinin ortaya çıkışından günümüze kadar iktisadi işlem ve olayların kayıtlara alınmasında ve raporlanmasında temel değerlendirme yaklaşımı olarak kullanılagelen tarihi maliyet yaklaşımına göre; işletmeler edindikleri varlıklar ile üstlendikleri yükümlülüklerin piyasa fiyatlarındaki değişimlere ilgisizdirler.

Piyasa fiyatı arttığı için kullanılmakta olan varlık veya üstlenilen yükümlülük, daha değerli hale gelmez. Tarihi maliyet yaklaşımı, daha çok finansal tablo kalemlerinin değerlemesinde güvenilirliğin sağlanmasına yönelik değerlendirme esasları içermektedir.

Bu yaklaşım kapsamındaki temel değerlendirme ölçüleri, “tarihi maliyet (elde etme maliyeti)” ve “enfilyona göre düzeltilmiş tarihi değerdir.”<sup>86</sup>

##### **3.7.1.1. Tarihi Maliyet (Elde Etme Maliyeti)**

Varlıklar elde edildikleri tarihte edinimleri için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleriyle ölçümlenir. Bu noktada tarihi maliyet, genelde gerçeğe uygun değeri temsil eder. Borçlar, borç karşılığında elde edilenin tutarıyla veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

Değerleme sürecinde stok, arsa ve arazi, bina, makine ve benzeri maddi duran varlıklar gibi parasal olmayan varlıkların para cinsinde ölçülmesinde genelde tarihi maliyet yöntemi kullanılır. Tarihi maliyet esaslı ölçüm, göreceli olarak daha güvenilir

---

<sup>86</sup> www.tmsk.org.tr (01.06.2009)

bilgilerin üretilmesine katkı sağlarken, özellikle enflasyon dönemlerinde finansal tabloların gerçeklerden uzak veri bilgi sunmasına yol açar. Bu nedenle, ilk kayıt anından sonraki bilanço dönemlerinde, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde tarihi maliyetlerin ölçü olarak alınması, finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri kullanıcılar açısından yetersiz kılmaktadır. Finansal tablolardaki tutarların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması, tarihi maliyet esasının zayıf yönünü kısmen telafi etmektedir. İşlem tarihindeki maliyet, gerçeğe uygun değeri temsil edebilir niteliktedir.<sup>87</sup>

### **3.7.1.2. Enflasyona Göre Düzeltilmiş Tarihi Değer**

Bu ölçü, gerçek değerleri enflasyon karşısında değişmesine karşın, daha önce tarihi maliyetleri ile değerlendirilmiş kalemlerin, enflasyon karşısındaki değer değişimlerini dikkate almak üzere, değerlendirme günündeki satın alma değerlerinin ifade edilmesinde kullanılır. Böylece, enflasyonun etkileri finansal tablo kalemlerinin tarihi değerlerinin üzerine dikkate alınarak, enflasyonist etkilerden arındırılma gerçekleştirilir. UFRS'nin IAS-29 numaralı standardı, söz konusu ölçünün kullanılması için gerekli durumları ve kullanımı sırasında uyulacak esasları düzenlemektedir. Bu kapsamda, bu ölçünün uygulanması için standartta sayılan şartların gerçekleşmesi ile cari değerleri ile değerlendirilmeyen parasal olmayan varlık ve yükümlülükler, endeksler yardımıyla, bilanço tarihindeki cari satın alma gücüne getirilir. Gelir tablosu kalemleri de gerçekleştikleri tarih ile bilanço tarihi arasındaki endeksler vasıtasıyla cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir.

Bu ölçünün uygulanması, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırır, işletme faaliyet sonuçlarının daha gerçekçi ifade edilmesini sağlar. Ancak her finansal tablo kaleminin fiyat değişimi (enflasyonun etkisi) birbirinden farklı olmasına rağmen tüm kalemler için aynı endeksleme oranlarının kullanılması tam anlamıyla gerçek değerlere ulaşılmasını engellese de tarihi maliyet ölçüsüne göre daha gerçekçi olduğu açıktır.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> Hüseyin Semih Tokay, Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri ", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008-), ss.25-26.

<sup>88</sup> www.tmsk.org.tr(01.06.2009)



### **3.7.2. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı**

Sermaye piyasalarının gelişmesine paralel olarak, tarihi maliyet yaklaşımı kapsamında sunulan finansal bilgilerin ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalması, finansal tablo kalemlerinin gerçeğe en yakın değerleri ile finansal tablolarda gösterilmesi ihtiyacını doğurmuş ve bu ihtiyacı gideren gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yaklaşımı kapsamındaki ölçütlerin kullanımı yaygınlaşmıştır. Bu kapsamda, UFRS ve KOBİ – UFRS finansal tablo kalemleri için cari maliyet, gerçekleştirilebilir/ifa değeri, bugünkü değer, iskonto edilmiş değer (maliyet), kullanım değeri, makul değer ve özkaynak yöntemine göre bulunan değer ölçütlerinin kullanılmasına müsaade etmektedir.

#### **3.7.2.1. Cari Maliyet (Yerine Koyma Maliyeti)**

Varlıkların değeri, aynı varlığın veya bu varlıklara eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarını temsil eder. Buradaki maliyet aslında yerine koyma maliyetini ifade etmektedir.

Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. Cari maliyet ölçüsünde esas alınan değer cari değerdir. Değerlemede cari maliyet ölçüsünün kullanılması durumunda, ilgili varlığa ilişkin olarak daha önce hesaplanmış değer( tarihi maliyet veya kayıtlı değer) önemsiz olmaktadır. Bu durumda, değerlemeye tabi varlığın yerine alınacak aynı veya benzeri varlığın, değerlendirme tarihindeki satın alma fiyatı önemlidir. Bu ölçü giriş temeline dayalı bir ölçüdür. Yani varlığın değerlendirme günü alınması durumunda, işletmeye mal olma fiyatı cari maliyet olarak ifade edilmekte ve değerlendirme de bu ölçü esas alınmaktadır. Değerlemeye konu unsurun borç olması durumunda, cari maliyet kayıtlı(itibari) değer olmaktadır.<sup>89</sup>

#### **3.7.2.2. Gerçekleşebilir Değer/Ödeme Değeri**

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarlarıyla gösterilir.<sup>90</sup>

<sup>89</sup> Hüseyin Semih Tokay, Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008-), ss.26-27.

<sup>90</sup> Mehmet Özkan, Serkan Terzi, “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 92, (Mart-Nisan 2009), s.30

### 3.7.2.3. Bugünkü Değer

Bu ölçüde, nakit üreten varlıklar, iş hayatının normal akışı içerisinde gelecekte üretmesi beklenen net nakit akımlarının bugüne indirgenmiş değerleri; yükümlülükler ise yine iş hayatının normal akışı içerisinde, bunları ifası için ödenmesi beklenen nakdi tutarın bugüne indirgenmiş değerleri ile değerlendirilir.

Bu tutarlar bugünkü değere indirgenirken, ilgili varlık veya yükümlülüğe ilişkin riskleri içeren bir iskonto oranı kullanılır. Gelecekle ilgili beklentiler ve verimlilik uygun aralıklarla gözden geçirilerek, hesaplanmasında ilgili varlığın/yükümlüğün faydalı ömrü boyunca yaratacağı tüm nakit giriş ve çıkışları netleştirilir ve söz konusu varlık/yükümlülük ile ilgili riskleri içeren bir iskonto oranı kullanılarak tutarlar bugünkü değere indirilir. Söz konusu iskonto oranının tespiti, yüksek derecede iktisadi ve finansal bilgi birikimi ve tecrübe gerektirmekte ve değerlemeyi yapan kişilerin takdir, tahmin ve beklentilerini içermektedir. Bu da bu ölçünün önceki anlatılan değerlendirme ölçülerine oranla daha subjektif olmasına ve işlem sonucu bulunacak tutarların manipüle edilmesine yol açabilmektedir. İçerdiği avantajlara karşın, tespitindeki güçlük ve sonuçlarının manipülasyona açık olması, ölçünün yaygın bir şekilde kullanılmasında önemli bir engeldir.<sup>91</sup>

### 3.7.2.4. Kullanım Değeri

Kullanım değeri, bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından sağlanması beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir. Bir varlığın kullanım değerinin tahmini için, varlığın sürekli kullanımından ve en son elden çıkarılmasından sağlanacak gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve bu gelecekteki nakit akımlarını iskonto etmekte kullanılacak uygun bir iskonto oranının uygulanması.<sup>92</sup>

### 3.7.2.5. İskonto Edilmiş Maliyet

İskonto edilmiş maliyet, UFRS'de finansal varlık ve borçlar için öngörölmüş bir değerlendirme ölçüsü olup, bir finansal varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınırken değerlendirildiği ilk tutardan, anapara geri ödemesinin düşülmesi, finansal tablolara alınan ilk tutar ile vade sonundaki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi ile itfası sonucu elde edilen tutarın, birikmiş itfa tutarının eklenmesi veya düşülmesi ve varlığın değerinin düşmesi veya nakit akımlarının tahsil edilememesi nedeniyle

<sup>91</sup> www.tmsk.org.tr (01.06.2009)

<sup>92</sup> www.tnud.org.tr(01.06.2009)

ortaya çıkan değer azalışlarının (doğrudan veya karşılık hesapları aracılığıyla) düşülmesi ile bulunan tutardır. Bu ölçüde, özellikle iskonto oranının tespitinde takdir ve tahmin yetkisi tanınmakta olup, etkin faiz oranının hesaplanması her zaman mümkün olamamaktadır.<sup>93</sup>

#### **3.7.2.6. Makul Değer (Gerçeğe Uygun Değer)**

Gerçeğe uygun değer yaklaşımının temel değerlendirme ölçüsü olan makul değer, yukarıda anlatılan tüm değerlendirme ölçülerini kapsayan bir değerlendirme ölçüsüdür. Bunlara tarihi maliyet ölçüsü de dahildir çünkü, kimi durumlarda bir varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyeti bunlar için makul değeri oluşturmaktadır.

UFRS'nin dayandığı temel değerlendirme ölçüsünden biri olan makul değer, 17 farklı standartta aynı şekilde tanımlanmıştır. Makul değer, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesine esas teşkil edecek olan tutardır. Bir varlık veya yükümlülüğün makul değeri belirlenirken piyasa fiyatı, gelir ve maliyet yaklaşımları kapsamında piyasa fiyatı, uyarlanmış piyasa fiyatı veya değerlendirme teknikleri kullanılarak bulunmuş değeri (iskonto edilmiş nakit akımları) esas alınabilir.<sup>94</sup>

#### **3.7.3. Özkaynak Yöntemine Göre Değerleme**

Özkaynak yöntemine göre değerlendirme ölçüsü, gerçeğe uygun değer yaklaşımı kapsamında, iştiraklerdeki (seçimlik olarak müşterek yönetime tabi ortaklıklar) yatırımların, işletmelerin net varlıklarındaki payları oranında finansal tablolara alınmasının daha gerçekçi olacağı varsayımına dayanır.

Bu ölçüde, yatırımlar daha önce yukarıda bahsi geçen değerlendirme ölçüleri kapsamında hazırlanan iştirak finansal tablolarında yer alan net varlıkların iştirak oranı ile çarpılması ile bulunan tutar ile değerlendirilir. Bu ölçü, daha önce UFRS kapsamında hazırlanmış mali tablolarda yer alan net varlıkları esas alması nedeniyle, önceki değerlendirme ölçülerinde kullanılan takdir ve tahmin yetkisinden etkilenir. Diğer taraftan, işletmelerin gerçek değerlerinin her zaman finansal tablolarda yer alan net varlıklarına eşit olmaması, bu ölçünün gerçeğe uygun değeri ölçmede yetersiz kalmasına neden olmaktadır.<sup>95</sup>

<sup>93</sup> www.tmsk.org.tr(01.06.2009)

<sup>94</sup> www.tmsk.org.tr(01.06.2009)

<sup>95</sup> www.tmsk.org.tr(01.06.2009)

### **3.7.4. Diğer Değerleme Ölçütleri**

Söz konusu değerlendirme ölçütleri, yukarıda anlatılan her iki değerlendirme yaklaşımı kapsamında bulunan değerlendirme ölçütleri kapsamında bulunan değerleri içerebilmekte olup, itibari değer, kayıtlı değer ve varsayılan maliyet ölçütünden oluşmaktadır.

#### **3.7.4.1. İtibari Değer (Nominal Değer)**

Varlık veya yükümlülükler belirli görülebilir veya görünmez formatlar içerir ve söz konusu formatların üzerinde bazen belirli tutarlar vardır ve bu tutarlar kapsamında nakit veya nakit benzeri değerler ile değişime konu olurlar. İşte varlık veya yükümlülüğün üzerinde yazılı olan tutarlar itibari (nominal) tutardır.

Söz konusu tutar varlık karşılığında elde edilecek veya yükümlülüğün ifa edilmesi sırasında elden çıkarılacak parasal tutarları ifade ederler. Bu tutarlar kullanılarak yapılan değerlendirme, itibari değer ile değerlemedir.

İtibari değerle değerlendirme, her iki değerlendirme yaklaşımı kapsamında da kullanılacak bir ölçüt olup, UFRS'de yaygın olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı kapsamında kullanılmaktadır. UFRS ve KOBİ - UFRS daha çok nakit ve nakit benzerleri ile alacak ve borç senetleri gibi bazı finansal varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde bu ölçütü esas almaktadır.<sup>96</sup>

#### **3.7.4.2. Kayıtlı Değer**

Kayıtlı değer, bir varlık veya yükümlülüğün, finansal tablolarda yer alan net tutarı olup, daha önce uygulanan değerlendirme ölçütleri kapsamında belirlenir. Kayıtlı değerler, amortisman, yeniden değerlendirme ve değer düşüklüğü uygulamaları kapsamında değişiklik gösterir. Bir varlığın kayıtlı değeri, varsa birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesinden sonraki bilançoda gösterilen tutarıdır.

Kayıtlı değerler, önceden başka ölçütlerin kullanılması vasıtasıyla elde edildiğinden, kullanılan ölçütlerin objektiflerine bağlı olarak tek başına değerlendirilmesi durumunda işletme yönetiminin takdir ve tahmin yetkisi bulunmamaktadır.<sup>97</sup>

<sup>96</sup> A.R.Zafer Sayar, "a.g.e." Yayın No:79, Tesmer yayınları, Ankara, 2008, s.97.

<sup>97</sup> A.R.Zafer Sayar, "a.g.e." Yayın No:79, Tesmer yayınları, Ankara, 2008, ss.97- 98

### 3.7.4.3. Varsayılan Maliyet

Varsayılan maliyet ölçüsü, daha çok UFRS'ye göre finansal tablolarının ilk defa hazırlanması sırasında kullanılan bir ölçüdür. Bu ölçü, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirme tarihi itibarıyla değerlerinin tam olarak tespit edilememesi veya UFRS'ye uyum sırasında bulunacak tutarların, daha önce UFRS veya UFRS dışındaki raporlama standartlarında yer alan değerlendirme ölçülerine göre bulunacak değerlerden önemli ölçüde farklılık göstermemesi durumunda, daha önce UFRS veya diğer finansal raporlama standartları kapsamında bulunmuş değerlerin UFRS finansal tablolarında kullanılmasına izin vererek, söz konusu değerleri varsayılan maliyet olarak dikkate alır. Makul değer veya kayıtlı değer olabilen varsayılan maliyet, daha sonra uygun değerlendirme ölçüleri kapsamında düzeltilerek, ilgili standarda uygun hale getirilir. Varsayılan maliyet daha çok, maddi ve maddi olmayan varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin UFRS kapsamında ilk kez açılış bilançolarına alınırken kullanılır ve bu varlıkların UFRS kapsamında bulunan makul değeri, satın alma maliyeti, iskonto edilmiş değeri veya enflasyona göre düzeltilmiş değeri ile karşılaştırılabilir olmalıdır.<sup>98</sup>

**Tablo 7 : Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Alternatif Değerleme Ölçüleri**

Varlık Türü	TMS/TFRS	Alternatif 1	Alternatif 2
Stoklar	TMS 2: 9	Maliyet ve net gerçekleşebilir değerlerin düşük olanı değerlendirilir.	TMS 41'den dolayı tarımsal ürünler için gerçeğe uygun değer.
	TMS 2: 25	Gerçek parti maliyet yöntemi, İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi	Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi
Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 : 15,29,30,31	İlk muhasebeleştirme tarihinde elde etme veya inşa maliyeti	İlk muhasebeleştirme tarihinden sonra maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemi

<sup>98</sup> www.tmsk.org.tr(01.06.2009)

Kiralama İşlemleri Kiracı Kiraya veren	TMS 17 : 20,36	Gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile	-----
		Net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler.	-----
Devlet Yardımları	TMS 20 : 23	Parasal olmayan devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınır.	Alternatif yöntem olarak Nominal değeri de kullanılabilir.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 : 24,74,75	İlk muhasebeleştirme tarihinde maliyet bedeli ile daha sonraki dönemlerde,maliyet yöntemi	Yeniden değerlendirme yöntemi
	TFRS 6 : 8,12	Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülür.	İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme.

Finansal Araç	TMS 39: 43	İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer.	-----
Kullandırılan Kredi ve Alacaklar	TMS 39: 46/a	İtfa edilmiş maliyet ( sabit bir vade var ise) veya maliyet	-----
Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar	TMS 39 : 46/b	İtfa edilmiş maliyet ( sabit bir vade var ise) veya maliyet	-----
Satılmaya Hazır Varlıklar	TMS 39 : 46/c	Gerçeğe uygun değerle	Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan veya gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlıklar maliyetiyle

Alım Satım Amaçlı Varlıklar	TMS 39 : 46/c	Gerçeğe uygun değerle	Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan veya gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlıklar maliyetiyle
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 :20 30,33,56	İlk muhasebeleştirme tarihinde maliyet bedeli ile daha sonraki dönemlerde, gerçeğe uygun değerle	Maliyet yöntemiyle
Canlı Varlıklar	TMS 41 : 12,30	Net Gerçeğe Uygun Değer	Net gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda maliyet yöntemi.

TMS ve TFRS’lerde farklı veya aynı varlık için farklı ya da alternatif değerlendirme ölçülerinin benimsenmiş olması, standartlardaki tutarsızlığı değil, standartların ihtiyaçlara cevap verebilme gücünü göstermektedir.<sup>99</sup>

### 3.8.UFRS İLE KOBİ UFRS ARASINDAKİ FARKLAR

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 birkaç çalışana sahip işletmeler için de geçerli olacaktır. Tam set UFRS yaklaşık 2.400 sayfa iken (yorumlar ve açıklamalar dahil), KOBİ standart taslağı yaklaşık 340 sayfadır ( uygulama rehberi dahil) ve tam set %85 oranında daraltılmıştır.

KOBİ standardının tam set UFRS’den temel farklılıkları şu şekildedir.

- 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.

<sup>99</sup> Hüseyin Semih Tokay, Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri ”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008-), ss.42-43.

### **3.8.1. KOBİ'ler için Geçerli Olmayan Başlıklar ve Muhasebe Uygulamaları**

Tam set UFRS'deki bazı başlıklar KOBİ'ler için anlamlı görülmemiş ve son taslaktan çıkarılmıştır. KOBİ'ler ihtiyaç duydukları tam set UFRS'lere başvurabilecekleri için, tam set UFRS'deki herhangi bir standardı da uygulamaları engellenmemektedir. KOBİ standardından çıkarılan başlıklar şu şekildedir.<sup>100</sup>

- Yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmiş genel fiyat seviyesinin raporlanması
- Hisse bazlı ödemeler
- Tarımsal varlıkların gerçeğe uygun değeri
- Petrol ve maden sektörleri
- Ara dönem raporlama
- Kiraya veren açısından finansal kiralama işlemleri
- Şerefiyedeki değer düşüklüğü testleri
- Hisse başına kazanç
- Bölümlere göre raporlama
- Sigorta sözleşmeleri

### **3.8.2. Basit Olan Seçenekler**

KOBİ standardının içerdiği daha basit olan seçenekler aşağıdaki gibidir.

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

### **3.8.3. Muhasebeleştirme ve Değerleme Yöntemlerinin Basitleştirilmesi**

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

<sup>100</sup> Volkan Demir, “Kobiler için UFRS'nin son taslağı ve değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007-), ss.50-53.



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

- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr/ Zarar’a Yansıtılan Finansal Araçlar: Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve fark gelir tablosunda raporlanır.
- Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar: İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.
- Kredi ve Alacaklar: İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar : Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklarda raporlanır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülmediği zaman maliyet değeri ile değerlendirilir.

KOBİ standardı Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar ve Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar sınıflandırmasını içermemektedir. Ayrıca KOBİ standardı finansal riskten korunma muhasebesi için basitleştirmeler getirmekte ve finansal riskten korunmanın etkinliğinin dönemsel olarak muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi için daha az zorunluluklar öngörmektedir.<sup>101</sup>

**Şerhiyenin Değer Düşüklüğü:** UFRS 3’te bulunan zorunlu yıllık değer düşüklüğü hesaplamaları yerine, KOBİ standardında gösterge yaklaşımı önerilmiştir.

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

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

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

<sup>101</sup> Volkan Demir, “a.g.m., **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007-), ss.50-53.

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

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

**Ertelenmiş Vergiler:** UMS 12'de yer alan gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde KOBİ standardı Geçici Fark yöntemini önermektedir.

**Finansal Kiralama:** Kiralayanın haklarının ve yükümlülüklerinin basitleştirilmiş ölçümünü önermektedir.

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

**Finansal Tabloların Sunumu ve Açıklamalar:** KOBİ standardının son taslağındaki KOBİ'lerin finansal tablolara ait açıklamalarına ek olarak dipnotlarda yapılması zorunlu olan açıklamalar da standart taslağıının uygulama rehberinde almaktadır.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> Volkan Demir, a.g.m., **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007-), ss.50-53.

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA**  
**STANDARTLARININ UYGULANMASINA İLİŞKİN BİR ENDÜSTRİ**  
**İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

Söz konusu işletme bir KOBİ olup Tekstil İmalatı işiyle iştigal etmektedir. Şirket muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını KOBİ-UFRS'larına göre düzenlemektedir.<sup>103</sup>

**4.1.ABC İşletmesi'ne Ait Mali Tablolar (Bilanço ve Gelir Tablosu)**

**ABC ENDÜSTRİ İŞLETMESİNİN 31.12.2007 TARİHLİ BİLANÇOSU**

AKTİF Grup - Hesap Adı	01.01.2007 – 31.12.2007	
<b>I .DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>29.806.068,00</b>
<b>Hazır Değerler</b>		445.718,00
Kasa	145.718,00	
Bankalar	300.000,00	
<b>Menkul Kıymetler</b>		1.470.000,00
<b>Ticari Alacaklar</b>		25.500.000,00
Alıcılar	21.500.000,00	
Alacak Senetleri	4.000.000,00	
<b>Stoklar</b>		2.315.000,00
İlk Madde ve Malzeme	2.200.000,00	
Ticari Mallar	115.000,00	
<b>Gelecek Aylara ait Gider. ve Gelir Tah.</b>		75.350,00
Gelir Tahakkukları	350,00	
Gelecek Aylara ait giderler	75.000,00	
<b>II .DURAN VARLIKLAR</b>		<b>104.592.350,00</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>		48.993.000,00
Arazi ve Arsalar	110.000,00	
Binalar	39.000.000,00	
Tesis Makine ve Cihazlar	64.000.000,00	
Demirbaşlar	15.000,00	
Birikmiş Amortismanlar (-)	-54.132.000,00	
<b>Maddi olmayan duran varlıklar</b>		55.352.000,00
Haklar	92.000.000,00	
Kuruluş Ve Örgütlenme	760.000,00	
Birikmiş Amortismanlar (-)	-37.408.000,00	
<b>Gelecek Yıllara ait gider ve gelir tah.</b>		247.350,00
Gelecek yıllara ait giderler	247.350,00	
<b>AKTİF (VARLIKLAR) Toplam</b>		<b>134.398.418,00</b>

<sup>103</sup> Söz konusu uygulama hazırlanırken “Serkan Terzi”, Mali Çözüm Dergisi Sayı 88 ve Tuba Şavlı İzmir SMMM Odası yayınları (www.izsmmmo.org.tr) faydalanılmıştır.

PASİF Grup - Hesap Adı	01.01.2007 – 31.12.2007	
<b>III. KISAVADELİ BORÇLAR</b>		<b>25.157.000,00</b>
<b>Mali Borçlar</b>		500.000,00
Banka Kredileri	500.000,00	
<b>Ticari Borçlar</b>		23.000.000,00
Satıcılar	13.500.000,00	
Borç Senetleri	9.500.000,00	
<b>Diğer Borçlar</b>		200.000,00
Personele Borçlar	200.000,00	
<b>Ödenecek vergi ve diğer.Yük.</b>		1.080.000,00
Ödenecek vergi ve fonlar	800.000,00	
Ödenecek sosyal Güvenlik Kes.	280.000,00	
<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>		377.000,00
Borç ve Gider Karşılıkları	377.000,00	
<b>VI. UZUN VADELİ BORÇLAR</b>		<b>1.587.000,00</b>
Banka kredileri	1.500.000,00	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	87.000,00	
<b>V. ÖZKAYNAKLAR</b>		<b>107.654.418,00</b>
<b>Ödenmiş Sermaye</b>	104.583.718,00	
Sermaye Düzeltmesi olumlu farkları	74.452.385,63	
<b>Kâr Yedekleri</b>		25.000,00
Yasal Yedekler	25.000,00	
<b>Geçmiş Yıl Zararları (-)</b>		<b>-75.397.115,84</b>
<b>Dönem Net Kârı</b>		3.990.430,21
<b>PASİF (VARLIKLAR) Toplam</b>		<b>134.398.418,00</b>

## ABC İŞLETMESİNİN 01.01.2007 – 31.12.2007 TARİHLİ GELİR TABLOSU

HESAP ADI	01.01.2007 – 31.12.2007	
<b>Brüt Satışlar</b>		<b>85.615.838,36</b>
Yurt İçi Satışlar	85.595.838,36	
Diğer Gelirler	20.000,00	
<b>Satış İndirimleri (-)</b>		<b>-3.600.000,00</b>
Satıştan İadeler (-)	-100.000,00	
Satış İskontoları	-3.500.000,00	
<b>Net Satışlar</b>		<b>82.015.838,36</b>
<b>Satışların Maliyeti (-)</b>		<b>-58.000.000,00</b>
Satılan Mamül Maliyeti (-)	-43.000.000,00	
Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)	-15.000.000,00	
<b>Brüt Satış Kârı veya Zararı</b>		<b>24.015.838,36</b>
<b>Faaliyet Giderleri (-)</b>		<b>-19.000.000,00</b>
Pazarlama Satış Dağ.Gid. (-)	-2.000.000,00	
Genel Yönetim Gid. (-)	-17.000.000,00	
<b>Faaliyet Kârı veya Zararı</b>		<b>5.015.838,36</b>
<b>Diğ.Faal.olağ.gid.ve zar.(-)</b>		<b>-648.408,15</b>
Kambiyo Zararları (-)	-648.408,15	
<b>Finansman Giderleri</b>		<b>-377.000,00</b>
Kısa Vad. Borç.gid. (-)	-377.000,00	
<b>Olağan Kâr veya Zarar</b>		<b>3.990.430,21</b>
<b>Dönem kârı veya zararı</b>		<b>3.990.430,21</b>
Dön.Kârı ver.ve diğ.yas.yük.karş. (-)		0,00
<b>Dönem net kâr veya zararı</b>		<b>3.990.430,21</b>

### 4.2. Mali Tablolara İlişkin İnceleme Sonuçları

KOBİ Muhasebe standartlar'ına uygun finansal tablo düzenlenmesi amacıyla yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır.

#### 1 - Bankalar

10 Aralık 2007 tarihinde banka hesabında 100.000,00 TL ile yıllık %15 faiz oranından 3 ay (90) gün vadeli mevduat hesabı açılmıştır.

## 2 – Menkul Kıymetler

	<u>Tutar</u>	<u>Değerleme Ölçüsü</u>
X A.Ş. Hisse Senedi	500.000,00	Maliyet
2010 Vadeli Devlet Tahvili	470.000,00	Borsa Değeri
2009 Vadeli Hazine Bonosu	500.000,00	Borsa Değeri
<b>Toplam Menkul Kıymetler</b>	<b>1.470.000,00</b>	

## 3 – Ticari Alacaklar

İşletme vadeli çeklerini de alacak senetlerinde izlemektedir.

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Ort.Vade	Mizan Bakiyesi
			<b>21.500.000,00</b>
X İşletmesi	10.12.2007	15 gün	13.500.000,00
Y İşletmesi	15.11.2007	60 gün	5.000.000,00
Z İşletmesi	20.04.2007	40 gün	3.000.000,00
<b>Alacak Senetleri</b>	<b>Kayıt Tarihi</b>	<b>Çek Vadesi</b>	<b>Mizan Bakiyesi</b>
			<b>4.000.000,00</b>
S İşletmesi	20.12.2007	30.01.2008	3.000.000,00
M İşletmesi	15.11.2007	30.12.2007	1.000.000,00

## 4 – Stoklar

İşletmenin Stoklarına ait durum aşağıdaki gibidir.

İLK MAD.VE MALZ.	Giriş Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Tah.satış fiyatı	Tah.satış Gideri
			<b>2.200.000,00</b>		
A hammaddesi	20.12.2007	30 gün	1.200.000,00	1.400.000,00	300.000,00
B hammaddesi	25.12.2007	30 gün	700.000,00	800.000,00	200.000,00
C hammaddesi	10.12.2007	30 gün	300.000,00	400.000,00	100.000,00
<b>TİCARİ MALLAR</b>			<b>115.000,00</b>		
C mamülü	07.12.2007	30 gün	60.000,00	85.000,00	25.000,00
D mamülü	14.12.2007	30 gün	55.000,00	60.000,00	10.000,00

## 5 – Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmenin 31.12.2007 tarihi itibariyle duran varlık envanteri ve birikmiş amortisman tutarı aşağıdaki gibidir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar	Edinme Tarihi	Alış Bedeli	Faydalı Ömür	Yıllık Amortis. Tutarı	Kull. Yılı	Toplam Bir.Amort.
ARAZİ VE ARSALAR						
*5000 M2 Arsa	01.01.2004	110.000,00		0		0
BİNALAR						
*Merkez Bina	14.10.2004	29.000.000,00	50	580.000,00	4	2.320.000,00
*Şube Binası	15.06.2005	10.000.000,00	50	200.000,00	3	600.000,00
TESİS MAK.CİHAZ.						
*Dokuma.Makinesi	15.11.2004	32.000.000,00	5	6.400.000,00	4	25.600.000,00
*Dikim Makinesi	20.11.2004	20.000.000,00	5	4.000.000,00	4	16.000.000,00
*Baskı Makinesi	25.11.2004	12.000.000,00	5	2.400.000,00	4	9.600.000,00
DEMİRBAŞLAR						
*Bilgisayar	01.12.2004	10.000,00	5	2.000,00	4	8.000,00
*Fotokopi Mak.	01.12.2004	5.000,00	5	1.000,00	4	4.000,00
				<b>13.583.000,00</b>		<b>54.132.000,00</b>

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Edinme Tarihi	Alış Bedeli	Faydalı Ömür	Yıllık Amort. Tutarı	Kull. Yılı	Toplam Bir. Amort.
HAKLAR						
*İsim Hakkı	01.11.2004	92.000.000,00	10	9.200.000,00	4	36.800.000,00
KURULUŞ VE ÖRG.GİD.						
*Kuruluş Giderleri	01.12.2004	760.000,00	5	152.000,00	4	608.000,00
				<b>9.352.000,00</b>		<b>37.408.000,00</b>

İşletme KOBİ'ler için UFRS Taslağı 16. Bölüme istinaden Maddi Duran Varlıklarını Bilanço tarihi itibariyle değerlemeye tabi tutacaktır. 16. Bölümde açıklandığı üzere maddi duran varlığın elde edilmesinden sonrasında sözkonusu varlık için maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemini kullanabilir.

Örneğimizde işletme yeniden değerlendirme yöntemini kullanmaya karar vermiştir. Yeniden değerlendirme yönteminin kullanıldığı durumlarda UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına ilişkin hükümlerine gönderme yapmaktadır.

UMS 16 da yer alan Yeniden değerlendirme modeline göre Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. İşletme 31.12.2007 tarihi itibarıyla arsa ve binaların değerini tespit ettirmek amacıyla ekspertiz yaptırmış olup, ekspertiz tarafından yenileme maliyeti kullanılmıştır. Ekspertiz Raporu aşağıdaki gibidir.

Maddi Duran Varlıklar	Yenileme Maliyeti (TL)
<b>ARAZİ VE ARSALAR</b>	
*5000 M2 Arsa	160.000,00
<b>BİNALAR</b>	
*Merkez Bina	30.000.000,00
*Şube Binası	7.000.000,00
<b>TESİS MAK.CİHAZ.</b>	
*Dokuma.Makinesi	32.000.000,00
*Dikim Makinesi	18.000.000,00
*Baskı Makinesi	10.000.000,00
<b>DEMİRBAŞLAR</b>	
*Bilgisayar	5.000,00
*Fotokopi Mak	1.500,00

İşletme yapılan incelemeler sonucunda merkez binayı ve şubeyi ticari faaliyeti için kullanmaktadır. Ayrıca yapılan incelemeler sonucunda dairelerin arsadan aldıkları payın %30 olduğu tespit edilmiştir.

## 6 - Banka Kredileri

İşletmenin kredi kullanımına ilişkin ayrıntı aşağıdaki gibidir.

Kullanılan kredi : 2.000.000,00 / 31.03.2007

Kullanım süresi : 10 yıl

Bilanço tarihi itibarıyla bakiye : 2.000.000,00 /31.12.2007

Faiz Oranı :%25

Vade :31.Mart 2017

Hesaplanan İç verim Oranı :%25

Faiz Tahakkuku : (Anapara xFaiz xYıl sayısı)/100

[(2.000.000,00 )x25x10]/100 = 5.000.000,00 TL



## 7 – Ticari Borçlar

İşletme borç senetlerinde vadeli verilen çekleri izlemektedir. İşletmenin ticari borçlarının dökümü aşağıdaki gibidir.

SATICILAR	Kayıt Tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi
	A işletmesi	15.11.2007	30 gün
B işletmesi	22.11.2007	30gün	4.500,00
C işletmesi	15.12.2007	30gün	4.000,00
BORÇ SENETLERİ	Kayıt Tarihi	Çekin Vadesi	Mizan Bakiyesi
AB işletmesine verilen	15.11.2007	10.01.2008	4.500,00
BC işletmesine verilen	22.11.2007	20.02.2008	5.000,00

## 8 – Kıdem Tazminatı

İşletmede çalışan personele işletme tarafından 87.0000,00 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.

## 9 – İşletme lehine ve aleyhine açılan davalar

S.no	Dosya No	Davacı	Davalı	Miktar	Durum
1	2003/17	K Ltd.	-	200.000,00	Kazanma ihtimali düşük
2	2004/73	M.Ltd.	-	150.000,00	Kazanma ihtimali düşük
3	2005/18	S A.Ş.	-	75.000,00	Kazanma ihtimali düşük
4	2006/40	-	Ç Ltd.	125.000,00	Kazanma ihtimali yüksek

## 10 – Vergi Yükümlülükleri

İşletme geçmiş yıl zararlarının tamamını 2007 yılı kârından mahsup etmiştir. 2007 yılı kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

### 4.3. Mali Tabloların KOBİ -UFRS taslaklarına göre düzenlenmesi ve sınıflandırılması

Düzenleme sonuçları aşağıdaki gibidir.

### 4.3.1. KOBİ/ UFRS'na göre yapılması gerekli düzeltmeler ve Yevmiye kayıtları

#### 1- Bankalar

Finansal varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında, herhangi bir finansal varlık veya borç ile ilgili olarak KOBİ'lerin, diledikleri takdirde konuya ilişkin UMS 39'u veya Taslak'ın bu kısmını uygulamakta serbest oldukları ifade edilmektedir.

KOBİ UFRS standartlarında vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar, iskonto edilmiş değer ile değerlendirilir. Banka tarafından işletmenin vadeli hesabına tahakkuk ettirilen faiz tutarı şöyledir.

$$\begin{aligned} \text{Vade sonu itibarıyla faiz tutarı} &= (\text{Anapara} \times \text{Vade} \times \text{Faiz Oranı})/36.000 \\ &= (300.000,00 \times 90 \times 15)/36.000 = 11.250,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu faiz oranı 90 günlük faizi kapsamaktadır. 31.12.2007 tarihinde tahakkuk eden kısım (2007 yılına isabet eden tutar) tespiti için günlük faiz tutarını bulmak ve bu tutarı 2007 yılına isabet eden gün sayısı ile çarpmak gerekir. 2007 yılına isabet eden gün sayısı (31.12.2007 – 10.12.2007) 22 gün'dür.

Bir güne isabet eden faiz tutarı  $11.250/90 \text{ gün} = 125,00 \text{ TL/ gün}$

2007 yılına isabet eden faiz tutarı =  $125,00 \text{ TL/ gün} \times 22 \text{ gün} = 2.750,00 \text{ TL}$

İskonto edilmiş maliyet uygulaması (etkin faiz yöntemi) yani bugüne indirgeme yöntemiyle faiz hesaplaması yapılmalıdır.

$$BD = [NA/(1+i)^n]$$

BD= Finansal varlığın bugünkü değeri

NA =Finansal varlığa ilişkin nakit alımları

i = Faiz oranı

n = Yıl

Vade sonundaki banka tutarı (nakit akımı) =  $300.000,00 + 11.250,00 = 311.250,00$

i= %15      n=90-22 =68 gün

n=68 gün/360 =0,188 yıl Bugünkü değer =  $311.250/(1+0,15)^{0,188} = 303.362,57 \text{ TL}$

2007 yılına ait faiz tutarı =  $303.362,57 - 300.000,00 = 3.362,57 \text{ TL}$

(KOBİ – UFRS) (VUK)

Değerleme Farkı =  $3.362,57 - 2.750,00 = 612,57 \text{ TL}$

181 – Gelir Tahakkukları 612,57

642 – Faiz Gelirleri 612,57

-----/-----

## 2 – Menkul kıymetler

### Vadeye Kadar Elde Tutulacak Devlet Tahvili İskonto Edilmiş Maliyet Hesabı

#### Menkul Kıymet Bilgileri

Nominal Tutar	470.000,00 TL
6 ayda bir kupon ödemeli	%10
Piyasaya çıktığı tarih	15.Ağustos 2007
Alım tarihi	15 Ekim 2007
Alış Tutarı	470.000,00
Vade	15 Ağustos 2010
Bilanço Tarihi	31.12.2007
Hesaplanan İç verim oranı	%18

<u>Ödeme</u>	<u>Tarih</u>	<u>Gün</u>	<u>İskonto edilmiş maliyet</u>
(470.000)	15 Ekim 2007	-	-
47.000	15 Nisan 2008	104	44.890
47.000	15 Ekim 2008	287	41.264
47.000	15 Nisan 2009	468	36.153
47.000	15 Ekim 2009	652	34.840
47.000	15 Nisan 2010	833	32.060
517.000	15 Ekim 2010	1016	324.341
<b>TOPLAM</b>			<b>513.548</b>
Defter değeri – Maliyet			470.000
<b>Faiz Geliri</b>			<b>43.548</b>

İskonto edilmiş maliyet hesabı =  $47.000 / (1 + 0,18)^{104/360} = 44.890$  TL

### Satılmaya Hazır Hazine Bonosu İsk. Edilmiş Maliyet ve Gerçeğe Uyg.Değer

#### Menkul Kıymet Bilgileri

Nominal Tutar	500.000,00 TL
6 ayda bir kupon ödemeli	%10 (Yıllık %20)
Piyasaya çıktığı tarih	30 Haziran 2007
Alım tarihi	30 Haziran 2007
Alış Tutarı	500.000,00
Vade	30 Haziran 2009
Bilanço Tarihi	31.12.2007
Hesaplanan İç verim oranı	%21

<u>Ödeme</u>	<u>Tarih</u>	<u>Gün</u>	<u>İskonto edilmiş maliyet</u>
(500.000)	30 Temmuz 2007	-	-
50.000	30 Ocak 2008	30	49.261
50.000	30 Temmuz 2008	210	44.762
50.000	30 Ocak 2008	390	40.683
550.000	30 Temmuz 2008	570	406.804
<b>TOPLAM</b>			<b>541.510</b>
Defter değeri – Maliyet			500.000
<b>Faiz Geliri</b>			<b>41.510</b>
Gerçeğe Uygun Değer (31.12.2007)			<b>560.000</b>
<b>Gerçeğe Uygun Değer Farkı</b>			<b>18.490</b>

Her iki yöntemin bir arada kullanılma nedeni Değer artış kazancı ve Faiz Geliri sözkonusudur.

$$\text{İskonto edilmiş maliyet hesabı} = 50.000 / (1 + 0,21)^{30/360} = 49.261 \text{ TL}$$

#### **Menkul Kıymetler – Sınıflandırma ve Değerlendirme**

	<u>Defter değeri</u>		<u>TMS 39'a göre değerlendirme</u>
X A.Ş. Hisse Senedi	500.000,00	Maliyet	520.000 (gerç.uyg.değer)
2010 Vadeli Devlet Tahvili	470.000,00	Borsa Değeri	513.548 (İsk.edil.maliyet)
2009 Vadeli Hazine Bonosu	500.000,00	Borsa Değeri	560.000 (gerç.uyg.değer)
<b>Toplam Menkul Kıym.</b>	<b>1.470.000</b>		<b>1.593.548</b>

Yasal kayıtlarda 1.470.000 TL gözüken menkul kıymetlerin KOBİ –UFRS'larına göre 1.593.548 TL olarak yansıtılması gerekmektedir. Oluşan 123.548 TL farkın (1.593.548-1.470.000 = 123.548) 18.490 TL si özkaynaklar altında Menkul Kıymet Değer Artış Fonu olarak yer alacak, 105.058 TL si ise gelir tablosuna finansman geliri olarak yansıtılacaktır.

-----/-----

110 - Menkul kıymetler hesabı	123.548	
522 - Yeniden değ.değer artış fonu		18.490
642 - Faiz Gelirleri		105.058

### 3 – Ticari Alacaklar

	Kayıt tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Tahsil Tarihi	Reeskont gün sayısı	Reeskont tutarı
Alıcılar			<b>21.500.000,00</b>			<b>74.727,45</b>
X İşletmesi	10.12.2007	15 gün	13.500.000,00	05.01.2008	5	30.978,75
Y İşletmesi	15.11.2007	60 gün	5.000.000,00	10.01.2008	10	22.894,68
Z İşletmesi	20.04.2007	40 gün	3.000.000,00	15.01.2008	15	20.854,02
Alacak senetleri			<b>4.000.000,00</b>			<b>55.615,82</b>
S İşletmesi	20.12.2007	30.01.2007	4.000.000,00	30.01.2008	30	55.615,82

Ticari alacakların söz konusu makul değerleri genellikle nominal değerlerini ifade etmekle birlikte, gelecekte yaratacağı nakit akımlarının, benzer alacaklar için yaygın olarak piyasada kullanılan iskonto oranı ile bugüne indirgenmiş değeri veya vadeli satıştan kaynaklanmışsa, alacağı söz konusu vadeli satışa konu mal veya hizmetin peşin fiyatına eşitleyen iskonto oranı kullanılarak bulunacak tutarı ile değerlendirilir. Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş olunan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmiş olması ve karşı ayağının da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir.

Böylece satışlar içerisinde yer alan vade farkları çıkarılmış olmaktadır.

Ticari alacaklar tespitinde emsal faiz oranı kullanılmaktadır. Emsal faiz oranı %18,275 dir.

Bugünkü Değer = Tahsil edilecek değer / (1+i)vadeye kalan gün/360

Reeskont Tutarı = Vadeli değer – Bugünkü değer

BD= 13.500.000,00 / (1+0,18275)<sup>5/360</sup> = 13.500.000,00/1,0023 = 13.469.021,25 TL

Reeskont tutarı = 13.500.000,00 – 13.469.021,25 = 30.978,75 TL

BD= 5.000.000,00 / (1+0,18275)<sup>10/360</sup> = 5.000.000,00/1,0046 = 4.977.105,32 TL

Reeskont tutarı = 5.000.000,00 – 4.977.105,32 = 22.894,68 TL

BD= 3.000.000,00 / (1+0,18275)<sup>15/360</sup> = 3.000.000,00/1,0070 = 2.979.145,98 TL

Reeskont tutarı = 3.000.000,00 – 2.979.145,98 = 20.854,02 TL

Alacak senetlerinin reeskont tutarı:

$$BD = 4.000.000,00 / (1 + 0,18275)^{30/360} = 4.000.000,00 / 1,0141 = 3.944.384,18 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 4.000.000,00 - 3.944.384,18 = 55.615,82 \text{ TL}$$

-----/-----	-----/-----
600 – Yurt içi satışlar 74.727,45	600 – Yurt içi satışlar 55.615,82
124 – Ertelenen Faiz Geliri 74.727,45	122- Alacak sen.reeskontu 55.615,82
-----/-----	-----/-----

#### 4 – Stoklar

	Mizan Bakiyesi	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini satış Gideri	Net Gerçek. Değer	Karşılık
<b>İlk Madde ve Malzeme.</b>	<b>2.200.000,00</b>				<b>200.000,00</b>
A -Hammaddesi	1.200.000,00	1.400.000,00	300.000,00	1.100.000,00	100.000,00
B -Hammaddesi	700.000,00	800.000,00	200.000,00	600.000,00	100.000,00
C-Hammaddesi	300.000,00	400.000,00	100.000,00	300.000,00	0,00
<b>Ticari Mallar</b>	<b>115.000,00</b>				<b>5.000,00</b>
C- Mamülü	60.000,00	85.000,00	25.000,00	60.000,00	0,00
D -Mamülü	55.000,00	60.000,00	10.000,00	50.000,00	5.000,00

Stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. UFRS'nin ve KOBİ - UFRS'nin benimsediği bu yaklaşım ihtiyatlılık ilkesine dayalı en düşük değer yöntemi olup, gerçekleşmemiş zararlar tanınırken, gerçekleşmemiş kazançların tanınması söz konusu değildir.

Net gerçekleşebilir değer çalışması(NGD) stok'un tahmini satış fiyatlarından tahmini satış giderlerinin ve varsa tamamlanma için katlanılacak giderlerin çıkarılması ile tespit edilmektedir. Bu şekilde bulunacak NGD, stok defter değerinden büyük ise defter değeri(DD) esas alınır ve herhangi bir değer düşüklüğü söz konusu olmaz. Ancak NGD, defter değerinden küçük ise defter değeri, NGD'e indirilir ve bunun için de aradaki fark stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

## Net Gerçekleşebilir değer testiyle

-----/-----

654 – Karşılık Giderleri 205.000,00

158 – Stok değer düşüklüğü karşılığı 205.000,00

-----/-----

### 5 – Maddi ve Maddi olmayan Duran Varlıklar

	Alış bedeli (1)	Birikmiş Amort. (2)	Smflandır. (3)	Smfl. sonrası yeni değer (4)=(1+3)	Amor Ay sayısı (5)	Fayd Ömür Yıl (6)	Kıst düzeltilmiş amortisman (7)=(4/6)/12*(5)
<b>ARSA VE ARAZİLER</b>	<b>110.000,00</b>	0					-
Merkez Bina	0	0	8.700.000,00	8.700.000,00	-	-	-
5.000m2 arsa	110.000,00	0	0	110.000,00	-	-	-
<b>BİNALAR</b>	<b>39.000.000,00</b>	<b>2.920.000,00</b>					<b>1.836.166,67</b>
Merkez Bina	29.000.000,00	2.320.000,00	-8.700.000,00	20.300.000,00	39	50	1.319.500,00
Şube Bina	10.000.000,00	600.000,00	0	10.000.000,00	31	50	516.666,67
<b>TESİS MAK. VE CİHAZ.</b>	<b>64.000.000,00</b>	<b>51.200.000,00</b>					<b>40.533.333,34</b>
Dokuma Mak.	32.000.000,00	25.600.000,00	0	32.000.000,00	38	5 yıl	20.266.666,67
Dikim Mak.	20.000.000,00	16.000.000,00	0	20.000.000,00	38	5 yıl	12.666.666,67
Baskı Mak.	12.000.000,00	9.600.000,00	0	12.000.000,00	38	5 yıl	7.600.000,00
<b>DEMİRBAŞ.</b>	<b>15.000,00</b>	<b>12.000,00</b>					<b>9.250,00</b>
Bilgisayar	10.000,00	8.000,00	0	10.000,00	37	5 yıl	6.166,67
Fotokopi Mak.	5.000,00	4.000,00	0	5.000,00	37	5 yıl	3.083,33
		<b>54.132.000,00</b>					<b>42.378.750,01</b>

Yapılan incelemeler sonucunda dairelerin arsadan aldıkları payın %30 olduğu tespit edilmiştir.  $29.000.000,00 \times \%30 = 8.700.000,00$  (Merkez bina arsa payı)

	<b>Ekspertiz değeri ve yeniden değerlendirilmiş bakiyeleri (1)</b>	<b>Sınıflandır. (2)</b>	<b>Sınıflandır.s onrası yeni değer (3)</b>	<b>Amor. Ay sayısı (4)</b>	<b>Fayd Ömür Yıl (5)</b>	<b>Düzeltilmiş amort. (6)=(3/5)/12* (4)</b>	<b>Amorti edilmiş yenileme maliyeti (7)=(3-6)</b>
<b>ARSA VE ARAZİLER</b>	<b>160.000,00</b>	0					
Merkez Bina	0	0	9.000.000,00	-	-		9.000.000,00
5.000m2 arsa	160.000,00	0	160.000,00	-	-		160.000,00
<b>BİNALAR</b>	<b>37.000.000,00</b>					<b>1.726.666,67</b>	
Merkez Bina	30.000.000,00	-9.000.000,00	21.000.000,00	39	50	1.365.000,00	19.635.000,00
Şube Bina	7.000.000,00		7.000.000,00	31	50	361.666,67	6.638.333,33
<b>TESİS MAK. VE CİHAZ.</b>	<b>64.000.000,00</b>					<b>38.000.000,00</b>	
Dokuma Mak.	32.000.000,00		32.000.000,00	38	5 yıl	20.266.666,67	11.733.333,33
Dikim Mak.	18.000.000,00		18.000.000,00	38	5 yıl	11.400.000,00	6.600.000,00
Baskı Mak.	10.000.000,00		10.000.000,00	38	5 yıl	6.333.333,33	3.666.666,67
<b>DEMİRBAŞ.</b>	<b>7.000,00</b>					<b>4.008,33</b>	
Bilgisayar	5.000,00		5.000,00	37	5 yıl	3.083,33	1.916,67
Fotokopi Mak.	1.500,00		1.500,00	37	5 yıl	925,00	575,00
						<b>39.730.675,00</b>	

Yeni değer sonrası (Merkez bina arsa payı)

$$30.000.000,00 \times \%30 = 9.000.000,00$$

	<b><u>Mizan Bakiyesi</u></b>	<b><u>Düzeltilmiş</u></b>	<b><u>Farklar</u></b>
Cari dönem amor.(2007 yılı)	: 13.583.000,00	12.561.300,00	1.021.700,00
Önceki dön. amor. (2007 öncesi)	:40.549.000,00	27.169.375,00	13.379.625,00
Toplam Birikmiş amortisman	: 54.132.000,00	39.730.675,00	14.401.325,00
Cari dönemde amortisman farkının 700.000,00 TL'lik kısmı tesis makine ve cihazlardan geri kalan 321.700,00 TL'lik kısmı diğer maddi duran varlıklardan kaynaklanmaktadır.			



-----/-----

257 - Birikmiş Amortismanlar 14.401.325,00

620 – Satılan Mamül maliyeti	700.000,00
632 – Genel Yönetim Giderleri	321.700,00
580 – Geçmiş yıl zararları	13.379.625,00

-----/-----

İşletmeye ait net defter değerinin hesaplanmasında mizandan yer alan birikmiş amortismanının kıst esasına göre düzeltilmesi sonucu amortisman ile faydalı ömürleri yeniden değerlendirme sonrası oluşan yeni değer farkları dikkate alınmıştır. Örneğin baskı makinesinin defter değeri 12.000.000,00 TL ve birikmiş amortismanı 7.600.000,00 ve net defter değeri 4.400.000,00 TL’dir.

	Amorti Edilmiş Yenileme Maliyeti	İşletme Net Defter Değeri	Değer Artış/(Azalış)
<b>ARAZİ VE ARSALAR</b>			<b>350.000,00</b>
Merkez Bina	9.000.000,00	8.700.000,00	300.000,00
5.000 m2	160.000,00	110.000,00	50.000,00
<b>BİNALAR</b>			<b>-2.190.500,00</b>
Merkez Bina	19.635.000,00	18.980.500,00	654.500,00
Şube Bina	6.638.333,33	9.483.333,33	-2.845.000,00
<b>TESİS MAK. VE CİHAZ.</b>			<b>-1.466.666,66</b>
Dokuma Mak.	11.733.333,33	11.733.333,33	0
Dikim Mak.	6.600.000,00	7.333.333,33	-733.333,33
Baskı Mak.	3.666.666,67	4.400.000,00	-733.333,33
<b>DEMİRBAŞ.</b>			<b>-3.258,33</b>
Bilgisayar	1.916,67	3.833,33	-1.916,66
Fotokopi Makinesi	575,00	1.916,67	-1.341,67

-----/-----

250- Arsa ve Araziler 8.700.000,00

252 – Binalar 8.700.000,00

-----/-----

250 - Arsa ve Araziler 350.000,00

252 - Binalar 654.500,00

522 – MDV yeniden değer. artış fonları 1.004.500,00

620 – Satılan Mamül maliyeti	1.466.666,66
632 – Genel Yönetim giderleri	2.848.258,33
252 – Binalar	2.845.000,00
253 – Tesis Makine Cih.	1.466.666,66
255 - Demirbaşlar	3.258,33
-----/-----	

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listesi, eğitim faaliyetleriyle ilgili harcamalar, reklam ve promosyon giderleri, yeniden yapılandırma giderleri ile bir maddi duran varlık maliyetine dahil edilmeyen faaliyete başlama giderleri, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilemez. Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir harcama daha sonraki bir tarihte aktifleştirilemez.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Edinme Tarihi	Alış Bedeli (1)	Ay sayısı (2)	Faydalı Ömür (3)	Düzeltilmiş Amortisman (4)=(1/3)/12*(2)
HAKLAR *İsim Hakkı	01.11.2004	92.000.000,00	38	10	29.133.333,33

	<u>Mizan Bakiyesi</u>	<u>Düzeltilmiş</u>	<u>Farklar</u>
Cari dönem amor.(2007 yılı)	: 9.200.000,00	9.200.000,00	-
Önceki dön. amor.(2007 öncesi)	:27.600.000,00	19.933.333,33	7.666.666,67
Toplam Birikmiş amortisman	:36.800.000,00	29.133.333,33	7.666.666,67

#### **Birikmiş amortismanların düzeltilmesi**

-----/-----	
268 – Birikmiş Amortismanlar	7.666.666,67
580 – Geçmiş yıl zararları	7.666.666,67
-----/-----	

Maddi olmayan duran varlıklar içinde yer alan 262 - Kuruluş ve örgütlenme giderleri maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilemez. Doğrudan dönem gideri olarak dikkate alınır.

### **Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktiften çıkarılması**

-----/-----	
268 – Birikmiş Amortismanlar	608.000,00
580 – Geçmiş yıl zararları	152.000,00
262 – Kuruluş ve örgütlenme giderleri	760.000,00
-----/-----	

### **6- Banka Kredileri**

Finansal varlık ve borçların değerlemesinde iskonto edilmiş maliyet yöntemi değerlendirme ölçüsü olarak kullanılır. Bu yöntemde bir finansal varlık veya finansal borcun ilk defa finansal tablolara kaydedilmesinde kullanılan değerinden; anapara geri ödemelerinin indirilmesi, ilk tutar ile vade tutarı arasındaki etkin faiz yöntemi kullanmak suretiyle, itfası sonucunda birikmiş itfa tutarının eklenmesi veya çıkarılması ve varlıktaki değer düşüklüğünün veya nakit akımlarının tahsil edilememesi nedeniyle ortaya çıkan değer azalışlarının düşülmesi suretiyle bulunan tutardır.

Etkin faiz oranı finans matematiğinde efektif faiz oranı olarak bilinmekte ve formülü

$$t:(1+r/c)^c-1 \text{ dir.}^{104}$$

t = etkin faiz oranı

$$r = \text{nominal faiz oranı} = 0,25 \quad \text{vade farkı/peşin değer} = 500.000/2.000.000$$

$$c = \text{periyot sayısı} = 1 \quad (12 \text{ ay}/12\text{ay}) \quad \text{yılda bir kez ödemeli}$$

$$t = (1+0,25/1)^1 - 1 = 0,25$$

$$BD = [NA/(1+i)^n] \quad BD = \text{Finansal Varlığın bugünkü değeri}$$

$$NA = \text{Finansal varlığa ilişkin nakit akımları} \quad i = \text{Faiz oranı} \quad n = \text{yıl}$$

<b>Ödeme</b>	<b>Tarih</b>	<b>Gün</b>	<b>İskonto edilmiş maliyet</b>
2.000.000	31.03.2007	-	-
500.000	31.03.2008	89	473.520
500.000	31.03.2009	454	378.820
500.000	31.03.2010	819	303.050
500.000	31.03.2011	1.185	242.290
500.000	31.03.2012	1.550	193.840
500.000	31.03.2013	1.915	155.070

<sup>104</sup> Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008-), s.80

500.000	31.03.2014	2.280	124.060
500.000	31.03.2015	2.646	99.180
500.000	31.03.2016	3.011	79.350
2.500.000	31.03.2017	3.376	317.390
<b>TOPLAM</b>			<b>2.366.570</b>

Mizan bakiyesi Anapara – Uzun vadeli	1.500.000
Mizan bakiyesi Anapara – Kısa vadeli	500.000
Mizan bakiyesi Anapara – Faiz vadeli	377.000
Düzeltilmesi gereken tutar (2.377.000 – 2.366.570)	10.430

Kayıtlarda kısa vadeli banka kredileri,uzun vadeli banka kredileri ile borç ve gider karşılıkları hesaplarında yansıtılan 2.377.000 TL karşılığında KOBİ – UFRS tablolarında iskonto edilmiş maliyet hesaplaması sonucu yansıtılması gereken tutar 2.366.570 TL olarak hesaplanmıştır. Aradaki farkın düzeltme kaydı ile finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

-----/-----

379 – Borç ve Gider Karşılıkları 10.430,00

660 – Kısa Vadeli Borç Giderleri 10.430,00

-----/-----

#### 7- Ticari Borçlar

Ticari alacaklarda olduğu gibi ticari borçlarda iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilmelidir.İskonto edilmiş değer ticari alacaklarda olduğu gibidir.

	Kayıt tarihi	Ortalama Vade	Mizan Bakiyesi	Ödeme Tarihi	Reeskont gün sayısı	Reeskont tutarı
<b>Satıcılar</b>			<b>13.500.000,00</b>			<b>45.439,00</b>
A İşletmesi	15.11.2007	30 gün	5.000.000,00	03.01.2008	3	499,95
B İşletmesi	22.11.2007	30gün	4.500.000,00	07.01.2008	7	14.354,07
C İşletmesi	15.12.2007	30gün	4.000.000,00	22.01.2008	22	30.584,98
	<b>Kayıt tarihi</b>	<b>Çekin Vadesi</b>				
Borç senetleri			<b>9.500.000,00</b>			<b>137.792,72</b>
AB İşletmesi	15.11.2007	10.01.2008	4.500.000,00	30.01.2008	30	20.605,22
BC İşletmesi	22.11.2007	20.02.2008	5.000.000,00	20.01.2008	51	117.187,50

Ticari borçların tespitinde emsal faiz oranı %18,275 dir.

Bugünkü Değer = Tahsil edilecek değer / (1+i)vadeye kalan gün/360

Reeskont Tutarı = Vadeli değer – Bugünkü değer

$$BD= 5.000.000,00 / (1+0,18275)^{3/360} = 5.000.000,00/1,0001 = 4.999.500,05 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 5.000.000,00 - 4.999.500,05 = 499,95 \text{ TL}$$

$$BD= 4.500.000,00 / (1+0,18275)^{7/360} = 4.500.000,00/1,0032 = 4.485.645,93 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 4.500.000,00 - 4.485.645,93 = 14.354,07 \text{ TL}$$

$$BD= 3.000.000,00 / (1+0,18275)^{22/360} = 3.000.000,00/1,0103 = 2.969.415,02 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 3.000.000,00 - 2.969.415,02 = 30.584,98 \text{ TL}$$

Borç senetlerinin reeskont tutarı:

$$BD= 4.500.000,00 / (1+0,18275)^{10/360} = 4.500.000,00/1,0046 = 4.479.394,78 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 4.500.000,00 - 4.479.394,78 = 20.605,22 \text{ TL}$$

$$BD= 5.000.000,00 / (1+0,18275)^{51/360} = 5.000.000,00/1,024 = 4.882.812,50 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 5.000.000,00 - 4.882.812,50 = 117.187,50 \text{ TL}$$

-----/-----

324 – Ertelenen Faiz gideri            45.439,00

322 – Borç Senetleri reeskontu    137.792,72

620 – Satılan Mamül Maliyeti            183.231.72

-----/-----

### 8- Kıdem Tazminatı

Bu bölümün UMS 19' dan farklılaşmadığı görülmektedir. Belirli fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde aktüeryal varsayımların ve bir aktüeryal değerlendirme yönteminin kullanılması öngörülmektedir. Kıdem Tazminatı karşılığı şu şekilde hesaplanmaktadır.

1+ enf. oranı

Kıdem Tazminatı karşılığı = Tam yük. tutarı X (-----) emekl kalan gün sayısı/360

1+faiz oranı

Örneğimizde şirketin 6 çalışanı bulunmaktadır.

Enflasyon oranı = %10      Faiz oranı            = %15

Tam yükümlülük	Emekliliğe kalan gün	İsk.kıdem tazminatı
1.çalışan	18.000	3.700
2.çalışan	17.000	2.800
3.çalışan	16.000	3.200
4.çalışan	14.000	1.900
5.çalışan	12.000	2.400
6.çalışan	10.000	3.800
<b>Toplam</b>	<b>87.000</b>	<b>60.490</b>

İşletmenin yaptığı hesaplama ile aktüeryal yöntemlere göre yapılan çalışma sonucunda **26.510,00 TL** fazla karşılık ayırdığı belirlenmiştir.

-----/-----		
472 – Kıdem Tazminatı Karşılıkları	26.510,00	
580 – Geçmiş yıl zararları	26.510,00	
-----/-----		

### 9- Dava Karşılıkları

Konuya ilişkin orjinal UFRS olan UMS 37 ile aynı çerçevede olduğu ancak, açıklama yapılması gereken hususlarda sadeleştirmeye gidildiği görülmektedir. Kaybetme ihtimali yüksek olan davalara ihtiyatlılık ilkesi gereği karşılık ayrılır. Diğer aleyhte olup, kazanılması muhtemel olan davalar ise dipnotlarda belirtilir.

1. Dava herhangi bir neden belirtmeden işten çıkarılan işçilerin açtığı dava
2. Dava Ticari markanın izinsiz kullanılmasıyla ilgili
3. Dava Bozuk malların satımından dolayı açılan dava
4. Dava çevreyi kirletmeden dolayı açılan dav

-----/-----		
659 – Diğer Faal.Olağ.Gider Zararları	425.000,00	
379 – Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	425.000,00	
-----/-----		

## 10- Ertelenen Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü

Bu bölümün kavramsal çerçevesinin ve muhasebeleştirme ilke ve esaslarının konuya ilişkin UMS 12'den farklı olmadığı gözlenmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları (indirilebilir farklar) ile ertelenmiş vergi yükümlülükleri (vergilendirilebilir farklar) KOBİ – UFRS’ye göre düzeltilmiş tutarlar ile VUK’a göre kaydedilmiş tutarlar arasındaki farkların yanında işletmeye sağlanan yatırım indirimi gibi teşvikler, geçmiş yıl zararları gibi gelecekte indirim konusu yapılacak farklar da hesaplamaya dahil edilmelidir. Doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili olan ertelenmiş vergi, aynı dönemde veya farklı dönemlerde özkaynaklara doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilmelidir. Bu amaçla yeniden değerlendirme nedeniyle özkaynaklara kaydedilen değer artış fonuna isabet eden vergi özkaynak içinde kaydedilmelidir.

	Cari Dönem		Önceki Dönem	
	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi
<b>Ertelenen Vergi Varlıkları</b>				
Ertelenen Faiz Geliri	74.727,45	14.945,49	-	-
Alacak senetleri reeskontu	55.615,82	11.123,16	-	-
Stok değer düşüklüğü karşılığı	205.000,00	41.000,00	-	-
MDV değer düşüklüğü karşılığı	4.314.924,99	862.984,99	-	-
Dava karşılığı	425.000,00	85.000,00	-	-
Kuruluş ve örg. Gid. bilançodan çıkarılması			304.000,00	60.800,00
<b>Brüt Ertelenmiş Vergi Varlığı</b>	<b>5.075.268,26</b>	<b>1.015.053,64</b>	<b>304.000,00</b>	<b>60.800,00</b>
Vadeli Mevduat faiz tahakkuku	105.670,57	21.134,11		
Hisse senedi değer artışı	123.548,00	24.709,60		
MDV Birikmiş amortisman.düzeltilmesi	1.021.700,00	204.340,00	13.379.625,00	2.675.925,00
Maddi olmayan Birikmiş amor.düz.	0	0	7.666.666,67	1.533.333,33
Ertelenen Faiz gideri	45.439,00	9.087,80		
Borç senetleri reeskontu	137.792,72	27.558,54		
Kıdem Tazminatı Karşılığı	26.510,00	5.302,00		
Kredi faiz tahakkuku	10.430,00	2.086,00		
<b>Brüt Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü</b>	<b>1.471.090,29</b>	<b>294.218,06</b>	<b>21.046.291,67</b>	<b>4.209.258,33</b>
Net Ertelenmiş Vergi varlığı	<b>3.237.607,97</b>	<b>720.835,58</b>	-	-
Net Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	-	-	<b>20.742.291,67</b>	<b>4.148.458,33</b>

01.01.2008 bakiyesi	4.148.458,33
Ertelenmiş vergi geliri/gideri	(4.869.293,91)
Dönem sonu bakiyesi	(720.835,58)

-----/-----

296 – Ertelenen vergi varlıkları	1.015.053,64	
580 – Geçmiş yıl zararları	4.148.458,33	
496 – Ertelenen vergi yükümlülükleri		294.218,06
691 – Dön.Kârı vergi ve diğ.yas.yük		4.869.293,91

-----/-----

#### **Özkaynak ile ilişkilendirilen ertelenen vergi**

<b>Ertelenen vergi yükümlülükleri</b>	<b>:Toplam Farklar</b>	<b>Ertelenen Vergi</b>
-Bina değer artış fonu	: 350.000,00	70.000,00
-Arsa değer artış fonu	: 654.500,00	130.900,00
-Fin.varlık değerlendirme farkları	: 18.490,00	3.698,00
<b>Net Ertelenmiş Vergi yükümlülüğü</b>	<b>:1.022.990,00</b>	<b>204.598,00</b>

-----/-----

525 – Ertelenen vergi	204.598,00	
496 – Ertelenen Vergi yükümlülükleri		204.598,00

-----/-----



### 4.3.2. KOBİ/ UFRS'na göre Düzeltilmiş Bilanço ve Gelir Tablosu

#### ABC ENDÜSTRİ İŞLETMESİNİN 31.12.2007 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ BİLANÇOSU

AKTİF Grup - Hesap Adı	31.12.2007 (VUK)	Düzeltilmeler	31.12.2007 (KOBİ – UFRS)
<b>I .DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>29.806.068,00</b>		<b>29.594.885,30</b>
<b>Hazır Değerler</b>	445.718,00		445.718,00
Kasa	145.718,00		145.718,00
Bankalar	300.000,00		300.000,00
<b>Menkul Kıymetler</b>	1.470.000,00	123.548,00	1.593.548,00
<b>Ticari Alacaklar</b>	25.500.000,00		25.369.656,73
Alıcılar	21.500.000,00		21.500.000,00
Alacak Senetleri	4.000.000,00	0,00	4.000.000,00
-Ertelenen faiz geliri (-)	0,00	-74.727,45	-74.727,45
-Alacak sen. reeskontu(-)	0,00	-55.615,82	-55.615,82
<b>Stoklar</b>	2.315.000,00		2.110.000,00
İlk Madde ve Malzeme	2.200.000,00	0,00	2.200.000,00
Ticari Mallar	115.000,00	0,00	115.000,00
Stok değ.düş.karşılığı(-)	0,00	-205.000,00	-205.000,00
<b>Gel. ay. Ait gid.ve gel.th.</b>	75.350,00		75.962,57
Gelir Tahakkukları	350,00	612,57	962,57
Gelecek Aylara ait giderler	75.000,00		75.000,00
<b>II .DURAN VARLIKLAR</b>	<b>104.592.350,00</b>		<b>124.212.970,32</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	48.993.000,00		60.083.900,01
Arazi ve Arsalar	110.000,00	9.050.000,00	9.160.000,00
Binalar	39.000.000,00	-10.890.500,00	28.109.500,00
Tesis Makine ve Cihazlar	64.000.000,00	-1.466.666,66	62.533.333,34
Demirbaşlar	15.000,00	-3.258,33	11.741,67
Birikmiş Amortismanlar (-)	-54.132.000,00	14.401.325,00	-39.730.675,00
<b>Maddi olm.duran var.</b>	55.352.000,00		62.866.666,67
Haklar	92.000.000,00		92.000.000,00
Kuruluş Ve Örgütlenme	760.000,00	-760.000,00	0,00
Birikmiş Amortismanlar (-)	-37.408.000,00	8.274.666,67	-29.133.333,33
<b>Gel. Yıl. ait gid.ve gel.th.</b>	247.350,00		247.350,00
Gelecek yıllara ait giderler	247.350,00		247.350,00
<b>Diğer duran varlıklar</b>	0,00		1.015.053,64
Ertelenen vergi varlığı	0,00	1.015.053,64	1.015.053,64
<b>AKTİF(VARLIKLAR)</b>	<b>134.398.418,00</b>		<b>153.807.855,62</b>
<b>Toplam</b>			

<b>PASİF Grup - Hesap Adı</b>	<b>31.12.2007 (VUK)</b>	<b>Düzeltilmeler</b>	<b>31.12.2007 (KOBİ –UFRS)</b>
<b>III. KISAVADELİ BORÇLAR</b>		<b>25.157.000,00</b>	<b>25.388.338,20</b>
<b>Mali Borçlar</b>		500.000,00	500.000,00
Banka Kredileri	500.000,00	-	
<b>Ticari Borçlar</b>		23.000.000,00	22.816.768,28
Satıcılar	13.500.000,00	0,00	13.500.000,00
Ertelenen faiz gideri(-)	0,00	- 45.439,00	- 45.439,00
Borç Senetleri	9.500.000,00	0,00	9.500.000,00
Borç senetleri reeskontu(-)	0,00	-137.792,72	-137.792,72
<b>Diğer Borçlar</b>		200.000,00	200.000,00
Personele Borçlar	200.000,00		200.000,00
<b>Öde. Vergi ve diğer.Yük.</b>		1.080.000,00	1.080.000,00
Ödenecek vergi ve fonlar	800.000,00		800.000,00
Öde. Sos.l Güvenlik Kes.	280.000,00		280.000,00
<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>		377.000,00	366.570,00
Borç ve Gider Karşılıkları	377.000,00		
<b>Diğer borç ve gider karş.</b>		0,00	425.000,00
Diğer borç ve gider karşılıkları	0,00	425.000,00	425.000,00
<b>VI. UZUN VADELİ BORÇLAR</b>		<b>1.587.000,00</b>	<b>2.059.306,06</b>
<b>Mali Borçlar</b>		1.500.000,00	1.500.000,00
Banka Kredileri	1.500.000,00		
<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>		87.000,00	60.490,00
Kıdem Tazminatı Karşılığı	87.000,00	-26.510,00	60.490,00
<b>Diğer uzun vad. yab.kay.</b>		0,00	498.816,06
Ertelenen vergi yükümlülüğü	0,00	498.816,06	498.816,06
<b>V. ÖZKAYNAKLAR</b>		<b>107.654.418,00</b>	<b>126.360.211,36</b>
<b>Sermaye</b>		<b>179.036.103,63</b>	179.036.103,63
Sermaye	104.583.718,00		104.583.718,00
Sermaye Düz. olumlu farkları	74.452.385,63		74.452.385,63
<b>Sermaye Yedekleri</b>		0,00	818.392,00
MDV Değer artış fonları	0,00	1.022.990,00	1.022.990,00
Ertelenen vergi	0,00	-204.598,00	-204.598,00
<b>Kâr Yedekleri</b>		25.000,00	25.000,00
Yasal Yedekler	25.000,00		25.000,00
<b>Geçmiş Yıl Zararları (-)</b>		<b>-75.397.115,84</b>	-58.624.772,50
<b>Dönem Net Kârı</b>		3.990.430,21	5.105.488,15
<b>PASİF (VARLIKLAR) Toplam</b>		<b>134.398.418,00</b>	<b>153.807.855,62</b>

## ABC İŞLETMESİNİN 01.01.2007-31.12.2007 Tarihli Düzeltilmiş Gelir Tablosu

HESAP ADI	31.12.2007 (VUK)	Düzeltilmeler	31.12.2007 (KOBİ-UFRS)
<b>Brüt Satışlar</b>		<b>85.615.838,36</b>	
Yurt İçi Satışlar	85.595.838,36	-130.343,27	85.465.495,09
Diğer Gelirler	20.000,00		20.000,00
<b>Satış İndirimleri (-)</b>		<b>-3.600.000,00</b>	
Satıştan İadeler (-)	-100.000,00		-100.000,00
Satış İskontoları	-3.500.000,00		-3.500.000,00
<b>Net Satışlar</b>		<b>82.015.838,36</b>	
<b>Satışların Maliyeti (-)</b>		<b>-58.000.000,00</b>	
Satılan Mamül Maliyeti (-)	-43.000.000,00	-583.434,94	-43.583.434,94
Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)	-15.000.000,00	0,00	-15.000.000,00
<b>Brüt Satış Kârı veya Zararı</b>		<b>24.015.838,36</b>	
<b>Faaliyet Giderleri (-)</b>		<b>-19.000.000,00</b>	
Pazarlama Satış Dağ.Gid. (-)	-2.000.000,00	0,00	-2.000.000,00
Genel Yönetim Gid. (-)	-17.000.000,00	-2.526.558,33	-19.526.558,33
<b>Faaliyet Kârı veya Zararı</b>		<b>5.015.838,36</b>	
<b>Diğ.Faal.olağ.gelir.ve kâr.</b>		<b>0,00</b>	
Faiz Gelirleri	0,00	105.670,57	105.670,57
<b>Diğ.Faal.olağ.gid.ve zar.(-)</b>		<b>-648.408,15</b>	
Karşılık Giderleri	0,00	-205.000,00	-205.000,00
Diğer ölç.gider.zararlar	0,00	-425.000,00	-425.000,00
Kambiyo Zararları (-)	-648.408,15	-648.408,15	-648.408,15
<b>Finansman Giderleri</b>		<b>-377.000,00</b>	
Kısa Vad. Borç.gid. (-)	-377.000,00	-10.430,00	-10.430,00
<b>Olağan Kâr veya Zarar</b>		<b>3.990.430,21</b>	
<b>Dönem kârı veya zararı</b>		<b>3.990.430,21</b>	
Dön.Kârı ve diğ.yas.yük.karş. (-)		0,00	4.869.293,91
<b>Dönem net kâr veya zararı</b>		<b>3.990.430,21</b>	<b>5.105.488,15</b>

Mevcut uygulama neticesin de VUK'na göre 3.990.430,21 TL olan dönem net kârı KOBİ – UFRS'na göre 236.194,24 TL olarak hesaplanmıştır.

Görüldüğü üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Yayınlanmış olan Taslak Standartlar uygulanması bakımından büyük benzerlikler bulunmaktadır. Amacımız UFRS ve KOBİ - UFRS arasındaki benzerliği ortaya koymak ve mevcut KOBİ'ler için hazırlanan standartların uygulamasında, uzun uğraşlar gerektiren çalışmalar yapmaları kaçınılmaz olmaktadır.

## SONUÇ

Avrupa Birliği uyum sürecinde Basel-II kriterleri ve TTK'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte UMSK'ca yayımlanan finansal raporlama standartlarının uygulanması öngörülmektedir. Ülkemizde KOBİ standartlarına ilişkin çalışmalar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yürütölmektedir.

KOBİ'lerin gerek yurtiçi gerek yurtdışı piyasalardan ihtiyaç duyduğu kredi temininde bu standartların uygulanması hem mecburiyet olacak hem de anlaşılabilir olması açısından önem arz edecektir. Çünkü ortak bir finansal raporlama dili kaçınılmaz hal almıştır. Şirketler açısından ortak bir finansal raporlama dininin belli başlı avantajları şunlardır; farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak, yurtdışı iştirakleri bulunan veya ortaklığı olan firmaların ekstradan konsolide mali tablolarını düzeltme gereği olmayacak, ve ekonomik işbirliği oluşturma çabaları hız kazanacaktır. Bunun karşılığı olarak da firmalara yatırım yapacak kişi ve kurumlarda yatırım yapacakları firmaların mali tabloları hakkında şeffaf ve anlaşılabilir bir raporlama düzeyinde inceleme yapmak isteyeceklerdir. Bu yatırımcılar yerli ve yabancı olabilir. Uluslararası karşılaştırılabilirliği olan bir raporlama dilinde çok daha sorunsuz bir değerlendirme sürecine kavuşması açısından böyle bir geçişin şart olduğu apaçiktir.

Bunun yanında olarak KOBİ muhasebe standartları orijinal UFRS'lerden farklılaşmadığı ancak finansal tabloların dipnotlarında basitleştirilmeye gidildiği görölmektedir, yinede daha fazla sadeleştirmeye gidilmesi gerekmektedir. Bunun en büyük nedeni mevcut KOBİ'lerin muhasebe ve finans sistemlerinin standartların uygulanmasında yetersizlikleri belirlenip ortadan kaldırılmalı ve yine uygulama yapacak meslek mensuplarının deneyim, bilgi noksanlığı hızlı bir şekilde kapatılmalı ve bu işletmelerin bütçelerinden bu tür raporlama giderleri için pay ayırmaları gerekmektedir. Ayrıca tekdüzen hesap planının da standartlara uygun bir şekilde revize edilmesi de kaçınılmaz hal almıştır. Mevcut KOBİ UFRS'leri hangi işletmelerin uygulayacağını hangi işletmelerin uygulamayacağını açıkça belirlenmesi hazırlık aşamasında önem arz etmektedir.

IASB,KOBİ standartlarını kullanmaya uygun olan ve olmayan işletmelerin belirleneceği, ayrıntılı bir rehber düzenleme yoluna gitmeyeceğini açıklamaktadır. IASB, sadece KOBİ standartları için uygun olmayan işletmeleri belirleyecek, nihai

kullanıcıları yerel otoriteler tanımlayacaktır. Ayrıca, KOBİ standartlarını izleyen bir işletmenin, finansal tabloları inceleyen kişi ya da kurumların bunu anlayabilmesi için tam UFRS'leri izlemediğini açıklaması gerekir.

Taslak KOBİ- UFRS leri kısaca 38 bölümden standarttan oluşan finansal raporlama dilidir. Tam set UFRS'lerden çoğu noktada ayrılmadığı bariz bir şekilde görülmektedir. Ayrıca değerlendirme yöntemleri içinde yer alan gerçeğe uydun değer yöntemi sayesinde klasik gelir tablosunda yer almayan bir kısım değişikliklerin standartların uygulamaya geçilmesiyle işletmenin gerçek performansı hakkında daha gerçekçi değerlendirme yapılmasını sağlayacaktır.

Dipnotlar ve sorunlu açıklanacak hususların sayısı azaltılmış bir nevi yukarıda da belirtildiği gibi sadeleştirilmeye gidilmiştir.

KOBİ – UFRS'leri ile ilgili tespit edilen noksanlıklar ise bu standartların tam set UFRS'lere atıfta bulunmak yerine orijinal bir anlatımla yapılması,yine bu standartların hangi işletmeler tarafından uygulanıp uygulanmayacağını açıkça belirtilmesi ve yine uygulanması zorunlu olmayan standartların çıkarılıp netleştirilmesi gerekmektedir.

## YARARLANILAN YAYINLAR

- Akbulut, Y.Özerhan, “TMS-27 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 58, (Mayıs-2008), E-yaklasim,
- Akdoğan Nalan., Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması gereken değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 17, Sayı :84, Kasım - Aralık 2007,
- Aslan, Sinan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) İle Global Uyum Süreci”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2007 Sayı: 2,
- Ayanoğlu, Yıldız., Kobilere İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ocak 2008,
- Bayazıtlı Ercan, Çelik Orhan ve Üstündağ Saim Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara, Tesmer Yayınları , Haziran 2006,
- Bekçioğlu, Selim, Köroğlu Çağrı “TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 86, Mart-Nisan 2008
- Demir, Volkan., “SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi – Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 16, Sayı :77, Ağustos- Eylül- Ekim 2006,
- Demir, Volkan., “KOBİ’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 17, Sayı :80, Mart- Nisan 2007,
- Dağdemir, Serdal., “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın ( Stokların) Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, (Mart 2008)

- Dinç,Engin “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008)
- Doğruer,Ufuk., “AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye”, <http://www.muhasabe.tr.com> (05.02.2009)
- Epstein, Bary J.(2007) A Wrong- Headed Reaction to Accounting Informaion Overload Threatens Sound Decision- Making,New York CPA Jornal,
- İbiş, Cemal.,Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”,**Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 16, Sayı :74,Ocak-Şubat-Mart 2006,
- Kavak, Ahmet.,“TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, <http://www.vergiportali.com> (17.03.2009),
- Kaya, Uğur., “TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması <http://www.tmsk.org.tr> (17.03.2009),
- Keith, Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter and Jennie Radford; (2005), Applying International Accounting Standards, John VViley & Sons Inc, Ontario.
- Kennard, Brackney S., VVitmer Philip R, (2005), The European Union's Role inInternationak Standards Setting, The CPA Journal, Nov, 75.
- Köroğlu,Çağrı“TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı ve Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 61, (Ağustos-2008), E-yaklasim,

- Mısırlıoğlu, Ufuk., “İşletmelerde Finansal Performans Raporlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 16, Sayı :75, Nisan- Mayıs 2006,
- Mısırlıoğlu , Ufuk., “UFRS ve BASEL II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri”,**Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 16, Sayı:76,Haziran-Temmuz 2006,
- Mısırlıoğlu,Ufuk., Türkiye Muhasebe Standart’larına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:18 Sayı: 86, Mart-Nisan 2008,
- Örtlen Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007,
- Özkan Mehmet, Terzi Serkan, “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi” **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:19 Sayı: 92, Mart-Nisan 2009,
- Sayar A.R. Zafer, , “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası Kobi Muhasebe Standartları”,
- Sipahi Barış, “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları” 2. Baskı, [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr), 06.06.2009,
- Terzi, Serkan., “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 18, Sayı :88, Temmuz-Ağustos 2008,
- Tokay, H.Semih , Deran Ali, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri ”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 18, Sayı : 90, Kasım –Aralık 2008,



- Toroslu,Vefa, “Dünyada ve Türkiyede Muhasebe Standartlarının Gelişimi ”, **Yaklaşım Dergisi** , Sayı: 197,Mayıs 2009, e – yaklaşım,
- Tunç,M.Akif, “TMS -36 Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi ”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 30, (Haziran - 2007),
- Yalkın Yüksel Koç, Demir Volkan ve Demir Defne “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 16 Sayı: 76, (Haziran-Temmuz 2006),
- Yılmaz Fatih, “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları” 2. Baskı, [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr), 06.06.2009,
- Yükçü Süleyman, İçerli M.Yılmaz ve Uğurluel Gülşah, TMS – 23 “Borçlanma Maliyetlerinin Uygulanması” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 184,
- [www.consulta.com.tr](http://www.consulta.com.tr) (25.02.2009)
- [www.deloitte.com.tr](http://www.deloitte.com.tr)(25.02.2009)
- [www.denetim.net](http://www.denetim.net) (06.06.2009)
- [www.genbilim.com.tr](http://www.genbilim.com.tr) (04.02.2009)
- [www.modav.org.tr](http://www.modav.org.tr)
- [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)
- [www.trfrs.com](http://www.trfrs.com)(02.03.2009)
- <http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/FEE.doc> (14.12.2008)

- <http://www.turmob.org.tr/web/uluslararasi/IFAC.doc> (14.12.2008)
- <http://www.destek.kosgeb.gov.tr/kobitanim/KobiYonetmelik.aspx>

**ÖZGEÇMİŞ:** Yusuf Ziya AYDIN 01.10. 1975 tarihinde Trabzon’da doğdu. İlk orta ve lise öğrenimini İstanbul’da tamamladı. 1999 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye bölümünden mezun oldu. Yeminli Mali Müşavirlik şirketinde uygulamacı ve denetçidir.

Halen “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği” konulu Yüksek lisans teziyle Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman yüksek lisans programında öğrenimine devam etmektedir.