



**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞL-YL-2014-0006**

**KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDININ MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARI AÇISINDAN FARKINDALIĞI**

Muğla İli ve Çevresindeki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Çalışma

HAZIRLAYAN

Elif AYHAN

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ

AYDIN - 2014

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞL-YL-2014-0006**

**KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDININ MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARI AÇISINDAN FARKINDALIĞI**

Muğla İli ve Çevresindeki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Çalışma

HAZIRLAYAN

Elif AYHAN

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ

AYDIN - 2014

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

İşletme Ana Bilim Dalı İşletme programı öğrencisi Elif AYHAN tarafından hazırlanan KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı başlıklı tez, tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u> :	<u>Kurumu:</u>	<u>İmzası:</u>
(Başkan) Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ	Adnan Menderes Üniversitesi	
Doç. Dr. Yusuf KADERLİ	Adnan Menderes Üniversitesi	
Yrd. Doç. Dr. Necmiye CÖMERTLER	Adnan Menderes Üniversitesi	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun sayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Unvanı, Adı Soyadı
Enstitü Müdürü

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Adı Soyadı :Elif AYHAN

İmza :

YAZAR ADI SOYADI: Elif AYHAN

BAŞLIK: KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS)'nin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı

ÖZET

Uluslararası rekabetin baş döndürücü artışı, ülkelerin ekonomik boyutlarının genişlemesi, işletmelerin gerek şube açma yoluyla gerekse de ortaklık yoluyla uluslararası faaliyetlerde bulunması dolayısıyla, aynı muhasebe dilini konuşmalarını sağlamak zorunlu hale gelmiştir. Bu ortak dil Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile sağlanmıştır.

Çıkarılmış olan bu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, ülkemiz ve dünya ekonomisinin çoğunluğunu oluşturan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'ler için zor ve karmaşık bir yapıdadır. Bu yüzden standarttan KOBİ ile ilgili olmayan, daha çok halka açık işletmeleri ilgilendiren, kısımlar çıkartılarak standart yaklaşık olarak %85 oranında daraltılmıştır. Böylece 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmanın amacı, KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının muhasebe meslek mensupları açısından farkındalığı ölçmek, bilgi düzeylerini belirlemek ve ilgili düşünce ve tutumlarını saptamaktır. Bu nedenle Muğla ili çevresinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir uygulama yapılmış olup, anket tekniği ile elde edilen veriler, istatistik paket programı (SPSS) yardımıyla analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme), UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı), KOBİ'ler için UFRS/TFRS

NAME OF THE AUTHOR: Elif AYHAN

TITLE: Awareness of International Financial Reporting Standards (IFRS) for SMEs from the point of Professional Accountants

ABSTRACT

Due to the dazzling increase of international competition, expansion in economical dimensions of countries, international business activities either through starting new branches or through partnerships, it became a must to speak in the same accounting language worldwide. This common language is provided by the International Financial Reporting Standards

International Financial Reporting Standards, laid down, is in a difficult and complicated structure for the Small and Medium Sized Enterprises (SME) which constitutes the majority of both Turkish and the global economies. Hence, the standards are narrowed down at an approximate rate of 85%, removing the parts which are not related to SMEs, but are rather the concern of public companies. In this way, “Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) for SMEs” is published in the Official Gazette No. 27746, dated 01.11.2010, and came into force.

The purpose of this study is to measure the awareness of professional accountants towards Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) for SMEs, determine their levels of knowledge and detect their ideas and attitudes related to the subject. For this reason, an application oriented at professional accountants active in and around Muğla Province (Turkey) shall be performed; data acquired with surveying techniques shall be analyzed by means of statistics software package (SPSS).

Keywords: SME (Small and Medium Sized Enterprises), IFRS (International Financial Reporting Standards), IFRS/TFRS for SMEs

ÖNSÖZ

KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ile ilgili nitelikli bir kaynak olabilmesi umuduyla hazırlanan bu çalışmada yardımlarını benden esirgemeyen tez danışmanım ve hocam Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ'e teşekkürü bir borç bilirim.

Maddi ve manevi her türlü desteklerini benden esirgemeyen, beni akademik alanda çalışmak için cesaretlendiren ve her zaman arkamda olduklarını bildiğim sevgili aileme ve Ayhan ailesinin çok değerli eski, yeni bütün üyelerine ve Aydın ARSLAN'a sonsuz minnettarım.

Ayrıca anket çalışmamı yürütmemde bana destek olan değerli muhasebe meslek mensuplarına ve bu çalışmayı yapabilmem için bana yardımcı olan herkese sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
EKLER LİSTESİ	ix
TABLO LİSTESİ	x
ŞEKİL LİSTESİ	xi
ÇİZELGE LİSTESİ	xii
KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
KOBİ’NİN TANIMI VE KOBİ’LER İÇİN UFRS YAKLAŞIMI	
1.1 KOBİ KAVRAM VE KAPSAMI	3
1.2 KOBİ’LERİN SINIFLANDIRILMASI	4
1.2.1 İşyeri	4
1.2.2 Mikro İşletme	5
1.2.3 Küçük İşletme.....	5
1.2.4 Orta Ölçekli İşletme	6
1.3 KOBİ’LER İÇİN UFRS’YE İHTİYAÇ DUYULMASININ NEDENİ.....	7
1.4 KOBİ’LER İÇİN UFRS’YE GEÇİŞ SÜRECİ.....	9
1.5 KOBİ’LER İÇİN UFRS’NİN AVANTAJLARI VE ZORLUKLAR	12
1.5.1 KOBİ’ler için UFRS’nin Avantajı.....	12
1.5.2 KOBİ’ler için UFRS’nin Zorlukları	14
1.5.3 KOBİ Açısından UFRS’nin SWOT Analizi.....	17
1.6 KOBİ’LER İÇİN UFRS İLE TAM SET KARŞILAŞTIRMASI.....	18
1.7 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLİŞKİN KURUMLAR.....	19

1.7.1 IASC (International Accounting Standart Committee)	19
1.7.1.1 IASC'nin Çalışma Yöntemleri	19
1.7.1.2 IASC Vakfının Organları	21
1.7.2 IASB (International Accounting Standart	21
1.7.2.1 IASB'nin Görevleri	22
1.7.2.2 IASB Üyelerinin Demografik Özellikleri	23
1.7.3 IFAC (International Federation of Accountants)	24
1.7.4 FASB (Financial Accounting Standart Board).....	25
1.7.5 FASB ve IASB Ortak Değerleri	26

İKİNCİ BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

2.1 FİNANSAL TABLOLARIN AMACI	28
2.2 FİNANSAL TABLOLARIN KULLANICILARINA SUNDUĞU BİLGİLER.....	29
2.3 FİNANSAL TABLOLARIN NİTELİKLERİ	29
2.3.1 Anlaşılabilirlik.....	31
2.3.2 İhtiyaca Uygunluk	31
2.3.3 Güvenilirlik.....	32
2.4. FİNANSAL DURUM TABLOSU	34
2.5. KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE GELİR TABLOSU	37
2.5.1 Gelir Tablosu İlkeleri	37
2.5.2 Tek Tablo Yaklaşımı	39
2.5.3 İki Tablo Yaklaşımı	40
2.6. ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU İLE GELİR VE DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR TABLOSU	42
2.7. NAKİT AKIŞ TABLOSU	43
2.8. FİNANSAL TABLO DİPNOTLARI	46
2.8.1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması.....	47
2.8.2 İşletme Yönetiminin Değerlendirmeleri Hakkında	47
2.8.3 Tahminlerdeki Belirsizliğin Temel Kaynakları Hakkında Bilgi	48
2.9. KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR.....	48
2.9.1 Bireysel Finansal Tablolar.....	49

2.9.2 Birleşik Finansal Tablolar	49
2.10. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR	50
2.10.1 Muhasebe Politikalarının Seçimi	50
2.10.2 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	52
2.10.3 Muhasebe Hataları	53
2.11. TEMEL FİNANSAL ARAÇLAR.....	54
2.12. DİĞER FİNANSAL ARAÇLARA İLİŞKİN HUSUSLAR	55
2.13. STOKLAR	56
2.13.1 Stoklarda Değerleme	57
2.13.2 Stokların Maliyeti	58
2.13.3 Satın Alma Maliyeti	59
2.13.4 Dönüştürme Maliyeti	59
2.13.5 Diğer Maliyetler	59
2.14. İŞTİRAKLERE YATIRIMLAR	59
2.15. İŞ ORTAKLARINDAKİ PAYLAR	60
2.15.1 Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler	61
2.15.2 Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar.....	62
2.15.3 Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler.....	63
2.16. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER.....	63
2.17. MADDİ DURAN VARLIKLAR	66
2.18. ŞEREFİYE DIŞINDAKİ MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR ...	70
2.19. İŞLETME BİRLEŞMELERİ VE ŞEREFİYE	70
2.19.1 Muhasebeleştirme	70
2.19.2 Şerefiye	71
2.19.3 İşletme Birleşmelerine İlişkin Açıklamalar	72
2.20. KİRALAMALAR	73
2.20.1 Kiralamaların Sınıflandırılması.....	74
2.20.2 Finansal Kiralama	74
2.20.3 Faaliyet Kiralaması	74
2.21. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE VARLIKLAR.....	75
2.21.1 Karşılıklar.....	75
2.21.2 Koşullu Borçlar	76

2.21.3 Koşullu Varlıklar.....	77
2.22. BORÇLAR VE ÖZKAYNAK.....	77
2.23. HASILAT.....	79
2.23.1 Hasılatın ölçülmesi.....	80
2.24. DEVLET TEŞVİKLERİ.....	81
2.25. BORÇLANMA MALİYETLERİ.....	83
2.26. HİSSE BAZLI ÖDEMELER.....	84
2.27. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.....	85
2.27.1 Stoklarda Değer Düşüklüğü.....	86
2.27.2 Stoklar Dışındaki Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	87
2.28. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	88
2.29. GELİR VERGİLERİ.....	90
2.30. YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ.....	91
2.31. YÜKSEK ENFLASYON.....	92
2.32. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR.....	94
2.32.1 Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar.....	94
2.32.2 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar.....	97
2.33. İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI.....	98
2.34. ÖZELLİKLİ FAALİYETLER.....	100
2.34.1 Tarımsal Faaliyetler.....	106
2.34.2 Yer Altından Maden Çıkartmaya Dayalı Faaliyetler.....	102
2.34.3 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları.....	102
2.35. KOBİ'LER İÇİN UFRS/TFRS'YE GEÇİŞ.....	103
2.35.1 Geçiş Tarihinde Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Süreçler.....	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN UYGULANABİLİRLİĞİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINCA DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırma Önemi ve Amacı	105
3.2. Literatür Taraması	106
3.2.1 Ülkemiz Literatürün İncelenmesi	106
3.2.2 Uluslararası Literatürün İncelenmesi	109
3.3. Araştırma Kapsamı ve Kısıtı	111
3.4. Araştırmanın Yöntemi	112
3.5. Araştırma Bulguları ve Analiz.....	112
3.5.1. Demografik Özellikler	112
3.5.2. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Bilgiler	112
3.6. Faktör analizi	123
3.7. Araştırmanın Hipotezleri ve Değerlendirmesi.....	125
SONUÇ.....	132
KAYNAKÇA	135
EKLER.....	145

EKLER LİSTESİ

EK 1: Anket Formu	145
EK 2: KOBİ'ler İçin UFRS ile Tam Set UFRS Karşılaştırmalı Tablosu.....	148
EK 3: KOBİ'ler İçin UFRS ile Tam Set UFRS Karşılaştırması.....	150

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1: KOBİ'ler için UFRS'nin swot analizi	17
Tablo 1.2: IASB zaman çizelgesi.....	22
Tablo 2.1: Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Üretilen Bilgilerin Kalite Özellikleri.....	31
Tablo 2.2: İşletme içi ve işletme dışı kaynak göstergeleri	87
Tablo 3.1: Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları	124
Tablo 3.2: Hipotez Testi Sonuçları	128
Tablo 3.3: H08 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları	128
Tablo 3.4: H013 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları	129
Tablo 3.5:H014 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları	129
Tablo 3.6: H015 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları	130
Tablo 3.7: H019 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları	130
Tablo 3.8: H022 No'lu Hipoteze Ait T Testi Sonuçları.....	131

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1: Stok Değerleme Uygulama Adımları	52
---	----

ÇİZELGE LİSTESİ

Çizelge 3.1: Anket Sahibinin Cinsiyetinin frekans bilgileri	112
Çizelge 3.2: Anket Sahibinin Yaşının frekans bilgileri	113
Çizelge 3.3: Anket Sahibinin Unvanının frekans bilgileri	113
Çizelge 3.4: Anket Sahibinin Çalışma Şeklinin frekans bilgileri	113
Çizelge 3.5: Anket Sahibinin Eğitim Durumunun frekans bilgileri.....	114
Çizelge 3.6: Anket Sahibinin Mesleki Deneyiminin frekans bilgileri	114
Çizelge 3.7: Anket Sahiplerinin Mesleki Yayın Takip Etmesine Göre Dağılımının frekans bilgileri	114
Çizelge 3.8: Ankete Katılanların Standart Faktörüne İlişkin Bilgilerinin frekans Dağılımı	115
Çizelge 3.9: Ankete Katılanların Ekonomi Faktörüne İlişkin Bilgilerinin frekans Dağılımı	117
Çizelge 3.10: Ankete Katılanların Eğitim Faktörüne İlişkin Bilgilerinin frekans Dağılımı	117
Çizelge 3.11: Ankete Katılanların Uygulama Faktörüne İlişkin Bilgilerinin frekans dağılımı.....	120

KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ

KOBİ: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme

SME: Small and Medium Sized Entity

UMSK: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

FASB: Financial Accounting Standart Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IAS: International Accounting Standards

IOSCO: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü

VUK: Vergi Usul Kanunu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Globalleşmenin etkisiyle, ülkelerin ekonomileri gitgide iç içe bir hal almaya başlamıştır. Dolayısıyla uluslararası yatırımcıların sayısı artmış ve karşılaştırılabilir finansal tablolara ihtiyaç duyulur hale gelmiştir. Bunun sonucunda standartları meydana getirmek için bölgesel ve ulusal örgütler oluşturulmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) finansal bilgi kalitesini artırmak için kurulmuş ve standartları yayımlamaya başlamıştır. Daha sonra, 2001 yılına gelindiğinde vakıf halini almış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) adıyla anılmaya başlanmıştır. Ülkemizde ise bu görevi, Ulusal Finansal Raporlama Standartlarını saptamak ve tekdüzeliği sağlamak amacıyla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) üstlenmiştir.

KOBİ'lerin dünya ekonomisi üzerindeki etkisi göz önüne alındığında, KOBİ'ler için karmaşık bir yapıda olan standartların daraltılması kaçınılmaz olmuştur. Böylece 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu sayede KOBİ'ler ticari faaliyetlerine devam ederken, ihtiyaç duydukları kredileri temin etmek için bankalara sunacakları mali tablolar uluslararası standartlarla uyumlu hale gelecektir.

KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının muhasebe meslek mensupları açısından farkındalığını ölçmek, bilgi düzeylerini belirlemek ve ilgili düşünce ve tutumlarını saptamak için hazırlanmış olan tezimiz üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, KOBİ'lerin tanımı ve KOBİ'ler için UFRS yaklaşımı başlığı altında, KOBİ'lerin önemi üzerinde durulmuş, KOBİ'ler için UFRS'nin gerekliliği açıklanmaya çalışılmış, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını oluşturan kuruluşlar ve bu alanda yaşanan gelişmeler belirtilmiştir.

İkinci bölümde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ilişkin açıklamalar sunulmuştur. Bu bölümde, standartların açıklanması, kullanım yerleri ve kuralları bulunmaktadır.

Üçüncü ve son bölümünde, Muğla ili ve çevresindeki muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için TFRS'ye olan bakış açılarını ele alan bir anket çalışması yapılmış ve elde edilen bulgular SPSS paket programı ile değerlendirilmiştir. Son olarak sonuç bölümünde konunun genel bir değerlendirilmesi yapılmış ve öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KOBİ'NİN TANIMI VE KOBİ'LER İÇİN UFRS YAKLAŞIMI

1.1 KOBİ KAVRAM VE KAPSAMI

KOBİ'lerin ortak kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. KOBİ'ler; “İşletmenin aynı anda hem sahibi, hem de yöneticisi durumunda olan çevresinin dışına çıkmamış lokal faaliyetlerde bulunan, yalnızca özkaynakları ile finanse edilmiş işletmelerdir (Baykal, 2000)”.

Ülkemizde, KOBİ tanımlamasına ilişkin en son, “Yeni Teşvik Düzenlemesi” çerçevesinde açıklanan tanıma göre (Önal,2000): “İmalat ve Tarım Sanayisinde faaliyette bulunan ve yasal defter kayıtlarında arsa ve bina hariç, makine ve teçhizat, tesis, taşıt araç ve gereçleri, döşeme ve demirbaşları toplamının net tutarı 400 milyar Türk Lirasını aşmayan; 1 ile 9 işçi çalıştıran işletmeler Mikro Ölçekli, 10 ile 49 işçi çalıştıran işletmeler Küçük Ölçekli, 50-250 işçi çalıştıran işletmeler ise Orta Ölçekli olarak kabul edilmektedir.

Avrupa’da 1980 yılından itibaren ölçek ekonomileri görüşüne alternatif olarak ‘‘Küçük Güzeldir’’ görüşü çok kabul görmeye başlamıştır. Yeniliği teşvik edip birçok istihdam olanağı sağlayan KOBİ’ler küçük, esnek yapıları sayesinde gelişmelere hızla uyum sağlayabilmektedirler. Ölçek üretim yerine butik üretim yaparak müşteri memnuniyetini daha iyi sağlayabilmektedirler (Bart vd, 2009: 19).

KOBİ’ler büyük önem taşımaya rağmen politika yapıcılar ve akademik çevre tarafından ihmal edildi. Sadece 1990’ların başlarında KOBİ’ler için özel stratejiler ve ekonomik koşulların iyileştirilmesi konu oldu. Son zamanlarda ise KOBİ’lerin geliştirilmesi için çok şey yapıldı (Franco vd, 2009: 504)

KOBİ’ler, bütün dünyada olduğu gibi, Türkiye’de ekonominin en hayati organlarıdır. KOBİ’lerin sayısı ve ekonomideki ağırlığı konusunda genel olarak kullanılan bilgiler, Devlet İstatistik Enstitüsü’nün verilerine dayanmaktadır; buna göre, Türkiye’deki üretim birimlerinin % 99’u KOBİ’dir (die.gov.tr; kosgeb).

KOBİ'lerin ekonomiye katkılarını 5 başlıkta toplayabiliriz.

- a) İstihdam yaratılması
- b) Esneklik sayesinde yeniliklere hızla uyum
- c) Girişimciliği teşvik
- d) Butik üretim sayesinde ürün farklılaşması
- e) Büyük işletmelere ara malı temini

Türkiye'de KOBİ'lerin büyük çoğunluğu, aile işletmeleri biçimindedir. Aile işletmeleri, ülkemizin temel iktisadi gerçeklerinden birisidir. Ülke ekonomisinin çok büyük bölümünü, aile işletmeleri niteliğinde olan büyüklü küçüklü binlerce KOBİ oluşturmaktadır (Satıcı, 2004).

1.2 KOBİ'LERİN SINIFLANDIRILMASI

Ülkemizde KOBİ'ler ölçek büyüklüğüne göre beşli bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. İşletmede çalıştırılan kişi sayısına göre bu sınıflandırma işyeri, çok küçük işletme (mikro işletme), küçük işletme, orta ölçekli işletme ve büyük işletme olarak bilinmektedir.

1.2.1 İŞYERİ

KOBİ sınıflamasına giren işyeri, işletme sahiplerinin ve aile bireylerinin çalıştıkları işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda işyerinin özelliği, ücretli işçi çalıştırılmaması, aile dışında istihdam edilen kişilerin de çırak olarak ücretlendirilmesidir (Müftüoğlu, 2002: 148).

Ülkemizde bu işletme grubuna genellikle ev ekonomileri ve el sanatları ile sanatkarlar girmektedir. Ancak burada sözü edilen sanatkar kavramının, resmi olarak, "Bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten, yıllık gayri safi geliri her yıl Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile tespit edilen miktarın altında bulunan ve bu vasıfları nedeniyle esnaf ve sanatkar siciline tescilleri gereken gerçek kişiler esnaf ve sanatkar kabul edilir" şeklinde tanımlanan "sanatkar" kavramı ile özdeş değildir. Sanatkar, işyeri

olma şartını sağladığı takdirde bu sınıf kapsamında kabul edilmektedir. İşyeri ise, sadece işletme sahibinin ve aile bireylerinin çalıştığı işletme olarak tanımlanmaktadır (Müftüoğlu ve Durukan, 2004: 96).

1.2.2 ÇOK KÜÇÜK İŞLETME (MİKRO İŞLETME)

Çok küçük işletme, on kişiden az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu bir milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir.

Tanımlamada sektörel farklılıklar dikkate alındığında üst sınır beş personele kadar indirilebilmektedir. Sektörel farklılaşmaya gidildiğinde, sanayi işletmelerinde personel sayısının üst sınırını azaltmak yerine, makine parkı değeri ikinci nicel ölçüt olarak dikkate alınabilmektedir. Bu durumda tavsiye edilen, sermaye yoğunluğu arttıkça çalıştırılan personel sayısına ilişkin üst sınırın beş personele indirilmesidir. Bu yaklaşımdan da, ölçek büyüklüğünün belirlenmesini esas alan nicel ölçüt sayısının asgari seviyede tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

1.2.3 KÜÇÜK İŞLETME

Küçük işletme, 50 kişiden az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu beş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir. Bu sayıya aile bireyleri ve çıraklar dahil değildir. Burada da sektörel farklılaşmaya gidildiği takdirde, çok küçük işletmelerin tanımına paralel olarak, alt sınır beş personele kadar indirilebilir (Müftüoğlu, Durukan, 2004: 97).

Bu sınıflamada, işletme büyüklüğü ölçütüne ek olarak ikinci bir nicel ölçüt kullanma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu sınıflamada emek yoğun ve sermaye yoğun teknolojilerin personel sayısı olgusu üzerindeki etkisi önem arz etmektedir. Bu anlamda küçük sanayi işletmelerinin tanımlanmasında da üst sınır için makine parkı değerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Teknolojilerini emek yoğun olarak kullanan işletmeler makine parkı üst sınırın çok altında olup, personel sayısına ilişkin üst sınırlara ulaşabilmektedir.

Böylece bu işletmeler makine parkı ölçüsüyle bu sınıflamanın dışında kalmakta, orta ölçekli işletme sınıfına girmektedirler. Buna karşılık, teknolojilerini sermaye yoğun

olarak kullanan işletmeler ise makine parkı üst sınırını yüksek tutmaları suretiyle çok az personel sayısı ile bu sınıflamanın dışında kalmaları önlemektedirler. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin tanımında işletme sahibinin yöneticilik vasıflarının da dikkate alınması oluşabilecek sınıflama sıkıntılarını minimize etmektedir. İşletme yönetiminde bir yönetici olarak işletme sahibinin yöneticilik performansı, makine zenginliğiyle değil insanları yönetmedeki başarı derecesi ile ölçülmelidir.

1.2.4 ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETME

Orta ölçekli işletmeler, 250 kişiden az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu beş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir. Küçük ve orta ölçekli işletme olgusunun göreceli değil de mutlak bir büyüklük olarak sınıflandırılması durumunda, üst sınır 500 personele kadar çıkarılabilir. Burada da ikinci nicel ölçüt olarak sanayi işletmeleri için istikrarlı bir para birimiyle ifade edilmesi gereken, işletmedeki makine parkının bugünkü değeri önerilmektedir.

Emek yoğun teknoloji kullanan işletmelerde personel sayısına ilişkin üst sınıra, makine parkı değerine ilişkin üst sınıra varılmadan çok önce ulaşılmaktadır. Sermaye yoğun teknoloji kullanan işletmelerde ise 5 milyon dolarlık makine parkı değerine, 200'ün çok altında kalan bir personel kadrosuyla ulaşılabilmektedir. Nitekim 200 personel çalıştırılan bir işletmede bir kişinin donatıldığı ortalama sermaye miktarının 25 bin dolar olduğu dikkate alınır, 5 milyon sınırının gerçekçi bir rakam olduğu daha iyi anlaşılmaktadır (Müftüoğlu ve Durukan, 2004: 98).

Literatürde daha çok küçük veya büyük işletme üzerinde durulurken aslında orta ölçekli işletmeler üretim sisteminin daha önemli bileşenidir. Orta ölçekli işletmeler genellikle belirsiz küme halinde bir araya toplanmıştır. Ancak, orta ölçekli işletmeler akademisyenler, kamu yöneticileri ve girişimcilerin dikkatini çekmiştir. Orta ölçekli işletmelerin ekonomik büyüme için birincil katkıda olduğuna inanılır (Cassia ve Colombelli, 2009: 438).

1.3. KOBİ'LER İÇİN UFRS'YE İHTİYAÇ DUYULMASININ NEDENİ

Küreselleşme ekonomik iklim üzerinde etkili olmuştur. Rekabetin şekli değişmiş, alanı küresel düzeye taşınmıştır. İşletmelerin sınırlar arkasında, koruma şemsiyeleri altında cari faaliyetlerini sürdürmeleri devri kapanmıştır. Gerek mal gerekse hizmet ticaretinde serbestleşme önemli bir noktaya gelmiş ve bu süreç artan bir hızla da devam etmektedir. KOBİ'lerin finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaları küresel ekonomik iklime uyum sürecinde temel bir şart olarak görülmektedir (Karakaya;2010:23).

KOBİ'lerin öneminin anlaşılması ve buna göre stratejilerin geliştirilmesi ülke ekonomileri için çok gerekli olduğu için, KOBİ'ler gerek ülke içerisinde gerekse de ülkeler arasındaki finansal ve ekonomik açıdan yapılan düzenlemelere gereksinim duymaktadır. Bu düzenlemelerin tam zamanlı olarak takip edilmesi, buna göre yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ayrıca KOBİ'lere yönelik bu düzenlemeler hakkında eğitimlerin verilmesi, bilgi ve birikimlerinin artırılması ve farkındalık oluşturulması gerekmektedir (Kırlioğlu ve Şenol, 2011: 26).

Günümüzde KOBİ'ler için ayrı bir Uluslararası 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'te 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 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'ın 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 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 likidite gibi konularla ilgilenirken, sermaye piyasası analistleri uzun dönemli nakit akışı, kâr payları ve firma değerleri gibi konulara odaklanmaktadır (Arslan, 2007: 206-207).

UFRS, KOBİ'ler için çok karmaşıktı ve bir çok konu KOBİ'lerle ilgili değildi. Global sürece ayak uydurabilmeleri için KOBİ'ler için sadeleşme yapılması gerekiyordu. Çünkü amaç ortak bir dil ortaya çıkarmak ve bunu uygulamaktı.

KOBİ'ler için UFRS bir kısaltmadan çok bir sadeleştirme özelliğindedir. Sadece gereksinime göre örgütlenmiş KOBİ'lerin, her yönüyle kurumlarını oluşturmuş büyük işletmelere göre elbette ki farkı olacaktır (Işık, 2009: 14).

Kısacası KOBİ'lerin yeni bir standardın oluşturulmasının temel nedeni KOBİ'lerin ülke ekonomisinde sahip oldukları nedenden dolayıdır. Sadece Avrupa'da 5.000.000'dan fazla KOBİ statüsünde işletme olduğu varsayılmıştır (Demir;2007:43).

KOBİ'lerin uluslararası yönelimine karşı önemli bir engel yoktur fakat geleneksel görüş KOBİ'lerin küreselleşmesini sınırlayan birçok eğilim olduğu yönündedir. Örneğin KOBİ terimindeki küçük kelimesi sadece boyut olarak değil aynı zamanda finansal ve insan kaynaklarının sınırını da belirtir (Chen ve Huang, 2004: 365-366).

Bu görüşe karşın KOBİ'ler ülkelerle sınırlı olmayan standartlara ihtiyaç duyarlar. Demir (2007) bunların nedenlerini sıraladığında;

- Banka ve finansa kuruluşlarının KOBİ'lere ulusal sınırların ötesinde kredi vermeleri,
- KOBİ'lerin diğer ülkelerdeki tedarikçilerle olan ilişkileri,

- Kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara ihtiyaç duymaları,
- KOBİ'lerin yurt dışı müşterileridir.

KOBİ'ler için UFRS 'nin uygulanmasıyla KOBİ'ler de uluslararası kabul gören bir finansal raporlama sistemine kavuşmuş olacaktır. Buna bağlı olarak KOBİ'ler, kendi performanslarını ve büyümelerini daha etkin ölçme ve yönetmenin yanında; finansman sağlanmasında, borçlanma maliyetlerinin düşürülmesinde, uluslararası şirket satın alma ve birleşme veya yeni ticari işbirliklerinde avantaj sağlayacak, gelecekte sermaye piyasalarına açılma durumunda önemli bir ön hazırlık da gerçekleştirmiş olacaklardır.

1.4. KOBİ'LER İÇİN UFRS'YE GEÇİŞ SÜRECİ

Ekonominin küreselleşmesi ile muhasebe bilgi kullanıcıları birçok yeni sorunla karşı karşıya gelmiştir. Bu sorunların kaynağı farklı ülkelerin farklı muhasebe uygulamalarıdır. Muhasebe alanında küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan sorunlara, muhasebe camiasında üretilen çözümler içerisinde en çok ilgi ve kabul göreni “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması” yaklaşımıdır (Ağca ve Aktaş, 2007:1).

Uyumlaştırma (harmonisation), farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir (Garrido vd, 2000: 475).

KOBİ'ler için UFRS/IFRS projesinin nedeni, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hisse senedi yatırımcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde biçimlendirilmiş olması ve bu standartların daha küçük çaptaki işletmelerin finansal tablolarının açıklanmasında kullanımının bu tabloları kullanan kişilerin temel beklentilerini karşılamayacağını anlaşılmış olmasıdır.

Ayrıca (Aksoy,2007)'nin de dediği gibi, KOBİ'lerin ülkelerle sınırlı olmayan anlaşılır finansal tablolara ihtiyacı vardır çünkü banka ve kredi derecelendirme kuruluşları KOBİ'lere sınır ötesi kredi vermektedir.

Tarihsel gelişime göz atacak olursak; Ulusal düzeyde bütünlüğü başarılı kılmak yirmi yüzyılın başında meydana geldi. 1904 yılında ilk Muhasebeciler Kongresi ana teması oldu (Ball, 2006;7).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında kurulmuştur. Bu komite 1973-2001 yılları arasında finansal tablolaradaki bilgi kalitesinin artırılmasına yönelik olarak bir çok muhasebe standardı yayımlamıştır. Komite, uluslararası sermaye piyasaları organizasyonu olan ve dünyadaki bir çok ülkenin sermaye piyasası düzenleyicilerinin de üyesi olduğu IOSCO (International Organization of Securities Commissions) ile 1995 yılında vardığı anlaşma sonucunda “core standards” olarak literatüre geçen bir muhasebe standartları kümesi oluşturma yönünde ortak bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışma 2001 yılında sona ermiş ve aynı yılda IOSCO, uluslararası muhasebe standartlarının üye ülkelerin sermaye piyasalarında kullanılmasını tavsiye ederek yeni bir dönemin başlamasına neden olmuştur. Bu tarihte IASC, yeniden yapılanarak bir vakıf haline dönüştürülmüştür. Bu vakıf, uluslararası muhasebe standartlarını yayımlamak üzere bir kurul oluşturmuştur. Bu kurulun adı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olarak bilinmektedir. Bu tarihten sonra yayımlanan uluslararası muhasebe standartları, UFRS olarak yayımlanmaya başlanmıştır (Mısırlıoğlu, 2006).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 18-20 Nisan 2001 tarihinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılmış olan tüm uluslararası muhasebe Standartları (UMS-IAS) ve yorumlarını onaylamış ve bu tarihten sonra kendisince çıkarılacak tüm Muhasebe standartlarının UFRS olarak isimlendirileceğini hükme bağlamıştır (Aksoy, 2010).

Bu karara göre, söz konusu tarihten önce çıkarılmış standartlar eski isimleriyle (örneğin UMS-IAS 17 gibi), sonrasında yayınlanacak tüm standartlar ise yeni isimleriyle UFRS olarak (örneğin UFRS-IFRS 42 gibi) anılacaktır. Muhasebe Standartlarının tümü ise Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) olarak adlandırılacaktır.

Yaşanan bu gelişmeler gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi için değil bilgi için muhasebenin ön plana çıktığını gösterir (Demir vd, 2007).

KOBİ'ler için UFRS standardının geliştirilmesine 2003 yılında başlanmış fakat yayımlanması 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standart daha önce taslak olarak yayımlanmış, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmiş ve yeniden hazırlanarak yayımlanmıştır, doğal olarak bu süreç süreyi uzatmıştır (Çelik, 2010: 2).

2004'te KOBİ'ler için getirilecek olan standartlara ilişkin tartışma kağıdı yayımlandı. Bu kağıtta ele alınan konular şunlardır (Pascu ve Vasiliu, 2011):

- IASB, KOBİ'ler için özel bir finansal raporlama standardı geliştirmeli mi ?
- KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarının bir dizi hedefi ne olmalıdır?
- Hangi kuruluşlar KOBİ'ler için UFRS kapsamında olacak ?
- KOBİ'ler için UFRS bir işletmenin belirli bir muhasebe ölçme ve tanıma sorununu gidermiyorsa, işletme sorununu nasıl çözmek gerekir?
- KOBİ'ler için UFRS kullanan bir işletme ilgili standartlardan farklı bir davranışı takip edebilir mi?
- IFRS'deki kavram ve ilkeler KOBİ'ler için UFRS'de ne ölçüde temel olmalıdır?
- Eğer tam set UFRS'nin kavram ve ilkeleri üzerine inşa varsa, bunu değiştirmek için ne temel olarak alınmalıdır?

Nisan 2005'te Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için olası Muhasebeleştirme ve Ölçme Değişiklikler üzerinde personel anketi yapıldı. Ekim 2005'te sadeleştirmeler ile ilgili kamu yuvarlak masa görüşmeleri yapıldı. Ağustos 2006'da hazırlanan taslak UMSK web sitesinde yayınlanmıştır.

Şubat 2007'de UFRS bir taslak gündeme getirdi. Önerilen standartlar KOBİ'lerin mali tabloların kullanıcıların ihtiyaçlarını yansıtacak şekilde ve fayda-maliyet raporları dikkate alınacak şekilde tam set UFRS'deki değişikliklere dayanmaktadır. (Pascu ve Vasiliu, 2011).

Haziran 2007'de, 20 ülkeden 116 küçük işletme karşı karşıya oldukları sorunlar hakkında taslak ve raporlama kullanılarak, "saha testi"ne dahil edildi. IASB Çalışma grubu saha testi sonuçlarını analiz etmek için 2008 yılının ilk yarısında bir araya geldi. Çalışma grubu temmuz 2008'e kadar kurula yorumlarını ilettiler ve yönetim kurulu

Nisan 2009'da son taslağı KOBİ'ler için UFRS olarak kabul etti (Ivankovic ve Jerman, 2010: 19-20).

Temmuz 2009'da, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere (KOBİ) tarafından kullanılmak üzere tasarlanmış yeni Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) yayınladı (Jermakowicz ve Epstein, 2010). Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)" ismiyle yayınlanmıştır.

2011 yılına geldiğimizde ise ticari hayatımızı ilgilendiren çok önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bunlardan ilki; 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan yeni Türk Ticari Kanunu ile 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname gelmektedir. Bu düzenlemeler Türkiye muhasebesi için dönüm noktası niteliğinde olmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu; muhasebe uygulamalarının artık uluslararası muhasebe standartları ile, deftere yansıtılacağını belirtmektedir. Ancak, 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK kapatılmış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu adı altında geniş yetkilere sahip birim üst kurul oluşturulmuştur. TMSK tarafından yapılmış ve yapılmakta olan tüm çalışmalar da bu kurula devredilmiştir (Demir ve Bahadır, 2011: 5).

Çok yakın bir gelecekte; kayıt dışı uygulamaları olan, dünyadaki gelişmelere ayak uyduramayan, finansal yapısını güçlendiremeyen, kurumsal yönetim performansını artıramayan, iç kontrol yapısı zayıf olan ve uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu finansal tablolar üretemeyen işletmelerin yaşaması mümkün olmayacaktır (Mısırlıoğlu, 2006; 31).

1.5. KOBİ'LER İÇİN UFRS'İN AVANTAJLARI VE ZORLUKLARI

Çıkartılmış olan standartların KOBİ'ler için bir takım avantajları olduğu gibi zorlukları da bulunmaktadır.

1.5.1. KOBİ UFRS’NİN AVANTAJLARI

Üstündağ (2010)’a göre, ”KOBİ TFRS Standart Seti kamusal sorumluluğu olmayan, kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler için hazırlanmıştır. Diğer bir deyişle, herhangi bir tanımlama kriterine bağlı kalmaksızın halka arz edilmemiş ve finansal kurum niteliğinde olmayan tüm küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler kapsam dahilindedir.” Sonuç olarak, yatırımcılar için avantaj ve UFRS dezavantajları mevcut konjonktür meselesidir (Agostino vd, 2010: 439).

Uluslararası muhasebe standartları ile uyum çabasında önemli bir argüman olan UFRS, firmaların harici sermayeye daha kolay erişimini sağlar özellikle uluslararası sermaye piyasaları ve sınır ötesi yatırım akımlarından dış finansmanı kolaylaştırır (Kim vd, 2011: 780).

KOBİ/TFRS’lerin uygulanmasıyla Türkiye’nin KOBİ’leri uluslar arası düzeyde kabul görmüş etkin bir raporlama sistemine geçmiş oldu.

Bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak için muhasebe düzenlemesinde önemli rol oynayan KOBİ/TFRS’lerin avantajlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Strouhal vd, 2010: 426):

Küreselleşmiş güçlü bir finansal raporlamanın sağlayacağı önemli faydalar şu şekilde özetlenebilir (www.ifac.org):

- Yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlama yapısı sağlamakta,
- Genel olarak KOBİ’lerin hesaplarının güvenilirliğini güçlendirmekte,
- Uluslararası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmayı özendirmekte,
- Uluslararası şirket satın alma / birleşme veya yeni işbirliklerinde avantaj sağlaması,
- Düşük maliyetli sermaye elde edilmesi,
- Etkinliği yüksek kaynak dağılımı sağlamakta,
- Yüksek oranlı bir ekonomik büyüme oluşturmakta,
- UFRS ile “Kurumsal Yönetim” adına önemli bir adım atılmış olmaktadır.

- Uluslararası kabul görmüş standartlarda finansal raporlama yapan KOBİ'ler, borçlanma maliyetlerinin düşürülmesi, uluslararası şirket satın alma/birleşme veya yeni işbirliklerinde avantaj sağlayacak. KOBİ TFRS ile geleceğin büyük firması olarak KOBİ'ler, ileride sermaye piyasalarına açılmalarını kolaylaştıracak ciddi bir ön hazırlık gerçekleştirmiş olacak.

KOBİ'ler için UFRS halka açık olmayan özel şirketlere ilişkin mali tablo hazırlamada dünya çapında bir devrim potansiyelini taşımaktadır, etkisi son derece büyük olabilir (Gary İlliano,2010).

KOBİ'LER için UFRS uygulamasının sağlayacağı muhtemel avantajlar Grant Thornton (2009) tarafından şu şekilde belirtilmiştir:

- Finansman sermayesine daha iyi ulaşım
- Raporlamada geliştirilmiş kalite ve karşılaştırabilirlik
- Sınır ötesi ticareti kolaylaştırır
- KOBİ'lerin mali tablo kullanıcıların gerekliliklerine odaklıdır
- Denetim ve verimlilik
- Uygulamada istikrar. Standard ilk iki yıl sonunda kapsamlı bir şekilde bir gözden geçirilecek ve bunun akabinde her üç yılda bir güncellemeye tabi tutulacaktır
- Full set UFRS'nin uygulandığı yerde işin ağırlığını hafifletir.
- Amaç gelecekte halka açılmayı hedefleyen şirketler için kapsamlı UFRS'ye geçişin ilk adımını oluşturmaktır.

KOBİ'ler için UFRS özellikle Türkiye'de muhasebe alanında atılmış önemli bir adımdır. Standartlar sayesinde muhasebe mesleğine verilen önemin de artacağı düşünülmektedir.

1.5.2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN ZORLUKLARI

KOBİ'lerin sadece küçük bir yüzdesi “gerçek ve dürüst” bilgi ile ilgileniyor. İşletmeler sadece vergi matrahının hesaplanması için gerekli olan verileri sağlamada muhasebe kullanıyor, yönetim amaçlı muhasebe bilgileri nadiren KOBİ'ler tarafından

kullanılmaktadır (Pasekova vd, 2010: 1693). Bu durum da KOBİ'ler için UFRS gereksinimini azaltmaktadır.

Wong Raporu'na göre muhasebe standartlarının dünyada yaygın bir şekilde uygulanmasına ilişkin potansiyel problemler de şunlardır (Özkan ve Acar , 2010: 52-53):

- Standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendirilen ya da tersi yaklaşımları. Standartların ülkede uygulanmasına ilişkin yasal bir takım güçlükler.
- Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler.
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar.
- Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anlaşılabilirlik sorunları.
- Standartları ülkelerin kendi diline çevirmesi konusundaki zorluklar ve bu görev için ayrılacak kaynaklar konusundaki sorunlar.
- Ülkedeki öğrencilerin ve muhasebecilerin uluslararası standartlar konusunda eğitilmesi sorunları.

Bu tür sıkıntıları atlatmanın çözümü ise UFRS alanında uzman kişilerden iyi eğitim almak, seminerlere katılma eğiliminde olmaktan geçmektedir.

Pekdemir (2007) UFRS'nin bir rant kapısı olabileceğinden bahsetmiş ve oluşabilecek sıkıntıları bize şu şekilde özetlemiştir:

- Ülkemizde UMS,UFRS, TMS, TFRS gibi kısaltmalardan oluşan kavramlar ve uygulamalar ile ilgili bir furya veya kaos söz konusudur.
- Bu furya veya kaosu, kendi lehlerine çevirmek isteyen ve bunu rant kapısına dönüştürmek isteyen çeşitli kişi ve kuruluşlar söz konusudur.
- Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının tümünün UFRS – TFRS uzmanı olmasına da gerek yoktur; çünkü irili ufaklı tüm işletmelerin tümünün UFRS–TFRS kapsamına girmesi beklenmemektedir.

KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilmesiyle ilgili yapılan birçok araştırma neticesinde şu sonuçlar çıkartılmıştır (Karacan, 2009: 144):

- UFRS uygulamalarının tüm işletmelerde olduğu gibi KOBİ'lerde de yüksek maliyetler getireceği,
- KOBİ'lerde UFRS'lerini uygulama noktasında olanların yeterli bilgi ve tecrübe düzeyine sahip olmamaları,
- Pek çok KOBİ sahip ve yöneticisinin bu standartları uygulama hususunda isteksiz oluşu,
- KOBİ'lerin halen gerekli alt yapıya sahip olmamaları,
- KOBİ'lerin eğitilmiş insan kaynağı ve gerekli donanımdan yoksun olduğu, şeklinde sıralanabilecek olan sonuçlar ortaya konulmuştur.

Yapılan araştırmalarda özellikle muhasebe mesleği mensuplarının iş yüklerinin ciddi bir şekilde artacağı ve geçiş döneminde önyargılara bağlı aksaklıkların yaşanabileceği ortaya koyulmuştur (Ülkü, 2008:74).

UMSK, KOBİ'LER için UFRS'yi geliştirirken maliyet-fayda yaklaşımını benimsemiştir. Yeni muhasebe uygulamasına girmek her zaman bir miktar finansal ve maliyeti küçük olsa da kaynağı gerektirir ve bu durum, bazen şirketler için daha zordur. KOBİ'ler için UFRS'ye geçişi düşünen şirketlerin bu maliyetleri dikkate almaları gerekir. Geçişte karşılaşılabilecek zorluklar şöyle olabilir:

1.5.2.1. Yeni terimleri ve muhasebe teknikleri öğrenmek

İşletmeler ve müşavirlerin yeni terim ve teknikleri öğrenmeleri ve aynı zamanda bilgi sistemlerinde ve muhasebe programlarında gerekli değişiklik yapmaları gerekir. Yönetim raporlama sürecinin gözden geçirilmesi gerekebilir. İşletmeler bazı işlemleri ile ilgili olarak ek bilgi toplaması gerekebilir.

1.5.2.2. Yeni kavramlar

Yeni kavramlara alışmak her zaman zor olmuştur. İlk önce, o kavramın gerçek anlamının uzman kişiler aracılığıyla öğrenilmesi gerekmektedir.

UFRS'ye esas olmayan yerel GAAP'leri kullanan şirketlere KOBİ'ler için UFRS deki terimler ve kavramlar yabancı gelebilir. Örneğin gerçeğe uygun kavramı, değer muhasebesinin nakit akım tablosu veya bağlı ortaklıkların konsolidasyonu gibi bazı işlemleri için uygulanabilir.

1.5.2.3. Değerleme sorunları

KOBİ'LER için UFRS gerçeğe uygun değer kullanımını; elde edilecek faydanın, maliyeti aştığı durumlar ile sınırlandırmaya çalışmış ise de, gerçeğe uygun değer, yerel GAAP'a göre daha yaygın bir şekilde kullanılır. Örneğin, finansal aracın (hisse senedi vs) gerçeğe uygun değerine dayanılarak hisseye dayalı işlemlerin giderleştirme zorunluluğu birçok ülke için yeni bir kavram olacaktır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesi için bazı durumlarda değerlendirme uzmanına gerek duyulabilir.

1.5.3. KOBİ AÇISINDAN UFRS'NİN SWOT ANALİZİ

Tablo 1.1: KOBİ'ler için UFRS'nin swot analizi

GÜÇLÜ YÖNLERİ	ZAYIF YÖNLERİ
<p>UFRS yoluyla şeffaflığın artması,</p> <p>UFRS ile kurumsal yönetim adına önemli bir adım atılmış olması,</p> <p>Uluslararası ortak bir dilin olması,</p> <p>Karşılaştırılabilir finansal raporlama imkanı sağlanması,</p> <p>KOBİ'lerin güvenilirliğini artırması,</p> <p>Düşük maliyetle sermaye elde etme imkanının sağlanması,</p> <p>Sermaye piyasalarından daha kolay fon sağlanması,</p> <p>Ülkelerin finansal istikrarına önemli katkılar sağlanması</p>	<p>UFRS'yi uygulamaya yönelik yasal, kültürel uyumsuzluklar,</p> <p>KOBİ'lerimizin şeffaflığa sahip olmamaları,</p> <p>KOBİ'lerde kurumsal yönetim kültürünün eksik olması,</p> <p>KOBİ'lerimizin süreç hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması,</p> <p>KOBİ'lerin kalifiye personel ve eğitimin eksikliği,</p>

FIRSATLAR	TEHDİTLER
<p>UFRS'nin şeffaflığın sağlanması için işletmeler için iyi bir fırsat olması,</p> <p>Kurumsal yönetim kültürünün yaygınlaşması,</p> <p>Daha ucuz kredi kaynaklarına ulaşım imkanı sağlaması,</p> <p>Uluslar arası piyasalarla ve işletmelerle entegrasyonun sağlanabilmesi,</p> <p>Uluslar arası boyuttaki işletmelerle iş yapabilme imkanına kavuşması,</p>	<p>Yeterli farkındalığı oluşmamış olması ve uygulayıcıların isteksiz oluşu,</p> <p>KOBİ'lerin süreç hakkında yetersiz bilgiye ve tecrübeye sahip olmaları,</p> <p>KOBİ'lerin kurumsal yapılarının uygun olmaması ve gerekli altyapılarının olmaması,</p> <p>Uygulamanın yüksek maliyetler getirmesi,</p> <p>KOBİ'lerde şeffaflık sorununun olması,</p> <p>KOBİ'lerde eğitilmiş insan kaynağı ve gerekli donanımdan yoksun olunması,</p>

Kaynak: (Kırlioğlu ve Şenol ;2011).

1.6. KOBİ'LER İÇİN UFRS İLE TAM SET KARŞILAŞTIRMASI

KOBİ'ler için UFRS full set UFRS'nin kavram ve ilkelerine dayalı olarak geliştirilmiştir. Fayda-maliyet açısından ve KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılamak için değişiklikler yapılmıştır. KOBİ'ler için UFRS basitliği ve finansal tablo hazırlama masraflarını indirmeyi amaçlar.

Tam sette ayrı standart kodu ile yayımlanan standartlar KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodu olarak yayımlanmıştır. Her bölüm bir veya duruma göre birkaç standardı kapsamıştır. KOBİ standardı 35 bölümden oluşmuştur. Bölüm konularının karşılaştırmalı tablosu ek 2'de verilmiştir.

Şimdi de iki standardın birbirinden farklı olan konulara göz atalım:

1.6.1. Tam Set UFRS'de Yer Almayıp KOBİ'ler için UFRS'de Yer Alan Konular

- Birleştirilmiş finansal tablolar,

- Hisselerin ya da diğer öz kaynak araçlarının ilk ihracı,
- Opsiyonların, hakların ve hisse alma hakkı veren finansal araçların satışı,
- Hisselerin aktifleştirilmesi veya bedelsiz hisse senedi verilmesi ve hisse senedi bölünmeleri

1.6.2. KOBİ'ler için UFRS Kapsamına Alınmayan IAS/IFRS'ler

- IFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- IAS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- IAS 33 Hisse Başına Kazanç
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

Tam set UFRS ile KOBİ'ler için UFRS arasındaki farklılıklar ek 3'te verilmiştir.

1.7. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLİŞKİN KURUMLAR

Uluslararası standartları oluşturabilmek için, muhasebede birlik sağlayabilmek için çalışan bazı kuruluşlar vardır. Bu kurumların başlıcaları şu şekildedir: IASC, IASB, IFAC, FASB

1.7.1. IASC (International Accounting Standart Committee)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), bağımsız bir özel sektör kuruluşudur ve Knes (1996) IASC'ın dünya çapındaki işletmeler ve diğer kuruluşlar tarafından kullanılan finansal raporlamada muhasebe ilke birliği elde etmek için çalışan bir kuruluş olduğunu belirtmiştir.

IASC'nin standart oluşturma süreci, 1973 yılında kurulmasını izleyerek, 1998 yılının sonuna değin üç ayrı evrede analiz edilmektedir. IASC'nin ilk standartlarını oluşturarak benimsetmeye çalıştığı birinci evrede, benzer muhasebe işlemleri için, hem kıyaslamaya temel alınacak uygulamaya hem de kabul edilebilir alternatif uygulamalara izin vermiştir. Bir geliştirme projesi olarak, ikinci evreyi karakterize eden, 1990 yılı

haziran ayında, IASC'nin, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği başlıklı "Tasarı Çalışması 32"nin gerekleriyle paralel olarak, 'geliştirme projesi' kapsamındaki standartlar üzerinde yeniden çalışmaya başlamasıdır. IASC'nin üçüncü evresini karakterize eden "Esas Standartlar Programı"nın çalışma programı ise, IOSCO (*International Organisation of Securities Commissions*)'nun Teknik Komitesi ve IASC'nin yönetim kurulu tarafından ortak bir basın açıklamasıyla ilân edilen çalışma planıyla gündeme gelmiştir. IASC'nin tarihinde önemli bir dönüm noktası oluşturan 1995 yılında, IASC ve IOSCO arasında yapılan resmî bir anlaşma doğrultusunda, "esas standartların" geliştirilmesi ve IOSCO'nun vereceği destek karşılığındaki taleplerinin belirlenmesi hedeflenmiştir (Uysal, 2006: 94-95).

1.7.1.1. IASC'nin Çalışma Yöntemleri

Bir muhasebe standardının oluşturulabilmesi için, finansal tabloların hazırlayıcılarının, denetçilerin ve kullanıcıların görüşlerinin alınması gerekmektedir. Bu esas çerçevesinde, bir standardın oluşması, yaklaşık 3 yıl alan aşağıdaki aşamalardan geçer:

- IASC kurulu, uluslar arası muhasebe standardına ihtiyaç duyduğu bir konuyu seçer.
- Bu konu bir standart hazırlama komitesine aktarılır.
- IASC'nin bütün üyelerine durum iletilir, bu konudaki görüşlerinin ve göz önüne alınmasını istedikleri hususların bildirilmesi istenir.
- Standart hazırlama komitesi gerekli çalışmayı yapar ve IASC kuruluna hazırladığı görüşü sunar.
- Standart hazırlama komitesi, IASC kurulunun görüşlerini alır ve önerilen standardın ham taslağını hazırlar.
- IASC kurulu bu ham taslağı gözden geçirmesinden sonra bu taslak görüşleri alınmak üzere bütün üye kuruluşlara gönderilir.
- Görüşler alındıktan sonra, standart hazırlama komitesi, yeniden gözden geçirilmiş bir taslak hazırlar. Bu taslak, kurulun en az üçte ikisinin onayı ile **ön taslak** haline dönüşür. Bu ön taslak yine bütün üye kuruluşlara gönderilir, uygun süre tanınır (genellikle 6 ay) bu süre içinde görüş bildirmeleri istenir.

- Standart hazırlama komitesi, gelen görüşleri göz önüne alır, yeniden gözden geçirilmiş bir taslak hazırlar, onay için kurula gönderir.
- Taslak, kurulun en az dörtte üç çoğunluğu ile onaylanırsa, uluslar arası muhasebe standardı haline gelir.
- Standart İngilizce olarak yayımlanır, bütün üye kuruluşlara gönderilir.
- Üye kuruluşlar, bu standardı kendi ulusal dillerine çevirirler ve yayımlayarak kendi üyelerine iletirler.

Uluslararası Muhasebe Standartları, IASC-International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından yayınlanmaktadır. IASC, 1973 yılında ülkelerin muhasebe meslek örgütleri tarafından kurulmuş ve ilk toplantısı 29 Haziran 1973 tarihinde Londra'da gerçekleştirmiştir. IASC'nin Haziran 1973'te kurulmasında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'deki muhasebe meslek örgütleri rol almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1973 yılından 2001 yılına kadar bu statüde hizmet vermiş ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. Bu komite, 2001 yılı başından itibaren IASB-International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) adını almıştır (Karabayır ve Ergutay, 2010: 195).

1.7.1.2. IASC Vakfının Organları

24 Mayıs 2000'de IASC vakıf niteliğine dönüştürüldü. O günden bu yana IASC Foundation (IASC Vakfı) olarak anılmaktadır. IASC Vakfının 3 ana organı vardır. Bunlar ;

IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu). IASC Vakfının uluslararası muhasebe standartlarını oluşturan organı olarak görev yapmaktadır.

IFRIC (Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi). Uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla çalışmalarını yürütmektedir.

SAC (Standart Danışma Konseyi). 30 veya daha fazla üyelidir. Bu organın diğer organlardan farkı; üyeliğin, coğrafi çeşitliliğin temsili ve profesyonellik esasına göre dağıtılması esastır (Karabınar, 2006: 143).

1.7.2. IASB (International Accounting Standards Board)

IASC 1973 yılında kurulmuş olup, IASC'nin üyeleri tarafından Mayıs 2000'de onaylanan IASC'nin IASB'ye dönüşümü 1 Nisan 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir. IASB vakfi bünyesinde mütevelli heyeti, yönetim kurulu, Standart Danışma Komitesi (SAC), IFRIC ve teknik işler yöneticisi ile ticari işler yöneticisi bulunmaktadır (Ulusan,2005:13).

Şu anda IASB çalışmalarını takip çoğu kişi, onun vazgeçilmez selefi IASC hakkında çok az şey biliyor olabilir. Ama IASC öncü olmasaydı, bugün IASB olmazdı.

Tablo 1.2. IASB zaman çizelgesi

1973	Haziran ayında IASC kuruldu.
1973-2000	Bu yıllar arasında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları olarak bilinen bir standartlar dizisi yayımladı.
1977	Tartışmalı muhasebe konuları için Daimi Yorumlama Komitesi kuruldu.
2000	Uluslararası Muhasebe Standartları dünyada borsalarında kabul edildi.
2001	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 1 Nisan 2001 tarihinde yürürlüğe girdi.
2003	İlk UFRS Haziran ayında yayımlandı.

Kaynak: Cellucci,R (2012) "The International Accounting Standards Board"

IASB kurulunun üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Ek olarak, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları)

ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır (Başpınar,2005:42).

1.7.2.1. IASB'ın Görevleri

Uluslararası alanda bir muhasebe standardı için çalışan IASB bu yolda kendine bazı görevler biçmiştir. Bunlardan başlıcaları şu şekildedir:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak. IASB'ın, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2 tanesi yarı zamanlı 12 tanesi de tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır.

IASB'ye göre hem yerli hem de sınır ötesi yatırım ve finansman kararlarının desteklenmesi için; tek, üniform, yüksek kaliteli, global olarak uygulanan ve uygulanmaları zorunlu kılınan muhasebe ve raporlama standartları şarttır (Kaya, 2003).

1.7.2.2. IASB Üyelerinin Demografik Özellikleri

IASB üyeliği için temel nitelikler, mesleki yeterlilik ve pratik deneyim olacaktır. Temmuz 2012'den itibaren kurulun üye yapısı şu şekilde olmaktadır:

- Asya-Okyanusya Bölgesi'nden 4 üye
- Avrupa Bölgesi'nden 4 üye
- Kuzey Amerika Bölgesi'nden 4 üye
- Afrika'dan 1 üye
- Güney Amerika'dan 1 üye
- 2 üye ise kurulun dengesini sağlayacak herhangi bir bölgeden seçilecek.

9 Temmuz 2009 tarihinde IASB küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİ) tarafından kullanım için tasarlanmış Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) yayınladı. KOBİ'ler halka açık olmayan ve banka veya benzeri finans kurumları değil tüm varlıkları içerir. KOBİ'ler hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde tüm şirketlerin yüzde 95'i aşan bir temsil tahmin edilmektedir. Standart KOBİ'lerin dünya çapında geniş istişare ile beş yıllık bir geliştirme sürecinin sonucudur (Erdem,2012).

1.7.3. IFAC (International Federation of Accountants)

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC'tır. Günümüz itibariyle 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır (Başpınar,2004:42).

IFAC'ın yönetim kurulları, personel ve gönüllüleri, dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık değerlerine bağlıdırlar. IFAC ayrıca, Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından çıkarılan Profesyonel *Muhasebeciler için Etik Kurallar* aracılığıyla, profesyonel muhasebecilerin bu değerlere bağlılığını güçlendirmeyi amaçlamaktadır.(Öztürk,2010).

Kellas (2005) IFAC'ın misyonunun kamu çıkarına hizmet etmek, yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki yolu ile dünya genelinde muhasebecilik

mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı yapmak olduğunu belirtmiştir.

IFAC kendi üyeleri ve bölgesel oluşturulan muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliğine girerek, teknik, ahlak ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür (Pekdemir,2002).

IFAC, kamu çıkarını korumanın temel yolunun, yatırımcı ve diğer paydaşların dayandığı bilginin kredibilitelerini garanti etmenin bir aracı olarak, uluslararası olarak tanınmış standartların geliştirilmesi, desteklenmesi ve ilerletilmesi olduğunu çok zaman önce fark etti. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB), Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB), şeffaf, etkili ve verimli bir biçimde kamu çıkarına yüksek kaliteli standartların geliştirilmesini destekleyen ciddi bir işleyiş süreci takip etmektedirler. Bu bağımsız standart yapıcı kurulların hepsi, kamu çıkarı perspektifi sunan İstişare Danışma Grupları'na sahiptirler ve kamu üyeleri içerirler. Bu kurullar aşağıdaki bildirimleri çıkarmışlardır (Öztürk,2010):

- Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar
- Uluslararası Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları
- Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
- Uluslararası Eğitim Standartları
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Temel amacı uluslararası muhasebe standartlarını oluşturulması olan IASC ile temel amacı meslekî çıkarların temsil edilmesi olan IFAC, uluslararası standartlarının kullanımı yoluyla, dünya düzeyinde muhasebe uygulamalarının niteliğini artırma hedefi çevresinde buluşmuştur (Uysal,2006). 1981 yılında IASC çatısı altında birleşmişlerdir.

1.7.4. FASB (Financial Accounting Standart Board)

Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla ilgili diğer bir kurum ise Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB)'dir. ABD içerisinde Muhasebe Standartlarını belirleyen özel kurum olan FASB 1973

yılından faaliyet göstermektedir. Önce ABD ve bir çok diğer ülkelerde de geçerli olan Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP), FASB tarafından yayımlanan “Statements of Financial Accounting Standards” başlıklı muhasebe standartlarıyla değiştirilmiştir (Nuriyev, 2009).

FASB’ın misyonu, kredi verenler, denetçiler ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının oluşturduğu kamuya rehberlik etmek ve eğitim vermek için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını geliştirmek ve oluşturmaktır. FASB finansal raporlama standartları geliştirdiği kadar muhasebe kavramları da geliştirir (Ersoy ve Çakır, 2008: 17).

FASB 7 üyeden oluşmakta ve üyeler tam zamanlı çalışmaktadır. Üyelerin muhasebe kökenli olup olmaması önemli olmayıp yıllık bütçesi 11 milyon ABD Dolarıdır. Atanma bağımsız bir organ olan Finansal Muhasebe Vakfı FAF (Financial Accounting Foundation) tarafından yapılmakta olup üyeler 5 yıl için seçilmektedir. Üyelerin ikinci kez seçilmelerinin mümkün olduğu sistemde, FAF, FSAB ile iş dünyası iletişiminin sağlanması için bir danışma konseyi de atamaktadır. FASB toplantıları halka açık olarak yapılmaktadır. ABD’de muhasebe standartları oluşturulurken izlenen yöntem ve aşamalar aşağıdaki gibidir (Bostancı, 2002):

- Düzenleme yapılacak konuların FASB gündemine alınması
- Standart oluşturma süreci. Bu sürecin aşamaları da aşağıdaki gibidir:
 - Ön çalışma grubunun oluşturulması,
 - Çalışma grubunun oluşturulması,
 - Tartışma metninin hazırlanması,
 - Basın toplantısı ile kamuya duyurma,
 - Sözlü ve yazılı önerilerin değerlendirilmesi,
 - FASB toplantıları,
 - Son taslağın hazırlanması,
 - Nihai metnin hazırlanması.

1970'lerin sonlarında, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) muhasebe mesleğinin ilk kavramsal çerçevesi üzerinde çalışmaya başladı (Galliste vd, 2012: 36).

1.7.5. FASB ve IASB Ortak Değerleri

Standart belirleme faaliyetlerinin yürütülmesine kılavuzluk eden aşağıdaki ortak değerleri paylaşıyoruz.

- Uygunluk: Hizmet verdiğimiz sermaye piyasalarının belirlenmiş ihtiyaçlarını karşılayan standartlar üreteceğiz.
- Liderlik: Sadece başkalarının yolunda gitmek ya da statükoyu kodlamak yerine standartların geliştirilmesi ve ilerletilmesine liderlik edeceğiz.
- Nesnellik: Standartlarımız sonucunda elde edilen bilgilerin tarafsız olması için açık ve düzenli bir süreç izleyerek kamu yararına faaliyet göstereceğiz.
- Yanıt Verme Yeteneği: Sermaye piyasasındaki gelişmelere ve taleplere zamanında yanıt vermek için çaba harcayacağız.
- Karşılıklı Anlayış: Dünya çevresindeki kültür, kanun ve sermaye piyasalarındaki farklılıklar ve finansal raporlama konularına ilişkin görüşleri nasıl etkiledikleri konusundaki farklılıklarla ilgili karşılıklı anlayış sağlamaya çalışacağız.
- Şeffaflık ve Kanuni Prosedür: Prosedürün tüm aşamalarında bakış açılarının iletilmesi ve fikirlerin ifade edilmesini sağlamak için standart belirleme sürecini görünür kılan sağlam kanuni süreç prosedürlerimizi izleyen standartlar belirleyeceğiz.

FASB'ın misyonu ihraç edenler, denetçiler ve finansal bilgilerin kullanıcıları da dahil olmak üzere halkın rehberlik ve eğitim için finansal muhasebe ve raporlama standartları oluşturmak ve geliştirmektir. FASB misyonunu gerçekleştirmek için standartları güncel tutar, uluslararası yakınsamayı teşvik eder ve ortak bir anlayış gerçekleştirir (Cellucci,2012:19).

2001-2001 yılları arasında IASB ile FASB arasında bir yakınlaşma süreci başladı. Robert Herz Haziran 2002'de FASB başkanı olmak için IASB'den istifa ettiğinde bu vesileyle bu ilişkiyi birleştirme vakti gelmişti.Ekim 2002'de yapılan ortak toplantıyla iki kurul arasında “Norwalk antlaşması” ile bilinen ilk resmi antlaşma yayımlandı (Zeff,2012:826).

FASB'ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile "Due process = doğrudan katılımcı süreç" sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır (Başpınar,2005:43).

İKİNCİ BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Aynı zamanda nitelikli bir kaynak olması umuduyla tezin ikinci bölümünde standardı meydana getiren 35 bölümle ilgili bilgiler verilmiştir.

2.1. FİNANSAL TABLOLARIN AMACI

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği işletme yönetimi ortaklara ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına işletmesiyle ilgili doğru ve güvenilir bilgi iletmekten sorumludur. Bunun için de finansal işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilip finansal tablolar şeklinde raporlanması gerekir (Çömlekçi, 2009).

İşletmeyle olan iş ve çıkar ilişkilerine göre kararlar alacak olan bilgi kullanıcıları ilgili oldukları işletme hakkında finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bilgi kullanıcılarının her birine bekledikleri bilgileri ayrı ayrı raporlamanın anlam ve olanağı yoktur Bu nedenle bütün kullanıcıların ihtiyacı olan bilgiler ortak amaçlı olarak hazırlanan finansal tablolara kendilerine iletilir. Bu yönüyle de bu tabloların üç amacı vardır. Bu amaçlar şunlardır:

- İlgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
- Gelecekteki nakit akımlarının değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak

Ayrıca KOBİ'ler için TFRS'de belirtildiği üzere finansal tabloların amacı; finansal bilgi talep edebilme imkanına sahip olmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında faydalı bilgi sağlamaktır.

2.2. FİNANSAL TABLOLARIN KULLANICILARINA SUNDUĞU BİLGİLER

İşletme açısından finansal tabloların kullanıcılarına sunduğu bilgiler şunlardır:

- Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler,
- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek için gerekli bilgiler.
- İşletmenin hedeflerine ulaşmada ve kaynaklarının etkin kullanılmasında yöneticilerin başarısını ölçmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin parasal olanaklarındaki artış (azalış) ve yeterli kar dağıtımı yapıp yapılmadığına ilişkin bilgiler,
- Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesini sağlamak üzere gerekli bilgiler,
- Makro ekonomik kararlara yardımcı olarak istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine olanak verecek bilgiler,
- Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara sunulacak bilgiler,
- İşletme yönetiminin ileriye dönük kararlar almasına olanak verecek bilgiler

Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin idarecilik performanslarını, yani kendilerine emanet edilen kaynakların kullanımını ile ilgili hesap verebilirlik düzeylerini gösterir.

İşletmenin finansal durumu hakkındaki bilgiler finansal durum tablosu olan bilançolarda, faaliyet sonuçları hakkındaki bilgiler kapsamlı gelir tablosunda, finansal durumdaki değişiklikler ise genellikle nakit akış tablosunda raporlanır.(Özerhan ve Yanık, 2008). Bu çalışmalar için nakit akımlarının hesaplanması, oran analizlerinin yapılması,büyüme ve büyüme oranlarının planlanması ve finansman ihtiyacının belirlenmesi gerekir. (Ercan ve Ban,2008).

2.3. FİNANSAL TABLOLARIN NİTELİKLERİ

Veronica ve Lovel (2010)'a göre, KOBİ UFRS finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine önderlik eder. KOBİ'ler için muhasebe standartlarının geliştirilmesinin temel amacı KOBİ düzeyinde anlaşılır, kolay ve yüksek kaliteli bilgi çerçevesi sağlamaktır.

Finansal tabloların kullanıcılara yararlı olabilmesi için bir takım niteliksel özellikler taşıması gerekmektedir. Bunlar:

- Anlaşılabilirlik
- İhtiyaca uygunluk
- Güvenilirlik
- Karşılaştırılabilirlik

Tablo 2.1. Muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgilerin kalite özellikleri

Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB) 'na göre	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'a göre	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'ya göre
<p>Finansal bilginin seçimi</p> <ul style="list-style-type: none"> - Uygunluk - Güvenilirlik - Önemlilik <p>Finansal bilginin sunumu</p> <ul style="list-style-type: none"> - Karşılaştırılabilirlik - Anlaşılabilirlik <p>Uygun ve güvenilir finansal bilgide sınırlamalar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zamanlılık -Maliyetlere karşı faydaları 	<p>Bilginin en önemli özelliği</p> <ul style="list-style-type: none"> - Karar vermeye yardımcı olma - Anlaşılabilirlik - Uygunluk - Güvenilirlik <p>Uygunluğun bileşenleri</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kestirim değeri - Geri dönüş değeri - Zamanlılık <p>Güvenilirliğin bileşenleri</p> <ul style="list-style-type: none"> - Doğrulanabilirlik - Temsilde sadakat - Tarafsızlık <p>İkincil ve etkileşimli kaliteler</p> <ul style="list-style-type: none"> - Karşılaştırılabilirlik - Tutarlılık <p>Doğrulama için asgari değer</p> <ul style="list-style-type: none"> - Önemlilik 	<ul style="list-style-type: none"> - Anlaşılabilirlik -İhtiyaca uygunluk (ilgililik) - Güvenilirlik - Karşılaştırılabilirlik <p>İhtiyaca uygunluğun bileşenleri</p> <ul style="list-style-type: none"> - Önemlilik <p>Güvenilirliğin bileşenleri</p> <ul style="list-style-type: none"> - Doğru bir şekilde gösterim - Özün önceliği - Tarafsızlık - İhtiyatlılık - Tamlık <p>İhtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zamanlılık -Maliyet-fayda dengesi

Kaynak: (Demir;2010:144).

2.3.1. Anlaşılabilirlik

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar.

Anlaşılabilirlik finansal tablolarda yer alan bilgilerin işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olan, muhasebeden anlayan ve bilgileri de makul bir seviyede dikkatle inceleyen kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olması anlamına gelmektedir.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin anlaşılabilir olma özelliği, finansal tablo kullanıcılarının bu bilgileri kolaylıkla anlamalarını sağlayacak bir mali bilgi sunuş şeklini gerekli kılar (Akdoğan ve Tenker, 2007: 43).

Tam set UFRS'nin anlaşılabilir olmadığı ileri sürülmüş ve KOBİ'ler için UFRS hazırlanmış olsa da tek başına KOBİ UFRS'yi bilmek anlamaya yetmeyebilir. Örneğin; UMS/TMS 39'u anlamadan, KOBİ'ler için UFRS/IFRS'deki "Temel Finansal Araçlar" ve "Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar" bölümlerini; UMS/TMS 29'u anlamadan KOBİ'ler için UFRS/IFRS'deki "Yüksek Enflasyon" bölümünü anlamak oldukça zordur (Bahadır ve Demir, 2011: 23).

2.3.2. İhtiyaca Uygunluk

Bilginin kullanıcılarına faydalı olabilmesi için karar esnasındaki ihtiyaçlara uygun olması gerekir.

İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi bilgi, verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilir.

Scott (2009)'a göre, finansal bilgilerin ihtiyaca uygun olabilmesi için, önemli unsurlardan biri, işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgi içermeleridir. Finansal tabloların işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgi verebilmeleri tahminler yapılmasını gerektirir.

Finansal bilgi; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir.

İhtiyaca uygunluk ile önemlilik kavramı birbirleriyle ilişkilidir. Bilginin uygunluğu onun özelliğinden ve önemliliğinden etkilenir. Eğer bir bilginin verilmesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararları verecek olan kullanıcıları etkileyebilecekse, o bilgi önemli bir bilgidir.

Bir finansal tablo kalemi önemli değilse, ihtiyaca da uygun değildir. Önemlilik kavramı uygulanırken; finansal bilginin hem tutarı hem de niteliği dikkate alınır. Tutarı çok düşük olan bir finansal bilgi nitelik itibarıyla kullanıcılar için önemli ise finansal tablolarda sunulmalıdır (Kam, 1990: 517).

2.3.3. Güvenilirlik

Bilgi eğer önemli düzeyde hata veya önyargı içermiyorsa ve bir olayı doğru biçimde açıkladığı varsayılıyorsa güvenilir olarak kabul edilir. Bilginin ihtiyaca uygun olması, güvenilir olduğu anlamına gelmez (KOBİ'ler için UFRS/IFRS, paragraf 2.7). Bilgi uygun olabilir fakat içerik olarak güvenilir olmayabilir ya da anlaşıldığı şekliyle yanıltıcı olabilir. Örneğin, işletme aleyhine açılan bir zarar tazmini davasında davanın dayanağının geçerliliği ve tazminat talebi rakamı konusunda anlaşmazlık varsa, işletmenin bilançosunda tazminat talebinin tamamına karşılık ayırması uygun değildir, durumun ve rakamların finansal tablolara ilişkin notlarda açıklanması daha doğrudur (Demir, 2011: 145).

Aşağıdaki ilkeler takip edilerek finansal tabloların güvenilirliği artırılır:

2.3.3.1. Özün Önceliği

Yasal formlar farklı olsa bile ekonomik güvenilirlik için işlemler muhasebeleştirilmelidir. Örneğin; Finansal kiralama sözleşmelerinde, kiralama konusu varlığın mülkiyeti yasal olarak kiraya verende kalmasına rağmen, özün önceliği kavramı gereğince kiracı her türlü risk ve yararı devraldığı için söz konusu varlık kiracının finansal tablolarında gösterilir (Bahadır ve Demir, 2011: 25).

2.3.3.2. Tarafsızlık

Bilgiler objektif ve önyargıdan uzak olmalıdır.

2.3.3.3. İhtiyatlılık

Bir işletmenin başarısının abartılı olup olmadığından emin olmak için makul bir çaba sarf edilmeli. İhtiyatlılık kapsamında işlem ve olaylara ilişkin belirsizlikler finansal tablolara yansıtılır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 2.9).

2.3.3.4. Bütünlük

Eğer finansal bilgi güvenilir olacaksa tamamlanmış olmak zorundadır. Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması için önemlilik ve maliyet sınırları içinde bütünü kavraması yani tam olması gerekir (Demir, 2011: 146).

2.3.4. Karşılaştırılabilirlik

Finansal bilgi kullanıcılarının kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir.

Finansal bilgiyi kullananların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumunda ve faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri takip edebilmeleri için, işletme finansal tablolarının karşılaştırma imkânları bulunmalıdır. Bunun yanı sıra, kullanıcıların, farklı işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını birbirleriyle kıyaslayabilmesi için bunlara ait finansal tabloları karşılaştırma olanağına sahip olması gerekir. Ayrıca, kullanıcılar, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmelidir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 2.11).

2.4. FİNANSAL DURUM TABLOSU

Bir işletmenin finansal durumu, işletmeye ait finansal durum tablosunda yer alan varlık, borç ve özkaynakların belirli bir tarih itibarıyla birbirleriyle olan ilişkilerini gösterir. Sözü edilen unsurlar aşağıda tanımlanmıştır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 2.15):

Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.

Bir varlığın muhasebeleştirilebilmesi için (Özerhan, 2012: 11);

- Gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama olasılığının bulunması ve
- Maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilir olması gerekir.

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

Bir borcun muhasebeleştirilebilmesi için (Özerhan, 2012: 12);

- Ekonomik yarar sağlayabilecek kaynakların işletmeden çıkacağı tahmin edilmesi ve
- Güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi gerekir.
- İlk muhasebeleştirmede genellikle tarihi maliyet esasına göre ölçülür.
- İzleyen dönemlerde ise, finansal borç ve finansal borçlar dışındaki borçlar için farklı

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

Finansal durum tablosunda yer alması gereken kalemler aşağıdaki gibidir (Demir ve Bahadır, 2011: 49):

- Nakit ve nakit benzerleri,
- Ticari nitelikleri alacaklar ve diğer alacaklar,
- Finansal varlıklar,
- Stoklar,
- Maddi duran varlıklar,
- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarar yansıtılan yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Birikmiş amortismanlar ve değer düşüklükleri çıkartılmış maliyet ile raporlanan canlı varlıklar,
- İştiraklerdeki yatırımlar,
- Ticari nitelikteki borçlar ve diğer borçlar,
- Finansal borçlar,
- Dönem vergisiyle ilgili varlıklar ve borçlar,
- Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları (bu kalemler her zaman uzun vadeli borçlar ve duran varlıklar olarak sınıflandırılmalıdır),
- Karşılıklar,
- Kontrol gücü olmayan paylar (ana ortaklığın sahiplerine ait özkaynaktan ayrı biçimde özkaynaklar içerisinde sunulmalıdır),
- Ana ortaklığın sahiplerine ait özkaynak

Ayrıca, aşağıdaki kalemlerin alt sınıflandırılmalarının da finansal durum tablosunda ya da dipnotlarda açıklanması gerekir (Demir ve Bahadır,2011:50):

- İşletmenin faaliyetlerine ve özelliğine uygun biçimde sınıflandırılmış maddi duran varlıklar,
- İlişkili taraflardan alacaklar, diğer taraflardan alacaklar ve tahakkuk etmiş ancak henüz faturalandırılmamış gelirlerden kaynaklanan alacakları ayrı ayrı göstererek sunulan ticari ve diğer alacaklar,
- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satış amaçlı elde tutulan, bu tür bir satış için üretim sürecinde olan, üretim sürecinde veya hizmetlerin yerine

getirilmesinde kullanılacak olan madde ve malzeme şeklinde sınıflandırılmış stoklar,

- Tedarikçilere borçlar, ilişkili taraflara borçlar, gelecek dönemlere ait gelirler ve tahakkukları ayrı ayrı göstererek sunulan ticari ve diğer borçlar,
- Çalışanlara sağlanan faydalar için ayrılan karşılıklar ve diğer karşılıklar,
- Ödenmiş sermaye, hisse senedi ihraç primi, dağıtılmamış karlar ve diğer kapsamlı kar olarak muhasebeleştirilen ve özkaynakta sunulan gelir ve gider kalemleri gibi özkaynak sınıfları.

Bir varlığın dönen varlık olarak hesaplanabilmesi için (Poroy vd, 2011):

- İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde tüketilmesi veya satılmasının beklenmesi
- Alım-satım amaçlı elde tutulması
- Gelecek 12 ayda paraya çevrilmesinin beklenmesi
- 12 aylık sürede kullanılması kısıtlanmış olanlar hariç, nakit ve nakit benzeri varlık
- Ticari alacak uzun vadeli de olsa dönen varlıktır.

Örnek: A işletmesi 1 Ocak 2011 tarihinde, 1.500.000 TL ödeyerek yıllık %5 oranında faiz getirisine sahip tahvili ihraç tarihinde satın almıştır. Faizler her yıl 1 Ocak tarihinde ödenmektedir. Anapara ödemeleri ise 31 Aralık 2012 tarihinde başlamak üzere her yıl 500.000 TL olarak eşit taksitlerle ödenecektir.

A işletmesi 31 Aralık 2011 tarihli finansal durum tablosunda, 75.000 TL'lik (1.500.000*%5) tahakkuk eden faiz gelirini ve 2012 yılına ilişkin 500.000 TL'lik anapara alacağını dönen varlık olarak sınıflandırmalıdır.

Kısa vadeli borç olarak sınıflandırmak için (Poroy vd, 2011):

- İşletmenin normal faaliyet döngüsünde ödeneceğinin beklenmesi
- Alım-satım amaçlı elde tutulması
- 12 ay içinde ödeneceğinin beklenmesi

- İşletmenin ödemeyi raporlama tarihinden en az 12 ay sonrasına kadar koşulsuz olarak erteleme hakkının olmaması
- Ticari borç uzun vadeli de olsa kısa vadeli yabancı kaynaktır.

Örnek: İplik dokuyarak kumaş elde eden A işletmesinin raporlama tarihi itibariyle iplik satın aldığı tedarikçilerine 400.000 TL'lik borcu bulunmaktadır. Bu durumda normal faaliyet dönemi içinde kullanılacak işletme sermayesinin bir parçası olarak 40.000 TL'lik ticari borç kısa vadeli olarak finansal durum tablosunda gösterilir.

2.5. KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE GELİR TABLOSU

Gelir Tablosu, belirli bir hesap dönemi içerisinde işletmenin elde ettiği tüm gelirleriyle aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ile bunların sonucunda işletmenin elde ettiği karı veya uğradığı zararı gösterir (Nuriyev, 2009:5).

Gelir tablosu bilanço gibi statik değil dinamik bir özelliğe sahiptir. Gelir tablosunda bilançodaki gibi bir denklik söz konusu değildir. Tüm gelir unsurları işletmenin özkaynaklarını artırıcı bir etkiye sahipken, tüm maliyet ve gider unsurları ise özkaynakları azaltıcı bir etkiye sahiptir.(Özdemir,2007:9).

2.5.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkeleri şu şekildedir (Çakır, 2009: 61-62):

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler
- Gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Maddi veya maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları

doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

- Arızı ve olağan üstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

Kapsamlı gelir, ticari kara doğrudan özkaynaklar içerisinde muhasebeleştirilen gerçekleşmiş değer artışlarının veya azalışlarının dahil edilmesi ile elde edilen kar yada zararı ifade etmektedir. Kapsamlı gelir, net kar rakamı da dahil olmak üzere kapsamlı gelirin tüm bileşenlerini içerecek şekilde kullanılmaktadır. Kapsamlı gelir ile net kar arasındaki farklılığı yaratan kalemler ise diğer kapsamlı gelir kalemleri olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu diğer kapsamlı gelir kalemleri, sermaye artışı/azalışı ve kar payı dağıtımını dışında, öz kaynaklar içerisinde gerçekleşen tüm değişimleri içermektedir. Söz konusu değer değişimleri (Gürkan ve Köse, 2013: 6);

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,
- Muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar ve
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları başlıkları altında sınıflandırılmaktadır.

İşletmeler, tek bir kapsamlı gelir tablosu ya da iki ayrı tablo olarak sunum konusunda seçim hakkına sahiptirler. Tek tablolu gösterimde, kapsamlı gelir tablosu tüm gelir ve gider kalemleri ile beraber niteliklerine göre sınıflandırılmış diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini içerir. İki tablolu gösterimde ise, gelir tablosunda tüm gelir ve gider kalemleri sunulur, gelir tablosunu takiben kapsamlı gelir tablosu sunulur. Kapsamlı gelir tablosu kısmı, toplam dönem karı veya zararı ile başlar ve diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini gösterir (Yılmaz,2010:26).

2.5.3. Tek Tablo Yaklaşımı

Bu Standardın aksini gerektirdiği durumlar dışında, tek tablo yaklaşımında, kapsamlı gelir tablosu bir döneme ilişkin gelir ve gider kalemlerinin tamamını içerir. Bu Standart aşağıdaki durumlarda farklı bir uygulamayı gerektirmektedir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 5.4):

- Düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri, geçmiş dönemler için yapılan geriye dönük düzeltmeler olarak raporlanır.
- Aşağıdaki diğer kapsamlı gelir kalemleri, toplam kapsamlı kâr içerisinde kâr veya zararın dışında muhasebeleştirilir:
- Yurtdışı faaliyetlere ilişkin finansal tabloların çevrilmesi sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplardan bazıları
- Bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar
- Finansal riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden bazıları

Bazı kalemlerin, asgari olarak, kapsamlı gelir tablosunda yer alması gerekir. Bunlar; hasılat, finansman maliyetleri, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları, vergi gideridir.

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

2.5.4. İki Tablo Yaklaşımı

Gelir tablosu asgari bilgileri içerir. Tablonun son satırında kar veya zarar kalemleri yer alır. Kapsamlı gelir tablosunda da ilk satır kar veya zarar ile başlar ve daha sonra asgari bilgileri içerir.

KOBİ'ler için UFRS'de gelir ve gider kalemlerinin önemli olduğu durumlarda, bu kalemlerin niteliği ve tutarı ayrı olarak açıklanır. Açıklama, gelir tablosunda veya dipnotlarda yer alabilir. Bunlara örnek: gelir/gider kalemleri yeniden yapılandırma maliyetleri; stok ve maddi duran varlıkların kayıtlardan silinmesi; faaliyetlerin sona erdirilmesi; tasfiye ile ilgili ödemeler; karşılıklarla ilgili iptaller; maddi duran varlıkların ve yatırımların elden çıkarılmasından elde edilen kar veya zararlardır.

Olağandışı kalemlere izin verilmemiştir.

2.6. ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU İLE GELİR VE DAĞITILMAMIŞ 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 (Aydın, 2009: 60).

İşletmelerde özkaynağın (özsermayenin) iki önemli işlevi vardır. Özkaynak, bir yandan işletmenin faaliyetlerini yürütmesi için gerekli kaynakları sağlarken diğer yandan işletmeden alacaklı olanlara karşı da bir güvence oluşturarak işletmenin yabancı kaynaklardan yararlanmasına olanak sağlar. Özkaynak ayrıca işletmenin karşılaşmış

olduğu çeşitli risklerin doğurabileceği zararlara karşı, emniyet yastığı veya tampon görevi yaparak, işletmenin faaliyetlerini sürdürmesine olanak verir. Bu nedenle hesap dönemi içerisinde firmanın özkaynağında (özvarlığında) oluşan değişiklikleri gösteren mali tablo, analistler için büyük değer taşır (Çakır, 2009: 68).

KOBİ UFRS'sine göre aşağıdaki kalemlerin özkaynak değişim tablosunda yer alması gerekmektedir (Metel, 2011: 56);

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

Özkaynak değişim tablosunun sunulması esnasında birçok olayda az sayıda zorlukla karşılaşmıştır. Ancak bazı olaylarda önemli değerlendirmelerde bulunulması gerekmektedir:

- İşletmenin özkaynak değişim tablosunun anlaşılması açısından hangi ilave kalemlerin, başlıkların ve ara toplamaların ilgili olduğunun değerlendirilmesinde.
- İşletme tarafından ihraç edilen bazı finansal araçların sınıflandırılmasının borç ya da özkaynak olarak belirlenmesinde. İhraç edilen finansal aracın özkaynak olarak sınıflandırılması kaydıyla, söz konusu ihraç doğrudan özkaynak değişim tablosunda sunulacaktır.

Eğer finansal tabloları hazırlayan işletmenin dönem içinde özkaynaklarında gerçekleşen değişiklikler yalnızca o döneme ilişkin kar veya zarar rakamından

kaynaklanıyorsa, işletme özkaynak değişim tablosu yerine “Gelir ve Dağıtılmamış Karlar” tablosu hazırlayabilecektir.

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda, “Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu” uyarınca açıklanması istenen bilgilerle birlikte aşağıdaki bilgilere de yer verilir (KOBİ’ler için UFRS/TFRS, paragraf 6.5):

- Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi başındaki tutarı.
- Dönem içerisinde açıklanmış ve ödenmiş olan veya ödenebilir durumda bulunan temettüleri.
- Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olarak dağıtılmamış kârlarda yapılan düzeltmeler.
- Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile ilgili olarak dağıtılmamış kârlarda yapılan düzeltmeler.
- Dağıtılmamış kârların raporlama dönemi sonundaki tutarı.

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunun sunulması esnasında birçok olayda az sayıda zorlukla karşılaşılmıştır. Ancak bazı olaylarda önemli değerlendirmelerde bulunulması gerekmektedir.

Örneğin:

- İşletmenin gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunun anlaşılması açısından hangi ilave kalemlerin, başlıkların ve ara toplamaların ilgili olduğunun değerlendirilmesinde.
- Durdurulan faaliyetlerin belirlenmesi ve söz konusu faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kâr veya zararlarının sürdürülen faaliyetlerin gelir ve giderlerinden ayrılmasında.
- Giderlerin hangi türe göre sınıflandırılmasının (fonksiyona veya niteliğine göre) güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacağı hususunun değerlendirilmesinde.

- Kesinleşmiş giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflandırılmasında (örneğin, işletmenin birden fazla fonksiyonu ile ilgili olan giderlerinin dağıtımında).
- Kesinleşmiş giderlerin nitelik esasına göre sınıflandırılmasında (örneğin, niteliksel açıdan farklı olan kalemleri içeren kesinleşmiş giderlerin bileşenlerine ayrılmasında).

2.7. NAKİT AKIŞ TABLOSU

Nakit akış tablosu, firmalarda genellikle bir yıl içerisindeki nakit hareketlerini gösteren tablodur. Bir faaliyet dönemi içinde ortaya çıkan nakit akımlarını, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarını ve finanslama faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarını gösterir (Ercan ve Bal, 2008: 26).

Yılmaz (1999)'a göre işletmelerin bilançolarında yer alan varlıklardan en likit olanı nakdi varlıklardır. Nakit problemi olan veya nakit yönetiminde verimsiz uygulamaları olan işletmeler başarısızlık ve iflas riski ile karşı karşıya kalabilirler. Bu nedenle nakit yönetimi işletmelerin finansal yönetiminde hayati öneme sahip bir konudur. Günümüzün rekabetçi ekonomik ortamında işletmeler nakit varlıklarını çok iyi planlamalı ve kontrol etmelidir.

Hazırlanan finansal tablolar arasında nakit akış tablosu en önemlisi olabilir. Küçük bir işletme için sık sık nakit akış tablosu hazırlanabilir. Bu da aylık ya da üç aylık dönemler anlamına gelir. Yıllık nakit akış tablosu hazırlamak zorunludur.

Nakit akışlarını anlayabilmek için nakit, nakit benzerleri ve gayri nakdi kalemler arasındaki farkı anlamak önemlidir. Nakit benzerleri kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amaçlı veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir yatırımın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için:

- Değeri belirlenebilen bir nakde dönüştürülebilir ve
- Değerindeki değişim riskinin önemsiz olması gerekmektedir.

Bu nedenle, bir yatırım şayet kısa vadeli ise, örneğin vadesi 3 ay veya daha az ise nakit benzeri olarak kabul edilir.

Türkiye muhasebe uygulaması ve SPK tebliği incelendiğinde nakit ve nakit benzeri varlıklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Özerhan ve Yanık, 2010: 67):

- Çekler (vadesiz),
- B tipi likit fonlar,
- Ters-repo işlemlerinden alacaklar,
- Vadesi 3 aydan kısa olan mevduat (3 aydan uzun olanlar finansal varlıklar arasında gösterilir),
- Finansla varlıklardan vadesine 3 aydan az kalmış devlet tahvili ve hazine bonoları veya aktif bir piyasası olan likit diğer borçlanma araçları,
- Para piyasalarından alacaklar,
- Müşterisi olunan bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken ve bakiyeleri sıklıkla pozitif ve negatif olacak şekilde dalgalanabilen bankalar nezdindeki cari hesaplar.

Standart kapsamında nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişiklikler; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olmak üzere 3 bölümde sınıflandırılır ve nakit akış tablosuna raporlanır.

1) İşletme Faaliyetleri: İşletmenin hasılat yaratan esas faaliyetleridir. Dolayısıyla, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları genellikle, kâr veya zararın tespitinde göz önünde bulundurulmuş işlemlerden ve diğer olay ve koşullardan kaynaklanır. Aşağıdaki işlemler örnek olarak gösterilebilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 7.4):

- Satışlardan elde edilen nakit girişleri,
- İsim hakkı, ücret, komisyon ve hasılat doğurucu diğer işlemlerden kaynaklanan nakit girişleri,
- Mal ve hizmet tedarikçilerine yapılan nakit ödemeler,
- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler,
- Finansmana ve yatırım faaliyetleriyle ilgili olmamak kaydıyla gelir vergisi ödemeleri veya iadeleri,

- Alım satım amacıyla veya ticari amaçla elde bulundurulan yatırımlara, kredilere ve diğer sözleşmelere ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

2)Yatırım Faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri arasında yer almayan diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasına yönelik işlemlerdir. Aşağıdaki işlemler örnek olarak gösterilebilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 7.5):

- Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık ve diğer uzun vadeli varlıklar için yapılan nakit ödemeler,
- Maddi, maddi olmayan ve diğer uzun vadeli varlıkların satışından elde edilen nakit girişleri,
- Başka bir işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarını veya borçlanma araçlarını elde etmek için veya iş ortaklığında pay sahibi olmak için yapılan nakit ödemeler,
- Başka bir işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarının veya borçlanma aracının veya işletmenin bir iş ortaklığındaki payının satılmasından sağlanan nakit girişleri,
- Üçüncü kişilere verilen avans ve kredilerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Üçüncü kişilere verilen avans ve kredilerin geri ödenmesinden sağlanan nakit girişleri,
- Alım satım amaçlı ve ticari amaçlarla elde bulundurulanlar ile finansman faaliyetiyle ilgili olanlar dışındaki futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmelerinden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Alım satım amaçlı ve ticari amaçlarla elde bulundurulanlar ile finansman faaliyetiyle ilgili olanlar dışındaki vadeli işlem futures, forward, opsiyon ve swap sözleşmelerinden sağlanan nakit girişleri.

3)Finansman Faaliyetleri: İşletmenin özkaynaklarının ve borçlarının düzeyinde ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. Aşağıdaki işlemler örnek olarak gösterilebilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 7.6):

- Hisse senedi ya da diğer özkaynak araçlarının ihracından elde edilen nakit girişleri,
- İşletmenin hisse senetlerinin elde edilmesi ya da geri alınması için ortaklara yapılan nakit ödemeleri,
- Tahvil,kredi,senet,bono,mortgage ve diğer uzun ve kısa vadeli borçlanma aracı ihracı ile sağlanan nakit girişleri,
- Borçların geri ödenmesine ilişkin nakit çıkışları,
- Finansal kiralama sözleşmesine ilişkin kalan borcun azaltılması için kiracı tarafından yapılan nakit çıkışları.

2.8. FİNANSAL TABLO DİPNOTLARI

Finansal tablolar finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akım tablosundan oluşmaktadır. Tam set UFRS'de olduğu gibi KOBİ UFRS'de de dipnotlar ilgili oldukları finansal tablo ile bütünlük teşkil etmektedir. Dipnotlarda gerekli açıklamaların yer almadığı finansal tablolar işletme hakkında tam olarak anlaşılabilir bilgiyi sağlayamayacaktır (Çetinkaya, 2010: 31).

Finansal tablo dipnotları aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır (Demir ve Bahadır, 2011: 101):

- Finansal tablo dipnotları, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan esaslar ve belirli muhasebe politikaları ile ilgili bilgileri sunmalıdır,
- Finansal tablo dipnotları, bu standart tarafından zorunlu kılınan ancak finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış olan bilgiyi açıklamalıdır,
- Finansla tablo dipnotları, finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış ancak finansal tabloların anlaşılması için gerekli olan ek bilgileri açıklamalıdır,

Dipnotlar normal koşullarda aşağıdaki sırada sunulur (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 8.4):

- Finansal tabloların KOBİ TFRS'ye uygun olarak hazırlandığına ilişkin açıklama,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Finansla tablolar ve bu tablolarda yer alan kalemler ile aynı sırada sunulmak kaydıyla, finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin açıklamalar,
- Diğer açıklamalar.

2.8.1. Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Önemli muhasebe politikalarının açıklandığı dipnotlar aşağıdaki bilgileri içerir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 8.5).

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esası veya esasları,
- Finansal tabloların anlaşılması için açıklanması gereken diğer muhasebe politikaları.

2.8.2. İşletme Yönetiminin Değerlendirmeleri Hakkında Bilgi

Önemli muhasebe politikalarının özeti bölümünde veya diğer dipnotlarda, muhasebe politikalarının uygulanmasında işletme yönetimince yapılan ve finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan, değerlendirmelere yer verilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 8.6).

2.8.3. Tahminlerdeki Belirsizliğin Temel Kaynakları Hakkında Bilgi

Dipnotlarda, izleyen hesap dönemi içerisinde varlık ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olabilecek riski yüksek olan geleceğe yönelik temel varsayımlara ve raporlama tarihi itibarıyla tahminlerde mevcut olan belirsizliğin diğer temel kaynaklarına yönelik açıklama yapılır. Söz konusu varlık ve borçlara ilişkin olarak dipnotlarda aşağıdaki bilgilere yer verilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 8.7):

- İlgili varlık ve borçların nitelikleri ve
- İlgili varlık ve borçların raporlama dönemi sonundaki defter değerleri.

2.9. KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR

Bir işletme başka bir işletmenin hisse senetlerini uzun vadeli amaçlarla satın aldığı anda; yatırım yapan işletme ana ortaklık, yatırım yapılan işletme ise bağılı ortaklık olarak adlandırılır. Konsolidasyon; finansal tabloların ancak ana ortaklık ve tüm bağılı ortaklıkların tek bir işletme olarak ele alınması sonucunda anlamlı olacağı varsayımına dayanır (Bahadır ve Demir, 2011).

KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu mali tabloların hazırlanması, ilgili işletmenin yönetiminin sorumluluğundadır. Buna göre, verilen örnek konsolide finansal tablolar kesin bir referans olarak alınamaz; mesleki yargı, standart, diğer şartları ve konuyla ilgili tüm ilgili durumlar göz önüne alındığında işletmenin ihtiyacı yerine geçmez.

Aşağıdaki durumlarda ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlaması gerekmez (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 9.3):

- Ana ortaklığın kendisi de bir bağılı ortaklıktır ve işletmenin nihai ana ortaklığı (veya aradaki herhangi bir ana ortaklığı), TMS/TFRS'ye veya bu Standarda göre konsolide edilerek sunulan genel amaçlı finansal tablolar hazırlamaktadır.
- Ana ortaklığın elinde bulundurduğu bağılı ortaklıkların tümü, bir yıl içerisinde satılmak veya elden çıkarılmak amacıyla edinilmiştir.

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağılı ortaklık finansal tabloları, mümkün olduğu sürece, aynı raporlama tarihi itibarıyla hazırlanmalıdır ve aynı muhasebe politikaları kullanılmalıdır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 9.17).

2.9.1. Bireysel Finansal Tablolar

Bireysel finansal tablolar, bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımcı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporların faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak

payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır. Bir tablonun bireysel finansal tablo olabilmesi için, yatırımların konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve özkaynak yöntemlerinden herhangi birine göre muhasebeleştirilmemiş olması gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 638).

Düzenlenen bireysel finansal tablolarda aşağıdaki hususların açıklanması gerekmektedir:

- Düzenlenen finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu,
- Bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler.

2.9.2. Birleşik Finansal Tablolar

Aynı yatırımcı tarafından kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıda işletmenin tek bir finansal tablolar setidir. KOBİ'ler için UFRS, birleşik finansal tablolar setini zorunlu kılmamaktadır.

Birleşik finansal tablolarda aşağıdaki hususların açıklanması gerekmektedir (Demir ve Bahadır, 2011: 137):

- Düzenlenen finansal tabloların birleşik finansal tablolar olduğu,
- Birleşik finansal tabloların düzenlenme gerekçesi,
- Birleşik finansal tablolara dahil edilen işletmelerin seçilme gerekçeleri,
- Birleşik finansal tablolar hazırlanma temelini,

2.10. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

Bu bölüm muhasebe politikalarının seçimine ve uygulamasına yol gösterir. Ayrıca, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış olan hataların düzeltilmesi işlemlerini de içerir.

Bu standardın sağlayacağı bazı faydalar vardır. Bunlar IFRS'nin vermiş olduğu eğitim modülünde şu şekilde açıklanmıştır:

- Muhasebe tahminindeki değişiklik, geçmiş dönem hatası ve muhasebe politikasındaki değişiklik arasındaki ayırım yapılabilecek,
- Standardın özel olarak değinmediği işlem, olay veya koşullar için bir muhasebe politikasının nasıl geliştirileceği öğrenilecek,
- Finansal tablolarda muhasebe politikasındaki bir değişiklik muhasebeleştirilebilecek ve değişikliğe ilişkin öngörülen açıklamalar yapılabilecek,
- Finansal tablolarda bir muhasebe tahmininde meydana gelen değişiklik muhasebeleştirilebilecek ve değişikliğe ilişkin öngörülen açıklamalar yapılabilecek,
- Finansal tablolarda bir hata düzeltmesinin muhasebeleştirmesinin nasıl yapılacağı öğrenilecek ve hata düzeltmesine ilişkin öngörülen açıklamalar yapılabilecek,
- Tahminler yapılırken ve muhasebe politikalarını belirlerken ve uygularken yapılması gerekli önemli değerlendirmelerin yapılmasının gerekliliği saptanacak.

Standardın fayda sağlayabilmesi için iyi özümsemesi gerektiği unutulmamalıdır.

2.10.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder (KOBİ'ler için UFRS/IFRS, paragraf 10.2). İşletmede uygulanan politikaların yetersiz kalması durumunda bu politikaların değiştirilmesi gerekmektedir. Yapılan bu değişiklikler tutarlılık kavramının ihlali anlamına gelmemektedir. Aksine, yapılan değişikliklerin raporlanması tutarlılık kavramı gereğidir.

Bir işletme muhasebe politikalarındaki değişikliği ilgili TMS/TFRS' yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapılmalıdır lakin böyle bir hüküm yoksa işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır. Bununla birlikte, bir işleme, olaya ya da koşula ilişkin uygun bir TMS/TFRS'nin olmaması durumunda, işletme yönetimi muhasebe standartlarının değişikliğe uğraması nedeniyle ilgili muhasebe politikasını değiştirmeyi tercih ederse, söz konusu bu değişikliği isteğe bağlı değişiklik olarak muhasebeleştirilerek açıklanmalıdır (Gönen ve Yükçü, 2012: 21).

Muhasebe politikalarının değişikliği ile ilgili örnek vermek gerekirse:

Örnek 1: A işletmesi, tüm iştiraklerindeki yatırımlarını, gerçeğe uygun değer modelini uygulayarak muhasebeleştirmektedir. Ancak, işletme iştiraklerinden birinin gerçeğe uygun değerini belirleyememektedir. Bu nedenle, bu iştirakteki yatırım modeli kullanılarak muhasebeleştirilmiştir (Demir ve Bahadır, 2011: 143).

Şimdi geçmişe dönük muhasebe politikası uygulanması ile ilgili bir örnek inceleyelim:

Örnek 2: A işletmesi 2011 yılında daha önce uyguladığı FIFO stok değerlendirme yöntemini değiştirmiş ve hareketli ortalama maliyet yöntemini uygulamaya karar vermiştir. İşletme yönetimi, yeni benimsenen stok değerlendirme yönteminin daha güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi üreteceğine inanmaktadır. Muhasebe politikasındaki bu değişikliğin geçmiş yıllar karlarının 1 Ocak 2011 tarihi itibarıyla tutarı üzerindeki kümülatif etkisi 200.000 TL azalış yönündedir.

2.10.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

İşletme faaliyetlerinde mevcut belirsizlikler nedeniyle bir çok finansal tablo kalemi tam değeriyle ölçülemez. Bu kalemlerin değerleri ancak tahmin edilebilir. Tahminler ise mevcut en son bilgilere dayanan kararlardır (Gürdal, 2006: 8).

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler, bir varlık veya borcun defter değerinde veya dönemsel kullanım tutarında yapılan ve bunların cari durumunun saptanması ile gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi

işlemlerinden kaynaklanan düzeltmelerdir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgi veya gelişmeden kaynaklanmaları nedeniyle, hataların düzeltilmesi işlemlerinden farklıdır.

Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki değişikliğin ayırt edilmesinin zor olduğu durumlarda yapılan işlemin muhasebe politikasındaki değişiklik olduğu varsayılır.

Örnek 3: GÜNEY işletmesi, yüksek fiyatlı beyaz eşya ürünleri üretip satmaktadır. Tüm ürünler, 1 yıllık garanti kapsamındadır. İşletme, ürünler için garanti karşılığını önceki dönemlerdeki garanti kapsamındaki hizmet bilgileri doğrultusunda muhasebe kayıtlarına aktarmaktadır. 2011 yılı içerisinde, GÜNEY işletmesi, üretip sattığı araçların kusurlu olduğunu fark etmiştir. Bu nedenle, işletme söz konusu kusurlu üretilen araçlarla ilgili olarak 2012 yılında daha fazla garanti kapsamında talep geleceğini beklemektedir. İşletme bu beklenen artışı “muhasebe tahminindeki değişiklikler” olarak kayıtlara almıştır. İşletmenin cari yılda garanti kapsamındaki talepler için ek karşılık ayrılması bir muhasebe tahmini değişikliğidir. Çünkü garanti karşılığının belirlenmesinde esas alınan konu, önceki dönemlerde garanti kapsamında verilen hizmetlerin dikkate alınmasıdır (Gönen ve Yükçü, 2012: 29).

2.10.3. Muhasebe Hataları

Muhasebe işlemlerinde ne kadar özen gösterilse de muhasebe hatalarıyla karşılaşılabilir.

Faaliyet alanı ne olursa olsun, işletmelerin muhasebe hataları ile karşılaşması her zaman mümkündür. Söz konusu bu hatalar; matematiksel yanlışlıklar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde yanlışlıklar, bilgi unutulması, kasıt ve suiistimallerden oluşabilir (Elitaş, 2011).

Önemli bir geçmiş dönem hatası, mümkün olabildiği ölçüde, hatanın fark edildiği tarih sonrasında kamuya açıklanmak üzere onaylanan ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilir. Sözü edilen düzeltme işlemi aşağıdaki şekillerde yapılır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 10.21):

- Hatanın yapıldığı döneme (dönemlere) ait tablodaki (tablolardaki) karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir ya da
- Hatanın sunulan en erken dönemden daha da önce meydana geldiği durumda, sunulan en erken dönemin varlık, borç ve özkaynak açılış bakiyeleri düzeltilir.

Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanabildiği durumlarda önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler. Bununla birlikte etkilerin hesaplanamadığı durumlarda ise, işletme geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve özkaynaklarının açılış tutarlarını yeniden düzenler ve bu cari dönem de olabilir (Gönen ve Yükçü, 2012: 31).

Geçmiş dönem hatalarına ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılır (KOBİ'ler için UFRS, paragraf 10.23):

- Geçmiş dönem hatalarının niteliği,
- Sunulan her bir dönem için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı (mümkün olabildiği ölçüde),
- Sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı (mümkün olabildiği ölçüde) ve
- Diğer maddelerde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni açıklanır.

2.11. TEMEL FİNANSAL ARAÇLAR

Finansal araç, para ve sermaye piyasalarında fon transferi için tarafların düzenlediği ve kullandığı belgelerdir.

Temel finansal araçların muhasebeleştirilmesini kapsayan bu bölüm Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasına göre çok farklılık göstermektedir. Bu konu standartta daha kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

Bir borçlanma aracının temel finansal araç olarak kabul edilmesi için standartta belirtilen şartları tamamen taşıması gerekmektedir. Pricewaterhousecoopers (2009) tarafından hazırlanan cep kitapçığına göre bu şartlar:

- Hisse sahibine borçsuz iade edilmişse,
- Hisse sahibine cari dönemden veya önceki dönemlerden kaynaklanan bir faiz veya ana para kaybı yaratacak sözleşmeye dayalı bir düzenleme yoksa,
- Sözleşmeye dayalı, gelecekteki olaylara göre şekillenecek erken geri ödeme şartı yoksa,
- Yukarıda sayılanların dışında herhangi bir şarta bağlı geri ödeme durumu yoksa.

Yukarıdaki şartları sağlayan borçlanma araçlarına örnek vermek gerekirse (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 11.10):

- Alacaklı veya borçlu olunan ticari hesaplar ve senetler, banka veya diğer üçüncü taraflardan alınan krediler.
- Yabancı para birimi cinsinden ödenecek hesaplar. Ancak, ödenecek hesaptaki, döviz kurunun değişimine bağlı değişiklikler.
- Bağlı ortaklıklar veya iştiraklerden alınan veya bunlara verilen, talep edildiğinde ödenecek krediler.
- İhraç edenin faiz veya anapara temerrüdüne düşmesi halinde, derhal alınabilecek borçlanma aracı

Bir finansal araç işletme için tanımlandığı zaman elde edilme değeri ile muhasebeleştirilir. Bu araç bir finansman aracı olduğu zaman muhasebeleştirme şekli değişebilir. Bu durumda finansal araç iskonto edilmiş değeri ile değerlenir ve değerlendirme farkları cari dönem gelir tablosu kayıtlarına alınır (Çetinkaya, 2010, ss:41).

Örnek: A işletmesi, satıcısı B işletmesinden 60 gün vadeli ticari mal satın almıştır. Bu işlem sonucunda A işletmesi açısından ticari nitelikte bir finansal borç (satın alma bedelinin ödeneceği tarihte satıcıya nakit verme yükümlülüğü); B işletmesi açısından ise aynı tutarda bir finansal varlık (alıcıdan nakit elde etme hakkı) ortaya çıkmıştır. Görüldüğü gibi, KOBİ'ler için UFRS/TFRS, ülkemizde şu anda yürürlükte olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nden farklı bir yaklaşım benimseyerek ticari

işlemlerden kaynaklanan alacakları ve borçları finansal araç olarak kabul etmekte ve bu araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları standardın bu bölümünde açıklanmaktadır. Dolayısıyla, halihazırda finansal araç olarak nitelendirmediğimiz “alıcılar”, “alacak senetleri”, “satıcılar”, “borç senetleri” gibi hesaplar KOBİ’ler için UFRS/TFRS’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte finansal araç kapsamında değerlendirilecektir (Demir ve Bahadır, 2011:157).

2.12. DİĞER FİNANSAL ARAÇLARA İLİŞKİN HUSUSLAR

Standardın bu bölümünde, Temel Finansal Araçlar bölümünde açıklanmış olan finansal araçların dışındaki finansal araç ve işlemlere uygulanır.

Tüm finansal araçların muhasebeleştirilmesi için aşağıdakilerden biri uygulanır (KOBİ’ler için UFRS/TFRS, paragraf 12.2):

- Bir bütün olarak Bölüm 11 ve Bölüm 12’nin hükümleri ya da
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı’nın muhasebeleştirme ve ölçmeye ilişkin hükümleri ve Bölüm 11 ve 12’nin açıklama hükümleri.

Bölüm 12’nin kullanılmasını gerektiren bazı durumlar vardır. Bunlar:

- Egzotik finansal araçlara sahip olan veya piyasaya süren KOBİ’ler
- Finansal riskten korunma muhasebesi yapmak isteyen KOBİ’ler

Bu bölüm, alıcı veya satıcı üzerine riskler yükleyen tüm sözleşmelere uygulanır. Örneğin, finansal olmayan kalemin fiyatındaki değişiklikler, döviz kurundaki değişiklikler veya karşı taraflardan birinin temerrüdü ile ilişkili olmayan sözleşme koşulları sonucunda, alıcı veya satıcıyı zarara uğratabilecek sözleşmeler için geçerlidir (KOBİ’ler için UFRS/TFRS, paragraf 12.4).

2.13. STOKLAR

KOBİ'lerde muhasebe işlemleri açısından en önemli kalemlerinin başında stoklar grubu gelmektedir. Bu bölüm stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili ilkeleri belirler. Stoklar;

- İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan,
- Satılmak için üretim sürecinde olan varlıklar,
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 13.1).

Tüm işletmelerde bulundurulmakta olan stoklar, işletmelerin faaliyet konularına göre çeşitlilikler göstermektedir. Üretim işletmelerinde ağırlıklı stok kalemleri ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, yardımcı madde ve malzemeler, yan ürün, artık ve hurda gibi unsurlardan oluşmaktadır. Ticari işletmeler de ise yoğunlukla faaliyete konu olan ticari mallardan oluşmakta olup, kırtasiye, temizlik, gıda, giyecek, ambalaj ve diğer yardımcı malzemeler de bulunmaktadır. Hizmet işletmeleri ise stok kalemleri üretilen hizmetin niteliğine göre değişmekte olup, hizmet üretiminde kullanılan madde ve malzemelerden oluşmaktadır (Gönen ve Demir, 2012: 164).

2.13.1.Stoklarda Değerleme

Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değer düşük olanı üzerinden değerlendirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 13.4).

Örnek: ABC İşletmesinin dönem sonu itibariyle elinde maliyet bedeli 2.000 TL olan 500 adet A malı bulunmaktadır. Söz konusu malın tahmini satış fiyatının 2.500 TL ve tahmini satış maliyetlerinin ise 300 TL olacağı tespit edilmiştir.

Tahmini satış fiyatı	2.500 TL
Tahmini tamamlanma maliyeti	---
Tahmini satış giderleri	(300 TL)

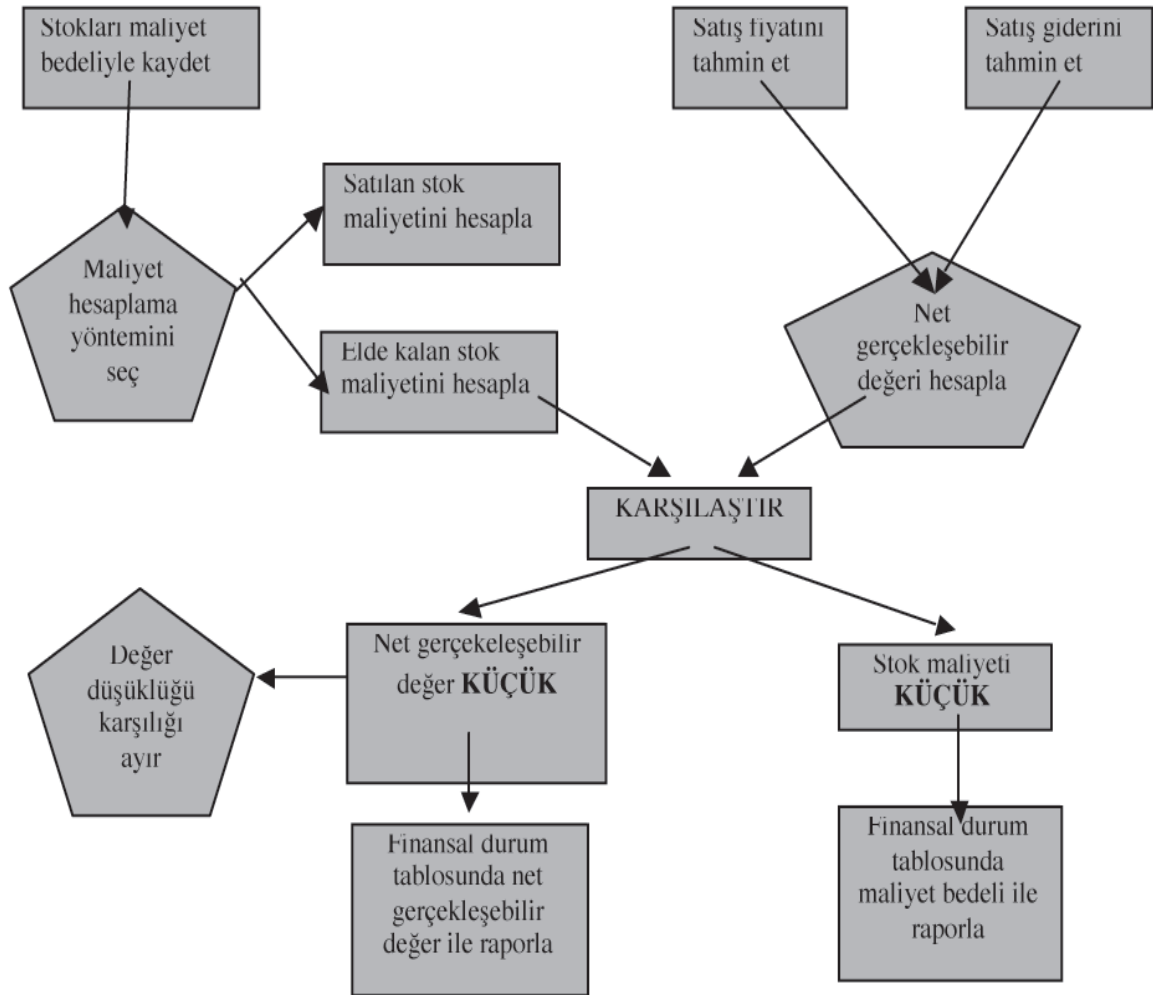
Net Gerçekleşebilir Değer 2.200 TL

Maliyet Değeri 2.000 TL

Maliyet değeri daha düşük olduğu için söz konusu stok maliyet değeri ile (2.000 TL) değerlendirilir.

Stok değerlendirme uygulama adımları şekil 2.1’de sunulmaktadır.

Şekil 2.1: Stok Değerleme Uygulama Adımları



Kaynak: Bahadır,O (2012) “Stoklarda Değerleme: UFRS/IFRS Ve Vergi Mevzuatı Açısından” Mali Çözüm Dergisi, s:109, ss:55

2.13.1.2 Stokların Maliyeti

Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 13.5).

Stok Maliyeti = Satın Alma Maliyetleri + Dönüştürme Maliyetleri + Diğer Maliyetler

2.13.1.3. Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 13.6).

2.13.1.4. Dönüştürme Maliyeti

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretim birimleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu maliyetler ayrıca hammaddelerin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 13.7).

Dönüştürme Maliyetleri = Direkt İşçilik Giderleri + Sabit Genel Üretim Giderleri + Değişken Genel Üretim Giderleri

2.13.1.5. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesiyle ilişkili olan satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan ve stok maliyetine eklenen maliyetleri ifade etmektedir. Örneğin; özel bir siparişe özgü bir malın test edilmesi için kullanılan malzeme diğer maliyetler içerisinde sayılabilir (Gökgöz, 2012: 252).

2.14. İŞTİRAKLERE YATIRIMLAR

İşletmeler risklerini dağıtmak, kârlılığını artırmak, diğer işletmelerin yönetimine katılmak gibi amaçlarla sermaye yatırımları yapmaktadırlar. Bu yatırımların en yaygınlarından birisi iştirak yatırımlarıdır (Gökgöz, 2013).

İştirak, şirketlerin diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri ve ortaklık paylarını ifade eder (Akyüz, 2005: 6).

İştirakler; ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan veya dolaylı olarak en az %10'una, en fazla %50'sine kadar veya aynı oranlarda oy hakkına sahip olunan şirketlerdir (Sönmez ve Gerşil, 2003).

Hanifi (1998) ekonomik nedenlerden doğan iştirak ve birleşmelerin sağladığı yararları aşağıda belirtmiştir:

- Sermayeleri, teknik araç ve olanakları birleştirmek,
- Serbest rekabetin sınırlandırılması (fiyatların düşmesini önlemek, arzın kontrol altına alınmasını sağlamak),
- Rantabilitenin artırılması (işletme, satış ve yönetim giderlerinin azaltılması ve kontrolü, üretim tekniğinde karşılıklı yardımlaşmalar v. b.),
- Madde ve malzeme alışlarının ve/ veya mamul satışının emniyet altına alınması,
- Ekonomik etki ve nüfuz alanının genişletilmesi.

Yatırımcı, iştiraklerdeki tüm yatırımlarını, maliyet yönetimi, özkaynak yönetimi ve gerçeğe uygun değer yönetiminden birini kullanarak muhasebeleştirir.

Bir iştirake yatırım yapan yatırımcı tarafından, aşağıdaki açıklamalar yapılır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 14.12):

- İştiraklerdeki yatırımlara ilişkin muhasebe politikası.
- İştiraklerdeki yatırımların defter değeri.
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen ve ilan edilmiş fiyat kotasyonları bulunan iştiraklerdeki yatırımların gerçeğe uygun değerleri.

2.15. İŞ ORTAKLARINDAKİ PAYLAR

İş ortaklığı iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 15.3).

Müştereken kontrol, bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Söz konusu kontrolün sadece ekonomik faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile olduğu kabul edilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 15.2).

Örnek: A,B,C,D ve E işletmelerinin her biri Z işletmesinin genel kurulunda oy kullanma hakkı veren hisse senetlerinin %20'sine sahiptir. Z işletmesinin stratejik kararlar, oy kullanma hakkı gücüne sahip yatırımcıların %50'sinin onayından geçtikten sonra (basit oy çoğunluğu aranarak) yürürlüğe girmektedir.

Z işletmesi tek bir işletme tarafından kontrol edilmemektedir. Ayrıca, A,B,C,D ve E işletmelerinin Z işletmesi üzerinde müşterek kontrolü bulunmamaktadır. Müşterek kontrolün var olabilmesi için, faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması ve stratejik kararların kontrolü paylaşan iş ortaklarınca oy birliği ile alınması gerekir. Ancak bu örnekte, taraflar arasında imzalanan sözleşme, beş yatırımcıdan herhangi üçünün arsında varılan mutabakat sonucunda stratejik kararların alınmasını sağlamaktadır. Bu nedenle, beş yatırımcıdan hiç birinin Z işletmesi üzerinde önemli etkinliğe sahip olduğu için, Z işletmesi yatırımcılar tarafından iştirak olarak tanımlanması ve standardın "İştiraklerdeki Yatırımlar" bölümüne göre muhasebeleştirilmesi gerekir.

İş ortaklıkları, müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler şeklinde olabilir.

2.15.1. Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler

Yapılan sözleşmeler genellikle ortak ürünün satışına ilişkin hasılatın ve ortak giderlerin ortak girişimciler arasında paylaşılmasını öngörür. Bu işleyişe göre her bir

ortak girişimci kendi duran varlıklarını kullanır, kendi stoklarına sahiptir, kendi borçlarına katlanır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 15.4).

Örnek; A işletmesinin faaliyet konusu araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürüterek cep bilgisayarları geliştirmektedir. B işletmesi ise cep bilgisayarları üretmekte ve bu bilgisayarların satışını yapmaktadır. A işletmesi ve B işletmesi arasında XY adı verilen bir cep bilgisayarı modelinin geliştirilmesi, üretilmesi, ve satılması için gerçekleştirilecek faaliyetlerin eşit şekilde üstlenilmesine ilişkin bir sözleşme imzalanmıştır. Sözleşme şartlarına göre, A işletmesi XY kodlu cep bilgisayarının araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden; B işletmesi ise üretim ve satış faaliyetlerinden sorumlu olacaktır. Ayrıca işletmeler tüm faaliyetlerde ortaya çıkacak maliyetleri ve hasılatı paylaşacaklardır.

A işletmesi ve B işletmesi XY kodlu cep bilgisayarının araştırma-geliştirme, üretim ve satış faaliyetlerini müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki payını standardın bu bölümü kapsamında muhasebeleştirmelidir.

2.15.2.Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar

İş ortaklığına tahsis edilen bir ya da daha fazla varlığın ortak girişimler tarafından müştereken kontrolü ve ortak mülkiyeti şeklinde işleyen iş ortaklıklarıdır.

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 15.7):

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

Örnek: A işletmesi ve B işletmesi aynı organize sanayi bölgesinde faaliyet göstermektedirler. İşletmeler üretim süreçlerinde ihtiyaç duydukları suyu, sanayi bölgesinin yakınlarında bulunan bir nehirden getirmeye karar vermişlerdir. Bunun için A işletmesi ve B işletmesi nehirden organize sanayi bölgesine dönecek boru hattının müşterek kontrolü ve işletilmesine ilişkin bir sözleşme imzalamışlardır. Sözleşmeye göre, ortak girişimciler boru hattını belirli saatlerde kendi ihtiyaç duydukları suyun taşınması için kullanacaklar ve üzerinden anlaşılan bir oran nispetinde bu boru hattının işletiminde ortaya çıkan giderleri paylaşacaklardır.

Ortak girişimciler, boru hattını müştereken kontrol etmektedirler. Bu nedenle, müştereken kontrol edilen boru hattındaki paylarını standardın bu bölümüne uygun olarak muhasebeleştirmelidir.

2.15.3. Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler

Müştereken kontrol edilen işletme, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir iş ortaklığıdır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 15.8).

Ortak girişimci aşağıdaki yöntemlerden birine göre muhasebeleştirilir:

- **Maliyet Modeli:** Ortak girişimci, iş ortaklıklarındaki yatırımlarını, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç olmak üzere, maliyetten, Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer.
- **Özkaynak Yöntemi:** Müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımları standardın “İştiraklerdeki Yatırımlar” bölümünde açıklanan prosedürlere göre muhasebeleştirilir.
- **Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi:** İş ortaklığındaki bir yatırım, ilk muhasebeleştirilme sırasında ortak girişimci tarafından işlem fiyatı ile ölçülür. Bu işlemler sırasında işlem fiyatına işlem maliyetleri dâhil edilmez (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 15.14).

2.16. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Kira geliri, değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde tutmak amacıyla sahibi ya da kiralaması kapsamında kiracı tarafından kullanılan arsa ve bina gibi gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuldür.

Örneğin, bir gayrimenkul satış ofisinin satış amaçlı elinde tuttuğu gayrimenkuller stok olarak sınıflandırılır ve “Stoklar” bölümüne uygun olarak muhasebeleştirilir. Benzer bir şekilde, bir işletmenin sahip olduğu ve aynı zamanda da ikamet ettiği binası maddi duran varlık olarak sınıflandırılarak “Maddi Duran Varlıklar” bölümü kapsamında muhasebeleştirilir. Eğer işletme sahip olduğu binayı kira geliri elde etmek için kiraya verirse o zaman yatırım amaçlı gayrimenkullerde muhasebeleştirilir (Demir ve Bahadır,2011:313).

2.16.1. Muhasebeleştirme

İlk muhasebeleştirmede, yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet bedeli ile ölçülür. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ve aracılık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi harcamalardan oluşur (KOBİ’ler için UFRS/TFRS,paragraf 16.5).

Örnek: A işletmesi 1 Ocak 2011 tarihinde 5.000.000 TL ödeyerek bir bina satın almıştır. Binanın satın alınması için bankadan aynı tutarda kredi kullanılmıştır. Ayrıca binanın satın alınmasıyla ilgili ödenen vergi ve avukatlık ücretleri sırasıyla 60.000 TL ve 40.000 TL’dir. 2011 yılı içinde, A işletmesi binayı ofis katları şeklinde tasarlamak ve bu katları kiraya vererek kira geliri elde etmek istemektedir. Bunun için çeşitli harcamalar yapılmış ve ofis katları 1 Ekim 2011 tarihinde kullanıma hazır hale getirilmiştir. Yapılan harcamalar şunlardır:

- Binanın kullanım planının değiştirilmesi için belediyeye 80.000 TL ödenmiştir,
- Binanın ofis katları haline getirilmesi için 750.000 TL’lik inşaat harcaması yapılmıştır.

Harcama	Açıklama	Maliyete dahil edilecek tutar (TL)
Satın alma fiyatı	Satın alma fiyatı olarak maliyete dahil edilir.	5.000.000
Gayrimenkul alım vergisi	Gayrimenkulün alımıyla ilgili harcama olduğu için maliyete dahil edilir.	60.000
Avukatlık ve aracılık ücretleri	Gayrimenkulün alımıyla ilgili harcama olduğu için maliyete dahil edilir.	40.000
Plan değiştirme izni için yapılan harcama	Gayrimenkulün alımıyla ilgili harcama olduğu için maliyete dahil edilir.	80.000
İnşaat maliyeti	Gayrimenkulün istenilen kullanım şekline hazır hale getirilmesi amacıyla yapıldığı için maliyete dahil edilir.	750.000
Borçlanma maliyeti- gayrimenkulün satın alınması için kullanılan kredinin faizi	Gayrimenkulün maliyetine dahil edilmez; dönem gideri olarak kar veya zarardan indirilir.	-
Binanın maliyeti		5.930.000

Kaydı deftere aşağıdaki şekilde yapılır:

141 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	5.930.000	
İLGİLİ HESAPLAR		5.930.000

Görüldüğü gibi maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirme yapılmıştır.

2.17. MADDİ DURAN VARLIKLAR

UMS/UFRS uyarınca, mal veya hizmetlerin kira veya idari amaçlar için sağlanması için, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan maddi varlıklar olarak tanımlanır (Svoboda, 2007: 468).

Aşağıdakiler maddi duran varlıklara dâhil değildir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS,paragraf 17.3):

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

Vergi Usul Kanunu ile KOBİ UFRS/TFRS arasında bazı farklılıklar vardır. Bunlar (Gençtürk vd, 2011: 280);

- Bir takım giderlerin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi hususu VUK'nda mükellefin inisiyatifine bırakılırken KOBİ/UFRS, muhasebe uygulamalarında basitleştirmeye giderek, bu tür giderlerin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesini vurgulamakta ve tek düzeliği sağlamaya odaklanmaktadır.
- Amortisman tabi değer bulunurken, kalıntı değerinin düşülmesi gerekir. Ancak VUK'da böyle bir durum söz konusu değildir.
- Amortisman oranı ve amortisman yöntemi, KOBİ/UFRS'de işletmeler tarafından değiştirilebilmektedir VUK'da ise, yöntem olarak Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman Yöntemine geçilebilmekte fakat Normal Amortisman Yönteminden Azalan Bakiyeler Yöntemine geçilememektedir.
- Ekonomik ömür, VUK'da Maliye Bakanlığı tarafından belirlenirken KOBİ/UFRS'de işletmeler tarafından belirlenmektedir.
- VUK'da binek otomobiller dışındaki duran varlıklar tam yıl kullanılmamış bile olsalar yıl sonunda dönemin tamamında kullanılmış gibi amortisman

ayrılabilirken, KOBİ/UFRS’de gerçeğe uygunluk yaklaşımına göre bu mümkün değildir.

- KOBİ/UFRS’de her raporlama tarihinde duran varlıkta değer kaybı olup olmadığına bakılır ve değer kaybı zararı dikkate alınır. VUK’da ise değer kaybı için sadece Olağanüstü Amortisman Yöntemi kullanılabilir.
- Borçlanma maliyetleri, KOBİ/UFRS’de oluştukları dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir. VUK’da ise borçlanma maliyetleri duran varlığın edinildiği dönemin sonuna kadar varlığın maliyetine ilave edilirken sonraki dönemlerde gider kaydedilir. Tam set UFRS’de özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir.
- VUK’da amortisman tutarı binek otomobil hariç yıllık olarak hesaplanırken, KOBİ-UFRS ve Tam set UFRS’de varlığın edinildiği tarih dikkate alınarak aylık olarak hesaplanıp muhasebeleştirilir.

2.17.1 Muhasebeleştirme

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti sadece ve sadece aşağıdaki kriterlerin karşılandığı durumlarda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (KOBİ’ler için UFRS/TFRS,paragraf 17.4):

- Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararlar olası ise ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Muhasebeleştirmede dikkate alınacak bazı hususlar vardır. Bunlardan birkaçı şöyle sıralanabilir (Yükçe ve İçerli, 2007: 82).

Bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir.

Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.

Örnek: Zeytinyağı üretimi yapan bir işletme üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 85.000 TL'ye zeytin sıkma dekantörü ithal etmiştir. Söz konusu makine için ayrıca aşağıdaki maliyetlere katlanılmıştır. Ödeme yapılan maliyetler;

- Navlun bedeli: 9.900 TL
- Gümrük vergi ve masrafları: 17.000 TL
- Montaj masrafları: 3.540 TL
- Makine operatörüne mesleki eğitim: 1.400 TL'dir.

Bu bilgilere göre; makinenin maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınacak maliyet unsurları;

Fatura bedeli:	85.000 TL
Navlun bedeli:	9.900 TL
Gümrük vergisi:	17.000 TL
Montaj masrafı:	3.540 TL
Mesleki eğitim:	1.400 TL
TOPLAM:	116.840 TL

Tüm ödemelerin peşin yapıldığı kabul edilirse KOBİ UFRS'ye göre yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR	115.440*	
100 KASA		115.440

* Mesleki eğitim gider olarak gösterilir, maliyete girmez. $116.840 - 1.400 = 115.440$

2.18. ŞEREFİYE DIŞINDAKİ MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır. Bu tür bir varlık, aşağıdaki durumlarda tanımlanabilir niteliktedir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS,paragraf 18.2):

- İşletmeden ayrılabilir olması, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- Sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Örneğin, A işletmesi, bir rakibinden ticari marka satın almıştır. Ticari marka, patent haklarının ve ticari markalarının korunmasına ilişkin düzenlemeler kapsamında korunmaktadır.

Ticari marka, A işletmesi tarafından kontrol edildiği ve A işletmesine gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı bir varlıktır. Ayrıca, ticari markanın maddi olmayan varlık olduğu da açıktır. Çünkü, ticari marka parasal değildir, fiziki bir nitelikte değildir, yasal düzenlemeler sayesinde koruma altında olduğu için tanımlanabilir. Dolayısıyla, ticari markanın maddi olmayan duran varlık tanımını karşıladığı söylenebilir.

2.18.1 Muhasebeleştirme

Bir maddi olmayan duran varlık, sadece aşağıdaki kriterlerin karşılandığı durumlarda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS,paragraf 18.4):

- Ekonomik yararların işletme için olası olması
- Varlığın maliyet veya değerinin güvenilir şekilde ölçülmesi
- Varlığın işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlık kalemi üzerinden gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanması.

Örneğin, alkolsüz içecek pazarında faaliyet gösteren A işletmesi özel bir içecek üretmeyi sağlayan bir formül geliştirmiştir. Bu özel formül yalnızca işletmenin CEO'su tarafından bilinmekte ve rakiplerden saklanmaktadır. Ancak, formül herhangi bir patent ya da başka bir yasal hakla korunmamaktadır. Bir çok rakibi, A işletmesine formülü satın almak için teklifte bulunmuştur.

Formül, işletmeden ayrılabilirdiği ve satılabildiği için tanımlanabilir. Ayrıca, her ne kadar yasal haklar tarafından korunmasa da, işletme rakiplerinden saklamayı başardığı için formül üzerinde kontrole sahiptir. Bu nedenle, formül duran varlık tanımını karşılamaktadır. Bununla birlikte; formül içsel olarak yaratılan bir maddi olmayan duran varlık olduğu için muhasebeleştirme kriterlerini karşılamamaktadır. Sonuç olarak, formülün maddi olmayan duran varlık olmasına rağmen finansal tablolarda raporlanamayacağını söyleyebiliriz.

2.19. İŞLETME BİRLEŞMELERİ VE ŞEREFİYE

İşletme birleşmesi, ayrı işletmelerin veya teşebbüslerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS,paragraf 19.3).

İşletme birleşmesi, bir işletmenin diğer bir işletmenin özkaynaklarını satın almasıyla, tüm net varlıklarını satın almasıyla, yükümlülüklerini üstlenmesiyle veya diğer bir işletmenin birlikte bir veya birden fazla işletme oluşturan bazı net varlıklarını satın almasıyla oluşabilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS,paragraf 19.4).

KOBİ'ler için ayrı bir muhasebe standardının oluşması şirket birleşmelerinde ve işbirliği anlaşmalarında sınır ötesi fırsatlar sağlayacaktır. Yabancı şirketlerle işbirliği içine girme fırsatı sunacaktır.

2.19.1 Muhasebeleştirme

İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde teorik olarak uygulanabilecek yöntemler; “çıkarların havuzlanması yöntemi (pooling of interests)” ve “satın alma yöntemi (purchase method)”dir . KOBİ'ler için UFRS standardı, UFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardıyla uyumlu şekilde, tüm işletme birleşmelerinin “satın alma

yöntemi” uygulanarak muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmakta ve çıkarların havuzlanması yöntemini yasaklamaktadır (Demir,2010:2).

A.B.D.’de yaygın bir kullanım alanına sahip çıkarların havuzlanması yönteminde, işletme birleşmeleri varlıkların elde edildiği ve yükümlülüklerin üstlenildiği bir satın alma işlemi olarak görülmemekte; iki yatırımcı grubunun çıkarlarını birleştirme ve risklerini paylaşma eylemi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, bu yöntemde varlıklar ve yükümlülükler maliyet bedelleriyle izlenmeye devam edilir ve varlık ve yükümlülükler için yeni muhasebe politikaları uygulanmaz (Slyvestre ve Prescott, 2002, 68).

Birleşme işlemlerinin satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde işletmelerden birinin diğer(ler)inin üzerinde kontrol sağladığı varsayılır. Bu yöntemde üzerinde kontrol sağlanan işletmenin tüm varlık ve yükümlülüklerinin makul değerinin belirlenmesi ve kontrol sağlayan işletmenin konsolide finansal tablolarına bu değerleri üzerinden alınması gerekir (Türel,2008:72).

Satın alma yönteminde ise uygulanması gereken adımlar şunlardır (KOBİ’ler için UFRS/TFRS,paragraf 19.7):

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

Bu adımlarla satın alma yönetimi muasebeleştirilmiş olur.

2.19.2 Şerefiye

Şerefiye; satın alma maliyetini edinen işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki payını aşan tutar olarak tanımlanabilir.

Tam set TFRS’de İşletme Birleşme standardında şerefiyeye amortisman ayrılma hakkı yokken KOBİ’ler için TFRS’de şerefiyenin yararlı ömrü konusunda güvenilir

tahmin bulunamadığı durumlarda faydalı ömrünün 10 yıl olarak kabul edileceği ve amortismanına tabi olacağı belirtilmektedir (Demirel ve Gürsoy, 2011: 37).

Örnek: F şirketi G şirketini 5.900 TL bedelle elde etmiştir. Bunun için F şirketi 4YTL piyasa fiyatından 1000 adet hisse senedi ihraç etmiştir. Ayrıca 1000 TL nakit ödeme yapmıştır. Birleşme sırasında katlanılan 900 TL gider nakit olarak ödenmiştir. Elde etme tarihinde G şirketinin varlıkları, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülükleri aşağıdaki gibidir.

	Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer
Kasa	1.200	1.200
Net Alacaklar	300	300
Stoklar	1.300	1.600
Tesis, Makine ve Cihazlar	1.500	1.800
Araziler	900	900
Satıcılar	-1.249	-1.249
Kayıtlanmamış Koşullu Yükümlülük		-51
Toplam Edinilen Net Varlıkların gerçeğe Uygun değeri		4.500
Toplam İşletme Birleşmesi Maliyeti		5.900
Şerefiye		1.400

Görüldüğü gibi net varlıkların gerçek değerindeki fazla pay şerefiye olarak kaydedilmiştir.

2.19.3. İşletme Birleşmelerine İlişkin Açıklamalar

Dönem içerisinde gerçekleştirilen her bir işletme birleşmesi için, işletme aşağıdakileri finansal tablo dipnotlarında açıklamalıdır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 19.25):

- Birleşen işletmelerin isimleri ve kimlik bilgileri
- Edinim tarihleri
- Edinilen oy hakkına sahip özkaynağa dayalı finansal araçların yüzdesi
- Birleşmenin maliyeti ve bu maliyetin unsurları (örneğin, nakit, özkaynağa dayalı finansal araçlar ve borçlanma araçları gibi)
- Şerefiye de dâhil olmak üzere, edinilen işletmenin her bir varlık, borç ve koşullu borç sınıflarının edinme tarihinde finansal tablolara yansıtılan tutarları.

Bir dönemde gerçekleştirilen bütün işletme birleşmeleri için bu açıklamaları yapması şarttır.

2.20. KİRALAMALAR

Bu bölüm, aşağıdakiler hariç her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesini içerir:

- Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri,
- Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi kalemlerin lisans anlaşmaları,
- Kiracıları tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen gayrimenkulün ölçümü ve faaliyet kiralamaları kapsamında kiraya verenler tarafından sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkulün ölçümü,
- Finansal kiralamar çerçevesinde kiracılar tarafından kullanılan ve faaliyet kiralamaları çerçevesinde kiraya verenler tarafından sağlanan varlıkların ölçümü,
- Kiralanan varlığın fiyatındaki değişikliklerle, döviz kurlarındaki değişikliklerle veya taraflardan birinin temerrüdü ile ilişkili olmayan, sözleşmeye bağlı şartlardan kaynaklanan ve kiraya veren ya da kiracı açısından bir zarar ile sonuçlanabilecek kiralamar,
- Ekonomik açıdan avantajı olmayan faaliyet kiralamarı.

Örnek: A işletmesi sahip olduğu bir fotokopi makinesini faaliyet kiralaması kapsamında B işletmesine kiraya vermiştir. Taraflar arasında düzenlenen sözleşmenin

şartlarına göre, A işletmesi fotokopi makinesinin bakım ve onarım işlerini yapmakla yükümlüdür.

A işletmesi (kiraya veren) açısından:

A işletmesi açısından kiralama işleminden elde edilen kira geliri standardın bu bölümü kapsamında muhasebeleştirilir. Bakım ve onarım hizmetlerinden elde edilen gelir ise standardın “Hasılat” bölümüne uygun olarak tahakkuk ettiği dönemde dönemin kar veya zararına dahil edilir.

B işletmesi (kiracı) açısından:

B işletmesi kira sözleşmesinden kaynaklanan fotokopinin kullanım hakkını ve ödediği kirayı standardın bu bölümü kapsamında muhasebeleştirmeli; bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin giderlerini ise dönem gideri olarak kaydederek tahakkuk ettikleri dönemin kar veya zararından indirmelidir.

2.20.1. Kiralamaların Sınıflandırılması

Kiralama işlemleri 2 sınıfa ayrılır. Bunlar; finansal kiralama ve faaliyet kiralamasıdır.

2.20.1.1. Finansal Kiralama: Bir varlığın sahipliğine ilişkin tüm risklerin ve faydaların devredildiği kiralama türüdür. Örneğin aşağıdakiler finansal kiralamaya neden olabilir:

- Mülkiyetin devri
- Ucuza satın alma hakkı
- Kullanım ömrünün kira süresinin büyük bir bölümünü kapsamaması
- Gerçeğe uygun değer kadar kira ödemesi
- Kiralanan varlığın sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması
- Fesih işleminden kaynaklanan zararların kiracı tarafından karşılanması
- Kalıntı değerinin kazanç ve kayıplarının kiracıya ait olması
- Bir dönem daha ucuza kiralama hakkının olması

2.20.1.2. Faaliyet Kiralaması: Bir varlığın sahipliğine ilişkin tüm risklerin ve faydaların önemli ölçüde devredilmediği kiralama türüdür.

Kiracı, yapılan kira ödemelerini doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.

Kiraya veren, kira geliri kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir. Faaliyet kiralamasına konu olan varlıklar niteliğine göre bilançoda yer alır. İlgili bölümlere göre ölçümlemesi yapılır.

2.21. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE VARLIKLAR

Bu bölümde kiralamalar, inşaat sözleşmeleri, çalışanlara sağlanan fayda yükümlülükleri ve gelir vergilerine ilişkin karşılıklar hariç tüm karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmaktadır.

2.21.1 Karşılıklar

Geçmiş olaylardan kaynaklanır ve gerçekleştiğinde işletmeden kaynak çıkışına neden olacak yükümlülüklerdir. Gerçekleşme zamanı veya tutarı bilinmez. Verilebilecek örnekler (Eflatun,2012):

- Dava karşılıkları
- Kıdem tazminatı karşılıkları
- Alacak karşılıkları
- Çevreye verilen zarar karşılıkları
- Kuyu terk etme karşılıkları

“Karşılık” kelimesi bazı durumlarda amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar gibi kavramlar için de kullanılmaktadır. Bu kavramlar, bu bölüm kapsamında yer almazlar (KOBİ’ler için UFRS/TFRS, paragraf 21.3).

Örnek: Çimento üretimi yapan A işletmesinin üretim süreci sonucunda ortaya çıkan atıklar, fabrika binasının yakınındaki nehri kirletmiştir. Bunun üzerine bir çevre örgütü insan sağlığına ve çevreye zarar verdiği gerekçesiyle A işletmesine karşı tazminat davası açmıştır. A işletmesi hatasını kabul ettiği için mahkemenin A işletmesini tazminat ödemeye mahkum etmesi beklenmektedir. Mahkemenin kararını ne zaman vereceği kesin bilinmekle birlikte işletmenin avukatları bunun iki yıl süreceğini

ve sonuçta işletmenin 200.000 TL ile 1.500.000 TL arasındaki bir tutarı ödemeye mahkum olacağını düşünmektedirler.

A işletmesi çevreye zarar verdiğini kabul ettiği için ve davayı kaybetmesi çok muhtemel olduğu için bir borcu bulunmaktadır. Ancak, borcun ne zaman ortaya çıkacağı ve tutarının ne olacağı belirsizdir. Bu durumda işletme muhtemel olan bu borcu için karşılık ayırmalıdır.

2.21.1.1. Muhasebeleştirme

Karşılıklar ancak aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirilir:

- Raporlama tarihi itibarıyla işletmenin geçmiş dönemde gerçekleşen bir olay sonucunda cari bir yükümlülüğünün olması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik faydaların işletmeden çıkışının olması,

Olası muhtemel olan bu borç için tutarının güvenilir biçimde tahmin ediliyor olması gerekmektedir.

2.21.2. Koşullu Borçlar

Koşullu borç, olası fakat belirsiz bir yükümlülüktür. İşletme birleşmesinden edinilen işletmenin koşullu borçlarına ilişkin karşılıklar haricinde borç olarak muhasebeleştirilmez.

Örnek: Bir organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren A işletmesinin üretim süreci sonucunda ortaya çıkan atıklar, işletmenin fabrikasının yakınındaki bir nehri kirletmiştir. Bunun üzerine bazı çevreci örgütler, insan sağlığına ve çevreye zarar verdiği gerekçesiyle A işletmesine karşı dava açmıştır. Ancak söz konusu sanayi bölgesinde bir çok işletme faaliyet gösterdiği için çevreye zarar verenin A işletmesi olduğu şüphelidir. A işletmesi yeterli tedbirleri aldığı için mahkemeyi kaybedeceği düşüncesinde değildir. Çevreyi kirletenin hangi işletme olduğu araştırmalar sonucunda ortaya çıkacaktır. İşletmenin avukatları mahkemenin üç yıl sürebileceğini ve aleyhte karar çıkması sonucunda işletmenin 2000.000 TL ile 40.000.000 TL arasında bir tutara mahkum edilebileceğini söylemektedir.

Bu bilgiler doğrultusunda, eğer işletmenin mahkemeyi kazanma olasılığı yüksekse bu durum karşılık olarak gösterilir, eğer kazanma olasılığı düşükse koşullu borç gösterilir.

2.21.3. Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıklar, varlık olarak muhasebeleştirilmez. İşletmeye ekonomik fayda girişinin olasılığı kesin değilse, raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlıkların niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır.

Örnek: A işletmesi patent altına alınmış markasını, bir rakibinin izinsiz kullandığı gerekçesiyle bu işletmeye karşı tazminat davası açmıştır. Davanın sonucu belirsiz olmakla birlikte, mahkemenin A işletmesinin rakibini işletmenin zararını karşılamaya mahkum etmesi beklenmektedir.

A işletmesine ekonomik fayda girişi kesin değildir. Bu nedenle, A işletmesi tazminat davasından kaynaklı bir alacak tutarını muhasebeleştiremez. Ancak, davanın kazanılacağı düşünüldüğü ve bunun sonucunda işletmeye ekonomik fayda girişleri olasılığı olduğu için koşullu varlık ortaya çıkmıştır. Bu durumda A işletmesi koşullu varlığına ilişkin finansal tablo dipnotlarında açıklama yapar.

2.22. BORÇLAR VE ÖZKAYNAK

Özkaynak, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır. Borç, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 22.3).

Aşağıdakiler hariç olmak üzere, tüm finansal araçların sınıflandırılmasında uygulanır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 22.2):

- Bağıli ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylar.
- Çalışanlara sağlanan fayda planları kapsamındaki, işverenlerin hak ve yükümlülükleri.
- Bir işletme birleşmesindeki koşullu bedel sözleşmeleri

- Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesindeki finansal araçlar, sözleşmeler ve yükümlülükler.

Borç tanımına uyan bazı finansal araçlar özkaynak olarak muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 22.4);

- Satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, nakit veya diğer bir finansal varlık karşılığında hamiline, opsiyonu veren tarafa söz konusu aracı geri satma hakkı veren bir finansal araç veya gelecekte belirsiz bir olayın meydana gelmesi, finansal araç hamilinin ölmesi ya da emekli olması halinde otomatik olarak opsiyonu veren tarafa iade edilen veya opsiyonu veren tarafça geri satın alınan bir finansal araçtır.
- Diğer tüm sınıfların altında yer alan finansal araçlar ya da bunların bileşenleri, işletmeye, yalnızca tasfiye halinde üçüncü bir kişiye işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiriyorsa, özkaynak olarak sınıflandırılır.

Bazı araçlar özkaynak olarak değil de borç olarak muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 22.5):

- Tasfiye halinde net varlıkların dağıtımı belirli bir maksimum tutara (bir tavana) tabi ise finansal araç, borç olarak sınıflandırılır.
- Finansal araç hamilinin örneğin, yerel genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ölçülmüş bir tutar alma hakkına sahip olması durumunda, söz konusu araç borç olarak sınıflandırılır.
- Finansal aracın, işletmenin, hamile, tasfiyeden önce ödemeler yapmasını zorunlu kılması durumunda, söz konusu araç borç olarak sınıflandırılır.
- Bir bağlı ortaklığın finansal tablolarında özkaynak olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, konsolide grup finansal tablolarında borç olarak sınıflandırılır.
- İmtiyazlı bir pay, ihraç edene, belirli bir vadede ya da belirli bir tarihte sabit veya belirli bir tutarda zorunlu olarak ödeme yapma yükümlülüğü getiriyorsa finansal borçtur.

2.22.2. Muhasebeleştirme

Hisse senetleri ya da diğer özkaynak ihraç edildiğinde aşağıdaki muhasebe ilkeleri uygulanır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 22.7):

- Özkaynağa dayalı finansal araçların, nakit veya diğer kaynaklar elde edilmeden önce ihraç edilmesi durumunda, elde edilecek tutar finansal durum tablosunda varlık olarak değil, özkaynakta bir netleştirme olarak sunulur.
- Nakit veya diğer kaynakların, ihraçtan önce alınması ve işletmenin, elde edilecek nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda, elde edilen tutarın derecesine göre, özkaynaklarda buna karşılık gelecek bir artış muhasebeleştirilir.
- Özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç kayıtlarının yapılması ancak ihraç edilmemiş olmaları ve henüz işletmece nakit veya diğer kaynakların elde edilmemesi durumunda, özkaynaklarda bir artış muhasebeleştirilmez.

2.23 HASILAT

İşletmelerde en büyük sorunlardan birisinin hasılatın doğru olarak tespit edilebilmesi olduğu kabul edilir. Hasılat ile ilgili problemler çözülebilirse bir işletmedeki bir çok problemin çözülebileceğine inanılır. Hasılat ile ilgili iki önemli sorun vardır. Birincisi hasılatın tespiti. Muhasebe hata ve hatta hilelerine bakıldığında en büyük bölümü hasılat ile ilgili kısımların oluşturduğu görülür. Genelde var olan hasılatın yok kabul edildiği bazı durumlarda ise yok olan hasılatın var gibi gösterildiği görülür. Hasılatla ilgili problemlerden ikincisi de hasılatın hangi döneme ait olduğunun tespiti ile ilgilidir (Özyürek,2012:132).

İş hayatında hasılatın muhasebeleştirilmesi anlamında en kolay satış işlemi peşin mal satışları gibi görünmektedir. Örneğin bir süpermarkette müşteri malı raftan almakta ve kasada mal bedelini ödemektedir. Bu işlemde hem mal teslim edilmiş hem de satış tutarı tahsil edilmiştir. İşlemin muhasebeleştirilmesi de son derece kolaydır (Özkan,2005:66).

Ancak günümüzde işletmeler hasılat elde ettikleri alanları genişletmek ve rekabet avantajı yaratmak amacıyla, müşterilerine içerisinde birden fazla bileşeni olan

mal ve hizmet paketleri sunmaktadırlar. Örneğin; Müşteri desteği ile birlikte yazılım satılması, montaj ve eğitim hizmeti dahil müşterilere özel ekipmanların üretilip satılması, Hattı ile birlikte cep telefonu satılması vb. işlemler birden fazla bileşeni olan işlemlerdir. Standardın bu bölümünü iyi bilmek, muhasebe meslek mensuplarına, bu şekilde birden fazla bileşeni olan işlemlerde bileşenlerin ayrıştırılması, işlemin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarla ilişkilendirilmesine yardımcı olmaktadır (Özkan,2007:59).

Bu bölümde aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 23.1):

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

2.23.1. Hasılatın ölçülmesi

Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Hasılat tutarı içerisine, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik fayda girişleri dâhil edilir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarların hiçbiri, hasılat tutarına dâhil edilmez (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 23.4).

Örnek: A işletmesi X1 kodlu ürününün birimini 500 TL'den satmaktadır. Ancak, müşterinin 100 br. Ya da daha fazla alım yapması halinde %20 iskonto uygulanmaktadır. A işletmesinin bir müşterisi tek bir siparişte 100 br. Mal satın almış ve bedelini A işletmesinin bankadaki mevduat hesabına havale etmiştir (KDV oranı %18'dir).

A işletmesi mal satışından elde ettiği hasılatı 40.000 TL üzerinden kaydetmelidir:

Mal Bedeli	50.000 (100*500 = 50.000)
İskonto	<u>10.000</u> (100*500*%20 = 10.000)
Hasılat	40.000 TL

102 BANKALAR	47.200	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		40.000
391 HESAPLANAN KDV		7.200

KOBİ TFRS tam set ile uyumludur ancak, KOBİ TFRS’de Hasılatla ilişkin bölüm içeriğine TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” standardı da dahil edilmiştir.

2.24. DEVLET TEŞVİKLERİ

Teşvikler, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek ve yardımlar olarak tanımlanabilir.

Kaynakların ülke ekonomisi için en etkili ve yararlı bir şekilde doğru alanlara yönlendirilmesini sağlar. Genel amaçları, Üretimin, istihdamın, ihracatın artırılmasıdır. Bunun dışında sektörel gelişmenin sağlanması, Ar-Ge kapasitesinin artırılarak yenilikçiliğin geliştirilmesi, işletmelerin rekabet güçlerinin artırılması gibi amaçlar da gütmektedir.

Ulusan (2008)’e göre standartta bir işletmenin devlet teşviği almasının finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden dolayı önemli olduğu belirtilmiştir. Bu nedenlerden biri, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse bu transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntemin bulunmasının gerektiğidir. İkincisi ise,

raporlama döneminde işletmenin devlet teşviklerinden ne kadar fayda sağladığının belirtilmesinin beklenmesidir. Bu durum, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlere ait finansal tablolarının karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

2.24.1. Muhasebeleştirme

Devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 24.4):

- İşletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilir.
- İşletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilir.
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi kriterleri karşılanmadan önce alınan teşvikler, borç olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 1: Tarım ve Köy işleri Bakanlığı Karadeniz bölgesinde 400'ün üzerinde büyükbaş hayvan yetiştiren işletmelere teşvik vermektedir. A işletmesi 2011 yılında Trabzon'da sahip olduğu çiftlikte 600 büyükbaş hayvan yetiştirdiği için 31 Aralık 2011 tarihinde devletten 750.000 TL almıştır. Burada A işletmesinin devlet teşviğinden yararlandığı görülmektedir.

Örnek 2: Devlet bir şehirdeki elektrik dağıtım faaliyetlerini özelleştirmek istemektedir ve ihaleye katılacak işletmelere şartları açıklamıştır. A işletmesi ihaleyi kazanmış ve 5 yıl boyunca elektrik dağıtım yetkisini elde etmiştir. A işletmesi katlandığı maliyetleri üzerine ihalede belirlenen kar marjı ilave edip devlete fatura etmek suretiyle gelir elde edecektir. Burada elektrik dağıtımının A işletmesine devredilmesi devlet teşviği değildir. Elde edilen yetki bir ticari işlem sonucunda kazanılan hak olarak muhasebeleştirilir (Demir ve Bahadır,2011:519).

2.25. BORÇLANMA MALİYETLERİ

İşletmeler nakit sıkıntılarını gidermek, sermaye ihtiyaçlarını karşılamak ve teknolojik yeniliklere ayak uydurabilmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duyarlar.

Sürekli gelişen-değişen ve artan ekonomik sorunlar içinde olan işletme yöneticileri, hızla değişen kullanıcı talepleri ve teknoloji karşısında işletme devamlılığını ve gelişmesini sağlayacak uygun ortam sağlamalıdır (Sönmez ve Açıkan,2004). Günümüzde işletmeler finansman kaynağı olarak da borçlanmayı tercih ederler.

Borçlanma maliyetleri, işletme faaliyetlerinin aksatılmadan yürütülmesi için katlanılan maliyetlere eklenmemiş olan, faiz, kur farkı, kredi komisyonu gibi giderlerdir.

Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetleri aşağıdakileri içermektedir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 25.1):

- Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmış olan faiz giderlerini.
- Finansal kiralamalara ilişkin finansman giderlerini.
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farklarını.

2.25.1. Muhasebeleştirme

Tüm borçlanma maliyetleri, oluştuğu dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: A işletmesi 1 Ocak 2011 tarihinde X Bankasından yıllık % 4 sabit faiz oranlı ve 5 yıl vadeli 200.000 TL tutarında kredi kullanmıştır. Faizler her yılın 31 Aralık tarihinde; ana paranın tümü ise vade sonunda ödenecektir.

1 Ocak 2011 tarihinde:

1 Ocak 2011 tarihinde alınan banka kredisi “ Banka Kredileri” hesabına kaydedilir.

102 BANKALAR	200.000	
400 BANKA KREDİLERİ		200.000

$$\text{Borçlanma maliyeti} = 200.000 * \%4 = 8.000 \text{ TL}$$

31 Aralık 2015 tarihine kadar her yılın sonunda 8.000 TL’lik borçlanma maliyeti gider olarak kaydedilerek dönemin kar veya zararından indirilir. Diğer taraftan, 31 Aralık 2015 tarihinde ise 200.000 TL’lik ana para ödemesi yapıldığı için “ Banka Kredileri” hesabı borçlandırılarak kapatılır.

Her yılın sonunda:

660 FİNANSMAN GİDERLERİ	8.000	
102 BANKALAR		8.000

31 Aralık 2015 tarihinde:

400 BANKA KREDİLERİ	200.000	
102 BANKALAR		200.000

2.26. HİSSE BAZLI ÖDEMELER

Bu bölüm, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesini ele almaktadır (KOBİ’ler için UFRS/TFRS, paragraf 26.1):

- Özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında mal veya hizmet edinilen, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri;

- Mal veya hizmet tedarik edilen satıcılara karşı, pay veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına dayalı bir tutarda borç altına girilen, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri ve
- Mal veya hizmet tedarik edilen ve ilgili anlaşmanın, işletmeye veya satıcıya, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesi seçeneklerini sunduğu işlemler.

Standart, işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına karşılık mal veya hizmet aldığı veya hisse senedi veya diğer finansal araçların fiyatına göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği işlemler için uygulanacak muhasebeleştirme kurallarını ve raporlama ilkelerini açıklamaktadır. Hisse bazlı ödeme işlemlerine finansal tablolarda yer verilmesi ile kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilginin kullanıcılara sunulması amaçlanmaktadır (Daştan ve Abdioğlu, 2008: 77).

2.26.1. Muhasebeleştirme

Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde elde edilen ya da alınan mal veya hizmetler, mallar teslim alındığında ya da hizmetler karşı tarafça sağlandığı sürece muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda, mal veya hizmetlerin artış miktarına karşılık gelen tutar, özkaynaklarda bir artış şeklinde muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borç muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 26.3).

Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde elde edilen ya da alınan mal veya hizmetler, varlık olarak muhasebeleştirilme koşulunu sağlayamamaları durumunda, gider olarak muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 26.4).

2.27. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

İşletmelerin, ticaret ya da mal veya hizmet üretimi faaliyetlerinde bulunabilmeleri için bazı faktörleri bir araya getirmeleri gerekmektedir. Bu faktörler, sermaye, insan kaynakları, hammadde ve malzeme, tesis, makine, cihaz ve benzerleridir. İşletmelerin faaliyette bulunabilmeleri için gerekli olan bu faktörler varlık olarak adlandırılmaktadır (Dursun, 2007: 3).

Değer düşüklüğü, bir varlığın defter değerinin, söz konusu varlığın satışı veya kullanımını ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğu durumlarda meydana gelir.

Bir varlık aşağıdaki sebeplerden ötürü değer düşüklüğüne uğrayabilir:

- Varlık bir sebepten ötürü bir daha tam kapasite ile kullanılmayacak şekilde hasar görebilir, örneğin bir araba kazası,
- Varlığın ait olduğu piyasada meydana gelen düşüş nedeniyle varlığın değeri düşebilir.

2.27.1. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Bu bölüm, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi açısından bu standardın diğer bölümlerinde kendilerine ilişkin hükümlerin yer aldığı aşağıdaki varlıklar hariç olmak üzere, tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 27.1):

- Ertelenmiş vergi varlıkları
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar
- “Temel Finansal Araçlar” ve “Diğer Finansal Araçlar” kapsamındaki finansal varlıklar.
- Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar.

Örnek: A işletmesinin stoklarında bulunan X kodlu ticari malın 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla defter değeri 10.000 TL ve tahmini satış fiyatı 9.000 TL'dir. İşletme bu tür ticari mallarını satmak için satış fiyatının yaklaşık %10'u oranında satış giderine katlanmaktadır.

Tahmini satış fiyatı	9.000
Tahmini satış gideri (-) (9.000*0.10=900 TL)	<u>(900)</u>
Tamamlanma ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatı	8.100

Tamamlanma ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatı (8.100) defter değerinden (10.000 TL) düşük olduğu için işletme 1.900 TL'lik (10.000 – 8.100=1.900 TL) değer düşüklüğü karşılığı ayrılacak, diğer bir deyişle 1.900 TL'lik gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilecektir.

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ	1.900	
298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		1.900

2.27.2. Stoklar Dışındaki Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Sadece bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük olduğu durumlarda defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Bu indirgeme değer düşüklüğü zararlıdır.

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir göstergenin bulunup bulunmadığı değerlendirilirken, asgari olarak aşağıdaki belirtiler dikkate alınır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 27.8):

Tablo 2.2 İşletme içi ve işletme dışı kaynak göstergeleri

İşletme İçi Bilgi Kaynak Göstergeleri	İşletme Dışı Bilgi Kaynak Göstergeleri
Varlığın eskidiğine veya fiziksel zarar gördüğüne dair bir kanıt bulunması.	Dönem içinde, varlığın piyasa fiyatında önemli bir düşüş olması.
Varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi	Dönem içinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artması.
İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt olması.	İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan değişikliklerin dönem içerisinde veya yakın gelecekte gerçekleşmesi
Varlığın faydalı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılması.	İşletmenin net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olması.

Kaynak : KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 27.9

2.28. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Zamanla ücret kavramını aşarak, “çalışan hakları” kavramının kullanılmasını gerektiren çalışanlara sağlanan faydalar, her işletme için oldukça önemli bir kavramdır.

Çalışanlara sağlanan faydaların bir tarafında çalışanlar bulunurken diğer tarafında da işverenler bulunmaktadır. Belirtildiği üzere, çalışanlar için fayda yaratan haklar işveren için ise bir maliyet unsurudur. Bu açıdan bakıldığında işverenlerin bu maliyet ve gider unsurlarını finansal tablolarına yansıtmaları gerekmektedir. Ancak, çalışanların talep ettikleri haklar genişledikçe bu yeni fayda unsurlarının nasıl muhasebeleştirileceği de giderek karmaşıklaşmıştır (Süzük, 2011: 2). Bu yüzden standartlarda bu kavram oldukça önem kazanmıştır.

Bu bölüm kapsamında yer alan çalışanlara sağlanan faydalar, aşağıda belirtilen dört sınıfa ayrılmıştır (KOBİ’ler için UFRS/TFRS, paragraf 28.1):

- **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatları dışındaki).
- **İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar:** Çalışmanın sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatları dışındaki).
- **Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyecek faydalardır (işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar ve işten çıkarma tazminatları dışındaki).
- **İşten çıkarma tazminatları:** Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi.

2.28.1. Muhasebeleştirme

Çalışanların raporlama dönemi boyunca işletme için sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları tüm faydaların maliyeti aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 28.3):

- Çalışanın doğrudan kendisine ya da çalışanlara sağlanan fayda fonuna katkı olarak ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra, borç olarak muhasebeleştirilir.
- Herhangi bir varlığın maliyetinin parçası olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediği durumlarda, gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: Tekstil sektöründe faaliyet gösteren A işletmesi üretim sürecinde kendi ürettiği makineleri kullanmaktadır. 31 Aralık 2011 tarihinde dokuma makinesinin üretiminde çalışan bir işçiye 2.000 TL brüt ücret tahakkuk etmiştir.

Maddi duran varlık üretiminde çalışan işçilere tahakkuk eden ücret, varlığın maliyetine dahil edilir. Ancak, daha sonra maddi duran varlık mamul üretiminde kullanılıyorsa, işçilik maliyeti amortisman yoluyla, mamul maliyetine yansıtılır. Maddi duran varlık mamul üretiminde kullanılmıyorsa, işçilik maliyeti amortisman yoluyla gidere dönüştürülerek dönem karı veya zararından indirilir. Bu örnekteki makine mamul üretiminde kullanıldığına göre işçilik maliyeti amortisman yoluyla mamul maliyetine yansıtılmalıdır.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	2.000	
335 PERSONELE BORÇLAR		2.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	400	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		400

Makinenin maliyetinin yalnızca işçilik maliyetinden oluştuğunu; makinenin kalıntı değerinin olmadığını, makinenin faydalı ömrünün 5 yıl olduğunu ve amortisman

yöntemi olarak doğrusal yöntemin benimsendiğini varsayarak amortisman gideri 400 TL (2000/50400 TL) olarak hesaplanır.

2.29. GELİR VERGİLERİ

Şahıs işletmelerinin bir dönemde elde ettikleri kar üzerinden devlete ödediği vergi gelir vergisi olarak adlandırılır.

Muhasebedeki değişim dalgasının mali tablo hazırlayıcılarına bazı etkileri vardır. Gelir tablosunun karmaşıklık derecesi yüksektir ve tüm işletmeler bundan etkilenmektedir.

Bu standardın kapsamında yer alan gelir vergileri, vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir. Ayrıca; bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı tarafından, raporlayan işletmeye yapılan kâr dağıtımlarından stopaj yoluyla ödenecek vergiler de gelir vergileri kapsamında değerlendirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 29.1).

2.29.1. Muhasebeleştirme

Gelir vergileri aşağıdaki adımlar izlenerek muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 29.3):

- Vergi otoriteleri tarafından yapılacak incelemelerin olası vergi sonuçları da dikkate alınarak hesaplanan dönem vergisi muhasebeleştirilir.
- Varlıklardan cari defter değerlerinin geri kazanılması ve borçlardan cari defter değerlerinin ödenmesi durumunda vergiye tabi kârı etkileyebilecek varlık ve borçlar belirlenir.
- Geçici farklar, henüz kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajları hesaplanır.
- Raporlama döneminin sonunda aşağıdakilerin vergiye esas değerleri belirlenir.
- Geçici farklardan, kullanılmamış mali zararlardan ve kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilir.
- Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları ölçülür.

- Ertelenmiş vergi varlıklarına karşılık ayrılır.
- Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi; kâr veya zararın, diğer kapsamlı gelirin ve özkaynağın ilgili unsurlarına dağıtılır.

Örnek: A işletmesinin raporlama dönemi sonu 31 Aralık'tır. Vergi oranı %20'dir. İşletmenin 31 Aralık 2011 tarihiyle biten dönem için muhasebe karı (UFRS/TFRS'ye göre kar) 400.000 TL'dir. Vergiye tabi karın belirlenmesinde uygulanan kurallar aşağıdaki gelir ve giderler haricinde KOBİ'ler için UFRS/TFRS'nin kurallarıyla aynıdır.

- 2011 yılında elde edilen 500.000 TL'lik isim hakkı geliri vergiden muaftır.
- 6.000 TL tutarındaki çeşitli gider vergiden düşülememektedir. (kanunen kabul edilmeyen gider).
- İşletmenin sahip olduğu binanın 2011 yılı sonu itibariyle vergi mevzuatına göre hesaplanan amortisman 49.000 TL'dir. Söz konusu binanın muhasebe amortisman (UFRS/TFRS'ye göre) ise 37.000 TL olarak hesaplanmıştır.

A işletmesi vergiye tabi karını şu şekilde hesaplamalıdır:

Muhasebe karı	400.000
Vergiye tabi olmayan isim hakkı geliri (-)	(50.000)
İndirilmeyen çeşitli giderler (+)	6.000
İndirilebilecek ek amortisman (49.000-37.000)	<u>(12.000)</u>
Vergiye tabi kar	344.000
Dönem vergisi (vergiye tabi kar*%20)	68.800

2.30. YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ

Yabancı ülkelere yatırım yapan işletmelerin sayısı gidererek artmaktadır. Bu işletmeler diğer ülkelerde kurdukları şubelerle veya ortaklıklarla faaliyet gösterebilirler. Bu işletmelerin temel problemi, yabancı ülkelerdeki şubelerinin ve ortaklıklarının

yabancı paralı finansal tablolarını kendi finansal tabloları ile birleştirebilmek veya konsolide edebilmek için kendi para birimine çevirmektir (Karapınar,1998).

2.30.1. Geçerli Para Birimi

Her bir işletme, kendi geçerli para birimini belirler. Geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Para biriminin belirlenmesinde dikkate alınacak hususlar şunlardır (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 30.3):

- Söz konusu para birimi, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir ve rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir.

2.30.2. Muhasebeleştirme

Muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasında işlem tarihindeki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. Her raporlama dönemi sonunda da aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 30.9):

- Yabancı para birimi cinsinden parasal kalemler, kapanış kurundan çevrilir,
- Tarihi maliyet ile ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kurundan çevrilir ve
- Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yabancı para birimi cinsinden parasal olmayan kalemler, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilir.

2.31. YÜKSEK ENFLASYON

Enflasyon; mal ve hizmet piyasasındaki toplam artışlarından kaynaklanan pozitif şoklar ve toplam arzdan kaynaklanan negatif şoklar ile, birtakım fiyat etkenleri ve

politik/kurumsal dinamik süreçlerin birlikte işleyişi sonucu ortaya çıkan bir sonuçtur (Kibritçioğlu,2002)

1995 Meksika krizi ve 1997 Asya krizi akademik çevrelerde ve politika yapıcılarında kur politikaları, döviz kuru rejimleri ve reel kurlar konularında artan bir ilgiye neden olmuştur. Ülkeleri krize götüren nedenler farklı olsa da, krizlerin sonucu olarak nominal kurlarda ortaya çıkan yüksek oranlı değer kayıplarını ve ülkeden ülkeye değişmekle beraber kurların fiyatlara geçiş etkisinden dolayı (pass through effects) kriz sonrası yüksek enflasyon oranlarını ve ekonomilerdeki daralmaları beraberinde getirmiştir (Berument,2002:1).

Standartta bir ekonominin yüksek enflasyonlu olarak tanımlanması için bir oran sınırı getirilmemektedir. Ancak aşağıdaki göstergeler ekonomide yüksek enflasyonun varlığına işaret edebilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 31.2):

- Ülke nüfusunun genelinin parasal tutarları yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması ve fiyatların da bu para birimi cinsinden belirtilmesi.
- Kredili satışların ve alışların, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi.
- Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması.
- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması.

Ülke nüfusunun geneli servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi de yüksek enflasyon işareti sayılmaktadır.

2.31.1. Açıklamalar

Bu bölümün uygulanması durumunda, aşağıdakiler açıklanır:

- Finansal tabloların ve diğer geçmiş dönem verilerinin, geçerli para biriminin genel satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtmak üzere düzeltildiği.

- Raporlama tarihi itibarıyla fiyat endeksinin tanımı ve düzeyi ile mevcut ve geçmiş raporlama dönemi boyunca endekste meydana gelen değişiklikler.
- Parasal kalemlerden elde edilen kazanç ya da kayıp tutarları.

2.32. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Bu standart işletmenin ekonomik ve finansal iletişim sürecini daha şeffaf hale getirmesi, dolayısıyla da işletme ile işletme paydaşları arasındaki güven ilişkisini güçlendirmesi açısından önemlidir (Yükçü ve Yaşar, 2013: 15). Standardın amacı, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek durumları esas alarak, finansal tablolarda düzeltme gerektirip gerektirmediğini açıklanamaktır.

Örnek: A işletmesi 31.12.2011 tarihli finansal tablolarını, 20 Şubat 2012 tarihinde taslak olarak hazırlamıştır. Taslak finansal tabloları, 15 Mart 2012 tarihinde işletmenin yönetim kuruluna sunmuştur. 18 Mart 2012 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. Yönetim kurulu finansal tabloları, 5 Nisan 2012 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunmuştur. Ortaklar, 10 Mayıs 2012 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 12 Mayıs 2012 tarihinde ilgili düzenleyici kuruluşa göndermiştir.

Raporlama tarihi olan 31 Aralık 2011 tarihi ile finansal tabloların yayımlanmak üzere yönetim kurulu tarafından onaylandığı tarih olan 18 Mart 2012 arasında gerçekleşen olaylar raporlama döneminden sonraki olaylar olarak kabul edilmelidir.

Raporlama döneminden sonraki olaylar ikiye ayrılır:

- Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar
- Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyip açıklama gerektiren olaylar.

2.32.1. Raporlama Döneminden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarlar, raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olayları yansıtacak şekilde yeniden düzenlenir.

İşletmelerin, bu tip olayların etkilerini finansal tablolara yansıtmak için aşağıdaki adımlardan birini ya da daha fazlasını gerçekleştirmesi gerekmektedir (Yükçü ve Yaşar,2013:19).

- Finansal tablolarda tahakkuk ettirilmiş tutarları düzeltmek,
- Bilanço döneminde herhangi bir tutar tahakkuk ettirilmemiş hesaplara yeni durumu yansıtmak,
- Finansal tabloların dipnotlarını güncellemek.

Aşağıda yer alan olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 32.5).

- İşletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla bir borcunun bulunduğunu teyit edecek şekilde, bir davanın raporlama döneminden sonra sonuçlanması.

Örnek: Bir aile bozuk gıda satması nedeniyle neredeyse bebeklerini kaybedecekleri gerekçesiyle XYZ A.S.'yi Ağustos 2007 tarihinde mahkemeye verir. Hâkim yıl sonundan (31 Aralık 2007) kısa bir süre sonra XYZ A.S.'nin 2 milyon YTL tazminat ödemesi yönündeki kararını açıklar. Bu olayla ilgili koşullar raporlama dönemi sonu itibarıyla var olduğu için bu, 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren bir olaydır. XYZ A.S., finansal tablolarına 2 milyon YTL'lik bir borç ve gider yansıtmak zorundadır.

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösterir nitelikteki bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması. Örneğin müşterinin iflas etmesi veya raporlama döneminden sonra gerçekleşen stok satışının değer düşüklüğüdür.

Örnek : Bay X, Kasım 2007 tarihinde gerçekleştirilen alımlar için ABC Ltd'e 1 milyon YTL borçlanır. Ülke çapında yaşanan bir ekonomik krizin ardından Bay X Şubat ayında iflasa gider. Alacak, bilanço tarihi itibarıyla (31 Aralık 2007) geri

kazanılmayacak bir alacak olduğu için bu, düzeltme gerektiren bir olaydır. 1 milyon YTL tutarındaki alacak 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarda silinmek zorundadır.

- Raporlama döneminin bitiminden önce satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama döneminin bitiminden önce satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.

Örnek: Ltd, Aralık 2007 tarihinde bir depo satar. Satış, fiyatı Ocak ayında kesinleştirilerek 1 milyon YTL olarak belirlenir, diğer bir ifadeyle belirlenen fiyat tahmin edilen fiyatın 0.2 milyon YTL altındadır. Deponun değeri raporlama döneminin sonu itibariyle (31 Aralık 2007) 1 milyon YTL olduğu için, bu düzeltme gerektiren bir olaydır. Deponun satış karı ve alacak, 31 Aralık 2007 tarihli finansal tablolarda düzeltilmek zorundadır.

- Raporlama döneminin bitiminden önceki olaylar nedeniyle, işletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla kâr paylaşımı veya ikramiye ödemeleri yapmaya yönelik yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda yapılır.

Örnek: A Ltd'in denetlenmiş yıllık satış rakamlarına göre hesaplanan bir ikramiye planı bulunmaktadır. Yönetim, denetim tamamlandığında 1 milyon YTL tutarındaki ikramiyeyi onaylar. Bu, yapılması beklenen ödemedden 0.3 milyon YTL daha yüksektir. Satışlar raporlama dönemimin sonundan önce (31 Aralık 2007) mevcut olduğu için bu, düzeltme gerektiren bir olaydır. Finansal tablolar onaylanan 1 milyon YTL'lik ödemeyi yansıtmak zorundadır.

- Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkarılması.

Örnek: B Ltd, yıl sonundan kısa bir süre sonra depodaki işçilerinden birinin 250.000 YTL tutarında değerli stok kalemlerinden çaldığını keşfetmiştir. Bu, düzeltme gerektiren bir olaydır çünkü dolandırıcılık eylemi bilanço tarihi itibariyle mevcuttu. Çalınan kalemler finansal tablolarda kayıtlardan düşülmek zorundadır.

2.32.2. Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylarda finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş tutarlar düzeltilmez. Aşağıdaki olaylar örnek olarak verilebilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 32.11):

- Önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi.
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın açıklanması.
- Önemli miktarda varlık alımları, elden çıkarmaları veya elden çıkarma planları ya da önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması.
- Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.
- Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.
- Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların ihraçları ve geri satın alımları.
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında normal olmayan büyüklükte değişikliklerin meydana gelmesi.
- Dönem ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları üzerinde önemli bir etki doğuracak şekilde vergi oranlarının değişmesi, yeni bir vergi kanunun çıkarılması ya da yeni bir vergi kanunu çıkarılacağı duyurulması.
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere girilmesi veya önemli koşullu borçların doğması.
- Tamamen raporlama dönemi sonrasında meydana gelen olayların sonucunda önemli bir davanın başlaması.

Örnek: A işletmesinin 31 Aralık 2011 tarihli finansal tabloları 1 Mart 2012 tarihinde yayımlanmak üzere onaylamıştır. İşletme 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla ana faaliyet konusu ithal ettiği ayakkabıların yurtiçi distribütörlüğünü yapmak olan A

işletmesi yabancı para riskine maruzdur. 1 Mart 2012 tarihinde, TL'nin Euro karşısında değer kaybetmesi nedeniyle işletmenin önemli düzeyde zararı ortaya çıkmıştır.

Döviz kurundaki değişiklik, raporlama dönemi sonunda var olan koşullarla ilgili değildir; ancak döviz kurundaki değişiklik daha sonra ortaya çıkan durumları yansıtır. Bu nedenle, döviz kurundaki değişiklik düzeltme gerektirmeyen olaylar kapsamındadır.

2.33. İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

Bu bölümde ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin kar veya zarar ve finansal durum üzerindeki etkilerine ilişkin finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalar üzerinde durulmaktadır.

İlişkili taraf, raporlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmelerdir. Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkilidir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 33.2):

- Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesidir,
- Raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne sahiptir veya
- Raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahiptir veya bu işletmede önemli oy hakkı bulunmaktadır.

İlişkili taraf kapsamına giren kişi ve kuruluşlar Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 24 ve Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 24'te şu şekilde tanımlanmıştır: Bir tarafın işletme ile ilgili sayılabilmesi için (Dönmez,2010:85);

- Söz konusu tarafın, doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:
 - İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dahil olmak üzere);
 - İşletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması

Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkilidir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 33.2):

- İşletme ve raporlayan işletme aynı grubun üyesiye,
- İşletme başka bir işletmenin iştiraki veya iş ortaklığıysa,
- Her iki işletme de üçüncü bir işletmenin iş ortaklığıysa,
- İşletme üçüncü bir işletmenin iş ortaklığıysa ve diğer işletme söz konusu üçüncü işletmenin iştirakiyse,
- Bir kişi ya da kişinin ailesinin yakın üyesi hem işletme üzerinde önemli etkinliği ya da önemli oy gücüne sahip hem de raporlayan işletme üzerinde ortak kontrole sahip ise,
- İşletmenin ya da işletmenin ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi ya raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne, ortak kontrole ya da önemli oygücüne sahip ise.

İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleşmesi durumunda; işlemler hakkındaki bilgiler ve mevcut bakiyeler ile taahhütlerin yanı sıra ilişkili taraf ilişkisinin niteliği hakkında açıklama yapılır. Asgari olarak açıklamalar aşağıdakileri içerir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 33.9):

- İşlemlerin tutarı.
- Mevcut bakiyelerin tutarı
- Mevcut bakiyelere ilişkin olarak tahsil edilemeyen alacaklar için ayrılan karşılıklar.
- Dönem içinde tahsil edilemeyen veya şüpheli hale gelen ilişkili taraflardan alacaklarla ilgili olarak muhasebeleştirilen giderler.

İlişkili bir taraf ile yapılmış olması durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 33.12):

- Mal alım - satımı
- Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı.
- Hizmet sunumu veya alımı.
- Kiralama işlemleri.

- Araştırma ve geliştirme transferleri.
- Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler.
- Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler
- Teminat veya ek teminat karşılıkları.
- İşletme adına başka bir tarafça veya işletme tarafından başka bir taraf adına borçların ödenmesi.
- Ana ortaklık ya da bağlı ortaklığın, grup işletmeleri ile birlikte riskin paylaşıldığı bir tanımlanmış fayda planına katılımı.

Bu tür durumlar ortaya çıktığında işletme dipnotlarında açıklamaları belirtmek zorundadır.

2.34. ÖZELLİKLİ FAALİYETLER

Özellikli faaliyetler; tarımsal faaliyetler, yer altından maden çıkartmaya dayalı faaliyetler ve imtiyazlı hizmet anlaşmalarından oluşmaktadır.

2.34.1. Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal üretimin konusunu canlı varlık ve tarımsal ürünler oluşturmaktadır. Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin büyüme, üreme, bozulma, çürüme gibi durumlarla biyolojik dönüşüme sahip olması tarımsal faaliyetlerde değerlendirme konusunu önemli hale getirmektedir (Gökgöz,2012:95).

Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler, canlı varlıkların gerçek değeri maliyet ve çaba harcamadan kolayca belirlenebiliyorsa gerçeğe uygun değer modeli ile muhasebeleştirir. gerçeğe uygun değer kolayca belirlenemediği ya da sadece maliyet ve çaba harcanarak belirlenebildiği durumlarda, işletme maliyet modelini kullanır.

Canlı varlıklar veya tarımsal ürünler sadece ve sadece aşağıda belirtilen durumlarda muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 34.3):

- Varlığın geçmişte gerçekleşen işlemlerin sonucunda kontrol edilmesi,
- Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda akışı olası ise,

- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba veya maliyete katlanılmadan belirlenebiliyorsa.

Standartta yer alan bazı terimlerin anlamları şöyledir:

Tarımsal faaliyet: Satışa konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. (yün, kütük, süt, pamuk v.s)

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir. (bitkiler, mandıra hayvanı, asma v.s)

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir.

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

2.34.1.1. Ölçüm

Gerçeğe uygun değer modelini benimseyen işletmeler, ilk muhasebeleştirmede ve her raporlama tarihinde canlı varlıklarını satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki değişiklikleri muhasebeleştirir.

Örnek: ABC Tarım İşletmesi, 01.08.2012 tarihinde tanesi 4.500 TL'den, aynı özelliklere sahip, 10 adet büyükbaş hayvan (dana) satın almıştır. İşletme raporlama dönemi sonu olan 31.12.2012 tarihinde canlı varlıklarını değerlemek istemektedir. Ancak, Kurban Bayramı'nın ardından büyükbaş hayvan piyasasının durgunluğundan dolayı gerçeğe uygun değer hesaplanmasında dikkate alınabilecek bir piyasa fiyatı oluşmamaktadır. İşletme, büyükbaş hayvanların biyolojik dönüşümünde az da olsa bir artış olmasına rağmen, ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması

gerçekesiyle, en son piyasa işlem fiyatı olan 45.000 TL'yi (10 adet x 4.500 TL/adet) gerçeğe uygun değer tespitinde dikkate alabilir.

Maliyet yöntemi uygulayan işletmeler canlı varlıklarını birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş maliyet üzerinden ölçerler.

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi, meyve bahçeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme 10 dekar şeftali bahçesine sahiptir. Şeftali bahçesinde dikili bulunan şeftali ağaçlarının maliyet bedeli 50.000 TL değerindedir. Şeftali ağaçları için ayrılan birikmiş amortisman tutarı 10.000 TL'dir. 2012 yılı dönem sonu itibariyle şeftali ağaçlarının gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülememektedir. Bu durumda, işletme, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarını düşmek suretiyle değerlemeyi yapabilecektir.

Şeftali ağaçlarının maliyet değeri	50.000 TL
Şeftali ağaçlarının birikmiş amortismanı	(10.000 TL)
Şeftali ağaçlarının birikmiş değer düşüklüğü karşılığı	(----- TL)
Şeftali ağaçlarının 2012 yılı sonu değeri	40.000 TL

2.34.2. Yer Altından Maden Çıkartmaya Dayalı Faaliyetler

Bu Standartta mineral kaynaklarının araştırılması, değerlendirilmesi veya çıkarılması faaliyetlerinde (maden çıkarma faaliyetleri) kullanılmak üzere maddi ve maddi olmayan varlıkların elde edilmesi veya geliştirilmesi için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde sırasıyla “Maddi Duran Varlıklar” ve “Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar” uygulanır. Bir varlığın sökülmesine, taşınmasına veya yerleştirildiği alanı yenilemeye ilişkin yükümlülüklerin bulunduğu durumlarda, bu tür yükümlülükler ve maliyetler “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”a uygun olarak muhasebeleştirilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 34.11).

2.34.3. İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Birçok ülkede, yol, köprü, tünel, hapishane, hastane, havalimanı, su dağıtım tesisleri, enerji tedariki ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin altyapı; geleneksel olarak kamu sektörü tarafından inşa edilmekte, işletilmekte, bakımı yapılmakta ve kamu bütçesi ödeneğinden finanse edilmektedir. Bazı ülkelerde, devlet, söz konusu altyapının geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına özel sektör katılımını sağlamak amacıyla sözleşmeye dayalı hizmet anlaşmaları düzenlemektedir. Bu hizmet anlaşmalarının bir özelliği, yükümlülüğün kamu hizmeti niteliğinin işletmeci tarafından üstlenilmesidir.

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları iki şekilde yürütülebilir (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 34.12):

- İşletmecinin finansal varlık aldığı anlaşmalar – Kamu varlığının inşa edilmesi veya geliştirilmesi karşılığında belirli veya belirlenebilir tutarda nakit alma veya diğer finansal varlığı elde etme ve daha sonra bu varlığı belirli bir süre ile işletme ve söz konusu varlığın bakımını yapma konusunda sözleşmeye dayalı koşulsuz hakkın bulunması.
- İşletmecinin maddi olmayan duran varlık elde ettiği anlaşmalar – inşa ettikten veya geliştirdikten sonra belirli bir süre için işletilen ve bakımı yapılan kamu varlığının kullanımını ücretlendirme hakkına sahip olunması.

2.35. KOBİ'LER İÇİN UFRS/TFRS'YE GEÇİŞ

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 işletmeler için hazırlanan UFRS'yi ilk kez kullanacak olan tüm işletmeler tarafından uygulanacaktır (Aydın,2009:80).

Bir işletmenin standarda göre ilk defa düzenlenen finansal tabloları, işletmenin KOBİ /TFRS ile uyumlu olduğunu açık ve koşulsuz olarak belirtilen ilk yıllık tablolardır. Standarda göre ilk kez uygulanan finansal tablolara örnek gösterecek olursak:

- Önceki dönemlere ilişkin finansal tabloların sunulmaması,
- Bir önceki dönem finansal tabloların bu standart ile hiçbir açıdan uyumlu olmayan yerel düzenlemelere göre hazırlanması veya
- Bir önceki dönem finansal tabloların TMS/TFRS'lere uygun olarak sunulması.

2.35.1. Geçiş Tarihinde Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Süreçler

Bir işletmenin KOBİ/TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla açılış bilançosunda aşağıdaki işlemleri uygular (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 35.7):

- Standart tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlıklar ve borçlar açılış finansal durum tablosuna yansıtılır,
- Standartta geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte bu Standart uyarınca farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır ve
- Açılış finansal durum tablosunda yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde bu standart uygulanır.

Standartın ilk uygulamasında işletme birleşmeleri, maliyet değeri olarak gerçeğe uygun değer ya da yeniden değerlendirme kullanımı, hisse bazlı ödeme işlemleri, kümülatif çevrim farkı ve bireysel finansal tablolar gibi muafiyetler için bir veya birden fazlasını kullanmayı tercih etmeyebilir.

İşletme finansal varlık ve finansal borçların devre dışı bırakılması, finansal riskten korunma muhasebesi, muhasebe tahminleri, durdurulan faaliyetler ve azınlık paylarının ölçümü işlemlerinin herhangi birisi için, önceki takip ettiği muhasebe kriterlerini değiştirmemelidir.

Önceki finansal raporlama çerçevesinden UFRS/TFRS'ye geçen işletme, raporlanan finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını nasıl etkilediğini kamuya açıklar (KOBİ'ler için UFRS/TFRS, paragraf 35.12).

3.BÖLÜM

KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN UYGULANABİLİRLİĞİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINCA DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırma Önemi ve Amacı

Küreselleşme eğilimi ile birlikte, çağdaş teknik gelişmeler yenilikçi ve üretim faaliyetleri arasında çok daha yakın bir sentez ve daha bütünleştirici öğrenme talep ediyorlar. Küresel rekabetin gücü sürekli yenilik ve mevcut ürünlerin kalitesini artırmak için üreticilere baskı yapmaktadır (Acs, Z ve Preston, L, 1997:1-2).

Küreselleşme ekonomik iklim üzerinde de etkili olmuştur. Rekabetin şekli değişmiş, alanı küresel düzeye taşınmıştır. İşletmelerin sınırlar arkasında, koruma semsiyeleri altında cari faaliyetlerini sürdürmeleri devri kapanmıştır. Gerek mal gerekse hizmet ticaretinde serbestleşme önemli bir noktaya gelmiş ve bu süreç artan bir hızla da devam etmektedir. KOBİ'lerin finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaları küresel ekonomik iklime uyum sürecinde temel bir şart olarak görülmektedir (Karakaya;2010:23).

Türkiye ekonomisinde; toplam işletmelerin %99'undan fazlasını, toplam istihdamın %78'ini, toplam katma değer %55'ini, toplam satışların %65,5'ini, toplam yatırımların %50'sini, toplam ihracatın %60,1'ini ve toplam kredilerin %24'ünü oluşturan KOBİ'lerin önemi algılanmış ve bu yönde stratejiler geliştirilmeye başlanmıştır. KOBİ'ler için fazla karmaşık olan UFRS standartlarının daraltılarak KOBİ'ler için UFRS/TFRS oluşturulması bunun bir göstergesidir.

Araştırmanın temel amacı, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Muğla ili ve çevresindeki muhasebe meslek mensupları açısından uygulama düzeyini tespit etmek ve mevcut durumunu ortaya koymaktır. Bu amaca yönelik olarak muhasebe meslek mensupları ile anket çalışması yapılmıştır. Yeterli çalışmanın olmayışı, yeni ve ilgi çekici bir konu olmasından dolayı bu konu ile ilgili çalışma yapılmıştır.

3.2. Literatür Taraması

Bu çalışmada, KOBİ'ler için UFRS'nin önemini anlaşılması için ilk olarak araştırmanın kuramsal yönüne ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Konunun açık bir şekilde ortaya konulabilmesi için yurt içi ve yurtdışında yayınlanmış kitap, dergi, makale, tez vb. kaynaklardan yararlanılmıştır. Ayrıca konunun uzmanları olan IASC (International Accounting Standart Committee), IASB (International Accounting Standart Board), IFAC (International Federation of Accountants), FASB (Financial Accounting Standart Board) gibi kuruluşların konu ile ilgili araştırma yayın ve çalışmalarından da yararlanılmıştır.

3.2.1. Türkiye Literatürün İncelenmesi

KOBİ'ler için UFRS konusunda Türkiye'de yapılan bir çok çalışma bulunmaktadır. Özellikle muhasebe alanda uzman kişilerin yayımlanmış oldukları çalışmalar titizlikle incelenmiştir. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Usul (2007)'nin tez çalışmasında; Isparta ve Burdur'da yer alan KOBİ niteliğindeki imalat sanayi işletmeleri ile anket çalışması yapmıştır. Yapılan araştırma çalışmalarından elde edilen sonuçlara göre, muhasebeden sorumlu yöneticilerin, TFRS'nin uygulamaları zorlaştırmayacağı yönünde beklentisi içinde oldukları söylenebilir. Araştırma sonucunda KOBİ'lerdeki muhasebeden sorumlu yöneticiler, KOBİ'ler için farklı muhasebe standartlarının hazırlanması gerekir görüşüne katılmış ama TFRS bütün işletmelerin gereksinimlerini karşılamamaktadır görüşündedir. Muhasebeden sorumlu yöneticilerin, TFRS'ye uygun hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin daha doğru bilgiler içereceği görüşüne sahip oldukları ve finansal tabloları okumanın ve anlamının kolaylaşacağını bekledikleri ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak işletmelerin TFRS'ye hazırlanması, eğitim programları desteklenmesi ve içinde üniversite, meslek örgütleri, yasal düzenleyici kuruluşlarında bulunduğu otoritelerin daha özverili çalışmalarla görev alması gerektiği sonucuna varmıştır (Usul, 2007:115-116-117).

KOBİ'ler için UFRS'nin bir endüstri işletmesi üzerine örneğini inceleyen ve bu alanda tez çalışması yapan Aydın (2009)'a göre; KOBİ muhasebe standartlarının

orijinal UFRS'lerden farklılaşmadığını ancak finansal tabloların dipnotlarında basitleştirilmeye gidildiğini söylemekte ve daha fazla sadeleştirmeye gidilmesi gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca tekdüzen hesap planının da standartlara uygun bir şekilde revize edilmesi de kaçınılmaz hal aldığı savunmuştur. 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 uygulanmayacağına açıkça belirtilmesi ve yine uygulanması zorunlu olmayan standartların çıkarılıp netleştirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır (Aydın,2009:118-119).

Uluslararası Finansal Raporlama Standardının ilk uygulaması olan UFRS 1 ile ilgili tez çalışması yapan Nuriyev (2009)'e göre; standartların ilk uygulamasıyla ilgili bir işletme örneği vermiş, muhasebe sisteminde Finansal Raporlama Standartlarına geçişin nasıl uygulanacağını ele almıştır. Herhangi bir ülke ya da sermaye piyasasının tekelinde olmayan ve evrensel özellikler taşıyan Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması ile Uluslararası sermaye piyasalarında fon rekabetinin çok daha etkin olarak sürdürülebilir olacağını ve işletmeler açısından ulusal ve uluslararası kullanım için farklı bilgiler, raporlar hazırlamanın maliyetinin büyük ölçüde azalacağını vurgulamıştır. Uygulamaların, firmalara ve finansal tablolara şeffaflık getireceğinden, yatırımcıların yatırım yapacakları firma ve sektörler güvenlerinin ve paralelinde hareket kabiliyetlerinin artacağı düşünülmektedir. Böylece UFRS'ye geçiş yapan ülkelerde, ülke ekonomisindeki olumlu etkilerin de kısa süre içinde görüleceği sonucuna varmıştır (Nuriyev,2009:94-95).

KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanması ile tez çalışması yapan Işık (2009) yaptığı tez çalışmasında; KOBİ UFRS ile ilgili uygulama örneği vermiştir. Çalışmasından elde ettiği sonuca göre; UFRS ile KOBİ UFRS arasındaki farkların nitelikten çok niceliksel olduğuna dikkat edilmelidir. KOBİ UFRS çalışmalarına UFRS'nin bir bölümü ya da kısaltması olarak bakılmamalıdır. Her ne isim altında olursa olsun bu içeriğe sahip taslak yasalaşmalıdır ve bir an önce uygulamaya konulmalıdır. Bu, hem işletmelerin ve paydaşlarının işletmeyi daha gerçekçi verilerle değerlendirmeleri için hem de dünya piyasalarıyla bütünleşmek için gereklidir (Işık, 2009:91-92).

Çetinkaya (2010) KOBİler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'nın Türkiye uygulaması üzerine tez çalışması yapmış ve şu sonuçlara varmıştır; imalat sektöründe yer alan bir işletmenin Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve ilgili kanunlara uygun olarak hazırlanan finansal tabloları Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarında yer alan açıklama ve standartlara uygun olarak dönüştürmüştür. Çalışmasına göre, ülkemizde hem tam set UFRS'nin hem de KOBİ'ler için UFRS'nin uygulamasının daha sorunsuz ve işletmelere maliyetsiz olması açısından hukuki düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği tartışılmazdır. Her ne kadar standart bir çerçeve çizmiş olsa da ülkelerin farklı muhasebesel yöntemler kullanması nedeniyle oldukça doğaldır. Burada yapılması gereken standart metinlerini doğru yorumlamak ve gelişmeleri takip etmektir. Bilindiği gibi kanun metinlerinin standart metinleri kadar esnek bir yapıya sahip olması mümkün değildir, ancak standardın nihai uygulama yöntemleri belirgin bir şekilde anlaşılabilirdiğinde, ülkeler ve işletmeler kendileri için en uygun şekilde bu uygulamaya destek olmalıdırlar. Finansal tabloların ülkeler tarafından aynı şekilde üretilebilmesi bundan birkaç sene önce imkansızken bugün bu noktaya gelmiş olması, gelecekte her işletmenin aynı dilden konuşacağı ve her ülkede güvenli yatırımların yapılabileceği yönündeki inançları güçlendirici bir etki yaratmaktadır. (Çetinkaya, 2010:141-142).

UFRS çerçevesinde KOBİ standartlarının uygulanması alanında tez çalışması yapan Yılmaz (2010)'un tez çalışmasına göre; KOBİ'lerde finansal raporlama standartlarının etkin şekilde uygulanabilmesinin bir takım potansiyel sorunlar içermesi ve KOBİ'lerin ekonomilerde önemli bir çoğunluğa sahip olması standartların uygulanmasını güçleştirmektedir. Türkiye'nin ihtiyacı olan yüksek kalitede muhasebe standartlarının oluşturulması, UFRS'ye uyumun sağlanması ve uygulamadaki çok başlılığın ortadan kaldırılması amacıyla TMSK'nın oluşturduğu standartların kullanılması daha uygun olacaktır (Yılmaz,2010:123-124).

KOBİ'ler için UFRS alanında yaptığı tez çalışmasında Mete (2011); KOBİ'ler için UFRS'yi dikkatle incelemiş ve sonuç olarak Ülkemizdeki KOBİ tanımının uluslararası kuruluşlarca yapılan KOBİ tanımları ile uyumlu hale getirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Aynı zamanda KOBİ'ler için UFRS'ye uygun mali tabloları olan

işletmelerin kredi almasının kolaylaşacağını ve bu durumda KOBİ'lerin yatırımlarının artacağı sonucuna varmıştır (Mete, 2011:69).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde KOBİ muhasebe standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından algı düzeylerinin tespitine yönelik uygulama yapmışlardır. Çalışmanın sonucuna göre; Meslek mensuplarına KOBİ TFRS uygulaması hakkındaki genel düşüncelerini ölçmek için sorulan ifadeler ortalama değerlerine göre incelendiğinde en yüksek ortalama değeri “KOBİ TFRS uygulanmasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı” ifadesinin aldığı görülmüştür. Meslek mensupları zaten çok fazla olan iş yüklerinin TFRS uygulamaları ile birlikte daha da artacağını düşünmektedirler. En düşük ortalama değerini alan ifade ise “muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS’yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum” ifadesidir. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamalarını kendi çabalarıyla öğrenebileceklerini düşünmemektedirler. Ayrıca katılımcıların KOBİ TFRS uygulanmasında mevcut muhasebe hesap planının yeterli olacağı konusuna da katılmadıkları ortaya çıkmıştır (Fidan ve Cinit, 2013:57-58).

Hatunoğlu ve diğerleri (2013)’nin çalışmasına göre; K.Maraş ilindeki KOBİ’lerde muhasebeden sorumlu yöneticilerin, standartlar konusunda tam anlamıyla bilgi sahibi olmadıkları, ancak yararları konusunda olumlu görüşlere sahip oldukları, anket çalışmaları ile tespit edilmiştir (Hatunoğlu ve diğerleri, 2013:62).

Muhasebe standartlarının Türkiye’de uygulanmasıyla muhasebe uygulamalarında meydana gelen değişiklikler, muhasebe meslek adaylarını ve meslek mensuplarını yakından ilgilendirdiği için, öğrencilerin bu konuda etkin bir şekilde bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumlar göz önünde bulundurularak, okullarda, standartlar ile ilgili zorunlu dersler okutulmalı, sürekli seminerler düzenlenerek öğrenciler bu konuda bilinçlendirilmelidir (Yıldız ve Yanık, 2013:217-218).

3.2.2. Uluslararası Literatürün İncelenmesi

Mandilas ve diğerleri(2010)’nin Yunanistan’daki KOBİ’ler için UFRS’nin kabulü üzerine yaptıkları ampirik çalışmada; Yunanistan’ın ilçesi olan Kavala’daki KOBİ’lerin büyük çoğunluğunun IFRS for SMES’i desteklerini belirlemişlerdir.

Çoğunluk UFRS ile birlikte uluslararası uyumun bir çok faydası olacağına inanılmasına rağmen %11 buna katılmamaktadır. Bu oran yine de azımsanmayacak derecededir. UFRS'nin yatırımları genişletmek için iyi bir fırsat olacağını düşünenler çoğunluktadır.

Stainbank (2008) yaptığı tez çalışmasına göre; KOBİ'ler için finansal raporlama standartları geliştiren IASB'ın çabaları övgüye değer bulunmaktadır fakat KOBİ'lerin ihtiyaçlarını tam karşılamak için finansal tablolar üzerinde daha fazla araştırma yapmak gereklidir.

Kuqi ve Jonuzi (2011)'nin yaptıkları tez çalışmasına göre; KOBİ'ler için UFRS ileride muhasebenin kalitesini artıracak fakat bu zorlu bir süreç olacaktır. Bu süreç aynı zamanda daha kaliteli bilgi üretimi sağlayacak. Devlet de burada önemli bir rol oynayacaktır. İyimser bir yaklaşımla, Makedonya'nın bu uyum sürecinin ekonomiye olumlu katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Lions (2010)'un yaptığı tez çalışmasında, İsviçre'deki KOBİ'lerin UFRS ile uyumu incelemiştir. Sonuç olarak; mikro ve küçük düzeydeki işletmeler, KOBİ'ler için UFRS'nin kabulünün onlara bir kazanç olacağını düşünmemektedir. Çünkü KOBİ'ler için UFRS karşılaştırılabilirlik ve kalite sunmaktadır fakat mikro işletmeler bununla değil daha fazla kazançla ilgilenmektedirler, diğer hedefler onlar için önemli değildir. KOBİ'lerin uluslararası pazarda olma gibi emelleri yoktur. Aksine en küçük ölçekli işletmeler için zaman ve kaynak kaybına yol açacaktır. KOBİ'ler için UFRS ilk kez kabul edilmesiyle muhasebe uzmanı ve denetçi gerektirmektedir. İsviçre'deki KOBİ'ler UFRS benimsemeye isteksiz olsa da firmaların boyutlarına göre kabul edilebilir faktörler vardır. Küresel boyutlarda iş yapmak isteyen KOBİ'ler yarar sağlayacağını düşünmektedirler.

Pascu ve Vasiliu (2011) KOBİ'ler için UFRS'nin Avrupa Birliği için yeni bir mücadele alanı olduğu ile ilgili çalışma yapmışlardır. Çalışmanın sonucuna göre; Küçük ve orta ölçekli şirketler için muhasebe standartlarının zorunluluğu tartışılmaktadır. Avrupa Birliği'nin ekonomik ortam ve finansını anlamak için KOBİ'ler için UFRS çok önemlidir. KOBİ'ler için UFRS KOBİ'ler için ortak bir muhasebe çerçevesinde tanımlanmasında Avrupa Komisyonu tarafından dikkate alınmalıdır. AB'de tüm KOBİ'ler aynı muhasebe kurallarını uygulamalıdır. Görüşümüze göre KOBİ'ler için

UFRS en iyi seçim temsil eder. Hesap çerçevesi ve maliye politikası ile ilgili AB’de bazı dönüşümler olması gerektiğini inanıyoruz. Eğer ülkelerin muhasebe düzenlemeleri olmazsa uluslararası muhasebe standartlarına uyum süreci zor olacaktır.

3.3. Araştırma Kapsamı ve Kısıtı

Bu araştırmanın ana kümesini, Muğla Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasından alınan verilere göre Muğla ilinde faaliyet gösteren toplam 650 adet muhasebeci oluşturmaktadır.

Her çalışmada olduğu gibi araştırmanın bazı kısıtları bulunmaktadır. UMS/UFRS’lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentisini etkileyen sayısızca faktör olduğu bir gerçektir. Bütün bu faktörleri tespit edilmesi, bunlara ilişkin bilgilerin toplanması ve analize dahil edilmesinin zaman ve maliyeti çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Öte yandan, örneklem büyüklüğünü belirlemek için; hedef kitledeki birey sayısı bilindiği için aşağıdaki formül kullanılır .

$$n = N t^2 pq / d^2 (N-1) + t^2 pq$$

Formülde;

N: Hedef kitledeki birey sayısı

n: Örneklem alınacak birey sayısı

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q: İncelenen olayın görülmemiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen örneklem hatasıdır.

Verilerimizi tekrar yazarak formüle uyguladığımızda;

$$n = (650)(1.96)^2(0.50*0.50)/(0.05)^2(650-1)+(1.96)^2(0.50*0.50) \\ =83 \text{ olmaktadır.}$$

Bu çerçevede zaman ve maliyet kısıtlamasıda dikkate alınarak gerçekleştirilen anket çalışmasında toplamda 85’e ulaşılan anket sayısından 73’ünün değerlemeye alınabileceği tespit edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada, veriler meslek mensuplarına uygulanan anketlerden elde edilmiştir. Araştırmada kullanılan soru formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini ifade eden ve 5'li Likert ölçeğinde tanımlanan önerme cümleleri yer almaktadır. Anket formunda; standart beklentileri için beş, ekonomi beklentileri için iki, eğitim beklentileri için sekiz, uygulama beklentileri için on iki soru olmak üzere toplam 26 soru yöneltilmiştir. Ankette 5'li Likert ölçeği (1;Tamamen Katılıyorum, 2;Katılıyorum, 3;Kararsızım, 4;Katılmıyorum, 5;Kesinlikle Katılmıyorum) kullanılmıştır ve katılımcılardan sorulan her bir ifadeye ne derecede katılıp/katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir.

3.5. Araştırma Bulguları Ve Analiz

3.5.1. Demografik Özellikler

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özellikler ve analiz sonuçlarına ilişkin araştırma sonuçları verilmiştir. Katılımcı muhasebe meslek mensupları hakkında bilgiye ulaşmak için toplam 7 adet soru sorulmuştur.

Çizelge 3.1. Anket Sahibinin Cinsiyeti

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Bay	49	67.1
Bayan	24	32.9
Toplam	73	100

Anket formunda muhasebe meslek mensuplarına cinsiyetleri ile ilgili soru yöneltilmiştir. Yukarıda ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet dağılımına bakıldığında büyük kısmı (%67.1) 'nın erkek, geri kalan kısmı (%32.9)'nın bayan olduğu saptanmıştır.

Çizelge 3.2. Anket Sahibinin Yaşı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
24 ve altı	11	15.1
25-40	53	72.6
41-55	8	11.0
56 ve üstü	1	1.4
Toplam	73	100

Anket sahiplerine yaşları ile ilgili soru yöneltilmiştir. Aşağıda görüldüğü gibi çok büyük bir kısmı (%72.6)'nın 25-40 yaşları arasında olduğu görülmektedir. Geri kalan kısmının %15.1'i 24 yaş ve altı, %11.0'ı 41-55 yaş arası olduğu ve sadece %1.4'ünün 56 yaş ve üstü olduğu saptanmıştır.

Çizelge 3.3. Anket Sahibinin Unvanı

Unvan	Frekans	Yüzde (%)
SM	15	25.0
SMMM	35	47.9
YMM	2	2.7
Muhasebe Elemanı	21	28.8
Toplam	73	100

Tabloda da görüldüğü gibi anket uygulanan meslek mensuplarının %47.9'u Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), %28.8'i Muhasebe Elamanı, %25.0'i Serbest Muhasebeci (SM), %2.7'si Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olduğu görülmüştür.

Çizelge 3.4. Anket Sahibinin Çalışma Şekli

Çalışma şekliniz	Frekans	Yüzde (%)
Bağımlı	42	57.5
Bağımsız	31	42.5
Toplam	73	100

Uygulanan anket sonucu muhasebe meslek mensuplarının %57.5'inin bağımlı olarak çalıştığı, %42.5'inin bağımsız olarak çalıştığı saptanmıştır.

Çizelge 3.5. Anket Sahibinin Eğitim Durumu

Eğitim durumu	Frekans	Yüzde (%)
Lise ve dengi	10	13.7
Yüksek okul	12	16.4
Lisans	43	58.9
Lisans üstü	8	11.0
Toplam	73	100

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğu(%58.9)'nu lisans mezunları oluşturmaktadır. Geri kalan kısmın %16.4'ünü yüksek okul mezunları, %13.7'sini lise ve dengi okullardan mezun olanlar, %11.0'ını lisansüstü mezunlar oluşturmaktadır.

Çizelge 3.6. Anket Sahibinin Mesleki Deneyimi

Mesleki deneyim	Frekans	Yüzde (%)
10 yıl ve altı	37	50.7
11-20 yıl	27	37.0
20 yıl üstü	9	12.3
Toplam	73	100

Kendisine anket yöneltilen muhasebe meslek mensuplarının %50.7'sinin deneyiminin 10 yıl ve altı olduğu saptanmıştır. Standartların hayata geçirilmesi ve öğrenilmesi konusunda meslek mensuplarının üniversite mezunları olmasının yanında meslek hayatında kazandıkları deneyim de oldukça büyük öneme sahiptir.

Çizelge 3.7. Anket Sahiplerinin Mesleki Yayın Takip Etmesine Göre Dağılımı

Takip edilen mesleki yayın	Frekans	Yüzde
Evet	47	64.4
Hayır	26	35.6
Toplam	73	100

Anket sahiplerinin büyük çoğunluğu (%64.4)'ünün meslek yayın takip ettiği saptanmıştır.

3.5.2. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Bilgiler

Anket formunda yer alan 27 soruda, katılımcıların KOBİ'ler için UFRS seti hakkındaki görüşlerinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Araştırmaya katılanların verdiği cevaplar 5'li Likert ölçeği üzerinden değerlendirilmiştir. Ölçek üzerinde (1) “Tamamen Katılıyorum”, (2) “Katılıyorum”, (3) “Kararsızım”, (4) “Katılmıyorum”, (5) “Kesinlikle Katılmıyorum” anlamına gelmektedir.

Çizelge 3.8. Ankete Katılanların Standart Faktörüne İlişkin Bilgileri

Standart	1		2		3		4		5		Toplam	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS'nin çıkartılmasını doğru buluyorum.	13	17.8	24	32.9	8	11.0	16	21.9	12	16.4	73	100
KOBİ'ler için UFRS kullanıcıların ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır	8	11.0	24	32.9	18	24.7	15	20.5	8	11.0	73	100
Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TFRS'ler uyum içindedir.	7	9.6	16	21.9	22	30.1	20	27.4	8	11.0	73	100
UFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olabilir.	5	6.8	20	27.4	19	26.0	26	35.6	3	4.1	73	100
UFRS, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır	6	8.2	17	23.3	19	26.0	23	31.5	8	11.0	73	100

Çizelge 3.8'deki standartlar faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; muhasebe meslek mensuplarının büyük kısmı (%32.9) tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS'nin çıkartılmasını doğru bulmaktadır. Bunun yanı sıra %21.1'lik bir kısmı doğru bulmadığını söylemiştir.

Çizelge 3.8'deki standartlar faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensuplarının %32.9'luk kısmı KOBİ'ler için UFRS'nin KOBİ'lerin ihtiyaçlarının gözetilerek çıkartıldığını savunmaktadır.

Çizelge 3.8'deki standartlar faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; muhasebe meslek mensupları ülkemizde uygulanan tek düzen muhasebe sistemi ile TFRS'lerin uyum içinde olduğu konusunda kararsız kalmışlardır (%30.1). Bu orana yakın olarak da (%27.4)'ü katılmıyorum cevabını vermiştir.

Çizelge 3.8'deki standartlar faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; UFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/ kaybedilmesi sorusuna ise çoğunluğu (%35.6) katılmamaktadır. %34.2'lik kısmın bu görüşe katıldığı saptanmıştır. (%27.4'ü Katılıyorum, %6.8 Tamamen Katılıyorum, %26.0 Kararsızım)

Çizelge 3.8'deki standartlar faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensuplarının (%31.5)'i UFRS'lerin KOBİ'lerde kurumsallaşmayı sağlamayacağını düşünmektedir. Aynı oranda katılımcı (%8.2 Tamamen Katılıyorum, %23.3'ü Katılıyorum) kurumsallaşmayı sağlayacağını düşünmektedir. Bu konuda %26.0'lık kısım kararsız kaldığı saptanmıştır.

Çizelge 3.9. Ankete Katılanların Ekonomi Faktörüne İlişkin Bilgileri

Ekonomi	1		2		3		4		5		Toplam	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
KOBİ'ler için UFRS setinin zorunlu olmasının ülkemiz ekonomisine olumlu katkıda bulunacağını düşünüyorum.	16	21.9	16	21.9	9	12.3	24	32.9	8	11.0	73	100
UFRS'ye uygun olarak hazırlanan mali tablolar, karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olmaktadır.	15	20.5	19	26.0	5	6.8	24	32.9	10	13.7	73	100

Çizelge 3.9'daki ekonomi faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; anket katılımcılarının çoğunluğu (%43.8) KOBİ'ler için UFRS setinin zorunlu olmasının ülkemiz ekonomisine olumlu katkıda bulunacağını düşünmektedir. %32.9 oranında katılımcı olumlu olmayacağı kanısındadır.

Çizelge 3.9'daki ekonomi faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensuplarının çoğu (%46.5) UFRS'ye uygun olarak hazırlanan mali tabloların karar alıcıların doğru karar almasında yardımcı olduğu görüşüne katılmaktadır. (%20.5 Tamamen Katılıyorum, %26.0 Katılıyorum, %32.9 Katılmıyorum)

Çizelge 3.10. Ankete Katılanların Eğitim Faktörüne İlişkin Bilgileri

Eğitim	1		2		3		4		5		Toplam	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
UFRS'nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/eğitmen meslek mensubu sayısı yeterlidir.	22	30.1	18	24.7	8	11.0	18	24.7	7	9.6	73	100
KOBİ standartlarının eğitimi Lisans düzeyinde	17	23.3	18	24.7	8	11.0	21	28.8	9	12.3	73	100

ayrı bir ders olarak verilmelidir												
Ülkedeki öğrenci ve muhasebe meslek mensuplarının UFRS konusunda eğitilmesi sorundur	9	12.3	16	21.9	18	24.7	22	30.1	8	11.0	73	100
UFRS konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	12	16.4	14	19.2	24	32.9	15	20.5	8	11.0	73	100
UFRS'ler üzerinde yapılan değişiklikleri ve ilgili standart yorumlarını sürekli takip ediyorum.	5	6.8	21	28.8	9	12.3	30	41.1	8	11.0	73	100
Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	11	15.1	13	17.8	12	16.4	31	42.5	6	8.2	73	100
UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılıyorum.	7	9.6	29	39.7	9	12.3	24	32.9	4	5.5	73	100
UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısı yeterlidir.	4	5.5	18	24.7	26	35.6	22	30.1	3	4.1	73	100

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; katılımcıların büyük çoğunluğu (%54.8)'nin UFRS'nin teknik altyapısını yorumlayacak eğitimci sayısının yeterli olduğu kanısındadır. %34.3 oranında katılımcının bu fikre katılmadığı saptanmıştır. (%30.1 Tamamen Katılıyorum, %24.7 Katılıyorum, %24.7 Katılmıyorum, %9.6 Kesinlikle Katılmıyorum)

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensuplarının büyük çoğunluğu (%48.0)'nin standartların lisans düzeyinde ders olarak

verilmesi görüşüne katıldığı gözlenmiştir. (%23.3 Tamamen Katılıyorum, %24.7 Katılıyorum, % 28.8 Katılmıyorum)

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; katılımcıların çoğunluğu (%41.1)'nin ülkedeki öğrenci ve muhasebe meslek mensuplarının eğitilmesinin sorun olabileceği düşüncesine katılmamaktadır. Bu fikre %24.7'si kararsız kalırken, %34.2'si sorun olabileceği düşüncesindedir.

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; muhasebe meslek mensuplarının %35.6'sı teorik bilgi düzeyinin yeterli olduğu kanısındadır. % 32.9'u kararsız kalırken, %31.5'inin bu fikre katılmamakta olduğu saptanmıştır.

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; UFRS'ler üzerinde yapılan değişiklikleri büyük çoğunluğu (%52.1)'nin takip etmediği saptanmıştır. (%41.1 Katılmıyorum, %11.0 Kesinlikle Katılmıyorum)

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; anket katılımcılarının yarısı (%50.7)'nin meslek mensuplarının UFRS'yi kendi çabaları ile öğrenemeyeceği kanısında olduğu gözlemlenmiştir. (%42.5 Katılmıyorum, %8.2 Kesinlikle Katılmıyorum)

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; UFRS ile ilgili seminerlere katılma konusunda yöneltilen soruda katılımcıların %49.3'ü seminerleri takip ettiğini belirtirken, %38.4'ü katılmadığını belirtmiştir. (%9.6 Tamamen Katılıyorum, %39.7 Katılıyorum, %32.9 Katılmıyorum, %5.5 Kesinlikle Katılmıyorum)

Çizelge 3.10'daki eğitim faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; katılımcıların %35.6 oranla UFRS hakkındaki kitap, bildiri, dergi v.s sayısının yeterli olması konusunda kararsız kaldığı gözlenmiştir.

Çizelge 3.11. Ankete Katılanların Uygulama Faktörüne İlişkin Bilgileri

Uygulama	1		2		3		4		5		Toplam	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
UFRS'lerin uygulanması yabancı yatırımların ülkemizdeki yatırım kararlarına olumlu etki eder.	14	19.2	16	21.9	11	15.1	18	24.7	14	19.2	73	100
UFRS'ler muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkiler	13	17.8	17	23.3	11	15.1	21	28.8	11	15.1	73	100
UFRS'lerin uygulanmasıyla; ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır	10	13.7	22	30.1	12	16.4	17	23.3	12	16.4	73	100
KOBİ'ler için UFRS uygulandığında mali tablolar şeffaflaşacaktır.	9	12.3	19	26.0	18	24.7	18	24.7	9	12.3	73	100
KOBİ'ler için UFRS meslek mensuplarının iş yükünü artıracaktır	12	16.4	19	26.0	11	15.1	15	20.5	16	21.9	73	100
KOBİ'ler için UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	5	6.8	19	26.0	11	15.1	30	41.1	8	11.0	73	100
UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlarım	5	6.8	22	30.1	13	17.8	24	32.9	9	12.3	73	100

KOBİ'ler için UFRS'yi kullanma kararının ülkelerdeki yetkili kuruluşların inisiyatifine bırakılması doğru bir karardır	13	17.8	15	25.0	25	34.2	14	19.2	6	8.2	73	100
KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı olacaktır.	13	17.8	21	28.8	13	17.8	21	28.8	5	6.8	73	100
KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel standartların karmaşıklığı olacaktır.	8	11.0	25	34.2	12	16.4	21	28.8	7	9.6	73	100
KOBİ TFRS uygulaması zorunlu olacağı için muhasebede uygulama birliği sağlanacaktır.	4	5.5	23	31.5	20	27.4	17	23.3	9	12.3	73	100
Gelecekte UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağımı düşünüyorum	10	13.7	24	32.9	14	19.2	12	16.4	13	17.8	73	100

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; katılımcıların çoğunluğu (%43.9)'unun UFRS uygulamalarının yabancı yatırımların ülkemizdeki yatırımcı kararlarına olumlu etki edeceği düşüncesine katılmamakta olduğu gözlemlenmiştir (%24.7 Katılmıyorum, %19.2 Kesinlikle Katılmıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; katılımcılar UFRS'lerin muhasebe mesleğinin gelişimini olumlu yönde etkileyeceğine %43.9 oranla katılmamaktadır. %41.1 oranla katılımcının ise bu görüşü savunmakta olduğu saptanmıştır.

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensuplarının çoğunluğu (%43.8)'nin UFRS'ler ile birlikte muhasebe mesleğine verilen önemin artacağı görüşünü savunduğu görülmüştür (%13.7 Tamamen Katılıyorum, %30.1 Katılıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensupları %38.3 oranla UFRS uygulamaları sonucu mali tabloların şeffaflaşacağı görüşündedir. %37 oranında katılımcı ise bu görüşe katılmamaktadır (%12.3 Tamamen Katılıyorum, %26.0 Katılıyorum, %12.3 Kesinlikle Katılmıyorum, %24.7 Katılmıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; katılımcıların çoğunluğu (%42.4)'nin UFRS uygulamalarının muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü artıracığı görüşünü savunduğu görülmektedir (%16.4 Tamamen Katılıyorum, %26.0 Katılıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; UFRS uygulamalarının muhasebe meslek mensuplarının inisiyatif kullanımını kısıtlamasına %52.1 oranında katılımcı katılmadığını belirtmiştir (%41.1 Katılmıyorum, %11.0 Kesinlikle Katılmıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; anket katılımcılarının çoğunluğu (%45.2)'nin UFRS uygulamalarının KOBİ'ler için sadeleştirilmesi üzerine karmaşık bulmadığı saptanmıştır (%32.9 Katılmıyorum, %12.3 Kesinlikle Katılmıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; katılımcılar %42.8 oranla UFRS'nin uygulanma kararının ülkemizdeki yetkili kuruluşlara bırakılması kararını onaylamaktadır (%17.8 Tamamen Katılıyorum, %25.0 Katılıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanmasındaki güçlüğün vergi sistemine uymayan düzenlemeler olduğu görüşüne katılımcıların %46.6'sı katılmaktadır (%28.8 Katılıyorum, %18.8 Tamamen Katılıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensuplarının çoğunluğu (%45.2)'nin UFRS'leri uygulamadaki en büyük engelin standartların karmaşıklığı görüşünde olduğu saptanmıştır (%11.0 Tamamen Katılıyorum, %34.2 Katılıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; anket katılımcılarının %37.0'sinin KOBİ/TFRS uygulamalarının zorunlu olması sonucunda uygulamada birlik olacağı düşüncesine sahip olduğu saptanmıştır (%5.5 Tamamen Katılıyorum, %31.5 Katılıyorum).

Çizelge 3.11'deki uygulama faktörünün frekans ve yüzde dağılımına göre; meslek mensuplarının %46.6'sı kendisini ileride iyi bir UFRS/TFRS uygulayıcısı olarak görmektedir (%13.7 Tamamen Katılıyorum, %32.9 Katılmıyorum).

3.6. Faktör Analizi

Değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz etmek için Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) kullanılır. Bu analiz, orijinal veri setindeki gerekli bilgileri daha az sayıdaki bağımsız değişkene indirgemeyi sağlamaktadır. Açıklayıcı faktör analizinde veri setinin yeterliği Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. örneklem yeterliliğinin kabul edilmesi için 0,5 'den büyük olması gerekir.

KOBİ/TFRS'nin uygulanmasını etkileyen bir çok faktör bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını sıralayacak olursak: ülkede sermaye piyasasının varlığı ve gelişme durumu, ulusal işletmelerle çok uluslu şirketlerin oranı, gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkeye uygunluğu, ekonomik büyüme, dışa açılma düzeyi ve ekonomik sorunlar, UFRS'lerin uygulayıcısı muhasebe meslek mensuplarının bunlara yönelik mesleki bilgi ve deneyimi'nin eksikliği, bilgi ve deneyim eksikliğine dayalı olarak ortaya çıkan insan kaynakları sorunu, sözkonusu bilgi ve deneyim eksikliğini ortadan kaldırmaya yönelik gerçekleştirilen eğitim ve öğrenim faaliyetleri

süreci, bu süreçte gerekli olan eğitim materyallerine ilişkin yaşanan sorunlar, sözkonusu UFRS'lerin ulusal dillere çevirisi ve buna ilişkin yaşanan kavramsal sorunlar, UFRS'lerin ülke koşullarına uyarlanması veya uyarlanmadan bire bir benimsenmesi, bazı UFRS'lerin karmaşık yapısına yönelik eleştiriler ve buna ilişkin teknik sorunlar, söz konusu standartların tekdüze yorumlanmasında yaşanan sorunlar, standartların sık sık değişmesine yönelik eleştiriler, sözkonusu standartların uygulanmasına yönelik yetersiz rehberlik, ulusal kültür, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik, muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısı, ülkenin muhasebe ihtiyacı ile UFRS'lerin uyuşması sorunu, başlıca faktörlerdir. Bu çerçevede analiz yaparken dikkate alınan faktörler; standart, eğitim, ekonomik ve uygulamadır.

Çalışmada gerçekleştirilen Açıklayıcı Faktör Analizinin sonuçları aşağıdaki tablo 3.1'de gösterilmiştir.

Tablo 3.1 Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

	Cronbach Alfa	Toplam Cronbach Alfa	KMO
Standart Faktörü	0.630	0.905	0.848
Ekonomi Faktörü	0.886		
Eğitim Faktörü	0.625		
Uygulama Faktörü	0.892		

Çalışmada Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) değeri 0,848 olarak bulunduğundan çalışmanın faktör analizine uygun olduğuna görülmektedir. Daha sonra değişkenlere Cronbach Alfa güvenilirlik testi yapılarak alfa katsayısının 0,60'ın üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır. Faktörlerin alfa katsayılarına bakıldığında tüm faktörlerin 0,60'dan yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca değişkenlerin toplam alfa katsayısı da 0.905 olarak bulunmuştur. Bu da Sosyal Bilimlerde güvenilirlik düzeyinin çok yüksek olduğunu bize göstermektedir.

3.7. Araştırmanın Hipotezleri ve Değerlendirmesi

Araştırmaya yön vermesi açısından 25 adet hipotez oluşturulmuştur.

H01: Muhasebe meslek mensuplarının tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS çıkartılmasına ilişkin algı düzeyleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H02: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin ekonomiyi olumlu etkilemesine ilişkin algı düzeyleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H03: Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H04: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H05: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin mesleğe verilen önemi arttıracığına dair algı düzeyleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H06: Muhasebe meslek mensuplarının tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS çıkartılmasına ilişkin algı düzeyleri deneyime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H07: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin ekonomiyi olumlu etkilemesine ilişkin algı düzeyleri deneyime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H08: Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri deneyime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H09: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri deneyime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H010: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin mesleğe verilen önemi arttıracığına dair algı düzeyleri deneyime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H011: Muhasebe meslek mensuplarının tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS çıkartılmasına ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H012: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin ekonomiyi olumlu etkilemesine ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H013: Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H014: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H015: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin mesleğe verilen önemi arttıracığına dair algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H016: Muhasebe meslek mensuplarının tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS çıkartılmasına ilişkin algı düzeyleri eğitime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H017: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin ekonomiyi olumlu etkilemesine ilişkin algı düzeyleri eğitime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H018: Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri eğitime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H019: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri eğitime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H020: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin mesleğe verilen önemi arttıracığına dair algı düzeyleri eğitime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H021: Muhasebe meslek mensuplarının tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS çıkartılmasına ilişkin algı düzeyleri çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H022: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin ekonomiyi olumlu etkilemesine ilişkin algı düzeyleri çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H023: Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H024: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H025: Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin mesleğe verilen önemi arttıracığına dair algı düzeyleri çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Farklılıkların incelenmesine yönelik olarak ilk önce ölçülen (gözlemlenen) değer ile beklenen (öngörülen) bir değer arasında bir farkın olup olmadığının incelenmesine yönelik analiz teknikleri uygulanmıştır. Bu amaçla değişkenlere bağımsız iki grup t-testi (independent samples t-test) uygulanmıştır. Daha sonra ikiden fazla grup arasındaki karşılaştırmalar için ANOVA testi uygulanmıştır. Oluşturulan 25 hipotezden 6'sı kabul edilmiştir. Kabul edilen hipotezlerin sonuçları tablo 3.2'de gösterilmiştir.

Tablo 3.2 Hipotez Testi Sonuçları

	Hipotez	Sig.(2-tailed)
Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri deneyime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H08	0.001 < 0.05
Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H013	0.004<0.005
Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri eğitime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H019	0.009<0.05
Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H014	0.008<0.05
Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin mesleğe verilen önemi arttıracağına dair algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H015	0.005<0.05
Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin ekonomiyi olumlu etkilemesine ilişkin algı düzeyleri çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H022	0.011<0.05

Çıkan sonuçlar aşağıda değerlendirilmiştir:

H08 hipotezine göre; muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri deneyime göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. Buna göre H08 hipotezinde One Way Anova'da descriptives değerleri tablo 3.3'de gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde, deneyim arttıkça başarılı uygulayıcı olma yönündeki inanç da artmaktadır.

Tablo 3.3 H08 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları

	N	Mean
10 yıl ve altı	37	3.48
11-20 yıl	27	2.40
20 yıl ve üzeri	9	2.11

H013 hipotezine göre; muhasebe meslek mensuplarının gelecekte başarılı bir UFRS uygulayıcısı olmalarına ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. Buna göre H013 hipotezinde One Way Anova'daki descriptives değerleri tablo 3.4'de gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde muhasebe elemanları, SM VE SMMM arasında anlamlı fark olduğu görülmüştür. Buna göre bu 3 grup arasında yorum yapmak gerekmektedir.

Tablo 3.4 H013 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları

	N	Mean
Muhasebe Elemanı	15	2.33
SM	35	2.74
SMMM	2	1.00
YMM	21	3.66
Toplam	73	2.91

H014 hipotezine göre; muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. Buna göre H014 hipotezinde One Way Anova'daki descriptives değerleri tablo 3.5'de gösterilmiştir.

Tablo 3.5 H014 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları

	N	Mean
Muhasebe Elemanı	15	3.000
SM	35	2.457
SMMM	2	1.000
YMM	21	3.333
Toplam	73	2.7808

H015 hipotezine göre; muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin mesleğe verilen önemi arttıracığına dair algı düzeyleri unvana göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Buna göre H015 hipotezinde One Way Anova'daki descriptives değerleri tablo 3.6'da gösterilmiştir.

Tablo 3.6 H015 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları

	N	Mean
Muhasebe Elemanı	15	2.733
SM	35	2.771
SMMM	2	1.000
YMM	21	3.714
Toplam	73	2.968

Buna göre unvanları yükseldikçe meslek mensupları mesleğe verilen önemin artacağı kanısındadır.

H019 hipotezine göre; muhasebe meslek mensuplarının KOBİ/TFRS'nin uygulanmasındaki en önemli engelin vergi sistemine uymayan uygulamalar olduğuna ilişkin algı düzeyleri eğitime göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Buna göre H019 hipotezinde One Way Anova'daki descriptives değerleri tablo 3.7'de gösterilmiştir. Buna göre eğitim seviyesine bağlı olarak katılımcılar, eğitim seviyeleri arttıkça uygulamadaki engelin vergi sistemindeki uymayan uygulamalar olduğu fikrine katılmaktadırlar.

Tablo 3.7 H019 No'lu Hipoteze Ait Varyans Analizi Sonuçları

	N	Mean
Lise ve dengi	10	3.700
Yüksekokul	12	2.250
Lisans	43	2.860
Yüksek lisans	8	2.000
Toplam	73	2.780

H022 hipotezine göre; muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin ekonomiyi olumlu etkilemesine ilişkin algı düzeyleri çalışma şekline göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Buna göre H022 hipotezinde independest test sonuçları tabloda 3.8'de verilmiştir.

Tablo 3.8 H022 No'lu Hipoteze Ait T Testi Sonuçları

	N	Mean
Bağımlı	42	3.23
Bağımsız	31	2.41

Buna göre bağımlı olarak çalışanlar daha çok kararsız kalırken, bağımsız çalışanlar ekonomiyi olumlu etkileyeceği görüşüne katılmaktadır. bu anlamlı farklılığın nedeni; bağımlı çalışanların sözkonusu standartlar'ın ülkemizin mevcut ekonomik koşullarına uygun olmaması, vergi ve Tekdüzen uygulamaları ile uyumlu olmamaları gibi standartların uygulanabilmesinin önündeki engeller hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız çalışanların bağımlı çalışanlara göre KOBİ/TFRS'ler hakkında daha fazla bilgi sahibi olduklarını söyleyebiliriz.

SONUÇ

İşletmelerin yerel bazda düşünmekten çıkıp, kendi kabuklarını kırmaya başlayıp, bölgesel, ulusal ve uluslararası faaliyetlerde bulunmaları sonucu muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar sorunlara yol açmaya başlamıştır. Bu sıkıntıların farkına varılmasıyla birlikte muhasebede “ortak dil” oluşturma çabaları başlamış ve bu çabalar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak filiz vermiştir.

Küreselleşmenin etkisi ile birlikte yakın gelecekte dünyadaki gelişmelere ayak uyduramayan, finansal yapısı güçlü olmayan işletmeler ayakta kalamayacaktır. Dünyada yaşanan gelişmelerden geri kalmamak, uluslararası finans piyasalarıyla ortak dili kullanmak için firmaların bu konulardaki eksikliklerini bir an önce tamamlamaları gerekmektedir.

Çıkarılmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları KOBİ’ler için çok zor ve karmaşık yapıdaydı. Bunun için standartlarda sadeleştirilmeye gidilmiş, KOBİ’leri ilgilendirilmeyecek olan bölümler çıkarılmış ve zorunlu tutulan açıklamalar azaltılarak KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çıkarılmıştır. Kaliteli ve şeffaf bilgi üretmek amacıyla ülkemizde de uygulamaya konulmuştur. Bu sayede KOBİ TFRS’nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte sayıca fazla olan KOBİ’ler tek bir standart çevresinde toplanmıştır.

Ülkemizde hem tam set hem de KOBİ’ler için UFRS’nin sorunsuz şekilde uygulanabilmesi için hukuki düzenlemelerin yapılmasının yanı sıra vergi kanunları ve diğer kanunların da bu sisteme entegre edilmesi gerekmektedir. Çünkü ülkemizin muhasebe sistemi raporlamadan çok vergiye dayalıdır. İşletmeler yasal defterlerini vergi matrahları üzerinden kaydetmekte ve tablolarını bu kayıtlar üzerinden yapmaktadır.

Akademik çevreler tarafından da yoğun çabalar gösterilmesine rağmen muhasebe sistemimiz “bilgi amaçlı muhasebe” hedefine ulaşamamıştır. Bu yüzden meslek mensupları mevzuat dışına çıkmamıştır. Dolayısıyla vergi sistemimiz UFRS’ye entegre edilmediği için de meslek mensupları bu konuda sıkıntı yaşamaktadır.

Meslek mensuplarının standartlar hakkındaki bilgi eksikliğini gidermeleri için akademik çevrelerin bilgi birikimlerinden, görüş ve önerilerinden yararlanmaları

gerekmektedir. Bu amaçla yeterli kalifiye eleman temin etmeleri ve gerekli mali kaynağı tahsis etmeleri gerekmektedir.

Yapılan anket sonuçlarını değerlendirdiğimizde; KOBİ'ler için UFRS'nin yararlı olacağı düşünülmese de rağmen kullanımda etkinlik görülmemektedir. Bunun nedenlerini sıralayacak olursak;

- UFRS hakkındaki muhasebe meslek mensuplarının fazla eğitim almamış olması ve yeteri kadar bu konuda bilgi sahibi olmaması,
- Ülkenin vergi sisteminin entegre edilmemiş olması,
- KOBİ'ler için UFRS daha kaliteli bilgi ve şeffaflık sunmaktadır. Fakat mikro işletmeler bununla ilgilenmemektedir. Onların tek hedefi daha fazla kazanç sağlamaktır.
- Anket sonuçlarında kararsız kalanların oranlarının yüksek olması bilgi eksikliği olduğunun kanıtıdır. Bu yüzden ilk önce muhasebe meslek mensuplarının bu konuda daha fazla eğitilmesi gerekmektedir.
- KOBİ muhasebe standartlarının tam setten farklılaşmadığı sadece finansal tablo dipnotlarında sadeleşmeye gidildiği görülmektedir. Standartta KOBİ'ler için bazı yetersizlikler bulunmaktadır. Bu eksikliklerin bir an önce tamamlanması gerekmektedir.
- Mikro işletmeler açısından zaman ve kaynak kaybına yol açacağı düşünülmektedir.
- Meslek mensupları iş yüklerinin artacağı kanısındadır.
- Katılımcıların (%43.9)'u muhasebe mesleğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmemektedir.
- Katılımcıların (%45.2)'si standartların karmaşık olduğu görüşündedir. Bu da UFRS'nin sadece dipnotlarında sadeleşmeye gidilmesinden kaynaklanan bir durumdur.

Ülkemizde daha önce yapılan gelişmelerin muhasebe meslek mensupları, akademisyenler ve meslek örgütlerinin katkılarıyla başarılı olduğu göz önüne alınırsa, KOBİ'ler için UFRS'nin de zaman içerisinde mutlaka başarıya ulaşacağı kanısındayız.

KAYNAKÇA

- Aamir, S. ve Farooq, U. (2010) *Small and Medium-sized Entities in Sweden to Adopt International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)*, Yüksek Lisans Tezi, Umea School of Business: İsveç
- Acar, D. ve Tetik, N. (2006) “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler(KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, s.2, ss.206-207.
- Acs, Z. ve Preston, L. (1997) “Small and Medium-Sized Enterprises, Technology, and Globalization: Introduction to a Special Issue on Small and Medium-Sized Enterprises in the Global Economy” *Kluwer Academic Publishers*, ss.1-2
- Agostino, M., Drago, D. ve Silipo, D. (2010) “The Value Relevance of IFRS in The European Banking Industry” *Springer Science+Business Media, LLC*, ss.439
- Ağca A. ve Aktaş R. (2007) “Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s.18, ss.1
- Akdoğan, N. (2010) “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, ss.7-8
- Akgün, A. (2009) “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi” *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.2
- Akkaş, J. (2009) ”Ülkeler Neden KOBİ’ler için UFRS’yi Uygulamayı Düşünmeli?” *Grant Thornton*, ss.6-7
- Aksoy, T. (2011) “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yönelişi Eğilimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.71, ss.183-184

- Aksoy, T. (2010) “AB ile Uyum Süreci ve Uluslararası Gelişmeler Işığında UFRS’nin İlk kez Uygulanışına İlişkin 1 no.lu UFRS Standardı (first time adoption Standard) Üzerine Birkaç Söz”, *Bülten Dergisi, Ankara SMMM Odası, s.158, Ocak-Şubat 2005, s.17-20*
- Akyüz, M. (2005) *İştiraklere Yatırımların Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye Uygulamaları*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul
- Angel, L., Ana, Z. ve Pascual, G. (2002) “Measurement of Formal Harmonization Progress: The IASC Experience”, *The International Journal of Accounting, Vo.35, s.4, ss.475*
- Arslan, İ. (2007) “Basel Kriterleri ve Türk Bankacılık Sektörüne Etkileri”, *Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi, s.18, ss.206-207*
- Aygün, D. (2012) “Finansal Tabloların Sunulması Açısından KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) İle Tam Set TFRS Arasındaki Farklılıkların Değerlendirilmesi”, *Kabul Edilen Bildiri, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, 16-17 Haziran 2012, Trabzon.*
- Bahadır, O., ve Demir, V. (2011) *KOBİ’lerde Finansal Raporlama*, TÜR-MOB Yayınları: Ankara.
- Bahadır, O. (2012) “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS Ve Vergi Mevzuatı Açısından”, *Mali Çözüm Dergisi, s.109, ss.55*
- Bal, Ü. ve Ercan, M. (2008) *Finansal Yönetim (4.Baskı)*, Gazi Kitabevi:Ankara
- Ball, R. (2006) “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors” *Accounting and Business Research, ss.7*
- Bart, J., Lin, D. ve Yost, K. (2009) “Small and Medium Enterprise Financing in Transition Economies” *Springer Science+Business Media, LLC, ss.19*

- Başpınar, A. (2005) “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, s.148, ss.42-43
- Baykal, C. (2000) “KOBİ’lerde Yapısal Düzenlemeler”, *Gümrük Birliği Sürecinde KOBİ’ler Semineri*, İstanbul.
- Berument, H. (2002) “Döviz Kuru Hareketleri ve Enflasyon Dinamiği: Türkiye Örneği”, *Ekonomi İşbirliği Dergisi*, s.29 ss.1
- Bostancı, S. (2002) “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.59
- Cassia, L. ve Colombelli, A. (2009) “Growth Factors in Medium-Sized Enterprises: The Case of an Italian Region” *Springer Science + Business Media, LLC*, ss:438
- Cellucci, R. (2012) “The International Accounting Standards Board” *The IASB Framework*, ss.16-19
- Chen, H. ve Huang, Y. (2004) ”The Establishment of Global Marketing Strategic Alliances by Small and Medium Enterprises” *Kluwer Academic Publishers*, ss.365-366
- Çakır, M. (2009) *Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama ve Kazakistan Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Bişkek.
- Çetinkaya, N. (2010) *KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Aydın.
- Daştan, A. ve Abdioğlu, H. (2008) “TFRS- 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları” *Akademik Fener Dergisi*, *Balıkesir Üniversitesi Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, s.10, ss.77

- Demir, D., Demir, V. ve Yalkın, Y. (2006) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi” *17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, s.76, ss.291-307.*
- Demir, B. (2010) “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi” *Bilecik Üniversitesi, Bozüyük MYO, ss.144*
- Demir, V. (2007) “KOBİ’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler” *Mali Çözüm Dergisi, s.80, ss.46*
- Dillon, E., Schrupf, J., Tomlinson, S. ve Wong, Y. (2010) “The IFRS for SMEs: Considering The Alternatives”, *KPMG IFRG Limited, ss.10*
- Dönmez, A. (2010) “İlişkili Taraf İşlemlerinin Uluslararası Denetim Standartları Ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi, s.102, ss.85*
- Durmuş, A. (1995) “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu”, *I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, 6-8 Nisan 1995, Silivri*
- Durmuş, N. (2007) *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara
- Eflatun, A. (2011) “ TMS / TFRS UYGULAMALARI” *Denetim Eğitimi, Sorumlu Ortak Başdenetçi Referans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.*
- Elitaş, C. (2011) *UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları*, Hipotez Yayınları: Ankara
- Epstein, B. ve Jermakowicz, E. (2009) “IFRS for SMEs-An Option for U.S. Private Entities?” *Review of Business, Vol.30, No.2*
- Ersoy, A. ve Çakır, S. (2008) “Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü” *Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.38, ss.17-18*

- Evcı, S. (2008) *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.
- Franco, M. ve Haase, H. (2009) “Failure Factors in Small and Medium-Sized Enterprises: Qualitative Study From an Attributional Perspective” *Springer Science + Business Media, LLC, ss.504*
- Gallistel, D. J., Phan, T., Geoffery, D. ve Dodd, L. (2012) “IASB & FASB Convergence Project” *Drake Management Review, Drake University, Vol.2, Issue.1,ss.36*
- Gençtürk, M., Çelik, İ. ve Karaman, N. (2011) “Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanununda (VUK) Araştırılması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.14, ss.280-281*
- Gökgöz, A. (2012) “KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, s.2*
- Gökgöz, A. (2012) “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi, ss.95-108*
- Gökgöz, A. (2013) “İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Finans DERGİSİ, s.58, ss.1*
- Gönen, S. ve Demir, Ç. (2012) “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, s.2, ss.163-171*
- Gürkan, K. ve Köse, Y. (2013) “Kapsamlı Gelir (Comprehensive Income) Kavramı ve Firma Piyasa Değeri İle İlişkisi”, *World of IFRS, s.4, ss.6,*
- Işık, M. (2009) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kobilere Uygulanması Çalışmaları*, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Kocaeli

- Jerman, M. ve Ivankovic, G. (2011) "The Evolution Of Financial Standards For Small and Medium Sized Entities", *Analele Stiintifice ale Universitatii "Alexandru Ioan Cuza" din Iasi - Stiinte Economice*, vol.58, ss.19-20
- Karabayır, M. ve Ergutay, E. (2010) "Kronik" *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s.4 cilt.65 ss.195
- Karabınar, S. "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2006, s.31, ss.143
- Karakaya, M. (2010) "KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, ss.23
- Karataş, M. (2010) "Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, s.98, ss.117
- Kaya, İ. (2003) "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru", 6. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (16-19 Nisan 2003)
- Kellas, J. (2005) "IFAC's Role and Major Initiatives", *FCM Seminar: Cairo*
- Kırlıoğlu, H. ve Şenol, A. (2011) "BASEL II ve UFRS'nin KOBİ'lere Beklenen Etkileri Üzerine SWOT Analizi" *Düzce Üniversitesi Yönetim ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, Vol.1, Issue.1
- Kim, J., Tsui, J. ve Yi, C. (2011) "The Voluntary Adoption Of International Financial Reporting Standards And Loan Contracting Around The World" *Springer Science+Business Media, LLC*, ss.780
- Knes, M. (1996) "International Accounting Standards Committee (IASC)" <http://www.referenceforbusiness.com>
- Koçak, A. (2007) *Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.

- Kuqi, S. ve Jonuzi, J. (2011) *Accounting for SMEs and Suitability of IFRS for SMEs in Macedonia*, Yüksek Lisans Tezi, Lund Üniversitesi:İsveç
- Mandilas, A., Nikolaidis, M. ve Valsamidis, S. (2010) *An Empirical Study on the Adoption of IFRS for SMEs: the Case of Kavala, Greece*, Yüksek Lisans Tezi, Kavala Teknoloji Enstitüsü: Yunanistan
- Marco, M. (2009) “A Guide Through IFRS for Small and Medium-Sized Entities (SMEs)”, *Rsm International*, ss.6
- Mete, Y. (2011) *KOBİ’ler için UFRS*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Sakarya.
- Mısırlıoğlu, İ. (2006) “UFRS ve Basel II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri” *Mali Çözüm Dergisi*, s.76, ss.22.
- Müftüoğlu, T. (2002) *Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, Sorunlar, Öneriler*, Turhan Kitabevi, ss.148
- Müftüoğlu, T. ve Durukan, T. (2004) *Girişimcilik ve KOBİ’ler*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Nuriyev, B. (2009) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması – UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
- Özerhan, Y. (2012) “KOBİ’ler için TFRS”, *Ser&Berker, DFK International*, ss.6
- Özkan, S. (2005) “UMS - 18 Hasılat Standardı ve A.B.D Düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hasılatının Kaydedilmesinde Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.72, ss.66
- Özkan, S. (2007) “TMS--18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.82, ss.59

- Özkan, S. ve Acar, E. (2010) “Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış” *Mali Çözüm Dergisi*, s.97, ss.52-53.
- Özyürek, H. (2012) “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:4, s.1, ss.132
- Pascu, A. ve Vasiliu, A. (2011) “International Financial Reporting Standard For Small and Medium-Sized Entities” *CES Working Papers*, ss.123-124
- Pasekova, M., Müllerová, L., Strouhal, J. ve Chyzhevskaya, L. (2010) “IFRS for SMEs: Challenge for Emerging Countries? Case of Czech Republic and Ukraine”, *World Academy of Science, Engineering and Technology*, ss.1693
- Pekdemir, R. (2002) “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.47 ss.1
- Pekdemir, R. (2007) “UFRS Furyası mı? Rantiye Kapısı Mı?”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.79, ss.115
- Satıcı, O. (2004) “Aile İşletmeleri Büyümeli” *1.Aile işletmeleri Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi, 17-18 Nisan, İstanbul.*
- Sönmez, F. ve Açıkan, F. (2004) “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.68
- Stainbank, L. (2008) “The Development of Financial Reporting For Smes in South Africa: Implications of Recent and Impending Changes”, *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, Vol.3, No.2
- Süzük, M. (2011) “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi” *Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü:Ankara*

- Svoboda, P. (2007) "Valuation Of Tangible Fixed Assets Pursuant To The Czech Accounting Law And International Accounting Standards", *Mendel University of Agriculture and Forestry Brno*, ss.466-474
- Tamer, A. (2007) "Derecelendirme Süreci Işığında Basel II' nin KOBİ'lere Etkileri ve KOBİ'lerce Atılması Gereken Adımlar: Analitik Bir Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, s.84, ss.91
- Tekin, İ. (2010) "Gider, Hasılat, Tazminat, Vergi ve Cezaların Yansıtılması : Türk Vergi Kanunları ve Muhasebe Uygulamaları Açısından" *Mali Çözüm Dergisi*, s.99
- Tweedie, D. (2009) "Why IFRS for SMEs?" *A Guide Through IFRS for Small and Medium-Sized Entities (SMEs)*, *Rsm International Associations*, ss.3-4
- Uluslan, H. (2008) "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", *Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt.22, s.2
- Utku, D. ve Gürsoy, K. (2011) "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi" *Mali Çözüm Dergisi*, s.103
- Uysal, Ö. (2006) "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal Ve Uluslararası Örgütler" *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s.17
- Ülkü, S. (2008) *KOBİ'ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanmasına Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Sakarya.
- Veronica, G. ve Lonel, B. (2010) "IAS/IFRS Standards for Smes and The Impact on The Romanian Accounting System" *International Journal Of Academic Research Vol. 2. No. 4.*

- Yılmaz, H. (1999) “İşletmelerin Finansal Yönetiminde Nakit Akış Rasyo Analizi” *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:14, s.1999, ss.185-198*
- Yılmaz, R. (2010) *UFRS Çerçevesinde KOBİ Standartlarının İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
- Yükçü, S. ve Gönen, S. (2012) “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” *Mali Çözüm Dergisi, s.114, ss.21*
- Yükçü, S. ve İçerli, Y. (2007) “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi, s.82, ss.18*
- Yükçü, S. ve Yaşar, Ş. (2013) “TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar”, *Mali Çözüm Dergisi, s.115, ss.15*
- Zeff, S.A. (2012) “The Evolution of the IASC into the IASB, and The Challenges it Faces”, *The Accounting Review, Vol. 87, s.3 2012, ss. 807–837*
- Zions Business Resource Center, (2013) “How To Prepare A Cash Flow Statement” *Business Builder 4, ss.3*

İnternet Kaynakları

- Erdem, Ş. (04.23.2012) “Muhasebe Standardının Dünya'daki Gelişimi” <http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html>
- www.deloitte.com; (Erişim tarihi: 15.05.2013)
- www.aktifonline.net; (Erişim tarihi: 21.05.2013)
- www.ifrs.org; (Erişim tarihi: 20.05.2013)
- www.referenceforbusiness.com (Erişim tarihi: 10.08.2013)

EKLER

EK 1: Anket Formu

Sayın Yönetici ,

Bu anket Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Programında hazırlamakta olduğum tezimde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının **KOBİ'ler için UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)** hakkında farkındalığını ölçmek, ilgili düşünce ve tutumlarını belirlemektir. Vermiş olduğunuz bilgiler tamamen istatistiksel ortamda ve toplu olarak değerlendirilecek ve dolayısıyla girişimcilerin adları ve işletme isimleri araştırmada yer almayacak, veriler kesinlikler amacı dışında kullanılmayacaktır.

Elif Ayhan

Adnan Menderes Üniversitesi SBE İşletme ABD

Danışman

Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ

Cinsiyetiniz: () Bay () Bayan

Yaşınız: () 24 ve altı () 25-40 () 41-55 () 56 ve üstü

Unvanınız: () SM () SMMM () YMM () Muhasebe Elemanı

Çalışma Şekliniz: () Bağımlı () Bağımsız

Eğitim Durumunuz: () Lise ve dengi () Yüksek okul () Lisans () Lisansüstü

Mesleki Deneyiminiz: () 10 yıl ve altı () 11-20 yıl () 20 yıl ve üzeri

Takip ettiğiniz mesleki bir yayın var mı? () Evet () Hayır

Lütfen aşağıdaki ifadeleri değerlendiriniz.	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Tam setten ayrı olarak KOBİ'ler için UFRS'nin çıkartılmasını doğru buluyorum.					
KOBİ'ler için UFRS setinin zorunlu olmasının ülkemiz ekonomisine olumlu katkıda bulunacağını düşünüyorum.					
UFRS'lerin uygulanması yabancı yatırımların ülkemizdeki yatırım kararlarına olumlu etki eder.					
UFRS'ye uygun olarak hazırlanan mali tablolar, karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olmaktadır.					
UFRS'ler muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkiler.					
UFRS'lerin uygulanmasıyla; ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır.					
KOBİ'ler için UFRS uygulandığında mali tablolar şeffaflaşacaktır.					
KOBİ'ler için UFRS kullanıcıların ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır.					
KOBİ'ler için UFRS meslek mensuplarının iş yükünü artıracaktır.					
KOBİ'ler için UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.					
UFRS'nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/öğretmen meslek mensubu sayısı yeterlidir.					
KOBİ standartlarının eğitimi Lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.					
Ülkedeki öğrenci ve muhasebe meslek mensuplarının UFRS konusunda eğitilmesi sorundur.					
UFRS konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.					

	Tamamen katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
UFRS'ler üzerinde yapılan değişiklikleri ve ilgili standart yorumlarını sürekli takip ediyorum.					
Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.					
UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminlere sürekli olarak katılıyorum.					
UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısı yeterlidir.					
UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlarım.					
UFRS, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır					
KOBİ'ler için UFRS'yi kullanma kararının ülkelerdeki yetkili kuruluşların inisiyatifine bırakılması doğru bir karardır.					
UFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olabilir.					
Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TFRS'ler uyum içindedir.					
KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı olacaktır.					
KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel standartların karmaşıklığı olacaktır.					
KOBİ TFRS uygulaması zorunlu olacağı için muhasebede uygulama birliği sağlanacaktır.					
Gelecekte UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağımı düşünüyorum.					

EK 2: KOBİ'ler için UFRS ile Tam Set UFRS Karşılaştırmalı Tablosu

<u>KOBİ STANDART NO</u>	<u>TAM SET NO</u>
1.Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel	Kavramsal Çerçeve IAS 1
3.Bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu	IAS 1
4.Bölüm: Finansal Durum Tablosu	IAS 1
5.Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	IAS 1
6.Bölüm: Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu	IAS 1
7.Bölüm: Nakit Akış Tablosu	IAS 7
8.Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları	IAS 1
9.Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	IAS 27
10.Bölüm: Muhasebe politikaları, Tahminler ve Hatalar	IAS 8
11.Bölüm: Temel Finansal Araçlar	IAS 32, IAS 39 IFRS 7
12 Bölüm: Diğer Finansal Araçlarla İlgili Hususlar	IAS32, IAS39, IFRS 7
13.Bölüm: Stoklar	IAS 2
14.Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar	IAS 28
15.Bölüm: İs Ortaklıklarındaki Paylar (Yatırımlar)	IAS 31
16.Bölüm Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IAS 40
17.Bölüm:Maddi Duran Varlıklar	IAS 16
18.Bölüm:Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran varlıklar	IAS 38
19.Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	IFRS 3

20.Bölüm: Kiralamalar	IAS 17
21.Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	IAS 37
22.Bölüm Yabancı kaynaklar(Borçlar) ve Öz kaynaklar	IAS 1, IAS 32
23.Bölüm: Hasılat	IAS 18, IAS 11
24.Bölüm: Devlet Teşvikleri	IAS 20
25.Bölüm: Borçlanma Maliyetleri	IAS 23
26.Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler	IFRS 2
27.Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IAS 36
28.Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IAS19
29.Bölüm: Gelir Vergileri	IAS 12
30.Bölüm: Yabancı Para Çevirim İşleri	IAS 21
31.Bölüm: Yüksek Enflasyon	IAS 21
32.Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	IAS 10
33.Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları	IAS 24
34.Bölüm: Özellikli Faaliyetler	IAS 41, IFRS 6
35.Bölüm: KOBİ'ler İçin UFRS'YE Geçiş	IFRS 1

EK 3 : KOBİ'ler için UFRS ile tam set UFRS karşılaştırması

KOBİ'LER İÇİN UFRS BÖLÜM NO	TAM SET UFRS İLE KOBİ'LER İÇİN UFRS ARASINDAKİ FARKLILIKLAR
1.Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	Bu bölümde küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı yapılmıştır.
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler	<p>Bu bölümde, tam sette kavramsal çerçevede yer alan tanımlar ve genel ilkeler açıklanmış ayrıca IAS 1 paralelinde düzenleme yapılarak finansal tablolara ait bilgiler açıklanmıştır.</p> <p>Bu bölümdeki düzenlemelerde temelde tam setle herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.</p>
3.Bölüm: Finansal Tabloların Sunulması	Bu düzenleme tam setten farklılık göstermektedir. Tam sette öz kaynaklar değişim tablosu düzenlemesi zorunludur. Eğer işletmenin sunduğu dönemlerin her birine iliksin finansal tablolarında herhangi bir diğer kapsamlı gelir kalemi yoksa sadece bir gelir tablosu sunabilir.
4.Bölüm: Finansal Durum Tablosu	Bu bölümdeki hükümler tam setteki IAS 1 ‘‘Finansal tabloların Sunulması ‘‘ Standardındaki hükümlerle benzer niteliktedir.
5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Gelir Tablosu	Kapsamlı gelir tablosunun düzenleme esasları tam setteki IAS 1- Finansal tabloların sunulması standardı ile benzer niteliktedir.
6. Bölüm: Öz kaynaklar Değişim Tablosu ile Gelir Ve Dağılmamış Kârlar Tablosu(Kar Dağıtım Tablosu)	<p>KOBİ finansal raporlama standardında,kobilere belirli koşullar sağlandığında özkaynaklar değişim tablosunu düzenlememe ve bu tablo yerine gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu düzenleme imkanı getirilmektedir.</p> <p>Standart, bir dönem için bir işletmenin öz kaynaklarında meydana gelen değişiklikleri, ya bir özkaynaklar değişim tablosunda, ya da belirli şartlar</p>

	<p>sağlandığında ve işletme tercih ettiğinde gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda, sunmayı öngörmektedir.</p> <p>Tam set IAS/IFRS’lerde bu olarak bulunmayıp, şirketlerin öz kaynak değişim tablosu düzenleme mecburiyetleri bulunmaktadır.</p>
7. Bölüm: Nakit Akış Tablosu	Nakit akış tablosunun düzenlenme esasları ve içereceği bilgiler, tam setteki’’ IAS 7 Nakit Akış Tablosu’’ standart hükümleri ile benzer niteliktedir.
8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları	Tam set TFRS’de 3000’e yakın açıklama bilgisi istenirken, KOBİ TFRS’de 300’e yakın açıklayıcı bilgi istenmektedir.
9. Bölüm: Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar	<p>TMS Yorum 12’de bahsedilen Özel Amaçlı İşletmeler’’ KOBİ TFRS’de ilgili bölümde benzer şekilde açıklanmıştır.</p> <p>KOBİ TFRS’de Konsolide ve Bireysel finansal tablolara ilişkin açıklamalar TMS27 ile paralel olarak düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak “ tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek set halinde sunulan finansal tablolar’’ olarak tanımlanan, hazırlanması zorunlu olmayan birleşik finansal tablolara da değinilmiştir.</p>
10. Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar	Kapsam olarak benzer düzenlemeler içermekle beraber, geçmişe yönelik yapılması gereken bazı düzeltmeler için, KOBİ’lerde eski dönem bilgileri kolayca temin edilemiyorsa, mümkün olan en eski dönemin, ki bu cari dönem de olabilir, alınabileceği belirtilmiştir.
11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar ile 12 Bölüm: Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar	<p>Bu bölümler ; IAS 32, IAS 39 ve IFRS7 paralelinde ancak sınıflandırmalar değiştirilerek ve ölçme kuralları daha basitleştirilerek düzenlenmiştir.</p> <p>Örneğin, tam set TFRS’de finansman niteliği taşıyan tüm işlemlerde vade süresine bakılmaksızın</p>

	<p>indirgeme işleminin yapılması ve işlemin itfa edilmiş maliyetle yani indirgenmiş maliyet olan net bugünkü değerle ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi bir zorunluluk iken, KOBİ standartlarında, finansman niteliğinde olan işlemlerin net bugünkü değerle ölçülmesi vadenin en az iki yıl olması durumunda söz konusu olmaktadır. Kısa vadeli işlemlerde indirgenmemiş tutar ise borç veya alacak olarak kaydedilmektedir.</p> <p>Sınıflama da ise tam sette ki dörtlü sınıflama yerine, KOBİ standartların da; gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan ve itfa (iskonto) edilmiş maliyetle ölçülen şeklin de bir sınıflama bulunmaktadır.</p>
<p>13. Bölüm: Stoklar</p>	<p>Bu bölüm IAS 2- Stoklar standart hükümleri paralelinde hazırlanmıştır. IAS 2' den temel esaslar açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır.</p>
<p>14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar</p>	<p>KOBİ'ler, iştiraklerdeki tüm yatırımlarını, maliyet yöntemi, öz kaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanarak muhasebeleştirir. gerçeğe uygun değer ölçümünde, iştirakin gerçeğe uyum değer değişimleri kar zarara kaydedilir.</p> <p>Tam set IFRS'ler, iştiraklerdeki yatırımların yatırımcının asıl finansal tablolarında Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesini öngörmekteydi.</p> <p>Özkaynak yönteminin uygulanması açısından da bir fark bulunmaktadır; <i>KOBİ TFRS</i>, şerefiyenin beklenen yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde itfa edilmesini gerektirmekteyken, tam set de şerefiyenin itfasına izin verilmemektedir.(Utku ve Gürsoy;2011:30).</p>
<p>15. Bölüm; Is Ortaklıklarındaki Yatırımlar</p>	<p>KOBİ finansal raporlama standardında,</p>

	<p>konsolidasyonda is ortaklıklarının oransal konsolidasyon yöntemi uygulaması kalktı. Tam sette tercihli yöntem olarak uygulanan oransal konsolidasyon yönteminin yeni taslak da tam setten de kaldırıldığı görülmektedir.</p>
16. Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	<p>Genel olarak tam set TFRS ile uyumludur. Ancak KOBİ TFRS’de gerçeğe uygun değer yöntemi; aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçüm yapılması şartıyla uygulanabilir. Aksi durumda maliyet yöntemi kullanılır.</p>
17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar	<p>Bu bölüm IAS 16 Maddi duran Varlıklar standardı paralelinde düzenlenmiştir.</p> <p>IAS 16 dan farklı olarak maddi duran varlıklar sadece maliyet yöntemine göre ölçülmekte, KOBİ’lerde yeniden değerlendirme modeli uygulanmamaktadır.</p> <p>KOBİ’lerde de maddi duran varlıkların kayıtlı değeri, geri kazanabilir tutarından fazla olduğu durumlarda aradaki fark kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Maddi duran varlıkların satın alma maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınan maliyet unsurları, amortisman ayırma esasları kayıttan çıkarma işlemleri IAS 16 daki hükümler gibidir.</p>
18. Bölüm: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<p>Maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür. IAS 38 den farklı olarak yeniden değerlendirme yöntemi uygulanmaz. Bütün araştırma geliştirme faaliyetleri ile ilgili harcamalar gider yazılır, aktifleştirilmez. Oysa tam sette IAS 38 de geliştirme giderleri aktifleştirilirken sadece araştırma giderleri doğrudan sonuç hesaplarında gider kaydedilmektedir.</p>
19. Bölüm: İşletme Birleşmeleri Ve Şerefiye	<p>Tam set IFRS 3 de şerefiye’ye amortisman ayırma söz konusu değilken, KOBİ standardında şerefiye</p>

	amortismanına tabiidir. Süre de 10 yıl dır.Şirket birleşmelerinde muhasebeleşirmede IFRS 3 de olduğu gibi satın alma yöntemi kullanılır. Ancak satın alma maliyetine, tam setten farklı olarak işlem maliyetleri de dahil edilir. Azınlık paylarına istenirse şerefiyeden de pay verilebilir. Şerefiyeye değer düşüklüğü ayrılır. Ancak değer düşüklüğünün tespitinde tam sete göre daha basitleştirmeler getirilmiştir.
20.Bölüm: Kiralamalar	Faaliyet kiralaması ve finansal kiralama konularını düzenler. IAS 17 paralelinde hazırlanmıştır.
21. Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar	KOBİ standardında bu bölüm, tam setteki IAS 37 karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar standardına paralel hazırlanmıştır.
22. Bölüm: Borçlar Ve Özkaynak	Finansal araçları borç ve özkaynak olarak sınıflandırmanın ilkeleri belirlenmiş ve öz kaynak araçlarının muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir.
23. Bölüm: Hasılat	Tam setten farklı olarak, IAS 11 inşaat sözleşmeleri standart hükümleri ile IAS 18 Hasılat standart hükümleri bu bölümde birleştirilmiştir.
24. Bölüm: Devlet Teşvikleri	Devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar tam setten farklı olarak seçenekler azaltılmıştır.
25. Bölüm: Borçlanma Maliyetleri	IAS 23 Borçlanma maliyetleri standardından farklı olarak borçlanma maliyetlerinin tamamı gider olarak kaydedilir, aktifleştirilmez,
26. Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler	Bu bölüm tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebesini belirler.
27.Bölüm : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Tam setteki ‘‘ IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü’’ standart hükümlerine paralel hazırlanmıştır. Sadece şerefiyeye hesaplanacak değer düşüklüğünde basitleşmeye gidilmiştir.

28. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Bu bölüm hükümleri 26. Bölüm Hisse Bazlı Ödemeler'in kapsamında olan hisse bazlı ödeme işlemleri hariç çalışanlara sağlanan tüm faydalara uygulanır.
29. Bölüm: Gelir Vergileri	Bu bölüm, tam setteki "IAS 12 Gelir Vergileri Standart" hükümlerine benzer niteliktedir.
30. Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bu bölüm hükümleri, tam setteki "IAS 21 Kur Değişiminin Etkileri" standart hükümleri ile benzer niteliktedir.
31. Bölüm: Yüksek Enflasyon	IAS 29 paralelinde bir düzenlemedir.
32. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	IAS 10 paralelinde hazırlanmıştır.
33. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları	Tam setteki "IAS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" standart hükümlerine paralel hükümleri kapsamaktadır.
34. Bölüm: Özellikli Faaliyetler	Bu bölüm üç tip özellikli faaliyette bulunan KOBİ'lerin finansal raporlamasını düzenler. tarımsal faaliyetler (Canlı Varlıklar), yer altından maden çıkartma faaliyetleri ve imtiyazlı hizmetler. Bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde uygulanacak esaslar bu bölüm maddelerinde düzenlenmiştir.
35. Bölüm: KOBİ'ler için UFRS'YE geçiş	Bu bölüm, KOBİ finansal raporlama standardını ilk kez uygulamaya geçecek KOBİ'lerin uygulama esaslarını açıklamakta ve geçiş farklarının nasıl muhasebeleştirileceğini düzenlemektedir.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Elif AYHAN
Doğum Yeri ve Tarihi : ANKARA/06.12.1985

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Hitit Üniversitesi İ.İ.B.F
Yüksek Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı- Tezli Yüksek Lisans
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İletişim

e-posta Adresi : elif_ayhan_48@hotmail.com

Tarih :