T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KOBİLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Neslihan ÇETİNKAYA

Ankara - 2010

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KOBİLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Neslihan ÇETİNKAYA

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Ankara - 2010

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KOBİLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı :
Doç. Dr. Orhan GELİK

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	**İmzası**
Doç. Dr. Orhan GELİK	
Doç. Dr. Kadir Gürdal	
Yrd. Doç. Dr. Ç. Yiğit Özbek	
.....	.....
.....	.....
.....	.....

Tez Sınavı Tarihi 21.09.2010

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (……/……/20..…)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Neslihan ÇETİNKAYA

İmzası

……

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER i
ÖZET iv

ABSTRACT v

KISALTMALAR LİSTESİ vi

TABLO LİSTESİ vii

GİRİŞ 1

1. BÖLÜM: KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI 3

1.1. Standardın Tarihçesi 3

1.2. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler 5

1.3. Kavramlar ve Genel Kurallar 9

1.3.1. Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülüklerin Değerleme Esasları 13

1.3.2. Finansal Olmayan Varlıkların Değerlenmesi 13

1.3.3. Finansal Yükümlülükler Dışındaki Yükümlülüklerin Değerlenmesi 14

1.4. Finansal Tabloların Sunumu 14

1.5. Finansal Durum Tablosu 19

1.6. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu 22

1.7. Özkaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu 27

1.8. Nakit Akım Tablosu 28

1.9. Finansal Tabloların Dipnotları 31

1.10. Konsolide ve Solo Finansal Tablolar 33

1.11. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar 34

1.12. Temel Finansal Araçlar 40

1.13. Diğer Finansal Araçlara İlişkin Kavramlar 41

1.14. Stoklar 42

1.15. Ortaklıklara Yapılan Yatırımlar 46

1.16. Ortak Girişimlere Yapılan Yatırımlar 47

1.17. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 48

1.18. Maddi Duran Varlıklar 50

1.19. Maddi Olmayan Duran Varlıklar 54

1.20. İş Birleşmeleri ve Şerefiye 57

1.21. Kiralamalar 59

1.21.1. Finansal Kiralamaların Finansal Tablolara Aktarılması 61

1.21.2. Operasyonel Kiralamaların Finansal Tablolara Aktarılması 62

1.21.3. Kiraya Veren Açısından Kiralamaların Sunumu 63

1.22. Karşılıklar ve Şarta Bağlı Durumlar 64

1.23. Yükümlülükler ve Özkaynaklar 66

1.24. Hasılat 69

1.25. Sübvansiyonlar 73

1.26. Borçlanma Maliyetleri 75

1.27. Hisse Bazlı Ödemeler 76

1.28. Varlıklarda Değer Düşüklüğü 77

1.28.1. Stoklarda Değer Düşüklüğü 77

1.28.2. Stoklar Dışındaki Varlıklarda Değer Düşüklüğü 78

1.29. Personel Menfaatleri 80

1.30. Gelir Vergisi 82

1.31. Yabancı Para Birimine Dönüştürme 84

1.32. Hiperenflasyon 85

1.33. Raporlama Döneminden Sonra Ortaya Çıkan Durumlar 87

1.34. İlişkili Taraf Açıklamaları 87

1.35. Özelleştirilmiş Faaliyetler 90

1.36. KOBİ'ler için UFRS'ye İlk Dönüşüm 94

2. BÖLÜM: KOBİ'LER İÇİN UFRS TÜRKİYE UYGULAMASI 99

2.1. Uygulamanın Yapılacağı KOBİ'ye İlişkin Açıklamalar 99

2.2. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türk Vergi Kanunları Çerçevesinde Hazırlanmış Olan Finansal Tablolar 100

2.3. İlk Uygulama Döneminde KOBİ'ler İçin UFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplama ve Değişiklikler 104

2.3.1. Alınan ve Verilen Çeklerin Yeniden Sınıflandırılması 104

2.3.2. Alacak ve Borç Senetleri İle İlgili Hesaplamalar 106

2.3.3. Stoklarda Yapılan Düzeltmeler 111

2.3.4. İştiraklere Yapılan Yatırımların Düzenlenmesi 112

2.3.5. Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılması 114

2.3.6. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Düzeltmeler 116

2.3.7. Ertelen Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Hesaplanması 118

2.4. Rapor Döneminde KOBİ'ler İçin UFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplama ve Değişiklikler 120

2.4.1. Alınan ve Verilen Çeklerin Yeniden Sınıflandırılması 120

2.4.2. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu Hesaplaması 120

2.4.3. Stoklarda Yapılan Düzeltmeler 122

2.4.4. İştiraklerden Sermaye Gelirlerinin düzeltilmesi 123

2.4.5. Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılması 123

2.4.6. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Düzeltmeler 124

2.4.7. Ertelen Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Hesaplanması 124

2.5. KOBİ'ler İçin UFRS'ye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tablolar ve Dipnotları 126

2.5.1. Finansal Durum Tablosu 126

2.5.2. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu 128

2.5.3. XYZ İmalat A.Ş. 31.12.2009 Tarihinde Sona Eren Döneme İlişkin Finansal Tablolar Açıklayıcı Dipnotları ve Muhasebe Politikaları 128

SONUÇ 141

KAYNAKLAR 143

ÖZET

Bu çalışma, 2009 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış olan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını açıklamak ve ülkemiz şartlarında uygulama örneği oluşturmak için hazırlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde 35 bölümden oluşan standartlar, her bir bölümü ayrı ayrı olmak üzere ele alınmış, tam set Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve ülkemiz muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ülkemizde 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 dönüştürülmüştür.

Çalışmanın amacı, KOBİ'ler için UFRS'de yer alan açıklama ve standartların ülkemiz açısından uygulanabilirliğindeki zorlukları gözler önüne sermek ve bu zorlukları gidermek amacıyla ülke muhasebe standartlarında yapılması gereken değişikliklerin içeriğini belirlemeye yardımcı olmaktır.

ABSTRACT

This paper aim to explain and constitute an example for its applicability in our country's conditions the International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities, which was published by International Accounting Standards Board in the year 2009.

In the second part of the paper, standards which are form in 35 parts, are compared with full set International Financial Reporting Standards and differences between Turkish accounting Standard are explained.

In the third part of the paper, financial statements of a production company, prepared according to Turkish accounting standards and concerned legislation are converted to financial statement appropriate for the standards and explanations in International Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Entities.

Goal of the paper is to find out the difficulties in application of standards and explanations in UFRS for SMEs and help to find the contents of changes that should be done in country's standards.

KISALTMALAR LİSTESİ

UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASB	: International Accounting Standards Board
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
SME	: Small and Medium Sized Entity
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IAS	: International Accounting Standards
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
IASC	: International Accounting Standards Committee
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: XYZ İmalat A.Ş. TDMS Bilançosu 100

Tablo 2: XYZ İmalat A.Ş. TDMS Gelir Tablosu 102

Tablo 3: XYZ İmalat A.Ş. Finansal Durum Tablosu 123

Tablo 4: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu..... 124

GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), tüm dünyada uygulanacak standartlar oluşturmak amacıyla kurulmuş ve kuruluşundan itibaren öncelikle Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), daha sonra da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) yayınlamak suretiyle bu amacını gerçekleştirmek üzere çalışmalarını sürdürmüştür.

Dünya uygulamalarında karşılaştırılabilir tablolar üretmek, ancak ortak bir muhasebe dilinin oluşturulmasıyla mümkün olabilecektir[1]. Ortak bir muhasebe dilinin kullanılması UMSK tarafından hazırlanan standartlar ile sağlanılmaya çalışılmaktadır.

Kurulun bu çalışmalarının sonucunda oluşan standartlar, dünyanın çoğu ülkesinde ülke ekonomisinde büyük bir yer kaplamakta olan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) uygulaması açısından hem zahmetli hem de karmaşık çalışmalar gerektirmiştir. Bu nedenle, UMSK, KOBİ'ler için ayrı bir standart hazırlanması ve KOBİ'lerin ihtiyaçlarına uygun, ancak daha önce yayınlanan standartların temel varsayımlarına aykırı olmayacak bir standart setinin oluşturulması gerektiğine karar vererek çalışmalara başlamıştır.

Ekonomilerin giderek daha iç içe bir hal aldığı dünyada, tartışılmaz bir şekilde uluslararası yatırımcı sayısındaki artış, yatırımcıların daha karşılaştırılabilir tablolara ihtiyaç duymasına neden olmaktadır. Böyle bir standardın hazırlanması, farklı ülkelerde yer alan KOBİ'lerin finansal

[1] N. Akdoğan, "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", **Muhasebe ve Denetime Bakış Ocak 2010,** s.2.

tablolarını ortak bir dil ile uluslararası piyasalara sunabilmesine ve yatırımcı desteği sağlayabilmesine imkan yaratacaktır[2].

Türkiye'de yer alan firmaların %95'inden fazlası KOBİ statüsündedir, bu oran 1992 yılında yapılan araştırmalarda %96 iken, 2009 yılında yapılan araştırmalar sonucunda %98'e ve toplam KOBİ sayısı da 1 milyon 800 bine ulaşmıştır[3]. Bu veriler, KOBİ'lerin ülkemiz ekonomisindeki yerinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Bu çalışma, 2009 yılında UMSK tarafından yayınlanmış olan KOBİ'ler için UFRS'ının (IFRS for SMEs) içeriğini ve tam setten farklı olarak benimsenen uygulamaları anlamak ve ülkemizde yer alan bir işletme için bu standartların ne şekilde uygulanabileceğini açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

---

2 Akdoğan, a.g.e., s.2.

3 **Türkiye İstatistik Kurumu,** www.tuik.gov.tr, (ET:15.05.2010)

1. BÖLÜM: KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

1.1. Standardın Tarihçesi

KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama standardı projesinin temel amacı, çeşitli uluslarda tanımı farklı olarak yapılmış olsa da özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir uluslararası finansal raporlama standardı geliştirmektir[4].

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Şubat 2007'de KOBİ'ler için UFRS'nin nihai taslağını yayınlamış ve yorum ve eleştiriler için 30 Kasım 2007'ye kadar süre vermiştir. Bu süre içerisinde yirmi ülkeden 116 KOBİ bu nihai taslağın uygulama denemeleri içinde yer almak suretiyle, son dönem mali tablolarını yeniden düzenlemiş ve karşılaşılan problemleri kurula raporlamışlardır[5].

Bu uygulama çalışmalarının ve nihai taslak için yapılan yorum ve eleştirilerin incelenmesinin ardından toplantılar ve görüşmeler yoğunlaşmış ve her bir adımda yeni öneriler geliştirilmiştir. 2009 yılı Temmuz ayında Standart metni, Standardın gerekçesi ve Tanımlayıcı Finansal Tablo Sunumu ve Kontrol Listesi ile birlikte yayınlanmıştır.

Temel olarak bu projenin kurul tarafından önemsenmesinin nedeni, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hisse senedi yatırımcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde biçimlendirilmiş olması ve bu standartların daha küçük çaptaki işletmelerin finansal tablolarının açıklanmasında

---

4 **IFRS for SMEs Full Project Summary**, IASB, www.iasb.org, s.7., (ET:13.05.2010).

5 **IFRS for SMEs,** IASB, www.iasb.org, s.9. (21.05.2010)

kullanımının bu tabloları kullanan kişilerin temel beklentilerini karşılamayacağının anlaşılmış olmasıdır.

Küçük çaptaki işletmelerin finansal tablo kullanıcıları diğer finansal tablo kullanıcılarıyla kıyaslandığında daha kısa vadeli nakit akışları, likidite ve borç ödeme gücü ile ilgileneceklerdir[6].

KOBİ'ler için UFRS'nin ilk iki bölümünde KOBİ tanımı yapılmış ve kavramlar ve genel kurallar üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölüm finansal tabloların sunumunda genel olarak standardı ve bu standart kapsamında hazırlanması gereken finansal tabloları tanımlamaktadır. Takip eden dört bölüm söz konusu finansal tabloların ilk iki bölümde yer alan açıklamalara ek olarak içermesi gereken bilgileri ve tabloların hazırlanma esaslarını açıklamaktadır. Sekizinci bölümde ise tanımlanan finansal tabloların içermesi gereken veriler hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Standart kapsamında Finansal Tablolar ve finansal tabloların dipnotları bir bütün olarak kabul edilmektedir. Dipnotların gerekli bilgileri içermemesi, yanıltıcı ve net olmayan açıklamalar veya hatalı bazı bilgiler içermesi finansal tablo kullanıcılarını ve onların kararlarını önemli bir düzeyde etkileyecek, yanlış kararlar alınmasına yönlendirebilecektir.

Dokuzuncu bölüm konsolide ve solo finansal tablolara ilişkin açıklamaları ve düzenlenme kriterlerini belirlerken, onuncu bölüm finansal tabloların hazırlanması sırasında kullanılan muhasebe politika, tahmin ve hatalarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

---

6 **IFRS for SMEs Full Project Summary**, s.8.

İzleyen bölümler, muhasebe kalemlerinden özellikli olanları ve bu kalemlerin kaydedilmesi, yeniden değerlenmesi ve finansal tablolara yansıtılması konularını açıklamaktadır.

1.2. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardının ilk bölümünde KOBİ'nin tanımı şöyle yapılmıştır;

"Kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeler[7]."

Ayrıca standartta kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerin taşıması gereken özellikler de iki madde halinde sayılmıştır. Buna göre; kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmenin ya sermaye veya borçlanma araçları piyasalarda işlem görmesi veya birincil işlemlerinden biri için varlıklarının bir kısmını emanet olarak üçünü kişilerin yararını korumak amacıyla bir yerde tutması gerekmektedir[8].

Ülkemizde KOBİLER;

> *"İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki*

[7] **IFRS for SMEs,** IASB, www.iasb.org, s.10. (21.05.2010)
[8] A.g.e, s.10-11.

işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimler[9]*"*

olarak tanımlanmıştır.

Bu tanım esas alındığında ülkemizdeki KOBİ tanımı ile standartta yer alan KOBİ tanımının birbiri ile çelişmediği anlaşılmaktadır. Halen Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde onaylanması beklenen Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan KOBİ tanımı da bu tanımı doğrulamakla beraber standartta yer alan tanım daha geniş bir uygulama kapsamı sunmaktadır.

KOBİ'ler için UFRS kapsamının dışında kalan kurumlar ya hisseleri veya borçlanma araçları halka açık piyasalarda işlem gören bankaları, kredi kuruluşlarını, aracı kuruluşları, yatırım fonlarını ve sigorta şirketlerini ifade etmektedir.

Grup şirketler veya Grup Şirketlerin ana ortaklığı tam set UFRS kullanıyor olsa dahi, bağlı ortaklık KOBİ'ler için UFRS setini kullanabilir. Burada aranan şart söz konusu şirketin kendisinin kamuya açıklama yapma yükümlülüğü taşıyıp taşımamasıdır.

Böyle bir halka açıklama zorunluluğu bulunmayan ve herhangi bir piyasada işlem görmeyen işletmeler için yeni uluslararası standart oluşturulmasındaki temel amaç bu firmalar tarafından da yayınlanan mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır[10]. Farklı muhasebe yöntemlerinin kullanılması yatırımcıların ve diğer mali tablo kullanıcılarının

---

[9] B.K.K., "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik", **Resmi Gazete**, 15 Kasım 2005.

[10] IASC Foundation, **Module 1 – Small and MEdium Sized Entities,** Londra 2009, s.5.

karar vermelerini zorlaştırdığı gibi, karşılaştırmalı bir analizin yapılması imkanını ortadan kaldırmaktadır.

Diğer taraftan, global standartlar denetim kalitesinde tutarlılığı geliştirici ve eğitim ve öğretime yardımcı bir etkiye de sahiptir[11].

Farklı ülkelerde yer alan KOBİ'lerin karşılaştırılabilir Finansal Tablolar sunmasının gerekliliği aşağıda açıklanmıştır[12]:

1- Sınır dışına borçlanma sağlayan ve çokuluslu finansman şirketleri karar verme sürecinde işletmelerin finansal tablolarını esas almaktadır.
2- Satıcılar, farklı ülkelerde yer alan alıcılara kredi ile mal veya hizmet satışı yapacağı zaman finansal durumları hakkında bilgi sahibi olmak istemektedir.
3- Kredi derecelendirme kuruluşları farklı ülkelerdeki işletmelerin derecelerini doğru olarak belirlemek istemektedir.
4- Birçok KOBİ'nin deniz aşırı ülkelerde tedarikçileri yer almaktadır ve uzun dönemli olabilecek iş ilişkilerinin gerçekleşebilir olup olmadığına bu tedarikçilerin finansal tablolarının durumuna bakarak karar vermektedir.
5- Risk sermayesi şirketleri KOBİ'lere uluslararası finansman sağlamaktadır.

[11] A.g.e. s.12.
[12] A.g.e. s.12-13.

6- Birçok KOBİ'nin şirket yönetiminde dışarıdan yatırımcıları bulunmaktadır ve bu yatırımcılar işletmeyi sürekli takip etmek istemektedirler.

Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesine finansal durum, finansal performans ve değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Finansal tabloların durum ve içerikleri ile ilgili olarak standart oluşturmakta öncelik finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarıdır[13].

KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, tam set UFRS kullanıcılarının aksine bazı bilgilere ihtiyaç duymayabilirler. Örneğin, KOBİ finansal tabloları kullanıcıları uzun vadeli nakit akışları, kar zarar durumu ve şirket değeri ile ilgilenen kamuya açıklama yapmakla yükümlü işletmelerin finansal tablo kullanıcılarının aksine daha çok kısa vadeli nakit akışları, likidite, geçmiş dönemlerdeki kar zarar durumları ve bilançonun genel durumu ile ilgileneceklerdir.

Diğer taraftan KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, ortaklık bilgileri, yöneticiler ve tedarikçiler, ortakların ve yöneticilerin şirket varlıklarının kullanımındaki yerleri gibi kamuya açıklama yapmakla yükümlü olarak sınıflandırılmış finansal tablo kullanıcılarının kullanmayacağı bazı ek bilgilere de ihtiyaç duyacaklardır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tam set standartlar ile KOBİ standardı olarak iki tane standart seti oluşturmayı bu ihtiyaçları ve durumsal farklılıkları gözönünde bulundurarak gerekli görmüştür.

[13] A.g.e. s.15.

Hangi kuruluşların KOBİ'ler için hazırlanan standardı uygulayacağı, farklı ülkelerdeki yasal ve düzenleyici otoritelerine bağlı olarak farklılık gösterebilir. Bu nedenle ülkelerdeki yasa koyucular hangi kuruluşların bu kapsamda olmayacağına ilişkin çerçeveyi belirlemek durumundadırlar. UMSK'nın aksine bazı ülkeler KOBİ tanımını yaparken karlılık, varlık durumu, çalışan sayısı veya başka rakamsal faktörleri kriter olarak kullanmışlardır. Örneğin ülkemizde hem yıllık gayrisafi hasıla hem de çalışan sayısı KOBİ tanımının önemli unsurlarından olarak kabul edilmektedir.

1.3. Kavramlar ve Genel Kurallar

Standardın ikinci bölümünde Finansal Tabloların amaçlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Genel amaçlı finansal tabloların amacı, işletmelerin finansal durumları, performansları ve nakit akışları ile ilgili kullanışlı bilgiyi hazırlamak ve sunmak olarak KOBİ standardı ile uyumlu bir biçimde tanımlanmıştır.

Kavram ve ilkelerin standarttaki tanımları, tam set UFRS tanımlarının basitleştirilmiş hali olarak düşünülebilir. Genel olarak KOBİ'ler için UFRS'nin tam set UFRS'ye uyumlu olarak daha kısa bir metinde ve sadeleştirilerek hazırlandığı söylenebilir[14].

Buna göre finansal tabloların taşımaları gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanmıştır[15].

[14] Volkan DEMİR, "KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Şirket Birleşmesi", **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Mart 2010, Antalya, s.7.

[15] **IFRS for SMEs,** IASB, www.iasb.org, s.12-14. (21.05.2010)

1- **Anlaşılabilirlik:** Finansal tablolarda yer alan bilgilerin iş ve ekonomik faaliyetler konusunda makul bir bilgiye sahip ve makul ihtimam ile, bu bilgileri değerlendirme isteği bulunan kullanıcılar tarafından anlaşılabilecek nitelikte bilgiler içermesi gerekmektedir.
2- **İlişkililik:** Finansal tabloların içerdiği bilgilerin kullanıcıların karar verme sürecinde ihtiyaç duyacağı bilgilerle ilişkili olması gerekmektedir.
3- **Önemlilik:** Bir finansal tabloda yer alan bilginin ihmali veya yanlış beyanı finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek büyüklükte ise önemli olarak kabul edilmelidir. Önemlilik, farklı durumlarda ihmal veya yanlış beyan olması durumunda hatanın veya varlığın büyüklüğüne göre değişebilir.
4- **Güvenilirlik:** Finansal tablolarda yer alan bilgiler güvenilir olmak zorundadır.
5- **Özün Önceliği:** Hareketler ve diğer olaylar kanunda yer alan kurallar çerçevesinde değil, önemli hatalar ve taraf tutan açıklamalar içermeyecek biçimde gerçek amaçları göz önünde bulundurularak hesaplanmalıdır.
6- **İhtiyatlılık:** İşletmenin içinde bulunduğu ve içinde bulunulan ekonomik çevrenin durumu göz önüne alındığında, olası durumların etkileri finansal tablolarda en azından dipnotlarda yer verilmek suretiyle açıklanmalı, söz konusu beklentilerin gerçekleşmesi olasılığının yüksek olduğu durumlarda ise işletme tarafından gerekli önlemlerin alınması ve bu önlemlerin yine dipnotlarda açıklanması sağlanmalıdır.

7- **Bütünlük:** İşletmenin bütün işlemleri bir bütün olarak ele alınmalıdır. Burada kastedilen bazı verilerin göz ardı edilmesi veya bilerek finansal tabloların dışında bırakılması durumunun engellenmesidir.

8- **Karşılaştırılabilirlik:** Finansal tablolar karşılaştırılabilir olmalıdır. Benzer işlemlerde izleyen dönemlerde farklı muhasebe politikalarının benimsenmesi durumunda karşılaştırılabilirliği korumak amacıyla muhasebe politikasında yapılan değişiklik ilgili tablonun ilgili maddesine ilişkin dipnotlarda belirtilmelidir.

9- **Zamanlılık:** Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak zamanlarda finansal tabloların hazırlanması ve sunulması gerekmektedir. Aksi takdirde karar vericilerin sağlıklı karar vermesi sağlanamamış olacaktır.

10- **Fayda-Maliyet Dengesi:** Standardı uygulamak veya lokal standartlarda oluşturulan finansal tabloları KOBİ'ler için UFRS standartlarına çevirecek işlemleri yapmadan önce bu işlemlerin maliyeti ve işletmeye sağlayacağı faydanın analizi yapılmalıdır. Fayda sağlamayacağı halde standardın uygulanması işletmenin tercih etmemesi gereken bir durumdur.

Değer kavramı standartların yayınlanması ile birlikte bazı karışıklıklara neden olmuştur. Vergisel anlamda bugüne kadar kullanılan değer ölçülerinin değiştirildiği ve yeni kavramların getirildiği görülmüştür. KOBİ standardında yer alan varlıkların, yükümlülüklerin, gelir ve harcamaların tanımlanması ve ölçülmesine ilişkin gereklilikler Tam Set UFRS'nin Finansal Tabloların

Hazırlanması ve Sunulmasına ilişkin Genel Çerçeve'den alınmıştır. KOBİ standardı uygulaması sırasında karşılık bulunamayan durumlarda tam set UFRS'de yer alan açıklamalara başvurulacağı belirtilmekle beraber iki ölçme esası kullanılmıştır. Bunlar, tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer esaslarıdır.

Tarihi maliyet, elde edilme tarihinde varlık için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerleri tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir.

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında istekli alıcı ve satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkacak tutar olarak tanımlanmaktadır. Ancak, tanımından da anlaşılacağı üzere bir iktisadi değerin gerçeğe uygun değerinin tam olarak tespiti her zaman mümkün olamayabilmektedir.

KOBİ'ler için UFRS'ye göre tüm varlık ve borçlar ilk tanımada *(recognition)* tarihi maliyetleriyle ölçülmektedir[16]. Standardın özel olarak gerçeğe uygun değerle ölçümlerini gerektirdiği varlık ve yükümlülükler için tarihi maliyet esası uygulanmaz.

Daha sonraki ölçümlerde varlık ve yükümlülüklerin türlerine göre değerleme esasları farklılık göstermektedir.

[16] **IFRS for SMEs,** IASB, www.iasb.org, s.20. (21.05.2010)

1.3.1. Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülüklerin Değerleme Esasları

İşletme temel finansal varlık ve borçlarının paraya dönüştürülemeyen yatırımlar ve piyasada alım satımı gerçekleştirilen veya gerçek değeri farklı bir yöntemle güvenilir bir şekilde ölçülebilen non-puttable imtiyazlı senetler ve non-puttable adi senetler dışındaki finansal varlık ve borçlarını amorti edilmiş değer düşüklüğü esasına göre değerlendirirler.

Bir işletme diğer tüm finansal varlık ve borçlarını standart farklı bir şekilde ölçmesinin gerekli görüldüğünü belirtmediği sürece gerçeğe uygun değer ile değerler.

1.3.2. Finansal Olmayan Varlıkların Değerlenmesi

İşletme bütün finansal olmayan varlıkları tarihi değerleri ile kayıtlarına alır, ancak değerleme sırasında farklı finansal olmayan varlıklar, farklı değerleme yöntemleri kullanılarak değerlenir. Örneğin; tesis, makine ve cihazlar, amortize edilmiş değeri ile yeniden elde etme değerlerinden düşük olanı ile değerlenir. Stoklar ise, maliyet ve satış fiyatının tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş tutarından düşük olanı ile değerlenecektir[17].

Değerlemelerde daha düşük olan değerin kullanılmasının amacı bir varlığın değerinin işletmenin o varlığın satışı veya kullanımında o varlıktan elde edebileceği beklenen faydadan yüksek olmamasını sağlamaktır.

[17] A.g.e, s.20.

Diğer taraftan zirai varlıklar, yatırım malları ve ortaklıklar ile ortak girişimlere yapılan yatırımların gerçeğe uygun değerleri ile değerlenmesi gerektiği standardın 14, 15, 16 ve 34. Bölümlerinde ayrıca belirtilmiştir.

1.3.3. Finansal Yükümlülükler Dışındaki Yükümlülüklerin Değerlenmesi

Finansal yükümlülükler dışındaki yükümlülükler bilanço tarihindeki yükümlülüğü ortadan kaldırmak için gerekli tahmini tutar ile değerlenirler. Tahminler eldeki verilerle tutarlı olmalıdır.

1.4. Finansal Tabloların Sunumu

Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak göstermesi gerekmektedir[18]. Gerçeğe uygun olarak gösterimden anlaşılması gereken standartta belirtilen değerleme esaslarına uygun olarak hesaplanmış değerlerin güvenilir bir şekilde finansal tablolara yansıtılmasıdır.

Finansal durum, işletmenin varlıklar, yükümlülükler ve sermayesi arasındaki ilişkilerin finansal tablolara yansıtılması durumudur. Finansal performans ise işletmenin gelir ve giderleri arasındaki ilişkilerin finansal tablolara yansıtılmasıdır.

[18] A.g.e. s.22.

Bir işletmenin hazırladığı finansal tablolar KOBİ standardı ile uyumlu olarak hazırlanmışsa, bu durumun finansal tablo dipnotlarında yer alması gerekmektedir[19].

Bazı durumlarda işletmenin standarda uygun olarak finansal tablolarını değiştirmesi finansal tablonun amacının dışına çıkılması derecesinde yanlış yönlendirmeye neden olacaksa, işletme bu gibi durumlarda standardın belirli maddelerini uygulama dışında bırakabilir. Ancak yönetimin finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanmış olduğunu ve bu belirli durumlar dışında standarda uygun olarak hareket edildiğini belirtmesi gerekmektedir. Ayrıca dipnotlarda, standarttan sapmanın sebebinin ve standardın esas uygulama yönteminin belirtilmesi, bu uygulamanın yanlış olacağının düşünülme sebeplerinin ve finansal tablonun amacıyla çelişmemesi açısından bu durumun gerekliliğinin açıklanması da gerekmektedir.

Bazı durumlarda finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışlarını daha iyi anlayabilmesi için standardın öngördüğünden daha fazla dipnotlarda açıklama yapılması gerekebilir. Bu duruma örnek olarak, bir işletmenin satışlarının çoğunu tek bir alıcıya yapması veya bölümsel raporlamanın olması durumları verilebilir.

KOBİ standardını kullanan işletmenin yönetimi, işletmenin devamlılığını sağlayacak yeteneği taşıdığına ilişkin bir açıklama yapmalıdır[20]. İşletme, yönetim tarafından tasfiye edilmediği, faaliyeti durdurulmadığı veya başka gerçekçi bir alternatifi olmadığı sürece devamlılığı olan bir işletmedir.

---

19 IASC Foundation, **Module 3 – Financial Statement Presentation,** IASB, www.iasb.org, Londra 2009, s.3.

20 A.g.e., s.4-5.

İşletmenin değerliliği varsayımının uygun olduğu durumlarda dahi işletme en azından raporlama tarihinden oniki ay sonrasını öngörecek şekilde varsayımlarda bulunarak hareket etmelidir. Olaylar veya durumlara ilişkin Önemli belirsizliklerin varlığı durumunda bu belirsizlikler dipnotlarda belirtilmelidir.

Bir işletme finansal tablolar setini en az yılda bir yayınlamalıdır. İşletmenin raporlama dönemlerinin değişmesi veya raporlama döneminin bir yıldan uzun veya kısa dönemler olarak belirlenmesi durumunda, buna neden olan olgunun, daha uzun veya kısa bir raporlama dönemi kullanılmasının sebebinin ve farklı uzunluktaki dönemlerde finansal tablo yayınlanması durumunda bu tabloların tam karşılaştırılabilir olmadığının dipnotlarda ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.

İşletmenin mümkün olan en erken döneme kadar karşılaştırmalı finansal tablo hazırlaması ve sunması gerekli değildir, ancak finansal tablo kullanıcılarının karşılaştırmalı bir analiz yapmalarını sağlayabilecek ölçüde en azından bir önceki dönemi de içeren finansal tabloların sunulması uygundur. Böyle bir durum mümkün olmadığında cari dönemin başındaki durumu içerecek şekilde bir açılış finansal tablosunun hazırlanması uygun olacaktır[21].

İşletmenin finansal tabloların sunumu ve varlıkların sınıflandırılmasını dönemler arasında standart böyle bir değişikliği gerekli kılmadığı veya standardın 10. Bölümünde yer alan Muhasebe Politikaları, Hesaplama ve Hatalar kısmında yer alan kriterlere göre daha farklı bir sınıflandırmaların

[21] **IFRS for SMEs Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist**, IASB, www.iasb.org, Londra 2009, s.5.

gerçeğe uygun finansal tablolar hazırlamak açısından daha iyi olacağı öngörülmediği sürece işletme finansal tabloların sunumunda ve varlıkların sınıflandırılmasında değişiklik yapmamalıdır. Dönemler arasında sunumda ve sınıflandırmada yapılan değişikliklerin içeriği, gerekçeleri ve değişikliğin tutarı dipnotlarda belirtilmelidir.

Standart böyle bir değişiklik öngörmediği veya yapmaya zorlamadığı sürece işletme ilgili dönemin finansal tablolarında yer alan bütün verileri önceki dönem finansal tabloları ile karşılaştırılabilir olarak hazırlamak ve sunmak durumundadır.

Standart seti sınıflandırma konusunda işletmelere özgürlük tanımıştır. Her bir sınıflandırma önemlilik ve benzerlik kriterleri kullanılarak işletme tarafından belirlenebilir. Önemsiz olmadığı sürece işletme farklı kalemleri ayrı ayrı sınıflandırabilecektir. Önemlilik hatalı sınıflandırma veya ihmalin finansal tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirebileceği durumlara göre hata veya ihmalin rakamsal büyüklüğü ve içeriğine göre belirlenir.

Bir işletmenin tam set finansal tabloları aşağıdaki verilerin tamamını içermelidir[22]:

1- Raporlama tarihinde finansal durum raporu,
2- İlgili döneme ilişkin bütün gelir ve gider kalemlerini ve bu kalemlerin kar veya zarar ile olan ilişkisi ile diğer kapsamlı gelirleri detaylı olarak gösteren bir kapsamlı gelir tablosu, ya da bir özet bir de kapsamlı gelir tablosu,

[22] **IFRS for SMEs**, s.25.

3- Raporlama dönemine ilişkin Özkaynak Değişim Tablosu,

4- Raporlama dönemine ilişkin Nakit Akım Tablosu,

5- Önemli muhasebe politikalarının ve diğer açıklayıcı bilgilerin yer aldığı dipnotlar.

Eğer işletmenin sermayesindeki değişiklikler yalnızca o dönemde gerçekleşen kar zarar nedeniyle olmuşsa, bu durumda işletmenin kapsamlı gelir tablosu ve özsermaye değişim tablosu yerine tek bir "Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu" yayınlaması yeterli olacaktır[23].

İşletmenin herhangi bir dönemde diğer kapsamlı gelirler kaleminde yer alacak faaliyeti bulunmaması durumunda son satırında kar veya zararı gösterecek şekilde bir gelir tablosu yayınlaması da yeterli olacaktır.

İşletme finansal tablolarını karşılaştırmalı olarak en az iki dönemi kapsayacak şekilde yayınlamalıdır. Yayınlanan finansal tabloların her birine eşit önem verilmelidir. Yayınlanacak finansal tabloların isimleri, herhangi bir yanlış yönlendirmeye sebebiyet vermediği sürece standarttakinden farklı olabilir.

Yayınlanan finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin dipnotlar finansal tabloyu aynı dokümandaki diğer bilgilerden farklı kılacak şekilde net bir şekilde açıklanmalıdır. Buna ek olarak finansal tablolarda mutlaka yer alması ve yayınlanan bilginin anlaşılabilirliği açısından gerekli görülen yerlerde tekrarlanması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir[24].

---

23 **Module 3 – Financial Statement Presentation**s.3.

24 **IFRS for SMEs**, s.26.

1- Raporlamayı yapan işletmenin ünvanı, raporlama döneminden sonra varsa ünvandaki değişiklikler,
2- Finansal tabloların solo olarak mı yoksa bir gruba ait olarak mı hazırlandığı,
3- Raporlama döneminin sonundaki tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönemler,
4- Finansal tabloların sunumunda kullanılan para birimi,
5- Finansal tablolarda kullanılmışsa, yuvarlama faktörü.

Ayrıca işletme buna ek olarak; işletmenin ikametgahı ve yasal statüsü, hangi ülkede faaliyet gösterdiği, yönetim bürosunun adresi ve işletmenin faaliyetlerinin tanımı ve içeriği dipnotlarda belirtilmelidir.

1.5. Finansal Durum Tablosu

Standardın üçüncü bölümü genel olarak sunulacak finansal tabloların tanımları ve içerikleri hakkındaki bilgileri içerirken, standardın dördüncü bölümüyle başlayan ve sekizinci bölümüyle sonuçlanan kısmı ayrı ayrı finansal tabloların hazırlanması ve sunumu üzerine odaklanmıştır.

Dördüncü bölümde finansal durum tablosunun içeriğinde yer alması gereken bilgiler detaylı olarak sayılmış ve sınıflandırmalarda yer alması gereken kalemler açıklanmıştır. Buna göre finansal durum tablosunda yer alması gereken kalemler ve içerikleri aşağıdaki gibidir[25]:

[25] A.g.e., s.27.

1- Nakit ve nakit benzerleri

2- Ticari ve diğer alacaklar

3- Finansal varlıklar

4- Stoklar

5- Tesis, Makine ve cihazlar

6- Yatırım tesisleri

7- Maddi olmayan duran varlıklar

8- Biyolojik varlıklar

9- Ortaklıklara yatırımlar

10-Ortak girişimlere yatırımlar

11-Ticari ve diğer borçlar

12-Finansal yükümlülükler

13-Vergi borçları varlıkları

14-Ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri

15-Karşılıklar

16-Azınlık payları

17-Ana Ortaklık sahiplerine atfedilen özsermaye

İşletme, finansal durum tablosunda cari varlıkları ve cari olmayan varlıkları; cari yükümlülükleri ve cari olmayan yükümlülükleri farklı kalemlerde göstermek durumundadır. Bu durumun istisnası finansal durum tablosunun likidite sınıflandırmasına göre hazırlanmasıdır. Likidite sınıflandırmasına göre

hazırlanan finansal tabloda daha likit olandan daha az likit olana doğru veya tam tersi bir sıralama yapılmalıdır[26].

Bir varlığın cari varlık olarak kabul edilebilmesi için; işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde o varlığı satmayı veya tüketmeyi amaçlıyor olması, varlığı elinde tutmasının birincil nedeninin onu ticaret amaçlı kullanacak olması, raporlama tarihinden sonraki oniki ay içerisinde sözkonusu varlığı değerlendirmeyi düşünüyor olması veya varlığın nakit veya nakit benzeri olması özelliklerinden birini taşıyor olması gerekmektedir.

Bir yükümlülüğün cari yükümlülük olarak kabul edilmesi için; işletmenin faaliyet dönemi içinde o yükümlülüğü yerine getirme beklentisi içinde olması, işletmenin o yükümlülüğü ticari amaçla elinde tutuyor olması, yükümlülüğün raporlama tarihinden sonraki oniki ay içinde yerine getirilmesinin olası olması veya raporlama tarihinden sonraki oniki ay içerisinde işletmenin bu yükümlülüğün yerine getirilmesini koşulsuz erteletmek gibi bir hakkının olmaması özelliklerinden birini taşıyor olması gerekmektedir[27].

Finansal durum tablosunda yapılacak sınıflandırma ile ilgili olarak standart herhangi bir tablo öngörmemekle beraber, daha önce belirtilen bilgilerin tamamının tabloda yer alması gerektiği açıklanmıştır. Bu bilgilerin neye göre sınıflandırılacağı işletmeye bırakılmıştır. İşletme bu sınıflandırmayı varlıkların büyüklüğüne, içeriğine ve likiditesine göre, varlıkların işletmedeki fonksiyonuna ve yükümlülüklerin büyüklüğüne, içeriğine ve zamanlamasına bağlı olarak yapmalıdır.

---

[26] IASC Foundation, **Module 4 – Statement of Financial Position**, IASB, www.iasb.org, s.4. (ET:12.05.2010)

[27] A.g.e., s.12.

Bazı durumlarda detay hesaplar ayrı olarak gösterilebilirken toplulaştırmanın finansal tablonun anlaşılabilirliğini ve kullanıcıların ihtiyacı olan bilgileri sağlayabilirliğini artırdığı durumlarda bu tür bir sınıflandırmaya gidilebileceği açıkça belirtilmiştir[28].

Bazı bilgiler finansal durum tablosunda detaylı olarak gösterilebilecekken, bazıları da tabloda toplu olarak gösterilip, dipnotlarda detaylı olarak açıklanabilecektir. Bu duruma ilişkin daha detaylı açıklamalar bu çalışmanın ikinci bölümünde yer alan KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Türkiye'de uygulama örneği içerisinde yer almakta olduğundan bu bölümde daha detaylı bir açıklamaya ihtiyaç duyulmamıştır.

1.6. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu

Daha önce de açıklanmış olduğu üzere işletme isterse gelir ve harcamaların tamamını detaylı olarak gösterdiği bir kapsamlı gelir tablosu yayınlayabileceği gibi, standardın gerekliliklerini karşılayacak bir kapsamlı gelir tablosunun yanı sıra gelir ve harcama detaylarının yer aldığı bir gelir tablosundan oluşan iki tabloluk bir set de yayınlayabilir. Gelir tablosu ve Özkaynak değişim tablosundan oluşan ikili bir set yerine tek bir kapsamlı gelir tablosu sunulması ancak özkaynaklardaki değişikliklerin dönem kar veya zararlarından, hisse sahiplerinin yaptıkları sermaye ödemelerinden,

[28] A.g.e., s.14.

muhasebe politikalarındaki değişikliklerden ve önceki dönem hata ve değişikliklerinden kaynaklanması durumunda mümkündür[29].

Tek tablolu bir sunumdan çift tablolu bir sunuma geçiş veya bu durumun tam tersi muhasebe politikalarında oluşan bir değişikliktir ve standardın onuncu bölümünde yer alan düzenlemeler çerçevesinde yapılması ve bu farklılığın yine finansal tablo dipnotlarında yer alması gerekmektedir.

Tek tablo olarak sunulan kapsamlı gelir tablosunda standart başka türlü öngörmediği sürece ilgili döneme ilişkin bütün gelir ve gider kalemlerinin bulunması gerekmektedir. KOBİ standardı belirli durumlar için farklı uygulamalar sağlamaktadır. Bunlar[30];

1- Muhasebe politikalarında yapılan hata ve değişikliklerin düzeltilmesinin etkileri yalnızca oluştukları dönemin kar ve zararının bir parçası olarak değil, geçmişe dönük düzeltmeleri de içermelidirler.
2- Kapsamlı gelirlerin bir çeşidi olarak kabul edilen diğer kapsamlı gelirler oluştukları durumda üç çeşit olarak tanımlanmaktadır:
    a. Finansal tabloların yabancı bir faaliyet sonucu başka bir para birimine dönüştürülerek oluşturulması sonucu ortaya çıkan kar ve zararlar. (Bu durumda standardın otuzuncu bölümünde yer alan yabancı para birimine dönüştürme standardı uygulanacaktır.)

[29] **IFRS for SMEs Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist**, IASB, www.iasb.org, Londra 2009, s.5.
[30] **IFRS for SMEs**, IASB, www.iasb.org, (ET:17.05.2010), s.31 vd.

b. Bazı aktüeryal kar ve zararlar.

c. Hedging varlıklarının gerçek değerlerindeki değişiklikler.

Diğer taraftan kapsamlı gelir tablosunun içermesi gereken asgari kalemler de standardın beşinci bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır. Buna göre kapsamlı gelir tablosunun içermesi gereken asgari bilgiler aşağıdaki gibidir[31]:

1- Gayrisafi hasılat (ciro),
2- Finansman giderleri
3- Ortaklara ve ortak girişimlere yapılan yatırımların sermaye metoduyla hesaplanmış olan kar veya zararlar,
4- Vergi harcamaları,
5- Durdurulan faaliyetlere ilişkin geçmişe dönük vergi kar veya zararları ile bu faaliyetleri oluşturan net varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması sırasında maliyet ve satış tutarı arasındaki farktan kaynaklanan geçmiş dönem vergi kar veya zararlarının toplamından oluşan bir rakamın tabloda yer alması,
6- Kar veya zarar,
7- İçeriklerine göre sınıflandırılmış olan diğer kapsamlı gelire ilişkin ayrı ayrı maddeler,
8- Sermaye yöntemine göre hesaplanmak üzere ortaklık ve ortak girişimlerin diğer kapsamlı gelir rakamları,

[31] A.g.e., s.32.

9- Toplam kapsamlı gelir. (Eğer işletmenin diğer kapsamlı gelirler kaleminde yer alan herhangi bir faaliyeti bulunmuyorsa bu tutar, kar veya zarar kalemindeki tutara eşit olacaktır.)

Ayrıca işletme azınlık paylarına ve ana ortaklık sahiplerine atfolunabilir kar veya zarar ile döneme ilişkin kapsamlı gelir rakamlarını dipnotlarda ayrıca belirtmelidir.

İki tablo yaklaşımına göre hazırlanacak olan gelir tablosu en azından kapsamlı gelir tablosunda kar veya zarar satırına kadar yer alan bütün bilgileri içerecek şekilde olmalıdır. Kapsamlı gelir tablosu ise bu kar veya zarar rakamının yer aldığı bir satır ile başlatılmalı ve kapsamlı gelir unsurlarını detaylı olarak belirttikten sonra sonuç satırında kapsamlı kar veya zarar rakamını içermelidir[32].

İşletmenin finansal performansının daha anlaşılabilir olacağı düşünülürse standartta sayılan başlıklara ek başlıklar gelir tablosuna ve kapsamlı gelir tablosuna eklenebilir. Standart, tablolarda en azından olması gereken kalemleri açıklamakla birlikte, bu kalemlerin işletme faaliyetleri açısından detaylandırılmasını işletme yönetimine bırakmıştır.

Bugüne kadar kullanmış olduğumuz gelir tablosundan farklı olarak standarda uygun gelir tablosunda “olağanüstü” başlıklı herhangi bir gelir veya gider kaleminin yer almaması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu durum dipnotlarda dahi belirtilmeyecektir. Anlaşıldığı üzere işletmenin gelir veya giderlerinin “olağanüstü” olarak sınıflandırılması standart açısından uygun

[32] A.g.e, s.33.

görülmemektedir. Bunun yerine her bir harcamanın ilgili olduğu kalem için ayrı bir sınıflandırma yapmak uygun olacaktır. Yuvarlama hesapları yine farklı bir başlık altında tabloda gösterilecektir.

İşletme harcamalarını içeriklerine veya fonksiyonlarına göre sınıflandırarak tabloları oluşturabilecektir. Burada hangi sınıflandırmayı seçeceği işletmenin daha güvenilir ve daha işletmeyle ilişkili bir finansal tablo sunumu için hangi sınıflandırmanın daha uygun olduğuna bağlıdır.

Harcamaların içeriğine göre yapılan sınıflandırmada, harcamalar işletmedeki fonksiyonlarına göre değil, harcama türlerine göre sınıflandırılmaktadır. Bu uygulama günümüzde kullandığımız uygulamadan farklı bir sınıflandırma gerekmektedir. Örneğin, personel giderleri, reklam harcamaları veya amortisman giderleri gibi harcama kalemleri bu sınıflandırmaya uygun olarak oluşturulmuş olan bir tabloda yer alabilecektir.

Diğer taraftan, harcama fonksiyonlarına göre yapılan bir sınıflandırmada, harcamalar işletmedeki fonksiyonlarına göre sınıflandırılacaktır. Bu sınıflandırma ülkemizde kullanılan Tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan sınıflandırmaya benzerlik göstermektedir. Burada hangi harcamanın satışla, hangi harcamaların yönetimsel faaliyetlerle ilgili olduğu daha önemlidir.

1.7. Özkaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

Bu tablo işletmenin özsermayesinde dönem içinde ortaya çıkan değişikliklerin gösterildiği tablodur. Özkaynak değişim tablosu, işletmenin raporlama dönemindeki kar veya zararını, diğer kapsamlı karlar kısmında gösterilen gelir ve giderleri, dönem içinde yapılan muhasebe polştikası değişimleri ile hata ve düzeltmelerin etkilerini, dönem içinde işletmeye yapılan yatırımları ve diğer sermaye finansmanı yöntemlerinin gösterildiği tablo olarak tanımlanabilir.

Özkaynak değişim tablosunda yer alması gereken kalemler standartta ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. Bunlar[33]:

1- Toplam kapsamlı gelir rakamı, bu rakamın içinde ana ortaklık sahiplerine ve azınlık hisselerine atfolunan rakamlar ayrı ayrı olmak üzere gösterilmelidir.
2- Geçmişe dönük her bir uygulama ve düzenleme ayrı ayrı belirtilmek üzere sermayeyi oluşturan unsurlar,
3- Bir önceki dönem sonu ve dönem başındaki rakamda mutabakat sağlanmak üzere; kar ve zararın, kapsamlı geliri oluşturan rakamların her birinin ve yatırım tutarları miktarlarının özkaynaklarda yarattığı değişimler ayrı ayrı gösterilmelidir.

Eğer finansal tabloları hazırlayan işletmenin dönem içinde özkaynaklarında gerçekleşen değişiklikler yalnızca o döneme ilişkin kar veya zarar rakamından kaynaklanıyorsa, işletme özkaynak değişim tablosu yerine

[33] A.g.e., s.34 vd.

"Gelir ve Dağıtılmamış Karlar" tablosu hazırlayabilecektir. Bu durum standardın altıncı bölümünde izin verilen bir durum olarak detaylı bir biçimde açıklanmıştır.

Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu oluşturulacak olması durumunda, bu tabloda yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:

1- Raporlama döneminin başındaki dağıtılmamış kar rakamı,
2- Dönem içinde açıklanmış veya ödenmiş ya da ödenebilir temettü rakamları,
3- Dağıtılmamış karların önceki dönem hatalarının düzeltilmiş ifadeleri,
4- Dağıtılmamış karların muhasebe politikalarındaki değişiklikler sonucunda yeniden ifadeleri,
5- Raporlama döneminin sonundaki dağıtılmamış kar rakamı.

1.8. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu bir işletmenin bir dönem içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki değişimler hakkında bilgiler sunan bir tablodur. Bu değişimler işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanabilmektedir[34].

Nakit akım tablosunda yer alması beklenen işletme faaliyetleri[35];

[34] IASC Foundation, **Module 5 – Statement of Comprehensive Income and Income Statement**, IASB, www.iasb.org, Londra, (ET:25.04.2010), s.12.
[35] **IFRS for SMEs**, s.36.

1- Mal satışları ve hizmet ifalarından kaynaklanan nakit akımları,
2- Lisans, harç, komisyon ve diğer gelirlerden kaynaklanan nakit akışları,
3- Mal ve hizmet alımları için tedarikçilere yapılan nakit ödemeler,
4- Personele yapılan nakit ödemeleri,
5- Spesifik olarak yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilemeyen gelir üzerinden ödenen veya iade alınan vergiler,
6- Yatırımlar, krediler ve ticari işlemlerle ilişkili olarak diğer sözleşmeler üzerinden elde edilen veya ödenen nakitler.

Nakit akım tablosunda yer alması beklenen yatırım faaliyetleri[36];

1- Tesis, makine ve teçhizat alımlarında, maddi olmayan duran varlık alımlarında ve diğer uzun vadeli varlıkların alımında yapılan nakit ödemeleri,
2- Tesis, makine ve teçhizat, maddi olmayan duran varlık ve diğer uzun vadeli varlıkların satışlarından elde edilen nakit girişleri,
3- Hisse satışlarından veya ihraç edilen borçlanma araçlarından sağlanan nakit akışları ile, ortak girişimlerdeki yatırımlardan kaynaklı olarak gerçekleşen nakit girişleri,
4- Üçüncü kişilere verilen kredi veya nakit avanslardan kaynaklanan nakit çıkışları,
5- Üçüncü kişilere verilen kredi veya nakit avansların geri ödemesinden kaynaklanan nakit girişleri,

[36] A.g.e., s.37.

6- Future, forward, opsiyon ve swap işlemlerinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları. Bu nakit akımları ticari ilişkiler veya sözleşmelerle ilişkilendirilemediği sürece yatırım faaliyetleri kapsamında gösterilmelidir.

Yatırım faaliyetleri kapsamında değerlendirilecek nakit akışları nakit benzerlerinin dahil edilmediği uzun dönemli varlıklar ve diğer yatırımlarla ilişkilidir.

Nakit akım tablosunda yer alması gereken finansman faaliyetleri[37];

1- İhraç edilen hisse senedi veya diğer sermaye öğelerinden kaynaklanan nakit akışları,
2- İşletmenin hisselerine sahip olmak veya hisseleri bedelini vererek geri almak amacıyla işletme sahiplerine yapılan nakit ödemeler,
3- Tahvil, kredi, adi hisse senedi, bono, ipotek veya diğer kısa ve uzun vadeli borçlanma araçlarının ihracından kaynaklanan nakit akışları,
4- Borçlanma araçlarının geri ödemelerini gerçekleştirmek amacıyla yapılan nakit ödemeleri,
5- Finansal kiralama işlemlerinden kaynaklanan nakit ödemeleri.

Standardın yedinci bölümünde nakit akım tablosunun oluşturulması için iki yöntem öne sürülmüştür. Bunlar dolaylı ve doğrudan yöntemlerdir.

[37] A.g.e., s.37.

1.9. Finansal Tabloların Dipnotları

Finansal tablolarda yer alacak olan dipnotların hangi prensipler çerçevesinde düzenleneceği standardın sekizinci bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır. Burada kastedilen finansal tablolar daha önceki kısımlarda açıklamış olduğumuz, 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[38]. Dipnotlarda gerekli açıklamaların yer almadığı finansal tablolar işletme hakkında tam olarak anlaşılabilir bilgiyi sağlayamayacaktır.

Dipnotlar; finansal tabloların hangi temellere oturtularak hazırlandığını ve izlenen muhasebe politikalarını içermek zorundadır. Dipnotlarda standardın belirtilmesini istediği bilgilerin tamamını eksiksiz olarak açıklamak ve başka bir yerde yer almayan bazı bilgileri burada belirtmek işletmenin sorumluluğundadır.

İşletme ayrıca dipnotları olabildiğince sistematik bir düzen ile oluşturmalıdır. Finansal tabloda yer alan bilgiler ve her bilgiye ilişkin dipnot referansları finansal tabloda yer almalıdır[39].

Genellikle işletmelerin dipnotları hangi sıra ile açıklayacağı şu şekilde belirtilmiştir:

---

[38] IASC Foundation, **Module 8 – Notes To The Financial Statements**, IASB, Londra 2009, s.1-5.

[39] A.g.e., s.6.

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

İşletmenin söz konusu finansal tabloların oluşturulmasında kullandığı muhasebe politikalarının açıklanmasında dipnotlarda mutlaka her bir finansal tablo kaleminin değerlenmesinde kullanılan ölçüm esasları ve türleri mutlaka belirtilmelidir. Bunun dışında finansal tabloların anlaşılmasına yardımcı olacak muhasebe politikaları da dipnotlarda belirtilmelidir. Diğer taraftan bu politikalarda varsa dönem içinde gerçekleşen değişiklikler ile bu değişiklerin geçmişe dönük ve ilgili dönem finansal tabloları üzerindeki etkileri de detaylı olarak standardın onuncu bölümünde yer alan esaslar çerçevesinde yapılarak dipnotlarda belirtilmelidir[40].

Dipnotlarda belirtilmesi gereken önemli bilgilerden biri de gelecek dönemlerle ilgili işletmenin varlıklarına ilişkin belirsizlik durumlarıdır. Bu belirsizliklerin içerikleri ve bu durumun finansal tablolara olan etkisi finansal tablo kullanıcılarının tam bilgilendirilmesi açısından dipnotlarda belirtilmelidir.

[40] **IFRS for SMEs**, IASB, www.iasb.org, (ET:21.05.2010), s. 42.

1.10. Konsolide ve Solo Finansal Tablolar

Bu bölüm, hangi durumlarda bir işletmenin konsolide finansal tablo hazırlaması gerektiğini ve bu finansal tabloları hazırlama prosedürlerini tanımlamaktadır. Aynı zamanda solo ve bağlı finansal tablo hazırlanmasına ilişkin kılavuzluk bilgileri de içermektedir[41].

Aksi bu standart şartlarında belirtilmediği sürece ana işletme iştiraklerine yapmış olduğu yatırımların konsolide edilmiş olduğu konsolide finansal tabloları KOBİ standardı ile uyumlu olarak hazırlamalıdır. Konsolide finansal tablolar ana şirketin bütün iştiraklerini içermelidir.

Aşağıdaki durumların varlığı söz konusu olduğunda işletmenin konsolide finansal tablo hazırlama gerekliliği bulunmamaktadır[42];

1- Eğer işletme hem kendisi başka bir işletmenin iştiraki konumundaysa ve iştiraki olduğu ana işletme tam set UFRS veya KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu konsolide finansal tablolar hazırlıyorsa,
2- Bir yıl içinde satılması veya kapatılması planlanan tek bir iştiraki varsa, bu durumda işletme söz konusu iştiraki iki şekilde muhasebe kayıtlarına alabilir;
    a. Eğer güvenilir bir şekilde iştirak hissesinin gerçeğe uygun değeri hesaplanabiliyorsa, farklılıkları kar veya zarar ile ilişkilendirilecek şekilde bu değer üzerinden,

[41] A.g.e., s. 43.
[42] A.g.e., s. 44.

b. Gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak tespit edilemediği durumlarda maliyetten değer düşüklüğü tutarı düşülmek suretiyle.

Bir işletmenin iştirak sayılabilmesi için başka bir ana şirket tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. Kontrolün tanımı standart metninde; "bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla o işletmenin finansal ve idari politikalarını yönetme gücü" olarak tanımlanmıştır[43].

Bir işletmede oy çoğunluğuna sahip olmak, o işletme üzerinde kontrol gücünün olduğunun varsayılması için yeterlidir. Bazı fiili durumlarda bu varsayımın şartları gerçekleşmesine karşın ana şirketin iştiraki üzerinde kontrol gücü olmaması mümkündür. Bir işletme oy çokluğuna sahip olmamasına karşın, iştirakin oy çoğunluğuna sahip ortakları ile yaptığı bir anlaşma sonucu şirketin yarıdan fazla hissesini yönetme gücüne sahip olduğunda veya bir karar ya da sözleşme ile iştirakin finansal ve idari politikalarını yönlendirme gücüne sahip olduğunda iştiraki kontrol edebilir[44].

1.11. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Buraya kadar çok kez gönderme yapılmış olan standardın onuncu bölümü finansal tabloların hazırlanmasında yararlanılacak muhasebe politikalarını ele almaktadır. Aynı zamanda muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve hataların düzeltilmesi de finansal tablo

[43] A.g.e., s.47.

[44] IFRS for SMEs Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist, IASB, www.iasb.org, (ET:12.05.2010), s.35.

hazırlayıcılarının bu durumları tablo hazırlıklarının başında yapmaları gerekmektedir[45].

Muhasebe politikaları bir işletmenin finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sürecinde uyguladığı prensipleri, temel esasları, kuralları, uygulamaları ve geleneklerin tümünü ifade eder. Eğer standart bir konuda spesifik bir uygulama öngörüyorsa işletmeden bu uygulamayı yerine getirmesi beklenir. Ancak bu durumun ekonomik veya uygulanabilir olmadığı durumda işletme standardı uygulamamalıdır[46].

Eğer standart herhangi bir spesifik uygulama önermiyorsa işletme yönetimi muhasebe politikaları geliştirmekte ve uygulamada kendi karar verme yetisini kullanmalıdır. Bu politikaların taşıması beklenen özellikler aşağıdaki gibi sıralanmıştır[47];

1- Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına cevap verebilecek finansal tablolar oluşturulmalıdır.
2- Finansal tabloların güvenilir olması gerekir. Bunun sağlanabilmesi için finansal tabloların işletmenin finansal durum, finansal performans ve nakit akışlarının tamamının dürüstlük içinde yansıtılması, kanunlara uygun olmaktan çok işletmenin gerçekleştirdiği işlemlerin ve diğer olay ve durumların olduğu gibi hesaplara alınması, içeriğin taraf tutmaksızın gösterilmesi,

---

45 **IFRS for SMEs**, s.49.
46 IASC Foundation, **Module 10 – Accounting Policies, Estimates and Errors**, IASB, Londra 2009, s.2.
47 **IFRS for SMEs**, s.49.

sağduyulu ve her alanda bütünü tamamen yansıtabilecek şekilde hazırlanması gerekmektedir.

İşletme yönetiminin standartta sayılan özellikleri taşıyan bir finansal tablolar seti hazırlayabilmesi öncelikle standardın gerekliliklerini yerine getirerek ve öncülüğünü kullanarak yapması mümkündür. Standartta yer alan tanımlamalar dikkate alındığında, işletmenin varlık, yükümlülük, gelir ve harcamalarını tanımlama ve değerlendirmede bu tanımlamaları kullanması ve uygulaması finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sürecini kolaylaştıracaktır. Bilindiği üzere KOBİ'ler için hazırlanan standart, tam set UFRS'den farklı olarak KOBİ ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde bir standart seti oluşturulması gerekliliği sonucunda ortaya çıkmıştır.

Bu nedenle standartta yer alan uygulama ve yönlendirmeler tam set UFRS'nin aksine küçük ölçekli ve halka açık piyasalarda hisseleri işlem görmeyen firmaların uygulamasına daha çok olanak sağlayacak şekildedir.

Bir işletme muhasebe politikalarını benzer işlemler için saptamalı ve uygulamanın sürekliliğini sağlamalıdır. Benzer işlemler için farklı muhasebe uygulamalarının saptanması ve uygulanması kabul edilemez. Bu durumun tek istisnası standardın benzer bir işlem için farklı bir muhasebe politikası uygulanması gerektiğini açıkça belirttiği durumlardır. Eğer böyle bir durumun varlığı söz konusuysa her bir kategori için uygun muhasebe politikası saptanmalı ve uygulamanın sürekliliği bu noktadan sonra da sağlanmalıdır.

Muhasebe politikaları; sürekli değişmemesi ve süreklilik göstermesi gereken uygulamalardır. Bu durumun iki istisnası vardır[48].

1- Standart böyle bir değişiklik yapılmasını istiyorsa,
2- Finansal tabloda yer alan bilgiler muhasebe politikasındaki bu değişiklik sonucunda daha güvenilir ve kullanıcıların ihtiyacına daha iyi cevap veren bir duruma geliyorlarsa.

İşletme muhasebe politikalarında standarttan kaynaklanan bir değişikliğe gidiyorsa bu durumda standardın geçiş için öngördüğü hükümleri uygulamalıdır. Ancak eğer muhasebe politikalarındaki değişiklik işletme yönetiminin standarttan bağımsız bir kararından kaynaklanıyorsa bu durumda değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanır.

Muhasebe politikasındaki bir değişiklik geçmişe dönük olarak uygulandığında, daha önceki dönemlerin karşılaştırmalı bilgileri için mümkün olan en erken dönemden başlayarak yeni muhasebe politikası sanki hep uygulanmış gibi yapılır[49]. Muhasebe politikasındaki değişikliğin, sunulan bir ya da daha fazla geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgileri üzerindeki münferit dönemsel etkilerinin belirlenmesi uygulama açısından mümkün değilse, işletme, geçmişe dönük uygulamanın yapılabildiği en erken geçmiş dönem için, ki bu cari dönem olabilir, yeni muhasebe politikasını varlıkların ve borçların defter değerlerine uygular, ilgili dönem için etkilenen her bir özkaynak bileşenin açılış bakiyesinde, bu duruma karşılık gelen bir düzeltme yapar.

---

48 **IFRS for SMEs**,, s.50.
49 A.g.e., s.50.

İşletmenin yaptığı muhasebe politikası değişikliklerinin cari dönemde veya geçmiş herhangi bir dönemde oluşan etkileri varsa ya da gelecek dönemlerde herhangi bir farklılığa neden olacaksa, bu durumda işletmenin dipnotlarda bazı açıklamalar yapması gerekir. Bu açıklamalar aşağıdaki maddelerde sıralanmıştır[50].

1- Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,
2- Cari dönem ve yayınlanan her bir dönem için yapılan değişikliğin neden olduğu tutar farklılıklarının her bir finansal tablo kalemine etkisi,
3- Muhasebe politikasındaki değişikliğin yayınlanan dönemlerden önceki dönemlere olan tutarsal etkisi,
4- Eğer tutarsal etkilerin hesaplanması elverişsizse, bu durum ve olası etkilerin açıklanması.

Eğer işletme muhasebe politikasında ihtiyari bir değişikliğe gitmişse bu durumda yukarıdaki açıklamalara ek olarak; yeni bir muhasebe politikası uygulanmasının neden daha güvenilir ve elverişli finansal tablolar uygulanmasına yardımcı olacağının da açıklanması gerekmektedir[51].

Muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olması durumu ise yeni bir bilgi elde edilmesinden veya yeni teknolojilerin geliştirilmesinden kaynaklı olarak ortaya çıkabilir. Bu durum muhasebe hatalarının düzeltilmesi olarak algılanmamalıdır. Muhasebe tahminlerinin değişmesi, bir varlık veya yükümlülüğün taşınmış değerinin yeniden hesaplanmasını veya bir varlığın

---

50 A.g.e., s.51.

51 Nalan AKDOĞAN, "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", **Muhasebe ve Denetime Bakış Ocak 2010**, s.16-17.

dönemsel tüketimin değişmesini veya bir varlıktan beklenen gelecek dönemlere ilişkin faydaların değişmesini ifade eder[52].

Standart bir değişikliğin muhasebe politikasında bir değişiklik mi yoksa muhasebe tahminlerinde bir değişiklik mi olduğunun tespit edilmesinin zor olduğu durumlarda bu durumun muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak ele alınmasının uygun olacağını belirtmiştir.

İşletmenin bir muhasebe tahmininde gerçekleşen değişikliğin kar veya zarara etkisini tahmin edebilmelidir. Bu etki yalnızca değişikliğin olduğu dönemde olabileceği gibi bu dönemden başlayarak ileri dönemleri de etkileyebilecektir.

Herhangi bir muhasebe tahminindeki değişimin içeriği ve bu değişikliğin etkileri dipnotlarda açıklanmalıdır[53]. Eğer işletme için bu değişikliğin gelecek dönemlerde oluşturabileceği etkiler tahmin edilebiliyorsa bu tahminler de dipnotlarda belirtilmelidir.

Önceki dönemlere ilişkin hatalar ise işletmenin finansal tablolarında bir veya daha önceki dönemlerde yapılan yanlış beyan veya ihmaller olarak tanımlanmaktadır. Bu tür hatalar matematiksel hatalar olabileceği gibi kullanılan muhasebe politikalarından kaynaklanan hatalar da olabilir.

İşletme bu durumu fark etmesinin ardından yayınladığı ilk finansal tablolarda geçmişe dönük olarak bu hatayı düzeltmelidir. Mümkünse hatanın ilk yapıldığı dönemden itibaren düzeltmeyi yapmalı ve bunu dipnotlarda

---

52 A.g.e., s.17.

53 IFRS for SMEs, s.53.

belirtmelidir[54]. Ancak hata eğer standart kapsamında yayınlanan finansal tablolardan önceki bir dönemden geliyorsa, bu durumda açılış rakamında toplam olarak rakam düzeltilmeli, sonraki dönemlerde ilgili düzeltmeler yapılmalı ve düzeltilen kalemler, düzeltmenin sebepleri ve hatanın içeriği dipnotlarda açıklanmalıdır[55].

1.12. Temel Finansal Araçlar

KOBİ standardı kapsamında finansal tablolarını hazırlayan bir işletme isterse bu standardın onbirinci ve onikinci bölümlerini tamamen uygulamayı tercih edebilir veya isterse dipnot açıklamalarında bu standart hükümlerine bağlı kalmak şartıyla Uluslararası Muhasebe Standardı 39 da yer alan tanımlama ve değerleme hükümlerini uygulayabilir.

Bir borçlanma aracı standartta belirtilen şartların tamamını taşıdığı zaman temel finansal araçlarından kabul edilir ve standardın onbirinci bölümünde yer alan şartlara göre sınıflandırılır.

Buna göre temel finansal araçlar nakit, vadeli/vadesiz mevduat, kıymetli evrak ve senetler, ticari alacak ve borçlar, alacak ve borç senetleri, krediler ve tahvil ve benzeri borçlanma araçlarıdır[56]. Buradan da anlaşılacağı gibi bu bölümde incelenmesi gereken finansal araçların herhangi bir şarta bağlı olmaksızın belirli bir şekilde hesaplanabilmesi gerekmektedir. Finansal

---

[54] Ali ÇİÇEKLİ, "KOBİ'ler için UFRS Uygulama Örneği", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs, s.4-5.

[55] A.g.e., s.5.

[56] Gülin GÜNCE, "Finansal Araçlar", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs, s.2.

araçların getirilerinin hesaplanmasında kullanılabilecek faiz oranının bir sözleşme ile LIBOR gibi değişken bir orana bağlanmış olması veya sabit ve değişken faiz oranlarının bir kombinasyonundan oluşması bu duruma engel teşkil etmez[57].

Bir işletme ancak aracın sözleşme ile tarafına bir yükümlülük veya varlık sağlayabileceği belirlenmiş olduğu durumda bu aracı finansal varlık veya finansal yükümlülük olarak tanımlayabilir.

Bir finansal araç işletme için tanımlandığı zaman elde edilme değeri ile muhasebeleştirilir[58]. Bu araç bir finansman aracı olduğu zaman muhasebeleştirme şekli değişebilir. Bu durumda finansal araç iskonto edilmiş değeri ile değerlenir ve değerleme farkları cari dönem gelir tablosu kayıtlarına alınır.

1.13. Diğer Finansal Araçlara İlişkin Kavramlar

İşletme, tüm finansal araçları üzerinde uygulamak için bu standardın 11. ve 12. Bölümünde yer alan açıklamalara veya Uluslararası Muhasebe Standartları 39 Finansal Araçlar standardında yer alan açıklamalara uygun olarak finansal tablolarını hazırlamak konusunda bağımsızdır. Ancak hangi standardı kullanırsa kullansın bu bölümde belirtilen dipnot açıklaması gerekliliklerini yerine getirmek durumundadır.

---

57 **IFRS for SMEs**, s.60

58 Günce, a.g.e., s.5.

Bu bölüm standardın diğer bölümlerinde açıklanmış finansal araçlar ile sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan haklar dışındaki tüm finansal araçları kapsamaktadır.

Finansal varlık ve yükümlülükler, yalnızca işletme finansal aracın sözleşmeye dayalı karşılıklarını elde edebilecek bir taraf olduğunda finansal tablolarda gösterilmelidir[59]. Bir finansal varlık ilk kez finansal tablolara alınacağı zaman işlem fiyatına eşit olan gerçeğe uygun değeri ile değerlenmelidir. Her raporlama döneminin sonunda finansal araçların gerçeğe uygun değerleri hesaplanarak kayıtlı değerler ile karşılaştırılmalı, kayıtlı değer ile gerçeğe uygun değer arasında fark olması durumunda bu durumu eşitleyecek şekilde aradaki fark kar veya zarar olarak değerlendirilmelidir.

Standardın bu bölümünde hedging işlemleri ile ilişkili açıklamalara geniş bir yer verilmiş olmakla beraber, ülkemizde yaygın bir kullanım alanı bulunmaması nedeniyle bu çalışma kapsamında bu açıklamalara yer verilmesine gerek duyulmamıştır.

1.14. Stoklar

Stoklar, işletmenin genel işleyişi içerisinde satılmak için elde tutulan, üretim sürecinde kullanılmak veya satılmak amacıyla elde tutulan veya mal üretimi veya hizmet ifası gerçekleştirilmesi sürecinde tüketilmesi beklenen varlıklardır[60].

---

59 **IFRS for SMEs**, s.70.

60 IASC Foundation, **Module 13 – Inventories**, IASB, Londra 2009, s.2.

İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler bu standart kapsamının dışında tutulmuştur.

Stoklar, maliyet ve tahmini satış değeri değerlerinden düşük olanı ile değerlenir[61].

Stok maliyetlerine, satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve taşıma maliyetleri dahildir.

Satın alma maliyeti kapsamına, satın alma fiyatı ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı olan diğer maliyetler dahil edilmektedir. Ticari iskontolar, indirimler ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin hesaplanması sırasında indirim konusu yapılır[62].

Bazı durumlarda işletme vadeli mal almış olabilir. Bu durumda her ne kadar sözleşmede yer almasa da vade günü ödenen tutarın bir kısmı gelir tablosuna faiz gideri olarak yansıtılmalı ve stok maliyetlerine eklenmemelidir.

Dönüştürme maliyetleri olarak kabul edilen maliyetler, işletmenin malın üretimi aşamalarında kullanılan ek girdileri kapsamaktadır. Buna örnek olarak direkt işçilik giderleri gösterilebilir. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir biçimde dağıtılan tutarları da

---

61 IFRS for SMEs, s.76.

62 Yusuf GÜMÜŞ, Güllüzar KURT GÜMÜŞ, "Maddi Olmayan Varlıklar - Stoklar", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs, s.6.

içerir.değişken genel üretim giderleri üretim miktarlarıyla doru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir[63].

Sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal üretim dönemlerinde dağıtılan sabit genel üretim giderlerinin normal maliyet olacağı varsayılır. Kapasitenin üzerinde üretim olan dönemlerde üretilen birim başına düşen sabit genel üretim gideri tutarı azalacaktır, bu da düşük maliyetlerle üretim yapılmasını sağlayacaktır. Ancak değişken genel üretim giderleri üretilen birim sayısına bağlı olarak artış göstereceğinden üretim miktarına bağlı olarak azalması söz konusu olmayacaktır.

Bir firma aynı üretim sürecinde birden fazla ürün üretebilir. Bu durumda üretilen ürünler, ana ürün, yan ürün veya ortak ürün olarak tanımlanırlar. Bu türde üretim yapan bir firmanın her bir ürün için sağlıklı maliyet hesaplaması hem çok zor hem de maliyetli olabilecektir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda üretim sürecinin ortak olan kısmının maliyetleri hesaplanır, kalan kısmı için yeniden bir hesaplama yapılır. Eğer üretilen ikinci ürün yan ürünse ve maliyet hesaplaması zahmetli bir süreç gerektiriyorsa bu durumda yan ürünün net gerçekleşebilir değeri maliyet olarak hesaplanarak toplam maliyetlerden düşülür ve ana ürünün maliyetine ulaşılır[64].

Bazı giderler, stok maliyetlerine dahil edilmeksizin oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilmelidir. Bunlar[65];

---

63 A.g.e., s.6.
64 A.g.e., s.7-8
65 IFRS for SMEs, s.78.

1- Normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
2- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri ve
3- Satış giderleridir.

Hizmet işletmelerinde stok olmadığı kabul edilir, ancak standartta yer alan varsayımlara göre hizmet işletmelerinin stok maliyetlerini ancak hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler oluşturulabilir. Bu giderler stok maliyeti olarak dikkate alınmaz ve gerçekleştikleri dönemin gideri olarak ilgili finansal tabloya yansıtılırlar.

Biyolojik varlıklardan hasat edilen zirai ürünlerin satış günündeki net gerçekleşebilir değerleri ile maliyet değerlerinden küçük olanı o günkü stok olarak kayda alınır.

Bir işletmenin stok maliyetlerini hesaplarken kullanabileceği yöntemler, maliyet yöntemi, perakende satış yöntemi veya en son satın alma tutarı yöntemidir[66]. Bu yöntemler sonucunda hesaplanan maliyetler birbirine yakınlık gösterdiği sürece hangisinin kullanıldığı çok önemli değildir.

Bir işletme normal şartlar altında birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetlerin maliyetini her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alarak belirlemelidir[67]. İşletme bu yöntemle belirleyemediği stoklarını ya ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemiyle ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle belirlemelidir.

[66] Gümüş, Gümüş, a.g.e., s.8.
[67] IFRS for SMEs, s.79.

Stoklarda dönem sonunda herhangi bir değer düşüşlüğü söz konusu olduğunda bu durum standardın 27. Bölümünde belirtilen esaslara göre kayıtlara alınır. İşletme böyle bir durum söz konusu olduğunda stoklarını yeniden değerlemeli ve aradaki farkı ilgili zarar hesaplarına yansıtmalıdır.

İşletme satışı gerçekleşen stokların değerlerini hesaplayarak dönem içinde bunlarla ilgili gelir kalemleri kaydedildikçe, giderleştirmelerini yapmalıdır. Bazı durumlarda giderleştirme yerine hesaplar arasında geçiş yapılması gerekli görebilir. Böyle bir durumun varlığında standartta yer alan açıklamalar ışığında gerekli kayıtlar yapılmalıdır.

İşletme stoklarla ilgili olarak aşağıdaki unsurları dipnotlarda belirtmelidir[68];

1- Stok ölçümünde kullanılan muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri,
2- Stokların toplam kayıtlı değerleri ile işletmeye uygun sınıflandırılmış stokların ayrı ayrı kayıtlı değerleri,
3- Dönem içinde gider olarak kayda alınan stok miktarları,
4- Stok değer düşüklüğü karşılıkları veya stoklarla ilgili kar veya zarar olarak yansıtılan diğer rakamlar,
5- İşletme borçları için ipotek edilmiş toplam stokların kayıtlı değerleri.

1.15. Ortaklıklara Yapılan Yatırımlar

Standardın tanımına göre ortaklık, grup şirketlerinden olmayan bir şirketle iştirak, bağlı ortaklık ya da ortak girişim bağı bulunmayan bir firmada

[68] A.g.e., s. 80.

finansal tablolarını sunan işletmenin söz sahibi olabilecek kadar hisse sahibi olmasıdır[69].

Burada söz hakkına sahip olmaktan kastedilen finansal ve operasyonel politika tercihlerini etkileyebilme yetisini ifade ederken, kastedilen kontrol etmek gibi bir etki değildir.

Bir işletme bütün ortaklarındaki yatırımları maliyet modelini, sermaye modelini ya da gerçeğe uygun değer modelini kullanarak muhasebeleştirmelidir.

İşletme, finansal tablolarını hazırlarken ve sunarken ortaklıklarda yer alan yatırımlarını cari olmayan varlıklar bölümünde sınıflandırmalıdır[70].

Bir ortaklık yatırımının finansal tablolarda yer alması durumunda işletme dipnotlarda[71];

1- Ortaklıklarda yer alan yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan muhasebe politikasını,
2- Ortaklıklarda yer alan yatırımın kayıtlı değerini,
3- Fiyat cetveli bulunan ortaklıklar için sermaye yöntemine göre hesaplanmış yatırımın gerçeğe uygun değerini açıklaması gerekmektedir.

1.16. Ortak Girişimlere Yapılan Yatırımlar

Ortak yönetim, belirli bir faaliyet üzerindeki kontrolün bir sözleşme kapsamında paylaşıldığı durumlarda ortaya çıkmaktadır ve yalnızca faaliyet

69 A.g.e., s.81.
70 A.g.e., s.83.
71 A.g.e., s.84

ile ilgili stratejik finansal ve operasyonel kararlar konusunda bir mutabakat gerekli olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır.

İşletmenin ortak girişimi bulunduğunda bu ortak girişim tarafından kullanılan varlıklarını, bu amaçla edinilmiş olan yükümlülüklerini ve sözkonusu girişimin işletme gelirleri ve giderleri içindeki payı tanımlaması gerekmektedir[72].

Ortak girişimlere yapılan yatırımlarda kullanılan muhasebe politikaları, bu yatırımların kayıtlı değerleri, fiyat cetveli bulunan ortaklar için sermaye yöntemine göre hesaplanmış yatırımın gerçeğe uygun değeri ve ortak girişimle ilgili verilen taahhütlerin toplam tutarının belirtilmiş olması gerekir.

1.17. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, mal veya hizmetin üretiminde ya da arzında ya da işletmenin rutin faaliyetleri kapsamında alınıp satılan gayrimenkuller dışında finansal leasing veya sermaye yatırımı olarak elde edilmiş olan gayrimenkullerdir[73].

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini ilk başta maliyet değerleri ile değerlemelidirler. Maliyet değerlerine satın alma değeri ve bununla direk olarak ilişkilendirilebilecek diğer tüm harcama kalemleri dahildir[74]. Eğer satın alma normal kredi limitlerinin dışındaki bir yöntemle gerçekleştirilmişse, bu

[72] A.g.e., s.85.
[73] A.g.e., s.89.
[74] A.g.e., s.91.

durumda gayrimenkulün değeri gelecekte yapılacak olan tüm ödemelerin bugünkü değeri olarak kaydedilmelidir.

İşletme gayrimenkulün inşası kendi gerçekleştirmişse bu gayrimenkulün değeri standardın bir sonraki bölümünde yer alan kurallar çerçevesinde hesaplanacak ve kaydedilecektir.

İşletme leasing yöntemiyle elde ettiği gayrimenkullerini net gerçekleşebilir değer ve minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olan ile değerlemelidir[75].

Kayıtlara alındıktan sonraki değerlemede, eğer hesaplanabiliyorsa gayrimenkulün gerçek değeri ile değerlenir. Gerçekleşebilir değer ile kayıtlı değer arasındaki farklar ilgili dönem kar veya zarar hesaplarında dikkate alınır ve o dönemin kar veya zararını etkiler. Eğer gerçek değer hesaplanamıyor ya da bu durum işletme için zahmetli bir durum oluşturuyorsa, bu durumda diğer bütün yatırım amaçlı gayrimenkulleri ile tesis, makine ve teçhizatını değer düşüklüğü hesaplanmış amortize edilmiş net değerine göre değerlemelidir[76].

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerine ilişkin gerçek değerin hesaplanmasında kullanılan yöntemleri ve belirli varsayımlarını, eğer değerleme dışarıdan bir değerleme kuruluşu tarafından yapılmışsa buna ilişkin bilgileri dipnotlarda belirtmelidir. Eğer söz konusu yatırım üzerinde tasarrufu engelleyen herhangi bir durum söz konusuysa veya bu

[75] A.g.e., s.92.
[76] IASC Foundation, **Module 16 – Investment Property**, IASB, Londra 2009, s.6-7.

gayrimenkulün alınması, inşası veya tamir ve bakımı ile ilgili herhangi bir taahhüt mevcutsa bu durum da dipnotlarda açıklanmalıdır.

Ayrıca sözkonusu gayrimenkulün dönem başı ve dönem sonu rakamları arasındaki değişime sebep olan[77];

1- Artışları ve bu artışların sebeplerini,
2- Gerçek değer uyarlamasından kaynaklanan net artış ve azalışları,
3- Gerçek değerin ölçülemediği durumlarda tesis, makine ve cihazlara transfer edilen tutarları,
4- Stoklar ve işletme sahiplerinden ve bunlara yapılan transferleri ve
5- Diğer değişiklikleri gösteren bir mutabakat tablosu hazırlanması gerekmektedir.

1.18. Maddi Duran Varlıklar

İşletme eğer bir maddi duran varlığın maliyetini güvenilir bir şekilde hesaplayabiliyorsa ve söz konusu varlığın gelecekte işletmeye fayda sağlaması muhtemelse bunu bir varlık olarak kayıtlarına almalıdır[78].

Yedek parçalar ve hizmet ekipmanı genellikle stoklarda takip edilir ve tüketildiği durumlarda kar veya zarara yansıtılır. Ancak, işletme bazı büyük yedek parçaları ve bekleyen ekipmanlarını bir dönemden uzun bir süre kullanmayı amaçlıyorsa bu durumda bu varlıkların da tesis, makine ve cihazlar hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan eğer belirli

[77] A.g.e., s.12.
[78] IASC Foundation, **Module 17 – Property, Plant and Equipment**, IASB, Londra 2009, s.1.

hizmet elemanları ve yedek parçalar yalnızca belirli bir makine veya cihazla birlikte kullanılabiliyorlarsa, bu durumda bu parça ve ekipmanların da söz konusu makine ve cihazla birlikte aynı hesapta takip edilmesi gerekmektedir[79].

Belirli bir maddi duran varlığın belirli bir bölümünün yenilenmesi durumunda, bu yenilemenin maliyeti söz konusu varlığın kayıtlı değerine eklenmelidir.

Maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilebilecek unsurlar;

1- Yasal ve komisyonculuk giderleri, ithalat masrafları ve satın alırken ödenen vergiler dahil olmak üzere alış iskontosu ve indirimleri düşülmüş olan malın satın alma fiyatı,
2- Varlığın ilgili yerine taşınabilmesi ve kullanımına uygun şartların oluşturulması sırasında yapılan harcamalar,
3- Eğer söz konusu maddi duran varlık üretim sürecinin belirli kısımlarında kullanılacaksa, sökme ve tekrar monte etme maliyetleri.

Bunların dışında yeni bir tesis kurulması için yapılan harcamalar ile yeni bir hizmet veya malın piyasaya sunulması sırasında katlanılan maliyetler, işyerinin taşınması için katlanılan maliyetler, genel yönetim giderleri ve diğer ek giderler ile borçlanma maliyetleri bu standardın konusunu oluşturan varlıkların maliyetine dahil edilemez[80].

---

79 IFRS for SMEs, s.89-90.

80 IASC Foundation, **Module 17 – Property, Plant and Equipment**, IASB, Londra 2009, s.4-7.

Maddi duran varlıklar elde edilme günündeki maliyetleri ile değerlenirler. Eğer ödemeler normal kredi tanımının dışında bir yöntemle ertelenmişse, bu durumda ödemelerin net bugünkü değeri ile değerlenmelidirler.

İlk tanımadan sonraki değerlemede işletmenin varlığı amorti edilmiş ve değer düşüklüğü hesaplanmış maliyet değerine göre değerlemesi uygun olacaktır.

Maddi duran varlıkların ana unsurlarını oluşturan varlıkların ekonomik faydaya olan katkıları belirgin bir şekilde farklılık gösterecektir. Bu durumda işletme her bir unsurun maliyetini ayrı hesaplamalı ve yine her bir unsurun faydalı ömrüne göre amortisman ayırmalıdır. Diğer amortismana tabi iktisadi kıymetlerde böyle bir ayrı hesaplama yapılmasına gerek yoktur, faydalı ömür esasına göre amortisman ayrılmalıdır. Toprak doldurmada kullanılan taşlar ve araziler gibi bazı iktisadi kıymetlerin sınırsız faydalı ömürleri olduğu varsayılmalı ve bu varlıklar için amortisman ayrılmamalıdır[81].

Standardın ülkemizde yer alan vergi uygulamasından temelde farklılık gösterdiği noktalardan biri de anlaşıldığı üzere amortisman konusudur. UFRS faydalı ömür hesaplanması konusunda tablo hazırlayıcıları özgür bırakmış ve amortismana tabi bir iktisadi kıymetten ilgili işletmenin beklenti süresine uygun bir faydalı ömür belirlemesini ve buna uygun bir amortisman tablosu hazırlamasını öngörmüştür. Diğer tarafta Türk Vergi Kanunları tebliğlerle her bir amortismana tabi iktisadi kıymetin ömrünü belirlemiş ve işletmelerden ilgili

[81] IFRS for SMEs, s.90.

tablolara uygun amortisman karşılığı ayırması konusunda açıklamalar yapmıştır[82].

İşletmenin kullanabileceği amortisman yöntemleri; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve kullanım oranına göre amortisman yöntemidir. Kullanım oranına göre amortisman belirli miktarda üretim yapması beklenen makine ve teçhizatın yaptığı üretim kadar aşınmış olacağını ve buna uygun olarak amortisman ayrılabileceğini belirten yöntemdir. Bu ülkemizde vergi kanunları açısından kullanılmamakla birlikte bazı durumlarda yıpranma payının daha, sağlıklı hesaplanmasını sağlayabileceği aşikardır.

Standardın amortisman konusundaki temel farklılıklarından biri de her bir amortismana tabi iktisadi kıymet veya kullanım süresi bir yıldan uzun süreli olan likiditesi düşük varlık için alındığı dönemde kıst amortisman ayrılması kuralını getirmiş olmasıdır. Bu durum tam set UFRS'de de böyle olmakla birlikte KOBİ'ler için herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

İşletme finansal tablo dipnotlarında maddi duran varlıklar için aşağıdaki unsurları belirtmelidir[83]:

1- Kayıtlı değerin hesaplanmasında kullanılan değerleme yöntemleri,
2- Kullanılan amortisman yöntemi
3- Kullanılan faydalı ömür veya amortisman oranları,
4- Dönem başı ve dönem sonundaki kayıtlı değer ile birikmiş amortisman tutarı,

[82] 339 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
[83] IFRS for SMEs, s.91.

5- Dönem başı ve sonundaki miktarlarla mutabık olmak üzere;

a. Dönem içinde eklenen tutar,
b. Dönemde elden çıkarılan tutar,
c. İş birleşmelerinden elde edilen tutarlar,
d. Yatırım mallarına nakledilen tutar,
e. Hesaplanan veya geri alınan değer düşüklüğü tutarları ve bunların kar zarara aktarılan miktarları,
f. Amortisman tutarı,
g. Diğer değişikliklerin yer aldığı bir tablo.

Söz konusu tablo yalnızca cari dönem için değil önceki dönemler için de hazırlanmalıdır. Ayrıca, işletme varsa bu varlıklar üzerindeki kullanım kısıtlamalarını ve varlığın elde edilmesi için yerine getirmekle yükümlü olduğu taahhütleri de dipnotlarda belirtmelidir.

1.19. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Standartta şerefiye dışındaki tüm maddi olmayan duran varlıklar onsekisizinci bölümde incelenirken, şerefiye, iş birleşmeleri ile birlikte ondokuzuncu bölümün konusuna dahil edilmiştir.

Bir işletmenin maddi olmayan bir duran varlığı kayıtlarına alabilmesi için söz konusu varlığın maliyeti belirlenebilir olmalı, gelecekte işletmeye ekonomik fayda akışı sağlaması bekleniyor olmalı ve diğer taraftan maddi

olmayan duran varlık, başka bir maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamaların sonucunda ortaya çıkmamış olmalıdır.[84]

İşletmenin maddi duran varlıklarda yapmış olduğu faydalı ömür analizini maddi olmayan duran varlıklar için de yapması ve her bir maddi olmayan duran varlığın işletmeye ne kadar süre ile faydalı olabileceğini hesaplamış olması gerekir.

Maddi olmayan duran varlıklar kayda ilk alınmada maliyetleri ile değerlenirler, daha sonraki dönemlerde bu varlıkların faydalı ömrüne göre amortize edilmiş varsa değer düşüklüğü hesaplanmış maliyeti ile değerlenir[85].

Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü, eğer maddi duran varlık işletmeye bir sözleşme veya yasal hak ile verilmişse, sözleşmenin veya yasal hakkın süresinden uzun bir faydalı ömür tespit edilemez. Ancak işletmenin söz konusu varlıktan fayda elde etmeyi planladığı dönem sözleşme süresinden kısaysa, bu durumda daha kısa bir faydalı ömür belirlenebilir[86]. Bazı durumlarda sözleşme kapsamındaki maddi olmayan duran varlıklar işletmeye ek bir maliyet getirmeksizin yenileniyorlarsa, bu durumda işletmenin o varlıktan beklentisi değişmesi durumunda daha uzun faydalı ömürler belirlenebilir.

---

84 A.g.e., s.92.
85 Gümüş, Gümüş, a.g.e., s.9.
86 IFRS for SMEs, s.98.

İşletme finansal tablo dipnotlarında maddi olmayan duran varlıklar için aşağıdaki unsurları belirtmelidir[87]:

1- Kayıtlı değerin hesaplanmasında kullanılan değerleme yöntemleri,
2- Kullanılan amortisman yöntemi
3- Kullanılan faydalı ömür veya amortisman oranları,
4- Dönem başı ve dönem sonundaki kayıtlı değer ile birikmiş amortisman tutarı,
5- Dönem başı ve sonundaki miktarlarla mutabık olmak üzere;
    a. Dönem içinde eklenen tutar,
    b. Dönemde elden çıkarılan tutar,
    c. İş birleşmelerinden elde edilen tutarlar,
    d. Yatırım mallarına nakledilen tutar,
    e. Hesaplanan veya geri alınan değer düşüklüğü tutarları ve bunların kar zarara aktarılan miktarları,
    f. Amortisman tutarı,
    g. Diğer değişikliklerin yer aldığı bir tablo.

Söz konusu tablo yalnızca cari dönem için değil önceki dönemler için de hazırlanmalıdır. Ayrıca, işletme varsa bu varlıklar için dönem içinde yapılan araştırma ve geliştirme giderlerini de dipnotlarda belirtmelidir.

[87] A.g.e., s.99.

1.20. İş Birleşmeleri ve Şerefiye

İş birleşmeleri, bağımsız işletmelerin veya işlerin tek bir finansal tabloda bir araya getirilmesini ifade etmektedir. Hemen hemen bütün iş birleşmelerinde bir iktisap eden işletmenin bir veya daha fazla işletmenin veya işin (iktisap edilen) kontrol gücünü elinde bulundurması durumu söz konusudur[88].

Bir iş birleşmesi işletmenin bir çok finansal tablo kalemini etkileyebilecektir. Bu nedenle işletmeye ilişkin finansal tablolara bu iş birleşmesine ilişkin verilerin de dahil edilmesi gerekmektedir.

Bütün iş birleşmeleri satın alma yöntemi uygulanmak suretiyle muhasebeleştirilmelidir[89]. Bu yöntemi uygularken; iktisap eden işletmenin tanımı yapılmalı, iş birleşmesinin maliyeti hesaplanmalı ve iktisap tarihi itibariyle gerekli varlıkların, yükümlülüklerin be şarta bağlı karşılıkların belirlenmesi gerekmektedir.

İşletme, yapmış olduğu yatırım ile bağlantılı olarak başka bir işletmenin işlemleri üzerinde kontrol hakkına sahip olmuşsa, bu durumda iş birleşmesinden değil, bir iştirak veya bağlı ortaklık durumundan söz edilmelidir, bu standardın başka bir bölümünün konusu olduğundan bu bölümde yer alan hükümler burada uygulanmaz[90].

İş bileşmelerinin maliyeti hesaplanırken, işletmenin iktisap edilen işletmeyi elde etmek amacıyla elden çıkardığı varlıklar, üstlenilen

88 IFRS for SMEs, s.104.
89 A.g.e., s.105 vd.
90 DEMİR, Mart 2010, s.3.

yükümlülükler ile edinilen işletme tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı aracın gerçeğe uygun değeri gözönünde bulundurulmalıdır. Ayrıca birleşme ile doğrudan bağlantılı ortaya çıkan diğer giderler de bu maliyetlere dahil edilebilir[91].

İktisap eden işletme bu iş birleşmesinin şerefiye tutarını bir varlık olarak finansal tablolarına dahil etmeli ve bu şerefiyeyi maliyet değeri ile kayıtlarına almalıdır[92]. İlk kayıttan sonra şerefiyenin maliyetinden birikmiş amortisman tutarı ve toplam değer düşüklüğü tutarı düşülerek hesaplanan değer ile değerlenmesi gerekmektedir.

Raporlama dönemi sürecinde etkisi olan her bir iş birleşmesi için;

1- Birleşen iş veya işletmelerin isimleri ve tanımları,

2- İktisap tarihi,

3- İktisap edilen araçlar üzerindeki oylama hissesine ilişkin bilgi,

4- Birleşmenin maliyeti ve bu maliyeti oluşturan unsurlara ilişkin tanımlar,

5- İktisap edilen varlığın iktisap tarihi itibariyle varlık, yükümlülük ve şerefiye dahil olmak üzere şarta bağlı yükümlülüklerinin miktarı,

6- Birleşmeye ilişkin olarak işletmenin kar ve zararında meydana gelen değişikliklere ilişkin açıklamaların dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir.

---

91 A.g.e. s.4.

92 IFRS for SMEs, s.106.

Bütün iş birleşmelerinde buna ek olarak yeni iş birleşmelerinden kaynaklanan değişiklikler ve değer düşüklüğü zararlarına da dipnotlarda yer verilmesi gerekmektedir.

1.21. Kiralamalar

Standardın yirminci bölümü, kiralama işlemlerini ve bu işlemelerin kayda alınması ve yeniden değerlenmesi, sınıflandırılması durumlarının finansal tablolara nasıl yansıtılması gerektiğini açıklamaktadır.

Bölümün başında hangi tür kiralamaların standardın bu bölümü kapsamında düşünülebileceği açıkça belirtilmekle beraber, aşağıdaki kiralama çeşitleri bu bölüm kapsamının dışında tutulmuştur[93]. Buna göre;

1- Otuzdördüncü bölüm kapsamına giren özelleştirilmiş aktiviteler kapsamında yapılan kiralama işlemleri,

2- Standardın onsekizinci bölümü (şerefiye dışında maddi olmayan duran varlıklar) kapsamında yer alan, sinema filmleri, video kayıtları, tiyatro oyunları, el yazması metinler, patent ve telif hakkı gibi kalemlerin lisans anlaşmaları ile ilgili olarak yapılan kiralama işlemleri,

3- Kiracı tarafından yatırım amaçlı gayrimenkul olarak elde bulundurulan ve kiralayan tarafından faaliyet ile ilgili kiralama olarak sınıflandırılan gayrimenkuller,

[93] **IFRS for SMEs**, s.110.

4- Kiralayan tarafından sağlanan ve kiracı tarafından canlı varlık olarak elde bulundurulan canlı varlıklar,

5- Kiralamaya konu olan varlığın değerindeki değişmeler, kur farklarındaki değişmeler veya taraflardan birinin hatası nedeniyle olmaksızın kiralayan ya da kiracı için zararlı olabilecek kiralama işlemleri,

6- Tek taraflı kiralama işlemleri standardın bu bölümünün konusu dışında bırakılmıştır.

Standardın bu bölüm konusu kapsamına karşı tarafa varlıkları kullanım hakkı tanımayan hizmet sözleşmeleri dahil edilmezken, varlığın faaliyet ile ilgili kısmının veya bakımının kiralayan tarafta kalması durumu varolsa dahi varlığın kullanım hakkının kiracıya geçtiği sözleşmeler dahil edilmiştir.

Bunlar dışında, kiralamanın yasal şartlarını yerine getirmeksizin ödemeler karşılığında varlıkların haklarını karşı tarafa devreden dış kaynak kullanımı anlaşmaları, kapasite hakkı içeren telekomünikasyon sözleşmeleri de bu bölümün konusuna girmektedir[94].

Standarda göre kiralama, bütün risk ve getirileri ana hatlarıyla sahip olmaya bağlı olarak karşı tarafa geçiriyorsa “finansal kiralama”, aksi bir durum söz konusuysa “operasyonel kiralama” olarak ikiye ayrılmaktadır.

Bu durumu ayırt etmek sözleşme hükümleri açısından değil, varolan durum ile ilgili olarak yapılmalıdır.

---

[94] A.g.e., s.110.

1.21.1. Finansal Kiralamaların Finansal Tablolara Aktarılması[95]

Kiralama döneminin başlangıcında, kiracı kiralamaya konu olan varlığın gerçeğe uygun değeri kullanım hak ve yükümlülüklerinin değerine eşitse bu değerden, daha düşükse kiranın başlangıcında belirtilmiş olan asgari kira ödemelerinin net bugünkü değerinden finansal kiralamalar kalemi altında varlık veya yükümlülüklerde finansal tablolarına eklemelidir. Bu varlık ile doğrudan ilişkili olan diğer maliyetler de varlığın değerine eklenmelidir.

Net bugünkü değer hesaplamasında kira sözleşmesinde bulunan bir faiz oranı varsa bu orandan, yoksa kiracının borçlanma faiz oranı gözönünde bulundurularak hesaplamalar yapılmalıdır.

İşletme, kira tutarlarını ödeme yapıldığı dönemin gideri olarak değerlendirmelidir. Ayrıca her döneme ilişkin faiz tutarını ayrı hesaplamalıdır ki kalan yükümlülük üzerinde bulunan faiz miktarı hesaplanabilsin.

İşletme kiralamaya konu olan varlığın türüne göre ilgili standart bölümünde yer alan hükümler çerçevesinde amortismana tabi tutmalıdır. Eğer kiralama sözleşmesi sonucunda kiracının söz konusu varlığın mülkiyetine sahip olma durumu söz konusu değilse amortisman süresi, varlığın faydalı ömrü ile sözleşme süresinden kısa olanı olarak belirlenir.

Kiracı, finansal tablo dipnotlarında her bir varlık grubu için; dönem sonu net değerini belirtmelidir. Bunun yanı sıra gelecekte yapılacak asgari kira ödemelerinin ilk bir için, birinci yıldan sonra beşinci yıl sonuna kadar olan ve beşinci yıldan sonraki tutarlarını da dipnotlarda belirtmelidir.

---

[95] A.g.e., s.111 vd.

Dipnotlarda belirtilmesi gereken bir diğer unsur ise kiralama sözleşmelerinde yer alan özellikli işlemlere ilişkin bilgilerdir. Eğer sözleşmede varlığın belirli bir dönem sonunda yenileneceği, tekrar kiralanabileceği veya alım seçenekleri varsa bunlar finansal tablo kullanıcılarının bilgisine sunulmalıdır.

1.21.2. Operasyonel Kiralamaların Finansal Tablolara Aktarılması[96]

Bir işletme bu kapsamdaki kiralama harcamalarını operasyonel kiralama kaleminin altında eşit paylı bir şekilde giderler olarak değerlendirilmelidir. Ancak eğer kiralama giderleri açısından varolandan farklı bir zamanlama işletmenin faydasına olacaksa, ya da kiraya verenin genel enflasyon oranına bağlı olarak kira tutarları yükselecekse bu durumda buna bağlı olarak gider hesabı yapılması daha uygun olacaktır.

Kiracı, finansal tablo dipnotlarında her bir varlık grubu için; dönem sonu net değerini belirtmelidir. Bunun yanı sıra gelecekte yapılacak asgari kira ödemelerinin ilk bir için, birinci yıldan sonra beşinci yıl sonuna kadar olan ve beşinci yıldan sonraki tutarlarını da dipnotlarda belirtmelidir.

[96] A.g.e., s.112 vd.

1.21.3. Kiraya Veren Açısından Kiralamaların Sunumu[97]

Kiraya veren taraf kiralamaya konu olan varlığın net yatırım değerini alacak olarak kayıtlarında göstermelidir. Net yatırım değeri varlığın brüt yatırım değerinden iç faiz tutarının düşülmek suretiyle bulunabilir. Brüt yatırım değeri ise, minimum kira alacakları tutarı ile kiraya veren için kesin olmayan hurda değeri tutarının toplamı olarak hesaplanmaktadır.

Kiralamalarla doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetler de kiralama alacağının değerinin ölçümlüne dahil edilecek ve kiralama gelirini düşürücü bir etki oluşturacaktır.

Kiraya veren taraf finansal tablo dipnotlarında her bir kiralama için; dönem sonunda gelecek dönemlere ilişkin olarak ilk bir yıl için, birinci yıldan sonra beşinci yıl sonuna kadar olan ve beşinci yıldan sonraki alacak tutarlarını dipnotlarda belirtmelidir. Bunun yanı sıra kazanılmamış finansman gelirlerini, kiralamaya konu olan varlığın hurda değerini, tahsil edilmemesi mümkün olabilecek alacaklar için ayrılan karşılık tutarını, dönem içinde gelir olarak tanımlanan ancak şarta bağlı olan kira tutarlarını ve kiralama işlemleri ile ilgili özellikli olan durumları da dipnotlarda belirtmelidir[98].

Operasyonel kiralamalarda finansal kiralamalardan farklı olarak varlığın niteliği ile ilgili olarak hangi grupta izlenmesi gerektiği farklılık gösterecektir. Operasyonel kiralama ile ilgili gelir bu grup içerisinde diğer kiralamalardan ayrı olarak sınıflandırılarak izlenmelidir.

---

97 A.g.e., s.114 vd.

98 A.g.e. s.116-117.

1.22. Karşılıklar ve Şarta Bağlı Durumlar

Standardın bu bölümü tüm karşılıklar, şarta bağlı varlıklar ve şarta bağlı yükümlülükler ile ilgili uygulamaların ne şekilde yapılacağını içermektedir. Başka bir bölümde bulunan durumlarda karşılık için özellikli bir durum bulunması durumunda öncelik o bölüm hükümlerine verilecektir.

Bir işletmenin karşılık kaydı yapabilmesi için; rapor gününde geçmişte olmuş bir durum için bir yükümlülüğünün varolması, tasfiye durumunda işletmenin belirli fayda aktarımları yapmasının muhtemel olması, güvenilir bir şekilde yükümlülüğün hesaplanabiliyor olması gerekmektedir[99].

Karşılıklar, finansal durum tablosunda yükümlülük olarak sınıflandırılmalı ve karşılık tutarı da gider olarak değerlendirilmelidir.

İşletme raporlama gününde bu yükümlülüğü sonuçlandırmak, tasfiye etmek veya üçüncü bir tarafa transfer etmek isterse katlanması gereken zarar tutarını hesaplayarak karşılık tutarına ulaşmalıdır[100].

İşletme, karşılığı söz konusu yükümlülüğün bugünkü değerinden hesaplamalıdır. İndirgeme oranı olarak ancak bir vergi öncesi oran hesaplaması yapılması mümkündür.

İşletme karşılık değerini hesaplarken ilgili varlığın elden çıkarılmasından elde edilebilecek kazancı göz önünde bulundurmalı, bu tutar kadar az karşılık hesaplamalıdır.

---

[99] IASC Foundation, **Module 21 – Provisions and Contingencies**, IASB, Londra 2009, s.3.

[100] A.g.e., s.4 vd.

İşletmenin herhangi bir şekilde bu yükümlülükten katlanması gereken zararı üçüncü bir kişiden tekrar alma ihtimali söz konusu olduğunda, bu üçüncü kişiden alınabilecek olan tutarı ayrı bir gelir ihtimali olarak takip etmesi gerekmektedir[101]. Böyle bir durumun varlığında ayrılabilecek karşılık tutarı geri kazanılabilecek tutarından yüksek hesaplanamaz.

Her raporlama döneminde karşılıklar gözden geçirilmeli ve raporlama gününde uygun olan duruma getirilmelidir. Karşılık hesaplandığı dönemde finansal tabloda hangi grupta yer alıyorsa, değişiklikler ve düzeltmeler aynı finansal tablo gruplarında yapılmak durumundadır.

İşletme dipnotlarda, her bir karşılık grubu için, dönembaşı tutarlarını, dönem içerisinde yapılan düzeltme kayıtlarını, konusu kalmayan karşılık tutarlarını ve dönem içinde bu karşılık tutarını düşüren tutarları belirtmelidir.

Yükümlülüklerin içeriği ve niteliği ile ödemelerin tahmin edilen tutar ve zamanlarının da dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir[102].

Şarta bağlı yükümlülükler, kesin olmayan ancak ortaya çıkma ihtimali bulunan veya var olan ancak karşılık olma özelliklerini taşımayan yükümlülüklerdir. Şarta bağlı yükümlülükler, yükümlülük olarak sınıflandırılmamalıdır[103]. Şarta bağlı yükümlülüklere ilişkin dipnotlarda karşılıklara ek olarak şarta bağlı yükümlülüğün işletmeye olabilecek tahmini etkisi ve bu etkinin tersine döndürülme ihtimalinin olup olmadığı açıklamaları da bulunmalıdır.

---

101 IFRS for SMEs, s. 119.
102 A.g.e., s.120.
103 **Module 21 – Provisions and Contingencies**, s.6.

Şarta bağlı varlıklar da aynı şekilde varlık olarak sınıflandırılmamalıdır. Diğer taraftan, eğer işletmeye olacak nakit akışları neredeyse net bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, bu durumda ilgili varlık şarta bağlı varlık olarak kabul edilmez ve varlıklar içinde kayıt altına alınması kabul edilir[104]. Şarta bağlı bir varlığın bulunması durumunda işletme bu varlığın niteliğini ve eğer işletme açısından hesaplanması ekonomik olacaksa işletmeye olacak olası finansal etkilerini dipnotlarda belirtmelidir.

1.23. Yükümlülükler ve Özkaynaklar

Standardın bu bölümünde yükümlülük ve özkaynakların kayda alınması ve sınıflandırılması ile ilgili esaslara yer verilmiştir. Ancak diğer bölümlerde ayrıca tanımlanmış ve değerleme esasları belirtilmiş yükümlülükler ve özkaynak kalemleri bu bölüm kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bir enstrümanın yükümlülük ve özkaynak olarak sınıflandırılması için bu iki kavramın ayrı ayrı tanımlarının yapılması gerekmektedir. Özkaynak, bir işletmede varlıklardan yükümlülükler düşüldükten sonra kalan tutar olarak tanımlanır[105]. Yükümlülük ise, bir işletmenin geçmişte yapmış olduğu işlemlerden dolayı var olan zorunluluklarının bir ifadesi olarak tanımlanır. Yükümlülüklerin gelecekte işletmeden nakit çıkışına neden olması beklenmektedir.

---

[104] IFRS for SMEs: A Summary, https://www.saica.co.za/tabid/1638/itemid/1688/language/en-ZA/Background--Introduction.aspx, (ET:24.05.2010).

[105] IFRS for SMEs, s. 127 vd.

Sermaye işletme sahiplerinin o işletmeye yapmış olduğu yatırımlara bu yatırımlardan elde edilen gelirlerin gelecek işlemler için işletmede bırakılan kısmının eklenmesi ve yatırımlar sonucunda gerçekleşen zararların düşülmesi sonucunda bulunur[106].

Bazı finansal enstrümanlar yükümlülük tanımına daha uygun olmakla birlikte işletmedeki net varlık kalanını göstermesi nedeniyle özkaynaklar kalemi içinde yer alabilmektedir. Satılabilir bir enstrüman, sahibi olan işletmeye o enstrümanı geri satma, başka bir enstrümanla değiştirme hakkı veren ya da belirli bir dönem sonunda yerine otomatik olarak amorti edilecek veya ihraççısı tarafından geri alınacak olan finansal araç olarak tanımlanır.

Bir işletmede yer alan ortakların hisseleri ve benzer araçlar, işletme yönetimi hisselerin itfasını koşulsuz reddetme hakkı varsa veya yasalar tarafından bu durum kesin olarak yasaklanmışsa özkaynak olarak kabul edilecektir[107].

Bir işletme sermaye ve diğer özkaynak enstrümanlardan herhangi bir kaleme ait kayıtları, enstrümanları ihraç ettiğinde ve başka bir parti tarafından bu enstrümanlar karşılığında nakit veya başka bir kaynak verileceği zaman kayıtlarına almalıdır[108]. Özkaynak enstrümanları nakit veya başka bir kaynak elde edilmeksizin ihraç edildiğinde bu durumda alacaklar, varlık olarak değil, özkaynaklar grubunda düzenleyici olarak finansal tablolarda bulunmalıdır.

---

[106] Yusuf Ziya AYDIN, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi ,Kocaeli Üniversitesi, 2009, s.102 vd.

[107] Dr. Tuba ŞAVLI, "KOBİ'ler İçin UFRS Kapsamında Örnek Finansal Tablolar ve Uygulama Rehberinden Nasıl Yararlanılır? ", XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs

[108] IFRS for SMEs, s.129.

İşletme karşılığı alınmış olmasına rağmen işletme henüz özkaynak enstrümanlarını ihraç etmemişse, bu durumda alınan nakit veya elde edilen kaynak kadar özkaynak tutarını artırmalıdır[109].

Eğer işletme özkaynak enstrümanı ihracı için başvurmuş ancak henüz bu başvuru sonuçlanmamışsa ve ihraç etmediği bu enstrümanlar karşılığında herhangi bir nakit veya kaynak elde etmemişse, bu durumda özkaynak tutarını artırmamalıdır.

İşletme özkaynak enstrümanlarını gerçeğe uygun değeri ile kayıtlarına almalıdır. Burada gerçeğe uygun değer ilgili enstrüman karşılığında alınan veya alacak olarak kaydedilen tutardan, ihraç masraflarının düşülmesi ile bulunacaktır. Ödemenin ertelenmesi durumunda, paranın zaman değeri ortaya çıkacağından bugünkü değer kayıt değeri olarak kabul edilecektir.

Özkaynak aktarımları için yapılan maliyetler, yine özkaynaklar ile ilişkilendirilmeli, gider olarak dikkate alınmamalıdır[110].

İşletmenin seçim hakları, yeni hisse senetleri, emtia senetleri ve benzer özkaynak enstrümanlarını satışa çıkarması durumunda yukarıda sayılan ilkelere göre kayıt yapılmalıdır[111].

---

109 A.g.e., s.130.
110 A.g.e., s.131.
111 **IFRS for SMEs**, s.129

1.24. Hasılat

Standardın bu bölümü mal satışları, hizmet ifası, işletmenin mühendislik şirketi olması durumunda inşaat sözleşmeleri ve işletme varlıklarının kullanılması sonucu faiz, royalti veya kar payı getirisi sonucu işletmenin elde ettiği hasılatlara ilişkin kayıt ve değerleme hükümleri ile dipnotlarda açıklanması gerekli hususları içermektedir[112].

Bazı işlemlerden elde edilen hasılat veya gelirler ayrı standart bölümlerinde tanımlanmış olduklarından, bu bölüm açıklamalarının dışında bırakılmışlardır.

Hasılatlar karşılığında elde edilen veya elde edilmesi beklenen bedel ile değerlenmelidir. Bu değer hasılatın gerçeğe uygun değeridir.

Elde edilen bedel, işletme tarafından yapılmasına izin verilen satış iskontolarının, elden teslim ve toptan tenzilatlarının hesaplanmasını da içermektedir[113].

İşletme, yalnızca kendi hesabına yapılan brüt nakit akışlarının ekonomik faydalarını hasılat olarak değerlendirmelidir. Üçüncü partiler tarafından tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergisi gibi vergilerin hasılattan ayrı tutulması gerekmektedir.

Nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye gelişi ertelendiğinde, mal satışı veya hizmet ifası bedelinin gerçeğe uygun değeri bu bedelin bugünkü değeridir. Bu değer, ilave edilen faiz oranı ile hesaplanır.

---

[112] IASC Foundation, **Module 23 – Revenue**, IASB, Londra 2009, s. 1-8.
[113] A.g.e., s. 6.

İşletme mal ve hizmetleri benzer mal ve hizmetler ile takas ettiğinde veya takas edilen mal veya hizmet benzer olmadığı halde ticari bir durum söz konusu olmadığında hasılat kaydı yapmamalıdır.

Diğer taraftan takas durumu söz konusu olmakla beraber ticari bir amaç varsa, bu durumda işletmenin hasılat kaydı yapması gerekmektedir. Burada hasılat değeri aşağıdaki şekilde bulunabilir[114];

1- Alınmış olan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değeri, transfer edilen nakit veya nakit benzerleri ile belirlenmişse,

2- Birinci maddedeki durum mümkün değilse; verilmiş olan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri, transfer edilen nakit neya nakit benzerleri ile belirlenmişse,

3- Ne alınmış ne de verilmiş olan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri saptanamadığında, verilmiş olan mal veya hizmetin defter değerinin karşılığı hasılat olarak kaydedilmelidir.

Bir işletme mal satışına ilişkin hasılat kaydını; işletme mala ilişkin risk ve getirileri alıcıya teslim ettiğinde, satılan mallar üzerinde herhangi bir kontrol hakkı kalmadığında, hasılat miktarı güvenilir bir şekilde hesaplanabildiğinde, bu alışveriş sonucunda işletmeye ekonomik fayda akışının muhtemel olduğu belirlendiğinde ve teslimatın maliyetleri veya oluşabilecek maliyetleri güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde yapabilecektir[115].

---

114 **IFRS for SMEs**, s.136.

115 A.g.e., s.137.

Bir işletme hizmet ifasına ilişkin hasılat kaydını, hasılat miktarı güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde, bu alışveriş sonucunda işletmeye ekonomik fayda akışının muhtemel olduğu belirlendiğinde, hizmetin tamamlanma derecesi raporlama dönemi sonunda güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde ve hizmet ifa maliyetleri ile bu hizmeti tamamlama maliyetleri güvenli bir şekilde ölçülebildiğinde yapabilecektir[116].

İnşaat sözleşmelerinde, sözleşme sonuçları güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, işletme hasılat ve maliyet tutarlarını hesaplayarak sözleşmeye ilişkin faaliyetin tamamlanma derecesine raporlama döneminin sonunda gelir ve gider olarak kayıtlarına almalıdır. bu bölümün gereklilikleri her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı yerine getirilmelidir. Bazı durumlarda ise bir sözleşmenin bağımsız olarak tanımlanabilen bölümleri için ayrı ayrı uygulamak gerekli olabilecektir. Diğer taraftan bazı durumlarda birkaç sözleşme için tek bir uygulama yapılması daha işlevsel olabilecektir.

Tamamlanma derecesi yöntemi hizmet ifalarında ve inşaat sözleşmelerinde uygulanabilecek bir yöntemdir. Mal tesliminde teslimin tamamlanma derecesinin hesaplanması söz konusu olmadığından hasılat değerlemesinde bu yöntemin kullanılması söz konusu olmamaktadır.

Bu yöntemin uygulanmasında yapılan işin miktarı tamamlanma derecesinin hesaplanmasında en güvenilir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulanması mümkün olan yöntemler;

[116] A.g.e., s.138.

1- Toplam maliyetler hesaplanabiliyorsa, o güne kadar yapılmış olan işin maliyetlerinin toplam maliyetlere olan oranı tamamlanma derecesini verecektir.

2- Yapılan işlerin teftiş edilmesi.

3- Yapılan işin fiziksel tamamlanma derecesinin ölçülerek buna göre toplam hasılata oranının bulunması.

Bir iş sürecinde yapılan ödemeler veya avans ödemeleri işin tamamlanma derecesinin hesaplanmasında bir önem taşımamaktadır.

Eğer sözleşmeden elde edilebilecek hasılat net olarak tahmin edilemiyorsa tamamlanma derecesi ancak maliyet oranlarına bakarak yapılabilecektir. Böyle bir durumda işletme sözleşmeye ilişkin maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak dikkate almalıdır.

Yapılan hesaplamalar, sözleşme için katlanılan maliyetlerin beklenen hasılat tutarından fazla olacağı gibi bir sonuç ortaya koyduğunda işletme, muhtemel zararını hesaplayarak gider olarak dikkate almak durumundadır.

Bir sözleşmenin hasılatının tahsil edilemeyeceği önceden anlaşıldığında işletme bunu hasılat düzeltmesi olarak değil bir gider olarak dikkate almalıdır.

Bir işletme, işletme varlıklarından faiz, royalti veya kar payı elde etmesinin mümkün olduğu durumlarda, eğer bu varlıkların işletmeye ekonomik bir fayda sağlaması muhtemel ise ve hasılat miktarı güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa bu gelirleri hasılat olarak dikkate alabilecektir.

Hasılat ile ilgili olarak finansal tablo dipnotlarında yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir[117];

1- Hasılat değerlemesinde kullanılan muhasebe politikalarının açıklanması,

2- Her bir gelir grubu için ayrı başlıklar altında olmak üzere hasılat tutarları.

İnşaat sözleşmelerinde bu dipnotlara ek olarak;

1- İnşaat hasılatı olarak dönem içinde kaydedilen hasılat tutarı,

2- Dönem içinde inşaat hasılatı olarak kaydedilen tutarı belirlemek için kullanılan yöntemler,

3- Devam etmekte olan inşaat sözleşmeleri için kullanılan tamamlanma derecesi hesaplama yöntemleri,

4- İnşaat işleri için müşterilerden olan alacak tutarı, varlık olarak,

5- İnşaat işleri için müşterilere olan borç tutarı, yükümlülük olarak.

1.25. Sübvansiyonlar

Standardın bu bölümü tüm devlet sübvansiyonlarını kapsamaktadır[118]. Sübvansiyon, kaynak aktarma yöntemi ile bir işletmenin operasyonel

[117] A.g.e. s.141.

[118] Mustafa DOĞAN, Arş. Gör. Mehmet Emin KARABAYIR, "Yabancı Para İşlemleri – Devlet Yardımları", XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs

faaliyetlerine ilişkin özellikli durumlara uyması durumunda verdiği destek olarak tanımlanabilir[119].

Devlet desteği olarak görülen durumların tamamı sübvansiyon olarak anlaşılmamalıdır. Devletin işletme ile ticari ilişkileri karşılığında yapmış olduğu kaynak aktarımları veya vergisel düzenlemeler ile işletmeleri bazı alanlara teşvik etmesi sübvansiyon olarak tanımlanamaz.

Devlet yardımları aşağıdaki şekilde finansal tablolara alınmalıdır;

1- İşletme üzerinde belirli geleceğe yönelik performans şartları içermeyen ve kazançları alacak olan sübvansiyonlar gelir olarak kaydedilir.

2- İşletme üzerinde belirli geleceğe yönelik performans şartları içeren sübvansiyonlara ilişkin kazançlar, ancak performans şartları yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilirler.

3- Hasılat kaydından önce elde edilen sübvansiyonlar yükümlülük olarak sınıflandırılmalıdır.

Sübvansiyonlar, elde edilecek varlığın veya alacağın gerçeğe uygun değeri ile değerlenmelidir.

Sübvansiyonlar ile ilgili olarak dipnotlarda belirtilmesi gerekenler aşağıdaki gibidir[120]:

1- Finansal tablolarda yer alan sübvansiyonların niteliği ve miktarları.

[119] IFRS for SMEs, s. 149.
[120] A.g.e., s.149

2- Gelir olarak belirtilmemiş olan sübvansiyonlara ilişkin olarak tamamlanmamış şartlar ve diğer belirsizliklere ilişkin açıklamalar.

3- İşletmenin doğrudan fayda sağladığı diğer devlet desteklerine ilişkin açıklamalar.

1.26. Borçlanma Maliyetleri

Bu bölüm borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak hazırlanmıştır. Borçlanma maliyetleri, işletmenin fon tedarik ederken katlanmak durumunda kaldığı faizleri ve diğer maliyetleri içermektedir[121]. Borçlanma maliyetleri aşağıdaki durumları içerir[122]:

1- 11. Bölümde açıklanan etkin faiz yöntemi ile hesaplanan faiz giderleri.

2- 20. Bölümde açıklanan finansal kiralamalarda tanımlanan finansman giderleri.

3- Yabancı para birimi üzerinden yapılan borçlanmalarda kur farkından kaynaklanan farklılıkların faiz gideri olarak tanımlandığı durumlardaki maliyetler.

İşletme, bütün borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde, kar veya zarar kalemi içerisinde gider olarak göstermelidir.

---

[121] İdil GÜRDİL, "Maddi Duran Varlıklar – Borçlanma Maliyetleri – Varlıklarda Değer Düşüklüğü", XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs, s.3.

[122] IFRS for SMEs, s.151

Borçlanma maliyetlerine ilişkin dipnotlar, finansal maliyetler ve finansal yükümlülükler için eklenmesi beklenen dipnotlarla aynı özellikleri taşımaktadır.

1.27. Hisse Bazlı Ödemeler

Hisse bazlı ödemeler üç grupta sınıflandırılabilir[123]:

1. Öz kaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri: İşletmenin öz kaynağa dayalı finansal araçlar(hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal ve hizmet aldığı hisse bazlı ödeme işlemleridir.

2. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri: İşletmenin ilgili mal ve hizmeti, bunların, hisse senetleri veya diğer öz kaynağa dayalı finansal araç fiyatları (değerleri) üzerinden belirlenen bedellerine ilişkin borcunu, nakit veya diğer varlıkların ilgili tedarikçiye ödenmesi suretiyle elde ettiği işlemler.

3. Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri: İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği ve buna ilişkin anlaşmanın, işletmenin veya satıcının, anlaşma konusu mal ve hizmet bedelinin nakit olarak (yada başka bir varlığı yoluyla) veya işletmenin öz kaynağa dayalı finansal araçlar ihraç etmesi yoluyla ödenmesi seçeneklerinden birine sahip olduğu işlemler.

[123] GÜRDİL, a.g.e., s.4.

İşletme hisse bazlı ödemeleri karşılık olarak mal ve hizmetlerin elde edildiği tarihte kayıtlarına almalıdır. Değerleme; özkaynaklarda bu işlemden kaynaklanan artış ile mal ve hizmetlerin değerleri ile değerlenmelidir, eğer mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değeri ölçülebiliyorsa bu değer kullanılmalıdır.

Hisse bazlı ödemelerin varlığı durumunda dipnotlarda her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere hangi türde bir hisse bazlı ödeme olduğu ve içeriği, bu durumun işletmenin finansal tablolarında yarattığı farklılıklar, gelecek ile ilgili olası etkileri ve bu uygulamaların işletmeye olan maliyetleri belirtilmelidir.

1.28. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda değer düşüklüğü, varlığın kayıtlı değeri yeniden elde etme değerinden fazla olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır[124]. Standardın diğer bölümlerinde özel değer düşüklüğü şartları aranan varlıklar dışındaki tüm varlıklar için bu bölüm hükümleri uygulanabilecektir.

1.28.1. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stokların kayıtlı değeri, raporlama günü itibariyle, maliyet ve satıştan tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş maliyetinden düşük olanından yüksek olduğu zaman değer düşüklüğü var demektir. Bu durumda işletme

[124] A.g.e., s.15.

değer düşüklüğü tutarını stoklardan çıkarmalı ve bu tutarı olması gereken değere getirmelidir. Aradaki fark doğrudan kar veya zarar ile ilişkilendirilir[125].

Eğer stokların her birinin gerçeğe uygun değerini belirlemek pratik olmayacaksa, işletme stokta bulunan malları gruplandırma yoluna giderek de yaklaşık gerçeğe uygun değer hesaplamasını yapabilir.

Her bir raporlama gününde bu değer karşılaştırılması yapılmalıdır. Bazı durumlarda kayıtlı değer gerçeğe uygun değerden daha yüksek olarak hesaplanabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda daha önceden ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı aksine çevrilmeli ve stok yine gerçeğe uygun değerine eşit olacak şekilde düzeltilmelidir. Aradaki fark ilgili dönemde kar olarak dikkate alınacaktır.

1.28.2. Stoklar Dışındaki Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Eğer işletmede yer alan bir varlığın yeniden elde etme değeri, kayıtlı değerinden yüksek olursa, işletme yalnızca bu durumda değer düşüklüğü hesaplayabilecektir. Değer düşüklüğü doğrudan kar veya zarar hesabı ile ilişkilendirilecektir.

Yeniden elde etme değeri, kullanım değeri ile maliyet ve satış değerlerinden yüksek olanından yüksek olanıdır. Bu tutarı tahmin etmenin imkansız olduğu durumlar bulunabilecektir. Böyle bir durumda ya kullanım değeri ya da maliyet ve satış değerinden düşük olanının değeri ile kayıtlı değerin kıyaslanmasında bir engel bulunmamaktadır.

---

[125] IFRS for SMEs, s.158 vd.

Bir varlığın kullanım değeri, o varlıktan gelecekteki dönemlerde elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bunu hesaplamak için varlığın işletmeye sağlaması beklenen nakit girişlerini, varlığın kullanımı ve idamesi için olması beklenen nakit çıkışlarının ve varlığın hurda değerinin hesaplanması; bu tutarlardan hesaplanan dönemsel net nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesi gerekmektedir.

Varlığın işletmeye sağlayacağı nakit akışları hesaplanırken, varlıkla ilişkili finansman gelir ve giderleri ile gelir vergisi ödeme ve iadeleri dikkate alınmamalıdır.

Nakit sağlayıcı bir ünite için değer düşüklüğü hesaplanması ve değerlenmesi ancak ve ancak bu ünitenin yeniden elde etme maliyeti kayıtlı maliyetinden düşük olduğu durumlarda geçerli olabilecektir.

Şerefiye için değer düşüklüğü hesaplanması için gerekli olan yukarıda sayılanlar dışında gereklilikler mevcuttur. Şerefiye, satılamaz ve işletmeye nakit akışı sağlamaz; bu nedenle şerefiyenin gerçeğe uygun değeri doğrudan hesaplanamaz. Ancak şerefiyenin bir parçasını oluşturduğu nakit akışı sağlayan grubun gerçeğe uygun değeri hesaplanıp, bu grup için değer düşüklüğü hesaplanabilir.

İşletme değer düşüklüğü hesaplayıp, kapsamlı gelir tablosuna aktardığında, dipnotlarda bu değer düşüklüklerinin tutarlarını ve hangi gider kalemleri içerisinde yer aldığını belirtmelidir. Eğer önceki dönemlerde gider olarak kabul edilmiş bir değer düşüklüğünün terse çevrilme durumu söz konusuysa ilgili gelir kalemine ilişkin dipnotlarda bu detay açıklanmalıdır.

Aşağıdaki bilanço kalemleri için dipnotlarda açıklama yer alması zorunludur[126]:

1- Stoklar

2- Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller

3- Şerefiye

4- Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar

5- İştiraklere yapılan yatırımlar

6- Ortak girişimlere yapılan yatırımlar.

1.29. Personel Menfaatleri

Personel menfaatleri, yönetim ve müdürler de dahil olmak üzere personelden alınan hizmetler karşılığında işletme tarafından verilen karşılıklardır. Bu bölüm 26. Bölüm kapsamında açıklanmış olanlar dışındaki tüm personel menfaatlerini kapsamaktadır. Dört çeşit personel menfaati tanımlanmıştır. Bunlar[127]:

1- Kısa-vadeli personel menfaatleri; personelin rapor tarihinden itibaren on iki ay içerisinde ilgili hizmeti ifa ederek elde edebileceği menfaatlerdir.

[126] A.g.e., s.165.
[127] Akdoğan, a.g.e., s.23 vd.

2- İstihdam sonrası menfaatler; personelin istihdamı sona erdiğinde elde edebileceği menfaatlerdir.

3- Diğer uzun-vadeli personel menfaatleri; rapor tarihinden sonra on iki aydan sonra personelin hizmet ifası karşılığında alabileceği menfaatlerdir.

4- Fesih menfaatleri; işletmenin kararıyla iş sözleşmesinin işçinin emekliliğinden feshedilmesi durumunda veya işçinin gönüllü olarak işten ayrılması sonucunda ortaya çıkan menfaatlerdir.

İşletme personel menfaatlerinin ödenmiş olan kısmını (personele veya personel yararına bir fona) düştükten sonra hesaplanan kalan kısmını yükümlülük olarak kayıtlarında bulundurmalıdır. Herhangi bir şekilde ödenen tutar ödenmiş olması gereken tutardan fazla olursa, bu durumda işletme dönem sonunda bu tutarı varlıklar içerisinde göstermeli ve gelecek dönemlerde bu tutardan mahsup ederek personel menfaatlerini karşılamalıdır[128].

Standardın başka bir bölümünde aksi belirtilmediği sürece işletmenin personel menfaatlerinin ödenmiş olan kısmını gider olarak raporlaması gerekmektedir.

Kısa-vadeli personel menfaatlerine ilişkin olarak dipnotlarda açıklama yapılmasına gerek yoktur. Ancak tanımlanmış menfaat planlarının varlığı

[128] Akdoğan, a.g.e., s.23 vd.

durumunda bu planlarla ilgili olarak açıklamaların dipnotlarda detaylı olarak yapılması beklenmektedir.

Personel menfaatleri ile ilgili olarak standardın ilgili bölümünde detaylı açıklamalar bulunmakla beraber, genel kural ihtiyatlı davranılmasını ve personel prim ve emeklilik gibi gelecek menfaatlerinin önceden planlanarak finansal tablolara alınmasını öngörmektedir. İlgili durum dipnotlarda açıklanmalı ve finansal tablo kullanıcılarının özellikle personel politikasına ilişkin fikir sahibi olması sağlanmalıdır.

1.30. Gelir Vergisi

Bu standardın amacına uygun olarak, gelir vergisi vergilendirilebilir kar üzerinden alınan tüm yerel ve yabancı vergileri kapsamaktadır. Aynı zamanda gelir vergisi iştirakler, bağlı ortaklıklar veya ortak girişimler için yapılan stopaj kesintilerini de içermektedir.

İşletmenin yapmış olduğu işlemlerin bugün ve gelecekte yaratacağı vergi sonuçları da bu bölümün kapsamı dahilindedir. Bu tanımlanan ve kaydedilen vergi miktarları cari vergi ve ertelenen vergiler olarak finansal tablolara dahil edilmektedir.

İşletme gelir vergisini hesaplarken[129];

1- Vergi otoritelerinin bakış açısından muhtemel getirisi olan varlıklar üzerinden cari vergiyi kayıtlarına almalıdır.

2- Hangi varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerlerinin yeniden hesaplanmasının vergi matrahı üzerinde etkili olacağının hesaplanması gerekmektedir.

3- Dönem sonunda vergisel etkisi olabilecek varlık ve yükümlülükler ile varlık ve yükümlülük olarak sınıflandırılmamış olmalarına karşın vergi matrahını etkileyebilecek varlıkların değerleri ve bunların oluşturdukları vergi matrahının hesaplanması gerekmektedir.

4- Kullanılmayan vergi alacaklarının ve vergi borçlarının oluşturduğu geçici farkların hesaplanması gerekmektedir.

5- Geçici farklardan kaynaklanan ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi yükümlülüklerinin finansal tablolara dahil edilmesi gerekmektedir.

6- Cari ve ertelenen vergilerin kar veya zarar, diğer kapsamlı gelirler veya sermaye kalemlerinin içinde gösterilmesi gerekmektedir.

Ertelenen vergi kavramı tam set UFRS ile tanımlanmış bir kavram olup, ülkemizde anlaşılma ve uygulama aşamaları zorlayıcı olmuştur[130]. Ancak bu standart seti ile tam set UFRS arasında ertelenen vergi varlıkları ve

[129] IFRS for SMEs, s.177 vd.

[130] Seda AKKUŞ, "Gelir Vergisi", XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs

yükümlülüklerinin tanımlanması, finansal tablolarda açıklanması ve dipnotlarda belirtilmesi açısından bir farklılık bulunmamaktadır.

1.31. Yabancı Para Birimine Dönüştürme

Bir işletmenin yabancılarla ilişkili işlemleri veya yabancı bir para birimi üzerinden işlemleri olabileceği gibi işletme finansal tablolarını yabancı bir para birimi üzerinden hesaplamak isteyebilir. Bu bölümde bu işlemlerin finansal tablolarda nasıl gösterileceği ve yerli para birimi üzerinden oluşturulmuş finansal tabloların yabancı para birimine nasıl dönüştürülebileceği anlatılmıştır.

İşletme, hangi işlemlerin yabancı para biriminden yapıldığının belirlenebilmesi açısından kullandığı fonksiyonel para birimini tanımlamalıdır[131]. Bunu tanımlarken işletme bulunduğu ortamda kullanılan yerel para birimini kullanabileceği gibi, mal ve hizmetleri satış değerini belirlerken kullandığı para birimi de o işletmenin fonksiyonel para birimi olarak kabul edilebilecektir. İşletmenin fonksiyonel para biriminde bir değişiklik olduğu zaman, değişikliğin olduğu günden itibaren işlemler üzerinde uygulaması mümkün olan çevirme prosedürlerini uygulamalıdır.

Bir işletme yabancı para ile yapılan bir işlemi, fonksiyonel para biriminden kayıtlarına dahil etmelidir. Bunu yaparken işlemin yapıldığı gün uygulanacak iki para birimi arasındaki spot döviz kurunu kullanmalıdır.

---

[131] Mustafa DOĞAN, Mehmet Emin KARABAYIR, "Yabancı Para İşlemleri – Devlet Yardımları", XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs, s.7-9.

Her bir raporlama döneminin sonunda işletme yabancı para üzerinden elinde bulundurduğu kalemleri kapanış kuru ile değerlemeli, parasal olmayan kalemlerin tarihsel maliyet ile değerlenen kısmını işlemin yapıldığı günkü kur ile, gerçeğe uygun değeri ile değerlenen kalemleri ise gerçeğe uygun değerin tespit edildiği günkü kur ile değerlemelidir[132].

Kur farkları oluştukları dönemin kar veya zarar hesaplarına dahil edilmelidir. Standardın diğer bölümlerinden birinde diğer gelirler kalemi içinde gösterilmesi gereken parasal olmayan varlıklar için oluşacak kur farkları yine diğer gelirler içinde sınıflandırmaya tabi tutulmalıdır.

İşletme, dönem içinde yabancı para birimine çevirmeden kaynaklı kar ve zarar tutarını, özkaynaklara aktarılan dönüştürme farklarının nelerden kaynaklandığını ve bunların tutarını, finansal tabloları hazırlamada kullanılan para birimini ve eğer böyle bir durum varsa hangi tarihten itibaren fonksiyonel para biriminin değiştiğini dipnotlarında belirtmelidir.

1.32. Hiperenflasyon

Bu bölüm, fonksiyonel para birimi, hiperenflasyonist bir ekonominin para birimi olan işletmeler için uygulanması gereken bir bölümdür. Bir ekonominin hiperenflasyonist olarak kabul edilebilmesi için olması gereken belirli bir enflasyon düzeyinden söz edilmemiştir. Bunun yerine bazı gözönünde bulundurulması gereken koşullar tanımlanmış, bu koşullara uyan ekonomilerin hiperenflasyonist olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

[132] A.g.e., s.11.

Burada belirtilen koşulları taşımaması bir ekonominin hiperenflasyonist olmadığını belirtmez[133].

Bir ülkede yaşayanların birikimlerini parasal olmayan varlıklara veya göreceli olarak daha stabil bir para birimine yatırıyor olmaları, parasal işlemlerin yerel para biriminden ziyade yabancı para birimleri üzerinden yürütülüyor olması, faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir endekse bağlı olarak değişim gösteriyor olması veya kümülatif enflasyon oranının üç yıl üst üste %100'ün üzerinde seyretmesi bu koşullardan bazılarıdır.

Hiperenflasyonist bir ekonomide işlem gören bir işletme, finansal tablolarını yayınlarken, raporlama döneminin son günündeki değerleri belirlemeli, önceki dönem değerlerini bu değerlerle karşılaştırılabilir bir düzeye getirmelidir. Bunu sağlamak için belirli bir fiyat endeksi gösterge olarak kullanılarak önceki dönem sonundaki endeks değeri ile raporlama günündeki endeks değeri karşılaştırılarak finansal tablolar bu şekilde yayınlanmalıdır.

Bu bölümün kapsamına giren işletmeler dipnotlarında; önceki dönem finansal tablolarının fiyat endeksine göre yeniden hazırlandığını, yerel para biriminin satın alma gücünde meydana gelen değişiklikleri, finansal tabloları yayınlanan her bir dönem için kullanılan fiyat endeksi değerlerini ve parasal araçlardan kaynaklanan gelir veya giderleri açıklamalıdır[134].

[133] IFRS for SMEs, s.184
[134] A.g.e., s.188-189.

1.33. Raporlama Döneminden Sonra Ortaya Çıkan Durumlar

Standardın bu bölümü, raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olayları ve bu olayların kayda alınması, değerlenmesi ve dipnotlarda belirtilmesi ile ilgili ilkeleri açıklamaktadır.

Bu durumların raporlama tarihinden, finansal tabloların yayınlanmasına kadar geçen süre içinde ortaya çıkmış olması gerekmektedir[135].

İşletme böyle bir durumun varlığında finansal tablolarını bu durumu açıklayacak şekilde açıklamalı ve dipnotlarına da bu durumu eklemelidir. Dipnotlarda, bu durumun ortaya çıktığı tarih ve genel olarak açıklanmalı finansal tablolara olan etkisi açıklanmalıdır[136]. Bazı durumlarda işletmenin dönem içinde yapmış olduğu değerleme veya kayıt tutarlarını değiştirmesi ya da karşılık hesaplarından vazgeçmesi gerekebilir. Böyle bir durumun varlığında etkilediği tüm kalemler açıklanmalıdır.

1.34. İlişkili Taraf Açıklamaları

Standardın bu bölümü, üçüncü ve ilgili tarafların varlığına bağlı olarak ortaya çıkabilecek kar ve zararların ya da bu partilere yönelik olan yükümlülüklerin ve işlemlerin, tüzel kişiliğin finansal durumu üzerindeki etkilerinin görülebilmesi açısından, mali tablolarının düzenlenmesini içermektedir.

---

[135] IASC Foundation, **Module 32 – Events After the End of The Reporting Period,** IASB, Londra 2009.
[136] IFRS for SMEs, s. 195.

İlişkili taraf, tüzel kişiliğin finansal raporlarını hazırlayan işletme ile ilişkili gerçek ya da tüzel kişiliktir[137].

1- Bir kişi ya da aile yakını eğer raporlayan işletmenin önemli bir yönetim kademesindeyse ya da başındaysa, raporlayan işletmenin kontrolüne sahipse veya raporlayan işletmenin kontrolünü bir başka kişilikle paylaşıyorsa ya da üzerinde güçlü bir etkisi ve oy hakkı varsa ilişkili taraftır.

2- Tüzel kişilik ve raporlayan işletme aynı gruba bağlıysa, iki işletme de bir diğerinin ortağı ya da ortak girişimi ise, iki işletme de üçüncü bir işletmenin ortak girişimi ise, iki işletmeden birisi üçüncü bir işletmenin ortak girişimi ise ve diğeri de bu üçüncü işletmenin ortağı ise, işletme, raporlayan tüzel kişiliğin ya da raporlanan tüzel kişiliğin çalışanları yararına çalışan bir istihdam-sonrası fayda planı ise veya işletme ilk maddede sayılan şartları taşıyan bir tüzel kişilik ile ilişkili ise bu durumda tüzel kişilik raporlayan işletme ile ilişkili olarak kabul edilmektedir.

Ana ortaklığa tabi şirketler, ilgili taraf işlemleri olup olmamasından bağımsız olarak bildirimde bulunabilirler. Bir tüzel kişilik, bağlı olduğu ana şirketi ya da en üst düzey kontrol sahibi firmayı bildirmekle yükümlüdür. Eğer ana şirket ya da bağlı olan tabi şirketlerden hiçbiri kamuya açık finansal raporlama yapmıyorsa, en yakın ikinci ana firma (eğer varsa) beyan edilmelidir.

[137] A.g.e., s.196 vd.

Kilit yönetim personeli; doğrudan ya da dolaylı olarak, tüzel kişiliğin faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna sahip yöneticileridir.

Tüzel kişilik, toplam kilit yönetici personel ödemelerini beyan etmelidir.

İlgili taraf işlemi, ilgili tarafla tüzel kişilik arasındaki (bir fiyat belirlenmemiş olsa da) kaynak, hizmet ve yükümlülük transferidir. Aşağıdakiler, tamamını kapsamamakla beraber, bu tür işlemlere örnektir[138]:

2. Tüzel kişilikle asli sahipleri arasındaki işlemler

3. Aynı tüzel kişilik ya da kişinin kontrolü altındaki iki farklı tüzel kişilik arasındaki işlemler

4. Başka durumlarda rapor eden tüzel kişilik tarafından karşılanacak ancak direk olarak raporlayan kişiliğe ya da onu kontrol eden kişiye çıkan masraf yaratan işlemler.

Eğer bir tüzel kişiliğin ilgili tarafarla işlemleri varsa, bunları finansal beyannamelerde, işlemle ilgili bilgiler ve bunun sonucunda oluşan bakiyeler ve yükümlülüklerle birlikte, taraflar arasındaki ilişkiyi de kapsamak suretiyle beyan etmelidir.

Aşağıdakiler, ilgili bir tarafla olması durumunda dipnotlarda açıklanması gereken işlemlere örnektir:

1- Mal ve hizmet satın alımı ve satımı (ara mallar ya da tüketim malları),

[138] A.g.e., s.198.

2- Mülk ve başka malvarlıklarının alımı ya da satımı,

3- Hizmetlerin alımı ya da sunumu,

4- Kiralama işlemleri,

5- araştırma-geliştirme harcamaları,

6- Lisans anlaşmaları altında ödemeler,

7- Finans anlaşmalarına bağlı transferler (nakit vb hisse senedi ve kredi ödemeleri),

8- Garanti ya da teminat sağlama,

9- Kişilik adına ya da kişiliğin başka bir taraf adına anlaşmaya vardığı yükümlülükler.

1.35. Özelleştirilmiş Faaliyetler

Bu bölüm üç alandan uzmanlaşmış Kobilerin (tarım, madencilik ve imtiyazlı hizmet) mali raporlamaları açısından örnek teşkil eder.

Bir tüzel kişilik bir biyolojik malvarlığını ya da tarımsal ürünü sadece ve sadece aşağıdaki koşullarda belirler[139]:

1- Tüzel kişilik malvarlığını geçmişteki bir olay sebebiyle kontrol ediyorsa,

2- Malvarlığına bağlı gelecekteki kazançların tüzel kişiliğe geçmesi olasıysa,

[139] A.g.e., s.200

3- Herhangi bir ekstra çaba göstermeden malvarlığının değeri belirlenebiliyorsa,

4- Tüzel kişilik biyolojik bir varlığın değerini, ilk değerlendirmedeki ve ondan sonraki her raporlanma tarihindeki adil satış değeri eksi maliyeti olarak hesaplamalıdır.

Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde tüzel kişilik şunları dikkate almalıdır[140]:

1- Eğer bir biyolojik varlık ya da tarımsal ürün için bir aynı koşullarda ve mahalde bir pazar varsa, bu pazarda geçerli fiyatlar üzerinden fiyat belirlenir. Eğer tüzel kişilik başka pazarlara da erişebiliyorsa, kullanmayı düşündüğü pazardaki fiyatlar esas alınır.

2- Eğer bir pazar yoksa, aşağıdaki ölçütler kullanılır:

   a. işlem ve raporlama tarihleri arasında ekonomik koşullarda büyük bir değişiklik kaydedilmemişse, bir önceki kullanılan fiyat

   b. benzer ürünler için kullanılan fiyat, farklılıklar göz önünde bulundurularak

   c. sektör kriterleri, misal bir hektara, ölçek ya da kasa ürün için kullanılan bağ miktarı ya da et ürünleri için bir hayvandan kaç kilo et çıktığına mukabil etin kilo fiyatı

[140] A.g.e., s. 200-201.

3- Bazen a ve b hükümlerine göre fiyat farklılığı çıkabilir. Tüzel kişilik bu fiyat farklarının sebeplerini araştırmalı ve kendi varlığına ve ürününe en yakın ve uygun olanı seçmelidir.

4- Bazen ürünün fiyatı Pazar fiyatı olmadan ve herhangi bir maliyet yaratmadan da belirlenebilir. Tüzel kişilik, üründen gelecek varolan net nakit akışının, market fiyatına indirgendiğinde hala güvenilir olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.

Tüzel kişilik, biyolojik malvarlığının gerçeğe uygun değeri üzerinden aşağıdakileri açıklamalıdır[141]:

1- Tüm farklı sınıflara ait biyolojik malvarlığının açıklaması

2- Tüm sınıflamalardaki ürünlerin ve varlıkların maliyet hesaplama yöntemleri

3- Dönem başı ve sonu arasındaki değişikliklerin mutabakatı. tüzel kişilik, değerini dışarıdan belirlenmeyen malvarlıkları için gerekli amortisman ve tamir/yenileme masraflarını hesaplamalıdır

Tüzel kişilik maliyet modelini kullanarak biyolojik varlıklarının aşağıdaki özelliklerini açıklamalıdır.

1- Biyolojik varlıklarının sınıflandırılması,

2- Gerçeğe uygun değerin neden uygulanamadığın açıklanması,

3- Amortisman hesaplama yöntemi,

[141] IFRS for SMEs Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist, s. 54.

4- Malvarlığının kalan ömrü ya da kullanılan amortisman oranları,

5- Dönem başı ve sonundaki defter değerleri ve amortisman oranları.

Hizmet imtiyazı sözleşmesi, bir hükümet ya da kamu kuruluşunun özel bir kuruluşla, altyapı hizmetleri, yol, köprü, tünel, havaalanı, enerji dağıtım ağları, cezaevleri ya da hastane oluşturmak ya da geliştirmek gibi hizmetler için anlaştığı tüzel kişilerdir. Bu sözleşmelerde, garantör, hangi hizmetin, kime, ne fiyattan verileceğini, hizmet sözleşmesi bittiğinde malvarlıklarının durumunu vs düzenler ve kontrol eder.

İki asıl kategori vardır: birincisinde, operatör finansal bir varlığa sahip olur- bir kamu malının kurulması ya da işletilmesine bağlı olarak, birtakım finansal kaynaklara ya da belirli ya da dönemsel olarak belirlenebilecek bir nakit ödemeye hak kazandıracak, koşulsuz ve sözleşmeyle sabit hak. Kamu kuruluşu kullanıcıların ödemelerindeki eksikliklerin üstünü tamamlamayı da garanti etmektedir[142]. İkincisinde operatör maddi olmayan bir varlığa sahip olur. Ancak bu hak koşulsuz değildir zira söz konusu nakit kamunun o hizmeti kullanma oranına bağlıdır.

Bazen tek bir sözleşme, ikisini de kapsayabilir; kamu kurumu koşulsuz ödemeyi garanti etmiş olabilir, bu durumda operatörün finansal bir malvarlığından söz edilebilir; aynı zamanda bu ödeme kamunun bu servisi kullanmasına bağlanmış olabilir, bu durumda operatörün somut bir malvarlığından söz edilmektedir.

[142] IFRS for SMEs, s. 201 vd.

Bu bölüme ilişkin dipnotlarda 23. Bölümde açıklanan dipnotlar için yer alan unsurlar belirtilmelidir.

1.36. KOBİ'ler için UFRS'ye İlk Dönüşüm

Standardın son bölümünde işletmenin daha önceki dönemlerde finansal tablolarını tam set UFRS'ye veya genel kabul edilmiş muhasebe ilkeleri gibi yerel vergi kanunlarına uygun farklı standartlar çerçevesinde yayınlamış olmasına bakılmaksızın ilk kez KOBİ'ler için UFRS'na uyarlaması anlatılmaktadır.

Bir işletme yalnızca bir kez ilk kez KOBİ'ler için UFRS uygulayıcısı olabilir. Eğer bir işletme bu standardı uygulamaya herhangi bir sebeple bir veya birkaç raporlama dönem arar verir ve daha sonra tekrar uygulamaya karar verirse standardın 35. Bölümünde yer alan özel muafiyet, basitleştirme ve diğer gereklilikleri uygulayamayacaktır[143].

Standardın 35. Bölümünde yer alan açıklamalar ilk uygulama döneminde hazırlanan tüm finansal tablolara uygulanacaktır.

Standardın üçüncü bölümünde tam set finansal tablolar tanımlanmıştır. Aynı bölümde bir işletmenin tam set finansal tablolarında, bir önceki dönem finansal tablolarında yer alan tüm parasal kalemleri için karşılaştırmalı anlatım ve açıklayıcı bilgiler gibi karşılaştırılabilir bilgiler

[143] A.g.e. s.204 vd.

içerecek şekilde açıklamalar yapması gerektiği belirtilmektedir[144]. İşletmenin birden fazla dönem için karşılaştırılabilir tablo hazırlaması kendi tercihine bırakılmıştır, standart kapsamında tek bir karşılaştırma dönemi yeterli görülmüştür.

Bir işletmenin KOBİ'ler için UFRS'ye geçiş günü, bu standarda uyan ilk döneme ilişkin tablolarla tam karşılaştırmalı bilgiler içeren standart ile uyumlu dönem finansal tablolarının hazırlandığı dönemin başlangıç günüdür.

İşletmenin standartta sayılan muafiyet ve istisnai durumlar dışında en azından finansal tabloları sunulan ilk dönemin başından itibaren aşağıdaki düzenlemeleri yapmış olması gerekmektedir[145]:

1- KOBİ'ler için UFRS kapsamında tanınması gereken bütün varlık ve yükümlülükleri tanıması,

2- KOBİ'ler için UFRS'nin tanınmasına izin vermediği varlık ve yükümlülükleri tanımaması,

3- Bu standartta farklı türlerde varlık, yükümlülük veya özkaynak kalemi olarak tanımlanmış olup, önceki finansal tablolarda toplu olarak gösterilmiş finansal tablo kalemlerinin ayrıştırılmasının yapılması,

4- Bütün varlık ve yükümlülüklerin bu standartta yer alan değerleme hükümlerine göre değerlenmesi.

[144] IFRS for SMEs Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist, s. 57.
[145] IFRS for SMEs, s.205 vd.

İşletmenin finansal tablolarını hazırlarken uygulamış olduğu muhasebe politikaları ile standarda uygun olarak hazırlanan finansal tablolarında uygulanan muhasebe politikaları ile farklılıklar gösterebilecektir. Bu farklılıklar sonucunda ortaya çıkan düzeltmeler, KOBİ'ler için UFRS'ye geçiş itibariyle dağıtılmamış karların içinde gösterilmeli, önceki dönemlerle ilişkilendirilmelidir.

İşletmenin dönüşüm sırasında geriye dönük olarak aşağıdaki düzeltmeleri yapması gerekli görülmemiştir[146]:

1- Finansal varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlenmesi,

2- Hedge işlemlerinin muhasebeleştirme değerlerinin yeniden yapılması,

3- Muhasebe tahminleri,

4- Durdurulan faaliyetler,

5- Kontrol edilmeyen faizlerin hesaplanması.

İşletme, KOBİ'ler için UFRS'ye uygun ilk finansal tablolarında aşağıda yer alan muafiyetlerin bir veya daha fazlasından faydalanabilecektir:

1- Standardın 19. Bölümünde yer alan İş Birleşmeleri ve Şerefiye ile ilgili hükümler,

2- Standardın 26. Bölümünde yer alan Paylaşıma Dayalı Ödemeler ile ilgili hükümler,

[146] A.g.e., s.205.

3- Addedilmiş maliyet olarak gerçeğe uygun değerin ölçülmesi,

4- Addedilmiş maliyet olarak yeniden değerleme yapılması,

5- Kümülatif yabancı para birimine dönüştürme farklılıklarının hesaplanması,

6- İşletmenin iştiraklerinin ayrı finansal tablolarının hazırlanması ve sunulması,

7- Finansal araçların 22. Bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde birleştirilmesi,

8- Ertelenen Vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması ve kaydedilmesi,

9- Hizmet imtiyaz düzenlemeleri,

10- Yer altından maden, yağ, gaz çıkarmaya dayalı faaliyetlere ilişkin düzenlemeler,

11- Finansal kiralama içeren düzenlemeler,

12- Maddi duran varlık maliyetleri içinde yer alan süresi sona ermiş yükümlülükler.

İşletme, istenen şartlar altında standarda uygun finansal tablolar hazırlamakta sıkıntı yaşıyorsa, bazı düzenlemeleri ilk yapabildiği finansal tabloya kadar erteleme hakkına sahiptir. Bu durumda düzenlemeleri sonraki dönemde yapılmış olan finansal tablo kalemlerinin önceki dönemlerle

karşılaştırılabilir olmadığının finansal tablo dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir.

Standarda uyumu sağlamış işletmenin bu dönüştürmenin önceki finansal tabloların KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu finansal tablolara dönüştürülmesinin finansal durum, finansal performans ve nakit akışını ne şekilde etkilediğini açıklaması gerekmektedir[147].

Bunu sağlamak amacıyla işletme muhasebe politikalarında oluşan değişikliklerin açıklanması, önceki dönem sermaye tutarı ile dönüşümün yapıldığı dönem başındaki sermaye tutarının hesap mutabakatlarının sağlanması, kar ve zararın önceki dönem ile uyumlu olmasının sağlanması gerekmektedir.

İşletmenin, önceki dönemlere ilişkin finansal tabloları yoksa, bu durumda işletme ilk finansal tablolarında standarda uyumlu tablolar oluşturduğunu dipnotlarda belirtmelidir.

[147] A.g.e., s.208

2. BÖLÜM: KOBİ'LER İÇİN UFRS TÜRKİYE UYGULAMASI

2.1. Uygulamanın Yapılacağı KOBİ'ye İlişkin Açıklamalar

XYZ İmalat A.Ş., Türkiye'de yerleşik, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayınlamayan bir işletmedir. Bu nedenle standartta belirtilen KOBİ olma şartını taşıdığı görülmektedir.

XYZ İmalat A.Ş. (Bundan sonra "işletme" olarak anılacaktır), Türkiye'de yapılmış olan yasal düzenlemelere göre de KOBİ tanımına uymaktadır. Firmanın aylık ortalama 150 adet çalışanı bulunmakta ve incelenen dönem itibariyle cirosu 6,3 Milyon TL olarak gerçekleşmektedir. İşletme, bir imalat işletmesidir ve 2004 yılından beri bulunduğu sektörde üretim yapmaktadır.

Firma, ilk olarak 2008 dönemine ilişkin finansal tablolarını dönüştürmek istemektedir. Uygulamaya ilişkin mali tablolar 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin karşılaştırmalı olarak hazırlanmış olup, standart ve muhasebe kayıtları arasındaki uyumsuzluklar standartta belirtilen şekillerde geçmiş dönem kar ve zarar rakamlarına yansıtılarak 2008 bilançosu ve gelir tablosu bu şekilde oluşturulmuştur.

2.2. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türk Vergi Kanunları Çerçevesinde Hazırlanmış Olan Finansal Tablolar

İşletmenin 2008 yılına ilişkin olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemine ve yerel kanunlara uygun olarak hazırlanmış bilanço ve kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: XYZ İmalat A.Ş. TDMS Bilançosu

XYZ İMALAT A.Ş.
01.01.2009-31.12.2009
KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇOSUDUR (TL)

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
A K T İ F	31.12.2008	31.12.2009
I - DÖNEN VARLIKLAR		
A - HAZIR DEĞERLER	**238.474**	**331.062**
Kasa	4.737	2.373
Alınan Çekler	233.712	319.213
Bankalar	25	9.476
B - MENKUL KIYMETLER	-	-
C - TİCARİ ALACAKLAR	**6.131.226**	**6.087.056**
Alıcılar	1.431.447	766.786
Alacak Senetleri	4.699.779	5.320.270
Şüpheli Ticari Alacaklar	201.740	278.670
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-201.740	-278.670
D - DİĞER ALACAKLAR	**483.295**	**1.487.461**
Diğer Çeşitli Alacaklar	483.295	1.487.461
E - STOKLAR	**3.047.760**	**3.841.976**
İlk Madde ve Malzeme	1.558.088	1.646.783
Yarı Mamüller-Üretim	117.144	188.776
Mamüller	1.346.551	1.983.194
Ticari Mallar	20.667	19.898
Verilen Spariş Avansları	5.310	3.325
G- GEL.AYL.AİT GİD.VE GEL.TAH.	**455.024**	**196.576**
Gelecek Aylara Ait Giderler	446.906	188.850
Gelir Tahakkukları	8.118	7.725
H - DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	**5.169**	**1.921**
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	5.169	1.921
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	**10.360.947**	**11.946.052**

II - DURAN VARLIKLAR		
B - DİĞER ALACAKLAR	**2.549.651**	**1.177.294**
Diğer Çeşitli Alacaklar	2.549.651	1.177.294
D - MADDİ DURAN VARLIKLAR	**1.116.260**	**1.031.017**
Tesis Makina ve Cihazlar	3.997.369	4.060.244
Taşıtlar	536.532	549.379
Demirbaşlar	514.800	586.067
Birikmiş Amortismanlar (-)	-3.932.441	-4.164.673
E - M.OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	**122.437**	**119.174**
Haklar	19.669	19.669
Özel Maliyetler	1.299.967	1.304.161
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	26.920	30.321
Birikmiş Amortismanlar (-)	-1.224.119	-1.234.977
G - GEL. YIL.AİT GİD. Ve GEL.TAH.	**326.448**	**69.827**
Gelecek Yıllara Ait Giderler	326.448	69.827
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	**4.114.796**	**2.397.312**
A K T İ F T O P L A M I	**14.475.744**	**14.343.363**

XYZ İMALAT A.Ş.
01.01.2009-31.12.2009
KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇOSUDUR (TL)

	ÖNCEKİ DÖNEM	**CARİ DÖNEM**
P A S İ F	31.12.2008	31.12.2009
I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A - MALİ BORÇLAR	**1.147.791**	**2.377.162**
Banka Kredileri	1.147.791	2.377.162
B - TİCARİ BORÇLAR	**612.407**	**767.375**
Satıcılar	534.302	629.097
Borç Senetleri	39.863	95.943
Diğer Ticari Borçlar	38.242	42.335
C - DİĞER BORÇLAR	**2.640.277**	**5.327.789**
Ortaklara Borçlar	2.640.277	5.149.227
Personele Borçlar	-	178.562,36
D - ALINAN AVANSLAR	**595.400**	**781.754**
Alınan Sipariş Avansları	595.400	781.754
F - ÖD. VERGİ VE FONLAR	**125.793**	**124.185**
Ödenecek Vergi ve Fonlar	69.641	70.716
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	56.152	53.469
G - BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		
Dönem Kar'ı Vergi ve Diğer Yas.Yük.Karşl.	-	-
Dön.Kar'ı Peşin Öd.Ver.ve Diğ.Yükl. (-)	-	-
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	-	-
H - GEL.AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAHAK.	**416.552**	**170.292**
Gider Tahakkukları	416.552	170.292
K.V.Y.K.TOPLAMI	**5.538.218**	**9.548.556**

II - UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A - MALİ BORÇLAR	**4.129.644**	**1.889.689**
Banka Kredileri	4.129.644	1.889.689
F - GELECEK YIL.AİT GİD.ve GEL.TAH.	**326.448**	**42.897**
Gider Tahakkukları	326.448	42.897
U.V.Y.K.TOPLAMI	**4.456.091**	**1.932.585**
III - ÖZ KAYNAKLAR		
A - ÖDENMİŞ SERMAYE	**1.860.591**	**1.860.591**
Sermaye	1.500.000	1.500.000
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	360.591	360.591
C - KAR YEDEKLERİ	**22.254**	**25.246**
Yasal Yedekler	22.254	22.254
Özel Fonlar	-	2.992,00
D - GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	**2.712.562**	**1.677.718**
F - DÖNEM NET KARI / ZARARI	**-113.973**	**-302.494**
Dönem Net Karı	-	
Dönem Net Zararı(-)	-113.973	-398.839
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI	**4.481.434**	**2.862.222**
P A S İ F T O P L A M I	**14.475.744**	**14.343.363**

Tablo 2: XYZ İmalat A.Ş. TDMS Gelir Tablosu

XYZ İMALAT A.Ş.
AYRINTILI GELİR TABLOSU (TL)

	01.01.2008-31.12.2008	01.01.2009-31.12.2009
A- BRÜT SATIŞLAR	**6.387.767**	**6.569.560**
1-Yurt İçi Satışlar	6.275.776	6.469.208
2-Yut Dışı Satışlar	87.205	0
3-Diğer Gelirler	24.786	100.352
B.SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	**-152.373**	**-292.720**
1-Satıştan İadeler (-)	-137.516	-246.643
2-Satış İskontoları (-)	-14.857	-46.076
3-Diğer İndirimler (-)	-	-
C-NET SATIŞLAR	***6.235.394***	***6.276.840***
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	**-5.402.378**	**-5.234.573**
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	-5.294.579	-5.233.804
2-Satılan Tic.Mallar Maliyeti (-)	-2.752	-769
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	-
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-105.046	-
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI	***833.016***	***1.042.266***
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	**-888.792**	**-1.036.085**
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-	-
2-Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-375.158	-451.601
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-513.633	-584.484
FAALİYET KARI / ZARI	***-55.775***	***6.181***
F-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	**47.557**	**42.035**
3-Faiz Gelirleri		12.806
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	8.500	-
7-Kambiyo Karları	39.057	29.229,01
G-DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	**-22.451**	**-105.727**
2-Karşılık Giderleri (-)	-11.840	-76.930
4-Kambiyo Zararları (-)	-10.611	-28.797,44
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	**-125.183**	**-340.865**
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-125.183	-340.865
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
OLAĞAN KAR / ZARAR	***-155.853***	***-398.376***
I-OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR	**43.881**	**0**
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları		
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	-43.881	0
J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)	**-2.000**	**-463**
2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	-2.000	-463
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-	0
DÖNEM KARI / ZARARI (-)	***-113.973***	***-398.839***
Dönem Karı Yasal Yük. Karşılığı		
Dönem Net Karı/ Zararı (-)	***-113.973***	***-398.839***

2.3. İlk Uygulama Döneminde KOBİ'ler İçin UFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplama ve Değişiklikler

İşletmenin dönem içi işlemleri ve dönem sonu finansal tablolarına yansıtılan verileri kontrol edilmiş ve KOBİ'ler için UFRS'ye uygun olarak yeniden sınıflandırılmıştır.

Bu işlemler bu finansal tablolarda yer almayan bazı kalemler için hesaplar yapılmasını finansal tablolarda bu rakamların yer almasını öngörürken, bazı kalemler için uygulama farklılığından kaynaklı olarak düzeltme kayıtları yapılmasını gerektirmektedir.

Diğer taraftan, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında uyulması gereken ilkeler kapsamında bazı hesap kalemlerinde yer alan rakamların ayrıca belirtilmesinin uygun olacağı saptanmıştır.

Bu sınıflandırmalar kapsamında yapılan işlemler ve bu işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

2.3.1. Alınan ve Verilen Çeklerin Yeniden Sınıflandırılması

Bilanço döneminden sonra ortaya çıkan gelişmeler kapsamında çeklerin Türk Ticaret Kanunu kapsamında senet olarak işlem göreceğine ilişkin bir açıklama yapılmıştır[148].

Diğer taraftan standart kapsamında finansal tabloların hazırlanmasında öncelikli olarak likidite sınıflandırmasına dikkat edilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle çeklerin vadeli olması nakde dönüşme sürelerini uzatan bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

[148] Serkan TERZİ, İlker KIYMETLİ ŞEN, Filiz BÜLBÜL, "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması", Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran 2007, Sayı: 81

İşletmenin “Alınan Çekler” hesabında yer alan tutarın 2009 vadeli çeklere ait olduğu ve ortalama vadelerinin bir aydan uzun olduğu belirlenmiştir. Bu nedenle söz konusu tutarın bulundukları muhasebe hesabı yerine nakde dönüşme süresi daha uzun olan “Alacak Senetleri” hesabında izlenmesinin daha uygun olacağına karar verilmiştir.

Alacak Senetleri	233.712	
Alınan Çekler		233.712

Burada görüldüğü üzere tutarda herhangi bir değişiklik olmamakla birlikte finansal tablo kullanıcılarının yanlış bir izlenime kapılmalarını önlemek amacıyla böyle bir işleme gerek duyulmuştur[149].

2007 dönemine ilişkin olarak alınan çeklerin vade durumları araştırıldığında benzeri bir işlem uygulanması gerekli görülmüş ve aynı şekilde “Alınan Çekler” hesabında yer alan tutar “Alacak Senetleri” hesabına aktarılmıştır.

Alacak Senetleri	207.010	
Alınan Çekler		207.010

[149] Yusuf Ziya AYDIN, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi ,Kocaeli Üniversitesi, 2009

Önceki döneme ilişkin olarak bu işlemin yapılmasının temel nedeni tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Aksi takdirde işletmenin gerçek durumunun aksine likidite durumunda bir azalma ortaya çıktığı düşüncesini oluşturabilecek veriler finansal tabloda yer alacaktır. Bu da yine finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerini yanlış etkileyebileceği gibi temel ilkelere aykırı durumlara yol açabilecektir.

Bilindiği üzere bu işlemlerin TDMS ve Kanunlar kapsamında yapılması uygun olmayacaktır. Bunun nedeni kayıtlar ve yayınlanan finansal tabloların uyumlu olması gerekliliğidir[150]. Kanuni süreden sonra kayıtlarda bir değişiklik yapılamayacağı gibi var olan kayıtlardan farklı bir finansal tablonun yayınlanması da uygun değildir.

"Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri" hesabında herhangi bir tutar yer almamaktadır. Bu nedenle bu hesapta herhangi bir düzenleme yapılmasına gerek kalmamış olmakla beraber, bu hesapta herhangi bir veri bulunması durumunda alınan çekler ile ilgili olarak yapılan düzeltmelerin bu hesapta da yapılması gerekmektedir.

2.3.2. Alacak ve Borç Senetleri İle İlgili Hesaplamalar

İşletmenin portföyünde yüksek miktarda alacak senedi olduğu görülmektedir. Bu alacak senetleri mamul satışları karşılığında müşterilerden alınmıştır. Bir önceki dönemde yapılmış olan satışlara ilişkin olarak alınan alacak senetleri üzerinden hesaplanacak olan alacak senetleri reeskont tutarının direk olarak önceki dönem zararları ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

[150] Ali ÇİÇEKLİ, a.g.e, s.5.

İşletmenin önceki dönem zararı bulunmaması nedeniyle uygulama yapılırken önceki dönem birikmiş kar rakamından mahsup edilmesi daha uygun görülmüştür. Vadeye kalan gün sayısı ve reeskont oranı dikkate alınarak alacak senetlerinin bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri tespit edilmiştir.

2007 yılı sonu itibariyle toplam alacak senetleri tutarının 3.992.689 TL olduğu görülmektedir. Bu senetlerin ilgili dönemde piyasa faiz oranlarından uygun olanı ile değerlenmesi gerekmektedir. Bu uygulama ve yapılan araştırmalar kapsamında %18 faiz oranının uygun olduğuna karar verilmiştir[151].

Bu veriler çerçevesinde hesaplanan reeskont tutarı 256.910 TL olmakta ve aşağıdaki şekilde finansal tablolarda düzeltme yapılması uygun görülmektedir.

Geçmiş Yıllar Karları	256.910	
Alacak Senetleri Reeskontu		256.910

Diğer taraftan borç senetleri için aynı reeskont oranı kullanıldığında 31.12.2007 tarihinde müşterilere verilmiş olan 16.159 TL'lik senet için hesaplanan reeskont tutarı 434 TL olmaktadır ve benzer şekilde geçmiş yıl karları hesabı ile izlenmesi gerekmektedir.

[151] http://www.alomaliye.com/merkez_reeskont_avans.htm

Borç Senetleri Reeskontu	434
Geçmiş Yıllar Karları	434

İşletmenin 31.12.2008 tarihinde portföyünde yer alan 4.688.792 TL tutarındaki alacak senedinin tamamı dönem içinde yapılan mamul ve ticari mal satışları karşılığında müşterilerden alınmıştır. Bu durumda işletmenin bu tutardaki satışı vadeli satış olarak kabul edilmeli ve satış tutarının içerisinde bir faiz gelirinin varolduğu anlaşılmalıdır. Standartta belirtildiği üzere, bir işletmenin hasılatı yalnızca faaliyet konusu mal veya hizmet satışından kaynaklanan geliri içermelidir. Söz konusu örnekte ise hasılat rakamının bu nedenle gerçeği tam olarak yansıtamadığı görülmüştür. Ayrıca bütün senetler yurtiçinde mukim firmalardan alınmış senetler oldukları için, yurtiçi satış rakamı bu durumda gerçeği yansıtmamakta olup, içerisinde faiz geliri barındırmaktadır.

Bu durumda satışlara ilişkin olarak elde edilmiş gelirler hasılat içerisinde yer almalı, faiz gelirleri ise diğer gelirler başlığı altında olmalıdır.

Yerel vergi ve muhasebe sistemine göre alacak senetleri reeskontu hesaplandığında buna karşılık olarak reeskont faiz giderleri hesabı kullanılmaktadır. Ancak standarda uygun olması açısından satışların yapıldığı dönemde mamul tutarları ve faiz gelirleri ayrı hesaplara kaydedilmeli ve dönem sonlarında faiz gelirleri hesabında izlenmeliydi. Bu durumda öncelikle hesaplanması gereken tutarlar; dönem satış hasılatının tahsil edilmiş olan kısmının içerdiği faiz geliri tutarı ile henüz tahsilatı gerçekleşmemiş vadeli alacakların içerdiği faiz tutarıdır. Dönem içerisinde bu

durum göze alınarak kayıt yapılmamış olduğu ve işletmenin ortalama tahsilat süresinin oldukça uzun olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu hesapların doğru bir şekilde hesaplanması oldukça zordur. Dönem içinde tahsil edilen alacaklar üzerinden hesaplanan yaklaşık faiz tutarı 125.432 TL'dir. Diğer taraftan henüz tahsilatı gerçekleşmemiş olan şatışlara ilişkin hesaplanan faiz geliri tutarı ise 205.492 TL olarak hesaplanmıştır. Bu hesaplama için satış yapılan gün ve vade zamanı kullanılmıştır. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Yurtiçi Satışlar	125.432	
Faiz Gelirleri		125.432

Yurtiçi Satışlar	205.492	
Ertelenen Faiz Gelirleri		205.492

Reeskont Faiz hesaplaması için 2008 yılı sonu itibariyle reeskont faiz oranı %15 olarak kabul edilmiş, hesaplamalarda net bugünkü değer yöntemi kullanılmıştır.

Reeskont Faiz Giderleri	260.991	
Alacak Senetleri Reeskontu		260.991

31.12.2008 tarihinde satıcıların elinde bulunan ve henüz vadesi gelmemiş borç senetlerinin tutarı 39.863 TL'dir. Yapılan araştırma sonucunda söz konusu borç senetlerinin tamamının üretimde kullanılacak hammadde ve yardımcı madde alımında kullanıldığı anlaşılmıştır.

Borç senetleri reeskont hesaplamasında kullanılan hesap reeskont faiz gelirleri hesabıdır, ancak söz konusu senetlerin tamamı mamul maliyetine dahil edilen alışlarda kullanılmış olduğundan, bu alışlar vadeli alış gibi değerlendirilmeli ve söz konusu tutarların belirli bir faiz tutarı içerdiği öngörülmelidir. Bu durumda satılan mamulün maliyeti hesaplanırken bu hesaplamada kullanılan tutardan belirli bir finansman tutarı indirilmelidir. Finansal tablolara yansıtılan tutarın doğru olması için yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

Ertelenen Faiz Giderleri	23.456	
Satılan Mamul Maliyeti		23.456

Diğer taraftan 2009 vadeli olan borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 856 TL'dir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

Borç Senetleri Reeskontu	856	
Reeskont Faiz Gelirleri		856

2.3.3. Stoklarda Yapılan Düzeltmeler

İşletmenin dönem içi mal alış ve satışları incelenmiştir. İşletme hem mal alışlarının hem de satışların ödemelerinin değişken vadelerde gerçekleştiği görülmüştür.

Bu durumda stokta yer alan malların ve satılan mamul maliyetine aktarılan tutarların bir kısmını bu vadeli alışlarda yüklenilen faiz giderinin oluşturduğu anlaşılmaktadır[152]. Satışlara ilişkin olarak elde edilen faiz gelirinin alacak senetlerine uygulanan reeskont sırasında hesaplanmış olduğu anlaşıldığından bu durum için yeniden işlem yapılmasına gerek duyulmamıştır.

Diğer taraftan işletmenin alışları, satışlarına kıyasla daha kısa vadeli olduğundan yüklenilen faizlerin stoklarda görünmemesi ve satış maliyeti olarak finansal tablolara yansımaması gerekmektedir.

Yapılan hesaplamalar sonucunda 2007 yılı için hesaplanan 29.555 TL faiz giderinin stoklarda yer aldığı ve bu tutarın tamamının geçmiş yıllar karları ile ilişkilendirilmesi gerektiğine, 2008 yılı için hesaplanan 74.778 TL faiz giderinin ise 27.918 TL'sinin halen stoklarda yer alan hammadelerin maliyeti içerisinde, kalan 46.860 TL'nin ise satılmış olan mamullerinin maliyeti içerisinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda yapılması gereken düzeltme aşağıdaki gibi olmalıdır.

[152] Sema ÜLKÜ, KOBİ'ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Mayıs 2008

2007 yılı stok düzeltmeleri:

Geçmiş Yıllar Karları	29.555	
İlk Madde ve Malzeme		29.555

2008 yılı stok düzeltmeleri:

Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	74.778	
İlk Madde ve Malzeme		27.918
Satılan Mamul Maliyeti		46.860

2007 yılı için satılan mamul maliyeti içerisinde bulunan finansman gideri önceki dönem karında bir değişikliğe yol açmayacağından ve sonraki dönem üretim ve satışları ile ilişkili olmadığından göz ardı edilmesi uygundur.

2.3.4. İştiraklere Yapılan Yatırımların Düzenlenmesi

İşletmenin 2008 yılı işlemleri incelendiğinde sermayesi 1.000.000 TL olan ABC A.Ş. firmasına 100.000 TL sermaye payı ile iştirak ettiği anlaşılmıştır. Bu durumun finansal tablolara yansıtılmamış olduğu görülmüştür. Ancak işletmenin bütün işlemlerinin finansal tablolarda yer alması gerekmektedir ve bu nedenle KOBİ'ler içi UFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara bu verilerin yansıtılması gerekmektedir.

İşletme, iştirak ettiği firmaya sermaye taahhüdünde bulunmuş, ancak 2008 yılı içerisinde herhangi bir sermaye ödemesi yapmamıştır. Bu durumda yapılası gereken işlem aşağıdaki gibidir[153].

İştirakler	100.000	
İştiraklere Sermaye Taahhütleri		100.000

İştirak edilen firma olan ABC A.Ş.'nin 2008 yılına ilişkin finansal tabloları incelendiği zaman işletmenin 125.000 TL dönem karı elde etmiş olduğu görülmektedir. Bu tutarın özkaynaklar içinde yer aldığı ve karpayı olarak dağıtılmayacağı iştirak finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. Bu özkaynaklarda gerçekleşmiş olan değer artış kazancının ülkemizde finansal tablolara yansıtılmasına izin verilmemekle beraber, iştirak hisselerinin satılması durumunda aradaki fark ilgili dönem geliri olarak kabul edilmektedir.

Standart kapsamında ise iştirakte bulunan sermayenin gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolarda yer alması esastır. Bu durumda finansal tablolara aşağıdaki şekilde bir ekleme yapılması gerekmektedir[154].

İştirakler	12.500	
İştiraklerden Temettü Gelirleri		12.500

[153] Module 14 – Investments in Associates, s.23.
[154] A.g.e., s. 24.

2.3.5. Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılması

Ülkemizde kıdem tazminatı ancak işçiye ödemenin yapıldığı dönemin finansal tablolarına gider olarak alınabilmektedir. Ancak bilindiği üzere, işletmede çalışanlar, bir yıl çalışma sürelerini doldurduktan sonra buna hak kazanmaktadır. Bu durumda işletmenin ihtiyatlı davranması ve olası durumlar için karşılık ayırması gerekmektedir.

İşletmede yaklaşık 150 çalışan bulunmaktadır ve bu çalışanların işe giriş tarihleri, brüt ücretleri ve emekliliğe kalan süreleri dikkate alınarak kıdem tazminatı karşılığı hesaplanması ve bu tutara uygun bir karşılık tutarını finansal tablolarında yayınlaması gerekmektedir. Bu işletmenin olası bir gideri olarak görülmeli ve gerçekleşmesini beklemek yerine her dönem belirli bir miktarına karşılık önlem alınmalıdır.

Finansal tablo kullanıcıları bu olası giderin finansal tablolarda olmaması durumunda yanlış kararlar alabileceklerdir.

31.12.2008 tarihi itibariyle işletmede bulunan bir yıllık hizmet süresini doldurmuş çalışanlar için toplam 1.284.274 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olması gerektiği anlaşılmıştır. Bu tutarın 467.390 TL'si 2008 yılında ayrılması gereken karşılık tutarıdır. Kalan 816.884 TL'nin önceki dönemlerde ayrılmış olması ve finansal tablolarda gösterilmiş olması gerekmektedir[155].

İşletme, KOBİ'ler için UFRS'ye uygun finansal tablolarını ilk olarak bu dönemde uygulamaya başladığı için, söz konusu tutarın cari dönemi

[155] Volkan DEMİR, "SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi, Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği", Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Ağu-Eyl-Ekim 2006, Sayı:77

ilgilendiren kısmı genel yönetim giderleri içinde izlenmeli, geçmiş dönemleri ilgilendiren kısmı ise geçmiş yıllar karları ile ilişkilendirilmelidir[156].

Geçmiş Yıllar Karları	816.884	
Kıdem Tazminatı Karşılığı		816.884

Genel Yönetim Giderleri	467.390	
Kıdem Tazminatı Karşılığı		467.390

Kıdem tazminatı karşılığının, karşılık giderleri hesabı ile ilişkilendirilmemesinin sebebi, gerçekleştiği dönemde genel yönetim gideri olarak kayıtlara alınacak olmasıdır. Bu durumda ilgili olduğu dönemde de faaliyet kar veya zararını etkileyecek olan tutar, yanıltıcı bir şekilde olağan kar veya zararı etkileyen bir kalem olarak karşımıza çıkacaktır.

İşletmenin esas faaliyetlerinin sonucu finansal tablo kullanıcılarının karar verme sürecinde etkileyici olacağından, tutarın doğru hesapta gösterilmesi gerekmektedir. Önceden tahmin edilebilen bir gider kalemi olarak kıdem tazminatlarının yalnızca gerçekleştiği dönem içerisinde giderleştirilip işletmenin durumunu olduğundan farklı göstermesi işletmenin finansal durumunun yanlış anlaşılmasına neden olabilecektir.

[156] IFRS for SMEs, s.166 vd.

2.3.6. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Düzeltmeler

Standart kapsamında amortisman yöntemleri normal, azalan bakiyeler ve kullanım oranına göre amortisman olmak üzere üç şekilde tanımlanmıştır. İşletme azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Bu nedenle amortisman politikasında bir değişiklik yapılmasına gerek duyulmamıştır.

Türk Vergi Kanunları kapsamında binek otomobiller dışında iktisap edilen iktisadi kıymetler için kıst amortisman ayrılmasına izin verilmemektedir, ancak standart, bir iktisadi kıymetin net değerinin hesaplanmasında gerçeğe en yakın değeri bulmayı istemektedir.

Bu nedenle iktisadi kıymetlere ilişkin tükenme paylarının yeniden hesaplanması gerekmektedir[157].

İşletmenin 2007 yılı ve önceki dönemlerde iktisap etmiş olduğu ve halen aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin değerleri azalan bakiyeler usulünde amortismana tabi tutuldukları için gerçeğe uygun değerlerine yakın olarak hesaplanmıştır. Bu nedenle KOBİ'ler için UFRS uygulaması kapsamında 2007 yılından önce iktisap edilmiş iktisadi kıymetler ihmal edilmiştir.

2007 ve 2008 yılında alınan iktisadi kıymetler için ise amortisman tabloları yeniden oluşturulmuş ve her bir iktisadi kıymetin yıpranması oranında amortisman ayrılması için en uygun hesaplama yöntemi kullanılmaya çalışılmıştır.

---

[157] IFRS for SMEs, s.92 vd.

İşletmenin benimsemiş olduğu, azalan bakiyeler yöntemi kullanılmaya devam edilmiş ancak, bu yönteme ek olarak her bir iktisadi kıymetin alındığı gün esas alınarak kıst amortisman hesabı yapılmıştır[158].

2007 yılında alınmış olan maddi duran varlıklar için 2007 yılında fazla ayrılmış olan amortisman tutarı geçmiş yıl karları hesabına eklenmiştir. Aynı varlıklar için 2008 yılında ayrılan amortisman tutarları ise 2008 yılı giderleri oldukları için gider hesapları ile ilişkilendirilmiştir.

Yapılan hesaplamaya göre 2007 yılında alınan maddi duran varlıklar için 2007 yılında fazla ayrılan amortisman tutarı 5.836 TL'dir. Bunun kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Birikmiş Amortismanlar	5.836	
Geçmiş Yıllar Karları		5.836

2007 yılında alınmış maddi duran varlıklar için 2008 yılında hesaplanan düzeltilmiş amortisman tutarı ayrılan amortismandan 1.515 TL fazla iken, 2008 yılında alınan maddi duran varlıklar için hesaplanan fazla ayrılmış amortisman tutarı 40.369 TL'dir. Bu durumda 2008 yılında yapılacak olan toplam düzeltme kaydı tutarı amortismanlar açısından 38.854 TL olmaktadır.

Dönem içerisinde yapılan amortisman kayıtları sırasında amortismanların bir kısmı genel yönetim giderleri hesabında izlenirken bir

[158] Hüseyin GÜRER, Gökhan ALPMAN, "UFRS'ye İlişkin Bir Uygulama Örneği", Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/uluslararasifinansalraporlama.PDF, 24.05.2010,13:05.

kısmının da genel üretim giderleri hesabı içerisinde izlenerek dönem sonunda satılan mamul maliyeti ile ilişkilendirildiği anlaşılmıştır. Bu nedenle düzeltme kayıtları yine ilgili hesaplardan mahsup edilmek suretiyle yapılmalıdır.

Birikmiş Amortismanlar	38.854	
Genel Yönetim Giderleri		5.426
Satılan Mamuller Maliyeti		33.428

İşletmenin maddi duran varlıklarından yeni olanlarının büyük bir kısmı tesis, makine ve cihazlardan oluşmaktadır. Bu kalemde kayıtlı olan makinelerin üretimde kullanılıyor olması, mamul maliyetine yansıyan amortisman tutarının daha yüksek olmasına neden olmaktadır.

2.3.7. Ertelen Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Hesaplanması

Standarda uygun olarak hazırlanmış olan gelir tablosu ile vergi otoritelerine sunulan gelir tablosu arasında yapılan düzeltme kayıtlarından kaynaklanan farklılıklar mevcuttur. Bunun sebebi vergi otoriteleri tarafından gelir veya gider olarak kayıtlarla alınmayan bazı rakamların standarda göre gelir veya gider olarak yazılmış olmasıdır.

Standarda uygun olarak gelir veya gider olarak yazılmış olan bu veriler aslında işletmenin gelecek dönemlerine ilişkin gelir veya giderleridir. Bu nedenle bu farklar üzerinden ertelenen vergi varlığı veya vergi yükümlülükleri hesaplanmalıdır.

Ülkemizde Kurumlar Vergisi oranı %20'dir ve gelecek dönemlerde bu oranın değişebileceğine dair herhangi bir bilgi mevcut değildir. Bu nedenle bu oran üzerinden ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğü hesaplanmıştır.

Ertelenen Vergi matrahını oluşturan kalemler aşağıdaki gibidir:

Hesap Adı	Ertelenen Vergi Matrahı	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	Ertelenen Vergi Varlığı
Borç Senetleri Reeskontu	(1.290)	(258)	0
Ertelenen Faiz Gelirleri	205.492	0	41.098
Ertelenen Faiz Giderleri	(23.456)	(4.691)	0
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.284.274	0	256.855
İlk Madde ve Malzeme	57.473	0	11.495
İştirakler	(112.500)	(2.500)	0
Birikmiş Amortismanlar	(44.690)	(8.938)	0
Genel Toplam	1.983.204	(16.387)	413.028

Bu matrah üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün bir kısmı 2008 ve önceki yıllar için yapılmış ve bir önceki bölümde yer alan düzeltmelerin içinde yer almaktadır. Bu durumda 2009 yılında yapılması gereken kayıt aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir[159].

Ertelenen Vergi Varlıkları	413.028	
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		16.387
Ertelenen Vergi Geliri/Gideri		396.641

[159] A.g.e., s.177 vd.

2.4. Rapor Döneminde KOBİ'ler İçin UFRS Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplama ve Değişiklikler

2.4.1. Alınan ve Verilen Çeklerin Yeniden Sınıflandırılması

İşletmenin "Alınan Çekler" hesabında yer alan tutarın 2010 vadeli çeklere ait olduğu ve ortalama vadelerinin bir aydan uzun olduğu belirlenmiştir. Bu nedenle söz konusu tutarın bulundukları muhasebe hesabı yerine nakde dönüşme süresi daha uzun olan "Alacak Senetleri" hesabında izlenmesinin daha uygun olacağına karar verilmiştir.

Alacak Senetleri	319.213	
Alınan Çekler		319.213

2.4.2. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu Hesaplaması

İşletmenin 31.12.2009 tarihinde portföyünde yer alan 4.869.250 TL tutarındaki alacak senedinin tamamı dönem içinde yapılan mamul ve ticari mal satışları karşılığında müşterilerden alınmıştır. Dönem içinde tahsil edilen alacaklar üzerinden hesaplanan yaklaşık faiz tutarı 165.231 TL'dir. Diğer taraftan henüz tahsilatı gerçekleşmemiş olan şatışlara ilişkin hesaplanan faiz geliri tutarı ise 326.475 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Yurtiçi Satışlar	165.231	
Faiz Gelirleri		165.231

Yurtiçi Satışlar	326.475	
Ertelenen Faiz Gelirleri		326.475

2009 yılı sonu itibariyle reeskont faiz oranı %9 olarak kabul edilmiş, hesaplamalarda net bugünkü değer yöntemi kullanılmıştır.

Reeskont Faiz Giderleri	357.403	
Alacak Senetleri Reeskontu		357.403

31.12.2009 tarihinde satıcıların elinde bulunan ve henüz vadesi gelmemiş borç senetlerinin tutarı 95.943 TL'dir. Yapılan araştırma sonucunda söz konusu borç senetlerinin tamamının üretimde kullanılacak hammadde ve yardımcı madde alımında kullanıldığı anlaşılmıştır.

Ertelenen Faiz Giderleri	34.335	
Satılan Mamul Maliyeti		34.335

Borç Senetleri Reeskontu	2.693	
Reeskont Faiz Gelirleri		2.693

2.4.3. Stoklarda Yapılan Düzeltmeler

İşletmenin dönem içi mal alış ve satışları incelenmiştir. İşletme hem mal alışlarının hem de satışların ödemelerinin değişken vadelerde gerçekleştiği görülmüştür.

Bu durumda stokta yer alan malların ve satılan mamul maliyetine aktarılan tutarların bir kısmını bu vadeli alışlarda yüklenilen faiz giderinin oluşturduğu anlaşılmaktadır. Satışlara ilişkin olarak elde edilen faiz gelirinin alacak senetlerine uygulanan reeskont sırasında hesaplanmış olduğu anlaşıldığından bu durum için yeniden işlem yapılmasına gerek duyulmamıştır.

Diğer taraftan işletmenin alışları, satışlarına kıyasla daha kısa vadeli olduğundan yüklenilen faizlerin stoklarda görünmemesi ve satış maliyeti olarak finansal tablolara yansımaması gerekmektedir.

Yapılan hesaplamalar sonucunda 2009 yılı için hesaplanan 82.339 TL faiz giderinin ise 23.197 TL'sinin halen stoklarda yer alan hammadelerin maliyeti içerisinde, kalan 59.142 TL'nin ise satılmış olan mamullerinin maliyeti içerisinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda yapılması gereken düzeltme aşağıdaki gibi olmalıdır.

Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	82.339	
İlk Madde ve Malzeme		23.197
Satılan Mamul Maliyeti		59.142

2.4.4. İştiraklerden Sermaye Gelirlerinin düzeltilmesi

İştirak edilen firma olan ABC A.Ş.'nin 2009 yılına ilişkin finansal tabloları incelendiği zaman işletmenin 250.000 TL dönem karı elde etmiş olduğu görülmektedir. Bu tutarın özkaynaklar içinde yer aldığı ve karpayı olarak dağıtılmayacağı iştirak finansal tablolarının dipnotlarında açıklanmıştır. Bu özkaynaklarda gerçekleşmiş olan değer artış kazancının ülkemizde finansal tablolara yansıtılmasına izin verilmemekle beraber, iştirak hisselerinin satılması durumunda aradaki fark ilgili dönem geliri olarak kabul edilmektedir.

İştirakler	25.000	
İştiraklerden Sermaye Gelirleri		25.000

2.4.5. Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılması

31.12.2008 tarihi itibariyle işletmede bulunan bir yıllık hizmet süresini doldurmuş çalışanlar için toplam 1.359.905 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olması gerektiği anlaşılmıştır. Bu tutarın 1.284.274 TL'si 2008 ve önceki yıllarda ayrılmış bulunmaktadır. Bu durumda ilgili kayıt aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Genel Yönetim Giderleri	75.631	
Kıdem Tazminatı Karşılığı		75.631

2.4.6. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Düzeltmeler

2009 yılı sonu itibariyle yapılan hesaplamalara göre işletme toplam 25.833 TL fazla amortisman ayırmıştır. Bu tutarın 1.673 TL'si Satılan mamuller maliyetine, kalan 24.160 TL'si genel yönetim giderlerine kaydedilmiş olduğundan yapılması gereken düzeltme aşağıdaki gibi olmalıdır.

Birikmiş Amortismanlar	25.833	
Genel Yönetim Giderleri		24.160
Satılan Mamuller Maliyeti		1.673

2.4.7. Ertelen Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Hesaplanması

Standarda uygun olarak hazırlanmış olan gelir tablosu ile vergi otoritelerine sunulan gelir tablosu arasında yapılan düzeltme kayıtlarından kaynaklanan farklılıklar mevcuttur. Bunun sebebi vergi otoriteleri tarafından gelir veya gider olarak kayıtlarla alınmayan bazı rakamların standarda göre gelir veya gider olarak yazılmış olmasıdır.

Standarda uygun olarak gelir veya gider olarak yazılmış olan bu veriler aslında işletmenin gelecek dönemlerine ilişkin gelir veya giderleridir. Bu nedenle bu farklar üzerinden ertelenen vergi varlığı veya vergi yükümlülükleri hesaplanmalıdır.

Ülkemizde Kurumlar Vergisi oranı %20'dir ve gelecek dönemlerde bu oranın değişebileceğine dair herhangi bir bilgi mevcut değildir. Bu nedenle bu oran üzerinden ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğü hesaplanmıştır.

Ertelenen Vergi matrahını oluşturan kalemler aşağıdaki gibidir:

Hesap Adı	Ertelenen Vergi Matrahı	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	Ertelenen Vergi Varlığı
Alacak Senetleri Reeskontu	875.304	0	175.061
Ertelenen Faiz Gelirleri	326.475	0	65.295
Borç Senetleri Reeskontu	(3.983)	(797)	0
Ertelenen Faiz Giderleri	(34.335)	(6.867)	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.359.905	0	271.981
İlk Madde ve Malzeme	80.670	0	16.134
İştirakler	-12.500	-2.500	0
Birikmiş Amortismanlar	-64.687	-12.937	0
Genel Toplam	2.982.590	-23.101	528.471

Bu matrah üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

Ertelenen Vergi Varlığı	528.471	
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		23.101
Ertelenen Vergi Geliri / Gideri		505.370

2.5. KOBİ'ler İçin UFRS'ye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tablolar ve Dipnotları

2.5.1. Finansal Durum Tablosu

Tablo 3: XYZ İmalat A.Ş. Finansal Durum Tablosu

XYZ İmalat A.Ş.
31.12.2009 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	Dipnot	2009 TL	2008 TL
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	21	11.849	4.761
Ticari ve Diğer Alacaklar	10	7.413.504	8.674.491
Stoklar	11	3.761.306	2.990.287
Gelir Tahakkukları		196.576	455.024
Diğer Dönen Varlıklar		1.921	5.169
		11.385.156	12.129.733
Duran Varlıklar			
Mali Duran Varlıklar	12	12.500	12.500
Maddi Duran Varlıklar	13	1.095.704	1.160.950
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	14	119.174	122.437
Diğer Duran Varlıklar		69.827	326.448
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	15	528.469	413.028
		1.825.673	2.035.363
Toplam Varlıklar		13.210.829	14.165.096

XYZ İmalat A.Ş.
31.12.2009 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	Dipnot	2009 TL	2008 TL
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR			
Cari Yükümlülükler			
Banka Kredileri	16	2.377.162	1.147.791
Ticari ve Diğer Borçlar	17	1.510.811	1.183.060
İlişkili Taraflara Borçlar	22	3.642.848	2.498.327
Gider Tahakkukları	7	170.292	416.552
Ödenecek Vergi ve Fonlar		124.185	125.792
Borç ve Gider Karşılıkları	18	-	-
		7.825.296	5.371.522
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Banka Kredileri		1.889.689	4.129.644
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	19	1.359.905	1.284.274
Gider Tahakkukları		42.897	326.448
Ertelenen Vergi Yükümlülükleri		23.101	16.387
		3.315.591	5.756.752
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	20	1.860.591	1.860.591
Kar Yedekleri		25.246	22.254
Geçmiş Yıllar Karları	4	1.302.791	1.757.433
Dönem Karı / Zararı		- 1.118.686	- 603.457
		2.069.942	3.036.821
Toplam Yükümlülükler ve Özkaynaklar		13.210.829	14.165.096

2.5.2. Kapsamlı Gelir Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

Tablo 4: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

XYZ İmalat A.Ş.
31.12.2009 Tarihli Kapsamlı Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu

	Dipnot	2009 TL	2008 TL
Hasılat	5	5.785.134	5.904.470
Satışların Maliyeti		- 5.116.936	- 5.298.634
Brüt Satış Karı		668.197	605.836
Diğer Gelirler	6	715.329	626.867
Pazarlama Giderleri		- 451.601	- 375.158
Genel Yönetim Giderleri		- 658.442	- 975.597
Diğer Giderler		- 463.594	- 285.443
Finansman Giderleri	7	- 423.204	- 199.961
Vergi Öncesi Kar	8	- 613.314	- 603.457
Kurumlar Vergisi Karşılığı	9		1.757.433
Geçmiş Yıllar Karları (Dönem Başı)		1.099.915	
Temettüler (Kar Payları)		-	-
Geçmiş Yıllar Karları (Dönem Sonu)		1.099.915	1.757.433

2.5.3. XYZ İmalat A.Ş. 31.12.2009 Tarihinde Sona Eren Döneme İlişkin Finansal Tablolar Açıklayıcı Dipnotları ve Muhasebe Politikaları

1- Genel Bilgi

XYZ İmalat A.Ş., Türkiye'de yerleşik anonim şirket statüsünde bir firmadır. Şirketin yönetim merkezinin de yer aldığı yerleşim adresi Büklüm Sokak No:22/8 Kavaklıdere / Ankara'dır. İşletmenin başlıca faaliyet konusu tekstil ürünleri üretim ve pazarlamasıdır.

2- Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar

Şirket'in mali tabloları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından onaylanmış standartlar ve yorumlar ile Uluslararası Muhasebe

Standartları Komitesi ve Standart Yorumlama Komitesi tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiş yorumları içeren KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

Türkiye'de kurulmuş olan Şirket muhasebe kayıtlarını ve yasal mali tablolarını yürürlükteki ticari ve mali mevzuata ve Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu Tek Düzen Hesap Planına (THP) uygun ve Türk Lirası bazında tutmaktadır. İlişikte sunulan mali tablolar Türk Lirası (TL) cinsinden tutulan yasal kayıtlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu bir şekilde yansıtılması için yapılan düzeltme ve sınıflandırma değişikliklerini içermektedir.

Mali durum ve performans trendlerinin tespitine imkan vermek üzere, Şirket mali tabloları önceki dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlanmaktadır.

Finansal varlıklar ve yükümlülükler, yasal olarak netleştirme hakkı var olduğu takdirde ve net olarak ödenmesi ve/veya tahsili düşünüldüğünde veya varlığın elde edilmesi ile yükümlülüğün yerine getirilmesi aynı zamanda gerçekleştirilecek olduğunda bilançoda net değerleri ile gösterilirler.

Hasılat

Mamul ve ticari mal satışlarında elde edilen gelir, alışverişin konusunu oluşturan malların tesliminden sonra kaydedilmektedir. Gelir elde edilen karşılığın veya alacağın gerçeğe uygun değeri ile değerlenir, bu hesaplama sırasında satış indirim ve iskontoları ile satışlara ilişkin ödenen vergiler net gelirin içinde gösterilmemektedir.

Borçlanma Maliyetleri

Bütün borçlanma maliyetleri gerçekleştikleri dönemin kar veya zararı ile ilişkilendirilirler.

Gelir Vergisi

Gelir Vergisi harcamaları cari dönemde ödemesi kesinleşmiş gelir üzerinden ödenecek olan vergiler ile ertelenmiş vergilerin toplamından oluşur. Gelir Vergisi matrahını dönemin vergilendirilebilir net karı oluşturur.

Ertelenmiş vergi, finansal durum tablosunda yer alan varlık ve yükümlülüklerinin taşınmış değerleri ile vergi matrahları arasındaki farktan kaynaklı olarak ortaya çıkmaktadır. Ertelenen vergi yükümlülükleri gelecekte vergilendirilebilir karı yükseltmesi beklenen geçici farklılıklar için tanımlanır. Ertelenen vergi varlıkları gelecekte vergilendirilebilir karı düşürmesi beklenen geçici farklardan, kullanılmamış vergi kayıplarından ve kullanılmamış vergi indirimlerinden oluşmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, maliyet değerlerinden, birikmiş amortisman düşüldükten sonraki net değeri ile belirtilir. Amortisman, maddi duran varlığın faydalı ömrü üzerinden, kıst esası uygulanarak, azalan bakiyeler amortisman yöntemi ile hesaplanmaktadır.

Maddi varlıkların amortisman oranları aşağıda belirtilmiştir:

	Oran
Binalar, yer altı yerüstü düzenleri	% 2-%10
Tesis, makina ve cihazlar	% 20-% 4
Taşıtlar	% 25
Demirbaşlar	% 10-%20

Herhangi bir varlığın amortisman oranında, faydalı ömründe veya değerinde kayda değer bir değişiklik olması durumunda, o varlığın amortismanı gözden geçirilerek yeni beklentileri karşılayacak şekilde yeniden hesaplanmaktadır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmede bulunan maddi olmayan duran varlıklar bilgisayar programları ve yabancı bir firmanın isim hakkının kullanılmasına izin veren bir anlaşma yapmış olmasından kaynaklanan haklardan oluşmaktadır. İsim hakkı karşılığı yüklenilen maliyet sözleşme süresinde itfa edilecektir.

Bilgisayar programları birikmiş amortisman değeri ile değer düşüklüğü zararından düşük olan ile değerlenirler. Bilgisayar programlarının kullanım ömrü 5 yıldır. Herhangi bir varlığın amortisman oranında, faydalı ömründe veya değerinde kayda değer bir değişiklik olması durumunda, o varlığın amortismanı gözden geçirilerek yeni beklentileri karşılayacak şekilde yeniden hesaplanmaktadır.

Değer Düşüklüğü Zararı

Her bir raporlama döneminde, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve iştiraklere yapılan yatırımlar herhangi bir değer düşüklüğü olup olmadığının anlaşılması amacıyla değerlemeye tabi tutulurlar. Bu değerleme sonucunda değer kaybı ile karşılaşılması durumunda, yeniden elde etme değeri net değerinden düşük ise, net değer yeniden elde etme değerine eşitlenir ve aradaki fark dönem kar veya zararı ile ilişkilendirilir.

Stoklarda değer düşüklüğü olması durumunda yeniden elde etme değeri yerine satış değeri ile tamamlama ve satış maliyetinden düşük olan değer ölçü olarak kullanılırken, aradaki fark yine dönem kar veya zararı ile ilişkilendirilir.

İlerleyen dönemlerde değer düşüklüğünün tersine dönmesi durumu söz konusu olursa, ilgili dönemde ters işlem yapılarak aradaki fark yine dönem kar veya zararı ile ilişkilendirilmelidir.

Stoklar

Stoklar, maliyet ve satış fiyatından tamamlama ve satış maliyetleri düşüldüktün sonra kalan tutarlardan düşük olanı ile kayıtlara alınır. Maliyet ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile hesaplanmaktadır.

Ticari ve Diğer Alacaklar

Satışlar genel ticari kurallara uygun olarak yapılmakta ve ticari alacaklar faiz içermemektedir. Genel ticari kuralların dışında bir satış

yapılması durumunda alacaklar etkin faiz metodu kullanılarak amortize edilmiş değere indirgenerek dikkate alınmaktadır.

Her dönem sonunda alacaklar gözden geçirilmekte ve tahsil edilmesi şüpheli veya imkansız olanlar direk olarak ilgili dönemin kar veya zararı ile ilişkilendirilmektedir.

Ticari Borçlar

Ticari borçlar genel ticari hükümler kapsamında yapılan alışlar sonucu oluşmakta olup, faiz içermemektedir. Yabancı para biriminden olan borçlar rapor tarihindeki kur ile değerlenirler. Kur farkı kar ve zararları diğer kar ve zararlar kalemleri içinde yer almaktadır.

Banka Kredileri

Banka kredilerine ilişkin faiz ödemeleri finansman gideri olarak tanınmaktadır.

Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Türkiye'de mevcut kanunlar çerçevesinde, bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir geçerli nedene bağlı olmaksızın işine son verilen, askerlik hizmeti için göreve çağrılan, vefat eden, erkekler için 25, kadınlar için 20 yıllık hizmet süresini dolduran ya da emeklilik yaşına gelmiş personeline kıdem tazminatı ödemesi yapmak zorundadır. Kıdem tazminatı ödemeleri, her hizmet yılı için 30 günlük brüt maaş üzerinden hesaplanmaktadır. Hesaplamada reel iskonto oranı ile gelecekte ödenecek kıdem tazminatının bilanço tarihi itibariyle bugünkü değerleri bulunmaktadır.

3- Tahmini Belirsizliklerin Hesaplanması

Uzun Dönemli Ödemeler

İşletme yönetimi, gelecek dönemlerde olabilecek gider tahmininde bulunurken 5 yıllık maaş artışlarının ne kadar olacağını, aynı dönemde iskonto oranlarının nasıl değişeceğini ve işletme bünyesinde çalışmaya devam etmesi muhtemel çalışanların kimler olacağını tahmin etmek durumundadır.

4- Karpayı Dağıtımına İlişkin Düzenlemeler

İşletmenin kar dağıtmasını engelleyen herhangi bir durum bulunmamakla beraber geçmiş yıllar karlarının dağıtımına ilişkin bir karar alınmamıştır.

5- Hasılat

	2009 **TL**	**2008** **TL**
Brüt Satışlar	6.212.157	6.126.775
Satış İndirimleri (-)	-292.720	-152.373
	5.919.437	5.974.403

6- Diğer Gelirler

	2009 **TL**	**2008** **TL**
İştiraklerden Temettü Gelirleri	-	12.500
Faiz Gelirleri	178.037	125.432
Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	8.500
Kambiyo Karları	22.229	39.057
Reeskont Faiz Gelirleri	2.693	856
Sigorta Hasar Gelirleri	-	43.881
Ertelenen Vergi Gelirleri	505.370	396.641
	715.329	626.867

7- Finansman Giderleri

	2009 TL	2008 TL
Banka Kredi Faiz Giderleri	-257.953	-199.961
Gider Tahakkukları	-165.231	-
	-423.204	-199.961

8- Vergi Öncesi Kar

Aşağıda yer alan kalemler vergi öncesi karın ve dönem zararının hesaplanmasında gider olarak tanımlanan kalemlerdir :

	2009 TL	2008 TL
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-451.601	-375.158
Genel Yönetim Giderleri	-658.442	-975.597
Karşılık Giderleri*	-76.930	-11.840
Kambiyo Zararları*	-28.797	-10.611
Reeskont Faiz Giderleri*	-357.403	-260.991
	-1.573.173	-1.634.197

* Gelir Tablosunda Diğer Gider Kalemi içinde yer alan kalemler

9- Kurumlar Vergisi Karşılığı

Kurumlar Vergisi Karşılığı dönem karının oluştuğu dönemlerde, dönem ticari karının üzerine ilavelerin eklenmesi ve indirimlerin düşülmesi ile bulunan matrah üzerinden %20 oranında hesaplanmaktadır.

10-Ticari ve Diğer Alacaklar

	2008 TL	2008 TL
Alıcılar	766.786	1.431.447
Alacak Senetleri	5.183.742	4.933.492
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-875.304	-517.901
Ertelenen Faiz Gelirleri (-)	-326.475	-205.492
Şüpheli Ticari Alacaklar	278.670	201.740
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-278.670	-201.740
Diğer Çeşitli Alacaklar	1.487.461	483.295
Uzun Vadeli Alacaklar	1.177.294	2.549.651
	7.413.504	8.674.491

11- Stoklar

	2009 TL	2008 TL
İlk Madde ve Malzeme	1.566.113	1.500.615
Yarı Mamüller-Üretim	188.776	117.144
Mamüller	1.983.194	1.346.551
Ticari Mallar	19.898	20.667
Diğer Stoklar	3.325	5.310
	3.761.306	2.990.287

12- İştirakler

İşletmenin %10 hissesine sahip olduğu bir iştiraki bulunmaktadır. Söz konusu iştirak halka açık değildir.

	2009 TL	2008 TL
İştirake Yapılan Yatırım	100.000	100.000
İştirak Hissesi Değer Artışı	12.500	12.500
İştiraklere Sermaye Taahhütleri	-100.000	-100.000
	12.500	12.500

13- Maddi Duran Varlıklar

	Tesis, Makina ve Cihazlar TL	Demirbaş ve Taşıtlar TL	Toplam TL
Maliyet			
01.01.2008	3.431.965	1.022.839	4.454.804
Artışlar	782.309	28.494	810.803
Satışlar	-216906	0	-216.906
31.12.2008	3.997.368	1.051.333	5.048.701
Birikmiş Amortismanlar			
01.01.2008	-2.708.648	-926.836	-3.635.484
Yıllık Amortisman	-345.163	-358	-345.521
Satışlara İlişkin Amortisman	93.254	0	93.254
31.12.2008	-2.960.557	-927.194	-3.887.751
M.D.V. Net Değeri	1.036.811	124.139	1.160.950

14- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

	Haklar ve Bilg. Prog. TL	Özel Maliyetler TL	Toplam TL
Maliyet			
01.01.2008	46.590	1.280.615	1.327.204
Artışlar	0	19.352	19.352
31.12.2008	46.590	1.299.967	1.346.557
Birikmiş Amortismanlar			
01.01.2008	-44.045	-1.171.710	-1.215.755
Yıllık Amortisman	-339	-8.025	-8.365
31.12.2008	-44.384	-1.179.735	-1.224.119
M.O.D.V. Net Değeri	2.206	120.231	122.437

15- Ertelenmiş Vergi

Vergi otoritelerine bildirilen kar veya zarar miktarı ile gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kar rakamları birbirinden farklılık göstermektedir.

Aşağıda işletmenin ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin finansal tablolara yansıması gösterilmektedir.

	2009	**2008**
	TL	**TL**
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	23.102	16.387
Ertelenen Vergi Varlığı	-528.472	-413.028
	-505.370	-396.641

16- Banka Kredisi

	2009	**2008**
	TL	**TL**
Kısa Vadeli Banka Kredileri	2.377.162	1.147.791
Uzun Vadeli Banka Kredileri	1.889.689	4.129.644
	4.266.851	5.277.435

17- Ticari Borçlar

	2009	**2008**
	TL	**TL**
Satıcılar	629.097	534.302
Borç Senetleri	95.943	39.863
Borç Senetleri Reeskontu (-)	-3.983	-1.290
Ertelenen Faiz Giderleri (-)	-34.335	-23.456
Diğer Ticari Borçlar	42.335	38.242
Alınan Sipariş Avansları	781.754	595.400
	1.510.811	1.183.061

18- Kıdem Tazminatı Karşılığı

	2009 TL	2008 TL
Kıdem Tazminatı Karşılıkları*	1.359.905	1.284.274
	1.359.905	1.284.274

* Kıdem tazminatı karşılıkları tutarının 2008 yılı ve öncesi dönemlerde ayrılması gereken kısmının tamamı tamamı 2008 yılı kayıtlarında olmakla beraber, bu tutarın 816.884 TL'si daha önceki dönemlerde ayrılmış olması gereken kıdem tazminatı karşılığı tutarı olup, yalnızca kalan 467.390 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı 2008 yılı giderleri ile ilişkilendirilmiştir. Geçmiş dönemlerde ayrılmamış olan kıdem tazminatı karşılıkları ise önceki dönem karları tutarından mahsup edilmek suretiyle kayıtlara alınmıştır.

20- Ödenmiş Sermaye

	2009 TL	2008 TL
Sermaye	1.500.000	1.500.000
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	360.591	360.591
	1.860.591	1.860.591

Şirketin 1.500.000 TL olan sermayesi tanesi 25 TL bedelli olmak üzere 60.000 adet hisseye bölünmüş olup, sermayenin tamamı ödenmiştir.

21- Nakit ve Nakit Benzerleri

	2009 TL	2008 TL
Kasa	2.373	4.736
Bankalar	9.476	25
	11.849	4.761

22- İlişkili Taraf İşlemleri

	2008 TL	2008 TL
Ortaklara Borçlar	3.464.285	2.640.277
Personele Borçlar	178.562	-
	3.642.847	2.640.277

23- Finansal Tabloların Onaylanması

Finansal tablolar işletme yönetim kurulu tarafından onaylanmış ve 25.04.2009 tarihi itibariyle yayınlaması uygun görülmüştür.

SONUÇ

İşletmelerin finansal tablolarını uluslararası muhasebe dili üzerinden yayınlaması tüm ulusal ve uluslararası yatırımcıların, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi elde etmelerinde önemli bir rol oynamaktadır[160].

Burada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na, her ülkede yer alan işletmeler için uygulanabilecek standartlar geliştirmek konusunda büyük bir pay düşmektedir.

Diğer taraftan bu uygulamanın yalnızca kurul tarafından yürütülmeye çalışılmasını beklememek gerekir. İşletmelerin, finansal tablo kullanıcılarının ve vergi otoritelerinin de kurulun yapmış olduğu düzenlemelere ilişkin girişimlerde bulunması uygulamayı kolaylaştıracaktır.

Ülkelerin bu standardı benimseyici ve destekleyici politikalar izlemesi ve varolan muhasebe ve vergi kurallarını geliştirme yönünde atılımlar yapması standardın ülkeler çapında uygulama alanı bulmasını kolaylaştıracaktır.

Ülkemizde de hem tam set UFRS'nin hem de KOBİ'ler için UFRS'nin uygulamasının daha sorunsuz ve işletmelere maliyetsiz olması açısından hukuki düzenlemelerin yapılmasının gerekliği tartışılmazdır. Tasarısı Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından incelenmekte olan yeni Türk Ticaret Kanunu, standarda uyumlu bir hukuksal taban hazırlamak açısından elverişlidir.

Her ne kadar Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan bu değişiklikler standardın uygulamasını özellikle KOBİ'ler bazında zorunlu hale getiriyor

[160] Orhan ÇELİK, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?" Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2010.

olsa da, vergi kanunları ve diğer kanunlarda da bu uygulamaya yönelik değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Ülkemiz muhasebe sistemi, raporlamadan çok vergiye dayalı olarak gelişmiştir. İşletmeler, yasal defterlerini vergi matrahları açısından uyumlu olarak kaydetmekte, raporlama aşamasında ise herhangi bir farklılığa gerek duymaksızın tablolarını bu kayıtlar üzerinden hazırlamaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarında değişiklik yapılmadan, ülkemizde standardın etkin bir uygulama alanı bulabilmesi düşünülemez.

Uygulama açısından literatürde varolan tartışmalar, UMSK tarafından sürekli olarak gündeme alınmakta ve her uygulayıcı ülke açısından en etkin şekilde çözülmeye çalışılmaktadır. Her ne kadar standart bir çerçeve çizmiş olsa da uygulamada böyle tartışmalar oluşması, 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 anlaşılabildiğinde, 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 gelinmiş olması, gelecekte her işletmenin aynı dilden konuşacağı ve her ülkede güvenli yatırımların yapılabileceği yönündeki inançları güçlendirici bir etki yaratmaktadır.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalan, "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", **Muhasebe ve Denetime Bakış,** Ocak 2010.

AKKUŞ, Seda, "Gelir Vergisi", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

AYDIN, Y. Ziya, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, 2009.

ÇELİK, Orhan, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?" **Muhasebe ve Denetime Bakış,** Ocak 2010.

ÇİÇEKLİ, Ali. "KOBİ'ler için UFRS Uygulama Örneği", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

DEMİR, Volkan, "Kavramlar ve İlkeler- Finansal Tabloların Sunuluşu", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

DEMİR, Volkan, "KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Şirket Birleşmesi", **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu,** Antalya, Mart 2010.

DEMİR, Volkan, "SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi, Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği", **Mali Çözüm,** İSMMMO Yayın Organı, Ağu-Eyl-Ekim 2006, Sayı:77.

DOĞAN, Mustafa, KARABAYIR, M. Emin, "Yabancı Para İşlemleri – Devlet Yardımları", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

GEDİK, Aslı, "Karşılıklı Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs

GÜMÜŞ, Yusuf, KURT GÜMÜŞ, Güllüzar, "Maddi Olmayan Varlıklar - Stoklar", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

GÜNCE, Gülin, "Finansal Araçlar", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

GÜRDİL, İdil, "Maddi Duran Varlıklar – Borçlanma Maliyetleri – Varlıklarda Değer Düşüklüğü", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

GÜRER, H., ALPMAN, G., "UFRS'ye İlişkin Bir Uygulama Örneği", Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/uluslararasifinansalraporlama.PDF, 24.05.2010.

IŞIK, M. Mustafa, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ'lere Uygulanması Çalışmaları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, 2009.

KAYMAZ, Önder, KARAİBRAHİMOĞLU, Yasemin, "UFRS Raporlarının Kalitesi: Dünyadan ve Ülkemizden İlk Gözlemler", **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

ÖZKAN, Serdar, KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/SerdarOZKAN.doc, 24.05.2010.

ŞAVLI, Tuba, “KOBİ’ler İçin UFRS Kapsamında Örnek Finansal Tablolar ve Uygulama Rehberinden Nasıl Yararlanılır? ”, **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs

TERZİ, Serkan, KIYMETLİ ŞEN İlker, BÜLBÜL, Filiz, “UFRS’nin Türkiye’de İlk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması”, **Mali Çözüm,** İSMMMO Yayın Organı, Mayıs-Haz 2007, Sayı: 81.

UYAR, Süleyman, “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi ”, **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs

ÜLKÜ, Sema, KOBİ’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Mayıs 2008.

YILMAZ, Fatih, “Finansal Kriz ve Muhasebe: Suçlu Muhasebe Standartları mı?”, **XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,** Kasım 2009, Kıbrıs.

STANDARTLARA İLİŞKİN KAYNAKLAR

IASB, 2009, IFRS for SMEs Basis for Conclusions, IASB, Londra.

IASB, 2009, IFRS for SMEs Illustrative Financial Statements and Disclosure Checklist, IASB, Londra.

IASB, 2009, IFRS for SMEs, IASB, Londra.

IASB, IFRS for SMEs Update, Issue 2010-1, 16 Mart 2010, IASB, Londra

IASB, IFRS for SMEs Update, Issue 2010-2, 14 Nisan 2010, IASB, Londra

IASB, IFRS for SMEs Uptade, 1 Haziran 2009, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 1 – Small and MEdium Sized Entities, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 10 – Accounting Policies, Estimates and Errors, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 13 – Inventories, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 14 – Investments in Associates, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 15 – Investmen in Joint Ventures, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 16 – Investment Property, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 17 – Property, Plant and Equipment, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 21 – Provisions and Contingencies, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 23 – Revenue, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 24 – Government Grants, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 25 – Borrowing Costs, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 3 – Financial Statement Presentation, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 32 – Events After the End of The Reporting Period, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 4 – Statement of Financial Position, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 5 – Statement of Comprehensive Income and Income Statement, IASB, Londra

IASC Foundation, 2009 Module 6 – Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings, IASB, Londra.

IASC Foundation, 2009 Module 8 – Notes To The Financial Statements, IASB, Londra

IFRS for SMEs: A Summary, https://www.saica.co.za/tabid/1638/itemid/1688/language/en-ZA/Background--Introduction.aspx, 24.05.2010.

www.iasb.org, 24.05.2010.