

DÖNEMSONU İŞLEMLERİ MUHASEBESİ

KOBİ TFRS İLE UYUMLU

Dr. Öğr. Ü. TUĞÇE UZUN KOCAMIŞ



DÖNEMSONU İŞLEMLERİ MUHASEBESİ
KOBİ TFRS İLE UYUMLU

Dr. Öğr. Ü. TUĞÇE UZUN KOCAMIŞ



Copyright © 2019 by iksad publishing house
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced,
distributed, or transmitted in any form or by
any means, including photocopying, recording, or other electronic or
mechanical methods, without the prior written permission of the publisher,
except in the case of
brief quotations embodied in critical reviews and certain other
noncommercial uses permitted by copyright law. Institution of Economic
Development And Social
Researches Publications®

(The Licence Number of Publicator: 2014/31220)

TURKEY TR: +90 342 606 06 75

USA: +1 631 685 0 853

E mail: iksadyayinevi@gmail.com

kongreiksad@gmail.com

www.iksad.net

www.iksad.org.tr

www.iksadkongre.org

It is responsibility of the author to abide by the publishing ethics rules.

Iksad Publications – 2019©

ISBN: 978-605-80227-0-6

Cover Design: İbrahim Kaya

October / 2019

Ankara / Turkey

Size = 16 x 24 cm

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	3
1. KOBİ'LERE YÖNELİK ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ.....	5
1.1. KOBİ'lerin Mevcut Durumu.....	5
1.2. Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi	8
1.2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS).....	9
1.2.2. KOBİ TFRS.....	9
1.2.3. BOBİ FRS	13
2. ENVANTER VE DEĞERLEME.....	16
2.1. Envanter Kavramı	17
2.2. Değerleme Kavramı	18
3. KOBİ TFRS'YE GÖRE DEĞERLEME	20
3.1. KOBİ TFRS'de Yer Alan Değerleme Esasları	21
3.2. KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme İşlemleri.....	28
4. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE İŞLETMEYE DÂHİL VARLIK, KAYNAK VE GELİR – GİDER HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	32
4.1. Dönen Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri	32
4.1.1. Hazır Değerler.....	33
4.1.2. Menkul Kıymetler.....	42
4.1.3. Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar	47
4.1.4. Stoklar	54
4.2. Duran Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri	61
4.2.1. Mali Duran Varlıklar.....	61
4.2.2. Maddi Duran Varlıklar.....	75
4.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye.....	84
4.3. Yabancı Kaynak Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri	94

4.3.1.	Mali Borçlar	95
4.3.2.	Ticari Borçlar	98
4.3.3.	Diğer Borçlar	101
4.3.4.	Borç ve Gider Karşılıkları.....	103
4.4.	Gelir-Gider Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri.....	110
4.4.1.	Hâsılat - Satışlar ve Diğer Gelirler.....	111
4.4.2.	Borçlanma Maliyetlerinin (Finansman Giderleri) Muhasebeleştirilmesi	123
SONUÇ.....		125
KAYNAKÇA		126

GİRİŞ

Ekonomik ilişkilerin bugün ulaştığı küreselleşme düzeyi, finansal raporlamada işletmelerin aynı dili konuşması, yani aynı standartlara uygun olarak finansal tablolarını düzenlemesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) dünya genelinde kabul görmektedir. Tam Set UFRS olarak adlandırdığımız mevcut UFRS'ler, daha çok sermaye piyasalarında menkul kıymetleri halka arz edilmiş işletmeler ile bu işletmelerin finansal tablolarının kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış ve çok geniş kapsamlı standartlardır. Oysa KOBİ finansal tablolarının kullanıcılarının ihtiyaçları sermaye piyasalarındaki finansal tablo kullanıcılarına göre daha sınırlıdır.

KOBİ'lerin sayısal ve mali yönden büyük işletmelerle olan farklılıkları düşünülerek bu işletmelere yönelik sadeleştirilmiş ve daha esnek hale getirilen basitleştirilmiş bir UFRS hazırlanarak, KOBİ'ler için uluslararası alanda tek bir finansal raporlama dilinin geliştirilmesi ve uygulanması ihtiyacı gündeme gelmiştir.UMSK, bu ihtiyaca karşılık vermek amacıyla KOBİ'lere yönelik daha yalın bir muhasebe seti oluşturmak için çalışmalarına başlamış ve bu doğrultuda, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı(KOBİ UFRS) Temmuz 2009'da yayınlanmıştır.

KOBİ UFRS, tam set UFRS ile paralel olmakla birlikte, özel olarak KOBİ'lerin finansal raporlama ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış (UMS 39'u uygulama seçeneği hariç) bağımsız bir finansal raporlama standardı seti olarak yapılandırılmış olup toplam

35 bölümünden oluşmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) da bu gelişme doğrultusunda Standart'ın Türkçe tercümesini 2010 yılında KOBİ TFRS olarak yayınlamıştır.

2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 6102 sayılı kanunda 88. Maddesi ile muhasebe standartlarını hazırlama yetkisi KGK'ya verilmiştir. KGK, KOBİ TFRS setinin yerine biraz daha TFRS'ye yaklaşan BOBİ-FRS'Yİ yürürlüğe koymuştur. KGK tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" adı ile yayınlanmıştır. BOBİ FRS, 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın giriş sonrası ilk bölümünde Türkiye ve Dünyadaki KOBİ tanımlarına, KOBİ'lerin dünya ekonomisindeki yerine Uluslararası standartlarının tarihsel gelişim sürecine yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde teorik çerçeve esas alınarak envanter, değerlendirme kavramları ve KOBİ TFRS'ye göre değerlendirme ölçekleri açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ve KOBİ TFRS'ye işletmeye dâhil varlık, kaynak ve gelir - gider hesaplarının dönem sonu işlemleriyle alınmış ve çalışma örnek uygulamalarla desteklenmiştir.

1. KOBİ'LERE YÖNELİK ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

1.1. KOBİ'lerin Mevcut Durumu

Son yıllarda çok uluslu şirketler ile hızlı büyüyen küresel ekonomi daha geniş iş fırsatları ve büyük bir tüketici pazarı yaratmıştır. Bu sistemde KOBİ'ler ekonominin motoru olarak görülmektedir. Türkiye'de olduğu kadar hemen hemen tüm dünya ülkelerinde KOBİ'lerin; sayısal miktar, istihdam hacmi, üretim değeri, gelişmeye ve mülkiyetin tabana yayılmasına olan katkıları birlikte değerlendirildiğinde ekonomik açıdan serbest rekabete dayalı piyasa ekonomisinin ve sosyal bakımdan toplumsal istikrarın temel unsuru oldukları ifade edilmektedir.

Türkiye ekonomisinde de önemli bir yere sahip olan KOBİ'ler, ekonomik hareketliliğin göstergesidirler.

KOBİ, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere verilen genel adı ifade etmektedir. KOBİ tanımı, çoğunlukla çalıştırılan işçi sayısı, sermaye ve bağımsızlık temeline dayalı olarak yapılmaktadır. Hukuki olmaktan çok ekonomik bir anlam taşıyan bu deyim, ülkelerin ekonomik yapılarına göre, aynı ülkede bölgeden bölgeye, sektörden sektöre de değişiklik gösterebilmektedir.

KOBİ tanımının net olarak ortaya konamamasının nedeni, tanımı etkileyen birçok faktörün bulunmasıdır. Bu faktörler şu şekilde sıralanabilir:

- Ekonomik gelişmişlik düzeyi,
- Sanayileşme düzeyi,
- Teknolojiye uyum,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği pazarın hacmi,
- İşletmenin faaliyette bulunduğu iş kolunun özellikleri,
- İşletmenin üretim tekniği ve ürünlerin özellikleri v.b. gibi.

KOBİ tanımlamasında yukarıdaki sayılan faktörler göz önünde bulundurulmakla beraber farklı faktörlerin olması diğer ülkelerdeki KOBİ'leri birbirleri ile karşılaştırma imkanını güçleştirmektedir.

2005/9617 sayılı "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik'in yürürlüğe konulması, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 28/7/2005 tarihli ve 5674 sayılı yazısı üzerine, 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun Ek 1. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 19/10/2005 tarihinde kararlaştırılmıştır. KOBİ Tanımı ve Nitelikleri Belirleyen Yönetmelik yeniden düzenlenerek 24 Haziran 2018 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre, KOBİ'ler aşağıda şekilde tanımlamaya tabi olmaktadır:

"Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ): İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu yüzyirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

- a) Mikro işletme:** 10 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 3 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.
- b) Küçük işletme:** 50 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 25 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.
- c) Orta büyüklükteki işletme:** 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 125 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.”

Yeni kurulan ve ilk yıl hesapları henüz onaylanmamış işletmelerde sadece çalışan sayısı dikkate alınır.”

Avrupa Birliği Kanunlarına göre KOBİ tanımında çeşitli sınırlar belirlenmiştir.AB'nin tanımına göre alt sınırlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1 : Avrupa Birliği KOBİ Tanımı

	Tanıtım Kriteri	Mikro İşletme	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
AB	Çalışan Sayısı	≤10	≤50	≤250
	Yıllık Net Satış			≤50 Milyon
	Hâsılatı	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	Avro
	Yıllık Mali Bilançosu	≤2 Milyon Avro	≤10 Milyon Avro	≤43 Milyon Avro

Kaynak: *What is an SME*,http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm (15.02.2013).

Türkiye’de AB KOBİ tanımında kabul edilen değerlerin altında bir değer belirlenerek KOBİ’lerin çerçevesini oluşturan sınırlar belirlenmiştir. Tanımda geçen alt sınırlar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2 : Türkiye KOBİ Tanımı

	Tanımlama Kriteri	Mikro İşletme	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
Türkiye	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤3 Milyon TL	≤25 Milyon TL	≤125Milyon TL
	Yıllık Mali Bilançosu	≤3 Milyon TL	≤25 Milyon TL	≤125Milyon TL

Kaynak: *Türkiye’deki KOBİ Tanımı,*

<http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>

Yönetmelik’in amacı, KOBİ tanımının belirlenerek, bu tanımın tüm kurum ve kuruluşların uygulamalarında esas alınmasının sağlanmasıdır.

1.2. Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi

Muhasebe sosyal bir bilimdir. Muhasebenin hızla değişen toplumsal ve ticari konjonktüre uyumunun zorunlu olması nedeniyle, muhasebe kurallarının ve dolayısıyla uygulamalarının zamanın şartlarına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Sınırlar ötesi ticaretin artması, para ve sermaye pazarlarının birleşmesi gibi nedenler uluslararası muhasebe kavramını ortaya çıkarmıştır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin performansını değerlendirmek ve gelecekle ilgili yatırım planlarını yapabilmek için işletmenin finansal tablolarından faydalanmaktadırlar. Finansal tablolarda yer alan

bilgilerin kullanıcılara faydalı olmasını sağlayan nitelikler ise özellikler, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirlik, zamanlılık, fayda ve maliyet dengesidir.

Uluslararası yatırımcılar ve kreditorler açısından bakıldığında sermayenin etkin yatırımlara yönelebilmesi için finansal tabloların karşılaştırılabilir olması beklenmektedir.

Bu bölümde Türkiye’de BOBİ FRS’ye geçiş süreci kısaca anlatılmıştır.

1.2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)

Rekabetin arttığı pazarlarda, UFRS’nin uygulanması dünyada aynı alanda faaliyet gösteren benzeri kuruluşlara, ilgili yatırımcılara ve diğer kullanıcılara, global düzeyde rakiplerle işletme performansını karşılaştırma imkanı sağlar. Uluslararası muhasebe standartları, gelişmekte olan ülkelerde finansal piyasaların büyümesinde hayati bir rol oynamaktadır. Türkiye’de 01.01.2005 tarihinden itibaren SPK’ya tabi şirketlerin UFRS’ye uyumlu şekilde muhasebe kayıtlarını tutmaları zorunlu kılınmıştır.

1.2.2. KOBİ IFRS

Dünya muhasebe kavramının çatısında uluslararası muhasebe, tüm ülkelere uyarlanabilen evrensel bir sistem olarak ele alınmıştır. KOBİ Standartlarının amacı global olarak uygun, yüksek kaliteli, anlaşılabilir muhasebe standartlarını geçerli kılmaktır. KOBİ’ler için, gereksinimlerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan

KOBİ'lere özgün daha basit bir standart yayımlanması gündeme gelmiştir. 2001 yılında UMSK bünyesinde KOBİ'ler için muhasebe standartlarının geliştirilmesi amacıyla bir çalışma grubu oluşturulmuş ve UMSK tarafından 2009 yılında KOBİ UFRS yayımlanmıştır.

KOBİ UFRS dünya çapında kabul görmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin, UFRS benimsemeye karar vermelerinde etken olan hususlar aşağıda belirtilmektedir:

- Ekonomik büyüme,
- Eğitim düzeyleri,
- Dış ekonomik açıklık derecesi,
- Kültürel hususlar,
- Sermaye piyasalarının varlığı.

Türkiye'de UMSK tarafından 2009 yılında yayımlanan KOBİ UFRS TMSK tarafından tam set olarak kabul edilerek Türkçeye çevrilmiş ve KOBİ TFRS başlığı altında 01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

TMSK, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile lağvedilmiş ve yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK ilgili kanun maddesi uyarınca değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır.

KOBİ TFRS kendi içinde bir bütün olan ve kapsamlı UFRS'nin temeli üzerine kurulmuş olan ve kamuya karşı hesap verme

yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler için hazırlanan bir settir. Standart, aşağıdaki bölüm ve eklerden oluşmaktadır:

Tablo 3:KOBİ TFRS'nin Bölümleri

Bölüm	Bölüm Adı
1	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
2	Kavramlar ve Genel İlkeler
3	Finansal Tabloların Sunuluşu
4	Finansal Durum Tablosu
5	Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6	Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu
7	Nakit Akış Tablosu
8	Finansal Tablo Dipnotları
9	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
11	Temel Finansal Araçlar
12	Diğer Finansal Araçlar
13	Stoklar
14	İştiraklerdeki Yatırımlar
15	İş Ortaklıklarındaki Paylar
16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17	Maddi Duran Varlıklar
18	Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
20	Kiralamalar
21	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Ek-Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin uygulama rehberi
22	Borçlar ve Özkaynaklar Ek-İhraç edenin dönüştürülebilir borcu muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek
23	Hâsılat Ek-Bölüm 23 hükümleri uyarınca hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler,

24	Devlet Teşvikleri
25	Borçlanma Maliyetleri
26	Hisse Bazlı Ödemeler
27	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
29	Gelir Vergileri
30	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
31	Yüksek Enflasyon
32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
33	İlişkili Taraf Açıklamaları
34	Özellikli Faaliyetler
35	KOBİ TFRS'ye Geçiş

Kaynak: KOBİ TFRS, 2010.

KOBİ'ler için hazırlanan standartlar tam set UFRS'lerden tam olarak bağımsız hazırlanmamıştır. KOBİ UFRS, birçok konuda basitleştirmeler içermekte ve bazı standartlar ve konular, KOBİ'ler için UFRS'de hiç yer almamaktadır. KOBİ UFRS'nin uygulanabilirliği tam sete göre nispeten kolay ve standart metinleri daha anlaşılırdır. Bu açıdan Muhasebe standartlarının gerek halka açık şirketlere gerekse de KOBİ'lerin muhasebe düzenlerine büyük yenilikler getireceği açıktır. KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarında kayıtlama, değerlendirme (ölçme) ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması konuları öne çıkmaktadır. Tam set UFRS'de ölçüm esaslarında seçimlik politikalar söz konusu iken KOBİ UFRS'de uygulanması en kolay seçeneğe izin verilmektedir.

Kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenen KOBİ standartları, mikro işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır. KOBİ TFRS Türkiye'de uygulanamamıştır.

1.2.3.BOBİ FRS

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) yürürlüğüne ilişkin hazırladığı Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlamıştır.

Bu tebliğ ile birlikte iki uygulama olmuştur; tam set TMS’yi uygulayan işletmeler ve BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler.

19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2017 tarihli ve 29100 sayılı RG’de yayımlanan Kurul Kararı kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS uygulanması zorunludur. Bu standart, 1 Ocak 2018’den itibaren bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS kapsamı dışında kalan büyük ve orta ölçekli işletmelerin hazırlayacakları münferit ve konsolide finansal tablolar için bir rehber niteliğindedir.

Tebliğde BOBİ FRS’nin uygulanması açısından aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir.

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

Büyük işletme tanımını karşılayan bir işletme, yukarıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmez. Aşağıda BOBİ FRS'nin bölümlerine yer verilmiştir.

Tablo 4: BOBİ FRS'nin Bölümleri

Bölüm	Bölüm Adı
1	Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
2	Nakit Akış Tablosu
3	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar
4	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
5	Hasılat
6	Stoklar
7	Tarımsal Faaliyetler
8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
9	Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
10	İştiraklerdeki Yatırımlar
11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
12	Maddi Duran Varlıklar
13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
14	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
15	Kiralamalar
16	Devlet Teşvikleri
17	Borçlanma Maliyetleri
18	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
19	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

20	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
21	İş Birleşmeleri
22	Konsolide Finansal Tablolar
23	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
24	Ara Dönem Finansal Raporlama
25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
26	Dipnotlar
27	Geçiş Hükümleri
MÜNFERİT	Finansal Tablolar
EK 1 -	Finansal Durum Tablosu
EK 2 -	Kâr veya Zarar Tablosu
EK 3 -	Özkaynak Değişim Tablosu
EK 4-	Nakit Akış Tablosu
KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	
EK 5 -	Konsolide Finansal Durum Tablosu
EK 6 -	Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu
EK 7 -	Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu
EK 8 -	Konsolide Nakit Akış Tablosu
EK 9 -	Tanımlar

BOBİ FRS ve TFRS arasında geçiş şu şekilde olacaktır.

- BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamazlar.
- Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olması zorunludur.
- Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları dikkate alınır.

- Bununla birlikte işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları varsa bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınır.

2. ENVANTER VE DEĞERLEME

Muhasebenin asli amaç ve görevlerinden biri, faaliyet sonuçlarının ortaya çıkarılması ve bu sonuçların gerekli finansal tablolarda gösterilerek ilgili kişi veya kurumlara işletme hakkında bilgi verilmesidir. İşletmelerin bir yıllık finansal tabloları, dönem sonunda yapılacak envanter ve değerlendirme işlemleri sonucu ortaya çıkacaktır.

İşletmenin genel geçici mizanında gözüken varlık ve kaynaklarının (borçlarının) kaydi tutarları ile bu kaynakların fiili tutarlarının karşılaştırılması ve farklılıklarının giderilmesi gerekir. İşte yapılan bu işlemlere dönem sonu işlemleri denir. Bu varlık ve kaynakların miktar olarak tespitine “Envanter” denilirken”, tespit edilen bu varlık ve kaynakların değerlendirme günündeki değerini tespit etmeye de “değerleme” adı verilir. Bütün bu yapılan işlemler işletmenin dönem sonu işlemlerini oluşturur.

Dönem sonu işlemleri, her bir varlık ve kaynak kaleminin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi işlemidir. Dönem sonu işlemlerin amacı “*içinde bulunulan faaliyet dönemi sonucunu, diğer faaliyet dönemlerinden bağımsız olarak*” tespit edilmesini sağlamaktır.

Bu değerleme s¼reci, doğrudan işletmenin faaliyet sonuçlarını etkilediği için son derece ¼nemlidir ve bu s¼rece ilişkin muhasebe ilkeleri yanında farklı kanuni d¼zenlemeler de bulunmaktadır.

2.1 Envanter Kavramı

Envanter belli bir zamanda, bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen ¼ng¼r¼len ¼l¼tlere g¼re yapılmış değerlemeleri bağlamında “nesi var-nesi yok” anlamına gelen teknik bir terimdir.

Envanter; işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin sayılması, tartılması ve ¼l¼lmesi suretiyle miktarların tespit edilmesi ve uygun bir değerleme ¼l¼s¼ ile değerlenerek tutarlarının belirlenmesi s¼recidir. Kısaca envanter; ekonomik değer taşıyan bir varlığın kayıtlar ve belgeler ¼zerinde yapılacak olan çalışmalarla tespit edilmesine denir.

Finansal tablo kalemlerinin gerçeği yansıtabilmesi için d¼nem sonunda kayıtların envanter esas alınarak d¼zeltilmesini gerektirmektedir. Envanter işlemleri; sayım, değerleme ve envanter kayıtlarının içeren bir s¼retir.

Envanter esas itibariyle defter ¼zerine çıkarılırken çeşitli mal kullanan ve geniş ¼r¼n yelpazesine sahip olan işletmeler envanterlerini listeler halinde d¼zenleyebilirler. D¼nem sonunda liste d¼zenlenmesi durumunda ekonomik değer taşıyan varlıkların toplam değeri toplu olarak envanter defterine kaydedilir. Her işletme açılışında bir envanter çıkarmalı ve bunu her hesap d¼nemi sonunda tekrarlamalıdır.

2.2 Değerleme Kavramı

Envanter işlemlerinin en önemli aşaması varlık ve kaynakların değer olarak belirlenmesidir. Değerleme işlemi ve değerlendirme süreci muhasebe açısından son derece önemlidir. Değer, bir varlığın değişime esas tutarı veya yükümlülüğün yerine getirilmesi için katlanılan bedeldir. İşletmeye ilgi duyanlar açısından finansal tablolardaki bilgiler esastır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, doğru, güvenilir, anlamlı, karşılaştırma yapmaya elverişli ve zamanlı olması için her bir varlığın ve kaynağın değeri ölçülebilmelidir. Değerleme, finansal tablolarda yer alan kalemlerin fiyatlandırılması süreci olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebede değerlendirme, ekonomik değerlerin (varlık ve kaynakların) parasal değerinin tayin edilmesi işlemidir. Değerlemede, varlık ve kaynakların niteliğine göre farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Değerleme yöntemleri, Vergi Mevzuatı, UMS, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı gibi düzenlemeler açısından farklılıklar göstermektedir. Değerleme yöntemlerinden işletmenin faaliyet sonuçları farklı etkilendiğinden seçilen değerlendirme yöntemi önem kazanmaktadır.

Gerek ulusal gerekse uluslararası düzenlemeler çeşitli değerlendirme yöntemleri öngörmektedir. Muhasebe standartlarında değerlemenin amacı, işletme varlık ve borçlarının gerçeğe uygun şekilde ölçülmesinin sağlanmasıdır. Finansal tabloların gerçeğe uygun ve doğru hazırlanması ile işletme ilgi duyanlarının doğru karar alabilmelerine yardımcı olacak şeffaf, anlaşılabilir, güvenilir bilgi akışı sağlanması hedeflenmektedir.

Farklı değerleme yöntemlerinin kullanılması finansal tablo sonuçlarının da farklı olmasına sebep olacaktır. Dolayısıyla, varlık ve borçlara uygulanan farklı değerleme esasları finansal raporlamadan doğrudan ya da dolaylı olarak faydalanan hemen hemen herkesi etkilemektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacının karşılanması doğrudan değerleme süreci ile ilişkilidir. Çünkü muhasebeleştirmede ve değerleme dönemlerinde finansal tablo unsurları değerlemeye tabi tutulur. Değerleme sürecindeki en önemli unsur doğru ölçünün kullanılmasıdır.

İşletme yönetimi değerleme işlemini yaparken farklı çıkar gruplarının amaç ve hedeflerini birleştirerek tarafsız davranmalıdır. Değerleme işlemi iki aşamayı içermektedir:

- Birinci aşama işletmenin varlık ve kaynaklarının miktar olarak tespit edilmesi,
- İkinci aşama ise miktarı tespit edilen söz konusu kıymetin değerinin bulunması işlemidir.

Miktar olarak tespit aşamasında, işletme varlıklarının ve borçlarının miktar olarak tespiti yapılır. Varlıkların tespiti için sayım ekipleri oluşturulur ve sayımları gerçekleştirilirken, borçların tespiti için doğrulama mektupları kullanılır.

Değerlemede varlıkların ve kaynakların niteliklerine göre farklı değerleme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetimince varlıkların ve kaynakların değerinin tespitinde objektif kriterler kullanılmalıdır.

Muhasebe açısından bakıldığında değerlemenin amacı işletmenin varlık ve yükümlükleri ile faaliyet sonuçlarının belirli bir tarih itibarıyla parasal tutarlarının gerçeğe en yakın şekilde tespit edebilmektir. Varlık ve yükümlülüklerin değerlerini gerçeğe en yakın bir şekilde belirleyebilmenin temel şartı uygun değerlendirme ölçüsünün seçilmesidir.

Değerleme sürecinde finansal tablo unsurlarının değerlemeye tabi olması nedeniyle değerlendirme işlemi aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerini doğrudan veya dolaylı etkiler. Muhasebe standartlarının uygulanabilmesi ancak şeffaflıkla sağlanabilir. Standardın uygulanması sürecindeki temel kaygı da budur.

Değerleme kavramının subjektif bir kavram olması bu kavramı muhasebenin en tartışılan konusu durumuna getirmektedir. İktisadi kıymetlerin miktar olarak tespitinde sorun yaşanmazken farklı finansal tablo kalemleri için farklı değerlendirme esaslarının kullanılacak olması bu süreci daha da karmaşık hale getirmektedir.

3. KOBİ TFRS'YE GÖRE DEĞERLEME

KOBİ TFRS'de değerlendirme hükümlerine ilgili standartların paragraflarında değinilmiştir. Muhasebe standartlarında değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramı kullanılmaktadır. KOBİ TFRS'ye göre ölçme, finansal tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçüleceği parasal tutarların belirlenmesi ve belirli bir ölçüm esasının seçilmesi işlemi içerir (KOBİ TFRS, 2.33, 2010). Değerleme, varlık, borç, gelir veya gider tanımına giren kalemlere ilişkin gelecekteki

ekonomik yararların işletmeye akışı veya işletmeden çıkışı olası olması ve söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir olarak ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilmesi sürecidir (KOBİ TFRS, 2.27, 2010). Bir varlığın finansal tablolarda tanınması, ölçülenmesine bağlıdır.

Standart, varlık ve yükümlülüklerin edinildiği tarihteki muhasebeleştirmeyi ilk ölçüm, sonraki dönemlerde yapılacak değerlemeleri ise sonraki ölçümler başlığı altında değinmiştir. Sonraki dönemlerde yapılan ölçümler, muhasebeleştirilmiş olan varlık veya borçların yeniden ölçülenmesi sürecidir. Yeniden ölçüm sürecinde varsa değer düşüklüğünü tespiti veya varlık ve borçların kayıtlı değerlerinin cari değerleri yansıtılmalarının sağlanması için sonraki dönemlerde de ölçüm yapılmaktadır. Varlıkların ve yükümlüklerin ilk ölçümünde esas olan, KOBİ TFRS 'de ilk ölçümde gerçeğe uygun değer gibi farklı bir ölçüm esası belirtilmemişse, tarihi maliyettir. İlk muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümlerde, cari değer ölçümü esas alınmaktadır.

3.1 KOBİ TFRS’de Yer Alan Değerleme Esasları

Varlık ve kaynakların değerlemede piyasa fiyatı, borsa değeri, net gerçekleşebilir değer, cari maliyet değeri, bugünkü değer, gerçeğe uygun değer, kullanım değeri gibi birçok değerleme ölçüsü kullanılmaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygun, doğru, güvenilir bilgiler olabilmesi her varlık ve kaynak unsuru için uygun değerleme ölçülerinin seçilmesine ve kullanılmasına bağlıdır.

İşletmelerin iktisadi kıymetlerinin değerinin tespitinde kullanacakları ölçüm araçlarına karar verirken finansal tabloların niteliksel özelliklerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Kullanıcı ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte finansal tabloların hazırlanması uygun değerlendirme ölçüleri seçilmesi ile mümkün olacaktır. KOBİ TFRS’de tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer olmak üzere iki genel ölçüm esası kullanılmakla birlikte KOBİ TFRS’nin farklı bölümlerinde kullanılan ve tam set UFRS’de uygulanan değerlendirme esasları aşağıda ana başlıklar halinde belirtilmektedir.

İlk muhasebeleştirilmede:

- Tarihi maliyet (Maliyet Değeri),
- Gerçeğe uygun değer.

Sonraki ölçümler

- Tarihi maliyet,
- Gerçeğe uygun değer,
- İtfa edilmiş maliyet değeri,
- Net gerçekleşebilir değer,
- Kullanım değeri,
- Bugünkü değer,
- Kalıntı değeri,
- Geri kazanılabilir değer.

Aşağıda kısaca bu yöntemlere değinilecektir.

Tarihi Maliyet Bedeli (Maliyet Değeri): Tarihi maliyet, diğer değerleme yöntemine göre uygulanması ve anlaşılmasının daha kolay ve basit olması, kişisel görüş ve önyargıların etkisi altında kalınmadan yapılabilmesinden dolayı bu yöntem muhasebe teorisinin ortaya çıkışından günümüze kadar temel değerleme yaklaşımı olarak kullanılmaktadır.

Varlıklar için tarihi maliyet, edinme tarihinde varlığın elde edilmesi için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir. Borçlar için tarihi maliyet, yükümlülüğün gerçekleştiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya (gelir vergisinde olduğu gibi) yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır (KOBİ TFRS, 2.34 (a), 2010).

Gerçeğe Uygun Değer : Finansal raporlamada karın doğru olarak tespit edilebilmesi için finansal tablo unsurlarının gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Geleneksel muhasebedeki tarihi maliyet yaklaşımı, finansal tablo kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek bilgiyi üretmediğinden, tarihi maliyet yaklaşımı dışında gerçeğe uygun değer yaklaşımı geliştirilmiştir. Gerçeğe uygun değer karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirilmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (KOBİ TFRS, 2.34 (a), 2010).

Gerçeğe uygun değer olarak varsa ilk önce varlığın aktif bir piyasadaki kotasyonlu fiyatı kullanılır. Yoksa benzer bir varlık için yakın bir tarihte gerçekleşmiş olan işlem fiyatı kullanılır. Ancak onun da olmaması durumunda, sıralamada son sırada yer alan, bir değerlendirme tekniği (indirgenmiş nakit akışları analizi veya opsiyon fiyatlama modelleri gibi) kullanılarak tahmin gündeme gelir. Değerleme tekniğinin amacı, normal koşullarda ve karşılıklı pazarlık ortamında, ölçüm tarihindeki işlem fiyatının ne olacağını tahmin edilmesidir.

İtfa Edilmiş Maliyet: İtfa edilmiş maliyet, her bir raporlama tarihinde finansal bir varlık veya borcun kayıtlara ilk alındığı tutardan, anapara geri ödemeleri düşüldükten sonra; ilk değerle vadedeki değer arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen birikmiş tutarı eklendikten veya çıkarıldıktan sonra değer kaybı veya tahsil edilememeden kaynaklanan değer azalışları düşülerek bulunan değerdir (KOBİ TFRS, 11.15, 2010).

Etkin faiz yönteminin temelinde gelecekteki değer veya bugünkü değer hesaplamasında, bileşik faiz esasına göre hesaplama yapılıyor olması vardır. Etkin faiz oranı yatırımın veya borcun, yatırım veya borçlanma anında veya raporlama (değerleme) tarihinde değerini belirleyen faiz oranıdır. Borçlar dikkate alındığında bu oran borçlanma maliyetini belirleyen faiz oranıdır. Yatırımlar için ise yatırım anındaki getirisi yani iç verim oranı (İVO) olarak kabul edilmektedir. İVO formülü kullanılarak etkin faiz oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

$$NBD = \sum_{t=1}^n \frac{NA_t}{(1+\dot{I}VO)^t}$$

BD: Bugünkü Değer

NA: Nakit Akışları

İVO: İç Verim Oranı

n: Vade

t: zaman

Net Gerçekleşebilir Değer : Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (TMS, Kavramsal Çerçeve, 100 (b)). Net gerçekleşebilir değerlerin tespitinde, varlığın satışı ve bir yükümlülüğün tasfiyesi için yapılacak giderler tutardan indirilir. Net gerçekleşebilir değer kavramı “TMS 2 Stoklar” Standardı’nın tanımlar kısmının 6. Paragrafında: “İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar” olarak tanımlanmıştır. KOBİ TFRS’de Net Gerçekleşebilir Değer kavramına Stoklar Bölümü’nde değinilmemiştir.

KOBİ TFRS’de 31. Bölüm: Yüksek Enflasyon Paragraf 31.8’in (a) bendinde “*Bazı parasal olmayan kalemler raporlama dönemi sonunda geçerli olan tutarlarla izlenirler (örneğin, net gerçekleşebilir*

değer ve gerçeğe uygun değer). Bunlar yeniden düzeltilmez. Diğer tüm parasal olmayan varlıklar ve borçlar yeniden düzeltilir”denmektedir. Net gerçekleşebilir değer KOBİ TFRS’nin bu paragrafı dışında doğrudan kullanılmamış olup, 13. Bölüm Stoklar standardında“Stoklar, maliyet ile tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatının düşük olanı üzerinden ölçülür.” ifadesi yer almaktadır.

Kullanım Değeri: Kullanım değeri; bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir (KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010). Kullanım değeri, kazançların ortaya çıktığı anda kayıtlara alınmasını öngörmektedir.

Bugünkü değer hesaplamasında iki tahminin yapılması gereklidir. Bunlar; varlığın devamlı kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılması sonucu gelecekte ortaya çıkması beklenen nakit akışlarının tahmin edilmesi ve söz konusu nakit akışlarının bugünkü değerine indirgeyecek iskonto oranıdır (KOBİ TFRS, 27.15 (a)-(b) , 2010). Söz konusu kavram, KOBİ-TFRS’de 27. Bölüm Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında karşımıza çıkmaktadır.

Bugünkü Değer : Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir (TMS, Kavramsal Çerçeve, 100 (d)). Bugünkü değer; işletmenin normal akışı içerisindeki gelecekteki nakit akışlarının indirgenmiş

bugünkü değerinin cari tahminidir (KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010).

Söz konusu kavram, KOBİ-TFRS’de, 11. Bölüm- Temel Finansal Araçlar 12. Bölüm-Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar, 16. Bölüm-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 17. Bölüm-Maddi Duran Varlıklar, 20. Bölüm-Kiralamalar, 21. Bölüm-Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, 22. Bölüm-Borçlar ve Özkaynak, 23. Bölüm-Hâsılat, 27. Bölüm-Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 28. Bölüm-Çalışanlara Sağlanan Faydalar bölümlerinde karşımıza çıkmaktadır.

Kalıntı Değeri: Varlığın hâlihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından iktisadi kişiliğin cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır (KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010).

Kalıntı değer KOBİ-UFRS’de karşımıza 17. Bölüm-Maddi Duran Varlıklar, 18. Bölüm-Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 20. Bölüm-Kiralamalar, 27. Bölüm-Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümlerinde çıkmaktadır.

Geri Kazanılabilir Tutar: Geri kazanılabilir tutar;varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Söz konusu kavram, KOBİ-TFRS’de, 27. Bölüm- Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümünde ve değer düşüklüğü uygulayan diğer ilgili bölümlerde karşımıza çıkmaktadır.

3.2. KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme İşlemleri

Finansal tabloların doğru bir sunum içeriyor olması seçilecek değerlendirme esasları ile doğru orantılıdır. Aşağıda varlıkların ve kaynakların niteliğine göre kullanılacak olan değerlendirme ölçüleri ilk muhasebeleştirme ve sonraki değerlemeler başlığı altında açıklanacaktır.

3.2.1. İlk Muhasebeleştirme Sırasındaki Değerleme İşlemleri

KOBİ TFRS'de varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değer gibi diğer bir esasın uygulanmasının gerekmediği durumlarda değerlendirme ölçüsü tarihi maliyet olarak belirtilmiştir (KOBİ TFRS, 2.46., 2010).

Ancak ilk muhasebeleştirme tarihinde sonra yapılan ölçümlerde, cari değer esasına dayalı ölçüm öngörülmektedir. Cari değer esasına dayalı ölçümde ise gerçeğe uygun değer ölçüsü öne çıkmaktadır. Gerçeğe uygun değer ölçüsü, TMS/TFRS'lerde tarihsel maliyeti tamamlayıcı bir ölçü olarak benimsenmiştir.

3.2.2. Sonraki Değerlemeler

İlk muhasebeleştirme sonrasında dönem sonlarında, varlıkların ve borçların finansal karakterli olup olmamaları önem kazanmaktadır. KOBİ TFRS'ye göre işletme tarafından kayıtlara alınan varlık ve yükümlülüklerin ölçüm esaslarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 5: KOBİ TFRS'ye Göre Değerleme Esasları

Varlık veya Kaynak Sınıflandırması	İlk Muhasebeleştirme	Sonraki Ölçümler
Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri		
Kasa (Döviz- TL)	Gerçeğe uygun değer (itibari değer) Yabancı para borsa rayici - Kapanış kuru	Gerçeğe uygun değer (itibari değer) Yabancı para borsa rayici – Kapanış kuru
Bankalar	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet değeri)
Bankalardaki Vadeli Mevduat	İşlem maliyetleri dâhil işlem fiyatı	Gerçeğe uygun değer(iskonto edilmiş maliyet değeri)
Finansal Yatırımlar		
Tahvil Alacakları – Finansman Bonusu Alacakları	İşlem fiyatı veya finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)
Hisse Senedi Yatırımları	İşlem Fiyatı	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak) eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları Bazı temel finansal araçlar (adi paylara veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar gibi) için, güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, gerçeğe uygun değer
Diğer Finansal Araçlar	Gerçeğe uygun değer (normalde işlem fiyatı)	Gerçeğe uygun değer Halka açık olarak işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen, özkaynağa dayalı finansal araçlar ve bu araçların teslimine yol açacak sözleşmeler için maliyet eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları
Ticari Alacaklar	İşlem maliyetleri dâhil işlem fiyatı, Finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)

Stoklar	Maliyet Değeri	Maliyet ile tahmini sf. tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer in düşük olanı
Varlık veya Kaynak Sınıflandırması	İlk Muhasebeleştirme	Sonraki Ölçümler
İştiraklerdeki Yatırımlar	İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede maliyet veya özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri dâhil olmak üzere) İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri hariç olmak üzere)	Maliyet yöntemi: Maliyet eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları Özkaynak yöntemi: Maliyet eksi/artı yatırımcının iştirakin kar veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtabilecek düzeltmeler (birikmiş değer düşüklüğü zararları da dâhil) Gerçeğe Uygun Değer
İş Ortaklıklarındaki Paylar	İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede maliyet veya özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri dâhil olmak üzere) İşlem fiyatı (ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmişse, işlem maliyetleri hariç olmak üzere)	Maliyet yöntemi: Maliyet eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları Özkaynak yöntemi: Maliyet eksi/artı yatırımcının müştereken kontrol edilen işletmenin kar veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtabilecek düzeltmeler (birikmiş değer düşüklüğü zararları da dâhil) Gerçeğe Uygun Değer
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Maliyet Değeri	Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülmesi mümkün olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, her raporlama tarihinde ölçülür Ancak gerçeğe uygun değer, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan güvenilir biçimde ölçülemiyorsa, varlık Maddi Duran Varlık olarak sınıflandırılır ve maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak

		muhasebeleştirilir.
Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Değeri	Her bir maddi duran varlık kalemi maliyetinden tüm birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülür.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maliyet Değeri	Bir maddi olmayan duran varlık, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülür.
Varlık veya Kaynak Sınıflandırması	İlk Muhasebeleştirme	Sonraki Ölçümler
Şerefiye	İşletme birleşmesinde, edinme tarihinde hesaplanan tutar (Birleşme maliyeti ile edinen işletmenin tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden)	Maliyet eksi birikmiş itfa eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları
Canlı Varlıklar	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer. Gerçeğe uygun değer, aşırı çaba ve maliyete katlanmadan ölçülemiyorsa, maliyet yöntemi (maliyet eksi birikmiş amortisman eksi birikmiş değer düşüklüğü zararları)
Tarımsal Ürünler	Hasat/kesim noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	Maliyet ile tahmini satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer düşük olanı
Kaynaklar		
Ticari Borçlar	İşlem maliyetleri dâhil işlem fiyatı , Finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)
Uzun Vadeli Borçlanmalar (Tahvil-Finansman Bonusu Borçları)	İşlem fiyatı veya finansman işlemi varsa, gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için var olan	İtfa edilmiş maliyet (etkin faiz yöntemi kullanılarak)

	piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri	
Banka Kredileri	İşlem Fiyatı	Etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlemeye tabi tutulur.
Karşılıklar ve Diğer Finansal Olmayan Borçlar	Yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin	Yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin (varsa, yapılan harcamalar düşülür)

Kaynak:KOBİ TFRS ve Bruce Mackenzie ve diğerleri, **Applying IFRS for SMEs**, 1. Baskı, Wiley, 2011, s.17'den faydalanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye’de faaliyet gösteren KOBİ’ler Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) öngörülen değerlendirme yöntemlerine göre dönem sonunda varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesini yapmaktadırlar.

4. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE İŞLETMEYE DÂHİL VARLIK, KAYNAK ve GELİR – GİDER HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Değerleme işlemleri, muhasebenin en önemli ve karmaşık konularından biridir. Finansal raporlama açısından değerlemenin konusunu işletmeye ait varlık, yükümlülükler ve özkaynak unsurları oluşturmaktadır.

Bu bölümde, ana hesap grupları bazında Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) esas alınarak KOBİ standartlarına göre dönem sonu işlemleri anlatılmıştır.

4.1. Dönen Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

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

2.15(a), 2010). Varlık tanımını karşılayan bir kalem, ancak ilgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışının olası olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda Finansal Tabloda gösterilebilmektedir:

Bir varlığın işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya satılması bekleniyorsa, ticari amaçla elde tutuluyorsa, nakit veya nakit benzeri bir varlık ise veya işletmenin normal faaliyet döneminde paraya dönüşebilecek veya kullanılıp tüketilecek bir varlık ise dönen varlık olarak sınıflandırılır. Bu özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar ilgili kalemleri itibarıyla duran varlık olarak sınıflandırılır.

İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasında geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet dönemi açıkça belirlenemiyorsa, süresi oniki ay olarak varsayılır. Dönen varlıklar raporlama döneminden yani örneğin, bilanço tarihinden sonraki oniki ay içinde paraya dönüşmeleri beklenmiyor olsa bile, normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya çevrilen (örneğin stoklar ve ticari alacaklar gibi) varlıklar, esas itibarıyla alım satım amaçlı elde tutulan varlıkları ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını da içerir.

4.1.1. Hazır Değerler

Hazır değerler işletme varlıklarının en likit olanlarıdır. Bu varlıkların en önemli özelliği herhangi bir değer kaybına uğramaksızın her an nakde çevrilebilme imkânlarının bulunmasıdır.

Hazır değerler grubu içinde şu varlıklar yer alır;

- Nakit Paralar,
- Bankalar,
- Çekler,
- Bankalarda Bulunan Değerler,
- Diğer Hazır Değerler.

Standartda Hazır Değerler grubu Nakit ve Benzerleri başlığı altında sınıflandırılmaktadır. Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade eder. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlölükler için elde bulundurulan ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle belirlenebilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır.

Nakit ve nakit benzeri varlıklar (para, banka mevduatı, alınan ekler, verilen ekler) Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar standardında finansal araç olarak kabul edilmektedir. Bu standartta finansal araçların (finansal varlıklar ve finansal borçların) muhasebeleştirilmesi, bilanço dışı bırakılması, ölçölmesi ve açıklanmasına ilişkin konular ele alınmaktadır. “Temel Finansal Araçlar” bölümü, tüm işletmelerle ilgili olup temel finansal araçları kapsamaktadır. “Diğer Finansal Araçlar” bölümü ise daha karmaşık finansal araçlara ve işlemlere uygulanmaktadır. Diğer taraftan KOBİ TFRS işletmelerin bu bölümler yerine tam set TFRS’deki TMS 39

Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüme standardını ve “Temel Finansal Araçlar” bölümündeki açıklama hususlarını bir arada uygulayabilmelerine olanak tanımaktadır (KOBİ TFRS, 11.2., 2010). Finansal Araçlar standardı dikkate alındığında hesap numaralarını veya hesap isimlerini temel alan bir yaklaşım bulunmadığı görülmektedir.

Hazır değerler grubunda yer alan kalemler ana başlıklar altında açıklanarak, bunlarla ilgili envanter kayıtları yapılacaktır.

5.1.1.1. Kasa

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların Türk lirası karşılığının izlenmesi için kullanılır. Yabancı paralı işlemler işlem tarihindeki geçerli kurla kaydedilirler. İşlem kolaylığı sağlamak amacıyla haftalık veya ortalama kurlar da kullanılabilir.

İşletme nakitlerinin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Fiili envanter kaydı envanterle farklılık gösterirse gerekli düzeltme kaydı yapılarak kaydı envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilir. Kasa hesabı, daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Kasa hesabının hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermemesi gerekir.

Nakit ve nakit benzeri varlıklar gerek ilk muhasebeleştirmede, gerekse izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Türk Lirası nakit mevcudunun değerlendirilmesinde itibari değer esas alınmaktadır. Standard uyarınca yabancı paraların kasa hareketleri gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulur. Buna göre, döviz cinsinden kasa mevcudları için borsa rayici veya Maliye Bakanlığı ve T.C. Merkez Bankası tarafından ilan edilen kurlar gerçeğe uygun

değer olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de yabancı paralar için borsa bulunmadığından standart kapsamında raporlama yapan şirketler yabancı para mevcutlarını T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kuru ile değerlerler.

Bu açıklama çerçevesinde bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki geçerli kurdan kayıtlara alınır. Dönem sonunda oluşan kur farkları, Bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri standardına göre oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilirler. Bilançodaki nakit kıymetlerin kayıtlı değeri, tahmini gerçeğe uygun değerlerini göstermektedir. Bu kıymetler itibari değerleri ile finansal tablolarda yer alacaktır. Birçok hesap için geçerli olduğu üzere Kasa hesabında dönem sonunda işletmenin lehinde veya aleyhinde farklar oluşabilir. Fiili kasa sayımında kasa bakiyesine göre tespit edilen noksanlıklar ve fazlalıklar ilgili hesaplara geçici olarak kaydedilir. Farklılıkların nedenlerinin araştırılması için kullanılan geçici hesaplardaki tutarlar, muhasebe işlemlerinde yapılan hatalardan kaynaklanmakta ise muhasebe ilkeleri doğrultusunda düzeltme işlemleri yapılarak hesap kapatılır. Nedenleri tespit edilemeyen farkların dönem sonunda sonuç hesaplarına alınarak kapatılması gerekir.

5.1.1.2. Bankalar

Bu hesap, işletme tarafından yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesi için kullanılmaktadır. Bankalara yatırılan değerler hesaba borç, çekilen

tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.

Bir banka ya da benzeri bir finansal kuruluş nezdindeki nakit mevduat bir finansal varlıktır, çünkü sahibine sözleşmeden doğan, adı geçen kurumdan nakit çekme veya bakiyesine karşı kredi veren lehine bir finansal borcun ödenmesinde kullanılacak çek veya benzer bir araç düzenleme hakkını temsil eder.

Bankalar hesabının envanteri yapılırken öncelikle muhasebe kayıtlarının banka ekstreleri ile uyumunun sağlanması, farklılık olduğu takdirde bankalar hesabı ile ilgili yanlış ve eksik muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi gerekmektedir. Bunun için bankalar tarafından gönderilen veya işletme tarafından internet üzerinden edinilen hesap özetleri ile her bir bankaya ilişkin hesaplar karşılaştırılır. Farklıkların tespit edilmesi durumunda farkın nedeni araştırılarak işletmenin yapması gereken kayıt varsa ilgili kayıt yapılarak banka hesap özetleri ile uygunluk sağlanır.

Finansal bir varlık olan vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Vadeli ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sırasındaki gerçeğe uygun değeri mevduatın anapara tutarı olup, para biriminin nominal değeridir. Bu tutar vadeli banka mevduatının vade sonuna kadar ki getirisi olan işlemler faizi içermez. Bankadaki vadeli mevduatın gerçeğe uygun değeri iskonto edilmiş maliyet değeridir.

Bankadaki vadeli mevduat ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlemeye tabi tutulur. Vadeli mevduatların vadeleri

sonunda elde edilecek faiz gelirleri, faiz oranı ile iskonto edilerek bilanço günündeki değerine ulaşılmaktadır. Mevduat hesabı ilk muhasebeleştirmede işlem maliyetleri de dikkate alınarak muhasebeleştirilmelidir.

Bankadaki dövizli vadesiz mevduat ilk ölçümünde ve daha sonraki ölçümünde Bölüm 11'e göre gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Dövizli vadeli mevduatlar ise ilk ölçümünde gerçeğe uygun değerle, daha sonraki ölçümünde Bölüm 11'e göre itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirilir.

Örnek: A işletmesi, 01 Aralık 2013 tarihinde ABC bankasında 120 gün vadeli mevduat hesabı açtırmış ve bu hesaba 50.000TL yatırmıştır. Faiz vade sonu ödemeli olup dönem için sabit %10 oranındadır.

Mevduatın vade bitimindeki değeri 1.644 TL artarak 51.644 TL'ye ulaşacaktır.

Süre	Defter Değeri	Faiz Oranı	Faiz Geliri	Vade Sonunda Değeri
120	50.000	10%	1.644	51.644

Mevduattan beklenen nakit akışlarını başlangıçtaki defter değerine iskonto eden etkin faiz oranı %3,288'dir ($51.644/1,03288=50.000$ TL).

İşletmenin dönem sonu olan 31 Aralık 2013 tarihinde, vade başlangıcından 31 gün geçmiştir. Faizin tamamı vade sonunda ödeneceği için toplam 1.644 TL'lik faiz gelirinin günlük eşit tutarlarda olmak üzere 120 günlük döneme dağıtılması ve 31 günlük kısmının 2013 yılı gelir tablosuna aktarılması gerekir.

31 Aralık 2013 tarihinde, bankadaki mevduat 50.425 TL olarak ölçülmeli ve bilançoda bu tutar üzerinden gösterilmelidir.

102 Bankalar	/		425
642 Faiz Geliri			425
<hr/>			
Faiz Geliri	=	$1.644/120 \times 31$	= 425 TL

5.1.1.3. Alınan Çekler, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Çek bir kambiyo senedir ve müşteri tarafından bankayı işletmeye ödeme yapmaya yönlendiren yazılı bir emirdir. Çekler, alınan çekler ve verilen çekler olarak iki ayrı kalem altında bilançoda yer alır. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilen ve tahsil için bankaya ibraz edilmemiş veya ciro edilmemiş olan çekler “Alınan Çekler” hesabında takip edilir. Alınan vadesiz çekler, ilk ölçümlerinde ve daha sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Alınan vadeli çekler ilk kayda alınırken, çekin üzerinde yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, çekin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar hâsılat olarak kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş gelirler hesabına alınır. İşlemiş faizler daha sonra faiz gelirleri hesabına aktarılarak ertelenmiş gelirler hesabı kapatılır.

Verilen vadesiz çekler, ilk ölçümlerinde ve daha sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Verilen vadeli çekler ilk kayda alınırken, çekin üzerinde yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, çekin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar gider veya maliyet olarak ilgili hesaba borç kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş

giderler hesabına alınır. İşlemiş faizler daha sonra finansman giderleri hesabına aktarılarak ertelenmiş giderler hesabı kapatılır. Alınan çekler ve verilen çeklerin gerçeğe uygun değerleri iskonto edilmiş maliyet değerleridir.

KOBİ TFRS'ye göre vadeli çekler TMS uygulamalarına paralel olarak işletme için vade içeren alacak niteliğindedir. Dönem içinde bu hesaplarda izlenene vadeli çekler dönem sonlarında alacak ve borç senetleri hesabına aktarılmaz. Alacak senetlerine aktarılan çekler içinde tahsili şüpheli hale gelmiş veya karşılıksız çekler varsa bu çekler şüpheli ticari alacaklar içerisinde sınıflandırılmalıdır. Vadesi geldiği halde henüz tahsil edilmeyen veya ödenmeyen çekler ise nominal değerleri ile değerlendirilmelidir. Çeklerin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Alınan çeklerin bilançoda raporlanma yeri mevcut çekin niteliğine göre değişmektedir. Envanter işlemleri sırasında vade içeren çekler gerekli kayıt yapılarak, bilançonun alacaklar ve borçlar kalemi içine aktarılmalıdır. Eğer alınan çek mal hizmet satımının dışında başka bir nedenle alınmışsa (iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan finansman amaçlı olarak alınan ve bağlantı senedi niteliğinde olanlar) bunlar ilgili Diğer Alacaklar veya İlişkili Taraftan Alacaklar şeklinde sınıflandırılır.

Örnek: İşletmede alınan çeklerin tamamı müşterilerden alınmıştır. Çeklerin ortalama vadesi 50 gündür, verilen çeklerin ortalama vadesi ise 40 gündür. Piyasa koşullarında geçerli olan faiz oranı %8,20'dir. İşletmenin vadeli satışlarına ilişkin aldığı çeklerin detayı aşağıdaki gibidir:

	Alınan Çekler	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri
Vadesi geçmiş	131.018	156.834
30 gün içinde	1.704.152	427.526
31-60 gün	2.079.803	500.405
61-90 gün	432.292	980.148
91-120 gün	1.573.965	862.124
121- 365 gün arası	2.585.740	162.874
Toplam	8.506.970	3.089.911

Vade farkından kaynaklanan tutarlar satışlar içerisinde gösterilmiştir. İşletme ilk madde ve malzemenin alımında değişik vadelerde çekler vermiştir ve bu vadeli alışlara ait vade farkı uygulanmıştır.

Çek (bir kambiyo senedi), müşteri tarafından bankayı işletmeye ödeme yapmaya yönlendiren yazılı bir emirdir. Öncelikle yapılması gereken kayıt Alınan Çekler hesabındaki tutarın Alacak Senetleri hesabına, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabındaki tutarın ise Borç Senetleri hesabına aktarılmasıdır.

121 Alacak Senetleri	8.506.970	
101 Alınan Çekler		8.506.970

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	3.089.911	
321 Borç Senetleri		3.089.911

4.1.2. Menkul Kıymetler

Sermaye Piyasası Kanununun 3.maddesinde; menkul kıymet; ortaklık veya alacaklılık hakkı sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları SPK tarafından belirlenen kıymetli evrak olarak tanımlanmıştır.

Finansal varlıklardan, raporlama günü itibarıyla vadesine oniki aydan daha kısa süre kalanlarla, vadesi daha uzun olmakla birlikte oniki ay içinde elden çıkarılması düşünülenler, dönen varlıklar içinde; vadesine oniki aydan daha uzun süre kalanlarla, oniki aydan uzun süre elde tutulması düşünülenler ise duran varlıklar içinde gösterilir.

Dönen varlıklar içinde sınıflandırılan finansal varlıklar, kısa vadeli nakit yükümlülüklerin yerine getirilme amacı dışında, atıl fonların değerlendirilmesi, doğrudan faiz, temettü geliri, alım-satım kârı vs. elde edilmesi veya bir zarardan korunma amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır. Bu grup, faiz geliri veya kar payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kar elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi, menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır.

Menkul kıymetler kıymetli evrak niteliği taşımaktadır. Menkul kıymetler, bir takım sınıflamaya tabi tutulmuştur. Temelde menkul kıymetler elde edilme amaçlarına ve getirilerine göre iki gruba ayrılmıştır:

Elde Edilme Amaçlarına göre;

- Riskten korunma veya Spekülatif Amaçlı Menkul Kıymetler
- Uzun Vadeli Yatırım Amaçlı Menkul Kıymetler

Elde Edilen Getiriye Göre;

- Sabit Getirili Menkul Kıymetler
- Değişken Getirili Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlerin, ortaklık amaçlı ya da alacaklılık amaçlarına göre getirileri farklılaşmaktadır. Ortaklık amaçlı elde edilen menkul kıymetler değişken getirili, alacaklılık amaçlı bazı menkul kıymetler ise sabit getirilidir.

Menkul kıymetlere ilişkin hükümler KOBİ Standartları 11. Bölüm altında yer almaktadır. KOBİ TFRS’de finansal araçlarla ilgili sınıflandırmada, tam set TMS’de yer alan vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve satılmaya hazır finansal varlıklar yer almamaktadır. Menkul kıymet türleri itibariyle dönem sonunda yapılacak değerlendirme işlemleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6: Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Menkul Kıymet Grubu	Değerleme Yöntemi	Değerleme Farkı
Borsada İşlem Gören Hisse Senetleri	Gerçeğe Uygun Değer	Gelir Tablosu
Borsada İşlem Görmeyen ve Gerçeğe Uygun Değeri Tespit Edilemeyen Hisse Senetleri	Maliyet Bedelinden Değer Düşüklüğü Karşılığı Çıkarılır	Bilanço/Özkaynaklar İçerisinde
Sabit Getirili Menkul Kıymetler (Hazine Bonosu-Devlet Tahvili)	İskonto Edilmiş Maliyet	Gelir Tablosu

Kaynak: Demir ve Bahadır, a.g.e., s.162 ve KOBİ TFRS’den faydalanılarak hazırlanmıştır.

Finansal araçlar ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatları üzerinden ölçülür. Ancak, satış ya da alış anlaşması zımni bir finansman işlemi içeriyorsa, işletme; finansal varlık ya da finansal borcu gelecekteki ödemelerin benzer bir borç aracı için geçerli olan piyasa faiz oranı üzerinden iskonto edilmesiyle ulaşılan bugünkü değerinden ölçmelidir (KOBİ TFRS, 11.13.,2010).

Zımni bir finansman işlemi içermeyen finansal araçlar ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatı üzerinden muhasebeleştirilir. Halka açık olarak işlem gören adi hisse senetleri ilk muhasebeleştirmeden sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülerek gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtıldığından işlem maliyetleri ilk muhasebeleştirmede dönem gideri olarak kaydedilir. Hisse senedi yatırımlarının ilk muhasebeleştirilmelerinde işlem fiyatı hisse senedinin elde edilmesi için ödenen nakit tutardır. Tahvil ve bono gibi sabit getirili menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirilmelerinde işlem fiyatı gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri arasındaki fark varsa bugünkü değeridir.

Borsada işlem gören veya gerçeğe uygun değerleri aksi belirtilmedikçe güvenilir bir şekilde ölçülebilen dönüştürülemeyen imtiyazlı paylara ve satım opsiyonu bulunmayan adi veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar dışında tüm temel finansal araçlara, ilk muhasebeleştirmeden sonra itfa edilmiş maliyet yöntemi (veya bazı durumlarda maliyet yöntemi) uygulanır. Söz konusu yatırımlar ise bu bölüm uyarınca ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür ve gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikler kâr veya zarara yansıtılır. Finansal araçlar

standardına göre varlıkların ve yükümlüklerin bilançoda gösterilmesinde defter değerlerinden farklı olarak gerçeğe uygun değeri esas alınması sonuçlarda önemli değişikliklere yol açar. Borsada işlem görmeyen ve değer düşüklüğü çıkarılmış maliyet bedeli ile ölçülecek olan bir finansal varlığın elde edilmesiyle ilgili işlem maliyetleri, finansal aracın ilk muhasebeleştirmede ölçülen değeri hesaplanırken dikkate alınır.

Her raporlama dönemi sonunda, maliyet veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen herhangi bir finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığı yönünde tarafsız bir kanıt olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir.

Örnek: A işletmesi, 01 Ocak 2013 tarihinde borsada işlem gören B işletmesine ait hisse senetlerinden 500 adet almış ve karşılığında 20.000 TL ödemiştir. Ayrıca işleme aracılık eden bankaya 2.000 TL ödenmiştir. Yılsonu itibariyle B işletmesine ait bir adet hisse senedinin borsa değeri 50 TL'dir.

01 Ocak 2013 tarihinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

110 Hisse Senetleri	20.000	
653 Komisyon Giderleri	2.000	
102 Bankalar		22.000

Dönem sonunda, hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi ve gerçeğe uygun değer farkının kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekir. Dönem sonunda bir adet hisse senedinin değeri 50 TL olarak gerçekleşmiştir. Dönem sonunda işletmenin elindeki hisse senetlerinin değeri 25.000 TL'dir ve A işletmesi hisse

senedi yatırımların yılsonundaki gerçeğe uygun değerden finansal tablosunda göstermelidir.

31 Aralık 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

110 Hisse Senetleri	5.000
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	5.000

Eğer gerçeğe uygun değerde azalış meydana gelmiş olsa idi, bu azalışın bir gider hesabı vasıtasıyla dönem karı veya zararından düşülmesi gerekecekti.

Borsada işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri sağlıklı ölçülemeyen hisse senetleri dönem sonunda “maliyetle ölçülen finansal varlıklar” hesabında işlem maliyetiyle beraber yekûn olarak görünecektir. Sadece, hisse senedinde değer düşüklüğü söz konusu ise karşılık ayırma işlemi gerçekleştirilecektir.

Diğer menkul kıymetler hisse senedi gibi ortaklık sağlayan senetlerle, tahvil gibi sabit getirisi olan; kâr zarar ortaklığı belgesi, intifada senedi, hazine bonoları, devlet tahvili, finansman bonosu, gelir ortaklığı senedi, varlığa dayalı menkul kıymet gibi senetlerden oluşur. Bu varlıkların değerlendirme esasları hisse senedi veya tahvile benzerlikleri ölçüsünde aynıdır.

Örnek: X işletmesi, 01.11.2013 tarihinde hisse senetleri borsada işlem görmeyen T işletmesine ait hisse senetlerinden 1.000 adedini 7.000 TL ödeyerek banka kanalıyla satın almıştır. Bu işleme aracılık eden Türkiye Y Bankasına 50 TL komisyon ödemesi yapılmıştır.

31.12.2013 tarihi itibariyle T işletmesinin hisse senetlerinde 1 TL'lik değer kaybı meydana gelmiştir. İşletmenin 31.12.2013 tarihinde yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

654 Karşılık Giderleri	1.000
119 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.000

Opsiyon, futures, forward ve benzeri türev araçlar ise diğer finansal araçlar bölümünün kapsamına girmektedir.

4.1.3. Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar

Bu bölümde Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar hesap grupları açıklanacaktır.

5.1.3.1. Ticari Alacaklar

Ticari Alacak; bir hâsılat unsurunun tamamına veya bir kısmına ilişkin olarak finansal tablolara alınan müşterilerden olan alacaklardır. Ticari alacaklar vadelerine göre kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılırlar. Ticari alacakların paraya çevrilmesi için geçen süre, oniki aydan daha uzun olsa dahi işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ise bu tür alacakların dönen varlıklarda sınıflandırılması esastır.

KOBİ TFRS'ye göre şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olup raporlanma tarihindeki değerine indirgenebilir. Finansal varlık olarak kabul edilen alacakların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerini gösterebilmek için “iskonto edilmiş maliyet” bedelinin hesaplanması gerekmektedir. Ticari alacakların dönem sonu fiili

envanterinin çıkartılması ilgili (borçlu) işletmelerle mutabakat sağlanarak yapılır.Hatalı veya eksik işlemler düzeltilir.

Alıcılar hesabı işletmenin, mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacakları için kullanılmaktadır. Satış sözleşmesi hükümlerine göre, satışın gerçekleşmesi üzerine kayda alınmaktadır. Her ne kadar satış neticesinde çek senet gibi ödeme araçları alınmasa da yapılan satış sözleşmesine göre tahsilâtın ne zaman yapılacağı, dolayısıyla vadesi bellidir.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının 11 inci paragrafı uyarınca bir alacağın ticari alacak olabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde müşteriyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması gerekir. Raporlama tarihi itibarıyla finansal tablolara alınma kriterlerini sağlayan ancak henüz bu şekilde mutabakata varılmamış alacaklar tahakkuk olarak sınıflandırılır.

Standarda göre satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde senetli senetsiz alacak ayırımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen satış gelirinden gelecek döneme ait olan vade farkının ayrılmasında ve gelecek döneme kadar bekletilmesinde alacağın senetli veya senetsiz olması değil belirli bir vadeye bağlı olması esas alınmaktadır.

Bölüm 11: Temel Finansal araçlar standardına göre alıcılar ilk kayda alınırken, satış sözleşmesinde belirlenmiş olan tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, sözleşme bedelinden indirildikten sonra kalan tutar hâsılat olarak kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş gelirler hesabına alınır

daha sonra işlemiş faizleri faiz gelirleri hesabına aktararak ertelenmiş gelirler hesabı kapatılır.

Örnek: Demir çelik üretim işletmesi, 01.09.2013 tarihinde B inşaat işletmesine 30.000 TL tutarında inşaat demirini 9 ay vadeli olarak satmıştır. 9 ay vadeli benzer krediler için uygulanan piyasa faiz oranı %15'tir. Normal iş koşullarında vade 6 aydır.

Satışın vadesinin 6 ay olması durumunda işlem finansman içeren bir işlem olmayacaktı. Vadenin 9 ay olması işleme finansman işlemi niteliği kazandırmaktadır. Demir çelik üretim işletmesi için satış bedeli finansal varlık, B inşaat işletmesi için ise finansal borç olmaktadır. Her iki durumda da ticari alacağın etkin faiz yöntemiyle hesaplanan bugünkü değeri üzerinden ilk muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. Dönem sonunda etkin faiz oranı ile ilk kayıta hesaplanan bugünkü değer çarpılarak döneme ilişkin faiz geliri hesaplanır.

01.09.2013 tarihinde satışın peşin değeri (bugünkü değeri);

$$\text{Bugünkü değer} = 30.000 / (1+0,15)^{9/12} = 27.000$$

Ticari alacak bu değer üzerinden kaydedilecektir.

Yıl	Dönem Başı Defter Değeri	Faiz Geliri	Nakit Girişi	Dönem Sonu
01.09.2013	27.000	-	-	27.000
31.12.2013	27.000	$27.000 \times ((0,15 \times 4) / 12) = 1.3$	-	28.350
01.06.2014	28.350	$27.000 \times ((0,15 \times 5) / 12) = 1.6$	(30.000)	30.000

01.09.2013 tarihinde yapılacak olan kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

120 Alıcılar	/	30.000	
122 Alacak Senetleri Reeskontu			3.000
600 Yurtiçi Satışlar			27.000
	/		

31.12.2013 tarihinde yapılacak olan kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

122 Alacak Senetleri Reeskontu	/	1.350	
647 Reeskont Faiz Gelirleri			1.350
	/		

Senetli alacakların bilanço günündeki değerine indirilmesi esas alınmıştır. Yabancı paralı senetli alacaklar ortaya çıktıklarında cari olan kur üzerinden hesaplara alınır. Dönem sonlarında dönem sonu kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur.

Senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme günü itibariyle vadeleri henüz gelmemiş olanların değerlendirme günündeki değerlerine indirgenmesine reeskont işlemi denir. Reeskont işleminden amaç, senede bağlı alacak ve borcun değerlendirme günü itibariyle net değerinin tespiti ve dolayısıyla dönem kar-zararının hesaplanmasında, tespit edilen net değer dikkate alınmasını sağlamaktır. Temel Finansal araçlar standardına göre alacak senetleri ilk kayda alınırken, senet üzerindeki yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır.

Hesaplanan faiz, senedin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar hâsılat olarak kaydedilir. Faiz ise ertelenmiş gelirler hesabına alınır daha sonra işlemiş faizleri faiz gelirleri hesabına aktarılarak ertelenmiş gelirler hesabı kapatılır. Satış anında vade farkı (faiz) ayıklanmakta ve ertelenmiş gelirler hesabına alınmaktadır.

Günümüzde ekonomik koşullara paralel olarak işletmelerde vadeli satışlar peşin satışlardan daha yaygın hale gelmiştir. Vadeli satışlarda, alacağın vadesinde tahsil edilememesi veya hiç tahsil edilememesi gibi sorunlar yaşanmaktadır. İşletmenin alacakları değersiz alacak haline gelebileceği gibi, şüpheli nitelikte alabilir. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkanı güçleşmiş alacaklardır.

İşletme vadeli satışlarında veya verdiği borçlarda ne kadar titiz davranırsa davranсын alacaklarından bir bölümünü tahsil edememesi doğaldır. Böyle bir riski ortadan kaldırmak için işletme sadece peşin satışlara yönelebilir. Ancak ticaret hayatında bir işletmenin sadece peşin satış yapması pek olası değildir. Alacakların bir kısmının tahsil edilememesi işletmeyi kayba uğratmakta ve varlık tutarını azaltmaktadır.

Her bir raporlama dönemi sonunda, maliyet bedeli veya itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş tüm finansal varlıkların gelecekteki nakit akışlarını olumsuz etkileyecek bir zarar (kayıp) olayının meydana gelmesi durumunda değer düşüklüğüne uğradığı ve dolayısıyla değer düşüş zararının oluştuğu kabul edilmektedir (KOBİ TFRS 11.21, 2010). Finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığının kabul edilebilmesi için finansal varlığa ilişkin nakit akışlarının

olumsuz yönde etkilendiğine dair tarafsız bir göstergenin olması gerekmektedir. Alacaklar da finansal varlık olarak kabul edildiğine göre, Alacaklar vadelerinde tahsil imkânı bakımından incelenmeli ve şüpheli durumda olup olmamam durumları tespit edilmelidir. Şüpheli alacak; belli karinelerle tahsilinin şüpheli hale geldiği kabul edilen alacaklardır. Şüpheli alacağın senetli veya senetsiz olmasının önemi yoktur. Şüpheli alacakların envanteri genellikle kayıtlar üzerinden yapılır. Bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için farklı göstergelerden yararlanılabilmektedir. Bunlar (KOBİ TFRS 11.22, 2010);

- İşletmenin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin özetlenmiş veriler,
- İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı ve borçlunun ödeme yeteneği,
- Faiz veya anapara ödemelerinde bir temerrüt veya ihmal olması durumu gibi, sözleşmenin ihlali durumu,
- Borç verenin borçluya, borçlunun ekonomik veya yasal nedenler sebebiyle yaşadığı finansal sıkıntıdan ötürü aksi halde düşünmeyeceği bir imtiyaz sağlaması veya borçlunun iflas etmesinin veya finansal açıdan başka bir yeniden teşkilatlanma durumunun olası hale gelmesi.
- Grup içerisindeki münferit finansal varlıklara göre henüz tespit edilemese bile, ilgili varlıkların ilk muhasebeleştirilmelerinden itibaren bir grup finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen bir azalma olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veriler.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere KOBİ TFRS, tahsili şüpheli alacakların belirlenmesi ve dolayısıyla bu alacaklara ilişkin gider yazılabilmesi için alacakların vadesinin dolmasını veya dava konusu olmasını beklememektedir. Alacakların tahsil edilemeyeceğine dair tarafsız bir kanıt olduğu an, bu alacaklar için gider yazabilmektedir. İlgili paragrafta alacakların ticari ve diğer alacaklar şeklinde ayrıma sokulmamış olması ile her türlü alacağın şüpheli hale gelebileceği, yani her türlü alacağın tahsil edilememe riskinin olduğu kabul edilmektedir. Yani, ticari olsun olmasın her türlü alacağa karşılık ayrılacaktır. İşletmenin finansal durumunu gerçekçi bir şekilde sunmak durumunda olan bilançonun, tahsil edilemeyecek alacakları dikkate alarak, tahsil edilebilecek net alacakları göstermesi gerekir. Şüpheli alacaklar ilk ölçümünde ve daha sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Alacağa karşılık ayrılarak gider yazılması konusunda gerçeğe uygun değer ve tasarruf değeri arasındaki değerlendirme farkından oluşabilecek farklara dikkat edilmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğü zararı, anında kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

5.1.3.2. Diğer Alacaklar

Ticari faaliyetle ilgili olmakla birlikte herhangi bir ticari nedene bağlı olmadan gerçekleşmiş alacaklar “Diğer Alacaklar” hesap grubu içinde gösterilir. Verilen depozito ve teminatlar, ilişkili taraflardan diğer alacaklar, cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar dışındaki kamu idarelerinden alacaklar ve diğer çeşitli alacaklar “Diğer Alacaklar” hesabına örnek olarak gösterilebilir. KOBİ TFRS’nin 33. Bölümü

İlişkili Taraf açıklamalarına ayrılmıştır. İlişkili taraf kapsamına bağlı ortaklıklarımız, iştiraklerimiz ve kontrolü altında bulunduğumuz ancak kamuya finansal tablolarının yayımlamayan Ana Ortağımızın kontrolü altında tuttuğu işlemler girmektedir. Yönetim kurulu üyeleri ile kilit personel yöneticileri de ilişkili taraf olarak sınıflandırılmıştır.

KOBİ TFRS'ye göre şirketler, finansal tablolarında ilişkili taraflardan olan alacaklarını ayrı bir kalem olarak gösterirler. Örneğin mal ve hizmet satışlarından doğan alacaklar ticari alacakların içinde, herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş alacaklar "Diğer Alacaklar" içinde raporlanır. Bu tutarlar önemlilik koşullarını taşıyor ve rakam olarak oldukça yüksek tutarlara ulaşıyor ise Diğer Alacaklardan ayrılarak "İlişkili Taraflardan Alacaklar" olarak ayrı bir kalem olarak verilebilir.

Standarda göre şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olup raporlama tarihindeki değerine indirgenebilir. İşletmenin diğer alacakları standarda göre bir finansal varlıktır ve diğer alacakların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerini gösterebilmek için "iskonto edilmiş maliyet" bedelinin hesaplanması gerekmektedir (KOBİ TFRS, 11.14 (a) , 2010).

4.1.4. Stoklar

İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilen, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkların gösterildiği kalemdir.

Stoklar yardımcı grubu, satmak, üretimde kullanmak, tüketmek amacıyla edinilen ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık, hurda gibi dönen varlıkların izlenmesi için kullanılmaktadır. KOBİ TFRS Bölüm 13 Stoklar standardıdır. Stoklar;

- a) İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan,
- b) Bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya
- c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmıştır.

5.1.4.1. Stokların Envanteri

Dönem sonlarında işletme öncelikle kaydi envanteri çıkarır. Sonrasında fiili sayım yapılır ve fiili envanter çıkarılır. Sayım sonuçları kaydi envanterle karşılaştırılarak kayıtlarla fiili durum mutabakatı sağlanır. Fiili envanter ve kaydi envanter arasında farklılık bulunması durumunda kaydi envanter fiili envanter seviyesine getirilerek, farklılıkların nedenleri araştırılır. Değerlemeye esas fiili envanter sonuçlarıdır.

Stokların envanteri yapılırken konsinye olarak başka işletmelere gönderilmiş mallar, temsilciler, şubeler ve satış memurlarının nezdinde olan mallar, mülkiyeti alıcıya geçmiş yoldaki mallar, alıcının kabul şartına bağlı satışlarda alıcıya gönderilen mallar, üretim işletmelerinde mamul mal stoku, yarı mamul ve ilk madde stokları stok mevcudu içinde dikkate alınır. Verilen sipariş avansları stok niteliğinde olmadığından ilgili stok muhasebeleştirilene kadar “Peşin Ödenmiş Giderler” hesabında gösterilir. TMS uyarınca stoklar

Finansal Tabloda ya da dipnotlarda, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamul vb. ve/veya tamamlanmamış hizmet maliyetleri şeklinde sınıflandırılır. Ayrıca, hizmet işletmelerinde; hizmetin üretimi için yapılan maliyetler, hâsılatla eşleştirilinceye kadar tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak bu kalemde gösterilir.

5.1.4.2. Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesi girişte, çıkışta ve envanterde değerlemeyi kapsamaktadır.

a) Stokların Alış Bedeli ve Maliyet bedelinin Belirlenmesi

Stoklar, alışta maliyet bedelleri üzerinden kayda alınır. Stok maliyetini hesaplama yöneticilerin karar verme sürecinde etkin rol oynamaktadır. Yöneticilere planlama, kontrol, performans değerlendirme ve faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesinde yol gösterici olmaktadır. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (KOBİ TFRS 13.5, 2010).

i. Satın alma maliyetleri

Stok hesaplarında malların stoka girinceye kadar, temin ve tedariki ile ilgili bütün giderler maliyet unsurudur. Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alınmış olabilir. Bazı durumlarda, anlaşma, örneğin, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında bir fark şeklinde, belirtilmemiş bir finansman unsuru içerir. Bu tür durumlarda, fark, finansmanın söz konusu olduğu dönem boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dâhil edilmez (KOBİ TFRS, 13.7, 2010).

ii.Dönüştürme maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsar. Standarda göre doğrudan üretimle ilgili maliyet unsurları Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşmaktadır.

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (KOBİ TFRS 13.8, 2010).

iii. Ortak Ürünler ve Yan Ürünler Maliyetleri

Aynı üretim döneminde, aynı üretim işlemi veya işlemleri sonucunda ortaya çıkan ve her biri başlı başına bir ana ürün olabilecek çeşitli mamullere ortak ürün denir. Ortak ürünler bileşik ürün olarak da adlandırılmaktadır.

iv.Diğer maliyetler

Standardın 13.11. maddesi gereği diğer maliyetlerin stokların maliyetine eklenebilmesi ancak stokları mevcut konum ve durumuna getirdikleri ölçüde söz konusu olabilmektedir. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir. Aksi durumda satın

alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır.

v.Hizmet maliyeti

Hizmet işletmelerinde, maliyetin güvenilir olarak ölçülmesi, gelecekte ekonomik fayda sağlaması özelliklerine sahip olunması durumunda hizmet maliyetleri aktifleştirilebilir.

“Hizmet İşletmeleri” açısından stok maliyeti standart kapsamında aşağıdaki gibi belirlenmiştir: Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Hizmet sağlayan işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından genellikle fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan genel maliyetleri içermez.

Üretilen hizmetler çoğunlukla stoklanamaz. Standartın öngördüğü aktifleştirme, daha çok bilgisayar programlarında, proje çizimlerinde ve filmlerde söz konusu olmaktadır. Bu tip hizmetlerde ise, çoğunlukla, belirli müşterilere özgün olarak gerçekleşmektedir. Üretilen hizmetin müşterisi belirli ise, aktifleştirme yapmadan önce, Hâsılat Standardını da göz önünde bulundurmak gereklidir. Buna göre, eğer hizmetin sonuçları güvenilir olarak tahmin edilebiliyor ise, tamamlanma esasına göre maliyetin gider olarak kayda alınması gereklidir. Belirli bir müşteriye yönelik olarak hazırlanmayan hizmetlerin maliyetlerinde ise aktifleştirme söz konusu olabilmektedir. Bu tür işlerde de, çoğunlukla hizmetin tüm kullanım hakkının satışı

gereklidir. Eğer, kiraya verme söz konusu ise, bu durumda hizmet maliyetinin stok olarak değil, maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması daha uygun olacaktır.

vi.Maliyetlere alınmayacak unsurlar

Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri ve stokların mevcut konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken maliyetlere örnek olarak verilebilir.

KOBİ TFRS’de borçlanma maliyetlerinin tümü dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Tam set TFRS’de borçlanma maliyetleri özellikli varlıkla ilgiliyse, bu varlığın maliyetine verilmektedir. KOBİ TFRS’de özellikli varlıklara ilişkin bir açıklama bulunmadığından stoklara ilişkin olsun olmasın tüm borçlanma maliyetleri, tahakkuk ettiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilecektir.

b) Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesinde esas amaç, ticari ve mali kâr açısından işletmenin dönem kârı veya zararını doğru ve güvenilir bir şekilde tespit etmektir. Karın veya zararın doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi içinse stokların değerinin doğru olarak hesaplanması gereklidir. Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değerin düşük olanı üzerinden değerlenir (KOBİ TFRS, 13.4., 2010).

Daha önce stok maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşullar ortadan kalktığında, stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Maliyet değerinden ve yeniden gözden geçirilmiş tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından düşük olanı, yeni defter değeri olur (KOBİ TFRS 27.4, 2010).

Örnek: X işletmesinin elinde birim maliyeti 700 TL olan 20 adet plazma TV bulunmaktadır. İşletme bu televizyonları modası geçtiği satılamayacağını düşünmektedir. İşletme aynı zamanda başka bir semtte mobilya mağazasına sahiptir. İşletme mobilya mağazasında bu televizyonları 6.000 TL üzeri alışverişlerde 400 TL'ye satabileceğini düşünmektedir. Televizyonların mobilya mağazasına götürülmesinin birim maliyeti 45 TL'dir.

Stoklar maliyet değeri ile satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek bulunan değer düşük olanı ile değerlendirilir.

Açıklama	Tutar
Satış Fiyatı	400 TL
Nakliye Maliyeti	(45 TL)
Net Gerçekleşebilir Değer	<u>355 TL</u>

Televizyonların maliyeti 700 TL, net gerçekleşebilir değeri ise 355 TL'dir. Stoklardaki her bir plazma TV için 345 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır. Toplam 6.900TL (345 TL/adet*20 Adet) değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.

654 Karşılık Giderleri	6.900
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	6.900

/

4.2. Duran Varlık Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Bu bölümde duran varlık hesaplarının dönem sonu işlemleri açıklanacaktır.

4.2.1. Mali Duran Varlıklar

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluk nedeniyle edinilen menkul kıymetlerin izlendiği hesap grubudur. Ayrıca, diğer işletmelere ve bağlı ortaklıklara ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları da bu hesap grubunda izlenir.

Bağlı ortaklık, iştirak, bağlı menkul kıymet ve iş ortaklıkları arasındaki ayırımın yapılması, yatırımların ve payların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda doğru sunumu açısından önem taşımaktadır. Uzun vadeli özkaynak yatırımlarının ayırımında önemli olan kavram, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikaları üzerindeki etki düzeyidir. Yatırım yapılan işletmedeki etki düzeyi konusunda dört durum söz konusu olabilmektedir. Bunlar, kontrol, eş düzey etki, önemli etki ve önemsiz etkidir.

Kontrol, bir kuruluşun veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla o işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünü ifade eder (KOBİ TFRS, Terimler Sözlüğü, 2010). Kontrol gücünün bulunduğu işletmelere bağlı ortaklık denir.

Eş düzey etki, bir ekonomik işletmenin veya ekonomik faaliyetin sözleşmeler çerçevesinde kontrolünün iki veya daha fazla

tarafça paylaşılmasıdır. Burada herhangi bir tarafın kontrol gücü söz konusu değildir. Eş düzeyde etkiye sahip olunan işletmeye veya ekonomik faaliyete iş ortaklığı denir.

Önemli etki, kontrol veya eş düzey etki gücü olmaksızın, bir işletmenin finansal ve faaliyet kararlarına katılma gücüdür. Önemli etkinin bulunduğu işletmelere, iştirak adı verilir. İştirak, ana şirketin bir adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan bir işletme de dâhil olmak üzere, iş ortaklığı ya da bir bağlı şirket niteliğinde olmayan üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeler olarak tanımlanabilir. Önemsiz etki, bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararları üzerinde kontrol, eş düzey etki ve önemli etki gücü olmamasını ifade eder. Bu tür bir yatırım, satışa hazır finansal varlık olarak adlandırılır.

Etki düzeyine göre, özkaynak yatırımları farklı isimler almakta ve farklı muhasebeleştirme ve raporlama esaslarına tabi olmaktadır. Bu durum aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 7: Yatırım Niteliğinin Tespit Kriterleri

Oy Hakkı	Yatırımcının	Yatırımın	İlgili	Muhasebe
%20'den küçük	“Kontrol gücü” veya “önemli etki” yok	Bağlı Menkul Kıymet	KOBİ TFRS Bölüm 11	Maliyet veya Gerçeğe Uygun Değerle
%20 -%50 arası	“Önemli etki” var	İştirak	KOBİ TFRS Bölüm 14	Maliyet yöntemi Özkaynak yöntemi, Gerçeğe uygun
%50'den büyük	“Kontrol gücü” var	Bağlı Ortaklık	KOBİ TFRS Bölüm 9	Konsolidasyon
-	Müşterek kontrol(sözleşmeye bağlı)	İş Ortaklığı	KOBİ TFRS Bölüm 15	Maliyet yöntemi Özkaynak yöntemi, Gerçeğe uygun

Kaynak:Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı,**Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**,İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.374; Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s. 381., Vasfi Haftacı ve Yavuz Kılınç, “KOBİ TFRS'lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2013, s.81 ve Mackenzie ve diğerleri, a.g.e., s.108 'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

İştirak, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, işletmedir (KOBİ TFRS, 14.2., 2010). Bir işletmeye iştirak edilmesi demek; özkaynakların bir kısmının başka bir işletme bünyesinde kullanılması demektir. Dolayısıyla iştirak edilen işletmenin kâr veya zarar etmesi yatırım yapan işletmenin özkaynağını etkilemektedir. Bu etki iştirak edilen işletmenin kârlı olması durumunda olumlu, zararlı olması durumunda ise olumsuz olmaktadır. Burada temel husus, önemli etkinin ne zaman var olduğunun belirlenmesidir. Yatırımcı,

iştiraklerdeki yatırımlarını duran varlık olarak sınıflandırır (KOBİ TFRS, 14.11., 2010).

Önemli etki; yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına kontrol etme ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücü değildir. Yatırımcının doğrudan ya da bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak iştirakin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ispat edilemediği sürece, söz konusu yatırımcının işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi sürecine önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir (KOBİ TFRS, 14.3., 2010).

Örnek: X işletmesi sermayesi 500.000 TL olan Y işletmesinin hisselerinin %25'lik kısmını A Bankası aracılığıyla satın almıştır. X işletmesi Y işletmesinin hisselerinin %25'ini satın aldığından aksine bir durum bulunmadığı durumda, Y işletmesi üzerinde X işletmesinin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Bu durumda, Y işletmesi, X işletmesinin iştirakidir.

242 İştirakler	/	125.000
102 Bankalar	/	125.000

KOBİ TFRS, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki yöntemlerden birinin uygulanmasına izin vermektedir.

- Maliyet yöntemi,
- Özkaynak yöntemi,
- Gerçeğe uygun değer modeli.

Aşağıda kısaca yöntemler açıklanacaktır.

a) Maliyet yöntemi

Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımlarını, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunanlar hariç olmak üzere yatırımın maliyetinden, Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca muhasebeleştirilmiş birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek ölçer. Yatırımcı, yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunan iştiraklerdeki yatırımları, gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak ölçer (KOBİ TFRS, 14.5-14.7,2010). Yatırımcı, yatırımdan elde ettiği temettüleri ve yatırım yapılan işletme tarafından dağıtılan diğer tutarları, söz konusu tutarların, dağıtımların iştirakin edinme tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın, gelir olarak muhasebeleştirir (KOBİ TFRS, 14.6.2010).

Örnek: 1 Mart 2013’de X İşletmesi, Y İşletmesinin ortaklar genel kurul toplantılarında oy hakkı veren hisselerinin %30’unu 300.000 TL’ye satın almıştır. 31 Aralık 2013 tarihinde Y İşletmesi, 2012 yılına ilişkin olarak 100.000 TL tutarında temettü dağıtacağını ilan etmiştir. Y İşletmesinin 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak raporlamış olduğu kâr tutarı 80.000 TL’dir. 31 Aralık 2013 tarihinde X İşletmesinin, Y İşletmesindeki yatırımının geri kazanılabilir tutarı 290.000 TL’dir (gerçeğe uygun değer (293.000 TL) – satış maliyetleri (3.000 TL)). X işletmesine ilişkin yayımlanmış bir fiyat kotasyonu bulunmamaktadır. X işletmesi yatırımında maliyet yöntemini seçmiştir.

01 Mart 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

242 İştirakler	/	300.000	
102 Bankalar			300.000

X işletmesi Y işletmesinin %30'unu satın aldığından Y işletmesi üzerinde önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Dolayısıyla Y işletmesi, X işletmesinin iştirakidir. X işletmesi, dağıtımların iştirakin ediniminden sonra ortaya çıkan birikmiş karlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığını dikkate almaksızın 31.12.2013 tarihinde 30.000 TL tutarında temettü gelirini muhasebeleştirmelidir.

132 İştiraklerden Alacaklar	/	30.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri			30.000

Maliyet yöntemini sečen X işletmesi, Y işletmesi için yayınlanmış bir fiyat kotasyonu bulunmadığından iştirak yatırımını maliyet-değer düşüklüğu yöntemini kullanmak suretiyle muhasebeleştirir. 31 Aralık 2013 tarihinde X İşletmesi, Y İşletmesindeki (iştirakindeki) yatırımını 290.000 TL (maliyet değer – birikmiş değer düşüklüğu zararı) üzerinden raporlamalıdır.

2013 yılında Y işletmesinin karının 2012 yılına ilişkin dağıttığı 100.000 TL tutarındaki temettü gelirinin altına düşmesi, Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğu standardına göre, 31 Aralık 2013'de değer düşüklüğu testi yapılmasını gerekli kılabilecek bir göstergesi olabilir. Bu nedenle, Aralık 2013 tarihinde yatırımın defter değer, 290.000 TL'ye (yatırımın geri kazanılabilir tutarı ile değer

düşüklüğüne uğramadan önceki defter değerinden (300.000 TL) küçük olanına) düşürülmüştür.

$$\begin{aligned} \text{Değer Düşüklüğü} &= \text{Yatırımın Maliyet Değeri-Geri} \\ \text{Zararı} &\quad \text{Kazanılabilir Tutar} \\ &= 300.000-290.000 \\ &= 10.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

X İşletmesi, 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak kâr veya zararında 10.000 TL tutarında değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirir.

654 Karşılık Giderleri	10.000
244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı	10.000

b) Özkaynak yöntemi

Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmede, özkaynak yatırımı, ilk olarak işlem fiyatı ile muhasebeleştirilir (işlem maliyetleri dahil); daha sonra yatırımcının iştirakin kâr veya zararındaki ve diğer kapsamlı gelirindeki payını yansıtacak şekilde düzeltilir (KOBİ TFRS, 14.8, 2010). Söz konusu kâr ya da zararın, yatırım yapılan iştirakin özkaynaklarında ortaya çıkardığı değişikliklerin, yatırımcının iştirakteki payı oranında, iştirakçinin defter değerinde yapılacak düzeltmeler bilançoya yansıtacağı için özkaynaklarla ilgili hesapları da ilgilendirmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda İştirakler hesabının borcuna ve alacağına yazılacak işlemler aşağıdaki gibi gösterilebilir;

BORCUNA	ALACAĞINA
<ul style="list-style-type: none"> - Elde etme maliyeti - Yatırım yapılan işletmenin özkaynağındaki artış payları - Yatırım yapılan işletmedeki kar payları 	<ul style="list-style-type: none"> - Yatırım yapılan işletmeden alınan temettüler - Yatırım yapılan işletmenin zararından, iştirakçi işletmeye düşen pay

İştirak hissesine düşen kar payı eğer iştirakçi işletmeye temettü olarak ödenmemişse, yatırımcı işletmenin iştirak yatırımı değerine eklenmektedir. Bunun özkaynaklar gurubuna pozitif bir değer olarak kaydına bu yöntem olanak vermektedir. Bu yöntem, iştirak hisselerini bir anlamda fiziksel yatırım olarak değerlendirmekte ve alınan iştirak kar payı temettülerini, defter değerini azaltan bir unsur olarak kayda almaktadır. Bu uygulama maddi duran varlıkların amortisman yoluyla kendini finanse etmesine benzetilebilir.

Örnek: A İşletmesi 01 Ocak 2013 tarihinde B İşletmesinin genel kurulunda oy kullanma A hakkı veren hisse senetlerinin % 25'ini 500.000 TL karşılığında satın almıştır. A İşletmesi B İşletmesindeki yatırımını özkaynak yöntemi uygulayarak muhasebeleştirmeye karar vermiştir. B İşletmesi 31 Aralık 2013 tarihinde 2013 yılı için 200.000 TL kar payı dağıtacağını açıklamıştır. İşletmenin 31 Aralık 2013 tarihiyle biten dönemde 300.000 TL kar elde ettiği bilinmektedir.

İştirakteki yatırım satılmadan önce; iştirakin karındaki pay iştirakteki yatırımın değerine eklenirken, iştiraktan elde edilen kar payı iştirakteki yatırımın değerinden düşülür. Böylelikle iştirakin defter değeri 525.000 TL'ye ulaşır.

Açıklama	Tutar (TL)	
İşlem fiyatı (İşlem maliyetleri dâhil)	500.000	
İştirakin karındaki pay (+)	75.000	(300.000 x % 25)
İştirakten elde edilen kar payı (-)	<u>(50.000)</u>	(200.000 x % 25)
İştirakteki yatırımın defter değeri (31 Aralık 2013)	<u>525.000</u>	

01 Ocak 2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

242 İştirakler	500.000	
102 Bankalar		500.000

İşletme 31.12.2013 tarihinde iştirakindeki yatırımını 525.000 TL olarak raporlamalıdır. Yöntemin özü, dağıtılsın veya dağıtılmasın iştirak karlarının (veya zararlarının) ana şirkete isabet eden kısmının bir taraftan gelir tablosuna, diğer taraftan bilançodaki iştirakler kalemine yansıtılmasıdır. İştiraklerin dağıttığı temettü ise, mükerrer biçimde gelir tablosuna yazılmadan, bilançodaki iştiraklerden düşülmelidir.

242 İştirakler	75.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		75.000

Temettü geliri aşağıda belirtilen şekilde muhasebeleştirilecektir.

132 İştiraklerden Alacaklar	50.000	
242 İştirakler		50.000

Yatırımcı önemli etkinin sona erdiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır. Özkaynak yönteminin sonlandırılması (KOBİ TFRS, 14.8 (i) , 2010):

- İştirak bağlı ortaklığa veya iş ortaklığına dönüşürse, yatırımcı, daha önce elinde bulundurduğu özkaynak payını gerçeğe uygun değerle yeniden ölçer ve bunun sonucunda ortaya çıkan kazanç ya da kaybı, kâr veya zararda muhasebeleştirir.
- Yatırımcı tamamen veya kısmen elden çıkarmanın bir sonucu olarak iştirakteki önemli etkisini kaybederse, bu iştiraki finansal durum tablosu dışı bırakır ve elde edilenlerin toplamı artı kalan payın gerçeğe uygun değeri ile önemli etkinin kaybedildiği tarihte iştirakteki yatırımın defter değeri arasındaki farkı kâr veya zararda muhasebeleştirir. Daha sonra yatırımcı, kalan payı, uygun bir biçimde, Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar ve Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar standartlarına göre muhasebeleştirir.
- Yatırımcı önemli etkiyi yatırımın elden çıkarılması dışında bir yolla kaybettiyse, yatırımın o tarihteki defter değerini yeni maliyet esası olarak alır ve yatırımını, Bölüm 11 ve Bölüm 12 hükümleri uyarınca muhasebeleştirir.

c) Gerçeğe uygun değer yöntemi

İştirakteki yatırım ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, yatırımcı, söz konusu yatırımını işlem fiyatı ile ölçer. İşlem fiyatına, işlem maliyetleri dâhil değildir (KOBİ TFRS, 14.9., 2010). Gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmayı tercih eden bir işletme, iştiraklerdeki yatırımlarının ölçümünü Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar

Standardının 11.27-11.32 Paragraflarında yer alan ilkeleri kullanarak yapar. Yatırımcı, gerçeğe uygun değeri, aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir olarak ölçülmesi mümkün olmayan iştiraklerdeki yatırımları açısından maliyet yöntemini kullanır (KOBİ TFRS, 14.10., 2010).

İştiraklerdeki yatırımların özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesi tercih edildiğinde veya özkaynak payları aktif bir piyasada işlem görmeyen yatırıma veya yatırımlara sahip olduğu bir durumda iştiraklerdeki yatırımların gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi tercih edildiğinde, iştiraklerdeki yatırımların ölçümünde önemli değerlendirmelerin yapılması gerekli olmaktadır. Makul sınırlar çerçevesinde tüm çabalar gerçekleştirilmiş olmasına rağmen bir hüküm uygulanamıyorsa, hükmün uygulanması mümkün değil demektir. Aşırı maliyetin veya çabanın sınırının belirlenmesi ise muhakeme gerektiren bir husustur.

Örnek: 01 Ocak 2013 tarihinde A İşletmesi B İşletmesinin genel kurulunda oy kullanma hakkı veren hisse senetlerinin % 40'ını 2.000.000 TL karşılığında satın almıştır. B işletmesi 2013 yılı için 200.000 TL kar dağıtacağını açıklamıştır. İşletmenin 31 Aralık 2013 tarihiyle biten dönemde 500.000 TL kar elde ettiği bilinmektedir. B işletmesi için yayınlanmış fiyat kotasyonu bulunmamaktadır. Fakat aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan yatırımın gerçeğe uygun değeri tespit edilmiştir. Yatırımın gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2013	2.500.000 TL
31 Aralık 2014	2.400.000 TL

Bu doğrultuda işletme gerçeğe uygun değer yöntemini kullanacaktır. İşletmenin 01 Ocak 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

242 İştirakler	/	2.000.000	
102 Bankalar			2.000.000
<hr/>			

31.12.2013 tarihinde iştiraklerdeki değer artışının kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

242 İştirakler	/	500.000	
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar			500.000
<hr/>			
(2.500.000-2.000.000)			

31.12.2013 tarihinde sona eren döneme ilişkin temettü geliri kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 Bankalar	/	80.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri			80.000
<hr/>			
(200.000 x %40)			

31.12.2014 tarihinde yapılacak kayıtlar:

İştirakler hesabındaki değer düşüklüğü kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

654 Karşılık Gideri	/	100.000	
242 İştirakler			100.000
<hr/>			
(2.400.000-2.500.000)	/		

31.12.2014 tarihinde sona eren döneme ilişkin temettü geliri kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 Banka	/	200.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri			200.000
<hr/>			
(500.000 x %40)	/		

İşletmenin doğrudan veya dolaylı % 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye payları bağlı ortaklıklar hesabında izlenir. Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeyi ifade eder (KOBİ TFRS, 9.4.,2010).

Konsolide finansal tablolar, gruba ilişkin finansal bilgilerin tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi sunulduğu tablolardır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında aşağıdaki işlemler uygulanır (KOBİ TFRS, 9.13.,2010).

(a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tabloları, bunlarda kayıtlı bulunan benzer varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.

(b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın

payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

(c) Konsolide edilen bağılı ortaklıkların raporlama dönemi kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.

(d) Konsolide edilen bağılı ortaklıkların net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın hissedarlarına isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur. Net aktiflerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar;

(i) İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla Bölüm19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*'ye göre hesaplanan kontrol gücü olmayan paylardan ve

(ii) İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihten itibaren özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlardan oluşur.

Konsolidasyon uygulamasında kullanılacak olan konsolidasyona tabi işletmelere ilişkin bilginin toplanması süreci önem arz etmektedir. Topluluğun yapısını, iştirak paylarını ve azınlık ortaklarını, ikinci ve üçüncü kademe dolaylı bağılı işletmeleri topluluk içi ilişkileri ve işlemleri gösteren organizasyon şemaları konsolide tablolara ilişkin bilgi toplama sürecini hızlandıracaktır.

4.2.2. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçlarla kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde bulundurulan veya birden fazla dönemde kullanılması beklenen varlıklar olarak tanımlanmaktadır.

Maddi duran varlıklar arazi ve arsalar, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, yapılmakta olan yatırımlar, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin varlıklar, diğer maddi varlıklar vb. şeklinde sınıflandırılabilir. Yedek parça ve malzemelerinden önemli olanları ve birden fazla dönemde kullanılması beklenenleri de, stoklar yerine maddi duran varlık olarak kayıt edilir. Maddi duran varlıklar, yalnızca işletmenin gelecekte elde etmesi beklenen ekonomik faydalar olası ise ve maddi duran varlığın maliyeti güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa muhasebeleştirilir ve finansal tablolara alınır (KOBİ TFRS, 17.4., 2010).

3.2.2.1. Maddi Duran Varlıkların Envanteri

Duran varlıkların bir kısmı fiili envanter yapılmasını gerektirmez. Ancak demirbaşlar gibi belli bir yerde sabit olmayan, taşınması kolay kıymetlerin dönem sonu fiili envanterinin yapılması ve kaydi envanter sonuçları ile karşılaştırılması gerekir. Sabit kıymet noksanlığı ya teknik yok olmadan ya da hırsızlık vb. olaylarla kıymetin işletme dışına çıkmış olmasından kaynaklanır.

Bu iktisadi kıymetler kullanıldıkça aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalırlar. Bu nedenle kullanım süreleri içinde amortismanına tabi tutulurlar.

3.2.2.1 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli üzerinden ölçülür (KOBİ TFRS, 17.9., 2010). Maliyet yöntemi, maddi duran varlıkların bilançoda maliyet eksi birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları üzerinden gösterilmesini ifade etmektedir. Maliyet bedeli aşağıdakileri içerir (KOBİ TFRS, 17.10., 2010):

- Ticari iskонтolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilemeyen alış vergileri dâhil edilen satınalma fiyatı.
- Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesi ile direkt olarak ilişkili her türlü maliyet. Bunlara, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme-boşaltma, kurulum ve montaj ve işlerlik testi maliyetleri dâhil edilir.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Maliyet yönteminde varlığın net defter değeri geri kazanılabilir değerinden büyükse, aradaki fark zarar olarak muhasebeleştirilmekte ve varlıklarda değer düşüklüğü olarak finansal tablolara

yansımaktadır. Aşağıdaki maliyetler, maddi duran varlık maliyetleri değildir ve işletme bunları gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirir (KOBİ TFRS, 17.11.,2010):

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler,
- Borçlanma maliyetleri.
- Bir maddi duran varlığın inşası veya geliştirilmesi sırasındaki arızı faaliyetlerden kaynaklanan gelir ve ilgili giderler, ilgili varlığın amaçlanan konum ve işletim durumuna getirilmesi için gerekli olmaması durumunda kar veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 17.12.,2010).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Ödemenin normal kredi vadesinin ötesine ertelenmesi durumunda maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir (KOBİ TFRS, 17.13.,2010).

Örnek: A işletmesi 01 Ocak 2013 tarihinde 75.000 TL +%18 KDV karşılığında 2 yıl vadeli olarak makine satın almış, KDV tutarını bankadaki mevduat hesabından havale yaparak ödemiştir. Benzer borçlanmalarda uygulanan faiz oranı yıllık %5'tir.

Maddi duran varlık vadeli olarak satın alındığı için maliyet bedeli içinde finansman gideri yer almaz. Vadeli alım fiyatı ile gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri arasındaki fark finansman unsuru olarak değerlendirilmekte ve maliyet bedeline dâhil edilmemektedir. Bu durumda arada oluşacak fark ertelenmiş faiz gideri olarak ilgili hesapta muhasebeleştirilecektir.

01 Ocak 2013 tarihinde kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

Gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri (maliyet bedeli) = $75.000/(1,05)^2 = 68.027$ TL

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	68.027
191 İndirilecek KDV	13.500
322 Borç Senetleri Reeskontu	6.973
102 Bankalar	13.500
329 Diğer Ticari Borçlar	75.000

Dönem	Defter Değeri 01 Ocak	Faiz Gideri	Nakit Çıkışı	Defter Değeri 31 Aralık
2013	68.027,21	3.401	-	71.429
2014	71.428,57	3.571	(75.000,00)	-

Faiz Gideri = $68.027 * \%5 = 3.401$ TL

Birinci yılın sonunda 3.401 TL tutarındaki faiz gideri Ertelenmiş Faiz Gideri hesabından dönemin Finansman Giderleri hesabına aktarılır.

657 Reeskont Faiz Giderleri	3.401
322 Borç Senetleri Reeskontu	3.401

İmal veya inşa edilen maddi duran varlıklarda satın alma maliyeti yerine üretim maliyeti geçmektedir. Üretim maliyeti de sarf edilen bütün malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamından oluşur.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Bu durumda, işletme bu kalemin yenilenme maliyetini, masraf yapıldığı zaman, ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine ekler ve yenilenen parçaların defter değerini bilanço dışı bırakır. Ayrıca, maddi duran varlık kalemlerinin önemli parçaları ekonomik faydaları önemli ölçüde değişik bir şekilde tüketiyorsa işletmenin varlığın maliyetini önemli parçalarına bölüştürmesi ve her bir parçayı kendi faydalı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutması gerekir (KOBİ TFRS, 17.6.,2010).

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamının sağlanması (örneğin bir otobüs gibi), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli bakım kontrollerinin yapılmasıyla mümkün olabilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 17.7.,2010).

Bir maddi duran varlık kalemi parasal olmayan bir varlık veya varlıklar veya parasal olan ve parasal olmayan varlıkların bir kombinasyonu karşılığında edinilebilir. İşletme değişim işleminin ticari özü olmadığında veya alınan veya verilen varlıkların her ikisinin de gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar hariç edinilen varlığın maliyetini gerçeğe uygun değer ile ölçer (KOBİ TFRS, 17.14,2010). Bu durumda varlığın maliyeti vazgeçilen varlığın defter değeri olarak ölçülür. Değeri düşen maddi duran varlıkların maliyet yöntemiyle değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, söz konusu duran varlık gerçeğe uygun değeri ile bilançoya yansıtılmaktadır.

Örnek: A işletmesi maliyet bedeli 300.000 TL, birikmiş amortismanı 120.000 TL olan bir makineyi Y İşletmesi ile yaptığı anlaşma sonucu;

- a. Gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen bir makine ile takas etmiştir.
- b. Takas edilen makinenin gerçeğe uygun değerinin 200.000 TL olup, yeni makinenin gerçeğe uygun değeri belirlenmemektedir.

A işletmesinin yapacağı işlemler aşağıda belirtilen şekilde olacaktır:

- a. Takas işlemi sonucu alınan makinenin gerçeğe uygun değerinin ölçülememesi durumunda yapılacak kayıt şöyledir:

Bu durumda takas işlemi ile edinilen makinenin maliyeti elden çıkarılan makinenin defter değeri olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Makinenin Defter Değeri} &= \text{Makinenin Maliyet Bedeli-} \\ \text{Birikmiş Amortisman} & \\ &= 300.000-120.000 \\ &= 180.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	180.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	120.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		300.000

b. Takas işlemi verilen makinenin gerçeğe uygun değerine göre kaydının yapılması:

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	200.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	120.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		300.000
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar		20.000

Maddi duran varlıklar dönem sonunda, maliyet modeli kullanılarak değerlendirilir. Her bir maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirilmeden sonra, söz konusu duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tutar ile izlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 17.15.,2010).

Maddi duran varlıkların değerlemesi iki açıdan önem kazanmaktadır: Bunlardan ilki, duran varlığın iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tespit edilmesi; diğeri ise, duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır. Amortisman paylarının doğru hesaplanması, amortisman yöntemlerinin seçimi ve iktisadi kıymetin hizmet ömrünün doğru öngörülmesi kadar maddi duran varlıkların doğru değerlenmesine bağlı olmaktadır. Amortisman, KOBİ Standartlarında dönemsellik ilkesi gereği varlığın aktive girdiği tarihten itibaren ayrılmaya başlanır. Amortisman tabi değer varlığın maliyet değeridir.

Maddi duran varlıkların amortisman tabi tutarlarının sistematik biçimde varlığın faydalı ömrüne dağıtılması gerekir (KOBİ TFRS, 17.14.,2010). Faydalı mr maddi olmayan duran varlıktan ekonomik fayda beklenen dönemdir. Amortisman tabi tutar, varlığın maliyet bedeli ile hurda değeri (kalıntı değer) arasındaki farktır. Varlığın kullanım Őeklindeki değişiklikler, beklenmedik önemli yıpranmalar, teknolojik ilerlemeler ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler gibi faktörler maddi duran varlıkların hurda değerinin ve faydalı ömrünün en son raporlama tarihinden itibaren değiştiğini gösterebilir. Bu durumda, işletmenin önceki tahminlerini gözden geçirmesi ve hurda değeri, amortisman yöntemini veya faydalı ömrü yeni beklentilere uygun Şekilde değiştirmesi gerekir. Hurda değerde, amortisman yönteminde ve faydalı mrdeki söz konusu değişikliklerin etkileri muhasebe politikasındaki değişiklik olarak standardın“Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümü kapsamında muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 17.19.,2010). Bakım onarım

faaliyetlerine ilişkin maliyetlerinin tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilmeleri esastır (KOBİ TFRS, 17.15.,2010). Bir varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler;

- a. Doğrusal (normal) amortisman yöntemi,
- b. Azalan bakiyeler yöntemi,
- c. Üretim miktarı yöntemidir.

İşletme, bu yöntemler arasında varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtacak olan bir yöntemi seçmelidir (KOBİ TFRS, 17.22.,2010).

Her raporlama tarihinde, işletme maddi duran varlıklarının değer düşüklüğüne maruz kalıp kalmadığını belirlemek ve eğer değer düşüklüğü söz konusu ise bu değer düşüklüğünü nasıl hesaplayacağı konusunda standardın “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümüne başvurmalıdır. Varlıklarda değer düşüklüğü; işletmenin üretim talebindeki eksiklik, modası geçme ya da eskime, kusur ya da işletmenin kötü yönetimi sonucu meydana gelmektedir ve işletme varlıklarının fayda veya değerinde önemli bir kaybı ifade etmektedir.

Örnek: İşletmenin maddi duran varlıkları içerisinde yer alan defter değeri 6.100 TL ve ekonomik ömrü 5 yıl olan 30.09.2013 tarihinde satın alınan cihazın, yanlış kullanım nedeniyle değerinin 3.500 TL’ye düştüğü tespit edilmiştir.

İşletme varlığında meydana gelen değer düşüklüğünü KOBİ TFRS Bölüm 17 Paragraf 24’e göre, 2014 yılı raporlama döneminde gözden geçirip değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirecektir.

Maddi Duran Varlığın Amortismanına Tabi Tutarı	6.100
Birikmiş Amortisman (2013 yılı 305 TL, 2014 yılı için 1.220 TL)	<u>(1.525)</u>
31.12.2014 Amortisman Sonrası Değeri	4.575
2014 yılsonu değeri	<u>3.500</u>
Değer Düşüklüğü Zararı	<u>(1.075)</u>

İşletmenin 31.12.2014 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

654 Karşılık Gideri	1.075
295 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklükleri Karşılıkları	1.075

Maddi duran varlık, elden çıkarıldığında ya da kullanımından gelecekte ekonomik fayda beklenmediğinde bilanço dışı bırakılır. Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ya da zarar, varlığın bilanço dışı bıraktığı dönemde kar veya zarara yansıtılır ancak bu kazanç ya da zararlar hâsılat olarak sınıflandırılmaz (KOBİ TFRS, 17.29., 2010). Kazanç ya da zararlar, elden çıkarmadan elde edilen tutarlar ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak hesaplanır (KOBİ TFRS, 17.30., 2010).

4.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği giderler ile kullanımları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış doğuran bir kısım haklar ve işletmeye ticari fayda sağlayan ayrıcalıkların izlendiği hesap

grubudur. Maddi olmayan duran varlıklar, gelecekte olası ekonomik kâr yaratan, fiziksel varlığı olmayan, geçmişteki olay ve işlemlerin bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilebilen(ya da en azından etkilenebilen) ve diğer işletme varlıklarından ayrı olarak satılabilen ya da satılamayan parasal olmayan kaynak olarak tanımlanmıştır. Maddi olmayan duran varlıklar İşletmeden ayrılabilir olduğunda; örneğin satılabilir, transfer edilebilir, kiralanabilir veya değiştirilebilir olduğunda ve Sözleşmeye dayalı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa tanımlanabilir niteliktedir: (KOBİ TFRS, 18.2., 2010).

Bu varlıklardan şerefiye, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen, bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik faydaları simgeleyen varlık olup Bilançoda ayrıca gösterilir. Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar, haklar, geliştirme giderleri, yazılım programları, petrol, doğal gaz gibi yenilenemeyen kaynaklara ilişkin haklar ve rezervler, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin varlıklar, diğer maddi olmayan varlıklar şeklinde sınıflandırılabilir.

3.2.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Envanteri ve Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıkların envanteri kayıtlar üzerinden yapılır ve ancak aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirilmelidir (KOBİ TFRS, 18.4., 2010).:

- Varlığa ilişkin gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletmeye akışı olası ise,
- Varlığın maliyeti ya da değeri güvenilir biçimde ölçülebiliyor ise,
- Varlık bir maddi olmayan duran kalem üzerinde içsel olarak gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanmıyor ise.

Bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlık, gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülebildiği için varlık olarak muhasebeleştirilir. İşletme birleşmesi, ayrı teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturması amacıyla bir araya gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Ancak, maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülememesi halinde, işletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Bu tür maddi olmayan duran varlıklar, şerefiyeden ayrılamayan varlıklar ve şerefiyeden ayrılabilmelerine rağmen benzer varlıklar için işlemlere ilişkin bilgi elde bulunmadığından gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülemeyen varlıklardır. Maddi olmayan duran varlıklar başlangıçta maliyet bedelleri ile ölçülür (KOBİ TFRS, 18.9.,2010). Maddi olmayan duran varlıkların elde edilme şekline göre değerlendirme ölçüleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 8:Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilme Şekillerine Göre Değerleme Ölçüsü

Maddi Olmayan Duran Varlığın Elde Edilme Şekli	Değerleme Ölçüsü
Ayrı Olarak Elde Edilmesi	Maliyet Bedeli
İşletme Birleşmeleri Yoluyla Elde Edilmesi	Gerçeğe Uygun Değer
Devlet Teşviki Yoluyla Elde Edilmesi	Gerçeğe Uygun Değer
Varlıkların Takas Suretiyle Elde Edilmesi	- Alınan Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri biliniyorsa- Alınan Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri - Bilinmiyorsa Verilen Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri - İkisi de bilinmiyorsa bırakılan varlığın defter değeri

Kaynak: Karapınar ve diğerleri, ss.308-312 ve KOBİ TFRS'den den faydalanılarak hazırlanmıştır.

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti; satın alma fiyatından (satın alma fiyatına gümrükte ödenen vergiler ve diğer indirilemeyen vergiler dâhil edilir, ancak ticari iskontolar ve indirimler satın alma fiyatından düşülür) ve varlığı kullanıma hazır hale getirmek için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur (KOBİ TFRS, 18.10., 2010).

İşletmenin içsel olarak yarattığı maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar tahakkuk ettikleri dönemde gider olarak kaydedilmelidir (KOBİ TFRS, 18.14., 2010).

İlk muhasebeleştirme sonrası maddi olmayan duran varlıklar, maliyetten, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülürler. Maddi olmayan duran varlıklar, yararlı ömürleri boyunca itfa edilirler. KOBİ TFRS, tüm maddi olmayan

duran varlıkların sınırlı faydalı ömre sahip olduklarını varsaymaktadır. Sözleşmeye dayalı haklardan ya da diğer yasal haklardan doğan maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri bu hakların süresini geçemez, ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği döneme göre daha kısa olabilir (KOBİ TFRS, 18.19., 2010). Yararlı ömür hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, yararlı ömür 10 yıl (KOBİ TFRS, 18.20., 2010) olarak kabul edilir. İşletmeler maddi olmayan duran varlıklarının itfaya tabi tutarlarını sistematik biçimde varlıkların faydalı ömürlerine dağıtmalıdır. Her bir dönem içi hesaplanan itfa tutarı, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 18.21., 2010). İtfa ayırma işlemi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlamalı, varlık finansal tablo dışı bırakıldığında sona erdirilmelidir. Seçilen itfa yönteminin varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının tüketimine ilişkin beklentiyi yansıtması gerekir. Söz konusu beklenti güvenilir biçimde belirlenemiyorsa, doğrusal yöntem benimsenir (KOBİ TFRS, 18.22., 2010). Maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarlarını hesaplamak için varlığın maliyet değerinden kalıntı değeri çıkarılır. Ancak genellikle maddi olmayan duran varlıklar için kalıntı değeri aşağıdaki durumlar haricinde sıfır olarak kabul edilir (KOBİ TFRS, 18.23., 2010).

- Üçüncü bir kişi tarafından varlığın faydalı ömür sonunda satın alınacağına dair bir taahhüt varsa veya
- Varlık için aktif bir piyasa varsa ve kalıntı değer bu piyasaya göre belirlenebiliyorsa.

Maddi olmayan duran varlığın kullanımındaki değişiklikler, teknolojik gelişmeler ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler gibi faktörler en son raporlama tarihinden beri varlığın hurda değeri ya da faydalı ömründe değişiklik meydana geldiğini gösterebilir. Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altında olduğundan yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir. Bu durumda, işletmenin önceki tahminlerini gözden geçirerek faydalı ömrü, kalıntı değerini veya itfa yöntemini yeni beklentilere göre değiştirmelidir. Söz konusu değişiklikler, muhasebe tahminindeki değişiklik olarak ele alınmalı ve standardın “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümüne uygun olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 18.24., 2010).

Standart, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin tahakkuk ettikleri dönemde gider olarak kaydedilmesini zorunlu kılmaktadır.

Örnek: KOBİ D, yerel bir şehirde taksi işletmesini kurmak için aşağıdaki harcamalara katlanmıştır.

Tarih	Tutar	Açıklama
1 Mayıs 2013	3.000	Kuruluş ve örgütlenme giderleri
30 Haziran 2013	20.000	Diğer yasal maliyetler
30 Haziran 2013	118.000	Taksi lisansları için yapılan ödeme (%18 KDV dahil)
1 Temmuz 2013	1.000	Sürücülerin kartvizitlerinin basılması
1 Temmuz 2013	15.000	Reklam Ödemesi (12 Aylık döneme ilişkin)

31 Aralık 2013 tarihinde KOBİ D aşağıdaki değerlendirmelerde bulunmuştur:

- Taksi plakasının ekonomik ömrü: 30 Haziran 2013(elde etme tarihi) tarihinden itibaren beş yıl.İşletme söz konusu taksi plakalarının gelecekteki ekonomik faydasını elde etme tarihinden itibaren beş yıl boyunca eşit olarak tüketmeyi beklemektedir.
- Taksi plakalarının kalıntı değeri: sıfır
- Taksi plakalarının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir gösterge yoktur.

KOBİ D'nin taksi plakaları ile faaliyet gösteren taksi sürücüleri, kendi araçlarının sahibidirler. Taksi plakaları işletmeye ait olan maddi olmayan duran varlıklardır. İşletme taksi ücretlerinden gelecekte ekonomik fayda sağlamak amacıyla yasal hak ile plakalar üzerinde kontrole sahip olduğundan plakalar işletmenin varlığı konumundadırlar.

Standart, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilmesini zorunlu kıldığından taksi faaliyetleri için katlanılan başlangıç maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır. İşletmenin 01 Mayıs 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir:

770 Genel Yönetim Giderleri	3.000	
100 Kasa		3.000

Taksi plakalarının edinilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilir yasal maliyetlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır. İşletmenin 30 Haziran 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir:

260 Haklar	20.000	
100 Kasa		20.000

Taksi plakalarının elde edilmesinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

260 Haklar	100.000	
191 İndirilecek KDV	18.000	
100 Kasa		118.000

Taksi sürücülerinin kartvizitlerinin basılmasına ilişkin maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır. İşletmenin 01 Temmuz 2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir

770 Genel Yönetim Giderleri	1.000	
100 Kasa		1.000

1 Temmuz 2013 tarihinde ödenen ve 30 Haziran 2013 tarihinde sona eren 12 aylık döneme ilişkin reklam maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

180 Gelecek Aylara Ait Giderler	15.000
100 Kasa	15.000

31 Aralık 2013 tarihinde sona eren altı aylık döneme ilişkin olarak 1 Temmuz 2013 tarihinde peşin ödenen tutarın gider olarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

770 Genel Yönetim Giderleri	7.500
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	7.500

31.12.2013 tarihinde itfa payının hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır:

İtfaya Tabi Tutar = (Taksi Plakalarının Maliyeti – Hurda Değeri)

İtfaya Tabi Tutar = 120.000 TL. – 0 TL. = 120.000 TL.

Yıllık İtfa Payı = (Taksi Plakalarının Maliyeti – Hurda Değeri) / Ekonomik Ömür

Yıllık İtfa Payı = 120.000 / 5 yıl = 24.000 TL / yıl

İtfa Payı (2011) = (24.000/12) x 6 = 12.000 TL

Taksi plakasının kullanıma hazır olduğu tarihten itibaren söz konusu varlığın itfa payının muhasebeleştirilmesi (31 Aralık 2013 tarihinde sona eren altı aylık dönem için) aşağıdaki şekilde olacaktır.

770 Genel Yönetim Giderleri	12.000
268 Birikmiş Amortismanlar	12.000

Maddi olmayan duran varlıklardan mübadele değeri olanlar (haklar, imtiyazlar) edinilmeleri için yapılan harcamaların toplamından oluşan maliyet bedeli ile değerlendirirken, mübadele değeri olmayanlar ise mukayyet değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Yani hak ve imtiyazların bir bedel karşılığında edinilmeleri halinde değerlemesi söz konusu olmaktadır.

3.2.3.2 Şerefiye

Kuramsal olarak, bir işletmeyi satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu değere şerefiye denilmektedir. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletmenin piyasa payı, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır. Şerefiye, şirketin kredi değerinin tespitinde dikkate alınmaması ve bilançoda maddi olmayan varlık unsuru olduğundan şirkette fiziksel olarak gözükmeyen bilanço varlıkları arasında gizli değerdir.

Şerefiye devir alınan işletmenin, devir alım bedeli ile devir tarihi itibarıyla rayiç bedele göre hesaplanan işletme değeri arasındaki olumlu farktır. İşletmenin varlıklarına ait rayiç değerinin hesaplanmasındaki esas amaç, varlıkların defter değerlerinin, iktisap edildiği tarihteki maliyet bedelini göstermesinden dolayı alıcı ve satıcı için anlamını yitirmiş olmasıdır. Şerefiye'nin kaynağı devralınan şirket üzerinden ortalama üzeri kar beklentisidir.

KOBİ TFRS'ye göre varlığı edinen işletme edinim tarihinde işletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiyeyi varlık olarak muhasebeleştirir ve Şerefiyeyi başlangıçta, birleşme maliyetinin, muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve

koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden ölçer (KOBİ TFRS, 19.22., 2010).

Birleşme maliyeti ile muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıkların, yükümlülüklerin ve koşullu yükümlülüklerle ilişkin karşılıkların net gerçeğe uygun değeri üzerindeki payı arasındaki fark, “Şerefiye” veya “Negatif Şerefiye” olarak muhasebeleştirilir. Şerefiye, değer düşüklüğü testi iki ayrı aşamada yapılır.

Birinci aşama: Değerlenecek birimin gerçeğe uygun değeri hesaplanır. Bu değerlendirme, her yıl aynı zamanda tekrar yapılır. Piyasa değeri ile kayıtlı değer karşılaştırılır. Eğer piyasa değeri kayıtlı değerden eşit veya büyükse şerefiyenin değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmez. İşlem burada sonuçlanır.

İkinci aşama: Bu adımda, şerefiyenin gerçeğe uygun değeri kayıtlı değeri ile karşılaştırılır. Şerefiye kayıtlı değeri, piyasa değerini aşarsa, bu fazlalığı eşit bir değer düşüklüğü zararı kaydedilir. Ayrılacak değer düşüklüğü şerefiyenin defter değerini aşamaz.

4.3. Yabancı Kaynak Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Borç, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ıfası durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir (KOBİ TFRS,22.3,2010).

Yükümlülük tanımını karşılayan bir kalem ancak aşağıdaki kriterleri sağlaması halinde Bilançoda gösterilebilmektedir:

- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeden çıkışının olası olması ve

b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Yabancı kaynaklar, kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ikiye ayrılmaktadırlar. Bir borcun kısa vadeli borç olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki özelliklerden birini taşıması gerekmektedir:

- İŞletmenin normal faaliyet dönemi içinde ödenmesi bekleniyorsa,
- Alım satım (ticari) amacıyla elde tutuluyorsa,
- Raporlama tarihinden itibaren oniki ay içinde ödenmesi bekleniyorsa,
- İŞletmenin raporlama döneminden sonraki en az oniki ay boyunca borcun ertelenmesi konusunda koŐulsuz bir hakkı bulunmuyorsa.

İŞletme, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır.

4.3.1.Mali Borçlar

Mali borçlar, finansal kiralama borçları hariç olmak üzere temel olarak iki iŐlemden oluşmaktadır:

- Alınan krediler ve
- İhraç edilen menkul kıymetlerdir.

TMS 32'de tanımlanan finansal yükümlülüklerden, borçlanma niteliğine sahip olan, diğer bir ifadeyle ilk muhasebeleştirmeden sonra etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen

banka kredileri, ihraç edilmiş tahvil, bono ve senetler, bunlardan uzun dönemli olanların anapara taksitleri ve faizleri, finansal kiralama işlemlerinden borçlar gibi finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde gösterilir.

Finansal borçlanmalardan kısa vadeli yükümlülöklere ilişkin yukarıda yer verilen özellikleri taşıyanlar kısa vadeli, diğerleri uzun vadeli olarak sınıflandırılır.

Banka kredileri Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar standardına göre gerçeğe uygun değeri üzerinden kayda alınır. Yani anapara değeri ile muhasebeleştirilir. Daha sonra (değerleme günü itibariyle) ise etkin faiz yöntemine göre işlemiş faiz hesaplanır. Kredi almaya ilişkin taahhütler, değer düşüklüğü tutarı düşölmüş maliyet değeri ile ölçölür.

Dönem sonlarında, banka kredileri ile ilgili olarak yapılabilecek işlemler aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.

- Banka hesap özetleri ile kayıtlı değerler karşılaştırılır.
- Bankanın dönem sonunda hesaba tahakkuk ettirmiş olduğu faiz giderleri kayda alınır. Kayıtlarla mutabakatsızlık varsa, bu mutabakatsızlığın nedeni araştırılmak üzere gerekli işlemler yapılır.
- Ertesi döneme sarkan, banka kredileri için faiz gideri tahakkuku yapılır.

Banka kredisi başlangıçta işlem maliyeti üzerinden kaydedilir. Banka kredisine ilişkin faiz giderinin ve banka kredisinin dönem sonu itfa edilmiş maliyet bedelinin hesaplanması için; etkin faiz yönteminin

uygulanması gerekir. Etkin faiz oranı, kredinin gelecekteki nakit çıkışlarını bugünkü değere eşitleyen orandır. Dönemin finansman giderleri gelir tablosunda raporlanmalıdır.

Örnek: A işletmesi 01 Aralık 2013 tarihinde X Bankasından 6 ay vadeli 200.000 TL tutarında kredi kullanmıştır. Kredinin ödeme tablosu aşağıdaki gibidir:

Ödenecek Taksit	Ödenecek Faiz	Ödenecek Anapara	Kalan
42.870,11 TL	15.400,00 TL	27.470,11 TL	172.529,89 TL
42.870,11 TL	13.284,80 TL	29.585,30 TL	142.944,59 TL
42.870,11 TL	11.006,73 TL	31.863,37 TL	111.081,22 TL
42.870,11 TL	8.553,25 TL	34.316,85 TL	76.764,36 TL
42.870,11 TL	5.910,86 TL	36.959,25 TL	39.805,11 TL
42.870,11 TL	3.064,99 TL	39.805,11 TL	0,00 TL

Banka kredisine ilişkin faiz ve itfa edilmiş maliyet bedeli hesaplaması aşağıdaki tabloda görülmektedir. Her ay sonunda, o aya ilişkin faiz gideri bir taraftan finansman gideri olarak kaydedilip dönemin kar veya zararından düşülürken diğer taraftan banka kredileri hesabının alacağına kaydedilmelidir. Diğer taraftan her ay yapılan ödeme tutarı ise banka kredileri hesabına borç kaydedilir. Böylelikle banka kredileri dönem sonunda itfa edilmiş maliyet değeri ile raporlanmış olur.

Dönem Başı İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli	Faiz Gideri	Nakit Çıkışı	Dönem Sonu İtfa Edilmiş Maliyet
200.000,00 TL	15.400,00 TL	42.870,11 TL	172.529,89 TL
172.529,89 TL	13.284,80 TL	42.870,11 TL	142.944,59 TL
142.944,59 TL	11.006,73 TL	42.870,11 TL	111.081,22 TL
111.081,22 TL	8.553,25 TL	42.870,11 TL	76.764,36 TL
76.764,36 TL	5.910,86 TL	42.870,11 TL	39.805,11 TL
39.805,11 TL	3.064,99 TL	42.870,11 TL	0,00 TL
	54.155,64 TL	214.350,53 TL	

31.12.2013 tarihinde faiz gideri kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	15.400,00	
300 Banka Kredileri		15.400,00

Dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

300 Banka Kredileri	42.870,11	
102 Bankalar		42.870,11

4.3.2. Ticari Borçlar

İşletmenin ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçları kapsayan hesap grubudur. Üçüncü kişilere tedarikçi sıfatları dolayısıyla bulunan borçlardır. KOBİ'ler için UFRS/TFRS, ticari işlemlerden kaynaklanan borçları finansal araç olarak kabul etmektedir.

TMS 37'nin 11 inci paragrafı uyarınca bir borcun ticari borç olabilmesi için faturasının kesilmiş veya benzer şekillerde tedarikçiyle tarafları bağlayıcı şekilde mutabakata varılmış olması gerekir.

Raporlama tarihi itibarıyla finansal tablolara alınma kriterlerini sağlayan ancak henüz bu şekilde mutabakata varılmamış borçlar, aynı paragrafta tahakkuk olarak sınıflandırılmıştır.

KOBİ Bölüm 11'e göre borçlar ilk kayda alınırken, alış sözleşmesinde belirlenmiş olan tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, sözleşme bedelinden indirildikten sonra kalan tutar gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilir. Faiz ise, önce ertelenmiş giderler hesabına alınır daha sonra işlemiş faizler, finansman giderlerine aktararak ertelenmiş giderler hesabı kapatılır.

Senetli borçlar bilanço günündeki değerine indirilmesi esas alınmıştır. KOBİ Bölüm 11'e göre borç senetleri ilk kayda alınırken, senet üzerindeki yazılı tutar, etkin faiz yöntemine göre reeskonta tabi tutularak içerisindeki faiz ayıklanır. Hesaplanan faiz, senedin yazılı tutarından indirildikten sonra kalan tutar gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilir. Faiz ise, önce ertelenmiş giderler hesabına alınır daha sonra işlemiş faizler, finansman giderlerine aktararak ertelenmiş giderler hesabı kapatılır.

Örnek: X işletmesi, 01.01.2013 tarihinde tedarikçisi C işletmesinden 15.000TL+ %8 KDV tutarında ticari mal almış KDV'sini banka hesabından ödemiştir. İşletme ticari malı 2 yıl vadeli borca almıştır. Ancak malın peşin bedeli bilinmemektedir. Piyasada bu sektör için uygulanan faiz oranı yaklaşık yıllık %5'tir.

KDV hariç malın maliyeti 15.000 TL' dir.Malın peşin fiyatı belirlenemediği durumlarda piyasada kullanılan en uygun faiz oranı (i)

üzerinden alış bedelinin şimdiki değeri hesaplanmalıdır. Hesaplama şöyle olacaktır:

$$P = F / (1+i)^n$$

P: İndirgenmiş Bugünkü Değeri

F: Gelecekteki Nakit Girişleri

i: Etkin Faiz Oranı

n: Vade

$$P = F / (1+i)^n$$

$$P = 15.000 (1+0,05)^2$$

$$P = 13.600 \text{ TL}$$

Belirlenen şartlar çerçevesinde alışın bugünkü değeri 13.600 TL ve ertelenmiş gider tutarı ise $15.000 - 13.600 = 1.400$ TL'dir.

Bu durumda muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibi olacaktır:

153 Ticari Mallar	13.600	
191 İndirilecek KDV	1.200	
322 Borç Senetleri Reeskontu	1.400	
320 Satıcılar		15.000
102 Bankalar		1.200

Faiz tablosu aşağıdaki şekilde olacaktır.

Dönem	Defter Değeri 01 Ocak	Faiz Gideri	Nakit Çıkışı	Defter Değeri 31 Aralık
2013	13.600	680	-	14.280
2014	14.280	720	(15.000)	-

Burada kullanılan “ertelenmiş faiz gideri hesabı” pasifte bulunan düzenleyici bir hesaptır. Dönem sonunda faiz gideri tahakkuk ettirilerek aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

_____ / _____		
657 Reeskont Faiz Giderleri		680
	322 Borç Senetleri Reeskontu	680
_____ / _____		

Ticari borçların varsa vade farkları, faiz vb. karşılığında yapılan tahakkuklar da ticari borçlarda gösterilir ve bunlara ilişkin açıklamalar dipnotlarda yapılır. Ticari borçlar vadeleri oniki aydan daha uzun olsa dahi işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ise bu tür borçların kısa vadeli yükümlülüklerde sınıflandırılması esastır.

4.3.3.Diğer Borçlar

Herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş borçlar diğer borçlar grubu içinde gösterilir. Ticari borçlar dışında kalan ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanmayan borçlardır. Tedarikçi veya müşteri sıfatı taşımayan ilişkili taraflara borçlar, alınan depozito ve teminatlar, kamu idarelerinden borçlar, diğer çeşitli borçlar örnek olarak gösterilebilir. KOBİ TFRS'nin 33. Bölümü İlişkili Taraf açıklamalarına ayrılmıştır. İlişkili taraf kapsamına bağlı ortaklıklarımız, iştiraklerimiz ve kontrolü altında bulunduğumuz ancak kamuya finansal tablolarını yayımlamayan Ana Ortağımızın kontrolü altında tuttuğu işlemler girmektedir. Yönetim kurulu üyeleri ile kilit personel yöneticileri de ilişkili taraf olarak sınıflandırılmıştır.

KOBİ Standartlarına göre raporlama yapan şirketler, finansal tablolarında ilişkili taraflardan olan borçlarını ayrı ticari faaliyetlerinden doğan borçlarını ayrı bir kalem olarak gösterirler.

KOBİ Standartları kapsamında raporlama yapan şirketlerde, şirketin her türlü borcu Bölüm 11: Temel Finansal araçlar standardına göre bir finansal varlık olup raporlanma tarihindeki değerine indirgenmesi gerekmektedir. İşletmenin diğer borçları, standarda göre bir finansal varlıktır ve diğer borçların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerini gösterebilmek için “iskonto edilmiş maliyet” bedelinin hesaplanması gerekmektedir 8KOBİ TFRS, 11.14(a), 2010). İlişkili taraflardan finansman sağlama amacıyla finansal piyasalardan yapılan borçlanmalar bu kalemde değil vadelerine göre kısa veya uzun vadeli borçlanmalar altında gösterilir. Tutarların önemli olması durumunda, bunlar için ayrı kalemler açılır.

Örnek: Diğer borçlarda yer alan 100.000 TL tutarındaki bakiye incelendiğinde bu tutarın ortaklara borçların toplamından oluştuğu ve ticari faaliyetten kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Bu tutarın İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı gereğince “İlişkili Taraflara Borçlar” olarak bilançoda gösterilmesi gerekmektedir. Diğer borçlar normal iş koşulları çerçevesinde gerçekleştiği ve herhangi bir gizli finansman içermediği için dönem sonunda iskonto işlemine gerek yoktur.

331 Ortaklara Borçlar	/	100.000	
329 Diğer Ticari Borçlar			100.000
İlişkili Taraflara Borçlar			
	/		

4.3.4. Borç ve Gider Karşılıkları

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi için karşılık ayrılması, muhasebe uygulamalarında oldukça önemlidir. Muhasebe teorisinde karşılık kavramı, kaynağını, muhasebenin temel ilkelerinden olan “ihtiyatlılık” kavramından alır.

Karşılık; gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Başka bir deyişle, zamanlaması veya tutarı belirli olmayan borçlar olarak da ifade edilmektedir. Bilanço tarihi itibariyle doğmuş olmakla birlikte, alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmeyen, tutarının ne olacağı tam olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen borçlar veya giderler için ayrılan karşılıklar bu hesap grubunda takip edilir. Karşılık muhtemel bir borçtur. Standartta bahsedildiği gibi karşılığa konu olan borcun; gelecekle ilgili olması ve tutarının ve zamanının belirsiz olması gerekmektedir.

Borç; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda içeren değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Karşılıklar; borçların içinde yer almakla birlikte ne zaman ortaya çıkacakları ya da ne tutarda olacaklarına ilişkin belirsizlik taşımaları nedeniyle ticari borçlar ve gider tahakkukları gibi borçlardan ayrılmaktadır. Karşılıklar ancak aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 21.4, 2010):

- Raporlama tarihi itibariyle işletmenin geçmiş dönemde gerçekleşen bir olay sonucunda cari bir yükümlülüğünün olması,

- Yüklümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik faydaların işletmeden çıkışının olası olması,
- Yüklümlülüğün tutarının güvenilir biçimde tahmin ediliyor olması.

Karşılık kelimesi bazen amortismanlar, varlıkların değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar için kullanılmasına rağmen bu kalemler borçların muhasebeleştirilmesinden ziyade varlıkların defter değerlerindeki düzeltmeler oldukları için bu bölüm kapsamında değillerdir . (KOBİ TFRS, 21.1, 2010). Karşılıklar, güvenilir bir şekilde ölçülmelidir. Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelir. Bir karşılık için tahakkuk ettirilecek tutar, bilanço tarihinde, mevcut yükümlülüğü yerine getirmek için yapılacak harcamanın en iyi tahminini yansıtmalıdır. Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelmektedir. Hem uluslararası hem de Türk standardında karşılık olarak kullanılacak üç yöntemden söz edilmektedir. Bunlar;

- i) Beklenen Değer Yöntemi
- ii) Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek (Muhtemel) Sonuç Yöntemi
- iii) Bugünkü Değer Yöntemi

Standarda göre karşılık olarak ölçülen ve kayıtlanması gereken tutar, üç yöntemden biri kullanılarak en iyi şekilde tahmin edilir.

3.3.4.1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Türkiye’de, çalışanlara sağlanan faydaların en önemlisi kıdem tazminatıdır. Kıdem tazminatı, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak, tazminat karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ortaya çıkan ve ödenebilir duruma gelen faydalardır.

Kıdem tazminatı KOBİ’ler için TFRS, “Bölüm-28, Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında düzenlenmiştir. Standarda göre çalışanlara sağlanan faydalar (KOBİ TFRS, 28.4, 2010):

- a) Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları,
- b) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde kullanılması beklenen kısa süreli ücretli izinler (örneğin; ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni),
- c) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir duruma gelecek kâr paylaşımı ve ikramiyeler ile
- d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz ya da indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).

Kıdem tazminatı yükümlülüğü tamamen işletmenin üzerindedir. İşletmeler; kanundan, çalışanları veya çalışanların temsilcileri ile yapmış olduğu sözleşmeden veya başka bir düzenlemeden ya da işletmenin kendi uygulamaları, gelenek veya adil davranma isteğinden kaynaklanan zımnî kabulden doğan bir yükümlülük dolayısıyla, çalışanlarının işlerine son vermesi durumunda kendilerine belirli bir

ödeme yapmayı (ya da diğer bazı faydalar sağlamayı) taahhüt etmiş olabilir. Bu tür ödemeler, işten çıkarma tazminatı (KOBİ TFRS, 28.31, 2010) yani kıdem tazminatı olarak nitelendirilir.

Standart kıdem tazminatını işçinin çalışması karşılığı olduğunu ifade ederek, çalışma sonrası sağlanan faydalar grubu içinde yorumlamaktadır. Bu nedenle işçi çalıştıkça kıdem tazminatı adı altında bir yükümlülük de doğmaktadır. Bu yükümlülüğün hesaplanarak finansal tablolara alınması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, standart kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini uygun görmektedir.

İşten çıkarma tazminatları, raporlama dönemi sonundan itibaren on iki aydan fazla bir sürede ödenecek olmaları durumunda, iskonto edilmiş bugünkü değerleri üzerinden ölçülür. (KOBİ TFRS, 28.37, 2010). Çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibariyle kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesaplanmaktadır. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı, bilanço tarihindeki yüksek kaliteli kurumsal senetlerin getirileri, bunun uygun olmadığı ülkelerde de devlet tahvillerinin piyasa getirileri dikkate alınarak tespit edilmektedir. Kıdem (işten çıkarma) tazminatlarının, raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken ödemeye ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülmesi esastır. (KOBİ TFRS, 28.36, 2010). Tazminat yükümlülüğü her bir çalışan için aşağıdaki adımlar takip edilerek hesaplanır.

- Çalışanın hizmet süresi bulunur.
- Muhtemel emeklilik tarihi tahmin edilir.
- Muhtemel emeklilik süresindeki maaş tahmin edilir.
- Tahmini maaşın bugünkü değeri hesaplanır.
- Emeklilik tazminatı almaya hak kazananların oranı tahmin edilir.
- Kıdem tazminatı yükü hesaplanır ve kayda alınır.

Kıdem tazminatı yükümlülüğü kayda alındıktan sonra her dönem sonunda, yükümlülük yeniden hesaplanır. Yükümlülük tutarındaki değişimin kayda alınmasında değişimin nedeni önem kazanmaktadır. Bu değişimin nedenleri şunlardır:

- Cari dönem hizmet maliyeti,
- Finansman maliyeti,
- Aktüeryal kazanç veya kayıplar,
- Raporlama döneminde yeni bir planın başlaması veya mevcut planın değiştirilmesi,
- Raporlama döneminde mevcut bir planın azaltılması veya ödenmesi.

Cari hizmet maliyeti, cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden bir dönem boyunca gelen artıştır. Aktüeryal kazanç veya kayıp, cari dönem ve geçmiş dönem yükümlülükleri arasında, varsayımlardaki değişimlerden kaynaklanan farkları ifade eder. Tüm

aktüeryal kazanç veya kayıp, kar veya zarar olarak ya da diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilir.

Çalışanlara gönüllü olarak işten ayrılmalarının teklif edilmesi durumunda, işten çıkarma tazminatları, teklifi kabul etmesi beklenen çalışan sayısına göre ölçülür (KOBİ TFRS, 28.36, 2010). İşten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamamaları nedeniyle gerçekleştikleri anda kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: ABC işletmesi 31.12.2013 tarihinde 31.12.2014 tarihinde A şubesini kapatma kararı almıştır. Bu şubede çalışanlar için 400.000 TL işten çıkarma tazminatı hesaplanmıştır. Bu dönem için uygun indirim faktörü %15'dir.

İşten çıkarma tazminatları, raporlama dönemi sonundan itibaren on iki aydan fazla bir sürede ödenecek olmaları durumunda, iskonto edilmiş bugünkü değerleri üzerinden ölçülmesi gerektiği için 400.000 TL'nin net bugünkü değeri 302.457 TL olarak hesaplanarak muhasebeleştirilmelidir.

$$\text{Net bugünkü değer} = 400.000 / (1+0,15)^2 = 302.457 \text{ TL}$$

_____ / _____	
770 Genel Yönetim Giderleri	302.457
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	302.457
_____ / _____	

3.3.4.2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Tüm karşılıklar, doğası gereği, zaman ve tutar açısından kesin olmadıkları için “koşulludur”. Standart kapsamında bu kelime, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile söz konusu olacak olan ve bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır.

KOBİ TFRS Bölüm 21 uyarınca işletmeler aşağıda belirtilen konularda karşılık ayırmalıdır.

Garantiler

Satılan malın kullanıcı hatası dışında, üretim hatasından veya gerekli kalitenin sağlanmamasından dolayı ortaya çıkabilecek zararların, satıcı işletme tarafından karşılanması için ayrılan karşılıklardır. Ancak karşılıklar bütün bir sınıf için tahmin edilmelidir sadece tek bir talep için değil. Bu durumda açık bir yasal yükümlülük vardır.

Çevre Kirliliği

Eğer işletmenin, diğer ilgililer tarafından herhangi bir çevre kirliliğini temizlemesini beklediği bir çevre politikası varsa veya işletme geçerli bir çevre yasasını ihlal etmişse çevre zararı için bir karşılık söz konusudur.

Özellikle kimya sektöründe ve nükleer atıkların olduğu fabrikalarda bir kısım maddelerin bekletilip imha edilmesi gerekebilir. Bu maddelerin daha sonraki imha edilmelerinde katlanılan maliyet

aslında önceki yıllara aittir. O bakımdan daha sonra ortaya çıkacak ama bu döneme ait giderler için karşılık ayrılır.

Davalar

İşletmenin herhangi bir sebeple dava aşamasına gelmiş yükümlülükleri olabilir. İşte dava aşamasındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi ihtimali varsa bu durumda dava ve icra karşılıkları adı altında bir karşılık ayrılabilir.

4.4. Gelir-Gider Hesaplarının Dönem Sonu İşlemleri

Gelirler, özkaynak yatırımcılarının katkılarıyla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeye giren varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen artışlar ya da borçlarda oluşan azalışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının artmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan artışlardır. Gelirin tanımı, hâsılat ve kazancı birlikte içermektedir.

Giderler ise, özkaynak yatırımcılarına yapılan dağıtımlarla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeden çıkan varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen azalışlar ya da yükümlülüklerde oluşan artışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının azalmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan azalışları ifade eder.

Gelir ve gider tanımına giren kalemlerden ancak ilgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışının veya işletmeden çıkışının olası olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi şartlarını karşılayanlar Kâr veya Zarar

ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda gösterilir. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu örneğinde gelirler ve giderler, işletmelerin performansı ile gelecek tahminlerine ilişkin değerlendirmelerin daha sağlıklı yapılabilmesini teminen esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibarıyla sınıflandırılmıştır.

Aşağıda gelir tablosu kalemlerinin KOBİ TFRS'ye göre muhasebeleştirme işlemleri anlatılmıştır.

4.4.1. Hâsılat - Satışlar ve Diğer Gelirler

Hâsılat kelimesinin Büyük Türkçe Sözlükte gelir, kazanç olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanıma göre hâsılat; kurum ya da işletmenin bir zaman dilimi içinde elde ettiği satış bedelleri ile öteki gelirlerin toplamı veya mal satışı, hizmet satışı, işletmenin kaynaklarının çeşitli gelir yaratmak için kullanılması gibi işletmelerin normal faaliyetleri sonucu doğan nakit, alacak ve diğer unsurların brüt akışıdır. Hâsılat, işletmenin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan geliri ifade etmekte olup, satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kirayı içeren çeşitli adlarla anılır. Hâsılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.

3.4.1.1. Hâsılatın Doğumu

Hâsılat doğmadan finansal tablolara alınamaz. Hâsılatın doğumu mal satışları ve hizmet sunumlarına göre farklılık göstermektedir. Hâsılat ticari veya üretilen mamullerin satışından, hizmetlerin yerine

getirilmesinden, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülden doğar.

a) Mal Satışı

Mal kavramı, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri, satılmak üzere alınan ticari malları ve satılmak üzere elde bulundurulmuş arazi, arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar. Mal satışına ilişkin hâsılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS,23.10, 2010):

- Malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
- Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolün veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğinin sürdürülmemesi.
- Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilme olasılığının olması.
- İşleme ilişkin gerçekleşen veya gerçekleşecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Yukarıda sayılan sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyet veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşir. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Diğer durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir

(KOBİ TFRS,23.11., 2010).

Sahiplikle ilgili önemli risklerin elde tutulduğu durumlarda, hâsılat muhasebeleştirilmez. Sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır (KOBİ TFRS,23.12, 2010).

- (a)İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında kalan, yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması.
- (b)Belirli bir satışa ilişkin hâsılatın tahsil edilmesinin, alıcının malı satmasına bağlı olması.
- (c)Satışın, ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz tamamlanmamış olması.
- (d)Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

Sahiplikle ilgili önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hâsılat muhasebeleştirilir. Örneğin; yalnızca vadesi gelen alacak tutarının tahsilâtının güvence altına alınması amacıyla hukuki mülkiyet muhafaza edildiğinde, hâsılat muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edebiliyorsa, hâsılat muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS,23.13.,

2010).

Örnek: X işletmesi ayakkabı üretimi yapan bir şirkettir. Ayakkabılar takım olarak üretilmektedir. Bir takım ayakkabının içinde 8 çift ayakkabı bulunmaktadır. İşletme, müşterisi Y işletmesi ile belli satış koşullarında anlaşmıştır. İşletme her ay müşterisine STK-1 kodu ile başlayan tüm ürünleri, çifti 45 TL'den %8 KDV hariç satmaktadır. Müşteri işletme, 50 takım veya daha fazla alırsa %15 iskonto yapılacaktır. Dönem sonlarında yıllık mal alış toplamı 750 takım ve üzerine çikarsa ekstradan %7 miktar iskontosu yapılacaktır.

X işletmesi, her ay müşterisine 70 takım mal satmaktadır. Ayrıca işletme, 31.12.2013 tarihinde Y işletmesinin cari hesaplarına baktığında, toplam mal alışının yıllık 800 takım olduğunu tespit etmiştir. Ödemeler KDV peşin alınmakta; geri kalan kısım cari hesaba kaydedilmektedir. Buna göre;

- a) İşletmenin her ay yapması gereken muhasebe kaydını,
- b) İşletmenin 31.12.2013 tarihinde yapacağı kaydı gösteriniz.

Her ay sonunda işletme, hâsılatını hesaplayarak kayıtlar altına almalıdır. İşletmenin hâsılatına ilişkin aylık hesaplamaları şöyle gerçekleştirmiştir:

Hesap Kalemleri	Hesaplamalar	Tutar
Brüt Satış Hâsılatı	45 TL/çift x 8 çift x 70 takım	25.200
Satış İskontoları (-)	25.200*%15	(3.780)
Net Satış Hâsılatı	25.200-3780	21.420
KDV tutarı	21.420 x %8	1.714

İşletme satış kaydını, net satış hâsılatı üzerinden gerçekleştirmelidir. KDV de net satış hâsılatı üzerinden hesaplanmalıdır. Bu paralelde yapılacak muhasebe kaydı şöyledir:

100 Kasa	1.714	
120 Alıcılar	21.420	
600 Yurtiçi Satışlar		21.420
391 Hesaplanan KDV		1.714

31.12.2013 tarihinde miktar iskontosu hesaplanmalıdır. Müşteri işletmenin yıllık alım miktarı belirtilen sınırı aşmıştır. Müşterinin alacağı miktar iskontosu aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Hesap Kalemleri	Hesaplamalar	Tutar
Miktar İskontosu	800 çift x 12 ay x 45 TL x %7	30.240
KDV tutarı	30.240 x % 8	2.419

İşletmenin, dönem sonunda hesaplamış olduğu iskonto tutarını, KDV oranını da dikkate almak suretiyle müşterinin cari hesabından mahsup etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

611 Satış İskontoları	30.240	
191 İndirilecek KDV	2.419	
120 Alıcılar		32.659

Bu işlemle birlikte işletmenin net satışları gelir tablosunda net değeri ile gösterilmiş bulunmaktadır. İşletmenin yıllık brüt hâsılatı (21.420x12) 257.040TL, iskonto toplamı 30.240 TL, net satışları 226.800 TL'dir. Dönem sonunda işletmenin ayrıntılı gelir tablosunda 226.800 TL net değer gözükecektir.

Satıcının, malın alıcıya taahhüt edilen özellikleri taşıdığına ilişkin inancı güçlü ise, iade hakkının normal garanti koşulları dahilinde verilen haklardan olduğu düşünülebilir. Buna göre bu tür satış işlemlerine satıcılar hâsılatı teslim anında kayıtlara alabilirler.

b) Hizmet Sunumu (Satışı)

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hâsılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi (tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak da bilinir) dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçlar güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- a. Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- b. İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi olasılığının olması.
- c. Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- d. İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanması gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir dönemin gelir ve karları, bunları elde etmek için katlanılan maliyetler ile karşılaştırılacağından, giderlerin saptanamadığı durumlarda gelir tahakkuk ettirilmemelidir. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hâsılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi olarak tanımlanır. Tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

- 1) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- 2) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- 3) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı.

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; diğer herhangi bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hâsılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda muhasebeleştirilir. Belirli bir eylemin, diğer bütün eylemlerden çok daha önemli olması durumunda, hâsılatın muhasebeleştirilmesi, diğer eylemlerden çok daha fazla önem arz eden eylemin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir (KOBİ TFRS, 23.15.,2010).

Örnek: Bakım onarım işleri ile uğraşan ABC işletmesi, 2013 yılının başında bir bakım işi almış ve sözleşme imzalamıştır. Bakım işi 50.000 TL olup işletme 20.000 TL avans almıştır. 31.12.2013 tarihine gelindiğinde sözleşmeye konu bakım işin %45 oranında tamamlandığı ve 10.000 TL'lik maliyet katlanıldığı tespit edilmiştir.

İşletme avans aldığıında aşağıdaki kaydı yapacaktır:

102 Bankalar	20.000	
340 Alınan Sipariş Avansları		20.000

Dönem içinde yapılan harcamaların kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

740 Hizmet Üretim Maliyeti	10.000	
102 Bankalar		10.000

Dönem sonunda taahhüt edilen işin %55'i tamamlanmıştır.

İşin Toplam Bedeli	Tamamlanma Yüzdesi	Döneme İlişkin Gelir
50.000	%45	22.500

Dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır .

622 Satılan Hizmet Maliyeti	10.000	
741 Hizmet Üretim Mal. Yansıtma		10.000
340 Alınan Sipariş Avansları	20.000	
120 Alıcılar	2.500	
600 Yurt İçi Satışlar		22.500

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hâsılat, yalnızca, muhasebeleştirilmiş giderlerin geri kazanılabilir tutarı ölçüsünde finansal tablolara yansıtılır (KOBİ TFRS, 23.16.,2010).

3.4.1.2. Hâsılâtın Ölçümü

Hâsılât, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Hâsılât tutarı içerisinde, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik fayda girişleri dâhil edilir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarların hiçbiri, hâsılât tutarına dâhil edilmez. Bir acente ilişkisinde de yalnızca komisyon tutarı hâsılâta dahil edilir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarları hâsılât değildir.

İskonto ve İndirimlerin Olması Durumunda Hâsılâtın Ölçümü

Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ile miktar indirimleri de dikkate alınır(KOBİ TFRS,23.3.,2010). Özellikle pazarlık iskontosu gibi alış anında yapılan indirimler hâsılât olarak kaydedilmez.

Vadeli Satışlarda Hâsılâtın Ölçümü

Hâsılât tutarı alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve anlaşmanın esasında bir finansman işlemi niteliği taşıdığı durumlarda; özellikle, faizlerin yüksek olduğu dönemlerde, asıl kazancını vadeli satışların faizine dayandıran işletmeler açısından finansal tablolarda faiz gelirinin ayrıştırılarak ayrı ayrı raporlanması büyük önem taşımaktadır.

Vadeli satışların faiz tutarı içerdiği varsayılmaktadır. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Standart hükümlerine göre faiz tutarı emsal faiz oranı kullanılarak toplam vadeli satış tutarından ayrıştırılarak, hâsılat geriye kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilmelidir. Emsal faiz oranı;benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı olmak üzere ikisinden biri olarak tespit edilebilir (KOBİ TFRS, 23.5., 2010). Bu tür ayrıştırma işlemi bu tür işletmelerin finansal tablolarının doğru bir şekilde analiz edilmesini ve yorumlanmasını sağlayacaktır.

Gelecekte elde edilecek tüm tahsilatların bugünkü değeri ile bedelin nominal değeri arasındaki fark, Bölüm 23 Hasılat Standardı ve Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar Standardı hükümlerine göre, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: A işletmesi 1 Aralık 2013 tarihinde peşin satış fiyatı 2.000 TL olan yedek parçayı B işletmesine, 01 Mart 2014 tarihinde ödenmek üzere 2.090 TL'ye kredili olarak satmıştır.

Satışla ilgili olan hâsılat tutarı 2.000 TL olarak gelir tablosunda gösterilmelidir. Yapılan işlem faiz içerdiğinden ve faiz satış anında henüz gerçekleşmemiş olduğundan kredili satış bedeli ile peşin satış bedeli arasındaki farkın tamamı gerçekleşmemiş faiz olarak muhasebeleştirilmelidir.

01.12.2013 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

120 Alıcılar	2.090	
600 Yurtiçi Satışlar		2.000
122 Alacak Senetleri Reeskontu		90

Dönem sonunda bilançoda yer alacak gerçekteşmemiş faiz tutarını hesaplayabilmek için öncelikle söz konusu finansal olayda geçerli olan efektif faiz oranının hesaplanması gerekmektedir. Bugünkü değer formülünden $(BD=GD/(1+i)^n)$ efektif faiz oranı aylık %1,1 olarak hesaplanır. Buna göre 2013 dönemi sonuna kadar gerçekteşen faiz tutarı 22,13 TL olarak ve dönem sonunda gerçekteşmemiş faiz tutarı da 67,87 TL olarak hesaplanacaktır. A işletmesinin 31.12.2013 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

122 Alacak Senetleri Reeskontu	22,13	
647 Reeskont Faiz Gelirleri		22,13

A işletmesinin 2013 dönemine ait Gelir Tablosunda Satışlar tutarı 2.000 TL ve Faiz Geliri tutarı da 22,13 TL olarak raporlanacaktır.

3.4.1.3. Diğer Gelirler

Standartta gelir olarak tanımlanan diğer olağan gelir ve kar unsurları işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz, temettü, isim hakları gibi gelirlerdir. Diğer olağan gelir ve karlar işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığının olması ve hâsılat tutarının güvenilir bir

biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir(KOBİ TFRS, 23.28., 2010).

Hâsılat, sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hâsılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi mümkün olmaktan çıkan tutar, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Faiz Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Faiz gelirleri etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 23.28(a), 2010. Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısmı hâsılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

İsim Haklarının Muhasebeleştirilmesi

Patent, yazılım, telif hakları, filmler gibi işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan ücret ve isim hakları, sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir. İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 23.28(b), 2010).

Temettülerin Muhasebeleştirilmesi

Standart faiz getirili menkul kıymet ile kar payı getirili menkul kıymeti ayırmıştır. Bunun nedeni de hisse senetlerinde kar paylarını ifade eden kuponların menkul kıymetten ayrılabilir olmasıdır. Standart

hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise hisse senetlerinin satın alındığı tarihte edinme öncesi net geliri ilan edilmiş hisse senedi temettülerinin bu menkul kıymetlerin net değerinden indirileceği hükmü getirilmiştir. Temettüler, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, 23.28(c), 2010).

4.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin (Finansman Giderleri) Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler ihtiyaç duydukları finansal kaynağı özkaynaklar dışındaki herhangi bir kaynaktan sağlamaları durumunda katlanmak zorunda oldukları finansal yük genellikle “borçlanma maliyetleri” adı altında ele alınmaktadır.

İşletmeler faaliyet konularına göre içinde buldukları sektörün gereklerine uygun olarak mal ve hizmet satın almak ya da bu malı veya hizmeti üretmek için gerekli yatırımları yapmak zorundadır. Bu yatırımların gerçekleştirilebilmesi ancak yeterli finansal kaynağın sağlanması ile mümkün olmaktadır. Bazı işletmeler kaynak ihtiyaçları için özkaynaklarını kullanırken, bazı işletmeler de özkaynaklarının yetersiz kalması durumunda borçlanmayı tercih etmektedir. Bu bağlamda; borçlanma maliyetleri işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için, özkaynaklarındaki yetersizlikten dolayı kullandığı yabancı kaynaklara bağlı olarak yüklendiği giderlerdir. Finansman faaliyetleri, özkaynaklar ile yabancı kaynakların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir.

Borçlanma maliyetleri, işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan faiz, kredi komisyonları, kur farkları ve benzeri giderlerden oluşur. Borçlanma maliyetlerinin hiçbir şekilde

aktifleştirilmesi mümkün değildir. Niteliği ne olursa olsun stoklara, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara boręlanma maliyetlerinden pay verilmez. Tüm boręlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

SONUÇ

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile sermaye hareketleri ve buna bağlı olarak uluslararası yatırım kararları artmıştır. Bu gelişmeler uluslararası şirket birleşmelerini de beraberinde getirmiştir. Büyüme hedefi olan, uluslararası pazarlarda faaliyet göstermek isteyen KOBİ'lerin bu gelişmelerin dışında kalması beklenemez. Bu gelişmelerin dışında kalmak istemeyen işletmeler için finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlanması önem taşımaktadır. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve güvenilirliği, ortak muhasebe dilinin kullanılması ile mümkün olacaktır.

Geçiş sürecinde muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıklar işletmeler açısından önemli sorunlar olarak görülmektedir. İşte bu farklılıkların birbirlerine uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de KOBİ TFRS ile başlayan KOBİ'lere yönelik süreç BOBİ FRS ile yeni bir boyut kazanmıştır.

KAYNAKÇA

- Deloitte. (2019). *IFRS Survey 2009 for Private Companies*. Temmuz 20, 2013 tarihinde <http://www.iasplus.com/usa/0907deloittemesurvey.pdf> adresinden alındı
- Akbulut, Y. Ö. (2008). Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında İncelenmesi”, . *ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Antalya.
- Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm*(80), 101-118.
- Akdoğan, N. (2010). KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(30), 1-26.
- Akdoğan, N. (2010). KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(30), 1-26.
- Akdoğan, N. (2013). Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Yansımaları. A. S. Odası (Dü.), *VIII Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu -Yeni TTK ve Muhasebe Düzeninde Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri* içinde (s. 3-45). Ankara: Ankara Serbest Mali Müşavirler Odası.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2003). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., & Tenker, N. (1997). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. İstanbul: Lebib Yalkım Yayınları .
- Akgüç, Ö. (1994). *Finansal Yönetim*. İstanbul: Avcıol Basın Yayım.

- Akgün, A. İ. (2009). Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti. *Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, XI(2), 229-253.
- Akgün, A. İ. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(18), 1-34.
- Akgün, A. İ. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, XII(2), 39-61.
- Albu, C. N., Albu, N., & Fekete, S. (2010). The Context of the Possible IFRS for SMEs Implementation in Romania: An Exploratory Study. *Accounting and Management Information Systems*, 9(1), 45-71.
- Albu, N. A. (2013). How Relevant Is Size For Setting The Scope Of The IFRS For Smes? *Accounting And Management Information Systems*, 12(3), 424-439.
- Alpman, D. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği*. Ekim 18, 2013 tarihinde <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> adresinden alındı
- Alptürk, E. (2008). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) Rehberi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Altıntaş, T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye' de Muhasebe Hukuku. *Sosyal Bilimler Dergisi*(1), 162-174.
- Altuğ, O. (1999). *Muhasebe Hukuk İlişkileri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aslan, S. (2007). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XXXIII(2), 203-221.

Aslan, S. (2008). *Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aslan, Ü. (2011, Ekim). Bankalarda “Vadeye Kadar Elde Tutulacak Menkul Kıymet” İşlemleri ve Etkin Faiz Yöntemi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(52), 95-120.

Ataman, Ü. (2009). *Genel Muhasebe Cilt II* (16. Basım b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Bağımsız Denetim Yapılacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar. (tarih yok). Aralık 20, 2014 tarihinde

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/> adresinden alındı

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar. (tarih yok). Şubat 20, 2014 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130312-23.htm> adresinden alındı

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul Ve Esaslar. (tarih yok). Şubat 20, 2015 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150220-20.htm> adresinden alındı

Bahadır, O. (2012, Mayıs-Haziran). KOBİ’ ler İçin UFRS/TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm. *Mali Çözüm*(111), 43-60.

- Bahadır, O. (2012, Ocak-Şubat). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm*(109), 51-67.
- Başol, K. (2012). *Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(146), 42-57.
- Bohusova, H., & Blaskova, V. (2012). In What Ways Are Countries Which Have Already Adopted IFRS For Smes Different. *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis, LX*(2), 37-43.
- Briciu, S., Groza, C., & Ganfalen, I. (2009). International Financial Reporting Standard (IFRS) Will Support Management Accounting System For Small and Medium Enterprise (SME)? *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,, 11*(1), 308-317.
- Cansız, M. (2008). *Türkiye' de KOBİ' ler ve KOSGEB*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.
- Cengiz, H., & Tuncay, F. E. (2012). Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardı ile Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama. *Vergi Sorunları Dergisi*(290), 142-149.
- Chorafas, D. N. (2006). *IFRS, Fair Value and Corporate Governance*. Oxford: Elsevier Ltd.
- Civan, M. (2010). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. Ankara: Siyasal Yayın Dağıtım.
- Civan, M., Kara, E., & diğerleri. (2012). *KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları*. Gaziantep: G.M. Matbaacılık.

- Çankaya, İ. (2004). *Ayrıntılı Tek Düzen Hesap Planı*. Ankara: Meslek Yapıtları.
- Çiftçi, Y. (2010). *Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması*. Mayıs 4, 2013 tarihinde [ttp://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf](http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf) adresinden alındı
- Deaconu, A., Buiga, A., & Strouhal, J. (2012). SMEs Financial Reporting: Attitudes TOWars IFRS for SMEs. *Studia UBB, OECONOMICA*, 57(1), 102-122.
- Deloitte. (2006). *International Financial Reporting Standards, Model Financial Statements, An IAS Plus Guide*. London: Deloitte Touche Thomatsu.
- Deloitte. (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS Cep Kitapçığı* (5. Basım b.). Deloitte.
- Deloitte. (2012, Temmuz). *IFRS in Focus:IASB Issues a Request for Information on the IFRS for SMEs*. Mart 18, 2013 tarihinde file:///C:/Users/tr/Downloads/ifrsinfocus072012.pdf adresinden alındı
- Demir, Ş. (2014). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demir, V. (tarih yok). *12. Bölüm TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar*. Nisan 30, 2013 tarihinde , <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/12.%20bolum.pdf> adresinden alındı
- Demir, V. (2008). TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması. *ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Antalya.

- Demir, V. (tarih yok). 8. *Bölüm Finansal Araçlar*. Nisan 30, 2013 tarihinde
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/8.bolum.pdf> adresinden alındı
- Demir, V. (tarih yok). *KOBİ' ler İçin UFRS' de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu*. Aralık 20, 2010 tarihinde
www.tmsk.org.tr/makaleler/KOBİlerIcinUFRS/VolkanDemirKibrisTebliğ.pdf adresinden alındı
- Demir, V., & Bahadır, O. (2007). UFRS(TFRS)' deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(23), 65-79.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2012). *KOBİ' lerde Finansal Raporlama*. İstanbul: TÜRMÖB Yayınları .
- Doğan, A., Güngör Tanç, Ş., & Tanç, A. (2008, Ocak). Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri. *E.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 453-473.
- Elitaş, C. (2012). *Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS-TFRS' ye Geçiş Rehberi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Elitaş, C., & Elitaş, B. L. (2010). *Cemal Elitaş ve Bilge Leyli Elitaş, TMS /TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Epstein, B. J., & Jermakowicz, E. K. (2009). *Interpretation and Application Of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: WILEY.
- Epstein, B. J., & Mirza, A. A. (2010). *Interpretation and Application of International Accounting Standards*. New Jersey: Wiley and Sons.

- Ergin, H., & Sevim, Ş. (2007). *Envanter Bilanço*. Kütahya: Ekspres Matbaası.
- Erkan, M., Elitaş, C., & Ceran, Y. (2014). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri (TMS/TFRS Uyumlu)*. İstanbul: Ekin Yayınevi.
- Esen, Ö. M. (2009). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*(94), 127-154.
- Feldman, S. J. (2004). *A Primer on Calculating Goodwill Impairment*. Mart 20, 2013 tarihinde <http://www.axiomvaluation.com/documents/2004.04.27-GoodwillImpairmentPrimer.pdf> adresinden alındı
- Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi* . (2013). Aralık 20, 2013 tarihinde http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Table_Ornekleri_20.5.2013.pdf adresinden alındı
- Gençoğlu, Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi .
- Gerşil, A., & Sönmez, F. (2007, Ocak-Şubat). Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar. *Mali Çözüm*(79), 121-140.
- Gökçen, G. (2009). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım.
- Gökçen, G., Ataman Akgül, B., & Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım .
- Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Gökgöz, A. (2013, Nisan). İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(58), 1-20.
- Greuning, V. H. (2009). *International Reporting Standards A Practical Guide*. Washington D.C.: The World Bank.
- Güler, İ. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması*. İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Haftacı, V., & Kılınç, Y. (2013). KOBİ TFRS'lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 75-96.
- Holt, G. (2010). *IFRS For SMEs*. Mart 01, 2013 tarihinde http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_mar_10_IFRS_SMEs_INT.pdf adresinden alındı
- Hoyle, J. B., Thomas, S., & Douppnik, T. (2007). *Advanced Accounting*. New York: Mcgraw- Hill Company.
- ussain, F. F., Chand, P. V., & Rani, P. (2012). The Impact Of IFRS For SMEs On The Accounting Profession: Evidence From Fiji. *Accounting and Taxation*, 4(2), 107-118.
- IFRS Foundation and the IASB Organization. (2010). *About The IFRS For SMES*. Mayıs 4, 2014 tarihinde <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx#> adresinden alındı
- IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 11- Temel Finansal Araçlar*. (tarih yok). Şubat 10, 2012 tarihinde <http://www.ifrs.org/Documents/modul11.pdf>, adresinden alındı
- IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 14 – İştiraklerdeki Yatırımlar*. (tarih yok). Şubat 10, 2012 tarihinde <http://www.ifrs.org/Documents/modul1.pdf> adresinden alındı

IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 14 – İştiraklerdeki Yatırımlar. (2010). Şubat 10, 2012 tarihinde <http://www.ifrs.org/Documents/modul1.pdf> adresinden alındı

IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 18- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar. (tarih yok). Şubat 10, 2012 tarihinde <http://www.ifrs.org/Documents/modul18.pdf> adresinden alındı

IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 23 – Hasılat. (tarih yok). Şubat 10, 2012 tarihinde <http://www.ifrs.org/Documents/modul23.pdf> adresinden alındı

Ioana, M. (2013, Temmuz). IFRS In The Small and Medium-Sized Entities Difficulties and Opportunities of The IFRS For SMEs. *Annals of the University of Oradea Economic Science Series*, 22(1), 1240-1249.

Jermakowicz, E. K., & Epstein, B. J. (2010, Spring). IFRS for SMEs- An Option for U.S. Private Entities? *Review of Business*, 30(2), 72-79.

Kahraman, O. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması. *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V*. Ankara: Ankara SMMM Odası.

Kalmış, H., & Dereköy, F. (2010). *TMS-18' e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması.* Şubat 20, 2013 tarihinde http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf adresinden alındı

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

(tarih yok). Haziran 30, 2013 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> adresinden alındı

Karabınar, S., & Can, A. (2007). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulayıcı Kesimindeki Muhasebe Kültürü. *XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını.

Karacan, S. (2009). *KOBİ' lerde UFRS' ye Uygun Finansal Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karahan, K. (2002, Ekim). *Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Finansal Araçların Mali Tablolarda Gösterimi ve Değerlemesine İlişkin Esaslar*. Mayıs 15, 2013 tarihinde http://www.spk.gov.tr/yayinlar/arastirmaraporlari/kye/Kemal_Karahan.pdf adresinden alındı

Karapınar, A., Aykoğlu Zaif, F., Bayırlı, R., Altay, A., & Torun, S. (2012). *KOBİ TFRS Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karataş, M. (2010). Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ' ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*(98), 117-141.

Kaval, H. (2005, Mayıs). Finansal Araç Kavramı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 50-74.

Kavut, F. L. (1988, Nisan). Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Denetim Teknikleri. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, XVII(1), 11-23.

Kavut, F. L. (2010, Haziran). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi. *Yönetim*(66), 9-43.

KOBİ Tanımı Değişti. (tarih yok). Şubat 20, 2013 tarihinde http://www.kobi.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=239:kob-tanm-deiti&catid=3:kobi-haberler (20.02.2013). adresinden alındı

KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ. (tarih yok). Mart 20, 2012 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3.htm> adresinden alındı

Korkmaz, T., Temel, H., & Birkan, E. (2007, Ekim). Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ' lere Etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 95-106.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18 Kasım 2005 gün ve 25997 sayılı Resmi Gazete. (tarih yok). Haziran 2, 2013 tarihinde http://www.kosgeb.gov.tr/UserFiles/File/kobi_tanimi.pdf adresinden alındı

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24 Haziran 2018 gün ve 30458 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180624.htm> (30.09.2019).

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ' LER). (tarih yok). Ocak 10, 2012 tarihinde http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/kobiler_ve_ozellikleri.html adresinden alındı

Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler İçin UFRS Kılavuzu-2009. (tarih yok). Mayıs 26, 2012 tarihinde http://www.pwc.com/tr/tr/audit/assets/UFRS_2009_1r.pdf adresinden alındı

- Küçük, M. (2004). *Değerleme ve Dönemsonu İşlemleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Küçük, S. (2006). *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*. İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Lazol, İ. (2009). *Genel Muhasebe*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım .
- Mackenzie, B. v. (2011). *Applying IFRS for SMEs*. New Jersey: Wiley.
- Marcellan, M. (2010). *A Guide Through IFRS for Small and Medium-Sized Entities (SMEs)*. Mayıs 14, 2013 tarihinde <http://www.rsmi.com/attachments/approved/rsm-international-service-literature/en/FINALIFRSforSMEs.pdf> adresinden alındı
- McQuaid, L. (2010). IFRS for SMEs Application in Practice. *Accountancy Ireland*, 42(5), 26-27.
- Miller, R. S. (2010). Is IFRS for SMEs For Your Company. *Financial Executive*, 16-16.
- Mirza, A. A., & Holt, G. J. (2011). *Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS*. New Jersey: WILEY.
- Muhasebe Standartlarında Ölçüm Süreci ve Ölçüm Esasları*. (tarih yok). Şubat 10, 2012 tarihinde <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf> adresinden alındı
- Nobes, C., & Parker, R. (2006). *Comparative International Accounting*. Hampshire: Prentice Hall.
- Örten, R., & Karapınar, A. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2010). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları- Uygulama ve Yorumları* (4.Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y., & Yanık, S. (2012). *Açıklamalı e Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özkan, S. (2005). UMS-18 Hâsılat Standardı ve A.B.D. düzenlemeleri Işığında Mal Satış Hâsılatının Kaydedilmesinde “Sahiplikle İlgili Risk ve Getirilerin Alıcıya Nakledilmesi” Koşuluna İlişkin Açıklama ve Örnekler. *Mali Çözüm*(72), 66-85.
- Özulucan, A. (2005). *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Pamukçu, F., & Pamukçu, N. (2011, Nisan). Kıdem Tazminatı Hesaplamasında İş Kanunu İle Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 65-78.
- Parlakkaya, R. (2010). *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Penman, S. (2007). *Financial Statement Analysis and Security Valuation*. New York: Mcgraw-Hill.
- Sarioğlu, K. (tarih yok). 7. Bölüm TMS 18 Hasılat. Nisan 30, 2013 tarihinde

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/7.bolum.pdf> adresinden alındı

Sayın, K. Ş. (2008, Eylül). İştirak Yatırımlarının “Özkaynak Yöntemi”ne Göre Muhasebeleştirilmesi. *Review of Social, Economic & Business Studies*, 9(10), 439-458.

Selvi, Y. (2009). 13. Bölüm TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar. Nisan 30, 2013 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/13.bolum.pdf> adresinden alındı

Selvi, Y. (2009, Ekim). Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önem Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması. *Yönetim Dergisi*(64), 41-61.

Selvi, Y. (2009). Bölüm TMS 2 Stoklar. Nisan 30, 2013 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf>, adresinden alındı

Selvi, Y., Yılmaz, F., & Sarıoğlu, K. (2007, Mart-Nisan). Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırması. *Mali Çözüm*, 25-42.

Sipahi, B. (2009). 10 Bölüm TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Nisan 30, 2013 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/10.bolum.pdf> adresinden alındı

Sipahi, B. (2009). 10 Bölüm TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Nisan 30, 2013 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/10.bolum.pdf> adresinden alındı

Sipahi, B. (2009). 9. <https://www.iksd.net/product-page/fundamental-aspects-of-engineering-science> Nisan 30, 2013 tarihinde

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/9.bolum.pdf> adresinden alındı

Sipahi, B. (2009). 5. Bölüm TMS 23 Borçlanma Maliyetleri. Nisan 30, 2013 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/5.bolum.pdf> adresinden alındı

Sipahi, B. (2009). 9. Bölüm TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü. Nisan 30, 2013 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/9.bolum.pdf> adresinden alındı

Sürmen, Y. (2007). *Muhasebe-2*. Trabzon: Celepler Baskı.

Tokay, H., Deran, A., & Aktaş, R. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. XXIV. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Muğla: Muğla Üniversitesi İİBF.

Tokay, S. H., & Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm*(90), 15-48.

Uluslan, H. (2004). Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu. *Mali Çözüm*(69), 200-219.

Uluslan, H. (2005, Haziran). Maddi Olmayan ve İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar İle İlgili Bir Araştırma. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(10), 69-103.

Uluslan, H. (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, XIII(1), 129-154.

Uluslan, H. (2009, Ekim). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe- Finansal

Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(44), 149-164.

Utku, B. D., & Gürsoy, K. (2011). KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Tam Set IFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 19-42.

What is an SME . (tarih yok). Şubat 15, 2013 tarihinde http://ec.europa.eu/enterprise/po44444licies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm adresinden alındı

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demircioğlu, N. (2012). "Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm*(110), 21-43.

Yıldız, M. (2011). *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*. İstanbul: Türmob&Tesmer Yayınları.

Yılmaz, F. (2009). *4. Bölüm TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri*. Nisan 30, 2013 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf> adresinden alındı

Yılmaz, T., & Alpkan, L. (2004). Türkiye'deki KOBİ'lerin Üretim Yönetimi Alanındaki Sorunları, Çözüm Önerileri ve Sağlanan Destekler. *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXIII(1), 80-116.

Yücel, G., & diğerleri, v. (2012). *TMS ve KOBİ TFRS Uygulamalar, Örnekler, Vak'alar*. Ankara: TÜRMOB .



IKSAD

Publishing House



978-605-80227-0-6