

KOBİ'ler için UFRS'ler Kapsamında Muhasebe Kayıtlarının Düzenlenmesi

Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Dicle Üniversitesi, İ.İ.B.F.
İşletme Bölümü
abilen@dicle.edu.tr

İbrahim ÇENBERLİTAŞ

Arş. Gör. Dicle Üniversitesi İ.İ.B.F.
İşletme Bölümü
ibrahimcemberlitas@hotmail.com

Özet: Günümüzde rekabetin artması, piyasaların gelişmişliği, bu gelişmişlik neticesinde muhasebe sistemlerindeki karmaşıklık ve kamu ile üçüncü kişilere sunulacak olan bilginin önemi ve güvenilirliğin artması finansal raporlama standartlarının sürecini etkileyen en önemli faktörler olarak belirlenmektedir. Bu faktörler temel alınarak yapılan araştırmamızın amacı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için yayımlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını(UFRS) bir KOBİ üzerinde uygulayarak işletmenin daha önceden Vergi Usul Kanununa (VUK) göre düzenlenen finansal tablolarını KOBİ-UFRS'nin gerektirdiği şekilde yeniden düzenlemektir.

Anahtar Sözcükler: KOBİ, TFRS, TMS, UMSK, KGK

Regulation of Accounting Records Under International Financial Reporting Standards For Small and Medium-Sized Entities

Abstract: Nowadays increasing competitive environment, development of markets, as a result of this development the complexity of accounting systems and increasing of importance and credibility of information which will be presented to third parties and public are defined as the most important factors of affecting the process of financial reporting standards. Based on these factors, the purpose of our research is rearrange of the International Financial Reporting Standards which was published for Small and Medium-sized Enterprises (SME) by practicing on a pre- tax procedural law entity (TPL) financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards as required by SMEs.

Key Words: SMEs, IFRS, IMS, IASC

Giriş

Uluslararası finansal piyasalarda yaşanan önemli gelişmeler ülkeler arasındaki sınırları kaldırmış ve bunu doğal bir sonucu olarak farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler ortak bir muhasebe dili kullanmak zorunluluğu doğmuştur. Birçok ülkenin bu zorunluluk gereği ortak bir muhasebe dili oluşturma çabasına girdiği gibi Türkiye’de de bu çalışmalara katkı sağlamıştır. Konuyla ilgili yapılan bu çalışmaların ilk örneği, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-UMSK (International Accounting Standards Boards-IASB) tarafından yayımlanan ve dünya çapında kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UMS/UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS) gelmektedir. Yayımlanan bu standartlar, finansal tabloların aynı sistem dâhilinde hazırlanmasını sağlayarak ilgili tarafların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve ihtiyaçlarına cevap verebilir bir nitelikte hazırlanmıştır. Ülkeler, diğer ülkelerle olan ticari faaliyetlerde yaşadıkları zorlukları aşmak için yayımlanan ve dünyaca kabul gören bu standartları kendi kullandıkları yerel standartlara tercih etmişler ve bu standartları uygulamaya başlamışlardır.

UMS/UFRS’ler büyük ölçekli işletmelerde ve halka açık şirketlerde kullanılırken, küçük işletmelerde de bu ortak muhasebe dili ihtiyacının olması sebebiyle UMSK, UFRS konusundaki çalışmalarının ikinci bir basamağı olan ve UFRS’nin biraz daha esnetilmiş olan “IFRS for SMEs” (KOBİ’ler için UFRS) setini hazırlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), KOBİ’ler için finansal raporlama standartlarının kapsam ve içeriğine ilişkin kamuoyunun görüşlerine sunduğu taslağı Temmuz 2009’da kabul etmiş ve yayımlamıştır. Konu ile ilgili olarak Türkiye’de bu standartlar eski adı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yeni adı ile Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından kabul edilmiş ve Türkçe ’ye çevrilmiştir. KOBİ-UFRS hakkındaki tebliğ, 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır.

1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)

1.1. KOBİ Kavramına İlişkin Genel Bilgiler

Dünya çapında ekonomiye sahip ülkelerin büyük ölçekli işletmelere verdiği önem 1973 petrol krizinden sonra yerini küçük ölçekli işletmelere bırakmıştır. Bu gelişmeyle birlikte esnek üretim teknolojisine sahip olan KOBİ’lerin dünya ekonomisindeki yeri oldukça genişlemeye başlamıştır. KOBİ’lerin ilerleyen zamanlarda dünya çapında işletmeler olacağını önceden anlayan Amerika, Avrupa ve Japonya gibi büyük ekonomiler KOBİ’lerin sayıca artmasına yönelik teşviklerde ve performanslarını arttırmaya yönelik çeşitli programlarla bu işletmelere destek sağlamaya başlamışlardır. (Atıcı, 2006:1)

Günümüzde KOBİ'ler başarısız oldukları için büyüyemeyen, küçük ölçeklerde kalmaya mahkûm olan işletmeler değil, esnek yapılarıyla dinamik ve değişen koşullara sürekli uyabilen, bürokratik olmayan yapılarıyla üretken, yenilikçi, talep boşluklarını hızla yerine getirme olanaklarını zamanında değerlendirebilen işletmelerdir. (Müftüoğlu, 2012: 31)

1.2. KOBİ'lerin Tanımı

“Genel olarak KOBİ'ler, az sermaye kullanımı yanında daha çok el emeği ile düşük düzeyde yönetim giderleri ile çalışan, çabuk karar verme yeteneğine sahip ve ucuz bir üretim gerçekleştiren iktisadi teşebbüsler olarak ifade edilebilir.” (Karacan, 2009: 32)

Avrupa Birliği ülkelerinin 1996 yılında tavsiye niteliğinde almış oldukları karar sonucunda Avrupa Birliği Komisyonu tarafından ortak bir KOBİ tanımı geliştirilmiştir ve bu tanıma göre KOBİ'ler şu şekilde sınıflandırılmıştır: (Civan ve diğ., 2002: 2)

- 100'den az işçi çalıştıranlar ve yıllık ciroları 7 Milyon ECU'ya ulaşamayan veya yıllık finansal durum tablosu toplamı 5 Milyon ECU'ya ulaşamayan teşebbüsler *Küçük Ölçekli İşletme*
- 100-250 arası işçi çalıştıranlar ve yıllık ciroları 7-40 Milyon ECU arası olanlar veya yıllık finansal durum tablosu toplamı 5-27 Milyon ECU arası olan teşebbüsler *Orta Ölçekli İşletme*
- 251 kişi ve yukarısı da *Büyük İşletme* olarak belirlenmiştir.

1.3. KOBİ'lerin Önemi

KOBİ'ler değişen konjoktüre daha kolay uyum sağladıklarından ve yenilikleri daha kısa sürede ve rahat bir şekilde uygulayabilmeleri bakımından ülke ekonomileri için oldukça önem taşımaktadırlar.

KOBİ'ler; işsizliği azaltmak ve istihdamı sağlamak, talep değişikliklerine kısa sürede uyum sağlamak, kalifiye eleman yetiştirilmesine katkıda bulunmak, bölgeler arası dengeli gelişmeye ve büyümeye katkıda bulunmak, gelir dağılımının daha dengeli biçimde gerçekleştirilmesini sağlamak gibi ülkelerin gerek ekonomik gerek sosyal yönlerine de olumlu açıdan etkileri olmaktadır.

KOBİ'lerin birer mesleki okul niteliği taşımaları ve üretebilme yetenekleri, bölgesel gelişmede ve göçleri önlemede önemli bir rol oynar. Gelip geçici dönemsel veya mevsimlik krizlerden en az etkilenme özellikleri, toplumsal barışın korunmasına ve bunalımların aşılmasına da katkıda bulunabilir. KOBİ'lerin Türkiye ekonomisindeki yerinin tespitini yapabilmek için istihdam edilen kişi sayısı ve iş yeri sayısına bakılabilir. (İslamoğlu, 1992: 10)

KOBİ'lerin, büyük ölçekli işletmeleri desteklemeleri, teknolojik gelişmeleri takip etmesi, bağımsız hareket etme eğilimlerindeki artış, ekonomik krizlerden

daha az etkilenmeleri, bilgi toplumuna geçişi gibi özellikleri yine bu tür işletmelerin dünya çapında önemini arttıran diğer nedenlerdendir. (Gedik, 2011: 2)

2. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

KOBİ'ler, büyük işletmelerin finansal yapılarına uygun olan UFRS'leri uyguladıkları takdirde ortaya farklılıklar ve zorlukların çıkacağı muhakkaktır. İşte bu tür sorunlarla karşılaşmamak için KOBİ'ler için uygulanacak olan ayrı bir UFRS setinin olması gerektiği, bu ihtiyacın ayrı bir boyutudur. KOBİ'lerin finansal ve yönetsel yapıları içerisinde UFRS'lerin tam manasıyla anlaşılabilirliği ve uygulamaya geçirilmesi tahmin edilenden daha zor görülmektedir. Bu sebeple UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanmasındaki zorlukları fark etmiş ve onlar için daha anlaşılabilir ve uygulanması daha kolay bir standart seti hazırlamak amacıyla 2001 yılında bir proje grubu oluşturmuştur. (IASB, 2007:14)

KOBİ'ler için UFRS setinin amacı, KOBİ'ler için daha rahat anlaşılabilir, kaliteli ve aynı zamanda uygulanabilir bir standart setini oluşturmaktır. Bu sette yer alan finansal tablolar, bir bağımsız denetçinin işletmenin mali durumunun gerçeği doğru bir şekilde yansıttığına dair görüş verebileceği şekilde genel amaçlı kullanım için tasarlanmıştır. KOBİ'ler için hazırlanan bu set aynı zamanda kredi verenlerin, tedarikçilerin ve diğer alacaklıların, yabancı yatırımcıların, kredi derecelendirme kuruluşlarının ve diğer tarafların kullanımı için hazırlanacak olan finansal tabloların kapsamını da hazırlamış olacaktır. Bu sayede KOBİ'lerin ihtiyaç duydukları yabancı sermayeye ve diğer kaynaklara erişimi kolaylaşacak bunun yanında bu setin kullanılması sonucu raporlanacak olan finansal tablolar yerel mevzuatla bağdaştırılabildiği ölçüde ilgili düzeltmelerin yapılması koşuluyla vergi matrahının ve dağıtılabilir kârın tespiti için kullanılmaya uygun hale gelmesi sağlanacaktır. (Karacan, 2009: 61)

3. KOBİ'ler İçin UFRS'lere Göre Muhasebe Kayıtlarının Düzenlenmesi İle İlgili Örnekler

KOBİ-UFRS seti, standartların fonksiyonları dikkate alınarak muhasebe bilgi sisteminden yararlanacak olan gruplara sunulmak üzere tıpkı tam set UFRS'lerde olduğu gibi gruplandırılarak ve bölümlerin sunum sırası ve numarası değiştirilmeden aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır.

- Sunum Standartlarına İlişkin Bölümler
- Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosuna İlişkin Bölümler
- Özellikli Durumlarda Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Bölümler

KOBİ'ler için UFRS'lerin ilk bölümü olana "Kavramlar ve İlkeler" bölümünde KOBİ'lerin finansal tablolarının amaçlarının neler olduğu ve finansal

tablolarda yer alan bilgilerin kullanışlı olabilmelerini sağlayacak nitelikleri anlatılmaktadır. Bu çerçevede KOBİ'lerin mali durumunu gösteren finansal tabloların dayandığı kavram ve ilkeleri belirtmektedir. KOBİ'lerin finansal tablolarının amacı, geniş çapta bir kullanıcı kitlesinin bilgi edinme ihtiyaçlarına dair talep edecekleri işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları gibi bazı bilgilerin onlara sunulması ve onları bilgilendirmesidir. (IASB, 2009:16)

Standardın gerçeğe uygun değer gibi diğer bir esasın uygulanmasını gerektirmediği durumlarda, varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirme sırasında tarihi maliyet esasına göre ölçülür. (Civan ve diğ., 2012: 24)

3.1. Finansal Durum Tablosu

Finansal durum tablosunda sunulacak bilgilerin niteliği ve sunum yöntemleri bu bölümde yer alır, işletmelerin belirli bir tarihteki varlık, borç ve özkaynaklarını gösterir.

Örnek 1: (Demir ve diğ., 2012: 51) X işletmesi 1 Ocak 2012 tarihinde 3.000.000,00 TL ödeyerek yıllık % 10 oranında faiz getirisine sahip tahvili ihraç tarihinde satın almıştır. Faizler her yıl 1 Ocak tarihinde ödenmektedir. Anapara ödemeleri ise 31 Aralık 2013 tarihinde başlamak üzere her yıl 1.000.000,00 TL eşit taksitlerle ödenecektir.

Düzeltilme: X işletmesi 31 Aralık 2012 tarihli Finansal Durum Tablosunda 100.000,00 TL'lik (1.000.000,00 x % 10) tahakkuk eden faiz gelirini ve 2013 yılına ilişkin 1.000.000,00 TL'lik anapara alacağını dönen varlık olarak sınıflandırmalıdır.

3.2. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının seçiminde ve uygulamasına bu bölüm yol gösterir. Ayrıca, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış olan hataların düzeltilmesi işlemlerini de içerir.

Örnek: (Karapınar ve diğ., 2012: 147) Bir işletme 400,00 TL bedelle aldığı bir masayı gider olarak kaydetmiştir.

Düzeltilme: 400,00 TL bedelindeki maddi duran varlığın aktifleştirilmemesi, alınacak bir ekonomik kararı etkileyecek bir boyutta olmadığından işletme bu masanın bedelini aktifleştirmeyip, gider olarak kaydedebilir.

3.3. Temel Finansal Araçlar

Finansal araç, işletme için finansal bir varlığa başka işletmeler için ise finansal borca neden olabilen araçlardır. Bu sayılan özellikleri taşıması

özelliğiyle aşağıdakiler finansal varlık olarak kabul edilmektedir; (Karacan, 2009: 86)

- Nakit
- Vadeli ve vadesiz mevduat
- Ticari kıymetli evrak ve senetler
- Alacaklı ve borçlu olan (*cari*) hesaplar, senetler ve krediler
- Tahvil vb. borçlanma araçları
- Adi ve imtiyazlı hisse senedi ile benzer özkaynak araçları
- Teminata bağlanmış mortgage yükümlülükleri, geri alım sözleşmeleri ve aktiflere dayandırılmış varlık paketleri gibi varlık temelli menkul kıymetler

Örnek: Bir işletme 1\$ = 1,7 kuru üzerinden 100.000 \$ satın almış ve aracı kuruluşa da % 1,25 oranında komisyonu peşin ödemiştir.

Düzeltilme: Yabancı paranın dolar olması ve piyasası bulunması sebebiyle, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilmektedir. Bu nedenle ilk kayıt düzenlenirken işlem fiyatına işlem maliyetleri katılmaz ve komisyon tutarı gider olarak kaydedilir. Düzeltme sonrası yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----.../.../...-----	
100 Kasa	170.000,00
653 Komisyon Giderleri	2.125,00
100 Kasa	172.125,00
-----.../.../...-----	

Örnek: Bir işletme daha önce karşılık ayırdığı ve endirekt metodu kullandığı şüpheli ticari alacağının 375,00 TL'lik kısmını tahsil etmiştir.

Düzeltilme: Yapılan şüpheli kaydın ve ayrılan karşılığının iptalini şu şekilde yapılabilir.

-----.../.../...-----	
100 Kasa	375,00
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	375,00
-----.../.../...-----	
129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	375,00
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	375,00
-----.../.../...-----	

3.4. Stoklar

Stoklar, işin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değerini düşük olanı üzerinden değerlendirilir. (IASB, 2009: 81)

Örnek: İşletme 31.12.2007 tarihinde elinde birim maliyeti 6.000,00 TL olan 20 adet sandalye bulundurmaktadır. Bu malların yeni modelleri çıktığı için dönem sonunda bu malların değerinin 5.400,00 TL olduğu anlaşılmıştır. İşletmenin elindeki mevcut sandalyenin birim satışından 80 TL satış giderinin olacağı tahmin edilmektedir. 31.12.2008 tarihinde 20 adet sandalyenin net gerçekleşebilir değeri 110.400,00 TL olduğu tahmin edilmektedir.

Düzeltilme:

Sandalyelerin tahmini satış fiyatı (20 x 5.400,00)	108.000,00 TL
Sandalyelerin tahmini satış gideri (20 x 80)	1.600,00 TL
Net gerçekleşebilir değer	106.400,00 TL

Maliyet bedeli (20 x 6.000,00)	120.000,00 TL
Stok değer düşüklüğü karşılığı	13.600,00 TL

-----.../.../...-----	
624 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı*	13.600,00
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	13.600,00
-----.../.../...-----	

*Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap yer almamaktadır.

KOBİ-UFRS'ye göre karşılık giderinin ve iptal edilen karşılıkların, satışların maliyeti bölümünde açılacak olan hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.(Akdoğan ve diğ., 2007: 46)

31.12.2008 tarihinde 20 adet sandalyenin fiyatı 110.400,00 TL olarak öngörülyorsa, bir önceki dönem gider olarak kaydedilen stok değer düşüklüğünün 4.000,00 TL'lik kısmı iptal edilecektir.

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	4.000,00
625 Stok Değer Düş. Karş. İptalleri	4.000,00

3.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan arsa veya binalar ile faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilen bazı hakların muhasebeleştirilmesi amacıyla bu bölüm uygulanır.

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

Örnek: Bir işletme 01.01.2010 tarihinde 360.000,00 TL'ye aldığı yatırım amaçlı binaları dönem sonunda değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme de binaların gerçeğe uygun değerinin 315.000,00 TL olduğunu tespit etmiştir.

Düzeltilme:

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	45.000,00
659.01 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları (-) *	
252 Binalar	45.000,00
252.02.Yatırım Amaçlı Binalar	

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığından 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabının alt hesabı olarak çalıştırılmıştır.

3.6. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır. Bu bölüm maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. (IASB, 2009: 90)

Örnek: (Gençtürk ve diğ., 2011: 281) Zeytinyağı üretimi yapan bir işletme üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 85.000,00 TL'ye zeytin sıkma dekantörü ithal etmiştir. Söz konusu makine için ayrıca aşağıdaki maliyetlere katlanılmıştır. Ödeme yapılan maliyetler; Navlun bedeli: 9.900,00 TL, gümrük vergi ve masrafları: 17.000,00 TL, montaj masrafları: 3.540,00 TL, makine operatörüne mesleki eğitim: 1.400,00 TL'dir.

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

Fatura bedeli: 85.000,00 TL, navlun bedeli: 9.900,00 TL, gümrük vergisi: 17.000,00 TL, montaj masrafı: 3.540,00 TL, mesleki eğitim:1.400,00 TL olmak üzere TOPLAM: 116.840,00 TL ancak, mesleki eğitim gider olarak gösterilir, maliyete girmez. Dolayısıyla 116.840,00 - 1.400,00 = 115.440,00 TL için düzeltme kaydı yapılır.

-----.../.../...-----	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	115.440,00
05. Zeytin sıkma dekantörü	
100 Kasa	115.440,00
-----.../.../...-----	

3.7. Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar bölümünde, (Bakınız: Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye*) ve işletmeler tarafından olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: Bölüm 13 *Stoklar* ve Bölüm 23 *Hasılat*) dışında tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.

Örnek: Bir işletmenin tüzel kişiliğini kazanmadan önce yaptıkları harcamalar 30.000,00 TL tutarındadır. İşletmenin tüzel kişiliğe geçerken düzenlediği resmi açılışta 18.000,00 TL ve ürün reklamı için de 45.000,00 TL harcama yapmıştır.

Düzeltilme:

-----.../.../...-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	93.000,00
102 Bankalar	93.000,00
-----.../.../...-----	

3.8. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

İşletme birleşmeleri ve şerefiye bölümü işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır. Edinen işletmenin belirlenmesi, işletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve bu maliyetin edinilen varlıklara ve üstlenilen borçlar ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara tahsis edilmesi hakkında yol gösterici hükümler içerir. Ayrıca, hem işletme birleşmesi esnasında hem de sonraki dönemlerde şerefiyenin nasıl muhasebeleştirileceğine değinir. (IASB, 2009:108)

Örnek: Üretim sektöründe faaliyet gösteren A₁ ve A₂ işletmeleri birleşme kararı almışlardır. Birleşme için katlanılan maliyet 55.000,00 TL'dir.

Düzeltilme:

-----./.../-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	55.000,00
-Şirket Birleşmeleri	
100 Kasa	55.000,00
-----./.../-----	

Örnek: (Demir, 2010:8) A işletmesi, 12.12.2009 tarihinde 600.000,00 TL ödeyerek B işletmesinin % 90 hisse senetlerini satın almıştır. Bu tarihte B işletmesinin Varlıkları toplamı 1.500.000,00 TL ve Yükümlülükleri toplamı da 1.050.000,00 TL'dir. (B işletmesinin varlıkları ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri defter değerine eşittir.)

Düzeltilme: B işletmesinin net varlıklarının defter değeri 450.000,00 TL'dir. (1.500.000,00 – 1.050.000,00). KOBİ-UFRS'ye göre, defter değerini aşan satın alma maliyetinin varlık ve yükümlülüklerinin defter değerini gerçeğe uygun değerlerine eşitleyecek şekilde bu varlık ve yükümlülükler dağıtılması gerekir. Fakat B işletmesinin varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri net defter değerine eşit olduğundan,(fark 0) defter değerini aşan maliyetler şerefiyeden kaynaklanacaktır.

Defter değerini aşan maliyet = > 600.000,00 – (450.000,00 x %90) = 195.000,00

Şerefiye = 195.000,00 – 0 = 195.000,00 TL

-----./.../-----	
245 Bağlı Ortaklıklar	405.000,00
261 Şerefiye	195.000,00
102 Bankalar	600.000,00
-----./.../-----	

3.9. Kiralamalar

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Varlığın kiracı açısından finansal ve faaliyet kiralamaları aşağıda başlıklar halinde açıklanacaktır. (IASB, 2009: 114)

Örnek: X işletmesi, 10.09.2009 tarihinde Y işletmesinden 360.000,00 TL'ye 1 yıllığına bir büro kiralamıştır. Sözleşmeye göre kiralar aylık olarak ve ay sonlarında bankadan havale yoluyla ödenecektir. (Vergilendirme ihmal edilmiştir)

Düzeltilme:

-----30/09/2009-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
770.02 Kira Giderleri	
102 Bankalar	20.000,00
-----.../.../...-----	

Örnek: B İşletmesi 10.09.2009 tarihinde, aktifine kayıtlı bir dükkânı yıllık 360.000,00 TL'ye bir yıllığına A işletmesine kiraya vermiştir. Sözleşmeye göre kiralar aylık olarak ve ay sonlarında bankadan havale yoluyla ödenecektir.

Düzeltilme:

-----30/09/2009-----	
102 Bankalar	20.000,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	20.000,00
649.04 Kira Gelirleri	
-----.../.../...-----	

3.10. Hasılat

Mal ve hizmet satışlarından sağlanan gelir ile işletmenin varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri de bu standartta hasılat olarak değerlendirilir. (Karacan, 2009:113)

Örnek: Bir işletme 70.000,00 TL maliyetli malı 118.000,00 TL'ye KDV dâhil satmıştır.

Düzeltilme:

-----.../.../...-----	
100 Kasa	118.000,00
600 Yurt İçi Satışlar	100.000,00
391 Hesaplanan KDV	18.000,00
-----.../.../...-----	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	70.000,00
153 Ticari Mallar	70.000,00
-----.../.../...-----	

3.11. Devlet Teşvikleri

Bu bölüm, vergilendirilebilir kârın veya vergi zararının belirlenmesinde mevcut olan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır. Bu tür faydalara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir. (IASB, 2009:153)

Örnek: Sanayi Bakanlığı Doğu Anadolu Bölgesinde yatırım yapan bir şirkete iki yıl içinde fabrika yapmak üzere, bedelsiz bir arsa tahsis etmiştir. Arsanın gerçeğe uygun değeri 500.000,00 TL'dir. İki yıl bitmeden fabrika inşası tamamlanmıştır.

Düzeltilme: Arsa alınırken yapılacak kayıt:

-----.../.../...-----	
250 Arazi ve Arsalar	500.000,00
336 Diğer Çeşitli Borçlar	500.000,00
-----.../.../...-----	
Teşvik inşaat (fabrika) yapmak üzere verildiğinden teşvik bedeli verilen süre (2 yıl) sonunda gelir olarak kaydedilir.	
-----.../.../...-----	
336 Diğer Borçlar	500.000,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	500.000,00
-----.../.../...-----	

3.12. Borçlanma Maliyetleri

Bu bölüm, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almaktadır. Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir.

Örnek: Bir işletme 01.01.2001 tarihinde bir bankadan bir yıl vadeli ve % 3 faiz oranlı olmak üzere 10.000 dolar kredi almıştır. Söz konusu tarihte 1 dolar = 1,5 TL ve yılsonuna gelindiğinde 1 dolar = 1,7 TL'dir.

Düzeltilme:

-----01/01/2001-----
100 Kasa 15.000,00

300 Banka Kredileri 15.000,00

-----.../.../...-----

10.000 x % 3 = 300 Dolar ve 300 x 1,7 = 510,00 TL

-----31/12/2001-----
780 Finansman Giderleri 510,00

300 Banka Kredileri 510,00

-----.../.../...-----

Kur farkı: 17.000,00 – 15.000,00 = 2.000,00 TL

----- 31/12/2001 -----
780 Finansman Giderleri 2.000,00

646 Kambiyo Kârları 2.000,00

-----.../.../...-----

3.13. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu bölüm, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi açısından bu Standardın diğer bölümlerinde kendilerine ilişkin hükümlerin yer aldığı ertelenmiş vergi varlıkları, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar, bölüm 11 “Temel Finansal Araçlar” ve Bölüm 12 “Diğer Finansal Araçlar” kapsamındaki finansal varlıklar, gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar hariç olmak üzere, tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.(Civan ve diğ., 2012:314)

Örnek: Bir işletme ürettiği A mamulünün tamamlanma maliyetini 70.000,00 olarak belirlemiştir. Yılsonuna gelindiğinde bu malın satış maliyetleri düşülmüş ve satış fiyatının 60.000,00 olduğu tespit edilmiştir.

Düzeltilme: İşletme aradaki fark kadar karşılık ayıracaktır.

-----.../.../...-----	
157 Diğer Stoklar	70.000,00
152 Mamuller	70.000,00
-----.../.../...-----	
654 Karşılık Giderleri (-)	10.000,00
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	10.000,00
-----.../.../...-----	

3.14. Gelir Vergileri

Bu bölümde gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir. Finansal tablolara yansıtılan işlemlerin ve diğer olayların mevcut ve gelecek dönemlere ilişkin vergi sonuçları bu bölüm uyarınca muhasebeleştirilir. Söz konusu sonuçlar, dönem vergisi ve ertelenmiş vergiden oluşur. (IASB, 2009: 172)

Örnek: İşletme 31.12.2010 tarihinde muhasebe kayıtlarını KOBİ-UFRS'ye göre düzenlemek istemektedir. Söz konusu tarihte işletmenin kıdem tazminatı yükümlülüğü 160.000,00 TL'dir. Ertesi dönem kıdem tazminatı yükümlülüğü 200.000,00 TL'ye çıkmıştır. Aradaki 40.000,00 TL farkın 30.000,00 TL'si cari dönem hizmet maliyetinden 10.000,00 TL'lik kısmı da finansman maliyetinden kaynaklanmaktadır.

Düzeltilme: Ertelenmiş vergi varlığı oranı % 20 dir.

-----31/12/2010-----	
570 Geçmiş Yıl Kârları	160.000,00
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	160.000,00
-----.../.../...-----	
-----31/12/2010-----	
284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları *	32.000,00
570 Geçmiş Yıl Kârları	32.000,00
-----.../.../...-----	

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığın 28X kodlu hesapta çalıştırılmıştır.

-----./.../-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	30.000,00	
780 Finansman Giderleri	10.000,00	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı	40.000,00	
-----./.../-----		
970 Vergi Açıs. Kabul Edilm. Giderl. *	40.000,00	
971 Vergi Açıs. Kab. Edilm. Gider. Alac. Hs.*	40.000,00	
-----./.../-----		

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığın 97X kodlu nazım Hesaplarında çalıştırılmıştır.

-----./.../-----		
284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları *	16.000,00	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş. (-)	16.000,00	
691.02 Vergi Gideri *		
-----./.../-----		

* Tekdüzen Hesap Planında mevcut kodlar arasında bu hesap bulunmadığın 691 kodlu hesabın alt hesabı olarak çalıştırılmıştır.

Sonuç

Ortak bir muhasebe dilinin kullanılması finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır. Muhasebe sistemindeki uygulamaların farklılığı; yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer ilgililerin karşılaştırma yapabilme olanaklarını en aza indirmektedir. Dolayısıyla ortak bir muhasebe dili olan UFRS'nin tüm ülkelerde tam anlamıyla uygulanması gerekli hale gelmiştir. Buna karşın küçük veya orta ölçekli olan, hisse senetleri veya borç senetleri uluslararası piyasalarda dolaşımında olmayan, işletmelere gereksiniminin üstünde bir standart getirmek fayda maliyet analizi açısından doğru tercih olmamaktadır. KOBİ'lere yönelik bir alt standartlar bütününün olması kaçınılmaz hale gelmektedir. KOBİ'lerin bu gereksinimlerini karşılamaya yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Temmuz 2009'da KOBİ'ler için UFRS'yi kabul etmiş ve yayımlamıştır. Tam set UFRS'den bağımsız KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Türkiye'de de 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS adı altında kabul edilerek yasalaşmıştır.

KOBİ TFRS'nin yürürlüğe girmesi sadece raporlamada değil kayıt düzeninde de değişiklikler meydana getirmiştir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında bazı değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bu konuda TMSK bünyesinde yapılan çalışmalar devam etmektedir. Maliye Bakanlığı, vergi

yasalarında gerekli düzenlemeleri yaparak vergi düzenlemeleri ile standart arasındaki farkları beyannameler ile takip etmelidir. Standartın getirdiği birçok düzenlemenin vergi yasalarına paralel hale getirilmesi sürecinde büyük zorluklarla karşılaşılacaktır. TMSK, KOBİ TFRS'nin uygulama sürecini çok iyi yönetmelidir. Uygulama sürecinde karşılaşılan problemlere, tüm kesimlerin görüş ve önerilerini dikkate alarak birlikte çözüm geliştirmelidir.

KOBİ'lerin kolayca finans kaynağı bulmasını ve yurt dışına açılmasını sağlayacak standarda, eğitim ve destek ile KOBİ'ler zamanla uyum sağlayacaktır. Bu konuda TÜRMOB eğitimcilerin eğitimini düzenlemekte ve bu eğitimciler ile yurdun dört bir yanındaki meslek mensuplarını yetiştirmeyi planlamaktadır. Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak, uluslararası piyasalarda aynı ortak dili kullanmak, finans piyasalarının bilgi taleplerini karşılayabilmek ve AB'ye uyum sağlamak için KOBİ TFRS'ye geçilmesi önemlidir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül, (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, İSMMM Yayın Organı, Sayı:84, s.46-50.

ATICI, Gonca Büyür, (2006), Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ'lerin) Ekonomik Gelişime Etkileri, Finansman Kaynakları Ve KOBİ'lerin Büyümesini Sağlayan Faktörlere İlişkin Karşılaştırma, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE), İstanbul.

CİVAN, M., E. Kara, M. Körpi ve C. Karaca, (2012), KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları, 1. Baskı, Yaşar Cevizli Mağazaları, Gaziantep.

CİVAN, Mehmet ve Mehmet Tekinkuş, (2002), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Avrupa Birliğine Uyum Süreci; Gaziantep Örneği, ODTÜ 6. Uluslararası Ekonomi Konferansı. Ankara: ODTÜ. 11-14 Eylül, ss. 2-6.

DEMİR, Volkan, (2010), KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Şirket Birleşmesi, VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara:03-07 Mart, s.8-9

DEMİR, Volkan ve Oğuzhan Bahadır, (2012) KOBİ'lerde Finansal Raporlama. 1. Basım. TÜRMOB yayınları, Ankara.

GEDİK, Hasan. (2011), KOBİ'lerin Ekonomideki Yeri ve Önemi, Konya Ticaret Odası Dergisi. Mart, ss.2-5

GENÇTÜRK, M., İ. Çelik ve N. Karaman, (2011), Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) Karşılaştırılması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:14, ss.281-282

IASB, (2007), International Financial Reporting Standarts (IFRS), www.iasb.org., 6 Kasım 2007.

İSLAMOĞLU, Hamdi, (1992), Küçük İşletmelerin Toplumsal Özellikleri ve Sorunları, Pazarlama Dünyası Dergisi. Sayı. 33, ss.10-15

KARACAN, Sami, (2009) KOBİ' lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama. 1. Basım. Umuttepe Kitabevi, Kocaeli.

KARAPINAR, A., F. Ayıkoğlu Zaif, R. Bayırlı, A. Altay ve S. Torun, (2012), KOBİ - TFRS Uygulama ve Yorumları, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

MÜFTÜOĞLU, Tamer, (2002), Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler KOBİ'ler: Sorunlar Öneriler. 5. Basım. Turhan Kitabevi, Ankara.