

# KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GENEL BAKIŞ VE TAM SET IAS/IFRS'LERDEN FARKLILIĞI

**Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN\***

## ÖZET

Kobiler için finansal raporlama standardı, kobiler tarafından kullanılmak üzere yayımlanan standarttır. Küçük ve orta ölçekli işletmeler; kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir. KOBİ finansal raporlama standardı kendine özgü tam setten ayrı olarak hazırlanan bir standarttır. Tam set IFRS'leri temel alarak, sadeleştirerek, Kobiler için daha kullanışlı hale getirmiştir. Kobi finansal raporlama standardı, kaliteli ve iyi bir raporlamayı basit hale getirmiştir. Standartlar basitleştirilmiştir. Örneğin; tam sette bulunan bölümlere göre raporlama, dönem içi raporlama, hisse başına kazanç, sigorta sözleşmeleri, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar standart kapsamı dışında tutulmuştur. IFRS'lerde tercihli uygulamalar varken, kobi standardında sadece basit uygulamaya yer verilmiş ayrıca kayda alma ve ölçmede basitleştirme sağlanmış ve dipnotlardaki açıklamalarda azaltmalar olmuştur.

Bu makalenin amacı Kobi finansal raporlama standardını genel olarak açıklamak ve tam setten olan farklılığını analiz etmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Kobi'ler için finansal raporlama standardı, muhasebe standartları

## ABSTRACT

The IFRS for Small and Medium-sized Entities is published for use by small and medium-sized entities . Small and medium-sized entities are entities that; do not have public accountability; and publish general purpose financial statements for external users. IFRS for SMS is a stand- alone document. It sits side by side with full set of IFRS's. It attributes, simplification, and usefulness. Good and quality financial reporting made simple by IFRS for SME's. IFRS's is simplified. For example; segment reporting, interim reporting, earning per share, insurance and asset held for sale in IFRS's are omitted, where IFRS's have options SMS's IFRS's include only simple option and recognition and measurement are simplified, disclosures are reduced.

The aim of this article is to describe the contents of IFRS for SMS's and analyzing the differences between full set of IFRS's.

**Key words:** IFRS for Small and Medium-sized Entities, accounting standards

\* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü Başkanı

## 1. GİRİŞ

**M**uhasebenin ürettiği bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun olması günümüzde finansal raporlamanın en önemli koşuludur. Gerçeğe uygun sunum, doğru ve güvenilir bilgi üretmek, şeffaflığı sağlamak, bilgi kullanıcılarına ihtiyacına uygun yeterli bilgiyi vermek dünya uygulamalarında karşılaştırılabilirliği sağlamak açısından dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması, muhasebe düzenleyici otoritelerin temel hedefi ve amacı olmuştur. Yayımlanan uluslar arası finansal raporlama standartlarının bütün dünyada ilgi görmesi ve ülke uygulamalarında yeknesaklığı sağlaması, bu konuda Kobiler için de özel bazı çalışmaların yapılması gereksinimini ortaya çıkartmıştır.

Tam set IAS/IFRS 'ler, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamada biraz karmaşık ve zor gelmiştir. Bu nedenle Kobiler için, gereksinimlerine uygun , tam setin genel yapısından ayrılmadan onlara özgün daha basit bir standart yayımlanması ihtiyacını gündeme getirmiştir.

Aslında her ülkenin kendisine özgü muhasebe uygulamaları varken bütün dünyada uygulanacak Kobi standardına gerek olup olmadığı hususundaki bir soruyu akla getirebilir. Ancak uluslararası ticaretin gelişmesi, uluslar arası piyasalarda internet ortamında yatırım yapabilme kolaylığı, yatırımcıların ülkeler arasında hareket kolaylığı Kobiler için de gelişmelerinde bir fırsat olmaktadır. Kobi muhasebe standartları; gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacaktır. Aynı şekilde işletmeler büyüdüğünde ve bu nedenle sınıf değiştirdiğinde, tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır. Bu gerekçeyle 9 Temmuz 2009 tarihinde Kobiler için muhasebe

standartı yayımlanmış ve yürürlük tarihi de ülkelerin hazır olduğu dönemlerde uygulamaya konulmak üzere ülkelerin tercihlerine bırakılmıştır. Böylece bütün dünyada Kobiler de aynı muhasebe standardını uygulayacaklarından düzenleyecekleri finansal raporlar karşılaştırılabilir olacak bu da güven unsurunu artıracığından dünya ticaretinin gelişmesine katkı verecektir.

## 2. KOBİ (Küçük ve Orta ölçekli işletmeler) Tanımı ve Kriterleri

Kobi'lerin değişik tanımları yapılmaktadır. Kobiler için yayımlanan Finansal raporlama standardı, KOBİ'leri; "**Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir**" biçiminde tanımlamaktadır.

Tanımda ifade edilen dış kullanıcılar;

- \* İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri,
- \* İşletmeye borç verenler veya potansiyel borç verecek olacaklar,
- \* ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarıdır.

Standart kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu durumları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

a) işletmenin borç ve öz kaynak araçlarının (hisse senetlerinin) yerli veya yabancı bir sermaye piyasası veya tezgâh üstü piyasa, yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere, kamuya açık bir piyasada işlem görmesi, veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere bu araçları ihraç etme aşamasında olunması,

b) Varlıkların, yeddi emin sıfatıyla geniş bir muhatap kitle adına muhafaza olunması. (Bankalar, Yatırım Bankaları, yatırım fonları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fon-

ları, aracı kuruluşlar, faktoring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, ve benzeri finans kuruluşları gibi)

Küçük ve orta ölçekli işletmeler (Kobiler), belirlenmiş bazı kriterler açısından belirli bir büyüklüğü aşmayan işletmelerdir. Ülkeler arasında Kobi kriterleri farklılık göstermektedir. Avrupa Birliğinin ve Türkiye' de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın belirlediği Kobi kriterleri aşağıdaki gibidir.

#### -AB'ye Göre 2005'den İtibaren Geçerli KOBİ Kriterleri

Kriterler	Mikro Ölçekli	Küçük Ölçekli	Orta Ölçekli
Çalışan Sayısı	< 10	< 50	< 250
Satışların Tutarı (Euro)	<2.000.000	<10.000.000	<50.000.000
Aktif Toplamı (Euro)	< 2.000.000	<10.000.000	<43.000.000

#### -Sanayi ve Ticaret Bakanlığına Göre KOBİ Kriterleri

Kriterler	Mikro Ölçekli	Küçük Ölçekli	Orta Ölçekli
Çalışan Sayısı	< 10	< 50	< 250
Satışların Tutarı (TL)	<1.000.000	<5.000.000	<25.000.000
Aktif Toplamı (TL)	< 1.000.000	<5.000.000	<25.000.000

Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin işçi sayısına göre yüzde dağılımına bakıldığında durum aşağıdaki gibidir:

#### - Mikro ölçekli işletmelerde

işçi çalıştırmayan	% 1,38
1-9 işçi çalıştıran	% 94,94

#### - Küçük Ölçekli işletmelerde

10-49 işçi çalıştıran	% 3,49
-----------------------	--------

#### - Orta Ölçekli işletmelerde

50-99 işçi çalıştıran	% 0,30
100-150 işçi çalıştıran	% 0,10
151-250 işçi çalıştıran	% 0,08

Tablodan da izleneceği üzere faaliyette bulunan işletmelerin büyük bölümü 10 işçiden az kişi çalıştıran mikro ölçekli işletmelerden oluşmaktadır.

## 2. KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTINI UYGULAYACAK OLANLAR

Kobi finansal raporlama standardı; küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) tarafından kullanılması amaçlanan, tam sete göre daha sadeleştirilmiş muhasebe standardıdır.

### i- Türkiye’de Kobi Finansal Raporlama Standardını Uygulaması Beklenenler

Türkiye’de Kobi finansal raporlama standardını standarttaki tanıma uygun olarak,

(a) Kamuoyuna karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan; ve

(b) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmeler’in

uygulaması beklenmektedir.

**Ana Ortaklığı tam IFRS** setini kullanan veya tam IFRS setini kullanan konsolide bir grubun bir parçası olan bir **bağlı ortaklık**, eğer kendisinin kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü yoksa kendi finansal tablolarında isterse tam sete tabi olmaksızın Kobi finansal raporlama standart hükümlerini uygulayabilir.

### ii- Türkiye’de tam set IAS/IFRS’leri uygulayacak olanlar:

Kamuya hesap vermek durumunda olan işletme ve kuruluşların, kamuya hesap vermek durumunda olmayıp, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na belirlenen KOBİ ölçütlerinin üzerinde kalan büyük sermaye şirketlerinin ve IAS/IFRS uygulamayı tercih eden KOBİ işletmelerinin tam set IAS/IFRS’leri uygulaması beklenmektedir. Türkiye’de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

\* Sermaye piyasası araçları borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören işletmeler

- \* Sermaye piyasası araçlarını kayda aldirmek üzere Sermaye Piyasası Kurulu’na başvuran işletmeler,
- \* Bankalar,
- \* Sigorta şirketleri,
- \* Aracı kuruluşlar,
- \* Emeklilik Şirketleri, Bireysel Emeklilik Fonları,
- \* Yatırım Fonları,
- \* Yatırım Bankaları,
- \* Ve yedi emin sıfatıyla geniş bir muhatap kitlesine adını varlıkları muhafaza eden diğer işletmeler

Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler, **IFRS/IAS** leri uygulamak zorundadır. Yasal düzenlemeler Kobi standartlarının uygulanmasını zorunlu tutsa veya izin verse dahi bu işletmeler finansal tablolarında **“Kobi muhasebe standartlarına uyumludur”** ibaresini kullanamazlar.

### iii- AB’de KOBİ Muhasebe Uygulamaları

Avrupa Birliği ülkelerinde kobi muhasebe uygulamalarında uyulan muhasebe düzenlemeleri aşağıdaki gibidir:

Borsaya kayıtlı olmayan İşletmeler:

- Dördüncü Yönerge – 1978’de yayımlandı
- Yedinci Yönerge – 1983’de yayımlandı
- Ülkelerin Yasal Düzenlemeleri
- Ulusal Muhasebe Standartları

Halen AB de 55 farklı kobi muhasebe standardı olduğu açıklanmıştır Borsaya kayıtlı olan işletmeler AB’de 2005 yılından itibaren konsolide tablolarda tam set IFRS’leri uygulamaktadır. Kobi standardının uygulanması konusunda he-

nüz yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Muhasebe yönergelerinde ne uygulanması konusunda herhangi bir hüküm, ne de uygulamayı yasaklayan bir hüküm bulunmaktadır. Kobi standardını hazırlayan ekip Kobi muhasebe standardı ile 4. ve 7. yönerge hükümleri ile herhangi bir tutarsızlığın bulunmadığını sundukları bildirimlerde açıklamaktadır. AB' de üye devletler; Kobi standardının uygulanmasını isteme veya izin verme ve hangi işletmeleri kapsayacağı hususunda karar verecektir AB' de bu konuda resmi bir karar çıkması belirli çalışmaların yapılmasını gerektirmektedir.

#### **1V. Kobi Standardının Dünya Geneline Uygulanma Durumu**

Kobi standardını uygulama konusunda muhasebe standardı hazırlayan yetkili yasal otoritelerle yapılan anket çalışmasında, (**Pacter, Paul**) ,gelecek üç yıl içinde bu standardın zorunlu olarak veya izin verilerek uygulanması konusunda bir planlarının olup olmadığı sorusuna verilen yanıtlar aşağıdaki gibi olmuştur. 51 ülkenin verdiği yanıtlar aşağıdaki gibidir:

- Zorunlu Uygulamayı planlayan 19 ülke
- Uygulanmasına izin verecek 10 ülke
- Zorunlu uygulama veya izin verecek 13 ülke
- Bir planı olmayanlar 9 ülke

#### **Zorunlu uygulamayı planlayan ülkeler aşağıdaki gibidir:**

Bahama	Lübnan	Swaziland
Bahrain	Malawi	Güney Afrika
Brezilya	Malezya	Türkiye
Kıbrıs	Mongolia	Uganda
El Salvador	Panama	İngiltere
İrlanda	Suidi Arabistan	
Kosova	Singapur	

#### **İzin vermeyi planlayan ülkeler :**

A.B.D	Sri Lanka
Arjantin	Tanzanya
Avusturya	Özbekistan
Şili	Danimarka
Namibya	Nijerya

#### **Zorunlu olabilir veya izin verebilir :**

Arnavutluk	Moldova
Avustralya	Norveç
Hong Kong	Romanya
Hollanda	Slovakya
İzlanda	Tayvan
İsrail	Yeni Zelanda

İsveç

#### **Zorunlu tutma veya izin verme konusunda bir planı olmayan ülkeler:**

Kanada	Slovenya
İsviçre	
Fransa	
Almanya	
Japonya	
Malta	
Meksika	

Anket sonuçlarından da görüleceği üzere birçok ülke KOBİ finansal raporlama standardını uygulama konusunda hazırlıklarını yapmaktadır. Önümüzdeki üç yıl içinde birçok ülkede kobi finansal raporlama standardının uygulandığını göreceğiz.

### 3. KOBİLERDE UYGULANACAK FİNANSAL RAPORLAMA STANDART HÜKÜMLERİ

#### 3.1. Kobi muhasebe standardının özelliği

Kobi finansal raporlama standardı 9 temmuz 2009 tarihinde yayımlanmıştır. Standardın yürürlük tarihi ise hazırlıkların tamamlanmasına göre ülke tercihlerine bırakılmıştır.

Ifrs-kobi muhasebe standardının niteliği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. IFRS'ler baz alınarak Kobi ihtiyaçlarına uygun olarak IFRS'lerden bağımsız ayrı bir standart hazırlanmıştır.
2. KOBİ'lerle ilgili olmayan standartlar kapsama alınmamıştır
3. Değerleme ve muhasebeleştirme esasları basitleştirilmiştir.
4. Seçenekli uygulamalar kaldırılmaya çalışılmıştır
  - Kobi standartları, büyük ve borsaya kayıtlı olmayan işletmelere yönelik değildir ancak IFRS'ler baz alınarak hazırlanmıştır.
  - Kobi standartlarında yapılan değişiklikler, kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenmiştir.
  - Kobi'lerle ilgili olmayan işlemlere yönelik açıklamalar kapsam dışı bırakılmış, değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemleri basitleştirilmiştir.
  - KOBİ muhasebe standartları yatırımcılara kredi verenlere ve diğer ilgililere gerekli finansal bilgileri daha sade ve az kapsamlı tablolarda sunma olanağını vermektedir
5. Tam set IFRS 'ler 2000 sayfa iken, bu standart 230 sayfa olmuştur.

6. KOBİ standardı, IFRS olmakla birlikte, diğer tam setten ayrıdır. Tam set finansal raporlama standartlarının parçası değildir. Ancak bu standartlara paralel hazırlanmıştır.

7. Kobi finansal raporlama standardında yetkili kurul, tam set finansal raporlama standartlarında olduğu gibi uluslar arası finansal raporlama standartları kuruludur

#### 3.2. IASB'de KOBİ Muhasebe Standartları Hazırlanırken İzlenen Yaklaşım

1. KOBİ standartları, büyük ve borsaya kayıtlı olmayan işletmelere yönelik değildir ancak IFRS'ler baz alınarak hazırlanmıştır.
2. KOBİ standartlarında yapılan değişiklikler, kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenmiştir.
3. KOBİ muhasebe standartları gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacaktır.
4. İşletmeler büyüdüğünde ve bu nedenle sınıf değiştirdiğinde, tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır.
5. Genel amaçlı finansal tabloları inceleyen denetçiler, finansal bilgilerin gerçeğe uygun olduğu hususunda görüş bildirebileceklerdir.
6. KOBİ' standartları, mikro olarak tanımlanan işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır

#### 3.3. KOBİ Finansal Raporlama Standardının İçeriği

IASB'nin hazırlamış olduğu KOBİ muhasebe standardı; üç kısımdan oluşmuştur.

1. Kısımda; 35 Bölüm (standart) ve bir sözlük
2. Kısımda; Uygulama kılavuzu (Finansal tablo örnekleri ve açıklanacak dipnot bilgileri)

3. Kısımda; Standartların açıklamalarına ilişkin kontrol listesi açıklanmıştır

Ayrıca eğitimcilerin eğitimi için eğitim malzemesi hazırlanıyor.

### 3.3.1. Kobi Finansal Raporlama Standardında Bölümler ve Kapsama Alınan IAS VE IFRS'ler

Tam sette ayrı standart kodu ile yayımlanan standartlar KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodu olarak yayımlanmıştır. Her bölüm bir veya duruma göre birkaç standardı kapsamıştır. Kobi standardı 35 bölümden oluşmuştur. Bölüm konuları aşağıdaki gibidir:

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

21.Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	<i>IAS 37</i>
22.Bölüm Yabancı kaynaklar(Borçlar) ve Öz kaynaklar	<i>IAS 1, IAS 32</i>
23.Bölüm: Hasılat	<i>IAS 18, IAS 11</i>
24.Bölüm: Devlet Teşvikleri	<i>IAS 20</i>
25.Bölüm: Borçlanma Maliyetleri	<i>IAS 23</i>
26.Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler	<i>IFRS 2</i>
27.Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	<i>IAS 36</i>
28.Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	<i>IAS19</i>
29.Bölüm: Gelir Vergileri	<i>IAS 12</i>
30.Bölüm: Yabancı Para Çevirim İşleri	<i>IAS 21</i>
31.Bölüm: Yüksek Enflasyon (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)	<i>IAS 29</i>
32.Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	<i>IAS 10</i>
33.Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları	<i>IAS 24</i>
34.Bölüm: Özellikli Faaliyetler	<i>IAS 41, IFRS 6</i>
35.Bölüm: Kobiler için IFRS'ye geçiş	<i>IFRS 1</i>

### **3.3.2.Kobi Standart Kapsamına Alınmayan IAS/IFRS'ler**

Aşağıdaki standartlar Kobi finansal raporlama standart kapsamına alınmamıştır.

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

### **3.3.3 Kapsam dışı bırakılan tercihli uygulamalar**

Tam set IAS/IFRS 'lerin uygulamalarında bazı durumlarda tercihli uygulamalar bulunmaktadır. Hangi esasın uygulanacağı şirketlere bırakılmıştır. Kobi standardında bu tercihli uygulamalar kaldırılmış ve tercihli uygulamalarda bir yöntem seçilerek Kobilerin bu yöntemi uygulaması istenmiştir. Yine bazı varlık ve yükümlülüklerin sınıflamalarında bazı değişiklikler yapılmıştır. Kapsam dışı bırakılan tercihli



uygulamalar ve sınıflama farklılıkları aşağıdaki gibidir:

1. Finansal araçlardaki sınıflama değişmiştir.

IAS 32, IAS 39, IFRS 7 finansal araçlarla ilgili standartlarda finansal varlıklar; nakit dışında, gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan, satılmaya hazır finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulan finansal varlıklar, kredi ve alacaklar olarak sınıflandırılırken; Kobi IFRS'de gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan, itfa (iskonto) edilmiş maliyetle ölçülen, maliyetle ölçülen (nadir durumlarda) olarak sınıflandırılmaktadır.

2. İş ortaklıklarının konsolidasyonunda tercihli yöntemler kaldırılmış, öz kaynak yöntemi uygulaması benimsenmiştir.

Tam set de IAS (IAS) 31 İş ortaklıkları standardında; konsolidasyonda öz kaynak yöntemi veya oransal konsolidasyon yönteminden herhangi biri kullanılabilir.

Ancak Kobi IFRS'de iş ortaklıklarının konsolidasyonunda sadece öz kaynak yöntemi uygulanabilecektir.

IAS 31 İş ortaklıkları standardının değişmesi konusunda çalışmalar yapılmış ve taslak olarak yayımlanmıştır. Bu taslağa göre oransal konsolidasyon yöntemi uygulaması tam set de kaldırılıyor ve sadece öz kaynak yönteminin uygulanmasına izin veriliyor.

Kobi standardı, gelecekte IAS/IFRS lere değiştirilmesi beklenen konuları kapsamı ve önceden uygulamaya koyması bakımından da ilgi çekmektedir.

3. Kobiler'de yeniden değerlendirme yönteminin kullanımı kaldırılmıştır.

Tam set IAS/IFRS'lerde maddi duran varlıkların, maddi olmayan duran varlıkların veya özel

tükenmeye tabi varlıkların değerlemesinde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminin kullanılması konusunda işletme yönetimine tercih hakkı verilmiştir.

Kobiifrs'de değerlemede sadece maliyet yöntemi uygulamasına izin verilmiştir. Tercihli uygulama kaldırılmıştır. Dönem sonunda söz konusu varlıkların yeniden değerlendirme işleminin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak varlıkların maliyetle izlenen net kayıtlı değerlerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olması durumunda söz konusu varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması zorunlu olmaktadır.

4. Kobiler de yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değerle değerlendirme, gerçeğe uygun değer ek bir çaba ve maliyete katlanması gerek duyulmadan kolayca hesaplanabildiği durumlarda söz konusu olur. Gerçeğe uygun değeri ek çaba veya maliyete katlanmadan belirlemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller, maliyet bedeline göre değerlendirilir ve maddi duran varlık kapsamında işlem görür.

Oysa tam set IAS/IFRS'leri uygulayan işletmelerde yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde iki seçenek bulunmaktadır. Esas olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanılması, ve gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerin kar zarara yazılmasıdır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda ise tam set uygulayanlar maliyet bedeli ile değerlendirme yapabilirler. Ancak maliyetle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerden ayrı başlık olarak sunulur.

5. Kobi finansal raporlama standardında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesindeki çeşitli seçenekler azaltıldı.

Tam set IAS/IFRS'lerde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde çeşitli seçenekler bu-

lanmaktadır. Devlet teşvikleri niteliğine uygun olarak bazen öz kaynaklarda muhasebeleştirilir, bazen de gelir yaklaşımına göre gelir kaydedilir. Devlet teşvikinin alınabilmesi performans koşuluna bağlanmışsa koşul gerçekleşene kadar alınan devlet teşvikleri gelecek aylara ait gelirler hesabında bekletilir ve koşul gerçekleştiğinde gelir olarak kaydedilir.

Kobi IFRS’de ise, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yaklaşımı bulunmamakta, gelir yaklaşımı kullanılmaktadır. Koşula bağlı olmadan alınan devlet teşvikleri doğrudan gelir yazılmakta, koşula bağlı olanlar ise gelecek aylara/yıllara ait gelirler hesabında koşul gerçekleşene kadar bekletilmektedir.

6. Kobi IFRS’de, tam set IAS/IFRS lere göre ölçme ve muhasebeleştirmede basitleştirmeler sağlandı. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

-Finansal araçlarda, dörtlü sınıflamadan ikili sınıflamaya geçildi,

-Hedge muhasebesi sadeleştirildi

-Şerfiye’ye değer düşüklüğü ayırma ve amortisman ayırma geldi . Tam sette şerfiye ‘ye amortisman ayrılmamaktadır.

-Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı gider olarak kaydedilecektir. Oysa tam set IAS/IFRS’lerde geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir.

- Bağlı ortaklıklar ve iş ortaklıkları maliyet yöntemine göre değerlendirilecektir. Değer düşüklüğü olması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır.

-İştirakler, öz kaynak yöntemine göre, maliyet yöntemine göre veya gerçeğe uygun değerle değerlendirilebilir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmede, gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına kar veya zarar olarak kaydedilecektir.

-Canlı varlıklar ancak gerçeğe uygun değerleri özel bir çaba harcamadan ve ek maliyete katlanmadan ölçülebildiği sürece gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Bunun dışında maliyet değeri ile ölçülür.

-Borçlanma maliyetlerinin tamamı gider olarak kaydedilir. (Oysa tam set IAS/IFRS uygulamasında, borçlanma maliyetleri özellikli varlık maliyeti ile ilgili olması durumunda özellikli varlık maliyetine verilir. )

-Çalışanlara sağlanan fayda planlarında sadeleştirilme getirildi.

-Hisse bazlı ödemelerde, tahmini değer belirlenmesinde yönetici yargıları kullanılabilir.

- Kobi ifrs’in ilk uygulamasında, önceki dönem verileri daha az kullanılacaktır.

-Tam set IAS/IFRS’lerde yaklaşık 3000 kalem için açıklama istenirken

Kobi IFRS’de 300 kalem istenmektedir

#### **4. KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARINDAKİ BÖLÜMLERİN İÇERİĞİNE GENEL BAKIŞ**

Yukarıda da açıklandığı üzere Kobi finansal raporlama standardı 35 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerin genel olarak içeriklerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

##### **1.Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler**

Bu bölümde küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı yapılmıştır. Daha önce de açıldığı gibi standart Kobi’yi;

(a) Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve,

(b) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Borsaya kayıtlı işletmeler küçük olsa dahi Kobi finansal raporlama standardını değil, tam set IAS/IFRS'leri uygulamak zorundadır.

## 2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler

ikinci bölümde kavramlar ve genel ilkeler açıklanmıştır. Bu bölümde, tam sette kavramsal çerçevede yer alan tanımlar ve genel ilkeler açıklanmış ayrıca IAS 1 paralelinde düzenleme yapılarak finansal tablolara ait bilgiler açıklanmıştır. İkinci bölümde aşağıdaki konular açıklanmıştır:

- Finansal tablolarının amacı ,
- Finansal tablolardaki bilginin niteliksel özellikleri,
- Finansal durum, varlıklar,yabancı kaynaklar(borçlar) ve öz kaynakların tanımı ,
- Faaliyet Sonuçları (Performans), gelir, gider tanımları,
- Varlık, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme esasları,
- Ölçme, varlık, gelir ve giderlerin ölçümü,
- Ölçme ve Muhasebeleştirmede genel ilkeler,
- Tahakkuk esası,
- Gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu,
- Netleştirme.

Bu bölümdeki düzenlemelerde temelde tam setle herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

## 3.Bölüm:Finansal Tabloların Sunuluşu

Bu bölüm de, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu, KOBİler için IFRS'lerin gereklilikleri ve tam bir finansal tablolar setinin kapsamı açıklanmıştır.

Bu bölümde; gerçeğe uygun sunum, Kobi'ler

için IFRS ile uyum, işletmenin sürekliliği, raporlamanın sıklığı, finansal tabloların yılda en az bir kez karşılaştırmalı olarak sunulması gereği, sunumun tutarlılığı, karşılaştırmalı bilgi sunumu, önemlilik toplulaştırma , gibi ilkeler açıklanmıştır. Standart; finansal tablolar setinde aşağıdaki finansal tabloları sıralamıştır:

- Finansal Durum Tablosu
- Ya tek kapsamlı gelir tablosu, ya da iki tablo şeklinde sunum; Gelir tablosu ve Kapsamlı Gelir tablosu (Öz kaynaklara kaydedilen karlar-zararlar)
- Nakit akış tablosu
- Öz kaynaklar değişim tablosu,
- Açıklayıcı Notlar

Eğer finansal tabloların kapsadığı dönem içerisinde öz kaynaklardaki değişiklikler sadece kâr veya zarar, temettü ödemeleri, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanıyorsa işletme, kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu yerine, tek bir gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunu sunabilir. Bu düzenleme tam setten farklılık göstermektedir. Tam sette öz kaynaklar değişim tablosu düzenlemesi zorunludur.

Eğer işletmenin sunduğu dönemlerin her birine ilişkin finansal tablolarında herhangi bir diğer kapsamlı gelir kalemi yoksa sadece bir gelir tablosu sunabilir.

## 4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu

Bu bölüm de finansal durum tablosunda sunulacak bilgiler ve bunun nasıl sunulacağına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Finansal durum tablosu (bazen bilanço olarak da ifade edilir) bir işletmenin belirli bir tarih itibariyle -raporlama döneminin sonu itibariyle- varlık, borç ve öz

kaynaklarını sunar. Bu bölümdeki hükümler tam setteki IAS 1 ‘‘Finansal tabloların Sunuluşu ‘‘

Standardındaki hükümlerle benzer niteliktedir. Bu bölümde, finansal durum tablosunda sunulacak aşgari bilgiler, kısa ve uzun vade farkı, dönen –duran varlık ayırımı, finansal durum tablosunda kalemlerin sıralanması ve şekli ve finansal durum tablosunda sunulacak dipnotlar belirlenmiştir.

### **5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Gelir Tablosu**

Bu bölüm; işletmelerin bir dönem için toplam kapsamlı karlarını – yani bir dönemin finansal sonucunu – bir veya iki finansal tabloda sunmalarını gerektirir. Bu bölüm bu tablolarda sunulacak bilgileri ve bunların nasıl sunulacağını belirler.

Tek tablo yaklaşımında, kapsamlı gelir tablosunda dönem içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm gelir ve gider kalemleri tek tabloda sunulur. Dönem içinde kar zarara aktarılan gelir ve giderlerle, öz kaynaklara kaydedilen diğer kapsamlı gelir ve gider unsurları tek tabloda sunulur.

### **GELİR TABLOSU**

#### **A. BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ**

1. Brüt Satışlar
2. Diğer Esas Faaliyet Gelirleri

#### **B. İNDİRİMLER (-)**

#### **C. NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ**

1. Net satışlar
2. Diğer net esas faaliyet gelirleri

#### **D. ESAS FAALİYET MALİYETLERİ(-)**

1. Satışların Maliyeti
2. Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri

İki tablo yaklaşımında ise; -gelir tablosu ve öz kaynaklara kaydedilen karlar zararlar tablosu (Diğer kapsamlı gelir unsurları) ayrı ayrı sunulur.

Gelir tablosunda; sürdürülen faaliyet sonuçlarıyla, durdurulan faaliyet sonuçları ayrı gruplar olarak raporlanmalıdır. Dönem net kar zarar tutarı ile kapsamlı gelir tablosunun sonucu olan toplam kar zarar, ana ortaklık payı ve kontrol gücü olmayan paylara paylaştırılarak raporlanmalıdır. Bu bölüm hükümlerine göre; olağandışı gelir ve karlar olağan dışı gider ve zararlar gelir tablosunda ayrı grup olarak raporlanmaz. Ancak arızı nitelik taşıyan kalemler ayrı kalem olarak diğer gelir ve karlar veya gider ve zararlar içinde raporlanır. Kapsamlı gelir tablosunun düzenleme esasları tam setteki IAS 1- Finansal tabloların sunuluşu standardı ile benzer niteliktedir.

Standart hükümleri de göz önüne alınarak Türkiye işletmeleri için aşağıdaki özet gelir tablosu önerilebilir.

**BRÜT KÂR VEYA ZARAR**

E. FAALİYET GİDERLERİ (-)

**FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI**

F. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR (+)

G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)

H. FİNANSMAN GELİRLERİ(+)

I. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

**SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI (ZARARI)**

İ. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

-Yasal Vergi Karşılığı (+)

-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)

-Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)

**I. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

J. DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KÂRLARI (+)

K. DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI (-)

**DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI (ZARARI)**

L. DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

-Yasal Vergi Karşılığı (+)

-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)

-Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)

**(II) DURDURULAN FAALİYET DÖNEM NET KÂRI(ZARARI)****TOPLAM DÖNEM NET KÂRI (ZARARI) (I+II)**

a) Kontrol gücü olmayan payların(Azınlık paylarının) kar zarar payları

b) Ana ortaklığın kar zarar payları

**KAPSAMLI GELİR TABLOSU**

- A. Cari Dönem Net Kar (Zararı)
- B. Cari Dönemde Öz kaynaklara Kaydedilen Karlar( Zararlar)
1. Yeniden Değerleme Artışları
  2. Finansal Duran Varlıklardan Alınan Bedelsiz Paylar
  3. Öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların kapsamlı kar(zarar)Payları
  4. Yabancı Para Çevirim Farkları(±)
  5. Finansal Varlıklar gerçeğe uygun değer Farkları (±)
  6. Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları (+(-)
  7. Fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar (±)
  8. Muhasebe Hata Ve Politikalarındaki Değişikliklerin Düzeltme Etkileri(±)
  9. Yeniden Değerleme, Sınıflama, Düzeltme Farkları (±)
  10. Diğer kapsamlı kar (zarar) unsurları (±)
  11. Ertelenmiş Vergi Gelir(Gider ) etkisi(±)

**Toplam Karlar(Zararlar)(A+B)**

Kontrol gücü olmayan paylar

Ana Ortaklık payları

**6. Bölüm: Öz kaynaklar Değişim Tablosu ile Gelir Ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu(Kar Dağıtım Tablosu)**

Bu bölüm içeriğinde; öz kaynak değişim tablosu ve gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunun (Kar dağıtım tablosu) düzenleme esasları açıklanmaktadır. Kobi finansal raporlama standardında, kobilere belirli koşullar sağlandığında öz kaynaklar değişim tablosunu düzenlememe ve bu tablo yerine gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu düzenleme imkanı getirilmektedir. Standart, bir dönem için bir işletmenin öz kaynaklarında meydana gelen değişiklikleri, ya bir öz kaynaklar değişim tablosunda, ya da belirli şart-

lar sağlandığında ve işletme tercih ettiğinde gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda, sunmayı öngörmektedir.

Öz kaynaklar değişim tablosu; bir raporlama döneminin kâr veya zararını, dönem içinde doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, dönem içerisinde muhasebeleştirilmiş muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve hataların düzeltilmesinin etkilerini ve dönem içerisinde ortakların sermaye artışı olarak koydukları yatırım tutarları ile öz kaynak yatırımcılarına verilen temettü ve diğer dağıtım tutarlarını sunar.

Gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu ise; işletmenin kâr ve zararı ile dönem içerisinde dağıtılmamış kârlardaki değişiklikleri sunar.

Öz kaynaklarındaki değişiklikler sadece kâr veya zarar, temettü ödemeleri, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanıyorsa, Kobilere kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu yerine, gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu sunmasına standart izin vermektedir.

Tam set IAS/IFRS'lerde bu olanak bulunmayıp, şirketlerin öz kaynak değişim tablosu düzenleme mecburiyetleri bulunmaktadır.

### 7. Bölüm: Nakit Akış Tablosu

Bu bölüm, Nakit akış tablosunda gösterilecek bilgileri ve bunların nasıl sunulacağını belirtir. Nakit akış tablosu, işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerindeki değişiklikleri ayrı ayrı göstererek, raporlama dönemi içerisinde bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki değişiklikler konusunda bilgi sağlar. Nakit akış tablosunun düzenlenme esasları ve içereceği bilgiler, tam setteki "IAS 7 Nakit Akış Tablosu" standart hükümleri ile benzer niteliktedir.

### 8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları

Bu bölüm finansal tablo dipnotlarında sunulacak bilgilere ilişkin ilkeleri ve bunların nasıl sunulacağını belirtir. Dipnotlar:

- (a) finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan esasları ve kullanılan belirli muhasebe politikaları ile ilgili bilgileri sunar;
- (b) IFRS tarafından gerekli görülen fakat finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış olan bilgileri açıklar; ve
- (c) finansal tablolarda yer almayan fakat bun-

ların herhangi birinin anlaşılması için gerekli olan ek bilgiyi sağlar.

Dipnotların sunumunda aşağıda belirtilen bilgiler sıra ile sunulur:

- (a) finansal tabloların, KOBİler için IFRS'ye uygun olarak hazırlandığına dair bildirim
- (b) uygulanan önemli muhasebe politikalarının bir özeti
- (c) her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal tabloların içeriğinde sunulan kalemler için destekleyici bilgi, ve
- (d) diğer tüm açıklamalar

Kobi Finansal Raporlama Standardında; tam sete göre dipnot sayısında önemli azalma olmuştur. Tam sette 3.000 yakın açıklama bilgisi istenirken, kobi standardında 300 kalem için bilgi istenmektedir.

### 9. Bölüm: Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu bölümde, konsolide tabloların düzenlenme esasları açıklanmaktadır. IAS 27 paralelinde düzenlenmiştir, ayrıca şu anda konsolide tablo standart taslağında yapılması planlanan değişiklikleri de kapsamaktadır.

Ayrıca, bireysel finansal tablolar ve birleşik finansal tablolar hakkında da açıklamaları içerir. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını içerir

Aşağıdaki durumlarda ana ortaklığın konsolide finansal tablolar sunmasına gerek yoktur:

- a) ana ortaklığın kendisi de bir bağlı ortaklık ise, ve nihai ana ortaklık (veya herhangi bir ara ana ortaklık), tam IFRS setine veya bu IFRS'ye uygun genel amaçlı konsolide finansal tablolar hazırlıyorsa; veya

b) bir yıl içerisinde satılmak veya elden çıkartılmak amacıyla edinilmiş olan bir bağlı ortaklıktan başka hiçbir bağlı ortaklığı yoksa

Kobi standardında konsolide kapsamına alınan işletmelerle ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- Üzerinde Kontrol gücü olan bütün işletmeler konsolide kapsamına alınır.

- Farklı konularda faaliyette bulunsa dahi üzerinde kontrol gücü olan bütün işletmeler konsolide kapsamındadır. Sektör ayırımı önemli değildir.

- Faaliyet gösterdiği bölge dışına nakit veya diğer varlıkların transferine kısıtlama getiren bir mevzuata tabi olması nedeniyle bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmaz.

- Özel amaçlı işletmeler de konsolide finansal tablo kapsamındadır.

Özel amaçlı işletme; dar bir amaca ulaşmak için oluşturulan işletmedir. (örneğin, bir kiralamayı gerçekleştirmek, araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürütmek veya finansal varlıkları menkul kıymetleştirmek gibi). Bu tür bir özel amaçlı işletme şirket, vakıf, ortaklık veya tüzel kişiliği olmayan bir teşebbüs olabilir

Bireysel finansal tablolarla ilgili olarak bu bölümde yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

-Konsolide tablo düzenleyen işletmeler isterlerse bireysel tablo düzenleyebilirler

-Bağlı ortaklığı olmayan işletmelerin düzenlediği tablolar bireysel tablo değildir.

-İştiraki veya iş ortaklığı olan bir işletmenin düzenlediği tablolar da bireysel tablo değildir. Ancak isterse bu şirketler de bireysel tablo düzenleyebilir

-Bir ana ortaklık, iştiraklerdeki yatırımcı veya müştereken kontrol edilen bir işletme üzerinde pay sahibi olan bir girişimci bireysel finansal tablolar hazırladığında ve bunları Kobi finansal raporlama standardına uyumlu olarak tanımladığında bu tablolar bu standardın tüm gereklilikleri ile uyumlu olmalıdır.

Bireysel tablolarda, işletme, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımları ,

a) değer düşüklüğü indirilmiş maliyet bedeli, veya

(b) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değer ile raporlar.

Kobi finansal raporlama standardının bu bölümünde birleşik finansal tablolar tanımına da yer verilmiştir. Buna göre; birleşik finansal tablolar, ‘tek bir hissedar tarafından kontrol edilen iki ya da daha fazla işletmenin tek bir finansal tablolar setidir’. Standartta birleşik finansal tabloların zorunlu olarak hazırlanması hususunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak; eğer bir işletme birleşik finansal tablolar hazırlarsa ve bunların Kobi finansal raporlama standardına uygun olduğunu belirtirse, bu tablolar, Kobi finansal raporlama standardının tüm gerekliliklerine uygun olmalıdır.

## 10. Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar

Bu bölüm; IAS 8 - Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalar standardı paralelinde hazırlanmıştır. Bu bölümde, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması için uyulacak esaslar açıklanmıştır. Ayrıca, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış hataların düzeltilmesinde uyulacak esaslar da belirlenmiştir.



Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır. Muhasebe politikalarında değişikliklerin uygulanması Kobi finansal raporlama standardı hükümlerindeki bir değişimden kaynaklanan muhasebe politikası,geçiş hükümlerine göre düzeltilir.IAS 39 uygulamasına geçilmesinde IAS 39 un geçiş hükümleri,diğer politika değişiklikleri geçmişe dönük olarak uygulanır.

Geçmişe dönük uygulamada verilerin bulunamadığı durumlarda en erken geçmiş dönem için, ki bu cari dönem olabilir, yeni muhasebe politikası varlıkların ve borçların defter değerlerine uygulanır, ve ilgili dönem için etkilenen her bir öz kaynak bileşeninin açılış bakiyesinde, karşılık gelen bir düzeltme yapılır.

Muhasebe tahminindeki değişiklik ise; bir varlık veya borcun defter değerinde veya dönemsel kullanım tutarında yapılan bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, düzeltmelerdir Düzeltme;

- (a) değişiklik sadece o dönemi etkiliyorsa, değişikliğin yapıldığı dönemde, veya
- b) değişiklik geleceği de etkiliyorsa, hem değişikliğin yapıldığı dönem hem de gelecek dönemlerde düzeltme yapılır

Bu bölümde düzenlenen geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ile ilişkili hükümler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

-Geçmiş dönem hataları; finansal tabloların yayın için onaylanması sırasında mevcut olan, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınmış olması mantık dahilinde beklenen ancak işletmenin bir veya daha önceki döneme ait finansal tablolarının düzenlenmesinde, güvenilir bilgi

kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.

- Bu tip hatalar; matematiksel hataların, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkların, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hilelerin etkilerini içerir.

- Düzeltme en eski dönemden başlanarak yapılır. Ancak Kobilerde eski dönem bilgileri kolayca temin edilemiyorsa, mümkün olan en eski dönemin (bu cari dönem de olabilir) varlık, borç ve öz kaynaklarının açılış bakiyeleri yeniden düzenlenerek düzeltme yapılır.

### **11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar ile 12 Bölüm: Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar**

Bu bölümler ; IAS 32, IAS 39 ve IFRS7 paralelinde ancak sınıflandırmalar değiştirilerek ve ölçme kuralları daha basitleştirilerek düzenlenmiştir. Finansal varlık ve finansal borçların muhasebeleştirilmesi, bilanço dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanmasına ilişkin hususlar bu bölümde yer almıştır.

11. Bölüm hükümleri, temel finansal araçlara uygulanır ve tüm işletmeler ile ilgilidir. 12. Bölüm hükümleri ise;diğer, daha karmaşık finansal araçlara ve işlemlere uygulanır.

Eğer bir işletme yalnızca temel finansal araç işlemlerine dahil oluyorsa bu durumda 12. Bölüm hükümleri uygulanmaz.

İşletmelerin finansal araçların muhasebeleştirilmesinde iki tercih hakkı vardır. Tüm finansal araçlarını muhasebeleştirmek için aşağıdakilerden birini uygular

- (a) 11. Bölüm ve 12. Bölüm'ün hükümlerini tam olarak, veya
- (b) IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme

ve Ölçme standardının muhasebeleştirme ve ölçme hükümlerini ve bu bölüm'ün açıklama gerekliliklerini.

Bu bölümlerde düzenlenen finansal araçların muhasebeleştirilme ve ölçme hükümlerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

-Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, anlaşma gerçekte bir finansman işlemi olmadığı sürece işlem fiyatından ölçülür ve işlem maliyetleri de maliyete dahil edilir. Ancak gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarar yansıtılarak ölçülen finansal varlık ve borçların ilk muhasebeleştirmesinde işlem maliyetleri maliyete dahil edilmez, gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilir ve gerçeğe uygun değer farkları da kar-zarara kaydedilir.

-Eğer anlaşma bir finansman işlemi ise, işletme finansal varlığı veya finansal borcu gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için geçerli olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değerinden ölçer ve muhasebeleştirir. Kobi standardında tam setten farklı olarak, finansman niteliğinde olan işlemlerin net bugünkü değerle ölçülmesi vadenin uzun olması (en az iki yıl) olması durumunda söz konusu olur. Kısa vadeli işlemlerde indirgenmemiş tutar borç veya alacak olarak kaydedilir. Bu özelliği ile de finansal araçların muhasebeleştirilmesinde Kobilerde basitleştirme sağlanmıştır. Oysa tam sette finansman niteliği taşıyan tüm işlemlerde vade süresine bakılmaksızın indirgeme işleminin yapılması ve işlemin itfa edilmiş maliyetle yani indirgenmiş maliyet olan net bugünkü değerle ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu bölümde konuyla ilgili verilen örnekler aşağıdaki gibidir:

Finansal Varlıklara ait örnekler:

- \* verilen uzun vadeli bir kredi için; bugünkü değeri kadar bir alacak,
- \* Kısa vadeli kredi ile bir müşteriye satılan mallar için, alınacak olan nakdin indirgenmemiş tutarı, diğer bir ifadeyle fatura fiyatı kadar bir alacak
- \* İki yıllık faizsiz kredi ile bir müşteriye satılan mallar için, kalemin cari peşin satış fiyatı kadar bir alacak, peşin satış fiyatı bilinmiyorsa, alınacak nakdin benzer bir alacak için geçerli olan piyasa oranı (oranları) kullanılarak indirgenmiş bugünkü tutarı
- \* Başka bir işletmenin adi hisselerinin nakit alışı için, yatırım, hisseleri edinmek için ödenen tutar kadar muhasebeleştirilir.

- Finansal Borçlara ait örnekler:

- \* bankadan alınan bir kredi için, ilk olarak, bankaya ödenecek olan nakdin bugünkü değeri (faiz ödemeleri ve anapara geri ödemesi dahil) tutarında bir borç muhasebeleştirilir
  - \* Bir tedarikçiden(satıcıdan) kısa vadeli kredi ile alınan mallar için, tedarikçiye olan borcun fatura fiyatı( indirgenmemiş tutarı, ) kadar bir borç muhasebeleştirilir.
- İzleyen dönemlerde ölçme de ise aşağıdaki esaslardan hareket edilir:
- \* Borçlanma araçları itfa edilmiş maliyet ile etkin faiz yöntemi kullanılarak ölçülür.
  - \* Dönen varlık veya kısa vadeli borç olarak sınıflandırılmış borçlanma araçları anlaşma gerçekte bir finansman işlemi olmadığı sürece indirgenmemiş tutarı ile ölçülür
  - \* Eğer anlaşma bir finansman işlemi ise işletme borçlanma aracını benzer bir borçlanma aracı için kullanılan piyasa faiz oranı ile in-

dirgenmiş gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri ile ölçer

\* Dönüştürülemeyen imtiyazlı hisseler ve satış opsiyonu olmayan adi veya imtiyazlı hisselerdeki yatırımlar aşağıdaki şekilde ölçülür :

(i) eğer hisseler halka açık olarak işlem görüyorsa veya gerçeğe uygun değerleri başka bir yolla güvenilir olarak ölçülebiliyorsa yatırım gerçeğe uygun değerle ölçülür ve gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler kar-zararda muhasebeleştirilir.

(ii) diğer tüm bu tür yatırımlar değer düşüklüğü indirilmiş maliyetle ölçülür.

### 13. Bölüm: Stoklar

Bu bölüm IAS 2- Stoklar standart hükümleri paralelinde hazırlanmıştır. IAS 2' den temel esaslar açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Bu bölümde stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin ilkeler belirlenmiştir. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu bölümde, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağı ve gidere dönüşeceği açıklanmıştır. Ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verilmiştir

Bu bölümde stoklarla ilgili olarak yer alan hükümleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

i. Stoklar; satılmak üzere elde tutulan ticari mal, mamul gibi stok kalemleriyle, üretimde bulunan henüz üretimini tamamlamamış yarı mamuller veya tamamlanmamış hizmet maliyetleri ile işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini ve üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda

kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkları içerir.

ii. Stoklar, maliyet ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür. Net gerçekleşebilir değer; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyetleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutardır.

iii. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konum ve durumuna getirilmesi için yapılan diğer maliyetleri içerir

iv. Stokların vadeli ödeme koşuluyla alındığı durumlarda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark, finansman döneminde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dahil edilmez.

v. Üretilen ürünlerin maliyeti direkt ilk madde malzeme giderleri ile dönüştürme maliyetlerinden oluşur. Dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleriyle genel üretim giderlerinden oluşur. sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetlerine, üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi temel alınarak dağıtır. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

vi. Her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenmediği durumlarda, işletme bu maliyetleri ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir esasa göre dağıtır. Ayrışım noktasında kadar aynı üretim sürecinden geçen ortak ürünlere maliyetlerin dağıtımı; ürünlerin ayrı olarak tanımlanabilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya tamamlandıktan sonraki

- nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yapıları gereği ana ürüne göre önemsiz olan yan ürünler ise, satış fiyatından tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş tutarıyla ölçülür ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri, maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.
- vii. Normalin üzerindeki fire ve kayıplar, bir sonraki üretim aşamasında kullanılacak stokların depolama giderleri dışındaki depolama giderleri, genel yönetim giderleri ve satış giderleri stok maliyetine dahil edilmez.
- viii. Maliyetlerin ölçülmesinde, standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi veya en güncel alış fiyatı gibi stokların maliyetinin ölçülmesine yönelik teknikler, eğer sonuçlar maliyete yaklaşıyorsa kullanılabilir.
- ix. Maliyet yöntemleri olarak, gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Kobi standardı da tam set de olduğu gibi, son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin kullanılmasına izin vermemektedir.
- x. Her raporlama döneminde, stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığının, yani defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığının değerlendirilmesi ve eğer stok kaleminde veya grubunda değer düşüklüğü tespit edilmişse yani stok kaleminin kayıtlı değeri, stok kaleminin satış fiyatından tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş tutarından fazla ise, aradaki farkın değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Değer düşüklüğünün ortadan kalktığı durumlarda ise konusu kalmayan karşılık geliri olarak kaydedilmesi gerekir.
- xi. Stoklar satıldığında, bu stokların defter de-

ğeri, ilgili hasılatın muhasebeleştirildiği dönemde gider olarak (satışların maliyeti olarak) muhasebeleştirilir.

- xii. Açıklama notlarında, stoklarla ilgili uygulanan maliyet yöntemleri, stokların ölçümünde uygulanan muhasebe politikaları, stok sınıfları, teminat olarak verilen stoklar, satışların maliyeti, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri ve bunun iptalinden doğan konusu kalmayan karşılıklarla ilgili bilgiler açıklanır.

#### **14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar**

Bu bölüm iştiraklerin konsolide finansal tablolarındaki ve bir veya daha fazla iştirakte yatırımı bulunan ama bir ana ortaklık olmayan bir yatırımcının finansal tablolarındaki iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları belirler.

Bir iştirak, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, bir işletmedir. Kobiler, iştiraklerdeki tüm yatırımlarını, maliyet yöntemi, öz kaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanarak muhasebeleştirir. Gerçeğe uygun değer ölçümünde, iştirakin gerçeğe uyum değer değişimleri kar zarara kaydedilir.

Yatırımcı ek maliyet veya çaba göstermeden gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi mümkün olmayan iştiraklerdeki yatırımları için maliyet yöntemini kullanmalıdır.

#### **15. Bölüm; İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar**

Bu bölüm hükümleri, konsolide finansal tablolarındaki ve bir veya daha fazla iş ortaklığında payı bulunan ama bir ana ortaklık olmayan bir yatırımcının finansal tablolarındaki iş ortaklıklarının muhasebesine uygulanır.

Müşterek kontrol; bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır ve sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

İş ortaklığı iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir. İş ortaklıklarında, müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar veya müşterek kontrol edilen işletmeler olabilir.

İş ortaklıklarının ölçümünde; maliyet yöntemi, öz kaynak yöntemi, gerçeğe Uygun değer yöntemi (gerçeğe uygun değer farkları kar zararında muhasebeleştirilir.) uygulanabilir.

Kobi finansal raporlama standardında, konsolidasyonda iş ortaklıklarının oransal konsolidasyon yöntemi uygulaması kalktı. Tam sette tercihli yöntem olarak uygulanan oransal konsolidasyon yönteminin yeni taslak da tam setten de kaldırıldığı görülmektedir.

### 16. Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçları dışında, 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.

Kobilerde, Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleri kolayca saptanabilen ve ek maliyet ve çabayı gerektirmeden gerçeğe uygun değeri hesaplananlar bu grupta izlenir. Değer değişiklikleri kar zararında muhasebeleştirilir. Aksi durumda maliyetle değerlendirilir ve maddi duran varlık kalemi gibi işlem görür.

### 17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar

Bu bölüm IAS 16 Maddi duran Varlıklar standardı paralelinde düzenlenmiştir. Maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri ek maliyet ve çaba sarf etmeden ölçülemediği için maliyet bedeli ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilme ve ölçme esasları bu bölümde belirlenmiştir. IAS 16 dan farklı olarak maddi duran varlıklar sadece maliyet yöntemine göre ölçülmekte, Kobilerde yeniden değerlendirme modeli uygulanmamaktadır. Kobilerde de maddi duran varlıkların kayıtlı değeri, geri kazanabilir tutarından fazla olduğu durumlarda aradaki fark kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Maddi duran varlıkların satın alma maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınan maliyet unsurları, amortisman ayırma esasları kayıttan çıkarma işlemleri IAS 16 daki hükümler gibidir.

### 18. Bölüm: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu bölüm IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı paralelinde düzenlenmiştir. Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. Bu tür bir varlık, aşağıdaki durumlarda tanımlanabilir:

- Ayrılabilir olması,
- sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür. IAS 38 den farklı olarak yeniden değerlendirme yöntemi uygulanmaz. Bütün araştırma geliştirme faaliyetleri ile ilgili harcamalar gider yazılır, aktifleştirilmez. Oysa tam sette IAS 38 de geliştirme giderleri aktifleştirilirken sadece araştırma giderleri doğrudan sonuç hesaplarında gider kaydedilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar yararlı ömür boyunca itfa edilir. Kobi-

lerde de maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı değeri, geri kazanabilir tutarından fazla olduğu durumlarda aradaki fark kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

### 19. Bölüm: İşletme Birleşmeleri Ve Şerefiye

Bu bölüm; işletme birleşmelerinin muhasebesine uygulanır. Edinenin belirlenmesi, işletme birleşmesinin maliyetinin ölçülmesi ve bu maliyetin edinilen varlıklara ve üstlenilen borçlar ile üstlenilen koşullu borçlara ilişkin karşılıklara tahsis edilmesi konularını düzenler. Ayrıca, hem işletme birleşmesi esnasında hem de sonraki dönemlerde şerefiyenin muhasebesini açıklar. Tam set IFRS 3 de şerefiye'ye amortisman ayırma söz konusu değilken, Kobi standardında şerefiye amortismanına tabiidir. Süre de 10 yıl dır.Şirket birleşmelerinde muhasebeleştirmede IFRS 3 de olduğu gibi satın alma yöntemi kullanılır. Ancak satın alma maliyetine, tam setten farklı olarak işlem maliyetleri de dahil edilir. Azınlık paylarına istenirse şerefiyeden de pay verilebilir.Şerefiyeye değer düşüklüğü ayrılır. Ancak değer düşüklüğünün tespitinde tam sete göre daha basitleştirmeler getirilmiştir.

### 20.Bölüm: Kiralamalar

Bu bölüm kiralama işlemlerinin muhasebeleştirme esaslarını açıklar. Faaliyet kiralaması ve finansal kiralama konularını düzenler. IAS 17 paralelinde hazırlanmıştır.

### 21. Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar

Bu bölüm, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilme esaslarındaki kriterleri ve ölçüm esaslarını belirler.

Bu bölüm hükümleri; Kobi standardının başka bölümleri tarafından düzenlenenler hariç tüm karşılıklara (belirsiz zamanlı ve tutarlı borçlar), koşullu borçlara ve koşullu varlıklara uygulanır. Değer düşüklüğü karşılıkları bu kapsamda de-

ğildir. Bu bölümde düzenlenen karşılık; gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara borç olarak yansıtılır:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

İşletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtmaz, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. İşletme, güvenilir bir tahminin yapılmadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır.

Koşullu varlıklar da finansal durum tablosunda yer almaz; dipnotlarda gösterilir. Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur.

Kobi standardında bu bölüm, tam setteki IAS 37 karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar standardına paralel hazırlanmıştır.

### 22. Bölüm: Borçlar Ve Özkaynak

Bu bölümde; finansal araçları borç ve özkaynak olarak sınıflandırmanın ilkeleri belirlenmiş ve öz kaynak araçlarının muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir.

Hisse Bazlı Ödemeler ise 26. bölümde düzenlenmiştir.

### 23. Bölüm: Hasılat

Mal satışları (satış amaçlı olarak işletme tarafından üretilmiş veya yeniden satış amaçlı alın-

mış), hizmet sunumları, işletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri gibi hasılat unsurlarının muhasebeleştirme esasları bu bölümde düzenlenmiştir. Tam setten farklı olarak, IAS 11 inşaat sözleşmeleri standart hükümleri ile IAS 18 Hasılat standart hükümleri bu bölümde birleştirilmiştir.

#### **24. Bölüm: Devlet Teşvikleri**

Devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar tam setten farklı olarak seçenekler azaltılmıştır

#### **25. Bölüm: Borçlanma Maliyetleri**

Bu bölümde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır. IAS 23 Borçlanma maliyetleri standardından farklı olarak borçlanma maliyetlerinin tamamı gider olarak kaydedilir, aktifleştirilmez,

#### **26. Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler**

Bu bölüm tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebesini belirler

İşletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandııkça muhasebeleştirir.

İşletme, mal veya hizmetlerin öz kaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda öz kaynaklarda, veya nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda, anılan işlemler karşılığı meydana gelen artışları muhasebeleştirir.

#### **27. Bölüm : Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Bir varlığın defter değeri bu varlığın geri kazanılabilir tutarından daha fazla olduğunda, değer

düşüklüğü zararı ortaya çıkar. Bu bölüm, tüm varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uyulacak esasları açıklar.

Tam setteki ‘‘ IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü’’ standart hükümlerine paralel hazırlanmıştır. Sadece şerefiyeye hesaplanacak değer düşüklüğünde basitleşmeye gidilmiştir.

#### **28. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

Çalışanlara sağlanan faydalar, müdürler ve yönetim de dahil olmak üzere, çalışanlara sağladıkları hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir. Bu bölüm hükümleri 26. Bölüm Hisse Bazlı Ödemeler’in kapsamında olan hisse bazlı ödeme işlemleri hariç çalışanlara sağlanan tüm faydalara uygulanır.

Bu bölümde, çalışanlara sağlanan dört türdeki faydaların muhasebeleştirme esasları

düzenlenmiştir. Bunlar;

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar: Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

- İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar: Çalışmanın (iş akdinin) tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen faydalardır (işten ayrılma sonrası faydalar ile işten çıkarma tazminatları dışındaki).

(d) İşten çıkarma tazminatları: Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır.

**29. Bölüm: Gelir Vergileri**

Bu Standardın uygulanmasında, gelir vergileri, vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar.

Bu bölüm de; cari yasal vergiler ile ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları düzenlenmiştir. Muhasebeleştirilen vergi tutarları cari vergi ve ertelenmiş vergiden oluşur.

Cari vergi, cari dönem veya önceki dönemlerin vergiye tabi karı (vergi zararı) ile ilişkili olarak ödenecek (geri alınacak) vergidir.

Ertelenmiş vergi ise, işletmenin varlık ve borçlarının mevcut defter değerlerinin geri kazanılması veya ödenmesinin sonucu olarak gelecek dönemlerde ödenecek veya geri alınabilecek vergi ve henüz kullanılmamış olan mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajlarının ileri taşınmasının vergi etkisidir. Ertelenmiş vergi tutarının hesabında dikkate alınacak olan indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların hesaplanma esasları bu bölümde açıklanmıştır. Bu bölüm, tam setteki “IAS 12 Gelir Vergileri Standart” hükümlerine benzer niteliktedir.

**30. Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri**

İşletme, yabancı faaliyetlerini iki şekilde gerçekleştirebilir.

Yabancı para birimleri cinsinden işlemleri olabilir veya yurtdışı faaliyetleri olabilir.

Bunlara ek olarak, işletme finansal tablolarını yabancı para birimi cinsinden sunabilir.

Bu bölümde, yabancı para işlemleri ve yurtdışı faaliyetlerin bir işletmenin finansal tablosuna nasıl dahil edileceği ve finansal tabloların nasıl

finansal tablo sunumunda kullanılan bir para birimine getirileceği açıklanmaktadır. Bu bölüm hükümleri, tam setteki “IAS 21 Kur Değişiminin Etkileri” standart hükümleri ile benzer niteliktedir.

**31. Bölüm: Yüksek Enflasyon**

IAS 29 paralelinde bir düzenlemedir. Bu bölüm, geçerli para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelere uygulanır. Bu tür bir işletmenin yüksek enflasyonun etkileri için düzeltilmiş finansal tablolar sunmasını gerektirir.

**32. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**

Bu bölüm raporlama döneminden sonraki olayları tanımlar ve bu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkelere belirler. IAS 10 paralelinde hazırlanmıştır.

**33. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları**

Bu bölüm, bir işletmenin finansal durumunun ve kâr veya zararının ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerinden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekilmesi için işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamaların yapılmasını gerektirir. Tam setteki “IAS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standart hükümlerine paralel hükümleri kapsamaktadır.

**34. Bölüm: Özellikli Faaliyetler**

Bu bölüm üç tip özellikli faaliyette bulunan KOBİ lerin finansal raporlamasını düzenler.

Tarımsal faaliyetler (Canlı Varlıklar), yer altından maden çıkartma faaliyetleri

ve imtiyazlı hizmetler. Bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde uygulanacak esaslar bu bölüm maddelerinde düzenlenmiştir.



**35. Bölüm: Kobiiler İçin IFRS'ye Geçiş**

Bu bölüm, Kobi finansal raporlama standardını ilk kez uygulamaya geçecek kobilerin uygulama esaslarını açıklamakta ve geçiş farklarının nasıl muhasebeleştirileceğini düzenlemektedir. İşletmenin KOBİler için IFRS'ye geçiş tarihi, işletmenin KOBİler için IFRS'ye uygun olan ilk finansal tablolarında KOBİler için IFRS kapsamında tam karşılaştırılabilir bilgi sunduğu en erken dönemin başlangıcıdır. İşletme, KOBİler için IFRS'ye geçiş tarihi (yani, sunulan en erken dönemin başlangıcı) itibarıyla açılış bilançosunda düzeltmeler yapar. İşletmenin bu IFRS kapsamında açılış bilançosunda kullandığı muhasebe politikaları, önceki finansal raporlama uygulamalarına göre sunulmuş aynı tarihli bilançosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bu IFRS'ye geçiş tarihinden önceki işlemler, diğer olaylar veya koşullar düzeltme kayıtlarının yapılmasını gerektirir. Bu durumda, bu standarda geçiş tarihi itibarıyla, bu düzeltmeler doğrudan Geçmiş Yıllar ve Karlar içerisinde (veya, uygun olması durumunda farklı bir öz kaynak kaleminde) muhasebeleştirilir.

**5. SONUÇ**

Kobiler için yayımlanan finansal raporlama standardı, Kobilerin finansal raporlamada daha kaliteli, karşılaştırılabilir ve bütün dünyada geçerli olan bilgiler üretmesine olanak tanımakta ve Kobilere yurt dışı piyasalara açılma şansını getirmektedir. Tam set IAS/IFRS'lerden daha basit olan ancak IAS/IFRS'lerle de büyük ölçüde temel konularda benzerlik gösteren bu standard hükümlerinin uygulanması, Kobilerin büyük işletme sınıfına geçtiklerinde tam set IAS/IFRS 'leri uygulamalarını kolaylaştıracaktır. Tam setten ayrı olan ve kobi ihtiyaçları göz önüne alınarak IAS ve IFRS'lerin temel felsefesinden ayrılmadan basitleştirilerek uygulamaya konulan ve çeşitli ülkelerde uygulaması başlatılacak olan bu standardın, Türkiye Kobileri için de gecikmeden uygulamaya konulması; kobilerin kolayca finansman kaynağı bulmasında ve yurt dışına açılmasında büyük önem taşımaktadır.

**KAYNAKÇA**

1. IFRS For SMEs, International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-Sized Entities (SMEs), International Accounting Standards Board (IASB), 2009.
2. Tweedie, David; Teixeira, Alan; Clark, Peter; IASB planning and priorities; World Standard Setters Conference, 10-11 September, London 2009.
3. Pacter, Paul; IFRS for Small and Medium-sized Entities; World Standard Setters Conference, 10-11 September, London 2009.
4. Türkiye Muhasebe Standartları; TMSK, 2009.
5. Akdoğan, Nalan; Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişme Ve Değişmeler, Kobilere Uygulanan Finansal Raporlama Standardına Toplu Bakış; MÖDAV konferans notları, 2009.