

KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE UYGULAMALARINA GETİRECEĞİ DEĞİŞİKLİKLER

Hülya CENGİZ¹

ÖZ

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler; istihdama olan katkıları, yarattıkları katma değer ve sayıca fazla olmaları nedeniyle ülke ekonomilerinde önemli bir yere sahiptir. Ancak ekonomideki önemlerine rağmen kredi temininde, uluslararası piyasalara açılmada ve büyümekte sıkıntılar yaşamaktadırlar. Bu sıkıntılardan biri de finansal raporlama ile ilgilidir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu KOBİ'lerin finansal raporlamasında uygulama birliği sağlamak ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanımını arttırmak amacıyla KOBİ Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. KOBİ Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının özüne uygun olmakla birlikte KOBİ'lerin ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla basitleştirilmiş standart olarak yayımlanmıştır. Bu durum KOBİ'lerin mali tablolarının karşılaştırılabilmesine ve tam set UFRS'lere geçişte kolaylıklar sağlayacaktır. Ülkemizde de bu konu gündemde olup, KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı yayımlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacaktır. Bu çalışmada KOBİ'lerin yapısı, ekonomik önemi ve KOBİ Finansal Raporlama Standardı teorik olarak incelenmiştir. KOBİ Finansal Raporlama Standardının uygulanmasının getireceği değişikliklerin mali tablolara etkisi belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ TFRS, Finansal Raporlama, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, KOBİ.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M48, H20

THE CHANGES IN ACCOUNTING APPLICATIONS IN TURKEY COME WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES

ABSTRACT

Contribution of small and medium sized entities to employment are significant in country's economy due to their high number of existence and the added value they create. However their importance in the economy they experience difficulties in supplying a loan, expanding to international markets and in growing. One of these difficulties is about financial reporting. International Accounting Standards Board published the International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (IFRS for SMEs) to secure uniformity in financial reporting's of SMEs and to increase the usage of IFRS. To meet SMEs's needs, Financial Reporting Standard for SMEs is simplified and published as standard, correspondingly to IFRS for SMEs. Current state will provide convenience in comparison of SMEs's financial statements and in complete transition to IFRS. This issue is on the agenda also in our country and published the Turkish Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities. It will be put in force with new Turkish Trade Code as of 01.01.2013. This study examines the structure and economical significance of SMEs and Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities. The influence of changes coming with the usage the Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities on financial statements.

Keywords: IFRS for SMEs, Financial Reporting, Turkish Trade Code, International Financial Reporting Standards, SME.

JEL Classification: M40, M41, M48, H20

¹ Arş.Gör.Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi, hucengiz@yildiz.edu.tr

1. Giriş

Uluslararası piyasalarda farklı muhasebe ilkelerinin ve uygulamalarının olması, işletmeleri karşılaştırma ve yapılan uygulamaları anlayabilme problemini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle uluslararası muhasebe kavramı meydana gelmiştir. Günümüzde uluslararası düzeyde özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda yetkili tek otorite Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruludur (IASB). Kurul'un yayımladığı standartlar, 91 ülkede halka açık işletmelerde zorunlu olarak uygulanmaktadır. Standartlar sürekli yenilenmekte ve geliştirilmektedir.

IASB, uluslararası standartların kullanımını yaygınlaştırmak ve KOBİ'lerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek standart çalışmalarına, 2003 yılında başlamış ve 2009 yılında KOBİ Finansal Raporlama Standardını yayımlamıştır. KOBİ Finansal Raporlama Standardı uygulanmakta olan tam set standartlara göre daha basitleştirilmiş, anlaşılabilir ve KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıkların çıkartıldığı 35 bölümden oluşmaktadır.

Türkiye'de KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarına Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Maliye Bakanlığı düzenlemeleri yön vermektedir. Sermaye Piyasası Kanununa, Bankacılık Kanununa, Sigortacılık Kanununa ve Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununa tabi işletmeler ise Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları Setini uygulamaktadır. Bu standartlar, IASB'nin yayımladığı standartların çevirisi niteliğindedir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yasalaşarak 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa göre; gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlara göre düzenlemek zorunda kalacaklardır.

Bu çalışmanın amacı, KOBİ Finansal Raporlama Standardının, KOBİ'lerin mevcut muhasebe sistemine getireceği değişiklikleri ortaya koymaktır.

2. KOBİ Kavramı ve KOBİ'lerin Ekonomik Önemi

Dünya ekonomisinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) dinamizmin, yeniliğin ve esnekliğin temel kaynağı olarak önemli bir yer tutmaktadır. Dünya genelinde işletmelerin %95'inden fazlası KOBİ'lerden oluşmaktadır. Büyük işletmelere göre işlem hacimlerinin ve ölçeklerinin küçük olmasına rağmen, ülke ekonomilerinde büyük rol oynamaktadır. Bu bölümde Avrupa ülkeleri, Japonya, Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye incelenerek bu ülkelerdeki KOBİ tanımları ve ekonomik önemleri anlatılmıştır.

2.1. KOBİ Tanımları

Ülkelerdeki KOBİ tanımlarına bakıldığında her ülke, kendi ekonomik ve sosyal yapısına göre ayrı tanım yapmıştır. KOBİ kavramını ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve sektörlerin yapısı doğrudan etkilemektedir.

Avrupa Birliği'nin (AB) 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe koymuş olduğu ortak bir KOBİ tanımı bulunmaktadır. Tanım çalışan kişi sayısı, yıllık ciro veya bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık derecesi kriterlerinden oluşmaktadır. Buna göre çalışan sayısı 250 kişiden az ve yıllık cirosu 50 milyon €'dan az veya yıllık bilanço toplamı 43 milyon €'dan az olan işletmeler KOBİ olarak kabul edilmiştir (Commission of The European Communities, 2005: 7).

Japonya'daki KOBİ tanımı ise; çalışan sayısı ve sermaye miktarı kriterleri dikkate alınarak sektörlere göre tanımlanmıştır (<http://www.chusho.meti.go.jp>, 07.01.2012):

- İmalat sektöründe 300'den az çalışanı olan ve sermaye miktarı 300 milyon Yeni geçmeyen,
- Ticaret sektöründe çalışan sayısı 100 kişiye kadar ve sermaye miktarı 100 milyon Yen'e kadar olan,
- Perakende sektöründe 50'den az çalışanı olan ve 50 milyon Yenden az sermayesi olan,
- Hizmet sektöründe ise çalışan sayısı 50 kişiye kadar ve sermaye miktarı 10 milyon Yene kadar olan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise genel olarak 500 kişiden az çalışanı olan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmaktadır. KOBİ'lerin sınıflandırılmasında ise yapılan çalışmalarda farklı sınıflandırmaların yapıldığı görülmüştür. OECD 2005 (OECD, 2005, 17) raporunda 50'den az çalışanı olan işletmeler küçük, 10'dan bazen de 5'den az çalışanı olan işletmeler mikro işletme olarak tanımlanmıştır. W.M. Crain (Crain, 2005, 30) ise çalışmasında, 20'den az çalışanı olan işletmeleri küçük işletme 20 ile 499 arasında çalışan sayısı olan işletmeleri orta büyüklükteki işletme, 500 ve daha fazla çalışanı olan işletmeleri ise büyük işletme olarak sınıflandırmıştır.

Türkiye'de KOBİ tanımı Bakanlar Kurulu'nun kabul ettiği, 4 Kasım 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" (Resmi Gazete, 2012) ile yapılmıştır. Bu tanıma göre; 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan ekonomik birimler olarak tanımlanarak; mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'na göre küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütler, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşleri alınarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenip Resmi Gazetede yayımlanacaktır. Ancak Bakanlığın yayım-

ladığı yeni tanım bulunmamaktadır.

2.2. KOBİ'lerin Ekonomik Önemi

Avrupa Topluluğu İstatistik Ofisi (EUROSTAT) verilerine (Schmiemann, 2008, 1) göre 2005 yılında, Avrupa Birliği'ne üye 27 ülkenin (AB-27) (Avrupa Birliğine Üye 27 Ülke: Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Güney Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan'dır.) ekonomisinde, finans sektöründe olmayan yaklaşık 20 milyon aktif işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin büyük çoğunluğu (%99,8) KOBİ'lerden oluşmaktadır. KOBİ'ler istihdamın %67,1'ini (85 milyon kişi), katma değerini ise %57,6'sını (3.090 milyar €) sağlamaktadır.

Japonya'da 4.689.609 KOBİ, 13.430 büyük işletme bulunmaktadır. KOBİ'ler tüm işletmelerin %99,7'sini oluşturmaktadır. Bu işletmelerde 29.960.000 kişi çalışmakta ve toplam istihdamın %70,2'sini oluşturmaktadır. Üretimin değeri ise 137.776 milyar Yen ile toplam üretim değerinin %51,1'ini oluşturmaktadır (<http://www.chusho.meti.go.jp>, 07.01.2012).

ABD ekonomisinin yaklaşık %90'ını küçük işletmeler oluşturmakta ve istihdamın %18'ini sağlamaktadır. Orta büyüklükteki işletmeler ise tüm işletmelerin %10'unu, istihdamın ise %32'sini sağlamaktadır (<http://www.sba.gov>, 14.04.2008).

OECD tarafından, OECD'ye üye birçok ülkenin imalat sanayine yönelik yapılan çalışmada (OECD, 2005, 384-389), imalat sanayinde faaliyet gösteren işletmelerin ortalama %98,5'ini KOBİ'ler oluşturmaktadır. Bu işletmeler ortalama olarak istihdamın %59'unu, üretimin %41'ini, katma değerini ise %45'ini sağlamaktadırlar.

TÜİK'in yayımladığı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı sonuçlarında (TÜİK, 2004, 4), çalışan sayısına göre belirlenen işletme büyüklüklerine göre; Türkiye'deki işletmelerin %99,9'u KOBİ niteliğindedir ve istihdamın %82'sini oluşturmaktadır.

3. KOBİ Finansal Raporlama Standardı

İşletmelerin uluslararası piyasalarda faaliyetlerde bulunması, değişik ülkelerdeki farklı muhasebe prensiplerinin ve uygulamalarının karşılaştırılabilir uluslararası düzeyde olması ihtiyacını getirmiştir. Benzer işlem ve olayların farklı ülke uygulamalarında farklı şekilde finansal tablolara yansıtılması, uluslararası alanda açıklanması güç farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Saim Üstündağ, 2003: 2). Bu nedenle birçok ülke piyasalarını uluslararası katılıma açmak, yatırımcılar için cazip ve tercih edilebilir duruma getirebilmek için gerekli yasal düzenlemeleri yapmaktadır. Yasal düzenlemelerden bir tanesi de muhasebe standartlarında uyumun sağlanmasıdır.

Uluslararası düzeyde özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite Merkezi Londra-İngiltere’de bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’dir. Temeli Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) dayanan IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kuruluştur. IASB’nin görevi genel amaçlı finansal tablolar için anlaşılabilir, yüksek kaliteli tek muhasebe standartlarını kamuoyuna sunmak ve geliştirmektir (<http://www.ifrs.org>, 30.11.2012). IASB’nin kamuoyuna sunduğu 13 UFRS, 28 UMS bulunmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, uluslararası standartların kullanımını yaygınlaştırmak ve KOBİ’lerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek KOBİ Finansal Raporlama Standardı çalışmalarına 2003 yılında başlamış, 2004 yılında “KOBİ’ler için Muhasebe Standardı Hakkında Hazırlık Görüşleri” adını taşıyan tartışma metni yayımlanmıştır. Alınan cevaplar değerlendirilerek KOBİ Standardı Taslağı Şubat 2007 yılında kamuoyuna sunulmuştur. Taslak metin ile ilgili görüşlerin 30 Kasım 2007 tarihine kadar gönderilmesi istenmiştir. Görüşler değerlendirilerek KOBİ Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs) 09.07.2009 tarihinde yayımlanmıştır.

KOBİ Finansal Raporlama Standardı kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler için hazırlanmış standarttır. Kamuya hesap verme yükümlülüğü:

- Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında olması,

- Banka ve diğer kredi kuruluşları, aracı kurumlar, sigorta şirketleri gibi esas faaliyet konusu, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olmasıdır.

KOBİ Muhasebe Standardı UFRS ile karşılaştırıldığında seçimlik muhasebe işlemleri kaldırılmış, KOBİ’lerle ilgili olmayan başlıklar kaldırılmış ve ölçme ile değerlendirme metodları basitleştirilmiştir. Bunun sonucunda sayfa sayısı tam set UFRS ile karşılaştırıldığında %90 oranında azaltılmıştır. Tam set UFRS yaklaşık 2.400 sayfadan oluşurken, KOBİ’ler için UFRS 230 sayfadan oluşmaktadır. KOBİ Finansal Raporlama Standardı 35 bölümden oluşmaktadır (Tablo 1).

Türkiye’de de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ile uyumlu standart 01.11.2010 tarihinde 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Tablo 1: KOBİ Finansal Raporlama Standardı Bölümleri

1. Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	19. Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler	20. Bölüm: Kiralama İşlemleri
3. Bölüm: Finansal Tabloların Sunumu	21. Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu - Bilanço	22. Bölüm: Yükümlülükler ve Özkaynaklar
5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	23. Bölüm: Hasılat
6. Bölüm: Özkaynak Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	24. Bölüm: Devlet Teşvikleri
7. Bölüm: Nakit Akım Tablosu	25. Bölüm: Borçlanma Maliyetleri
8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları	26. Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler
9. Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	27. Bölüm: Varlıklarda Değer Kaybı
10. Bölüm: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	28. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
11. Bölüm: Basit Finansal Araçlar	29. Bölüm: Gelir Vergileri
12. Bölüm: Diğer Finansal Araçlar	30. Bölüm: Yabancı Para İşlemlerinin Çevirimi
13. Bölüm: Stoklar	31. Bölüm: Yüksek Enflasyon
14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar	32. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
15. Bölüm: İş Ortaklıklarındaki Paylar	33. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları
16. Bölüm: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	34. Bölüm: Özellikli Faaliyetler
17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar	35. Bölüm: KOBİ'ler İçin UFRS'ye İlk Geçiş
18. Bölüm: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	

KOBİ Finansal Raporlama Standardı hazırlanırken tam set UFRS ilkelerinde temel olarak 5 çeşit değişiklik yapılmıştır (:<http://www.ifrs.org>, 08.08.2009):

- KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar çıkartılmış,
- Seçimlik alternatifli olan muhasebe politikalarında basit olan seçenek tercih edilmiş,
- Kayda alma ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiş,
- Açıklamalar azaltılmış,
- Anlatım basitleştirilmiştir.

4. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Türkiye'deki Mevcut Sisteme Getireceği Farklılıklar

KOBİ Standardının mevcut sisteme getireceği farklılıklar, sınıflandırma ve sunuma, değerlemeye ve açıklamaya ilişkin farklılıklar olarak gruplandırılmıştır.

4.1. Sınıflandırma ve Sunuma İlişkin Farklılıklar

a. Stoklardaki Kur Farkları ve Katlanılan Borçlanma Maliyetleri

Stokların elde edilmesinde oluşan kur farkları KOBİ Standardı Bölüm 13 Paragraf 6'ya göre finansman maliyetidir. VUK md.238-262'ye göre ise stokların aktifte girdiği tarihe kadar gerçekleşen kur farkları maliyete ilave edilir, stoğa girdikten sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise oluştukları yıllara gider yazılması veya ma-

liyete eklenmesi olanağı bulunmaktadır. Stokların elde edilmesinde katlanılan borçlanma maliyetleri KOBİ Standardı Bölüm 13 Paragraf 7'ye göre finansman gideridir. VUK md.238'e göre ise; işletmelerin finansman sağlamak amacıyla, bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderleri, gider olarak kaydedilebileceği gibi stokta bulunan mala düşen kısmı maliyete de eklenebilmektedir.

b. Sabit Genel Üretim Maliyetlerinin Dönüştürme Maliyetlerine Dağıtımı

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı KOBİ Standardı Bölüm 13 Paragraf 7'e göre normal kapasiteye göre yapılır. 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 kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Türkiye uygulamasında olağandışı gider ve zararlar grubunda çalışmayan kısım gider ve zararları hesabında muhasebeleştirilmektedir.

c. Banka Vadeli Mevduat Hesaplarından Doğan Faiz Gelirleri

Banka vadeli mevduat hesaplarından doğan faiz gelirleri VUK'da vade sonuna kadar, anaparaya (banka hesabı) eklenmeden Gelir Tahakkukları hesabında izlenir. Vade sonu geldiğinde gelir tahakkukları hesabından banka hesabına aktarılır. Standartta ise vade sonu beklenmeden tahakkuk eden faiz gelirleri anaparanın üzerine ilave edilir.

d. Finansal Tabloların Sunuluşu

KOBİ Standardı Bölüm 3 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Bölüm 4 Finansal Durum Tablosu (Bilanço) bölümüne göre finansal tabloların sunumuyla ilgili zorunlu bir format yoktur. Bilanço, likidite temeline dayalı olarak, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçlar ayrımı yapılarak sınıflandırılır. Önemli olan finansal tabloların önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olmasıdır. Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğinde (MSUGT) ise mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzen öngörülür. Finansal tablolar Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planına göre hazırlanarak sunulur. Nakit akım tablosu ve özsermaye değişim tablosu MSUGT'ne göre ek mali tablo olarak sunulmaktadır. KOBİ Standardında ise zorunlu mali tablolardır.

e. Nakit Akım Tablosu

KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 7-9'a göre işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, dolaylı yöntemle veya brüt nakit giriş ve çıkışlarının ana gruplar itibarıyla sunulduğu doğrudan yöntemin biri seçilerek raporlanır. Ülkemizde uygulama birliğinin sağlanması amacıyla TMSK tarafından brüt (dolaysız) yöntem tercih edilmiştir (Karğın ve Aktaş, 2011: 1-24). Muhasebe uygulamaları genel tebliğine göre hazırlanan nakit akım tabloları ise farklı bir sınıflandırma biçimiyle dönem içi nakit girişleri ile dönem içi nakit çıkışları olarak sınıflandırmaktadır.

f. Finansal Kiralama

Finansal Kiralamanın varlık olarak kaydedilmesinde VUK ve KOBİ Standardı açısından sınıflama farklılığı vardır. VUK mükerrer madde 290 ile 319 ve 334 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde finansal kiralamaya konu olan varlığın kullanma hakkı olarak aktive alınacağı, karşılığında ise kiralayana olan borcun pasife alınacağı belirtilmiştir. KOBİ Standardı Bölüm 20 Paragraf 9'a göre de varlık ve borç olarak muhasebeleştirilir. Ancak finansal kiralamaya konu olan varlığın niteliğine göre, maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır. Sınıflandırma ve sunuma ilişkin farklılıklar aşağıda Tablo 2'de özetlenmiştir:

Tablo 2: Sınıflandırma ve Sunuma İlişkin Farklılıklar

Mevcut Uygulama	KOBİ Finansal Raporlama Standardı
Stokların elde edilmesinde oluşan kur farkları	
Stokların aktife girdiği tarihe kadar gerçekleşen maliyete ilave edilir, stoğa girdikten sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise buldukları yıllara gider yazılması veya maliyete eklenmesi olanağı bulunmaktadır.	Finansman maliyetidir.
Stokların elde edilmesinde katılan borçlanma maliyetleri	
Gider olarak kaydedilebileceği gibi stokta bulunan mala düşen kısmı maliyete de eklenebilmektedir.	Özellikli varlıklar haricinde finansman gideridir.
Üretimin normal kapasiteden düşük olması durumunda, sabit genel üretim maliyetlerinin, dönüştürme maliyetlerine dağıtım	
Olağandışı gider ve zararlar gurubunda çalışmayan kısım gider ve zararları hesabına kaydedilir.	Normal kapasiteye göre yapılır. Düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir.
Banka vadeli mevduat hesaplarından doğan faiz gelirleri	
Vade sonuna kadar, anaparaya eklenmeden gelir tahakkukları hesabında izlenir. Vade sonu geldiğinde gelir tahakkukları hesabından banka hesabına aktarılır.	Vade sonu beklenmeden tahakkuk eden faiz gelirleri anaparanın üzerine eklenir.
Finansal Tabloların Sunuluşu	
Olağan dışı gelir ve kârlar ile olağan dışı gider ve zararlar hesaplarına yer verilir.	Hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalemler olarak kaydedilmez.
Nakit Akım Tablosu	
Ek mali tablo olarak sunulmaktadır.	Zorunlu mali tablo olarak sunulmaktadır.
Nakit Akım Tablosu	
Dönem içi nakit girişleri ile dönem içi nakit çıkışları olarak sınıflandırmaktadır.	Dolaylı yöntem veya doğrudan yöntemin biri seçilerek raporlanır.
Özsermaye Değişim Tablosu	
Ek mali tablo olarak sunulmaktadır.	Zorunlu mali tablo olarak sunulmaktadır.
Finansal Kiralama	
Finansal kiralama ile alınan varlıklar maddi olmayan varlıklar altında hak olarak gösterilmektedir.	Kiracı finansal kiralama ile aldığı varlığı niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirir.

4.2. Değerlemeye İlişkin Farklılıklar

a. Alacak ve Borç Hesaplarının Raporlama Günündeki Değerleri

Alacak ve borç hesaplarının KOBİ Standardı Bölüm 11 Paragraf 14'e göre her raporlama dönemi sonunda, etkin faiz yöntemiyle (*Etkin Faiz Yöntemi: Bugünkü Değer=Gelecekteki Değer/(1+Etkin Faiz Oranı)^{Vade}*) hesaplanan itfa edilmiş maliyet bedelleri ile ölçülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu md.281-285 'de ise; vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların/borçların değerlendirme günündeki değerlerine getirilebileceği belirtilmiş ama zorunlu tutulmamıştır. MSUGT'de bu işlem reeskont olarak ifade edilmiştir. 238 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde alacak ve borç senetlerinin reeskontunda, senedin faiz oranı belli değilse, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınacağı ve hesaplanmanın iç iskonto yöntemine (*İç İskonto Yöntemi: $F = A - [A \times 360 / (360 + m \times t)]$* ($A = \text{Senedin nominal değeri}$, $m = \text{Faiz; oranı}$, $t = \text{Vade}$)) göre yapılacağı belirtilmiştir.

b. Şüpheli Ticari Alacaklar

Alacağın tahsilinin şüpheli olduğu durumlarda karşılık ayrılabilmesi, VUK md.323'e göre sadece ticari ve zirai kazancın elde edilmesiyle ilgili alacağın, dava veya icra safhasında olması ile mümkündür. KOBİ Standardı Bölüm 11 Paragraf 21'de ise, finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğraması veya tahsil edilemeyeceğine dair Paragraf 22'de belirtilen tarafsız göstergelerin bulunması durumunda, işletmenin ilgili zarar tutarını kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

c. Genel Yönetim Giderlerinin Birim Maliyete İlavesi

Üretim yapan işletmelerde mamul maliyetinin belirlenmesinde, VUK md.275'e göre genel yönetim giderlerinden mamule düşen payın mamul maliyetine katılması ihtiyaridir. İstenirse dönem gideri olarak kaydedilebilmektedir. KOBİ Standardı Bölüm 13'e göre ise fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetler mamul maliyetini oluşturan unsurlardan bir tanesidir. Stoklarla doğrudan ilgili olmayan genel yönetim giderleri ise gider olarak kayıt edilmektedir.

d. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Değeri

Maddi duran varlıkların değerinin belirlenmesinde VUK md.270'de "Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin" maliyete eklenmesi veya gider yazılması serbest bırakılmıştır. KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 10'da ise bu maliyetler varlığın maliyetine eklenir. Maddi duran varlığın vadeli alındığı durumlarda maliyeti, KOBİ Standardı Bölüm 17'e göre muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasındaki fark finansman gideridir. VUK da ise vade farkı aktifleştirildiği yılın sonuna kadar zorunlu olarak maliyete eklenmekte; sonraki döneme ait olanlar ise istenirse maliyete ilave edilmekte istenirse gider yazılmaktadır.

e. Maddi Duran Varlığın Elden Çıkarılması

Maddi duran varlık KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 28'e göre, elden çıkarıldığında veya kullanımından gelecekte ekonomik yararın beklenmediği durumlarda bilanço (finansal durum tablosu) dışı bırakılır. Varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz. VUK' da maddi duran varlık satışından elde edilen kâr üç yıl boyunca, maddi duran varlığın yenisini almak koşuluyla, gelir tablosuna yansıtılmadan bilançoda özsermaye grubunda yenileme fonu altında yer alabilmektedir (549 Özel Fonlar). Üç yıl içinde yenisinin alınması durumunda, yenileme fonundaki tutar, yeni alınan varlığın amortisman giderinden mahsup edilir. Yenisinin alınmadığı durumlarda ise satış kârı gelir tablosuna yansıtılır.

f. İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

VUK md.269 göre ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri mukayyet değeri (*İktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeri*) ile değerlendirilir. İlk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Aktifleştirildiği durumlarda beş yılda eşit taksitle itfa olunur. KOBİ Standardı Bölüm 18 Paragraf 14-15'e göre başlangıç maliyetleri gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilir.

g. Araştırma Geliştirme Faaliyetleri

KOBİ Standardı Bölüm 18 Paragraf 15'e göre araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden kaynaklanan harcamaların tamamı da dahil olmak üzere işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık kalemine ilişkin harcamalar gider olarak yazılmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununda (Resmi Gazete, 2006) ise araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların % 40'ının beyan edilen gelirden indirilmesi olanağı bulunmaktadır.

h. Ticari İşlemin Gelir Olarak Kayıt Edilebilmesi

Ticari işlemin gelir olarak kayıt edilebilmesi için KOBİ Standardı Bölüm 23 Paragraf 12'ye göre, ürün veya hizmetin riskinin işletmeden çıkmış olması gerekmektedir. Risk devredilmeden yapılan satışlar sipariş avansı olarak kaydedilmektedir. Vergi kanunlarında böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Fatura kesildiği zaman vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır ve gelir tablosuna kaydedilir.

i. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri KOBİ Standardı Bölüm 25 Paragraf 2'e göre oluşukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir. 238 Sıra numaralı VUK Genel Tebliğine göre işletmeler, finansman sağlamak amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi stokta bulunan emtiaya düşen kısmını maliyete ekleyebilmektedirler.

j. Stok Değer Düşüklüğü

Stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığının KOBİ Standardı Bölüm 13 Paragraf 19'e göre her bir raporlama dönemi sonunda değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer stok kalemi değer düşüklüğüne uğramışsa satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. VUK'a göre maliyet bedellerine göre değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilir.

k. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Ayrılması

Varlıkların amortismanına tabi yararlı ömürlerinin belirlenmesinde, VUK md. 315'de Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranların esas alınacağı belirtilmiştir. KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 21'de ise varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak, varlığın beklenen kullanımı ile beklenen fiziksel aşınma ve yıpranması dikkate alınarak belirlenir. Varlığın yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklı beklenmesi durumunda da, Bölüm 17 Paragraf 19'a göre, yıllık raporlama dönemi sonunda muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman yöntemi, KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 22-23'e göre gelecekteki ekonomik yararların tüketimine uygun olarak belirlenir. Kullanılabilecek amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarları yöntemidir. VUK Mükerrer md.320'de amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yönteminin uygulanabileceği belirtilmiştir. Amortisman yöntemindeki değişiklik, KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 23'de varlığın tüketim biçimine göre yıllık rapor dönemi sonlarında gözden geçirilerek en uygun süre ve yöntem belirlenir. Değişiklik olması durumunda, muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. VUK Mükerrer md. 320'de normal amortisman yönteminin uygulanması durumunda, yöntemin değiştirilemeyeceği belirtilmiştir. Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş ise izin verilmiştir.

Amortisman, KOBİ Standardında varlığın aktife girdiği tarihten itibaren ayrılmaya başlanır. VUK md.320'de kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Duran varlık yılın hangi ayında alınmış olursa olsun bir yıllık amortisman ayrılır. VUK da bunun istisnası binek otomobillerdeki kısıt uygulamasıdır. Amortisman ayrılacak varlığın önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Standartta alınan binanın arsa payının ayrı olarak kaydedilmesi ve binanın amortismanına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Arsalar, istisnai durumlar dışında bir yıpranma söz konusu olmayacağından amortismanına tabi tutulmazlar. VUK' da binalar arsa bedeli ile birlikte kaydedilir ve amortismanına tabi tutulurlar.

l. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığı KOBİ Standardı Bölüm 17 Paragraf 24'e göre her bir raporlama tarihinde gözden geçirilir. Değer düşüklüğü olması durumunda değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir. VUK' da gayrimenkuller ve maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Yangın gibi beklenmeyen durumlarda fevkalade amortisman ayrılabilmesi belirtilmiştir.

m. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfaya Tabi Tutulması

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümlerinde, KOBİ Standardı Bölüm 18 Paragraf 18-19'da yararlı ömürlerine göre itfaya veya değer düşüklüğüne tabi tutulurlar. Maddi olmayan duran varlığın işletmeye nakit girişi sağlaması beklenen sürede, öngörülebilir bir sınır yoksa sınırsız ömre sahip olarak değerlendirilmektedir. Sınırsız ömre sahip olanlar yıllık olarak veya değer düşüklüğüne dair belirti olması durumunda değer düşüklüğüne tabi tutulurlar. Sınırlı ömre sahip olanlar ise yararlı ömürlerine göre itfaya tabi tutulurlar. VUK' da ise sınırlı ve sınırsız ömürleri dikkate alınmadan itfaya tabi tutulurlar.

Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, KOBİ Standardı Bölüm 18 Paragraf 19-20'ye göre işletme tarafından, yasal hakların geçerlilik süresinden veya sözleşmeden doğan haklardan fazla olmamak üzere tahmin edilir. Ancak güvenilir bir tahmin yapılamıyorsa 10 yıl olduğu kabul edilir. VUK md. 315'de faydalı ömrün belirlenmesinde, Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranların dikkate alınacağı belirtilmiştir. İtfaya tabi tutulacak varlığın kalıntı (hurda) değeri KOBİ Standardı Bölüm 18 P.23'e göre varlığın yararlı ömrünün sonunda üçüncü bir şahsın satın alma taahhüdünün bulunması veya aktif bir piyasanın mevcut olması durumunda söz konusudur. Bölüm 18.Paragraf 23'de belirlenen şartların sağlanmaması durumunda sıfır bedelli olarak kabul edilir. Vergi kanunlarında da varlıkların kalıntı değerleri dikkate alınmamaktadır.

n. Kıdem Tazminatları

1475 sayılı İş Kanununun (1475 Sayılı İş Kanunu, 22.05.2003 tarihinde kabul edilen 4857 Sayılı İş Kanununun 120. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış; ancak 14. maddenin kaldırılmadığı belirtilmiştir) halen yürürlükte olan 14. maddesindeki koşulların gerçekleşmesi durumunda çalışanlara kıdem tazminatı ödenmesi gerekmektedir. KOBİ Standardı Bölüm 28 Paragraf 18'e göre işten çıkarma tazminatları, aktüeryal değerlendirme yöntemi ile hesaplanarak gider olarak finansal tablolarda yer alırlar. Vergi kanunlarına göre ise, gelecek dönemlere ilişkin muhtemel yükümlülük olarak, kıdem tazminatı karşılığı ayırmak ihtiyaridir. Ayrıldığı durumda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Kıdem tazminatı ödemesi gerçekleştiği zaman ise Gelir Vergisi Kanunu md.40/3'e göre safi kazancın tespit edilmesinde, gider unsuru olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

o. Vadeli Olarak Yapılan Satışlar/Alışlar

Kredili satışların muhasebeleştirilmesinde, VUK hükümlerine göre, vade farkının (faiz tutarının) ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Faiz dahil edilerek düzenlenen satış faturaları, toplam bedel üzerinden satış hasılatı olarak değerlendirilmektedir (Selvi, Yılmaz ve Sarioğlu, 2007: 25-42). KOBİ Standardı Bölüm 23 Paragraf 5'e göre vadeli olarak yapılan satışlar, raporlama dönemindeki peşin değerleri ile gösterilirler. Satışların vadeli olması ve dolayısıyla satış işleminin bir finansman işlemi içermesi durumunda satış fiyatı, gerçeğe uygun gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir (Epstein ve Mirza, 2003). Vadeden dolayı oluşan faiz farkı finansman geliri olarak muhasebeleştirilir.

p. Hizmet Geliri/Gideri

KOBİ Standardı Bölüm 23 Paragraf 14'e göre hizmet geliri tamamlanma yüzdesi yöntemine uygun olarak, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanan ilkeler dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Buna göre her raporlama döneminde gerçekleşen hizmet miktarına denk düşen kısmın gelir, bu gelirin gerçekleşmesi için katlanılan maliyetlerin de gider olarak yazılması gerekir. Mevcut uygulamada ise tamamlanmayan hizmetler için gelir veya gider kaydı yapılmamaktadır.

r. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, KOBİ Standardı Bölüm 23 Paragraf 17 ve 25'e göre, sözleşmenin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği durumlarda, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak sözleşmenin hasılatı ve sözleşmenin maliyeti, raporlama dönemi sonunda gelir ve gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, maliyete dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyetlerin en son tahmin edilen toplam maliyetlere oranlanması sonucu bulunur (Yılmaz, 2009, s.8-26). Sözleşmenin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda; hasılat, telafi edileceği muhtemel olan giderler tutarı kadar muhasebeleştirilir. Sözleşmeye ilişkin maliyetler de gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir. Gelir Vergisi Kanunu md. 42'de ise "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." TDHP'da geçici kabul (*Geçici kabul, Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. Maddesine göre, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihtir*) yapılabildiği kadar inşaat maliyetleri 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına, hakediş bedelleri ise 350-377 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında gösterilerek işletmenin bilançosunda yer alır. İşin tamamlanmasıyla birlikte bu hesaplar ilgili gelir ve gider hesaplarına aktarılır.

s. İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesi

İştirak, bir işletmenin oy hakkının %20 veya daha fazlasına sahip olunarak üzerinde önemli etkinliğin bulunduğu yatırımlardır. İştiraklerin muhasebeleştirilmesinde KOBİ Standardı Bölüm 14' de maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılabilmesi belirtilmiştir. VUK da ise iştiraklerdeki yatırımların değerlendirilmesinde maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

t. İş Ortaklıklarındaki Pay

İş ortaklığı, iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir. İş ortaklıkları müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler şeklinde olabilmektedir. KOBİ Standardı Bölüm 15'e göre iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesinde, maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemi olmak üzere 3 farklı muhasebe politikasının kullanılabilmesi belirtilmiştir. İş ortaklıklarına ilişkin yasal düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. Ortaklar dönem sonlarında ortaya çıkan kâr/zararı ortaklıktaki payları doğrultusunda paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.

u. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Uluslararası standartlarda gayrimenkuller yatırım amaçlı ve kullanım amaçlı olarak ayrılmışlardır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin KFRS 16'ya göre ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli ile yapılır. Sonraki muhasebeleştirmelerde, gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülmesi mümkün olanlar, gerçeğe uygun değeri ile; aksi durumda maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi ile, her raporlama tarihinde ölçülür değerlendirilme farklılığı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. VUK' da ise gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde yatırım amaçlı olup olmaması gibi bir ayırım getirilmeden maddi duran varlık olarak maliyet bedeliyle muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

Değerlemeye ilişkin farklılıklar aşağıda Tablo 3'de özetlenmiştir:

Tablo 3: Değerlemeye İlişkin Farklılıklar

Mevcut Uygulama	KOBİ Finansal Raporlama Standardı
Alacak ve borç hesaplarının raporlama günündeki değerleri	
Sadece senetli alacak ve borçların raporlama dönemindeki değerine indirilmesi ihtiyaridir. Ancak uygulanırsa hem alacak hem de borç senetleri için uygulanır.	Alacak ve borç hesapları raporlama günündeki bugünkü değerlerine (iskonto edilmiş maliyet) göre raporlanmaktadır.
Şüpheli hale gelen ticari alacaklar	
Karşılık ayrılabilmesi alacağın dava veya icra safhasında olması ile mümkündür.	Alacağın dava veya icra safhasında olmasına bakılmadan objektif kriterlere göre değerlendirilip gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.
Genel yönetim giderlerinin birim maliyete ilavesi	
Mamule düşen payın mamul maliyetine katılması ihtiyaridir. İstenirse dönem gideri olarak kaydedilebilir.	Stoklarla doğrudan ilgili olmayan genel yönetim giderleri gider olarak kayıt edilmektedir.
Maddi duran varlıkların değerinin belirlenmesi	
“Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri” maliyete eklenebilir veya gider yazılabilir.	Avukatlık ücretleri, komisyonlar, ithalat vergileri ile iade alınmayacak satın alma vergileri, varlığın faaliyet gösterebilmesi ve işler duruma getirilmesi için gerekli montaj vb maliyetler de satın alma fiyatına eklenir.
Maddi duran varlığın vadeli alınması durumlarda maliyeti	
Vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasındaki fark, aktifleştirildiği yılın sonuna kadar zorunlu olarak maliyete eklenmekte; sonraki döneme ait olanlar ise istenirse maliyete ilave edilmekte istenirse gider yazılmaktadır.	Muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasındaki fark finansman gideridir.
Maddi duran varlığın elden çıkarılması	
Maddi duran varlık satışından elde edilen kâr, 3 yıl boyunca varlığın yenisini almak koşuluyla, bilançoda özsermaye grubunda yenileme fonu altında yer alabilir. 3 yıl içinde yenisi alınmazsa gelir tablosuna yansıtılır.	Varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
İlk kuruluş ve örgütlenme giderleri	
Gider kaydedilir veya aktifleştirilir. Aktifleştirildiği durumlarda beş yılda eşit taksitle itfa olunur.	Başlangıç maliyetleri gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilir.
Araştırma Geliştirme Faaliyetleri	
KVK'ya göre; işletmede bir değer yaratılıyorsa ve bu değerden gelecek yıllarda da yararlanılması muhtemelse aktifleştirilir. Aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların tamamı gider yazılabilmektedir.	Tüm araştırma geliştirme faaliyetleri gider olarak tanımlanmaktadır.
Ticari işlemin gelir olarak kayıt edilebilmesi	
Fatura kesildiği zaman gelir tablosuna kaydedilir.	Ürün veya hizmetin riskinin işletmeden çıkmış olması gerekmektedir. Risk devredilmeden yapılan satışlar sipariş avansıdır.
Borçlanma maliyetleri	
Finansman sağlamak amacıyla alınan krediler için ödenen faiz ve komisyon giderleri doğrudan gider olarak kaydedebileceği gibi stokta bulunan emtiaya düşen kısmı maliyete de eklenebilmektedirler.	Gider olarak kaydediliyor.
Stok değer düşüklüğü	
Maliyet bedellerine göre değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilir.	Her bir raporlama dönemi sonunda değerlendirilir. Değer düşüklüğü varsa, satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir.

Maddi duran varlıkların amortisman sürelerinin belirlenmesi	
Maliye Bakanlığının faydalı ömürleri dikkate alarak tespit ve ilan ettiği oranlar dikkate alınır.	Varlığın kullanılması beklenen ömür, fiziksel aşınma ve yıpranma, üretimde değişikliğe yol açabilecek ekonomik ya da ticari gelişmeler ve varlık kullanımıyla ilgili yasal durumlar göz önüne alınarak belirlenir.
Maddi duran varlıklarda uygulanacak amortisman yöntemleri	
Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemidir.	Bu yöntemlere ek olarak üretim miktarları yönteminin kullanımına da izin verilmiştir.
Maddi duran varlıklarda amortisman yönteminin değiştirilmesi	
Normal amortisman yönteminin uygulanması durumunda, yöntemin değiştirilemeyeceği belirtilmiştir. Azalan bakiyeler yönteminden normal yönetime geçişe izin verilmiştir.	Yöntemde değişiklik olması durumunda, amortisman farkı muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
Maddi duran varlıklarda amortisman ayrılacak dönem	
Varlığın aktife girdiği yıldan başlar. Duran varlık yılın hangi ayında alınmış olursa olsun bir yıllık amortisman ayrılır. İstisnası binek otomobillerdeki kısıt uygulamasıdır.	Varlığın aktife girdiği tarihten itibaren ayrılmaya başlanır.
Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulması	
Binalar arsa bedeli ile birlikte kaydedilir ve amortismanına tabi tutulurlar.	Önemli olan her bir parça ekonomik ömrüne göre ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Binalar arsa payından ayrı olarak kaydedilir ve amortismanına tabi tutulur. Arsalar istisnai durumlar dışında bir yıpranma söz konusu olmayacağından amortismanına tabi tutulmazlar.
Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü	
Yangın gibi beklenmeyen durumlarda fevkalade amortisman ayrılabilmesi belirtilmiştir.	Değer düşüklüğünün olması durumunda değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.
İşletme birleşmeleri sonucu oluşan şerefiye (peştamallık)	
İtfaya tabi tutulmaktadır.	Her yıl değer düşüklüğüne veya itfaya tabi tutularak değerlendirilmektedir. Pazarlıklı satın alımlarda, satın alma maliyetinin işletmenin değerinden daha düşük olması durumunda ölçüm yeniden gözden geçirilir ve oluşan fark gelir tablosuna gelir olarak kaydedilmektedir.
Kıdem tazminatları ve kullanılmayan izinler	
Çalışanın iş akdinin sona ermesi halinde ödenerek gelir tablosu ile ilişkilendirilip gider yazılır.	Kıdem tazminatının tutarı aktüeryal yöntemlere göre hesaplanarak karşılık ayrılır ve gider yazılır.
Vadeli olarak yapılan satışlar/alışlar	
Vade farkının ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Vade farkı satış geliri/satışların maliyeti içinde raporlanmaktadır.	Raporlama dönemindeki peşin değerleri ile gösterilirler. Vadeden dolayı oluşan faiz farkı finansman geliri olarak muhasebeleştirilir.
Hizmet geliri/gideri	
Tamamlanmayan hizmetler için gelir veya gider kaydı yapılmamaktadır.	Her raporlama döneminde gerçekleşen hizmet miktarına denk düşen kısmın gelir, bu gelirin gerçekleşmesi için katlanılan maliyetlerinde gider olarak yazılması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	
Geçici kabul yapıłana kadar inşaat maliyetleri ve hak ediş bedelleri bilançoda yer alır. İşin tamamlanmasında bu hesaplar ilgili gelir ve gider hesaplarına aktarılır.	Harcamalar ve gelirler aktifte bekletilmeden tamamlanma yüzdesine göre satılan hizmet maliyetine ve dönem kâr/zararına aktarılmaktadır.
İştiraklerdeki yatırımların değerlemesi	
Maliyet yöntemi kullanılır.	Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir.
İş Ortaklıklarındaki Pay	
KVK'ya göre; Ortaklar dönem sonlarında ortaya çıkan kâr/zararı ortaklıktaki payları doğrultusunda paylaştırarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.	Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir.
Hisse bazlı ödemeler	
Bu konu ile ilgili yasal düzenleme bulunmamaktadır.	İşletmeler hisse senetleri ya da diğer özkaynak araçları ile ödeme yaparak mal ve hizmet alabilirler.
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	
Gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde yatırım amaçlı olup olmaması gibi bir ayırım getirilmeden maddi duran varlık olarak maliyet bedeliyle muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.	İlk Muhasebeleştirme maliyet bedeli ile yapılır. Sonraki muhasebeleştirme; raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çaba gerektirmeden ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerleri ile; aksi durumda maliyet-amortisman-değer düşüklüğü modeli kullanılır.

4.3. Açıklamaya İlişkin Farklılıklar

Açıklamaya ilişkin farklılıklar aşağıda Tablo 4'de özetlenmiştir.

Tablo 4: Açıklamaya İlişkin Farklılıklar

Mevcut Uygulama	KOBİ Finansal Raporlama Standardı
Dipnotlar	
Dipnotlar yeterli değildir.	Standardın her bölümünde açıklanması gereken bilgilerin neler olduğu belirtilmiştir.
Koşullu borçlar ve varlıklar	
Herhangi bir açıklama yapılmaz. Kesinleştiği tarihte finansal tablolarda gösterilir.	Finansal tablolara yansıtılmaz, dipnotlarda açıklanır.

5. KOBİ Standardı ve Mevcut Uygulamanın Karşılaştırılmasına Yönelik Örnek Uygulama

Uygulama AŞ nin Aralık ayı içerisinde gerçekleşen işlemleri KOBİ Standardına ve Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine göre muhasebeleştirilerek farklılıkları belirtilmiştir (KDV ihmal edilmiştir).

1 Aralık tarihinde; peşin fiyatı 800 TL, vadeli fiyatı 900 TL olan ticari mal 3 ay vadeli olarak satın alınmış, 20 TL kur farkı ödenmiştir. (Ödemeler 3 eşit taksitli olup; yıllık etkin faiz oranı: %1.34) 31.12.2012 tarihindeki faiz ödemesi 30 TL, Anapara ödemesi 270 TL'dir.)

KOBİ Standardına göre kur farkı finansman gideridir (Bölüm 13.6). VUK'da ise gider yazılması veya maliyete eklenmesi ihtiyaridir. İşletme maliyete eklemeyi tercih etmiştir. Stokların elde edilmesinde katlanılan borçlanma maliyeti KOBİ Standardına göre finansman gideridir (Bölüm 13.7). VUK'da ise gider olarak kaydedilebileceği gibi stokta bulunan mala düşen kısmı maliyete de eklenebilmektedir. İşletme maliyet unsuru olmasını tercih etmiştir.

KOBİ Standardı		VUK	
01.12.2012		01.12.2012	
Ticari Mal Stoku	800	Ticari Mal Stoku	920
Gerçekleşmemiş Faiz Gideri	100	Borç Hesabı	90
Finansman Gideri Hs	20	Nakit ve Benzerleri	0
Borç Hesabı	900		20
Nakit ve Benzerleri	20		

Faiz tutarları, borçların vade tarihine kadar, pasif düzenleyici nitelikteki ertelenmiş (gerçekleşmemiş) faiz giderleri hesabına kaydedilecek, vadesi geldiğinde ise faiz gideri hesabına aktarılacaktır.

Dönemsonlarında ise etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri (vade farkı gideri) "Gerçekleşmemiş Faiz Giderleri" hesabından "Vade Farkı (Faiz) Giderleri" hesabına aktararak döneme ait finansman unsurunun dönemin kar veya zararından indirilmesi ve ticari borcun itfa edilmiş maliyet bedeli ile raporlanması sağlanır (Bahadır, 2012:54).

31.12.2012 tarihinde borç ödemesinin etkin faiz yöntemine göre bugünkü değeri ve faiz gideri hesaplanacaktır:

(yıllık etkin faiz oranı %1,34, yılsonu borç ödeme tutarı 300 TL ve vadesi 1 aydır.)

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1 + \text{Etkin Faiz Oranı})^{\text{Vade}}$$

$$300 / (1 + 1,34/12)^1 = 270 \text{ TL ise faiz gideri} = 30 \text{ TL}$$

KOBİ Standardı		VUK	
31.12.2012		31.12.2012	
Borç Hesabı	300	Borç Hesabı	300
Nakit ve Benzerleri	300	Nakit ve Benzerleri	300
Faiz Gideri	30		
Gerçekleşmemiş Faiz Gideri	30		

1 Aralık tarihinde; 700 TL peşin, 860 TL vadeli fiyatla satılan cihaz 5 ay vadeli olarak satın alınmıştır. Cihaz alımında noter ve komisyon için 200 TL, cihaz kurulum bedeli için 50 TL ödenmiştir. Satın alınan cihazın 5 yıl yararlı ömrü olacağı tahmin edilmektedir. Maliye Bakanlığının belirlediği ekonomik ömür ise 10 yıldır. Varlığın ekonomik ömür sonundaki kalıntı değerinin 50 TL

olacağı tahmin edilmektedir. (Ödemeler eşit taksitli olup; 31.12.2012 tarihindeki faiz ödemesi 11 TL, Anapara ödemesi 161 TL'dir.)

KOBİ Standardına göre (Bölüm 17.10) noter, komisyon gideri ve cihaz kurulum bedeli maliyeti oluşturan unsurlardan bir tanesidir. Varlığın vadeli alındığı durumlarda ise maliyeti peşin fiyatın eşdeğeri tutardır (Bölüm 17.13). Amortisman tabii tutar belirlenmesinde kalıntı değeri dikkate alınır. Amortisman süresi varlığın yararlı ömrüne göre belirlenir ve kısıt amortisman uygulanır (Bölüm 17.16-17.23).

VUK'da ise noter, komisyon gideri ve cihaz kurulum bedeli maliyete eklenebildiği gibi gider de yazılabilmektedir. İşletme gider yazmayı tercih etmiştir. Vadeli alımlarda, vade farkı aktifleştirildiği yılın sonuna kadar zorunlu olarak maliyete eklenmektedir. Amortisman ayrılırken kalıntı değer dikkate alınmamakta, Maliye Bakanlığının belirlediği süreler dikkate alınmakta ve kısıt amortisman uygulanmamaktadır.

KOBİ Standardı		VUK	
01.12.2012		01.12.2012	
Maddi Duran Varlık	950	Maddi Duran Varlık	860
Gerçekleşmemiş Faiz Gideri	160	Dönem Gideri	250
Borç Hesabı	860	Borç Hesabı	860
Nakit ve Benzerleri	250	Nakit ve Benz.	250
31.12.2012		31.12.2012	
Borç Hesabı	172	Borç Hesabı	172
Nakit ve Benzerleri	172	Nakit ve Benz.	172
Faiz Gideri	11		
Gerçekleşmemiş Faiz Gideri	11		
Amortisman Gideri	15	Amortisman Gideri	86
Birikmiş Amortisman	15	Birikmiş Amortisman	86

2 Aralık tarihinde, 1 Aralık tarihinde alınan, KOBİ Standardına göre maliyeti 800 TL, VUK'a göre maliyeti 920 TL olan ticari malın tamamı; peşin fiyatı 980, vadeli fiyatı 1.100 TL'ye Dektaş AŞ'ye vadeli olarak satılmıştır. (Satışın vadesi 120 gün ve 5 eşit taksitlidir. Etkin faiz oranı yöntemine göre aralık ayı ödemesi 245 TL olup 13 TL'si faizdir.)

KOBİ Standardına göre vadeli olarak yapılan satışlar, raporlama dönemindeki peşin değerleri ile gösterilirler (Bölüm 23.5). Vadeden dolayı oluşan faiz farkı finansman geliri olarak muhasebeleştirilir. VUK hükümlerine göre, vade farkının (faiz tutarının) ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir

KOBİ Standardı		VUK	
02.12.2012		01.12.2012	
Alacak Hs.	1.100	Alacak Hs.	1.100
Satışlar	980	Satışlar	1.100
Kazanılmamış Faiz Geliri	120		
Satılan Malın Maliyeti	800	Satılan Malın Maliyeti	920
Ticari Mal Stoku	800	Ticari Mal Stk.	920

Alacaklar hesabını düzenleyici nitelikte olan kazanılmamış faiz gelirleri hesabı, alacağın vadesi dolduğunda faiz geliri olarak kaydedilecektir. Faiz gelirinin dönemlere dağıtılması ve ticari alacağın dönem sonundaki etkin faiz oranı yöntemi-ne göre hesaplanması yapılır (Bahadır, 2012:51). Etkin faiz oranı yöntemine göre aralık ayı ödemesi 245 TL olup, döneme ilişkin faiz geliri 13 TL'dir.

KOBİ Standardı		VUK	
31.12.2012			
Kazanılmamış Faiz Geliri	13		
Faiz Geliri		13	

18 Aralık tarihinde Dektaş AŞ'den olan alacağın tahsil edilme olanağı kalmamıştır. Ancak alacakla ilgili herhangi bir yasal işlem başlatılmamıştır. Dektaş AŞ'den alacağın hesap bakiyesi 1.100 TL'dir.

KOBİ Standardına göre alacağın tahsil edilemeyeceğine dair tarafsız gösterge bulunması durumunda karşılık ayrılır (Bölüm 11.21). VUK'da ise alacağın dava veya icra safhasında olması gerekmektedir.

KOBİ Standardı		VUK	
18.12.2012		18.12.2012	
Şüpheli Alacak Gideri	1.100		
Şüpheli Alacak Karşılığı		1.100	

20 Aralık tarihinde işletme, stoklarında bulunan maliyeti 350 TL olan ticari malı, 425 TL'ye peşin olarak satmış, faturasını kesmiş ancak sevkiyatını yapmamıştır.

KOBİ Standardına göre ticari işlemin gelir olarak kayıt edilebilmesi için ürün veya hizmetin riskinin işletmeden çıkmış olması gerekmektedir (Bölüm 23.12). Ticari malın sevkiyatı henüz yapılmadığı ve risk devredilmediği için sipariş avansı olarak kayıt edilecektir. VUK'da ise fatura kesildiği zaman vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır ve gelir tablosuna kaydedilir.

KOBİ Standardı		VUK	
20.12.2012		20.12.2012	
Nakit ve Benzerleri	425	Nakit ve Benzerleri	425
Alınan Sipariş Avansları	425	Satışlar	425
		Satılan Malın Maliyeti	350
		Ticari Mal Stoku	350

Raporlama dönemi sonunda, 1 Aralık tarihinde satın alınan maddi duran varlığın değeri %20 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır.

KOBİ Standardına göre varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığı her bir raporlama tarihinde gözden geçirilir ve değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir (Bölüm 17.24). VUK'da herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

Değer düşüklüğü zararının hesaplanması:

Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı	950
Birikmiş Amortisman Tutarı	(15)
31.12.2012 Tarihli Amortisman Sonrası Değeri	935
2012 Yılı Değer Düşüklüğü Sonrası Değeri (%20 azalmıştır)	748
Değer Düşüklüğü Zararı	(187)

KOBİ Standardı		VUK	
31.12.2012		31.12.2012	
Değer Düşüklüğü Zararı	187		
MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı	187		

İşletme 30 Aralık tarihinde maddi duran varlığını yenisini almak üzere 980 TL'ye satmıştır. Varlık 03.03.2012 tarihinde 900 TL'ye satın alınmış, amortisman sonrası değeri 880 TL, birikmiş amortisman tutarı 20 TL'dir.

KOBİ Standartlarına göre varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Bölüm 17.28). VUK'da varlık satışından elde edilen kar yenisini almak koşuluyla gelir tablosuna yansıtılmadan bilançoda özsermaye grubuna kaydedilebilmektedir.

KOBİ Standardı		VUK	
30.12.2012		30.12.2012	
Nakit ve Benzerleri	980	Nakit ve Benzerleri	980
Birikmiş Amortisman	20	Birikmiş Amortisman	20
Maddi Duran Varlık	900	Maddi Duran Varlık	900
MDV Satış Geliri	100	Özel Fonlar	100

Yılsonunda 34 TL kıdem tazminatı hesaplanmıştır. Kıdem tazminatı aktüeryal değerlendirme yöntemine göre hesaplanmıştır (Çakıl, 2007). Ancak herhangi bir personele kıdem tazminatı ödenecek bir durum gerçekleşmemiştir.

KOBİ Standardına göre işten çıkarma tazminatları aktüeryal değerlendirme yöntemleri ile hesaplanarak gider olarak finansal tablolarda yer alır (Bölüm 28.18). VUK'da gelecek dönemlere ilişkin muhtemel yükümlülük olarak karşılık ayırmak ihtiyaridir. Karşılık ayrıldığı durumda ise kanunen kabul edilmeyen giderdir.

KOBİ Standardı		VUK	
31.12.2012		31.12.2012	
Genel Yönetim Gideri	340		
Kıdem Tazminatı Karşılığı	340		

6. Sonuç

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı, KOBİ'lerin finansal raporlamalarında uygulama birliği sağlayacak, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun bilgiler sunulmasını sağlayabilecektir. KOBİ Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre daha basit uygulayabilme imkânı sunan, ancak temelde aynı ilkelere sahip olan, uygulama rahatlığı sağlayabilecek standarttır. Çalışmada mevcut muhasebe uygulamaları ve KOBİ Standardı incelenerek, temel farklılıkların neler olabileceği belirlenmiştir. KOBİ Finansal Raporlama Standardının, KOBİ'lerin mevcut muhasebe sistemine getireceği değişikliklerin finansal tablolarda nasıl raporlanacağını, sınıflandırma ve sunuma, değerlemeye ve açıklamaya ilişkin yapılması gerekli değişiklikler açıklanmıştır. Mevcut muhasebe uygulamaları ve KOBİ Standardı arasındaki temel farklılıklar örnek yardımıyla karşılaştırmalı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Kaynaklar

BAHADIR, Oğuzhan (2012), "KOBİ'ler için UFRS/TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm" Mali Çözüm Dergisi, Sayı:111, Mayıs-Haziran, s.43-60.

CENGİZ, Hülya (2011), "KOBİ'lerde UFRS Uygulamasının Türkiye Ekonomisine Muhtemel Etkileri", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇAKIL, Adem Utku (2007), "Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler – III , Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Örnek Çalışma", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:236.

CRAIN, W. Mark (2005), The Impact of Regulatory Costs on Small Firms, The United States Small Business Administration.

EPSTEIN, Barry J. ve MİRZA, Abbas Ali (2003), Interpretation and Application of International Accounting Standards, John Wiley&Sons Editions. (E-Kitap)

KARĞIN Mahmut. ve AKTAŞ Rabia (2011), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 52-Ekim, s.1-24.

SCHMIEMANN, Manfred (2008), Enterprises By Size Class - Overview of SMEs in The EU, Statistici in Focus, EUROSTAT.

SELVİ, Yakup., YILMAZ Fatih, SARIOĞLU K (2007), "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması," Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80, Mart-Nisan, s.25-42.

ÜSTÜNDAĞ, Saim (2006), “Global Muhasebe Standartlarına Doğru” Activeline Gazetesi, Ocak-Şubat 2003, www.activegroup.biz/activeline, Erişim Tarihi: 06.09.2009.

YILMAZ, Fatih (2009), “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, Yönetim Dergisi, Yıl:20, Sayı:64, s.8-26,

“Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı 2002” (2004), Türkiye İstatistik Kurumu, Ankara.

IFRS for SMEs Fact Sheet 09.07.2009, IASB, <http://www.ifrs.org>, Erişim Tarihi: 05.04.2010.

“International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities” (2009), International Accounting Standards Board.

“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, Karar Sayısı: KHK/660, Resmi Gazete, Sayı:28103, 2.11.2011.

“KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ”, Sıra No: 208, Resmi Gazete, Sayı:27746, 1.11.2010.

“Kurumlar Vergisi Kanunu”, Sıra No:5520, Resmi Gazete, Sayı:26205, 21.06.2006.

“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” Karar Sayısı: 2012/3834, Resmi Gazete, Sayı: 28457, 04.11.2012.

OECD SME and Entrepreneurship Outlook 2005, OECD 2005.

“1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, Resmi Gazete, Mükerrer Sayı: 21447, 26.12.1992.

“The Activities of the European Union for Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs) SME Envoy Report”, (2005), Commission Staff Working Paper, Commission of The European Communities, Brussels.

“Türk Ticaret Kanunu”, Sayı:6762, Resmi Gazete, Sayı: 9353, 09.07.1956.

“Türk Ticaret Kanunu”, Sayı:6102, Resmi Gazete, Sayı: 27846, 14.02.2011.

“Vergi Usul Kanunu”, Sayı:213, Resmi Gazete, Sayı:10703 – 10705, 10.01.1961.

“Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, Sıra No:238, Resmi Gazete, Sayı: 22218, 02.03.1995.

“Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, Sıra No:334, Resmi Gazete, Sayı: 25453, 05.05.2004.

“Gelir Vergisi Kanunu” (Kanun No:193), Resmi Gazete, Sayı:10700, 6.1.1961.

Small and Medium Enterprise Agency Japanese Page,

www.chusho.meti.go.jp, Erişim Tarihi: 18.11.2011.

www.iasb.org, Erişim Tarihi: 30.11.2012.