

# **KOBİLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ve KAPSAMLI ULUSLAR ARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAN FARKLILIKLARI**

**Doç.Dr.Raif PARLAKKAYA\***

## **ÖZET**

**Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu** 9 Temmuz 2009 tarihinde “Kobiler İçin UFRS (IFRS for SMEs)” yayınlamıştır. Kobi’ler için UFRS kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dışsal kullanıcılar için genel amaçlı finansal tabloları yayınlayan işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için düzenlenmiştir. Bu standartlar hazırlanırken kapsamlı “Uluslararası Muhasebe Standartları” (UMS) ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (UFRS)’lerden yola çıkılmış ve kobiler için kapsamlı UFRS’lere dayanan basite indirgenmiş, kendine yeten bir muhasebe ilkeleri seti oluşturmak amaçlanmıştır. Bu çalışmanın amacı Kobi UFRS’nin kapsamını açıklamak ve kapsamlı UFRS’den farklılıklarını ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kobi, UFRS, Kobi UFRS.

## **INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMEs and DIFFERENCES FROM FULL SET OF INTERNATIONAL ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

### **ABSTRACT**

In July 2009 the International Accounting Standards Board (IASB) published the International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs). The IFRS for SMEs is intended to apply to the general purpose financial statements for external users of entities that do not have public accountability. The standards are developed based on International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS), and intended to create a set of accounting principles that are grounded on full IFRSs but that have been simplified to the extent suitable for SMEs. The aim of this study to explain the contents of IFRS for SMEs and analysing the difference from full set of IAS/IFRS’s.

**Key Words:** SMEs, IFRS, IFRS for SMEs

### **GİRİŞ**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu–UMSK (International Accounting Standard Board-IASB) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (Kobi)’e ilişkin

---

\* Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Öğretim Üyesi.

finansal raporlama standardı oluşturulması çalışmalarını tamamlayarak Şubat 2007’de “Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – Kobi UFRS” taslağını hazırlamıştır. Söz konusu taslağa ilişkin görüş ve öneriler dikkate alınarak 9 Temmuz 2009 tarihinde “Kobiler İçin UFRS (IFRS for SMEs)” yayınlamıştır.

Kobi’ler için UFRS kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dışsal kullanıcılar için genel amaçlı finansal tabloları yayınlayan işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için düzenlenmiştir. Bu standartlar hazırlanırken kapsamlı “Uluslararası Muhasebe Standartları” (UMS) ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (UFRS)’lerden yola çıkılmış ve fayda-maliyet analizleri çerçevesinde değişiklikler ve basitleştirmeler yapılarak, UFRS’lere dayanan basite indirgenmiş, kendine yeten bir muhasebe ilkeleri seti oluşturmak amaçlanmıştır(Denetim net, 2008). Kobi UFRS, kapsamlı UFRS’nin kolaylaştırılmış bir versiyonudur. Kobi UFRS ile kobilerde halka açık şirketler gibi UFRS uygulamasının sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir.

Bu çalışmanın amacı, Kobilere ilişkin finansal raporlama standartlarının kapsamını ve kapsamlı finansal raporlama standartlarından farklılıklarını ortaya koymaktır.

## **1.KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER**

İşletmeler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmaktadır. Bu kriterlerden biri de ölçek ya da büyüklüktür. Büyüklüğüne göre işletmeler; küçük, orta ve büyük işletmeler olarak sınıflandırılabilir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler “Kobi” sembolü ile ifade edilmekte ve önemleri, fonksiyonları ve sorunları açısından bir bütünlük içinde ortaya konulmaya çalışılmaktadır(www.ekodialog.com)

"Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler" ana tanımı içinde, kobilere ilişkin çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Kobi tanımlarında genellikle 3 ölçüt ön plana çıkmaktadır: Söz konusu ölçütler; firmanın çalıştırdığı personel ya da işçi sayısı, bilanço değerleri ve bağımsızlık ölçütleridir. Bağımsızlık ölçütünden kasıt, bir firmanın sermayesi ve hissesinin %25 ten fazlasının bir büyük sermaye grubuna ait olmamasıdır. Buna göre bir firmanın kobi olabilmesi için, hisse payı içinde büyük sermayenin payının %25’ten az olması gerekir. Kobi tanımları ülkeden ülkeye değişebilmekte, hatta aynı ülke içinde farklı kurumlar tarafından farklı tanımlamalar yapılmaktadır. Burada sadece AB ve Türkiye’de kabul gören kobi tanımları verilmekle yetinilecektir.

Avrupa Birliğinde 1998 öncesinde Kobiler 250 den fazla çalışanı olmayan, yıllık cirosu 27 milyon ECU’yu ya da toplam bilanço değeri 10 milyon ECU’yu aşmayan, ortaklık paylarının yüzde 25’inden fazlası bir şirketler gurubuna, kamu yatırım şirketleri, risk sermaye şirketleri ya da kurumsal yatırımcılar dışındaki KOBİ tanımına girmeyen firmalara ait olmayan şirketler şeklinde

tanımlanırken, 1998 yılından sonra ise orta ve küçük ölçekli işletmeler için ayırım yapılmış, AB Komisyonunda oluşan sınıflandırmalara göre; 50-250 arası kişi çalıştıran, bilanço toplamı 5-27 milyon Euro arası, yıllık ciro miktarı 7-40 milyon Euro arası olanlar orta ölçekli, bu değerlerin altındakiler küçük ölçekli işletme olarak tanımlanmıştır(www.kobiklinik.com)

Türkiye’de, çeşitli kurumlarca yapılan farklı Kobi tanımlarını ortadan kaldırmak ve AB ile ilişkilerde oluşturduğu sıkıntıların giderilmesi amacıyla bir yönetmelikle kobi tanımı yapılmıştır. Söz konusu kobi tanımının yer aldığı “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” Bakanlar Kurulu’nun 2005/9617 sayılı kararı ile kabul edilmiş ve 18 Kasım 2005 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile Türkiye’nin KOBİ tanımı AB ile uyumlaştırılmış, işletmelerin bağımsızlığına ilişkin olarak AB kriterleri benimsenmiştir. Bu yönetmeliğe göre; işletme “yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup, bir ekonomik faaliyette bulunan birimler” şeklinde tanımlanırken, KOBİ’ler ise şu şekilde tanımlanmaktadır:

a) Mikro işletme: 10 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da finansal bilançosu 1 milyon TL’yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

b) Küçük işletme: 50 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da finansal bilançosu 5 milyon TL’yi aşmayan işletmeler,

c) Orta büyüklükteki işletme: 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da finansal bilançosu 25 milyon TL’yi aşmayan işletmeler.

Yönetmeliğe göre KOBİ’ler, diğer işletmeler ile olan sermaye veya oy hakkı ilişkilerine göre; bağımsız işletmeler, ortak işletmeler ve bağlı işletmeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bu tanımla getirilen bağımsızlık ilkesi ise yönetmelikte şu şekilde tanımlanmaktadır:

Gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu ve bu Yönetmeliğe göre ortak veya bağlı işletme sayılmayan bir işletme;

a) Başka bir işletmenin % 25 veya daha fazlasına sahip değilse,

b) Herhangi bir tüzel kişi veya kamu kurum ve kuruluşu veya birkaç bağlı işletme tek başına veya müştereken bu işletmenin % 25 veya daha fazla hissesine sahip değilse,

c) Konsolide edilmiş hesaplar düzenlemiyorsa ve konsolide hesaplar düzenleyen başka bir işletmenin hesaplarında yer almıyorsa ve bu nedenle bağlı bir işletme değilse, bağımsız işletme kabul edilmektedir.

Dünyadaki işletmelerin çok büyük bir çoğunluğunu oluşturan kobilerin uygulamakta olduğu farklı ulusal muhasebe sistemleri, bu işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Öte yandan, küreselleşme ve sermaye piyasalarındaki gelişmeler, beraberinde daha şeffaf ve daha nitelikli bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Gerek finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, gerekse daha şeffaf ve daha nitelikli finansal bilgi sağlanabilmesi için muhasebe/finansal raporlama standartlarının kobi'ler için de standartlaştırılması gerekir. Kapsamlı UMS/UFRS halka açık şirketler için düşünüldüğünden, bu standartların kobi'lere uygulanması pratik değildir. Bu nedenle UMSK tarafından Kobi'ler için kapsamlı UFRS'nin kolaylaştırılmış bir versiyonu olan "Kobi Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları" oluşturulmuştur.

## **2. KOBİ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

Gerek ülkemizde gerekse dünyada halka açık olmayan şirketler halka açık şirketlerden çok fazladır. Kapsamlı UFRS seti halka açık şirketler için düşünülmüştür. Halka açık olmayan şirketler giderek artan oranda küresel ortamda üretim ve/veya ticaret yapmakta ve uluslar arası kaynaklardan yararlanmaktadır. Halka açık olmayan şirketlerin ulusal mevzuatlarına göre finansal tablolar hazırlamaktadırlar. Ulusal mevzuata göre hazırlanan finansal tablolar, küresel ortamda yapılan faaliyetler ve finans kaynaklarına erişime uygun değildir. Bu nedenle söz konusu işletmeler farklı kriterlere göre düzenlenen çok sayıda finansal tablo hazırlamak durumunda kalmaktadırlar. Bu durum, halka açık şirketlerde olduğu gibi, kobiler içinde uluslar arası bir dil olarak kabul edilecek "Kobi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Kobi UFRS)" gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu – UMSK (IASB) Kobi UFRS'nı oluşturmuş ve yayınlamıştır(IASB, 2009).

Kobi UFRS'ler kapsamlı UMS/UFRS'den bağımsız olup, tek başına yeten ve hüküm ifade eden bir yapıya sahip olduğundan, kapsamlı UMS/UFRS'lerin kabul edilmediği ülkeler tarafından da uygulanabilir. Kobi UFRS'leri hangi işletmelerin kullanacağı ilgili ülkelerin kararına bırakılmıştır.

### **2.1.Kobi UFRS'lerin Temel Özellikleri**

Kobi UFRS'nin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir(Deloitte, 2009):

- a)Varlıklar, borçlar, gelirler ve giderlerin tanımlanması ve ölçüm ilkelerinin birçoğu basitleştirilmiştir.
- b)Kapsamlı UMS/UFRS'de yer alan bazı konular Kobi UFRS'lerle ilişkili olmadığından kapsam dışı bırakılmıştır.

c)Yapılması gerekli finansal tablo açıklamaları ciddi anlamda azaltılmıştır. Kapsamlı UFRS’de 3000 civarında tablo açıklamaları yer alırken, Kobi UFRS’de 300 civarında tablo açıklaması olabilecektir.

d)Kapsamlı UMS/UFRS’nin alternatif uygulama seçeneği sunduğu bir takım konularda daha basit seçenek imkanları sağlanmıştır.

e)Kapsamlı UMS/UFRS’de standart olarak numaralandırma yapılırken, Kobi UFRS’de düzenleme konu bazında yapılmıştır.

KOBİ’ler için UFRS, kapsamlı UFRS’lerin % 10’u kadardır. Kapsamlı UFRS 2800 sayfa iken, Kobi UFRS 230 sayfadan daha azdır.

## **2.2.Kobi UFRS’lerin Sağlayacağı Avantajlar**

KOBİ’ler için UFRS uygulamasının işletmelere sağlayacağı avantajlar şu şekilde sıralanabilir (Grand Thornton, 2009):

a)Küresel düzeyde finans kaynaklarına ulaşmak mümkün olabilecektir.

b)Kaliteli ve karşılaştırılabilirlik niteliklerine sahip raporlama yapılabilecektir.

c)Uluslararası ticareti kolaylaştıracaktır.

d)Kobi finansal tablo kullanıcıların gerekliliklerine odaklı finansal tablolar hazırlanabilecektir.

e)Denetim kolaylığı ve verimlilik sağlanacaktır.

f)Kobi UFRS’lerin her yıl yerine üç yılda bir gözden geçirilmesi öngörüldüğünden uygulamada istikrar sağlanacaktır.

g)Kapsamlı UMS/UFRS’nin uygulandığı işletmelerde, kobi UFRS için ağırlığını hafifletirecektir.

h)Gelecekte halka açılmayı hedefleyen şirketler için kapsamlı UMS/UFRS’ye geçişin ilk adımını oluşturabilecektir.

## **2.3.Kobi Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kapsamı (IASB, 2009; PWC,2009a;PWC, 2009b;**

IASB tarafından yayınlanan “KOBİ’ler İçin Finansal Raporlama Standardı” 35 bölümden oluşmaktadır(IASB, 2009). Kapsamlı UMS/UFRS’de standart kodu ile numaralandırılan standartlar Kobi UFRS’de bölüm kodları ile yer almaktadır. Her bölüm bir veya duruma göre birkaç standardı kapsayacak şekilde oluşturulmuştur.

Bölüm	Kobi UFRS Bölüm Başlıkları
1	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
2	Kavramlar ve Genel İlkeler
3	Finansal Tabloların Sunuluşu
4	Finansal Durum Tablosu
5	Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6	Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu
7	Nakit Akış Tablosu
8	Finansal Tablo Dipnotları
9	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
11	Temel Finansal Araçlar
12	Diğer Finansal Araçlarla İlgili Hususlar
13	Stoklar
14	İştiraklerdeki Yatırımlar
15	İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17	Maddi Duran Varlıklar (Gayrimenkul, makine ve ekipman)
18	Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran Varlıklar
19	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
20	Kiralamalar
21	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
22	Borçlar ve Öz Kaynaklar
23	Hasılat
24	Devlet Teşvikleri
25	Borçlanma Maliyetleri
26	Hisse Bazlı Ödemeler
27	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
29	Gelir Vergileri
30	Yabancı Para Çevrim İşleri
31	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
33	İlişkili Taraf Açıklamaları
34	Özellikli Faaliyetler
35	Kobiler için UFRS'ye Geçiş

**1.Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler :** Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan ve kamuya açıklama sorumluluğu olmayan bir işletme KOBİ'ler için UFRS'yi kullanabilir. Kamusal pazarda herhangi bir senet ihraç etmek amacıyla finansal tablolarını sermaye piyasaları kuruluna ya

da diğerk düzenleyici kuruluşlara sunuyorsa ya da üçüncü şahıslardan geniş bir muhatap kitle için varlıkları yediemin kapsamında saklıyorsa, bu işletme “kamuya açıklama yapma (hesap verme) sorumluluğuy taşıyan bir işletmedir. Bankalar, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, emeklilik fonları yediemin sıfatıyla geniş bir muhatap kitle adına varlıkları muhafaza eden işletmelerdir. Eğer, bir UFRS işletmesinin bağılı ortaklığı, kapsamlı UFRS'nin kayıt ve ölçüm ilkelerini kullanıyorsa, açıklamalarında da kapsamlı UFRS'yi kullanacaktır. Standarttaki küçük ve orta ölçekli işletme ifadesi, herhangi bir büyüklük kriteri ile ilgili değildir.

**2.Kavramlar Ve Genel İlkeler:** Bu kısımda; kobi finansal tablolarının amacı ve niteliksel özellikleri, varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımları, finansal durum, performans, toplam kapsamlı gelir, gelir ve giderler, temel muhasebeleştirme (kayıt) kavramı, değerlendirme ölçütleri, kar-zarar ve toplam kapsamlı gelir kavramları, varlık-yükümlülük ile gelir-giderlerin netleştirilmesi ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

**3.Finansal Tabloların Sunumu:** Finansal tablolar seti, Kobi UFRS'de de kapsamlı UMS/UFRS'de olduğu gibi, finansal durum tablosu (bilanço), ya tek kapsamlı gelir tablosu ya da gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki tablo, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve notlardan oluşur. Kapsamlı UFRS dönem başı ve dönem sonu arasında öz kaynak kalemlerinin güncellenmesini sunan, öz kaynak değişim tablosunun düzenlenmesini ister. Kobiler için UFRS'de aynı durum geçerlidir. Bununla birlikte eğer sadece, dönem süresince kar veya zararlar, temettü ödemeleri, muhasebe politikasındaki değişimler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinin sonucu olarak öz kaynaklarda değişme oluyorsa, kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosu yerine birleşik gelir ve dağıtılmamış kazançlar tablosu sunulabilir.

**4.Finansal Durum Tablosu:** Halen bilanço olarak ifade edilen finansal durum tablosunu oluşturan kalemler sıralanmıştır. Cari/cari olmayan yaklaşımı gerekli değildir. Eğer, likidite yaklaşımı ihtiyaca daha uygun bilgi üretecekse, cari/cari olmayan ayrımı yapılabilir. Finansal durum tablosu veya notlarda sunulması istenen bazı kalemler sıralanmıştır. Finansal durum tablosu kalemlerinin yerleşim düzeni (sıralanması), şekil ve başlıklarla ilgili kesin bir hüküm yoktur.

**5.Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu:** Tek tablo yaklaşımı ya da iki tablo yaklaşımı benimsenmiştir. Ya tek olarak kapsamlı gelir tablosu ya da gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki tablo düzenlenecektir.

**6.Özkaynak Değişim Tablosu ve Kapsamlı Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu:** Özkaynak değişim tablosunun kapsamına yer verilmektedir. Bu standartta, eğer sadece dönem süresince kar veya zararlar, temettü ödemeleri, muhasebe politikasındaki değişimler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinin sonucu olarak öz kaynaklarda değişme oluyorsa, kapsamlı gelir

tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosu yerine birleşik gelir ve dağıtılmamış kazançlar tablosu sunulabilir.

**7.Nakit Akış Tablosu:** Bir işletmenin bir döneme ilişkin nakit ve nakit benzerlerindeki değişimler hakkında bilgi sunar.

**8.Finansal Tablo Dipnotları:** Yönetimce yapılan tahminler ve bu tahminlere ilişkin belirsizliklerin kilit kaynaklarını kapsayan önemli muhasebe politikalarının özeti, finansal tablolardaki kalemler için destekleyici (kanıtlayıcı) bilgiler ve diğer açıklamalar yer alır.

**9.Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar:** Konsolide finansal tablolar ve bireysel finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

**10.Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar:** Muhasebe politikalarındaki değişimler, muhasebe tahminlerindeki değişimler ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi konuları ele alınmaktadır.

**11.Temel Finansal Araçlar ve 12. Ek Finansal Araçlar:** Kobi UFRS işletmelere 11 ve 12. bölümler yerine UMS 39 uygulamasını seçmek konusunda seçim hakkı tanımıştır. Temel finansal araçlar bölümünde; temel finansal araçlar; nakit, vadesiz ve vadeli mevduat, kredi borçları ve alacakları, bir kredi almak için verilen taahhütlerden ve imtiyazlı hisse senedine çevrilemeyen yatırımlar ile satış opsiyonu olmayan imtiyazlı ve adi hisse senetleri ile özel sektör tahvili, bono ve benzeri borçlanma araçları yatırımlarından oluşmaktadır. Temel finansal araçlar ve finansal yükümlülükler, yapılan işlem bir finansman işlemi olmadığı sürece başlangıç olarak işlem fiyatından (kar ve zarar yoluyla GUD'de ölçülen finansal varlık ve yükümlülüklerin başlangıç ölçümü hariç işlem maliyetlerini kapsayan) değerlendirilir. Bir finansman işlemi örneğin, eğer ödeme normal ticari vadenin ötesine ertelenirse veya piyasa faiz oranından farklı bir orandan finanse edilirse mal veya hizmet satışlarıyla ilişkilendirilerek tanımlanabilir. Eğer yapılan işlem bir finansman işlemiyse, finansal varlık veya yükümlülük benzer bir borçlanma aracının piyasa faiz oranında iskonto edilen gelecek ödemelerin şimdiki değeri üzerinden ölçülür. Sonraki dönemlerdeki ölçümlerde, borç senetleri etkin faiz yöntemiyle hesaplanan amorti edilmiş maliyetinden ölçülür. Cari varlık veya cari yükümlülük olarak sınıflandırılan borç senetleri, eğer işlem bir finansman işlemi değilse, bir düzenleme yapılmadıkça, alınması veya ödenmesi beklenen nakit veya diğer karşılığın iskonto edilmemiş tutarında ölçülür. Halka açık şirketlerin dönüştürülemeyen imtiyazlı hisseler ve satış opsiyonu olmayan adi veya imtiyazlı hisselerdeki yatırımlardaki değer değişiklikleri kar/zarara yansıtılan gerçeğe uygun değer üzerinden; bu şekildeki diğer tüm yatırımlar hisselerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, gerçeğe uygun değerinden; yoksa maliyetinden toplam değer düşüklüğü çıkarılarak ölçülür. Maliyetinden ve amorti edilmiş maliyetinden gösterilen finansal araçlara ilişkin değer düşüklüğü



oluşturduğuna yönelik tarafsız bir göstergenin bulunması durumunda ilgili değer düşüklüğü zararı tutarı gelir tablosuna yansıtılır.

Temel finansal araçlar içinde yer almayan finansal araçlar, gerçeğe uygun değerden ölçülür ve gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılır. Bunlar; dönüştürülemeyen imtiyazlı hisseler ve satış opsiyonu olmayan adi veya imtiyazlı hisseler ile opsiyon, futures, swap ve diğer türevlerden oluşur. 12. bölüm riskten korunma muhasebesi ile ilgili düzenlemeleri de kapsamaktadır.

**13.Stoklar:** Stoklara ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini kapsar.

**14.İştiraklerdeki Yatırımlar ve 15. İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar:** Kobi UFRS’de bir işletme, iştiraklerdeki veya müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki yatırımları muhasebeleştirmede maliyet modeli (maliyet bedelinden birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra kalan tutar), özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılmak üzere gerçeğe uygun değer modelinden biri ile değerlendirilir. İştiraklerdeki yatırımlar her zaman cari olmayan (duran) varlık olarak sınıflandırılır.

**16.Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:** Aşırı çaba ve maliyet gerektirmeden gerçeğe uygun değerle güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde yatırımın değeri, gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilir. Aksi durumda, maliyet eksi amortisman ve değer düşüklüğü esasına göre ölçülür.

**17.Gayrimenkul, Makine ve Ekipman:** Yeniden değerlendirme modeline izin verilmez, varlıklar maliyet modeliyle yani, maliyet eksi amortisman ve değer düşüklüğü yöntemiyle değerlendirilir.

**18.Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar:** Maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür. Yeniden değerlendirme modeli uygulanmaz. Araştırma ve geliştirme giderleri tümüyle gider yazılır. Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı ömre sahip oldukları ve amorti edilecekleri kabul edilir. Sınırlı ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar arasında ayırım yoktur. Bu maddi olmayan duran varlıklar, sadece değer düşüklüğüne ilişkin bir gösterge olması halinde değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

**19.İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye:** Müşterek kontrol altındaki işletme birleşmeleri Kobi UFRS kapsamında değildir. İşletme birleşmeleri satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilir. Satın alma maliyetine işlem maliyetleri de dahil edilir. Şerefiye, amortismanına tabi tutulur. Şerefiyenin yararlı ömrünün belirlenemediği durumlarda yararlı ömür 10 yıl olarak alınır. Yönetimin tanımlanabilir kalemleri ölçümlemesi ve işletme birleşmesinin maliyetini yeniden değerlendirmesinden sonra negatif şerefiye ortaya çıkması halinde, negatif şerefiye derhal gelir tablosuna kaydedilir.

**20.Kiralama:** Faaliyet ve finansal kiralama düzenlemelerini kapsar.

**21.Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar:** Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirme ilkelerini kapsar.

**22.Yükümlülükler (Borçlar) ve Özkaynaklar:** Bir aracın öz kaynak veya yükümlülük olarak sınıflandırılmasını kapsar. Finansal araçların özkaynak olarak sınıflandırılma kriterleri ve muhasebeleştirme ilkeleri yer almaktadır.

**23.Gelirler:** Mal ve hizmet satışlarından sağlanan gelirler ile inşaat sözleşmelerinden sağlanan gelirlere ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini düzenlemektedir.

**24.Devlet Teşvikleri:** Bu standart vergi indirimi şeklindeki teşviklere uygulanmaz. Devlet teşviklerine ilişkin muhasebe uygulamaları yer almaktadır. Tüm teşvikler varlığın alındığı veya alınabileceği gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Teşvikler gelecekteki performans şartlarına bakılmaksızın alınabilir olduğunda gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Eğer bir performans şartı varsa, teşvikler sadece şartlar karşılandığı zaman gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

**25.Borçlanma Maliyetleri:** Borçlanma maliyetleri bir işletmenin finansal borçlarından veya finansal kiralama borçlarından kaynaklanan faiz ve diğer maliyetlerdir. Tüm borçlanma maliyetleri gerçekleştiğinde gider kaydedilir, aktifleştirilmez.

**26.Hisse Bazlı Ödemeler:** Temel ilke tüm hisse bazlı ödemeler muhasebeleştirilmelidir. İşletme hisse bazlı işlemlerden elde ettiği ürün veya aldığı hizmeti ürünün veya hizmetin alındığı tarihte muhasebeleştirir. Hisse bazlı ödemeler; özkaynaktan karşılanan, nakit olarak ödenen ve nakit alternatifine sahip hisseye dayalı ödeme şeklinde olabilir. Öz kaynaktan karşılan hisse bazlı ödeme işlemlerinde; çalışanlar dışındaki kişilerle olan işlemler güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde gerçeğe uygun değerle ölçülür. Alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği hallerde veya işgörenlerle yapılan işlemlerde verilen öz kaynak aracı gerçeğe uygun değerine atfen ölçülür. Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödemeler sonraki dönemlerde piyasa dışı devir ve birleşme durumları dışında takip eden dönemlerde ölçüme tabi değildir. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri borcun gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Gerçeğe uygun değer değişiklikleri gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

**27.Varlıklarda Değer Düşüklüğü:** Stoklar, kayıtlı değer satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satış giderleri düşüldükten sonra bulunan tutar (net gerçekleşebilir değer) ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Değer düşüklüğü olması halinde hesaplanan değer düşüklüğü gelir tablosunda muhasebeleştirilir. İzleyen dönemlerde de değer düşüklüğü testi yapılır. Sonuca göre gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Diğer varlıklar için, kayıtlı değer geri kazanılabilir değerden yüksek olması halinde değer düşüklüğü söz konusudur. Değer düşüklüğü gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğünün ortadan kalkması halinde, değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir.

Geri kazanılabilir değer, gerçeğe uygun değer eksi satış maliyetleri ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

**28.Çalışanlara Sağlanan Faydalar:** Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatlarına ilişkin muhasebeleştirme esasları yer almaktadır. Yatırım esaslı emeklilik planı içerisinde ödenecek primler vadesi geldiği dönemde giderlere atılır. Maaş esaslı emeklilik planları hususunda planın net varlıklar için, bir kurum sorumluluklarını tanımlar. Dönem içinde maliyette olan değişiklik, dönem içinde planın maliyeti olarak sayılır. İşletmeler, aktüeryal kazanç veya kayıpları kar ve zarara veya diğer kapsamlı gelire yansıtabilir.

**29.Gelir Vergileri:** Cari vergiler ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktadır. Ödenmesi gereken cari vergiler ödenmiş vergileri aşarsa bu durumda bir vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi gerekir. Cari ödenmiş vergiler, cari ödenmesi gereken vergileri aşarsa veya işletmenin önceki yıldan gelen zararı bulunuyorsa ve bu cari yılda cari vergiyi telafi etmek için kullanılabiliriyorsa cari vergi varlığı söz konusudur. Cari ve önceki dönemler için cari vergi varlığı ve yükümlülükler gerçek miktarından ölçülür. Bu ölçüm vergi otoritelerince yapılması muhtemel incelemelerin etkilerini de kapsamalıdır. Eğer bir varlık veya yükümlülüğün, onun defter değerini karşılayacak, vergilenebilir karı etkilemesi bekleniyorsa bu durumda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü kaydedilir.

**30.Yabancı Para Çevrim İşlemleri:** Yabancı para çevrim işlemleri ile ilgili muhasebe uygulamasını gösterir. Yabancı paralı işlemler raporlayan kurumun fonksiyonel parasına çevrilir. Yabancı para işlemleri işlem tarihindeki kurdan fonksiyonel para birimine çevrilir. Kurda önemli dalgalanmalar olmaması halinde ortalama kur kullanılabilir. Raporlama tarihinde yabancı paralı parasal kalemler kapanış (dönem sonu) kurundan çevrilir, tarihi maliyetle değerlendirilen parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki kurdan çevrilir. Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler, gerçeğe uygun değerlerinin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilmelidir. Parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevriminden kaynaklanan kar veya zararlar, kar zararda, kapsamlı gelir veya özkaynaklarda raporlanır. Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları hariç olmak üzere, kur farkları oluştuğu dönemde işletmenin kar veya zararı olarak gelir tablosunda raporlanır. Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları ise net yatırımın elden çıkarılmasına kadar özkaynaklarda ayrı bir hesap olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılmasında oluşan kar veya zararın bir parçası olarak gelir tablosunda raporlanır.

**31.Yüksek Enflasyon:** Bir işletmenin fonksiyonel parası yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise genel fiyat düzeyine göre düzeltilmiş finansal tablolar hazırlanır. Kobiler için finansal raporlama standartları yüksek enflasyon göstergelerini sunar, fakat bunlar kesin değildir.

**32.Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar:** Bu bölüm raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin muhasebe uygulamalarını açıklar.

**33.İlişkili Taraf Açıklamaları:** İlişkili taraflarla yapılan işlemlerin kamuya açıklanmasını düzenler.

**34.Özellikli Faaliyetler:** Bu bölüm tarımsal faaliyetler, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi ve hizmet imtiyaz sözleşmelerini kapsamaktadır.

a)Tarımsal faaliyetler, bir biyolojik varlık sınıfının gerçeğe uygun değeri aşırı bir maliyet ve çaba gerektirmeden belirlenebiliyorsa gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan gerçeğe uygun değerde ölçüm yapılır. Eğer gerçeğe uygun değer kolaylıkla belirlenemiyorsa, biyolojik varlıkların maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü tutarı düşüldükten sonraki değerle ölçüm yapılır. Hasat döneminde, tarımsal ürün gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülür. Hasat sonrası, bir stok olarak işlem görür.

b)Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesine ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini gösterir.

c)Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri: Hizmet imtiyaz sözleşmelerinin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin bir rehber sağlar. İşletmeci, hizmet imtiyaz sözleşmelerini ya bir finansal varlık veya imtiyazı veren (hükümet) tarafından bir ödeme garantisi verilip verilmediğine bağlı olarak maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirir. İşletmeci, koşulsuz ve sözleşmeye bağlı olarak, sözleşmenin diğer tarafından veya tarafın yetkilendirmesi ile nakit veya finansal varlık elde etme hakkı olduğunda, söz konusu hizmet sözleşmesine dayalı olarak finansal varlık olarak muhasebeleştirir. İşletmeci söz konusu kamu hizmetini kullananlara ilgili hizmetin bedelini yükleme lisansına sahipse, bu sözleşme bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

**35.Kobiler İçin UFRS'ye Geçiş:** Kobiler için UFRS'yi ilk kez uygulayacak olan işletmeler, önceki muhasebe çerçevelerin kapsamlı UMS/UFRS veya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin diğer bir seti olmasına bakılmaksızın ilk yıllık finansal tablolarını Kobiler için UFRS'ye uygun olarak düzenleyip sunarlar. Finansal tablolarını Kobiler için UFRS standartlarına göre ilk kez düzenleyecek işletmeler, geriye dönük olarak raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan tüm standartları uygulamak zorundadır. Geriye yönelik uygulama için zorunlu, seçimsel ve genel muafiyetler vardır.

a)Zorunlu Muafiyetler: Kobi UFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler aşağıdaki işlemlerin herhangi biri için önceki dönemde kullandığı muhasebe uygulamasını değiştirmez. Bu muafiyetler şunlardır: Finansal varlık ve yükümlülüklerin bilanço dışı bırakılması, hedge (riskten korunma) muhasebesi, tahminler, durdurulan faaliyetler, kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları).

Kapsamlı UFRS, kobiler için UFRS'deki istisnalara ek olarak satış amacıyla elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılan varlıklara ilişkin zorunlu muafiyete sahiptir.

b)Seçimlik Muafiyetler: Geçmişe yönelik uygulamaların gerekliliğine yönelik olarak muafiyetler şunlardır: işletme birleşmeleri, hisse bazlı ödeme işlemleri, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin veya yeniden değerlendirilmiş tutarlarının tahmini maliyet olarak değerlendirilmesi, kümülatif yabancı para çevrim farkları, bireysel finansal tablolar, birleşik finansal araçlar, ertelenen gelir vergisi, TFRS Yorum 12 (imtiyazlı hizmet anlaşmaları)'ye göre muhasebeleştirilen bir finansal varlık veya maddi olmayan duran varlıklar, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetleri, bir kiralama kapsayan düzenlemeler, maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilen faaliyete son verme yükümlülükleri. Kobi'ler için UFRS'deki muafiyetlerin çoğu kapsamlı UMS/UFRS'de de geçerlidir. Borçlanma maliyetleri ve kiralamalar gibi ek muafiyetler vardır.

c)Genel Muafiyetler: Makul her türlü çabanın gösterilmesine rağmen uygulanabilirliğin olmaması durumunda genel muafiyet geçerlidir. Genel muafiyetlerin kapsamlı UFRS'de de uygulanabilirliği yoktur.

### **3.KOBİ UFRS İLE KAPSAMLI UFRS'NİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Kobiler için UFRS, kapsamlı UFRS'nin temeli üzerine kurulmuş olan bir standart setidir. Kobi UFRS'de kapsamlı UMS/UFRS'de yer alan bazı standartlar yer almazken, bazıları da basitleştirilmiş ve seçenekleri azaltılmış şekilde yer almaktadır.

#### **3.1.Kobiler İçin UFRS'de Yer Almayan Standartlar**

Kapsamlı UFRS' yer alan aşağıdaki standartlar, Kobilerle ilgisiz olduğu için, Kobi UFRS' de yer almamaktadır.

- UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- UFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- UMS 33 Hisse Başına Kazanç
- UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

### **3.2.Kobi UFRS ve Kapsamlı UMS/UFRS'lerin Kapsam Bakımından Karşılaştırılması**

Kobi UFRS standartlarından 25 bölüm kapsamlı UMS/UFRS'de yer alan standartlardan oluşurken, Bölüm 35 özellikli faaliyetler, 23 Gelir standartları kapsamlı UMS/UFRS'de yer alan ikişer standardı kapsamaktadır. Özellikli faaliyetler; tarım, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standartlarını kapsarken, hizmet imtiyaz sözleşmelerini de kapsamaktadır. Gelir standardı ise kapsamlı UMS/UFRS'de UMS 18 Hasılat ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarını kapsamaktadır. Bölüm 2 kavramlar ve genel ilkeler kapsamlı UMS/UFRS'deki kavramsal çerçeve ve UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı ile ilgilidir. Bölüm 3 Finansal Tabloların Sunuluşu, Bölüm 4 Finansal Durum Tablosu, Bölüm 5 Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu, Bölüm 6 Özkaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu, Bölüm 8 Finansal Tablo Dipnotları ve Bölüm 22'nin bir kısmı kapsamlı UMS/UFRS'de UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ile ilgilidir. Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar, Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlarla İlgili Hususlar ve Bölüm 22'nin bir kısmı kapsamlı UMS/UFRS'de UMS 32, UMS 39 ve TFRS 7 Finansal Araçlar standartları ile ilgilidir.

### **3.3.Kobi UFRS'lerin Kapsamlı UMS/UFRS İle Karşılaştırılması (PWC, 2009a;PWC, 2009b;Grant Thornton, 2009;Deloitte, 2009;TMSK, 2009)**

Bu kısımda kobi UFRS'ler ile kapsamlı UMS/UFRS'ler arasındaki farklılıklar belirlenmeye çalışılmaktadır. Sadece farklılık bulunan standartlara yer verilmiştir.

**1.Finansal Tabloların Sunuluşu ve Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu:** Özkaynak değişim tablosu ile ilgili bir farklılık bulunmaktadır. Eğer sadece, dönem süresince kar veya zararlar, temettü ödemeleri, muhasebe politikasındaki değişimler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinin sonucu olarak öz kaynaklarda değişme oluyorsa, kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosu yerine birleşik gelir ve dağıtılmamış kazançlar tablosu sunulabilir.

**2.Finansal Tablo Dipnotları:** Kapsamlı UMS/UFRS'lerde 3000 civarında finansal tablo açıklaması olabileceken, Kobi UFRS'de 300 civarında finansal tablo açıklaması olabilecektir.

**3.Finansal Araçlar:** a)Kapsamlı UMS/UFRS: UMS 39'da finansal araçlar 4 ayrı değerlendirme kategorisine ayrılmıştır. Bunlar; GUD Farkı Kar-Zarara Yansıtılan Finansal Araçlar, Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar, Kredi ve Alacaklar, Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar.

b)Kobi UFRS: Finansal araçlarla ilgili 2 kategori vardır. Birinci kısım, basit borç ve alacaklar ve diğer temel finansal araçlar içindir, diğer kısım ise, daha

kompleks finansal araçlar içindir. Kobi UFRS'de finansal araçlarla ilgili sınıflandırmada, kapsamlı UFRS'de yer alan vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve satılmaya hazır finansal varlıklar yer almamaktadır. Temel finansal araçların çoğu amorti edilmiş maliyet ile ölçülürken, karmaşık finansal araçlar genellikle gerçeğe uygun değerle ölçülerek gerçeğe uygun değer farkları kar veya zarara yansıtılmaktadır.

Riskten korunma (hedging) modelleri kapsamlı UFRS ve Kobi UFRS'de farklı değildir. Bununla birlikte, Kobi UFRS'de, örneğin sınırlı sayıda risk ve hedging enstrümanına izin verilmesi gibi bazıları daha kısıtlayıcı olan birçok detaylandırılmış uygulama farklılıkları bulunmaktadır.

**4.İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar:** a)Kapsamlı UMS/UFRS'de, iştiraklerdeki yatırımlarda kapsamlı UFRS'de özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Bireysel finansal tablolar hariç maliyet veya gerçeğe uygun değer modellerine izin verilmez. İş ortaklıklarındaki yatırımlarda ya oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine izin verilir. Maliyet ve gerçeğe uygun değer modeline izin verilmez.

b)Kobi UFRS'de bir işletme iştiraklerdeki veya müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlarını iş ortaklıklarındaki yatırımlarını muhasebeleştirmede aşağıdaki modellerin birini kullanır: Maliyet modeli (maliyet bedelinden birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra kalan tutar), özkaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılmak üzere gerçeğe uygun değer modeli.

**5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:** a)Kapsamlı UMS/UFRS: UMS – 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı gerçeğe uygun değer ve maliyet metodu arasında seçim hakkı verir.

b)Kobi UFRS: Eğer gerçeğe uygun değer ek(aşırı) çaba ve maliyet gerektirmeden (kolayca) hesaplanabiliyorsa gerçeğe uygun değer yöntemi seçilir.

**6.Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye:** a)Kapsamlı UMS/UFRS'de maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli arasında muhasebe politikası seçim hakkı vardır. Şerefiye ve sınırsız ömre sahip diğer maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü için değerlendirmeye tabi tutulur, amortisman konusu yapılmaz. Araştırma ve geliştirme giderlerinden, geliştirme giderleri aktifleştirilir.

b)Kobi UFRS: Sadece maliyet modeline izin verilir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı dönem gideri yazılır. Şerefiye dahil tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilir ve amortismanına tabi tutulur.

**7.İşletme Birleşmeleri:** a)Kapsamlı UMS/UFRS'de işlem maliyetleri hariç tutulur. Şarta bağlı yükümlülükler ödeme olasılığına bakılmaksızın kaydedilir.

b)Kobi UFRS’de ise işlem maliyetleri elde etme maliyetlerine dahil edilir. Eğer, işletmenin ödeme yapması muhtemelse ve bu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak kaydedilir.

**8.Hasılat:** a)Kapsamlı UMS/UFRS: UMS 18 Hasılat standardını kapsar.

b)Kobi UFRS: UMS 18 kapsamındaki hasılat yanında UMS 11 kapsamındaki inşaat sözleşmelerini de kapsar.

**9.Devlet Teşvikleri:**a)Kapsamlı UFRS: Devlet teşvikleri öz kaynaklarda ya da gelir olarak muhasebeleştirilir.

b)Kobi UFRS: Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yaklaşımı kullanılmaz.

**10.Borçlanma Maliyetleri:** a)Kapsamlı UFRS: Özellikle varlıklar için borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, diğer borçlanma maliyetleri dönem gideri yazılır.

b)Kobi UFRS: Kobi UFRS’de borçlanma maliyetlerinin tümü dönem gideri yazılır.

## SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2007 yılında yayınladığı taslağa ilişkin değerlendirmeleri dikkate alarak Kobi’ler için UFRS’leri hazırlamış ve söz konusu taslağa ilişkin görüş ve öneriler dikkate alınarak 9 Temmuz 2009 tarihinde “Kobiler İçin UFRS (IFRS for SMEs)” yayınlamıştır. Kobi’ler için UFRS kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dışsal kullanıcılar için genel amaçlı finansal tabloları yayınlayan işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için düzenlenmiştir. Bu standartlar hazırlanırken kapsamlı “Uluslararası Muhasebe Standartları” (UMS) ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (UFRS)’lerden yola çıkılmış ve fayda-maliyet analizleri çerçevesinde değişiklikler ve basitleştirmeler yapılarak, UFRS’lere dayanan basite indirgenmiş, kendine yeten bir muhasebe ilkeleri seti oluşturmak amaçlanmıştır. Kobi UFRS, kapsamlı UFRS’nin kolaylaştırılmış bir versiyonudur. Kobi UFRS ile kobilerde halka açık şirketler gibi UFRS uygulamasının sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir.

## KAYNAKÇA

Deloitte, (2007), **Taslak KOBİ Muhasebe Standartları’nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’ndan (UFRS) Farklı Olan Yanları Nelerdir?** Bülten No: 14, [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net)

Deloitte, (2009), **Simplified Financial Reporting – IASB provides relief for SMEs**, IAS Plus Update, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)



Ekodialog.com, “Büyükliklerine Göre İşletmeler”,

[http://www.ekodialog.com/isletme\\_ekonomisi/isletme\\_ekonomisi\\_siniflandirilmasi\\_2.html](http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/isletme_ekonomisi_siniflandirilmasi_2.html)

Grant Thornton (2009), **The IFRS For Small and Medium-Sized Entities**, IFRS New Special Edition, [www.gtturkey.com/UD\\_OBJS/PDF/IFRS/200909\\_KO\\_OLCEKLI\\_ISLETMELER.pdf](http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/IFRS/200909_KO_OLCEKLI_ISLETMELER.pdf)

IASB, (2009), **IFRS for SMEs**, <http://www.iasplus.com/standard/ifrsforsmes.htm>

Kobiklinik.com, **Kobi Nedir?** <http://www.kobiklinik.com/tr/makale.asp?ID=196>

PWC, (2009a), **Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler İçin UFRS Kılavuzu – 2009**, Pricewaterhouse Coopers Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri.

PWC, (2009b), **IFRS for SMEs IFRS Swiss GAAP FER Similarities and Differences**, Pricewaterhouse.

Resmi Gazete, (2005), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” 18 Kasım 2005.

TMSK, (2009), IASB, Kobi Muhasebe Standartlarını (IFRS for SMEs) Yayınlamıştır, [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)

