

# AVUSTRALYA'DAKİ KADEMELİ FİNANSAL RAPORLAMANNIN YENİ ÇERÇEVESİ VE TÜRKİYE'DEKİ KADEMELİ FİNANSAL RAPORLAMA İÇİN BİR ÖNERİ\*

Yrd.Doç.Dr. Can ÖZTÜRK\*\*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Eylül 2015; 17 (3): 467-496

## ÖZ

Kademeli finansal raporlama kavramı, bu araştırmanın odak noktasıdır. Çalışmada, ilk olarak, Avustralya'daki uygulama geçmişten günümüze incelenmiş, bu ülkedeki kademeli finansal raporlamanın yeni çerçevesini oluşturan iki kademeli yaklaşımın nasıl oluşturulduğu açıklanmıştır. Bu bağlamda, çalışmada, Kademe 2'de benimsenen finansal tablo açıklamaları azaltılmış tam set UFRS'nin nasıl geliştirildiği tartışılmış ve son olarak Avustralya'daki uygulama esas alınarak Türkiye'deki finansal raporlama için üç kademeli yaklaşım önerisinde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Kademeli Raporlama, Finansal Raporlama, Avustralya, Türkiye

**JEL Sınıflandırması:** M40, M48

## NEW FRAMEWORK OF DIFFERENTIAL FINANCIAL REPORTING IN AUSTRALIA & A PROPOSAL FOR DIFFERENTIAL FINANCIAL REPORTING IN TURKEY

### ABSTRACT

This research focuses on the concept of differential financial reporting. This study, primarily, examines the Australian practice from the past to present and explains how the two-tiers approach which consists of basis of the new framework of the differential financial reporting, was formed in the Australian

\* Makale Gönderim Tarihi: 21.06.2015; kabul tarihi: 10.07.2015

\*\* Çankaya Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, cozturk@cankaya.edu.tr

I would like to thank Mark Shying for his guidance regarding full IFRS adopted in Australia with Reduced Disclosure Requirements. He is a research fellow at the Australian Accounting Standards Board.

context. In this regard, this study discusses how the full IFRS with Reduced Disclosure Requirements adopted in Tier 2 was developed and finally proposes a three-tiers approach for the financial reporting in Turkey by taking the Australian practice into account.

**Keywords:** Differential Reporting, Financial Reporting, Australia, Turkey

**JEL Classification:** M40, M48

## 1. GİRİŞ

Genel amaçlı finansal raporlama, bir işletmeye ilişkin kaynak sağlama kararları verilirken ve de söz konusu işletmenin yönetimi ve yönetim kurulunun sağlanan kaynakları etkin ve verimli kullanıp kullanmadığı değerlendirilirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlar (IASB 2010, 9). Dolayısıyla, genel amaçlı finansal raporlama, daha açık bir ifadeyle, mevcut ve potansiyel yatırımcıları, borç ve kredi veren tarafları odak noktasına alarak söz konusu tarafların işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçları ile borçlanma araçlarını alması, satması veya elde tutması kararları ile söz konusu işletmeye kredi sağlanması kararlarına etki edebilecek faydalı finansal bilgiyi sunmayı hedeflemektedir. Bu amaç doğrultusunda ortaya çıkan finansal raporlara, genel amaçlı finansal raporlar denilmektedir.

Genel amaçlı finansal raporlar, belirli bir işletmeye ilişkin finansal bilgileri içererek işletmenin elinde bulundurduğu iktisadi kaynaklarına (varlıklarına), bu kaynakların sağlanmasına temel oluşturan borç ve özkaynaklarına ve de söz konusu varlıkların, borçların ve özkaynakların değişmesine neden olan işlemlerin ve durumların etkilerine ilişkin olarak ilgili işletme hakkında bilgi sunmaktadır. Söz konusu raporlar; anlaşılabilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal bilgiyi finansal bilgi kullanıcılarına sunmak amacıyla dünya genelinde 2005 yılından beri geniş çapta benimsenen ve küresel finansal raporlamanın ortak paydası olarak görülen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS - IFRS) uyarınca hazırlanmaktadır.

Ancak, UFRS'ler genel amaçlı finansal raporlamada kabul görmesine rağmen bu durum UFRS uygulayan ülkelerde faaliyet gösteren bütün şirketleri kapsamamıştır. Konulan belli kriterler çerçevesinde hangi şirketlerin tam set UFRS'yi hangi şirketlerin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardını (KOBİ'ler için UFRS - zaman zaman kısaca «KOBİ seti» olarak anılacaktır) veya tam set UFRS'den ya da KOBİ setinden geliştirilen yeni bir standartlar setini uygulayacağı belirlenmiştir. Bu durum, kademeli

finansal raporlama kavramını yeniden gündeme getirmiştir. Örneğin; Avustralya'da uzun zamandır var olan kademeli finansal raporlama, edinilen tecrübeye ve günün şartlarına göre güncellenmiştir. İngiltere ve Yeni Zelanda'da ise başka esaslara dayanan kademeli finansal raporlama benimsenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, Avustralya'daki finansal raporlamada genel amaçlı finansal raporlama yapma yükümlüğünün belirlenmesinde kademeli finansal raporlamanın temelini oluşturan «raporlayan işletme» (reporting entity) kavramının yerini, önemini ve getirdiği sorunları ortaya koymak, kademeli finansal raporlamanın Avustralya'da raporlayan işletme kavramı devre dışı bırakılarak oluşturulan yeni çerçevesini açıklamak ve bunun Türkiye'de uygulanabilirliğini tartışmak ve Türkiye için öneride bulunmaktadır.

Bu çalışmanın, Türkiye'deki kademeli raporlama açısından düzenleyici kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK)'na genel amaçlı finansal raporlamada izlenecek kademeli finansal raporlama çerçevesinin belirlenmesi noktasında yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Çalışma, altı bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde Avustralya'da finansal raporlamanın gelişimine değinilecektir. Üçüncü, dördüncü ve beşinci bölümlerde Avustralya'daki kademeli raporlama çerçevesinin dünü, yeni çerçevenin oluşum süreci ve bugünü anlatılacaktır. Altıncı bölümde Türkiye'deki kademeli raporlama çalışmalarına değinilecek, Avustralya'da benimsenen çerçevenin Türkiye'de uygulanabilirliği tartışılacak ve Türkiye için bir kademeli raporlama önerisinde bulunulacaktır. Sonuç bölümünde ise Türkiye için önerilen kademeli raporlama çerçevesine ilişkin tamamlayıcı unsurlar ve bu çalışmanın sonrası için olası öneriler sunulacaktır.

## 2. AVUSTRALYA'DA FİNANSAL RAPORLAMA

Avustralya'da finansal raporlama, 60'lı yılların sonunda şekillenmeye başlamıştır. Ancak, daha yakın zamanlı olarak bakıldığında, Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB) Avustralya'daki özel sektör işletmeleri için muhasebe standartları yayınlamakla 1991 yılından beri sorumlu olan ve bu sorumluluğuna 2000 yılından itibaren kamu sektörü muhasebe standartlarını yayınlama görevini de katan, sonuç olarak, bu ülkede gerek muhasebe standartlarını gerekse kademeli finansal raporlamayı düzenleyen tek yetkili kurumdur (AASB 2015a).

Bu bağlamda, Avustralya'da UFRS öncesinde Avustralya Muhase-

be Standartlarını (AAS), 2005 yılından itibaren ise UFRS ile uyumlu AAS'leri kullanarak finansal rapor hazırlaması istenen şirketler aşağıdaki gibidir (AASB 2007, iv):

a) 2001 yılında yayınlanan Anonim Şirketler kanununa tabi olup finansal rapor hazırlama yükümlülüğü bulunan şirketler

b) Kar elde etmek amacıyla kurulan, kar amacı bulunmayan ya da kamu sektöründe faaliyet gösteren tüm raporlayan işletmeler

c) Genel amaçlı finansal rapor hazırlayan diğer işletmeler

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan UFRS'ler kar elde etmek amacıyla kurulan şirketler için hazırlanmıştır. Dolayısı ile bu çalışmanın odak noktası da kademeli raporlamanın kar amaçlı özel sektör işletmeleri için nasıl şekillendirildiğidir. Ancak, AASB açısından belirtmek gerekir ki yukarıda da belirtildiği gibi AAS'ler Avustralya'da iş ortamını çok taraflı olarak yansıtacak şekilde uygulamaya alınmıştır (AASB 2007, iv). O nedenle, Avustralya'daki uygulamada bu ülkeye özgü standart maddelerine veya özellikle yerel muhasebeye ve kar amacı bulunmayan işletmelere özgü AASB 1031 Önemlilik gibi özel standartlara rastlamak mümkündür. Bu ek maddeler veya standartlar AAS'lerin IASB tarafından yayınlanan tam set UFRS'ye uyumunu bozmamaktadır. Halihazırda AAS'ler Avustralya'da benimsenen tam set UFRS (Full IFRS as adopted in Australia) olarak geçmektedir.

### **3. AVUSTRALYA'DAKİ FİNANSAL RAPORLAMADA KADEMELİ RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN DÜNÜ (1990 - 2013)**

Avustralya Muhasebe Standartları kapsamında yer alan AASB 101 (UMS 1) Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, genel amaçlı finansal tablolar kavramını "bir işletmeden belirli bilgi ihtiyaçlarını sağlamak amacıyla raporlar hazırlamasını gerekli kılacak konumda olmayan finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan finansal tablolar" olarak tanımlamıştır (AASB 2012a, 13). Avustralya'da söz konusu genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması için yürürlükteki bütün muhasebe standartlarının uygulanması esastır. Bu bağlamda, 1990 yılından günümüze kadar gelen dönemde Avustralya finansal raporlama tarihi incelendiğinde genel amaçlı finansal rapor hazırlayacak işletmelerin belirlenmesinin kademeli raporlama çerçevesine dayandırıldığı görülmüştür (AASB 2007, vii).

Avustralya'daki kademeli finansal raporlama çerçevesinin dünü in-

celendiğinde genel amaçlı finansal raporların hazırlanması için 1990 - 2013 yılları arasında geçerli olan kademeli raporlama çerçevesine göre rapor hazırlayan işletmenin raporlayan işletme olması ön koşul olarak getirilmiştir (AASB 2007, vii). Bu bağlamda, raporlayan işletme kavramının Avustralya muhasebe sistemi içerisindeki yerini 1990 yılında yayınlanan “Raporlayan İşletmenin Tanımı” başlıklı 1 no’lu muhasebe kavram tebliği (Statement of Accounting Concept (SAC) 1 Definition of the Reporting Concept) ile aldığı görülmüştür (AASB 1990). Söz konusu kavram bu tebliğde, «kısıtlı olan kaynakların işletmeye sağlanması açısından verecekleri kararlarında faydalı olacak bilgiyi sağlayan genel amaçlı finansal raporlara bağımlı finansal bilgi kullanıcılarının olması olasılığını makul kabul eden işletme» şeklinde tanımlanmıştır (AASB 1990, 15). Dolayısıyla görünen o ki raporlayan işletme kavramı, genel amaçlı finansal raporların hazırlanması noktasında 20 yıldan fazla bir süre ortak paydayı oluşturmuştur.

Bu tanım çerçevesinde, raporlayan işletme konumunu edinecek olan işletmenin belirlenebilmesi için genel amaçlı finansal raporlara bağımlı finansal bilgi kullanıcılarının ilgili işletme için var olup olmadığını tespit etmek üzere SAC 1 tarafından ortaya konulan üç kriter bulunmaktadır (AASB 2014a, 4; AASB 1990, 8). Bu kriterleri yerine getiren işletmeler hem raporlayan işletme statüsünü elde etmiş hem de yürürlükteki bütün muhasebe standartlarını kullanarak genel amaçlı finansal rapor hazırlamışlardır. Bu bağlamda; söz konusu üç kriter aşağıda belirtilmekte ve açıklanmaktadır:

**a)** Ekonomik menfaatlerden (çıkarlardan) arındırılmış bir yönetim (Separation of management from economic interest): Bu kriter gere, sahiplik yapısı yayılan bir yapı gösteren işletmelerle, işletmeye ilişkin ekonomik çıkarlardan arındırılmış bir yönetim yapısı gösteren işletmelerin genel amaçlı finansal raporlarına bağımlı olan finansal bilgi kullanıcılarının bulunması olasılığı daha yüksektir (AASB 1990, 9).

**b)** Ekonomik veya siyasi önem veya etki (Economic or political importance or influence): Bu kriter gere, işletmenin işletme dışındaki finansal bilgi kullanıcılarının refahını arttırma olasılığı daha yüksektir (AASB 1990, 9). Bu tür işletmeler, buldukları piyasada, işçi/işveren birliklerinde söz sahibi olan işletmelerdir.

**c)** Finansal özellikler, örneğin mal veya hizmet sunmak amacıyla kontrol edilebilir konumdaki kaynakların tutarı ve borç tutarı (Financial characteristics, such as the amount of resources controlled to provide goods and services and the amount of indebtedness): Bu kriter gere, işletme hakkında bu kapsama giren göstergelerden bazıları işletmenin

büyüklüğü (satış hasılatı, toplam varlıklar, çalışan sayısı veya müşteri sayısı) ve işletmenin işletme dışı taraflara olan göreceli borç seviyesidir (AASB 1990, 9).

Bir işletmenin raporlayan işletme olup olmadığı hususunda yukarıda belirtilen bu kriterler esas alınmakla birlikte zamanla bu kriterlerin yargıda bulunmayı gerektirdiği ortaya çıkmış ve AASB'ye söz konusu kriterlerin taraflı olduğuna ve taraflı sonuçlar doğurduğuna yönelik bildirimlerde bulunulmuştur (AASB 2014a, 5). Bu konuda alınan eleştiriler sonucunda söz konusu kriterleri sağlayan işletmelerin genel amaçlı, sağlayamayan işletmelerinse özel amaçlı finansal rapor hazırlayan işletmeler olarak sınıflandırılması noktasında, AASB, bu kriterlerin ne kadar doğru göstergeler olduğunun belirlenmesine yönelik bir araştırma yapılmasına karar vermiştir (AASB 2014a, 6). Söz konusu araştırma, Carey ve diğerleri (2014) tarafından yapılmış ve yayınlanmıştır. Araştırmada, Avustralya'da Anonim Şirketler Kanunu (Corporations Act 2001) uyarınca Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu (ASIC)'na yıllık finansal tablolarını bildirmekle yükümlü bulunan şirketlerin, şirket büyüklüklerinin, borçlanma seviyelerinin ve ekonomik menfaatlerden arındırılmış yönetim anlayışlarının değerlendirilmesine ilişkin faktörler belirlenmiş ve analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgular, söz konusu üç kriterin bir işletmenin raporlayan işletme olması hususunu açıklamakta yetersiz kaldığını, genel amaçlı ve özel amaçlı finansal rapor hazırlayan işletmelerin özellikleri arasında önemli farklara rastlanmadığını ve söz konusu kriterlerin yargıya dayalı ve taraflı olduğunu yeniden ortaya koymuştur.

Diğer taraftan, Avustralya'da söz konusu kriterleri sağlayamadığı için raporlayan işletme konumunda olmayan işletmeler (non-reporting entity) özel amaçlı finansal tablolar hazırlamaktadırlar (AASB 2014a, 4). Bu tür tabloların edinimi, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgiyi ve bu bilgileri kapsayan finansal tabloları işletmeden talep edebilir konumda olmaları ile mümkündür. Söz konusu işletmeler, finansal tablolarını hazırlarken, hangi esaslara göre olursa olsun UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, UMS 7 Nakit Akış Tabloları ve UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler, Hatalar standartlarını zorunlu olarak uygularlar (AASB 2014a, 5).

## 4. AVUSTRALYA'DAKİ FİNANSAL RAPORLAMADA BÜGÜNKÜ KADEMELİ RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN OLUŞUM SÜRECİ

### 4.1. Kademeli Raporlama Çerçevesinin Yenilenmesine İlişkin Gerekçeler

AASB, kademeli raporlamanın çerçevesini yeniden çizmek amacıyla ilk olarak Mayıs 2007'de Avustralya için Önerilen Gözden Geçirilmiş Kademeli Raporlama Rejimi ile IASB'nin KOBİ'ler için UFRS Nihai Taslağını tartışmaya açan 12 no'lu Görüş Bildirme davetini (ITC 12) (Comment 12 Request for Comment on a Proposed Revised Differential Reporting Regime for Australia and IASB Exposure Draft of A Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities (ITC 12)) yayınlamıştır. AASB, söz konusu ITC 12'ye gelen yorumları değerlendirerek Şubat 2010'da Kamuya Hesap Verme Yükümlülüğü Bulunmayan Özel Sektör İşletmeleri ve Kar Amacı Bulunmayan Özel Sektör ve Kamu Sektöründeki Bazı İşletmeler için Finansal Tablo Açıklamalarının Azaltıldığı bir Rejim Önerisi başlıklı bir AASB Danışma Makalesini (AASB Consultation Paper - A Proposed Reduced Disclosure Regime for Non-publicly Accountable For-profit Private Sector Entities and Certain Entities in the Not-for-profit Private Sector and Public Sector) oluşturmuştur. Her iki çalışma sonucunda, kademeli raporlama çerçevesinin güncellenmesine ilişkin gerekçeler ortaya çıkmış ve bu gerekçeler aşağıda sıralanmıştır:

a) Raporlayan işletme kavramı Avustralya'da muhasebe standartlarının uygulanmasında 1992'den beri bir ön koşul olarak ortaya konmuş ve AASB 1025 Raporlayan İşletme Kavramının Uygulanması ve Diğer Değişiklikler (Application of the Reporting Entity Concept and Other Amendments) standardı ile düzenlenmiştir (Walker 2007, 55). Halbuki, bu ön koşul uluslararası boyutta genel kabul görmüş bir niteliğe sahip değildir (AASB 2007, ix). Uluslararası boyutta kabul gören yaklaşım, KOBİ'ler için UFRS'de tanımlanan şekliyle işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve bulunmayan işletmeler olarak sınıflandırılmasıdır. Bu bağlamda, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler iki şekilde sınıflandırılmıştır (TMSK 2010, 9):

i. 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 bulunması

ii. Esas faaliyet konularından birinin varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş kitle adına muhafaza etmek olması

b) Tam set UFRS veya KOBİ'ler için UFRS dünyada genel amaçlı finansal raporlara uygulanmaktadır. Dolayısı ile Avustralya'da da uygulama alanı belirlenirken raporlayan işletmelerin değil genel amaçlı finansal raporlamanın esas alınması gerekir (AASB 2007, ix).

c) Raporlayan işletme kavramı, yargıya dayalı taraflı yapısıyla farklı yorumlara ve böylece muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklama açısından farklı sonuçlara neden olabilmektedir. Raporlayan işletme konumunda olması (olmaması) gereken bir işletmenin bu konumda sınıflandırılmaması (sınıflandırılması) söz konusu olmuştur (AASB 2010a, 11).

d) Avustralya'da finansal bilgi kullanıcı sayısı sınırlı olan işletmelerin genel amaçlı finansal raporlarını hazırlarken tam set UFRS'ye uyumlu raporlama yapması zorunludur. Bu nedenle, ortaya çıkan finansal bilgi maliyeti bu işletmeler için yüksektir (AASB 2010a, 11).

e) Bazı işletmeler, raporlayan işletme konumunda olması gerekirken finansal bilgi maliyetinden kaçınmak amacıyla kendilerini maksatlı olarak raporlayan işletme konumunda olmayan işletme olarak ilan etmişlerdir (AASB 2010a, 11).

f) Genel amaçlı finansal rapor hazırlaması gerekirken özel amaçlı finansal rapor hazırlayan işletmeler, mevcut ve potansiyel finansal bilgi kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalan özel amaçlı raporlar hazırlamışlardır(AASB 2010a, 12).

Bu gerekçeler esas olarak hazırlanan ITC 12 ve AASB Danışma Makalesi, sonraki bölümde incelenecek kademeli raporlamanın çerçevesine ilişkin önerileri ortaya koymuştur.

#### **4.2. Kademeli Raporlama Çerçevesine İlişkin Öneriler**

AASB'nin ITC 12'de irdelenen ilk önerisi kademeli finansal raporlamanın iki kademeli olarak güncellenmesi ve uygulanacak muhasebe standartlarının tam set UFRS veya KOBİ'ler için UFRS bağlamında işletmelerin kamuya hesap yükümlülüğü esas alınarak belirlenmesidir (AASB 2007, x). Bu doğrultuda, söz konusu öneri aşağıda **Tablo 1**'de gösterilmiştir.



**Tablo 1. Kademeli Raporlama için İlk Raporlama Önerisi**

a. <b>KADEME 1:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan kar amaçlı işletmeler	Tam set UFRS
b. <b>KADEME 1:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletme tanımını karşılamakla birlikte büyüklüğü itibariyle kamusal çıkar açısından önemli kabul edilen kar amaçlı işletmeler	Tam set UFRS
c. <b>KADEME 2:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ya da aksi belirtilmedikçe (b) grubu işletmeleri arasına dahil olmayan kar amaçlı işletmeler	KOBİ'ler için UFRS (Bu grup işletmeleri, isterlerse, tam set UFRS'yi uygulayabilirler)

Bu noktada, belirtmek gerekir ki (b) grubu işletmelerinin herhangi bir yargıda bulunmaya fırsat bırakılmadan konan kriter doğrultusunda belirlenmesi önerilmiştir (AASB 2007, x). Buna göre, işletmenin iki kriteri aynı anda karşılaması kaydıyla bir mali yılda kendisi ve varsa kontrol ettiği işletmelerin konsolide hasılatının 500 milyon Avustralya Dolarından (AUD) fazla olması ve kendisi ile varsa kontrol ettiği işletmelerin konsolide varlıkları toplamının 250 milyon AUD'yi aşmış olması istenmiştir.

AASB'nin Danışma Makalesinde irdelenen ikinci öneri ise doğrudan Kademe 2'nin şekillendirilmesine odaklanmıştır. Dolayısı ile Kademe 2'de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin aşağıda **Tablo 2**'de görülen üç seçenektan birini uygulamasının zorunlu kılınması tartışmaya açılmıştır (AASB 2010a, 12). Bu bağlamda, söz konusu üç seçenek aşağıda irdelenmiştir.

**Tablo 2. Kademe 2 İçin Finansal Raporlama Önerileri**

<b>KADEME 2:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan kar amaçlı işletmeler	<b>1.</b> Tam set UFRS - Finansal Tablo Açıklamaları Azaltılmış (Sadeleştirilmiş) Yaklaşım
	<b>2.</b> KOBİ'ler için UFRS
	<b>3.</b> Tam set UFRS

**1.** Finansal tablo açıklamaları azaltılmış tam set UFRS'nin benimsenmesi durumunda işletmeler tam set UFRS'deki muhasebeleştirme, ölçüm ve sunuma ilişkin hükümlere tabi olmakla birlikte finansal tablo açıklamalarının sadeleştirilmiş olarak yerine getirilmesi söz konusudur (AASB 2010a, 14). Sadeleştirme işlemi, ilgili standart hükümlerinin KOBİ'ler için UFRS ile örtüşmesi durumunda bu setteki hükümlere bağlı kalınarak yapılmıştır (AASB 2010a, 46). Ancak, ilgili standart

hükümlerinin KOBİ seti ile örtüşmemesi durumunda sadeleştirme işlemi tam setteki açıklama hükümlerinin KOBİ setinde olduğu gibi fayda-maliyet ilişkisi içerisinde irdelenmesi ve AASB'nin taktiri ile yerine getirilmiştir (AASB 2010a, 46). Dolayısı ile finansal tablo açıklamaları azaltılırken rastgele bir yaklaşım söz konusu olmadığı gibi, genel amaçlı finansal raporlamanın amacını bozmayacak ve bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında finansal bilgi kullanıcılarının kararlarına fayda sağlayacak şekilde finansal tablo açıklamaları şekillendirmiştir. Dolayısı ile hem finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması hem de sağlanacak finansal bilginin sağlayacağı fayda karşısında katlanılacak maliyet dikkate alınmıştır.

**2.** KOBİ'ler için UFRS'nin benimsenmesi durumunda, bu set ile tam set UFRS arasında ortak paydalar bulunmasına rağmen kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin bu seti uygulamaları bazı çekinceleri beraberinde getirmiştir (AASB 2010a, 15-16). Söz konusu hususlar aşağıda sıralanmış ve örneklerle açıklanmıştır.

**a)** Tam set UFRS'de olmayan bir muhasebe politikasının KOBİ setinde uygulamaya getirilmiş olması söz konusudur. Bu durumun açıklanmasına ilişkin bazı örnekler aşağıda verilmiştir.

**i.** Bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar ve Bölüm 15 İş Ortaklıklarındaki Paylar kapsamında işletmelere iştiraklerini ve iş ortaklıklarını maliyet yöntemine, özkaynak yöntemine veya gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirme imkanı tanınmıştır (TMSK 2010, 80-85). Halbuki tam set UFRS'de UMS 28 bu konuyu sadece özkaynak yöntemi göre düzenler (AASB 2015g, 12).

**ii.** Bölüm 25 Borçlanma Maliyetleri kapsamında işletmelerin tüm borçlanma maliyetlerini finansman gideri olarak kar veya zararda muhasebeleştirilmesi istenmiştir (TMSK 2010, 150). Halbuki tam set UFRS'de UMS 23 bu konuyu özellikli varlık kavramı çerçevesinde düzenleyerek elde edilmesi uzun süreyi gerektiren stoklara, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin finansman maliyetlerinin edinim gerçekleşinceye kadar edinme maliyetine eklenmesini ve bunun dışındakilerin gider yazılmasını istemektedir (AASB 2010g, 10).

**b)** KOBİ'ler için UFRS'de kaldırılmış olan bazı muhasebe politikalarının Avustralya'daki bazı işletmeler için en çok tercih edilen muhasebe politikası olması söz konusudur. Bu durumun açıklanmasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

**i.** Avustralya'nın UFRS öncesi muhasebe standartlarında borçlanma

maliyetleri 1997 yılında AASB 1036 standardı ile düzenlenmiştir. Bu standart, UMS 23 standardında yer alan özellikli varlık kavramı ve bu varlıkla ilişkili finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesi üzerine kurulmuş bir standarttır (AASB 1997, 6). Dolayısı ile Avustralya işletmeleri bu muhasebe politikasını uzun yıllardır uygulamakta olduğundan KOBİ'ler için UFRS'de daha önce değindiğimiz tüm borçlanma maliyetlerini gider yazma yaklaşımı Avustralya için alışılmışın dışında bir uygulamadır.

c) Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunması nedeniyle tam set UFRS'yi uygulayan bir ana ortak karşısında onun bağlı ortaklığı kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunmaması nedeniyle KOBİ'ler için UFRS'yi uygulamayı tercih edebilir (TMSK 2010, 10). Bu nedenle, bir ana ortak ile bağlı ortaklığın konsolide finansal tabloları hazırlanırken bazı kalemlerin raporlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının KOBİ'ler için UFRS'de olmaması veya çeşitlilik göstermesi nedeniyle ilgili kalemlerin tam set UFRS'ye uyumlu hale getirilmesinin yaratacağı ek bir maliyet söz konusudur. Bu durumun açıklanmasına ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir.

i. Borçlanma maliyetlerini Bölüm 25'e göre muhasebeleştirilen bir bağlı ortaklığın özellikli varlığı ve buna ilişkin olarak aktifleştirmesi gereken borçlanma maliyetleri varsa ana ortaklıkla yapılacak olan konsolidasyon işleminde öncelikle özellikli varlıktan kaynaklanan finansman maliyetlerinin yeniden UMS 23'e göre düzenlenmesi gerekir.

ii. Kendi iştirakleri bulunan ve bunları Bölüm 14 kapsamında gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemine göre raporlayan bir bağlı ortaklık ana ortaklıkla yapılacak bir konsolidasyonda kendi iştiraklerinin raporlamasını UMS 28'deki özkaynak yöntemine göre düzenlemek durumunda kalacaktır.

d) Uluslararası sermaye piyasalarına erişmek isteyen işletmelerin çoğu zaman tam set UFRS ile uyumlu raporlama yapıyor olması söz konusudur. Bu husus değerlendirildiğinde görülecektir ki uluslararası niteliğe sahip şirketler hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin finansal tablolarını ve dipnotlarını tam set UFRS ile uyumlu olarak hazırlamaktadır. Bu durumun açıklanmasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

i. Küresel bir niteliğe sahip olan hava taşımacılığı sektöründe hisse senetleri borsada işlem gören Qantas Hava Yolları (Avustralya) ve Türk Hava Yolları zorunlu olarak, hisse senetleri borsada işlem görmeyen Emirates ise sektörle entegre olabilmek açısından tam set UFRS ile uyumlu finansal rapor hazırlamaktadır.

e) Avustralya’da genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin zarar görmesi söz konusudur. Bu husus açısından konuya bakıldığında aynı sektörde yer alan işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunanlarının tam set UFRS’ye göre, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayanlarının ise KOBİ’ler için UFRS’ye göre raporlama yaptıkları düşünüldüğünde finansal tabloların ve dipnotların sadece uygulanan standart seti ile uyumlu olacağı ve böylece aynı sektör işletmelerinin finansal tablolarının birbiri ile karşılaştırılabilirliğinin ancak aynı seti uygulayanlarla sınırlı kalacağı açıktır.

f) Muhasebe meslek mensuplarının her iki standart setine hakim olması için eğitim almaları gerekeceğinden bunun ortaya çıkaracağı ek bir maliyet söz konusudur.

g) Halihazırda tam set UFRS için altyapı kurmuş olan işletmelerin KOBİ’ler için UFRS’yi uygulaması durumunda yeniden altyapı maliyetlerine katlanılması söz konusudur.

h) İşletmelerin iki farklı standart setine göre raporlama yapması durumunda kademeler arası geçişlerde muhasebeleştirme ve ölçüm açısından ek maliyetlerin ortaya çıkması söz konusudur.

3. Tam set UFRS’nin olduğu gibi uygulanması durumunda meslek mensuplarının eğitiminde ek bir maliyet ortaya çıkmasa da ayrıntılı dipnot açıklamaları yapacaklarından ek maliyetin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelere çıkması söz konusudur (AASB 2010a, 16).

Bütün bu değerlendirmeler ışığında, **Kademe 2**’nin oluşturulması açısından iki sonuca varılmıştır.

1. Kademeli raporlama açısından genel amaçlı finansal raporlamada muhasebeleştirme, ölçme ve sunum açısından birliğin sağlanmasının yanında kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin finansal tablo dipnotlarına ilişkin raporlama maliyetinin azaltılması bakımından Kademe 2’de finansal tablo açıklamaları sadeleştirilmiş tam set UFRS’nin benimsenmesinin doğru olacağı sonucuna varılmıştır (AASB 2010a, 30).

2. Uluslararası açıdan kabul görmüş sınıflandırmanın kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve bulunmayan işletmeler olduğu sonucuna varılarak daha önce önerilen “kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletme tanımını karşılamamakla birlikte büyüklüğü itibariyle kamusal çıkar açısından önemli kabul edilen kar amaçlı işletmeler” sınıflandırması son değerlendirmede kabul görmemiştir (AASB 2010c, 24-25).

Bu bağlamda, kademeli raporlamanın aşağıda **Tablo 3**'de olduğu gibi şekillendirilmesi önerilmiştir.

**Tablo 3. Önerilen Kademeli Raporlamada Kar Amaçlı Özel Sektör İşletmeleri**

<b>KADEME 1:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler	Tam set UFRS
<b>KADEME 2:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler	Tam set UFRS - Finansal Tablo Açıklamaları Azaltılmış (Sadeleştirilmiş) Yaklaşım

## 5. AVUSTRALYA'DAKİ FİNANSAL RAPORLAMADA KADEMELİ RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN BUGÜNÜ (2013 - BUGÜN)

### 5.1. Kademeli Raporlamanın Yeni Çerçevesi ve AASB 1053 Standardının Önemi

Yapılan çalışmalar sonucunda AASB yukarıda **Tablo 3**'de şekillenen söz konusu yeni kademeli raporlama çerçevesini zorunlu uygulama için 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren tam set UFRS'ye entegre ettiği «Avustralya Muhasebe Standartlarında Kademe Uygulaması» başlıklı AASB 1053 standardı ile (AASB 1053 Application of Tiers of Australian Accounting Standards) yürürlüğe koymuştur.

Ayrıca, AASB 1053 standardı kademelerin ilk uygulamasını ve kademeler arası geçişi de düzenlemiştir. Daha önce genel amaçlı finansal raporlama yapmamış bir işletme Kademe 1'i ilk defa uygulayacaksa ve tam set UFRS'ye uyumu beyan edecekse UFRS 1 Avustralya (Uluslararası) Muhasebe Standartlarının İlk Uygulaması standardını, Kademe 2'yi ilk defa uygulayacaksa Kademe 2 için hazırlanan sadeleştirilmiş UFRS 1 standardını uygular (AASB 2010c, 14). Diğer taraftan, Kademe 1'den Kademe 2'ye veya Kademe 2'den Kademe 1'e geçiş yapılabilir ve bu geçişlerin nedenleri finansal tablo dipnotlarında açıklanır (AASB 2010c, 11). Kademe 1'den Kademe 2'ye geçen bir işletme UFRS 1 standardını tekrar uygulamaz (AASB 2010c, 11). Kademe 2'de uygulanması istenen tam set UFRS 'yi benimser ve halihazırda uygulamakta olduğu muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerini uygulamaya devam eder. Diğer taraftan, Kademe 2'den Kademe 1'e geçen bir işletme bu sefer tam set UFRS 'de geçerli UFRS 1 standardını uygular ve sadeleştirme nedeniyle raporlanmayan hükümleri de yerine getirir (AASB 2010c, 15).

## 5.2. Kademeli Raporlamanın Yeni Çerçevesi ve Tam Set UFRS

Kademe 1 ve Kademe 2’de uygulanan tam set UFRS arasında muhasebeleştirme, ölçme ve sunum açısından tek fark “bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, söz konusu işletmenin karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosunun” sunulması zorunluluğunun kaldırılmış olmasıdır. (TMSK 2010, 24 ; AASB 2012a, 18). Böylece, bilanço dahil bütün finansal tablolar ilk geçişten itibaren en az iki dönemlik olarak sunulacaktır (AASB 2012k, 17). Bu bağlamda, muafiyet verilen raporlama hükmü tam set UFRS’de bulunmakla birlikte KOBİ’ler için UFRS’de yoktur ve sadeleştirme bu bağlamda AASB tarafından yapılmıştır (TMSK 2010, 24; AASB 2012a, 25).

Bu çerçevede, Kademe 2’ye tabi olan işletmeler Kademe 2 için hazırlanan finansal tablo açıklamaları sadeleştirilmiş tam set UFRS’yi uyguladıklarında her iki kademede uygulanan muhasebeleştirmeye, ölçme ve sunuma ilişkin muhasebe politikaları aynı olduğundan finansal tablolardan elde edilecek sonuçlar muhasebenin karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık ilkelerini karşılayacağından aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinden söz etmek mümkündür.

## 5.3. Finansal Tablo Açıklamaları Azaltılmış Tam Set UFRS’ye Genel Bakış

AASB, Kademe 2’de uygulanacak finansal tablo açıklamaları sadeleştirilmiş tam set UFRS’deki muafiyet verilmesi olası açıklama hükümlerine ilişkin olarak Şubat 2010’da Gözden Geçirilen Kademeli Raporlama Çerçevesi başlıklı Nihai Taslak 192’yi (ED 192 Revised Differential Reporting Framework) yayınlamak üzere söz konusu hükümleri görüşe sunmuştur (AASB 2010b). Daha sonra, Haziran 2010’da AASB 2010-2 Avustralya Muhasebe Standartlarında Azaltılmış Açıklama Hükümlerinden Kaynaklanan Değişiklikler (Amendments to Australian Accounting Standards arising from Reduced Disclosure Requirements) başlıklı bir çalışma yayınlanarak standartlarda açıklamaya ilişkin olarak muafiyet verilen hükümler son halini almıştır (AASB 2010i). Bu bağlamda, AASB erken uygulama için 2011/2012 dönemi itibarıyla Kademe 2 için hazırladığı muhasebe standartlarını yayınlamıştır. Ancak, tam set UFRS’de güncellemeler oldukça Kademe 2 setine de sürekli olarak yansıtılacaktır (AASB 2010c, 42-43). Bunlara ilişkin ön çalışmanın ni-

hai taslak üzerinden yapılması planlanmıştır. Bu çerçevede; halihazırda yürürlükte olan Kademe 2 kapsamındaki standartlar, dipnotlarında sadeleştirme yapıp yapılmadığı belirtilmek suretiyle aşağıda **Tablo 4**'de görülmektedir.

**Tablo 4. Finansal Tablo Açıklamaları Sadeleştirilmiş Tam Set UFRS**

AAS		UFRS	Kademe 2 Dipnot Sadeleştirme Evet(E) Hayır(H)
AASB 1	Avustralya (Uluslararası) Muhasebe Standartlarının İlk Uygulaması	UFRS 1	E
AASB 2	Hisse Bazlı Ödemeler	UFRS 2	E
AASB 3	İşletme Birleşmeleri	UFRS 3	E
AASB 4	Sigorta Sözleşmeleri	UFRS 4	<b>H</b>
AASB 5	Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	UFRS 5	E
AASB 6	Maden Kaynaklarının Araş. ve Değer.	UFRS 6	<b>H</b>
AASB 7	Finansal Araçlar: Açıklama	UFRS 7	E
AASB 8	Faaliyet Bölümleri	UFRS 8	E
AASB 10	Konsolide Finansal Tablolar	UFRS 10	Dipnot yok.
AASB 11	Müşterek Anlaşmalar	UFRS 11	Dipnot yok.
AASB 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	UFRS 12	E
AASB 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	UFRS 13	E
AASB 101	Finansal Tabloların Sunuluşu	UMS 1	E
AASB 102	Stoklar	UMS 2	E
AASB 107	Nakit Akış Tabloları	UMS 7	E
AASB 108	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler, Hatalar	UMS 8	E
AASB 110	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	UMS 10	E
AASB 111	İnşaat Sözleşmeleri	UMS 11	E
AASB 112	Gelir Vergileri	UMS 12	E
AASB 116	Maddi Duran Varlıklar	UMS 16	E
AASB 117	Kiralama Sözleşmeleri	UMS 17	E
AASB 118	Hasılat	UMS 18	<b>H</b>
AASB 119	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	UMS 19	E
AASB 120	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	UMS 20	<b>H</b>
AASB 121	Kur Değişiminin Etkileri	UMS 21	E
AASB 123	Borçlanma Maliyetleri	UMS 23	E

AASB 124	İlişkili Taraf Açıklamaları	UMS 24	E
AASB 127	Bireysel Finansal Tablolar	UMS 27	E
AASB 128	İştiraklerdeki ve İş Ortaklık Yatırımlar	UMS 28	Dipnot yok.
AASB 129	Yüksek Enf. Ekonomi. Fin. Raporlama	UMS 29	<b>H</b>
AASB 132	Finansal Araçlar: Sunum	UMS 32	Dipnot yok.
AASB 133	Hisse Başına Kazanç	UMS 33	E
AASB 134	Ara Dönem Finansal Raporlama	UMS 34	E
AASB 136	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	UMS 36	E
AASB 137	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar	UMS 37	E
AASB 138	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	UMS 38	E
AASB 139	Finansal Araçlar: Muh. ve Ölçme	UMS 39	Dipnot yok.
AASB 140	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	UMS 40	E
AASB 141	Tarımsal Faaliyetler	UMS 41	E

AASB'nin hazırlamış olduğu bu standartlar setine genel olarak bakıldığında,  **bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki tespitlerde bulunulmuştur.**

1. Kademe 2 için hazırlanan tam set UFRS'yi uygulayan işletme, finansal tablo ve dipnotlarının tam set UFRS ile uyumlu olduğunu beyan edemez (AASB 2012a, 19). Dipnotlarda KOBİ'ler için UFRS ile etkileşim olması nedeniyle finansal tablo ve dipnotlarının KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu olduğu da belirtilemez. Kademe 2 için hazırlanan tam set UFRS'nin dipnotları KOBİ'ler için UFRS'den sadece etkilenmiştir (AASB 2010c, 37-38). Dolayısı ile ana gövde tam set UFRS olduğundan KOBİ setindeki dipnottan daha fazlasının talep edildiği durumlar olduğu gibi KOBİ setinde olmasına karşın AASB'nin muafiyet verdiği veya doğrudan KOBİ seti ile aynı olan dipnotlar da mevcuttur. Sonuç olarak, bu işletmelerin finansal tabloları, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını finansal tablo açıklamaları sadeleştirilmiş tam set UFRS uyarınca gerçeğe uygun şekilde sunacaktır (AASB 2012a, 19).

2. Kademe 2 kapsamındaki işletmeler, isterlerse Kademe 1 kapsamı işletmelerinin tabi olduğu tam set UFRS'yi uygulayabilir (AASB 2010c, 26). Böyle bir geçiş; ana ortaklığın raporlamada tam bir birlik sağlanması bakımından bağlı ortaklıktan bu yönde bir talebinin olması, işletmenin hisse senetlerinin borsada işlem göreceği olması veya işletmenin uluslararası ticaret alanında faaliyet gösterecek olması nedeniyle finansal tablo ve dipnotlarını UFRS uyumlu olarak sunmak istemesi gibi bazı durumlarda söz konusu olabilir. İşletmeler, Kademe 2 için hazırlanan tam set UFRS'de raporlanması istenmeyen dipnot açıklama-



larını, isterlerse, tamamen veya kısmen yapabilirler. Bu durum UMS 1 dahil ilgili bütün standartlarda belirtilmiştir (AASB 2012a, 12).

3. Yukarıda **Tablo 4**'deki standartlardan UFRS 4, UFRS 6, UMS 18, UMS 20 ve UMS 29 Kademe 2'de tam set UFRS'de yer alan dipnot açıklamalarıyla sadeleştirilmemiş olarak uygulanacaktır (AASB 2010c, 39; AASB 2014c; AASB 2015b; AASB 2014d; AASB 2014f; AASB 2015h).

4. Yukarıda **Tablo 4**'deki standartlardan UMS 28, UMS 32, UMS 39, UFRS 10 ve UFRS 11 standartlarının dipnot açıklamaları yoktur (AASB 2015g; AASB 2014g; AASB 2014h; AASB 2015c; AASB 2015d). Dolayısı ile Kademe 2'ye entegrasyon bu şekilde olacaktır.

5. KOBİ'ler için UFRS'de UMS 33 Hisse Başına Kazanç standardı ile UFRS 8 Faaliyet Bölümleri standartları yer almamıştır (Akdoğan 2010, 8). Dolayısı ile KOBİ setinin bir etkileşimi olarak Kademe 2'de raporlama yapan işletmeler, bu standartlara ilişkin dipnot açıklaması yapmaktan AASB tarafından muaf tutulmuştur (AASB 2010c, 39; AASB 2012h; AASB 2012o).

6. UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama standardı KOBİ'ler için UFRS'de yer almamıştır (Akdoğan 2010, 8). Ancak, bu standardın Kademe 2 için hazırlanan tam set UFRS'de dipnot açıklamaları sadeleştirilmiş olarak uygulanacağı tespit edilmiştir. Dolayısı ile Kademe 2 işletmeleri, ara dönem finansal raporlamaya ilişkin açıklamalarında faaliyetlerinin önemli ölçüde mevsimsel nitelikli olması durumunda cari ara dönem raporlama tarihinden önceki on iki aylık ve önceki yıla ilişkin on iki aylık döneme isabet eden karşılaştırmalı finansal bilgiler sunulması yönündeki tavsiye hükmünü yerine getirmekten muafır (AASB 2012i, 19 - 21).

7. Kademe 2 için hazırlanan tam set UFRS'ye taraf işletmeler ilk geçiş ve akabinde tam set UFRS'de belirtilen bütün finansal tabloları hazırlayacaktır (AASB 2012a, 17; AASB 2012k, 17).

8. Varlıkların ve borçların defter değerlerinde meydana gelebilecek değişimlerin dayandığı varsayımlar, varlık ve borçların nitelikleri ile raporlama dönemi sonundaki defter değerleri açıklanacaktır (AASB 2012a, 17). KOBİ seti ile etkileşim bağlamında işletmeler muhtemel durumlar hakkında açıklama yapmaktan muafır (TMSK 2010, 41; AASB 2012a, 48).

9. KOBİ'ler için UFRS'nin bir yansıması olarak bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde ya da on iki ayı aşan sürede ödenmesi veya tahsili beklenen alacak veya borçlara ilişkin ayrıntılı açıklamada

bulunulması ile finansal varlıkların ve borçların vade tarihlerinin açıklanması hükümlerine muafiyet verilmiştir (AASB 2012a, 30-31).

**10.** KOBİ'ler için UFRS'nin bir etkileşimi olarak gelir tablosunu fonksiyon esasına göre tutan bir işletmenin amortisman ve itfa giderleri ile çalışanlara sağlanan fayda giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bir bilgi sunması istenmemiştir (TMSK 2010, 32; AASB 2012a, 41).

**11.** UMS 2 kapsamında düzenlenen stoklara ilişkin dipnot açıklamaları oluşturulurken gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolarda açıklanması hükmü ile dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olayların veya koşulların açıklanması hükmüne KOBİ'ler için UFRS ile etkileşim bağlamında muafiyet verilmiştir (TMSK 2010, 79; AASB 2010d, 20-21).

**12.** UMS 7 kapsamındaki nakit akış tablosunda açıklanacak kalemlerden biri olan bağlı ortaklıklar ve diğer işletme birimlerinin edinilmesi veya elden çıkarılması sonucunda oluşan toplam nakit akışlarına ilişkin olarak tam set UFRS'de istenen ayrıntılı açıklamalara Kademe 2 için oluşturulan tam set UFRS'de KOBİ'ler için UFRS etkisi bağlamında muafiyet verildiği görülmüştür (TMSK 2010, 38; AASB 2012b, 23).

**13.** Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak tam set UFRS ile KOBİ'ler için UFRS arasında muhasebe politikalarının örtüşmediğine daha önce değinmiştik. Dolayısı ile AASB, Kademe 2 için düzenleme yaparken KOBİ setindeki dipnotları benimseyememiş ve Kademe 2 kapsamında raporlanacak dipnotu belirlerken yine KOBİ setinde kullanılan fayda-maliyet ilişkisini dikkate almıştır. Bu bağlamda, AASB'nin UMS 23'de istenen ilgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarının açıklanmasına onay verdiği; ancak, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranının Kademe 2 kapsamında raporlanmaması yönünde karar verdiği belirlenmiştir (AASB 2010g, 14).

**14.** UFRS 3 kapsamında düzenlenen işletme birleşmelerine ilişkin finansal tablo dipnotları şekillendirilirken KOBİ'ler için UFRS'de Bölüm 19'un esas alındığı görülmüştür. Bu bağlamda, işletme birleşmesinin ana nedenlerinin, edinen işletmenin edinilen işletmenin kontrolünü nasıl elde ettiğinin, muhasebeleştirilen şerefiyenin elde edilmesine katkı sağlayan etkenlerin açıklanmasına ilişkin hükümlere muafiyet verildiği tespit edilmiştir (TMSK 2010, 107-108; AASB 2012l, 57).

**15.** UFRS 5 kapsamındaki satış amacıyla elde tutulan duran var-

lıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin finansal tablo dipnotları oluşturulurken KOBİ'ler için UFRS'den kısmen yararlanılmıştır. Nitekim, satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar KOBİ'ler için UFRS'de karşılık bulmamaktadır (Akdoğan 2010, 8). Kademe 2'de durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar veya zararının açıklanması ile ilişkili temel noktalar Bölüm 5 ile paralel olup ayrıntılı analizler istenmemiştir (TMSK 2010, 31; AASB 2012m, 20). Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak KOBİ'ler için UFRS'de yer almadığı görülen durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışlarının raporlanması hükmüne Kademe 2 kapsamında AASB tarafından muafiyet verilmemiştir (AASB 2012m, 20).

**16.** UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri ile UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartlarına ilişkin dipnot açıklamaları, sadeleştirilmiştir ve KOBİ'ler için UFRS ile uyumludur (TMSK 2010, 164 & 188; AASB 2012f, 26; AASB 2011b, 47-52).

**17.** UMS 11'deki inşaat sözleşmelerine ilişkin dipnotlar KOBİ'ler için UFRS Bölüm 23 ile şekillendirilmiş olduğundan işletmenin raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak açıklamakla yükümlü olduğu kalemlerin (raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı, alınan avansların tutarı ve hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar) açıklanması hükmüne muafiyet verilmiştir (TMSK 2010, 140; AASB 2010e, 19).

**18.** UMS 24 kapsamındaki ilişkili taraf açıklamalarında sadece kilit yönetici personelin toplam tazminatının açıklanması hükmü korunmuş, ayrıntılı açıklamalara KOBİ setinde olduğu gibi muafiyet verilmiştir (TMSK 2010, 197; AASB 2012g, 15).

**19.** UFRS 1 standardında ilk geçişe ilişkin olarak belirtilen hükümlerin büyük bir bölümü Kademe 2 için hazırlanan tam set UFRS'de muafiyet kapsamındadır (AASB 2012k, 17-22). AASB tarafından özellikle istenen raporlama, UFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan özkaynak ile UFRS'lere göre belirlenen özkaynağın birbirleriyle mutabakatının sunulmasıdır (AASB 2012k, 18).

**20.** UMS 40'da yapılan sadeleştirme bağlamında yatırım amaçlı gayrimenkulü maliyet yöntemine göre izleyen ancak gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak saptayamayan bir işletme buna ilişkin ayrıntılı açıklama yapmaktan muafır (AASB 2012j, 31). Bu gayrimenkullere ilişkin dönem başı ve dönem sonu defter değerlerindeki mutabakatların önceki yıla ilişkin sunumu KOBİ seti ile uyumlu olarak istenmemiştir (TMSK 2010, 90; AASB 2012j, 29).

**21.** UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardı bağlamında finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve düzeyi ile ilgili olarak yapılması istenen niteliksel ve sayısal açıklamalara, maruz kalınan risklere, kredi riski, likidite riski ve piyasa riskine ilişkin açıklamalara Kademe 2 kapsamında muafiyet getirilmiştir (AASB 2012n, 26-29).

**22.** UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı bağlamında Kademe 2 işletmelerinin muhasebe politikası değişikliğinin varsa ilgili geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığına, geçiş hükümlerinin açıklanmasına ve geçiş hükümlerinin varsa ileri dönemlere olabilecek etkilerinin açıklanmasına ilişkin açıklamada bulunması hükümleri sadeleştirilmiştir. Bahsedilen sadeleştirmeler KOBİ seti ile uyumludur (TMSK 2010, 50; AASB 2012c, 17).

**23.** UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardı bağlamında, bir işletmenin raporlama dönemi sonunda var olan durum hakkında raporlama döneminden sonra bilgi edinmesi halinde söz konusu duruma ilişkin dipnotları edindiği yeni bilgiler ışığında güncellemesi hükmü muafiyet kapsamına alınmıştır. Bahsedilen sadeleştirmeler KOBİ seti ile uyumludur (TMSK 2010, 194; AASB 2012d, 14).

**24.** UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı açısından Kademe 2 için hazırlanan tam set UFRS'nin dipnotları, KOBİ'ler için UFRS ile etkileşimlidir (TMSK 2010, 200-201). Bu bağlamda, AASB canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda, eğer mümkünse açıklanması istenen, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıklarının açıklanması hükmüne muafiyet getirmiştir (AASB 2010ı, 21). Ayrıca, KOBİ setinde de açıklanması istenen canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatının gösterilmesine ilişkin hüküm korunmakla birlikte standarda ek bir madde eklenerek söz konusu mutabakatların önceki dönemler için gösterilmesinin zorunlu olmadığı belirtilerek sadeleştirmeye gidilmiştir (TMSK 2010, 200; AASB 2010ı, 21).

**25.** Hem UMS 16 Maddi Duran Varlıklar hem de UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarına ilişkin olarak Kademe 2 işletmelerinin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin dönem başı ve dönem sonu mutabakatlarının açıklanması hükmünü koruyan AASB söz konusu mutabakatların önceki yıllar için açıklanması yönünde KOBİ setinde var olan hüküm ilgili standartlara ek bir madde olarak eklemiştir (TMSK 2010, 102 & 108 ; AASB 2010f, 29;

AASB 2010h, 43). Ayrıca, yapılan bir değişiklik ise maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması durumunda açıklanması istenen her bir yeniden değerlendirilmiş maddi ve maddi olmayan duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değerinin açıklanması hükmünün raporlama maliyetinin azaltılması bakımından kaldırılmış olmasıdır (AASB 2010f, 31; AASB 2010h, 45). Ayrıca, UMS 16'da açıklanması istenen maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarının açıklanması hükmüne muafiyet getirilmiştir (AASB 2010f, 29).

**26.** UMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında KOBİ seti ile etkileşimli olarak yapılan sadeleştirmelerin yanı sıra KOBİ setinde var olan diğer kapsamlı gelirin unsuru olarak muhasebeleştirilmiş kalemlere ilişkin toplam dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarının açıklanması hükmü benimsenmiştir (TMSK 2010, 183; AASB 2012e, 45).

**27.** UMS 17 Kiralama İşlemleri standardı bağlamında açıklama hükümleri sadeleştirilmiş ve KOBİ seti ile uyumlu hale getirilmiştir. AASB, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak iptal edilemeyen kiralama çerçevesinde ileride elde edilecek kira ödemelerinin KOBİ setinde olduğu gibi sadece belirlenen dönemler itibarıyla açıklanmasını istemiştir (TMSK 2010, 115-116; AASB 2011a, 26).

**28.** UFRS 13 kapsamında gerçeğe uygun değer hiyerarşisine ilişkin olarak yapılması istenen ayrıntılı açıklamalara muafiyet getirilmiştir (AASB 2014b, 30-34).

**29.** UMS 27 standardına getirilen muafiyetlerin yanısıra Kademe 2 kapsamında olup bireysel finansal tablolarını finansal tablo açıklamaları azaltılmış tam set UFRS'ye göre hazırlayan bir ana ortaklığın ya da yatırımcının müşterek kontrole ya da önemli etkiye sahip olduğu yatırımını hangi yöntemle göre muhasebeleştirdiğini açıklaması hükmü standarda eklenmiştir (AASB 2015f, 14).

**30.** Yukarıda örneklenen standartlarda olduğu gibi UFRS 2, UFRS 12, UMS 19, UMS 37 standartlarının dipnotlarında yapılan sadeleştirmede de fayda-maliyet ilişkisi dikkate alınmıştır (AASB 2011c; AASB 2015e; AASB 2014e; AASB 2012i).

## 6. TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA VE TÜRKİYE'DEKİ KADEMELİ RAPORLAMA İÇİN BİR ÖNERİ

### 6.1. Türkiye'de Finansal Raporlama

Türkiye'de yakın zamanlı finansal raporlama, 2004 - 2011 döneminde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yürütülmüş ve 2011'den günümüze gelen dönemde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir. Ülkemizde tam set UFRS ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) bağımsız denetime tabi olup kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmelerce zorunlu olarak, bağımsız denetime tabi olup kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerce isteğe bağlı olarak uygulanmaktadır (KGK 2015). Dolayısı ile bağımsız denetime tabi olup kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler, isterlerse, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu hazırlayarak finansal tablo ve dipnotlarını 1 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine (MSUGT) göre de sunabilirler (KGK, 2014). Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler, 1 no'lu MSUGT'ne tabidirler.

### 6.2. Türkiye'de Kademeli Raporlamanın Çerçevesi

Ülkemizde kademeli raporlamanın çerçevesine ilişkin çalışmalar, TMSK'nın görevde olduğu 2008 - 2010 dönemine dayanmaktadır. 2009 yılında IASB'nin KOBİ'ler için UFRS setini yayınlamasından sonra TMSK bu standart setini Türkçeye çevirerek 1 Kasım 2010 tarihinde 27746 no'lu Resmi Gazete'de yayınlamıştır. Böylece, o dönemde Türkiye'de iki ayrı standart seti mevzuata kazandırılarak kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmelerin TFRS uyarınca, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin ise KOBİ TFRS adıyla yayımlanan KOBİ'ler için UFRS uyarınca finansal tablolarını hazırlamaları öngörülmüştür. Ancak, bugün itibarıyla KOBİ TFRS'nin yürürlüğe girmesi henüz gerçekleşmemiştir. Eğer KOBİ TFRS yürürlüğe girmiş olsaydı bugün genel amaçlı finansal raporların hazırlanmasında iki kademeli raporlamadan ve de Avustralya'da yapılan ilk öneriye benzer **Tablo 5**'de yer alan durumdan bahsediliyor olunacaktı.

**Tablo 5. Türkiye’de Geçmişte Hedeflenen Kademeli Raporlama Çerçevesi**

<b>KADEME 1:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler	Tam set UFRS - TFRS
<b>KADEME 2:</b> Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler	KOBİ’ler için UFRS - KOBİ TFRS

Ancak, bu noktada belirtmek gerekir ki Avustralya’da KOBİ setinin benimsenmemesindeki gerekçeler Türkiye için de geçerlidir. O nedenle, KOBİ TFRS’nin bugün yürürlükte olmamasının Türkiye muhasebe camiasının aşağıdaki nedenler çerçevesinde menfaatine olduğu düşünülebilir. Bu nedenler şöyle sıralanabilir:

1. Muhasebe meslek mensuplarının hem TFRS hem KOBİ TFRS eğitimi alması gerekmektedir. TFRS’leri bilmek KOBİ TFRS’yi bilmeyi, KOBİ TFRS’yi bilmek TFRS’yi bilmeyi garanti etmemektedir. Dolayısı ile her iki standardı ayrı ayrı öğrenmek ek maliyet demektir. Nitekim Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 2011 yılı sonunda duyuruda bulunarak 2012 yılı başından itibaren “Yeni TTK, KOBİ-TFRS ile Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları” eğitimleri organize etmiştir. Daha sonra KGK bağımsız denetime tabi işletmeleri belirledikten sonra 2013 yılında üniversitelerle işbirliği yaparak Meslek Mensupları Geçiş Dönemi Eğitim Programı düzenlemiş ve meslek mensuplarının TFRS eğitimi almasını istemiştir. KGK, kademeli raporlamayı halihazırda TFRS odaklı olarak yürütmektedir. Ancak, 2011 yılında kalınan noktadan devam edip TFRS ve KOBİ TFRS odaklı bir kademeli raporlama çerçevesi çizilirse bu durumun meslek mensuplarına ek bir maliyet olarak yansımaları söz konusu olur.

2. KOBİ TFRS’yi uygulayan bir bağlı ortaklık, TFRS’yi uygulayan bir ana ortaklıkla konsolide finansal tablo hazırlarken daha öncede açıklandığı gibi bazı kalemlerini TFRS’ye uyumlu hale getirmek zorunda kalacaktır. Bu husus, ek bir maliyet demektir.

3. KOBİ TFRS’de daha önce açıklanan bazı konularda TFRS’de olmayan muhasebe politikası seçenekleri sunulmuştur. Bunlara uyum sağlamak ek bir maliyettir.

4. Türkiye’de genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan aynı sektör işletmelerinin karşılaştırılabilirliği zarar görecektir. Aynı sektör içinde bir işletme TFRS’ye diğer işletme KOBİ TFRS’ye göre finansal tablolar hazırladığında işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinden bahsedilemez.

5. Kamuya hesap verme yükümlülüğü olan (olmayan) bir işletmeyken finansal tablolarını TFRS'ye (KOBİ TFRS'ye) göre hazırlayan bir işletmenin kamuya hesap verme yükümlülüğü statüsünü kaybeden (elde eden) bir işletmeye dönüşmesi durumunda işletmenin mevcut alt yapısını bu sefer KOBİ TFRS'ye (TFRS'ye) göre düzenlemesi gerekeceğinden bu durum ek bir maliyet demektir.

6. Türkiye'deki işletmelerin yurt dışına açılması durumunda onlara finansal iletişim açısından avantaj sağlayacak olan set, TFRS'dir. Tam set UFRS, dünya genelinde kabul görmüştür.

### 6.3. Türkiye İçin Bir Kademeli Raporlama Önerisi

Türkiye'de genel amaçlı finansal raporlama açısından hangi yönde ilerlemenin makul olacağı değerlendirildiğinde, ülkemizde kademeli finansal raporlamanın **Tablo 6**'da olduğu gibi üç kademeli olması önerilmektedir. Kademe 1'de TFRS'lerle uyumlu finansal raporlama, Kademe 2'de ise Avustralya'nın uygulaması ile uyumlu veya ona benzer finansal tablo açıklamaları sadeleştirilmiş TFRS'lerle uyumlu raporlama tercih edilebilir. Kademe 3'te ise bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için Kademe 2'den farklı olarak raporlayacağı finansal tabloları sınırlandırılmış ve dipnotları Kademe 2'ye oranla daha da sadeleştirilmiş bir TFRS seti hazırlanabilir. İşletmeler, isterlerse, bir üst kademedeki esaslara göre finansal tablo ve dipnotlarını hazırlayabilirler. Dolayısı ile kademeli raporlamada kademe sayısı kaç olursa olsun ana çıkış noktasının TFRS olması, muhasebeleştirme ve ölçüme ilişkin esasların aynen korunması esas olmalıdır. Böylece, işletme hangi kademedede olursa olsun aynı sektörde olan işletmeler arasında karşılaştırılabilirlik sağlanabilir ve muhasebe meslek mensupları sadece TFRS üzerinde uzmanlaşarak kademeler arası geçişi daha kolay ve kısa zamanda yapabilirler.

Ayrıca, kademeli raporlamanın tebliğ yayınlayarak değil Avustralya'daki AASB 1053 standardında olduğu gibi TFRS setine entegre edilecek TFRS XXXX Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Kademeli Raporlama başlıklı bir standartla yapılması önerilmektedir.



**Tablo 6. Türkiye Açısından Kademeli Raporlama Çerçevesi Önerisi**

<b>KADEME 1:</b> Bağımsız denetime tabi olup kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler	TFRS
<b>KADEME 2:</b> Bağımsız denetime tabi olup kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler	TFRS - Finansal tablo açıklamaları azaltılmış yaklaşım
<b>KADEME 3:</b> Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler	TFRS - Finansal tabloları sınırlandırılmış ve finansal tablo açıklamaları daha da azaltılmış yaklaşım

## 7. SONUÇ

Kademeli finansal raporlama, bu çalışmanın konusunu oluşturmuştur. Avustralya'daki kademeli finansal raporlama geçmişten günümüze ortaya konarak bugün bu ülkede benimsenen Kademe 1 ve Kademe 2'nin Türkiye'de uygulanabilirliği Türkiye için üç kademeli olarak önerilmiştir. Üç kademeli uygulamanın kolaylıkla yerine getirilebilmesi için ana nokta, her kademenin TFRS'den doğacak olmasıdır. Ancak, bu üç kademeli uygulamanın başarıya ulaşması özetle şu tamamlayıcı unsurlara da bağlıdır (Akdoğan 2012, 36):

1. Ülkemizde halihazırda uygulanmakta olan Tekdüzen Hesap Planının, 1 no'lu MSUGT'inde yer alan finansal tablo formatlarının ve dipnot açıklamalarının TFRS ile uyumlu hale getirilmesi
2. Ticari kardan mali kara dönüşüm tablosunun hazırlanması
3. Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme kurallarının gözden geçirilmesi ve mümkün olduğu ölçüde standartlarla uyumlu hale getirilmesi
4. Finansal tabloların sadece TFRS'ler uyarınca hazırlanması

Bu çalışmanın yeni çalışmalara ışık tutması olasıdır. Genel bir bakışla incelenen Avustralya'nın finansal tablo açıklamaları azaltılmış tam set UFRS uygulamasına her bir standart açısından ayrıntılı inceleme yapılabilir veya Kademe 3 olarak önerilen finansal tabloları sınırlandırılmış ve finansal tablo açıklamaları azaltılmış TFRS'nin nasıl olması gerektiği üzerine bir öneri hazırlanabilir.

## KAYNAKÇA

- AASB. 1990. SAC 1 Definition of the Reporting Entity, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC1\\_8-90\\_2001V.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC1_8-90_2001V.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).
- AASB. 1997. AASB 1036 Borrowing Costs, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB1036\\_12-97.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB1036_12-97.pdf) (Erişim Tarihi: 20.05.2015).
- AASB. 2007. ITC 12 Request for Comment on a Proposed Revised Differential Reporting Regime for Australia and IASB Exposure Draft of A Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/ITC12\\_05-07.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/ITC12_05-07.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).
- AASB. 2010a. AASB Consultation Paper: Differential Financial Reporting – Reducing Disclosure Requirements: A Proposed Reduced Disclosure Regime for Non-publicly Accountable For-profit Private Sector Entities and Certain Entities in the Not-for-profit Private Sector and Public Sector, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB\\_Consultation\\_Paper.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB_Consultation_Paper.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).
- AASB. 2010b. ED 192 Revised Differential Reporting Framework, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/ED\\_192\\_Revised\\_Differential\\_Reporting\\_Framework.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/ED_192_Revised_Differential_Reporting_Framework.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).
- AASB. 2010c. AASB 1053 Application of Tiers of Australian Accounting Standards, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1053\\_06-10.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1053_06-10.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).
- AASB. 2010d. AASB 102 Inventories. - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB102\\_07-04\\_ERDRjun10\\_07-09.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB102_07-04_ERDRjun10_07-09.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2010e. AASB 111 Construction Contracts - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB111\\_07-04\\_ERDRjun10\\_07-09.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB111_07-04_ERDRjun10_07-09.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2010f. AASB 116 Property Plant and Equipment - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB116\\_07-04\\_ERDRjun10\\_07-09.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB116_07-04_ERDRjun10_07-09.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2010g. AASB 123 Borrowing Costs - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB123\\_06-07\\_ERDRjun10\\_07-09.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB123_06-07_ERDRjun10_07-09.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2010h. AASB 138 Intangible Assets - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB138\\_07-04\\_ERDRjun10\\_07-09.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB138_07-04_ERDRjun10_07-09.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).

- AASB. 2010i. AASB 141 Agriculture - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB141\\_07-04\\_ERDRjun10\\_07-09.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB141_07-04_ERDRjun10_07-09.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2010i. AASB 2010-2 Amendments to Australian Accounting Standard Arising From Reduced Disclosure Requirements, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB2010-2\\_06-10.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB2010-2_06-10.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2011a. AASB 117 Leases - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB117\\_07-04\\_ERDRjun10\\_01-10.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB117_07-04_ERDRjun10_01-10.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2011b. AASB 136 Impairment of Assets - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB136\\_07-04\\_ERDRjun10\\_01-10.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB136_07-04_ERDRjun10_01-10.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2011c. AASB 2 Share-based Payments - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB2\\_07-04\\_ERDRjun10\\_01-10.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB2_07-04_ERDRjun10_01-10.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012a. AASB 101 Presentation of Financial Statements - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB101\\_09-07\\_ERDRmay11\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB101_09-07_ERDRmay11_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012b. AASB 107 Statement of Cash Flows - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB107\\_07-04\\_ERDRmay11\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB107_07-04_ERDRmay11_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012c. AASB 108 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB108\\_07-04\\_ERDRmay11\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB108_07-04_ERDRmay11_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012d. AASB 110 Events After the Reporting Period - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB110\\_07-04\\_ERDRjun10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB110_07-04_ERDRjun10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012e. AASB 112 Income Taxes - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB112\\_07-04\\_ERDRoct10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB112_07-04_ERDRoct10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012f. AASB 121 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB121\\_07-04\\_ERDRmay11\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB121_07-04_ERDRmay11_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).

- AASB. 2012g. AASB 124 Related Party Disclosures - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB124\\_12-09\\_ERDRjun10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB124_12-09_ERDRjun10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012h. AASB 133 Earnings Per Share Interests - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB133\\_07-04\\_ERDRoct10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB133_07-04_ERDRoct10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012i. AASB 134 Interim Financial Reporting - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB134\\_07-04\\_ERDRmay11\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB134_07-04_ERDRmay11_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012i. AASB 137 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB\\_137\\_07-04\\_ERDRoct10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_137_07-04_ERDRoct10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012j. AASB 140 Investment Property - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB140\\_07-04\\_ERDRoct10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB140_07-04_ERDRoct10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012k. AASB 1 First-time Adoption of Australian Accounting Standards - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB1\\_05-09\\_ERDRmay11\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB1_05-09_ERDRmay11_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012l. AASB 3 Business Combinations - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB3\\_03-08\\_ERDRoct10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB3_03-08_ERDRoct10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012m. AASB 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB5\\_07-04\\_ERDRmay11\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB5_07-04_ERDRmay11_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012n. AASB 7 Financial Instruments: Disclosures - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB7\\_08-05\\_ERDRnov10\\_07-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB7_08-05_ERDRnov10_07-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2012o. AASB 8 Operating Segments - Reduced Disclosure Requirement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB8\\_02-07\\_ERDRjun10\\_01-11.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB8_02-07_ERDRjun10_01-11.pdf) (Erişim Tarihi: 16.05.2015).
- AASB. 2014a. AASB Essay 2014-1 The Critical Role of the Reporting Entity Concept in Australian Financial Reporting, Ahmad Hamidi-Ravari, AASB Research Centre, April 2014, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB\\_Essay\\_2014-1\\_The\\_Critical\\_Role\\_of\\_the\\_Reporting\\_Entity\\_Concept\\_in\\_Australian\\_Financial\\_Reporting.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_Essay_2014-1_The_Critical_Role_of_the_Reporting_Entity_Concept_in_Australian_Financial_Reporting.pdf)

ting\_Entity\_Concept\_in\_Australian\_Financial\_Reporting .pdf (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2014b. AASB 13 Fair Value Measurement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB13\\_09-11\\_COMPjun14\\_07-14.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB13_09-11_COMPjun14_07-14.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2014c. AASB 4 Insurance Contracts, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB4\\_07-04\\_COMPdec13\\_01-14.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB4_07-04_COMPdec13_01-14.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2014d. AASB 118 Revenue, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB118\\_07-04\\_COMPdec13\\_01-14.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB118_07-04_COMPdec13_01-14.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2014e. AASB 119 Employee Benefits, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB119\\_09-11\\_COMPjun14\\_07-14.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB119_09-11_COMPjun14_07-14.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2014f. AASB 120 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB120\\_07-04\\_COMPdec13\\_01-14.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB120_07-04_COMPdec13_01-14.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2014g. AASB 132 Financial Instruments: Presentation, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB132\\_07-04\\_COMPdec13\\_01-14.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB132_07-04_COMPdec13_01-14.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2014h. AASB 139 Financial Instruments: Recognition and Measurement, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB139\\_07-04\\_COMPjun14\\_07-14.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB139_07-04_COMPjun14_07-14.pdf) (Erişim Tarihi: 10.05.2015).

AASB. 2015a. What is the History of Accounting Standard-Setting in Australia?, <http://www.aasb.gov.au/About-the-AASB/For-students.aspx#qa1440> (Erişim Tarihi: 02.06.2015).

AASB. 2015b. AASB 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB6\\_12-04\\_COMPjan15\\_07-15.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB6_12-04_COMPjan15_07-15.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2015).

AASB. 2015c. AASB 10 Consolidated Financial Statements, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB10\\_08-11\\_COMPjan15\\_07-15.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB10_08-11_COMPjan15_07-15.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2015).

AASB. 2015d. AASB 11 Joint Arrangements, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB11\\_08-11\\_COMPjan15\\_07-15.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB11_08-11_COMPjan15_07-15.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2015).

- AASB. 2015e. AASB 12 Disclosure of Interests in Other Entities, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB12\\_08-11\\_COMPjan15\\_07-15.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB12_08-11_COMPjan15_07-15.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2015).
- AASB. 2015f. AASB 127 Separate Financial Statements, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB127\\_08-11\\_COMPjan15\\_07-15.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB127_08-11_COMPjan15_07-15.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2015).
- AASB. 2015g. AASB 128 Investments in Associates and Joint Ventures, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB128\\_08-11\\_COMPjan15\\_07-15.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB128_08-11_COMPjan15_07-15.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2015).
- AASB. 2015h. Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB129\\_07-04\\_COMPjan15\\_07-15.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB129_07-04_COMPjan15_07-15.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2015).
- Akdoğan, N. 2010. KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve IAS/IFRS'lerden Farklılığı, Muhasebe ve Denetime Bakış, Vol. 10 (30).
- Akdoğan, N. 2012. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu, Muhasebe ve Denetime Bakış, Vol. 12 (38).
- Carey, P., Potter, B. and Tanewski, G. 2014. Application of the Reporting Entity Concept in Australia, *Abacus*, 50: 460–489, doi: 10.1111/abac.12037.
- IASB. 2010. ED/2010/2 Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMar10/Documents/EDConceptualFrameworkMar10.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.2015).
- KGK. 2014. Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TMS\\_resmi\\_gazete\\_30.12.2014.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf) (Erişim Tarihi: 01.04.2015).
- KGK. 2015. Türk Ticaret Kanununa göre Finansal Raporlama, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Basin%20Duyurusu\\_2015.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Basin%20Duyurusu_2015.pdf) (Erişim Tarihi: 01.04.2015).
- Walker, R. G. 2007. Reporting Entity Concept: a Case Study of the Failure of Principles-Based Regulation, *Abacus*, 43(1).
- TMSK. 2010. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS), Fersa Matbaası, Ankara.