



KOSOVA'DA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN KOSOVO

Zeki DOĞAN*
Enis ABDURRAHMANİ**

Öz

Kosova, 17 Şubat 2008 tarihinde bağımsızlığını ilan etmiş, Avrupa'nın en yeni ülkelerinden biridir. Avrupa Birliği'nin potansiyel adayları arasında gösterilen Kosova, birliğe üyelik sürecinde bir çok sorunlarla karşılaşabilecektir. Bu sorunlardan biri de, muhasebe uygulamalarında uluslararası muhasebe standartların kabulü ve uygulanması sırasında ortaya çıkacaktır. Kosova'da bugüne kadar uluslararası muhasebe standartlarına uygun 19 muhasebe standardı yayınlanmış ve bunlardan 18'nin uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Bu çalışmada, öncelikle Kosova'daki muhasebe tarihinin gelişimi hakkında açıklamalara yer verildikten sonra, uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda da Kosova'da yayımlanan ve uygulamaya konulan bazı muhasebe standartları ile ilgili hem teorik hem de uygulamaya yönelik bilgiler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kosova Muhasebe Tarihi, Kosova Muhasebe Standartları.

Abstract

Kosovo, as one of the newest countries in Europe, has declared its independence on February 17, 2008. Kosovo, nominated as one of the potential candidates for the European Union, may face many problems in the process of joining the Union. One of these problems would arise during the implementation and application of international accounting standards in current accounting practices. In Kosovo, 19 accounting standards have been published to comply with international accounting standards so far and 18 of them have become mandatory. In this study, both theoretical and practical information on some of the accounting standards that were published and put into practice in Kosovo regarding the alignment of international accounting standards are provided, following the overview on the development of accounting history in Kosovo.

Keywords: History of Accounting in Kosovo, Accounting Standards in Kosovo.

1. Giriş

Uluslararası muhasebe standartları(UMS/UFRS), kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan, çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu şirketlerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu finansal tablolarının değerlendirilmesinde belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir. Bununla birlikte uluslararası muhasebe standartları, finansal tabloların ve raporların temsil ettikleri organizasyonun varlıklarının ve yükümlülüklerinin en doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtılması esasına dayanmaktadır. Şirketler bu standartlara uygun olarak raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde göstermiş olacaktırlar (Kocamaz, 2012 :105). İlk olarak gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmış, oluşturulmuş ve bu ülkelerde uygulamaya konulmuş olan uluslararası muhasebe standartları ise özellikle muhasebe uygulamalarında önemli bir gelişme olarak görülmüş, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi gelişmekte olan ülkelerde de uygulanmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği'nin potansiyel adayları arasında gösterilen ve gelişmekte olan bu ülkelerden biri de Kosova'dır.

Bu çalışmada ise, öncelikle Kosova'daki muhasebe tarihinin gelişimi hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Bununla birlikte, uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda Kosova'da yayımlanan ve uygulamaya konulan bazı Kosova muhasebe standartları(KMS) ile ilgili hem teorik hem de uygulamaya yönelik bilgiler sunulmuştur.

2. Kosova'da Muhasebe Tarihi

Kosova tarihi, Osmanlı İmparatorluğu'nun çıkışından bu yana çarpıcı siyasi ve ekonomik değişimler ve dönüşümler geçirmiştir. Kosova, birçok doğal kaynak ve sahip olduğu avantajlı konum nedeniyle topraklarının Sırp işgalcileri tarafından vahşi bir şekilde istilası ile karşı karşıya kalmıştır. (Akademia e Shkencave e Shqipërisë, 1999: 4). Sırp istilası, Kosova, Voyvodina, Hırvatistan, Bosna, Slovenya, Sırbistan,

* Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Öğretim Üyesi, zekidogan7@hotmail.com

** Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi, enis_mt@hotmail.com



Makedonya ve Karadağ topraklarına uzanan Yugoslavya devletinin 1918'de kurulmasını sağlamıştır. Bu devlet ise, bu topraklarda yaşayan insanların iradesi dışında kurulan farklı etnik köken ve dine mensup başka başka insanlardan oluşan bir devlet konumunda olmuştur. Kosova, Yugoslav federasyonunun kurucu bir unsuru olmuş fakat, bu dönemde Kosova, düşük ekonomik kalkınması, yatırım eksikliği, yüksek işsizlik seviyesi ile tanımlanmıştır. Bununla birlikte, eski Yugoslavya'ya ve diğer federal bölgelere kıyasla Kosova'da federal düzeyde daha yüksek vergiler uygulanmıştır (Nuhiu, 1998: 45).

1974 Anayasasında ortaya konulan Kosova'nın özerkliğinin, 1989 yılında iptal edilmesinin ardından Sırp milliyetçiliği durmamış, Sırbistan 1991'de acımasızca Kosova'yı işgal etmiştir. Sırbistan, 1999 istiklal savaşına kadar olan dönem içerisinde Kosova'yı sömürgeleştirmiş ve köleleştirmiştir. Haziran 1999'da savaşın sona ermesinin ardından, Birleşmiş Milletler (BM) Güvenlik Konseyi, 1244 sayılı Karar ile Kosova'yı geçici olarak BM yönetimi altına almıştır. 15 Mayıs 2001'de kabul edilen yeni bir anayasal çerçeve uyarınca, bölgenin yönetim sorumluluğu Birleşmiş Milletler Kosova Geçici Yönetim Misyonu (BMKGYM) ile Kosova'nın kendi hükümeti arasında paylaşılmıştır. Geçici Özyönetim Kurumları (GÖK) Nisan 2002'de resmi olarak devreye girmişlerdir (Fetini v.d., 2005: 7).

17 Şubat 2008 tarihinde, Birleşmiş Milletler yönetiminden sonra Kosova, bağımsızlığını ilan etmiş ve resmi adı Kosova Cumhuriyeti olmuştur. Kosova, bir parlamenter cumhuriyettir. Resmi dilleri Arnavutça ve Sırpça'dır. Bazı yerel yönetim bölgelerinde ise resmi dil Türkçe'dir. Para birimi 2002 yılında tek taraflı olarak kabul edilen avrodur. Kosova, Uluslararası Para Fonu (UPF)'nin, Dünya Bankası'nın, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası (AIKB)'nin, Avrupa Konseyi Kalkınma Bankası (AKKB)'nin ve Venedik Komisyonunun bir üyesidir. Kasım 2017'den bu yana Kosova Cumhuriyeti'ni 115 ülke tanımış, böylece 100'den fazla ülkenin Kosova'yı tanımalarını sağlama hedefi başarılı olmuştur. Artan tanınma sayısına rağmen, Kosova'yı tanıyan ülkelerle bağımsız ve egemen bir devlet olarak diplomatik ilişkilerin kurulması birinci derecede öncelik olarak kalmaya devam etmektedir (Ministria e Punëve të Jashtme të Kosovës, 2017, Lista e Njohjeve).

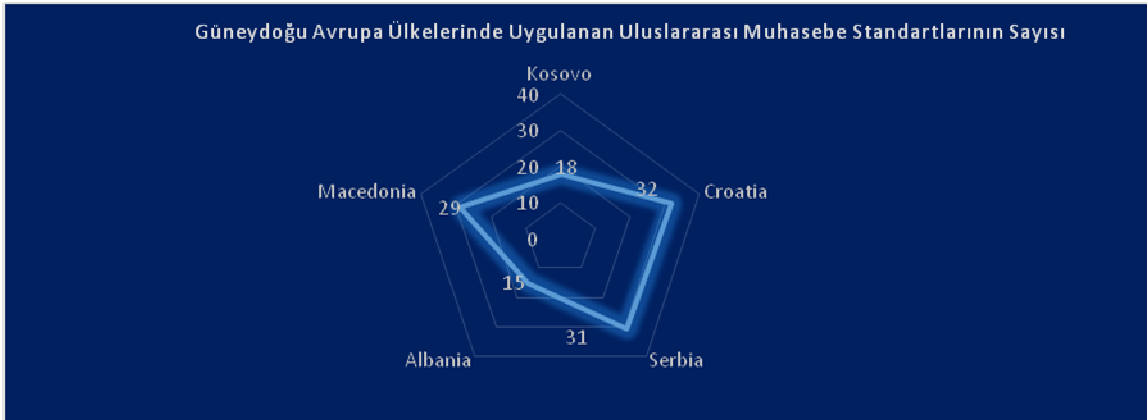
Genel olarak, savaştan önce Kosova tekdüzen muhasebe sistemini uygulamasıyla bilinmektedir. 1998'lerden önce Kosova'da muhasebe sistemi, tekdüzen muhasebe sistemiydi, merkeziydi ve karar verilirken muhasebenin rolü dikkate alınmamaktaydı. Bu durum, o dönemde finansal tablolarındaki verilerin çok merkezileştirildiği anlamına gelmektedir. Finansal tablolar, iradeyi ve tarafların kendi raporlama biçimlerini seçme hakkını ortadan kaldıran özgün bir formata sahipti. 1998 öncesi ekonomik sistemler muhasebeyi yalnızca planlama kriterlerini karşılama ve vergilendirme amaçları için bir araç olarak kullandı (Vokshi ve Ujkani, 2017: 2-8). Bununla birlikte, ekonominin tüm sektörlerindeki doğru ve gerçek bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında muhasebenin önemli bir rol oynamasıyla, Kosova'daki socialist sistemin çöküşünden sonra muhasebe sisteminde hayati reformlar yapılmasını beraberinde getirmiştir. Kosova, bağımsızlık ilanına kadar farklı rejimler tarafından yönetildiği için, genel olarak olumlu gelişmeler 2001 yılından itibaren görülmüştür. Bu olumlu gelişmelerden biri de, Kosova'da tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş olmuştur.

Bununla birlikte, geçtiğimiz 17 yıl içerisinde Kosova, merkezi olarak planlanan bir ekonomiden pazar ekonomisine geçiş yapmıştır. Bu nedenle Kosova, pazar ekonomisinin temellerini Kosova'da kurmaya çalışan BMKGYM'in yönetimi altında otoriter bir rejimin egemenliğine girdi. Kosova'da muhasebenin ilk gelişim aşamaları ise, 2000 yılındaki savaş sonrasında, Kosova Finansal Raporlama Standartları Konseyi (KFRSK), muhasebe alanında standartları belirleyici ve denetleyici olarak bilinen Kosova'nın Muhasebe Standartlarının (KMS) çıkarılması ile ilgilenen ilk makam oldu. KFRSK, 2001'de kurulmuş olup, muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe/uluslararası finansal raporlama standartlarına (UMS/UFRS) uygun olarak düzenleyen bir kurumdur (Asllanaj, 2010: 25).

Kosova Finansal Raporlama Standartları Konseyi (KFRSK), UMS/UFRS'de yer alan eşdeğer standartların basitleştirilmiş versiyonları olan 18 Kosova Muhasebe Standardının (KMS) çıkarılmasıyla görevlendirildi. Bu iki paket arasında herhangi bir aykırılık bulunmamaktadır. Çünkü Kosova Muhasebe Standartları (KMS) UMS/UFRS'yi temel almaktadır. KMS ile birlikte UMS/UFRS, Kosova'da yeni bir finansal raporlama ruhu getirdi ve muhasebe sistemine esneklik kazandırdı, tüm bunlar uygun bir ekonomik iklim yarattı ve ortamı yatırım için cazip hale getirdi (Vokshi v.d., 2012: 3-4). Bu standartların savaştan hemen sonra uygulamaya konduğu göz önüne alındığında, bunları tamamlama gereği vardı, bu nedenle Nisan 2004'te Kosova Finansal Raporlama Standartları Kurulu (KFRSK), sektörel, bağımsız ve bir kamu kurumu olarak Kosova devlet mevzuatına uygun olarak kuruldu. Bu gelişmeden sonra Kosova muhasebe sistemi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)'nin bir parçası haline geldi (Binaj ve Kalemi, 2006:26). Bu standartların Kosova'da uygulanması büyük şirketler için 2011 yılından bu tarihe kadar zorunlu tutulmuştur. UMS/UFRS'nin KMS ile uyumlaştırılması sonucunda, Kosova'da şu anda 18 standart

yürürlüktedir (Vokshi v.d., 2012: 3-4), (ek 1 standart yayınlanmış ama yürürlükte değildir). Şekil 1’de, Kosova ve bazı Güneydoğu Avrupa ülkelerindeki UMS/UFRS’ye ilişkin bir uygulama şeması sunulmuştur.

Şekil 1: Güneydoğu Avrupa Bölgesindeki Bazı Ülkelerde UMS/UFRS Uygulaması



Şekil 1’den, Kosova’da 18 UMS/UFRS standardın uygulanmasının bölge ile mukayese edildiğinde yeterli olmadığı görülmektedir. Çünkü, muhasebe sisteminde yürürlükte olması gereken çok daha fazla standardın olması gerekmektedir. Örneğin, dünya ölçeğinde 41 muhasebe standardı uygulanırken Hırvatistan’da 32 muhasebe standardı yürürlükte. Hırvatistan’ı 31 standart ile Sırbistan, 29 standart ile Makedonya ve 15 standart ile Arnavutluk takip etmektedir (Üç ve Maliqi, 2015: 148). 2011 yılında, Kosova Cumhuriyeti Hükümeti, muhasebe ve finansal raporlama ve idari sektörel kurulu düzenleyen ve şirketleri uluslararası standartlara uygun finansal tablolar hazırlamaya mecbur eden No.04/L-014, 2011 sayılı kanunu çıkarmıştır (Law no. 04/L-014 on Accounting, Financial Reporting and Audit, Article 5, 2011). Fakat, yine de birçok kurum UMS/UFRS’ye bağımlıdır, örneğin bankalar, sigorta şirketleri ve merkez bankaları gibi finansal kurumların UMS/UFRS’ye uygun finansal tablolar hazırlaması gerekmektedir. Şekil 2’de Kosova’da muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar tarih sırasına göre açıklanmıştır.

Şekil 2: Kosova’da Muhasebe Standartları İle İlgili Çalışmalar



Olayların akışını daha iyi tanımlamak amacıyla, 2001 yılından bu yana Kosova’da iki muhasebe standardının yani, 1- Kosova Muhasebe Standartları (KMS), 2- Uluslararası Muhasebe Standartları’nın (UMS/UFRS) uygulanmış olduğunu söyleyebiliriz. 2006 yılında ise, Kosova Muhasebe Standartlarının UMS/UFRS’ye uygun olarak gözden geçirilmesi ve tamamlanması sağlanmıştır. Kosova Finansal Raporlama Standartları Konseyi (KFRSK), Kosova Cumhuriyeti’nde 2013 yılında, KMS’in uygulanmasını zorunlu kılarken yine 2013 yılında UMS/UFRS’nin tüm büyük, orta ve küçük ticari şirketlerde kullanımını uygulamaya koymuştur. Kosova Muhasebe Standartlarına (KMS) göre finansal raporlama açısından şirketler şu üç grupta; 1- Büyük ticari şirketler, 2-Orta boyutlu ticari şirketler, 3-Küçük ticari şirketler, şeklinde sınıflandırılmıştır. Şirketlerin bu üç gruba bölünmesiyle ilgili kriterlere ilişkin bilgiler Tablo 1’de sunulmuştur (Law No. 04/L-014, 2014: 5, 6).



Tablo 1: Şirketlerin Üç Gruba Ayrılmasını Belirleyen Kriterler
Yıllık Ciroosu Varlık Toplamı

	Yıllık Ciroosu	Varlık Toplamı	Yıl İçinde Ortalama Çalışan Sayısı
Büyük Ticari Şirketler	> 4 000 000 €	> 2 000 000 €	50 Çalışan Sayısı
Orta Boyutlu Ticari Şirketler	> 2 000 000 € ancak < 4 000 000 €	> 1 000 000 € ancak < 2 000 000 €	> 10 ancak < 50
Küçük Ticari Şirketler	> 30 000 € ancak < 2 000 000 €	> 25 000 € ancak < 1 000 000 €	En fazla 10 Çalışan
Mikro Şirketler	< 30 000 €	< 25 000 €	< 10

Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hakkındaki 04/L-014 sayılı kanunun 4. maddesine dayanılarak; Kosova'daki büyük ticaret şirketler UMS/UFRS'yi uygulamaları gerekmektedir. Ayrıca, bir limited şirket veya anonim şirket olarak tescil edilen şirketler, KFRSK tarafından onaylanan ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan UMS/UFRS'ye uygun finansal tablolarını hazırlamaları gerekmektedir. Bununla birlikte, şirketlerin konsolide finansal tabloları da, AB 78/660/EEC Direktifi ve UMS/UFRS'ye göre yapılmaktadır. Ayrıca, bu şirketlerin finansal tablolarının, denetim yapmakla yetkili denetim firmaları tarafından denetlenmesi de gerekmektedir (Law no. 04/L-014, 2014: 5, 6).

3. Kosova'da Yayınlanan ve Uygulanan Muhasebe Standartları

2011 yılından bu yana, büyük şirketler için Kosova'da UMS/UFRS'nin uygulanması zorunlu olmasına rağmen, Kosova Cumhuriyeti henüz Kosova muhasebe standart paketini tamamlamayı başaramamıştır. UMS/UFRS'nin şu anda Kosova'da yürürlükte bulunan KMS ile uyumlaştırılması sonucunda uygulanan 18 standardı bulunmaktadır(1 standart henüz uygulamaya geçirilmemiştir). Bu güne kadar düzenlenen bu standartlara ilişkin bilgi Tablo 2'de verilmiştir (Ministria e Financave 2017, Standardet Kosovare të Kontabilitetit):

Tablo 2: Kosova Muhasebe Standartlarının Listesi

Kosova Muhasebe Standartları

KMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
KMS 2	Stoklar
KMS 3	Maddi Duran Varlıklar
KMS 5	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
KMS 6	Hasılat
KMS 7	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
KMS 8	Nakit Akış Tabloları
KMS 9	Borçlanma Maliyetleri
KMS 10	İlişkili Taraf Açıklamaları
KMS 11	Kur Değişiminin Etkileri
KMS 12	Gelir Vergileri
KMS 13	Kiralama İşlemleri
KMS 14	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
KMS 15	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
KMS 16	İnşaat Sözleşmeleri
KMS 17	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
KMS 18	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
KMS 19	Hisse Başına Kazanç (Bu standart yayımlandı, ama geçerli değil)

4. Kosova ve Türkiye'de Uygulanan Bazı Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması

Çalışmanın bu bölümünde, hem Kosova hemde Türkiye'de uygulanan sadece Stoklar, Maddi Duran varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartlarının nasıl uygulandığı karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur. Bununla birlikte Kosova'da bu standartlara ilişkin uygulamaya yönelik örneklere de yer verilmiştir.

UMS 2 standardı uyarınca, stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer en düşük olanı ile ölçülmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini



tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Gerçeğe uygun değer, herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (IAS 2: paragraph 6, 9).

UMS 2 standardına göre, stokların maliyetinin ölçülmesi için standart maliyet yöntemi veya perakende yöntem gibi iki teknik bulunmaktadır. Standart maliyetler, normal malzeme ve tedarik seviyeleri, işgücü, verimlilik ve kapasite kullanım oranlarını dikkate alınmaktadır. Perakende yöntemi perakende sektöründe, diğer maliyetlendirme yöntemlerini kullanmanın mümkün olmadığı benzer kar oranlarına sahip çok sayıda hızla değişen ürün stoklarını ölçmek için sıklıkla kullanılmaktadır. Bu standarda göre, normalde değiştirilebilen stok maliyetleri, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak belirlenebilmektedir (Spiceland v.d., 2011: 268).

Tablo 4: Stok Maliyetinin Ölçüm Yöntemleri

<i>Geçerli Maliyet Yöntemleri ve Stokların Maliyetinin Ölçülmesi İçin Yöntemler</i>	UMS 2 - Muhasebe Politikası	KMS 2 - Muhasebe Politikası	TMS 2 - Muhasebe Politikası
<i>FIFO (İlk giren ilk çıkar)</i>	Normal olarak değiştirilebilir stoklar için FIFO yöntemi kullanılabilir	Normal olarak değiştirilebilir stoklar için FIFO yöntemi kullanılabilir	Normal olarak değiştirilemeyen ve FIFO yönteminin kullanılabildiği stoklar için özel tanımlama kullanılabilir
<i>Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi</i>	Normal olarak değiştirilebilir stoklar için ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir	Normal olarak değiştirilebilir stoklar için, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanabilir; FIFO yöntemi uygulanamaz	Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir
<i>Standart Maliyet Yöntemi</i>	Sonuçlar üretim maliyetine yaklaştığında standart maliyet yöntemi kullanılabilir	Sonuçlar üretim maliyetine yaklaştığında standart maliyet yöntemi kullanılabilir	Standart maliyet yöntemi kullanılabilir
<i>Perakende Yöntemi</i>	Sonuçlar üretim maliyetine yaklaştığında perakende yöntemi kullanılabilir	Sonuçlar üretim maliyetine yaklaştığında perakende yöntemi kullanılabilir	Perakende yöntemi kullanılabilir

Kosova ile ilgili olarak, Grant Thornton tarafından Vala sh.a ve PTK sh.a şirketleri, Audit ve Conto şirketi tarafından Regional Water Company "Prishtina" ve Trepça Madencilik Şirketleri için yapılmış olan ve 2014-2015 yıllarını kapsayan denetim raporları ve şirketlerin finansal raporları incelendiğinde, stok kayıt, değerlendirme ve raporlama işlemlerinin UMS/UFRS'ye uygun olarak gerçekleştirildiği görülmüştür (AR Grant Thornton, 2016: 14, Audit & Conto, 2016: 13).

UMS 16'ya göre, bir maddi duran varlık kaleminin bir aktif olarak finansal tablolara yansıtılması maliyeti üzerinden yapılmaktadır (IAS 16: paragraph 15). UMS 16, bu kabul edildikten sonra muhasebe politikasını seçme şansı sunmaktadır. Yani, bir şirket maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birini seçerek ve bu politikayı tüm maddi duran varlık kalemlerine uygulayabilmektedir (IAS 16: paragraph 29).

UMS 16, şirketlerin amortismanını hesaplaması için üç yöntem kullanmasına olanak tanımaktadır. Bu yöntemler; eşit tutarlı amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarına göre amortisman ayırma yöntemleridir. Yaygın olarak kullanılan amortisman yöntemi ise, eşit tutarlı amortisman yöntemidir (Spiceland v.d. 2011: 332-335). Tablo 5'de, UMS 16, KMS 3 ve TMS 16'nın uygulanması sırasında oluşabilecek farklılıklar/benzerlikler hakkında karşılaştırmalı bilgilere yer verilmiştir (UMS 16, KMS 3, TMS 16).

Kosova ile ilgili olarak, Grant Thornton tarafından Vala sh.a ve PTK sh.a şirketleri, Audit ve Conto şirketi tarafından Regional Water Company "Prishtina" ve Trepça Madencilik Şirketleri için yapılmış olan ve 2014-2015 yıllarını kapsayan denetim raporları ve şirketlerin finansal raporları incelendiğinde, maddi duran varlıkların maliyet eksi birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü kayıpları yöntemine göre ölçüldüğü tespit edilmiştir. Kapsamlı gelir tablosunda kaydedilen amortisman, tahmini faydalanma süresi boyunca eşit tutarlı amortisman yöntemi temel alınarak dört şirkette yapılmıştır (AR Grant Thornton, 2016: 12, Audit ve Conto, 2016: 11).



Tablo 5: Maddi Duran Varlıklar İçin Ölçüm Yöntemleri

Maddi Duran Varlıklar İçin Geçerli Ölçüm Yöntemi ve Amortisman Yöntemleri	UMS 16 - Muhasebe Politikası	KAS 3 - Muhasebe Politikası	TMS 16 - Muhasebe Politikası
<i>Maliyet Yöntemi</i>	Maliyet yöntemi kullanılabilir	Maliyet yöntemi kullanılabilir	Maliyet yöntemi kullanılabilir
<i>Yeniden Değerleme Yöntemi</i>	Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir	Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir	Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir
<i>Eşit Tutarlı Amortisman Yöntemi</i>	Eşit tutarlı amortisman yöntemi kullanılabilir	Eşit tutarlı amortisman yöntemi kullanılabilir	Eşit tutarlı amortisman yöntemi kullanılabilir
<i>Azalan Bakiyeler Yöntemi</i>	Azalan bakiyeler yöntemi kullanılabilir	Azalan bakiyeler yöntemi kullanılabilir	Azalan bakiyeler yöntemi kullanılabilir
<i>Üretim Miktarına Göre Amortisman Ayırma Yöntemi</i>	Üretim miktarına göre amortisman ayırma yöntemi kullanılabilir	Üretim miktarına göre amortisman ayırma yöntemi kullanılabilir	Üretim miktarına göre amortisman ayırma yöntemi kullanılabilir

UMS 38'e göre, bir maddi olmayan duran varlığı muhasebeleştirmek için iki şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Varlığa atfedilebilecek beklenen gelecekteki ekonomik faydaların şirkete akışının muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (IAS 38: paragraph 21). UMS 38, maddi olmayan duran varlıkların başlangıçta maliyet esas alınarak ölçülmesini öngörmektedir (IAS 38: paragraph 24). UMS 38, ölçüm süreci sırasında iki muhasebe politikasından birini seçme hakkı vermektedir. Bu seçenekler ise, 1-Maliyet yöntemi ve 2-Yeniden değerlendirme yöntemidir (Krupova ve Roubickova, 2011: 354). Tablo 5'de, UMS 38, KMS 15 ve TMS 38'in uygulanması sırasında oluşabilecek farklılıklar/benzerlikler hakkında karşılaştırmalı bilgilere yer verilmiştir (UMS 38, Law no. 04 / L-014, TMS 38).

Tablo 6: Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Ölçüm Yöntemleri

Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Geçerli Ölçüm Yöntemleri	UMS 38 - Muhasebe Politikası	KMS 15 - Muhasebe Politikası	TMS 38 - Muhasebe Politikası
<i>Maliyet Yöntemi</i>	Maliyet yöntemi kullanılabilir	Maliyet yöntemi kullanılabilir	Maliyet yöntemi kullanılabilir
<i>Yeniden Değerleme Yöntemi</i>	Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir	Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir	Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir

Kosova ile ilgili olarak, Grant Thornton tarafından Vala sh.a ve PTK sh.a şirketleri, Audit ve Conto şirketi tarafından Regional Water Company "Prishtina" ve Trepça Madencilik Şirketleri için yapılmış olan ve 2014-2015 yıllarını kapsayan denetim raporları ve şirketlerin finansal raporları incelendiğinde, maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme yönteminin bu şirketler tarafından kullanılmadığı belirlenmiştir. Bununla birlikte, Kosova'daki diğer tüm şirketlerin ise, maddi olmayan duran varlıklarını maliyet yöntemini kullanarak değerlemeye tabi tuttukları tespit edilmiştir (AR Grant Thornton, 2016: 12, Audit ve Conto, 2016: 11).

UMS 40'a göre yatırım amaçlı bir gayrimenkul, gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların şirkete girişinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir (IAS 40: paragraph 16). Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta maliyeti ile ölçülmektedir. Şirketler, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemini veya maliyet yöntemini seçebilmektedirler (IAS 40: paragraph 20, 30). UMS 40'a göre, gerçeğe uygun değer yöntemini seçen şirketler yatırım amaçlı gayrimenkullerin tümünü gerçeğe uygun değerde ölçmeli ve yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki bir değişikliğinden doğan kazanç veya kayıplar, yatırım amaçlı gayrimenkulün bulunduğu döneme ait kâr veya zarar hanesinde muhasebeleştirilmelidirler (IAS 40: paragraph 33, 35). Tablo 5'de, UMS 40 ve TMS 40'ın uygulanması sırasında oluşabilecek farklılıklar/benzerlikler hakkında karşılaştırmalı bilgilere yer verilmiştir (UMS 40, Law no. 04 / L-014, TMS 40).



Tablo 7: Yatım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm Yöntemleri

Yatım Amaçlı Gayrimenkuller İçin Geçerli Ölçüm Yöntemleri	UMS 40 - Muhasebe Politikası	Kosovalı Şirketler Bu Konuda UMS 40 Uygulamak Zorundadır	TMS 40 - Muhasebe Politikası
Maliyet Yöntemi	Maliyet yöntemi kullanılabilir	Maliyet yöntemi kullanılabilir	Maliyet yöntemi kullanılabilir
Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir	Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir	Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılabilir

Kosova ile ilgili olarak, Grant Thornton tarafından Vala sh.a ve PTK sh.a şirketleri, Audit ve Conto şirketi tarafından Regional Water Company "Prishtina" ve Trepça Madencilik Şirketleri için yapılmış olan ve 2014-2015 yıllarını kapsayan denetim raporları ve şirketlerin finansal raporları incelendiğinde, Kosova'da faaliyet gösteren şirketlerin yatırım amaçlı gayrimenkul bildirmedikleri görülmüştür. Bu nedenle de, Kosova'da yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesinde hangi yöntemlerin uygulandığı bilgisine ulaşılamamıştır (AR Grant Thornton, 2016: 17, Audit ve Conto, 2016: 16).

5. SONUÇ

Bugün Kosova'da finansal raporlar, şirketlerin karşılaştıkları en temel sorunlardan biridir. İhtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve zamanında hazırlanan finansal raporların olmaması hem şirket dışında hem de şirket bünyesinde önemli sorunlara neden olabilmektedir. Örneğin, bankalar veya yatırımcılarla yapılan finansman görüşmeleri sırasında finansman süreci uzatılmakta, finansman maliyeti artmakta, gereksiz engellere ve zaman ve kaynak kayıplarına neden olmaktadır. Bu sorunların ortadan kaldırılması için de, Kosova'da uluslararası muhasebe standartları setinin tamamın biran önce kabul edilmesi, yayınlanması ve uygulamaya koyulması ile ilgili çalışmaların yapılması gerekmektedir. Kosova, bu konuda Türkiye'deki yapılan çalışmaları da örnek alarak uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini hızlandırabilir. Çünkü, uluslararası muhasebe standartlarının kabulü, yayınlanması ve uygulanması ile ilgili yapılan düzenlemelerin genç bir ülke olan Kosova'da hemen kabul göreceği ve bu nedenle de şirketlerin önemli sorunlar yaşamayacağı beklenmektedir.

Bu çalışmada, uluslararası muhasebe standartlarından sadece stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ilgili Kosova'daki uygulamalar hakkında bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Bunun nedeni ve çalışmanın kısıtı da, diğer uluslararası muhasebe standartların Kosova'da uygulanması ile ilgili bilgiye ulaşılamamasıdır.

KAYNAKÇA

- Akademia e Shkencave e Shqipërisë, Rexhep Qosja (1999), Kosova në vështrim enciklopedik. Qendra Enciklopedike Shqiptare, Tiranë; Botime Toena, s. 2-216. ISBN 99927-1-170-1.
- Asllanaj, Rustem (2010). *Kontabiliteti Financiar*. Prishtine: Rustem Asllanaj, s. 25-30.
- Audit and Conto (2015). Kompania Ujësjellësi Rajonal "Prishtina". *Sh. A. Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Auditimit të Pavarur 31 Dhjetor 2014*, s. 1-23.
- Audit and Conto (2016). Trepça "Ndërmarrje në administrim të AKP-së". *Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Auditimit të Pavarur 31 Dhjetor 2015*, s. 1-29.
- Binaj, Agim and Kalem, Flutura (2006). *Kontabiliteti (edicioni i dytë)*. Tirane: ILAR, s. 26-34.
- Fetini, RRakia Moalla; Hatanpää, Heikki; Hussein, Shehadah and Koliadina, Natalia (2005). *Kosovo Gearing Policies Toward Growth and Development*. International Monetary Fund, s. 7.
- International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
- International Accounting Standard 2 Inventories. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>.
- International Accounting Standard 38 Intangible Assets. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>.
- International Accounting Standard 40 Investment Property. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>.
- Kaçmaz, Hilal (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:2, S. 2, s.105-120.
- Krupova, Lenka and Roubickova, Joroslava (2011). Accounting Policies of Companies Reporting According to IFRS, *Journal of Modern Accounting and Auditing*. Vol: 7, No: 4, s. 331.
- Ligji Nr. 04/L-014 për Kontabilitet, Raportim Financiar dhe Auditim Kuvendi i Republikës së Kosovës.
- Ministria e Financave të Kosovës (2017). *Standardet Kosovare të Kontabilitetit*. <https://mf.rks-gov.net/page.aspx?id=1,97>.
- Ministria e Punëve të Jashtme të Kosovës (2017). *Lista e njohjeve të Republikës së Kosovës. nga Vendet tjera të Botës*, <http://www.mfa-ks.net/?page=1,259>.
- Ministry of Finance (2017). *Ministry of Finance*. Retrieved from Ministry of Finance of Republic of Kosovo, November 6. <http://mf.rks-gov.net/>.
- Nuhiu, Rahmil (1998). *Aftësia Akumuluese dhe Ndikimi i saj në Riprodhimin Shoqëror të Ekonomisë së Kosovës*, Prishtinë, 1998, s. 42.
- Spiceland David, Thomas Wayne and Herrmann Don. (2011). *Financial Accounting*. Second Edition, NY, ISBN-13: 978-0-07-811082-5. s. 3-614.
- Thornton, Grant (2016). *Pasqyrat Financiare dhe Raporti i Auditorit të Pavarur "Telekomi i Kosovës"*. Sh. A. Për Vitin e Përfunduar më 31 Dhjetor 2015, s. 1-80.
- Üç, Mustafa ve Maliqi, Artir (2015). Analysis of Development of Accounting System in Kosovo. *Turkish Economic Review*, www.kspjournals.org, s.3.
- Berisha Vokshi Nexhmie and Ujkani Sead (2017). Development of Accounting in Kosovo: A Historical Perspective and Future Implications. Authors: Nexhmie Berisha Vokshi, Sead Ujkani. Scientific Papers (www.scientificpapers.org), *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, s. 2-8.