



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi

The Journal of International Social Research

Cilt: 7 Sayı: 32 Volume: 7 Issue: 32

www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA İLK GEÇİŞ UYGULAMASI

FIRST PASS APPLICATION TO TURKEY FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMEs

Murat ERDOĞAN*

Burcu DEMİREL UTKU**

Kemal GÜRSOY***

Öz

KOBİ'ler için türkiye finansal raporlama standartlarına ilk geçiş uygulaması, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yayınlanması, söz konusu standartlarla uyumlu olarak ülkemizde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu¹ tarafından KOBİ'ler için TFRS'lerin 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasıyla birlikte işletmeler tarafından uygulanacak finansal raporlama şekil ve şartlarını açıklamak ve örnek uygulama yapılarak işletmelere yol gösterici bilgiler vermek amacıyla yapılmıştır.

Çalışmada Türkiye'de faaliyet gösteren, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için herhangi bir genel amaçlı finansal tablo yayınlamayan, KOBİ niteliğine sahip bir otel işletmesinin finansal tablolarını KOBİ'ler için TFRS uyarınca yeniden düzenlenip söz konusu standartlara ilk geçiş uygulaması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, Muhasebe Standartları, Finansal Tablolar.

Abstract

First pass application to Turkey financial reporting standards for SMEs is aimed to explain financial reporting style and conditions that is applied by companies and give informations to companies by using sample application with publication of International Financial Reporting Standards on 9th July 2009 and publication IFRS for SMEs on 1th November 2010 and in the 27746 Number Official News by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority in Turkey.

* Ar . Gör., Akdeniz Üniversitesi, . .B.F., İletme Bölümü.

** Doçent, Akdeniz Üniversitesi, . .B.F., İletme Bölümü.

*** SMMM

¹ 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları, Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, oluşturulmak üzere kurulmuş, denetim standartları, belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kurulları, yetkilendirmek ve bunları faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanlarında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak üzere kurulan bu kurul söz konusu tarihten önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu adı altında faaliyet göstermekteydi.

The financial statements of a hotel with the nature of SME that trades in Turkey, doesn't have any liabilities of public accountability, doesn't publish any financial statements for external users have been reordered according to IFRS for SMEs and first-pass application to these standards has been studied in the third and last part of the study.

Keywords: SME, Accounting Standards, Financial Statements.

GİRİŞ

Dünyada ve ülkemizde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, halka açık şirketlere yönelik olarak yayınlanmıştır. Halka açık olmayan şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki ulusal mevzuatlarına göre finansal tablolar hazırlamaları, uluslararası ortak bir raporlama dilinden yoksun olmalarını bu nedenle de söz konusu işletmelerin küresel pazarlarda faaliyet gösterememelerine neden olmakta aynı zamanda da rekabet koşullarını ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Gerek finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, gerekse daha şeffaf ve daha nitelikli finansal bilgi sağlanabilmesi için finansal raporlama standartlarının KOBİ'ler için de standartlaştırılması, zorunluluk arz etmektedir. (Parlakkaya, 2009: 3; Aslan, 2007: 207).

Çoğu ülkede şirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan KOBİ'ler, özellikli yapıya sahip olduklarından dolayı finansal raporlama alanında da kendilerine özgü yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ'ler için TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış buna ek olarak 14/02/2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak KGK tarafından yayımlanan standartların uygulanması da zorunlu hale gelmişti.

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun 14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ticari hayat ile ilgili birçok önemli değişiklik getiren ve ticari yaşamı önemli ölçüde değiştirecek olan düzenlemeler içeren yeni Türk Ticaret Kanunu 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak bu kanun henüz yürürlüğe girmeden, kamuoyunda çok tartışılan ve eleştirilen bazı düzenlemeleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilen ve 30.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6335 sayılı Kanun'la yeniden ele alınmış ve eleştirileri giderecek şekilde yeniden düzenlenmiştir.

6102 sayılı Kanun'un defter tutma yükümlüğünü düzenleyen 64'üncü maddesinin değişiklikten önceki birinci fıkrasında; "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları'na ve 88'inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanun'a göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır." Hükmü yer almaktayken, 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında bu fıkra da yer alan "Türkiye Muhasebe Standartları'na" ibaresi çıkartılmıştır. Keza, anılan 64'üncü maddenin 5'inci fıkrası; "Bu kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı kanunun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." şeklinde değiştirilmiştir.

Dolayısıyla, ticari defterler Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tutulmayacaktır. Ancak, ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre tutulmayacak olması finansal tabloların (Bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu) Türkiye

Muhasebe Standartları'na göre düzenlenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Kanununun 6335 sayılı Kanun'la değiştirilen 88'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre; anılan kanunun 64 ila 88'inci maddesi hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler (tacirler) münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Keza, kanunun 69'uncu maddesinin 1 nolu fıkrasında da yılsonu finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları'na uyularak düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilerini kullanarak bir belirleme yapmış ve 6102 sayılı Kanun uyarınca, bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişilerden TMS'ye göre münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenleyecek olanlar "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" ile belirlenmiştir. Söz konusu Karar uyarınca; 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olanların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS'yi uygulamaları gerekmektedir. Yani bu sayılanların dışında kalan ve makalemizin de konusunu oluşturan işletmelerde finansal tablolar hazırlanırken TMS ya da KOBİ TFRS'yi uygulama konusunda her hangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak ileriki yıllarda tekrar gündeme gelme olasılığının yüksek olması nedeni ile bu çalışmada KOBİ statüsünde ki bir işletmenin finansal tablolarını KOBİ TFRS'ye göre nasıl düzenlemesi gerektiği, gerekli detay hesaplamaları ele alarak ve şu an halihazırda taslak halinde bulunan hesap planı doğrultusunda ifade edilmiştir.

Küreselleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan yeni koşullar ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için uluslararası muhasebe standartlarını yayınlaması, dikkatlerin ekonomide ağırlıklı bir yere sahip olan küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) üzerinde yoğunlaşmasına yol açmıştır. KOBİ'ler, tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye ekonomisinin de dinamik ve sürükleyici unsurlarından biri olup, ülkemizin sosyo-ekonomik gelişmesi açısından çok büyük öneme sahiptirler (Kurt ve Öztürk, 2008: 38).

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartlarının geliştirilmesindeki ana amaç, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan (halka açık olmayan) işletmelerin finansal raporlama aşamalarını tam sete göre kolaylaştırmaktır. Bu amaçla KOBİ standartlarına tam sete oranla koşullar, açıklamalar sadeleştirilmiş ve seçimli durumlarda tam sete oranla daha basit seçeneğin seçilmesi yoluna gidilmiştir.

Kendileri için oluşturulmuş standartları uygulayacak olan KOBİ'ler, örneğin borsalara kote olmalarında, Tam Set UFRS'lere geçiş imkanını kolaylıkla elde edecekler ve bu standartlara uyum sorunu yaşamayacaklardır. Tam Set UFRS'lerin KOBİ'lerin gereksinimlerini karşılama yönünde karmaşık bir yapısının olması nedeniyle KOBİ'lerin ihtiyaçlarına uygun aynı zamanda da Tam Setin ruhundan ayrılmadan çok daha basit bir standart yayımlanmasıyla, tüm dünyadaki KOBİ'ler arasında eşitliğin sağlanmasını amaçlanmıştır (Akdoğan, 2010: 2).

KOBİ TFRS İLK GEÇİŞ UYGULAMASI

Türkiye'de KOBİ niteliğine sahip, konaklama işletmeciliği sektöründe faaliyet gösteren ABC Konaklama İşletme'sinin yürürlükte olan mevzuatımıza göre hazırlamış olduğu finansal tabloları KOBİ'ler için TFRS Standardı uyarınca incelenmiş olup, söz konusu standart temelinde işletmenin finansal tablolarına ilk geçiş uygulaması yapılmıştır.

Bu bölümde yürürlükte olan Yeni TTK ile birlikte finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlamaları zorunluluğu kaldırılmış olsa da, gelecekte tekrar gündeme alınacağını düşündüğümüz KOBİ TFRS uygulamaları konusunda, KOBİ'lere yol gösterici bilgilerin aktarılması amaçlanmaktadır. Bu amaca dönük olarak öncelikle, ABC Konaklama

İşletmesi'ne ait bilgiler verilecek olup, sonraki bölümlerde işletmenin finansal tabloları ve KOBİ TFRS'ye ilk geçiş işlemleri detaylı olarak incelenecektir.

ABC Konaklama İşletmesi Hakkında Bilgiler

ABC Konaklama İşletmesi², Türkiye'de faaliyetlerini sürdüren, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için herhangi bir genel amaçlı finansal tablo yayınlamayan KOBİ niteliğinde bir işletmedir.

ABC İşletmesi, Türkiye'de yürürlükte olan yasal mevzuat çerçevesinde Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) uygun olarak düzenlemiş olduğu 31.12.2011 tarihli bilançosunu (standartta bu tablo finansal durum tablosu olarak adlandırılmakta) ve 01.01.2011 – 31.12.2011 dönemine ilişkin gelir tablosunu KOBİ TFRS'ye göre düzeltip tekrar yayınlamak istemektedir.

ABC İşletmesi KOBİ TFRS'ye uygun olarak finansal durum tablosunu ve gelir tablosunu düzenleyebilmek için çeşitli çalışmalar yapmıştır. İşletmenin TDHP'ye uygun olarak düzenlemiş olduğu bilanço ve gelir tablosu ile yapılan çalışmalar neticesinde elde edilen bilgiler şu şekildedir;

- KOBİ TFRS ile yürürlükte olan yasal mevzuat çerçevesinde oluşturulan finansal tablolar arasındaki farklılık oluşturan hususlar belirlenmiş,
- Söz konusu farklılıklara yönelik olarak gerekli muhasebe kayıtları yapılmış,
- Oluşan farklılıklar tablolar halinde açıklanmıştır.

ABC İşletmesi'nde KOBİ TFRS'ye uygun finansal durum tablosu ve gelir tablosunun düzenlenebilmesi amacıyla çalışmalar yapılmış, söz konusu çalışmalar sonucunda aşağıdaki bilgilere ulaşılmış ve Taslak Hesap Planı'na³ göre düzeltme kayıtları adım adım ifade edilmiştir.

1. İşletmenin yabancı para kasasında 10.000 \$ ve 7500 £'luk yabancı para mevcuttur.
 - ✓ Kasaya ilişkin mevcut düzenlemelere göre yabancı paralara yönelik gerekli değerlendirme yapıldığından dolayı KOBİ TFRS uyarınca söz konusu kaleme ilişkin herhangi bir düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur.
2. İşletme 01 Aralık 2011 tarihinde banka hesabında yer alan 144.732,70 TL'nin 70.000 TL'sini yıllık % 12 faiz oranından 5 ay vadeli mevduat hesabına yatırmıştır. Piyasada 150 günlük vadeli mevduat için % 12 faiz oranı uygulanmaktadır. 2.adımda belirtilen bilgilere ilişkin yapılan kayıt işlemi aşağıdaki gibidir;
 - ✓ TMS 39 standardına göre vadeli mevduatların "vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar" olarak sınıflandırılması nedeniyle itfa edilmiş maliyet ile değerlemesi yapılmalıdır. TMS 39 standardının KOBİ'ler için ilişkili kısımlarının uygulanmasında serbest oldukları ifade edilmektedir.
 - ✓ İtfa edilmiş maliyet: Bir finansal varlık ya da yükümlülüğün kayıtlara ilk olarak alındığı zaman ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten; ilk değerle vadedeki değer arasındaki farkın "etkin faiz metodu" ile birikimli itfası eklendikten veya düşüldükten ve değer kaybı ya da tahsil edilememeden dolayı yapılan değer azalışları düşüldükten sonra ulaşılan tutardır (IFRS for SMEs, paragraf 11.15).

-----	-----
112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar	70.000
102 Bankalar	70.000
-----	-----

- ✓ İşletmenin vadeli hesabına tahakkuk eden faiz tutarı:
(Anapara x Vade süresi x Faiz Oranı) / 36.000

² Uygulama k,sm,nda incelenecek olan konaklama işletmesi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. İşletmenin isteği doğrultusunda çal, mada ki ismi öABC işletmesi olarak de i tirilmi tir.

³ De i meden önceki ismi ile Türkiye Muhasebe Standartlar, Kurumunun yayınlad, , taslak hesap plan,.

$$(70.000 \times 150 \times 12) / 36.000 = 3.500 \text{ TL}$$

✓ Söz konusu tutar toplam faiz oranı olduğundan dolayı 2011 yılına ilişkin tutarı belirleyebilmek amacıyla 01.12.2011 - 31.12.2011 tarihleri arasındaki günlük faiz oranının belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenmesi gereken 32 günlük faiz hesaplamasıdır.

✓ Bir güne isabet eden faiz tutarı: $3.500 \text{ TL} / 150 \text{ gün} = 23,33 \text{ TL} / \text{gün}$

2011 yılına isabet eden faiz tutarı: $23,33 \text{ TL} \times 32 \text{ gün} = 746,66 \text{ TL}$

✓ İskonto edilmiş maliyet değeri yöntemine göre yapılacak olan faiz hesaplaması⁴:

$$70.000 + 3.500 = 73.500 + (1 + 0,12)^{0,33} = 70.801,98$$

2011 yılına ait faiz tutarı = $70.801,98 - 70.000 = 801,98 \text{ TL}$

Değerleme Farkı = $801,98 - 746,66 = 55,32 \text{ TL}$

181 Gelir Tahakkukları	70.000
661 Finansal Yatırımlar Faiz Gelirleri	70.000

3. İşletmenin ticari alacaklarıyla ilgili bilgiler şu şekildedir;

3.1 İşletmenin alacak senetleri ile ilgili herhangi bir reeskont hesaplaması yapılmamıştır. Yapılan işlemler neticesinde % 14 iskonto oranı ile 01.05.2012 vade tarihli 1.884.793,48 TL'lik alacak senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 84.704,20 TL olarak hesaplanmıştır. 3.1 adımda belirtilen bilgilere yapılan kayıt işlemi aşağıdaki gibidir;

✓ VUK'a göre alacakların reeskontu seçimlik bir haktır. Bu nedenle işletme bu seçimlik hakkı kullanarak herhangi bir reeskont kaydı yapmamıştır. Standartta senetli ya da senetsiz böyle bir seçimlik hak tanınmadığından dolayı işletmeler gerek ticari alacaklarda gerekse ticari borçlarda reeskont uygulamasını yapmalıdır.

673 Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri	84.704,20
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	84.704,20

⁴ $BD = [NA / (1+i)^n]$

BD= Finansal varl, n bugünkü değeri

NA =Finansal varl, a yönelik nakit alımlar,

i = Faiz oran,

n = Yıl

Vade sonundaki banka tutar, (nakit ak,m,) = $70.000 + 3.500 = 73.500 \text{ TL}$

i= % 12

n = $150 - 32 = 118 \text{ gün}$

n = $118 \text{ gün} / 360 = 0,33 \text{ yıl}$

3.2 Alıcılar için reeskont işlemi tespit edilmemiş fakat alıcılar için hesaplanan reeskont tutarının 26.777,69 TL olduğu belirlenmiştir. 3.2. adımda belirtilen bilgilere ilişkin yapılan kayıt aşağıdaki gibidir;

- ✓ Ticari alacaklar, iskonto edilmiş maliyet değerleriyle hesaplanması gereken hesaplardandır. Vergi Usul Kanunu'na göre senetsiz alacaklara reeskont işlemi kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Fakat standart açısından senetli alacaklara reeskont işleminde olduğu gibi senetsiz alacaklara da reeskont işlemi yapılması gerekmekte ve kayıtlara gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilmelidir.

673 Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri	26.777,69
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	26.777,69

- ✓ VUK'a göre ertesi yıllarda 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (TDHP'de Alacak Senetleri Reeskontu) hesabı kapatılırken tek bir ayda (Ocak ayında) doğrudan doğruya esas faaliyetlerden alacaklar vade farkları hesabına kaydedilmemeli her aya ilişkin isabet eden kısmının bu hesaba kaydedilmesi gerekmektedir. Belirtilen bilgilere ilişkin kayıt aşağıda verildiği gibidir;

128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	XXX
663 Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri	XXX

3.3 Alacak hesapları içerisinde satışlar hesabına kayıtlı 60.000 TL'lik tutarın vade farklarından oluştuğu ve bugüne kadar söz konusu tutarlara ilişkin vade sürelerinin dolmadığı ve 2012 yılına ait olduğu tespit edilmiştir. 3.3. adımda belirtilen bilgilere ilişkin yapılan kayıt aşağıdaki gibidir;

- ✓ KOBİ TFRS Hasılat standardına göre satış tutarı peşin değer üzerinden kayda alınmalı, vadeli satışlara yönelik vade farkları ayrıştırılmalı ve tahsil edildiği süre zarfında faiz geliri olarak kayıt edilmelidir. İşletme geçmiş dönemde satışlara ilişkin vade farklarının önemsenemeyecek boyutta olmasından dolayı herhangi bir muhasebe kaydı yapmamıştır.

600 Yurtiçi Satışlar	60.000
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	60.000

3.4 Alıcılar hesabında yer alan 120.000 TL'lik alacağın tahsil kabiliyetinin ve olasılığının ortadan kalktığı yönetim tarafından kesin olarak saptanmıştır. Söz konusu alacaklar için henüz dava açılmamıştır. Geri kalan ve vadesi geçen alacakların ise ticari ilişkiler çerçevesinde tahsil kabiliyetini yitirmediği yönetim tarafından bildirilmiştir. 3.4. adımda belirtilen bilgilere ilişkin yapılan kayıtlar aşağıdaki gibidir;

- ✓ Tahsil kabiliyetini yitiren 120.000 TL'lik alacak için karşılık ayrılması gerekmektedir. Diğer vadesi geçen alacaklar ise ticari ilişkiler çerçevesinde tahsil kabiliyetini yitirmediği için bunlara ilişkin herhangi bir karşılık ayrılması yapılmayacaktır.

127 Şüpheli Ticari Alacaklar	120.000	
120 Alıcılar		120.000
654 Karşılık Giderleri	120.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		120.000
950 KKEG	120.000	
951 KKEG		120.000

- ✓ İşletmenin şüpheli alacaklar karşılığı ile ilgili herhangi bir kayıt yapmadığı saptanmıştır.

654 Karşılık Giderleri	18494,40	
129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları		18494,40
950 KKEG	18494,40	
951 KKEG		18494,40

4. İşletmenin diğer alacaklar hesabında yer alan diğer çeşitli alacakların tamamının ortaklardan alacaklar olduğu yapılan çalışmalar sonucunda tespit edilmiştir. Söz konusu hesaba yönelik toplam tutar 5.135,44 TL'dir. 4. adımda belirtilen bilgilere ilişkin yapılan kayıtlar aşağıdaki gibidir;

- ✓ Ortaklardan alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar olduğundan dolayı KOBİ TFRS 33 "İlişkili Taraf Açıklamaları" bölümü gereğince ilişkili taraflardan alacaklar olarak muhasebeleştirilmelidir.

131 Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Alacaklar	5.135,44	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		5.135,44

5. İşletmenin sahip olduğu stoklar hesabı incelendiğinde toplam 108.332,29 TL'nin 86238,29 TL'sinin ilk madde ve malzemelerden, geriye kalan tutarın da verilen sipariş avanslarından oluştuğu saptanmıştır. İlk madde ve malzemelerin A yiyecek ve B içecek hammaddesi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 1: İşletmenin Stoklarına İlişkin Bilgiler

İlk Madde ve Malzeme	Satış Fiyatı	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	Net Gerçekleşebilir Değer	Maliyet Değeri
<i>A Yiyecek Hammaddesi</i>	41.000	1231,76	39826,94	38.750
<i>B İçecek Hammaddesi</i>	50021,58	1500,65	48520,93	47488,29

- ✓ KOBİ TFRS'nin Stoklara ilişkin bölümü gereğince stoklar elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer stokların tahmini satış fiyatlarından tahmini satış giderleri ile tamamlanma için katlanması gereken giderlerin çıkarılması ile bulunmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, stok maliyet değerinden büyük ise maliyet değeri esas alınır ve herhangi bir değer düşüklüğü ortaya çıkmaz. Ancak net gerçekleşebilir değer, maliyet bedelinden küçük ise maliyet değeri, net gerçekleşebilir değere indirilir ve dolayısıyla ortaya çıkan fark, stok değer düşüklüğüne neden olarak karşılık ayrılır.
 - ✓ Örnek işletmemizde stokların maliyet değeri, net gerçekleşebilir değerden düşük olduğundan dolayı herhangi bir değer düşüklüğü ortaya çıkmamakta, bu nedenle de herhangi bir düzeltme kaydı yapılmamaktadır.
6. İşletmenin maddi duran varlıklarında arazi ve arsalar, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar yer almaktadır. İşletmenin söz konusu varlıklara ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir;

Tablo 2: İşletmenin varlıklarına ilişkin bilgiler

Maddi Duran Varlıklar	Aktife Giriş Tarihi	VUK Faydalı Ömür	Defter Değeri	Birikmiş Amortisman	Piyasa Değeri
<i>Arazi ve Arsalar</i>	08.06.2008	-	2.458.725	-	3.038.102,89
<i>Binalar</i>	08.06.2008	50	21.830.251,53	1.746.420,12	26.974.267
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	08.06.2008	10	24.990,72	9.996,29	31.429,58
<i>Taşıtlar</i>	08.06.2008	5	2.809.547,21	2.247.637,77	3.533.427,05
<i>Demirbaşlar</i>	08.06.2008	5	325.360,10	260.288,08	409.189,13

- ✓ Maddi Duran Varlıkların incelenmesinde binaların maliyet bedeli içinde, arsa payının da yer aldığı saptanmıştır. Mevzuatımızdaki uygulamalarda binalara ilişkin maliyet bedeli, arsa bedelini de kapsamakta ve hem bina hem arsa değeri toplamı amortismanına tabi tutulmaktadır. KOBİ TFRS'nin Maddi Duran Varlıklara ilişkin bölümüne göre arsanın faydalı ömrünün belirlenmesi söz konusu olmadığından, herhangi bir amortisman hesaplaması yapılmamaktadır. Söz konusu arsa payı toplam bina değerinin %35'i olarak saptanmıştır. Buna göre yapılması gereken hesaplama şu şekildedir:

Maliyet Bedeli	21.830.251,53
Arsa Payı (%35)	7.640.588,04
Bina Maliyeti	14.189.663,49

- ✓ İşletmenin Maddi Duran Varlıkları incelenirken, faydalı ömür değişikliği kaynaklı ve piyasa değeri artışı kaynaklı olmak üzere iki farklı amortisman hesaplaması yapılmıştır. Yürürlükteki mevzuatımızda dönem içinde işletmeye dahil edilen Maddi Duran Varlıklarla ilgili kıst amortisman uygulaması yok iken, KOBİ

TFRS'nin Maddi Duran Varlıklar bölümüne göre kıst amortisman yöntemi kullanılacaktır. Ek olarak kalıntı değer sıfır olarak alınmıştır.

- ✓ Faydalı ömür değişikliği kaynaklı amortisman hesaplaması tablo 3'de belirtildiği gibidir.

Tablo 3: Faydalı ömür değişikliği kaynaklı amortisman hesaplaması

MDV	Aktife Giriş	VUK Faydalı Ömür	Defter D.	Birikmiş Amort.	Piyasa Değeri	Yeni Faydalı Ömür	Yeni F.Ö. Göre Amort.
Arazi ve Arsalar	08.06.2008	-	2.458.725,00		3.038.102,89		
Binalar	08.06.2008	50	14.189.663,49	1.135.173,08	17.533.338,55	35	1.409.953,89
Arsa Payı	08.06.2008	50	7.640.588,04		9.441.028,45		
Tesis, Makina ve Cihazlar	08.06.2008	10	24.990,72	9.996,29	31.429,58	12	7.242,66
Taşıtlar	08.06.2008	5	325.360,10	260.288,08	409.189,13	7	161.646,80
Demirbaşlar	08.06.2008	5	2.809.547,21	2.247.637,77	3.533.427,05	6	1.628.493,17

- ✓ Faydalı ömre göre birikmiş amortisman hesaplanırken Defter Değeri / Yeni Faydalı Ömür formülü ile yıllık amortisman tutarı hesaplanmış ve aktife giriş tarihinden bilanço tarihine kadar geçen süre olan 3,47777 yıl ile çarpılarak yeni faydalı ömre göre birikmiş toplam amortisman tutarına ulaşılmıştır.

- ✓ Binalar için VUK'ta faydalı ömür 50 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 35 yıl olduğu saptanmıştır.

- Yıllık Amortisman Tutarı $14.189.663,49 / 35 = 405.418,96$
- Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $405.418,96 \times 3,47777 = 1.409.953,89$

- ✓ Tesis makine ve cihazlar için VUK'ta faydalı ömür 10 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 12 yıl olduğu saptanmıştır.

- Yıllık Amortisman Tutarı $24.990,72 / 12 = 2082,56$
- Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $2082,56 \times 3,47777 = 7242,66$

- ✓ Taşıtlar için VUK'ta faydalı ömür 5 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 7 yıl olduğu saptanmıştır.

- Yıllık Amortisman Tutarı $325.360,10 / 7 = 46.480,01$
- Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $46.480,01 \times 3,47777 = 161.646,80$

- ✓ Demirbaşlar için VUK'ta faydalı ömür 5 yıl iken, yönetim tarafından söz konusu ömrün 6 yıl olduğu saptanmıştır.

- Yıllık Amortisman Tutarı $2.809.547,21 / 6 = 468.257,90$

- Yeni Faydalı Ömre Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $468.257,90 \times 3,47777 = 1.628.493,17$

✓ Piyasa değeri artışı kaynaklı amortisman hesaplaması tablo 4' de hesaplanmıştır.

Tablo 4: Piyasa değeri artışı kaynaklı amortisman hesaplanması

MDV	Aktife Giriş	Piyasa Değeri	Yeni Faydalı Ömür	Yeni F.Ö. Göre Amort	İlave Hesaplanan Amort.
Arazi ve Arsalılar	08.06.2008	3.038.102,89			
Binalar	08.06.2008	17.533.338,55	35	1.409.953,89	332.243,79
Arsa Payı	08.06.2008	9.441.028,45			
Tesis, Makina ve Cihazlar	08.06.2008	31.429,58	12	7.242,66	1.866,07
Taşıtlar	08.06.2008	409.189,13	7	161.646,80	41.648,30
Demirbaşlar	08.06.2008	3.533.427,05	6	1.628.493,17	419.581,26

✓ Piyasa değeri artışına göre birikmiş amortisman hesaplanırken Piyasa Değeri / Yeni Faydalı Ömür formülü ile yıllık amortisman tutarı hesaplanmış ve aktife giriş tarihinden bilanço tarihine kadar geçen süre olan 3,47777 yıl ile toplam birikmiş amortisman tutarına ulaşılmıştır. Toplam birikmiş amortisman tutarından yeni faydalı ömre göre amortisman tutarı düşülerek ilave hesaplanan amortisman tutarına ulaşılmıştır.

✓ Binalar için maliyet değeri 14.189.663,49 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 17.533.338,55 TL' dir.

- Yıllık Amortisman Tutarı $17.533.338,55 / 35 = 500.952,53$
- Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $500.952,53 \times 3,47777 = 1.742.197,68$
- İlave Amortisman Tutarı $1.742.197,68 - 1.409.953,89 = 332.243,79$

✓ Tesis Makine ve Cihazlar için maliyet değeri 24.990,72 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 31.429,58 TL' dir.

- Yıllık Amortisman Tutarı $31.429,58 / 12 = 2.619,13$
- Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $2.619,13 \times 3,47777 = 9.108,55$
- İlave Amortisman Tutarı $9.108,55 - 7.242,66 = 1.866,07$

✓ Taşıtlar için maliyet değeri 325.360,10 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 409.189,13 TL' dir.

- Yıllık Amortisman Tutarı $409.189,13 / 7 = 58.455,59$
- Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı $58.455,59 \times 3,47777 = 203.295,10$
- İlave Amortisman Tutarı $203.295,10 - 161.646,80 = 41.648,30$

- ✓ Demirbaş için maliyet değeri 2.809.547,21 iken, ekspertiz raporu sonucu ortaya çıkan piyasa değeri 3.533.427,05 TL'dir.

▪ Yıllık Amortisman Tutarı	3.533.427,05 / 6 = 588.904,51
▪ Yeni Faydalı Ömre ve Piyasa Değerine Göre Birikmiş Amortisman Tutarı	588.904,51 x 3,47777 = 2.048.074,43
▪ İlave Amortisman Tutarı	2.048.074,43 - 1.628.493,17 = 419.581,26

6. adımda belirtilen bilgilere ilişkin yapılan kayıtlar aşağıdaki gibidir;

- Arsa bedelinin bina bedelinden ayrılmasına ilişkin kayıt;

250 Arazi ve Arsalar	7.640.588,04
252 Binalar	7.640.588,04

- Arsaya ilişkin değer artışı kaydı

250 Arazi ve Arsalar	579.377,89
252 Binalar	579.377,89

- Binadan ayrılan arsa payına ilişkin değer artışı kaydı

250 Arazi ve Arsalar	1.800.440,41
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	1.800.440,41

- Bina değeri üzerinden hesaplanmış arsaya ait olan amortismanın iptal kaydı
(1.746.420,12 x 0,35 = 611.247,04)

257 Birikmiş Amortisman	611.247,04
573 TFRS'ye İlk Geçiş Farkından Karlar	611.247,04

- Binaya ilişkin değer artışı kaydı

252 Binalar	3.343.675,05
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	3.343.675,05

- Tesis, Makine ve Cihazlara ilişkin değer artışı kaydı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	6.438,86
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları	6.438,86

- Taşıtlara ilişkin değer artışı kaydı

254 Taşıtlar	83.829,03	
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları		83.829,03

- Demirbaş ve diğer MDV'lere ilişkin değer artışı kaydı

255 Demirbaş ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	723.879,84	
550 MDV Yeniden Değerleme Artışları		723.879,84

- Amortisman düzeltmesine ilişkin kayıt

MDV	VUK'a Göre Amortisman	TFRS'ye Göre Amortisman	Fark
Arazi ve Arsalar	-	-	-
Binalar	1.746.420,12	1.742.197,68	4.222,44
Tesis, Makina ve Cihazlar	9.996,29	9.108,74	887,55
Taşıtlar	260.288,08	203.295,10	56.992,98
Demirbaşlar	2.247.637,77	2.048.074,43	199.563,34
Toplam	4.264.342,26	4.002.675,95	261.666,31

257 Birikmiş Amortisman	261.666,31	
573TFRS'ye İlk Geçiş Farkından Karlar		261.666,31

7. İşletmenin borç senetleri ile ilgili herhangi bir reeskont hesaplaması yapılmamıştır. Yapılan işlemler neticesinde % 14 iskonto oranı ile 01.04.2012 vade tarihli 2.135.901,85 TL'lik borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 73.778,20 TL olarak hesaplanmıştır. 7.adımda belirtilen bilgilere ilişkin yapılan kayıt aşağıdaki gibidir;

- ✓ VUK'a göre borçların reeskontu seçimlik bir haktır. Bu nedenle işletme bu seçimlik hakkı kullanarak herhangi bir reeskont kaydı yapmamıştır. Standartta böyle bir seçimlik hak tanınmadığından dolayı işletmeler gerek ticari borçlarda gerekse ticari borçlarda reeskont uygulaması yapmalıdır.

328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	73.778,20	
663 Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri		73.778,20

- ✓ Satıcılar için reeskont işlemi tespit edilmemiş fakat satıcılar için hesaplanan reeskont tutarının 29.993,61 TL olduğu belirlenmiştir.

- ✓ Ticari borçlar, iskonto edilmiş maliyet değerleriyle hesaplanması gereken hesaplardandır. Vergi Usul Kanunu'na göre senetsiz borçlara reeskont işlemi vergiye tabi olmayan gelir olarak kabul edilmekte fakat standart açısından senetli borçlara reeskont işleminin yapılması gibi senetsiz borçlara da reeskont işlemi yapılması gerekmekte ve kayıtlara gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilmelidir.

328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	29.993,61
663 Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri	29.993,61

8. Geçmiş dönemlerde otel hasılatının %00.2 kadarının reklamasyon bedeli olarak ödendiği saptanmıştır. Bu bilgiler ışığında otel yönetimi 20.000 TL'lik reklamasyon karşılığının ayrılmasını uygun bulmaktadır.

622 Satılan Hizmet Maliyeti	20.000
475 Garanti Yükümlülük Karşılıkları	20.000

- ✓ VUK'a göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan Garanti Karşılıkları, KOBİ TFRS'ye göre işletme otel işletmesi olduğundan dolayı 622 Satılan Hizmet Maliyetine eklenmiştir.
9. İşletmede kısa süreli ve uzun süreli istihdam edilen 2 çeşit çalışan tipi mevcuttur. İşletme ile yapılan görüşmelerden şimdiye dek herhangi bir kıdem tazminatı ve izin ücret karşılıklarının ayrılmadığı belirlenmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucunda geçmiş dönemler için toplam 6.485,23 TL karşılık ayrılması gerektiği tespit edilmiştir.

583 TFRS'ye İlk Geçiş Farkından Zararlar (-)	6.485,23
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	6.485,23

- ✓ İşletmenin otel işletmesi olarak faaliyet göstermesinden dolayı personel devir hızı çok yüksektir. Fakat otelin faaliyete başlamasından bilanço tarihine kadar 5 adet daimi çalışanın mevcut olduğu kayıtların incelenmesi sonucu tespit edilmiştir. Otel yöneticisi ile yapılan görüşmede; kıdem tazminatı yükümlülüğünün %50'sinin 4 yıl sonra ödenmesinin %75 ihtimalle imkan dahilinde olduğu belirtilmiştir. Söz konusu ödemenin yapılacağı tarihte çalışanların ücretlerinin toplam brüt 11.500 TL/ay olacağı öngörülmektedir.

$$11.500 \text{ TL} \times \%50 \times \%75$$

$$= 2.239,78 \text{ TL}$$

$$(1 + \%14)^4$$

- ✓ Bilanço tarihi itibarıyla, 4 yıl içinde ödenmesi muhtemel kıdem tazminatı karşılığı tutarının bugünkü değeri 2.239,78 TL'dir.

770 Yönetim ve Genel İşletme Maliyetleri	2.239,78
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	2.239,78

- ✓ VUK'a göre kıdem tazminatı gideri, işçi işten çıkartıldığında giderleştirilir. TMS'ye göre ise dönem sonlarında kıdem tazminatının yeniden hesaplanması gerekmektedir.

10. İşletmenin avukatı ile yaptığı görüşme neticesinde işletmenin davayı kazanma ihtimalinin çok yüksek olduğu belirtildiği için herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

11. İşletmenin bankalardan almış olduğu kredilerin tutarı aşağıdaki gibidir. Alınan kredilerin faizi vade sonunda senede bir kere anapara ile ödenecektir. Finansal varlıklarda olduğu gibi, finansal borçlarda da değerlendirme olarak iskonto edilmiş maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemdeki faiz oranı etkin faiz oranıdır⁵. Etkin faiz oranı, finansal varlığın ya da borcun beklenen ömrü boyunca gelecekteki tahminsel nakit tahsilatını veya ödemesini ilgili finansal varlığın ya da borcun bugünkü değerine indirgenmesini sağlayan orandır (Selvi, 2009: 49).

Bankadan gelen uzun vadeli kredi ödeme listesi	Taksit	Anapara Ödemesi	Faiz Ödemesi	Kalan Anapara
1	3.435.543,00	1.247.465,05	2.188.077,95	14.960.519,77
2	3.435.543,00	1.415.872,83	2.019.670,17	13.544.646,94
3	3.435.543,00	1.607.015,66	1.828.527,34	11.937.631,28
4	3.435.543,00	1.823.962,78	1.611.580,22	10.113.668,50
5	3.435.543,00	2.070.197,75	1.365.345,25	8.043.470,75
6	3.435.543,00	2.349.674,45	1.085.868,55	5.693.796,30
7	3.435.543,00	2.666.880,50	768.662,50	3.026.915,80
8	3.435.549,43	3.026.915,80	408.633,63	0,00

İtfa Edilmiş Maliyet

Ödeme	Tarih	Gün	İtfa Edilmiş Maliyet
1.673.105,00	30.06.2012	182	1.569.349,72
3.435.543,00	30.06.2013	547	2.834.211,35
3.435.543,00	30.06.2014	912	2.492.714,50
3.435.543,00	30.06.2015	1277	2.192.364,93
3.435.543,00	30.06.2016	1643	1.927.526,63
3.435.543,00	30.06.2017	2008	1.695.277,10
3.435.543,00	30.06.2018	2373	1.491.011,53
3.435.543,00	30.06.2019	2738	1.311.358,12
3.435.549,43	30.06.2020	3104	1.152.947,85
			16.666.761,71

- ✓ Uzun vadeli banka kredileri ve kısa vadeli banka kredileri hesaplarında yansıtılan 17.881.089,82 TL karşılığında KOBİ TFRS'de itfa edilmiş maliyet hesaplamasından

⁵ Etkin faiz oranı formülü: $t: (1+r/c)^{-1}$ (t = etkin faiz oranı, r = nominal faiz oranı, c = periyod sayısı)
BD = $[NA/(1+i)^n]$ (BD = Finansal varlığın bugünkü değeri, NA = Finansal varlığa ilişkin nakit akımları, i = faiz oranı, n = yıl)

kaynaklı yansıtılması gereken tutar (17.881.089,82 - 16.666.761,41) 1.214.328,11 TL'dir. Aradaki farkın muhasebe kaydı şu şekildedir:

309 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	1.214.328,11
573 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar	1.214.328,11

12. Gelir vergisi standardına göre işletme bilançosunun hazırlandığı tarih itibariyle gelecek dönemlerde karşılaşılabileceği vergi yükümlülükleri ve vergi indirimlerinin belirlenip finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. ABC Otel İşletme'sinin ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarına ilişkin vergi hesaplaması Tablo 5'de ifade edilmiştir.

- ✓ Ertelenmiş vergiler, varlıkların defter değerinin geri kazanılması, borçların defter değeri üzerinden ödenmesi ve henüz kullanılmamış mali zararlar ile vergi avantajlarının ileriye taşınmasından kaynaklanan vergi etkisi sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek ya da geri alınacak vergiler olarak ifade edilmektedir.

Tablo 5: Ertelenmiş vergi varlık/borçlarına ilişkin vergi hesaplaması

Fark Çıkan Kalem	TFRS Değeri(TL)	Vergi Değeri(TL)	Geçici Fark	Geçici Farkı Yaratan Olay	Vergi Etkisi (%20)	Fark Çıkan Kalem	Vergi Etkisi Açıklaması
Mevduat Faiz Geliri (Vadeli Mevduat)	55,32	0,00	55,32	Bankalarda oluşan vadeli mevduat hesabı kaynaklı faiz gelirinin VUK açısından gelir olarak dikkate alınmazken TMS 39'a göre gelir kaydedilmiştir.	11,06	Mevduat Faiz Geliri	EVV
Ticari Alacaklar (Alıcılara ve Alacak Senetlerine İlişkin Reeskont Tutarı)	111.481,89	0,00	111.481,89	Alıcılar hesabındaki reeskont ve iskonto edilmiş maliyet değeri yöntemine hesaplama nedeniyle	22.296,38	Ticari Alacaklar	EVV
Satışlar içinde yer alan Vade Farkı Geliri	60.000,00	0,00	60.000,00	VUK açısından vade geliri geçersiz olduğundan hesaplanan vade farkı geliri dikkate alınmamıştır.	12.000,00	Satışlar için yer alan Vade Farkı Geliri	EVV
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	138.494,40	0,00	138.494,40	VUK açısından henüz dava konusu edilmemiş bir alacak için karşılık ayrılamazken, TMS'ye göre tahsil kabiliyeti olasılığının ortadan kalmış olması nedeniyle giderleştirilmiştir.	27.698,88	Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	EVV
Amortisman	4.002.675,95	4.264.342,26	261.666,31	Değişen faydalı ömür ve piyasa değeri nedeniyle	52.333,26	Amortisman	EVV

				oluşan fark			
Amortisman	611.247,04	0,00	611.247,04	Bina değeri üzerinden hesaplanmış Arsaya ait olan amortisman kaydının iptali	122.249,41	Amortisman	EVb
Ticari Borçlar	103.771,81	0,00	103.771,81	Satıcılar hesabındaki reeskont ve iskonto edilmiş maliyet değeri yöntemine hesaplama nedeniyle	20.754,36	Ticari Borçlar	EVb
Garanti Karşılığı	20.000,00	0,00	20.000,00	VUK'a göre gider niteliğinde olmayan Garanti Karşılıkları, TMS'ye göre işletme otel işletmesi olduğundan dolayı 622 Satılan Hizmet Maliyetine eklenmiştir.	4.000,00	Garanti Karşılığı	EVV
Kıdem Tazminatı Gideri	2.239,78	0,00	2.239,78	VUK'a göre kıdem tazminatı gideri, işçi işten çıkartıldığında giderleştirilir. TMS'ye göre ise dönem sonlarından kıdem tazminatının yeniden hesaplanması gerekmektedir.	447,96	Kıdem Tazminatı Gideri	EVV
TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar	1.214.328,11	0,00	1.214.328,11	Banka kredilerinin itfa edilmiş maliyet yöntemiyle hesaplanmasından kaynaklı fark	242.865,62	Kredilerden Faiz Düzeltimi	EVb

Net Ertelenmiş Vergi Varlığı 441.912,60

Net Ertelenmiş Vergi Borcu (62.744,33)

Fark 379.168,27

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 441.912,60

489 Ertelenmiş Vergi Borcu 62.744,33
573 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar 379.168,27

SONUÇ

Yapılan uygulama çalışması sonucunda VUK ile KOBİ TFRS karşılaştırıldığında;

- Yabancı paralarda değerlemeye ilişkin herhangi bir farklılık yoktur. VUK ile KOBİ TFRS'de yabancı paralar değerlendirme kuru ile değerlendirilmektedir.
- Vadeli mevduatlara yönelik hesaplarda VUK'ta faiz tahakkuku hesabı kullanılırken, KOBİ TFRS'ye göre vadeli mevduatlar vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandırılmakta ve itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmektedir.
- VUK'a göre alacaklar ve reeskont uygulamaları isteğe bağlı ve sadece senetli alacaklar için geçerli iken, KOBİ TFRS'de tüm alacaklar reeskonta tabidir. Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değer ile ölçülmekte ve etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır.

- VUK'a göre şüpheli alacaklara karşılık ayrılabilmesi için alacakların, dava ve icra safhasında olması gerekmektedir. KOBİ TFRS'de ise tahsil edilemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılabilir.

- VUK'a göre stoklar; maliyet bedeli, satın alma ve üretim maliyetleri ile değerlendirilir. Değeri düşen stoklar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Stok değerlemesinde fiili maliyet esas olmakla birlikte FIFO ve Ortalama Maliyet yöntemleri de kullanılabilir. KOBİ TFRS'ye göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.

- Stoklar; ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile ölçülür. İzleyen dönemlerde, maliyet, tamamlama maliyetleri ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatından küçük olanı ile ölçülmektedir. Vadeli olarak satın alınan stoklar için, ödenecek tutar ile peşin alış fiyatı arasındaki fark finansman unsuru olarak değerlendirilir ve stok maliyetine dahil edilmeden ilgili olduğu dönemde vade farkı gideri olarak muhasebeleştirilir. Stokların değerlendirilmesinde FIFO ve Ortalama Maliyet yöntemleri temel alınmakla birlikte maliyete yakın olması dolayısıyla perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemlerinin de kullanılmasına izin vermektedir.

- VUK'a göre maddi duran varlıklar; maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ve piyasa değer esas alınarak herhangi bir değerlendirme işlemi yapılamamaktadır. MDV'lerin alımı sırasında ileri tarihlerde yapılacak olan olası harcamalar gerçekleştiği zamanda maliyete dahil edilir. Amortismanlar için normal, hızlandırılmış ve fevkalade yöntemleri vardır. Kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için geçerli olmakla birlikte diğer sabit varlıklar için uygulanamaz. KOBİ TFRS'ye göre maddi duran varlıklarla ilişkili her türlü maliyet aktifleştirilir. Maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. MDV'lerin alımı esnasında belirli ve geleceğe yönelik olan yükümlülükler varlığın maliyetine dahil edilir. Oluşacak masraflar bugünkü değerine indirilir. Vade farkı, kur farkı ve faiz olarak ödenen tutarlar maliyete eklenerek giderleştirilir. Faydalı ömür işletme tarafından belirlenmekte ve amortisman söz konusu ömre göre ayrılmaktadır. Araziyle birlikte satın alınmış olan binanın değeri ayrı olarak hesaplanmakta ve amortisman ayrılmaktadır. MDV'lerin alım tarihi dikkate alınarak kıst amortisman uygulaması yapılmakta ve MDV'ler her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek faydalı ömrü belirlenmelidir.

- VUK'a göre Kıdem tazminatı, işçinin iş sözleşmesinin sona ermesi sonucunda ödenmekte ve gider olarak muhasebeleştirilmekte iken, KOBİ TFRS'ye göre kıdem tazminatları ve kullanılmamış olan izinler için dönem sonunda yeniden hesaplama yapılarak karşılık ayrılmakta ve net bugünkü değeri hesaplanarak gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

Özet olarak; sermaye piyasalarının globalleşmesi, uluslararası ticaret ve fon akımlarında ortaya çıkan serbestleşme, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak, daha şeffaf ve daha nitelikli finansal bilgi elde etmek amacıyla finansal raporlama standartlarının KOBİ'lere yönelik de düzenlenmesi, KOBİ'lere ulusal ve uluslararası alanda kendilerini konumlandırma olanağı verecektir. Kendileri için oluşturulmuş standartları uygulayacak olan KOBİ'ler, örneğin borsalara kote olmalarında, Tam Set UFRS'lere geçiş imkanını kolaylıkla elde edecekler ve bu standartlara uyum sorunu yaşamayacaklardır.

Muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini ülkemiz açısından değerlendirildiğinde, ülkemizde standartların amaçlarına uygun olarak uygulanabilmesi için mevcut düzenlemelerde değişiklik yapılması önemlilik arz etmektedir. Örnek olarak Tekdüzen Hesap Planı'nın, yayınlanan standartların uygulanabilmesinde birtakım eksiklikleri taşıyor olması nedeniyle söz konusu eksikliklerin giderilmesi açısından standartlara uygun güncel hesap planının ivedilikle yayınlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ASLAN, S., (2007). "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci", Marmara Üniversitesi, İİBF, Cilt XXIII, No.2, s. 203-221.
- PARLAKKAYA, R., (2009). "Kobiler İçin Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, S.1-2, s.1-8.
- KURT, G. ÖZTÜRK, V., (2008). "Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.37-54.
- AKDOĞAN, N., (2010). "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s. 1-26.
- IFRS for SMEs.
- SELVİ, Y., (2009). "Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması, Yönetim Dergisi, S.63, s. 41-61.