

KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (KOBİ TFRS) TAM SET TFRS İLE KARŞILAŞTIRILARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

COMPARATIVE ASSESSMENT OF TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMEs WITH FULL TFRS

Doç. Dr. Burcu DEMİREL UTKU*
SMMM Kemal GÜRSOY**

Öz

Ülkemiz KOBİ'leri tarafından uygulanacak olan KOBİ TFRS, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) baz alınarak hazırlanmıştır. Tam set TFRS'ye göre daha basit ve anlaşılabilir niteliklere sahip olup, Kasım 2010'da Resmi Gazete'de yayımlanarak ülkemiz mevzuatına dahil edilmiştir. Ülkemizdeki işletmelerin çok büyük bir kısmının KOBİ niteliğine sahip olduğu bilinmektedir. TTK tasarının yasalaşması ile birlikte, uygulanması Temmuz 2012 itibariyle zorunlu hale gelecek olan KOBİ TFRS'nin, işletmelerimizin büyük bir çoğunluğuna önemli bir etkisinin olması beklenmektedir. Bu çalışmada, 1 Kasım 2010 tarihi itibariyle ülkemiz mevzuatına dahil edilmiş olan KOBİ TFRS ile tam set TFRS arasındaki temel farklılıklar ve benzerlikler açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: TFRS, KOBİ TFRS

Abstract

SME TFRS that will be used by SMEs of our country is prepared by using International Financial Reporting Standards as a base and is more simple and comprehensible according to FULL TFRS. It is printed in Official Gazette in November 2010 and included in our country legislation. When it is considered that most of the enterprises in our country have SME qualification, by its application with the legalisation of Turkish Trade Act,

* Akdeniz Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi

** Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Doktora Programı Öğrencisi

SME TFRS which will become obligatory by July 2012, is expected to have an important effect on the most of the enterprises. In this study, it is tried to be explained basic differences and similarities of FULL TFRS and SME TFRS that is included to our country legislation by 1 November 2010.

Key Words: TFRS, TFRS for SMEs

1.GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen 4487 sayılı Kanunla kurulmuş olup, 2002 yılında ki ilk toplantısı ile faaliyete geçmiştir. 2004 yılında yayımlanan yönetmelik çerçevesinde de faaliyetlerine devam etmektedir.

Kurul 2006 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Yorumların çevirisi niteliğindeki TMS, TFRS ve Yorumları hazırlamış ve yayımlamıştır. BDDK, SPK ve Hazine Müsteşarlığının kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yetkileri olmasına rağmen, kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS'leri zorunlu hale getirmeleri, standartların ülke çapında tanınırlığının ve kabulünün başlamasında önem arz etmiştir (<http://www.tmsk.org.tr>).

Çoğu ülkede şirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan KOBİ'ler, birçok özellikli yapıya sahiptir. Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir.

Ülkemiz de 13/1/2011 tarihinde meclis de kabul edilerek, 14/02/2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

Adı geçen kanunun geçici maddesi 1'de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartlarının; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları

(TMS/TFRS) ve yorumları ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından (KOBİ TFRS) oluştuğuna değinilmiştir. Aynı maddenin devamında *TMS/TFRS ve Yorumlarını uygulamakla yükümlü olanların*; büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları, Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, Bankacılık Kanununun 3. maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri, 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri ile TMS/TFRS ve Yorumlarını uygulamayı tercih edenlerden ibaret olduğu açıklanmıştır.

Kanunun aynı maddesinin devamında, *KOBİ/TFRS'yi uygulamakla yükümlü olanların*; yukarıda sayılanların dışında kalan, işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmelerden, TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden ve tekrar KOBİ/ TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmelerden ibaret olduğu açıklanmıştır.

2. KOBİ TANIMI

KOBİ tanımı ülkeden ülkeye hatta bazı durumlarda ülke içindeki birimler arasında farklı olabilmektedir. Türkiye’de KOBİ, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de 2005/9617 sayılı karar ve ekinde “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile tanımlanmıştır. İlgili yönetmeliğe göre KOBİ sınıflandırmasına dahil olan işletmelerin özellikleri Tablo 1’de gösterilmiştir. Tablo 2’de ise AB’de yürürlükte olan KOBİ tanımına yer verilmiştir.

Tablo 1: Türkiye’de KOBİ Tanımı

	Yıllık Net Satış Hasılatı	Yıllık Mali Bilan- çosu	Yıllık Çalışan Sayısı
Mikro İşletme	<1.000.000 TL	<1.000.000 TL	<10
Küçük İşletme	<5.000.000 TL	<5.000.000 TL	<50
Orta büyük işletme	<25.000.000 TL	<25.000.000 TL	<250

Tablo 2: AB’de KOBİ Tanımı

	Yıllık Net Satış Hasılatı	Yıllık Mali Bilan- çosu	Yıllık Çalışan Sayısı
Mikro İşletme	<2.000.000 €	<2.000.000 €	<10
Küçük İşletme	<10.000.000 €	<10.000.000 €	<50
Orta büyük işletme	<50.000.000 €	<43.000.000 €	<250

* 2003/361/EC sayılı Tavsiye ile 2005 yılından itibaren geçerli olarak üzere

35 bölümden oluşan KOBİ TFRS’nin ilk bölümünde ise KOBİ’ler “kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler” olarak tanımlanmıştır.

3. KOBİ TFRS / TAM SET TFRS KARŞILAŞTIRMASI

KOBİ TFRS, uygulama kolaylığı açısından KOBİ’lere avantajlar sağlamaktadır. KOBİ’lerin özelliklerinden dolayı uygulamada zorluklarla karşılaşmaları muhtemel bazı standartlar, KOBİ TFRS’de yer almamaktadır. Tam sette çoğu standartta birden fazla muhasebeleştirme yöntemine olanak sunulurken, bu yöntemlerin KOBİ TFRS’deki karşılıklarının genel olarak uygulanması daha kolay tek bir yöntemin belirlenmesi yönünde olduğu görülmektedir. Tam sette ayrı bir standart kodu ile oluşturulup yayına sunulan standartlar, KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodları ile oluşturulmuştur (bkz: Ek 1). KOBİ standartlarında bulunan her bir bölüm, tam sette ki bir veya birkaç standarda konu olarak denk düşmektedir. 35 bölümden oluşan KOBİ TFRS’nin içerdiği konular bakımından, tam set TFRS ile benzerlikleri ve ayrıldıkları temel noktaları Tablo3’te irdelen-

miştir (Tablo 3'ün oluşturulmasın da; Akdoğan, 2010, 1-26; Özkan ve Terzi (<http://www.tmsk.org.tr>), 1-23; Çiftçi ve Şahin, 2008, 35-46; Bayrı, 2010, 89-116; Kırlioğlu ve Şişman, 2010, 71-88; Sayar ve Okur (<http://www.tmsk.org.tr>), 1-25; Aslan, 2007, 203-221'den yararlanılmıştır). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartları çalışma kapsamına dahil edilmemiştir.

Tablo 3: Tam set TFRS / KOBİ TFRS Karşılaştırması

TMS 1	“Finansal Tabloların Sunuluşu”	Öz	✓ Amaç; finansal tabloların (ki genel amaçlı olarak tanımlanmıştır) temel unsurlarını açıklamaktır. ✓ Kapsam; yayınlanması zorunlu finansal tablolar: Bilanço (Finansal Durum Tablosu), GT (Gelir-Gider Tablosu), ÖDT (Öz kaynaklar Değişim Tablosu), NAT (Nakit Akım Tablosu) ve dipnotlardır. ✓ Sınıflama; kesin bir format belirlenmemiş, esneklik var, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri doğrultusunda ihtiyaca uygun düzenleme izni var. Asgari bulunması gereken başlıklar var. Ancak bu esnekliğe karşın, dipnotlar ve finansal tablolarda oldukça kapsamlı bilgiler isteniyor. ✓ İçerik; standartta, örneğin bilanço için kalemlerin hangi sıra ve biçimde sunulacağına dair bir format yer almamasına karşın, varlıkların farklı ölçü ile değerlendirilmesi, varlık ve kaynakların nitelik ve işlevlerinin farklı olması aynı bir başlıkta sunulmayı gerektirmektedir. Örn; Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen iştirakler, şerefiye, biyolojik varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, personele sağlanan fayda ve yükümlülükler, ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri gibi. ✓ Gelir tablosu için de fonksiyon esaslı benimsenmiş olup, azınlık-ana ortaklığa ait kar/zarar payları, ödenen temettüller, hisse başı kar, durdurulan faaliyetler v.b. kalemlerin aynı halde sunum zorunluluğu bulunmaktadır. ✓ Standartta ayrıca hiçbir gelir veya gider kaleminin finansal tablolarda veya dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlanmayacağı belirtilmiştir. Çünkü standart olağandışı başlık altında raporladığımız kalemleri, ayrı bir kalem olarak ayrıntılı şekilde sunulmasını istemektedir. ✓ Toplam kapsamlı gelir tanımına dayalı olarak standartta tanımlanan kapsamlı gelir tablosunda işletmenin sadece gerçekleşmiş değil, aynı zamanda gerçekleşmemiş gelirlerinin de finansal tablolar da sunulması sağlanmıştır. “gerçekleşmemiş gelir”, öz kaynaklarda artışa neden olan ancak henüz nakde dönüşmemiş gelirdir. Yani varlıkların kullanılmasından ziyade, elde tutulması dolayısıyla ortaya çıkan nakde dönüşmemiş kâr/zarardır.
		KOBİ TFRS	✓ KOBİ TFRS, TMS 1 ile benzer düzenlemeleri içermektedir. Kapsam aynı olmakla birlikte, ÖDT, TFRS tam sette net bir zorunluluk arz ederken, KOBİ TFRS’de; eğer finansal tabloların kapsadığı dönem içerisinde öz kaynaklardaki değişiklikler sadece kâr veya zarar, temettü ödemeleri, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanıyorsa işletme, kapsamlı gelir tablosu ve ÖDT yerine, tek bir gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunu sunabilir denilmektedir. ✓ Göze batan ikinci farklılık sunulacak dipnotların sayısıdır. Tam set TFRS’de 3000’e yakın açıklama bilgisi istenirken, KOBİ TFRS’de 300’e yakın açıklayıcı bilgi istenmektedir.

TMS 2 "Stoklar"	ÖZ	✓ Amaç: stok maliyetlerinin, net gerçekleştirilebilir değere (NGD) indirmeyi de içerecek, nasıl saptanacağını ve gideri dönüştürceğini belirlemektir. Stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği, değerlendirme yöntemleri hakkında bilgilendirme yapmaktır. ✓ Kapsam: tarım, finansal araçlar, inşaat sözleşmeleri standardın kapsamında değildir. ✓ Değerleme: stoklar standartta maliyet yada NGD'nin düşük olanı ile değerlendirilir. ✓ Maliyet bedelinin tespiti için; gerçek parti, FIFO, ağırlıklı ortalama yöntemleri kullanılabilir. ✓ Maliyet: standartta stok maliyeti; satın alma maliyeti, mevcut duruma getirme maliyeti ve dönüştürme maliyetinden (direkt iş + GÜG) oluşmaktadır. Sabit GÜG'ün mamüle yüklenmesinde normal maliyet yöntemi benimsenmiştir. Dağıtım yöntemi olarak piyasa değerini esas alan yöntem benimsenmiştir. Satın alma da ortaya çıkan faiz giderleri, kur farkları maliyete eklenmemekte, dönem gideri olarak kayda alınmaktadır. ✓ Hizmetler: standarda göre hizmetler de stoklanabilmektedir. Eğer hizmete ilişkin gelir, gelir tablosunda yoksa bu hizmet bilanço da gösterilir. Hizmet stok maliyeti ise; hizmeti sunan işçilerin ücret v.b. maliyetlerinden oluşmaktadır. ✓ Borçlanma maliyetleri: stoklar da belirli durumlarda özellikli varlık olabilirler (özellikli varlık; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar). Bu durum da, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, bu özellikli varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Diğer borçlanma maliyetleri ise, oluşturulan dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.
	KOBİ TFRS	✓ Kapsam ve temel alınan esaslar açısından tam set TFRS ile benzer niteliktedir. ✓ KOBİ standartlarında borçlanma maliyetlerinin tamamı gider olarak kaydedilmektedir. Tam sette ise borçlanma maliyetleri özellikli varlık ile ilgiliyse, bu varlığın maliyetine verilmektedir.
TMS 7 "Nakit Akış Tabloları"	ÖZ	✓ Amaç: işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, işletmenin nakit ve nakit benzerlerinde ki değişikliklere ilişkin bilgi sağlamak. ✓ İçerik: standarda göre NAT'ın düzenlenmesinde nakit ve nakde eşdeğer varlıkların işletmeye giriş ve çıkışları esas alınmıştır. Nakit; işletmede ki nakit ve vadesiz mevduattır. Nakde eşdeğer varlık; yüksek derecede likit varlıklar olup hemen paraya dönüştürülebilir ve değer değişiklikleri karşısında önemsiz riski bulunan kısa vadeli (max. 3 ay) varlıklardır. ✓ Yöntem: standartta nakit akışları, işletme (esas faaliyet), yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı olarak ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışlarını düzenleyecek şekilde ayrı başlıklar halinde düzenlenmiştir. Ancak bu ayrım istisna oluşturabilecek bir durum standartta şu şekilde belirtilmiş; örneğin bir kredi geri ödemesi hem faiz hem de anapara ödemesini içermektedir. Bu durum da faiz işleme faaliyeti, anapara ise finansman faaliyeti olarak sınıflandırılmalıdır. ✓ Raporlama: işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının raporlanmasında iki yöntemden bahsedilmiştir. Bunlar; net (dolaylı) ve brüt (dolaysız) yöntemlerdir. Ancak yine standartta ülke içerisinde ki uygulama ile örtüşmesi açısından brüt (dolaysız) yöntemin benimsendiği belirtilmiştir. Ancak bu iki yöntem de yatırım ve finansman faaliyetlerine uygulanmamakta, yalnızca işletme faaliyetlerine uygulanmaktadır. Yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının raporlanmasında ise, netleşime esasına göre raporlanması gerekenler dışında, yatırım ve finansman faaliyetlerinden doğan brüt nakit girişlerinin ve brüt nakit çıkışlarının ana gruplarını ayrı ayrı raporlayacaktır.
	KOBİ TFRS	✓ Bu tablonun düzenlenme esasları ve içeriği tam set TFRS ile uyumludur.

TMS 8 "Muh. Pol., Muh. Tah. Değ. ve Hatalar"	ÖZ	✓ <u>Amac</u>: işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve hem işletmenin önceki dönemlerinin hem de diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak. ✓ <u>Muhasebe politikaları</u>: finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında kullanılan ilkeler, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır. İşletmelerin finansal tablolarının TFRS tarafından belirlenen muhasebe politikalarına uygun olması esastır. Muhasebe politikaları yalnızca bu politikaları uygulamanın etkisi önemsiz ise uygulanmayabilir. Eğer belirli bir konu da bir muhasebe standardı/yorumu (TMS/TFRS) yoksa, işletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili olarak finansal tablo kullanıcılarının da ekonomik ihtiyaçlarını göz önün de bulundurarak, diğer muhasebe literatürü veya kabul görmüş sektör uygulamalarını benimseyebilir. ✓ <u>Muhasebe tahminlerinde ki değişiklikler</u>: tahminler de yapılan değişiklikler, cari dönem de ve ileriye doğru varlık, yabancı kaynak ve özkaynak kalemlerinin defter değerlerin de düzeltme gerektirmektedir. ✓ <u>Hatalar</u>: işletmenin bilinçli ya da bilinçsiz bir şekilde geçmiş dönem finansal tablolarında atlamalar ya da yanlış beyanlardır. Cari dönemin hataları finansal tablolar onaylanmadan önce belirlenirse cari dönem de ki bir düzeltme kaydı ile sonraki bir dönem de fark edilen hatalar ise geçmişe yönelik uygulamalar ile düzeltilmelidir.
	KOBİ TFRS	✓ Kapsam olarak benzer düzenlemeler içermekle beraber, geçmişe yönelik yapılması gereken bazı düzeltmeler için, KOBİ'lerde eski dönem bilgileri kolayca temin edilemiyorsa, mümkün olan en eski dönemin, ki bu cari dönem de olabilir, alınabileceği belirtilmiştir.
TMS 10 "Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar"	ÖZ	✓ <u>Amac</u>: İşletmenin raporlama yani bilanço döneminden sonra ortaya çıkan olaylar nedeni ile finansal tabloların da hangi durumlarda düzeltme yapılması gerektiğini ve açıklanması gereken bilgileri belirlemek. ✓ <u>Ayırım 1: Bilanço tarihinden sonra gerçekleşip düzeltme gerektiren olaylar</u>: Bilanço tarihi itibarıyla söz konusu olayın var olduğunu gösteren delillerin mevcudiyeti halinde, bu olay düzeltme gerektiren olay olarak tanımlanmaktadır. Bu finansal olaya ilişkin düzeltme kayıtlarının yapılması ve finansal tabloların bu yeni koşullara göre düzenlenmesi gerekmektedir. (Örn: İşletmenin bilanço tarihi itibarıyla bir borcunun bulunduğunu teyit eden, bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarlarının düzeltilmesi veya ilgili tutar için ayrılan karşılığın finansal tablolara alınması, Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi yine aynı şekilde düzeltme gerektirmektedir). ✓ <u>Ayırım 2: Bilanço tarihinden sonra gerçekleşip düzeltme gerektirmeyen olaylar</u>: Bilanço tarihi itibarıyla söz konusu olayın bilanço tarihinden sonra oluştuğunu ortaya koyan delillerin mevcudiyeti halinde bu olay, düzeltme gerektirmeyen olay olarak tanımlanmaktadır. Bu tür olayların ortaya çıkması finansal tablolarda herhangi bir değişiklik gerektirmemektedir. (Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması, varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra oluşan dışı büyüklükte değişikliklerin olması tarzında ki durumlar düzeltme gerektirmemektedir).
	KOBİ TFRS	✓ Tam set TFRS ile uyumludur.

TMS 12 "Gelir Vergileri"	✓ Amaç: kurum kazançları üzerinden alınan gelir vergilerinin (gelir ve kurumlar vergisi) muhasebeleştirilmesini düzenlemek. ✓ Kapsam: bu standardın kapsamına işletmelerin vergiye tabi gelirleri üzerinden hesaplanan vergiler girmektedir. Bu vergi tipi de bilindiği üzere işletme sahip yada ortaklarından ayrı olarak vergi mükellefiyetinin bulunduğu kurumlar vergisidir. Özetle standart kapsamına ülkemiz de uygulanan gelir vergisinden ziyade kurumlar vergisi girmektedir. ✓ İçerik: standardın getirdiği bir yenilik; muhasebe karı (ticari kar) üzerinden düzeltme gerektiren işlemlerin yapılması, kayıtlanması ve mali tablolarda gösterilmesi zorunluluğudur. ✓ İçerik: muhasebe karı ile mali kar arasında oluşan farklar, dönem karı üzerin de yaratıkları etkinin niteliklerine göre "sürekli ya da geçici farklar" olarak sınıflandırılmaktadır. <i>Sürekli farklar</i>; muhasebe ve mali kar arasin da ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde de ortadan kalkmayacak olan kesin farklardır. Bu farklar, ertelenmiş vergi varlığı yada borcu yaratmazlar. Uygulama da KKEG olarak bilinen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan kazançlar bu özelliğe sahiptir. <i>Geçici farklar</i> ise; bir varlığın ya da borcun defter değeri ile vergi açısından taşıdığı değer arasında ki farklardır. Bu farklar, sonra ki dönem de matrahtan indirilebilecek ya da matraha ilave edilebilecek farklardır. Geçici farklar ise sürekli farkların tam tersi olarak ertelenmiş vergi varlığı yada borcu yaratırlar. ✓ İçerik: bir başka yenilik; standardın bazı istisnalar dışında ertelenmiş vergi alacağının-varlığının veya ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığının veya ertelenmiş vergi borcunun hesaplanmasında bilanço tarihi itibarıyla tüm geçici farklar belirlenmelidir. Daha sonra bu farklar vergilendirilebilir ya da indirilebilir özelliklerine göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma sonucunda elde edilen toplam tutarlar bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan vergi oranları ile çarpılarak ertelenen vergi varlık ve borç tutarları saptanmalıdır. İkisi arasında ki olumlu fark (ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları arasında ki), ertelenen vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenen vergi gelirini ifade etmektedir. Hesaplanan bu tutarlar, cari dönem vergi karşılıklarına eklenir yada çıkartılır. Amaç, cari dönem net muhasebe karının dönemin gerçek performansını gösterebilmesidir. ✓ Ertelenen vergi varlık ve borçlarının tekdüzen hesap planı dahilinde muhasebeleştirilmesinde farklı görüşler mevcuttur. Örn; EVV (ertelenen vergi varlığı) için 193, EVB (ertelenen vergi borçları) için ise 368; EVV için boş olan 182-282, EVB için ise boş olan 382-482 gibi. ✓ Standartta ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının bilanço da, ertelenmiş vergi gideri yani vergi karşılığının ise gelir tablosunda gösterilmesi benimsenmiştir.
TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar"	✓ Amaç: Maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini (muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, amortisman hesaplamaları v.b.) düzenlemek. ✓ Değerleme: tarihi maliyet yada yeniden değerlendirilmiş tutarlar kullanılır. Yeniden değerlendirme seçeneği seçilirse, varlığın dahil olduğu sınıf, bütün olarak değerlemeye tabi tutulur. ✓ İlk edinim değeri: standart uyarınca maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilmektedir. <i>*Edinimde ki borçlanma maliyetleri</i> ise standarda göre, aktifleştirme tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır. <i>*Belirlenmiş bir sınırın altında kalan maddi duran varlık alımı</i>; standarda göre, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. <i>*Binaların arsası ile birlikte alınması</i>; standarda göre, arsa ve binalar birlikte alınsalar bile ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilmekte ve ayrı şekilde muhasebeleştirilmektedirler. Bununla birlikte, standardın aynı maddesi uyarınca, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. ✓ KOBİ standartların da maddi duran varlıkların değerlemesinde sadece maliyet yöntemi kullanılabilir. Tam sette tercihli olarak sunulan yeniden değerlendirme uygulamasına, KOBİ TFRS'de izin verilmemiştir. ✓ Dönem sonunda söz konusu varlıkların yeniden değerlendirme işleminin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak varlıkların maliyetle izlenen net kayıtlı değerlerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olması durumunda söz konusu varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması zorunlu olmaktadır.

TMS 17 "Kiralama İşlemleri"	ÖZ	✓ <u>Amaç</u>: kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemek. ✓ <u>Kapsam</u>: bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği kiralama, finansal kiralama olarak adlandırılır. Bunun dışındaki tüm kiralamalar faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Sınıflandırma işlemi yapılırken sözleşmenin şeklinden çok özü esas alınır. ✓ Standartta değerlendirme ilkeleri 4 ayrı perspektiften incelenmiştir. 1-) Kiracı – Finansal Kiralama: Ödemeler anapara ödemesi ve finansman giderleri olarak ikiye ayrılır. Finansman giderleri ile TMS16 ve TMS38'e uygun olarak ayrılan amortismanlar ilgili dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağına kesine yakın olması durumunda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığının yararlı ömrü olarak kabul edilir. Satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla itfa edilir. Dönem sonlarında TMS36'ya göre varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. 2-) Kiracı – Faaliyet Kiralaması: Başka bir sistematik yaklaşım daha iyi bir sonuç vermediği sürece yapılan kira ödemeleri eşit olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir. 3-) Kiraya Veren – Finansal Kiralama: Kiraya Veren varlıkları ve ilgili varlıklara yapılan net kiralama yatırımı tutarını finansal durum tablosunda gösterir. Ödemeler anaparanın geri ödemesi ve finansman gelirleri olarak ikiye ayrılır. 4-) Kiraya Veren – Faaliyet Kiralaması: Başka bir sistematik yaklaşım daha iyi bir sonuç vermediği sürece yapılan kira geliri eşit olarak kiralama süresi boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir.
	KOBİ TFRS	✓ Ana hatları ile tam set TFRS ile uyumludur.
TMS 18 "Hasılat"	ÖZ	✓ <u>Amaç</u>: işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamak. ✓ <u>Kapsam</u>: standarda göre hasılat, işletmenin öz kaynaklarında artışa neden olan, sermaye artışı dışında işletmenin bir muhasebe dönemi içerisindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır. Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri gibi işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. ✓ <u>Değerleme</u>: hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.
	KOBİ TFRS	✓ Tam set TFRS ile uyumludur. Ancak KOBİ TFRS'de Hasılatla ilişkin bölüm içeriğine TMS 11 "İnşaat Sözleşmeleri" standardı da dahil edilmiştir.

TMS 20 “Devlet Teşvikleri”	ÖZ	✓ Amaç: Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerde ki devlet yardımlarının açıklanması da ki ilkeleri belirlemek. ✓ Yöntem: Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde çeşitli seçenekler bulunmaktadır. Devlet teşvikleri niteliğine uygun olarak bazen öz kaynaklarda muhasebeleştirilir ki buna <i>sermaye yaklaşımı</i> denilmektedir. Bu yaklaşımın özün de, devlet teşviklerinin kazanılmış bir gelir olmaması, herhangi bir maliyeti olmadan devlet tarafından sağlanan bir teşvik olması dolayısıyla, bu tür teşviklerin kar/zarar da muhasebeleştirilmesi uygun değildir. ✓ Standartta geçen diğer yaklaşıma göre devlet teşvikleri bazen <i>gelir yaklaşımına</i> göre gelir kaydedilebilir. Gelir yaklaşımının özünde ise bu teşviklerinin nadiren karşılıksız olduğu, işletmelerin koşullara uymak ve önceden belirlenen yükümlülükleri yerine getirmek şartları ile bu teşvikleri kazandıkları, bu nedenle de bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kar/zararda muhasebeleştirilmesi uygundur denilmektedir.
	KOBİ TFRS	✓ KOBİ TFRS’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımı bulunmamakta, <i>gelir yaklaşımı kullanılmaktadır</i>. ✓ Buna göre; teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, <i>alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilirken</i>, teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları <i>karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilmektedir</i>.
TMS 21 “Kur Değişim Etkileri”	ÖZ	✓ Amaç: yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemek ✓ Muhasebeleştirme: *<i>yabancı paralı mal satış işlemlerinden kaynaklanan kur farkları</i> ve *<i>yabancı paralı alacak ve borçlarının değerlemesi sonucu oluşan kur farkları</i>, sonuç hesapların da muhasebeleştirilir. *<i>Yabancı paralı mal alım işlemlerinden kaynaklanan kur farkları</i>, stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda (amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar) kur farkı maliyetin bir unsuru olarak, aksi durumda gider unsuru olarak yani sonuç hesapların da muhasebeleştirilir. *<i>Yabancı paralı duran varlık alım işlemlerinde ise</i>, eğer ilgili varlık özellikli mal kapsamı da ise yatırım maliyetine dahil edilmekte, ilgili varlık özellikli mal kapsamı da değilse, sonuç hesaplarında muhasebeleştirilmektedir. Son olarak *<i>Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları ise</i>, yatırımlar elden çıkarılınca kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden “Birikmiş Kur Farkları” başlığı altında öz kaynaklar kapsamı içinde raporlanmaktadır. Yabancı işletmelerde ki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları satışın oranına bağlı olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır.
	KOBİ	✓ Tam set TFRS ile uyumludur.
TMS 23 “Borçlanma Maliyetleri”	ÖZ	✓ Amaç: bir özellikli varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerine yönelik muhasebeleştirme ilkelerini düzenlemek. ✓ Kapsam: bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda oluşmayacak borçlanma maliyetleridir. Açıklanan bu maliyetler aktifleştirilirken, diğer borçlanma maliyet ise gider olarak muhasebeleştirilir. ✓ Borçlanmanın sadece özellikli varlıkla ilgili olarak yapılmadığı durumlarda, aktifleştirilecek borçlanma tutarını belirlemek için “aktifleştirme oranı” kullanılır. ✓ Özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleşebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. ✓ Özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.
	KOBİ TFRS	✓ KOBİ TFRS’de özellikli varlıklara ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle standartta tüm borçlanma maliyetlerinin, oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

TMS 24 “İ. Taraf Açıklamaları”	ÖZ	✓ <u>Amaç</u>: işletmenin finansal durumunun, ilişkili taraflarının mevcudiyeti ve ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların yapılması sağlamak. ✓ <u>Tanımlar</u>: kişinin kendisinin ya da yakın aile üyelerinin raporlayan işletmede kilit yönetici veya raporlayan işletme üzerinde kontrol ya da önemli etkiye sahip olması durumunda, ilişkili taraftan söz edilebilir. ✓ Finansal tablo kullanıcılarının işletmelerinin karşılaştığı riskler ve fırsatlar hakkında daha iyi değerlendirme yapabilmeleri için ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler de dahil olmak üzere bakiyelerin bilinmesi önemlidir.
	KOBİ TFRS	✓ KOBİ TFRS’de işletme ile ilişkili taraflar arasında taahhütlerden bahsedilmemiştir. Diğer kriterler tam set TFRS ile uyumludur.
TMS 27 “Konsolide ve Bireysel Fin. Tablolar”	ÖZ	✓ <u>Amaç</u>: ana ortaklık kontrolü altında bulunana grup işletmelerinin finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirlemek. ✓ <u>Kapsam</u>: işletmenin bireysel finansal tablo düzenlenmesi gereken/istenen durumlarda, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde de uygulanır. TFRS 5’e göre Satış amaçlı olarak elde tutulanlar hariç olmak üzere tüm grup şirketlerinin finansal tabloları konsolide olarak düzenlenmelidir. ✓ <u>Tanımlar</u>: standartta konsolide finansal tablolar, bir grubun (ana ortaklık ve tüm bağlı ortaklıklar) finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolar olarak tanımlanmıştır. Bağlı ortaklıklar, finansal ve faaliyet politikalarının yönetme gücü (kontrol) ana ortaklıkta olan işletmelerdir. TMS’lerin genelindeki “şekil yerine özü” önceliği” ilkesi uyarınca hangi durumlarda kontrol sağlandığı standartta detaylı olarak açıklanmıştır. ✓ Konsolidasyon işleminde ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarında tüm kalemler satır satır toplanarak birleştirilir. Grup içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tabloları tarihinin aynı olması ideal durumdur, bu durumun sağlamadığı hallerde finansal tablolar arası fark en fazla üç ay olabilir. Grup şirketlerinde tüm finansal tabloların aynı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanması gerekmektedir. ✓ Kontrol gücü olmayan paylar, konsolide finansal durum tablosunda ana ortaklığın sahiplerinin özkaynaklarındaki payında ayrı olarak, özkaynak içerisinde gösterilir. Ana ortaklığın kontrolü kaybetmeden bağlı ortaklığındaki payının değiştiği durumlarda, değişimler, özkaynak işlemi olarak muhasebeleştirilir. Kontrolün kaybedildiği durumlarda elden çıkarmadan sağlanan bedel ile bağlı ortaklığın elden çıkarma tarihindeki defter değeri arasındaki fark, kar ya da zarar olarak konsolide gelir tablosuna yansıtılır. Geriye kalan varlıklar için gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılır.
	KOBİ TFRS	✓ TMS Yorum 12’de bahsedilen Özel Amaçlı İşletmeler” KOBİ TFRS’de ilgili bölümde benzer şekilde açıklanmıştır. ✓ KOBİ TFRS’de Konsolide ve Bireysel finansal tablolara ilişkin açıklamalar TMS 27 ile paralel olarak düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak “ tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek set halinde sunulan finansal tablolar” olarak tanımlanan, hazırlanması zorunlu olmayan birleşik finansal tablolara da değinilmiştir.

TMS 28	"İştiraklerdeki Yatırımlar"	ÖZ	✓ Amaç: iştiraklerde ki yatırımların muhasebeleştirilmesinde ki ilke ve yöntemleri belirlemektir. ✓ İştirak tanımı: standartta iştirak tanımına net bir şekilde yer verilmiş olup, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliği dışında kalan ve üzerin de <i>önemli etki</i> nin (yatırım yapılan şirketin faaliyet ve finansman kararlarına katılım gücü) bulunduğu işletmelerdir. Önemli etkinin ön koşulu ise doğrudan veya dolaylı olarak yatırım yapılan işletmede %20'lik oy hakkıdır. ✓ Değerleme: standarda göre iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında <i>*öz kaynak yöntemi</i> uygulanmaktadır. Öz kaynak yöntemi, iştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtabilecek şekilde düzeltildiği bir yöntemdir. Öz kaynak yönteminde iştirakin değeri, iştirakin öz kaynağındaki değişimden, işletmeye düşen paya göre artırılır veya azaltılır. Öz kaynağındaki kâr / zarar kaynaklı artış ya da azalışlar, iştirakler hesabına karşılık gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. İştirak kâr payı dağıtıldığında ise alınan kâr payı iştirakler hesabından düşülür. Özün önceliği ilkesine göre, iştirakin öz sermayesinde meydana gelen kar dışındaki nedenlerden kaynaklanan artışlardan işletmeye düşen pay iştirakler hesabına karşılık, sermaye yedeklerine eklenir ve öz kaynaklar değişim tablosunda açıklanır. Kısaca bu yöntem de <i>iştirakler hesabı</i>; elde etme maliyetleri, iştirak kar payları, iştirakin öz kaynağındaki artış payları için BORÇLANDIRILIR, iştiraktan alınan temettüleri ve iştirak zarar payları için ALACAKLANDIRILIR.
		KOBİ TFRS	✓ İştiraklerin muhasebeleştirilmesi konusunda tam sete göre, basite indirim yapılmıştır. ✓ KOBİ standartlarına göre iştirakler; öz kaynak yöntemi, maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesine göre değerlendirilebilir. ✓ Gerçeğe uygun değerle değerlendirmede, gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına kar veya zarar olarak kaydedilecektir. ✓ Tam set IFRS'ler, iştiraklerdeki yatırımların yatırımcının asıl finansal tablolarında özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesini öngörmekteydi. ✓ Özkaynak yönteminin uygulanması açısından da bir fark bulunmaktadır; <i>KOBİ TFRS</i>, şerefiyenin beklenen yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde itfa edilmesini gerektirmekteyken, tam set de şerefiyenin itfasına izin verilmemektedir.
TMS 29	"Yüksek Enflasyonlu ..."	ÖZ	✓ Amaç: yüksek enflasyonlu ekonomilerde düzenlenecek finansal tablolar ile ilgili standartları ve işletmelerce yapılması gerekli açıklamaların kapsamını belirlemek. ✓ Tanım: standartta yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlanmamıştır. Son 3 yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaştığında ya da aştığında ve/veya standartta açıklanan diğer ekonomik göstergeler ortaya çıktığında yüksek enflasyonun varlığı kabul edilir. ✓ Finansal tablolar raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden hazırlanır. TMS 1'e uyarınca finansal tablolarda yer alan önceki dönemlere ilişkin rakamlar da raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. ✓ Standartın özünde finansal tablolardaki tüm kalemlerin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birime göre düzeltilmesi yatar. Tarihi maliyet esasına ve cari maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolarında yapılması gereken değişiklikler ayrı ayrı açıklanmıştır.
		KOBİ TFRS	✓ KOBİ TFRS'de finansal tablolar cari maliyet esasına göre hazırlanmaktadır, bu nedenle TMS 29'daki ilgili bölümle uygun olarak sadece tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolara ilişkin düzenlemeler açıklanmıştır.

TMS 31 “İş Ortaklıklarında ki Paylar”	ÖZ	✓ <u>Amaç</u>; iş ortaklıklarında ki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın, iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarını da raporlanmasını düzenlemek. ✓ <u>Tanım</u>; TMS 31’e göre ortak girişim; iki veya daha fazla tarafın, ortak kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirilmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir. ✓ <u>Yöntem</u>; standarda göre ortak girişimlerin yani yönetimi veya sermayesi eşit şekilde (%50) paylaşılan işletmelerin değerlemesinde oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılmaktadır. ✓ <i>Oransal yada kısmi konsolidasyon da</i>; ortak kontrol edilen işletmeye ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerin ortağın bu girişimde sahip olduğu pay ile konsolidasyona tabi tutulmasıdır. Bu uygulama TMS 27 de açıklanan bağlı ortaklıkların konsolidasyonuna benzemektedir. ✓ Özkaynak yöntemin de ise; TMS 28 de açıklanan özkaynak yöntemine benzemektedir. TMS 31, birbirine alternatif olarak sunduğu bu iki yöntemden <i>oransal konsolidasyon</i> yönteminin kullanımını önermektedir.
	KOBİ TFRS	✓ Tam sette konu ile ilgili tercihe bırakılmış iki yöntem bulunmaktaydı (oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi). ✓ KOBİ standartların da iş ortaklıklarının konsolidasyonunda, üç yöntem yer verilmiştir. Bunlar; özkaynak yöntemi, maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemidir. ✓ Özkaynak yönteminin uygulanması açısından da bir fark bulunmaktadır; <i>KOBİ TFRS</i>, şerefiyenin beklenen yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde itfa edilmesini gerektirmekteyken, tam set de şerefiyenin itfasına izin verilmemektedir.

TMS 32 - 39 / TFRS 7	“Finansal Araçlar: Sunum, Muhasebeleştirme, Ölçme, Açıklamalar” ÖZ √ Amac: <i>TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum</i>; amacı bir işletmedeki finansal araçların borç veya öz sermaye olarak sunulması ile finansal varlık ve finansal borçların netleştirilmesine ilişkin ilkeleri belirlemektir. √ Amac: <i>TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar</i>; bu bir açıklama standardıdır ve amacı; bir işletmenin finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile o işletmenin sözü edilen finansal riskleri yönetme şekliyle ilgili bilgileri, ilgili işletmenin finansal tabloları aracılığıyla kamuoyuna açıklamaktır. √ Amac: <i>TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme</i>; bu Standardın amacı; finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin (ticari mallar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar gibi) alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemektir. √ <i>TMS 32’ye göre</i> *finansal varlıklar; nakit ve nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonosu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlardır. *Finansal borçlar; ticari borçlar, borç senetleri, krediler, bedeli nakden ödenecek mal ve hizmet alımına ilişkin tahakkuklar, ihraç edilen borçlanma senetleri, imtiyazlı hisse senetleridir. *Türev finansal araçlar ise bir faiz oranına, ürün fiyatına ya da döviz kuruna bağlı olarak değer oluşturan ve sahibine sözleşmesel hak ve yükümlülükler sağlayan finansal araçlardır. Ve tanımlanan bu üç grup, finansal araçları oluşturmaktadır. √ <i>TFRS 7’ye göre</i>; bir işletmenin taşıdığı finansal risklerle ilgili önemli miktarda sayısal ve niteliksel açıklamayı gerekli kılmaktadır. Ve bu standarda göre bahsi geçen finansal riskler üç gruba ayrılmıştır. Bunlar; kredi, likidite ve piyasa riskidir. √ <i>TMS 39’a göre</i>; finansal araçlar dört grup şeklin de sınıflandırılmıştır. 1. Gerçeğe Uygun Değerdeki Değişimler; Gelir Tablosu ile İlişkilendirilen Finansal Varlıklar; bu varlıklar, bir yıldan kısa vadede satılmak ve fiyat dalgalanmaları sonucunda kar elde etmek amacıyla satın alınan finansal varlıklar ya da yakın bir tarihte geri alınmak üzere yüklenilen finansal borçlardır. Alım satım amaçlı finansal varlıklar bu grupta sınıflandırılır. Örneğin hisse senedi, hedge aracı olarak kullanılmayan türev ürünleri. Bu varlıklar ve borçlar gerçeğe uygun değer (piyasa değeri) ile değerlendirir ve finansal varlıklar bilançonun dönen varlıklar hesap sınıfında, finansal borçlar ise kısa süreli borçlar sınıfında raporlanır. Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler, kar ve zarar hesabı ile ilişkilendirilir. Gerçeğe uygun değer olarak, borsa rayıcı kullanılır. 2. Vadeye kadar elde tutulma amaçlı yatırımlar; işletmenin vade sonuna kadar elde tutmak amacıyla elde ettiği, sabit ödemeli ve vadeli, türev ürün niteliğine sahip olmayan finansal araçlardır. Belirli bir vadesi olan ve vadelerine kadar elde tutulma olanağı ve niyeti bulunan aktifleri içermektedir. Hisse senetleri, belirli bir vadeleri olmadığı için bu grupta sınıflandırılmaz. Bu gruba dahil olabilecek en önemli örnek olarak yatırım amacıyla vadelerine kadar elde tutulacak olan hazine bonoları ve devlet tahvilleri gösterilebilir. Bu tür alacaklar etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. 3. Krediler ve alacaklar; kuruluşların kendi işlemlerinden doğan ticari amaçlı olmayan borç ya da alacaklar ilk olarak maliyet değeri üzerinden değerlendirir. Bu tutar, gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanır. İşlem maliyeti de bu tutarın içine dahildir. Daha sonra ise ticari amaçlı olmayan bu borç ve alacaklar itfa maliyetinden varsa çeşitli nedenlerle oluşabilecek düşüştüden dolayı ayrılacak karşılığın indirilmesi suretiyle değerlenir (İtfa edilmiş maliyet bedeli). 4. Satılmaya hazır finansal varlıklar; yukarı da tanımlanan gruplara girmeyen, satışa hazır olarak nitelendirilen ve türev ürünü niteliğinden olmayan finansal varlıklardır. Gerçeğe uygun değer değişimleri öz kaynak içinde muhasebeleştirilir ve satılmaları veya değer düşüklüğüne maruz kalmaları durumunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir. *** Özet olarak, finansal varlıklar da ölçüm; yatırımların sınıflandırılmasına bağlıdır. Eğer vadeye kadar elde tutulacak veya kredi veya ticari alacak ise, amorti edilmiş değer üzerinden, aksi halde gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer üzerinde gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar, gelir tablosunda muhasebeleştirilir ve satış amaçlı elde tutulan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer değişimleri öz kaynak içinde muhasebeleştirilir. KOBİ TFRS √ KOBİ standartlarında finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümlemesi ile ilgili kurallarda basite indirgeme yapılmıştır. √ Örneğin, tam set TFRS’de finansman niteliği taşıyan tüm işlemlerde vade süresine bakılmaksızın indirgeme işleminin yapılması ve işlemin itfa edilmiş maliyetle yani indirgenmiş maliyet olan net bugünkü değere ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi bir zorunluluk iken, KOBİ standartlarında, finansman niteliğinde olan işlemlerin net bugünkü değere ölçülmesi vadenin en az iki yıl olması durumunda söz konusu olmaktadır. Kısa vadeli işlemlerde indirgenmemiş tutar ise borç veya alacak olarak kaydedilmektedir. √ Sınıflama da ise tam sette ki dörtlü sınıflama yerine, KOBİ standartların da; gerçeğe uygun değer farkı kar zararına yansıtılan ve itfa (iskonto) edilmiş maliyetle ölçülen şekilde bir sınıflama bulunmaktadır.
----------------------	--

TMS 33 "Hisse B. Kazanç"	ÖZ	✓ <u>Amaç</u>; gerek aynı raporlama dönemi içerisinde de farklı işletmelerin, gerekse aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerinin de ki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenip finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemek. ✓ <u>Tanım-Yöntem</u>; standarda göre hisse başına kazanç, net dönem karından veya zararından adi hisse senedi sahiplerine isabet eden kısmın, dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısına bölünmesiyle hesaplanır. ✓ <u>Sunum</u>; standarda göre, kapsamlı gelir tablosu hazırlanan her dönem de hisse başına kazanç oranı da sunulmak zorundadır.
	KOBİ TFRS	✓ Hisse başına kazanç uygulaması KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları ile ilişkili olmadığı için, KOBİ standartlarında kapsam dışı bırakılmıştır. KOBİ TFRS uyarınca bölüm bilgilerinin finansal tablolarda sunulması gerekmemektedir.
TMS 34 "Ara Dönem Finansal Raporlama"	ÖZ	✓ <u>Amaç</u>; ara dönem finansal raporlamalarının asgari içeriğinin tanımlanmak ve ara dönem hazırlanacak finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemek. ✓ <u>Kapsam</u>; standart hangi işletmelerin, hangi sıklıkta ara dönem finansal tabloları yayınlaması gerektiğini düzenlemez. Bu standart TFRS'ye uygun olarak ara dönem finansal raporlama düzenlenmesi zorunlu olan veya ara dönem finansal raporlamayı seçen firmalar tarafından uygulanır. ✓ İşletmeler TMS'1 de açıklanan tam seti veya standartta açıklanan şu unsurları içeren özet finansal tabloları kullanmakta serbesttirler: Özet finansal durum tablosu, Özet kapsamlı gelir tablosu, Özet özkaynak değişim tablosu, Özet nakit akış tablosu, Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar). ✓ Son yıllık finansal tabloların konsolide olarak hazırlanmış olması durumunda, ara dönem finansal tabloları da konsolide olarak hazırlanmalıdır. ✓ Ara dönemde, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olayların seçilmiş dip notlarda açıklanması önerilmektedir. Ara dönem finansal raporlamada muhasebeleştirme, ölçme, sınıflandırma veya yapılacak açıklamalara ilişkin karar verilirken, önemlilik kriteri ara dönem finansal veriler çerçevesinde değerlendirilir. ✓ Genel olarak ara dönem finansal tablolarında, yıllık finansal tablolarında uygulanlar ile aynı muhasebe politikaları uygulanmak zorundadır.
	KOBİ TFRS	✓ Ara dönem finansal raporlama KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları ile ilişkili olmadığı için, KOBİ standartlarında kapsam dışı bırakılmıştır.

TMS 36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü"	ÖZ	✓ Amaç: varlıkların geri kazanılabilir tutarından (ki bu tutar, bir varlığın veya nakit yatan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanın değerinden yüksek olmalıdır) daha yüksek bir değer ile izlememesini sağlamak amacıyla uygulanacak ilkeleri belirlemek. ✓ Değerleme: varlıkların defter değerinin, geri kazanılabilir tutardan fazla olduğu durumlarda değer düşüklüğü zararı oluşur. TMS'nin diğer standartlarında değerlendirme ilişkisi özel hükümler bulunmayan tüm varlıklar bu standart kapsamında değerlendirilir. ✓ Raporlama tarihlerinde, varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı dair değerlendirme yapılmalı ve gerek görüldüğü takdirde geri kazanılabilir tutar tahmin edilmelidir. Ortaya çıkan değer düşüklüğü zarar, kar ve zarar olarak kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. TMS 16 ve TMS 38 kapsamında yeniden değerlendirilmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır. Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinin ardından, ilgili varlığa ilişkin amortisman tutarı gelecek dönemlerde düzeltilir. ✓ Şerefiye hariç olmak üzere, bir varlığın son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra, değer düşüklüğüne neden olan şartların değişmesi durumunda, ilgili varlığın değeri geri kazanılabilir değerine artırılır. Ancak bahsi geçen değer düşüklüğü zararının iptal işlemi şerefiye için söz konusu değildir.
	KOBİ TFRS	✓ KOBİ TFRS'nin bu bölümde stok değer düşüklüklerine de yer verilmiştir. ✓ İkinci bölümde stoklar dışındaki varlıklarda değer düşüklüğü açıklanmıştır. Bu açıklamalar TMS ile aynı paraleldedir.
TMS 37 "Karşılıklar, Koş, Borçlar ve Koşullu Varlıklar"	ÖZ	✓ Amaç: karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının uygulanması ve kullanıcılara bu kavramlarla ilgili gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamak. ✓ Karşılıklar: geçmiş olaylardan doğan, kaynak çıkışı mümkün olan ve değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilen yükümlülüklerle ilgilidir. Ticari borçlar ve tahakkuklardan farklıdır. Çünkü karşılıklar için gelecekte yapılacak bir ödemenin zaman ve miktarı net değildir. Ayrıca tahakkuklar, borçların bir parçası olarak gösterilirken, karşılıklar ayrı olarak gösterilmektedir. Standartta bahsi geçen karşılık terimi, amortismanlar, şüpheli alacaklar, varlıklarda değer düşüklükleri gibi aktif düzenleyici hesaplar değildir. Standarda göre bazı durumlar mevcutsa, karşılıklar finansal tablolarda gösterilmelidir. Bazı durumlarda ise (örneğin, yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel olmaması veya yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir bir biçimde belirlenmemesi gibi bir durumda) karşılıklar finansal tablolara yansıtılmaz. ✓ Koşullu borçlar: standarda göre işletmeler koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtırmaz. Koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları olasılığı uzak olmadıkça, finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. ✓ Koşullu varlıklar: standarda göre işletmeler koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtırmaz. Bazı şartları taşıyorsa (örn. ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise) dipnotlarda açıklanır.
	KOBİ TFRS	✓ Tam set TFRS ile uyumludur.

TMS 38 "M. Olmayan Duran Varlıklar"	ÖZ	✓ <u>Amac</u>: diğer standartlarda ayrıca açıklanmamış olan maddi duran varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini açıklamak ✓ <u>Tanımlar</u>: maddi duran varlık fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal varlıktır. Bir varlığın tanımlanabilir olduğu göstergeleri; ayrılabilir olması ve sözleşmede yer alan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanmasıdır. Şerefiye TFRS standardı uyarınca muhasebeleştirilir. ✓ <u>İlk edinimde</u>: maddi olmayan duran varlıklar; varlığın gelecekte ekonomik yarar sağlamanın muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda aktifleştirilir, ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli ile ölçülür. ✓ İşletme birleşmesi kapsamında elde edilen maddi olmayan duran varlıklar; sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması, ayrılabilir olması ve varlık tanımına uyması durumunda şerefiyeden ayrı olarak aktifleştirilir. ✓ İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi için ek şartlar mevcuttur. ✓ <u>Yöntem</u>: maddi olmayan duran varlıklar maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak defterlerde izlenebilir. ✓ Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık (sözleşmeden doğan haklardan kaynaklanıyorsa, sözleşme süresini aşmadan) işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süre zarfında itfa edilir. ✓ Maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması durumunda sonuç gelir tablosunda muhasebeleştirilir.
	KOBİ TFRS	✓ TMS ile arasındaki önemli farklar mevcuttur. KOBİ TFRS'de işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar ve geliştirme giderleri aktifleştirilmez. Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü hakkında güvenilir bir tahminde bulunulmadığı durumlarda, faydaları ömür on yıl olarak kabul edilir. ✓ KOBİ TFRS'de sadece maliyet yöntemi açıklanmıştır, yeniden değerlendirme seçeneğine değinilmemiştir.
TMS 40 "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller"	ÖZ	✓ <u>Amac</u>: yatırım amaçlı gayrimenkullerin (ki bunlar sahibi tarafından kullanılmayan, normal iş akışı çerçevesinde satılması planlanmayan, kira ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsa ve/veya binalardır) muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamak. ✓ <u>İlk edinimde</u>: yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet bedeli ile ölçülür. TMS 17'ye göre kiralan ve yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan gayrimenkuller, gerçeğe uygun değer ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir. ✓ <u>İlk muhasebeleştirme işleminden sonra</u> işletmeler maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemini seçebilirler. Gerçeğe uygun değer yöntemi seçilirse her raporlama tarihinde yeniden hesaplama yapılır ve oluşan fark gelir tablosu hesaplarında takip edilir. Maliyet yöntemi seçilir ise TMS 16'ya uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilgili gayrimenkulün maliyet tutarından, birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle değerlendirilir. Bu yöntemin uygulanması durumunda gerçeğe uygun değer dipnotlarda ayrıca belirtilir. Tüm gayrimenkuller için aynı yöntem kullanılır. ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda oluşan kayıp veya kazanç kar/zarar hesaplarında muhasebeleştirilir.
	KOBİ TFRS	✓ Genel olarak tam set TFRS ile uyumludur. Ancak KOBİ TFRS'de gerçeğe uygun değer yöntemi; aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçüm yapılması şartıyla uygulanabilir. Aksi durumda maliyet yöntemi kullanılır.

SONUÇ

Kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenen KOBİ standartları, mikro olarak tanımlanan işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır. Bu sayede işletmeler büyüdüğünde, bu nedenle sınıf değiştirdiğinde ve tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır. KOBİ muhasebe standartları aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve bu işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olacaktır (Akdoğan, 2010, 2). Toparlayacak olursak bu standartlar ile;

✓ KOBİ muhasebe standartları yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere gerekli finansal bilgileri daha sade ve kapsamı daha dar tablolarda sunma olanağını vermektedir.

✓ KOBİ standartlarının oluşturulmasında, tam sete kıyasla çok daha sade bir dil kullanılmıştır.

✓ KOBİ'lerle ilgili olmayan işlemlere yönelik açıklamalar veya standartlar KOBİ'ler için düzenlenen standartlarda kapsam dışı bırakılmıştır. Örneğin; TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama, TMS 33 Hisse Basına Kazanç, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve TFRS 8 Faaliyet Bölümleri standartları KOBİ TFRS'nin kapsamı dışında tutulmuştur.

✓ Tam set TFRS'de yer alan ve uygulanmasında seçimlik hak tanınmış olan bazı uygulamaların, KOBİ TFRS'de ki karşılığında daha basit olan seçenek tercih edilmiştir. Örneğin; Oransal konsolidasyonun kaldırılması ve yerine özkaynak yönteminin benimsenmesi, maddi - maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modelinin kaldırılması ve yerine değerlemede sadece maliyet yönteminin benimsenmesi, devlet yardımları standardında bulunan özkaynak yaklaşımının kaldırılması ve yerine gelir yaklaşımının benimsenmesi, finansal araçların sınıflara ayrılmasında dörtlü sınıflamanın kaldırılması ve yerine ikili sınıflamanın benimsenmesi ile ilgili yapılan bazı basitleştirmeler bu duruma örnek olarak verilebilir.

✓ KOBİ TFRS'de, tam sete oranla değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemleri basitleştirilmiştir. Buna ilaveten tam set TFRS'de 3000 civarında kalem için açıklama beklenirken, KOBİ TFRS'de bu sayı yaklaşık olarak 300'e kadar inmiştir.

√ TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında özellikli varlıkla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirileceğinden bahsedilirken, KOBİ TFRS de tüm borçlanma maliyetlerinin giderleştirileceği ifade edilmiştir.

√ TMS 28 İştiraklerde ki Yatırımlar standardında iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasın da öz kaynak yönteminin uygulanması kesinlik arz ederken, KOBİ TFRS’de özkaynak yöntemi seçimlik bir haktır. Ayrıca özkaynak yönteminin uygulamasında KOBİ TFRS, şerefiyenin beklenen yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde itfa edilmesini gerektirmektedir, tam set de şerefiyenin itfasına izin verilmemektedir.

√ TMS 31 İş Ortaklıklarında ki Paylar standardında tercihe bırakılmış iki yöntem bulunmaktayken (oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi), KOBİ standartların da iş ortaklıklarının konsolidasyonunda üç yöntem yer verilmiştir. Bunlar; özkaynak yöntemi, maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemidir. Özkaynak yönteminin uygulanması açısından da yukarıda ki paragrafta belirtilen farklılık burada da geçerlidir.

√ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının aksine, KOBİ TFRS de araştırma geliştirme giderlerinin her koşulda gider olarak raporlanması gerekliliği bulunmaktadır.

√ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 M. Olmayan Duran Varlıklar standartlarında maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme konusunda seçim hakkı sunulmuştur. Ancak KOBİ TFRS de sadece maliyet yöntemi kullanılabilir.

√ TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardında maliyet yönetimi ve gerçeğe uygun değer yöntemi seçimlik haklardır. KOBİ TFRS de gerçeğe uygun değer yönteminin kullanımı aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçüm yapılması şartına bağlanmıştır. Aksi durumda maliyet yöntemi kullanılabilir.

√ TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardında şerefiyeye amortisman ayrılma hakkı yokken, KOBİ TFRS de şerefiyenin yararlı ömrü konusunda güvenilir tahminde bulunulamadığı durumlarda faydalı ömrünün on yıl olarak kabul edileceği ve amortismanına tabi olacağı belirtilmektedir.

Özetle; daha basit ve anlaşılabilir olan KOBİ TFRS’nin, tüm KOBİ’lerin aynı dili konuşmalarını sağlayarak, karar vericilerin karşılaştırabilir finansal bilgilere daha kısa sürede ulaşmalarına yardımcı olacağı kanısındayız.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan (2010). “KOBİ finansal raporlama standardına genel bakış ve tam set IAS/IFRS’lerden farklılığı” **Muhasebe ve Denetime Bakış**.30, (2010): 1-26.

Aslan, Sinan (2007). “KOBİ’ler için uluslar arası finansal raporlama standartları ile uyum süreci” **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**. 23, (2007): 203-221.

Bayri, Osman (2010). “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye finansal raporlama standartlarına göre bilançonun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğinin karşılaştırılmalı analizi” **Mali Çözüm**. 98, (2010): 89-116.

Çiftçi, A. ve Şahin, A. (2008). “TMS 21’e göre kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve vergi uygulamaları karşısındaki durumunun incelenmesi” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**. 45, 516 (2008): 35-46.

http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/ULUDAG_UNIVERSITESI_SEMPOZYUM_KOBI_FINANSAL_RAPORLAMA_bildiri.pdf (erişim tarihi: 10 Ocak 2011).

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/FINANSAL%20ARACLAR/MEHMET%C3%96ZKANSEKANTERZ%C4%B0.pdf> (erişim tarihi: 16 Aralık 2010).

<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> (erişim tarihi: 15 Şubat 2011).

Kıriloğlu, Hilmi ve Şişman A. Gündoğan (2010). “İşletme birleşmelerinde ertelenmiş vergilerin oluşumu ve özel bir durum: şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergiler” **Mali Çözüm**. 98 (2010): 71-88.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (16.01.2005). **TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu**. Ankara: Resmi Gazete (25702 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (15.01.2005). **TMS 2: Stoklar**. Ankara: Resmi Gazete (25701 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(18.01.2005). **TMS 7: Nakit Akış Tabloları**. Ankara: Resmi Gazete (25704 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(20.10.2005). **TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar**. Ankara: Resmi Gazete (25972 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(20.10.2005) **TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.** Ankara: Resmi Gazete (25972 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(28.03.2006) **TMS 12: Gelir Vergileri.** Ankara: Resmi Gazete (26122 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.12.2005). **TMS 16: Maddi Duran Varlıklar.** Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(24.02.2006). **TMS 17: Kiralama İşlemleri.** Ankara: Resmi Gazete (26090 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(09.12.2005) **TMS 18: Hasılat.** Ankara: Resmi Gazete (26018 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(30.03.2006). **TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar.** Ankara: Resmi Gazete (26124sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(01.11.2005). **TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.** Ankara: Resmi Gazete (25983sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.12.2005). **TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri.** Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(09.11.2005). **TMS 23: Borçlanma Maliyetleri.** Ankara: Resmi Gazete (25988sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.12.2005). **TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları.** Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(17.12.2005) **TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar.** Ankara: Resmi Gazete (26026 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(27.12.2005) **TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar.** Ankara: Resmi Gazete (26036 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.12.2005) **TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.** Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.12.2005). **TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar.** Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(28.10.2006) **TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum.** Ankara: Resmi Gazete (26330 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (28.03.2006). **TMS 33: Hisse Başına Kazanç.** Ankara: Resmi Gazete (26122 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (02.02.2006) **TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama**. Ankara: Resmi Gazete (26068 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(18.03.2006) **TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü**. Ankara: Resmi Gazete (26112 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(15.02.2006) **TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar**. Ankara: Resmi Gazete (26081 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(17.03.2006). **TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar**. Ankara: Resmi Gazete (26111 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(03.11.2006).**TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**. Ankara: Resmi Gazete (26335 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (17.03.2006). **TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**. Ankara: Resmi Gazete (26111 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.03.2006). **TFRS 3: İşletme Birleşmeleri**. Ankara: Resmi Gazete (26125 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(30.01.2007). **TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar**. Ankara: Resmi Gazete (26419 sayılı).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(01.11.2010) **KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ** (Sıra No: 208), Resmi Gazete (27746 sayılı).

EK 1**KOBİ TFRS Bölüm No****Tam Set TFRS Standart No**

1.Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	-----
2.Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler	Kavramsal Çerçeve TMS 1
3.Bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu	TMS 1
4.Bölüm: Finansal Durum Tablosu	TMS 1
5.Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	TMS 1
6.Bölüm: Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	TMS 1
7.Bölüm: Nakit Akış Tablosu	TMS 7
8.Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları	TMS 1
9.Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	TMS 27
10.Bölüm: Muhasebe politikaları, Tahminler ve Hatalar	TMS 8
11.Bölüm: Temel Finansal Araçlar	TMS 32, TMS 39, TFRS 7
12.Bölüm: Diğer Finansal Araçlar	TMS 32, TMS 39, TFRS 7
13.Bölüm: Stoklar	TMS 2
14.Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28
15.Bölüm: İştirak Ortaklıklarındaki Paylar	TMS 31
16.Bölüm Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40
17.Bölüm: Maddi Duran Varlıklar	TMS 16
18.Bölüm: Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran varlıklar	TMS 38
19.Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	TFRS 3
20.Bölüm: Kiralamalar	TMS 17
21.Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	TMS 37
22.Bölüm Borçlar ve Öz kaynak	TMS 1, TMS 32
23.Bölüm: Hasılat	TMS 18, TMS 11
24.Bölüm: Devlet Teşvikleri	TMS 20
25.Bölüm: Borçlanma Maliyetleri	TMS 23
26.Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler	TFRS 2
27.Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36
28.Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19

29.Bölüm: Gelir Vergileri	TMS 12
30.Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21
31.Bölüm: Yüksek Enflasyon	TMS 29
32.Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
33.Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
34.Bölüm: Özellikli Faaliyetler	TMS 41, TFRS 6
35.Bölüm: KOBİ TFRS'ye Geçiş	TFRS 1