

KOBİ TFRS Standartlarına Göre Oluşturulacak Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu Önerisi: Örnek Bir Uygulama

A Proposal on the Statement of Income and Retained Earnings and the Statement of the Changes in Equity to Be Issued Accounting to the SMEs TFRS Standards: A Sample Case

Serkan ÖZDEMİR

Pamukkale Üniversitesi
Buldan Meslek Yüksekokulu,
20400 Buldan/Denizli/Türkiye,
sozdemir15041976@gmail.com

Cemal ELİTAŞ

Yalova Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
77100 Yalova/Türkiye
cemalelitas@gmail.com

Özet

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS), 01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak mevzuata dahil edilmiştir. KOBİ TFRS Bölüm 6, işletmeler tarafından düzenlenecek Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu’nun düzenleme esasları açıklanmaktadır. Standart, bir raporlama döneminde öz kaynaklarda meydana değişikliklerin sadece kâr ve zarar rakamlarından, temettü ödemelerinden, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi işlemlerinden ve muhasebe politikasındaki değişimlerden kaynaklandığı durumlarda, istenirse Kapsamlı Gelir Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu ayrıca düzenlenmeksizin, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu adıyla tek bir tablonun sunulmasını mümkün kılmaktadır. Uygulama çalışması iki alternatifli olarak düzenlenmiştir. Birinci alternatifte örnek KOBİ işletmesinin finansal tablo rakamları kullanılarak Öz Kaynak Değişim Tablosu düzenlenmiştir. İkinci alternatifte ise, aynı örnek KOBİ işletmesinin yukarıda belirtilen şartları sağladığı varsayılarak, Kapsamlı Gelir Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu’nda yer alan finansal bilgileri tek bir tabloda, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu’nda birleştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, KOBİ TFRS, Öz Kaynak Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Abstract

The Turkish Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Enterprises (SMEs TFRS) was included in the legislation by issuing in the Official Gazette no: 27746 on November 1st, 2010. In the Section 6 of SMEs TFRS, the

regulation basis of the Statement of Income and Retained Earnings and the Statement of Changes in Equity to be issued by the establishments is explained. When the changes that occur on the equity result from only the profit and loss figures, from dividend payments, from reversing the previous damages done and from the changes on the accounting policy during a reporting period, the standard enables to submit a single statement with the name of the Statement of Income and Retained Earnings without issuing a Detailed Income Statement and Statement of Changes in Equity if required. The application study was conducted with two alternatives. In the first alternative, the Statement of Changes in Equity was issued by using the financial statement figures of the sample SMEs establishment. In the second alternative, considering that the same sample SMEs establishment fulfills the above-mentioned conditions, the financial details included in the Detailed Income Statement and Statement of Changes in Equity have been merged in a single statement which is Statement of Income and Retained Earnings.

Keywords: *SMEs, SMEs TFRS, Statement of Changes in Equity, Statement of Income and Retained Earnings*

1. Giriş

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler(KOBİ) dinamik yapıları, sayılarının fazla olması, yaratmış oldukları katma değer ve istihdam olanakları bakımından ülke ekonomilerinde önemli bir paya sahiptir (Cengiz, 2014: 169). Kısaca, KOBİ'ler dünya ekonomisinin itici güçleridir. Türkiye'de de, farklı ölçek ve kriterlere göre işletmelerin % 95 ila % 99'u KOBİ sınıflamasına girmektedir. KOBİ'lerin ülke ekonomilerinde çok farklı yönlerden katkı ve etkilerinin olduğu bir gerçektir. Gayri safi yurt içi hâsılaya, istihdama, yerel ve bölgesel kalkınmaya katkılarının yanında hareketli, dinamik, esnek yapılarıyla da ekonomik konjonktüre uyum sağlamada önemli avantajlar sunmaktadırlar (Karakaya, 2010: 16). KOBİ'ler gelişmekte olan tüm ekonomilerde olduğu gibi Türkiye'de de önemli bir yere sahiptir. Türkiye'de istihdamın yüzde 64'ü ve katma değerinin yüzde 36'sı KOBİ'ler tarafından sağlanmaktadır. (Uyar, 2007).

Küreselleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan yeni koşullar, KOBİ'lerin yapısına uygun raporlama standartlarının oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK - IASB) bu ihtiyacı karşılamak amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde, KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS for SMEs) yayınlamıştır. KOBİ standartları 35 bölümden oluşmakta ve uygulanmakta olan tam set standartlara göre daha basitleştirilmiş, anlaşılabilir bir yapıya sahiptir.

Türkiye'de bu standarda uyumlu olarak hazırlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS), 01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir. Ayrıca 14 Şubat 2011 tarih 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanun'un (TTK) 88'inci maddesine göre, gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan standartlara göre düzenlemek zorunda kalacaklardır.

KGK tarafından yapılan 14 Kasım 2012 tarihli toplantıda, 1 Ocak 2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların

hazırlanmasında yayınlanan standartları uygulayacak işletmeler belirlenmiştir. Toplantıda, KOBİ'ler için KOBİ TFRS uygulamalarına tam bir geçiş tarihi belirtilmemiş, uygulama 2015 yılı sonrasına bırakılmıştır. KOBİ TFRS'nin uygulanması ile ilgili belirsizlikler devam etmesine rağmen, yakın zamanda uygulamaya geçilmesi beklenmektedir.

KOBİ TFRS Bölüm 6'da, işletmeler tarafından düzenlenecek Öz Kaynaklar Değişim Tablosu İle Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nun düzenleme esasları açıklanmaktadır. KOBİ'ler standart şartları uyarınca finansal tablo sepetinde yer alan Öz Kaynaklar Değişim Tablosu'nu düzenlemek zorundadır. Fakat KOBİ'ler isterlerse, standartta açıklanan belirli şartlar dahilinde, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu'nu düzenlememe ve bu tablodaki bilgileri de içerek şekilde sadece Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nu düzenleme imkânına sahiptir. Yapılan detaylı literatür incelemesinde bu konu ile ilgili detaylı bir uygulama çalışmasına ulaşılamamıştır.

Çalışmanın amacı, kurgulanan örnek bir KOBİ'nin finansal tablo rakamları kullanılarak; birinci alternatifte Öz Kaynaklar Değişim Tablosu'nun düzenlediği; ikinci alternatifte ise Öz Kaynaklar Değişim Tablosu bilgilerinin de kullanıldığı Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nun düzenlediği iki alternatifli bir uygulama önerisi ortaya koymaktır.

2. KOBİ Muhasebe Standartları

Uluslararası literatürde birçok farklı KOBİ tanımı bulunmaktadır. Türkiye'de en güncel KOBİ tanımı, 4 Kasım 2012 tarih 28457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile yapılmıştır. Bu tanıma göre KOBİ'ler; 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan ekonomik birimler olarak tanımlanarak; mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmıştır. Aynı yönetmeliğin 5 inci maddesinde mikro, küçük ve orta boy işletmelerin ayrımları Tablo 1'deki şekliyle verilmiştir.

Tablo 1. Türkiye'de KOBİ Sınıflandırması

	Yıllık Net Satış Hasılatı	Yıllık Mali Bilançosu	Yıllık Çalışan Sayısı
Mikro İşletme	<1.000.000.-	<1.000.000.-	<10
Küçük İşletme	<8.000.000.-	<8.000.000.-	<50
Orta Boy İşletme	<40.000.000.-	<40.000.000.-	<250

UMSK tarafından hazırlanan ve 9 Temmuz 2009 tarihinde yayınlanan KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs), yoğun bir çalışma sürecinden geçtikten sonra oluşturulmuştur. İlk olarak UMSK tarafından, 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında KOBİ standardı görüşmeye açılmış ve 2006'da bir taslak hazırlayarak kamuoyuna sunulmuştur. 2007 yılında nihai taslak hazırlanarak 20 ülkede 116 küçük işletmenin katılımıyla test edilmiş ve yayınlanmıştır (Bozdemir, 2014: 91). Standardın bu kadar uzun bir zaman sürecinde hazırlanma

gerekçesi; 20 farklı ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testlerinden dolaydır (Uzay, 2009: 3).

KOBİ muhasebe standartlarının UMSK tarafından oluşturulmasının temel nedeni, halka açık ve organize borsalarda işlem gören büyük işletmelerin uyguladığı tam set Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) uygulanmasındaki zorluk ve karmaşıktır. KOBİ'lerin tam set UFRS'leri benimsemesi sıkıntılı bir süreç olacaktır. Bu yüzden KOBİ'ler için gereksinimlere uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan daha basit bir standart yayınlanması ihtiyacı gündeme gelmiştir. KOBİ muhasebe standartlarının yayınlanmasının temel amacı tam set UFRS'lerin yayınlanma amacı ile aynıdır: ortak bir muhasebe dili oluşturmak. Benimsenecek olan ortak bir muhasebe dili ile iş dünyasının yabancı yatırımlara girişmesi, yabancı şirketlerle işbirliği içinde bulunması ve yabancı yatırımcıların ülkemize çekilmesi kuşkusuz daha kolay olacaktır (Arsoy ve Bora, 2012: 18).

Türkiye'de KOBİ TFRS, 01 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış ve KGK tarafından 14 Kasım 2012 tarihinde alınan kararla dar kapsamda bir kısım KOBİ'lerde 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. KOBİ TFRS standardının geniş kapsamlı kullanımına yakın bir zamanda geçilmesi beklenmektedir.

KOBİ TFRS 35 bölümden oluşmakta ve uygulanmakta olan tam set TMS ve TFRS'ye göre daha basitleştirilmiş, anlaşılabilir bir yapıya sahiptir. KOBİ TFRS ile tam set TMS ve TFRS karşılaştırıldığında birçok farklılık tespit etmek mümkündür. Örneğin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuşu Standardı ile KOBİ TFRS standardının 6'ncı bölümünün karşılaştırılmasında önemli bir farklılık tespit edilmiştir. TMS 1 standardı şartlarında şirketler finansal tablo sepetinde yer alan tüm tabloları düzenlemek zorundadır. Fakat KOBİ'ler isterlerse, standartta açıklanan belirli şartlar dahilinde, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu'nu düzenlememe ve bu tablodaki bilgileri de içerek şekilde sadece Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nu düzenleme imkânına sahiptir.

Uygulama çalışması bu farklılık doğrultusunda kurgulanmıştır. Çalışmada örnek bir KOBİ'nin finansal tablo rakamları kullanılarak; birinci alternatifte Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ve ikinci alternatifte ise Öz Kaynaklar Değişim Tablosu rakamlarının da kullanıldığı Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu düzenlenmek suretiyle, iki alternatifli bir uygulama önerisi oluşturulmuştur.

3. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu Uygulaması

KOBİ TFRS Bölüm 6 da, işletmeler tarafından düzenlenecek Öz Kaynaklar Değişim Tablosu İle Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nun düzenleme esasları açıklanmaktadır. Standart, bir dönem için bir işletmenin öz kaynaklarında meydana gelen değişiklikleri, ya bir Öz Kaynaklar Değişim Tablosunda, ya da belirli şartlar sağlandığında ve işletme tercih ettiğinde Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nda sunmayı öngörmektedir (Akdoğan, 2010: 14).

Öz Kaynaklar Değişim Tablosu, raporlama dönemine ilişkin kâr veya zarar tutarını, döneme ilişkin olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkilerine ilişkin olarak dönem içerisinde muhasebeleştirilen tutarları ve dönem içerisinde öz

kaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinin tutarını gösterir (IFRS for SME Eğitim Materyali).

Raporlama döneminde öz kaynaklarda meydana değişikliklerin sadece kâr ve zarar rakamlarından, temettü ödemelerinden, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi işlemlerinden ve muhasebe politikasındaki değişimlerden kaynaklandığı durumlarda, istenirse Kapsamlı Gelir Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu ayrıca düzenlenmeksizin, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu adıyla tek bir tablonun sunulması mümkündür (KOBİ TFRS 3.18).

Uygulama çalışmasında, bir raporlama dönemine ait Finansal Durum Tablosu, Kapsamlı Gelir Tablosu ve Nakit Akış Tablosu kurgulanan KOBİ işletmesi tarafından düzenlenmesi gereken diğer finansal tablolar iki alternatifli şekilde kurgulanmıştır. Birinci alternatifte KOBİ işletme olması gerektiği şekilde finansal tablo sepetinde yer alan Öz Kaynak Değişim Tablosu'nu düzenlemektedir. İkinci alternatifte ise yukarıda belirtilen şartları sağladığı için, Kapsamlı Gelir Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu'nda yer alan finansal bilgiler tek bir tabloda, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nda birleştirilmiştir. Yapılan bu birleştirme işlemi, ilgili literatürde detaylı bir uygulama çalışması bulunmadığından, uygulama çalışması bir öneri niteliğinde düzenlenmiştir.

Çalışmada kurgulanan ABC işletmesi, Türkiye'de faaliyet gösteren, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için herhangi bir genel amaçlı finansal tablo yayınlamayan KOBİ niteliğinde bir işletmedir. İşletmenin KOBİ TFRS'ye göre düzenlediği cari 31.12.2013 tarihli ve geçmiş iki döneme ait Finansal Durum Tablosu Tablo 2'de; cari 01.01.2013-31.12.2013 dönemine ve geçmiş iki döneme ait Kapsamlı Gelir Tablosu Tablo 3'de; cari 31.12.2013 tarihli ve geçmiş döneme ait Nakit Akış Tablosu Tablo 4'de verilmiştir.

Öz Kaynak Değişim Tablosu veya Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu Uygulamasında, ABC işletmesine ait Finansal Durum Tablosu'nun ve Kapsamlı Gelir Tablosu'nun cari dönemin dışında geçmiş iki yıllık verilerine ihtiyaç duyulduğundan, ilgili tablolar bu ihtiyaç doğrultusunda kurgulanmıştır.

Tablo 2. ABC İşletmesinin 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu

V A R L I K L A R	31.12.2013	31.12.2012	31.12.2011
DÖNEN VARLIKLAR	20.604.727	18.561.221	17.104.937
Nakit ve Benzerleri	13.446.404	5.379.243	1.354.003
Finansal Yatırımlar	0	8.297.500	13.020.000
Ticari Alacaklar	3.498.209	1.134.008	883.643
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	36.252	131.166	122.003
Stoklar	2.772.647	3.287.917	1.684.221
Canlı Varlıklar	0	0	0
Diğer Dönen Varlıklar	851.215	331.387	41.067
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	0	0	0
DURAN VARLIKLAR	2.687.209	569.041	405.592
Ticari Alacaklar	0	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	4.227	4.227	4.227
Finansal Yatırımlar	0	0	0
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0	0	0
Canlı Varlıklar	0	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0	0	0
Maddi Duran Varlıklar	2.624.729	516.710	379.229
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	13.651	6.931	1.731
Şerefiye	0	0	0
-Yapılmakta Olan Yatırımlar	28.542	0	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı	16.060	41.173	20.405
Diğer Duran Varlıklar	0	0	0
TOPLAM VARLIKLAR	23.291.936	19.130.262	17.510.529
K A Y N A K L A R	31.12.2013	31.12.2012	31.12.2011
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.769.912	388.310	352.424
Finansal Borçlar	0	230.000	24
Diğer Finansal Yükümlülükler	0	0	0
Ticari Borçlar	1.237.592	29.444	169.422
Diğer Borçlar	108.374	116.029	71.163
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	0	0	0
Dönem Kâr Vergi Yükümlülüğü	1.070.452	453.645	110.251
Borç Karşılıkları	-663.025	-453.645	0
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	16.519	12.837	1.564
İlişkin Yükümlülükler	0	0	0
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	85.046	64.917	168.114
Finansal Borçlar	0	0	0
Diğer Finansal Yükümlülükler	0	0	0
Ticari Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	0	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	0	0	0
Borç Karşılıkları	0	0	9.229
Karşılıklar	69.182	64.250	158.885
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	15.864	667	0
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	0	0	0
Ö Z K A Y N A K L A R	21.436.978	18.677.035	16.989.991
ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR	21.436.978	18.677.035	16.989.991
Ödenmiş Sermaye	15.000.000	15.000.000	15.000.000
-Sermaye Düzeltmesi Farkları	0	0	0
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	0	0	0
Hisse Senedi İhraç Primleri	0	0	0
Değer Artış Fonları	0	0	0
-Sermaye Payı Geri Alımı (-)	0	0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları	0	0	0
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	195.961	98.414	24.020
Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	2.064.545	1.891.577	688.999
Net Dönem Kârı/Zararı	4.176.472	1.687.044	1.276.972
AZINLIK PAYLARI	0	0	0
TOPLAM KAYNAKLAR	23.291.936	19.130.262	17.510.529

Tablo 3. ABC İşletmesinin 01.01.2013 - 31.12.2013 Dönemine Ait Kapsamlı Gelir Tablosu

SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	01.01.2013 31.12.2013	01.01.2012 31.12.2012	01.01.2011 31.12.2011
Satış Gelirleri	14.754.478	8.622.844	8.298.513
Satışların Maliyeti (-)	-8.524.062	-4.726.736	-4.487.551
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr (Zarar)	6.230.416	3.896.108	3.810.962
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	0	0	0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	0	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr (Zarar)	0	0	0
BRÜT KÂR/ZARAR	6.230.416	3.896.108	3.810.962
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-2.339.547	-1.574.148	-1.403.340
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.394.319	-1.698.203	-825.151
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0	0
Diğer Faaliyet Gelirleri	291.624	67.644	134.539
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-254.015	-133.343	-1.562
FAALİYET KÂRI/ZARARI	2.534.159	558.058	1.715.448
Özkaynak YönT. Değ. Yatı. Kâr/Zararlarındaki Paylar	0	0	0
Esas Faaliyet Dışı Finansal Gelirler	3.838.372	1.596.904	324.832
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	-1.125.150	-34.374	-443.299
SÜRDÜRÜLEN FAAL. VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI	5.247.381	2.120.588	1.596.981
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri	-1.110.762	-433.544	-320.010
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	-1.070.452	-453.645	-338.103
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	40.310	20.101	18.093
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI	4.136.619	1.687.044	1.276.971
DURDURULAN FAALİYETLER	0	0	0
DURDURULAN FAAL. VERGİ SON. DÖN. KÂRI/ZARARI	0	0	0
DÖNEM KÂRI/ZARARI	4.136.619	1.687.044	1.276.971
DİĞER KAPSAMLI GELİR:	0	0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	0	0	0
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	0	0	0
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	0	0	0
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	0	0	0
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	0	0	0
Özkaynak Yönt. Değ. Ortaklıkların Diğ. Kap. Gel. Paylar	0	0	0
Diğer Kaps. Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri	0	0	0
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	4.136.619	1.687.044	1.276.971

Tablo 4. ABC İşletmesinin 31.12.2013 Tarihli Nakit Akış Tablosu

	31.12.2013		31.12.2012	
A) İŞLETME FAAL. İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI		363.749		-412.624
1. Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)		12.681.267		8.372.478
a) Satışlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)	12.389.643		8.372.478	
Net Satışlar (+)	14.754.478		8.622.843	
Ticari Alacaklardaki Artışlar (Satışlardan kaynaklanan) (-)	-2.364.201		-250.365	
Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Satışlardan kaynaklanan)(+)	0		0	
Alınan Sipariş Avanslarındaki Artışlar (+)	0		0	
Alınan Sipariş Avanslarındaki Azalışlar (-)	-634		0	
b) Diğer Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)	291.624		0	
2. Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)		-10.354.270		-9.619.388
a) Satılan Mal ve Hiz. Mal. ve Stok Değ. İliş. Nakit Çıkışları (-)	-6.620.404		-6.343.413	
Stok Değişimlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)	0		0	
Satışların Maliyeti (+)	8.524.062		4.726.736	
Stoklardaki Artışlar (+)	0		1.603.696	
Stoklardaki Azalışlar (-)	-515.270		0	
Ticari Borçlardaki Azalışlar (Alımlardan Kaynaklanan) (+)	0		139.978	
Ticari Borçlardaki Artışlar (-)	-1.208.148		0	
Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)	-180.240		-126.997	
b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)	-3.733.866		-3.275.975	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-2.339.547		-1.574.148	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0		0	
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.394.319		-1.701.827	
ESAS FAALİYET SONUCU SAĞLANAN NET NAKİT AKIŞI	Ara Toplam	2.326.997	Ara Toplam	-1.246.910
3. Diğer Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)		78.942		1.551.003
a) Olağan Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)	0		1.597.006	
b) Diğer Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)	235.826	235.826	197.363	197.363
Konusu Kalmayan Karşılıklar	235.826		197.363	
c) Nakit Girişi Sağlamayan Gelir ve Kârlar (-)	-156.884	-156.884	-243.366	-243.366
Reeskont Faiz Geliri	-156.884		-243.366	
Faiz Gelirleri	0		0	
Duran Varlık Satış Kârı	0		0	
4. Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çık.(-)		-351.336		-32.107
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar (+)	-254.015		0	
b) Diğer Gider ve Zararlar (+)	0		-32.107	
c) Nakit Çıkışını Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (+)	-97.321		0	
5. Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çık. (-)		-1.027.829		-2.266
6. İşlet. Faal. İlg. Var. ve Yab. Kay. Değ. İliş. Nak. Akış. (+) (-)		0		0
a) Varlık Artışları (-) (Hisse senetleri, Gelecek. Aylara ait gid.)	0		0	
b) Varlık Azalışları (+) Gelir Tahakkukları vb.	0		0	
c) Yabancı Kaynak Artışları (+)	0		0	
d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)	0		0	
7. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. İliş. Nak. Çık.(-)		-663.025		-682.344
a) Önceki Dönem Kârından Ödenen (+)	0		-248.800	
b) Geçici Vergiler (+)	-663.025		-433.544	
B) YATIRIM FAAL. İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI		1.052.683		-274.302
1. Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)		3.376.203		0
a) Mali Duran Varlık Sat. Sağ. Nakit Girişleri (+)	0		0	
b) Maddi Duran Varlık Sat. Sağ. Nakit Girişleri (+)	0		0	
c) Diğer Duran Varlık Sat. Sağ. Nakit Girişleri (+)	0		0	
d) Mali Dur. Varlıklarla İlgili Alınan Tem. Sağ. Nakit Gir. (+)	0		0	
e) Yatırım Faal. İle İlgili Faizlerden Sağ. Nakit Girişleri (+)	3.376.203		0	
f) Üçüncü Kişilere Ver. Avs. ve Kredi İlişkin Tahs. Nak. Gir. (+)	0		0	
g) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişler (+)	0		0	
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)		-2.323.520		-274.302
a) Mali Duran Varlık Alışın (+)	0		0	
b) Maddi Duran Varlık Alışın (+)	-2.284.787		-266.506	
c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (+)	-10.191		-7.796	
d) Özel Tükenemeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (+)	0		0	
e) Diğer Duran Varlık Artışları (+)	-28.542		0	
f) Üçüncü Kişilere Ver. Avs. ve Kredi İlişkin Tahs. Nak. Çık. (+)	0		0	
g) Diğer Yatırım Faaliyetleri İle İlgili Nakit Çıkışları (+)	0		0	
C) FİNANSMAN FAAL. İLİŞ. NAKİT AKIŞLARI		-1.646.529		-1.784.301
1. Finansman Faaliyetlerinden Sağ. Nakit Girişleri (+)		0		230.000
a) Kısa Vadeli Borçlardan Sağlanan Nakit (+)	0		230.000	
b) Uzun Vadeli Borçlardan Sağlanan Nakit (+)	0		0	
c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)	0		0	
d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)	0		0	
e) Diğer Finansman Faal. den Sağ. Nakit Girişleri (+)	0		0	
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)		-1.646.529		-2.014.301
a) Kısa Vadeli Borç Ödemeleri (-)	-230.000		0	
b) Uzun Vadeli Borç Ödemeleri (-)	0		0	
c) Ödenen Temettüleri (-)	-1.416.529		0	
d) Sermaye Azaltılması (-)	0		0	
e) Diğer Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)	0		-2.014.301	
D) KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+), (-)		0		0
E) NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE OLUŞAN NET ARTIŞ (+), AZALIŞ (-)	(A+B+C+D)	-230.097	(A+B+C+D)	-2.471.227
F) DÖNEMBAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU	(Geçmiş Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benz. Mevcudu)	-1.097.224	(Geçmiş Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benz. Mevcudu)	1.374.003
G) DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU	(E+F)	-1.327.321	(E+F)	-1.097.224

3.1. Birinci Alternatif

ABC işletmesi birinci alternatifte, finansal tablo sepetinde yer alan standartta tanımlandığı şekliyle Öz Kaynak Değişim Tablosu'nu düzenlemeyi tercih edebilmektedir. Bu düzenlemede Tablo 2 , Tablo 3 ve Tablo 4'deki finansal veriler kullanılacaktır.

Örnek KOBİ işletmesi tarafından düzenlenmesi gereken 31.12.2013 tarihli Öz Kaynak Değişim Tablosu Tablo 5'de verilmiştir. Tablo “Ödenmiş Sermaye”, “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler”, “Geçmiş Yıl Kârları” ve “Net Dönem Kârı/(Zararı)” sütunlarından oluşmaktadır. Tablodaki verilerin nasıl ve nereden elde edildiği ilgili rakamların solunda yer alan “Not” sütununda tanımlanmıştır.

Tablo 5. ABC İşletmesinin 31.12.2013 Tarihli Öz Kaynak Değişim Tablosu

	Not	Ödenmiş Sermaye	Not	Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Not	Geçmiş Yıl Kârları	Not	Net dönem Kârı/ (Zararı)	TOPLAM
1 Ocak 2012	1	15.000.000	5	24.020	11	688.999	18	1.276.972	16.990.025
Transferler			6	74.394	12	1.202.578	19	-1.276.972	31
Ödenen temettü						0			0
Toplam kapsamlı gelir							20	1.687.044	1.687.044
31 Aralık 2012	2	15.000.000	7	98.414	13	1.891.577	21	1.687.044	18.677.076
1 Ocak 2013	3	15.000.000	8	98.414	14	1.891.577	22	1.687.044	18.677.079
Transferler			9	97.547	15	1.589.497	23	-1.687.044	38
Ödenen temettü					16	-1.416.529			-1.416.513
Toplam kapsamlı gelir							24	4.176.472	4.176.472
31 Aralık 2013	4	15.000.000	10	195.961	17	2.064.545	25	4.176.472	21.437.076

Not 1: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2011 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün Ödenmiş Sermaye rakamıdır.

Not 2: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Ödenmiş Sermaye” rakamıdır.

Not 3: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Ödenmiş Sermaye” rakamıdır.

Not 4: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2013 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Ödenmiş Sermaye” rakamıdır.

Not 5: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2011 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

Not 6: ABC işletmesinin 2012 yılında ayrılan “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

31.12.2012 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	98.414.-
31.12.2011 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	(24.020).-
	74.394.-

Not 7: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

Not 8: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

Not 9: ABC işletmesinin 2013 yılında ayrılan “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

31.12.2013 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	195.961.-
31.12.2012 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	<u>(98.414).-</u>
	97.547.-

Not 10: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2013 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

Not 11: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2011 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

Not 12: ABC işletmesinin 2012 yılına ait “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

31.12.2012 Tarihli Geçmiş Yıl Kâr/Zararları	1.891.577.-
31.12.2011 Tarihli Geçmiş Yıl Kâr/Zararları	<u>(688.999).-</u>
	1.202.578.-

Not 13: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

Not 14: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

Not 15: ABC işletmesinin 2013 yılında “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları”na transfer edeceği rakamıdır.

01.01.2012-31.12.2012 Dönemine Ait Toplam Kapsamlı Gelir	1.687.044.-
2013 yılında ayrılan Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	<u>(97.547).-</u>
	1.589.497.-

Not 16: Nakit Akış Tablosunun 31.12.2012 tarihli “Ödenen Temettüleri” rakamıdır.

Not 17: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2013 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

Not 18: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2011-31.12.2011 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

Not 19: 01.01.2011-31.12.2011 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir”in “Geçmiş Yıl Kârları”na ve “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler”e transferi.

Not 20: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2012-31.12.2012 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

Not 21: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2012-31.12.2012 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

Not 22: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2012-31.12.2012 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

Not 23: 01.01.2012-31.12.2012 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir”in “Geçmiş Yıl Kârları”na ve “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler”e transferi.

Not 24: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2013-31.12.2013 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

Not 25: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2013-31.12.2013 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

3.2. İkinci Alternatif

ABC işletmesi isterse ikinci alternatifte Kapsamlı Gelir Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu’nda yer alan finansal bilgiler tek bir tabloda, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu’nda birleştirebilmektedir. Böylece Öz Kaynak Değişim Tablosu düzenlemeye gerek kalmamaktadır. Bu birleştirmenin yapılabilmesi için işletmenin KOBİ TFRS 3.18 maddesindeki şartları sağlaması gerekmektedir. Yapılan incelemede işletmenin bu şartları sağladığı ve birleştirmenin yapılabileceği tespit edilmiştir.

Örnek KOBİ işletmesi tarafından düzenlemesi gereken cari 01.01.2013-31.12.2013 dönemine ait Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu Tablo 6’da verilmiştir. Düzenlenen bu tablo, işletmenin hem “Kapsamlı Gelir Tablosu” hem de “Öz Kaynak Değişim Tablosu” verilerini gösteren birleştirilmiş bir tablodur. Tablodaki verilerin nasıl ve nereden elde edildiği ilgili rakamların solunda yer alan “Not” sütununda tanımlanmıştır.

Tablo 6: ABC İşletmesinin 01.01.2013 - 31.12.2013 Dönemine Ait Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	01.01.2013 31.12.2013	01.01.2012 31.12.2012
Satış Gelirleri	14.754.478	8.622.844
Satışların Maliyeti (-)	-8.524.062	-4.726.736
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr (Zarar)	6.230.416	3.896.108
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	0	0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr (Zarar)	0	0
BRÜT KÂR/ZARAR	6.230.416	3.896.108
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-2.339.547	-1.574.148
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.394.319	-1.698.203
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
Diğer Faaliyet Gelirleri	291.624	67.644
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-254.015	-133.343
FAALİYET KÂRI/ZARARI	2.534.159	558.058
Özkaynak YönT. Değ. Yatı. Kâr/Zararlarındaki Paylar	0	0
Esas Faaliyet Dışı Finansal Gelirler	3.838.372	1.596.904
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	-1.125.150	-34.374
SÜRDÜRÜLEN FAAL. VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI	5.247.381	2.120.588
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri	-1.110.762	-433.544
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	-1.070.452	-453.645
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	40.310	20.101
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI	4.136.619	1.687.044
DURDURULAN FAALİYETLER	0	0
DURDURULAN FAAL. VERGİ SON. DÖN. KÂRI/ZARARI	0	0
DÖNEM KÂRI/ZARARI	4.136.619	1.687.044
DİĞER KAPSAMLI GELİR:	0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	0	0
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	0	0
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	0	0
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	0	0
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	0	0
Özkaynak Yönt. Değ. Ortaklıkların Diğ. Kap. Gel. Paylar	0	0
Diğer Kaps. Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri	0	0
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	4.136.619	1.687.044
	Not	Not
DÖNEM BAŞI DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	5	1
Geçmiş Yıl Kâr veya Zararları	1.891.577	688.999
Kısıtlanmış Yedekler	6	2
Ödenen Temettümler	7	3
	1.687.044	1.276.972
	8	4
	-97.547	-74.394
	8	4
	-1.416.529	0
DÖNEM SONU DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	9	4
	2.064.545	1.891.577

Not 1: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2011 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

Not 2: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2011-31.12.2011 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

Not 3: ABC işletmesinin 2012 yılında ayrılan “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

31.12.2012 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	98.414.-
31.12.2011 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	<u>(24.020).-</u>
	74.394.-

Not 4: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

Not 5: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2012 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

Not 6: Kapsamlı Gelir Tablosunun 01.01.2012-31.12.2012 dönemine ait “Toplam Kapsamlı Gelir” rakamıdır.

Not 7: ABC işletmesinin 2013 yılında ayrılan “Kârdan Kısıtlanmış Yedekler” rakamıdır.

31.12.2013 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	195.961.-
31.12.2012 Tarihli Kârdan Kısıtlanmış Yedekler	<u>(98.414).-</u>
	97.547.-

Not 8: Nakit Akış Tablosunun 31.12.2012 tarihli “Ödenen Temettüleri” rakamıdır.

Not 9: Finansal Durum Tablosunun 31.12.2013 tarihli Öz Kaynaklar bölümünün “Geçmiş Yıl Kâr/Zararları” rakamıdır.

4. Sonuç

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK - IASB) tarafından hazırlanan ve Türkiye’de KOBİ TFRS olarak yayınlanan standartlar, KOBİ’lerin finansal raporlamalarında uygulama birliği sağlayacak, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve gerçeğe uygun bilgiler sunulmasını sağlayabilecektir. Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre daha basit uygulayabilme imkânı sunan, ancak temelde aynı ilkelere sahip olan ve uygulama rahatlığı sağlayabilecek bir standarttır (Cengiz, 2014: 190).

KGK tarafından KOBİ TFRS uygulamalarına geçiş tarihi tam olarak belirtilmemiştir. Fakat genel beklenti yakın bir zamanda uygulamanın başlaması yönündedir. Standart KOBİ’ler tarafından tam olarak kullanılmaya başlamadığında, uygulamada bazı sıkıntıların yaşanması muhtemeldir. Çalışmada ileride uygulamada yaşanabilecek bir kısım sıkıntıların çözümlenebilmesine yönelik bir uygulama çalışması yapılmıştır.

KOBİ TFRS Bölüm 6 da, işletmeler tarafından düzenlenecek Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu’nun düzenleme esasları açıklanmaktadır. Standart, bir raporlama döneminde öz kaynaklarda meydana değişikliklerin sadece kâr ve zarar rakamlarından, temettü ödemelerinden, geçmiş

dönem hatalarının düzeltilmesi işlemlerinden ve muhasebe politikasındaki değişimlerden kaynaklandığı durumlarda, istenirse Kapsamlı Gelir Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu ayrıca düzenlenmeksizin, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu adıyla tek bir tablonun sunulmasını mümkün kılmaktadır.

Çalışma iki alternatifli olarak düzenlenmiştir. Birinci alternatifte örnek KOBİ işletmesinin finansal tablo rakamları kullanılarak Öz Kaynak Değişim Tablosu düzenlenmiştir. İkinci alternatifte ise, aynı örnek KOBİ işletmesinin yukarıda belirtilen şartları sağladığı varsayılarak, Kapsamlı Gelir Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu'nda yer alan finansal bilgileri tek bir tabloda, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu'nda birleştirilmiştir.

KOBİ TFRS standardı Bölüm 6'da yer alan düzenlemeyi açıklamak amacıyla yapılan öneri niteliğindeki uygulama çalışması ile ilgili, literatürde detaylı bir uygulama çalışması tespit edilememiştir. Bu açıdan standart şartları uyarınca hazırlanan uygulama çalışması, KOBİ TFRS'nin uygulanmaya başlamasıyla, konu ile ilgili yapılacak uygulama çalışmalarına ışık tutacak niteliktedir.

Kaynakça

- Akdoğan, N. (2010). “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 30 (2010): 1 – 26.
- Arsoy, A. P. ve Bora, T. (2012). “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 56 (2012): 17-27.
- Bozdemir, E. (2014). "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler", International Journal of Economic & Administrative Studies, 6(12) (2014): 85-107.
- Cengiz, H. (2014). “KOBİ Finansal Raporlama Standardının Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 13 (2014): 169 - 190.
- IFRS for SME Eğitim Materyali, <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Turkish%20IFRS%20for%20SMEs%20Modules/modul6.pdf>
- Finansal Tablo Örnekleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf
- Karakaya, M. (2010). “KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2 (2010): 1-25
- Uyar, S. (2007). “KOBİ’ler İçin Muhasebe Standartları”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/>, 12.03.2015.
- Uzay, Ş. (2009). “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumundan Notlar” <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F3.pdf>, 12.03.2015.
- 1 Kasım 2010 Tarih ve 27746 Sayılı Resmi Gazetede Sıra No:208’deki KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ.
- 04 Kasım 2012 Tarih ve 28457 Sayılı Resmi Gazetede 2012/3834 Sayılı Karar ve Ekinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

A Proposal on the Statement of Income and Retained Earnings and the Statement of the Changes in Equity to Be Issued Accounting to the SMEs TFRS Standards: A Sample Case

Serkan ÖZDEMİR

Pamukkale Üniversitesi
Buldan Meslek Yüksekokulu,
20400 Buldan/Denizli/Türkiye,
sozdemir15041976@gmail.com

Cemal ELİTAŞ

Yalova Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
77100 Yalova/Türkiye
cemalelitas@gmail.com

Extensive Summary

1. Introduction

Small and medium-sized businesses(SME) has a significant share for the country's economy because of their dynamic structures, excess numbers, employment opportunities and added value created by them (Cengiz, 2014: 169).

New circumstances arised with the globalization process led to the need for the establishment of appropriate reporting standards to the structure of SMEs. In order to meet this need, International Accounting Standards Board (IASB) published the International Financial Reporting Standards for SMEs (IFRS for SMEs) on 9 July 2009. SME standards are being applied, which consists of 35 sections and simplified than the full set of standards has an understandable structure.

Turkey Financial Reporting Standard for Small and Medium Businesses prepared in accordance with this standard in Turkey (SMEs IFRS), published in the Official Newspaper dated November 1, 2010 date and numbered 27746 were included in the legislation. In addition, the real and legal persons, individual and consolidated financial statements, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (CRA) would have to arranged them according to the 88th item of Turkish Commercial Code dated February 14, 2011 and numbered 27846 which was published in the Official Newspaper.

The meeting dated November 14, 2012 made by CRA, the individual relating to accounting periods beginning on or after January 1, 2013 and the consolidated company had designated to implement the published standards in the preparation of financial statements. At the meeting, a date for SMEs full transition to IFRS SMEs, implementation had been delayed until after 2015. Despite the continuing uncertainty regarding the implementation of IFRS SMEs, are expected to be implemented recently.

IFRS SME Chapter 6, would be held by businesses with Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings describes the regulatory framework. SMEs located in the financial statements in accordance with the standard

terms and conditions basket must edit the Statement of Changes in Equity. But if they want to SMEs, under certain conditions described in the standard, Statement of Changes in Equity and regulations to only those tables Statement of Income and Retained Earnings instead table has the opportunity to edit. There wasn't seen a detailed experimental study about this subject in the review of the literature.

The aim of this study was constructed using the example of an SME financial statements figures; Statement of Changes in Equity for the first alternative and the second alternative were that only the Statement of Income and Retained Earnings of the organization was to create an application of two alternative proposals.

2. Method

IFRS SME Chapter 6, will be held by businesses with Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings describes the principles of the arrangement. Standard, occurring changes in equity of an entity for a period, or a change in Statement of Changes in Equity, or when certain conditions are met and the company preferred Statement of Income and Retained Earnings plans to offer in the Table (Akdoğan, 2010: 14).

Statement of Changes in Equity, the profit or amount of loss for the reporting period, the income and expense items recognized in other comprehensive income for the year, corrected errors and amounts recognized in the period in relation to the effects of changes in accounting policies and period, equity investors, investors with the amount of investment made in business shows the amount of distributed dividends and the like (IFRS for SME Training Material).

During the reporting period equity in the changes that occur only profit and the loss amount, payment of dividends, prior period error of cases caused by changes in the correction process and accounting policies, if desired Statement of Comprehensive Income and Statement of Changes in Equity also issuing of Statement of Income and Retained Earnings for the submission of a single table with the table name could be (KOBİ TFRS 3.18).

In this experimental study, a reporting period of Statement of Financial Position, Statement of Comprehensive Income Statement of Cash Flows financial statements and other necessary arrangements, constructed by the SME business, was designed with two options. Located on the first alternative in the financial statements basket should regulate the business SME Statement of Changes in Equity. The second alternative because of providing the conditions mentioned above, Comprehensive Income and Statement of Changes in Equity financial information contained in a single table in the Table of Statement of Income and Retained Earnings were combined in a table. There weren't seen any experimental study about this combining operation, that's why this study was presented as a recommendation.

3. Results

ABC company that thought on the work, operating in Turkey, is to not have any obligation to account to the public and external users were in the nature of a business SME publish general purpose financial statements. SME Business of the current and previous two periods dated 31.12.2013 held by TFRS Statement of Financial Position in Table 2; 01.01.2013-31.12.2013 current period and past two period Statement of

Comprehensive Income in Table 3; dated 31.12.2013 current and prior period were given in Table 4 Statement of Cash Flows.

Statement of Changes in Equity or Statement of Income and Retained Earnings in the application of the table, because ABC company belonging to the Financial Position Statement of Comprehensive Income Statement of the need for the past two years of data outside the current period, the relevant tables were thought according to this need.

In the first alternative, ABC company, the financial statements as defined in the standard basket could choose to edit the Statement of Changes in Equity. In this application, the financial data in Table 2, Tables 3 and 4 would be used.

Statement of Changes in Equity, which could be prepared by example SME business on 31.12.2013, were presented in Table 5. Table "Share Capital", "Restricted Reserves from profit," "Retained Earnings" and "Net Profit / (Loss)" is composed of the column. Located to the left of the relevant figures in the table and how the data obtained from the "Note" is defined in the column.

If ABC company wants the second alternative, Statement of Comprehensive Income and Statement of Changes in Equity financial information contained in a single table, Statement of Income and Retained Earnings can join the Table. Statement of Changes in Equity is thus no need for regulation. SME's business to perform this merge agent must meet the requirements in IFRS 3.18. The studies provided by the company have been identified these terms and combining could be done.

Example income of the current period 01.01.2013-31.12.2013 necessary arrangements by the SME businesses and Statement of Income and Retained Earnings was given in Table 6. Edited this table, as the company "Comprehensive Income" and the "Statement of Changes in Equity" was a table showing the combined data. Located to the left of the relevant figures in the table and how the data obtained from the "Note" was defined in the column.

4. Discussion

International Accounting Standards Board (IASB) has prepared and published standards IFRS SMEs in Turkey, SMEs would provide financial reports filed in applications, comparable, understandable and available to be able to provide appropriate information to reality. Offering the opportunity to be able to practice much simpler according to International Accounting Standards, but with the same basic principles and applications was a standard that could provide comfort (Cengiz, 2014: 190).

Date of transition to IFRS for SME applications were not specified exactly by CRA. However, the general expectation was that the start of practice recently. Standards that are likely to be fully used to start experiencing some difficulties in practice. A case study was carried out for the analysis of a number of troubles that may arise in the future in this study.

IFRS SME Chapter 6, will be held by businesses Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings describes the principles of the arrangement. Standard reporting period equity in the changes that occur only profit and loss figures from dividend payments from, the past mistakes of cases caused by changes in the correction process and accounting policies, if desired Statement of Comprehensive Income and Statement of Changes in Equity also issuing of, the

Statement of Income and Retained Earnings of name one makes it possible to offer the table.

Implementation work was organized as two alternatives. The first alternative example of SME financial statements using figures Statement of Changes in Equity of the company was organized. The second alternative, assuming that the same sample provided the conditions mentioned above the SME business, Statement of Comprehensive Income and Statement of Changes in Equity for the financial information included in a single table, Statement of Income and Retained Earnings were combined in a table.