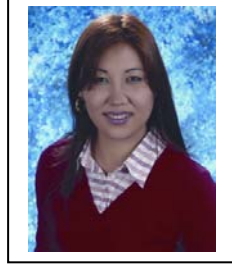
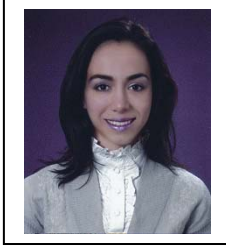




Doç. Dr. Turhan Korkmaz



Arş. Gör. Halime Temel



Arş. Gör. Elif Birkan

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri

Doç. Dr. Turhan KORKMAZ

Arş. Gör. Halime TEMEL

Arş. Gör. Elif BİRKAN

Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İİBF.

Özet

Çeşitli ülkelerdeki muhasebe standartlarındaki farklılıklar finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, fon toplanması sürecinde engel oluşturmakta, uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması, farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi, tüm ülkelerde aynı muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, UFRS'nin KOBİ'ler için de uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çok sayıda kullanıcı tarafından ekonomik kararlarda faydalı olacak şekilde bir işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak amacıyla KOBİ'ler için UFRS çalışmaları yapılmıştır. KOBİ'ler için UFRS aynı muhasebe çerçevesini kullanabilecekleri için bir fırsat olacak ve finansal bilgileri uluslararası olarak karşılaştırılabilecekleri için yarar sağlanacaktır. Bu çalışmada, KOBİ'ler için UFRS kapsamı, faydaları ve uygulama zorlukları ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: UFRS, KOBİ, Muhasebe Standartları.

Abstract (International Accounting Standards and Affects on SMEs)

The differences in accounting standards among many countries create serious problems, such as knowledge comparisons, collecting funds, difficulties in international acquisition and mergers. All these unwanted realities forced to authorities get an action to remove these obstacles and harmonize the accounting standards. In this context, the application of IFRS is to be observed like compulsory for Small and Medium Sized Enterprises (SMEs). Application of IFRS is to be useful and meaningful for many beneficiaries who make investment decisions. Beneficiaries get substantial information on financial structure, performance and cash flows. In this study, IFRS content for SMEs are analyzed and the benefits and difficulties are determined.

Key Words: IFRS, SME, Accounting Standards.

1. Giriş

Dünyada uzun yıllardır muhasebe alanında çalışmalar yürütülerek; muhasebe uygulamalarında ve raporlamalarda gerçeğe uygun ve anlamlı bilgiler sunul-

maya çalışılmaktadır. Gelişmiş ülkelerin oluşturdukları ulusal muhasebe standartları kurul ya da komiteleri geliştirdikleri standartlar ile bu amaca büyük ölçüde hizmet etmişlerdir. Değişik ülke-

lerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarında fon toplanması sürecinde engel oluşturmakta ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi, tüm ülkelerde aynı muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bunun için, gelişmiş ülkelerin önderliğinde ve gelişmekte olan ülkelerin katılımıyla, 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) geliştirilip yayınlanmıştır. Bu uluslararası standartların ülkeler bazında geliştirilecek ulusal muhasebe standartlarına temel alınması öngörülmüştür.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) KOBİ'lerin ihtiyaçlarını göz önüne alarak sadeleştirilmiş bir muhasebe standardı oluşturmak için KOBİ'ler için muhasebe standardı taslağı hazırlamıştır. KOBİ standartlarının amacı; özel bilgi ihtiyacı olmayan geniş çapta kullanıcılar tarafından ekonomik kararlarda faydalı olacak şekilde bir işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır.

Bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) (International Accounting Standards (IAS) International Financial Reporting Standards (IFRS) açıklanmış, UMS'nin Türkiye'deki durumu incelenmiş, KOBİ'ler için UFRS kavramı ele alınmış ve bu konudaki gelişmeler hakkında bilgi verilmiştir.

2. Uluslararası Muhasebe Standartları

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar; finansal tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar

ve yöntemlerdir. Muhasebe standartları (Ataman ve Akay, 2004: 5-6);

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibarıyla aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmaların sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli karar almaya yardımcı olurlar,
- İşletmelerin finansal performanslarının doğru analiziyle ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması ve isabetli amaçların belirlenmesine yardımcı olurlar,
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaşmasını sağlarlar,
- Muhasebe eğitimini kolaylaştırırlar.

Uluslararası Muhasebe Standartları, 1973 yılından 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından yayınlanmıştır. IASC 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olmuştur (IAS, 2007). Bu kapsamda IAS isminden IFRS'ye geçilmiştir. Eski standartların başka bir standart tarafından kaldırılana kadar IAS olarak kalması ve çıkarılacak yeni standartların IFRS adıyla yayınlanması kararı alınmıştır (Yalkın, Demir ve Demir, 2006: 293).

UFRS, hem dar hem de geniş anlamda tanımlanabilmektedir. Dar anlamda UFRS, IASC tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarından farklı olarak IASB tarafından yayınlanan yeni resmi bildirimler serisidir. Geniş anlamda UFRS, IASB tarafından onaylanan standartlar ve yorumlar ile IASC tarafından onaylanan yorumlar ve (Standing Interpretations Committee) Uluslararası Muhasebe Standartlarını içeren tüm IASB resmi bildirimleridir (IAS, 2007).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, kapsadığı konular ve bu standartlara uyumlu olarak Türkiye'de yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) aşağıdaki gibidir (IAS, 2007; TMSK, 2007):

Tablo 1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları	Türkiye Muhasebe Standartları
IAS 1: Presentation of Financial Statements	TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu
IAS 2: Inventories	TMS 2: Stoklar
IAS 7: Cash Flow Statements	TMS 7: Nakit Akış Tabloları
IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, and Errors	TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
IAS 10 Events After the Balance Sheet Date	TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11 Construction Contracts	TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12 Income Taxes	TMS 12: Gelir Vergileri
IAS 14 Segment Reporting	TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama
IAS 16 Property, Plant and Equipment	TMS 16: Maddi Duran Varlıklar
IAS 17 Leases	TMS 17: Kiralama İşlemleri
IAS 18 Revenue	TMS 18: Hasılat
IAS 19 Employee Benefits	TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri
IAS 23 Borrowing Costs	TMS 23: Borçlanma Maliyetleri
IAS 24 Related Party Disclosures	TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements	TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
IAS 28 Investments in Associates	TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar
IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions Superseded by IFRS 7 effective 2007.	TMS 30: Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar
IAS 31 Interests In Joint Ventures	TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation Disclosure provisions superseded by IFRS 7 effective 2007.	TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum
IAS 33 Earnings Per Share	TMS 33: Hisse Başına Kazanç
IAS 34 Interim Financial Reporting	TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS 36 Impairment of Assets	TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38 Intangible Assets	TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement	TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
IAS 40 Investment Property	TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41 Agriculture	TMS 41: Tarımsal Faaliyetler
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)
IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2 Share-based Payment	TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3 Business Combinations	TFRS 3: İşletme Birleşmeleri
IFRS 4 Insurance Contracts	TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures	TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar
IFRS 8 Operating Segments	

Kaynak: IAS, "Summaries of International Financial Reporting Standards (IFRS)," <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>, Erişim Tarihi: 25.02.07; TMSK, "Türkiye Muhasebe Standartları," <http://www.tmsk.org.tr/>, Erişim Tarihi: 24.02.07.

3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği

Anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, önemli ve tam finansal tablo bilgilerinin elde edilebilmesi ve şirketler ile ülkeler bazında karşılaştırmaların yapılabilmesi, bilgilerin raporlanması esaslarında birlik sağlanmasını gerekli kılmıştır. Ulusal muhasebe stan-

dartları arasındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler için büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir bir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu nedenle son yıllarda, Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ve UFRS arasındaki farklılıklar yatırımcıyı huzursuz etmiştir. Bu durum,

bütün dünyanın kabul edeceği muhasebe standartları için, muhasebe düzenlemesi yapan otoriteleri harekete geçirmiş ve uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi, revize edilmesi ve uygulanması konusunda görüş birliğine varmıştır (Akdoğan, 2006: 2). Bütün bu gelişmeler sonucunda Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board (FASB) ve IASB, 18 Eylül 2002 tarihinde US GAAP ve UFRS'yi yakınlaştırma amacıyla bir anlaşma imzalamış ve böylece standartlar konusunda birlik sağlanması yolunda önemli bir adım atılması sağlanmıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 31). Avrupa Birliği de direktifleri ve stratejileriyle AB muhasebe uygulamalarının UFRS ile uyumlu hale getirme yönünde girişimlerde bulunmaktadır (Üstündağ, 2000: 51).

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, fiziksel uzaklıkları azaltarak ve bilginin küresel olarak elde edilmesini sağlayarak, finansal raporlama sürecini ve finansal tabloların niteliği ve içeriğini de değiştirmektedir (PWC, 2002: 3). Bunun yanı sıra, finansal raporlama sisteminde bilginin akışının hızlanmasıyla elektronik ortamda finansal ve finansal olmayan bilgiler, sürekli ve gerçek zamanlı olarak kullanıcılara sunulabilir hale gelmiştir. Bunun sonucunda finansal piyasalardaki taraflar için daha nitelikli muhasebe bilgilerinin üretilmesi söz konusu olmuştur. Şirketler açısından ele alındığında, ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet etmek zorunda olan şirketler için risk yönetimi, şirket performansının doğru izlenmesi ve şirketlerin uzun dönemli planlarının doğru hazırlanması da bunların dayalı olduğu ilkelerin kalitesi ve dünyada kabul görmüş olması ile ilgilidir (Çelik, 2006: 3-4).

Finansal piyasaların uluslararasılaşması, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması, bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası piyasalarda etkinliği ve rekabeti, ülkeler arasında ekonomik işbirliği ve birlik oluşturma girişimleri, uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar ile gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına girme çaba-

ları muhasebe standartlarının uluslararası rolünü ve önemini arttıran, muhasebe düzenlemelerinin güncellenmesini gerekli kılan diğer sebepler olarak sayılmaktadır (SPK, 2007).

Pricewaterhouse Coopers şirketinin 2005 yılının son çeyreğinde, Belçika, Almanya, İtalya, Hollanda, Norveç, Portekiz ve İngiltere'deki fon yöneticilerine yaptığı UFRS anketi sonuçlarına göre fon yöneticileri UFRS'nin getirdiği değişikliklere uyumun son derece önemli olduğunu belirtmişlerdir. Her beş yöneticiden dördü, finansal raporlamanın gelişmesinde IFRS'nin adaptasyonun oldukça önemli olduğunu vurgulamışlardır (PWC, 2006: 2-4).

Dünya çapında kullanılacak, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilebilecektir (İbiş ve Özkan, 2006: 27, Alfredson vd., 2005: 6):

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetlerin ortadan kalkması,
- Şirketlerin yabancı sermaye piyasalarına daha kolay girme şansı elde etmeleri,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle oluşan maliyetlerin azalması ile şeffaflıkta ve anlaşılabilirlikte artışın sağlanması ile şirket performans değerlendirmesi ve karşılaştırmasının kolaylaşması,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluklarının azalması,
- Sermaye piyasaları düzenlemelerinin daha kolay yapılması.

4. Türkiye'de Muhasebe Standartları Uygulamaları

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin güçlü olduğu ülke uygulamaları ve yasaları örnek alınmıştır. Önce Fransız mevzuatı daha sonra Alman mevzuatı etkisi altında

kalınmış, 1950 yılından sonra ABD ile ekonomik ve kültürel anlamda gelişen ilişkiler sebebiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır. 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son olarak da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 4).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiği, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir. Bu kuruluşlardan önemli olanlar şu şekilde sıralanabilmektedir (Arıkan, 1996: 61-62, Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 4-11):

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Türkiye Bankalar Birliği
- Sigorta Denetleme Kurulu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Merkezi Avrupa Birliği sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan tüm işletmeler için, 01.01.2005 tarihinden itibaren UMS/UFRS uygulamak zorunlu hale getirilmiştir. Aynı şekilde IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development-Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) ve IOSCO (International Organization of Securities Commissions-Uluslararası Menkul Kıymetler Komis-

yonu) gibi kuruluşlar da politikalarını UFRS'nin benimsenmesi doğrultusunda belirlemişlerdir. Türkiye de, hem Avrupa Birliği üyelik sürecinde olması hem de SPK ve BDDK'nın IOSCO'nun üyeleri olmaları sebebiyle 2005 yılının başından itibaren Türkiye'deki bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemektedir (Yalkın, Demir ve Demir, 2006: 294). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu da, Türkiye'nin borsaya kote şirketler ve bankalar için UFRS'yi uygulama yönünde niyet belirtmiş olması, SPK ve BDDK'nın bu içerikte düzenlemeler yapmaları ve temel yasa durumundaki yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağına, kurulca yayınlanacak standartların uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olması yönünde hüküm konmuş olması üzerine; yayınlanacak TMS'nin UFRS'ye uyumu hususunda kurulca strateji kararı almıştır. Bu kapsamda TMSK tarafından yayınlanacak muhasebe standartlarında bir taraftan kavram birlikteliğinin sağlanması diğer taraftan UFRS'lerdeki teknik kavramların Türkçe karşılıklarının belirlenmesi amacıyla TMSK'ca oluşturulan bir komisyon tarafından çeviri çalışması yapılmış, çeviriler Türkiye Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayınlanmıştır (TMSK, 2007). 2007 yılında yürürlüğe girmesi öngörülen yeni TTK tasarısıyla, halka açık olsun olmasının tüm işletmelere, TMSK tarafından yayınlanan UFRS'ye uyumlu TMS/TFRS'ye uyma zorunluluğu getirilmektedir. Böylece Türkiye'de de artık vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe ön planda olacaktır (Yalkın, Demir ve Demir, 2006: 294-295).

5. KOBİ Tanımlaması

Dünyada genel anlamda kabul görmüş bir KOBİ tanımlaması bulunmamaktadır. Bu konuda her ülkenin ekonomik özellikleri itibarıyla belirlenmiş değişik ölçütler kullanılmaktadır. ABD'de istihdam edilen işçi sayısı ve satış tutarları nicel ölçüt olarak benimsenirken, nitel ölçüt olarak da işletme yönetimi ve sahipliğinin bağımsızlığı esas alınmaktadır. Genel olarak 1-100 arası işçi istihdam eden

işletmeler küçük, 100-500 arası işçi çalıştıran işletmeler ise orta büyüklükteki işletmeler olarak kabul edilmektedir (Akdiş ve Bayrak, 2000).

Türkiye’de ise çeşitli kurum ve kuruluşlarca çok farklı tanımlamaların kullanıldığı ve bunun da bazı karışıklıklara neden olduğu görülmektedir. Bu sorunu gidermek ve AB ile uyumlu tek bir KOBİ tanımı yapmak için bir yönetmelik yayımlanmıştır. Türkiye’de “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” 19.10.2005 tarihinde Bakanlar Kurulunca kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğe göre; KOBİ, 25 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 milyon YTL’yi aşmayan ve bu yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca “KOBİ” olarak adlandırılan ekonomik birimler olarak tanımlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğe göre; Mikro İşletme, 10 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 1 milyon YTL’yi aşmayan işletmelerdir. Küçük İşletme, 50 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 5 milyon YTL’yi aşmayan işletmeler; Orta Büyüklükteki İşletme: 250 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon YTL’yi aşmayan işletmelerdir (Korkmaz ve Cura, 2006).

6. KOBİ’ler İçin UFRS’deki Gelişmeler

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, UFRS’yi çeşitli ölçekli şirketler için hazırlamıştır. UFRS, birçok ülkede (Orta Amerika, Avustralya, Doğu Avrupa, bazı Afrika Ülkeleri vb) borsaya kayıt olmamış şirketler için de geçerlidir. Diğer ülkelerde borsaya kayıtlı olmayan şirketler için UFRS’nin kanunlaşması beklenmektedir (PWC, 2007: 1).

Sermaye piyasasına odaklanmış KOBİ’ler için UFRS’ye geçiş hazırlıklarının maliyetleri UFRS’nin beklenen faydalarından daha yüksek olduğu için, IASB geçmişte sadece birkaç KOBİ’nin UFRS’ye

gönüllü geçme ile tam olarak ilgilendiğini belirtmiştir. İşte bu yönlendirmelerden sonra IASB, 2001 yılında KOBİ’ler için UFRS hazırlanması için proje grubunu kurmuştur. Bu grup KOBİ’ler için UFRS’nin gelişimi ve muhasebe standartları ile ilgili çeşitli yaklaşımları görüşmüştür (PWC, 2007: 1). Haziran 2004’de IASB, Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium Sized Entities (SMEs) adlı tartışma metnini yayımlamıştır (IAS, 2007). Daha sonraki zamanlarda da KOBİ’ler için UFRS ile ilgili birçok toplantı yapılmıştır.

IASB en son, Şubat 2007’de, International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) adlı taslak açıklaması yapmıştır. Bu taslak, KOBİ’lerin muhasebe standartlarını kendi kendine uygulayabilmesini sağlayan basitleştirilmiş bir çerçevedir. Tüm UFRS ile karşılaştırılarak standartlar %85 oranında sadeleştirilmiştir. KOBİ’ler için UFRS, tam metin UFRS’ye dayanmaktadır ve yapılan değişiklikler, kullanıcıların ihtiyaçları ve fayda maliyetleri göz önüne alınarak yapılmıştır (IAS, 2007). Bu yayımlanan taslakla, şirketlerin, bankaların, denetim şirketlerinin ve diğer ilgili tarafların fikirleri dikkate alınacaktır. Bu kapsamda KOBİ’ler için UFRS projesinin ana hatları şu şekilde belirlenmiştir (Akan ve Yüksel, 2006: 36):

- KOBİ’ler için UFRS’de muhasebeleştirme ve değerlendirme ile ilgili konulara yer verilmediğinde, UFRS dikkate alınacaktır.
- KOBİ’ler için UFRS bir bütün olarak uygulanmalıdır. Aralarından bazı standartların seçilerek uygulanması söz konusu değildir.
- Standartlar UFRS’de olduğu gibi numaralandırılmak yerine, bilanço ve gelir tablosu düzeninde çeşitli konudan oluşmaktadır. Ancak bu konuların hepsinin UFRS karşılığı mevcuttur.
- Komite, taslak standartlarla birlikte örnek finansal tablolar ve dipnotlarını da içeren bir kılavuz yayınlamıştır.

KOBİ'ler için muhasebe standartları daha basit ve kısadır. Bu standartların mikro işletmelerde uygulanabilir olup olmadığının incelenmesi sürmektedir. KOBİ'ler için UFRS'nin tüm ilkelerini temel alan daha az detaylı, basit alternatifleri kullanma seçeneği olan KOBİ'ler için UFRS standartları hazırlanmaktadır. KOBİ'ler hazırlanan standartlarda ihtiyaçlarını karşılayamaz iseler, tüm UFRS'ye bakmaları tavsiye edilmektedir. Tüm UFRS yaklaşık 2400 sayfa iken taslak KOBİ standartları daha az sayfa olması planlanmaktadır (Pacter, Der: Boz, 2006: 8).

7. UFRS'yi Uygulayacak KOBİ'lerin Özellikleri

KOBİ'ler için UFRS, finansal bilgilerini açıklama zorunluluğu olmayan genel amaçlı finansal raporlar hazırlayan şirketler için uygundur (Akan ve Yüksel, 2006: 32-35).

UFRS'yi uygulayacak KOBİ'ler aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır;

I. Finansal bilgilerini halka açıklama zorunluluğu olmayan şirketler;

- Halka arz amacıyla finansal tablolarını düzenleyici kuruma sunan veya sunmayı planlayan şirketler,
- Hisse senedi saklama yetkisi bulunan bankalar, sigorta şirketleri, menkul kıymetler borsası brokerleri, emeklilik fonu, yatırım bankacılığı gibi kurumlar,
- Önemli kamu hizmeti sağlayan veya kamu yararına çalışan şirket ve benzeri kuruluşlar,
- Ülkesinde önemli elektronik etkinliğe sahip şirketler halka açık olmasalar da finansal bilgilerini kamuya açıklamalıdır.

II. İlgili tüzel ve gerçek kişiler için genel amaçlı finansal mali tablo hazırlayan şirketler.

8. KOBİ'ler İçin UFRS Uygulama Gerekliliği

KOBİ'ler için, muhasebe standardı geliştirmedeki ana amaç; güvenilir, anlamlı ve kullanılabilir bilgi üretmede bir çerçeve

oluşturmayı sağlamaktır. Finansal tablo kullanıcıları için bilgi ihtiyacı çok uluslu şirketlere nazaran muhtemelen farklı olacaktır. Burada halka açıklama zorunluluğu yoktur. Çok sayıda muhasebe standardı vardır ve bunların hepsinin açıklanması, KOBİ'lerin mali tablolarını kullananlar için faydalı bilgiyi sağlamamaktadır (Goh ve Holt, 2006: 44). İşte bu sebeplerden dolayı KOBİ'ler için UFRS'nin amacı; (IAS, 2007)

- KOBİ'ler için, uluslararası olarak yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir muhasebe standartları hazırlamak,
- KOBİ finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik konulara odaklanmak,
- Uluslararası standartları kullanmak isteyen KOBİ'lerin finansal raporlama yükünü azaltmak,
- Tüm UFRS'yi kendi uyguladığı standartlarla değiştirmeyi seçen KOBİ'lerin UFRS'ye kolay geçişini sağlamaktır.

Finansal bilgilerin, uluslararası düzeyde anlaşılması ve diğer şirketlerle karşılaştırılabilmesi; müşteriler, tedarikçiler, yatırımcılar ve bankalarla olan ilişkileri geliştirecektir. Bu saydığımız taraflar, UFRS ile sağlanan finansal bilgilere güvendiği takdirde, KOBİ'ler açısından; yeni tedarikçileri sağlamada, finans kaynaklarını elde etmede, borç almanın maliyetini düşürmede, işbirliği anlaşmaları ve kazançlarını arttırmada KOBİ'ler için UFRS önemli bir faktör olacaktır (PWC, 2005: 3).

KOBİ'lerin UFRS'yi uygulamak için en önemli nedenleri aşağıdaki başlıklar şeklinde özetlenebilir (PWC, 2005: 5-6).

Şirket bilgilerinin karşılaştırılabilirliği: UFRS'nin KOBİ'ler tarafından gönüllü bir şekilde uygulanması, rapor veren şirketler nerede olursa olsun, bu şirketlerin sektör içinde ve sektörler arasında kıyaslanabilirliğini arttırmaktadır. UFRS kapsamında, çeşitlilik gösteren ulusal standartların kapsamında olduğundan daha fazla benzer işlemler ve ekonomik durumların hesabı verilmekte ve sunulmaktadır.

Satın almalar, ortaklıklar, işbirliği anlaşmaları: UFRS'yi adapte etmek, KOBİ'ler, için planlanmış sınır ötesi şirket satın alma uygulamalarını ve niyet edilmiş ortaklıklar ile yabancı şirketlerle olası işbirliği anlaşmalarını başlatmayı kolaylaştırmaktadır. Bunun sebebi, finansal tabloların, potansiyel ortaklık ya da işbirliği anlaşmalarını değerlendirmede olduğu gibi, bir şirket satın alma kararını ve satın alma fiyatını değerlendirmede anahtar unsur olmasıdır. Her iki taraf da UFRS ile uyumlu finansal tablolara sahip olduğu zaman, tarafların işletme performanslarını yorumlamak daha kolay olmakta ve anlaşma daha muhtemel hale gelmektedir. Eğer finansal tablolar ulusal standartlara uyumlu olarak hazırlanmışsa, muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları anlamak ve tarafların performanslarını doğru bir şekilde değerlendirmek için daha fazla zamana ihtiyaç duyulmakta ve daha fazla yatırım gerekmede böylece maliyetler artmaktadır.

Yurtdışı müşterilerle ilişkiler: IFRS bilgileri KOBİ'lere müşteriler ve tedarikçiler ile yeni ilişkileri başlatmak için ulusal sınırlar ötesinde mal ya da hizmetlerin alım-satımı konusunda yardımcı olmaktadır. UFRS'nin yayılımı ve kabulü uluslararası boyutta arttıkça UFRS'ye uyumlu finansal tabloların pozitif imaj vermesini sağlayan bir araç olma özelliği de artmaktadır.

Finansman sağlamak: UFRS, KOBİ'lerin pozisyonlarını kredi kurumları ile müzakere halindeyken güçlendirmekte ve kredi derecelendirme üzerinde sahip olabileceği pozitif etki sebebiyle borçlanma maliyetlerini düşürmektedir.

UFRS, borç verenler tarafından risk değerlendirmesinin daha doğru bir şekilde sonuçlanmasını sağlayabilmekte ve birçok durumda da daha düşük risk primine sebep olmaktadır. Çünkü UFRS'yi kullanarak hazırlanan finansal tablolar, ulusal muhasebe standartlarına nazaran daha iyi açıklamalar ve daha fazla şeffaflık ile birlikte işlemlerin ekonomik anlamları üzerinde durmakta ve daha yüksek kalitede bilgi sağlamaktadır.

Finansal bilgilerin hazırlanmasını düzenlemek: Birçok ana şirket yabancı iştiraklerinin finansal tablolarını ulusal standartlara göre hazırlamasını istemektedir. Bu durum finansal raporlamanın etkinliğini azaltmakta ve grup raporlama sürecini daha maliyeli hale getirmektedir.

Uluslararası alanda aktif olarak faaliyet gösteren KOBİ'ler, UFRS uygulamalarından, UFRS'nin finansal tabloların hazırlanmasında, daha hızlı ve maliyet tasarrufu sağlamasıyla kar elde edebilirler. Eğer hem ana şirket hem de iştirakler UFRS uygularlarsa, grup muhasebesi için ikinci bir finansal tablolar setine gerek kalmaz. UFRS'nin uygulanması aynı zamanda yanlış anlama riskini azaltmakta ve tüm grup üyelerinden elde edilen kıyaslanabilir bilgilerin daha etkin karşılaştırılmasını sağlamaktadır.

KOBİ'lerin, UFRS'ye tam uyumlu finansal tablolar hazırlaması ile stratejik finansal bilgilerinin rakipleri tarafından bilinmesi kaçınılmaz olacaktır. Dolayısıyla KOBİ'ler için UFRS'yi uygulamaları durumunda stratejik finansal bilgilerin sunulması gerekmeyecektir (Goh ve Holt, 2006: 44).

İşletmelerin muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlayacakları finansal raporlar ayrıca Basel II gereği işletmelerin risk düzeylerinin belirlenmesinde de kullanılacak temel veri kaynaklarından biri olarak kabul edilecektir. KOBİ'lerin bankalarla çalışabilmesi ve düşük maliyetle kredi kullanabilmesi için UFRS'yi uygulamaları zorunlu gözükmektedir.

KOBİ'lerin UFRS'nin uygulamaları özellikle yabancı yatırımcıların Türkiye'de yatırım yapmaları açısından da önemli bir faktördür.

9. KOBİ'ler İçin UFRS Ve Türkiye'deki Durum

Türkiye, UFRS'ye en kolay uygulayabilecek ülkelerden biri olarak kabul edilmektedir. Türkiye tek düzen muhasebe sistemi ile UFRS arasında çok büyük fark bulunmamaktadır. Bazı hesapların ilavesi, değerlendirme ölçüleri ve nakit akım tablosunun niteliği gibi bazı değişiklikler ola-

caktır. Daha önce belirtildiği gibi, Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu, UFRS'leri Türkçe'ye çevirmiş ve yayınlamıştır (Akdoğan, 2006: 9).

Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS çalışmaları kapsamında, İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından 2005 yılında, Öğretim Üyeleri, Meslek Mensupları, TMSK, SPK, BDDK temsilcilerinden oluşan bir grup tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarının KOBİ'lere uygulanması ve karşılaşılabilecek sorunlar konulu bir toplantı yapılmıştır. Bu çalışmanın sonuç bildirgesinde; KOBİ tanımının yapılması gerektiğine ve ayrıca KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarının TMSK tarafından ayrı bir set olarak hazırlanmasının önemine dikkat çekilmiştir (Yalkın, Demir ve Demir, 2006: 296). Bu çalışmalara ilave olarak TMSK, KOBİ'ler için de standartlar yayınlamaktadır.

UFRS standartları borsaya kayıtlı şirketler için uygulanmaktadır. 01.11.2006 tarihinden itibaren de BDDK, Bankaların TMS standartları çerçevesinde rapor üretmesini zorunlu hale getirmiştir. Türk Ticaret Kanunu taslağında da Türkiye Muhasebe Standartları zorunlu hale gelmektedir ve 2007 yılı içinde TTK'nun yürürlüğe girmesi beklenmektedir. (Gürer, 2006: 9)

10. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Uygulanmasında Karşılaşılabilecek Zorluklar

KOBİ yöneticileri çoğu zaman, muhasebe standartlarına uymanın getireceği maliyetini faydasından daha fazla olduğunu düşünmektedirler. Sınırlı sayıda personele ve kaynağa sahip KOBİ'ler, UFRS'ye uyum sağlamadaki girişimlerde önemli maliyetlere maruz kalmaktadırlar. Bu da KOBİ'ler üzerine çok fazla mali yük gerektirmektedir. Çünkü KOBİ'ler, çok uluslu şirketlere göre nispeten aynı yararı elde etmek için daha fazla maliyete katlanmaktadırlar (Goh ve Holt, 2006: 44).

UFRS'yi uygulamada karşılaşılabilecek en önemli konulardan biri, yeterli eğitimi almış personelin eksikliğidir. İş yükünün

tahmini ve gerekli bilgilerin toplanmasında ve karşılaştırılmasında da önemli engeller vardır (Worldwatch, 2006: 20).

UFRS'nin, farklı ölçekli şirketler üzerinde etkisi vardır. Fakat KOBİ'ler de UFRS'ye geçişte büyük şirketler kadar birçok sorunla yüz yüze gelmektedir. KOBİ'lerin göreceli olarak kurumsal yapılanmaları düşüktür. Buna ek olarak KOBİ'ler muhtemelen daha az kaynaklarla UFRS'ye geçişi yönetmeye çalışacaklar bu da UFRS'ye uyumlu finansal tablolar hazırlanmasında zorluklara sebep olacaktır (PWC, 2006: 4).

11. Sonuç

Günümüzde kamu çıkarları sermaye piyasasındaki katılımcıların veya finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarına yardımcı olacak nitelikteki bilgilerin finansal tablolarda yer almasını gerekli kılmaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları, işletmenin gerçekleştirdiği performansı anlamayı ve gelecekteki işletme performansı hakkındaki beklentilerini düzenleyebilmek için finansal tablolardan faydalanmaktadır. İşletme faaliyetleri hakkındaki bilgilerin erişilebilir, somut, anlaşılabilir, nitelikli, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekir. Tüm bu koşulları sağlayacak mekanizma ise muhasebe bilgilerinin belirli standartlara göre üretilmesi gerekir. Muhasebe bilgilerinin kaliteli ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması uluslararası ölçekte finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır. Bu kapsamda piyasa aktörlerine hizmet eden UFRS'nin KOBİ'ler için de uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

KOBİ'ler için UFRS, yatırımcılara, borç verenlere ve diğer taraflara KOBİ'lerin, finansal koşullarını, finansal performanslarını ve nakit akışlarını karşılaştırma imkanı vermektedir. Aynı zamanda, mali tabloların hazırlanmasındaki mali yükün azaltılmasını sağlamaktadır. KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanması KOBİ'lere, şirket bilgilerinin karşılaştırılabilirliğinde, satın almalar, ortaklıklar ve işbirliği anlaşmalarında, küresel bazda müşterilere ulaşmada, finansman sağlamada ve finansal bilgilerin hazırlanmasını düzenlemede

kolaylıklar sağlayacaktır. KOBİ'ler için UFRS aynı muhasebe çerçevesini kullanabilecekleri için bir fırsat olacak ve finansal bilgileri uluslararası olarak karşılaştırılabileceği için yarar sağlanacaktır.

KOBİ'lerin, UFRS'yi uygulamaya geçirmeleri için başta yöneticileri olmak üzere personel eğitiminin verilmesi gerekmektedir. Yöneticilere UFRS'nin faydaları anlatılmalı ve UFRS uygulamaları benimsetilmelidir. Bu kapsamda, IFRS'ye yönelik eğitim materyalleri ile mesleki ve akademik eğitimin desteklenmesi, muhasebecilik mesleği ve üniversiteler dahil olmak üzere iş dünyası arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi önerilmektedir.

Farklı ulusal muhasebe sistemleri ile ilgili farkların tam olarak anlaşılma-şın olmasına ilişkin yatırım riskinin ortadan kaldırılması ile sermaye maliyeti azaltılacak, çeşitlilik ve yatırımlar adına yeni fırsatlar yaratılmış olacaktır.

Kaynakça

Akgül Ataman, Başak ve Hüseyin Akay; 2004, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Akan, Adnan ve Gökhan Yüksel; 2006, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kurumsal Raporlama, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yeni Dönem," www.vergiportali.com/doc/21122006TTKUFRS.pdf.

Akdoğan, Nalan; 2006, "Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi," Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Mart:1-28.

Akdoğan, Nalan, Der. Boz, M. Fatih; 2006, "17. Dünya Muhasebeciler Kongresinden Notlar," www.kamukalite.org/haber/dosya/17_DUNYA_MUHASEBE_KONGRESI_NOTLARI.ppt, Erişim Tarihi: 25.02.2007.

Akdiş, Muhammet Sabahat Bayrak; 2000, "Türkiye'de KOBİ'lerin Genel Görünümü ve Finansal Krizlere Dayanıklılığı: 5 İli Kapsayan Bir Araştırma," <http://makdis.pamukkale.edu.tr/Mak2.htm>.

Alfredson, Keith, Ken Leo, Ruth Picker, Paul Pacter and Jennie Radford; 2005, Applying International Accounting Standards, John Wiley & Sons Inc, Ontario.

Arıkan, Yahya; 1996, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması," Mali Çözüm, Sayı:26, Mayıs-Haziran: 60-69.

Çelik, Orhan; 2006, "Küresel Finansal Raporlama Standartları Neden Gereklidir? Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. Örneği," Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:2, Haziran: 1-21.

Goh, Steven Graham Holt; 2006, "Accounting Standarts for SMEs; Reporting Requirements," <http://www.accaglobal.com/pdfs/studentaccountant/holt0506.pdf>.

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı; 2006, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

Gürer, Hüseyin, Der. Boz, M. Fatih; 2006; "17. Dünya Muhasebeciler Kongresinden Notlar," www.kamukalite.org/haber/dosya/17_DUNYA_MUHASEBE_KONGRESI_NOTLARI.ppt, Erişim Tarihi: 25.02.2007.

IAS; <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>, Erişim Tarihi: 25.02.07.

IAS; <http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm>, Erişim Tarihi: 23.02.07.

İbiş, Cemal ve Serdar Özkan; 2006, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Genel Bakış," Mali Çözüm, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart: 25-43.

Korkmaz, Turhan ve Gülşen Cura, (2006), "Kobi'lerin Finansal Olanakları ve Finansal Yapıları: Zonguldak Çaycuma'daki Kobi'lere Yönelik Anket Uygulaması," 3. Kobi'ler ve Verimlilik Kongresi, 17 Kasım, İstanbul.

Pacter, Paul, Der. Boz, M. Fatih; 2006; "17. Dünya Muhasebeciler Kongresinden Notlar," www.kamukalite.org/haber/dosya/17_DUNYA_MUHASEBE_KONGRESI_NOTLARI.ppt, Erişim Tarihi: 25.02.2007.

PWC; 2002, "Making the Change to International Financial Reporting Standards," http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporateereporting/MTC_to_IFRS.pdf.

PWC; 2005, "IFRS for SMEs - Is it Relevant for Your Business?," <http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporateereporting/ifrsforSMEs.pdf>.

PWC; 2006, "IFRS: The European Investors' View," <http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporateereporting/IFRSInvestorSurvey.pdf>.

PWC; 2007, "The IASB Project for SMEs Use of Full IFRS for Unlisted Companies," <http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporateereporting/smeoproject.pdf>.

SPK; 2007, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:XI No:25) Gerekçesi," http://www.spk.gov.tr/teblig/files/Seri_XI_No25gerekce.pdf, Erişim Tarihi: 27.02.2007.

TMSK; <http://www.tmsk.org.tr/>, Erişim Tarihi: 24.02.07.

Üstündağ, Saim; 2000, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci," Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan: 31-57.

Worldwatch Governance and Corporate Reporting Issue, January; 2006, http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporateereporting/WorldWatch1_06.pdf.

Yalkın, Yüksel Koç, Volkan Demir ve Defne Demir; 2006, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım 2006.