

KOBİ'LERİN KÜRESEL EKONOMİK İKLİME UYUMUNDA ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

ÖZET

KOBİ'ler küresel ekonomik iklime uyum sağlayabilmek için birçok alanda kendilerini yenilemeleri gerekmektedir. Küresel arenada faaliyet gösteren KOBİ'lerin finansal tablolarını küresel finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamaları da sözü edilen yeniliklerdendir. Bu çalışmada, KOBİ uluslararası finansal raporlama standartlarının küresel ekonomik iklime uyum açısından önemi incelenmiştir. Ayrıca, Serbest Hizmet Ticaret Anlaşması'nın (GATS) Türk Muhasebe Hizmet Sektörü için oluşturduğu tehdit ve bunun bir fırsata dönüştürülmesine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: UFRS, Küresel Ekonomik İklim, Serbest Hizmet Ticaret Anlaşması, KOBİ

ABSTRACT

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMALL AND MIDDLE SIZE ENTERPRISES: ADOPTION TO GLOBAL ECONOMIC CLIMATE

Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs) to adapt to the global economic climate in many areas are required to renew themselves. One of the innovations or regulations mentioned for SMEs is to prepare their financial statements in accordance with International Financial Accounting Standards (IFRS) for SMEs to make them comparable. In this study, IFRS for SMEs, in terms of the importance of adherence to the global economic climate were examined. In addition, new threats, opportunities and strategies in the Turkish Accounting Service Industry from perspective of General Agreement on Trade in Services (GATS).

Key Words: IFRS, Global Economic Climate, GATS, SMEs

* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Muhasebe Eğitimi Öğretim Üyesi mevlutk@gazi.edu.tr

** Bu makale VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumunda bildiri olarak sunulmuştur.

1. GİRİŞ

Küreselleşme işletmeler açısından farklı bir ekonomik iklim oluşturmuştur. Yeni ekonomik ortam ulusal ve bölgesel olmaktan çıkmış küresel bir boyut kazanmıştır. Küresel ekonomik iklim olarak ifade edebileceğimiz yeni ekonomik ortam veya şartlar işletmelerin üretim, ar-ge, pazarlama, yönetim ve finansman gibi işlevleri üzerinde önemli etkilere neden olmuştur.

Küresel ekonomik iklim işletmeler arasındaki rekabetin hem kapsamını genişletmiş hem de derinliğini artırmıştır. Mal ve hizmet ticaretinin dünya çapında serbestleşmesi ve aynı şekilde sermayenin serbest dolaşımı işletmeler için üretimi, pazarlamayı, satışı, dağıtımı, finansmanı, yatırımı ve organizasyonu dünya ölçeğinde planlama ve gerçekleştirmeye yönetmiştir. Hiçbir işletme bu sürecin dışında kalma şansına sahip olmamıştır. Ancak işletmeler sürecin getireceği olumsuz etkilerden korundukları nispetinde sürecin dışında kalabilirler. Bu da süreçlerde ve/veya ürünlerde yaratılan farklılıklarla söz konusu olabilmektedir.

İşletmelerin faaliyet alanlarının küresel boyutlara taşınması doğal olarak finansal bilgi ihtiyaçları üzerinde de etkiler yaratmaktadır. Ticaretin, finansmanın, yatırımın, finansal ve ekonomik krizlerin küresel ölçeklerde yaşandığı ekonomik iklim işletmelerin finansal tablolarını ve bunların hazırlanmasındaki temel ilke ya da kuralları da küresel ölçeklere taşıma ihtiyacını doğurmuştur. Muhasebede küreselleşme olarak ifade ettiğimiz ve 40 yıldır devam eden bu olgu, son yıllarda daha da ivme kazanmıştır. Bugün itibariye çok sayıda ülke belli şirket grupları için tam set UFRS'leri uygulamayı zorunlu hale getirmiş ya da uygulanmasına izin vermektedir. 2009 yılında KOBİ'ler için UFRS'lerin yayınlanması bu süreci daha da yaygınlaştırarak hızlandırmaktadır.

Bu çalışmada, küreselleşmenin ekonomik iklimde meydana getirdiği değişiklikler ve bu iklime uyumda KOBİ'ler için UFRS'lerin (küresel muhasebe-finansal raporlama standartları) uygulanması konu alınmıştır. Bu maksatla, öncelikle çalışmada küresel ekonomik iklim tanımlanmış ve KOBİ'lerin bu iklime uyumlarında muhasebe alanındaki küresel uygulamalar konusu değerlendirilmiştir. Ayrıca UFRS'ler ile ilgili hizmet verecek olan muhasebe hizmet sektörü de, Genel Hizmet Ticareti Anlaşması (GATS) çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır.

1. KÜRESELLEŞME VE KOBİ KAVRAMLARI

Kavram; insan zihninde anlaşılan obje ve olguların zihinsel tasavvurudur. Kavramların insan zihninde tasavvur edilmesi de onların algılanan özellikleri

ile sınırlıdır. Kavramlara ilişkin algılanan özellikler ise yaşam tecrübesi başta olmak üzere çok sayıda faktöre bağlı olarak insandan insana farklılıklar gösterebilir. Bu boyut farklı ülke ve değişik kültürler düzeyinde düşünüldüğünde karmaşanın çok daha fazla olacağını ifade etmek gerekir. Bu nedenle, bu çalışmada kullanılan bazı kavramların karmaşaya meydan vermemek açısından açıklanmasında fayda görülmüştür.

1.1. Küreselleşme

Küreselleşme, kavramsal olarak farklı biçimlerde algılanıp farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Küreselleşme denince, kimisi ekonomik, kimisi sosyal, kültürel veya siyasi alanı ya da bunların birkaçını veya tamamını ana tema olarak alabilmektedir. Aynı şekilde tanım ve tariflerde bazen nedenler, bazen süreçler bazen de sonuçlar ön plana çıkarılabilmektedir.

Sekizinci Kalkınma Planı'nda, "Küreselleşme, ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel alanlarda bazı ortak değerlerin yerel ve ulusal sınırları aşarak dünya çapında yayılmasını ifade etmektedir." denilmektedir. Bu genel bir tanımlamadır. Bu çalışmada ise küreselleşme kavramı ekonomi merkezli algılanmakta ve tanımlanması da buna göre yapılmaktadır. Yine çalışmanın içeriği gereği küreselleşmeye daha çok sonuçları açısından yaklaşmaktadır. Tabii ki küreselleşme, devam eden bir süreç olduğu için bugünkü sonuçlar yarınki sonuçların bir sebebi haline de gelebilir. Buradaki "sonuç"tan kastımız, küreselleşme sürecinin içinde yaşadığımız ekonomik ve ticari yaşamı getirdiği nokta veya içine soktuğu koşullardır. Küreselleşme çoğu zaman, yeni bir düzenin adı olarak da anılmaktadır. Ekonomik anlamda bu, kullanılan argümana göre; "yeni ekonomi", "yeni kapitalist düzen", "vahşi kapitalizm" biçiminde anıldığı gibi "vicdanlı kapitalizm" şeklinde de anılmaktadır. Adına ne denirse densin, artık ne iş, ne ticaret, ne de rekabet, kısacası hiçbir şey eskisi gibi değildir. Tasarım, üretim, pazarlama, iletişim, ulaştırma ve daha birçok alanda yeni teknolojiler, araçlar ve yöntemler eskilerinin yerini çoktan almıştır. Yenilerinin yaşam süreleri kısalmış, yeninin yenisi ile değişimi an meselesi olmuştur. Küreselleşmeyi sonu olmayan bir sürecin adı olarak tanımlamak çok da yanlış olmaz. Kısacası, baş döndüren hızı, dünya çapında gösterdiği etki gücü nedeniyle günümüzde "değişim" in diğer adı olarak da kullanılabilir.

Kendi kabına sığmayan güçlü ulusal ekonomiler, çeşitli araçlarla başta da Dünya Ticaret Örgütü (DTO), Dünya Bankası (DB), Uluslar arası Para Fonu (IMF) gibi küreselleşmenin kurumlarını kullanarak dünya çapında liberal bir ekonomik yapı oluşturma peşinde olmuşlardır. Bu bağlamda, ağırlıklı olarak ticaretin serbestleşmesi ve sermayenin dünya çapında

hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın dolaşımı bir ölçüde sağlanmıştır. Tabi ki bu değişim ve gelişimler ticaretin, üretimin, rekabetin, kısacası ekonomik anlamda iş yapmanın şartlarını ve kurallarını da değiştirmiştir. Eskiden dış rekabet dış ticaret yapanların işi gibi algılanırken bugün artık sadece kendi bulunduğu kasabanın ihtiyacı için üretim yapan mikro bir işletmeyi de tehdit etmeye başlamıştır.

Ekonomik küreselleşme, ekonomik kuralların yerel ve bölgesel ölçeklerin ötesinde küre ölçeğinde oluştuğunu ifade etmektedir. Bir anlamda, ülkeler arasında ekonomik sınırların kaldırıldığı, ulus devletlerin kontrolündeki ulusal pazarların ağırlıklı olarak küresel sermayenin kontrolündeki küresel pazarlara dönüştürüldüğü bir olguyu ifade etmektedir. Ekonomik küreselleşmenin lehinde ya da aleyhinde bir şeyler ifade etmek bu çalışmanın konusu dışındadır. Ancak, muhasebe dili ile bir cümle söylemek gerekirse; küreselleşen ekonomik yapıda bakiye küresel pazarları kontrol edebilen güçlerin lehinedir.

Ekonomik küreselleşmenin getirdiği ve işletmeler üzerinde etkili olan yeni ortamlar bu çalışmada küresel ekonomik iklim olarak ifade edilmiştir. Küresel ekonomik iklimi oluşturan bu şartlar aşağıda ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

1.2. KOBİ

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) konusunda ülkemizde sayısız araştırma raporu, makale, bildiri, kitap ve benzeri çalışmalar yapılmıştır. Aşağı yukarı hepsinde de KOBİ tanımlamasına gidilmiştir. Bu çalışmalardaki standart cümle, “*üzerinde anlaşmaya varılmış bir KOBİ tanımı yoktur*” şeklindedir. Bu nedenle, rakamsal büyüklüklere bağlı bir biriyle çelişen bir tanımlama yerine çalışmanın amacına da uygun olacağı düşünülerek, işlevsel bir tanımlama yoluna gidilecektir. Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından KOBİ’ler için yayınlanmış olan Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) içinde yer alan KOBİ tanımı bu çalışma için yeterli kabul edilmiştir.

Standartta, KOBİ kavramı; ***‘kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler’***, olarak tanımlanmıştır.

Tanıma göre; bir işletmenin KOBİ sayılabilmesi için iki temel özelliğe sahip olması gerekmektedir. Yani, *‘kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayacak’* ve *‘dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlıyor olacak’*.

Burada kamuya hesap verme yükümlülüğü ifadesinin açıklanmasında fayda vardır: Kamuya hesap verme yükümlülüğü; bir işletmenin tahvil, finansman bonusu gibi borç veya hisse senedi gibi öz kaynak araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerli-yabancı, sermaye piyasası-tezgah üstü piyasa veya yerel-bölgesel dahil) işlem görmesi halinde söz konusudur. Yani, hisse senedi borsada işlem gören veya tahvil çıkarmış olan bir işletme buradaki anlamda KOBİ sınıflamasına girmemektedir. Diğer yandan, esas iştiğal alanı, varlıkları bir muhatap kitle adına “yeddi emin” sıfatıyla muhafaza etmek olan işletmeler de kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerdir. Buna göre; bankalar, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, yatırım fonu ya da yatırım bankaları ve benzerleri kamuya karşı hesap verme zorunluluğunda olan işletmelerdir. Bunlar, KOBİ sınıflamasında yer almazlar. Bununla birlikte, seyahat ve gayrimenkul acenteleri, okullar, hayır organizasyonları, nominal bir üyelik depozitosu talep eden kooperatif işletmeleri ve kamu hizmeti işletmelerinde olduğu gibi, yeddi emin sıfatıyla kendilerine teslim edilen varlıkları geniş bir kitle adına muhafaza etme durumunda olan işletmeler de söz konusudur. Ancak, bu sorumluluğu esas iştiğal konusuna bağlı bir iş olarak görüyorlarsa bunların kamuya karşı hesap verme yükümlülüklerinin olduğu düşünülemez. Aynı şekilde mal ve hizmet satışından önce avans alan işletmeleri kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü olan işletmeler kapsamında düşünmek mümkün değildir.

2. MUHASEBEDE KÜRESELLEŞME

Muhasebe, bir yönüyle de, makro olarak ekonomide değişen ve gelişen süreçlere, araçlara ve sonuçlara bağlı olarak fonksiyonel bir görevi mikro düzeyde iş ve işletme yaşamında yerine getiren bir hizmet alanıdır. Muhasebenin kural ve ilkelerinin uygulanmasında ekonomi sistemlerinin kapalı ya da açık olmasının bir önemi yoktur. Muhasebe işlevini yerine getirirken kendine has ve dünyanın her yerinde geçerli olan bir kısım ilke ve kuralları sürekli kullana gelmiştir. Başka bir ifadeyle, **muhasebe var olduğu günden bu güne evrensel tarafı ağır basan uygulamalı bir hizmet alanıdır.** Örneğin, çift taraflı kayıt sisteminin icadından bu güne (en azından 500 yılı aşkın bir süredir), dünyanın her yerinde aynı uygulama yapılmaktadır. Kayıtların tutulmasında kullanılan araçlar zaman içinde değişse de, sistemin işleyişinde bir değişme olmamıştır. En temel ifade biçimiyle “muhasebe süreci”, yani bir muhasebe döneminin başından sonuna kadar yapılan şekli işlemler doğuşundan itibaren başlayarak küresel bir uygulama biçimine çoktan dönüşmüştür. Kullanılan defter sistemlerindeki ya da sistemin işletilmesinde kullanılan araçların getirdiği şekli farklılıklar sistemin esası üzerinde bir tesir yaratmamıştır.

Muhasebeye varlık ve kaynakların değerlemesinde esas alınan değerlendirme ilkeleri açısından bakıldığında çift taraflı kayıt sistemi kadar evrensellikten bahsetmek mümkün değildir. Muhasebeye varlık ve kaynakların değerlemesinde muhasebeye özgü evrensel ilkelerden bahsedilebilse de, toplumsal kültürel farklılıklar, devletlerin yönetim biçimleri, ulusal mevzuatlar gibi faktörler küresel ya da dünya çapında aynı değerlendirme ilkelerinin yaygın olarak uygulanmasını engellemiştir. Bu durum dış ticaretin serbest olmadığı, sermaye hareketlerinin kısıtlandığı, çok uluslu şirketlerin olmadığı ya da çok az olduğu dönemlerde bir sorun olarak da algılanmamıştır.

Muhasebenin evrensel kural ve ilkelerinin uygulanmasındaki, bir başka ifadeyle muhasebe kural ve ilkelerinin küreselleşmesindeki engelleri iki başlık altında toplamak mümkündür. Birincisi ülkelerin kendi iç uygulamaları, diğeri ise ülkeler arası uygulamalarla ilgilidir.

Ülkeler kendi iç mevzuatlarında evrensel muhasebe ilke ve esaslarından farklı değerlendirme esas ve ilkelerinin uygulanmasını isteyebilmektedirler. Bunlar genellikle vergi mevzuatları ile ortaya çıkmaktadır. Kendi amaçları açısından bakıldığında bu tür istek ve yönlendirmelerin yapılması da normal karşılanmalıdır. Ancak, bunlar muhasebenin evrensel kural ve ilkelerine göre fonksiyonlarını yerine getirmesine engel olmamalıdır. Vergi matrahının belirlenmesinde esas alınacak değerlendirme ilkeleri elbette otoritelerce belirlenecektir. Mükellefler de buna göre yükümlülüklerini yerine getireceklerdir. *Muhasebe işlevini yerine getirirken evrensel kurallar gereği belli bir kişi ya da grubun değil toplumun bütünü göz önünde bulundurmak zorundadır.* Ülkelerin kendi iç mevzuatları ile muhasebenin evrensel kurallarını uygulaması bazı müdahalelerle engellenebilmektedir. Ülkemizde Türk vergi mevzuatı açısından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile birçok sorun aşılmış olsa da, halen önemli ölçüde sorunlu alanlar söz konusudur. Bunun en açık örneklerinden birisi de amortisman konusudur.

Evrensel kural ve ilkelerin tam olarak uygulanmasında engel oluşturan ikinci alan ülkeler arasındaki farklı uygulamalardır. Buradaki farklılık bir başka alandan kaynaklanan mevzuat baskısı değildir. Yani vergi ya da başka bir mevzuatın zorlaması değildir. Buradaki farklılık evrensel kural ve ilkelerin bizzatı uygulama tercihleri ya da algılama farklılıkları ile ilgilidir. Uygulama tercihleri evrensel kurallar ve ilkeler içerisinde kabul gören farklılıklar olarak yorumlanabilir. Bu tür tercihlerin olup olmaması ayrı bir değerlendirme ve tartışma konusudur. Ancak yukarıda da ifade edildiği

gibi, kültürel farklılıklar (Karabınar, 2005) başta olmak üzere ticaretin gelişmişlik düzeyi, ekonomik yapı, kullanılan finansal araçlar vb. birçok sebepten kaynaklanan farklı algılamalar söz konusu olabilmektedir.

Yukarıda bahsedilen iki sebep, muhasebenin kural ve ilkelerinin evrensel ya da bugünkü moda deyimleriyle küresel boyutta uygulanmasını engellemiştir. Ancak, şunu da ifade etmek gerekir ki, bu konular geçmişte akademik çevrelerin dışında çok fazla bir ilgi de görmemiştir.

Ulusal ekonomilerin gelişme sürecinde de muhasebe uygulamaları ve ürettiği bilgiler çoğu zaman bir sorun yaratmıyordu. Bu anlamda, her ülkede, muhasebenin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; ilgili ülkeye özgün olarak ürettiği finansal raporlar yeterli görülüyordu. Bu nedenle ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirme ile raporlama kuralları gelişmiş, başka bir deyişle, her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur (Bostancı, www.tmsk.gov.tr/makaleler).

Muhasebenin özü itibarıyla evrensel bir uygulama biçimine sahip olmasına rağmen uygulamada evrensel bir gelişim göstermesi tam anlamıyla sağlanamamıştır. Hatta başlangıçta daha yakın olan uygulama biçimlerinin zaman içerisinde çeşitli nedenlerle farklılaştığı ifade edilmektedir (Ağca ve Aktaş, 2007'den Berry ve Parker, 1987, 26-27). Bu yöndeki ifadeleri destekleyen başka çalışmalar da mevcuttur (Ağca ve Aktaş, 2007'den Evans ve Taylor, 1982; Choi, Frost ve Meek, 1999).

Adına ekonomik küreselleşme dediğimiz fenomen özellikle son yıllarda bu konuya olan ilgiyi bir hayli artırmıştır. Hatta ilginin ötesinde küresel düzeyde bir takım aktivitelerin gerçekleşmesine de neden olmuştur. Bu aktiviteler genellikle de muhasebe standartları çerçevesinde toplanmış, muhasebe standartlarının/uygulamalarının yeknesaklaştırılması, harmonizasyonu, yakınsanması gibi kavramlarla anılmıştır. Son yıllarda ise muhasebe standartlarının küreselleşmesi, küresel muhasebe standartları veya muhasebe uygulamalarının küresel uyumlaştırılması gibi kavramlar ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. Nitekim, IFAC tarafından, daha birkaç ay önce 2009 yılının Kasım ayında yapılan 32. Olağan Konsey toplantısında da küresel muhasebe ve denetim standartları veya muhasebe ve denetim standartlarının acil küresel kabulü gibi kavramlar ağırlıklı olarak kullanılan ifadeler arasında yer almıştır.

Ekonominin küreselleşmesi ile muhasebe bilgi kullanıcıları, farklı ülkelerin farklı muhasebe uygulamalarından dolayı bir çok yeni sorunla karşı karşıya

kalmıştır. Muhasebede küreselleşme en çok “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması”na yönelik yaklaşımlara kendini hissettirmektedir. Farklı muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması konusunda birçok uluslararası resmi ve özel organizasyon çalışmalar yapmıştır. Bununla birlikte, UMSK uluslararası muhasebe uyumlaştırması düşüncesini yayınladığı standartlar (UMS/UFRS) vasıtası ile hayata geçirmiştir. Bugün Avrupa Birliği (AB) ülkeleri dahil yüzden fazla ülke UMS/UFRS’lerin kullanımını zorunlu tutmakta veya izin vermektedir (Ağca ve Aktaş, 2007, 228).

XX. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren yapılmaya başlanan Dünya Muhasebe Kongreleri muhasebe uygulamalarının küresel uyumu noktasında önemli tartışma, öneri ve girişimlere konu olmuştur (Güvemli, 2006, 48). Gerçekten de muhasebe uygulamalarının küresel uyumlaştırılması süreci uluslararası muhasebe standartlarının daha ortaya çıkmasından önce başlamış olan bir süreçtir. Hatta uluslar arası muhasebe standartları bu sürecin en önemli parçasını oluşturan bir uyumlaştırma projesi olarak ifade edilebilir.

Uluslar arası muhasebe standartlarının hazırlanmasını hedef alan çalışmalarla devam eden küresel uyumlaştırma veya muhasebede küreselleşme sürecini aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür:

- 1972 yılında, Sidney’de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde verilen bir önerge ile 29 Haziran 1973 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK) kuruldu. Komitenin amacı Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) hazırlamak ve kullanımını yaygınlaştırmaktır.
- 1975 yılında, Komite, ilk defa üç adet muhasebe standardını hazırlayarak taslakları çok sayıda meslek mensubunun görüşüne sundu. Amaç, mümkün olduğu ölçüde uluslar arası düzeyde destek toplamaktır.
- 1977 yılında, Münih’te toplanan XI. Dünya Muhasebe Kongresi’nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. Federasyon muhasebe mesleğinin küresel bir kurumu olmuştur.
- 1977 yılında, XI. Dünya Muhasebe Kongresinde muhasebe mesleğinin küresel düzeyde gelişimini sağlayacak
- 1982 yılında, IFAC ve UMSK aynı çatı altında toplanarak, IFAC üyeleri aynı zamanda UMSK’nın da üyesi haline getirildi.
- 1989 yılında, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) küresel uyumlaştırmaya destek vermek üzere UMSK çalışmalarına katkı sağlama kararı aldı.
- 1995 yılında, UMSK ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları

Organizasyonları arasında bir anlaşmayla AB çokuluslu şirketlerin UMSK tarafından hazırlanan UMS'nı uygulaması imkanı sağlandı. Bunun için temel standartların birlikte hazırlanması gerekiyordu.

- 2000 yılında, Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) haline dönüştürüldü.
- 2002 yılında, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile US-GAAP, UMS'lerin uyumlaştırılması konusunda çalışılması kararı alındı. Bu konuda henüz bir sonuca varılamamıştır.
- 2002 yılında, AB üye ülkelerin Menkul Kıymet Borsalarında yer alan şirketlerinin UFRS' yi uygulamalarını 2005 yılında zorunlu hale getireceğini açıkladı.
- 2005 yılında, UFRS'lerin uygulama süreci başlatıldı.
- 2009 yılında, KOBİ'ler için UFRS'ler yayınlandı.

Ülkemizde muhasebede küreselleşmeye götüren düzenlemeleri de aşağıdaki biçimde sıralamak mümkündür (Şenol, <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim26.pdf> dan Ayboğa, 2008:609-610):

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girdi
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kuruldu.
- 1983 yılında SPK tarafından "Standart Mali Tablo ve Raporlar" Tebliği yayımlandı.
- 1984 yılında SPK tarafından "Standart Genel Hesap Planı" Tebliği yayımlandı.
- 1989 yılında 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu yürürlüğe girdi.
- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Uygulama Genel Tebliği 1994 yılında uygulanmak üzere yayınlandı.
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturuldu.
- 1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başladı. 2002 yılına kadar 19 adet standart yayınladı.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kuruldu. 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçti.
- 2002 yılında BDDK Bankacılık Sektörü için UFRS ile uyumlu muhasebe uygulama tebliği yayınladı.

- 2003 yılında SPK tarafından UFRS ile uyumlu 33 adet Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları yayımlandı.
- 2005 yılından itibaren TMSK tarafından UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları resmi gazetede yayımlandı.
- Türk Ticaret Kanunu tasarısı 2005 yılından itibaren kamuoyuna sunuldu, yasalaşması beklenmektedir.

3. KOBİ'LER İÇİN UFRS'LER

Uluslar arası Muhasebe Standartları 2009 yılının Haziran ayında 13 üyenin kabul bir üyenin karşı oyuyla 2003 yılından bu yana üzerinde yoğun bir çalışma yapılan KOBİ'ler için UFRS'ler kabul edilmiş ve 9 Temmuz 2009 tarihinde de yayınlanmıştır.

KOBİ'ler için UFRS'ler toplam 230 sayfada 35 bölümden oluşmaktadır. m set UFRS'ler 2.800 sayfa olduğu düşünüldüğünde önemli bir kısaltmanın yapılmış olduğu anlaşılmaktadır. UFRS'lerin iç hukuka aktarılması hususu beklenen yararların elde edilmesi açısından önem arzeder (Bkz. Çelik, 2009, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler>) ile ilgili iç mevzuata yönelik bir kısım Söz konusu bölüm numara adlarını aşağıdaki tabloda görmek mümkündür:

Tablo-1: KOBİ'ler için UFRS Bölümleri			
Bölüm No	Bölüm Adı	Bölüm No	Bölüm Adı
1	Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	18	Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan D. V.
2	Kavramlar Ve Genel İlkeler		
3	Finansal Tabloların Sunumu	19	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
4	Finansal Durum Tablosu	20	Kiralamalar
5	Kapsamlı Kar Tablosu Ve Gelir Tablosu	21	Karşılıklar, Koşullu B. ve Koşullu V.
6	Öz kaynaklar Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	22	Borçlar ve Özkaynak
7	Nakit Akış Tablosu	23	Hasılat
8	Finansal Tablo Dipnotları	24	Devlet Teşvikleri
9	Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar	25	Borçlanma Maliyetleri
10	Muhasebe Politikaları, Tah. ve Hatalar	26	Hisse Bazlı Ödemeler
11	Temel Finansal Araçlar	27	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
12	Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar	28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
13	Stoklar	29	Gelir Vergileri
14	İştiraklerdeki Yatırımlar	30	Yabancı Para Çevrim İşlemleri
15	İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	31	Yüksek Enflasyon
16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
17	Maddi Duran Varlıklar	33	İlişkili Taraf Açıklamaları
		34	Özellikli Faaliyetler
		35	Kobi'ler için TFRS'ye Geçiş

4. KÜRESEL EKONOMİK İKLİM ŞARTLARI

Bu çalışmanın başlığında “Küresel Ekonomik İklim” kavramına yer verilmiştir. Küresel ekonomik iklim kavramı esas itibarıyla bir kavramlar dizisinden oluşmaktadır. İklim kavramı burada ekonomik ortamın tanımlanmasında bir “metafor” olarak kullanılmıştır. Türkçede “eğretileme” olarak ifade edilen metafor, esas itibarıyla benzeşime dayalı bir izah teorisidir. Bu, son yıllarda sosyal bilimlerde en çok başvurulan teorilerden birisidir. Bu çalışmada küresel ekonomik iklim; “işletme faaliyetleri açısından küresel düzeyde, günlük değişime konu koşulların ötesinde, ekonomiye egemen olan yapısal özellikler bütünü” olarak algılanmalıdır.

4.1. Küresel Ekonomik İklim: Aşırı Rekabetçi

Ticaretin serbestleşmesi ile mal ve hizmetlerin tarifeler, tarife dışı engeller gibi hiçbir kısıtlamaya tabi olmadan ülkeler arasında dolaşımı geçmişle kıyaslanamayacak ölçüde serbest olmuştur. DTÖ, dünya ticaretinin serbestleşmesinde sorumluluk üstlenmiş en önemli küreselleşme kurumudur. Dünya ticaretinin serbestleştirilmesi süreci bu kurumun gayret ve çabaları ile devam etmektedir. Burada dünya ticaretinin serbestleşmesinin veya DTÖ'nün küreselleşme yönündeki gayret ve çabalarının gelişmiş, gelişme yolunda olan ya da az gelişmiş ülkeler üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkileri değerlendirilmemektedir. Burada dış ticaretin serbestleşmesinin ekonomik iklimde yarattığı değişimin ortaya konması hedeflenmektedir.

Dünya ticaretinin serbestleşmesi işletmeler için coğrafi pazarın kapsamını genişletmiş, küresel boyuta taşımıştır. Coğrafi olarak bölgesel veya ülke sınırlarının ötesine taşınan pazar, işletmeleri farklı ve değişik rekabet ortamlarına sürüklemiştir. Yeni rekabet ortamı eskisiyle kıyaslanamayacak ölçüde ağırlaşmıştır. Geleneksel üretim, pazarlama, satış şekilleri, dağıtım kanalları tamamen değişmiştir.

Küresel rekabet ortamının mal ve hizmet algısı da değişmiştir. Mal ve hizmetler marka, tasarım gibi daha çok fiziki olmayan yapılarıyla algılanmaktadır. Yeni üretim yaklaşımlarında ürünün fiziki ve fiziki olmayan yapıları ayrı olarak üretilmektedir. Ürünün fiziki imalatında yoğun rekabet çoğu zaman üretimin emeğin en ucuz olduğu yerlere kaymasına neden olmaktadır. Ürünlerin fiziki olmayan yapıları ise entelektüel (fikir) sermayesi ile üretilmektedir. Marka, tasarım gibi fikir sermayesi ise mevcutta güçlü ekonomi ve iletişim ağlarına sahip ülkeler için geçerlidir. İçinde bulunulan süreçte fikir sermayesinin önemi artmakta fiziki üretimin kazançları düşmektedir (Ertuna, 2010, 7-8). Aynı şekilde başta internet olmak üzere iletişim araçları pazarlama, tanıtım ve satış şekillerini tamamen değiştirmiştir. Bugün küresel düzeyde önemli miktarlarda satışlar yapan ancak tek bir satış mağazası olmayan işletmeler konuşulmaktadır.

Küresel rekabet olarak ifade edilen bu yeni ortam, bu ortamın şartlarına hazır olmayan çok sayıdaki ülkeyi veya bu ülkeler içerisindeki işletmeleri yok etmiştir. Dünya ekonomide bir taraftan küreselleşirken diğer taraftan da bölgeselleşmektedir. Buna AB, NAFTA (Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması) ve APEC (Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği) örnek verilebilir. Bölgesel ekonomik ağırlıklı blokların oluşturulması küreselleşmeye ters bir

yaklaşım gibi algılanabilir. Ancak, bu küresel bir ekonomik yapı içerisinde güçlü olmanın bir gereği olarak görülmektedir.

Geçmişte, dış dünya ile olan rekabet daha çok dış ticaret işletmelerinin sorunu olarak algılanmaktaydı. Dış ticarete rekabet denildiğinde ihracatçının rekabet gücü algılanıyordu. Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engellerle, yerli malı haftalarıyla, ithal-ikame politikalarla içerisi koruma altına alınıyordu. Bugün itibarıyla, gerek mal gerekse hizmetler kapsamında DTÖ'ye verilen tarife indirimleri ve tarife dışı engelleri kaldırma konularındaki taahhütlere bakıldığında, hiç bir şeyin eskisi gibi olmayacağını ifade etmek gerekir.

Küresel rekabet ortamında dünyada yaşayan her kişi bir işletme için potansiyel müşteri, her satıcı da potansiyel rakip haline gelmiştir. Bu, mütevazı bir ölçekte ve dar bölgede faaliyet gösteren mikro bir işletmeyi de küresel rekabet ortamına çekmiştir. Bugün Çin'de üretilen ucuz malların Anadolu'nun en ücra köşesinde kendi bölgesinin dışına çıkmamış olan mikro bir işletmeyi dahi tehdit ettiği her kes tarafından bilinmektedir. Bugünkü küresel düzeyde faaliyet gösteren işletmeler bir mamulü üretirken faizi en düşük bir ülkeden borçlanıp, hammaddeyi en ucuz olan bir başka ülkeden alıp, işgücü en ucuz olan bir diğer ülkede üretimi gerçekleştirip, en pahalı ülkede de satışı yapabilmektedir.

Bugünün küresel rekabet ortamında işletmeler için ayakta kalmanın iki yolu vardır. Birincisi, inovasyon olarak ifade edilen "yenilikçilik", yani sürekli fikri sermayeye dayalı ürün geliştirmektir. Buradaki yenilikçiliği bir icad ya da buluş olarak da algılamak gerekir. Örneğin kesme çiçek üretimini dünyanın birçok ülkesi yapmaktadır. Ancak bu işten para kazanan tek ülke ise Hollanda'dır. Nedeni ise en ucuz yerde üretip, en pahalı yerde satabilecek küresel lojistik ağı oluşturmuş olması ve çiçeğin açacağı günün garantisini müşterisine verebilmesidir. Çiçeğin açacağı günün garanti edilmesi bir bilginin ürünü, başkalarının yapamadığını yapabildiği için de bir inovasyondur. İkincisi ise ucuz finansman kaynaklarına ulaşmaktır. Küresel düzeyde finans sistemine yönelik, başta BASEL II uzlaşısı gibi bankalara getirilen düzenlemeler bir kısım işletmelerin finansman kaynaklarına ulaşmalarında güçlükler neden olabilmektedir.

4.2. Küresel Ekonomik İklim: Krizlere Açık

Küresel ekonomik iklimim önemli bir özelliği de yapısal olarak krizleri bünyesinde taşımasıdır. Bu kapsamda önemli bir özellik de krizlerin epidemik (yayımla-bulaşma) bir hal almış olmasıdır.

Doğu bloğu ülkelerinin dağılması ve kumanda ekonomi sistemlerinin çökmesi ile birlikte piyasa sistemi aşağı yukarı bütün dünyaya hakim oldu.

Krizler esas itibariyle piyasa mekanizmasının bir ürünüdür. Klasik ekonomi okuluna göre kapitalist ekonomik sistemin bir unsuru olan piyasa, ekonomik dengenin oluşmasında görünmez el olarak işlevini yerine getirir. Kapitalist ekonomik sistemin temelinde yatan siyasi düşünce ise liberalizmdir. Bugün klasik ekonomik anlayışa ait temel yaklaşımların birçoğu tartışmalıdır. Kapitalist ekonomik sistemin varsayımları olarak ifade edebileceğimiz bu temel yaklaşımların önemli bir kısmı 1929 buhranında test edilmiş ve birçoğunun Keynes tarafında çürütülmüş olduğu da sürekli tekrarlanan ifadeler arasında yer almıştır.

Bugün dünya finansal yaşamının geldiği noktaya baktığımızda, klasik ekonomi yaklaşımında ifade edilen paranın reel ekonominin yalnızca bir aracı olduğu biçimindeki bir yaklaşımı, pratikte doğru kabul etmek mümkün değildir. İçinde paranın da olduğu finansal piyasalar reel ekonominin bir aracı olmanın çok daha ötesinde bir spekülasyon alanı haline gelmiştir. Yeni finansal ürünlerin çeşitlenmesi, hacimlerinin artması, türev ürünlerden yeni türev ürünler çıkarılması bu tespitin açıkça bir göstergedir. Nisan-2009 tarihli IMF Küresel Finansal İstikrar Raporu'nda 2007 yılına ait dünya reel ekonomi büyüklüğü 54,8 trilyon dolar iken tahvil, senet, bono benzerlerinin büyüklüğü 145 trilyon dolar civarındadır.

Serbest piyasa ekonomisi içerisinde finansal piyasalar reel ekonomi ile mukayese edilemeyecek ölçülerde büyümüştür. Finansal piyasalardaki yeni finansal araçlar, para hareketlerinin liberalizasyonu ve elektronik fon transferleri yeni ekonomik yapının risklere daha açık olduğu biçiminde yorumlanabilir. Özetle zaten piyasa mekanizmasının özünde olan kriz duyarlılığı yeni ekonomik yapı ile daha da duyarlı hale gelmiştir.

Küresel ekonomik yapı içerisinde krizler açısından çok önemli bir husus da krizlerin küresel düzeyde yaşanmasıdır. Ticaretin serbestleşmesi ile artan dış ticaret hacmi ülkelerin ekonomilerini bir birine bağımlı hale getirmiştir. Sermayenin serbest dolaşımı, kısa vadeli para hareketleri bu bağımlılığı daha da artırmıştır. Eski Sovyetler Birliği ülkelerinin de serbest piyasa ekonomilerine geçmiş olmaları, en azından dış dünya ile olan ticari ilişkilerindeki artışlar bu ülkeleri de içine alarak dünya ülkelerinin önemli bir kısmını tamamen birbirine bağımlı kılmıştır. Kaldı ki dünya ekonomik kaynaklarını elinde bulunduran veya dünya gayri safi hâsılasının önemli bir kısmını alan ülkelerin birbirleri ile olan bağımlılıkları bu anlamda çok daha önemlidir. Küreselleşme süreci ile ulusallıktan bölgeselliğe, oradan da küresel bir boyuta taşınan yeni ekonomik yapı, krizlerin de ticaretin ve finansmanın taşıma kanalları ile bulaşıcı bir hal almasına neden olmuştur.

Bugünkü ekonomik krizlerin nerde kim tarafından çıkarıldığıнын bir önemi yoktur. Küresel ekonomik iklim içerisinde krizin ortaya çıkması küresel bir nedenden olmasa da, etki ve sonuçları bakımından küresel bir boyutta olacağı kesin bir kabul olarak görünmektedir. Tabi ki, bir ülkede çıkan krizin diğer ülkelere bulaşması ve etki derecesi tamamen krizin çıktığı ülke(ler) ile olan ticari veya finansal ilişkilerin durumuna bağlıdır. Bununla birlikte doğrudan bir ilişki olmasa da bir başka ülke üzerinden de krizin bulaşma riski her zaman söz konusudur. Örneğin halen yaşamakta olduğumuz 2008 küresel finansal kriz ABD’de çıkmış olmasına rağmen ülkemize yansımaları daha çok AB üzerinden beklenmiştir. Krizlerin bulaşmasını sadece ülkeler arasındaki ilişkiler boyutunda da görmemek lazımdır. Çünkü küresel ekonomik yapının bir diğer önemli özelliği de küresel şirketlerin bu arenada önemli aktörler haline gelmiş olmalarıdır. Dolayısıyla krizlerin küresel yayılması küresel şirketler üzerinden de olmaktadır. Bugün artık hükümetler kendilerinin çıkarmadığı ekonomik krizlerden de sorumlu hale gelmişlerdir. Tabi ki bu sorumluluk küresel ekonomik düzen ve denetim mekanizmasının oluşmasındaki etkinliği ölçüsünde düşünülebilir. Hükümetler artık daha çok küresel düzeyde ulusal ekonomik çıkarların korunması noktasında sorgulanmaktadır. Dünya ticaretinden aldığı pay ve bunun niteliği noktasında başarılı ya da başarısız olarak değerlendirilmektedir. Küresel ekonomik verilere 2007 yılı itibariyle bakıldığında dünya gayri safi hasılasının %25’i sadece ABD’ye aittir. Gelişmiş ülkeler dünya nüfusunun %15’ine sahipken dünya gayrisafi hasılasının yaklaşık %57’sına sahiptirler.

Küresel krizler açısından önemli olan bir başka husus da, krizlerin küresel ekonomik iklimin özelliği olarak algılanması ve bu yönde tedbirler alınmasının gerekliliğidir. Özetle krizler yeni ekonomik yapının önemli bir risk alanı haline gelmiştir.

5. KÜRESEL FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYUMUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlık altında KOBİ’lerin küresel ekonomik klime uyumu açısından UFRS’lere geçişin değerlendirilmesi konu edinilmiştir. Konunun ele alınışı ise iki yönlü olmuştur. Birincisi muhasebenin verdiği hizmetler, yani muhasebenin KOBİ’lere sağlayacağı katkı boyutuyla bir değerlendirmedir. Burada küresel finansal standartların KOBİ’lere ait finansal tablolar üzerinden yaratacağı katkı ele alınmaktadır. İkincisi ise kendisi de bir nevi KOBİ statüsünde düşünülebilecek muhasebe hizmet sektörünün küresel klime uyumu yönüyledir. Burada da muhasebe mesleğinin hem içeride hem de dışarıda yani dünya çapında rekabet gücüne katkı sağlaması ele alınmaktadır.

5.1. KOBİ'ler Açısından Değerlendirme

Gelişmiş veya gelişmekte olan tüm ekonomilerin lokomotifi KOBİ'lerdir. Kısaca, KOBİ'ler dünya ekonomisinin çekici güçleridir. Ülkemizde de, farklı ölçek ve kriterlere göre üç beş dilim fark etse de işletmelerin % 95 ila % 99'u KOBİ sınıflamasında girmektedir. Nitekim, KOBİ-UFRS standartlarında esas alınan kriterlere göre de ülkemizdeki işletmelerin neredeyse tamamına yakını KOBİ'dir. 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.

Küresel ekonomik iklimde artan rekabetin ölçek ekonomilerini gündeme getirmesi karşısında KOBİ'ler birleşmeler, iş ortaklıkları, kümelenmeler gibi yapısal değişim veya uyumlarla küresel rekabete dayanıklılıklarını artırmaktadırlar. Bunları yanında, küresel ekonomideki değişimlere ayak uydurmada ve ölçek ekonomisinin avantajlarından yararlanmada büyük işletmeler KOBİ'lere kıyasla daha avantajlı olsalar da, KOBİ'ler de bazı sektörlerde veya konjonktürel olarak mukayeseli üstünlükleri söz konusu olabilmektedir.

KOBİ'lerin küresel ekonomik şartlarda mukayeseli üstünlüğü değişen pazar şartlarına uyum sağlamadaki esnek yapı ve pratikliğidir. Ayrıca, küresel ekonomik iklimde yaşamının temel şartlarından bir tanesi olan "yenilikçilik" de KOBİ'lerin girişimcilik ruhlarına ve esnek yapılarına uygundur.

Küresel ekonomik iklimin en önemli özelliklerinden bir tanesi de, işletmeleri çoğu zaman çok sayıda ülkede çok sayıda işletmelerle iş yapma ortamına itiyor olmasıdır. Küresel ekonomik iklim işletmeleri sadece bir ülkeden mal alma veya bir başka ülkeye mal satma biçiminde bir iş ortamına değil, aynı zamanda küresel işletmelerle ya da küresel işletme olma yolunda diğer ülke işletmeleri ile ortak iş yapmaya yönlendirmektedir. Aynı şekilde uluslar arası yatırımcıların da ortak olma veya yerel bir şirketle birleşme yönünde talepleri de söz konusu olabilmektedir.

Gerek küresel şirketlerle, gerek ticari olarak iş yapılan işletmelerle olan kurumsal ilişkilerde gerekse de uluslar arası yatırımcıların taleplerinin karşılanmasında ön plana çıkan en önemli husus işletmeye ait finansal tablo ve raporlardır. Küresel ekonomik ortamlarda faaliyet gösteren işletmeler tarafından düzenlenen finansal tablolardan beklenen en önemli özellik, onların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmalarıdır.

Uluslar arası karşılaştırılabilirlik muhasebede aynı dilin kullanılması ile mümkün olabilmektedir. Aynı dilden kasıt finansal olay ve işlemlerin kaydedilmesinde, varlık ve kaynakların değerlemesinde, gelir ve giderlerin eşleştirilmesinde aynı esas, usul, ilke ve kuralların uygulanmasını ifade etmektedir. Bunların alternatif uygulama biçimlerinin olması farklılık olarak algılanmamalıdır. Muhasebe standartlarının küresel olarak uygulanması sözü edilen karşılaştırılabilirliği sağlayacak bir faktördür. KOBİ'ler için UFRS'lerin küresel düzeyde usulüne uygun olarak işletme yaşamına geçirmesinin istenmesi bu amaçladır.

Değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıları yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmaktan alıkoymakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arz edenlere hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlükler yol açabilmektedir (Sağlam, 2001, 12).

Küresel ekonomik iklim, KOBİ'lerin gerek küresel alana girmelerinde gerekse bu alanda çalışan firmalarla iş yapmalarında muhasebe ve raporlama boyutuyla önemli sorunlarla karşılaşmalarına neden olabilmektedir. BASEL II banka sermaye uzlaşısının KOBİ'lere yansımaları da dikkate aldığımızda, finansal raporların öneminin uygun finansman kaynaklarına ulaşılması açısından son derece önemli olduğu bilinmektedir.

KOBİ'lerin UFRS'leri gerçek anlamda uygulamaları ve bunun Uluslar arası Denetim Standartlarına uygun olarak bağımsız denetim raporu ile onaylanması küresel arenada finansal tablolarının güvenilirliği artıracaktır. Bu kullanılabilmesi halinde gerek reel sektörle olan münasebetlerde gerekse mali piyasalarda önemli avantajlar sağlayabilecektir. Ayrıca küresel ölçekte KOBİ evliliklerine de bir ölçüde ivme verebilecektir.

Küresel finansal raporlama standartların uygulanması ile ilgili olarak UMSK tarafından yayınlanan KOBİ UFRS'lerine ilişkin sonuç bildirisinde aşağıdaki belirtilen hususlara dikkat çekilmiştir (IASB, 2009, 16):

Küresel finansal raporlama standartlarının sürekli olarak uygulanması finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini güçlendirecektir. Muhasebe farklılıkları yatırımcılar, kredi verenler veya diğer bilgi kullanıcılarının yaptığı karşılaştırmalardan sağlık sonuçlar elde edilmesini etkiler. Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliklerinin yüksek düzeye çıkaracak olan küresel finansal raporlama standartları sermaye fiyatlaması ve dağıtım etkinliğini

geliştirir. Bunun faydaları sadece işletmeye borç verenlere ya da sermaye koyanlara değil, sermaye maliyetlerini etkileyen belirsizlikleri ortadan kaldırma ve uyum maliyetini düşürmesi nedeniyle sermaye talebinde bulunan işletmelere olmaktadır.

Küresel finansal raporlama standartlarının faydaları sadece hisse senetleri sermaye piyasalarında işlem gören işletmelerle sınırlı kalmamaktadır. KOBİ'ler ve bunlara ait finansal tabloları kullananlar muhasebe standartlarının ortak bir setini kullanabilirler. KOBİ'lerin finansal tablolarının ülkeden ülkeye karşılaştırılabilir olmasına aşağıda sayılan sebeplerden dolayı ihtiyaç bulunmaktadır:

(a) Finansal kurumlar sınır ötesinden borçlanabilir veya çok uluslu olarak faaliyet gösterebilir. Bilinmektedir ki, KOBİ'lerin yarıdan fazlasının, hatta çok küçük işletmelerin dahi, banka borçları bulunmaktadır. Kredi verenler faiz oranlarını belirlerken, şartları ileri sürerken ve borç verme kararını verirken finansal tablolara güvenir.

(b) Satıcılar mallarını satmadan ya da hizmet ifasında bulunmadan önce alıcının mali durumunu değerlendirmek ister

(c) Kredi derecelendirme ajansları sınır aşan tekdüze derecelendirmeler geliştirmeye uğraşmaktadır. Benzer biçimde, sınır ötesi faaliyetleri olan bankalar ve diğer finansal kurumlar çoğu zaman kredi derecelendirme ajansları için benzer tarzda reytingler geliştirirler. Bu açıdan raporlanan bilgiler derecelendirme işlemleri açısından hayati derece de önemlidir.

(d) Çoğu KOBİ'nin denizaşırı satıcıları vardır ve bunlar satıcılara ait finansal tabloları, uzun dönemli tutarlı ticari ilişkilerin kurulmasını değerlendirmek için kullanırlar.

(e) Risk sermayesi işletmeleri tarafından KOBİ'lere sağlanan sınır ötesi fonlardan yararlanmak.

(f) Çoğu KOBİ'nin, günlük yönetimine dâhil olmayan dış yatırımcıları vardır. Genel amaçlı finansal tablolar için küresel muhasebe standartları ve karşılaştırılabilir sonuçlar dış yatırımcılarla anlaşmazlıklar söz konusu olduğunda ve diğer KOBİ'ler üzerinde haklara sahip olduklarında genellikle önemlidir.

Yukarıda sunulan gerekçelere dikkat edilirse hepside KOBİ'lerin yeni küresel ekonomik yapı içerisinde faaliyet gösterebilmeleri için UFRS'leri uygulamalarının gerektiğini anlatmaktadır. Bu KOBİ'lerin küresel ekonomik iklimle uyum sağlamaları açısından önem arz etmektedir.

5.2. Muhasebe Hizmet Sektörü Açısından Değerlendirme

Küreselleşme ile değişen ekonomik ikliminin ve bu konudaki beklentilerin muhasebe mesleğine de elbette önemli etkileri söz konusu olmaktadır. Ülkemizde ağırlıklı olarak serbest meslek faaliyeti olarak görülen muhasebe mesleğinin bugün gelişmiş ülkelerde daha çok kurumlar bünyesinde icra edildiğini görmekteyiz. Muhasebe mesleği tarafından yerine getirilen mesleki faaliyetler dünyanın birçok yerinde muhasebe veya mali müşavirlik hizmet sektörü olarak ifade edilmektedir. Çünkü muhasebe mesleği hizmetler sektöründe önemli bir alt sektörü oluşturmaktadır. Buradaki değerlendirmelerimiz muhasebe hizmet sektörünün küresel ekonomik iklimle uyumu noktasındadır.

Küresel ekonomik iklimin önemli niteliklerinden birisi de gayri safi hâsıla oluşumunda hizmetler sektörünün artan payıdır. Bu nedenle, konuya ilişkin daha kapsamlı bir bakış açısı kazandırabilmek ve gelecekle ilgili sektörel eğilimlere dayalı bir sonuç çıkarabilmek açısından söz konusu değişim hakkında kısa bir bilgi sunmakta fayda vardır. Emek serbest dolaşımın dışında ancak, hizmet sektörü kürselleşme sürecine çoktan dahil edilmiştir. Hatta küresel ekonomik yapı hizmetler sektörüne olan ilgiyi bir hayli artırmıştır. Dünya ekonomisi hâsılasında hizmetler sektörünün payı 2007 verilerine göre %64'dür. Bu oran tarım sektörü için %4, sanayi sektörü için ise %32'dir.

Hizmetler sektörünün ekonomik büyüklüğünün göreceli olarak artmasının çeşitli nedenleri vardır. Serbest piyasa sisteminde sermaye ve kar faktörü ana eğilimleri belirlemektedir. Karlılık oranlarındaki düşme üretime yapılan, sabit sermaye yatırımlarını düşürmektedir. Tüm dünyada sermayenin üretim yerine karlılık oranları daha yüksek hizmetler alanına yöneldiğini söylemek mümkündür. Finans sektörü de bunların başında gelmektedir. Bugün birçok ülkenin bütçe harcamalarının içerisinde finans kesimlerine ayrılan önemli paylar bulunmaktadır. Özellikle son yıllarda şirketler kesiminin finans sektörüne olan borçlanması da bir hayli artmıştır. Karlılık oranını yükseltme çabası içerisinde sermaye yoğunluğunu, yani sermaye yatırımının emek gücüne oranını azaltmanın bir yolu da "outsourcing-dışarıdan satın alma" yani üretimi parçalayıp taseronlara dağıtmaktır. Hizmet sektörünün ağırlık kazanması olgusunun bir yönü de budur. Üretimin bir bileşeni olan Ar-Ge, tasarım, pazarlama, muhasebe gibi hizmetler dışarıdan satın alınmaktadır. Sermaye üretimde düşen karlılık oranları ile baş etmeye çalışırken, bu alanlara sermaye yatırımı yapmaktan ve risk almaktan vazgeçmekte ve bunları mümkün olan en düşük

maliyette satın aldığı hizmetlere dönüştürmektedir. Bu genel eğilimlere ve rekabet koşullarına dikkat çektikten sonra hizmetlerin ekonomide ağırlık kazanmasının bir veri olduğunu söylemek mümkündür. Daha çok kamu hizmetleri kapsamında olan eğitim ve sağlık gibi birçok alanda yaşanan özelleştirmeler, bugün sermaye için yeni kar alanları olabilecek şekilde görünmektedir (Erol, 2002).

Küreselleşmenin geldiği nokta ve temel eğilimler merkezli bir analiz yapıldığında; Türk muhasebe hizmet sektörü açısından yakın geleceğin tehdit ve fırsatlarla dolu olduğunu ifade etmek bir zorlama olmasa gerek. Sektörün küresel ekonomik iklime uyumu konusunda daha sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek için temel **küresel eğilimlerin** ortaya konmasında fayda vardır:

(a) DTÖ, Hizmet Ticareti Genel Anlaşması (GATS) çerçevesinde uluslar arası hizmetler ticareti serbestleştirilecek ve önündeki engeller tamamen kaldırılacak.

(b) Dünya ekonomisinde hizmetler sektörünün artan ağırlığı muhasebe hizmet sektörünü de büyütecek. Muhtemelen çok uluslu veya küresel muhasebe-mali müşavirlik şirketleri sektörün lokomotifi olacak.

(c) IFAC ve UMSK muhasebenin küresel kurumları haline gelecek.

(d) Finansal Muhasebeci ve Yönetim Muhasebecisi ayırımına kesin olarak gidilecek.

DTÖ ticareti üç grupta ele almaktadır. Birincisi, mallardır. Mallar eski GATT'ın içeriğini oluşturmaktaydı. İkincisi entellektüel varlık haklarıdır. Bunlar ticari markalar, kopyalama hakları, endüstriyel tasarımlar, ticari sırlar gibi spesifik DTÖ anlaşmalarıdır. Üçüncüsü ise hizmetler ticaretidir. Muhasebe hizmetleri bu üçüncü grupta yer alarak GATS'a konu olmaktadır.

GATS, Tarifeler ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) (1947) kapsamında, Uruguay Turu olarak adlandırılan (1986-1994) görüşmeler sırasında müzakere edilip imzalanan hizmet ticaretinin çok taraflı bir anlaşmasıdır. GATT'ın 1.1.1995 tarihinde DTÖ adını alması ile de GATS müzakereleri DTÖ altında sürdürülmüştür. Türkiye DTÖ'nün bir kurucu üyesi olarak 1994 yılında bu anlaşmaya imza atmış ve anlaşma 25 Şubat 1995 tarihinde TBMM tarafından onaylanmıştır. Bu anlaşmanın temel ilkelerinden biri "yeniden yapılandırmaya dayalı" (built-in) olmasıdır. 1994 yılından sonra 2000 yılında bu anlaşma tekrar ele alındı müzakereler halen devam etmektedir.

Türkiye, GATS kapsamında başlangıçta tanımlanan 155 hizmet alanının 72'si için taahhütte bulunmuştur. Bunun anlamı Türkiye tüm hizmet alanlarının yarıya yakını (%46,6) serbest piyasaya ve yabancı sermayeye 1994 yılında açmıştır. Bu gelişmekte olan ülkelerin taahhütleri ortalaması olan %18'in oldukça üzerindedir.

Muhasebe hizmet sektörü, GATS'ın mesleki hizmet sektörleri başlığı altındaki uzmanlık gerektiren meslekler grubunda yer almıştır. Muhasebe hizmet sektörü taahhüt listemizde yer almıştır. Bu başlıktaki müzakere konuları, muhasebe hizmet sektöründe çok taraflı disiplinlerin geliştirilmesi, uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması, meslek mensuplarının niteliklerine ilişkin şartların oluşturulması ve karşılıklı tanınması (Kos ve diğerleri, 2002, 271) şeklindeki konulardır.

Meslek mevzuatı gereği Yeminli Mali Müşavir (YMM) olabilmek için Türk Vatandaşı olma şartı aranmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olma bakımından yasa yabancıların haklarını saklı tutmuştur. Özetle, bu kapsamda yabancı statüsünde pazara girebilmek mümkündür. Bunların mesleki çalışmalarında milli muamele açısından Türk meslektaşlarından herhangi bir farka tabi tutulması mümkün değildir. Bunların tüzel kişilik oluşturmaları da mümkündür. Burada mevcut durumun ne olduğunun da çok fazla bir önemi yoktur. Verilen taahhütler sürekli olarak müzakereye konudur (built-in) ve verilen taahhütten geriye dönülmesi (stand-still) mümkün değildir.

GATS sadece hizmeti değil, hizmete konu olan ürünleri de kapsama almaktadır. Örneğin muhasebe hizmetinin verilmesi sırasında kullanılan bilgisayar yazılımı da GATS talimatlarına uygun olmak zorundadır. Aslında, GATS ile ilgili Dünya Ticaret Örgütü eski Başkanı Renato Roggerio'un şu sözleri birçok şeyi anlatıyor: *“GATS ile daha önce ticaret politikası içinde tanımlamadığınız alanları bile piyasa ekonomisine açıyorsunuz ve yabancı hizmet tüccarlarına yerlilerin sahip olduğu tüm hakları veriyorsunuz; ayırım yapmayacağınızı garanti ediyorsunuz. Korkarım şu anda; ne Hükümetler nelerin altına imza attığının, ne de şirketler neler kazandığının farkında değiller.”*

Muhasebe hizmet ticaretinin serbestleşmesi aslında Türk Muhasebe Hizmet Sektörü için bir tehdit olarak algılanabilir. Bunun asıl nedeni pazara yeni giren yabancı küresel rakiplerin yaratacağı aşırı rekabettir. Buna karşılık dünya standartlarında yetişmiş meslek mensuplarının yapacakları hizmet ihracatı da bir fırsat olarak algılanmalıdır. Ülkemizde

son 20 yıldır muhasebe mesleği konusundaki elde edilen birikim, ülkenin coğrafik ve demografik özellikleri iyi değerlendirildiğinde bu tehdit fırsata dönüştürebilecektir. KOBİ UFRS'lerinin bir an önce uygulanmaya başlanması ve bu konuda bir eğitim seferberliğine girilmesi bu anlamda önemli katkılar sağlayacaktır.

Hizmetler sektörünün artması yönündeki hızlı trendin devam etmesi bu sektöre yönelik muhasebe uygulamalarında ihtisaslaşmayı da önemli hale getirecektir. Daha önce kamu tarafından yapılan birçok hizmet son yıllarda özelleştirilmiştir. Bunlara ait muhasebe hizmetleri daha önce kamunun ağırlıklı olarak kendi kurallarına göre kendisi tarafından yürütülürken, son yıllarda yeni muhasebe uygulama alanları olarak karşımıza çıkmıştır. Enerji sektörü, iletişim sektörü, sağlık bunlara örnek gösterilebilir. Küreselleşmenin bir sonucu olarak görülen bu dönüşümün neden olduğu muhasebe uygulama alanlarında gerekli ihtisasın oluşturulması küresel rekabete hazırlanma açısından önemlidir.

Muhasebe hizmet sektörünün büyüklüğü de nispi olarak artmaya devam edecektir. Bunun önemli bir nedeni küreselleşmenin neden olduğu outsourcing-dışarıdan hizmet satın alma olacaktır. Ülkemizdeki mevcut uygulamanın zaten bu yönde olduğu söylenebilir. Ancak, bu küçük işletmeler, hatta mikro işletmeler için geçerlidir. Hala büyük işletmeler bu konuda tam anlamıyla hizmet satın almaya başlamamışlardır. Aynı şekilde kamu birçok alanda (temizlik, taşıma, yemek, güvenlik gibi) dışarıdan hizmet satın alırken muhasebe hizmetlerini kendisi yapmakta ya da çok önemsiz bir kısmını satın almaktadır. Buradaki tehdit, küresel firmaların bilindik yöntemlerle oluşturacağı baskı karşısında, kamunun dışarıdan hizmet satın almanın maliyetler üzerindeki dayanılmaz cazibesine kapılması halidir! **Bugünden itibaren, yerel yönetimler dahil, bir çok iktisadi veya iktisadi olmayan kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe hizmetlerini dışarıdan satın alması tartışılmaya başlanacaktır.** Bu da çok disiplinli, büyük ölçekte muhasebe hizmeti verebilecek işletmelerle mümkündür. Bu tür hizmetler ağırlıklı olarak yerinde hizmet olarak gelişecektir.

Küresel rekabete hazırlanmanın önemli şartlarından biri de kurumsallaşmadır. Kurumsallaşma hem içeride hem de dışarıda rekabet edebilmenin önemli bir alt yapısını oluşturacaktır. Toplam kalite yönetiminde eğitim ve dünya standartlarında hizmet verilmesi kurumsallaşmanın önemli bileşenleridir (Arıkan, 2009, 9-17). Türk muhasebe hizmet sektörünün hem içeride rekabete hazırlıklı olma hem de bugüne kadar oluşturduğu birikimini ihracata dönüştürme noktasında küresel organizasyonlara hazır

olması gerekir.

Muhasebe hizmet sektörünün düzenleyici ve denetleyici kurumları IFAC ve UMSK olacaktır. Bu kurumlardan IFAC daha çok meslek mensupları ile ilgili konularda otorite haline gelirken UMSK muhasebe uygulamalarında söz sahibi kurum olacaktır. Bu nedenle, Türkiye'nin bu organizasyonlar nezdinde etkinliğinin artırılmasına yönelik girişimlerin sürekliliği önem arz etmektedir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

KOBİ'lerin küresel ekonomik iklime uyumunda Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları adı altında yapılan bu çalışmadan çıkarılan sonuçlar ve öneriler aşağıda verilmiştir.

Sonuçlar:

- Küreselleşme ekonomik iklim üzerinde etkili olmuştur. Rekabetin şekli değişmiş, alanı küresel düzeye taşınmıştır. İşletmelerin sınırlar arkasında, koruma şemsiyeleri altında ticari faaliyetlerini sürdürmeleri devri kapanmıştır. Gerek mal gerekse hizmet ticaretinde serbestleşme önemli bir noktaya gelmiş ve bu süreç artan bir hızla da devam etmektedir.
- Finansal ve ekonomik krizler ülkesel ve bölgesel olmanın ötesinde küresel olma eğilimine girmiştir. Krizler, küresel ticaretin ve finansmanın taşıma kanalları sayesinde bulaşıcı bir hal almıştır.
- Mal ve hizmet ticaretinin küresel ölçekte yapılması dünya işletmeleri arasındaki ticari, mali ve yatırıma ait ilişkileri artırmıştır. İşletmelerin bu ilişkilerde ekonomik anlaşma dili de muhasebe olmuştur. İşletmelerin finansal tabloları bahse konu karşılıklı küresel ilişkilerin temel unsuru haline gelmiştir. Özellikle finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin ortak kural ya da ilkelerden hareket edilmesi hiçbir dönemde olmadığı kadar önem kazanmıştır. Bu ülkelerin küresel ekonomiden alacakları payın belirlenmesinde bir faktör olarak da değerlendirilebilir.
- Muhasebede küreselleşme çalışmaları önemli bir aşama kaydetmiştir. Bu kapsamda UMSK tarafından yayımlanan başta tam set UFRS'ler ve KOBİ'ler için UFRS'ler önemli bir misyonu yerine getirmektedirler.
- KOBİ'lerin finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaları küresel ekonomik iklime uyum sürecinde temel bir şart olarak görülmelidir.
- Türk Muhasebe Hizmet Sektörü, Genel Hizmet Ticareti Anlaşması-GATS bağlamında bir tehdit ile karşı karşıyadır. Bu konunun mutlaka yakından

takip edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması şarttır. Bu konularda alınacak tedbirlerin önemli bir kısmı insan kaynağının niteliğinin artırılmasına yönelik olduğu için zaman gerektirmesidir.

- Türk Muhasebe Hizmet Sektörünün küresel ekonomik iklime uyumunda küresel muhasebe standartlarının uygulanması ile ilgili bilgi, beceri ve deneyimleri küresel rekabet açısından önemli bir katkı aracı olacaktır.

Öneriler:

- TMSK, KOBİ'ler için UFRS'leri bir an önce yayınlamalıdır. Ayrıca, UFRS'lere uygun, muhasebeleştirmede yol gösterecek ve kayıt tutmayı kolaylaştıracak tip finansal tablolar ile bir Tekdüzen Hesap Planı hazırlamalı ve yayınlamalıdır. Bunun hazırlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'nde yer alan alışılmış uygulamaların üzerinde yapılacak ekleme, çıkarma ve düzeltme biçimindeki bir çalışmayla yapılabilir. Hatta sektörel uygulamalara yönelik tespitlere de gidilebilir. Bu uygulamanın başlaması ile birlikte Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmalıdır. Maliye Bakanlığı finansal tabloların bilgi kullanıcılarından birisi olarak hangi bilgiyi ne detayda istiyorsa o konuda mükellefleri sorumlu kılabilir.

- Türk Muhasebe Hizmet Sektörünü küresel rekabete hazırlama ve küresel muhasebe hizmet ticaretinden pay almayı hedefleyen bir projenin hazırlanıp uygulamaya geçirilmesi gerekir. Böyle bir projenin sorumluluğunu da TÜRMOB'un üstlenmesi gerekmektedir. Üniversiteler, kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör bu projenin sahipleri haline getirilmelidir. Bu konularda yürütülen mevcut projeler ya da aktiviteler gözden geçirilerek bu bir şemsiye projesi haline getirilebilir.

KAYNAKLAR

Ağca, Ahmet, Aktaş, Rafet (2007), Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Ağustos.

Ayboğa, Hanifi, (2008), "Küreselleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelerin Türk İşletmeciliği Üzerine Etkileri", **VII. Anadolu İşletmecilik Kongresi, Hitit Üniversitesi**, 8-10 Mayıs, Çorum.

Berry, I.R., Parker D., (1987), "The Divergence of Accounting Practices: An Accounting Tower of Babel?", *Management Accounting*, December.

Bostancı, Serpil, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu" <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ASEBEDESTANDARTLASMAY20TURKIYMUHASEBESTANDARTLARIKURULU.doc> (Erişim tarihi: 5 Şubat 2010).

Choi, Frederick D., Frost, Carol A., Gary K. Meek, (1999), **International Accounting**, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey.

Çelik, Orhan, (2009), “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Genel Bakış”, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/Kobi_ufrs__genel_bakis.pdf

Erol, Pınar, (2002), Hizmet Ticareti Genel Anlaşması GATS ve Tüm Hizmetlerin Kapitalist Çevrime Dahil Edilmesi, 2 Temmuz, <http://www.antimai.org/gr/peodtu.htm>

Ertuna, Özer, (2010), “Yeni Bir Kapitalizme Doğru”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD Yayını, Sayı 45, Ocak.

Güvemli, Oktay, (2006), “Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**.

IASB, (2009), Basis for Conclusions on IFRS for SMEs, July.

Karabınar, Selahattin (2005), **Kültür - Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi**, Seçkin Yayıncılık.

Sağlam, Necdet, (2001), **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.182.

Şenol, Şenol, “Ekonomik Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim26.pdf> .

Kos, Anthony, Parks Tomas, Psenicka Clement, Kasuganti Ram, (2002), “The World Trade Organization in the Accounting Services Industry: New Threats and Opportunities and Strategies”, **International Journal of Management**, Vol. 19, No. 2, June.

