



23 NO'LU KAZAK MUHASEBE STANDARDI: KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE RAPORLAMA

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

Balıkesir Üniversitesi İ.İ.B.F. Balıkesir/Türkiye

E-mail: hakay@balikesir.edu.tr

Musa ÇAKIR

Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Bişkek/Kırgızistan

E-mail: musaturkuaz@yahoo.com

Özet

Dünyanın bir çok gelişmiş ülkesinde ekonomik yapının temel taşlarını Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ) oluşturmaktadır. Gerek istihdam, gerek bölgesel kalkınmışlık, gerekse refah seviyesinin yükseltilmesinde KOBİ'ler önemli bir işlevi üstlenmişlerdir.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri için büyük öneme sahip olan bu işletmelerin, üreteceği finansal bilgilerin, basit, anlaşılır, kolay uygulanabilir, karşılaştırılabilir olması yanında belirli ilkelere göre hazırlanması gerekmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı; Kazakistan'da küçük ve orta boy işletme olarak faaliyette bulunan, faaliyette bulunmayı arzu eden küçük ve orta boy işletme niteliğindeki yatırımcılara muhasebe düzeni ve raporlama konusunda uymak zorunda oldukları 23 nolu muhasebe standardını açıklamak ve onları bilgilendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Küçük ve Orta Boy İşletmeler, Raporlama, 23 Nolu Kazak Muhasebe Standardı.

KAZAKHSTAN ACCOUNTING STANDARD-23: REPORTING IN SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES

Abstract

In most of the developed countries in the world, SMEs are known as the basic power of the economical structure. SMEs have been playing their important role in employment, regional development and increasing the level of wealth.

Especially financial data produced by SMEs in developing countries where these enterprises are so important, must be simple, clear, applicable and comparable. This surely requires that the financial data should be prepared in certain principles.

The main objective of this study is to explain the 23rd Accounting Standard in Kazakhstan and giving the necessary information about it to Turkish investors who are in the category of SMEs and run or desire to run their own businesses in the obligatory of obeying this accounting standard in their accounting and financial reporting system.

Key Words: Small and Medium Sized Entities, Reporting, Kazakhstan Accounting Standard: 23

I. Giriş

Hemen hemen tüm ekonomilerin temel dinamiğini oluşturmasına rağmen, bugün dünya literatüründe görüş birliği sağlanabilmiş kesin ortak bir KOBİ tanımı bulunmamaktadır (Sariaslan, 2001: 5). Ülkelerin içerisinde buldukları sosyo-ekonomik ve teknolojik koşullar herkesin paylaşabileceği ortak bir KOBİ tanımının yapılmasını güçleştirmektedir. Bütün bu güçlükler rağmen, bazı KOBİ tanımlarının hukuki olmaktan ziyade ekonomik anlamda ele alınarak genellikle ülkelerin ekonomilerinin büyüklüğüne bağlı olarak değişiklikler gösterdiği gözlemlenmektedir (Erarı, 2001: 113).

Avrupa Birliği ülkelerinin bu konudaki düzenlemelerine bakıldığında, AB ve üye ülkeler düzeyinde KOBİ'lere ilişkin ortak tanımlar oluşturulmasına yönelik 1990'da toplanan AB Endüstri Konseyi'nde dile getirilen talep üzerine, 1992'de sunulan raporda komisyon, KOBİ tanımlarının; çalışan işçi sayısı, yıllık ciro, yıllık bilanço toplamı ve bağımsızlık kriterlerine göre yapılması önerisini getirmiştir. Daha sonra Avrupa Komisyonu ilk defa 1996'da, KOBİ sınıflamasını; küçük ölçekli işletmeler, orta ölçekli işletmeler ve büyük ölçekli işletmeler olarak yapmıştır (Aypek, 2001: 146). Buna göre;

- 100'den az işçi çalıştıranlar ve yıllık ciroları 7 Milyon ECU' ya ulaşamayan veya yıllık bilanço toplamları 5 Milyon ECU' ya ulaşamayan teşebbüsler küçük işletme,
- 100-250 arası işçi çalıştıranlar ve yıllık ciroları 7-40 Milyon ECU arası olanlar veya yıllık bilançoları toplamı 5-27 Milyon ECU arası olan teşebbüsler orta ölçekli işletme,
- 251 kişi ve yukarısı da büyük işletme olarak belirlenmiştir.

OECD'nin üye ülkeleri arasında pek çok farklı KOBİ tanımı yapılmış olsa da örgütün genel kabul ettiği çalıştırılan işçi sayısı ölçütüne göre, 20 den az işçi çalışıyorsa çok küçük işletme, 20-99 işçi çalışıyorsa küçük işletme, 100-499 işçi çalışıyorsa orta ölçekli işletme, 500' den çok işçi çalışıyorsa büyük işletme olarak değerlendirilmektedir (Erarı, 2001: 111).

Türkiye'de Avrupa Birliği düzenlemelerine uyum sağlayabilmek amacıyla düzenlemeler yapma kararı almıştır. Bu bağlamda Türkiye 2005 yılında "küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı, nitelikleri ve sınıflandırılması hakkındaki yönetmelik"i yayımlayarak tanım sorununu bir anlamda ortadan kaldırmıştır. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı, nitelikleri ve sınıflandırılması hakkındaki yönetmeliğe (2005/9617) göre Türkiye'de KOBİ'ler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

Mikro İşletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu bir milyon YTL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

Küçük İşletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu beş milyon YTL'yi aşmayan işletmeler,

Orta Büyüklükteki İşletme: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon YTL'yi aşmayan işletmeler.

Yapılan bu tanım çerçevesinde Türkiye'deki işletmelerin çok önemli bir kısmının KOBİ olduğu ortaya çıkmaktadır. DİE Genel Sanayi ve İşyerleri sayımı sonuçlarına göre Türkiye'deki toplam 1.881.433 işletmenin %99.89'u yani 1.879.363 işletme KOBİ'dir. Türkiye ekonomisi için ortaya konulan bu yapı diğer ekonomiler içinde yaklaşık olarak benzerdir. Örneğin Avrupa Birliği'nde 16.2 milyon mikro işletme, 1,9 milyon küçük işletme ve 130 bin'de orta boy işletme bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında KOBİ'ler AB'de faaliyet gösteren işletmelerin %99.8'ini oluşturmaktadır.

KOBİ tanımının yapılmak istenmesindeki gereklilik, daha çok devlet desteklerinden yararlanıp, kredi imkanlarını kullanmak ve ilgili danışmanlık kurumlarından destek alıp anlaşmalar yapabilmek amacıyla ortaya çıkmaktadır (Koçel, 1993: 27).

Ekonomiye kazandırdığı dinamizm ile bir ekonominin canlılığının barometresi olan küçük ve orta boy işletmeler, ekonomik kalkınma süreci içinde her geçen gün önem kazanmışlar ve günümüzde tüm ekonomilerde en önemli bileşen olmuşlardır. Çünkü KOBİ'ler yalnızca büyük işletmelerin ürettiği aynı mal ve hizmetleri üretip onları rekabetçi ortama çekerek ekonomiye canlılık kazandıran firmalar değil, aynı zamanda büyük işletmelerin kullandıkları mamul ve yarı mamul girdilerini üreterek onların gelişimini de tamamlarlar. Böylece ekonomide bir "yan sanayi" oluşturarak büyük işletmelerle bir ortak yaşam kurarlar. Görüldüğü gibi, KOBİ'ler ekonomik kalkınmaya bir yandan kendi başlarına büyüklerle rekabet içinde nihai ürün veya hizmet üreterek katkıda bulunurken, diğer yandan da büyük işletmeleri tamamlayarak ekonomik kalkınmaya birlikte katkıda bulunurlar (Sarıaslan, 2001: 27).

KOBİ'ler ülke ekonomisi için çok büyük önem taşımaktadırlar. Küçük işletmeler, değişen konjoktüre da kolay uyum sağlayabilmekte ve yenilikleri daha kolay hayata geçirebilmektedirler. İşletmeler büyüdükçe bürokrasi ve hiyerarşik yapı da büyümekte, bu durum da yenilik ve yaratıcılığa yönelme sürecini uzatmaktadır (Fettahoğlu, 1993: 151). Bunun yanı sıra, KOBİ'ler daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlamakta, daha düşük yatırım maliyetleriyle istihdam imkanı yaratmakta, teknolojik yeniliklere daha yatkın olmakta, bölgelerarası dengeli kalkınmayı sağlamakta ve ferdi tasarrufları teşvik etmektedirler (Arslan, 2003: 122).

Son yıllarda ekonomi ve işletme literatürünün ilgi odağını oluşturan küçük ve orta ölçekli işletmeler konusunda yapılan çalışmalar, bu işletmelerin ekonomik ve toplumsal kalkınmada çok önemli roller oynadığını ortaya koymaktadır. (Sarıaslan, 2001: 30-34).

Genel olarak bakıldığında ülkelerin ekonomik yapıları içerisinde, KOBİ'lerin bir takım güçlü yanları ve bunun yanı sıra da bir takım zayıf yönleri bulunmaktadır. Bu hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Çelik, 2006: 316).

KOBİ'lerin Güçlü Yanları

- Daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlamaktadırlar,
- Daha düşük yatırım maliyetleriyle istihdam imkanı yaratmaktadırlar,
- Emek yoğun teknolojilerle çalışarak ve genelde düşük vasıflı eleman istihdam ederek işsizliğin aşığı çekilmesine katkıda bulunmaktadır,
- Esnek yapıları itibarıyla ekonomik dalgalanmalardan daha az etkilenmektedirler,
- Talep değişiklikleri ve çeşitliliklerine daha kolay uyum gösterebilmektedirler,
- Teknolojik yenilikleri almaya esnek yapıları nedeniyle daha yatkındırlar,

- Gelir dağılımındaki dengesizliği azaltmaktadırlar,
- Bireysel tasarrufları teşvik etmektedirler,
- Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısıdır,
- Ekonominin ve toplumsal yapının denge ve istikrar unsurudurlar.

KOBİ'lerin Zayıf Yanları

- Çok küçük ölçekli ve dağılık olmalarından dolayı verimlilikleri düşüktür,
- Pazar ve sektör bilgileri yetersizdir,
- Teknik bilgileri yetersizdir,
- Teknoloji düzeyleri genellikle düşüktür,
- Yönetim ve organizasyonda zaafı bulunmaktadır,
- Pazarlama ve tanıtım konusunda alt yapı ve bilgi eksiklikleri vardır,
- Ürettikleri ürün ve hizmetin kalitesi genellikle düşüktür,
- Finansal raporlama konusunda zaafı vardır.

Özellikle gelişmekte olan Avrasya ülkelerinin sanayileşme çabalarında çok önemli katkıları olan KOBİ'lerin çözülmesi gereken üretim, mevzuat, muhasebe-finance, pazarlama, yönetim başlıkları altında toplanabilecek pek çok sorunları mevcuttur ve bu sorunların önemli bir kısmı KOBİ'lerin kendi niteliklerinden kaynaklanmaktadır (Gümüş, 2001: 206).

2. Genel Olarak Kazakistan Muhasebe ve Vergi Sistemi

Kazakistan'ın dünya ülkeleri ile ekonomik işbirliği içine girme çabaları ve ülke sınırlarına yabancı sermayenin çekilmesiyle uluslararası şirketlerin ilgisinin bu ülkeye artması, ortak girişimlerin oluşması gibi değişimler Kazakistan muhasebe sisteminin de yeniden yapılandırılmasını gerektirmiştir.

Kazakistan'da Muhasebe ve Finansal Raporlama Kanunu, 2732 No'lu karar ile 6 Aralık 1995'te kabul edilmiştir. 05.05.2006 tarihinde ise, son değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu kanun 5 Bölüm ve 21 maddeden oluşmaktadır [www.buh.kz/cdb/news/ (05/12/2007)].

I. Bölüm: Genel Koşullar

1.Madde: Kanunun Uygulama Alanı

2.Madde: Muhasebe ve Finansal Raporlama Yasası

2-1.Madde: Kazakistan Cumhuriyetinde UFRS

3.Madde: Muhasebe ve Finansal Raporlama Sisteminin Devlet Tarafından Düzenlenmesi

4.Madde: Muhasebe Standartları ve Tekdüzen Hesap Planı

5.Madde: Muhasebe ve Finansal Raporlamanın Amaçları

5-1. Madde: Muhasebe ve Finansal Raporlamanın İlkeleri ve Temel Özellikleri

II. Bölüm: Muhasebe Sistemi, Muhasebe Dokümantasyonu ve İç Denetim

6.Madde: Muhasebe Sistemi

6-1.Madde: Muhasebe Dokümantasyonu

7.Madde: Muhasebenin Organizasyonu

8.Madde: İç Denetim

9.Madde: Muhasebe Dökümanları İmzalama Yetkisi

10.Madde: Muhasebe Bilgilerinin Gizliliği

11.Madde: Muhasebe Dökümanlarının Arşivlenmesi

III. Bölüm: Finansal Raporlama Öğelerini Değerleme ve Muhasebeleştirme

12.Madde: iptal edilmiştir

13.Madde: Finansal Raporlamanın Öğeleri

14.Madde: Finansal Raporlama Öğelerini Değerleme

15.Madde: Finansal Raporlama Öğelerini Muhasebeleştirme

IV. Bölüm: Son Koşullar

16.Madde: Finansal Raporlama

16-1.Madde: Finansal Raporlama Konsolidasyonu

17.Madde: Rapor Dönemi

18.Madde: Finansal Raporlamanın Sunumu

V. Bölüm: Son Koşullar

19.Madde: Muhasebe ve Finansal Raporlama Yasalarını Bozma Sorumluluğu

20.Madde: iptal edilmiştir.

21.Madde: iptal edilmiştir.

Kazakistan Maliye Bakanlığı Muhasebe ve Denetim Yöntembilimsel Dairesince 33 adet muhasebe standardı, standartların tavsiyeleri, genel hesap planı, finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu rehberi geliştirilmiştir (Hossain-Rahman, 2007: 919). Ancak muhasebe standartlarından beşi uygulamadan kaldırılmıştır.

- 1 No'lu Standart 'Muhasebe Politikası ve Açıklaması' (17 Ocak 2002'de kaldırılmıştır).
- 2 No'lu Standart 'Muhasebe Bilançosu ve Finansal Raporlarda Genel Açıklamalar' (17 Ocak 2003'te kaldırılmıştır).
- 3 No'lu Standart 'Faaliyet Raporu' (17 Ocak 2003'te kaldırılmıştır).
- 4 No'lu Standart 'Nakit Akım Raporu'
- 5 No'lu Standart 'Gelir'

- 6 No'lu Standart 'Ana Varlıklar'
- 7 No'lu Standart 'Stoklar'
- 8 No'lu Standart 'Finansal Raporlama'
- 9 No'lu Standart 'Yabancı Döviz İşlemleri'
- 10 No'lu Standart 'İlgili Taraflar Hakkında Bilgi'
- 11 No'lu Standart 'Gelir Vergisi Hesabı'
- 12 No'lu Standart 'İnşaat Anlaşması'
- 13 No'lu Standart 'Finansal Raporlama Konsolidasyonu ve Tali Şirketlere Yatırım'
- 14 No'lu Standart 'Bağımlı İşletmeye Yatırım Hesabı'
- 15 No'lu Standart 'Ortak Girişime Katılım Payının Finansal Raporlamada Yansıtılması'
- 16 No'lu Standart 'Emeklilik Fonu Giderleri'
- 17 No'lu Standart 'Kiralamalar'
- 18 No'lu Standart 'Yatırım Fonlarında Hesap'
- 19 No'lu Standart 'Kamusal Olmayan Emeklilik Fonlarında Raporlama'
- 20 No'lu Standart 'Petrol ve Gaz İşletmeciliğinde Raporlama'
- 21 No'lu Standart 'Bankalarda Finansal Raporlama' (22.11.2001'de kaldırılmıştır).
- 22 No'lu Standart 'Bankaların Gelir ve Giderleri' (22.11.2001'de kaldırılmıştır).
- 23 No'lu Standart 'Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Raporlama'
- 24 No'lu Standart 'Muhasebe Hizmetinin Organizasyonu'
- 25 No'lu Standart 'Emeklilik Aktifleri Yönetimine Göre Raporlama'
- 26 No'lu Standart 'Komisyoncu ve Satıcı Örgütlerin Raporlaması'
- 27 No'lu Standart 'Rapor Dönemi Dışı Ortaya Çıkan Olağanüstü Olay ve Durumlar'
- 28 No'lu Standart 'Maddi Olmayan Aktifler'
- 29 No'lu Standart 'AR-GE Giderleri'
- 30 No'lu Standart 'Finansal Raporlama Sunumu'
- 31 No'lu Standart 'Net Kar/Zarar'
- 32 No'lu Standart 'Sigorta Şirketlerinde Finansal Raporlama'
- 33 No'lu Standart 'Komisyonculuk Yapan İşletmelerin Faaliyet Bilgileri'

Kazakistan'da Orta Asya ülkeleri arasındaki liderlik konumu korumak ve sürdürmek amacıyla devlet tarafından ileriye dönük önemli faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Kazakistan'da muhasebe sisteminin yeniden yapılandırılması finansal sektörde başlamıştır (Aymambetova, 2006: 151). Yeniden yapılandırma 1994'te Kazakistan Merkez Bankası tarafından IMF temsilcileri ile ikinci seviyedeki bankalar için yeni tekdüzen hesap planı geliştirme ile başlamıştır. Söz konusu hesap planı Aralık 1995'te onaylanmış ve kabul edilmiştir. Hesap Planı UFRS'ine uygun olarak geliştirilmiştir.

2001'de Kazakistan Maliye Bakanlığı tarafından Merkez Bankasının katılımı ile Muhasebe ve Denetim Metodolojik Kurumu oluşturulmuştur. Söz konusu Kurulun oluşumunda tüm sektörlerin UFRS'na geçişini sağlama amacı ilk sırada yer almıştır.

Tartışma sırasında UFRS temelini dayalı Kazak Muhasebe Standartlarını geliştirmek gündeme gelmesine rağmen, çoğunluk kararıyla UFRS'ına göre finansal raporlamayı yasalaştırma kararı ağırlık kazanmıştır. 2002'de Maliye Bakanlığı, Merkez Bankası katılımı ile 'Muhasebe Kanunu'na' UFRS'na geçiş ile ilgili son derece ciddi ilave ve değişimler yapılmıştır. Yasaya göre, 1 Ocak 2003'ten itibaren finansal kuruluşlar, 1 Ocak 2005'ten itibaren finansal sektör dışı bütün AŞ'ler ve 1 Ocak 2006'dan itibaren kalan işletmelerin geçişi gerçekleştirilmiştir.

Kazakistan'ın mevcut vergi rejimi, 12 Haziran 2001 tarihli Vergi Kanunu'na dayanmaktadır. Söz konusu Kanun, 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, kanunda değişiklikler yapılmaya devam edilmektedir [www.igeme.org.tr/tur/yerinde/kazakistan/kazak1.pdf, (12/12/2007)].

Ülkede faaliyet gösteren yabancı yatırımcıları ilgilendiren başlıca vergi türleri şöyledir:

- Kurumlar Vergisi,
- Gelir Vergisi,
- KDV,
- Kişisel Gelir Vergisi,
- Sosyal Vergi,
- Gümrük Vergi, Resim ve Harçları.

Kazakistan'da faaliyet gösteren işadamlarının tabi olduğu diğer bazı vergi ve harçlar da bulunmaktadır. Bunlar özel tüketim vergisi, emlak vergisi, arazi vergisi, taşımacılık vergisi gibidir.

Kazakistan'da vergi yılı, bir takvim yılından oluşmaktadır. Kazakistan'ın vergi sistemi kendi kendine tarhiyat yapma prensibine dayanmaktadır [www.buhgalter.kz/buh/buh.php?run=standart, (12/12/2007)].

3. Kazakistan'daki Küçük ve Orta Boy Girişimlerde Muhasebe ve Raporlama Düzeni

Kazakistan'daki küçük ve orta boy işletmelerin muhasebe ve raporlama düzenini açıklamak amacıyla, 29.12.1997 tarihinde Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe ve Denetim Yöntembilimsel Dairesince 451 nolu emirname ile 'Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Raporlama' isimli 23 Nolu Muhasebe Standardı yayımlanmıştır. Bu standarda göre KOBİ'ler, bireysel işletmeler niteliğindeki (tek kişi işletmeleri) ve tüzel kişiler niteliğindeki (ortaklıklar) KOBİ'ler olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Standartta, bireysel işletmeler niteliğindeki KOBİ'ler ile tüzel kişi niteliğindeki KOBİ'lerin uymak zorunda oldukları ilkeler ayrı ayrı belirlenmiş bulunmaktadır (Akay, 2005: 332).

İlgili standardın amacı; KOBİ'lerin muhasebe ve raporlama düzenini açıklamaktır. (19 Haziran 1997 yılında çıkarılan yasa ile hangi işletmelerin KOBİ kapsamına girdiği belirlenmiş olup, yine bu yasa çerçevesinde "Kazakistan devleti tarafından çıkarılan kanunun 3. maddesinin 3. bendinde KOBİ'lerin teşvik edilmesi benimsenmiştir). İlgili standardın uygulama alanı; kredi, sigorta organizasyonları, yatırım ve kamu dışı emeklilik fonlarını kapsamamaktadır.

3.1. Bireysel İşletmeler Niteliğindeki KOBİ'lerde Muhasebe ve Raporlama Düzeni

Bireysel işletmeler niteliğindeki KOBİ'lerde muhasebe ve raporlama düzeni için, tüzel kişi niteliğindeki KOBİ'lere oranla daha basit ve uygulaması daha kolay olan kurallar belirlenmiştir.

- Bireysel işletme niteliğindeki KOBİ'ler vergi mevzuatının kurallarına göre muhasebe işlemlerini yürüteceklerdir.
- Zorunlu olarak devlet kaydından geçmesi gereken bireysel girişimciler, hesap dönemi itibarıyla kaydın yapıldığı yere göre vergi yetkililerince verilen kayıt defterine gelir ve gider tutarlarını yansıtacaklardır.
- İşletmedeki iktisadi işlemler çift yanlı kayıt yapılmadan ve muhasebe hesap planı kullanılmadan, işlemlerin kronolojik düzeni (birincil belge/veri esasa alınarak) ve aldığı duruma göre deftere yansıtılmalıdır.
- Girişimci, defteri herkesin anlayabileceği dilde tutmalıdır. Kullanılan kısaltmalar, kod ve sembollerin anlamı somut bir şekilde açıklanmalıdır.
- Defter bir hesap dönemi, yani bir yıl için tutulmalı, numaralanmalı, bağlanmalı ve vergi yetkililerince mühürlenmelidir. Son sayfaya sayfa miktarı yazılır ve girişimci tarafından onaylanır.
- Eğer girişimci devamlı olarak emek faktörünü kullanıyorsa, yani işçi çalıştırıyorsa, emek karşılığı ödenecek ücretin hesaplandığı defter yanında ücret bordrosunu tutmak zorundadır. İlgili bordro işletmenin tediye/ödeme belgesidir. Veri ve ücret ödeme işleri için gereklidir.
- Bu işletmeler, finansal rapor düzenleme ve sunma işlemini yerine getirmeyeceklerdir.

3.2. Tüzel Kişi Niteliğindeki KOBİ'lerde Muhasebe ve Raporlama Düzeni

Standartta tüzel kişi niteliğindeki KOBİ'ler, muhasebe ve raporlama düzeni açısından iki gruba ayrılmaktadır.

a) Vergi Bazlı Sadeleştirilmiş Sistemi Kullanan Tüzel Kişi Niteliğindeki KOBİ'ler: Vergi bazlı sadeleştirilmiş sistemi kullanan tüzel kişi niteliğindeki KOBİ'ler, genel hatlarıyla bireysel işletmeler niteliğindeki KOBİ'ler için geçerli olan muhasebe ve raporlama düzeni kurallarına uygun olarak hareket edeceklerdir. Bu işletmeler için belirlenen kurallar aşağıdaki gibidir:

- Bu işletmeler, mali işlemlerin kaydedilmesinde, çift yanlı kayıt yöntemi ve dolayısıyla da hesap planı kullanmayacaklardır. Mali nitelikteki işlemler, kronolojik sıraya uygun bir biçimde şekli ve içeriği vergi yetkilileri tarafından belirlenen ve tek taraflı kayıt usulüne uygun olan defterde izlenecektir.
- Bu işletmeler, muhasebe standartlarında yer alan başka talepleri gözönüne almadan, vergi bazını açıklamak için vergi mevzuatının belirlediği kurallara göre muhasebe uygulamalarını yürüteceklerdir.
- Bu işletmelerden sadece üretim yapanlar, hazırlanması bir çok ayrıntıyı içeren bordro isimli pek çok belgeyi (Ücret Bordrosu, Kasa Hesabı Bordrosu, Tedarikçiler Bordrosu, Personel Bordrosu, Stok Bordrosu, Hesaplama ve Diğer İşlemler Bordrosu, Dönem Giderleri Bordrosu, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Değişim Bordrosu, Amortis-

man Bordrosu, Alıcılar Bordrosu, Finansal Yatırımlar Bordrosu vb.) hazırlamak zorundadır.

- Bu işletmeler, finansal rapor düzenleme ve sunma işlemini yerine getirmeyeceklerdir.
- İktisadi faaliyetler birincil kayıt belgesine göre kaydedilmelidir. İlgili belgede şu bilgiler bulunmalıdır:

- a) Belge adı (formu),
- b) Düzenlendiği tarih,
- c) İktisadi işlemin içeriği,
- d) İktisadi işlemin ölçütleri (miktar veya tutar olarak),
- e) Yapılacak işlerin adlandırılması,
- f) Muhasebe işlemlerinin düzenlenmesinin doğruluğuna yönelik sorumluluğu alacak kişiler,
- g) Özel imzalar ve bunların deşifresi.

b) Vergi Bazlı Sadeleştirilmiş Sistemi Kullanmayan Tüzel Kişi Niteliğindeki KOBİ'ler: Vergi bazlı sadeleştirilmiş sistemi kullanmayan tüzel kişi niteliğindeki KOBİ'ler için standartta, biraz daha fazla bilgi sağlanabilmesi amacıyla daha ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir (Akay, 2006: 332-333):

1) Bu işletmeler, mali işlemlerin kaydedilmesinde, çift yanlı kayıt yöntemini ve dolayısıyla da hesap planını da kullanacaklardır.

2) Bu işletmeler, bu standartta belirtilen kurallara göre muhasebe ve raporlama uygulamalarını yürüteceklerdir. Standartta belirtilen kurallar şunlardır:

- Gelir ve giderin tespiti için, kaydetme veya modifikasyon kaydetme yöntemi kullanılabilir. Kaydetme yöntemine göre, gelirler kazanıldığında, harcama ve zararlar ise ödendiğinde veya giderildiğinde tanınır. Modifikasyon kaydetme yönteminde ise, gelirler para tahsil edildiğinde, gider ve zararlar ise ödendiğinde ve giderildiğinde tanınır.
- Duran varlıklar, başlangıç fiyatı ile ve onu elde etmek için yapılan tüm harcamalar ile birlikte kayda alınmalıdır. Duran varlıklar yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulurlar. Bu işlem ise vergi mevzuatı kurallarına göre yapılmalıdır.
- Duran varlıkların amortismanlarının hesaplanmasında eşdeğerli (normal) amortisman yöntemi kullanılabilir. Eşdeğerli amortisman ayırma yönteminde; duran varlıkların amortismanlarının hesaplanmasında, duran varlığın hizmet vereceği faydalı ömür veya vergi mevzuatınca saptanan maksimum amortisman normu esas alınacaktır.

Duran varlıklara ilişkin yapılan modernleştirme, rekonstrüksiyon ve teknoloji yatırımları, duran varlıkların maliyetine ilave edilecektir. Bakım-Onarım Giderleri niteliğindeki kalemler ise ilgili hesap döneminin giderleri arasında yer alacaktır.

- Mal veya mamul stoklarının değerlendirilmesi, tartılı ortalama yöntemine göre yapılır. Satılan mal veya mamulün maliyeti, ilgili hesap döneminin gideri olarak muhasebeleştirilir. Finansal raporlarda stoklar gerçek maliyeti ile değerlendirilir.
- Finansal yatırımlar, muhasebede ve finansal raporlarda satın alma bedeli ile değerlendirilir.
- Finansal raporlarda gösterilen gelir vergisi tutarı, vergi amacı ile ifade edilen gelir vergisine uygun olmalıdır.

3) Bu işletmeler, finansal rapor düzenleme ve sunma işlemini yerine getireceklerdir. Bu raporlar, sadece Bilanço ve Gelir Tablosundan oluşmaktadır. Ek mali tabloların düzenlenmesi istenmemektedir.

Üretim yapan işletmeler muhasebe kayıtları için şu belgeleri kullanırlar:

- Kasa Hesabı Bordrosu
- Tedarikçiler Bordrosu
- Personel Bordrosu
- Stok Bordrosu
- Maaş Sayım Bordrosu
- Hesaplama ve Diğer İşlemler Bordrosu
- Dönem Giderleri Bordrosu
- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Değişimi Bordrosu
- Amortisman Bordrosu
- Alıcılar ve Sipariş Vericiler Bordrosu
- Finansal Yatırımlar Bordrosu

Bu bordroların sonucunu genelleştirmek için Karma Bordrolar yapılır ve buna göre bilanço düzenlenir. Karma bordro, sentetik muhasebenin (kaydın) temelini oluşturmakta ve kaydın oluştuğu nedenleri daha geniş ölçüde göstermekte ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu karşılıklı olarak kontrol etme olanağını sağlamaktadır.

İşletme, cari dönemin sonucunu çıkarmak için net gelir tablosunu yani, Finansal-İktisadi Faaliyetler Sonucu Tablosu oluşturur.

İşletmeler, yukarıda gösterilen bordrolar dışında 24 Kasım 1997 yılında Kazakistan Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Yöntembilimsel dairesince onaylanan ve 72 No'lu emirname ile iddia edilen ordino defteri formunu kullanabilirler.

İşletmeler gelir vergisi deklarasyonunun ön gördüğü sürede bilanço ve finansal-iktisadi faaliyetler sonucu tabloları (gelir tablosu) ile rapor sunarlar. Bilançoda; işletmenin varlıkları, özsermayesi ve borçları gösterilir. İşletmeler varlıkları sınıflandırmayabilir ve borçları da uzun ve kısa vadeli olarak ayırmayabilirler.

Bilançoda bulunan veriler:

Aktif bölümünde:

- Maddi olmayan duran varlıklar
- Maddi duran varlık
- Amortismanlar (-)
- Mal veya mamul stoğu
- Alacaklar hesabı
- Gelecek dönem giderleri

- Avanslar
- Yatırımlar
- Hazır değerler

Pasif bölümünde:

- Sermaye
- Duran varlıkların yeniden
- değerlendirme tutarı
- Rezerv sermaye
- Dağıılmayan kar
- (giderilmeyen zarar)
- Krediler
- Ödeme hesapları
- Vergi ile ilgili borçlar
- Diğer kredi borçları

İşletmeler Finansal-İktisadi Faaliyetler Sonucu Tablosunu (Gelir Tablosu) iki şekilde yapabilirler.

Birinci şeklin verileri şunlardır:

- MAL (HİZMET) SATIŞ GELİRİ
- SATILAN MALIN MALİYETİ
- Brüt kar
- Dönem maliyeti *

* İçeriği: genel ve yönetim maliyeti, satış süresi yapılan maliyet, faiz giderleri.

- DİĞER GİDERLER (ZARARLAR)
- VERGİ ÖNCESİ GELİR (GİDER)

Vergilendirme kurallarına göre muhasebe geliri

- VERGİYE TABİ TUTULAN GELİR
- GELİR VERGİSİ
- NET KAR (ZARAR)

Net kar (zarar), cari dönemde geçerliliğini sağlayan vergi haddine göre belirlenmiş, vergiye tabi tutulan gelir (gider) tutarından hesaplanıp ve vergi öncesi kar ile gelir vergisi arasındaki farktır.

İkincil şeklin verileri şunlardır:

- SATIŞ GELİRİ
- DİĞER GELİRLER
- İNDİRİM GİDERLERİ
- MAL VEYA MAMUL STOĞU
- STOKTAKİ DEĞİŞİM
- ÜCRETLER
- SOSYAL SİGORTA KESİNTİLERİ
- AMORTİSMAN
- İNDİRİMLE İLGİLİ OLMAYAN DİĞER GİDERLER
- BÜTÇEYE EKLENMİŞ CEZA HÜKMÜ
- İŞÇİLER İÇİN DOĞRUDAN VEYA DOLAYLI GELİR OLAN, AMA İŞLETME FAALİYETLERİ İÇİN İLGİLİ OLMAYAN İŞVEREN GİDERLERİ
- DİĞER GİDERLER
- TOPLAM FAALİYET GİDERLERİ
- VERGİ ÖNCESİ FAALİYET GİDERLERİ
- GELİR VERGİSİ
- NET KAR (ZARAR)

Gelir vergisi, vergiye tabi tutulacak gelir üzerinden hesaplanır ve müşterek gelir ve gider arasındaki farktır. Finansal tablolarda önceki dönemle ilgili gerekli bilgilerin bulunması gerekmektedir. Eğer cari dönemde finansal tablo hazırlarken önceki dönemle ilgili hata bulunursa düzeltip cari dönem net kara (zarara) eklenmesi gerekmektedir.

5. Sonuç

Dünyadaki bütün ülkelerin ekonomileri birçok farklı özellik göstermesine rağmen; tüm ülke ekonomilerinde KOBİ'ler toplam işletmelerin büyük bir oranını kapsamakta ve ekonomideki yeri gün geçtikçe artmaktadır.

Tüm dünyada KOBİ'lerin önemli olmasının nedenleri arasında, güçlü ekonomilerin büyük işletmeler kadar küçük işletmelere de ihtiyacının olması, küçük işletmelerin optimum büyüklüğe ulaşması için resmi ve özel kuruluşların çaba göstermesinin gerekliliği ve sağlam bir KOBİ yapısı ile iktisadi gelişme, sosyal barış ve siyasi istikrarın sağlanacak olması söylenebilir. Bunun yanı sıra KOBİ'lerin ekonomiye daha güçlü bağlarla bağlanabilmesi için finansal raporlama sistemlerini geliştirmesi ve firma dışındaki taraflara doğru ve zamanlı bilgileri sunması gerekir.

Küçük ve orta boy işletmelerde muhasebe ve finansal raporlama düzenleri, genellikle vergi idaresinin ihtiyacını karşılamak amacıyla. Diğer bir deyişle, küçük ve orta boy işletmelerde genellikle kamuyu aydınlatma amacıyla muhasebe ve raporlama düzeni oluşturulmamaktadır. O halde küçük ve orta boy işletmelerin muhasebe ve finansal

raporlama düzenlerinin, bu işletmelerin özelliklerinin de göz önünde bulundurularak daha sağlıklı, güvenilir, anlaşılabilir, pratik ve düşük maliyetle gerçekleştirilebilmesi amacıyla;

1- Finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak olan finansal raporlama standartları, daha az sayıda, içerisinde daha az seçenek içeren, daha anlaşılır ve daha kolay uygulanabilir standartlar olmalıdır. Bu işletmeler için mümkünse, Muhasebe Standartları Kurullarınca, sırf bu işletmelere yönelik olarak özel bir standart oluşturulmalıdır.

2- Bu işletmeler, özellikle işletmenin kendisinin ölçülmesine yarayacak olan muhasebe raporlarından maliyet raporları, sorumluluk raporları ve kar planlaması raporlarını isterlerse hazırlayabilirler. Buna karşın bu işletmelerde kamuyu aydınlatma ön planda olmadığı için bu işletmelerden finansal rapor olarak sadece bilanço ve gelir tablosunu hazırlamalıdır.

Kazakistan Maliye Bakanlığı ilgili dairesince yayımlanan 23 nolu standart ile Kazakistan, küçük ve orta boy işletmeleri için, muhasebe ve raporlama düzenlerine yönelik olarak bir takım ilke ve kurallar ve bunlara bağlı olarak da bir takım kolaylıklar getirmiş bulunmaktadır.

Kazakistan'ın yayınladığı bu standarda göre KOBİ'ler, bireysel işletmeler niteliğindeki (tek kişi işletmeleri) ve tüzel kişiler niteliğindeki (ortaklıklar) KOBİ'ler olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Standartta, bireysel işletmeler niteliğindeki KOBİ'ler ile tüzel kişi niteliğindeki KOBİ'lerin uymak zorunda oldukları ilkeler ayrı ayrı incelenerek ele alınmıştır. Ayrıca bu standardın uygulama amacı ve alanı, genel ilkeleri, açıklamaları, iktisadi faaliyetlerin kaydedildiği defter düzeni geniş ve ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Kaynakça

Akay, H. (2006). *Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama ve Kazakistan Örneği*, I. Uluslararası Girişimcilik Kongresi (23-27 Mayıs 2006) Bıшкеk/KIRGIZİSTAN, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları No: 86.

Arslan, Ö. (2003). *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Çalışma Sermayesi ve Bazı Finansal Yönetim Uygulamaları*, C.Ü., İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 1.

Aymanbetova, G. Z. (2006), *Vnedreniye MSFO v Kazahstane kak Neotyemlenny Element Blagopriyatnogo Investitsionnogo Klimata*, II. Uluslararası İşletme Yönetimi ve Kazakistan'da Yatırım İklimi' Konferansı, Almatı.

Aypek, N. (2001). *Kobi Finanslama Sürecinde Yeni Finansman Teknikleri*. I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi (23-26 Haziran 2001) Bıшкеk/KIRGIZİSTAN, T.C. Başbakanlık Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı (Tika) Yayını.

Erarı, F. (2001). *Küreselleşme ve KOBİ'lerin Önemi İle Dış Ticaretteki Yeri*. I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi, (23-26 Haziran 2001).

Fettahoğlu, A. (1993). *Riziko Sermayesi Finansı*, KOSGEB Yayını, Ankara.

Gümüş, İ. (2001). *Avrasya Ülkelerinde KOBİ'lerin Pazarlama ve Yönetim Sorunları ve Çözüm Önerileri*, I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi (23-26 Haziran 2001) Bıшкеk/KIRGIZİSTAN, T.C. Başbakanlık Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı (Tika) Yayını.

Hossain, M.A – Rahman, A. (2007). *Financial Reporting in Kazakhstan, The Balkan Countries* 1. International Conference on Accounting and Auditing (8-9 March 2007) Edirne/TURKEY.

Koçel, T. (1993). *İşletme Yöneticiliği: Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranış*, İstanbul.

Sarıaslan, H. (2001). *Avrasya ve Türkiye’de Kobi’lerin Ekonomik Kalkınmadaki Yeri ve Önemi*, I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi (23-26 Haziran 2001) Bişkek/KIRGIZİSTAN, T.C. Başbakanlık Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı (Tika) Yayını.