

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER (KOBİ) İÇİN ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARLARI (UFRS) İLE GLOBAL UYUM SÜRECİ

Doç. Dr. Sinan ASLAN¹

ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 2001 yılından bu yana küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için uygun muhasebe standartları geliştirmeye ilişkin bir proje üzerinde çalışmaktadır. Kurul, Haziran 2004 'de "KOBİ'ler için muhasebe standartları hakkında Hazırlık Görüşleri" adını taşıyan bir tartışma metni yayınlamıştır. Alınan cevaplar ışığında Ocak 2005 tarihinde bir taslak metin hazırlanmış, bu metin Mayıs, Haziran, Temmuz ve Eylül 2006'da revize edilmiştir. Taslak 1 Ekim 2007'ye kadar görüşlere açık tutulmakta ve nihayet 2008 ortalarında geçerlilik kazanması planlanmaktadır. Tam UFRS'lerin genel ilkelerini ve çerçevesini oluşturan anlaşılabilirlik, uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik kavramları KOBİ'ler için UFRS'lerin de belirleyicisi olmaktadır. KOBİ standartlarının amacı global olarak uygun, yüksek kaliteli, anlaşılabilir muhasebe standartlarını geçerli kılmaktır. Ayrıca, tam UFRS'lerin kapsadığı tüm konuların KOBİ standartlarında da yer alması gerekip gerekmediği üzerinde önemli tartışmalar söz konusudur. KOBİ'ler için UFRS'lerde bir çekirdek standartlar setinin yer alması bir yaklaşım olarak önem kazanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*

¹ Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

CONVERGENCE PROCESS WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORT STANDARDS FOR SMALL AND MEDIUM SIZED ENTITIES

ABSTRACT

The International Accounting Standards Board is working on a project to develop accounting standards suitable for small and medium – sized entities (SMEs). In June 2004, the Board issued a Discussion Paper, Preliminary Views on accounting Standards for SMEs. Then, in January 2005, it laid out its position in the light of responses. In May, June, July and September 2006., this publication had revised by Board. The principles and framework underlying full IFRS, namely understandability, relevance, reliability and comparability, will be identical to those for IFRS SMEs. The aims of SME standards are to provide high quality, understandable and enforceable accounting standards suitable for globally. On the other hand, there is an important choice whether on SME system should try to deal with the whole range of matters covered by the full set of standards. One approach is to determine a core set of standards to be the included in the SME guidance.

Keywords: *Small and Medium Sized Entities, International Financial Report Standards.*

1.Giriş

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, 2005 yılından itibaren AB listesindeki 7000 şirket tarafından uygulanmaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartlarının uluslararası tekdüzenliği açısından oldukça önemli olan bu gelişme sayesinde dünyada 65 ülkede uluslararası finansal raporlama standartları zorunlu olarak uygulanmaktadır. Standartları uygulayan ülkeler dahil edildiğinde bu sayı 100'e ulaşmaktadır². Bu açıdan bakıldığında, büyük işletmelerin uluslararası finansal raporlama standartlarını genellikle benimsedikleri kanısına varılabilir. Ancak küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için aynı yargıya varmak mümkün değildir. KOBİ'ler için hazırlanmış 28 ulusal muhasebe standardının bulunması, KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarının standartlaştırılmasını büyük ölçüde zorlaştırmaktadır³.

Bu nedenle IASB, Temmuz 2001 tarihinden itibaren;

- Kamu sorumluluğu taşımayan ve,

² Kennard S., Brackney, Witmer Philip P.(2005). The European Union's Role in International Standarts Setting. The CPA Journal, 75(11).P.18.

³ Edward Russell, Coping with New Accounting Standars. (www.sme06.atalink.co.uk/articles/32) [22 Ağustos 2006].

- Üçüncü tarafların kullanımı için genel amaçlı finansal tablolar hazırlayıp sunan işletmelere yönelik “muhasabe standartları geliştirme projesi” üzerinde çalışmaktadır. Üçüncü taraflar içerisinde, işletme yönetimiyle ilgili olmayan mevcut ve potansiyel kredi veren kurumlar ile kredi değerlendirme kuruluşları yer almaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Haziran 2004’de KOBİ’lere yönelik “Muhasebe Standartları Hakkında Hazırlık Görüşleri” kapsamında bir tartışma metni (Discussion Paper- Preliminary Views on Accounting Standards for SME) yayınlamıştır. Bu metinde aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır⁴:

- Kurul, KOBİ’lere yönelik özel finansal raporlama standartları geliştirmeli midir?

- KOBİ’ler için bu standartları oluşturmanın amaçları ne olmalıdır ?

- KOBİ’ler için hazırlanacak bu standartlar hangi işletmeleri kapsamalıdır ?

- KOBİ’lerin bu standartları kullanması mümkün müdür ?

Kurul’un Ocak 2005 tarihli toplantısında, tartışma metnine gelen cevaplar değerlendirilip kamuoyuna sunulmuştur. Daha sonra Ağustos 2005 tarihinde Çalışma Grubu’nun tavsiye ve görüşlerinin yer aldığı Kurul’a sunulan raporda ;

- Genel UFRS’lerin, kamu sorumluluğu olan işletmeler tarafından,

- KOBİ UFRS’lerin ise kamu sorumluluğu olmayan işletmeler tarafından izleneceği yer almıştır.

Ayrıca raporda, kamu sorumluluğu taşımayan işletmeler⁵;

- İstihdamı 50 kişinin altında olan ve,

- Yıllık cirosu 10 milyon Euro’ nun altında olan işletmeler olarak belirlenmiştir.

Ancak “temel kamu hizmeti” sağlayan bir işletme, istihdam sayısı ve ciro hacmini dikkate almadan genel UFRS’leri izlemek zorundadır. Ocak 2006 tarihinde 223 sayfa ve 38 bölümden oluşan taslak metin (Exposure Draft) Çalışma Grubu tarafından Kurul’a sunulmuştur. Bu tarihten itibaren sürekli yenilenen taslağın “Finansal Araçlar” bölümü Temmuz 2006’da ayrıntılı olarak tartışılmıştır. 2006 yılının son çeyreğinde yoruma açılan ve 1 Ekim 2007’ye kadar görüş beklenen taslağın, 2008 yılı ortalarından itibaren KOBİ’ler için finansal raporlama standartları olarak geçerli olması planlanmaktadır⁶.

⁴ IASB, History and Update on the IASB’s SME Project (www.iasb.org) [12 Temmuz 2006].

⁵ Saskia Slomp, “The Reform of Accounting Standards and Its Impact on SMEs” EC Conference World-led Business :Overcoming Barriers to Growth and Improving Access to Finance, 21 October 2005, Brussels.

⁶ IASB. Accounting Standards for Small and Medium – Sized Entities (SMEs). 4 August 2006. (www.iasb.org) [19 Eylül 2006].

2. KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standartları Hazırlanmasının Ana Nedenleri

Günümüzde KOBİ'ler için ayrı bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti hazırlanmasını gerektiren iki eğilim bulunmaktadır. İlk eğilim, UFRS'leri dünya çapında ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısının artmasıdır. Bu eğilim, önemli ölçüde Anglo-Sakson yaklaşımın etkisinde kalan ülkelerde ve Doğu Blok'u ülkelerinde yaygındır. Birçok ülke daha iyi bir muhasebe düzeni için bir mihenk taşı olarak UFRS'leri benimsemiştir. AB içinde borsaya kayıtlı şirketlerin 2005'de UFRS'lere geçişinin zorunlu olması da bu süreçte belirleyici rol oynamıştır. Ancak hemen hemen tüm ülkelerde, ekonomik faaliyet hacminin daha büyük bir kısmını borsaya kayıtlı olmayan işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin büyük bölümü de KOBİ niteliğindeki işletmelerdir⁷.

KOBİ'ler için UFRS'ler seti oluşturma talebine ilişkin ikinci ve daha yeni bir eğilim, Dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablolar setinin gerekmesidir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Hisse Senedi Piyasası Düzenleme Örgütü arasındaki çalışmalar bu sürecin bir parçasını oluşturmaktadır. Hisse senetleri uluslararası finansal piyasalarda kayıtlı olan çok uluslu şirketler de bu süreçte hakim rol oynamaktadır. Bunun sonucunda, yatırımcı güveninin ve şeffaflığın sağlanması çabası içinde, giderek daha ayrıntılı düzenleme ve gösterimler ile standartlar daha karmaşık olmaktadır. IASB'nin temel amacı, dünya sermaye piyasalarında iştirakçilere ve ekonomik karar birimlerine yardım etmek için tek bir global muhasebe standartları seti geliştirmektir. Ancak borsaya kayıtlı büyük şirketlerin kullanması için geliştirilen UFRS'lerin giderek karmaşıklaştığı ve kullanımının zorlaştığı görülmektedir. Bu nedenle IASB, işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olduğunu dikkate alarak ayrı bir standartlar seti geliştirme projesini Temmuz 2001 'de başlatmıştır.

KOBİ'lerin uluslararası finansal raporlama standartları yerine, ulusal muhasebe standartlarını uygulamasının sakıncaları şu şekilde sıralanabilir⁸:

- KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları IASB standartları ile uyumlu değildir.
- KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları, mali tabloların firma dışı kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermemektedir.
- KOBİ'lerin mali tabloları uluslararası alanda karşılaştırılabilir değildir.
- KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları, sermaye piyasasına girmek isteyen KOBİ'lerin uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulamasına geçişte kolaylık sağlamamaktadır.

⁷ Committee on Monetary, Financial and Balance of Payments Statistics, "IASB Standards for Small and Medium – Sized Entities " 29 th. Meeting, Luxemburg , 27-28 January 2005. (www.cmfb.org) [25 Temmuz 2006].

⁸ IASB. Accounting Standars for Small and Medium – Sized Entitises, Project Report, January 2006.

KOBİ'lerin muhasebe standardı ihtiyacı, halka açık şirketlerin ihtiyacından farklıdır. KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, işletme ortakları, bankalar, tedarikçiler, işgörenler ve devlet olmaktadır. Ancak halka açık şirketler, sermaye piyasası analistleri gibi farklı kullanıcılara da sahiptir. KOBİ finansal tablo kullanıcıları, kısa dönemli nakit akışı ve likidite gibi konularla ilgilenirken, sermaye piyasası analistleri uzun dönemli nakit akışı, kar payları ve firma değerleri gibi konulara odaklanmaktadır⁹. KOBİ'lerin ve büyük şirketlerin muhasebeden beklentileri farklılaştıkça, farklı muhasebe standartlarına ihtiyaç duymaları da kaçınılmazdır. Diğer yandan bazı hususlarda karmaşıklık içeren uluslar arası finansal raporlama standartlarının uygulanması deneyimli muhasebeciler ile çalışan büyük işletmeler için sorunlar oluşturmazken, KOBİ'ler için önemli sorunlar teşkil edecektir¹⁰.

3. Farklı Raporlama Standartlarının İlke Olarak Uygunluğu

KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standartları seti benimsenmesi, raporlama ilkesine uygunluğu açısından tartışılmaktadır. IASB'nın kurumsal dökümanı olan "Finansal Tablo Hazırlama ve Sunma Çerçevesi" bu soruna sermaye piyasalarının entegrasyonunun desteklenmesi açısından yaklaşmakta ve şu kavramlara yer vermektedir¹¹:

- Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları,
- Anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik yönünden finansal tabloların niteliksel özellikleri,
- Fayda-maliyet dengesi.

3.1. Mali Tablo Kullanıcıları Açısından

Kurul (IASB) genel amaçlı mali tabloların kullanıcılarını "yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, ürün arz edenler, müşteriler, kamu kuruluşları ve kamuoyu" olarak belirtmektedir. Aslında finansal tabloların içeriği yatırımcıların ihtiyaçlarına cevap verdiği sürece, diğer potansiyel kullanıcıların da ihtiyaçlarını karşılamaya hazır demektir. Borsaya kayıtlı büyük şirketlerin hisse senedi yatırımcıları finansal araçları alma-satma, elde tutma gibi karar alma sürecinde yeterli bilgiye sahip olma ihtiyacı duyar.

Birçoğu aile bireyi olan KOBİ hisse senedi yatırımcılarının, mali araçlarını elden çıkarma gibi karar alma eğilimleri sınırlı olduğundan, daha çok işletme yönetimine ilişkin değerlere ihtiyaç duyarlar. Bu açıdan bakıldığında büyük şirketlerin menkul değer yatırımcıları, gelecekteki nakit akımı ile ilgilenirken, KOBİ menkul değer yatırımcıları, cari

⁹ Nagraj Sivaram,, The Future of Financial Reporting SME Standards, Business Times , March 2006. p.6.

¹⁰ Pricewaterhouse Coopers. IFRS for SMEs, 2005. (www.pwgloba.com/gx/eng/about/issues/corparatereprting/ifrsforSMEs.pdf) [2 Eylül 2006].

¹¹ Financial Reporting by Small and Medium -Sized Enterprises. (www.ccaglobal.org) [12 Ekim 2006].

aktif değerleri yerine tarihi maliyet değerleri ile ilgilenirler. KOBİ'lere kredi veren bankalar ise, uzun vadeli nakit akımları yerine mevcut varlıkların kalitesini dikkate alırlar.

Öte yandan Kurul'un (IASB) mali tablo kullanıcıları içinde "yöneticiler" yer almamaktadır. Yöneticilerin gerektiğinde işletmeye ait istedikleri finansal bilgilere ulaşabilecekleri kabul edilmektedir. Dış yatırımcılar ise aynı şekilde özel bilgi talep edemezler. KOBİ'ler de ise yönetim için genel amaçlı hesaplar, performans değerlendirmesi açısından önemlidir. Bu anlayış ise kardan çok, günlük nakit akım yönetimi, satış rakamları trendleri gibi diğer ölçümlere dayanır. Kurul'un tanımladığı mali tablo kullanıcıları arasında yer alan kamu kuruluşları arasında en önemli yeri vergi otoriteleri almaktadır. Bilindiği gibi mali tablolar vergi uygulamalarından (değer kaybı, envanter, ticari borç karşılığı gibi kalemler) önemli ölçüde etkilenmektedir.

3.2. Anlaşılabilir ve Karşılaştırılabilir Olma Açısından

Kurul'a (IASB) göre mali tablolarda sağlanan bilginin temel kalitesi, kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olması ile ölçülür. Bunun için de kullanıcıların, işletmenin ekonomik faaliyetleri ve muhasebesine ilişkin doğru bilgiye sahip oldukları varsayılır. Öte yandan mali tablo kullanıcıları durum ve performans trendlerini belirlemek için bir işletmenin mali tablolarını dönemler itibarıyla karşılaştırabildiği gibi işletmeler arasında da karşılaştırabilmelidir. IASB'nin bu bakış açısına göre karşılaştırılabilirlik, dönemler itibarıyla ve işletmeler arası olarak iki farklı şekilde ele alınmaktadır. KOBİ'ler için önemli olan mali tabloların dönemler itibarıyla karşılaştırılabilmesidir. Çünkü, KOBİ mali tablolarını kullananların çoğu (yatırımcı, yönetici, ticaret ortağı ve borç verenler) yerel veya ulusal niteliktedir. Bu nedenle uluslararası düzeyde işletmeler arası mali tablo karşılaştırma ihtiyacı daha sınırlıdır.

3.3. Fayda – Maliyet Dengesi Açısından

Hesaplardan bilgi temin etmenin fayda ve maliyeti arasında denge sağlanması hususu, Kurul tarafından daima katlanılması gereken bir güçlük olarak değerlendirilmektedir. KOBİ mali tablo hazırlayıcılarının, UFRS'leri kullanması pratik güçlükler ve dolayısıyla nisbi maliyetler içermektedir. Bu nedenle KOBİ'ler için fayda-maliyet dengesi açısından, ayrı standartlar seti oluşturulması gerekmektedir.

4. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kapsamı

4.1. İşlemler Açısından

KOBİ'ler için ayrı standartlar seti belirlenmesi konusunda uygulamaya ilişkin önemli bir sorun, hangi işletmelerin bu standartları kullanabilecekleridir. İşletmelerin belirlenmesinde kullanılan kantitatif ölçümler (ciro, toplam aktif değeri, istihdam sayısı gibi) AB'deki KOBİ tanımlarına dayanmaktadır. Ancak işletmelerin büyüklüklerine ilişkin tam ve kesin ölçütler, ülkeler arasında ve sektörler arasında yanlıtıcı olma riski taşımaktadır. Kalitatif özellikler ise yeterince açıklayıcı nitelikte değildir.

Kurul (IASB) tarafından benimsenen anahtar ölçüt, işletmelerin kamu sorumluluğu taşıyıp taşımamalarıdır. Borsaya kayıtlı işletmeler, bankalar, sigorta, şirketleri, büyük fayda

ve ekonomik önem taşıyan işletmeler niteliğinde olup alternatif standartları kullanamazlar¹².

KOBİ'ler için muhasebe standartları projesi kapsamında Kurul, KOBİ tanımını yaparken, niceliksel ölçütleri kullanmak yerine "kamusal sorumluluk (public accountability) kavramı ile ifade edilen niteliksel ölçütleri tercih etmiştir. IASB'nin projesi sonucunda oluşturulacak olan standartların (a) kamusal sorumluluğa sahip olmayan ve (b) üçüncü taraflar için genel amaçlı mali tablolar hazırlayan işletmeler için uygun olduğu belirtilmektedir. Üçüncü taraflar, işletme yönetiminde yer almayan ortaklar, mevcut ve potansiyel kreditorler ile kredi derecelendirme şirketleri olarak ifade edilmektedir. Bu iki özelliği taşıyan işletmeler Kurul tarafından KOBİ olarak tanımlanmaktadır.

Bir işletme aşağıdaki koşulları taşıyorsa, kamusal sorumluluğa sahiptir¹³:

- Mali tabloları, bir menkul kıymet borsasına veya diğer bir düzenleyici kurum tarafından halka açık bir piyasaya ihraç amacı ile kote olmuş veya kote olma sürecinde olması,
- Geniş bir grup dışındaki kişiler için yeddiemin kapsamı içinde varlıkları bulunması; örneğin banka, sigorta şirketi, aracı kurum, emeklilik fonu, yatırım fonu veya yatırım bankası gibi.
- Kamu hizmeti gören veya önemli kamu hizmeti sağlayan bir işletme olması,
- Toplam varlıklar, toplam gelir, işgören sayısı, piyasa hakimiyeti ve dış borçlanmalarının niteliği ve kapsamı gibi ölçütler esas alındığında yerel piyasada ekonomik açıdan önemli bir işletme olması.

4.2. Konular Açısından

KOBİ'ler için uluslar arası finansal raporlama standartlarının benimsenmesinde önemli bir konu, bu alternatif standartların genel uluslararası finansal raporlama standartlarının (UFRS) içerdiği tüm konuları kapsayıp kapsamamasıdır. Bazı standartlar spesifik olarak borsaya kayıtlı işletmeler ile ilgilidir (Hisse Başına Kazanç -IAS 33 ve Bölümlere Göre Raporlama -IAS 14 gibi). Bu standartların KOBİ standartlarında yer alması gerekmemektedir. Belirli bir sektöre özgü standartlar ise (inşaat sözleşmeleri veya tarım gibi) sınırlı sayıda işletme tarafından uygulanır. Konsolidasyon konusu ise biraz daha karmaşıktır. Konu ile ilgili birçok standart bulunmaktadır (IAS 27 Konsolidasyon, UFRS 3 İşletme Birleşmeleri, IAS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar ve IAS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar, IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü gibi). KOBİ'lere yönelik standartlarda, bu konular hariç tutulursa, oldukça basitleştirme yapılmış olur. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerdeki KOBİ'lerde bu standartlara fazla gereksinim

¹² Paul Pacter, "The IASB Project on Accounting Standards for SMEs" Congress of the Romanian Accountancy Profession, Bucharest, 15 September 2006. (www.ceccar.ro/-b/ro/ppt.pdf) [17 Ekim 2006].

¹³ IASB. Accounting Standards for Small and Medium – Sized Entities, Project Report, 25 January 2005. (www.iasb.org.uk) [12 Ağustos 2006].

bulunmamaktadır. Gelişmiş ülke örneği olarak İngiltere’de ise şirketler hukuku, küçük işletmeleri konsolidasyon hesaplarından muaf tutmuştur¹⁴.

Bu nedenle KOBİ’lere yönelik uluslar arası finansal raporlama standartlarına dahil edilecek bir çekirdek standartlar setinin belirlenmesi gerekmektedir.

Ancak bu noktada, KOBİ standartlarının kapsamadığı bir konu ile karşılaşan işletmenin değerlendirme, kayda alma ve gösterim açısından nasıl bir yol izleyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı’nın (UNCTAD) yaklaşımına göre, en iyi uygulama rehberi olarak genel uluslararası finansal raporlama standartlarının izlenmesidir. Kurul’un (IASB) yaklaşımı ise genel UFRS’lere geri dönüş olması gerektiği için, KOBİ UFRS’lerinde de standartların atlanmaması gerektiği şeklindedir¹⁵.

Öte yandan KOBİ’ler için ayrı bir UFRS setine ihtiyaç olup olmadığı ayrı bir tartışma konusudur. Zira, AB kapsamında yürütülen fayda-maliyet analizine göre, UFRS’lerin KOBİ’lere ek maliyet getireceği düşünülmektedir¹⁶.

- Ülkelerin vergi sistemleri genellikle ulusal muhasebe standartlarına dayanır. KOBİ’lerin mali tablolarını yayınlama zorunluluğunun önemli bir nedeni, vergi ve muhasebe sistemi arasındaki bu güçlü ilişkidir. Ancak IASB’ye göre, KOBİ’ler için hazırlanan UFRS ‘ler, ulusal vergi otoritelerinin ihtiyaçlarına yönelik değildir. Bu durumda KOBİ’ler hem UFRS’lere göre, hem de vergi otoritelerinin taleplerine göre mali tablo hazırlama yükümlülüğüne katlanacaklardır. Bu nedenle, KOBİ’ler için hazırlanan UFRS’ler, yeni yasal yükümlülükler yol açmamalı, KOBİ’ler, ulusal muhasebe standartlarına göre mali tablolar hazırlama seçeneğini ellerinde bulundurmalıdır. Diğer bir deyişle, KOBİ’ler için UFRS’ler zorlayıcı bir nitelik taşımamalıdır.

Ayrıca, KOBİ’ler için UFRS’lerin kayda alma ve değerlendirme ilkelerinde bir basitleştirme sağlayıp sağlamayacağı da önemli bir tartışma konusudur. Bu konunun vergi düzenlemeleri, karmaşık konular ve önemsiz konular açılarından olmak üzere ayrı ayrı ele alınmaları gerekmektedir¹⁷.

4.2.1. Vergisel Açıdan

i) Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 2 ‘ve Göre Stok Maliyetlerinin Değerlendirilmesi

Bu konunun KOBİ’ler için ek maliyet getireceği düşünülmektedir. IAS 2 ‘ye göre işletmeler hem sabit hem de değişken stok maliyetlerini değerlendirmeye tabi tutmaktadır.

¹⁴ Cooperatives Europe, Comments of Cooperatives Europe on the IASB’s Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for SMEs. June 2005.

¹⁵ IASB. Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities, June 2004. (www.2.fei.org/download/IASB_slides_8_16_04.pdf) [12 Ağustos 2006].

¹⁶ Eurochambers. IAS for SMEs, Position Paper, May 2005.

(www.eurochambres.be/PDF/pdf_position_2005/pp%20IAS%20for%20SMEs.pdf) [12 Ağustos 2006].

¹⁷ A.g.k.

Bazı ulusal muhasebe standartlarına göre sadece değişken maliyetler değerlemeye alınmaktadır. Maliyetlerin dağıtımı açısından, belirlenen direkt maliyetlerin değerlendirilmesi KOBİ'ler için yeterlidir. Çünkü genel üretim giderlerinin dağıtımı ve genel giderlerin dönüştürülmesini gerektiren değişikliklerin maliyeti, KOBİ finansal tablo kullanıcıları için gerekli değildir.

ii) Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 12'ye Göre Ertelenmiş Gelirler Vergisi Muhasebesi

KOBİ'ler için IAS 12'nin aşırı ölçüde karmaşık olduğu dikkati çekmektedir. Ayrıca IAS 12 , KOBİ'lere rasyonel olmayan ek maliyetler de getirmektedir. Ertelenmiş vergi muhasebesi, büyük işletmelere ilişkin bir standarttır. Bu durumda KOBİ'lerin "ödenecek vergiler yöntemini" kullanmalarına izin verilmesi uygun görülmektedir. Raporlama dönemi için gelir vergisi, belirlenen kurallar çerçevesinde, "vergilenebilir kar" esasına göre hesaplanabilir.

Eğer bir KOBİ son iki yıl içinde bir zarar raporlamışsa, ertelenmiş vergi varlığını kayda almamaya izinli olmalıdır. Örneğin, aktif, ertelenmiş vergi yükümlülüğünü dengeleyebiliyorsa o zaman ertelenmiş vergi varlığı kayda alınmalıdır. Ancak IASB'nin hazırladığı Taslak'ta bu bölümün IAS 12'den farklı olmadığı görülmektedir.

iii) Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 38'e Göre Ticari Uygunluğu Belirlendikten Sonra Maddi Olmayan Duran Varlıkların Geliştirme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi

Vergi açısından oldukça karmaşık olan bu konunun KOBİ'lere teknik olarak gereksiz ölçüde yükümlülükler getirmemesi daha uygun olmaktadır. Özellikle gerçekleşen maliyetlerin takibi KOBİ'ler için güçlük yaratan bir konudur. Taslakta geliştirme giderlerinin aktifleştirilmeyerek gider yazılması konusunda KOBİ'lere serbestlik verilmesi, değerlemede ise hem maliyet hem de makul değer modelinin kullanılabilmesi uygun görülmektedir.¹⁸

iv) Uluslararası Muhasebe standardı (IAS) 41 'e göre Biyolojik Varlıklarda ve Tarımsal Ürünlerin Hasat Safhasında Makul Değer Muhasebesi Yöntemi

Bazı Avrupa ülkelerinin vergi sistemleri kazanım maliyetlerini esas alırken, IAS 41 makul değer yöntemine dayanmaktadır. Bu husus KOBİ'ler için gereksiz derecede karmaşık ve maliyetlidir. Bilindiği gibi makul değerler sürekli olarak kolaylıkla elde edilememekte ve değerlemeler için uzmanlık bilgisi gerekmektedir. Bu nedenle biyolojik varlıkların muhasebesinde ve tarımsal üretimin hasat safhasında, KOBİ'lere makul değer yerine maliyet yöntemini kullanmalarına izin verilmelidir. Ancak Taslakta, tahmine dayanan ve UFRS düzenlemesine göre daha basit bir makul değer modelinin yer aldığı görülmektedir.

¹⁸ European Financial Reporting Advisory Group (www.efrag.org/doc/4814 SMEprojectfromFRAGTEG.doc) [12 Ağustos 2006].

4.2.2.Konuların Karmaşıklığı Açısından

i) Uluslar arası Muhasebe Standardı (IAS) 11'e Göre İnşaat Sözleşmelerine ve (IAS) 18 'e göre Hizmet Gelirlerinde Tamamlanma Yüzdesi Metodunun Kullanılması

IAS 11 ve IAS 18 'in KOBİ'ler için önemli ölçüde zorunlu olduğu görülmektedir. Çünkü IAS 11'e göre uzun vadeli projeler için tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanımı zorunludur. Bazı Avrupa ülkelerinde yüzde yöntemi kullanımının opsiyonel olarak bırakıldığı görülmektedir. Bu durum, KOBİ'ler için ek maliyet getirmektedir. Dolayısıyla IAS 11 ve IAS 18 'e göre tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması,KOBİ'ler için zorunlu olarak kalmalıdır.

ii) IAS 19'a Göre Belirlenmiş Sosyal Yardımların veya Diğer İstihdam Sonrası Sağlanan Fayda Yükümlülükleri Değerlendirmesi (Çalışanlara Sağlanan Faydalar)

IAS 19'un gerek teknik açıdan gerekse maliyet açısından KOBİ'ler için oldukça güçlü oluşturacağı tahmin edilmektedir. Özellikle yükümlülüklerin gerçeğe dayalı hesaplanması ve ilgili açıklamaların yıllık olarak hazırlanması KOBİ'lerin maliyetlerini arttıracaktır.Yıllık değerlendirme yerine üç yıllık hesaplamalara izin verilmesi, KOBİ'ler için uygun görülmektedir. Ayrıca yükümlülüklerde oluşacak her türlü değişikliğin kar-zarar hesabına yansıtılması başka bir yolun kullanılmaması tercih edilmelidir¹⁹.

iii) Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 36'ya Göre Bina,Tesis ve Teçhizatı Değer Kaybı Yaklaşımı

IAS 36 nın KOBİ'ler için basitleştirilmesi gerekmektedir. KOBİ'lere , maddi olmayan duran varlıkların değer kayıplarını yıllık kaydetme yerine, değer kaybı belirtileri olduğunda kaydetme imkanı sağlanmalı, böylece maliyet kaybı önlenmelidir. İşletme birleşmeleri, KOBİ'lerin sık kullandıkları bir faaliyet olduğu için şerefiyelerin nasıl muhasebeleştirilmesi gereği açıklığa kavuşturulmalıdır. Şerefiyeler değer düşüklüğüne konu olduğunda kısa dönemde amorti edilmeleri uygundur.

iv) Hisseye Dayalı Ödemelerin UFRS 2'ye Göre Değerlendirilmesi

UFRS 2, esas olarak borsaya kayıtlı işletmeleri dikkate aldığından, KOBİ'ler için uygun değildir. Bu nedenle KOBİ 'ler UFRS'ye göre hisseye dayalı ödemelerin değerlendirilmesinden muaf tutulmalıdır. Çünkü hisselerin makul değerlerinin bulunması yükümlülüğü, KOBİ'lere ek maliyet getirecektir. KOBİ'lerin hisseye dayalı ödemelerinin ana şartlarını açıklamaları yeterli olmalıdır. Ayrıca kayıtsız bir işletmenin, mal ve hizmet ödemeleri için kendi hisselerini kullanacağı düşünülmemektedir²⁰.

¹⁹ KPMG, IFRS in Brief, July 2006, Issue 26. ([www.kpmg.lu/Download/FRS%20in%20brief/IFRS BriefIssue26%20july2006.pdf](http://www.kpmg.lu/Download/FRS%20in%20brief/IFRS%20BriefIssue26%20july2006.pdf)) [12 Ekim 2006].

²⁰ Peter Williams, "Cutting Down to Size"

(www.accaglobal.com/ifrs/technical/relevantarticles/2445799) [25 Eylül 2006].

4.2.3 Konuların Önemsizliği Açısından

a) Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 17'ye göre Finansal Kiralama Muhasebesi

IAS 17 teknik olarak, KOBİ'ler için aşırı ölçüde uğraştırıcı bir standart değildir. KOBİ'ler için IAS 17'ye göre finansal kiralama muhasebesi kuralları, binalar ve arsaların ayrı ayrı sınıflandırılması şartını gerektirmemelidir. Bu tür kiralamalar normal olarak faaliyet kiralaması tanımına girmektedir. Ancak KOBİ'ler genellikle bina ve arsa olarak bir ayrıma gitmeden kiralama sözleşmesi yaptıklarından, iki ayrı kiralama muhasebesi kuralları KOBİ'ler için gerekli değildir.

b) Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 27'ye göre Yan Kuruluşların Konsolidasyonu

Yan kuruluşları olan KOBİ'ler, konsolide mali raporlarını IAS 27'ye göre hazırlamak zorundadır. Ancak bu hukuki bir düzenlemedir. Eğer tüm hissedarlar oy birliğiyle konsolidasyonu gerekli görmezlerse, gerekli açıklamalar yapmak şartıyla KOBİ'ler konsolidasyondan muaf tutulabilirler.

c) Uluslararası Muhasebe standardı (IAS) 37'ye Göre Karşılıkların ve Şarta Bağlı Yükümlülüklerin Değerlendirilmesi

IAS 37 ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FABS) görüşleri arasında önemli bir farklılık bulunmamaktadır. Bu nedenle IAS 37'nin KOBİ'ler için de benimsenmesi uygundur. Ayrıca değerlendirme ve tanımlamada muafiyete gerek yoktur.

Ayrıca KOBİ standartlarında yer almasına gerek olmadığı düşünülen uluslararası standartlar ise şunlardır²¹:

- IFRS 2 Hisseye Dayalı Ödeme
- IFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Cari Olmayan
- Varlıklar ve İskontolu İşlemler
- IAS 14 Bölümlere Göre Raporlama
- IAS 33 Hisse Başına Kazanç
- IAS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- IAS 41 Tarımsal Faaliyetler

²¹ A.g.k. p.5.

5. Tam Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile KOBİ'ler İçin Hazırlanan Standartlar Arasındaki Farklar

Genel UFRS ve KOBİ standartları arasında hesapların gösterimi açısından farklılıklar kavramsal çerçevede olmaktadır.

KOBİ standartları ile tam UFRS arasındaki değerlendirme ve kayda alma farklılıkları ise kritik bir konu niteliğindedir. Birkaç değerlendirme farklılığının olması, kavramsal olarak haklı bulunabilir, finansal leasing veya ertelenmiş vergi gibi konularda KOBİ standartlarına basitleştirmeler getirmek mantıklı bulunabilir. Aynı şekilde değer düşüklüğünde (IAS 36) yıllık nakit akımlarının iskontosunun etkisini ve karşılıkların (IAS 37) etkisini KOBİ standartlarında hariç tutmak uygun görülmektedir.

Ancak gelir tablosunda farklı rakamların yer almasına ve işletme büyüklüğüne göre bilançoyu basitleştirme fikrine uygulama açısından sıcak bakılmamaktadır. IASB değerlendirme ve kayda alma farklılıklarının olabileceği muhtemel konuları şu şekilde belirlemektedir²². Konsolidasyon, finansal kiralama (leasing) muhasebesi, ertelenmiş vergi, emekli ödemeleri, inşaat sözleşmeleri, değer düşüklüğü, IAS 39 kapsamında hedging (finansal riskten kaçınma), makul değer, kayda almama konuları, tarım, hisseye dayalı ödeme ve envanter değerlendirme.

Değerleme ve özellikle kayda alma farklılıkları gerek kullanıcı ihtiyaçları, gerekse fayda / maliyet ilişkileri açısından IASB bünyesinde dikkatli olarak tartışılmamaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi KOBİ standartlarında makul değer yerine tarihi maliyete dayalı hesaplamaların daha uygun olacağı fikri ağırlık kazanmaktadır²³.

IASB'nin taslak çalışmaları üzerinde görüş bildiren kuruluşlardan biri Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG) dur. Bilindiği gibi EFRAG, Avrupa 'da IASB standartlarına ilişkin görüş ve tavsiyelerini Avrupa Komisyonu'na ve üye devletlere bildiren muhasebe danışma grubudur. IASB'nin 2006 yılında taslak olarak hazırladığı KOBİ'ler için UFRS'lere ve makul değerlere ilişkin EFRAG'm görüşleri şöyledir²⁴:

- KOBİ'ler için UFRS taslağında yeterince basitleştirmeye gidilmemiş, KOBİ'ler açısından gereksiz ayrıntıya yer verilmiştir.
- Makul değer, KOBİ'ler için 'kolayca elden çıkarılabilen aktifleri değerlemede uygundur. Gözlemlenebilen bir piyasa değeri olan ve hiçbir zarara maruz kalmadan, ek bir maliyete yol açmadan elden çıkarılabilen aktifler, bu kapsamdadır.
- Stoklar hariç, finansal varlıklar dahil tüm aktiflere uygulanabilir bir ilkedir.

²² Pacter, Paul. "The IASB Project on Accounting Standards for SMEs," IFAC, Small and Medium Practices Forum, Hong Kong, 3 July 2006. (www.ifac.org/SMP/files/2006_conference/session_2_paul_pacter_PPT#5) [12 Ekim 2006].

²³ Peter Walton, "SMEs in Accession Countries" [www.accaglobal.com/ifrs/direct/articles/1025966] (25 Eylül 2006).

²⁴ www.efrag.org/doc/4814_SMEprojectfromEFRAGTEG.doc [20 Ağustos 2006].

- Maliyet değeri ile ve/veya maliyet değerinin veya piyasa değerinin altında bir değer ile amorti edilen diğer aktiflere ve tüm pasiflere uygundur.

- Öte yandan KOBİ'ler için UFRS'lerde kayda alma ve değerlendirme, basitleştirme alanlarının en başında IAS 27 gelmektedir. Özellikle risk sermayesi işletmeleri açısından bu konu önem arz etmektedir.

Çünkü risk sermayesi şirketlerinin büyük çoğunluğu KOBİ olup, yine kendileri gibi çoğunluğu KOBİ olan işletmelere yatırım yapmaktadır. Avrupa çapında standardize edilmiş muhasebe standartları bu şirketlerin karşılıklı yatırımlarının teşvik edilmesinde önemli bir gelişmedir. Bu şirketlerin konsolidasyonları nedeniyle IAS 27 üzerindeki ilgi de artmış bulunmaktadır. Yatırımcılar konsolide edilmiş hesaplardan ayrıntılı bilgi elde edememektedir. Hesapların konsolidasyonu, risk sermayesi şirketlerine ekstra bir yük getirmenin yanı sıra finansal tabloların kullanıcılar için daha karmaşık olmasına yol açmaktadır²⁵.

Bu nedenle çoğunluğu KOBİ olan risk sermayesi şirketlerinin portfolyo şirketlerini konsolide etmekten muaf tutulmaları ve IAS 27'nin değiştirilmiş bir versiyonunun benimsenmesi tavsiye edilmektedir.

Portfolyo şirket hesaplarının konsolidasyonu ile ilişkili olarak karşılaşılan önemli bir güçlük, muhasebe dönemlerinin bir şirketten diğerine farklılık göstermesidir. IASB, KOBİ'ler için standartlarda en uygun muhasebe dönemini (örneğin takvim yılı olarak) belirlemelidir.

Ayrıca, borsaya kayıtlı olmayan işletmelerin menkul kıymet türevlerinin makul değer tahmininde teknik zorluklar bulunmaktadır. Bu nedenle IASB, KOBİ'ler için makul değeri bir seçenek olarak sunmalıdır²⁶.

6. Türkiye'de KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Çalışmalar

Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı konumunda olan KOBİ'ler gerek dünya, gerekse Türk ekonomisinde önemli bir güç oluşturmaktadır.

KOBİ'ler, ekonominin değişen koşullarına kolayca uyum sağlayabilen, büyüme ve istihdam yaratma kapasiteleri yüksek olan dinamik işletmelerdir. Avrupa'da tüm AB işletmelerinin yüzde 99.8'i Türkiye'de ise toplam işletmelerinin yüzde 98-99'u, KOBİ niteliği taşımaktadır. Avrupa Birliği kapsamında mevcut 20 milyon dolayında KOBİ, 120 milyondan fazla istihdam sağlamaktadır²⁷. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün

²⁵ EVCA, European Private Equity and Venture Capital Association, "Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium- Sized Entities (SMEs)" (www.evca.com) [20 Ağustos 2006].

²⁶ A.g.k.

²⁷ Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü. "AB Mevzuatının KOBİ'lere İlişkin Başlıkları ve İlgili Kuruluşlar" Dış Politika Etütleri, Kasım 2005, Ankara.

(OECD) 2004 yılı KOBİ raporuna göre, Türkiye’de KOBİ’lerin istihdam içindeki payı yüzde 76.7, katma değer içindeki payı ise yüzde 26.5’ dir²⁸.

Ancak konu ile ilgili önemli bir sorun, 2005 yılına kadar ülkemizde farklı KOBİ tanımları yapılmış olmasıdır. Nihayet 18.11.2005’de yürürlüğe giren ‘Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik’ ile KOBİ tanımı netlik kazanmış bulunmaktadır (Bkz.Tablo 2) .

Basel II kriterlerine göre KOBİ’ler işletmelerin çalışan sayılarına göre değil, yıllık satış cirolarına göre belirlenmektedir. Yıllık satış ciroları 50 milyon euronun altında kalan işletmeler bu standartlar çerçevesinde KOBİ olarak değerlendirilecektir.

AB’nin 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren KOBİ tanımı, çalışan kişi sayısını, yıllık ciroları ya da bilanço büyüklüklerini kapsamaktadır. Ayrıca son olarak bağımsızlık kriterleri de ölçüt olarak alınmaktadır. Buna göre, bağımsız işletmeler, sermayenin ya da hisse senetlerinin yüzde 25 veya daha fazlası bir işletme tarafından üstlenilmemiş olan veya sermayesi küçük ve orta büyüklükteki işletme tanımı dışındaki işletmelerden meydana gelmemiş olan işletmelerdir.

Ülkemizin, AB KOBİ tanımına dahil edilmesi, 2005 Katılım Ortaklığı Belgesi’nde ve 2005 İlerleme Raporu’nda AB tarafından üzerinde önemle durulan bir husustur. Türkiye’de bu hususu, kısa vadede yerine getirmesi gereken öncelikler arasında benimsemiş bulunmaktadır.

²⁸ OECD. SMEs in Turkey Issues and Policies. 2004.

Tablo 1 : AB’de KOBİ Tanımı

KOBİ Tanımı	Çalışan Sayısı	Yıllık Ciro Toplamı	Veya	Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletme	10’dan az	2 milyon Euro’ya kadar		2 milyon Euro’ya kadar
Küçük Ölçekli İşletme	50’den az	10 milyon Euro’ya kadar		10 milyon Euro’ya kadar
Orta Ölçekli İşletme	250’den az	50 milyon Euro’ya kadar		50 milyon Euro’ya kadar

Kaynak : The Activities of the European Union for Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs) SME Envoy Report , 2005 (Commission Recommendation 2003 / 361 / EC) [25].

Tablo 2 : Türkiye’de KOBİ Tanımı

KOBİ Tanımı	Çalışan Sayısı	Yıllık Hasılat veya Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletme	10’dan az	1 milyon YTL’ye kadar
Küçük Ölçekli İşletme	50’den az	5 milyon YTL’ye kadar
Orta Ölçekli İşletme	250’den az	25 milyon YTL’ye kadar

Kaynak: 18.11.2005 tarihli ve 25997 Sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe giren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik [26].

Öte yandan, KOBİ’lere yönelik uluslararası finansal raporlama standartlarına geçiş sürecinde ülkemizde önemli düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin önemli bir ayağı yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı’nın hazırlanması ile ilgilidir.

TTK ile ilgili taslak metinde KOBİ’lerin tanımının yapıldığı dikkati çekmektedir. KOBİ tanımı, taslakta birçok maddede uyumlu olarak yer almaktadır. TTK’ ya göre 50 kişiden daha az çalışanı olan işletmeler küçük işletmelerdir. Ancak ülkemizde 50 kişiden az çalışanı istihdam ettiği halde cirosu yüksek olan işletmeler bulunmaktadır. Bu açıdan birçok işletme uluslararası finansal raporlama standartları uygulama kapsamı dışında kalmaktadır. Aslında bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin uluslararası finansal raporlama standartları uygulama kapsamı içinde yer alması, sadece küçük işletmeler için ayrı bir standart seti oluşturulması daha uygun olacaktır.

TTK Taslağı'nın muhasebe uygulamalarını ilgilendiren değişikliklerinden bazıları aşağıdaki gibidir:

- Her sermaye şirketi bir Web sitesi oluşturmaya, sitenin belirli bir bölümünü pay sahipleri ve ortakları açısından önem taşıyan açıklamalarına, kurullara ilişkin davetlerin yapılmasına, oy verme, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu bağlamında yararlı görülen hizmet ve bilgilerin sunulmasına, bilgi almaya yönelik sorulara, tahsis etmek zorundadır. Ayrıca finansal tabloları, bunların dipnotları, yıllık rapor, yönetim ilkelerine ne oranda uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması, denetim raporları ve yetkili kurul ve bakanlıkların istedikleri pay sahiplerinin ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak şirketin cevap, bildirimleri ve diğer ilgili hususlar şirketin web sitesinde yayınlanması gereklidir. Şirketlerin finansal tabloları ile her türlü raporları 3 yıl sitede kalacaktır.

- Şirketler her faaliyet döneminin sonunda bilanço, gelir tablosu, öz sermaye hareket tablosu, nakit akım tablosu ve açıklayıcı notlarını hazırlamak zorundadır. Mali tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin, öz sermaye kalemlerinin ve gelir gider kalemlerinin ölçümlerde ve mali tabloların sunum esaslarının ve açıklayıcı notlarda belirtilmesi gereken bilgilerin belirlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları uygulanacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, TMSK'yi, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayınlanması konusunda tek yetkili kurum konumuna getirmiştir. Bu çerçevede, işletmelerin yapacakları ayrıntılı düzenlemelerde TMSK'nın olumlu görüşü gerekecektir. Böylece, farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe uygulamalarında yeknesaklık sağlanmış olacaktır. Bu da, dünya genelindeki uygulamayla paralellik sağlanmasını ifade etmektedir.

Türkiye'de şirketlerin takip etmek zorunda olduğu yasal çerçeve halen Vergi Usul Kanunu, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türk Ticaret Kanunu tarafından düzenlenmektedir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu tasarısının yasallaşması ile birlikte muhasebe standartlarını uygulamada tek yetkili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olacaktır. Böylece, TMSK'nın IAS/IFRS bazında hazırladığı TMS-TFRS standartlarına dönüşüm gerçekleştirilecektir. Görüldüğü gibi tüm bu gelişmeler işletmelerin muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikleri de beraberinde getirmektedir.

7. Sonuç

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB), 2001 yılından bu yana, KOBİ'lere yönelik olarak global nitelikte, şeffaf ve fazla karmaşık olmayan uluslararası finansal raporlama standartları oluşturma çabalarını sürdürmektedir. Bir çok ülkede global KOBİ standartlarına ilişkin tercihler artmış bulunmaktadır. Ancak tam UFRS'lerin karmaşıklığı, sık sık güncellenmesi gibi nedenlerle KOBİ'ler bu çalışmalara biraz endişeyle yaklaşmaktadır. IASB, KOBİ standartlarını kullanmayı uygun olan ve olmayan işletmelerin belirleneceği, ayrıntılı bir rehber düzenleme yoluna gitmeyeceğini açıklamaktadır. IASB, sadece KOBİ standartları için uygun olmayan işletmeleri belirleyecek, nihai kullanıcıları, yerel otoriteler tanımlayacaktır. Ayrıca, KOBİ standartlarını izleyen bir işletmenin, finansal

tablo kullanıcılarının bu durumu anlaması için tam UFRS' leri izlemediğini açıklaması gerekir. Bilindiği gibi finansal raporlama standartları; kayda alma (recognition),değerleme (measurement), gösterim (disclosure) ve sunum (presentation) unsurlarından oluşmaktadır. Kayda alma ve değerleme unsurlarının tüm işletmeler için zorunlu olması gerektiği düşünülmektedir. Bu nedenle KOBİ'ler için gerekli olan raporlama kolaylıklarının, gösterim ve sunum unsurlarında olması uygun görülmektedir. Eğer kayda alma ve değerlemeye ilişkin bir husus tam UFRS'de yer alırken, KOBİ standartlarında bulunmuyorsa işletmelerin bu hususa tam UFRS'yi uygulamaları gerekmektedir. Bu durum tam UFRS'lerin, muhasebe politikası hiyerarşisinde en üst düzeyde yer aldığını göstermektedir.

KAYNAKÇA

- Brackney , Kennard S., Witmer Philip P., The European Union’s Role in International Standarts Setting. The CPA journal, Nov.2005, 75,11
- Committee on Monetary, Financial and Balance of Payments Statistics , “IASB Standards for Small and Medium – Sized Entities “ 29 th Meeting, Luxembourg , 27-28 January 2005. www.cmfb.org Erişim tarihi : 25 Temmuz 2006.
- Cooperatives Europe, Comments of Cooperatives Europe on the IASB’s Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modificaitons for SMES, June 2005.
- EC Commission Recommandation 2003/361, The Activities of the European Union for Small and Medium-Sized Enterprises (SMES), SME Envoy Report, 2005.
- Ekonomi Politikaları Araştırma Enstitüsü “ AB Mevzuatının KOBİ’lere ilişkin Başlıkları ve İlgili Kuruluşlar” Dış Politika Etütleri, Kasım 2005, Ankara.
- Eurochambers, IAS for SMES, Position Paper, May 2005. www.eurochambres.be /PDF/pdf_position_2005/pp%20IAS%20for%20SMEs.pdf Erişim Tarihi : 12 ağustos 2006.
- European Financial Reporting Advisory Group www.efrag.org/doc/4814 _SMEproject fromEFRAGTEG.doc Erişim Tarihi : 12 Ağustos 2006.
- EVCA , European Private Equity and Venture Capital Association , “Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium- Sized Entities (SMES)” , www.evca.com Erişim Tarihi: 20 Ağustos 2006.
- “Financial Reporting by Small and Medium –Sized Enterprises “, www.ccaglobal.org [12 Ekim 2006].
- IASB, Accounting Standars for Small and Medium – Sized Entitises (SMES), 4 Agust 2006. www.iasb.org Erişim Tarihi : 19 Eylül 2006.
- IASB, Accounting Standars for Small and Medium – Sized Entities, Project Report, January 2006.
- IASB, Accounting Standars for Small and Medium – Sized Entities, Project Report, 25 January 2005. www.iasb.org.uk Erişim Tarihi :12 Ağustos 2006.
- IASB , History and Update on the IASB’s SME Project , www.iasb.org Erişim Tarihi :12 Temmuz 2006.

-
- IASB Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities June 2004. www.2.fei.org/download/IASB_slides_8_16_04.pdf Erişim Tarihi : 12 Ağustos 2006.
- KPMG, IFRS in Brief, July 2006, Issue 26. www.kpmg.lu/Download/IFRS%20in%20brief/IFRSinBriefIssue26%20july2006.pdf Erişim Tarihi :12 Ekim 2006.
- Küçük ve orta Büyüklükteki işletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 18.11.2005 Tarihli Resmi Gazete.
- OECD, SMES in Turkey Issues and Policies, 2004.
- Pacter , Paul. “ The IASB Project on Accounting Standards for SMES ,” Congress of the Romanian Accountancy Profession, Bucharest, 15 September 2006. www.ceccar.ro/-b/ro/ppt.pdf Erişim Tarihi:17 Ekim 2006.
- Pacter , Paul. “The IASB Project on Accounting Standards for SMEİ,” IFAC, Small and Medium Practices forum, Hong Kong, 3 july 2006. www.ifac.org/SMP/files/2006_conference/session_2_paul_pacter_PPT#5 Erişim Tarihi : 12 Ekim 2006.
- Pricewaterhouse Coopers, IFRS for SMES, 2005. www.pwglobal.com/gx/eng/about/issues/corparatereprting/ifrsforSMEs.pdf Erişim Tarihi : 2 Eylül 2006.
- Russell, Edward, Coping with New Accounting Standards, www.sme06.atalink.co.uk/articles/32 Erişim Tarihi : 22 Ağustos 2006.
- Sivaram, Negraj , “ The Future of Financial Reporting SME standards .” Business Times , March 2006.
- Slamp, Saskia, “The Reform of Accounting Standards and Its Impact on SMES “EC Conference World-led Business: Overcoming Barries to Growth and Improsing Access to Finance .” Brussels, 21 October 2006.
- Walton, Peter. SMES in Accession Countries, www.accaglobal.com/ifrs/direct_articles/1025966 Erişim Tarihi : 25 Eylül 2006.
- Williams, Peter, “Cutting Down to Size” www.accaglobal.com/ifrs/technical/relevantarticles/2445799 Erişim Tarihi: 25 Eylül 2006.