

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**KOBİ'LER İÇİN UFRS TASLAĞININ MUHASEBE
MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANIŞINA
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA
(İSTANBUL ÖRNEĞİ)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sema ÜLKÜ

**Enstitü Anabilim Dalı: İşletme
Enstitü Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

MAYIS – 2008

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

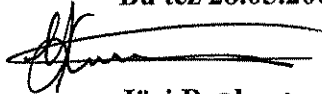
KOBİ'LER İÇİN UFRS TASLAĞININ MUHASEBE
MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANIŞINA
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA
(İSTANBUL ÖRNEĞİ)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

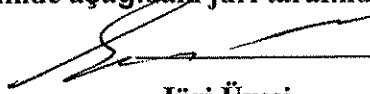
Sema ÜLKÜ

Enstitü Anabilim Dalı: İşletme
Enstitü Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman

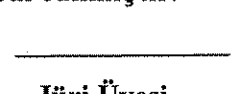
Bu tez 28.05.2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.



Jüri Başkanı
 Kabul
 Red
 Düzeltme



Jüri Üyesi
 Kabul
 Red
 Düzeltme



Jüri Üyesi
 Kabul
 Red
 Düzeltme

Prof. Dr. Nilim KIRLIOĞLU

Doç. Dr. Erhan Bıyıklı

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Sema ÜLKÜ

02 Mayıs 2008

ÖNSÖZ

KOBİ'ler için UFRS muhasebe dünyası için yeni bir konudur. Lakin KOBİ'lerin ülke ekonomilerinde oynadıkları lokomotif rol ve özellikle Türkiye'deki muhasebe mesleği mensuplarının yoğunlukla KOBİ'ler ile çalışmaları göz önünde bulundurulduğunda; Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ'lerde de uygulanabilmesinin ehemmiyeti açıktır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU' na, bilgi ve tecrübesiyle bana destek olan hocam Doç. Dr. Selahattin KARABINAR' a ve maddi ve manevi desteklerini her zaman arkamda hissettiğim, mesleki birikimini benimle paylaşan ve zengin kütüphanesinden yararlandığım babam İsmail ÜLKÜ' ye teşekkürü bir borç bilirim.

02 Mayıs 2008

Sema ÜLKÜ

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
ÖZET.....	x
SUMMARY	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MUHASEBE STANDARTLARI	5
1.1 Muhasebe Standartlarına Yönelişin Sebepleri	5
1.2 Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonu	10
1.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci.....	11
1.3.1 Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi	12
1.3.2 Muhasebe Standartlarının Özel Kesim Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi	12
1.3.3 Kamu Kesiminin Muhasebe Standartları Belirleme Yetkisini Özerk Bir Kuruluşa Devretmesi.....	13
1.4 Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Katkı Yapan Ülkeler Ve Kurumlar.....	13
1.4.1 Amerika Birleşik Devletleri	14
1.4.2 İngiltere	15
1.4.3 Almanya	16
1.4.4 Kanada.....	16
1.4.5 Japonya.....	17
1.4.6 Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Katkı Yapan Uluslar Arası Kuruluşlar.....	18
1.4.6.1 Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	18
1.4.6.2 Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	18
1.4.6.3 Uluslar arası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (IOSCO).....	23
1.4.6.4 Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)	24

1.4.6.5 Avrupa Birliği Muhasebe Dzenleme Komitesi (ARC).....	24
1.4.6.6 Kurumlar Arası İlişkiler	25
1.5 Türkiye' De Muhasebe Standartlarının Konumu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.....	26
1.6 Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Katkıları.....	31
1.7 BASEL II Kriterlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Katkıları.....	33
BÖLÜM 2: MUHASEBE STANDARTLARI VE KOBİ'LER.....	36
2.1. KOBİ Tanımı	36
2.2. KOBİ' lerin Ülke Ekonomilerindeki Yeri	39
2.3. KOBİ' lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri	40
2.4. KOBİ' lerin Avantajları Ve Dezavantajları	42
2.5 KOBİ' ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'deki Çalışmalar.....	44
2.5.1 KOBİ' lerde Finansal Raporlamaya Duyulan İhtiyaç ve Uluslar arası Çalışmalar	44
2.5.2 KOBİ' ler için UFRS Çalışmalarının Türkiye'deki Yansımaları	46
2.5.3 KOBİ' ler İçin UFRS' yi Kullanacak Olan İşletmeler.....	47
2.5.4 KOBİ' ler için UFRS' de Yer Alan Konular ve UFRS Setinden Farklılıkları.....	49
2.6 ÜLKÜ A.Ş Örneği	52
BÖLÜM 3: KOBİ'LER İÇİN UFRS SETİNİN MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANIŞI VE STANDARTLARIN MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI	68
3.1 Araştırmanın Amacı	68
3.2 Araştırmanın Kapsamı	68
3.3 Araştırmanın Yöntemi.....	68

3.4 Araştırmanın Bulguları ve Analizi	68
3.4.1 Demografik Özelliklerin Analizi.....	68
3.4.2 Meslek Mensuplarının KOBİ' ler için UFRS Setine Bakışı	70
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	75
KAYNAKÇA.....	79
EKLER.....	86
ÖZGEÇMİŞ.....	88

KISALTMALAR

- AB** : Avrupa Birliği
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AcSB** : Kanada Muhasebe Standartları Kurulu
- ACCA** : Association of Chartered Certified Accountants
- AICPA** : Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
- APB** : Muhasebe Prensipleri Kurulu
- ARC** : Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi
- ASB** : Muhasebe Standartları Kurulu
- ASC** : Muhasebe Standartları Komitesi
- ASBJ** : Japonya Muhasebe Standartları Kurulu
- ASSC** : Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
- BDDK** : Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
- BIS** : Bank for International Settlements
- CAP** : Muhasebe Prosedürleri Komitesi
- CEO** : Chief Executive Officer
- DİE** : Devlet İstatistik Enstitüsü
- DPT** : Devlet Planlama Teşkilatı
- DTM** : Dış Ticaret Müsteşarlığı
- FAF** : Finansal Muhasebe Vakfı
- FASAC** : Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi

- FASB** : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
- FASF** : Finansal Muhasebe Standartları Vakfı
- FEE** : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- FRC** : Finansal Raporlama Konseyi
- FRRP** : Finansal Raporlama Gözlem Heyeti
- GASC** : Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
- GUD** : Gerçeğe Uygun Değer
- HM** : Hazine Müsteşarlığı
- IAS** : International Accountant Standarts
- IASB** : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
- IASC** : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
- IASCF** : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
- ICAEW** : İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
- IFAC** : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- IFRIC** : Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi
- IFRS** : International Financial Reporting Standarts
- IMF** : International Monetary Fond
- IPAC** : Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
- IOSCO** : Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü
- ISAR** : Muhasebe ve Raporlama Uzmanları Çalışma Grubu
- İSMMM** : İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

İSO	: İstanbul Sanayi Odası
KGF	: Kredi Garanti Fonu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
NDD	: Net Defter Değeri
PWC	: Pricewaterhouse Coopers
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SEC	: ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SME' s	: Small and Medium Enterprises
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STMM	: Satılan Ticari Mallar Maliyeti
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMC	: Tesis, Makine ve Cihazlar
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

USGAAP : United States Generally Accepted Accounting Principles

YİS : Yurt İçi Satışlar

YÖK : Yüksek Öğretim Kurulu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: IASC ve IASB arasındaki farklar	19
Tablo 2: Uluslararası Muhasebe Standartları	22
Tablo 3: Türkiye Muhasebe Standartları.....	29
Tablo 4: Farklı Kurumlarca Kullanılan KOBİ Tanımları	38
Tablo 5: Kurumsal ve Perakende KOBİ Tanımı	39
Tablo 6: KOBİ'lerin Ekonomideki Yeri	40
Tablo 7: İş Yeri Büyüklük Gruplarına Göre Şirket Sayıları	42
Tablo 8: KOBİ'ler için Muhasebe Standartları Bölümleri.....	49
Tablo 9: Mevcut Düzenlemelere Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu Örneği	53
Tablo 10: Mevcut Düzenlemelere Göre Hazırlanmış Bilânço Örneği.....	53
Tablo 11: Kayıtlarda Yapılan Düzeltmeler Göre Oluşan Fark	64
Tablo 12: KOBİ Standartlarına Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu Örneği	66
Tablo 13: KOBİ Standartlarına Göre Hazırlanmış Bilânço Örneği	67
Tablo 14: Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	69
Tablo 15: Meslek Mensuplarının Konu Hakkındaki Bilgi Seviyesi	70
Tablo 16: KOBİ'ler için UFRS' nin Algılanışı.....	70
Tablo 17: Eğitim Seviyesi ile Konu Hakkındaki Bilgi Düzeyinin Karşılaştırılması	73
Tablo 18: Mesleki Deneyim ve İş Yüküne Bakışın Karşılaştırılması.....	74

ŒEKİL LİSTESİ

Œekil 1: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Oluşturan Yapı	21
--	----

KOBİ' ler için UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma(İstanbul Örneği)	
Tezin Yazarı: Sema Ülkü	Danışman : Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
Kabul Tarihi: 28.05.2008	Sayfa Sayısı :xi(ön kısım)+ 85 (tez)+ 3(ekler)
Anabilim Dalı: İşletme	Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman
<p>Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), finansal raporlamada standardizasyonu yaygınlaştırmak ve KOBİ' lerin finansal raporlamada karşılaştıkları zorlukları gidermek amacıyla “KOBİ' ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” setini oluşturmuştur. Set oluşturulurken KOBİ' lerin ihtiyaçları doğrultusunda tam set UFRS' den yararlanılmıştır. Finansal raporlama ve muhasebe standartları konusunda ülkemizdeki yetkili kuruluş olan TMSK da IASB' ın hazırladığı standartlar setini referans alarak “KOBİ' ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları” setini oluşturma çalışmalarını sürdürmektedir.</p> <p>KOBİ' ler ülke ekonomilerinde önemli bir yer tutmaktadır ve meslek mensuplarının en çok muhatap oldukları firmalar KOBİ' lerdir. Bu çalışma, finansal raporlamada ulusal ve uluslararası alanda yaşanan gelişmelerin ülkemizde faaliyet gösteren muhasebe mesleği mensupları için neler ifade ettiğini ve mesleklerinde meydana gelecek muhtemel değişimlere nasıl baktıklarını ortaya koymak amacıyla yapılmıştır.</p> <p>Muhasebe standartlarının tarihi gelişimi, muhasebe standartlarını oluşturmada söz sahibi olan ülkeler ve kurumlar, muhasebe standartlarının kullanılmasını destekleyen diğer yasal düzenlemeler, KOBİ' ler ve ülke ekonomileri açısından taşıdıkları önem, KOBİ' ler için UFRS setinin kapsamı ve tam set UFRS' den ayrıldığı noktalar ele alınmıştır.</p> <p>KOBİ' ler için UFRS bağlamında, oluşturulan hayali bir işletmenin çeşitli muhasebe kayıtlarında düzenlemeler yapılmış ve mevcut yasal düzenlemeler ışığında ortaya çıkan rakamlar ile UFRS kullanılarak elde edilen rakamların mali tablolarındaki yansımaları incelenmiştir.</p> <p>KOBİ' lerde UFRS uygulanmasıyla birlikte meydana gelecek muhtemel değişiklikler ve muhasebe mesleğine yansımaları konusunda meslek mensuplarının neler beklediğini ortaya koymak için de İSMMMO' ya üye olan 200 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının KOBİ' ler için UFRS' ye yaklaşımları meslekleri açısından yaşanacak değişimleri destekler nitelikte olsa da önemli bir kısmının meslekleri hakkındaki bu konuda “hiçbir fikre sahip olmaması” bulgusu şu ana kadar yapılan dikkat çekme ve bilgilendirme çalışmalarının yetersizliğini ortaya koymaktadır.</p>	
Anahtar Kelimeler: UFRS, KOBİ, KOBİ' ler için UFRS	

A Research of Accountants Perception About “IFRS for SMEs Rough Draft (Sample of İstanbul)	
Author : Sema Ülkü	Supervisor : Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
Date :28.05.2008	Nu. of pages : xi(pre text)+ 85 (main body)+ 3(appendices)
Department : Business	Subfield : Accounting and Finance
<p>International Accounting Standarts Board (IASB) has formed “IFRS for SMEs” for becoming widespread the standarts about financial reporting and removing difficulties for SMEs in this matter. When these standarts have been formed, IASB took advantage of all International Financial Reporting Standarts. TMSK, who is the authority about financial reporting and accounting standarts in Turkey, has studied on “IFRS for SMEs” to take reference IASB’s standarts.</p> <p>SMEs are very important in countries’ economies and especially in Turkish accountants generally study with SMEs. This study has been made for exposing that, the standarts for SMEs and the developments in national and international areas have been perceived by accountants.</p> <p>Accounting Standarts’ historical development, the countries and the foundations who are competent about standarts, the legal arrangements which support using the accounting standarts, SMEs and their importance for countries’ economies, the scope of “IFRS for SMEs and its differences from whole IFRS set have been taken up in this study.</p> <p>An imaginary firm has been formed and some arrangements have been produced on this firm’s various accounting entries. These entries were made using extant rules and accounting standarts seperately. Then the numbers of these entries were compared in financial reports.</p> <p>For his study, a public survey was applied to two-hundred accountants who are the members of ISMMMO. It has been about probable changes which will appear when they will use “IFRS for SMEs” and its reflections on their job.</p> <p>Accountants who joined this public survey have supported “ The International Financial Reporting Standarts” ’ probable effects on SMEs and their jobs. But this public survey have seen that many accountants have not known any information about IFRS and it’s very anxious situation about their jobs. It has been put forward that the studies about giving information for IFRS have been not enough.</p>	
Key Words: IFRS, SMEs, IFRS for SMEs	

GİRİŞ

Dünya üzerinde yaşanan sosyal, teknolojik ve özellikle ekonomik gelişmeler neticesinde pek çok işletmenin etkinlikleri ülke sınırlardan bağımsızdır. Uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren firmaların; işbirliği yaptıkları veya aynı sektörde rekabet ettikleri diğer firmaları, anlam karmaşasından uzak bir biçimde takip edebilmeleri için “ortak bir dil” kullanılarak hazırlanmış mali tablolara duydukları ihtiyacın arttığı görülmektedir.

Muhasebe alanında ortak bir dil oluşturmak ve muhasebe kayıtlarında standartlaşmaya gidebilmek için hem ulusal düzeyde, hem de uluslararası düzeyde pek çok çalışma sürdürülmektedir. Birleşmiş Milletler Muhasebe Hükümetler arası Çalışma Grubu, Avrupa Birliği Muhasebe Danışma Grubu, IOSCO-Uluslar arası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü, IFAC-Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu ve IASB-Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu bu konuda önemli çalışmalar yapan uluslar arası kuruluşlardır. Ulusal düzeyde ise; Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya, Kanada, Japonya muhasebe standartları açısından önemli çalışmalar yapmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması sürecinde öne çıkan bir kuruluş olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin, dünya üzerindeki farklı muhasebe uygulamalarını ortadan kaldırmak amacıyla hazırladığı UFRS seti; mali tabloların aynı sistem dâhilinde hazırlanmasını sağlayarak ilgili tarafların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve ihtiyaçlarına cevap verebilir nitelikte finansal rakamlarla çalışmalarını hedeflemektedir. Bu amaç doğrultusunda muhasebe standartlarının ortaya çıkışında etkili olan ülkeler ve kuruluşları da muhasebe standartları oluşturma sürecine dâhil eden IASB, ilgili kesimlerin görüşlerine başvurarak çalışmalarını sürdürmektedir.

Türkiye de; dünyadaki gelişmelerin gerisinde kalmamak, uluslararası finansal piyasaların bilgi taleplerini etkin olarak karşılamak, kurumsal yönetim ilkelerine uyumu sağlamak ve AB standartlarını yakalayabilmek adına finansal raporlamada standartlaşmaya giden adımları atmaktadır. Türkiye’de 90’lı yıllardan bu yana, tüm işletmeler için uygulanabilir ve dünya standartlarına uygun muhasebe ilke ve politikaları oluşturulmaya çalışılmaktadır. AB’ye giriş süreci ve küreselleşme göz

önünde bulundurulduğunda, ülkemiz için UFRS' ye uyum sağlanmasının ve bu standartların tüm işletmeler tarafından uygulanmasının önemli bir gereklilik olduğu gözükmektedir.

Çeşitli resmi kurumlar, muhasebe standartları konusunda kendi faaliyet alanları kapsamında yasal düzenlemeler oluşturmuşlardır. BDDK ve SPK' nın çalışmaları bu konuda en çok dikkat çekenlerdir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevlendirilmiş tek yetki sahibi kuruluş olarak; Türkiye ekonomisi ve Türk işletmelerinin yapısını göz önünde bulundurarak Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlu standartlar belirlemekle mükelleftir. TMSK' nın oluşturduğu standartlar SPK ve BDDK uygulamaları gibi belli bir kesime hitap etmemekte; bütün firmaları kapsamaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının TMSK ve TMS' ye attıkları önem ve AB' ye uyum süreci içerisinde bankacılık sektöründe önemli bir değişikliğe sebebiyet verecek olan BASEL II kriterlerinin UFRS' yi destekler nitelikte olması, TMSK' nın standartları etkin ve hızlı bir biçimde hazırlaması için itici güç konumundadır. BASEL II kriterlerine uyum kapsamında firmalar düşük maliyetlerle kredi alabilmek için şeffaflığı maksimum olan finansal tablolar hazırlamak durumundadır. Mali tabloların şeffaflığını ve anlaşılabilirliğini sağlayacak en büyük etken de UFRS kullanımıdır.

UFRS' nin, boyut farkı olmaksızın her işletme için bir gereklilik olması sebebiyle, IASB, UFRS konusundaki çalışmalarında ikinci bir basamak olan "IFRS for SMEs" setini hazırlamıştır. Bu standart seti kaynağını tam set UFRS' den almakla birlikte, ondan daha dar hacimlidir ve KOBİ' lerin ihtiyaç duymadığı işlemlerden arındırılmıştır. Bu setin ihtiyaca cevap veremediği bazı özellikli konularda KOBİ' ler, tam set UFRS' ye yönlendirilmektedir. TMSK da "KOBİ' ler için UFRS" seti hazırlama çalışmalarını sürdürmektedir.

Bazı kesimler KOBİ' ler için UFRS yi desteklerken, bazıları KOBİ' ler için ayrıca bir düzenlemenin gereksiz olduğunu savunmaktadır. Bu kesimin düşüncesine göre ihtiyaç duyulan noktalarda tam set UFRS' ye başvurulacaksa, ikinci bir sete gerek yoktur. KOBİ' ler için UFRS çalışmalarını destekleyenler ise; KOBİ' lerin hazırladığı finansal tablolarda kullanıcıların ihtiyaçlarına yönelik konulara odaklanılmasının ve Uluslar arası standartları kullanmak isteyen KOBİ' lerin finansal raporlama maliyetinin ve

yükünün azaltılmasının “KOBİ’ ler için UFRS” nin uygulanmasıyla mümkün olduğunu savunmaktadır.

KOBİ’ ler için UFRS konusunda önemli olan bir başka unsur da bu standart paketini hangi firmaların kullanacağıdır. IASB’ in bu konudaki ayırım noktası, işletmenin kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğunun bulunup bulunmamasıdır. Kamuya karşı hesap verme sorumluluğu olan firmalar yani; halka açık bir piyasada borç ya da sermaye aracı ihraç eden firmalar ve geniş dış varlıkları elinde tutan işletmeler tam set UFRS’ yi kullanmakla mükelleftir. Kamuya karşı hesap verme sorumluluğu olmayan firmalar ise “KOBİ’ ler için UFRS” setini kullanacaktır.

Çalışmanın Amacı

Taslak halindeki set referans alınan bu çalışmada; “KOBİ’ ler için UFRS” setinden, ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ’ lerin ne şekilde etkileneceğine muhasebe mesleği mensuplarının gözünden bakmak ve standartları finansal verilere uygulayacak olan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, UFRS’ yi algılayış biçimlerini ortaya koymak hedeflenmiştir.

Çalışmanın Önemi

Uygulama alanındaki yetkinlikleri sebebiyle meslek mensuplarının konu hakkındaki fikirlerini almayı hedefleyen bu çalışma, standartların muhasebe sistemine entegrasyonu sırasında yaşanacak zorluklara karşı önceden alınabilecek tedbirleri ortaya koymak açısından önem taşımaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmanın birinci bölümünde; Uluslar arası Muhasebe Standartlarından önce muhasebe uygulamalarında ulusal ve uluslar arası düzeydeki farklılıklar, bu farklılıklara zemin hazırlayan muhasebe sistemlerine dayandırılarak belirtilecektir. Muhasebede standartlaşma ihtiyacını doğuran ekonomik, siyasi ve teknolojik gelişmeler ışığında muhasebe standardı oluşturmada kullanılan yöntemlere, standartlaşma ve harmonizasyon çalışmalarını yöneten ülkeler ve uluslar arası kuruluşlara değinilecektir. Türkiye’ de muhasebe standartları konusunda söz sahibi olan kurumlar ve bu konuda

yapılan çalışmaların niteliği, muhasebede standartlaşmayı destekleyen diğer yasal dñzenlemeler bu bñlñmñn diğer konularıdır.

İkinci bñlñmde öncelikle çeşitli KOBİ tanımlarına yer verilecektir ve KOBİ'lerin tñlke ekonomilerine yaptıkları katkılar rakamsal verilere dayanılarak gösterilmeye çalışılacaktır. KOBİ'lerin yapılarından kaynaklanan avantajlarına ve dezavantajlarına değinilecektir. KOBİ'ler UFRS'nin, KOBİ'lerin faaliyetlerinde meydana getireceği muhtemel iyileşmeler belirtilerek "KOBİ'ler için UFRS" paketinin gerekliliği üzerinde durulacaktır. Standartlar dâhilinde hazırlanacak mali tablolar ve mevcut yasal sisteme göre hazırlanan mali tablolar karşılaştırıldığında görñlebilecek bazı değişiklikler, hayali bir firmanın bilânço ve gelir tablosu üzerinden anlatılacaktır.

Çalışmanın üçñncñ ve son bñlñmünde ise; KOBİ'ler için UFRS setine meslek mensuplarının bakış açısı tespit edilmeye çalışılacaktır. Bu amaçla, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarından rast gele seçilen toplamda iki yüz Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müřavire anket uygulanacaktır.

Ankette meslek mensuplarının "KOBİ'ler için UFRS" konusundaki bilgi düzeyi ölçñlmeye çalışılacaktır. Yñneltilen sorular yardımıyla meslek mensuplarının; TMSK'nın çalışmalarını ve bağlı buldukları meslek odasının standartlar konusundaki bilgilendirme çalışmalarını nasıl değerlendirdiklerini, "KOBİ'ler için UFRS" setinin uygulanmasıyla birlikte KOBİ'lerde meydana gelmesi muhtemel olan yapısal ve finansal değerşikliklere nasıl yaklaştıklarını ortaya koymak amaçlanmıştır. Ayrıca standartların muhasebe mesleği üzerindeki olası etkileri hakkında muhasebe mesleği mensuplarının fikirleri öğrenilecektir.

BÖLÜM 1: MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebe standartları, muhasebe dünyasında ortak bir dil oluşturulabilmesi için ortaya konan çabaların bir ürünüdür. Daha geniş bir tanımlama yapacak olursak; muhasebe standartları; anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun mali tabloların hazırlanmasına ve bu mali tabloları kullananların, onlardan azamî düzeyde faydalanmasına olanak sağlamak amacıyla ulusal ve uluslar arası toplulukların bir anlaşma zemininde buluşarak hazırladıkları bir muhasebe setidir.

Çalışmanın bu bölümünde; muhasebe uygulamalarında ulusal ve uluslar arası düzeyde gözlemlenen farklılıklar ve bu farklılıklara dayanak noktası olan farklı muhasebe anlayışları ve sistemleri, standartlaşmaya gidilmesini gerekli kılan küresel alandaki ekonomik, siyasî ve teknolojik gelişmeler, muhasebe standardı oluşturmada ve uygulamada kullanılan yöntemlerden bahsedilmiştir. Ayrıca muhasebe dünyasındaki gelişmeleri yönlendiren ülkeler ve kurumların çalışmaları ve “ortak dil”e ulaşmak için imzalanan kurumlar arası anlaşmalar ve muhasebe standartlarının harmonizasyonu çalışmaları üzerinde durulmuştur.

1.1 Muhasebe Standartlarına Yönelişin Sebepleri

Her ülkenin kendi kültürel değerlerine uygun farklı muhasebe sistemlerini uygulaması, muhasebenin “hayatın bir parçası” olması ve içinde bulunduğu toplumun hâkim sosyo-kültürel yapısından etkilenmesi sebebiyledir.

Diğer bir ifadeyle “her kültür kendi muhasebe sistemini yaratır.” Buradan yola çıkarsak, kişilerin tutum ve davranışları ile bunları yönlendiren kültürel değerlerin de muhasebe ve düşünme kalıplarında etkili olduğu çıkarsamasını yapabiliriz (Karabınar; 2006a;34).

Uygulamadaki farklılıklar, ülkelerin buldukları bölgedeki ekonomik, siyasal ve sosyal ilişkilerden de kaynaklanabilmektedir. Muhasebe uygulamalarında teknik, kavramsal ve kültürel farklılıklar finansal tabloların düzenlenmesinde ve kullanıcılar tarafından yorumlanmasında da çeşitli farklılıklara ve bu farklılıklardan kaynaklanan yanlış anlamalara sebep olabilmektedir(Gökdeniz; 2005;20).

Bazı ülkeler birbirine yakın muhasebe uygulamalarını benimsemiştir. Benzer uygulamaları aynı çatı altında toplayarak bir sınıflandırma yapacak olursak;

- İngiliz- Amerikan Modeli,
- Kıta Avrupası Modeli,
- Güney Amerika Modeli ve
- Karma Ekonomi Modelinin varlığından söz edebiliriz.

İngiliz-Amerikan Modelinde; söz konusu ülkelerdeki şirketlerin büyük miktarlarda sermaye sağlaması ve gelişmiş sermaye piyasalarının varlığı sebebiyle muhasebe, yatırımcıların ve kredi sağlayanların karar alma süreçlerinde ve kamunun aydınlatılmasında yardımcı bir görev ifa eder (Sanlı;2002;28).

Kültürel özellikler göz önünde bulundurulduğunda, bireyselliği yüksek ülkeler olarak muhasebe bilgileri ciddi bir biçimde dikkate alınmakta ve vazgeçilmez bir olgu olarak algılanmaktadır. Belirsizliğin sevilmediği Anglo-Amerikan kültüründe muhasebe sistemi için farklı olaylara uygulanabilecek kesin kuralların bulunması istenmektedir.

Kıta Avrupası Modelini uygulayanlar arasında Avrupa ülkelerinin çoğu, Japonya ve Fransızca konuşan Afrika ülkeleri yer almaktadır. Bu ülkelerde muhasebe uygulamaları temel olarak yasalara dayanmakta olup; uygulama büyük ölçüde muhafazakârdır. Muhasebe düzenlemelerinin değişen ekonomik koşulların meydana çıkardığı ihtiyaçlara uyum sağlaması, Anglo-Amerikan kültürüne sahip ülkelere göre daha uzun zaman gerektirmektedir.

Güney Amerika Modelini yukarıda telaffuz edilen iki sistemden ayıran temel özellik, Güney Amerika ülkelerinin enflasyon sorunuyla uğraşmaları sebebiyle muhasebe sisteminin enflasyonun etkilerini yansıtması ve enflasyona göre düzeltmenin sürekli yapıyor olmasıdır.

Bu sistemde muhasebe devletin ihtiyaçlarına göre düzenlenmekte olup, vergi amaçlı muhasebe genellikle finansal raporlama amaçları için de kullanılmaktadır(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;10).

Karma Model ise, Doğu Avrupa ile eski Sovyetler Birliği ülkelerinde meydana gelen politik değişiklikler sebebiyle, hem merkezi planlama ve kontrole hem de piyasa faaliyetlerine cevap vermeye çalışan bir model olarak karşımıza çıkmaktadır.

İkili muhasebe sistemi uygulanan karma modelde hem tek düzen bilgi üretimi yapılmaktadır, hem de İngiliz-Amerikan modeli taklit edilerek yatırımcılar ve kredi verenler için mali analize yönelik bilgi üretmek amaçlanmaktadır(Sanlı;2002;30).

Bu sınıflandırmaya dâhil olan ülkelerin muhasebe sistemleri arasında bir kıyaslama yapmak uygun değildir. Çünkü her toplumun kendine özgü bir kültürü ve de (bir alt kültür yansıması olarak) muhasebe sistemi vardır. Bu durumu göz önünde bulundurursak her ülkenin kendi toplumsal şartlarına uygun hareket etmekte olduğunu daha iyi kavrarız.

Fakat değişen dünya düzeninde ülkelerin kültürel ve ekonomik anlamda birbirlerini etkilediği de göz ardı edilmemelidir. Ekonomik işbirlikleri ülkeler arasındaki sınır çizgilerini anlamsız hale getirmekle kalmamış, ortak ekonomi dilleri geliştirmelerini de mecbur etmiştir. Bu ekonomi dilinde (CEO- Chief Executive Officer - kavramının tüm dünyada kullanılması örneğinde görüldüğü gibi) Anglo-Amerikan kültürün ve muhasebe sisteminin baskın karakter olduğu gözden kaçmamalıdır.

Henry Kissinger' in de söylediği gibi “Küreselleşme olarak adlandırılan şey, gerçekte ABD' nin egemen rolünün bir diğer adıdır.”

Yahut daha iyimser bir bakış açısıyla olaya yaklaşacak olursak; küreselleşme kısaca, insan ilişkilerinde, ekonomik, siyasi ve toplumsal örgütlenmelerde yerel ölçekten bölgeler-arası, kıtalar-arası ve küresel ölçüğe sıçranması şeklinde tanımlanabilir(Coşkun;2002;10).

Dünya toplumlarının farklı düzlemlerde bir araya gelmesi olarak da adlandırılabilen küreselleşme, dünya ekonomilerini sınırlar arası nakit akışının yaşandığı ekonomik bir düzenin aktörleri haline getirmiştir (Arıkan; 2005;9).

1990 yılında Berlin Duvarının yıkılmasından sonra, Sosyalist Doğu Bloğu Ülkelerinde ekonomi liberalizme kayıtsız kalamamış ve çok uluslu şirketler bu alandaki yatırımlarını önemli ölçüde arttırmışlardır (Başaran; 2001).

Zaman ve mekân kavramlarının etkinliğini kaybettiği internet dünyası; kişilerin, kurum ve kuruluşların, ulusların veya devletlerin birbirlerine daha hızlı, daha ucuz ve daha derinden erişebilmesine olanak tanımıştır. Ekonomi çevrelerinin ve finansal tablo

kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilere erişimi de eskisine nazaran çok daha kolaydır. Fakat bilgiye ulaşımın kolay olması tek başına yeterli değildir. Önemli olan ihtiyaç duyulan bilginin, ilgili tüm aktörler tarafından aynı derecede anlaşılabilir olmasıdır.

Bu sebeple finansal raporlamada ve muhasebede karşılaştırılabilirlik ve şeffaflık ihtiyacı daha da belirgin hale gelmiştir. Bu ihtiyaca cevap vermek adına finansal raporlamada standartlaşmaya gitmek küresel pazarın etkinliğini güçlendirecektir. Çünkü muhasebe ve finansal raporlama, gelişen küresel pazarın önemli bir unsurudur ve pazarın etkinliğini zayıflatma ve güçlendirme gücünü elinde tutmaktadır(Aksoy;2005;182).

Burada firmalara düşen sorumluluk; yatırımcılar, kredi verenler ve denetçiler için yayımlanacak finansal raporlara ilişkin düzenlemelere uyma anlayışına sahip olmalarıdır.

Yanlış muhasebe ve denetim uygulamaları, kurumsal yönetim sorunları ve stratejik faktörler Enron(McLean ve Elkind;2007) ve Enron gibi birçok büyük ölçekli kuruluşta muhasebe yolsuzluklarına zemin hazırlamıştır. Yasal boşluklardan faydalanan şirketlerin zaman içerisinde büyük skandallarla çökmesi, yatırımcıların malî tablolara duyduğu güveni azaltarak, sermaye piyasalarının bu durumdan olumsuz etkilenmesine sebep olmuştur(Süer;2004;105). Ayrıca çeşitli ülkelerde yaşanan ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar, finansal tablo kullanıcılarını, bu tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir(Anlayış; Temmuz 2006;45–55).

Enron, Worldcom gibi küresel skandalların ardından ABD’ de söz sahibi kurul durumundaki SEC, tarafından gündeme getirilen, yasayı hazırlayan senatörün adıyla anılan ve etkisi tüm dünyada hissedilen “Sarbanes-Oxley Yasası” (Bilânço;2003;18) ile dikkatlerin üzerinde toplandığı kurumsal yönetim, şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, hesap verilebilirlik ve rekabet edilebilirlik gibi ilkelerin etkisi ile küresel standartlara duyulan ihtiyaç daha da artmıştır (Aksoy;2005a;186).

Bu ve benzeri durumlar, sermaye piyasalarında sunulan bilginin güvenilirliğinin, tutarlılığının ve anlaşılabilirliğinin hem yatırımcılar açısından hem de diğer mali tablo kullanıcıları açısından ne denli önemli olduğunu bir kez daha ortaya koymuştur.

Muhasebenin, muhasebe sisteminden edinilen bilgileri kullanan tüm taraflar için beklenen işlevlerini yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiyi

aktarabilmesi; ortaya koyduğu bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanmış finansal tablo ve raporları kullanmasıyla mümkün olacaktır (Bostancı;2002;73).

Uluslar arası piyasalarda işlem gören, farklı mali prensipler edinmiş şirketlerin performanslarını karşılaştırmak analist ve yatırımcılar için çok külfetlidir. Zira rakamlar yanlış yorumlandığında hatalı bir karar verme riski ile karşı karşıya kalınmaktadır. Ayrıca rakamlar kullanıcıların uyguladığı sisteme çevrilmek istendiğinde ise zaman kaybı olacağından bir yatırım fırsatını kaçırma riski de söz konusudur(Başaran;2001).

Mali tabloların belirli standartlara göre hazırlanması ulusal ve uluslar arası kullanım için farklı bilgiler içeren tablolar hazırlamanın maliyetini önemli ölçüde düşürecektir. Ayrıca firmalar ve yatırımcılar için ortak bir oyun sahası açılmış olacaktır.

Tüm dünyada uygulanan muhasebe standartları firmaları tek bir süzgeçten geçirerek herkesin anlayacağı fotoğrafların çekilebilmesine imkân tanıyacaktır. Bu amaçla oluşturulan “muhasebe standartları”nın, küresel muhasebe uygulamalarının, karar alma sürecindeki ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte olması gerekmektedir ve standartların oluşturulmasında etkili olan sistemle doğrudan ilişkilidir.

Sistemdeki değişimi zorlayan temel güç ekonomik bütünleşme ve yaşanan küresel gelişmelerdir. Güvenilir finansal bilgilerin bu süreçteki anahtar rolü, muhasebe mesleği mensuplarının önemli aktörlerden biri haline gelmesi ve güvenilir araç kullanmaları zorunluluğudur.

Tüm bu gelişmelerden çıkarılabilecek sonuç, 2002 yılında Hong Kong’da düzenlenen XVI. Dünya Muhasebe Kongresinden çıkarılan tema ile aynı değerleri taşımaktadır: muhasebe mesleği küreselleşecektir ve tek muhasebe standardı ile tek denetim standardı bütün dünyada aynı kalitede tek meslek unvanına giden yolun işaretçileri olacaktır (Güvemli;2003;119).

Bu mevzuda da muhasebe mesleği mensuplarının, uluslar arası muhasebe standartları hakkında tam donanıma sahip olmaları gerekliliği bir kez daha ortaya konmuştur.

1.2 Muhasebe Standartlarının Harmonizasyonu

Harmonizasyon (Uyumlaştırma), farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan mali raporların karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak adlandırılabilir(Aksoy; 2005a; 185).

Standartlar, finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları azaltması sebebiyle finansal tablo kullanıcılarının finansal raporlardan sağladığı faydayı artırır. Aynı zamanda standartlar, ait oldukları ülkeler için de bir uyumlaştırma aracıdır.

Bu durum özellikle çok uluslu şirketler açısından büyük önem taşımaktadır. Ulusal bazda düzenlenmiş standartların zaman zaman birbirleriyle çatışması halinde, uyumlaştırılmış standartlar sorunların çözümünde önemli bir rol oynamaktadır.

Muhasebe standartlarında uluslar arası uyumun sağlanmasını ve harmonizasyonunu gerekli kılan pek çok faktör vardır. Bunlar; sermaye piyasalarının küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması, bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması ve ekonomik birlik oluşturma hedefleri olarak sıralanabilir (Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;34).

Uluslar arası muhasebe standartlarına yönelişin ve harmonizasyonun çeşitli faydaları bulunmaktadır:

- Çok uluslu şirketlerde artan maliyetlerde tasarrufu sağlamaya yardımcı olur.
- Sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artırır.
- Yüksek kaliteli muhasebe standartlarının ve uygulamalarının daha geniş alanlara yayılmasını sağlar.
- Sınır ötesi finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirket sayısındaki artışa sebep olur.
- Çok uluslu şirketlerin yabancı piyasalara girişini artırır ve bu piyasalarda tüketicilerce tanınma oranının yükselmesini sağlar (Bekçi;2007;32).

Bu avantajlara karşın; uluslar arası standartlar kullanılırken dikkate alınması gereken çeşitli unsurlar da bulunmaktadır:

- UFRS, bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de yükseltilmesini gerekli kılmaktadır.
- Kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçişteki zorluklar dikkate alınmalıdır.
- Vergi mevzuatında net ayırım gereği, vergi odaklılıktan kurtulma, UFRS' nin karmaşıklığı eğitimle üstesinden gelinebilecek faktörlerdir(Aksoy;2005a;194).

Dünyadaki gelişmelerin gerisinde kalmamak, uluslar arası finans piyasalarıyla aynı ortak dili kullanmak, finansal piyasaların bilgi taleplerini etkin olarak karşılamak ve şeffaflık başta olmak üzere kurumsal yönetim ilkelerine ve AB' ye uyum sağlamak bakımından UFRS' ye geçiş önemlidir.

1.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci

Muhasebe standartları; işletmelerin ve işletme dışındaki birçok ekonomik çıkar grubunun, finansal işlemlerini gerçekleştirirken özellikle karar alma aşamasında belirleyici bir rol üstlenmektedir. Bu sebeple, farklı çıkar gruplarının, muhasebe standartlarını kimin belirleyeceği konusundaki tartışmaları öteden beri süregelmiştir(Ataman Akgül ve Akay; 2004;12).

Uluslar arası düzeyde finansal raporlamaya ilişkin düzenleme alanında, gerek katılan aktörler ve harmonizasyon sürecinde baskın olan anlayış gerekse alanın sınırları konusunda, 80'li ve 90'lı yıllar boyunca önemli düzeyde değişiklik gündeme gelmiştir.

1980'li yıllarda muhasebe mesleği birliklerinin, özel alanda örgütlenmiş bir uluslar arası standart oluşturma süreci çabası doğrultusunda, profesyonellik, deneyim ve sivil toplumculuk anlayışı belirleyici olmuştur. 1990'lı yıllarda ise, dünyanın en büyük sermaye piyasalarında kayıtlı olan birkaç büyük şirkete yönelik sermaye piyasası verimliliği arayışı hâkim olmuştur(Uysal;2006;90).

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ortaya çıkan belli başlı görüşler üç ana başlık altında toplanabilir:

1.3.1 Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Kanunlar, yönetmelikler gibi düzenlemelerle muhasebe standardı belirlemenin çeşitli avantajları olduğu gibi dezavantajlı yanları da söz konusudur(Bayazıtlı ve Diğerleri; 2006;3).

Muhasebe standartları belirlenirken, yasama organının bu standartlara uyulmadığı takdirde uygulanacak cezaları belirlemesi; uygulayıcıları muhasebe standartları konusunda daha titiz davranmaya sevk edecektir. Buna verilebilecek en dikkat çekici örnek AB’ de muhasebe standartlarının Konsey direktifi olarak kabul edilmesi ve bu düzenlemelerin üye ülke mevzuatlarında zorunlu olarak bulundurulmasıdır. Ayrıca yasama yoluyla yapılan düzenlemeler, standart belirleyicilerin yetki ve otoritelerinin sorgulanmasını azaltacaktır (Gökçen ve Diğerleri;2006;2).

Avantajlarına karşılık olarak sayılabilecek dezavantajları arasında en önemlisi; teknik muhasebe konuları üzerinde siyasal iktidarın görüşleri doğrultusunda karar verebilme ihtimalidir. Bir diğeri ise, konunun öneminin kavranamaması neticesinde muhasebe düzenlemelerinin yasama sürecine dâhil olmasının zorlaşabilmesi olasılığıdır.

1.3.2 Muhasebe Standartlarının Özel Kesim Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının özel kesim düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi ile siyasi kaygıların önüne geçilse de; standartlara uyumun sağlanmadığı noktalarda bu kuruluşların yaptırım gücünün olmaması, standart belirlemede karşılaşılan en önemli sorundur.

Zira geçmişte, standartlara uyumun sağlanamaması ve belli mesleki grupların güdümüyle hareket ettikleri eleştirisi özel sektör kuruluşlarını yıpratmış ve birçoğunun başka yapılanmalara gitmelerine sebep olmuştur(Gökçen ve Diğerleri;2006;3).

Ayrıca özel sektör standart belirleyici kuruluşlar, belirledikleri standartların kabul edilmesini sağlamak amacıyla, standart uygulayıcı kesimlerle “uzlaşma” yapabilmektedir. Uzlaşma sürecinde, standartlarla ilintili bütün çevrelerin görüşlerinin alınarak sürece dâhil olmalarının sağlanması, ortaya çıkması muhtemel sorun ve

anlaşmazlıkları öngörme ve engelleme konusunda faydalı olabilir fakat “uzlaşma” aynı zamanda standartların “kesinlik” niteliğini ortadan kaldırmaktadır(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;5).

1.3.3 Kamu Kesiminin Muhasebe Standartları Belirleme Yetkisini Özerk Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin, hükümet tarafından desteklenen bir özel kesim kuruluşuna devredilmesi yöntemidir. Bu yolla kamu kesiminin standart oluşturması halinde ortaya çıkacak problemlerin bir kısmı engellenmiş olmakla birlikte, özel sektör kuruluşunun da yaptırım problemi ortadan kalkacaktır.

Fakat bu yöntem de bünyesinde çeşitli sakıncalar barındırmaktadır. Bunlardan başlıcası; yapı itibariyle özel sektör düzenleyici kuruluşlarına nispeten daha güçlü bir otoriteyi elinde bulundurması bu tip bir kurumun faaliyetlerinin çoğunun “keyfi” olarak adlandırılması ihtimalini doğurmasıdır. Bir diğer dezavantaj ise; siyasal baskılara açık ve bu baskılardan kolayca etkilenebilecek konumda olmalarıdır(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;8).

Günümüzde sermaye piyasası ve diğer ekonomik etmenler açısından en gelişmiş ülkelerde bile muhasebe standartları belirleme yetkisinin sadece özel sektör düzenleyici kuruluşlarının kontrolünde olmadığı görülmektedir.

1.4 Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Katkı Yapan Ülkeler Ve Kurumlar

Muhasebe standartlarının oluşturulması sürecine katkı yapan ülke ve kurumların muhasebe standardı oluşturma sistemleri her ne kadar birbirinden farklı da olsa; dünyada yaşanan gelişmeler, ülkelerin muhasebe uygulamalarının sadece o coğrafyaya hitap etmesinden öte, küresel bazda bir uyumu gerekli kılmaktadır. Mademki her anlamda bir küresel düzenden söz edilmektedir, muhasebe dünyasının ve muhasebe uygulamalarının değişen dünya düzeninden etkilenmemesi beklenemez. Fakat asıl mevzu muhasebe dünyasındaki son gelişmelerde kimin söz sahibi olacağıdır.

Yani bir başka deyişle; önemli olan “küresel muhasebe iklimini kimler belirleyecektir?” sorusu ve ona verilecek cevaptır(Karabınar; 2006b;141). Bu yanıtlanması elzem olan soruya cevaben aşağıdaki ülkelerden ve kurumlardan bahsedilebilir:

1.4.1 Amerika Birleşik Devletleri

Sermaye piyasalarının çok gelişmiş olduğu ABD’ de muhasebe standartları konusunda yasal yetki SEC (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)’ dedir. Fakat yasal yetki sahibi SEC gibi kamusal bir otoritenin varlığıyla birlikte, kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir(Bayazıtlı ve Diğerleri; 2006;11).

ABD’ de muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenlemeye 1929- Büyük Buhran’dan sonra, krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ile “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda rastlanmaktadır.

1934 yasası SEC’ e finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, genel olarak muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda denetim ve gözetim fonksiyonuyla ilgilenmiş olmakla birlikte muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir(Sanlı; 2002;30).

Bunlar içinde ismi zikredilmesi gereken en önemli kuruluş AICPA (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) dir. AICPA; 1939–1959 yılları arasında “AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi- CAP”, 1959–1973 yılları arasında “Muhasebe Prensipleri Kurulu- APB” nu faaliyete geçirmiştir (Sanlı;2002;32).

Fakat muhasebe uygulamalarındaki farklılık ile mücadele etmekteki başarısızlığı sebebiyle CAP; üyelerinin tamamının muhasebe meslek mensupları olmasının yoğun eleştirilere sebebiyet vermesi nedeniyle CAP yerine kurulan APB kaldırılmış ve bu iki kuruluşun yerine 1973 yılında Finansal Muhasebe Standartları Kurulu FASB faaliyete geçmiştir. Amacı; mali tablo kullanıcıları, denetçiler, eğitimciler için finansal raporlama ve muhasebe konularında yeni standartlar geliştirmek veya mevcut standartları iyileştirmektir.

Tam zamanlı 7 üyesi bulunan FASB’ın üyeliğine atanma, bağımsız bir organizasyon olan “Finansal Muhasebe Vakfı-FAF” tarafından yapılmaktadır. FAF aynı zamanda FASB ile iş dünyası arasında iletişimi sağlayacak ve danışmanlık yapabilecek olan “Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi-FASAC” adında bir danışma kurulu da atamaktadır.

FASB' ın belirlediği muhasebe standartları, SEC tarafından resmi olarak desteklenmekle birlikte ilgili çevrelerin de sürece katılımını sağlamak ve yapılan düzenlemeler hakkında bilgi akışını hızlandırmak için, FASB toplantılarını halka açık olarak gerçekleştirmektedir. SEC personeli de FASB' ın çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve gerekli noktalarda müdahale etmektedir(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;14).

Ayrıca SEC Mayıs 2001' de üyelerine uluslar arası menkul kıymet ihraç ve halka arz işlemlerinde UMS/UFRS' nin kullanılmasını tavsiye yönünde karar almıştır(Aksoy;2005a;189).

1.4.2 İngiltere

İngiltere'de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar "İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü-ICAEW" tarafından yapılmıştır. 1970 yılında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla kurulan "Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi-ASSC" ile birlikte standardizasyon konusunda ilk ciddi çalışmalara başlanmıştır. 1976 yılında bu kurum "Muhasebe Standartları Komitesi-ASC" adını almıştır.

1990 yılına kadar standart oluşturmak ve uygulamaya koymak konusunda çalışmalar yapan ASC; oluşturulan standartların çok genel olması ve tam kesinlik taşınamaması, uygulama için yasal yaptırım gücünün bulunmaması gibi birçok sebeple tatmin edici bulunmamıştır. Bu yüzden 1985 yılında kurulan "Muhasebe Standartları Kurulu-ASB" na 1990 yılında standart oluşturma görevini devretmek durumunda kalmıştır(Karabınar;2006b;146).

ASB muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması konusunda "Finansal Raporlama Konseyi-FRC" nin verdiği yetkiyle çalışmaktadır. Yeni standart oluşturma sistemi "1989 Şirketler Kanunu" ile getirilmiştir. Bu kanun hükümete, muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkânları sağlama yetkisi vermiştir. Bu yetkiyle FRC, ASB üyelerini atamaktadır ve standart oluşturma sürecinin gözetimi ve etkin işleyişi FRC' nin sorumluluğundadır. FRC' nin üyeleri muhasebe, ticaret, endüstri gibi çeşitli iş çevrelerinin temsilcilerinden oluşmaktadır. Böylece standart oluşturma sürecinde tüm etkili çevrelerin fikri alınmakta ve ASB tarafından

standartların hazırlanmasında ilgili tüm aktörlerin katılımını öngören bir metot benimsenmektedir(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;15).

FRC' ye bağlı bir başka kuruluş da "Finansal Raporlama Gözetim Heyeti-FRRP" dir. Bu heyet hazırlanan standartların uygulanmasına aykırı tutumları tespit etmekte ve bu uygulamaların standartlarla uyumlu hale getirilmesi konusunda çalışmalar yapmaktadır.

İngiltere'de oluşturulan muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden biri de finansal raporlamanın vergi dairesinin ihtiyaçlarını içermemesidir. Vergi kavramı muhasebe uygulamalarından ayrı tutulmaktadır.

1.4.3 Almanya

Almanya'da muhasebe düzenlemeleri ayrıntılı olarak kanunlarla belirlenmiştir ve oldukça köklü bir tarihi olan Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına dayanmaktadır. Hâkim olan ilke; finansal tablolarda kâr, varlıklar ve yükümlülüklerin vergi düzenlemeleri ile izin verilenden daha az veya daha çok olamayacağıdır. Bu bağlamda, Alman vergi kanunları, finansal raporlamayı ciddi biçimde kısıtlamaktadır ve bu katı tutum, muhasebe standartlarının finansal raporlamada kullanımını sınırlandırmaktadır(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;17).

Son yıllara kadar Almanya'da muhasebe standartlarını hazırlayacak bir kurum bulunmamaktaydı. Fakat 1998 yılında yürürlüğe giren kanun ile "Almanya Muhasebe Standartları Komitesi- GASC" kurulmasına karar verilmiştir. Amacı; konsolide mali tablolara ilişkin standartlar oluşturmak, Adalet Bakanlığına muhasebe konularında danışmanlık yapmak ve Almanya'yı uluslar arası standartlaşma komitelerinde temsil etmek olan GASC, Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan resmî kuruluşu olmuştur. GASC' nin faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına rağmen, muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'nın, uluslar arası uygulamalara paralel bir anlayışı benimsemesi; uygulamaların dünya üzerinde ne denli bir etkisi olduğunu gösterebilmesi açısından manidardır.

1.4.4 Kanada

Kanada'da muhasebe ve denetim standartlarının gelişiminde öncü olan Terminoloji Komitesi, Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü bünyesinde kurulmuştur ve

komitenin içindeki çeşitli kurullar aracılığıyla standartları oluşturmaktadır. Standart belirleme sürecinde yetkili olan kurumlar; Muhasebe Standartları Kurulu, Denetim Standartları Kurulu, Kontrol Kriterleri Kurulu, Kamu Sektörü Muhasebe Kurulu, Araştırma Departmanı ve Muhasebe Standartları Gözetim Konseyidir (Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;18).

Muhasebe Standartları Kurulu(AcSB)' nun amacı, işletmelerce hazırlanan finansal bilgilerin kalitesini arttırmak ve muhasebe standartları ile uluslar arası düzenlemeler arasında uyumu sağlamaktır.

Denetim Standartları Kurulu, denetimin kalitesini artırmak amacıyla, Uluslar arası Denetim Uygulamaları Komitesi-IPAC gibi kuruluşlarla denetim alanında uluslar arası uyumun sağlanması görevini üstlenmiştir.

Kontrol Kriterleri Kurulu, işletmelerin kaynakları, organizasyon kültürleri, yapıları, iş süreçleri, risk ve yönetim uygulamalarına ilişkin kontrol mekanizmalarını belirler.

Kamu Sektörü Muhasebe Kurulu; hükümetlerin karar verme süreçlerine ve sorumluluklarına ait muhasebe standartları geliştirmekle görevlidir.

Araştırma Departmanı, mali ve mali olmayan bilgilerin kullanıcıları ve hazırlayanlar için önemli olan konulara dair araştırmalar yapmak, tartışmalar açmak ve danışmanlık yapmak amacıyla oluşturulmuştur.

Muhasebe Standartları Gözetim Konseyi, Muhasebe Standartları Kurulunun faaliyetlerini denetlemek ve söz konusu faaliyetlere ilişkin kaynak sağlayarak kamu yararına hizmet etmesi amacıyla faaliyete geçmiştir.

1.4.5 Japonya

2001 yılı, Japonya için muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi konusunda milat niteliğindedir. Muhasebe standartları alanında yaşanan uluslar arası gelişmelerin de etkisiyle, Şubat 2001'de bazı özel sektör kuruluşlarının bir araya gelmesiyle "Finansal Muhasebe Standartları Vakfı-FASF" kurulmuştur. Vakıf bünyesinde faaliyet gösteren "Japonya Muhasebe Standartları Kurulu-ASBJ", bağımsız bir şekilde muhasebe standardı geliştirebilecek bir biçimde yapılandırılmıştır.

ASBJ' nin kuruluşundan önce muhasebe standartları yayımlamakla sorumlu olan Muhasebe Danışma Konseyi bağımsız çalışma konusunda çeşitli eleştirilere maruz kalmış, bu sebeple 2001 yılında ASBJ gibi yeni bir yapılanmaya gidilmesi mecbur olmuştur(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;21).

1.4.6 Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Katkı Yapan Uluslar Arası Kuruluşlar

1.4.6.1 Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 yılında kurulan ve merkezi ABD' de bulunan IFAC, 120 ülkeden 160 üyesi ile dünya üzerinde 2,5 milyon kişiyi temsil eden bir kuruluştur. Temsil ettiği kişi ve kuruluşlar arasında; kamu, özel sektör, sanayi ve eğitim alanlarının yanı sıra muhasebe işiyle sık sık karşılaşan uzmanlaşmış gruplarda görev alan muhasebeciler bulunmaktadır(Karabınar;2006b;141).

Üyeler arasında işbirliği geliştirerek küresel bir finansal sistem oluşturmayı hedefleyen IFAC; yerel muhasebecilik örgütleri, hükümetler, standart koyucu ve düzenleyici kuruluşlarla birlikte çalışmaktadır. Özellikle 1990 yılından itibaren UMS' nin gelişimi ile ilgili çalışmalarda bulunan ve halen "Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu" (IASB) nun da çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlardan olan IFAC; denetim, kalite kontrol, etik, eğitim vs. konularında standart geliştirilmesi çabası içindedir.

1.4.6.2 Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Dünyada muhasebe standartlarını oluşturmada söz sahibi olan kurul; 1973 yılında Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (ISAC) olarak kurulmuştur. Komiteyi Avustralya, Kanada, İrlanda, Fransa, Japonya, Almanya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve Amerika'dan gelen muhasebeciler oluşturmuştur. IASC' nin üyeleri olan profesyonel muhasebe birlikleri aynı zamanda IFAC' ın da üyeleridir.

Kurulduğu tarihten itibaren, ulusal muhasebe standartlarını, yüksek kaliteli ve uluslar arası muhasebe standartlarına yaklaştırmak yönünde çalışmalar yapmıştır. 1981 yılında IFAC, IASC' nin standart oluşturma konusunda tam bir özerkliği olduğunu kabul etmiştir. 1989 yılında ulusal ve uluslar arası muhasebe standartları hazırlayıcıları,

uygulayıcıları ve denetleyicileri tarafından bir rehber olarak kullanılan “Kavramsal Çerçeve” yayımlanmıştır.

Zaman içerisinde IASC’ nin çalışmaları istenilen sonuçları vermeyince, değişiklik ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu sebeple 2000 yılında yapısal değişikliğe gidilerek, standart oluşturma ve uygulama süreçlerinde iyileştirilme hedeflenmiştir. IASC, 24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburgh’da yapılan toplantıda IFAC’ tan ayrılarak bağımsız bir kuruluş olan “ISAC Vakfı” haline getirilmiştir(Aksoy;2005a;188).

IASC ve yeni oluşum arasındaki farklar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 1: IASC ve IASB Arasındaki Farklar

IASC' nin Önceki Yapısı	IASB' nin Mevcut Yapısı
* Gönüllülük temelinde yarı zamanlı üyeye standart hazırlayan yapı	* 12 bağımsız tam zamanlı, 2 yarı zamanlı, gönüllü üye
* Yalnızca bağışlara dayalı	* Yalnızca bağışlara dayalı
* Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlı	* USGAAP ile uyumlu standartların geliştirilmesine odaklanmış
* Kuşatıcı muhasebe ilkeleri çevresinde merkezlenmiş	* Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği
* Avrupa merkezli kurul	* Ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar
* 5 Büyük muhasebe firmasının önemli rol oynadığı bir karar süreci	* Yerel gruplarla irtibat kurmak üzere atanan 7 üye

Kaynak: Özmen Uysal (2006; 98)

Vakfın amacı; dünyanın muhtelif sermaye piyasalarında faaliyet gösteren karar alıcıların ve diğer ekonomik aktörlerin karar alma süreçlerine katkıda bulunmak üzere; kamu yararına, yüksek kaliteli uluslar arası muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Bunu yaparken de finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasını göz önünde bulundurur.

Uluslar arası muhasebe standartlarının kullanımını özendirme, KOBİ’ lerin ve gelişmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarını dikkate almak ve uluslar arası standartların yakınsanmasını sağlamak diğer hedefleri arasında sayılabilir.

Vakfın mütevelli heyetini; 6’sı Kuzey Amerika ülkelerinden, 6’sı Avrupa’dan, 6 sını Asya- Pasifik’ten, 4 tane de diğer ülkelere gelen 22 temsilci oluşturmaktadır. IASC vakfının UMS konusunda yön verici bir aktör olarak üstlendiği lider rolü geniş kabul

görmüştür ve yayımlanan standartlar, 100' den fazla ülkeyi temsil eden 152 mesleki örgüt tarafından benimsenmiştir.

IASC Vakfı'nın üç ana organı bulunmaktadır:

1) IASB (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu)

2) IFRIC (Uluslar arası Finansal Raporlama Yorum Komitesi)

3) SAC (Standart Danışma Konseyi)

IASB, yeni yapının standart belirleme organı olarak IASC' nin tüm sorumluluklarını üstlenmiştir ve bağımsız muhasebe standartları hazırlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.

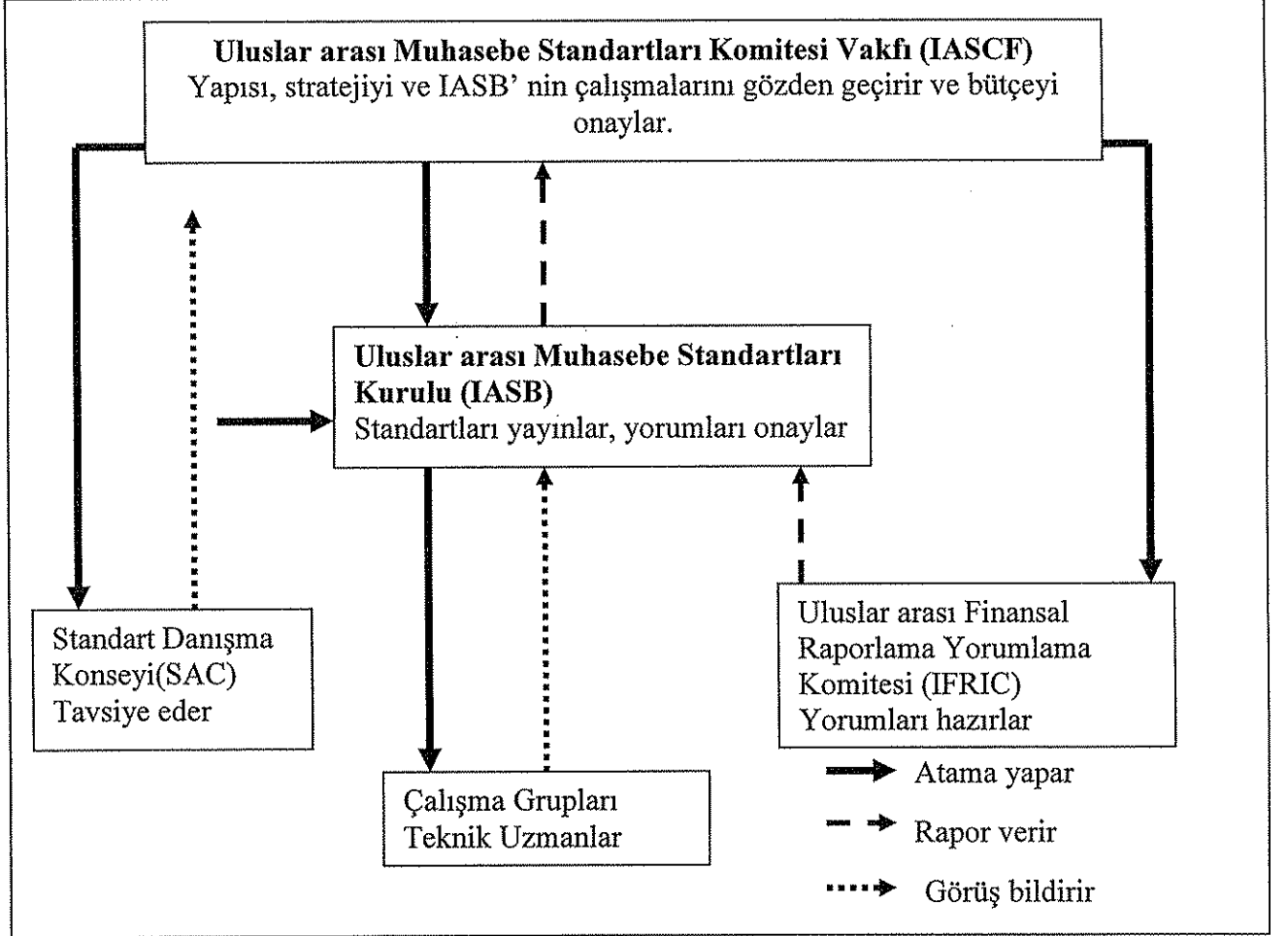
18-20 Nisan 2001 tarihinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılan tüm uluslar arası muhasebe standartlarını onaylamış ve bu tarihten itibaren kendisince çıkarılacak olan tüm muhasebe standartlarının "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları" olarak isimlendirileceğini hükme bağlamıştır. "Muhasebe Standartları"nın tümü ise "Uluslar arası Muhasebe Standartları" olarak adlandırılacaktır(Aksoy;2005a;183).

IASB' nin görevleri şu şekilde sıralanabilir:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılabilir UMS geliştirmek.
- Ulusal Muhasebe Standartları ile Uluslar arası Muhasebe Standartlarını birbirine yaklaştırmak.
- IFRIC tarafından oluşturulan yorumları onaylamak.
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek.
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin SAC' a danışmak.
- Her standart için şart olmamakla birlikte, standart son halini almadan önce, her çevrede işlevsel olduğundan emin olmak için hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde saha araştırması yapmak.

- Güncelleme ihtiyacı gerektiğinde standartlarda gerekli görülen değişikliği yapmak.

Şekil 1: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarını Oluşturan Yapı



Kaynak: İbiş (2007; 28)

Uluslar arası muhasebe standartları belirlenirken kurul şöyle bir yol takip etmektedir:

- Kurul öncelikle bir konu belirler.
- Bu konu uzmanlık kurulunda incelenir ve ön taslak haline getirilir.
- Ön taslak görüşülmek üzere Genel Kurula sunulur.
- Üçte iki çoğunlukla kabul edilirse taslak haline gelir ve üye kuruluşlara gönderilir.
- Üyeler belirlenen tarihe kadar eleştiri ve önerilerini kurula bildirir.

- Genel Kurul eleştirisi ve önerileri tekrar görüşür, dörtte üç çoğunlukla kabul edilen şekil standart haline gelir.
- Standardın yürürlük tarihi belirlenir ve İngilizce olarak yayımlanır (İbiş ve Yükseltürk;2007;28).

SAC, yüksek kalitede standart oluşturmak için IASB' nin çalışmalarının etkilediği kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir platform olarak kurulmuştur. IASB' nin gündemi, öncelikleri ve çalışma programı ile ilgili görüş beyan etmekle mükelleftir.

Üyeleri coğrafi çeşitliliğin temsil edilmesi ve profesyonellik esası gözetilerek her üç yılda bir IASC Vakfı tarafından atanır.

IFRIC, IASB tarafından oluşturulan standartların uygulanabilmesinde rehber görevini üstlenmiştir. On iki üyeden oluşur. Standartların amacına uygun biçimde uygulanabilmesi için; yorum taslaklarını önce kamuoyunun bilgisine, daha sonra da nihai yorumları IASB' nin onayına sunar.

Tablo 2: Uluslararası Muhasebe Standartları

International Accounting Standards
Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
IAS 1: Presentation of Financial Statements
IAS 2: Inventories
IAS 7: Cash Flow Statements
IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10: Events After the Balance Sheet Date
IAS 11: Construction Contracts
IAS 12: Income Taxes
IAS 14: Segment Reporting
IAS 16: Property, Plant and Equipment
IAS 17: Leases
IAS 18: Revenue
IAS 19: Employee Benefits
IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21: The Effects for Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23: Borrowing Costs
IAS 24: Related Party Disclosures
IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27: Consolidated and Seperate Financial Statements
IAS 28: Investments in Associates

Tablo 2' nin devamıdır

IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 31: Interest in Joint Ventures
IAS 33: Earnings Per Share
IAS 34: Interim Financial Reporting
IAS 36: Impairment of Assets
IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38: Intangible Assets
IAS 40: Investment Property
IAS 41: Agriculture
International Financial Reporting Standards
IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2: Share-based Payment
IFRS 3: Business Combinations
IFRS 4: Insurance Contracts
IFRS 5: Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Assets
IFRS 7: Financial Instruments: Disclosures
IFRS 8: Operating Segments (2009)

Kaynak: IASB; 2007

1.4.6.3 Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (IOSCO)

Günümüzde sermaye piyasaları için standart koyucu bir kurum olarak tanınan IOSCO 1983 yılında kurulmuştur. Dünya sermaye piyasalarının % 90' ına hakim olan IOSCO' nun amacı; etkin bir sermaye piyasası yapısı için yüksek nitelikli düzenlemeler oluşturmak, yerel sermaye piyasası kuruluşlarıyla işbirliğine giderek onların gelişmelerinde rol oynamak, uluslar arası menkul kıymet işlemlerinin gözetiminde rol oynamaktır.

Uluslar arası Muhasebe Standartlarının gelişmesinde ve ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması konusunda önemli bir pay sahibi olan IOSCO; gelecekte de bu katkısını devam ettirmek için IASB ile önemli bir anlaşmaya imza atmıştır. Bu anlaşmaya dayalı olarak, uluslar arası menkul kıymet ihraçlarında, işletmelerin finansal tablolarını düzenlerken kullanacakları UFRS' leri 17 Mayıs 2000 tarihinde onaylamıştır. Ayrıca hisse senetlerini uluslar arası sermaye piyasalarına arz edecek şirketlerin, UFRS' lere ek olarak ulusal düzenlemelerini de UFRS' ler ile uyumlaştırması beklenmektedir. IOSCO, üye olan ülkelere 2005 yılı

başından itibaren UMS' nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır(Aksoy;2005a;188).

1.4.6.4 Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

1986 tarihinde Belçika' da "uluslar arası bir örgüt" olarak kurulan FEE, AB kurumları nezdinde, Avrupa muhasebe mesleğinin önde gelen bir kuruluşudur.

Denetim, ahlâk, vergileme, bankacılık, sermaye piyasaları, elektronik bilgi akımı, şirket hukuku gibi mevzularda Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını gözeterek faaliyet göstermektedir.

Amaçları;

- Kamu yararı gözetilerek muhasebe mesleğinin gelişimini sağlamak,
- Finansal raporlama, denetim ve muhasebecilik konularında yapılacak düzenlemelerin dünyadaki gelişmelere paralel olarak işlenmesini teşvik etmek.
- Meslek örgütleri arasındaki işbirliğini geliştirmek.
- Avrupalı muhasebecileri uluslar arası platformlarda temsil etmektir.

FEE, bu amaçları doğrultusunda IFAC ve IASB gibi kuruluşlarla yakın ilişkiler sürdürmektedir(Toraman ve Bayramoğlu; 2006; 462).

1.4.6.5 Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi (ARC)

UFRS' nin küresel standartlar seti olma yolunda mesafe kat ettiğini gösteren gelişmeler dikkate alındığında AB yasal düzenleme çerçevesinin UFRS ile uyumlaştırılmasına yönelik atılan adımlar; hem AB' ye üye ülkeler hem de üyelik sürecinde ki ülkemiz açısından önem arz etmektedir(Aksoy;2005a;190).

ARC; AB üye ülkelerinin temsilcilerinden oluşan ve bir komisyon üyesi tarafından başkanlık edilen yasal bir oluşum olarak, AB' nin muhasebe konusundaki düzenlemelerinin onay mercii konumundadır.

AB muhasebe uygulamalarının UMS ile uyumlu hale getirilmesi ve şirketler tarafından verilen bilgilerin kalitesinin, şeffaflığının ve karşılaştırılabilirliğinin artırılması

konusunda çalışmalarını sürdüren ARC; IASB, IFAC, IOSCO gibi girişimleri desteklemekte ve iş birliği yapmaktadır(Aksoy;2005b;18).

1.4.6.6 Kurumlar Arası İlişkiler

Muhasebe standartların hazırlandığı ülke veya kurumun anlayışına göre farklılık göstermesi özellikle ABD ve Avrupa kıtası arasında uygulamada önemli farklılıklar göstermiştir. Oluşum süreci birbirinden farklı olan USGAAP ve IAS son dönemlerde yaşanan gelişmeler ile birbirlerine yaklaşma gerekliliğiyle karşı karşıya kalmıştır(Cengiz;2007;1).

Tek muhasebe standardına giriş trendi doğrultusunda, muhasebe standartları anlamında, daha önce birbirinden ayrı standart hazırlayan FASB ve IASB, 18 Eylül 2002 tarihinde Amerikan Standartları USGAAP ile Uluslar arası Muhasebe Standartlarını yakınlaştırma taahhütlerini açık ve kesin olarak belirtmişlerdir. Bu yönde NORWALK mutabakatı imzalamaları önemli bir gelişme olmuştur (Kaytmaz Balsarı ve Dalkılıç;2007; 106).

Bu mutabakat ile UMS/UFRS ve USGAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi, mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebeyle ilgili meselelere yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu çözümler üretme ve ulusal ve uluslar arası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhüt altına alınmıştır(Aksoy;2005a;187). Ayrıca FASB USGAAP ve UFRS' lerin yakınsamasının hızlandırılması amacıyla fiziki imkânlarını da IASB üyelerine kullandırma kararı almıştır.

IASB de diğer standart belirleyiciler ile ilişkiler konusunda bir bildiri yayımlamıştır. Bu bildiride IASB ile diğer standart belirleyicilerin UFRS nin benimsenmesi veya onlarla harmonizasyonun kolaylaştırılması yararına üstlenmeleri gereken bir dizi faaliyeti tanımlamaktadır. Bu faaliyetlerden bazıları şunlardır:

- Hem standart belirleyiciler ve onların seçmenleri hem de standart kullanıcılarının arasındaki iletişim,
- Diğer muhasebe standardı belirleyicilerinin özel projelerin geliştirilmesinde IASB' ye yardımcı olacağı yolları içeren bir projenin geliştirilmesi,

- IASB danışmanlık dokümanlarına girdi sağlama,
- Diğer standart belirleyicilerinin UFRS' leri benimserken veya onlarla uyum sağlarken kullanabilecekleri süreçler ve yaklaşımlar,
- UFRS yorumlarının geliştirilmesi hususunda iş birliği yapılması(TÜRMOB International;2006;8).

Bu faaliyetler sayesinde diğer standart belirleyici kurum ve kuruluşlarla ilişkilerin daha organize hale geleceğini düşünen IASB, böylece küresel muhasebe standartlarının tüm dünyada uygulanması adına önemli bir aşama kaydedileceğine inanmaktadır.

Bunun dışında SEC, küresel planda şeffaflık ve denetim için aralarında IOSCO' nun da bulunduğu uluslar arası kurumlarla sıkı bir temas içinde bulunulması gerektiğine inanmaktadır.

AB de ARC ve FEE ile yakınsama sürecine yön vermek istemektedir. Özellikle FEE' nin yakınsama sürecinde Avrupa'nın katkısı açısından önemli çalışmaları vardır (Karabınar;2006b;147).

1.5 Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Konumu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye'de genel olarak muhasebe standartlarının geliştirilmesinde devlet yönlendirmesinin geçerli olduğu söylenebilir. Ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisi, yapılan çalışmalarda kendini hissettirmektedir.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları genellikle Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunundaki hükümler yönlendirmektedir. Ancak bu konulardaki hükümler ihtiyaca cevap vermekte yetersiz kalırsa, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşlar kendi yetkileri kapsamındaki işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yapmaktadır(Arıkan;1996;61).

Muhasebe mesleğinin yasal dayanağa kavuştuğu 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"nun kabul edildiği 13.06.1989 tarihinden bu yana muhasebe standartları ile ilgili gereksinim daha belirgin hale gelmiştir(Koç Yalkın ve Diğerleri;2006;295).

Kanunla birlikte muhasebe mesleğinin yasal zemine oturması ile kurulan “TÜRMOB, mesleğin ulusal ve uluslar arası düzeyde temsilini üstlenmiştir. Bu bağlamda 1994 yılında, uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirecek ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olarak “TMUDESK’ i kurmuştur (Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;55).

TMUDESK, ülkemizde uygulanması öngörülen muhasebe standartlarının saptanmasında şu ilkeleri belirlemiştir:

- Saptanan muhasebe standartları uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.
- Türkiye ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

TMUDESK’ in muhasebe standartları konusundaki amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak.
- Yayımlanan standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak.
- Türkiye muhasebe standartlarının, uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu olmasını sağlamak.
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak.
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak.
- Ülkede muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak(Koç Yalkın;2001;3).

TMUDESK, bu amaçlar doğrultusunda; faaliyet süresi boyunca 19 adet standart yayımlamıştır. Ancak, TMUDESK tarafından kabul edilen standartlar, kurulun bu standartları işletmelere uygulatabilmesi için herhangi bir yaptırım gücü bulunmaması sebebiyle uygulamaya yansıtılamamıştır.

TMUDESK' in ardından, 1999 yılında 4487 sayılı kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi ile: "Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları yayımlamak üzere; kamu tüzel kişiliği haiz, idari ve mali özerkliğe sahip; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu-TMSK kurulmuştur"(Gökçen ve Diğerleri;2006;9).

Muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak ile görevlendirilmiş TMSK, ülkemizde muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması yönünden tek kuruluştur.

TMSK; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu-YÖK, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu-BDDK ile TÜRMOB' dan bir Yeminli Mali Müşavir ve bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır. Üyelerin görev süreleri 3 yıl olup; süresi dolmadan ayrılan bir üye bulunursa, yerine ilgili kurum yeni bir üye seçmektedir(Gücenme;2000;33).

Ülkemizdeki ve uluslar arası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, hükümetin de bu yöndeki niyeti ve IMF' e olan taahhütlerini de dikkate alarak, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, UFRS' ye uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir(Üstünel;2005;19).

UFRS ile tam uyumlu standartların yayımlanmasını benimseyen TMSK, çalışmalarını uluslar arası kabul gören IASB ile yakın ilişki içinde sürdürmektedir. Bu doğrultuda, IASB tarafından öngörülen resmi çeviri prosedürlerini uygulamakta olup, IASB ile bu kapsamda 2005 yılında "Telif Hakları Anlaşması" imzalanmıştır(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;60).

TMSK' nın AB üyelik sürecine uyum sağlamak ve finansal raporlamada dünya ülkeleriyle aynı dili konuşmak amacıyla yayımladığı standartlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 3: Türkiye Muhasebe Standartları

	RG Tarihi /Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005-25702
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005-25702
TMS 2: Stoklar	15.01.2005-25701
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	18.01.2005-25704
TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar	20.10.2005-25972
TMS 10: Bilânço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005-25972
TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005-25978
TMS 12: Gelir Vergileri	28.03.2006-26122
TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006-26097
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005-26040
TMS 17: Kiralama İşlemleri	24.02.2006-26090
TMS 18: Hâsılat	09.12.2005-26018
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006-26124
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005-25983
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005-26040
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005-25988
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005-26040
TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama	01.03.2006-26095
TMS 27: Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005-26026
TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005-26036
TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005-26040
TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005-26040
TMS 33: Hisse Başına Kazanç	28.03.2006-26122
TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006-26068
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006-26112
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006-26081
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006-26111
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006-26111
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006-26090
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006-26125
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006-26125
TFRS 3: İşletme Birleşmeleri	31.03.2006-26125
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006-26119
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006-26110
TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi	31.01.2006-26066
TFRS 7: Finansal Araçlar, Açıklamalar	30.01.2007-26419
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri	Taslak Halinde

Kaynak: Türkiye Muhasebe Standartları; TMSK Yayınları; 2007

TMSK' nin kurulmasından önce, TMSK' in çalışmalarından sonra çeşitli resmi kuruluşlar da kendi faaliyet alanları kapsamında muhasebe standardı oluşturmuşlardır.

Bankacılık sektörü ile ilgili olarak BDDK tarafından bankaların finansal tablolarının uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla muhasebe uygulama yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayımlanmıştır(Koç Yalkın ve Diğerleri;2006;300).

Sermaye Piyasasında işlem gören işletmeler için de SPK tarafından 2003 yılında UFRS ile uyumlu muhasebe standartları hazırlanmış ve seri XI, No:25 sayılı tebliğ ile 33 adet standart yayımlanmıştır(Gökçen ve Diğerleri;2006;6).

BDDK ve SPK' nin oluşturduğu standartlar kendi sektörleri içinde önemli gelişmeler olarak görülebilir. Fakat sadece kendi mevzuatlarına tabi işletmeler tarafından uygulanma zorunluluğunun bulunması, bu standartların uygulanma alanını sınırlandırmıştır. Ayrıca bu standartlar ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında farklılaşmaya sebep olmuştur.

Bu sayılanlar dışında; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Türkiye Bankalar Birliği, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu ve Sigorta Denetleme Kurulu da ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren kuruluşlardır.

TMSK' nin kurulmasıyla birlikte, Türkiye'de muhasebe standardı oluşturmak konusundaki çok başlılık ortadan kalkmış ve daha önce de belirtildiği gibi TMSK bu mevzudaki tek yetkili isim olmuştur(Akdoğan; 2007; 108).

2003 yılında yapılan uluslar arası bir araştırmaya göre Türk Muhasebe Standartları ile Türkiye, Dünya'da Kenya'dan sonra Uluslar arası Finansal Raporlama standartlarına en uzak ikinci ülke konumundaydı(Cengiz;2007;2). Fakat o tarihten bu yana yapılan çalışmalar sayesinde Türk Muhasebe Standartları önemli gelişmeler kaydetmiştir. 17. Dünya Muhasebeciler Kongresine ev sahipliği de dâhil olmak üzere birçok uluslar arası organizasyonda hak ettiği yeri almıştır.

Türkiye'deki muhasebe mesleğine yön veren kurum ve kuruluşlar aynı zamanda Dünya'da ülkemizi temsil etmektedir. TMSK adına Saim ÜSTÜNDAĞ, SPK adına Doğan CANSIZLAR, TÜRMOB adına da Nail SANLI, Prof. Dr. Recep PEKDEMİR ve Dr. Masum TÜRKER uluslar arası komitelerde görev almaktadır.

1.6 Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Katkıları

Türkiye'de TMS/TFRS' lerin uygulanmasındaki en önemli dönüm noktalarından biri de Türk Ticaret Kanunu taslağıdır. Köklü bir reforma tabi tutularak çağdaş bir uygulama zemini kazanacak olan Türk Ticaret Kanunu henüz tasarı halinde olmasına karşın, yasalaştığı takdirde, Türkiye için uluslar arası muhasebe standartlarını uygulamak bir zorunluluk olacak ve bu sayede ülkemiz, şeffaf mali tablolara ve şeffaf bir ticari yaşama kavuşacaktır(Bilânço;2005;5).

TTK tasarısı hazırlanırken, bazı hedefler belirlenmiştir. Bunlardan biri de UFRS' nin kanunda genel ve mutlak uygulanma olanağına kavuşturulmasıdır. Ayrıca finansal tabloları hem şirketler hem de şirketler topluluğu yönünden çağdaş anlayışa uygun kurallara bağlanmalı, anonim ve limited şirketlerin etkin, bağımsız uluslar arası standartlarla uyumlu denetimi sağlanmalıdır(Selimoğlu ve Göktepe;2007;27).

Tasarının genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, bir ülkenin sermaye ve kredi piyasalarının rekabet piyasasında bir güç olarak yer alabilmesi için tam şeffaflığa dayalı, UMS' ye göre çıkarılmış finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu kapsamda tasarıda bu unsurlara vurgu yapılması ve TMSK' nın bir otorite olarak kabul edilmesi önemli bir gelişmedir(Arıkan;2005;8).Standartları sürekli bir gelişim süreci içinde bulunması nedeniyle bu tarz bir atıfta bulunma kavramsal çerçevede birlik beraberlik sağlama açısından olumlu görülmektedir(Aksoy;2005c;119).

TTK taslağında TMSK' nın yetkilerinin tanımlanmasıyla birlikte muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenlemelerde TMSK' nın yayımladığı standartlara gönderme yapmaktadır. Taslak, çağdaş dünyanın paylaştığı ortak muhasebe raporlama dilini esas almıştır(Dural;2005;30).

TTK taslağında TMSK' nın yetkisi şu şekilde ifade edilmiştir:

MADDE 88

(1) 64 ile 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ile 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslar arası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler itibarıyla, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarından farklı istisnai uygulamalara izin verildiği hallerde, bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alanlar itibarıyla yukarıdaki fıkrada belirtilen ayrıntı düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine uyulur(TTK Tasarısı;2005;24).

TTK taslağında ayrıca geçici madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarına geçişe ilişkin hükümler de yer almaktadır. Buna göre;

“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren on gün içinde, gerçek ve tüzel kişi tacirlerle her ölçekteki işletmelerin, ticaret şirketlerinin ve şirketler topluluklarının ticari defterleri ile münferit ve konsolide finansal tablolarına doğrudan doğruya uygulanacak olan Uluslar arası Finansal

Raporlama Standartlarına veya bunun yerine geçen standartlara tam bir uygunluk içinde hazırlanmış bulunan Türkiye Muhasebe Standartlarının tam metninin Türkçesini Resmî Gazetede yayımlar. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, ayrıca Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarında veya yerlerine geçen standartlarda yapılacak her türlü değişikliği hemen Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlar. Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeleri bu kanunun ticari defterler, finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine uygulanır”(TTK;2005 ve Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;62).

Türkiye’de, ülke genelinde geçerli olmak üzere uluslar arası standartlara uygun bir setin oluşturulabilmesi ve kanun maddesinde zikredilerek yasal yollardan da desteklenmesi son derece umut verici bir durum olarak görülmelidir.

Türkiye’nin güncel ve uzun vadeli ihtiyaçlarına cevap verebilmek için modern ticaret hukukuyla örtüşen gelişimi sürdürülmesini hedefleyen TTK tasarısı; kanunlaşması sağlanmak üzere 22.06.2005 tarihinde Başbakanlığa sunulmuş ve Başbakanlıkça 09.11.2005 tarihinde TBMM Başkanlığına gönderilmiştir. TBMM Adalet Komisyonu, 22. Dönemde Genel Kurul’da görüşülemediği için ertelenen ve yeni dönemde Hükümet Tarafından yenilenen 1535 maddelik Türk Ticaret Kanunu Tasarısını 26.12.2007 tarihinde kabul etmiştir.

Adalet Komisyonu Başkanı, Tasarıda bazı eksiklikler ve uyumsuzluklar bulunduğunu belirterek, Genel Kurulda önergelerle gerekli düzenlemelerin yapılacağını söylemiştir. 2008 yılının ikinci yarısında yasalaşması beklenen TTK Tasarısı hem işletme sahipleri hem de muhasebe mesleğiyle hem akademik hem de profesyonel olarak uğraşanlar için yeni bir dönemin başlangıcı olacaktır(Arıkan;2007;21).

1.7 BASEL II Kriterlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Katkıları

BIS (Bank for International Settlements), en eski uluslar arası finansal organizasyon olarak 1930 yılında kurulmuştur. Dünya üzerinde faaliyet gösteren 160 Merkez Bankasının üyesi bulunduğu kuruluş; dünyadaki finansal ve parasal istikrarı sağlamak üzere ilkeler ve kurallar tespit etmektedir.

Merkezi İsviçre'nin Basel şehrinde faaliyet gösteren organizasyon, 1974 yılında bünyesinde Basel Komitesini oluşturmuştur. Komite 1988 yılında Basel I Standartlarını, 2004 yılında ise Basel II standartlarını nihai metinle yayımlamıştır(Mısıroğlu;2006;20).

Ülkemizde de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve çeşitli bankaların risk yönetiminden sorumlu üst düzey yöneticilerinin katılımıyla 2003 yılında Basel II Yönlendirme Komitesi, Türkiye Bankalar Birliği bünyesinde kurulmuştur. Bunun yanı sıra Hazine Müsteşarlığı, T.C Merkez Bankası ve Sermaye Piyasası Kurulunun katılımıyla BDDK koordinasyonunda faaliyet gösteren Basel II Koordinasyon Komitesi kurulmuştur(Şenturan;2006;47).

01.01.2007 tarihinde AB ülkelerinde Basel II kriterleri uygulanmaya başlanmıştır. 01.01.2008 tarihinde Türkiye' de de uygulamaya geçmesi beklenen Basel II kriterleri, TTK tasarısının henüz yasalaşmaması sebebiyle BDDK tarafından 2009 yılına ertelenmiştir(Bilânço;2007;5).

Basel II veya diğer bir ifadeyle Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı, bankaların sermaye yeterliliklerinin ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak yayımlanan ve uygulanan standartlar bütünüdür(Doyrangöl ve Saltoğlu;2006;353).

Basel II standartları ile genel olarak sağlam sermaye yeterliliğinin düzenlenmesi, denetim ve piyasa disiplininin tesis edilmesi, risk yönetimi ve finansal istikrarı geliştirmek amaçlanmıştır(Yardımcıoğlu ve Çam;2007;61).

Basel II her ne kadar temelde bankaları ilgilendiren bir mevzu gibi gözükse de, bankalardan kredi alan büyük küçük bütün işletmelerin Basel II' den etkilenmeleri kaçınılmazdır.

“Risk Odaklı Sermaye Yönetimi” anlayışını ön plana çıkan Basel II ile birlikte, işletmeler için riskin ölçümü iki ana unsura dayanmaktadır. Bunlar kredi kullanan firmanın risk seviyesi ve kredi işleminin risk seviyesidir.

Firma riski, firmanın finansal verileri ve niteliksel faktörleri açısından değerlendirilmektedir. Bu noktada finansal verilerin mutlak surette UFRS ile uyumlu olması gerekmektedir. Aksi takdirde finansal veriler değerlendirmeye alınmayacaktır(Mısırlıoğlu;2006;30). Kredi riskinin derecelendirmeye dayalı

hesaplanması için de reel sektör firmalarının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu finansal tablolar hazırlaması elzemdir(Bilânço;2007;5).

Basel Komitesi, UFRS üzerinde yürüttüğü çalışmada 15 adedinin üstünde durmuş ve inceleme sonucunda standartları destekleme kararı almıştır. Bu durum UFRS' nin dünya üzerindeki yaygınlığını göstermesi bakımından da büyük önem taşımaktadır(Gökçen ve Diğerleri;2006;4).

Basel Komitesinin UFRS' leri desteklemesinin önemli sebeplerinden biri de belirlediği kriterlerin öngördüğü mali tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamada UFRS' ye duyulan ihtiyaçtır(Koğar;2006;21). Basel II UFRS' yi destekleyerek bir manada kendi işlemleri için de önemli bir alt yapı oluşturmaktadır.

Dünya Bankası ve IMF de kendisinden borç talebinde bulunan ülkelerin finansal raporlamalarının UMS/UFRS ile uygunluğunu arayacağını beyan etmiştir(Aksoy; 2005a;189).

Bir yandan TTK tasarısının TMSK ve TMS' ye attığı önem, bir yandan da Basel II kriterlerinin uygulanması için ön görülen şeffaflık UFRS' yi vazgeçilmez kılmaktadır. Zaten UFRS ve Basel II standartlarının aynı amaçları paylaştığı da ifade edilebilir. Her iki çerçevedeki amaç; işletme faaliyetlerinin daha şeffaf bir hâle getirilerek piyasa aktörlerine alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgilerin kalitesini arttırmaktır(Mısırlıoğlu;2006;22).

Uluslar arası kabul görmüş standartlarda, güvenilir mali tabloların üretilmesi, işletmelerin daha iyi derecelendirme notları alarak daha düşük maliyetli kredi almalarına vesile olacaktır. Tek başına bu sebep bile UFRS' nin önemini ortaya koymaktadır(Aydeniz;2007;185).

BÖLÜM 2: MUHASEBE STANDARTLARI VE KOBİ'LER

Muhasebe standartlarının, boyut farkı gözetmeksizin, uluslar arası arenada yer edinmek isteyen bütün işletmeler için bir gereklilik olduğu savunulmaktadır. Fakat standartların kapsamının genişliği, KOBİ' lerde uygulanmasını zorlaştırıcı bir etkidir. Bu amaçla uluslar arası kuruluşlar standartlar setini KOBİ' lerin ihtiyaçları göz önünde bulundurularak revize etmekte ve ayrı bir standart olarak uygulamaya geçirme çalışmalarını sürdürmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde; KOBİ tanımına farklı gözler nazarında değinilmiş, KOBİ' lerin ülke ekonomileri için önemi vurgulanmıştır. KOBİ' lerin faaliyetlerini sürdürürken karşılaştıkları ekonomik zorluklardan ve bunun yanında mevcut yapılarının esnekliğiyle yakaladıkları fırsatlardan bahsedilmiştir.

Dünyada ve ülkemizde meydana gelen finansal ve hukuki gelişmelerin yanı sıra oluşturulmaya çalışılan “KOBİ' ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları”nın, KOBİ' lerin muhasebe uygulamalarında ve hazırladıkları mali tablolarda meydana getirmesi beklenen farklılıklar izah edilmeye çalışılmıştır. Finansal tablolarda meydana gelecek değişiklikleri rakamlar vasıtasıyla göstermek amacıyla hazırlanan ÜLKÜ A.Ş örneğiyle de çalışmayla ilgilenenlerin konuya daha iyi hâkim olmaları hedeflenmiştir.

2.1. KOBİ Tanımı

Dünyada genel anlamda kabul görmüş bir KOBİ tanımlaması bulunmamaktadır. Bu konuda her ülkenin ekonomik özellikleri itibariyle belirlenmiş değişik ölçütler kullanılmaktadır. Ülkemizde de KOBİ kavramı, kendileriyle yakından ilişkili farklı kuruluşlar tarafından farklı biçimlerde tanımlanır. Bu kuruluşlar söz konusu tanımları yaparken; faaliyet gösterilen sektör, çalışan sayısı, sabit yatırım tutarı ve KOBİ sermayesinin önemli bir kısmının büyük ölçekli işletmelere ait olmaması kriterlerini dikkate almaktadır.

Hazine Müsteşarlığı' nın tanımına göre; “imalat sanayinde faaliyette bulunan ve yasal defter kayıtlarında arsa ve bina hariç, makine ve teçhizat, tesis, taşıt araç ve gereçleri, demirbaşlar ve benzeri toplamının net tutarı 400 bin YTL' yi aşmayan;

- 1–9 işçi çalıştıran işletmeler çok küçük ölçekli,
- 10–49 işçi çalıştıran işletmeler küçük ölçekli,
- 50–250 işçi çalıştıran işletmeler orta ölçekli işletmelerdir”
(www.hazine.gov.tr/16.11.2007).

Dış Ticaret Müsteşarlığı tanımına göre KOBİ’ ler; imâlat sanayinde faaliyet gösteren, 1-200 işçi çalıştıran, gerçek usulde defter tutan, arsa ve bina hariç sabit sermaye tutarı bilanço net değeri itibariyle 2 milyon ABD doları karşılığı YTL’ yi aşmayan işletmelerdir.

AB Mevzuatında benimsenen tanımda ise, 250’ den daha az çalışanı olma, yıllık cirosunun 50 milyon euro’ dan az olması, yıl sonu bilanço tutarının 43 milyon euro’ dan az olması ve KOBİ’ nin bir veya birkaç büyük şirkete ait olmaması kriterleri kullanılmaktadır.

AB mevzuatında KOBİ’lerin tanımlanması için kullanılan bir başka kriter de firmaların bağımsızlık düzeyidir. Bağımsızlık düzeyini; hisselerin veya sermayesinin % 25’ den fazlasının büyük bir grubun elinde bulunmaması belirler. Ancak bu durumun istisnası, işletmenin sermaye sahiplerinin kamu yatırım ortaklıkları, risk sermayesi şirketleri veya kurumsal yatırımcılar olmasıdır.

Ayrıca işletme sermayesi, hisselerinin kime ait olduğunun belirlenemeyeceği kadar küçük hisseler bölünmüş ve eğer işletme sermayesinin %25 veya daha fazlasının tek bir işletme tarafından üstlenilmemiş olduğunu veya sermayesinin küçük ve orta büyüklükteki işletme tanımı dışındaki işletmelerden meydana gelmemiş olduğu yasal olarak belirtilmişse bağımsız sayılır (Kurt ve Öztürk;2008;38).

TTK m:1500 KOBİ’ lerin tanımlanmasına, niteliklerine, sınıflandırılmasına ve uygulamasına ilişkin esaslar, net satış hâsılatları, mali bilânço tutarları ve çalışan sayıları dikkate alınarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konan yönetmelikle belirlendiğini ifade etmektedir(TTK Tasarısı;2005;790). 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması

Hakkındaki” yönetmeliğe göre; KOBİ, 250 kişiden az çalışanı istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı veya mali bilânçosu 25 milyon YTL’ yi aşmayan işletmelerdir.

Bunun dışında yönetmelikte yer alan diğer tanımlamalara göre; Mikro İşletme, 10 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hâsılatı ya da bilânçosu 1 milyon YTL’ yi aşmayan işletmelerdir. Küçük İşletme, 50 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hâsılatı 5 milyon YTL’ yi aşmayan işletmedir. Orta Büyüklükteki İşletme, 250 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hâsılatı 25milyon YTL’ yi aşmayan işletmedir(Korkmaz ve Diğerleri;2007;101). Söz konusu yönetmeliğin bir başka maddesine göre KOBİ’ler, diğer işletmelerle olan sermaye veya oy hakkı ilişkilerine göre bağımsız işletmeler, ortak işletmeler ve bağlı işletmeler olarak üçe ayrılmaktadır. Bu yönetmeliğe göre bağımsız bir işletme;

- Başka bir işletmenin %25 veya daha fazlasına sahip olmayan,
- Herhangi bir tüzel kişi veya kamu kurum ve kuruluşu veya birkaç bağlı işletme tek başına veya müştereken bu işletmenin %25 veya daha fazla hissesine sahip olmayan,
- Konsolide hesaplar düzenlemeyen ve konsolide hesap düzenleyen bir başka işletmenin hesaplarında yer almayan işletmedir(Kurt ve Öztürk; 2008; 41).

Yönetmeliğin bu maddesi, daha önce de değinildiği gibi AB mevzuatıyla paralellik göstermektedir.

Tablo 4: Farklı Kurumlarca Kullanılan KOBİ Tanımları

KURUM	SEKTÖR	ÇALIŞAN SAYISI	SABİT YATIRIM TUTARI	GRUP İLİŞKİSİ
KOSGEB	İmalat Sanayi	≤150 kişi		
HALK BANKASI	İmalat Sanayi	≤ 250 kişi	< 1.500.000 YTL	
EXİMBANK	İmalat Sanayi	≤ 200 kişi	< 2.000.000 \$	
HM	İmalat Sanayi Tarım, Turizm, Sağlık, Eğitim Madencilik, Yazılım Geliştirme	≤ 250 kişi	< 950.000 YTL	< 25%
DTM	İmalat Sanayi	≤ 200 kişi	< 2.000.000 \$	
DİE		< 100 kişi		
DPT		< 100 kişi		
KGF		< 250 kişi		

Kaynak: Şenturan (2006; 48)

Basel II ye göre KOBİ; 250 den daha az işçi çalıştıran, yıllık toplam cirosu 50 milyon euroyu geçmeyen ve bilanço toplamı 43 milyon eurodan az olan firmalar için kullanılabilir bir tanımdır (Şenturan;2006;48). Bu tanım bazı durumlarda kredilerin hangi portföye dâhil edileceği açısından önem kazanırken, bazı durumlarda da aynı portföy içerisinde büyük ölçekli şirketler ile KOBİ kredilerinin farklı sermaye yükümlülüklerine tabi olması sonucunu doğurmaktadır.

KOBİ kriterinin önem kazandığı ilk husus, kredilerin hangi portföyde sınıflandırılacağına belirlendiği aşamadır. Bu portföyler temel olarak “kurumsal portföy” ve “perakende portföy” dür.

Tablo 5: Kurumsal ve Perakende KOBİ Tanımı

KOBİ TANIMI	PERAKENDE KOBİ	KURUMSAL KOBİ
Ciro < 50 milyon EURO Çalışan < 250	Risk < 1 milyon EURO Bankadaki Toplam Kredi	Risk > 1 milyon EURO Bankadaki Toplam Kredi

Kaynak: Aras (2005;14)

2.2. KOBİ'lerin Ülke Ekonomilerindeki Yeri

KOBİ' ler hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri içinde önemli bir yer teşkil etmektedir. Rekabetin ve değişimin çok yoğun yaşandığı günümüzde istihdamın ve üretimin büyük bir bölümünü sağlayan KOBİ' ler esnek yapılarıyla bu değişimlere kolay uyum sağlayabilmektedirler.

KOBİ' lerin ekonomiye katkılarını beş başlıkta toplayabiliriz(www.tbb.org.tr/16.11.2007):

- İstihdamın yaratılması
- Esneklik sayesinde yeniliklere hızla uyum
- Girişimciliği teşvik
- Butik üretim sayesinde ürün farklılaşması
- Büyük işletmelere ara malı temini

KOBİ' lerin istihdam, yatırım, üretim ve ihracat oranları bakımından gelişmiş olan ülkelerde gelişmekte olan ülkelere nazaran daha büyük payları olduğu gözlenmektedir.

Tablo 6: KOBİ' lerin Ekonomideki Yeri

	ABD	Almanya	Hindistan	Japonya	İngiltere	G:Kore	Fransa	İtalya	Türkiye
KOBİ' lerin Toplam İşletmelere Oranı (%)	97,2	99,8	98,6	99,4	96	97,8	99,9	97	98,9
KOBİ' lerin İstihdamda Oranı (%)	50,4	64	63,2	81,4	36	61,9	49,4	56	45,6
KOBİ' lerin Yatırımdaki Payı (%)	38	44	27,8	40	29,5	35,7	45	36,9	6,5
KOBİ' lerin Üretimdeki Payı (%)	38	49	50	52	25,1	34,5	54	53	37,7
KOBİ' lerin İhracattaki Payı (%)	32	31,1	40	38	22,2	20,2	23	-	8

Kaynak: Aras (2005: 14)

Ülkeler için ekonomideki önemi inkâr edilemez bir gerçek olan KOBİ' ler için AB de desteklemek ve kurulmalarını teşvik etmek amacıyla çeşitli sanayi politikaları geliştirmektedir. AB'ye aday ya da üye ülkelerdeki KOBİ' lerin ihtiyaçları ve karşılaştıkları sorunlar dikkate alınarak rekabet edilebilirliklerinin güçlendirilmesi, KOBİ' lerin AB mevzuatına uyumlaştırılması ve uluslararası alanda faaliyet göstermeleri desteklenmekte ve teşvik edilmektedir (Kurt ve Öztürk;2008;39).

2.3. KOBİ' lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

KOBİ' ler gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, Türkiye' de de ekonominin en hayati organlarıdır. KOBİ' ler Türkiye gibi zaman zaman ekonomik krizlerle karşı karşıya gelen ülkeler için daha da büyük önem arz etmektedir. Türkiye' de KOBİ' ler büyümenin lokomotifi konumundadır. Ekonominin bel kemiği olarak da tabir edilen KOBİ' ler kalkınma planlarında en çok üzerlerinde durulması gereken unsurlardır (Bolat;2007;47). Fakat kırılğan yapıları, gelişmiş ülkelerdeki örneklerinin aksine, bu

büyümenin sağlam temellere oturmasını engellemekte zaman zaman GSMH' de büyük iniş ve çıkışların oluşmasına neden olmaktadır.

Türkiye' deki KOBİ' lerin ekonomideki yerine bakıldığında şu oranlarla karşılaşılmaktadır:

- İstihdamdaki payı %61,1
- Yatırımlardaki payı %6,5
- Üretimdeki payı %78
- İhracattaki payı %8
- Toplam kredilerden aldığı pay %5 dir.

Sayıda fazla olmalarına rağmen, KOBİ' lerin Türkiye Reel Sektör kredi toplamından sadece %5 oranında pay alıyor olmaları büyük bir finansman sıkıntısı çektiklerinin göstergesidir(Bolat; 2007;47).

İstihdamın %61,1 ini sağlayan KOBİ' ler, katma değerde ancak % 27,3' lük bir orana ulaşabilmişlerdir. KOBİ' lerin;

- % 14' ü Organize Sanayi Bölgelerinde,
- % 38' i Küçük Sanayi Sitelerinde faaliyetlerine devam etmektedir.

Teknolojik açıdan incelemek gerekirse;

- % 59' u günümüze uygun sayılabilecek teknoloji,
- % 17' si modern teknoloji,
- % 24' ünün ise eski teknoloji kullandıkları gözlenmektedir.

Türkiye' de KOBİ olarak kayıtlı ve kayıtsız 3,5 milyon işletmenin var olduğu söylenmektedir. Faaliyet alanı sanayi ile sınırlandığında bu sayının 200 bine düştüğü gözlenmektedir. Bu rakamları oran olarak ifade edecek olursak Türkiye' deki işletmelerin % 99,8' i KOBİ' dir.

Bu KOBİ'lerin sektörlere göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir;

- 271.399 KOBİ, toplam içinde % 14,6'lık bir oranla imalat sektöründe,
- 717.096 KOBİ, % 38,6'lık bir oranla hizmet sektöründe yer almaktadır.
- Geriye kalan 867.845 KOBİ ise ticaret ile uğraşmaktadır(Kurt ve Öztürk;2008;41).

Tablo 7: İş Yeri Büyüklük Gruplarına Göre Şirket Sayıları

	Çalışan Sayısına Göre İş Yeri Büyüklük Grupları	Dağılım (%)
KOBİ	1-250	99,89
Mikro	0	1,38
Mikro	1-9	94,94
Küçük	10-49	3,09
Orta	50-99	0,30
Orta	100-150	0,10
Orta	151-250	0,08
Büyük	251+	0,11

Kaynak: BDDK (Ağustos 2005)

Basel II standartlarının 2009 yılından itibaren yürürlüğe girmesiyle birlikte BDDK' nın hesaplamalarına göre İSO' nun kayıtlı 1000 firmasının 660' ı, TCMB' nin bilanço verilerini topladığı 7500' ü aşkın firmanın 6800 tanesi KOBİ sayılacaktır (Şenturan; 2006;49).

2.4. KOBİ' lerin Avantajları Ve Dezavantajları

Ülke ekonomisi içindeki önemli paylarının yanında KOBİ' lerin büyük ölçekli şirketlere göre bazı avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlar(www.bddk.org.tr/10.12.2007):

- Daha az yatırımla, daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlayabilmeleri,
- Daha düşük yatırım maliyetleri ile istihdam imkânı oluşturabilmeleri,
- Toplu olarak değerlendirildiklerinde yapıları itibariyle ekonomik dalgalanmalardan daha az etkilenmeleri,
- Müşteri ve işletme personelinin daha yakın ilişkiler içerisinde girebilmeleri,
- Sınırlı talebin olduğu alanlarda arz oluşturabilmeleri,

- Talep değişikliklerine ve diğer koşullardaki değişikliklere daha kolay uyum sağlayabilmeleri,
- Bölgeler arası dengeli kalkınmaya katkı sağlamaları,
- Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı olmalarıdır.

Diğer yandan, KOBİ'lerin karşılaştığı sorunlar ve dezavantajlar şunlardır(Kurt ve Öztürk; 2008; 43):

- Teknoloji düzeylerinin genellikle düşük olması
- Yurt içi ve yurt dışı teknik ve ticari gelişmeleri izleyememeleri
- Nitelikli eleman sıkıntısı çekmeleri
- Genel yönetim yetersizlikleri
- Vergi ve diğer yasal yükümlülüklerinden kaçınmak amacıyla kayıt dışı çalışma
- Kurumsal yönetim eksiklikleri
- Hesap ve kayıt düzenindeki aksaklıklar
- Uluslar arası rekabet edebilirliklerinin zayıf olması
- Yetersiz işletme sermayesi ve yetersiz öz sermaye
- Kredi sağlamada karşılaşılan güçlükler ve kredi maliyetlerinin yüksekliği
- Tahsilâtlarda etkinlik sağlanamaması
- Teşviklerden yararlanmaması
- Sermaye piyasalarından yararlanma olanaklarının kısıtlı olması

KOBİ'lerin avantajlarını daha iyi değerlendirebilmeleri ve dezavantajlarının meydana getirdiği problemlerinden kurtulabilmeleri için kurumsal yönetim anlayışını benimsemeleri gerekmektedir. UFRS ise Kurumsal Yönetim adına atılacak önemli adımlardan biri olarak görülmektedir.

2.5 Kobi'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Türkiye'deki Çalışmalar

2.5.1 KOBİ' lerde Finansal Raporlamaya Duyulan İhtiyaç ve Uluslar arası Çalışmalar

Günümüzde dünyanın çeşitli ülkelerinde faaliyet gösteren KOBİ' ler de büyük işletmeler gibi "ülkelerle sınırlı olmayan" finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Bunun en önemli sebebi, KOBİ' lerin kendi ülke sınırları dışında da ticari ilişkiler kurmalarıdır. Bu bağlamda hem kredi veren kuruluşlarla yapılan anlaşmalar nezdinde, hem de diğer ülkelerdeki tedarikçilerle ve müşterilerle kurulan ilişkilerde uluslar arası finansal raporlara duyulan ihtiyaç tetiklenmektedir. Bunun dışında Basel II kriterlerinin etkisiyle, kredi derecelendirme kuruluşlarının talep ettiği şeffaf finansal tabloların da daha önceden belirtildiği gibi uluslar arası finansal raporlama standartları kullanılarak elde edilebileceği gerçeği açıktır(Demir;2007a;45).

Fakat KOBİ' lerin finansal ve yönetsel yapıları içerisinde UFRS' lerin tam manasıyla anlaşılabilmesi ve de uygulamaya geçirilmesi tahmin edilenden daha zor görülmektedir. Bu sebeple IASB KOBİ' ler için UFRS' nin uygulanmasındaki zorlukları fark etmiş ve onlar için daha anlaşılabilir ve uygulanması daha kolay bir standart seti hazırlamak amacıyla 2001 yılında bir proje grubu oluşturmuştur (www.iasb.org/06.11.2007).

Haziran 2004 tarihinde tartışma metni haline getirilen çalışmanın nihaî hali, Şubat 2007' de "IFRS for SME's" adı altında taslak olarak, kamuoyunun görüşünü almak amacıyla dört dilde (İngilizce, Fransızca, İspanyolca, Almanca) yayımlanmıştır.2008 yılında kesinleşmesi beklenen taslak KOBİ' lerin muhasebe standartlarını kendi kendilerine uygulayabilmesini sağlayan bir çerçevedir(Bilânço;2007;8).

Yaklaşık 350 sayfa ve UFRS' nin tamamıyla kıyaslandığında % 85 daha dar hacimli olan bu taslağın amacı;

- KOBİ' ler için, uluslar arası olarak yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir muhasebe standartları oluşturmak,
- KOBİ' lerin hazırladığı finansal tablolarda kullanıcıların ihtiyaçlarına yönelik konulara odaklanmak,

- Uluslar arası standartları kullanmak isteyen KOBİ'lerin finansal raporlama maliyetini ve yükünü azaltmak (UFRS'yi tam set uygulamak birçok KOBİ için sağlayacağı yarardan daha maliyetli olmaktadır),
- Kendi uyguladığı standartlardan UFRS'ye geçmeyi planlayan KOBİ'ler için bu geçişi kolaylaştırmaktır(Korkmaz ve Diğerleri;2007; 102).

Taslak muhasebe uygulamaları için;

- Seçenekler arasından tercih yapmanın ortadan kalkması,
- Genel olarak KOBİ'lerle ilgili olmayan konuların elenmesi ve
- Muhasebeleştirme ve ölçme yöntemlerinin basitleştirilmesiyle şekillendirilmiştir.

Bu çalışma sayesinde; finansal aktörler için ilk defa KOBİ'lerin finansal performansını uluslar arası kıstaslarda benzerleri ile kıyaslama imkânı tanıyacak, üstünde çalışılabilir ve kendine yeten bir muhasebe standartları seti ortaya çıkacaktır(TÜRMOB International;2007;5).

IASB, KOBİ Muhasebe Standartlarının her bir ülkede uyum sorununa neden olabileceğini düşünmektedir. Bunun önüne geçmek ve standartların kabul edilip tutarlı bir biçimde uygulanmasını teşvik etmek amacıyla, 2008 yılı için detaylı bir eğitim programı hazırlamıştır. Bu kapsamda uluslararası toplantılar ve konferanslar düzenleyecek olan IASB, KOBİ Muhasebe Standartlarında periyodik olarak iki yılda bir güncellemelere gideceğini açıklamıştır.

IASB dışında, finansal raporlama uygulamalarının KOBİ'lere uyumlaştırılması konusunda Birleşmiş Milletler bünyesinde de çalışmalar yapılmıştır. 2000 yılında 17. Muhasebe ve Raporlama Uzmanları Çalışma Grubunda (ISAR), KOBİ'lerin ulusal ve uluslar arası düzeyde geliştirilen standartları uygulamakta zorluk çektikleri vurgulanmıştır. Grup bu sorunu gidermek için üç aşamalı bir yapı önermiştir(Bayazıtlı ve Diğerleri;2006;52):

- **I. Seviye:** Hisse senetleri halka açılmış olan büyük ölçekli işletmelerdir. Bu şirketler IASB tarafından hazırlanan UFRS' leri tam set olarak uygulayacaklardır.
- **II. Seviye:** Sermaye piyasalarında yer almayan büyük işletmeleri kapsayan bu seviye için çalışma grubu UFRS' ye sadık kalarak standartlar hazırlamışlardır. Ancak bunlara uymak işletmelerin inisiyatifindedir.
- **III. Seviye:** Bu seviyede mikro işletmeler bulunmaktadır. Bunlar için grup, çok basitleştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamalarını önermiştir.

Bu çalışma UFRS' ye alternatif olarak değil, IASB' a bakış açısı kazandırarak KOBİ için UFRS taslağının hazırlanmasında yardımcı olmak niyetiyle hazırlanmıştır.

Bununla beraber FASB, KOBİ' ler için ayrıca bir Muhasebe Standartları setine dair çalışma yapmamakta fakat gelişmeleri dikkatli bir biçimde takip etmektedir.

KOBİ' ler için UFRS oluşturma sürecini bazı kesimler desteklememektedir. Bu kesime göre; yeni bir KOBİ standardı hazırlamak yerine KOBİ' lerin UFRS' yi kullanımını kolaylaştırmak için kavramsal çerçeveye bazı unsurlar eklemek yeterli olacaktır. Bu kesimin özellikle vurguladığı nokta KOBİ standardının uygulanması sırasında (standardın kendisinin de tavsiye ettiği gibi) sıklıkla tam set UFRS' ye başvurulmasının muhtemel olmasıdır. Böyle bir durumda ayrıca bir KOBİ standardına ihtiyaç yoktur. Buna karşılık bu süreci destekleyenler, KOBİ' ler için UFRS' nin daha az karmaşık ve daha fazla anlaşılabilir olması sebebiyle UFRS' yi uygulamak için önemli bir adım olarak görmektedir(Demir;2007a;50-55).

2.5.2 KOBİ' ler için UFRS Çalışmalarının Türkiye'deki Yansımaları

Türkiye konunun uzmanı akademisyenlere göre UFRS' yi kolaylıkla uygulayabilecek ülkelerden biridir. Bunun en önemli sebebi olarak Tek Düzen Hesap Planı ile UFRS' ler arasında çok önemli farklılıkların olmaması gösterilmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi TMSK UFRS' yi yakınsama prensibi edinmiştir. Bu bağlamda yayımlanan UFRS' leri Türkçeye çevirerek TFRS haline getirmektedir ve uygulama kapsamına almaktadır. KOBİ' ler için UFRS konusunda da aynı yola başvuran TMSK, bu konudaki çalışmalarını sürdürmektedir. TMSK, IASB nin yapacağı değişiklikleri dikkate alarak

çalıştığı metini kamuoyuna sunacaktır. Meslek mensuplarının ve akademisyenlerin görüşleri doğrultusunda ülkemiz için uygulanabilir bir KOBİ muhasebe standardı oluşturacaktır. TMSK'nın KOBİ muhasebe standartlarını uygulamak için TTK tasarısının kanunlaşmasını beklediği ve 2009 yılından itibaren uygulamaya alacağı söylenmektedir(Boz;2006;8).

TMSK'nın çalışmaları dışında, KOBİ'ler için UFRS konusunda, İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından TMSK, BDDK ve SPK temsilcileri, muhasebe mesleği mensupları ve akademisyenlerden oluşturulan bir grupla UFRS'nin KOBİ'lerde uygulanması ve karşılaşılabilecek sorunlara dair bir yuvarlak masa toplantısı yapılmıştır. Bu toplantının sonucunda yayımlanan bildiriye KOBİ'ler için UFRS'nin önemine dikkat çekilmiş ve TMSK'nın KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarını ayrı bir set olarak hazırlaması gerekliliği vurgulanmıştır(İSMMM; 2005;19).

2.5.3 KOBİ'ler İçin UFRS'yi Kullanacak Olan İşletmeler

IASB, KOBİ muhasebe standartlarının **kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu** (public accountability¹) olmayan ve ilgili tüzel ve gerçek kişiler için genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmeler için olduğunu ifade etmiştir(www.iasb.org/06.11.2007). Bir işletmenin hangi durumlarda genele karşı sorumluluk taşıdığını belirtmek gerekirse;

- “Bir işletme halka açık bir piyasada borç ya da sermaye aracı ihraç ediyorsa (hisse senetleri borsada işlem görüyorsa),
- Bir işletme geniş dış varlıkları elinde tutuyorsa (banka, sigorta şirketi vs. ise) genele karşı sorumluluk taşıyor” demektir ve KOBİ muhasebe standartlarını kullanamazlar. UFRS'yi tam set olarak uygulamak zorundadır(Demir;2007a;51).

Halka arz amacıyla finansal tablolarını düzenleyici kuruma sunan veya sunmayı planlayan şirketler, hisse senedi saklama yetkisi bulunan bankalar, önemli kamu hizmeti sağlayan veya kamu yararına çalışan kuruluşlar, ülkesinde önemli elektronik etkinliğe

¹ Bu ve benzeri kavramların Türkçe karşılıkları için Prof. Dr. Orhan Şener'in “İngilizce-Türkçe Muhasebe Sözlüğü” kullanılmıştır.

sahip şirketler genele karşı sorumlu kabul edilmektedir. Bu yapıdaki şirketler finansal bilgilerini açıklamalıdır(Korkmaz ve Diğerleri;2007;102).

Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısına göre yapılan **büyük/ orta/ küçük** sermaye şirketleri bağlamında;

- Sadece küçük ölçekli sermaye şirketleri (küçük anonim ve limited şirketler),
- Büyük- orta- küçük olmak üzere bütün şahıs şirketleri(kolektif ve komandit şirketler),
- Büyük- orta- küçük gerçek kişi tacirler (ferdi işletmeler),
- Büyük- orta- küçük adi şirketler KOBİ Muhasebe Standartlarını kullanabileceklerdir(Üstünel;2007;3).

AB, kendisine üye ülkelerden halka açık şirketleri için UFRS' yi tam set uygulama zorunluluğu getirmiştir. Fakat KOBİ' lere ilişkin hazırlanan muhasebe standartlarının uygulanmasını üye ülkelerin tercihine bırakmıştır. Yeni TTK tasarısında önemli bir gönderme yapılarak, standartlara yasal nitelik kazandırılmaktadır. Bunun dışında KOBİ muhasebe standartlarının kullanılması sayesinde elde edilecek çok önemli yararlar vardır. Bunlar;

- İşletme bilgilerinin aynı sektördeki rakipleriyle veya diğer sektörlerdeki işletmelerin bilgileriyle kıyaslanabilirliğini arttırması,
- Yurt dışındaki müşterilerle ve tedarikçilerle ilişkilerini kolaylaştırması,
- Basel II standartları çerçevesinde bakıldığında finansman olanaklarını arttırması,
- Finansal bilgilerin hazırlanmasında maliyetin daha düşük olması ve buna rağmen raporlamanın daha hızlı yapılabilmesi,
- Satın alma, ortaklık veya işbirliği anlaşmalarında kolaylık sağlamasıdır(www.pwc.com/06.11.2007).

2.5.4 KOBİ' ler için UFRS' de Yer Alan Konular ve UFRS Setinden Farklılıkları

KOBİ' ler için hazırlanan muhasebe standartları, UFRS' nin tam metninde olduğu gibi numaralandırılmamıştır. Bunun yerine bilanço ve gelir tablosundaki gibi konu başlıkları halinde bir araya getirilmiş çeşitli kalemlerden oluşmaktadır. KOBİ' ler için muhasebe standartları aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

Tablo 8: KOBİ' ler İçin Muhasebe Standartları Bölümleri

1	Kapsam	20	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
2	Kavramlar ve Genel İlkeler	21	Özkaynaklar
3	Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Esaslar	22	Hâsılat
4	Bilanço	23	Devlet Teşvikleri ve Yardımları
5	Gelir Tablosu	24	Borçlanma Maliyetleri
6	Özkaynak Değişim Tablosu, Dağıtılmamış Karlar Tablosu	25	Hisseye Dayalı İşlemler
7	Nakit Akış Tablosu	26	Değer Düşüklüğü
8	Finansal Tablo Dipnotları	27	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
9	Konsolide Finansal Tablolar	28	Ertelenen Vergiler
10	Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar	29	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzenlenmesi
11	Finansal Varlıklar ve Borçlar	30	Yabancı Para İşlemlerinin Çevrilmesi
12	Stoklar	31	Bölümlere Göre Raporlama
13	İştirakler	32	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
14	Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler	33	İlişkili Taraf Açıklamaları
15	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	34	Hisse Başına Kazanç
16	Maddi Duran Varlıklar	35	Özellikli Sektörler
17	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	36	Satış Amaçlı Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
18	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	37	Ara Dönem Finansal Tablolar
19	Kiralama İşlemleri	38	İlk Uygulama

Kaynak: Uyar (2007; 2)

Bu tez çalışması yapıldığında son halini almamış olan KOBİ standartlarının 2008 yılı içinde kesinleşmesi ve en geç 2009 yılında uygulanmaya başlanması beklenmektedir.

KOBİ' ler için UFRS' yi en son yayımlanan haliyle ele aldığımızda beş ana bölüme ayrıldığını söyleyebiliriz:

- Kavramlar ve genel ilkeler,

- Finansal tabloların sunulması,
- Grup finansal tablolara ilişkin bölümler,
- Bilânço ve gelir tablosuna ilişkin bölümler,
- Finansal tablo açıklamalarına ilişkin bölümler(Demir;2007a;49)

olarak ifade edilebilecek başlıklar KOBİ standartlarının ana hatlarını çizmektedir.

İçerik açısından incelendiğinde KOBİ standartları, tam metin UFRS' den, üç temelde farklılık göstermektedir. UFRS' de bulunan bazı standartlar KOBİ standartları içinde hiç yer almazken; bazılarında yer alan seçenekler arasından en kolay uygulanabilecek olan KOBİ standartlarında yer bulmuştur. Bazı standartlarda ise muhasebeleştirme ve ölçüm metotlarında basitleştirmeye gidilmiştir. Tek tek inceleyecek olursak:

KOBİ standartlarında yer almayan UFRS' ler şunlardır(Üstündağ;2007;132):

- (IAS 29)Yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmiş genel fiyat seviyesinin raporlanması,
- (IFRS 2)Öz kaynağa dayalı hisse bazlı ödemeler
- (IAS 41) Tarımsal varlıklarda gerçeğe uygun değer kullanımının azaltılması,
- (IFRS 6)Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi,
- (IAS 34) Ara dönem finansal raporlama,
- (IAS 17) Kiraya veren açısından finansal kiralama işlemleri,
- Şerefiyedeki değer düşüklüğü testleri,
- (IAS 33) Hisse başına kazanç,
- (IFRS 4) Sigorta sözleşmeleridir.

Basit olan seçeneklerin kullanılacağı konular aşağıdaki gibidir(ACCA;2006;32–33):

- Yatırım amaçlı gayri menkuller için maliyet-amortisman yönteminin kullanılması,

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için maliyet-amortisman-değer düşüklüğü modelinin kullanılması,
- Borçlanma maliyetlerinin gider olarak kaydedilmesi,
- Faaliyetlerden sağlanan nakit akışının raporlanmasında dolaylı yöntemin uygulanması
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde tek bir yöntemin kullanılması Bu konuda KOBİ' ler IAS 20 deki herhangi bir alternatifi kullanabilir.

Bu mevzularda UFRS' de bulunan ilgili standartlara atıfta bulunularak, işletmelerin tercih etmeleri durumunda diğer seçenekleri de kullanabilecekleri ifade edilmiştir. Yalnız, ülkeler KOBİ Standartları içinde ismi zikredilen seçenek dışında kalanları kullandırmamak konusunda serbesttir.

Muhasebeleştirme ve ölçüm yöntemlerinin basitleştirildiği konular:

- Finansal araçlar: IAS 39'da dört grupta sınıflandırılan finansal araçların kategorilerinde azaltmaya gidilerek, "vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar" ve "satılmaya hazır finansal varlıklar" konularına KOBİ standartlarında yer verilmemiştir.
- Şerefiyenin değer düşüklüğü konusunda gösterge yaklaşımı benimsenerek, zorunlu yıllık değer düşüklüğü hesaplamaları göz ardı edilmektedir(Şavlı;2007a;143).
- KOBİ standartları AR-GE faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.
- İştiraklerin ve iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesi konularında; iştirakler için öz kaynak yöntemi, iş ortaklıkları için de oransal konsolidasyon yöntemi yerine maliyet yöntemi önerilmektedir.
- Tarımsal faaliyetlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımının kullanımını azaltmaktadır.

- Çalışanlara sağlanan faydalar standardındaki erteleyici kurallar ve kapsamlı hesaplamalar yerine dört seçenekten biri olan ilke bazlı yaklaşım önerilmiştir.
- Hisse bazlı ödemelerde gerçek değer yöntemi önerilmektedir.
- Ertelenmiş vergilerde; gelir vergisinin muhasebeleştirilmesinde geçici fark yöntemi tavsiye edilmektedir(Üstünel;2007;5).
- Finansal kiralama da kiracının hak ve yükümlülüklerinde basitleştirilmiş ölçüm kullanılması öngörülmektedir.
- Standardın ilk uygulamasında UFRS' nin ilk uygulamasına nazaran daha önceki döneme ilişkin verilerde daha az bilginin yeniden düzenlenmesini öngörmektedir(Demir;2007a;53).

KOBİ' ler için hazırlanan standardın eksik kaldığı hususlarda işletmeler UFRS' nin tam metnine başvuracaklardır. Taslak standartlarla birlikte örnek finansal tablolar ve dipnotlarını da yayımlayan komite; KOBİ' leri, standartları bir bütün halinde uygulamaları konusunda uyarmaktadır. Aralarından bazı standartların seçilip uygulanması söz konusu değildir.

2.6 ÜLKÜ A.Ş Örneği

ÜLKÜ A.Ş, 01.01.2005 tarihinde beyaz eşya ve küçük ev aletleri sektöründe faaliyet göstermeye başlamıştır. Halka açık olmadığı ve banka, sigorta şirketi gibi geniş dış varlıkları elinde tutmadığı için kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu sebeple, yürürlüğe girmesiyle birlikte KOBİ' ler için UFRS' yi uygulayacaktır.

Standart yürürlüğe girdiğinde, muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlarında ne gibi değişiklikler meydana geleceğini anlayabilmek için, bir ön hazırlık yapan muhasebe departmanı geçmiş yıllardaki işlemlerden faydalanarak tamamen varsayıma dayalı çeşitli yevmiye kayıtları oluşturmuştur. Bu kayıtlar, eski kayıtlarla karşılaştırılarak oluşan farklılıklar saptanmış ve gerekli olan düzeltme kayıtları belirlenmiştir. Bu kayıtlar KOBİ standartları kapsamında işletmenin faaliyetlerine paralel olarak tek tek ele alınmıştır. **KDV ihmal edilmiştir ve Gelir vergisi oranı % 20'dir.**

ÜLKÜ AŞ' nin mevcut yasalar çerçevesinde hazırladığı 31.12.2007 tarihli gelir tablosu ve bilançosu aşağıdaki gibidir¹:

Tablo 9: Mevcut Düzenlemelere Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu Örneği

ÜLKÜ AŞ. 31.12.2007 Gelir Tablosu	
A. Brüt Satışlar	500.000
D. Satışların Maliyeti (-)	(350.000)
BRÜT KAR	150.000
E. Faaliyet Giderleri (-)	(30.000)
Pazarlama SD. G (2.000)	
Genel Yönetim G (28.000)	
FAALİYET KARI	120.000
F. Diğer Faaliyetlerden O. G. Ve Karlar	50.000
G. Diğer Faaliyetlerden O. G. Ve Zararlar	-
H. Finansman Gideri	-
I. Olağandışı Gelir ve Kar	10.000
J. Olağandışı Gider Ve Zarar	-
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	180.000
K. Vergi ve Diğer Yük. Karşılığı(-)	(36.000)
DÖNEM NET KARI	144.000

Tablo 10: Mevcut Düzenlemelere Göre Hazırlanmış Bilânço Örneği

Aktif	ÜLKÜ AŞ. 31.12.2007 Tarihli Bilânçosu (Birim-YTL)	Pasif
I. Dönen Varlıklar	200.000	III. Kısa Vadeli Borçlar
100 Kasa	50.000	321 Borç Senetleri
101 Alman Çekler	7.500	370 Vergi Karşılığı
110 Hisse Senetleri	42.500	V. Özkaynaklar
112 Devlet Tahvilleri	32.500	500 Sermaye
120 Alıcılar	30.000	540 Yasal Yedekler
121 Alacak Senetleri	7.500	590 Dönem Net Karı
153 Ticari Mallar	30.000	
II. Duran Varlıklar	294.000	
252 Binalar	200.000	
253 Tesis M. ve Cihazlar	100.000	
257 Birikmiş Amortisman (-)	(42.000)	
260 Haklar	60.000	
268 Birikmiş Amortisman (-)	(24.000)	
AKTİF TOPLAM	494.000	PASİF TOPLAM
		494.000

¹ Örnek finansal tablolar hazırlanırken Prof. Dr. Nalan Akdoğan ve Prof. Dr. Orhan Sevilengül'ün "Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması" kitabından yararlanılmıştır.

İşletmenin Mali Tablolarında KOBİ Standartlarına göre yapması gereken değişiklikler aşağıdaki gibidir:

Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler:

KOBİ Standardının 11. kısmında ele alınan “Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler” maddesi; nakit ve benzeri hazır değerler, menkul kıymetler, ticari ve diğer alacaklar, banka kredileri, ticari ve diğer borçlar, tahvil ve benzeri borçlanma araçlarını içeren hesapların değerlemelerini, kayıtlara alınma ve kayıtlardan çıkarılma kistaslarını kapsamaktadır(Demir; 2007b;5).

Menkul Kıymetler:

ÜLKÜ A.Ş’ nin 31.12.2007 tarihli bilânçosunda kayıtlı toplam menkul kıymeti 75.000 YTL’ dir.

	<u>Tutar</u>	<u>Mevcut Yasalara Göre Değerleme</u>
İstanbul A.Ş hisse senedi	42.500	Maliyet Değeriyle
Haziran 2008 vadeli devlet tahvili	<u>32.500</u>	Borsa Değeriyle
Toplam Menkul Kıymet	75.000	

KOBİ muhasebe standardına göre; devlet tahvili gibi, vadede alınacak veya ödenecek tutarın sabit olduğu finansal varlıklar ıskonto edilmiş maliyet değeriyle finansal tablolara yansıtılmaktadır. Hisse senedi gibi sabit getirisi olmayan ve bir piyasada işlem gören finansal varlıklar ise gerçeğe uygun değeriyle finansal tablolarda yer alır (Şavlı;2007b;5).

İstanbul A.Ş hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinin 50.000, Haziran 2008 vadeli devlet tahvilinin de ıskonto edilmiş maliyet değerinin 30.000 olduğu tespit edilmiştir.

	<u>Tutar</u>	<u>KOBİ Standardına Göre Değerleme</u>
İstanbul A.Ş	50.000	Gerçeğe Uygun Değer
Haziran 2008 vadeli tahvil	<u>30.000</u>	ıskonto Edilmiş Maliyet Değeri
Toplam Menkul Kıymet	80.000	

Bu durumda KOBİ standartlarına uygun finansal tablonun hazırlanabilmesi için yapılması gereken düzeltme kayıtları:

_____	//	_____	
110 HİSSE SENETLERİ HS.			7.500
679 D. OL. DIŞI GELİR VE KAR HS.			7.500
_____	//	_____	
_____	//	_____	
689 D. OL. DIŞI GİD. VE ZARAR HS.			2.500
112 KAMU KESİMİ TAHVİLİ HS.			2.500
_____	//	_____	

Ticari Alacaklar:

ÜLKÜ A:Ş' nin ticari alacaklarını alıcılar hesabı ve vadeli çek ve senetler oluşturmaktadır. Ticari alacaklar da KOBİ standardına göre iskonto edilmiş maliyet değeriyle gösterilmesi gereken hesaplardan biridir. Ayrıca alacakların tahsilâtında şüpheli bir durum varsa bu da tespit edilmelidir. Mevcut mali tablolarda 120 Alıcılar Hesabının 30.000 YTL olduğu görülmektedir. Geçmiş dönem tecrübelerini göz önünde bulunduran yetkililer bu rakamın 2000 YTL' lik kısmının tahsilinin şüpheli olduğuna ve karşılık ayrılmasına karar vermişlerdir. Dönem sonunda da bu alacağın tahsilinin imkânsız olduğunu görmüşlerdir. Bunun için yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

_____	//	_____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.			2000
129 ŞÜPHELİ T. A. KARŞILIĞI HS.			2000
_____	//	_____	

Bunun dışında, Alınan Çekler hesabı, **özün önceliği** kavramı gereği 121 Alacak Senetleri hesabının içinde bir alt hesapta kaydedilmiştir(Sipahi;2008;223).

_____	//	_____	
121 ALACAK SENETLERİ HS.			7500
101 ALINAN ÇEKLER HS.			7500
_____	//	_____	

121 Alacak Senetleri böylece 15.000 YTL' ye ulaşmıştır. Muhasebe departmanının finansal tablolarda düzeltme yapabilmesi için bu hesaba ilişkin yapmış olduğu işlemler aşağıdaki gibidir:

<u>Tutar</u>	<u>Vade</u>	<u>Vadeye Kalan Gün</u>	<u>İskonto Tutarı (%10)</u>
5000	10 Ocak 2008	10	14
4000	20 Ocak 2008	20	22
<u>6000</u>	30 Ocak 2008	30	<u>50</u>
15.000			86

İskonto tutarının bulunabilmesi için; **A:** Tahsil Edilecek Tutar, **B:** Vadeye Kalan gün, **İ:** Faiz Oranını ifade etmektedir.

$A = (A * 360) / (360 + B * İ)$ formülü kullanılmıştır. Kolaylık olması için de bulunan sonuçlar yuvarlanmıştır. Yapılması gereken kayıt:

_____	//	_____
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		86
122 ALACAK SEN. REES. HS.		86
_____	//	_____

Satış fiyatının içinde yer alan vade farkı, satış kaydı ile birlikte hâsılatın içinde gösterildiğinden düzeltme kaydı da bu hesap üzerinden yapılmıştır.

Ticari Borçlar:

ÜLKÜ A.Ş' nin ticari borçları 321 Borç Senetleri hesabında izlenmektedir. Ticari borçlar da iskonto edilmiş maliyet üzerinden takip edilmelidir(Delikanlı;2007;3).

Borç senetleri hesabında bilânço tarihi itibariyle 30000 YTL gözükmektedir. Ortalama tahsil süresinin 30 gün olduğu hesaplanmıştır. Piyasa faiz oranının %10 olduğu varsayıldığında yapılması gereken hesaplama göre;

	<u>Tutar</u>	<u>Vadeye Kalan Ortalama Gün</u>	<u>İskonto Tutarı</u>
B.Senetleri	30000	30	250

KOBİ standardına göre yapılması gereken düzeltme kaydı;

//	
322 BORÇ SEN. REESKONTU HS.	250
621 S.T.M.M HS.	250
//	

*Bu düzeltme, ticari borçların satışların maliyetine yansıtılan alımlarla ilgili olduğu varsayımından hareketle yapılmıştır.

Stoklar:

Stoklar, KOBİ standartlarının 12. kısmında ifade edildiği gibi; “maliyet” ve “net gerçekleştirilebilir değer”in düşük olanı ile değerlendirilmelidir(Fırat;2007;3).

ÜLKÜ A.Ş sektörde yaşanan teknolojik gelişmeler neticesinde elinde bulunan 10 tane firmanın değerinin %20 oranında azaldığını düşünmektedir. Birim başına maliyeti 1000 YTL olan bu firmaları ancak 800 YTL’ ye satabilecektir. Ayrıca malların alıcılara ulaşabilmesi için gerekli olan toplam 500 YTL’ lik taşıma bedelini de ÜLKÜ A.Ş üstlenecektir. Bu durumda Net Gerçekleştirilebilir Değer birim başına; $800-50= 750$ YTL’ dir. Maliyet değeri ise daha önce belirtildiği gibi 1000 YTL’ dir. Bu durumda $NGD < MD$ olduğu için stokların birim başına değeri $1000-750= 250$ YTL ye düşürülmelidir:

//	
654 KARŞILIK GİDERİ HS.	2500
158 STOK D. DÜŞ. KARŞILIĞI HS.	2500
//	

*Bu düzeltme kaydı konusundaki bir başka görüş ise 654 kodlu hesap yerine 62 kodlu “Satışların Maliyeti” grubuna yeni bir hesap açılması gerektiğidir.

İşletme stok maliyetini FIFO yöntemine göre belirlediği için bu konuda bir düzeltmeye gerek yoktur.

Maddi Duran Varlıklar:

ÜLKÜ A.Ş’ nin fabrika binasının kayıtlı maliyeti 200.000 YTL’ dir. Faydalı ömrü 50 yıl olarak tespit edilmiştir ve normal amortisman yöntemiyle her yıl %2’ lik yıpranma

payı ayrılmasına karar verilmiştir. İşletme faaliyete başladığı 01.01.2005 tarihinde 60.000 YTL' ye A makinesini, 40.000 YTL' ye de B makinesini satın almıştır. Makinelerin ekonomik ömrünün 10 yıl olduğu hesaplanmıştır. Fakat daha sonra yaşanan teknolojik gelişmeler sebebiyle 31.12.2007 tarihinde A makinesinin ekonomik ömrü yeniden ele alınmış ve kalan ömrünün 3 yıl olduğuna karar verilmiştir.

Bina için yapılması gereken amortisman kaydı;

_____ 31/12/... _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	4000	
257 B. AMORTİSMAN HS.		4000
_____ // _____		

A makinesi için yapılması gereken satın alma ve amortisman kayıtları;

_____ 01.01.2005 _____		
253 TMC HS.	60.000	
100 KASA HS.		60.000
_____ // _____		

Faydalı ömrü 10 yıl olduğu için ayrılması gereken amortisman yıllık 6000 YTL' dir.

_____ 31.12.2005 _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	6000	
257 BİRİKMİŞ A. HS.		6000
_____ // _____		

_____ 31.12.2006 _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	6000	
257 BİRİKMİŞ A. HS.		6000
_____ // _____		

2007 yılı sonunda makinenin ekonomik ömrünün 3 yıl daha kaldığının anlaşılması neticesinde 2007 yılından itibaren 4 yıl boyunca 12.000 YTL amortisman ayrılması kararlaştırılmıştır.

_____ 31.12.2007 _____

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS. 12000

257 BİRİKMİŞ A. HS. 12000

_____ // _____

Eğer ilerleyen yıllarda da faydalı ömründe bir azalma gözlenirse yıpranma payı yeniden ayarlanmalıdır.

“Maddi Duran Varlıklar için hesaplanan faydalı ömür her yılın sonunda gözden geçirilmelidir”(Değirmencioğlu;2007;6).

Sadece belli bir ürünün üretimi için kullanılan B makinesinin ise değerinde bir azalma olup olmadığını tespit etmek için makinenin gerçeğe uygun değeri hesaplanmıştır. “Gerçeğe Uygun Değer”in 35000 YTL olduğu belirlenmiştir.

	GUD	NDD	Fark
Makine Değeri	35.000	40.000	5.000
B. Amortisman	(10.500)	(12.000)	(1.500)
	24.500	28.000	3.500

Bu durumda yapılması gereken kayıt:

_____ // _____

654 KARŞILIK GİDERİ HS. 3.500

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS. 1.500

253 TMC HS. 5000

_____ // _____

Maddi Olmayan Duran Varlıklar:

ÜLKÜ AŞ ürettiği buzdolabı modeli için yeni bir fonksiyon geliştirmiştir. 2005 yılı içinde bu çalışmanın araştırma safhası için 50.000 YTL’ lik bir gider oluşmuştur. 2006 yılı içerisinde ise bu fonksiyonun işlerliğine dair yapılan analiz çalışmaları neticelenmiştir. Bu analizlerin maliyeti 28.000 YTL dir. Ayrıca finansal danışmanlık

firmasına da 12.000 YTL ödenmiştir. Bunun dışında da patent enstitüsüne başvurularak yeni fonksiyonun patent hakkı 20.000 YTL' ye satın alınmıştır.

Bu bilgiler ışığında işletmenin 2005 ve 2006 yılındaki kayıtları aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

_____ 2005 _____		
750 AR-GE GİDERİ HS.	50.000	
100 KASA HS.		50.000
_____ // _____		
_____ 2006 _____		
260 HAKLAR HS.	60.000	
100 KASA HS.		60.000
_____ // _____		

*2006 yılında proje ile ilgili ortaya çıkmış bulunan harcamaların tamamı maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilir(Sipahi;2008b;147).

İşletme patentin amortismanında doğrusal amortisman yöntemi uygulamaktadır ve patentin ekonomik ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir.

_____ 31.12.2006 _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	12.000	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HS.		12.000
_____ // _____		

31.12.2007' de ürüne olan talebin 2008 yılı için artacağı öngörülmüştür. Bu da patent hakkının değerini 100.000 YTL' ye çıkarmıştır. Ayrıca patentin yeni ekonomik ömrünün bu tarihten itibaren 5 yıl olduğu belirlenmiştir. $100.000 - 60.000 = 40.000$ YTL lik bir değer artışı söz konusudur. Yapılması gereken düzeltme kaydı:

_____ 31.12.2007 _____		
260 HAKLAR HS.	40.000	
52* M.O.VAR.DEĞER. A. KAZANCI HS.		40.000
_____ // _____		

*Maddi Olmayan Varlık Değer Artışı Kazancı hesabı, TDHP' de yer almamaktadır. TDHP' de yapılacak bir düzenleme ile bu hesap 52 grup kodunun altında yer alabilir.

2007 ile 2011 yılları arasında yapılması gereken amortisman kaydı ise;

_____ 31.12.2007 _____		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	20.000	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HS.		20.000
_____ // _____		

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar:

Bir Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan borçtur. Koşullu Borç, kesin olmayan bir yükümlülük olduğu için muhasebeleştirilmez. Aynı zamanda Koşullu Varlıklar da, varlık olarak muhasebeleştirilmez. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar KOBİ standartlarının 20. kısmında incelenmiştir. 20. kısma göre, geçmiş işlemlerden kaynaklanan bir yükümlülük nakit çıkışına sebep oluyorsa ve nakit çıkışının tutarı güvenli bir biçimde tespit edilebiliyorsa söz konusu tutar için bir karşılık ayrılması gerekmektedir(Akarçay Oğuz;2007;2).

ÜLKÜ AŞ, sattığı küçük ev aletleri için müşterilerine 3 yıl garanti sözü vermiştir. Sektör şartları dikkate alındığında, birinci yıl için satışların %4'ü, ikinci yıl için satışların % 2 si, üçüncü yıl için de satışların %1'i kadar kısmının garanti kapsamında bakım onarım giderine katlanılacağı belirlenmiştir.

2006 yılı küçük ev aletleri satış hâsılatı 200.000 YTL' dir. İlk yıl için ön görülen %4 lük orana göre hesap yapıldığında, (200.000*0,04) 2007 yılında, 2006 yılı satışları için 8000 YTL karşılık ayrılmalıdır.

_____ 2007 _____		
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	8000	
379 DİĞER B. VE G. KARŞ. HS.		8000
_____ // _____		

Çalışanlara Sağlanan Faydalar:

KOBİ standartları 27. kısımda ele alınan “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” konusu, işletmelerde müdür ve yönetim de dâhil olmak üzere, her kademedeki çalışanların her türlü hak ve menfaatlerinin muhasebeleştirilmesini içermektedir(IASB;2007; 163).

Bu konuda mevcut yasalar ile standartlar arasındaki en önemli fark kıdem tazminatında göze çarpmaktadır. Mevcut vergi mevzuatına göre; çalışanlara kıdem tazminatları ödendiğinde gider yazılmalıdır. KOBİ Standardı 27. kısım gereğince ise; Kıdem Tazminatı karşılığı, gelecek dönemlere ait bir gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Bunu yaparken de “izdüşümü metodu” yardımıyla hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı reel faiz oranı dikkate alınarak bugünkü değerine indirgenmeli ve o rakam üzerinden finansal tablolara yansıtılmalıdır(Demir;2008;168).

ÜLKÜ AŞ, vergi mevzuatı gereği kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır. İleriki tarihlerde meydana gelebilecek işten çıkarmalarda ödeyeceği kıdem tazminatını o yıl içinde giderleştirip, vergi matrahından düşeceğini varsaymıştır.

Fakat KOBİ standartları gereği yeniden düzenleme yapmalı ve kıdem tazminatı karşılığı ayırmalıdır. Bunun için mevcut personelin tahmini emeklilik tarihleri, sonraki yıllarda ortaya çıkacak maaş artış oranları, reel faiz oranı göz önünde bulundurularak 2006 ve 2007 yılları için kıdem tazminatı karşılıkları hesaplamalıdır.

Kıdem Tazminatı Karşılığı tutarı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Kıdem Tazminatı Tutarı} = \text{Tam yükümlülük Tutarı} * [(1 + E. Oranı) / (1 + \text{Faiz O.})]^{ekgs/365}$$

ekgs: Emekliliğe Kalan Gün Sayısı (Demir;2008;170).

Bu yıla kadar hiç kıdem tazminatı karşılığı ayırmamış işletme için, 2006 yılı için hesaplanan karşılık rakamı geçmiş yıl kârı olarak muhasebeleştirilir. 2006 ve 2007 yılları arasındaki fark de cari dönem (2007) için giderdir.

2006 yılı için kıdem tazminatı karşılığı: 25.000

2007 yılı için kıdem tazminatı karşılığı: 28.500

31.12.2007		
770 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	3500	
540 YASAL YEDEKLER HS.	25000	
472 KIDEM T.KARŞILIĞI HS.		28500
//		

Hâsulat:

Hâsulat, işletmenin öz sermayesinde, olağan faaliyetler kapsamında ortaya çıkan artışlar olarak ifade edilir ve KOBİ standardı 22. kısma göre alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri olarak ölçülür (Sarioğlu;2007;87).

ÜLKÜ AŞ 31.09.2007 tarihinde maliyeti 20.000 YTL' lik mal, 22.000 YTL' ye 3 ay vadeli olarak satılmıştır. Peşin satış yapılsaydı 21.000 YTL' ye satılabilecek mal için yapılması gereken kayıt;

31.09.2007		
120 ALICILAR HS.	22.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		21.000
6** KAZANILMAMIŞ GELİRLER HS.		1.000
//		
31.09.2007		
621 S.T.M.M HS.	20.000	
153 T.MALLAR HS.		20.000
//		

“Vade farkı, KOBİ standardı 22. kısma göre malın bedelinden ayrıştırılmalıdır. Vade farkı, satış anında henüz kazanılmadığı için, 642 Faiz Gelirlerinde izlenememektedir. Kazanılmamış gelirler için TDHP’ de bir gelir hesabı açılmalıdır. Vade bitimine kadar Kazanılmamış Gelirlerde izlenen tutar, 31.12.2007 tarihinde 642 Faiz Gelirleri hesabına aktarılmalıdır” (Sarioğlu;2007;94).

31.12.2007

6** KAZANILMAMIŞ GELİRLER HS. 1000

642 FAİZ GELİRLERİ HS. 1000

//

Ertelenen Vergiler:

Ertelenen Vergiler, KOBİ Standardı 28. Kısımda incelenmektedir. Standarda göre; **dönemsellik ilkesi** gereği işlemlere ilişkin vergi etkisinin de ilgili dönemde yansıtılması gerekir. (Alpman;2007;2). Bu sebeple mevcut yasal sisteme göre hazırlanmış bilânço ile KOBİ standardına göre hazırlanmış bilânço arasında oluşan vergiye konu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu veya alacağı olup olmadığı tespit edilmeli ve fark saptanıyorsa bunun etkisi finansal tablolara yansıtılmalıdır(Şavlı;2007b;19).

Bu aşamada, ÜLKÜ AŞ yaptığı bütün düzeltme kayıtlarını gözden geçirmelidir. Mevcut bilânço rakamları ile standartlara göre düzenlenmiş kayıtlar sonucu ortaya çıkan rakamlar karşılaştırılmalıdır. Farklılıklar belirlendikten sonra vergiye konu olan kısım saptanmalıdır.

İki bilânço arasında oluşan farklılıkları tespit edebilmek ve bunun vergiye konu olan kısmını belirlemek amacıyla aşağıdaki tablo oluşturulmuştur:

Tablo 11: Kayıtlarda Yapılan Düzeltmelere Göre Oluşan Fark

Hesap Kodları	Mevcut Düzenleme	KOBİ Standartları	Fark	E.Vergi Alacağı (Borcu)
100 Kasa	50.000	50.000	***	***
101 Alınan Çekler ¹	7.500	***	***	***
110 Hisse Senetleri	42.500	50.000	(7.500)	(1500)

¹ Alınan çekler hesabı özün önceliği ilkesi gereği Alacak Senetleri Hesabına aktarıldığı için oluşan fark önemsizdir. Alacak Senetleri Hesabında da bu fark göz ardı edilmektedir.

Tablo 11'in devamıdır

112 D. Tahvilleri	32.500	30.000	2.500	500
120 Alıcılar	30.000	28.000 (NET)	2.000	400
121 A. Senetleri	7.500	14.914 (NET)	86	17
153 Ticari Mallar	30.000	27.500 (NET)	2.500	500
252 Binalar	200.000	200.000	***	***
253 TMC	100.000	95.000	5.000	1000
257 B.Amortisman	(42.000)	(46.500)	4.500	900
260 Haklar	60.000	100.000	(40.000)	(8.000)
268 B.Amortisman	(24.000)	(32.000)	8.000	1.600
321 Borç Senetleri	30.000	29.750 (NET)	(250)	(50)
370 Vergi Karşılığı	36.000	36.000	***	***
379D.B. Karşılığı	***	8.000	8.000	1.600
472K.Tazminatı K.	***	28.500	28.500	5.700
500 Sermaye	200.000	200.000	***	***
540Yasal Yedekler	84.000	59.000	(25.000)	(5000)
52*M.OD.V Değer A. Kazancı	***	40.000	40.000	8.000

Tablodaki rakamlar dikkate alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda ÜLKÜ AŞ' nin 5.667 YTL Ertelenmiş Vergi Alacağı olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda yapılması gereken kayıt:

//	
286 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI HS.	5.667
691 D. KARI VERGİ VE D. YK. KARŞ. HS.	5.667
//	

Kayıtlarını KOBİ standartları çerçevesinde revize eden ÜLKÜ AŞ' nin 31.12.2007 tarihli yeniden düzenlenmiş gelir tablosu ve bilançosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 12: KOBİ Standartlarına Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu Örneği

ÜLKÜ AŞ. 31.12.2007 Gelir Tablosu (KOBİ Standartlarına Göre)	
A. Brüt Satışlar	498.914
D. Satışların Maliyeti (-)	(349.750)
BRÜT KAR	141.164
E. Faaliyet Giderleri (-)	(49.500)
Pazarlama SD. G (2.000)	
Genel Yönetim G (47.500)	
FAALİYET KARI	99.664
F. Diğer Faaliyetlerden O. G. Ve Karlar	51.000
G. Diğer Faaliyetlerden O. G. Ve Zararlar	(14.000)
H. Finansman Gideri	-
I. Olağandışı Gelir ve Kar	17.500
J. Olağandışı Gider Ve Zarar	(2.500)
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	151.664
K. Vergi ve Diğer Yük. Karşılığı(-) Vergi Karşılığı (36.000) Ertelenmiş V. Alacağı 5.667	(30.333)
DÖNEM NET KARI	121.331

Tabloda görüldüğü üzere; KOBİ Standartlarının uygulanmasıyla birlikte ÜLKÜ AŞ' nin 2007 yılı kâr rakamı ve ödeyeceği vergi miktarı düşmüştür.

Tablo 13: KOBİ Standartlarına Göre Hazırlanmış Bilânço Örneği

Aktif	ÜLKÜ AŞ. 31.12.2007 Tarihli Bilânçosu (Birim-YTL) (KOBİ Standartlarına Göre)	Pasif	
I. Dönen Varlıklar	200.414	III. Kısa Vadeli Borçlar	73.750
100 Kasa	50.000	321 Borç Senetleri	29.750
110 Hisse Senedi	50.000	370 Vergi Karşılığı	36.000
112 Devlet Tahvili	30.000	379 Diğer Borç v G Karşılığı	8.000
120 Alıcılar	28.000	IV. Uzun Vadeli Borçlar	28.500
121 Alacak Senetleri	14.914	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	28.500
153 Ticari Mallar	27.500	V. Özkaynak	420.331
II. Duran Varlıklar	322.167	500 Sermaye	200.000
252 Binalar	200.000	52* M.O.D.V Değer A. Kazancı	40.000
253 Tesis M. ve Cihazlar	95.000	540 Yasal Yedekler	59.000
257 Birikmiş Amortisman (-)	(46.500)	590 Dönem Net Kârı	121.331
260 Haklar	100.000		
268 Birikmiş Amortisman (-)	(32.000)		
286 Ertelenmiş Vergi Alacağı	5.667		
AKTİF TOPLAM	522.581	PASİF TOPLAM	522.581

KOBİ Standardı göz önünde bulundurularak yapılan düzeltme işlemleri sayesinde ÜLKÜ AŞ, daha kaliteli bilgi üretmiş ve gerçeğe daha uygun finansal tablolara kavuşmuştur.

BÖLÜM 3: KOBİLER İÇİN UFRS SETİNİN MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANIŞININ VE STANDARTLARIN MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI

3.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; İstanbul'da faaliyette bulunan muhasebe mesleği mensuplarının, "KOBİ' ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Seti"ni nasıl algıladıklarını ortaya koymaktır ve KOBİ standartlarının muhasebe mesleği üzerindeki etkilerinin tespit edilmesidir.

3.2 Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, İstanbul'un çeşitli ilçelerinde faaliyet gösteren SM ve SMMM' leri kapsamaktadır. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan 200 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Elde edilen anketlerin tamamı değerlendirmeye uygun görülmüştür. Anket sonuçlarının değerlendirmesinde SPSS 12 bilgisayar paket programından faydalanılmıştır.

3.3 Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. İki bölümden oluşan anketin birinci bölümünde meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular, ikinci bölümde ise meslek mensuplarının KOBİ' ler için UFRS seti hakkındaki görüşlerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır.

3.4 Araştırma Bulguları Ve Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, araştırma ile elde edilen verilerin analizi yapılmıştır:

3.4.1 Demografik Özelliklerin Analizi

Elde edilen veriler içerisinde meslek mensuplarının demografik özelliklerine yönelik bilgiler bir tablo haline getirilmiştir ve aşağıda yer almaktadır. Tabloda da görüleceği gibi, anket uygulanan meslek mensuplarının çoğunluğunu erkekler oluşturmaktadır.

Örnek kütlede gözlemlenen bu durum, araştırma evreninin bir yansımasıdır. Muhasebe mesleği daha ziyade erkekler tarafından tercih edilmektedir.

Yaş dağılımına bakıldığında çoğunluğun 25 ve 55 yaş arasında olduğu belirlenmiştir. Bu durum meslek mensuplarının, muhasebe konusundaki deneyimine de yansımıştır. Mesleki tecrübe bakımından da ankete katılanların büyük çoğunluğunun, meslek yaşamında 11 yılı aştığı görülmüştür.

Meslek mensuplarının büyük kısmının lisans eğitimi almış olması, buna paralel olarak SMMM unvanına sahip olması ve çoğunluğun bağımsız çalışıyor olması anket sonucunda saptanan diğer hususlardır. Ayrıca meslek mensuplarının %85,5 gibi büyük bir oranla mesleki yayın takip ediyor olması; anketin ikinci bölümündeki sorulara verilen cevaplarla ilişkilendirilebileceği için önem kazanmaktadır.

Tablo 14: Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Bay	133	66,5
	Bayan	67	33,5
	Toplam	200	100
Yaş	24 ve altı	3	1,5
	25-40	73	36,5
	41-55	105	52,5
	56 ve üstü	19	9,5
	Toplam	200	100
Eğitim Durumu	Lise ve dengi	31	15,5
	Yüksek okul	24	12
	Lisans	131	65,5
	Lisansüstü	14	7
	Toplam	200	100
Unvanınız	SM	52	26
	SMMM	148	74
	Toplam	200	100
Meslekteki Deneyim	10 yıl ve altı	44	22
	11- 20 arası	75	37,5
	21 ve üzeri	81	40,5
	Toplam	200	100
Çalışma Statüsü	Bağımsız	178	89
	Bağımlı	22	11
	Toplam	200	100
Takip Edilen Yayın	Var	171	85,5
	Yok	29	14,5
	Toplam	200	100

Bu bölümde, bir de meslek mensuplarının tam set UFRS ile KOBİ' ler için UFRS seti hakkında ne kadar bilgiye sahip olduğu ölçülmüştür. Verilerden elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 15: Meslek Mensuplarının Konu Hakkındaki Bilgi Seviyesi

UFRS ve KOBİ UFRS Konusundaki Bilgi Düzeyi		Frekans	Yüzde
UFRS	Hiçbir bilgim yok	22	11,0
	Biraz bilgim var	103	51,5
	İlgilendiğim bir konu	65	32,5
	Çok iyi bildiğim bir konu	10	5,0
	TOPLAM	200	100
KOBİ UFRS	Hiçbir bilgim yok	69	34,5
	Biraz bilgim var	68	34
	İlgilendiğim bir konu	55	27,5
	Çok iyi bildiğim bir konu	8	4
	TOPLAM	200	100

Ankete katılan muhasebe mesleği mensupları içinde konuyla ilgili hiçbir bilgisi olmayanlar 69 kişidir, yani ankete katılanların ÜÇTE BİRİNİ OLUŞTURMAKTADIR. Ayrıca tam set UFRS uzun zamandır muhasebe dünyasında tartışılıyor olmasına ve halka açık işletmelerde kullanılıyor olmasına rağmen hala % 11 lik bir kısmın konu hakkında hiçbir şey bilmiyor olması düşündürücüdür. .

Konu hakkında bilgi sahibi olmayan meslek mensuplarından anketin 2. kısmında fikir beyan etmemeleri istenmiştir.

3.4.2 Meslek Mensuplarının KOBİ' ler için UFRS Setine Bakışı

Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ' ler için UFRS seti hakkındaki görüşlerinin belirlenmesinin hedeflendiği ikinci bölümde; araştırmaya katılanların verdiği cevaplar 5'li likert ölçek üzerinde değerlendirilmiştir. Ölçek üzerinde (1) “Kesinlikle Katılmıyorum” , (5) “Kesinlikle Katılıyorum” anlamına gelmektedir.

Bu kısımda kullanılan yorum cümleleri, daha önce benzer konularda yapılan araştırmalar ve çalışma ile ilgili olarak başvuru kaynaklarda değinilen konular göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır. Konu hakkında bilgisi olanların anketleri değerlendirildiğinde ise şu sonuçlar elde edilmiştir:

Tablo 16: KOBİ' ler için UFRS' nin Algılanışı

Ankette Yer Alan İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
Ülkemizde öncelikle, geniş katılımı hazırlanacak ve genel kabul görececek bir KOBİ tanımına ihtiyaç vardır.	4,23	0,904
AB ve gelişmiş ülkelerdeki KOBİ tanımları ve içerdikleri rakamsal değerler ekonomimizdeki cari değerlerle paralellik arz etmektedir.	2,47	1,027
UFRS' nin büyük işletmeler ve KOBİ' ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur.	4,01	1,062
KOBİ standardı çalışmalarının internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüşüne açılması doğru bir yöntemdir.	4,05	0,801
TMSK' nın KOBİ' ler için UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.	2,76	1,009
KOBİ standardının uygulanabilmesi için düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar yeterlidir.	2,65	0,872
KOBİ' ler için UFRS' yi kullanma kararının ülkelerdeki yetkili kuruluşların inisiyatifine bırakılması doğru bir karardır.	3,26	1,121
KOBİ' ler için UFRS' nin uygulanması halinde KOBİ' lerin mali tabloları şeffaflaşacaktır.	3,95	0,791
KOBİ' ler UFRS' yi kullandıkları takdirde firma bilgilerinin karşılaştırılabilirliği kolaylaşacaktır.	4,05	0,801
KOBİ' ler için UFRS setinin kullanılması, KOBİ' lerin finansman sıkıntısını çözmek için gereklidir.	3,42	0,906
KOBİ' ler UFRS' yi kullandıkları takdirde daha kaliteli bilgi üretecektir.	3,86	0,919
KOBİ' ler için UFRS' yi uygulamak, tam set UFRS' yi uygulamaktan daha az maliyetli olacaktır.	3,54	0,95
UFRS, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır.	3,71	0,858
KOBİ' ler için UFRS, kullanıcılarının ihtiyaçları göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır.	3,18	0,976
Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ' ler için UFRS seti konusundaki eğitimleri yeterlidir.	2,54	1,019
Bağlı bulunduğum meslek odasının KOBİ' ler için UFRS seti konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.	2,99	1,164
KOBİ' ler için UFRS konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.	3,14	0,96
KOBİ' ler için UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.	3,78	1,054
KOBİ' ler için UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	3,2	1,118
KOBİ' ler için UFRS nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl sağlanacağı belirlenmelidir.	4,11	0,751

Tablo incelendiğinde, ilk dikkat çeken husus, büyük çoğunluğun öncelikle geniş katılımı hazırlanacak ve genel kabul görececek bir KOBİ tanımı yapılmasını istemesidir. Meslek mensuplarının bu konuya atfettikleri önem, bir sonraki yorumda da kendini göstermektedir. AB ve gelişmiş ülkelerde geçerli olan KOBİ tanımları ve içerdikleri rakamsal değerlerin, ülkemizdeki mevcut durumda ne kadar anlamsızlaştığını göstermesi bakımından meslek mensuplarının bu konudaki fikirleri önemlidir. Ülkemize özgü ve geçerli bir KOBİ tanımının eksikliği standartların uygulanması sırasında büyük aksaklıklara yol açabilir.

UFRS' nin büyük işletmeler ve KOBİ' ler için ayrı setler halinde hazırlanmasını doğru bir karar olarak değerlendiren muhasebeciler, hazırlanan standartlar setinin internet aracılığıyla ilgili kişilerin fikirleri doğrultusunda şekillendirilmesini önemsemektedir. Fakat konu ile ilgili TMSK ve diğer düzenleyici kuruluşların çalışmaları yeterli görülmemektedir. Ayrıca meslek odalarının konu ile ilgili eğitim çalışmaları ve meslek mensuplarının eğitimleri yetersiz bulunmaktadır. Fakat UFRS ile ilgili yazılı ve görsel materyale ulaşmak konusunda daha iyimser bir sonuç ortaya çıkmıştır.

Bu noktada anketin birinci bölümünde yer alan “takip edilen mesleki yayın” sorusuna verilen cevaplara geri dönecek olursak; 200 meslek mensubunun 171'i mesleki yayın takip ettiğini ifade etmesine rağmen yine de yapılan eğitim çalışmalarının yetersiz görülmesi düşündürücüdür. Bu aşamada iki ihtimal akla gelmektedir:

- Mesleki yayınların içeriğinde UFRS' nin gerektiği kadar yer bulamaması
- Meslek mensuplarının UFRS konusuna mesafeli durması.

Birinci ihtimal sebebiyle eğitim düzeyinin düşük olduğu düşünülüyorsa yapılması gereken; yayınlarda UFRS' ye ve uygulanmasına dair daha çok yer ayrılmasıdır. UFRS hakkında yapılan çalışmalar takip edilmesine rağmen meslek mensupları yine de UFRS' yi anlamakta güçlük çekiyorsa konuyla ilgili seminer faaliyetleri artırılmalı ve ağır mevzuat yerine örnek olaylardan faydalanılarak meslek mensuplarının UFRS hakkında daha geniş bilgiye ulaşması sağlanmalıdır. Her iki durumda da meslek odalarına büyük iş düşmektedir.

UFRS' nin mantığı kavranamadan KOBİ' ler için UFRS' nin anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi ihtimali çok yüksek gözükmemektedir. Çünkü KOBİ' ler için UFRS daha önce de belirtildiği gibi kaynağını tam set UFRS' den almaktadır.

KOBİ' lerin UFRS' ye geçişle birlikte mali tablolarında şeffaflığa, kaliteli bilgi üretimine ve karşılaştırılabilirliğe kavuşacağını düşünen meslek mensupları çoğunluktadır. Ayrıca KOBİ' lerin finansman sıkıntısının ve kurumsallaşamama probleminin aşılmasında da UFRS' nin çözüm olacağını düşünen meslek mensupları da azımsanamayacak kadar çoktur.

KOBİ' ler için UFRS setinin KOBİ ihtiyaçları göz önünde bulundurularak hazırlanması ve standartların meslek mensuplarının olaylar karşısında inisiyatif kullanmasını kısıtlaması konusunda çoğunluk kararsız kalmıştır. Fakat ankete katılanlar, UFRS' nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte meslek mensuplarının iş yükünün artacağı konusunda neredeyse hem fikirdir. Ayrıca UFRS' nin etkin bir biçimde uygulanabilmesi için, oluşturulması gereken denetim mekanizmasının niteliğini önemsemektedir.

Anketten elde edilebilecek karşılaştırma tabloları incelenecek olursa; eğitim seviyesi ile KOBİ' ler için hazırlanan UFRS seti hakkında sahip olunan bilgi düzeyini kıyaslayan aşağıdaki tablo, eğitim seviyesi yükseldikçe konu ile ilgili bilgi seviyesinin oransal olarak arttığını göstermektedir.

Tablo 17: Eğitim Seviyesi ile Konu Hakkındaki Bilgi Düzeyinin Karşılaştırılması

		KOBİ UFRS hakkında bir bilginiz var mı?				Toplam
		Hiçbir bilginim yok	Biraz bilginim var	İlgilendiğim bir konu	Çok iyi bildiğim bir konu	
Eğitim Durumunuz	Lise ve Dengi	21	7	3	0	31
	Yüksek okul	8	8	8	0	24
	Lisans	39	49	38	5	131
	Lisansüstü	1	4	6	3	14
TOPLAM		69	68	55	8	200

KOBİ' ler için UFRS hakkındaki bilgileri açısından meslek mensupları incelendiğinde, lise ve dengi okullardan mezun olanların % 68'i, yüksek okul mezunlarının % 33'ü, lisans mezunlarının % 29'u ve lisansüstü mezunlarının % 7'sinin hiçbir fikri olmadığı

görülmüştür. Bu durum eğitim seviyesi yükseldikçe konu hakkında daha çok bilgiye sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca “Çok İyi Bildiğim Bir Konu” seçeneğini işaretleyenlerin sadece lisans ve lisansüstü mezunu olması bu yargıyı destekleyen ikinci bir unsurdur.

Meslekteki deneyim ile KOBİ’ ler için UFRS’ nin meslek mensuplarının iş yüküne etkisi hakkındaki görüşlerinin kıyaslandığında; tecrübeden bağımsız olarak, UFRS’ nin meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı görüşü ağırlık kazanmaktadır.

Meslekte 10 yıl ve daha az süredir çalışanların % 81’i, 11 yıl ve 20 yıl arasında mesleki tecrübesi olanların % 62’si, 21 yıl ve daha uzun süredir bu işi yapanların % 69’u; KOBİ’ ler için UFRS nin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte meslek mensuplarının iş yükünün artacağını düşünmektedir.

Tablo 18: Mesleki Deneyim ve İş Yüküne Bakışın Karşılaştırılması

		KOBİ’ ler için UFRS, meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.					Toplam
		(1) ¹	(2)	(3)	(4)	(5)	
Meslekteki Deneyiminiz	10 yıl ve altı	0	0	6	20	7	33
	11–20	1	6	10	19	9	45
	21 ve üzeri	4	7	6	20	18	55
TOPLAM		5	13	22	59	34	133

Meslek mensuplarının, UFRS ile birlikte iş yüklerinin artacağını düşünmesi de UFRS’ ye geçiş döneminde önyargıya bağlı aksaklıklara sebebiyet verebilir. Bu bağlamda gerek meslek mensuplarına, gerekse KOBİ yöneticilerine konu hakkında daha detaylı eğitim programları hazırlanarak UFRS’ ye geçişin daha az endişeyle atlatılması sağlanabilir.

¹ (1) “Kesinlikle Katılmıyorum” u, (5) “Kesinlikle Katılıyorum” u ifade etmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzün ekonomi dünyasında kamu çıkarları, sermaye piyasalarındaki katılımcıların ve finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarına yardımcı olacak nitelikteki bilgilerin finansal tablolarda yer almasını gerekli kılmaktadır. Finansal bilgi kullanıcılar, işletmelerin gerçekleştirdiği performansı anlamayı ve gelecekteki işletme performansı hakkındaki beklentilerini karşılayabilmek için finansal tablolardan yararlanmaktadır.

İşletme faaliyetleri hakkındaki bilgilerin erişilebilir, somut, anlaşılabilir, nitelikli, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını gerektiren bu durum muhasebe bilgilerinin belirli standartlara göre hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe bilgilerinin kaliteli ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması uluslar arası ölçekte hazırlanan finansal raporlama standartları ile mümkün olabilir.

Muhasebe standartları bir bütün olarak, küresel düzeyde finansmanı ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini belirlediği için, gittikçe artan sayıdaki ülke, uluslararası muhasebe standartlarını benimsemiştir. Merkezi AB sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için, 2005 yılı başından itibaren bu standartları uygulamak zorunlu hale getirilmiştir. Bu durum AB' ye aday olan Türkiye için de geçerlidir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevlendirilmiş olan kuruluştur. Kurul, Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslar arası geçerliliği olması için Uluslararası Muhasebe Standartlarına tam uyumu benimsemiştir. IASB ile yapılan anlaşma neticesinde standartlar Türkçeye çevrilmiştir.

Muhasebe standartları konusunda ulusal ve uluslar arası çalışmalar devam etmektedir. İhtiyaçlar doğrultusunda daha önce hazırlanan standartlar revize edilmekte ve gerekli görülen unsurlarda yeni standartlar oluşturulmaktadır. Muhasebe standartları, dünyadaki gelişmelere ayak uydurmaya çalışan her büyüklükteki işletme için bir gereklilik haline gelmiştir. Bu sebeple en son hazırlanan standart ise KOBİ' ler için hazırlanan UFRS setidir. "KOBİ' ler için UFRS", tam set UFRS' den % 85 daha az hacimlidir ve KOBİ' lerin ihtiyaç duymadığı bir takım kalemler bu sette yer almamaktadır.

IASB tarafından hazırlanan “IFRS for SMEs” i temel alan TMSK, “KOBİ’ ler için UFRS” setinin hazırlıklarına devam etmektedir. Yeni TTK tasarısı ve BASEL II gibi yasal düzenlemelerin Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarını firmalar için önemli bir zorunluluk haline getirmesi sürecin hızlanması için önemli bir unsurdur.

Ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ’ lerin ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve şeffaf finansal tablolar hazırlamaları konusunda itici güç olabilecek bu standartlar setinin ilgili kesimler tarafından tartışılması ve her kesimin fikri doğrultusunda nihai şeklini alması gerekmektedir.

KOBİ’ ler için UFRS, yatırımcılara, borç verenlere ve ilgili diğer taraflara KOBİ’ lerin finansal koşullarını, finansal performanslarını ve nakit akışlarını karşılaştırma imkânı verecektir. Bu setin uygulanması KOBİ’ lere, şirket bilgilerinin karşılaştırılabilirliğinde, satın almalar, ortaklıklar ve işbirliği anlaşmalarında, küresel bazda müşterilere ulaşmada, finansman sağlamada ve finansal bilgilerin hazırlanmasını düzenlemede kolaylıklar sağlayacaktır. Ama öncelikle bu seti kimin kullanacağı belirlenmelidir.

KOBİ standartlarının hangi işletmeler tarafından uygulanacağını net bir biçimde ortaya konabilmesi için ilk etapta geniş katılımı hazırlanmış ve herkes tarafından benimsenmiş Türkiye şartlarına uygun bir KOBİ tanımı gereklidir. Çünkü Avrupa standartları dikkate alınarak yapılan KOBİ tanımlamalarına göre ülkemizde faaliyet gösteren neredeyse bütün firmalarımız KOBİ’ dir.

Kimlerin bu standart setini kullanacağı belirlendikten sonra uygulanma aşamaları düşünüldüğünde; KOBİ’ lerin büyük çoğunluğunda yazılı muhasebe politikalarının olmaması ve genellikle bu işletmelerin politikalarının muhasebe mesleği mensuplarının uygulamalarından oluşması sebebiyle standartlarla asıl muhatap olanın muhasebeciler olduğu açıktır. Bu sebeple standartlar konusunda muhasebecilerin düşünceleri büyük önem arz etmektedir.

Meslek mensupları bu sürecin etkin biçimde işleyebilmesi için KOBİ’ lerle yasal düzenleyiciler arasında köprü vazifesi görecektir. Bu sebeple, düzenleyici kuruluşların çalışmaları konusunda da meslek mensuplarının görüşü dikkate değerdir. TMSK’ nın konuyla ilgili çalışmalarını yeterli görmeyen meslek mensupları; TMSK’ nın standartları belirlerken Uluslar arası Muhasebe Standartlarını göz önünde

bulundururken, Türkiye ekonomisi ve işletmelerinin yapısını da düşünmesi gerektiğini belirtmektedir.

Bu bağlamda meslek mensuplarına yönelik araştırmanın sonuçları değerlendirildiğinde; UFRS konusundaki bilgi düzeyinin yetersizliği UFRS' nin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorunların habercisi olarak algılanabilir. KOBİ' ler için UFRS' nin henüz hazırlık aşamasında olması sebebiyle bu konudaki bilgi eksikliği şimdilik göz ardı edilebilir. Fakat meslek mensuplarının bir kısmının uzun zamandır muhasebe camiasının gündeminde olan tam set UFRS' ye hala mesafeli olması düşündürücüdür. Bu konudaki eksikliğin giderilmesi için muhasebe mesleği mensuplarına yönelik UFRS eğitimi faaliyetlerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Eğitim faaliyetleri konusunda TÜRMOB ve meslek odaları, üniversitelerle işbirliğine giderek meslek mensuplarının standartları benimsemesini ve önemine inanmasını sağlamalıdır.

Bu konuda önem arz eden bir başka husus da eğitimin sürekli yapılabilmesidir. Standartların bir kez öğrenilmesi ve uygulanması yetmez. Çünkü standartlar organik bir yapı göstermekte ve ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda kendisini yenilemekte ve kapsamı genişlemektedir.

UFRS ile "KOBİ' ler için UFRS" nin işletmelerin büyüklükleri baz alınarak ayrı ayrı hazırlanmasının özellikle küçük işletmelerde meydana gelecek yüksek maliyette, azaltıcı etki yapması beklenmektedir. Maliyetlerdeki azalışın seviyesini büyük oranda belirleyecek unsur da eğitimli personeldir.

Muhasebe Standartlarının KOBİ' lerde uygulanmaya başlamasıyla birlikte meslek mensupları KOBİ' lerde pek çok sıkıntının kaynağı olan kurumsal yönetim probleminin önemli ölçüde azalacağına inanmaktadır. Kurumsal yönetimin en önemli ilkelerinden biri olan şeffaflığın sağlanmasında, muhasebe standartları ışığında hazırlanmış finansal tabloların payı tartışılmaz.

Meslek mensupları UFRS ile birlikte kaliteli bilgi üretileceğine inanmaktadır. UFRS' ye uyumlu finansal tablo hazırlamak KOBİ' ler için uluslar arası alanda anlaşılabilir, güvenilir bilgi sunumunu sağlamakla birlikte, KOBİ' leri uluslar arası arenada yatırımcılar açısından çekici hale getirecektir. Ayrıca UFRS' ye göre hazırlanmış

finansal tablolar, KOBİ'lerin performansını ölçmekte, vergiye dayalı hazırlanmış finansal tablolardan daha etkin olacaktır.

KOBİ'lerin bu süreci iyi bir biçimde idare edebilmesi için Uluslar arası Muhasebe Standartlarının özünü, ilkelerini ve işletmeye etkilerini kavrayabilecek ve değişikliklere uyum gösterebilecek kaliteli yöneticilere ihtiyacı vardır. Yöneticilere UFRS' nin işletmeleri üzerindeki muhtemel faydaları anlatılmalıdır. KOBİ sahiplerinin ve yöneticilerinin eğitilmesine yönelik eğitim programları, KOBİ'ler için UFRS'ye dair eğitim dokümanları da KOBİ dernekleri ve meslek odaları ortaklığıyla hazırlanabilir.

Meslek mensuplarının görüşleri dikkate alındığında; Muhasebe Standartlarının nasıl uygulanacağına dair mevcut olan merakın önemli bir parçasını da standartların uygulanıp uygulanmadığının ne şekilde denetleneceği oluşturmaktadır. Denetim sürecinin de sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için tüm kesimler tarafından kabul gören, Muhasebe Standartlarına paralel olarak hazırlanmış Muhasebe Denetimi Standartlarının da etkin bir şekilde uygulamaya konması gerekmektedir.

Denetimin etkin bir biçimde yapılabilmesi için, denetim standartlarını yayımlayan kurul bu konuda bağımsız ve tek otorite olmalıdır. Bu konuyla ilgili olarak ülkemizde yaşanan en önemli problem, denetim standartlarının kim tarafından yayımlanacağı konusunun açıklığa kavuşmamış olmasıdır. SPK ve TDSK arasında konuyla ilgili tartışma hukukî düzlemde devam etmektedir. Davanın en kısa zamanda çözülmesi sadece Denetim Standartları açısından değil, Muhasebe Standartları açısından da önem taşımaktadır.

Türkiye'de muhasebe mesleği ile ilgili geçmişte yapılan düzenlemeler, muhasebe meslek mensupları, üniversiteler ve meslek odalarının katkısıyla hayata geçirilmiş ve başarı kazanılmıştır. Geçmiş düzenlemelerin sonuçlarından yola çıkılarak baktığımızda, aynı işbirliğinin sağlanması ve çalışmaların titizlikle sürdürülmesi halinde; Muhasebe Standartlarının her boyuttaki işletmede kullanılamaması ve başarılabilmesi için hiçbir sebep yoktur.

KAYNAKÇA

- ACCA (2006), "Standarts And SMEs: who, what, when and why?" **Accounting Business**, S: 31-33
- AKARÇAY OĞUZ, Ayça (2007), "KOBİ Finansal Raporlama Standart Taslağında Yer Alan Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" **XI. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Notları**, İzmir
- AKDOĞAN, Nalân (2007), "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, Mart-Nisan, İstanbul S: 101-117
- AKDOĞAN, Nalân ve SEVİLENGÜL, Orhan (2007), **TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İSMMM Yayınları, 13. Baskı, İstanbul
- AKSOY, Tamer (2005a), "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/IFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 71, Nisan-Haziran, İstanbul S: 182-200
- AKSOY, Tamer (2005b), "AB ile Uyum Süreci ve Uluslar arası Gelişmeler Işığında UFRS' nin İlk Kez Uygulanışına İlişkin 1 No' lu UFRS Standardı Üzerine Birkaç Söz" **Bülten Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 158 Ocak-Şubat, Ankara S: 17-20
- AKSOY, Tamer (2005c), "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 16 Eylül, Ankara, S:119-142
- ALPMAN, Gökhan (2007), "Taslak KOBİ Muhasebe Standardında Gelir Vergileri" **TESMER İstanbul Şubesi Eğitim Notları**, İstanbul
- ANLAYIŞ (2006), "Finansal Krizin Anatomisi" Sayı: 38, **Bilim-Sanat Vakfı Aylık Yayını**, İstanbul S: 45
- ARAS, Güler (2005), **BASEL II Uygulamasının KOBİ' lere Etkileri ve Geçiş Süreci**, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

- ARIKAN, Yahya (1996), “ Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 36, Mayıs- Haziran, İstanbul S: 61-62
- ARIKAN, Yahya (2005), “Finansal Raporlama Standartları İSMMMMO Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 72 Temmuz-Eylül, İstanbul
- ARIKAN, Yahya (2007), “İSMMMMO Üçüncü Avrupa KOBMF/KOBİ Kongresinde”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 83, İstanbul S: 21–28
- ATAMAN AKGÜL, Başak ve AKAY, Hüseyin (2004), **Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulanma Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, Baskı:2, İstanbul
- AYDENİZ, Emine Şule (2007), “BASEL II Kriterlerinin KOBİ’ lere Etkileri ve Bu Süreçte KOBİ’ lere Sunulabilecek Çözüm Önerileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD** Sayı: 36, İstanbul S: 179- 187
- BAŞARAN, Cansel (2001), “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 57 Ekim-Aralık, İstanbul
- BAYAZITLI, Ercan ve Diğerleri (2006), **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, TESMER, Ankara
- BDDK (2005), “BASEL II’ nin KOBİ Kredilerine Muhtemel Etkileri” http://www.bddk.org.tr/turkce/Basel-II/1275Basel_II_SME.pdf.
- BEKÇİ, İsmail (2007), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 22 Mayıs, Ankara S: 27- 40
- BİLÂNÇO (2003), “Sarbanes-Oxley Yasası”, **TÜRMOB Aylık Yayın Organı**, Sayı: 75, Ankara
- BİLÂNÇO (2005), “Çağdaş Ticaret Hukukuna Doğru”, **TÜRMOB Aylık Yayın Organı**, Sayı: 110, Ankara S: 3–5

- BİLÂNÇO (2007), “ KOBİ’ ler için Finansal Raporlama Standartları Yayınlanıyor”,
TÜRMOB Aylık Yayın Organı, Sayı: 125, Ankara S: 8
- BİLÂNÇO (2007), “BASEL II 2009’a ertelendi”, **TÜRMOB Aylık Yayın Organı**,
Sayı: 130, Ankara S: 4-5
- BOLAT, Ömer (2007), “KOBİ’ ler Ekonominin Bel Kemiğidir”, **Türkiye Söyleşileri:
Ekonomi ve Siyaset**, Söyleşi: Yalçın Çetinkaya, Küre Yayınları, İstanbul S: 41-
55
- BOSTANCI, Serpil (2002), “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye
Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:12, Sayı: 59 Nisan-
Haziran, İstanbul S: 72-73
- BOZ, M. Fatih (2006), “17. Dünya Muhasebeciler Kongresinden Notlar”,
<http://www.wcoa2006.org.tr>
- CENGİZ, Özkan (2007), “Türkiye’de Muhasebe Standartları Değişiyor”
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozkan/006/mynetkobi.php>
- COŞKUN, Recai (2002), **Küreselleşme-Türkiye Eksenli Analizler**, Beta Basım,
İstanbul
- DEĞİRMENCİOĞLU, Ayşegül (2007), “ KOBİ Standardı Kapsamında Maddi Duran
Varlıklar” **XI. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Notları**, İzmir
- DELİKANLI, Umut (2007), “ Finansal Varlıklar ve Finansal Borçlar” **XI. Türkiye
Muhasebe Standartları Sempozyumu Notları**, İzmir
- DEMİR, Volkan (2007a), “KOBİ’ ler İçin UFRS’ nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”
Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, İstanbul S: 43-57
- DEMİR, Volkan (2007b), “ UFRS Kapsamında Finansal Araçlar” **TESMER İstanbul
Şubesi Eğitim Notları**, İstanbul
- DEMİR, Volkan (2008), “ Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, **Seçilmiş Türkiye Finansal
Raporlama Standartları**, Editör: Volkan Demir, İSMMMO Yayınları, İstanbul
S: 165-176

- DOYRANGÖL, Nuran ve SALTOĞLU, Müge (2006), “Muhasebeci Gözüyle BASEL II” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76 (ÖZEL SAYI) 17. World Congress Of Accountants - 17. Dünya Muhasebe Kongresi, İstanbul S: 353–366
- DURAL, Fatih (2005), “Türk Ticaret Kanunu Hakkında Taslak’ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 70, Ocak-Mart İstanbul, S: 29–35
- FIRAT, Hüseyin (2007), “ KOBİ Muhasebe Standardı Taslağı Stoklar Bileşeni” **XI. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Notları**, İzmir
- GÖKÇEN, Gürbüz ve Diğerleri (2006), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Basım, İstanbul
- GÖKDENİZ, Ümit (2005), **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslar arası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul S: 20
- GÜCENME, Ümit (2000), “Küreselleşmede Muhasebe Standartları” **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**, Sayı:5, Ocak, İstanbul S: 33
- GÜVEMLİ, Oktay (2003), “Muhasebe Mesleğinin Küreselleşmesi: Tek Muhasebe Standardına, Tek Denetim Standardına, Tek Meslek Unvanına Doğru” **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**, Sayı: 17, Ocak, İstanbul S: 118–119
- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI (2007), “KOBİ Tanımı” http://www.hazine.gov.tr/mevzuat/2005_9617_yonetmelik.pdf.
- IASB (2005), “Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs)” (<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/A6BB4F8C-1866-94A4-AB04575884DB/0/SMEquestionnaire.doc/06.11.2007>)
- IASB (2007),” Exposure Draft Of A Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities” (<http://www.iasb.org/SMEproposed26095.pdf>).
- İBİŞ, Cemal ve YÜKSELTÜRK, Osman (2007), “BASEL II’ nin Finansal Raporlamaya Etkisi” **İSMMM Eğitim Notları**, İstanbul

- İSMMM (2005), “UFRS’ nin KOBİ’ lerde Uygulanması ve Karşılaşılabilecek Sorunlar Konulu Yuvarlak Masa Toplantısı Sonuç Bildirgesi”, **İSMMM Yayınları**, İstanbul
- KARABINAR, Selahattin (2006a), “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Taşıdığı Kültür ve Muhasebe Değerleri”, **XXV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara S: 33-47
- KARABINAR, Selahattin (2006b), “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar” **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**, Sayı: 31 Temmuz, İstanbul S: 141- 148
- KAYTMAZ BALSARI, Çağnur ve DALKILIÇ, Fatih (2007), “Kural-Bazlı ve İlke-Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:22, Mayıs, İstanbul S:106-118
- KOÇ YALKIN, Yüksel (2001), “TMUDESK Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim, Ankara S: 3
- KOÇ YALKIN, Yüksel ve Diğerleri (2006), “UFRS ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76 (ÖZEL SAYI) 17. World Congress Of Accountants - 17. Dünya Muhasebe Kongresi, İstanbul
- KOĞAR, Çiğdem (2006), “BASEL II Kriterleri; Tanımı, Kapsam ve Tarihsel Gelişim”, **BASEL II Kriterleri ve Denizli Ekonomisi Konferansı Notları**, Denizli
- KORKMAZ, Turhan ve Diğerleri (2007), “ Uluslar arası Muhasebe Standartları ve KOBİ’ lere Etkileri” **Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD**, Sayı: 36, İstanbul S: 96-105
- KURT, Ganite ve ÖZTÜRK, Veli (2008), “BASEL II ve Yeni TTK Çerçevesinde KOBİ’ lerin UFRS’ ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 24, Ocak, Ankara S:37-52
- MCLEAN, Bethany ve ELKIND, Peter (2007), **Gümüş Kurşun**, Çeviren: Canan Feyyat, Scala Yayıncılık, Baskı: 2, İstanbul

- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk (2006), “UFRS ve BASEL II’ nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76 (ÖZEL SAYI) 17. World Congress Of Accountants - 17. Dünya Muhasebe Kongresi, İstanbul S: 21–32
- PWC (2005), “IFRS for SMEs- Is it Relevant for Your Business?” (<http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/ifrsforSMEs.pdf>)
- SANLI, Nail (2002), “Global Muhasebe Standartları” **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 60 Temmuz- Eylül, İstanbul S: 27–32
- SARIOĞLU, Kerem (2008), “Hâsılat” **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Editör: Volkan Demir, İSMMMO Yayınları, İstanbul S: 85–97
- SELİMOĞLU, Seval ve GÖKTEPE, Hülya (2007), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 81, Mayıs-Haziran, İstanbul, S: 17–44
- SİPAHİ, Barış (2008a), “2. Uygulama”, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Editör: Volkan Demir, İSMMMO Yayınları, İstanbul S:223–229
- SİPAHİ, Barış (2008b), “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Editör: Volkan Demir, İSMMMO Yayınları, İstanbul S: 141–150
- SÜER, Ayça Zeynep (2004), **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri**, İÜ SBE, Yüksek Lisans Tezi
- ŞAVLI, Tuba (2007a), “ KOBİ Standardı Taslağının Türkiye’de Uygulanabilirliğine İlişkin Değerlendirme” **2. Türkiye Muhasebe Forumu Notları**, Ankara, S: 136–148
- ŞAVLI, Tuba (2007b), “ KOBİ Muhasebe Standardı Uygulama Örneği” **XI. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Notları**, İzmir
- ŞENER, Orhan (2003), **Muhasebe Sözlüğü: İngilizce-Türkçe/Türkçe-İngilizce**, Bahar Yayınevi, İstanbul
- ŞENTURAN, Şermin (2006), “BASEL II Standartları ve KOBİ’ lerde Kurumsal Yönetişim”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 20, Ekim, Ankara S: 45-55

- TBB (2004), “Risk Yönetimi ve BASEL II’ nin KOBİ’lere Etkileri” Yayın No: 288
<http://www.tbb.org.tr/turkce/konferans/riskbasel/bddk.doc>
- TMS (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayını**, Ankara
- TORAMAN, Cengiz ve BAYRAMOĞLU, Fatih (2006), “AB Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76 (ÖZEL SAYI) 17. World Congress Of Accountants - 17. Dünya Muhasebe Kongresi, İstanbul S: 457-480
- TTK TASARISI (2005), **T.C Adalet Bakanlığı Yayını**, Ankara
- TÜRMOB INTERNATIONAL (2006), “Avrupa’nın Küresel Yakınsamaya Katkısı Ağırlık Taşımali” Sayı:7, Mayıs, Ankara S:8
- TÜRMOB INTERNATIONAL (2007), “IASB’ nin KOBİ’ ler için IFRS Taslağı” Sayı: 11, Mart, Ankara S: 5
- UYAR, Süleyman (2007), “KOBİ’ ler İçin Muhasebe Standartları”,
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/yazdir.php>
- UYVAL, Özgür Özmen (2006), “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslar arası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 17, Ankara, S: 87-105
- ÜSTÜNDAĞ, Saim (2007), “KOBİ Standart Taslağı Kapsamı ve İlkeleri”, **2. Türkiye Muhasebe Forumu Notları**, Ankara, S:127-135
- ÜSTÜNEL, Bülent (2005), “2006 Yılı TMS’ nin Yılı Olacak”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 72 Temmuz-Eylül, İstanbul
- ÜSTÜNEL, Bülent (2007), “ KOBİ Muhasebe Standardına İlişkin Gelişmeler”, **XI. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Notları**, İzmir
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut ve ÇAM, Alper Veli (2007), “Sermaye Piyasalarındaki Derecelendirme Müessesesinin BASEL II Kapsamında Değerlendirilmesi” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan, İstanbul S: 59- 69

EKLER

EK 1: KOBİLER İÇİN ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ MUHASEBE MESLEĞİ MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANIŞI VE STANDARTLARIN MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ (İSTANBUL ÖRNEĞİ) ANKET ÇALIŞMASI FORMU

Değerli katılımcı,

Bu çalışma, KOBİ' ler için hazırlanan UFRS setinin, muhasebe mesleği mensupları tarafından nasıl karşılandığını ve muhasebe mesleği üzerindeki olası etkilerini ortaya koyabilmek amacıyla yapılmaktadır ve tamamen bilimsel veri olarak değerlendirilmektedir. İsminizi belirtmenize gerek yoktur. Ankete katılarak çalışmaya destek verdiğiniz için teşekkür ederim.

Sema Ülkü (Sakarya Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi)

KİŞİSEL BİLGİLER

Faaliyette Bulduğunuz İl/ İlçe:

Cinsiyetiniz: () Bay () Bayan

Yaşınız: () 24 ve altı () 25- 40 () 41- 55 () 56 ve üstü

Eğitim Durumunuz: () Lise ve Dengi () Yüksek Okul () Lisans () Lisansüstü

Unvanınız: () SM () SMMM

Meslekteki Deneyiminiz: () 10 yıl ve altı () 11 yıl - 20 yıl () 20 yıl ve üzeri

Çalışma Statünüz: () Bağımsız çalışıyorum () Bağımlı çalışıyorum

Takip ettiğiniz mesleki bir yayın var mı? () Var () Yok

UFRS hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz?

() Hiçbir bilgim yok. () Biraz bilgim var () İlgilendiğim bir konu () Çok iyi bildiğim bir konu

*KOBİ' ler için UFRS seti hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz?

() Hiçbir bilgim yok. () Biraz bilgim var () İlgilendiğim bir konu () Çok iyi bildiğim bir konu

(Son soruda "hiçbir bilgim yok" şıkkını işaretleyenlerin ankete devam etmesine gerek yoktur)

Bu bölümde "beşli likert ölçek" kullanılarak katılımcıların KOBİ' ler için UFRS hakkındaki görüşlerinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Derecelendirme aşağıdaki gibidir:

- (1) Kesinlikle Katılmıyorum
- (2) Katılıyorum
- (3) Kararsızım
- (4) Katılıyorum
- (5) Kesinlikle Katılıyorum

KOBİ' ler için UFRS Setinin, KOBİ' ler ve Meslek Mensupları Üzerindeki Muhtemel Etkileri

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Ülkemizde öncelikle, geniş katılımı hazırlanacak ve genel kabul görececek bir KOBİ tanımına ihtiyaç vardır.					
AB ve gelişmiş ülkelerdeki KOBİ tanımları ve içerdikleri rakamsal değerler ekonomimizdeki cari değerlerle paralellik arz etmektedir.					
UFRS' nin büyük işletmeler ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur.					
KOBİ standardı çalışmalarının internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüşüne açılması doğru bir yöntemdir.					
TMSK' nin KOBİ'ler için UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.					
KOBİ standardının uygulanabilmesi için düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar yeterlidir.					
KOBİ'ler için UFRS' yi kullanma kararının ülkelerdeki yetkili kuruluşların inisiyatifine bırakılması doğru bir karardır.					
KOBİ'ler için UFRS' nin uygulanması halinde KOBİ'lerin mali tabloları şeffaflaşacaktır.					
KOBİ'ler UFRS' yi kullandıkları takdirde firma bilgilerinin karşılaştırılabilirliği kolaylaşacaktır.					
KOBİ' ler için UFRS setinin kullanılması, KOBİ'lerin finansman sıkıntısını çözmek için gereklidir.					
KOBİ'ler UFRS' yi kullandıkları takdirde daha kaliteli bilgi üretecektir.					
KOBİ' ler için UFRS' yi uygulamak, tam set UFRS' yi uygulamaktan daha az maliyetli olacaktır.					
UFRS, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır.					
KOBİ'ler için UFRS, kullanıcılarının ihtiyaçları göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır.					
Muhasebe mesleği mensuplarının KOBİ'ler için UFRS seti konusundaki eğitimleri yeterlidir.					
Bağlı bulunduğum meslek odasının KOBİ'ler için UFRS seti konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.					
KOBİ'ler için UFRS Konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.					
KOBİ'ler için UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.					
KOBİ'ler için UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.					
KOBİ' ler için UFRS nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl sağlanacağı belirlenmelidir.					

KOBİ'ler için UFRS seti hakkında ifade etmek istediğiniz başka bir unsur varsa, lütfen burada belirtiniz:.....

ÖZGEÇMİŞ

31 Mayıs 1984'te İstanbul'da doğdu. İlköğrenimini İstanbul Kadıköy 29 Ekim İlköğretim Okulunda tamamladı. 1994 yılında Kartal Anadolu İmam Hatip Lisesi'ni kazandı ve 2002 yılında mezun oldu. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümüne girdi. 2006 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Muhasebe Finansman alanında yüksek lisans tahsiline başladı.