

KOBİLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI TASLAĞI HAKKINDA

Arş. Grv. Ahmet TÜREL

İstanbul Üniversitesi

İşletme Fakültesi

Muhasebe Anabilim Dalı

1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla Avrupa Birliği'nde hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) zorunlu olarak uygulamaya başlamışlardır. Bu standartlar, büyük işletmelerde ortaya çıkan karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesine hizmet etmekle birlikte standartların Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) tarafından uygulanması oldukça maliyetli ve zordur. Bu çalışmanın temel konusunu Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından KOBİ'lerde uygulanması için hazırlanan ve kamuoyunun görüşüne sunulan UFRS taslağı (KOBİ'ler için UFRS) oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, KOBİ'ler için hazırlanan taslak UFRS'nin temel özelliklerini belirtmek, ülkemizde yürürlüğe girmesi halinde kapsayabileceği işletmeleri ve standartların bu işletmelerin muhasebe uygulamalarına olacak muhtemel etkilerini ortaya koymaktır.

Anahtar Sözcükler: KOBİ, UFRS, Uluslararası Muhasebe

A REVIEW ON INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS EXPOSURE DRAFT FOR SMALL AND MEDIUM SIZED ENTITIES

The quoted companies in the European Union have applied International Financial Reporting Standards (IFRS) compulsorily since 1 January 2005. These standards serve the accounting for complex transactions, which occur in big companies. However, application of these standards by the Small and Medium-sized Entities is very costly and difficult. The Exposure Draft of International Financial Reporting Standard for SMEs (IFRS for SMEs) which is published for public comment by the International Accounting Standards Board (IASB) forms the fundamental topic of this study. In this study, the main features of the IFRS for SMEs and the likely scope of the standards in Turkey are investigated. Furthermore, the effects of the standards on accounting applications of Turkish companies, which are in the scope of these standards, are examined.

Key Words: SMEs, IFRS, International Accounting

GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yorumları ile birlikte yaklaşık 2.400 sayfadan oluşmaktadır. Bu standartlar finansal tabloların geçerli, anlaşılır, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiler verme amacına hizmet etmekle birlikte, standartların anlaşılması zordur ve uygulanması maliyetlidir.

Ülkemizin de adaylık için müzakere sürecinde bulunduğu Avrupa Birliği'nde beş milyondan fazla işletme finansal tablo hazırlamakta ve sadece hisse senetleri borsada işlem gören yaklaşık 8.000 şirket 2005 yılından beri UFRS'yi uygulamakla zorunlu tutulmaktadır. (Pacter,2006,31) Diğer işletmelerin UFRS'yi uygulaması ile ilgili olarak üye ülkelere seçimsel bir hak verilmektedir. Mevcut durumda, Avrupa Birliği'nde sadece Bulgaristan, Kıbrıs, Makedonya ve Slovakya bu hakkı kullanarak halka açık olmayan işletmelerin de UFRS'yi uygulamasını zorunlu tutmaktadır. Ülkemizdeki yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısında da tüm işletmelerin UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını zorunlu olarak uygulamaları öngörülmektedir.

Geçmiş yıllarda, UFRS'nin halka açık, açık olmayan, büyük ve küçük tüm işletmeler tarafından kullanımının uygun olduğu görüşünde olan IASB, ilerleyen yıllarda Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerden (KOBİ) sadece küçük bir kısmının UFRS'yi gönüllü olarak uyguladığını görmüştür. Bunun sonucunda, UFRS'nin sermaye pazarları ile ilişkisi olmayan ve belli bir büyüklüğün altındaki şirketlerde uygulanması sonucu katlanılan maliyetin genellikle elde edilecek faydadan daha az olduğunu kabul etmiştir. Bu doğrultuda IASB, 2003 yılında KOBİ'lerde kullanılmak üzere UFRS ile uyumlu fakat uygulanması kolay ve daha az maliyetli ayrı bir standart seti hazırlama kararı almıştır.

IASB, 2004 yılında KOBİ'ler için geliştireceği UFRS hakkında bir müzakere metni yayınlamıştır. Bu müzakere metni KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standartları seti geliştirmenin uygun olup olmadığı ve geliştirilecek standartları ne tür işletmelerin kullanacağı konularını içermektedir. IASB; 2005 yılında kayda alma, değerlendirme ve açıklama konularında yapılacak muhtemel basitleştirmeler için bir anket yayımlayarak kamuoyunun görüşünü almıştır. Son olarak, 15 Şubat 2007'de ise bu çalışmanın yapılmasına da sebep olan KOBİ'ler için taslak UFRS setini yayınlamıştır ve 1 Ekim 2007 tarihine kadar kamuoyunun görüşüne açmıştır. Standartların son halinin 2008 ortalarında yayımlanması beklenmektedir.

Bu çalışmada KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayacak işletmeler tanımlanacak, bu standartların temel özellikleri, UFRS'den farklılıkları ve ülkemiz muhasebe uygulamalarına muhtemel etkileri ortaya konacaktır.

1. KOBİ'LER İÇİN UFRS'Yİ UYGULAYACAK İŞLETMELER

IASB'ye göre, bu standartları sermaye pazarları ile ilişkisi olmayan fakat işletme yönetiminde yer almayan ortaklar, mevcut ve potansiyel kreditorler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış çıkar gruplarına genel amaçlı finansal raporlama yapan KOBİ statüsündeki işletmeler kullanacaktır. Taslak standarda göre; sermaye araçlarını ihraç etmiş veya etme aşamasında olanlar ile dışarıdaki geniş bir gruba ait varlıkları elinde bulunduran bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, emeklilik fonları ve yatırım bankaları gibi kuruluşlar sermaye pazarları ile ilişkilidir. (Draft IFRS for SMEs,2007,14) Bu standartlar, KOBİ statüsünde olsa bile halka açık şirketleri kapsamayacaktır.

IASB, standartları sermaye pazarları ile ilişkisi olmayan KOBİ'lerin uygulayacağını belirtmesine rağmen herhangi bir KOBİ tanımı yapmamıştır. Bunun temel nedeni her ülke için geçerli bir tanım yapmanın zorluğundan kaynaklanmaktadır. Gelişmekte olan bir ülkedeki büyük bir işletme; personel sayısı veya bilanço büyüklüğü gibi ölçütlere göre gelişmiş bir ülkede KOBİ statüsünde olabilir. Örneğin 2006 yılı sonu itibarıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (İMKB) en büyük 30 şirket arasında yer alan bir otomobil fabrikasının varlık büyüklüğü yaklaşık 1,8 milyar dolar iken (İMKB,2007) Newyork Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören başka bir otomobil fabrikasının varlık büyüklüğü yaklaşık 245 milyar dolardır. (NYSE, 2007) IASB, standartları uygulayacak işletme türüne her ülkenin kendisinin karar vereceği belirtilmiştir. Bunun yanında IASB, KOBİ'ler için UFRS'nin içeriğini hazırlarken çalışan sayısı 50 civarında olan işletmelerde ortaya çıkan finansal olayları dikkate aldığını ve standartların sadece ortaklara ve yöneticilere yönelik veya vergi amaçlı finansal raporlama yapan çok küçük işletmelerin ihtiyaçları göz önünde bulundurularak hazırlanmadığını belirtmiştir. (Basis for Conclusions on Draft IFRS for SMEs, 2007, 19) Avrupa Birliği'nde, halka açık ve finansal kuruluş niteliğinde olmayan fakat belirli bir büyüklüğe sahip işletmelerin bu standartları kullanmasının zorunlu olması beklenmektedir.(House, 2006, 93)

"Bu standartları ülkemizde hangi işletmeler uygulayabilirler?" sorusunun cevabını bulmak için öncelikle ülkemizdeki KOBİ tanımını, daha sonra aşağıda Tablo.1'de yer alan işletmelerin çalışan sayısına göre ölçeksel dağılımını incelemek yararlı olacaktır.

Ülkemizde geçmiş yıllarda; Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, Halk Bankası, Türkiye İhracat Kredi Bankası, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı gibi birçok kurum tarafından farklı KOBİ tanımları yapılmıştır. (Çolakoğlu,2002,7) Bu çalışmanın amacı ülkemizdeki KOBİ tanımının ne olması gerektiğini belirlemek olmadığından yukarıda sayılan kurumlar tarafından yapılan tanımların ayrıntısına girilmemiştir. Ülkemizdeki en güncel KOBİ tanımı, Bakanlar Kurulu'nun kararıyla Avrupa Birliği Müktesebatı ile uyum amacıyla 2005 yılında yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" ile belirlenmiştir. (Resmi Gazete No:25997,18.11.2005,madde 4-5) Bu yönetmeliğe göre, 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu 25 milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan ekonomik birimler KOBİ olarak tanımlanmıştır. Bu yönetmelikte KOBİ'ler 3 grup altında sınıflandırılmıştır;

a) Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu bir milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler,

b) Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu beş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan işletmeler,

c) Orta büyüklükteki işletme: İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu yirmi beş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

IASB, KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlarken çalışan sayısı 50 civarında olan işletmelerde genellikle ortaya çıkan finansal olayları dikkate aldığı ve standartları çok küçük işletmeler için hazırlamadığını belirtmiştir. Bu durumu göz önünde bulundurursak bu standartları ülkemizde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın tanımını yaptığı KOBİ'lerden üçüncü grup olan "Orta Büyüklükteki İşletmelerden halka açık olmayan ve finansal kuruluş niteliğinde olmayan işletmelerin" uygulayabileceği söylenebilir. Bazı kaynaklarda bu standartların ülkemizdeki işletmelerin %99'u tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.(Sayar ve Okur,2007,102) İşletmelerin çalışan sayısına göre ölçeksel dağılımının verildiği yukarıdaki Tablo.1 incelendiğinde ise bu standartların ülkemizdeki işletmelerin %1'inden azı tarafından uygulanabileceği ve standartları uygulayabilecek işletme sayısının yaklaşık 10.000 olacağı söylenebilir.

Tablo 1. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Ölçeksel Dağılımı

| Çalışan Sayısı | İşletme Sayısı | % |
|-----------------------|----------------|-------------|
| Sadece İşletme Sahibi | 23.762 | 1.38 |
| 1-9 | 1.633.509 | 94.94 |
| 10-49 | 53.246 | 3.09 |
| 50-99 | 5.080 | 0.30 |
| 100-150 | 1.804 | 0.10 |
| 151-250 | 1.387 | 0.08 |
| 250- | 1.810 | 0.11 |
| Toplam | 1.720.598 | 100.00 |

Kaynak: DİE, 2003

2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

UFRS'ler temel alınarak hazırlanan fakat UFRS'den bağımsız bir kural seti olan KOBİ'ler için UFRS, toplam 38 bölümden ve terimler sözlüğünden oluşmaktadır. Bölümler, UFRS'de olduğu gibi numara sırasına göre değil, konu bazında sıralanmıştır. KOBİ'ler için UFRS'nin bölümleri ve hazırlanmalarına temel olan UFRS listesi EK-1'dedir. (IFRS for SMEs,2007,252)

EK-1'de görüleceği üzere KOBİ'ler için UFRS'de yer alan bölümler ile UFRS paralel olmakla birlikte UFRS'de farklı standartlarda yer alan bazı konular, KOBİ'ler için UFRS'de birleştirilerek bir bölüm içinde toplanmıştır. Bölümler içinde kullanılan kavramlar, UFRS'deki gibi her standardın başında değil en sonda yer alan bir terimler sözlüğünde tanımlanmıştır.

UFRS'nin tam seti yaklaşık 2.400 sayfadan oluşurken, KOBİ'ler için UFRS açıklayıcı finansal tablolar ve dipnotlar ile birlikte yaklaşık 350 sayfadır. KOBİ'ler için UFRS'nin sayfa sayısı UFRS'ye göre yaklaşık %85 oranında kısaltılmıştır.(IASB,2007,1) KOBİ'ler için UFRS, bağımsız bir kural seti olmakla birlikte bazı durumlarda UFRS'nin referans alınmasını da gerektirmektedir.

3. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN UFRS'DEN FARKLILIKLARI

KOBİ'ler için UFRS'de, hazırlanacak finansal tablolar konusunda UFRS'ye göre bir istisna tanınmamıştır. KOBİ'ler için UFRS'nin bölümlerinin yer aldığı EK-1'de görülebileceği üzere bu düzenlemeye uygun finansal raporlama yapacak işletmelerin de UFRS'ye uygun finansal raporlama yapan işletmeler gibi bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz sermaye değişim tablosu hazırlaması zorunludur.

UFRS temel alınarak hazırlanan taslak standartlarda işletme büyüklüğünden etkilenmeyen birçok konuda değişiklik yapılmamıştır. Yapılan değişiklikler uygulamayı basitleştirmek amacıyla muhasebedeki “önemlilik” temel kavramı üzerine kurulmuştur.

KOBİ’ler için UFRS ile UFRS arasındaki önemli farklılıklardan ilki kullanılacak değerlendirme ölçütlerinde ortaya çıkmaktadır. KOBİ’ler için UFRS finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak temel değerlendirme ölçütlerinin tarihi maliyet ve makul değer olduğunu belirtmiştir.(Draft IFRS for SMEs, 2007, 22) UFRS içinde yer alan net gerçekleştirilebilir değer, geri kazanılabilir değer, kullanım değeri gibi değerlendirme ölçütlerinden standardın kavramlar ve genel ilkeler bölümünde bahsedilmemiştir. KOBİ’ler için UFRS’de UFRS’ye göre yapılan değişiklikler genel olarak aşağıda belirtilen üç grupta toplanmıştır.(Basis for Conclusions on Draft IFRS for SMEs, 2007, 23–36)

o KOBİ’lerde gerçekleşmesi genellikle beklenmeyen işlemler ile ilgili konular çıkarılmış, bu işlemlerin gerçekleşmesi ihtimaline karşı ilgili UFRS’ye referanslar verilmiştir.

o UFRS’nin birden fazla muhasebe politikası seçeneği verdiği durumlarda, sadece kolay olan seçenek KOBİ’ler için UFRS’de yer almış fakat ilgili UFRS’ye referans verilerek KOBİ’lerin diğer seçenekleri kullanmasına izin verilmiştir. IASB, standart setini yürürlüğe sokan ülkelerin UFRS’de yer alan diğer seçeneklerin uygulanmasını yasaklayabileceğini belirtmiştir.

o Kayda alma ve değerlendirme konularında basitleştirmeler yapılmıştır.

KOBİ’ler için UFRS’de UFRS’ye göre yapılan değişiklikler ve standart hazırlanırken göz önüne alınan fakat daha sonra kabul edilmeyen basitleştirmeler ile ilgili bazı örnekler aşağıda yer almaktadır.

3.1. KOBİ’lerde Gerçekleşmesi Genellikle Beklenmediği İçin Çıkarılan Konulardan Bazı Örnekler

- o Enflasyon Düzeltmesi
- o Özsermaye’ye Dayalı Hisse Bazlı Ödemeler
- o Tarımsal Varlıkların Makul Değerinin Belirlenmesi
- o Yer Altından Maden Çıkarmaya Dayalı Endüstriler
- o Ara Dönem Finansal Raporlama
- o Finansal Kiralamada Kiraya Veren Muhasebesi
- o Şerefiyenin Geri Kazanılabilir Değerinin Hesaplanması
- o Hisse Başına Kazanç
- o Bölümlere Göre Raporlama
- o Sigorta Sözleşmeleri

3.2. UFRS’nin Birden Fazla Muhasebe Politikası Seçeneği Verdiği Durumlardan, KOBİ’ler için UFRS’de Yer Alan Uygulanması Kolay Seçeneklerden Bazı Örnekler

- o Yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet-birikmiş amortisman modeli.
- o Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için maliyet-birikmiş amortisman-değer düşüklüğü modeli.
- o Borçlanma maliyetlerinin tümünün giderleştirilmesi modeli.
- o Nakit akış tablosu için endirekt yöntem.

3.3. Kayda Alma ve Değerleme Konularında Yapılan Basitleştirmelere Bazı Örnekler

o Finansal araçlar, dört kategoriden iki kategoriye düşürülmüştür. Satışa hazır ve vadeye kadar elde tutulacak finansal araçlar sınıflandırması kaldırılmıştır. Riskten korunma muhasebesinin uygulanması büyük ölçüde kolaylaştırılmıştır.

o Şerefiyenin, her dönem sonu yerine sadece bazı belirtilerin ortaya çıktığı zamanlarda değer düşüklüğü testine tabi tutulması öngörülmüştür.

o Ekonomik açıdan gelecekte nakit yaratması beklenenler dâhil olmak üzere tüm araştırma ve geliştirme harcamalarının giderleştirilmesi öngörülmüştür.

o İştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar için özkaynak yöntemi veya oransal konsolidasyon yerine maliyet modelinin kullanılması öngörülmüştür.

o Tarımsal faaliyetlerde makul değer modelinin kullanımı kısıtlanmıştır. Makul değer modelinin kullanımına sadece biyolojik varlığın makul değeri ekstra bir maliyete ve emeğe katlanılmadan tespit edilebiliyorsa izin verilmiştir.

o Kiralama sözleşmelerinde, kiracının sözleşme ile ilgili hak ve yükümlülükleri değerlemesi basitleştirilmiştir. Kiralanan varlığın makul değer veya gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerinden düşük olanı yerine makul değer ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Böylece bugünkü değer hesaplamaları kaldırılmıştır.

o Standartların ilk defa uygulanmasında birçok durumda geçmişe yönelik karşılaştırmalı bilgi sunulması zorunlu tutulmamıştır.

3.4. Standart Hazırlanırken Göz Önüne Alınan Fakat Daha Sonra Kabul Edilmeyen Basitleştirmelere Bazı Örnekler

- o Nakit akış tablosunun düzenlenmesinin zorunlu tutulmaması
- o Bütün kiralama işlemlerinin faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirilmesi

- İnşaat sözleşmeleri için tamamlanmış taahhüt yönteminin kullanılması
- Karşılıkların azaltılması
- Hisse bazlı ödemelerin kayda alınmaması
- Ertelenmiş vergilerin kayda alınmaması
- Tarımsal faaliyetler için maliyet modelinin kullanılması
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasının zorunlu tutulmaması

4. STANDARTLARIN ÜLKEMİZDEKİ KOBİ'LERİN MUHASEBE UYGULAMALARINA MUHTEMEL ETKİLERİ

KOBİ'ler için UFRS'yi ülkemizde uygulaması muhtemel işletmeler mevcut durumda ekonomik faaliyetlerini muhasebeleştirmede ve finansal tablolarını hazırlamada Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve vergi kanunlarındaki hükümleri göz önünde bulundurmaktadırlar. KOBİ'ler için UFRS ülkemizde yürürlüğe girdiği takdirde, bu standartları kullanacak işletmelerin muhasebe uygulamalarına en fazla etkisi olması beklenen konular Hâsılat, Stoklar, Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, Gelir Vergileri, İşletme Birleşmeleri ve Nakit Akış Tablolarıdır.

KOBİ'ler için UFRS'nin bölümlerinin yer aldığı EK-1'de görülebileceği üzere Hâsılat bölümü UFRS'deki Hâsılat ve İnşaat Sözleşmeleri ile ilgili iki standardı kapsamaktadır. Ülkemizde, mal ve hizmet satışları ile ilgili hâsılat fatura düzenlendiğinde, paranın zaman getirisi olan faiz ile ilgili hâsılat ise nakit olarak tahsil edildiğinde muhasebeleştirilir. Ülkemizde, mal ve hizmet satışları ile ilgili hâsılat muhasebeleştirilirken genellikle vade farkları da tutara ilave edilir. KOBİ'ler için UFRS'ye göre ise mal satışı ile ilgili hâsılat, teslim koşuluna bağlı olarak muhasebeleştirilir. Buradaki teslim koşulu fiziki teslim değil, mülkiyet devri ile risk ve kazançların devridir. Hizmet satışları ile ilgili hâsılat, hizmetin bilânço tarihindeki tamamlanma düzeyi dikkate alınarak mali tablolara alınır. Paranın zaman getirisi olan faiz ile ilgili hâsılat ise tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. KOBİ'ler için UFRS'de mal ve hizmet satışları ile ilgili hâsılat muhasebeleştirilirken vade farkları satış tutarına ilave edilmez.

Ülkemizde inşaat sözleşmeleri sonucunda oluşan hâsılat ve maliyetin finansal tablolara alınmasında "Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi" kullanılır. Bu yöntemde proje sona ermeden önce gelir tablosunda herhangi bir hâsılat ya da maliyet raporlanmaz. KOBİ'ler için UFRS'de ise "Tamamlanma Oranı Yöntemi" kullanılır. Bu yöntemde her yıl, yapılan işle ilgili oran tahmin edilir ve hâsılat, maliyet hesaplamaları bu orana göre yapılır.

Ülkemizde, stoklar maliyet değerleri ile değerlendirilir ve genellikle bu maliyet değerinin içinde finansman giderleri de yer alır. KOBİ'ler için UFRS'de ise stokların elde edilmesi için katlanılan finansman giderleri maliyete dâhil edilmez.

Ülkemizde, bağlı ortaklığı bulunan işletmelerin finansal tablolarını konsolide şekilde hazırlaması zorunlu değildir. KOBİ'ler için UFRS'de ise bir başka işletme üzerindeki yatırımları o işletmenin oy hakkı sağlayan hisse senetlerinin çoğunluğunu oluşturuyorsa işletmenin finansal tablolarını konsolide şekilde hazırlaması zorunludur.

Ülkemizde, işletmeler sadece cari dönemde ödenecek tutarlar ile ilgili vergi karşılığı raporlarlar. Varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergi değeri arasındaki geçici farklılıklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi tutarları raporlanmaz. KOBİ'ler için UFRS'de ise ertelenmiş vergi alacakları ve borçları raporlanır. Ertelenmiş vergi alacakları, vergilendirme açısından bu dönemde dikkate alınmayan giderlerin gelecek dönemlerde dikkate alınacak olması sonucunda oluşur. Ertelenmiş vergi borçları ise henüz bu dönemin gideri olmamakla birlikte, vergilendirmede bu dönem dikkate alınan giderler nedeniyle veya bu dönemin geliri olmakla birlikte vergilendirmede gelecek dönemlerde dikkate alınacak tutarlardan kaynaklanır.

İşletme birleşmeleri hakkında ülkemizde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) ve Türk Ticaret Kanununda (TTK) hükümler yer almakta fakat birleşmelerin muhasebeleştirilmesi konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. KVK'ya göre gerçekleşen birleşme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yöntemi ve çıkarların birleştirilmesi yöntemi kullanılmaktadır. KVK'ya göre gerçekleşen birleşme işlemlerinde satın alma yöntemi vergili birleşme, çıkarların birleştirilmesi yöntemi ise vergisiz birleşme şeklinde anılmaktadır. Çıkarların birleştirilmesi yöntemine göre muhasebeleştirmede birleşmeye konu işletmelerin hiçbirinin diğerini iktisap etmediği, birleşen işletmelerin müştereken sahip olduğu ve yönetildiği varsayılmaktadır. Bu nedenle birleşme işleminde bir satın alma fiyatı bulunmamakta, değerlendirme yapılmasına gerek olmamakta, tüm varlık ve yükümlülükler defter değerleri üzerinden finansal tablolara alınmaktadır. KOBİ'ler için UFRS'ye göre işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ise sadece satın alma yönteminin kullanılmasına izin verilmektedir. Birleşme işlemlerinin satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde işletmelerden birinin diğer(ler)inin üzerinde kontrol sağladığı varsayılır. Bu yöntemde üzerinde kontrol sağlanan işletmenin tüm varlık ve yükümlülüklerinin makul değerinin belirlenmesi ve kontrol sağlayan işletmenin konsolide finansal tablolarına bu değerleri üzerinden alınması gerekir.

Nakit Akış Tabloları, ülkemizde MSUGT'deki şekil şartlarına göre hazırlanmaktadır. Nakit akış tablosunda nakit girişleri ve nakit çıkışları olmak üzere iki temel bölüm bulunmaktadır. KOBİ'ler için UFRS'de yer alan nakit akış tablosu formatında ise nakit akışları; esas faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden yaratılan nakit olmak üzere üç temel bölümde sınıflandırılmaktadır. Ayrıca MSUGT'deki formatta nakit benzerleri nakit olarak kabul edilmez iken KOBİ'ler için UFRS'de üç ay içinde nakde dönüşebilecek nakit benzerleri de nakit olarak kabul edilir.

SONUÇ

KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanması, dünya çapındaki finansal raporlama uygulamalarının uyumlaşmasını ve finansal bilgilerin daha karşılaştırılabilir olmasını sağlayacaktır. Ayrıca KOBİ'ler için UFRS uygulandığı takdirde, konsolidasyon işlemleri kolaylaşacak, KOBİ'lerin halka açılma sürecinde yaşadıkları raporlama sorunları azalacak, uluslararası işletmelerle iş ortaklığı yapma ve birleşme olasılığı artacak, işletmelerin borç bulmaları kolaylaşacak, borçlanma maliyeti azalacak ve işletme içi raporlama sistemleri gelişecektir.

Ülkemizde mevcut durumda Sermaye Piyasası Kurulu'na ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na tabi işletmeler dışındakiler için değerlendirme ve kayda alma konularında muhasebe kuralları bulunmamaktadır. Bu durumdaki KOBİ'ler finansal raporlamalarını Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı MSUGT'deki sınıflandırma ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre yapmaktadırlar. Standartların ülkemizde uygulanması halinde vergi hesaplaması olarak algılanan muhasebe anlayışında

önemli değişiklikler olacaktır. Finansal tablolar, işletme ile ilgili olarak karar verme durumunda olan iç ve dış çıkar gruplarına işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında gerçeğe uygun bilgiler verebilir duruma gelecektir.

KAYNAKÇA

- Çolakoğlu, Mustafa H., 2002, **Kobi Rehberi**. İstanbul, Tobb
- House, John, 2006, “*Financial Reporting:Iasb Sme Project: Thinking Small*”, **Accountancy**, Mar 2006, Vol. 137, Iss. 1351; S.92
- Pacter, Paul, 2006, “*Standards And Smes: Who, What, When And Why?*” **Accounting&Business**, World Congress Of Accountants 2006 Special Edition, S: 31–33.
- Sayar, Zafer Ve Okur, Mahmut, Mayıs 2007, “*Kobi Finansal Raporlama Standartları Taslağı Ve Ülkemizde Uygulanabilirliği*”, **26.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, S.73-104
- Iasb**, (Draft) International Financial Reporting Standards For Small And Medium-Sized Entities (Ifrs For Smes), 2007.
- Iasb**, Basis For Conclusions On Exposure Draft: Ifrs For Smes, 2007.
- Iasb**, Iasb Publishes Draft Ifrs For Smes, Press Release, 2007.
- Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri Ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik**, Resmi Gazete Tarih:18.11.2005, Resmi Gazete Sayısı: 25997.
- www.imkb.gov.tr (Çevrimiçi) 2007
- www.nyse.com (Çevrimiçi) 2007
- www.die.gov.tr (Çevrimiçi) 2007.

EK-1KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN BÖLÜMLERİ VE HAZIRLANMASINDA TEMEL ALINAN UFRS'LER

| | BÖLÜMLER | KAYNAKLAR |
|----|--|--|
| 1 | Kapsam | - |
| 2 | Kavramlar ve Genel İlkeler | IASB Kavramsal Çerçeve, IAS 1 Finansal Tablolann Sunuluşu |
| 3 | Finansal Tablolarn Sunuluşu | IAS 1 |
| 4 | 1 BİLANÇO | IAS 1 |
| 5 | Gelir Tablosu | IAS 1 |
| 6 | Öz sermaye Değişim Tablosu | IAS 1 |
| 7 | Nakit Akış Tabloları | IAS 7 Nakit Akış Tabloları |
| 8 | Finansal Tablo Açıklamaları | IAS 1 |
| 9 | Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar | IAS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar |
| 10 | Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar | IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar |
| 11 | Finansal Varlık ve Yükümlülükler | IAS 32 Finansal Araçlar: Sunum, IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, IFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar |
| 12 | Stoklar | IAS 2 Stoklar |
| 13 | İştiraklerdeki Yatırımlar | IAS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar |
| 14 | İş Ortaklıklarındaki Paylar | IAS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar |
| 15 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller | IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| 16 | Maddi Duran Varlıklar | IAS 16 Maddi Duran Varlıklar |
| 17 | Şerefiye Haricindeki Maddi Olmayan Duran Varlıklar | IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| 18 | İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye | IFRS 3 İşletme Birleşmeleri |
| 19 | Kiralama İşlemleri | IAS 17 Kiralama İşlemleri |
| 20 | Karşılıklar ve Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar | IAS 37 Karşılıklar ve Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar |
| 21 | Özsermaye | IAS 1, IAS 32 |
| 22 | Hâsılat | IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri, IAS 18 Hâsılat |
| 23 | Devlet Teşvikleri | IAS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması |
| 24 | Borçlanma Maliyetleri | IAS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ |
| 25 | Hisse Bazlı Ödemeler | IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler |
| 26 | Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü | IAS 2, IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| 27 | Çalışanlara Sağlanan Faydalar | IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar |
| 28 | Gelir Vergileri | IAS 12 Gelir Vergileri |
| 29 | Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama | IAS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama |
| 30 | Yabancı Para Çevrimleri | IAS 21 Kur Değişiminin Etkileri |
| 31 | Bölgelere Göre Raporlama | IFRS 8 Faaliyet Bölümleri |
| 32 | Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar | IAS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar |
| 33 | İlişkili Taraf Açıklamaları | IAS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları |
| 34 | Hisse Başına Kazanç | IAS 33 Hisse Başına Kazanç |
| 35 | Bir Konuda Uzmanlaşmış Sektörler | IAS 41 Tarımsal Faaliyetler, IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, IFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi |
| 36 | Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | IFRS 5 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler |
| 37 | Ara Dönem Finansal Raporlama | IAS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama |
| 38 | KOBİ'ler için UFRS'ye Geçiş | IFRS 1 UFRS'nin İlk Uygulaması |