

KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ UYGULAMA SÜRECİNE İLİŞKİN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

Enver BOZDEMİR¹

ÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ'ler için UFRS) 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlanmıştır. Türkiye'de bu standartla uyumlu olarak da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS), 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir. Çalışmanın amacı, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa istinaden 01.01.2013 tarihinden itibaren aşamalı olarak TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmesi nedeniyle Türkiye'deki KOBİ'ler için TFRS'nin uygulanma sürecine ilişkin tespit ve değerlendirmeler yapmaktır. Bu bağlamda KOBİ TFRS'nin KOBİ'lere sağlayacağı faydaları ve KOBİ'lerin uygulama sürecinde karşılanacakları zorlukların tespiti yapılarak bazı öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, KOBİ UFRS/TFRS, Muhasebe Standartları

JEL Sınıflandırması: M41

DETECTION AND EVALUATIONS ON THE APPLICATION PROCESS OF TURKEY FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMEs

ABSTRACT

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Enterprises (IFRS for SMEs) that are not accountable to the public were published on July 9, 2009 by International Accounting Standards Board (IASB). TFRS for SMEs were included in the legislation by published numbered 27746 in the Official paper dated November 1, 2010 by Turkey Accounting Standards Board (TASB) in accordance with this standard in Turkey. The aim of the study to make detection and evaluations on the application process of TFRS for SMEs in Turkey because of obligation to be applied of the standards published by TASB gradually from the date of 1/1/2013 based on numbered 6102 Turkish Commercial Code. Thus, some suggestions were offered making detection of the benefits to SMEs of SME TFRS and the difficulties encountered in the implementation process of SMEs.

Keywords: SMEs, SMEs TFRS/IFRS, Accounting Standards

JEL Classification:M41

¹ Yrd.Doç.Dr. Düzce Üniversitesi, İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi, enverbozdemir@duzce.edu.tr

1. Giriş

Ekonomik açıdan değişen dünya düzeni ve küreselleşme olgusuyla uluslararası ticaret hızlı bir şekilde geliştiğinden işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konusunda uluslararası düzeyde bir yapılanma gereksinimi doğmuştur. İşletmelerin uluslararası finansal ilişkilerinin artması finansal piyasalarda küreselleşmeye ve çok uluslu şirketlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Farklı ülkelerin muhasebe ve finansal raporlama standartlarındaki farklılıklar, işletmelerin mali bilgilerinin karşılaştırılmasını zorlaştırdığından işletmelerin uluslararası fon bulmalarını, yatırım yapmalarını ve rekabet düzeylerini olumsuz etkilemektedir. Ülkelerin muhasebe ve finansal raporlama standartları arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK- IASB) tarafından tam set Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları yayımlanmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu “kamusal hesap verme sorumluluğu” olmayan, fakat finansal tablolarını genel amaçlı olarak iktisadi kişilik dışındaki ilgililerin kullanımı için KOBİ’ler için sadeleştirilmiş olduğu 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da Türkiye’de TMSK, KOBİ TFRS’yi 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazetede yayımlayarak mevzuata dahil etmiştir.

Türkiye’de 13/01/2011 tarihinde Mecliste kabul edilerek, 14/02/2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 88. maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması 01.01.2013 tarihinden itibaren aşamalı olarak zorunlu hale gelmiştir. Bu standart, tam set UFRS’lerin basitleştirilmiş bir şeklidir ve tek bir standart içinde 35 bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın amacı, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 88. maddesine uygun olarak, 01.01.2013 tarihinden itibaren TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmesi nedeniyle KOBİ’ler için TFRS’nin uygulanma sürecine ilişkin KOBİ’ler açısından tespit ve değerlendirmeler yapmaktır. Bu bağlamda KOBİ TFRS’nin KOBİ’lere sağlayacağı faydaları ve KOBİ’lerin uygulama sürecinde karşılanacakları zorlukların tespiti yapılarak bazı öneriler sunulacaktır.

2. KOBİ Muhasebe Standartları

Dünya ekonomisi ve uluslararası sermaye akımlarının küreselleşmesinin sonucu olarak, muhasebe sistemlerinin standartlaşması önemli hale gelmiştir. Bir işletme, uluslararası sermaye piyasasında ilave sermaye fonu ihtiyacını gidermekte ya da yabancı bir ülkede yatırım yapmakta istekli ise, finansal raporlar aracılığıyla yatırımcılar ya da işletme sahipleri bu bilgileri finansal tablolardan analiz edebilmelidir. Bu finansal tabloların sadece ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş veya hazırlanmış olması alternatif yatırım fırsatlarının değerlendirilmesi ve finansal tablolarının anlaşılması açısından zorluk oluşturmaktadır. Ancak, bu zorluk uluslararası

muhasabe standartlarına göre düzenlenen tek bir muhasabe seti ile finansal raporlamada girişimciye muhasabe bilgisi sağlayarak giderilebilir (Kothari ve Borone, 2000: 22-23'den Akgün, 2012: 49). Hatta uluslararası ekonomik faaliyetlerin ulaştığı düzey karşısında, yalnızca kaliteli standartlar ve ülke içinde yeknesak bir uygulama sağlamak tek başına yeterli olmamış, finansal raporlamada tüm dünya ile aynı dili konuşmak, uluslararası genel kabul görmüş muhasabe ilkelerine uygun standartlar benimsemek ayrı bir ihtiyaç haline gelmiştir (Bayazıtlı vd., 2006: 59). Sermaye hareketlerinin serbestliğinin küresel ölçüde yaygınlaştığı günümüzde, payları borsada işlem görmeyen iktisadi kişiliklerin de satınalmaya konu olduklarına sıkça rastlanılmaktadır (Şensoy ve Perek, 2010: 50).

UMSK, UFRS'lerin tüm işletmelere uygulanamayacağı konusunda kendisine getirilen eleştiriler neticesinde, KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standart seti hazırlama projesi kapsamında KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlama gereği duymuştur. UMSK'ya getirilen eleştirilerin başında UFRS'lerin tam set uygulanmasının çok karmaşık olduğu ve KOBİ olarak tanımlanan işletmelere büyük maliyetler getireceğidir (Demir, 2007: 45).

Bu gelişmeler doğrultusunda UMSK, "kamusal hesap verme sorumluluğu" olmayan, fakat finansal tablolarını "genel amaçlı" olarak "iktisadi kişilik dışındaki" ilgililerin kullanımı için 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır (IASB, 2009: prg.1-2). Bu standartlarla uyumlu olarak da Türkiye'de TMSK tarafından KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir.

KOBİ'ler için UFRS, kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler için hazırlanmıştır. Bu bakımdan genel amaçlı finansal raporların amaçları ile vergisel kazancın raporlanması amacı farklıdır. KOBİ'ler için UFRS kendi içinde bir bütün olan 35 bölüm, 230 sayfadan oluşan ve kapsamlı UFRS'nin temeli üzerine kurulmuş olan bir standart setidir. Bu sette varlıkların ve borçların, gelirler ve giderlerin tanımlanması ve ölçümü ilkelerinin birçoğu basitleştirilmiştir.

2.1 KOBİ Tanımı

Türkiye'de KOBİ, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de 2005/9617 sayılı karar ve ekinde "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" ile tanımlanmıştır. Ancak ilgili yönetmeliğin bazı maddeleri 04 Kasım 2012 tarih ve 28457 sayılı Resmi Gazetede 2012/3834 sayılı karar ve ekinde "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile değiştirilmiştir. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bu yönetmeliğin 3. maddesinde KOBİ'yi "İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta bü-

yüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler,” olarak tanımlamaktadır.

İlgili yönetmeliğe göre KOBİ sınıflandırmasına dahil olan işletmelerin özellikleri Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına Göre KOBİ Sınırları

İşletmeler	Çalışan Sayısı	Net Satış Hasılatı	Mali Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletmeler	<10	<1.000.000 TL	<1.000.000 TL
Küçük Ölçekli İşletmeler	<50	<8.000.000 TL	<8.000.000 TL
Orta Ölçekli İşletmeler	<250	<40.000.000 TL	<40.000.000 TL

Kaynak: 04 Kasım 2012 Tarih ve 28457 Sayılı Resmi Gazetede 2012/3834 Sayılı Karar ve Ekinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

Ayrıca 1 Ocak 2005 tarihinde Türkiye’nin de kabul ettiği ve yürürlüğe giren Avrupa Birliği (AB) Massricht Kriterleri’nde KOBİ tanımı, işçi sayısı, bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık derecesinden oluşan kriterleri kapsamaktadır. Buna göre KOBİ kriterleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: AB’ne Göre KOBİ Sınırları

İşletmeler	Çalışan Sayısı	Net Satış Hasılatı	Mali Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletmeler	<10	<2.000.000 €	<20.000.000 €
Küçük Ölçekli İşletmeler	<50	<10.000.000 €	<10.000.000 €
Orta Ölçekli İşletmeler	<250	<50.000.000 €	<43.000.000 €

Kaynak: European Commission, Enterprise and Industry, Small and medium-sized enterprises (SMEs), SME Definition, 2011.

Küçük ve Orta Ölçekli İşletme anlamı ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Bu konuda her ülkenin ekonomik özellikleri itibariyle belirlenmiş değişik ölçütler kullanılmaktadır. ABD’de istihdam edilen işçi sayısı ve satış tutarları nicel ölçüt olarak benimsenirken, nitel ölçüt olarak da işletme yönetimi ve sahipliğinin bağımsızlığı esas alınmaktadır. Genel olarak 1-100 arası işçi istihdam eden işletmeler küçük, 101-500 arası işçi çalıştıran işletmeler ise orta büyüklükteki işletmeler olarak kabul edilmektedir (Akdiş ve Bayrak, 2000).

TMSK tarafından 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazetede Sıra No:208’deki KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkı Tebliğinde yer alan KOBİ tanımı ise “KOBİ’ler; a) “Kamuya hesap verme yükümlülüğü” bulunmayan ve (b) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir.” şeklinde tanımlamıştır (TMSK, KOBİ TFRS Tebliği, 2010).

Şüphesiz ki her işletmenin gerek şirket ortaklarına gerekse vergi otoritesine hesap verme sorumluluğu olmakla birlikte KOBİ’ler için UFRS’ye göre işletmenin, kamusal pazarda herhangi bir senet ihraç etmek amacıyla finansal tablolarını sermaye piyasaları kuruluna ya da diğer düzenleyici kurullara sunması, ya da üçüncü şa-

hıslardan geniş bir topluluk için varlıkları emanet kapsamında saklaması durumunda “kamusal hesap verme sorumluluğu” doğar. Bu nedenle buradaki KOBİ tanımı sayısal büyüklükten ziyade işletmenin yapısına bağlıdır (PWC, 2009: 1).

2.2 KOBİ Muhasebe Standartlarını Uygulayacak KOBİ’lerin Özellikleri

KOBİ TFRS’yi uygulayacak olan KOBİ’lerin sahip olacakları özellikler TMSK tarafından yayımlanan KOBİ TFRS Tebliğinin EK 1’deki 1. Bölümde yer alan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler kısmında açıklamalı şekilde izah edilmiştir. Bu tebliğe göre; (TMSK, KOBİ TFRS Tebliği, 2010)

KOBİ’ler; (a) “Kamuya hesap verme yükümlülüğü” bulunmayan ve (b) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

“Bir işletmenin aşağıdaki hâllerde kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilir;

a) Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunması ya da

(b) Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluşlar ve benzeri finans kuruluşlarında olduğu gibi)”.

Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler KOBİ TFRS’yi uygulayamazlar.

17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmî Gazetede Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGMDSK) "Finansal Tabloların Hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulamakla yükümlü olanlar" ile ilgili Kararı yayımlanmıştır. Bu Karar'a göre; “13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 88 inci, Geçici 1 inci ve Geçici 6 ncı maddeleri ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 9 uncu ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca; münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına tüm sermaye şirketleri tabi olacaklardır. Ancak yukarıdaki kapsama dâhil olmayan şirketler için Kurumca bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar verilmiştir (KGMDSK Kurul Kararı, 2012). Bu karar doğrultusunda Türkiye’deki KOBİ’lerin TFRS’yi uygulamasına 2013 tarihinden itibaren aşamalı olarak geçilmeye başlanılmıştır.

660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ise şunlardır; Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,

factoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendiren şirketlerdir (660 sayılı KHK).

6102 sayılı Kanununun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketler ise şunlardır: Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleridir (6102 sayılı Kanun madde 1534).

KOBİ TFRS'yi uygulayacak KOBİ'ler; halka açık değildir, finans kuruluşu değildir, kamuya hesap verme zorunluğu yoktur ancak, dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayınlayan işletmelerdir. Finansal tabloları yayınlayan işletmeler kavramında da bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin anlaşılması gerekmektedir.

2.3 KOBİ Muhasebe Standartlarının Amaçları

KOBİ Muhasebe Standartlarının hazırlanmasının amaçları şu şekilde izah edilebilir; (Demir, 2007: 46; Arslan, 2007: 203; PWC, 2009 ve IASB, 2007).

- Küçük, hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler tarafından kullanılacak olan, basitleştirme ve sadeleştirme yoluyla tam set UFRS'den türetilmiş bir muhasebe ilkeleri seti hazırlamak,

- Global olarak uygun, yüksek kaliteli, anlaşılabilir muhasebe standartlarını gerekli kılmak,

- Yerel olarak genel kabul görmüş muhasebe prensipleri olmayan ülkelerdeki şirketlere yeknesak uygulamaları yerleştirmek,

- KOBİ'ler için UFRS'yi kullanan şirketlerin, büyümelerine paralel olarak ihtiyaç duymaları halinde veya kamuya olan sorumlulukları arttığında UFRS'ye geçişlerinin daha kolay olmasını sağlamak,

- KOBİ finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik konulara odaklanmak,

- Uluslararası standartları kullanmak isteyen KOBİ'lerin finansal raporlama yükünü azaltmak,

KOBİ'ler için, ayrı bir muhasebe standardı geliştirilmesiyle güvenilir, anlamlı ve kullanılabilir bilgi üretmede bir çerçeve oluşturulmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları için bilgi ihtiyacı çok uluslu şirketlere nazaran muhtemelen farklı olduğundan bu durumda halka açıklama zorunluluğu yoktur. Çok sayıda muhasebe standardı

vardır ve bunların hepsinin açıklanması, KOBİ'lerin mali tablolarını kullananlar için faydalı bilgiyi sağlamamaktadır (Goh ve Holt, 2006: 44).

2.4 KOBİ Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Uluslararası ekonomik gelişmeler, finansal tablolara duyulan ihtiyacı artırmıştır. Tüm dünyada finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin kurallar ve ilkeler belirlenmiş ve bunlar ülkelerin muhasebe standartlarının dayanağını oluşturmuştur. Muhasebe ve finansal raporlama standartları incelendiğinde, bu standartların muhasebe teorisi ve muhasebe uygulamaları göz önüne alınarak hazırlandığı görülmektedir (Demir ve Bahadır, 2009).

UMSK, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler tarafından kullanım için tasarlanmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) yayımlamıştır. Bu standart, KOBİ'lerin dünya çapında geniş istişare ile beş yıllık bir geliştirme sürecinin sonucunda oluşturulmuştur. (<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/histroy/History.htm>).

KOBİ muhasebe standartları UMSK'nun yoğun bir çalışma sürecinden geçtikten sonra oluşturulmuştur. İlk olarak UMSK tarafından, 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında KOBİ standardı görüşmeye açıldı. 2006'da bir taslak hazırlayarak kamuoyuna sunuldu. 2007 nihai taslak hazırlanarak 20 ülkede 116 küçük işletmenin katılımıyla test edildi. 2009'da Kurul, standardın adının "KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı" olmasına karar verdi ve Temmuz 2009 tarihinde yayınladı (Deloitte, 2012 ve <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/histroy/History.htm>).

Standardın bu kadar uzun bir zaman sürecinde hazırlanma gerekçesi; 20 farklı ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testlerinden dolayıdır (Uzay, 2009: 3).

2.5 KOBİ'ler için UFRS ile Tam Set UFRS'nin Karşılaştırılması

Tam set UFRS yorumlar ve açıklamalar dahil, 2.400 sayfa iken KOBİ UFRS uygulama rehberi dahil 340 sayfadır ve tam set UFRS yaklaşık % 85 oranında daraltılmıştır. Tam set UFRS'den KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları elimine edilmiştir. KOBİ'ler için UFRS'de Tam set UFRS'ye göre kayıt ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve bazı değerlendirme yöntemleri daha da basitleştirilmiştir. KOBİ'ler için UFRS seti, tam set UFRS ile paralel olmakla birlikte, özel olarak KOBİ'lerin finansal raporlama ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış bir finansal raporlama standardı seti olarak yapılandırılmıştır. Hazırlanmasında KOBİ'lerin ihtiyaçlarına paralel olarak tam set UFRS'ye göre basitleştirmeler yapılmış, bu standart setinin çok sık değişmesinin de önüne geçilerek KOBİ'ler için yararlı olması ve ihtiyaçlarına cevap vermesi göz önünde bulundurulmuştur (Can vd. 2012).

KOBİ'ler için UFRS'de genellikle KOBİ'lerde rastlanmayan ve daha fazla açıklama ile detaylı çalışma gerektiren işlemlerle ilgili konular kapsama dahil edil-

memiştir. Yalnızca kamuya açıklanacak hususların azaltıldığı bir muhasebe seti değil, aynı zamanda muhasebeleştirme ve ölçüm prensiplerinin de basitleştirildiği bir kavramsal bütünlüktür. Muhasebe politikalarında seçimlik haklarının tanındığı durumlarda, KOBİ'lerin daha kolay olan uygulamayı seçmeleri hedeflenmiş ve KOBİ'ler için UFRS, KOBİ'lerin finansal tablolarını oluşturmasında dikkate alınmaları gereken zorunlu şartların tümünü kapsayan bir standartlar bütünü olarak hazırlanmıştır (PWC, 2009).

KOBİ'ler için UFRS incelendiğinde, uygulama kolaylığı açısından KOBİ'lere avantajlar sağlamaktadır. KOBİ'lerin özelliklerinden dolayı uygulamada zorluklarla karşılaşmaları muhtemel bazı standartlar, KOBİ UFRS'de yer almamaktadır. Tam sette çoğu standartta birden fazla muhasebeleştirme yöntemine olanak sunulurken, bu yöntemlerin KOBİ UFRS'deki karşılıklarının genel olarak uygulanması daha kolay tek bir yöntemin belirlenmesi yönünde olduğu görülmektedir. Tam sette ayrı bir standart kodu ile oluşturulup yayına sunulan standartlar, KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodları ile oluşturulmuştur. KOBİ standartlarında bulunan her bir bölüm, tam settaki bir veya birkaç standarda konu olarak denk düşmektedir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011: 22).

KOBİ'ler için UFRS'de değerlendirme ve muhasebeleştirme esasları basitleştirilmiştir. Seçenekli uygulamalar kaldırılmaya çalışılmıştır. KOBİ standardı, UFRS olmakla birlikte, diğer tam setten ayrıdır. Tam set finansal raporlama standartlarının parçası değildir. Ancak bu standartlara paralel hazırlanmıştır. KOBİ finansal raporlama standardında yetkili kurul, tam set finansal raporlama standartlarında olduğu gibi uluslararası finansal raporlama standartları kuruludur (Yıldırım ve Kocamış, 2012). Bu şekilde KOBİ muhasebe standartları, KOBİ'lerin sahip olduğu ekonomik, kültürel ve yapısal koşulları göz önünde bulundurularak hazırlanmış olduğundan tam set UFRS'den ayrı bir muhasebe standardıdır.

3. KOBİ TFRS'nin Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler

Gelişmiş veya gelişmekte olan tüm ekonomilerin lokomotifi KOBİ'lerdir. Kısaca, KOBİ'ler dünya ekonomisinin itici güçleridir. Türkiye'de de, farklı ölçek ve kriterlere göre işletmelerin % 95 ila % 99'u KOBİ sınıflamasına girmektedir. Nitekim KOBİ UFRS standartlarında esas alınan kriterlere göre de Türkiye'deki işletmelerin neredeyse tamamına yakını KOBİ'dir. KOBİ'lerin ülke ekonomilerinde çok farklı yönlerden katkı ve etkilerinin olduğu bir gerçektir. Gayri safi yurt içi hâsılaya, istihdama, yerel ve bölgesel kalkınmaya katkılarının yanında hareketli, dinamik, esnek yapılarıyla da ekonomik konjonktüre uyum sağlamada önemli avantajlar sunmaktadırlar (Karakaya, 2010: 16). KOBİ'ler gelişmekte olan tüm ekonomilerde olduğu gibi Türkiye'de de önemli bir yere sahiptir. Türkiye'de istihdamın yüzde 64'ü ve katma değer'in yüzde 36'sı KOBİ'ler tarafından sağlanmaktadır (Uyar, 2007).

KOBİ'ler için TFRS'nin uygulanma sürecine ilişkin olarak Türkiye'deki KOBİ'lere ne gibi fayda sağlayacağı, KOBİ'lerin bu süreçte ne tür zorluklarla karşıla-

şabilecekleri hususları aşağıda tespit edilip gerekli önerilerde bulunularak değerlendirilmeler izah edilmektedir.

3.1 KOBİ'ler için TFRS'nin Uygulanmasında Sağlanacak Faydalar

Finansal bilgilerin, uluslararası düzeyde anlaşılması ve diğer şirketlerle karşılaştırılabilirliği; müşteriler, tedarikçiler, yatırımcılar ve bankalarla olan ilişkileri geliştirecektir. Sayılan bu taraflar, UFRS ile sağlanan finansal bilgilere güvendiği takdirde, KOBİ'ler açısından; yeni tedarikçileri sağlamada, finans kaynaklarını elde etmede, borç almanın maliyetini düşürmede, işbirliği anlaşmaları ve kazançlarını arttırmada KOBİ'ler için UFRS önemli bir faktör olacaktır (PWC, 2005: 3). KOBİ'ler için TFRS'nin Türkiye'de artık yasal olarak uygulanma aşamasına gelmiş olmasının KOBİ'ler için pek çok fayda sağlayacağı aşikardır. Bu faydalar aşağıda başlıklar halinde sıralanarak gerekli açıklamalar yapılmıştır.

3.1.1 İşletme Bilgilerinin Karşılaştırılabilirliğinin Sağlanması

KOBİ'ler için TFRS'nin asıl işlevlerinden birisi de işletme bilgilerinin finansal tablolar aracılığıyla uluslararası boyutta karşılaştırılabilirliğini artırmaktır. IASB, KOBİ muhasebe standartlarında ve uygulamalarında ulusal muhasebe sistemlerinden kaynaklanan farklılıkların azaltılması ve sözü edilen farklılıkların tamamen ortadan kaldırılmasını hedeflemektedir. Böylece, işletmelerin finansal performansı hakkında karşılaştırılabilir ve kolay anlaşılabilir bilgiler elde edilmesi sağlanmış olacaktır.

KOBİ'lerin finansal tablolarının ülkeden ülkeye karşılaştırılabilir olmasına aşağıda sayılan sebeplerden dolayı ihtiyaç bulunmaktadır (Karakaya, 2010: 18 ve IASB, 2009: 16).

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

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

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

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

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

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

Küresel ekonomi altında para ve sermaye piyasalarının gelişmesi, uluslararası rekabetin artması, muhasebe bilgi sistemlerinin kullanılarak kamuya bilgi vermenin öneminin artması gibi sıralanabilecek unsurlar finansal raporlama sürecini etkileyen önemli etmenlerdir. Muhasebenin önemli görevlerinden biri olan “doğru bilgilendirme” görevinin yerine getirilebilmesi açısından muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin şeffaf ve karşılaştırılabilir olması büyük önem taşımaktadır. Ticari ve sınai faaliyetler açısından ülkeler arasındaki sınırların neredeyse ortadan kalktığı günümüzde farklı ülkelerde farklı muhasebe bilgi sistemlerinin kullanılması kamuya sunulan bilgilerde şeffaflık ve karşılaştırılabilirliği zedelemektedir (Karacan, 2009:4).

KOBİ'ler için muhasebe standartlarına olan ihtiyacın temel nedenleri olarak karşılaştırılabilirlik, evrensellik talebi ve finansal tabloların dış menfaat sahiplerine bilgi sunma ve koruma amacına hizmet etme gerekliliğine inanılmasıdır (Evans vd., 2005: 36). TFRS'nin KOBİ'ler tarafından gönüllü bir şekilde uygulanması, rapor veren şirketler nerede olursa olsun, bu şirketlerin sektör içinde ve sektörler arasında kıyaslanabilirliğini arttırmaktadır (Korkmaz vd., 2007:102).

3.1.2 Finansal Tablolara Olan Güvenirliğin Artması

KOBİ'ler için TFRS'nin geliştirilmesiyle işletmelerin finansal tablolarının güvenilir, anlamlı ve kullanılabilir bilgi üretme imkanı sunacaktır. KOBİ'ler için TFRS'ye göre muhasebe sistemini oluşturan işletmelerin finansal tabloları aynı zamanda bağımsız denetime tabi olacaklarından bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar yatırımcılar açısından daha da güvenilir hale gelmiş olacaktır.

KOBİ'ler için TFRS'nin KOBİ'ler üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik ampirik bir çalışma yapan Poroy Arsoy ve Bora (2012); Poroy Arsoy ve Sipahi (2007); Muhasebe meslek mensuplarına göre KOBİ muhasebe standardı uygulayacak en güçlü yönünün “standartı uygulayacak işletmelerin uluslararası uygulamalarla uyumlu doğru ve şeffaf bir finansal raporlama yapabilecek olmalarıdır.” sonucuna ulaşmışlardır. Bu şekilde yapılan bir finansal raporlama işletmeye olan güvenilirliği artıracaktır. İşletmeye olan güven arttıkça yapılan yatırımlar da artacak ve KOBİ'ler daha da büyüyecektir (Poroy Arsoy ve Bora, 2012:26 ve Poroy Arsoy ve Sipahi, 2007:42).

KOBİ Muhasebe Standartları, yakın gelecekte Türkiye'de doğru, tutarlı, şeffaf şekilde uygulanması sürecinin; muhasebe ve finansal tablolardaki uygulamalara evrensel prensiplerin yansımaları, finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştı-

rılabilir ve güvenilir olması, gibi önemli sonuçlar doğuracağı aşikârdır. İlgili kurum ve tarafların bu süreçte kendilerine düşen görev ve sorumlulukları uyum içerisinde yerine getirmesi ülkemiz muhasebe çevresinin dünya ile bütünleşmesi sonucunu doğuracaktır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011, 84).

3.1.3 Tam Set UFRS'ye Geçiş Kolaylığının Sağlanması

Kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenen KOBİ standartları, mikro olarak tanımlanan işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır. Bu sayede işletmeler büyüdüğünde, bu nedenle sınıf değiştirdiğinde ve tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır. KOBİ muhasebe standartları aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve bu işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olacaktır (Akdoğan, 2010: 2).

KOBİ UFRS ile ulusal olarak kabul görmüş genel muhasebe prensiplerine sahip ülkelere, diğer ülkelerde de kabul görecektir UFRS standartlarının sunulması amaçlandığından KOBİ'ler için UFRS'yi kullanan şirketlerin, büyümelerine paralel olarak ihtiyaç duymaları halinde ve/veya kamuya olan sorumlulukları arttığında UFRS'ye geçişlerinin daha kolay olması beklenmektedir (PWC, 2009: 2). KOBİ'ler, muhasebe standartları sayesinde gelecekte halka açılmayı hedefleyen şirketler grubu içerisinde yer almayı düşündüklerinde kapsamlı UFRS'ye geçişte standartlara uyum problemi yaşamayacaklardır.

3.1.4 Finansman Bulma Kolaylığının Sağlanması

TFRS, KOBİ'lerin pozisyonlarını kredi kurumları ile müzakere halindeyken güçlendirmekte ve kredi derecelendirme üzerinde sahip olabileceği pozitif etki sebebiyle borçlanma maliyetlerini düşürmektedir. TFRS, borç verenler tarafından risk değerlendirmesinin daha doğru bir şekilde sonuçlanmasını sağlayabilmekte ve birçok durumda da daha düşük risk primine sebep olmaktadır. Çünkü TFRS'yi kullanarak hazırlanan finansal tablolar, ulusal muhasebe standartlarına nazaran daha iyi açıklamalar ve daha fazla şeffaflık ile birlikte işlemlerin ekonomik anlamları üzerinde durmakta ve daha yüksek kalitede bilgi sağlamaktadır (Korkmaz vd., 2007: 103). Türkiye'de Basel II ilkeleri ile birlikte gereksinim duyulan finansman temini, şeffaf finansal raporlama temeline dayalı bir sistemi zorunlu kılmaktadır. Bu alanda kendini geliştirememiş KOBİ'ler varlığını sürdürme açısından sıkıntı çekebileceklerdir (Uyar, 2007).

Fon sağlayıcılar küresel düzeyde finans kaynaklarına ulaşmak ve fon talebini karşılamak isteyen KOBİ'lerin finansal durum ve performansları iyi olması gerekir. Kredi verenler kredi şartlarını ileri sürerken ve borç verme kararını verirken finansal tablolara güvenerek karar vermek durumundadırlar. KOBİ'lerce finansal tabloların gerek ulusal gerekse uluslararası sermaye piyasalarında belirli bir standarda sahip, güvenilir, kapsamlı, kaliteli finansal bilginin sunulması bir zorunluluktur. Bu nedenle, KOBİ'lerin uluslararası muhasebe standartlarında finansal raporlama ilkeleri çer-

çevesinde güvenilir finansal bilgi sunmalarının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. KOBİ TFRS sayesinde KOBİ'ler finansal tablo kullanıcılarının gerekliliklerine odaklı finansal tablolar hazırlayabileceklerdir.

TFRS'nin uygulanmasıyla, Türkiye'deki KOBİ'ler uluslararası düzeyde kabul görmüş etkin bir raporlama sistemine geçmiş olacaktır. Böylece bir taraftan işletmeler kendi iç faaliyetlerini ve performansını daha sağlıklı bir şekilde ölçme imkanı bulurken, finansman ihtiyacı için dış kaynak temininde de önemli bir kolaylık elde etmiş olacaklardır. TFRS ile KOBİ'ler ulusal ve uluslararası kredi derecelendirme kurumlarının istediği standartta finansal tablolarını hazırlama imkanına sahip olacakları için KOBİ'lerin kredi derecelendirme için gerekli finansal bilgileri açıklaması sağlanmış olacaktır.

3.1.5 Muhasebede Sistem Karmaşıklığının Azalması

Muhasebede sistem karmaşıklığının azaltılmasında ortak dilin kullanılması en önemli etkidir. Ortak dil, yatırımcıların firmaların mali durumlarını karşılaştırma da farklı amaçlarla yapacakları değerlendirmeleri daha kolayca yapmalarını sağlayacak ve yatırım ve çeşitlendirme için yatırımcılara daha çok fırsat sunacaktır. Bu şekilde farklı ulusal muhasebe rejimlerinin tam anlaşılmasından kaynaklanan yatırım risklerinin ortadan kaldırılarak daha yüksek yatırım getirileri için yeni fırsatlara kapı açacaktır (Aysan, 2008:46).

Dünyada ortak bir muhasebe standardının zorunlu uygulamasının yararlarından birisi de tüm ülkelerde benzer muhasebe standardı olması nedeniyle şirketler, her ülkeye göre gerekli muhasebe standardına uyumlu finansal tabloları düzenlemenin işlem maliyetine katılmamış olacaktır. Aynı zamanda TFRS, işletmelerin muhasebe sistemindeki karmaşıklığı azaltacaktır (Akgün, 2012: 53-54).

KOBİ TFRS ile işletmeler, muhasebe uygulama standartlarının uluslararası standartta ve tek tip uygulama standardizasyonuna sahip olarak finansal tablo düzenlemelerinin her ülke kendi ulusal muhasebe sistemine göre düzenlemeyeceğinden muhasebe uygulama sisteminde ortak bir dil kullanılarak herhangi bir karmaşıklığa neden olmayacaktır.

3.1.6 KOBİ'lerin Kurumsallaşmasının Sağlanması

KOBİ TFRS ile Türkiye'deki işletmelerin uluslararası piyasa oyuncusu olma yolunda çok önemli bir süreç olacak ve işletmelerimize özellikle de kurumsallaşma sürecinde KOBİ'lerimiz için verimlilik artışı ve performans artışı sağlayacaktır (Kırılıoğlu ve Şenol, 2011: 15).

TFRS ile KOBİ'lerin kurumsallaşmasının sağlanacağını bir fırsat olarak değerlendiren Poroy Arsoy ve Bora'nın (2012) yaptığı ampirik bir çalışmada "meslek mensupları KOBİ'lerin kurumsallaşması için KOBİ muhasebe standartlarını önemli bir fırsat olarak görmektedirler" sonucuna varmışlardır. Türkiye'deki işletmelerin uluslararası piyasa oyuncusu olma yolunda çok önemli bir süreç olacak ve işletmele-

rimize özellikle de kurumsallaşma sürecinde KOBİ'lerimiz için verimlilik artışı ve performans artışı sağlayacaktır (Kırhoğlu ve Şenol, 2011: 15). KOBİ TFRS ile kurumsal yönetim adına önemli bir adım atılmış olmaktadır.

Ayrıca Türkiye'de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun da (TTK) yürürlüğe girmiş olmasından dolayı KOBİ'lerin kurumsallaşma yolunda önemli bir adım atacakları görülmektedir. KOBİ TFRS'lerin uygulanmasından elde edilebilecek faydaların sağlanabilmesi açısından kurumsallaşmış işletmelerin oluşması esastır. Aksi takdirde tam anlamıyla kurumsallaşmamış bir işletme, uygulayacağı standartların ve finansal tabloların güvenilirliğini azaltacaktır.

3.1.7 Küresel Ticarete İlişkilerin Artması

KOBİ'lerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebe politikalarını geliştirmeleri ve finansal performanslarını bu standartlara uygun olarak oluşturmaları durumunda KOBİ TFRS, sınır ötesi şirket satın alma uygulamalarını ve ortaklıklar ile yabancı şirketlerle olası işbirliği anlaşmalarını başlatmayı kolaylaştırmaktadır. TFRS KOBİ'lere sınır ötesi pazarlara ulaşabilme fırsatı sunacağı gibi yabancı şirketlerle birleşme veya işbirliği içine girme fırsatı da sunacaktır.

Finansal tablolar, potansiyel ortaklık ya da işbirliği anlaşmalarını değerlendirmede bir kriter olduğu gibi, bir şirket satın alma kararını ve satın alma fiyatını değerlendirmede de anahtar unsurdur. Her iki taraf da TFRS ile uyumlu finansal tablolara sahip olduğu zaman, tarafların işletme performanslarını yorumlamak daha kolay olmakta ve anlaşma daha muhtemel hale gelmektedir. Eğer finansal tablolar ulusal standartlara uyumlu olarak hazırlanmışsa, muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları anlamak ve tarafların performanslarını doğru bir şekilde değerlendirmek için daha fazla zamana ihtiyaç duyulmakta ve daha fazla yatırım gerekmekte böylece maliyetler artmaktadır (Korkmaz vd. 2007:103). Tedarikçiler, kredili olarak mal ve hizmet satmadan önce diğer ülkelerdeki alıcıların finansal durumlarını değerlendirmek istemektedirler (Erdoğan, 2012:6).

Bu nedenle TFRS'ler KOBİ'lerin yeni müşteriler bulmada ve pazar paylarını artırma hususunda küresel pazarda mal ve hizmetlerin satımı konusunda yardımcı olmaktadır. KOBİ'ler tedarikçiler ile yeni ilişkileri başlatmak için fırsat yakalamış olacaklardır. KOBİ TFRS'nin tam uygulanma aşamasına gelindikçe işletmeler küresel pazarda uygun olan yerlerini almayı başaracaklardır. Ayrıca KOBİ TFRS ile işletmeler aynı dilde ve standartta hazırlanmış oldukları finansal tabloları ile uluslararası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmalarını özendirerek uluslararası şirket satın alma/birleşme veya yeni işbirliklerinde avantaj sağlama fırsatı yakalayacaklardır. Bu şekilde KOBİ TFRS uluslararası ticareti de kolaylaştıracaktır.

IASB'nin temel amacı, dünya sermaye piyasalarında iştirakçilere ve ekonomik karar birimlerine yardım etmek için tek bir küresel muhasebe standartları geliştirmektir (Arslan, 2007: 206). Bu amaç doğrultusunda KOBİ TFRS'nin uygulanması sayesinde KOBİ'ler, uluslararası pazarlarda dağıtıcı görevini üstlenmiş pazarlamacı-

larla uluslararası standartlarda oluşturulmuş güvenilir finansal tablolarının olması nedeniyle uzun dönemli tutarlı ilişkilerin kurulmasını sağlayacaktır.

3.2 KOBİ'ler İçin TFRS'nin Uygulanmasında Karşılaşılabilecek Zorluklar

KOBİ muhasebe standartları uygulamalarının yol açacağı avantajlar yanında, bu standartların uygulama sürecinde birtakım zorluklar da bulunmaktadır. KOBİ'ler için TFRS, ülkelerin farklı muhasebe ve sermaye piyasası düzenlemeleri nedeniyle KOBİ muhasebe standartlarının uygulanmasında birtakım zorluklar yaşanacağından bazı sorunları da beraberinde getirecektir.

UMSK'nın yaptığı araştırmalara göre, KOBİ'lerin finansal raporlamada TFRS uygulamalarının zor olduğu görülmüştür. Uygulama zorluğu KOBİ'lerden kaynaklanabileceği gibi bazı durumlarda TFRS'lerden de kaynaklanmaktadır (Can vd. 2012). Bu zorluklar aşağıda izah edilmiştir.

3.2.1 KOBİ'lerde İstihdam Edilen Uzman Personelin Yetersizliği

KOBİ'lerin TFRS'yi uygulamada karşılaşılabilecekleri en önemli konulardan biri, KOBİ'lerde yeterli eğitimi almış personelin eksikliğidir. İş yükünün tahmini ve gerekli bilgilerin toplanmasında ve karşılaştırılmasında da önemli engeller vardır.

Kırlioğlu ve Şenol yapmış olduğu ampirik bir çalışmada "KOBİ'lerimizin çoğunluğunun TFRS hakkında herhangi bir çalışma yapmadıkları, konu hakkında pek fazla bilgiye sahip olmadıkları, zaman içerisinde konunun daha iyi anlaşılacağı ve konu hakkında yeterli bilgilendirmenin yapılmadığı yönünde beyanları olduğu" (Kırlioğlu ve Şenol, 2011a: 43) sonucuna ulaşmışlardır.

KOBİ'lerde TFRS'lerinin uygulanabilmesiyle ilgili yapılan birçok araştırma neticesinde KOBİ'lerde TFRS'lerini uygulama noktasında olanların yeterli bilgi ve tecrübe düzeyine sahip olmamaları, pek çok KOBİ sahip ve yöneticisinin bu standartları uygulama hususunda isteksiz oluşu, KOBİ'lerin TFRS'yi uygulamada halen gerekli alt yapıya sahip olmamaları, KOBİ'lerin eğitilmiş insan kaynağı ve gerekli donanımdan yoksun olduğu, (Karacan, 2009: 144) sonuçları ortaya konulmuştur.

KOBİ'ler geleneksel muhasebe uygulamalarında teknolojik imkanlardan çok fazla yararlanamamakta, muhasebe alanında da nitelikli işgücü sorunu yaşamakta, sağlıklı bir iç kontrol sistemi ve finansal raporlama ortamı yaratmada sıkıntılar yaşamaktadırlar (Sayar ve Okur, 2007). Türkiye'de KOBİ TFRS'nin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uygulanmasının 2013 yılından itibaren zorunlu olması, KOBİ'lerin TFRS uygulaması ve standartlardan yeterince bilgi sahibi olmamaları KOBİ TFRS'nin uygulanma sürecinde önemli bir engel teşkil etmektedir. Ayrıca KOBİ'lerin bu standartları istenildiği gibi uygulamayabilmeleri için yeterli alt yapıya da hazır değillerdir.

3.2.2 KOBİ'lere Mali Yük Getirmesi

KOBİ yöneticileri çoğu zaman, muhasebe standartlarına uymanın getireceği maliyetin faydasından daha fazla olduğunu düşünmektedirler. Sınırlı sayıda personele ve kaynağa sahip KOBİ'ler, TFRS'ye uyum sağlamadaki girişimlerde önemli maliyetlere maruz kalmaktadırlar. Bu da KOBİ'ler üzerine çok fazla mali yük getirmektedir. Çünkü KOBİ'ler, çok uluslu şirketlere göre nispeten aynı yararı elde etmek için daha fazla maliyete katlanmaktadırlar (Goh ve Holt, 2006: 44).

Ülkelerdeki ulusal muhasebe standartlarını düzenleyen ve uygulayan kurumlar tarafından KOBİ standartları projesine verilen desteğin temelinde tam set TFRS'nin fazla bilimsel ve teknik oluşu bulunmaktadır. Tam set TFRS'nin fazla bilimsel ve teknik yapısı bu standartların benimsenmesinin ve uygulanmasının maliyetinin yükselmesine neden olmaktadır (Demir, 2007: 46). KOBİ'lerde TFRS'lerinin uygulanabilmesiyle ilgili yapılan birçok araştırma neticesinde TFRS uygulamalarının tüm işletmelerde olduğu gibi KOBİ'lerde de yüksek maliyetler getireceği sonucu çıkartılmıştır (Karacan, 2009: 144).

Türkiye'de KOBİ TFRS'nin uygulama süreci 2013 yılı itibariyle yasal zorunluluk olarak uygulanmaya başlaması nedeniyle KOBİ'ler standartlar hakkında bilgi sahibi olmadıklarından standartları uygulayabilmeleri için gerekli eğitimi almaları şarttır. Çeşitli eğitim giderleri, standartların uygulanması için katlanılacak ek personel ihtiyacı, muhasebe paket programları ve bu paket programların güncellenmesi gibi maliyet unsurları KOBİ'lere ek maliyetler yükleyecektir. Burada en önemli olan husus henüz faydasının ne olacağı tam olarak anlamayan ve ilk etapta işletme için henüz herhangi bir kazanç sağlamayan KOBİ TFRS'nin zorunlu olarak uygulanmasının işletmeye ilave maliyetler yüklemesidir. Diğer yandan karmaşıklık içeren KOBİ muhasebe standartlarının uygulanması deneyimli meslek mensuplarıyla yapılmasını gerektireceği için KOBİ'ler için bu da mali bir yük oluşturacaktır.

3.2.3 Kurumsal Yapının Zayıf Olması

UFRS'nin, farklı ölçekli şirketler üzerinde etkisi vardır. Fakat KOBİ'ler de UFRS'ye geçişte büyük şirketler kadar birçok sorunla yüz yüze gelmektedir. KOBİ'lerin göreceli olarak kurumsal yapılanmaları düşüktür. Buna ek olarak KOBİ'ler muhtemelen daha az kaynaklarla UFRS'ye geçişi yönetmeye çalışacaklar bu da UFRS'ye uyumlu finansal tablolar hazırlanmasında zorluklara sebep olacaktır (PWC, 2006: 4).

Kaliteli ve şeffaf bilgi sağlamak amacıyla uygulamaya konulan UFRS'ler büyük çoğunlukla sermaye piyasalarında işlem gören firmalar tarafından kullanılmaktadır. Bu firmalar genellikle muhasebe sistemlerini kurmuş, donanımlı muhasebe mensupları ve bağımsız denetim firmalarının denetiminde faaliyetlerini sürdürmektedir. Dolayısıyla bu firmalar TFRS'lerin uygulanması noktasında çok fazla sıkıntı yaşamamaktadırlar. Diğer taraftan KOBİ'lerde ise durum biraz daha farklıdır. KOBİ'ler muhasebe altyapısında sorunlar olan, konusunda uzman idarecilerden çok pat-

ron idareciler olan ve bağımsız denetime tabi olmayan şirketler olmaktadır (Karaçan, 2009: 40).

KOBİ TFRS'nin tam anlamıyla uygulanabilmesinde en önemli unsur KOBİ'lerin kurumsal bir yapıya sahip olmaları gereğidir. Fakat Türkiye'deki KOBİ'lerin büyük bir çoğunluğu aile işletmesi olmaları, işletme sahiplerinin hem ortak hem de uzman olmayan yönetici olmaları, eğitim seviyelerinin düşük olması, muhasebe işlemlerini yönetsel amaçlı değil vergi amaçlı yapmaları, kalifiye personel istihdamının sağlanamaması gibi unsurlar nedeniyle kurumsal yapıdan uzaktırlar. Aynı zamanda KOBİ'ler yaptıkları işlemlerdeki bilgi ve belgelerinin düzenlemeleri konusunda da yeterince uzman değillerdir. Oysa ki muhasebenin temel verisi, tam ve doğru elde edilen belgelere dayanmasıdır. Bu noktada KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde KOBİ'lerin tam anlamıyla kurumsal olmamaları muhasebe standartlarının uygulanmasını zorlaştıracaktır.

Poroy Arsoy ve Sipahi yapmış oldukları ampirik bir çalışmada "KOBİ'lerin kurumsallaşma derecesinin düşük olması nedeniyle muhasebe standartları uygulamasına geçişte zorluklar yaşanacaktır" sonucuna ulaşmışlardır. Yapılan çalışmada meslek mensupları her ne kadar KOBİ'lerin kurumsallaşmasında KOBİ muhasebe standartlarının önemli olduğunu düşünseler de, kurumsallaşma düzeyinin genel itibarıyla KOBİ'lerde düşük olduğu kanısına sahiptirler. Bu durum muhasebe standartlarına geçişte yaşanacak en önemli tehdit olarak görülmektedir (Poroy Arsoy ve Sipahi, 2007, 45).

3.2.4 Vergi Yasalarıyla Uyum Sorunu

Vergi yasaları her ülkenin düzenleme evrenine has özellikler bulundurur. Genel amaçlı finansal raporların amaçları ile vergisel kazancın raporlanması amacı farklıdır. Bu nedenle KOBİ TFRS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloların ilgili ülkenin vergi yasalarının ve diğer vergi amaçlı düzenlemelerin gerektirdiği ölçümleme esaslarına tam uyumlu olması beklenemez ve ihtimal dışıdır. Bir ülke vergi amaçlı raporlarını KOBİ UFRS standardına göre belirlenmiş olan kâr/zarar tutarından hareketle yapılacak mutabakatlarla yapılmasını sağlayarak KOBİ'leri çifte raporlama yükünden kurtarabilir (IASB, 2009, prg.12). Vergi amaçlı ölçümleme esasları ile KOBİ TFRS'deki ölçümleme esasları farklı olacağından (Şensoy ve Perek, 2010: 72) KOBİ TFRS'ye geçişte KOBİ finansal raporlama açısından çifte raporlama yükü doğacaktır.

KOBİ TFRS'lerin Türkiye'deki KOBİ'ler açısından uygulanmasının 2013 yılından itibaren yasal bir zorunluluk olarak karşımıza çıkması, vergisel muhasebe sisteminin bu raporlama esaslı sisteme ne kadar ayak uydurabileceği konusu önemli bir sorundur. Türkiye'de tek düzen muhasebe sistemi uygulanmaktadır, bu sisteme entegre edilmiş tam anlamıyla da olmasa bile vergisel zorunluluklar vardır. KOBİ'ler finansal raporlarını vergiye uygun olarak hazırlamakta ve bu raporlara istinaden vergisel sorumluluklarını yerine getirmektedirler. Standartların zorunlu olarak uygulamaya girmesine karşın Türkiye'de standartların uygulanma usul ve esasları ile vergi

kanunları arasında farkların varlığı söz konusudur. Henüz aradaki bu farkları giderecek herhangi bir yasal düzenlemenin yapılmamış olması KOBİ TFRS'nin uygulanma sürecini geciktirmekte ve zorlaştırmaktadır.

Poroy Arsoy ve Bora (2012)'de yapmış oldukları bir çalışmada “ülkemizde doğru finansal raporlama yerine vergi için finansal raporlama anlayışının hakim olması nedeniyle KOBİ muhasebe standartlarının uygulanması zorlaşacaktır” sonucuna ulaşmışlardır. Bu anlayışın değişmesi için KOBİ'lerin öncelikle finansal raporlamanın vergi amaçlı değil, doğru finansal bilgi amaçlı olduğu konusunda bilgilendirilmesi gerekmektedir (Poroy Arsoy ve Bora 2012, 24).

3.2.5 Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı

Türkiye’de ve diğer ülkelerde ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmının kayıt dışı olarak gerçekleştiği genel olarak kabul edilmektedir. İşletme yöneticileri çeşitli nedenlerle bazı gelir yaratan ya da gider sonucu doğuran işlemlerini kamudan ve işletmeyle ilişkili ortak paydaşlardan saklayarak finansal tablolarını sunmaktadırlar. İşletmenin gerçek durumunu yansıtmayan bu muhasebe manipülasyonu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebenin temel varsayımlarına ve finansal tabloların niteliksel özelliklerine aykırılıklar şeklinde ortaya çıkmakta ve ekonomide kayıt dışılığa neden olmaktadır.

KOBİ'lerin TFRS'yi uygulamaları halinde kayıt dışı uygulamalardan uzak, kurumsal yönetim ilkelerine uygun işletme yönetim kültürüne sahip, şeffaflaşmaya önem veren, uluslararası finansal raporlamaya uygun finansal raporlar üreten işletmeler haline dönüşmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kayıt dışı uygulamaları olan, dünyadaki gelişmelere ayak uyduramayan işletmeler haline dönüşecek, çağın gereklerini yerine getiremeyen, acımasız rekabet ortamında çok gerilerde kalan işletmeler olarak gerileyecekler, belki de yok olup gitmesi günde gelecektir. (Kırlioğlu ve Şenol, 2011, 18). Bu nedenle KOBİ'lerin işletme performansının ve finansal yapısının gerçekte olması gerektiğinden farklı gösterilmesi olgusunun varlığı KOBİ TFRS'nin uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

3.2.6 Standartların Yazım Dilinin Anlaşılma Zorlukları

KOBİ UFRS'nin uzun, çok karmaşık, ilke bazlı, Anglo-Sakson sistemine daha yatkın ulusal kültürden uzak olması da standartların uygulanabilirliğini olumsuz olarak etkileyen etkenlerdir. Standartlarda kullanılan bazı teknik terimler Ülkemiz muhasebe algılama kültüründen çok uzaktır. Bu nedenle standartların uygulanmasını gerekli kılan muhasebe paket programlarının standartların yazım diline uygun olarak hazırlanması ve bunların KOBİ'ler tarafından anlaşılması ilk etapta KOBİ'lerin eğitimsiz oluşları nedeniyle de zor olacaktır. UFRS'lerin ilke bazlı olması ve finansal raporlara güveni sağlamada yetersiz kalabileceği düşünülmektedir. Bu nedenle KOBİ UFRS'lerin Türkiye koşullarına ve KOBİ'lerin genel kültürüne uygun düzenlemelerle geliştirilerek işletmelerin yapılarını dikkate alan bir kural bazlı düzenlemelerin hazırlanmasının muhasebe standartlarının uygulanmasını kolaylaştıracaktır.

Kural bazlı muhasebe standartlarının en önemli avantajı işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği daha yüksek düzeyde sağlayabiliyor olmasıdır, UFRS gibi ilke bazlı muhasebe standartları aynı sektörde ve büyüklükte olsalar dahi iki işletmenin aynı konuyla ilgili farklı muhasebe politikalarını uygulamalarına olanak vermesi karşılaştırılabilirlik açısından en önemli dezavantajdır. Öteden beri, büyük ölçüde kural bazlı muhasebe sisteminin kullanıldığı Türkiye’de Standartlara göre hazırlanmış farklı işletmelere ait finansal tabloların uygulanan farklı muhasebe politikaları gereği daha az karşılaştırılabilir olması finansal tablo analizini farklı bir boyuta taşımaktadır (Özkan ve Erdener Acar, 2010: 67).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Gelişme Birimine bağlı ISAR çalışma grubunun 2005 yılında Cenevre’de yaptığı toplantıda, KOBİ UFRS’yi uygulayacak olan uygulayıcılarının standartları anlama, yorumlama ve uygulama şekli ile ilgili olanı bilme hususlarında zorunlulukların yaşanacağı belirtilmiştir. Ayrıca KOBİ TFRS’lere ilişkin teknik uygulama problemleri ve standartların ulusal muhasebe kültüründen çok uzak olması da KOBİ TFRS’lerin uygulamasında karşılaşılabilecek zorluklardan bazılarının (http://www.unctad.org/en/docs/c2isard28_en.pdf) olduğu da vurgulanmıştır.

4. Sonuç ve Öneriler

Dünya ticaretinin küreselleşmesi sonucunda işletmelerin uluslararası finansman ve yatırım kararları ile finansal raporlama standartları ulusal boyuttan uluslararası düzeye kayma zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. UMSK, KOBİ’ler için uluslararası olarak yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir muhasebe standartları hazırlamak amacıyla Temmuz 2009 tarihinde KOBİ TFRS’nı yayımlamıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da Türkiye’de TMSK, KOBİ TFRS’yi 1 Kasım 2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlayarak mevzuata dahil etmiştir. Türkiye’de KOBİ TFRS’nin uygulaması 6102 sayılı TTK’na istinaden zorunlu hale gelmiştir. KOBİ’lerin muhasebe standartlarını uygulamaları durumunda bazı faydalar elde edecekleri gibi bazı zorluklar ve sorunlarla da karşılaşmaları doğaldır.

KOBİ’lerin TFRS’nı uygulama noktasında elde edebilecekleri en önemli faydalar şunlardır; Muhasebe standartları, işletme bilgilerinin sektör içinde ve sektörler arasında kıyaslanabilirliğine olanak sağlayacaktır. Türkiye’de muhasebe ve finansal tablolardaki uygulamalara evrensel prensiplerin yansımaları sonucunda, finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması sağlayacaktır. KOBİ’ler, muhasebe standartları sayesinde tam set TFRS’ye geçişte standartlara uyum problemi yaşamayacaklardır. KOBİ’ler finansal tablo kullanıcıların isteklerine odaklı finansal tablolar hazırlayacakları için küresel düzeyde finans kaynaklarına ulaşmak daha kolay olabilecektir. KOBİ’ler TFRS ile muhasebe sisteminde ortak dil kullanarak muhasebe sistemindeki karmaşıklığı azaltacaklardır. KOBİ TFRS’nin uygulanması ile Türkiye’deki işletmelerin kurumsallaşma sürecine olumlu katkı sağlanacaktır. TFRS KOBİ’lere sınır ötesi pazarlara ulaşabilme fırsatı sunacağı gibi yabancı şirketlerle birleşme veya işbirliği içine girme fırsatı da sunacaktır.

KOBİ'lerin TFRS'yi uygulamaları durumunda yukarıda sayılan faydaların yanında uygulama sürecine ilişkin karşılaşılabilecekleri bazı zorluklar da vardır. Bu zorluklar KOBİ'lerin kendi yapılarından kaynaklanabileceği gibi TFRS'nin yapısından da kaynaklanmaktadır. KOBİ'lerin karşılaşılabilecekleri muhtemel zorluklar ve sorunlar ise şu şekilde özetlenebilir;

KOBİ'lerin TFRS'lerini uygulama noktasında yeterli bilgi ve tecrübe düzeyine sahip olmamaları, pek çok KOBİ sahip ve yöneticisinin bu standartları uygulama hususunda isteksiz oluşu, KOBİ'lerin TFRS'yi uygulamada halen gerekli alt yapıya sahip olmamaları, KOBİ'lerin eğitilmiş insan kaynağı ve gerekli alt yapı donanımından yoksun olmaları TFRS'nin uygulanmasını zorlaştıracaktır. TFRS uygulamaları KOBİ'lere yüksek maliyetler getirecektir. KOBİ'lerin kurumsallaşma derecesinin düşük olması nedeniyle muhasebe standartları uygulamasına geçişte zorluklar yaşanacaktır. KOBİ TFRS'ye uygun olarak hazırlanacak olan finansal tabloların ülkemiz vergi yasalarının gerektirdiği ölçüleme esaslarına tam uyumlu olmadığı için vergi yasalarıyla uyum sorunu yaşanacaktır. Türkiye'de ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmında muhasebe manipülasyonunun varlığı göz önüne alındığında, bu durum KOBİ TFRS'nin uygulanmasını zorlaştıracaktır. KOBİ TFRS'nin karmaşık, ilke bazlı, Anglo-Sakson sistemine daha yatkın ülkemiz muhasebe kültüründen uzak olması da standartların uygulanabilirliğini olumsuz olarak etkileyen etkenlerdir.

TFRS'lerinin Türkiye'de tam olarak uygulanmaya başlanabilmesi için KOBİ'lerin, özellikle de tam set UFRS'yi uygulayan büyük ölçekli işletmelere göre birçok alanda dezavantajı olmasından dolayı yaşayabilecekleri sorunlar vardır. KOBİ'lerin TFRS'lerine geçiş ve uygulama sürecinde elde edebilecekleri faydalardan çok daha iyi bir şekilde yararlanabilmeleri ve geçişteki karşılaşılabilecekleri sorunlardan kurtulmaları açısından şu hususlara dikkat etmeleri önerilebilir;

- Türkiye'de KOBİ TFRS'nin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uygulanmasının 2013 yılından itibaren kademeli olarak zorunlu olması nedeniyle KOBİ'lerin TFRS'lerini uygulama konusunda en önemli sorun bilgi ve tecrübe düzeylerinin az olmasından dolayı mutlaka bilgi ve tecrübe düzeylerini geliştirmeleri gerekmektedir. KOBİ'lerin kalifiye insan gücünü ve eğitim seviyesini arttırmaları halinde TFRS hakkında bilgi sahibi olma düzeyleri artacağından KOBİ TFRS'nin uygulanma sürecine ivme kazandıracaktır.

- KOBİ'lerin TFRS hakkında bilgi ve eğitim seviyelerini artırma hususunda kurum ve kuruluşlar arasındaki işbirliği önem taşımaktadır. KGMDSK, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB), tam set UFRS hakkında daha tecrübeli olan Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Üniversiteler ve Türkiye Muhasebeci Odaları Birliği (TÜRMOB) arasında işbirliği sağlanarak gerekli eğitim faaliyetleri hızlandırılmalıdır.

- KOBİ'lerimiz TFRS'nin uygulanması konusunda mutlaka uzman, alanında çok iyi yetişmiş meslek mensuplarını istihdam etmelidirler. Yani, KOBİ'ler için

TFRS'nin uygulanması sürecinde TFRS'ye uyacakların KOBİ'ler, uygulayacak olanların ise muhasebe meslek mensupları olduğu düşünülür ise bu süreçte KOBİ'lerin KOBİ TFRS hakkında yeterince bilgi sahibi olan ve bilgi birikimleri çok iyi olan meslek mensuplarını tercih etmeleri uygun olacaktır.

- KOBİ TFRS'nin uygulanması KOBİ'lere ilave maliyetler getirmesi yanında daha çok dış ticaretle uğraşan işletmelere daha fazla fayda sağlayacağından henüz faydasının ne olacağı tam olarak anlaşılamayan ve ilk etapta işletme için henüz herhangi bir kazanç sağlamayan KOBİ TFRS'nin zorunlu olarak uygulanmasının aşamalı olarak yürürlüğe konması gerekmektedir.

- KOBİ TFRS'nin tam anlamıyla uygulanabilmesi için KOBİ'lerin kurumsal bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Türkiye'deki KOBİ'lerin kurumsallaşma konusunda ciddi eksikliklerinin olmasından dolayı üst kademe yöneticilere TFRS'nin faydaları iyi anlatılmalı ve yöneticilerin KOBİ TFRS'yi uygulama konusunda istekleri artırılmalıdır.

- Türkiye'deki muhasebe uygulamaları vergi amaçlı olduğu için KOBİ'lerin finansal raporlamalarını vergi amaçlı oluşturduklarından TFRS'nin uygulamaya girmesi durumunda işletmeler finansal tablolarını aynı zamanda muhasebe standartlarına göre de hazırlamak durumunda kalacaklardır. KOBİ'lerden bu çifte raporlama yükünün kaldırılması için Maliye Bakanlığı tarafından yasal bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

- KOBİ'lerin TFRS'yi tam olarak uygulayabilmeleri için kayıt dışı uygulamalardan uzak, kurumsal yönetim ilkelerine uygun işletme yönetim kültürüne sahip, şeffaflaşmaya önem veren, uluslararası finansal raporlamaya uygun finansal raporlar üreten işletmeler haline dönüşmesi gerekmektedir.

- KOBİ UFRS'lerin ülkemiz koşullarına ve KOBİ'lerin genel kültürüne uygun düzenlemelerle geliştirilerek işletmelerin yapılarını dikkate alan kural bazlı düzenlemeler yapılmalıdır.

Kaynaklar

AKDİŞ, Muhammet, BAYRAK, Hammet Sabahat, (2000), "Türkiye'de KOBİ'lerin Genel Görünümü ve Finansal Krizlere Dayanıklılığı: 5 İli Kapsayan Bir Araştırma," <http://makdis.pamukkale.edu.tr/Mak2.htm>. Erişim Tarihi: 28.11.2012.

AKDOĞAN Nalan, (2010) "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı" Muhasebe ve Denetime Bakış, 30, 1-26.

AKGÜN, Ali İhsan, (2012), " Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 13, Sayı 1, 43-60.

ARSLAN, Sinan, (2007), “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl 2007, Cilt XXIII, Sayı:2, 203-221.

AYSAN Mustafa A., (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20-24 Temmuz, 44-53.

BAYAZITLI, Ercan, ÇELİK, Orhan ve ÜSTÜNDAĞ, Saim (2006), Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara: TURMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 67.

CAN, A.Vecdi, BENGÜ, Haluk, KARA, Ekrem., (2012), “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri”, 4. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi, 10-16 Eylül 2012.

ÇANKAYA, Fikret ve HATİPOĞLU, Oğuzhan, (2011), “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı: 7, ss. 61-88.

Deloitte, (2012), “IFRS in Focus: IASB Issues a Request for Information on the IFRS for SMEs”, <http://www.iasplus.com/en/publications/ifrs-in-focus/2012/ifrs-in-focus-2014-iasb-issues-a-request-for-information-on-the-ifrs-for-smes>, Erişim Tarihi: 22.11.2012.

DEMİR, Volkan, (2007), “KOBİ’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:17, Sayı:80, Mart-Nisan, 43-58.

DEMİR, Volkan ve BAHADIR, Oğuzhan, (2009), UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon, İstanbul: Nobel Yayınları.

DEMİREL UTKU, Burcu ve GÜRSOY, Kemal, (2011), “KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, Sayı:103, 19-42.

ERDOĞAN, Murat, (2012), VUK’ndan TFRS’na (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Geçiş Rehberi, İstanbul: Mumelek Vakfı Yayını 01/2.

European Commission, Enterprise and Industry, (2011), “Small and medium-sized enterprises (SMEs), SME Definition” http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm, Erişim Tarihi: 28.11.2012.

EVANS, Lisa, GEBHARDT, Guenther, HOOGENDOORN, Martin, MARTON Jan, PİETRA, Roberto Di, MORA, Araceli, THİNGGARD, Frank, VEHMANEN, Petri ve WAGENHOFER, Alfred, (2005), “Problems And Opportunities Of An International Financial Reporting Standard For Small And

Medium-Sized Entities” The EAA FRSC’s Comment on the IASB Discussion Paper, Accounting in Europe, No. 2, 23–45.

GOH, Steven, HOLT, Graham, (2006), “Accounting Standarts for SMEs; Reporting Requirements, Student Accountant, May, 44-45. <http://www.accaglobal.com/pdfs/studentaccountant/holt0506.pdf>. Erişim Tarihi: 28.11.2012.

International Accounting Standards Board, (2007), “IFRS For Small And Medium-Sized Entities: A Staff Overview Of The Exposure Draft”, February.

International Accounting Standards Board (IASB),(2009), IFRS for SMEs, July.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmî Gazete, Kurul Kararı.

KARACAN, Sami (2009), KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, Yayın No: 21.

KARAKAYA, Mevlüt, (2010), “KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2010-2, 1-25.

KIRLIOĞLU, Hilmi ve ŞENOL, Aydın, (2011), “BASEL II ve UFRS’nın KOBİ’lere Beklenen Etkileri Üzerine SWOT Analizi”, Düzce Üniversitesi Yönetim ve Eğitim Bilimleri Dergisi, Aralık, Cilt:1, Sayı:1, 1-20.

KORKMAZ, Turhan, TEMEL, Halime ve BİRKAN, Elif, (2007), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ’lere Etkileri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 36, Ekim, 96-105.

KOTHARI, Jagdish ve Elisabetta, BORONE (2006), Financial Accounting An International Approach, Harlow: Prentice-Hall.

ÖZKAN, Serdar ve ERDENER ACAR, Ece, (2010), “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:97, 49-86.

POROY ARSOY, Aylin ve BORA, Tuba, (2012), “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim, 17-27.

POROY ARSOY, Aylin, SİPAHI, Barış, (2007), “International Financial Reporting Standards X For Small and Medium Sized Entities and The Turkish Case”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 62 (4), 31-48.

PWC, (2005), “IFRS for SMEs-Is it Relevant for Your Business?,” <http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/ifrsforSMEs.pdf>. Erişim Tarihi: 28.11.2012.

PWC, (2006), "IFRS: The European Investors' View," <http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporateereporting/IFRSInvestorSurvey.pdf>. Erişim Tarihi: 28.11.2012.

PWC, (2009), Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS Kılavuzu.

SAYAR, Zafer A.R., OKUR, Mahmut, (2007), "KOBİ Finansal Raporlama Standartları Taslağı ve Ülkemizde Uygulanabilirliği" 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2007, Antalya.

ŞENSOY, Nejdet ve PEREK, Ali Atilla, (2010), "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış" Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı:2, ss. 47-73.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (01.11.2010) KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 208), Resmi Gazete (27746 sayılı)

United Nations Conference on Trade and Development, (2005), Review of Practical Implementation Issues of International Financial Reporting Standards, TD/B/COM.2/ISAR/28, 21 October 2005. http://www.unctad.org/en/docs/c2isard28_en.pdf, Erişim Tarihi: 11.12.2012.

UYAR, Süleyman, (2007), "KOBİ'ler İçin Muhasebe Standartları", www.muhasabetr.com, Erişim Tarihi: 12.12.2012.

UZAY, Şaban, (2009) "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumundan Notlar" <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F3.pdf>, Erişim Tarihi:28.11.2012.

YILDIRIM, Gülçin ve KOCAMIŞ, Tuğçe Uzun, (2012), "KOBİ'ler İçin UFRS Standartlarının Tam Set UFRS İle Karşılaştırma Çalışması", E-Yaklaşım Dergisi, Şubat, Sayı:230, <http://www.belgeler.com/blg/2plr/kobi-ufrs>, Erişim Tarihi: 26.11.2012.

<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/history/History.htm>, Erişim Tarihi:28.11.2012.

http://www.unctad.org/en/docs/c2isard28_en.pdf, Erişim Tarihi:28.11.2012.

1 Kasım 2010 Tarih ve 27746 Sayılı Resmi Gazetede Sıra No:208'deki KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ.

04 Kasım 2012 Tarih ve 28457 Sayılı Resmi Gazetede 2012/3834 Sayılı Karar ve Ekinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

