

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kobi'ler Açısından Değerlendirilmesi-Türkiye Uygulaması

Evaluation of International Financial Reporting Standards in Terms of Smes-Turkey Application

Murat KARAHAN*
Medet İĞDE**
Dilek ÖZBEZEK***

Özet

Ulusal düzeydeki muhasebe uygulamaları ile uluslararası uygulamalar arasındaki farklılıklar, finansal bilginin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, fon toplanması sürecinde engel oluşturmakta, uluslararası işletme alım-satımı ve birleşmelerinde zorluklar yaşanması gibi sorunlara neden olmaktadır. Bu tür sorunların ortadan kaldırılması, farklı muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi ve uluslararası düzeyde aynı muhasebe standartlarının uygulanmasını sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yayınlanmıştır. Buna paralel olarak Türkiye’de de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyarlanmıştır. KOBİ’ler dünya ekonomisi için vazgeçilmez bir öneme sahiptirler. KOBİ’ler tarafından sağlanan muhasebe bilgisi de aynı öneme sahip olmalıdır. UFRS/TFRS’lerin karmaşık ve zor anlaşılması nedeniyle finansal tablolarını değerlendirmede zorlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)’ler için 2009 yılında KOBİ UFRS, Türkiye’de ise buna paralel olarak KOBİ TFRS’ler yayınlanmıştır. KOBİ’ler için UFRS (a) kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve (b) dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmıştır. Bu çerçevede, KOBİ’ler için UFRS dünya çapında kullanılabilen küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için bir muhasebe standardı ifade etmektedir. Bu nedenle çalışma, dünya çapında KOBİ’ler için UFRS’nin benimsenmesini ve uygulanmasını değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal raporlama, KOBİ, KOBİ’ler için UFRS, KOBİ’ler için TFRS

Abstract

Differences between national accounting practices and international practices make it difficult to compare financial information, create barriers to fundraising processes, and cause difficulties in buying and selling international businesses and mergers. International Financial Reporting Standards (IFRS) have been issued by the International Accounting Standards Board (IASB) in order to eliminate such problems, to harmonize different accounting practices and to apply the same international accounting standards. In parallel, Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) have been adopted in Turkey by the Turkish Accounting Standards Board (TASB). SMEs have an indispensable prescription for the world economy. Accounting information provided by SMEs should also have the same qualification. SME TFRSs have been published in 2009 for SMEs and SME TFRSs for SMEs in Turkey, which are compelled to evaluate their financial statements due to the complicated and difficult understanding of IFRS / TFRS. IFRS for SMEs (a) is designed to meet the financial reporting needs of businesses that do not have an obligation to provide public accountability and (b) publish general purpose financial statements for external users. In this framework, IFRS for SMEs represents an accounting standard for small and medium-sized businesses that can be used worldwide. For this reason, the study aims to evaluate the adoption and implementation of IFRS for SMEs worldwide.

Key Words: Financial reporting, SMEs, IFRS for SMEs, TFRS for SMEs

Giriş

Muhasebe sistemleri öncelikle muhasebe ilkeleri, değerlendirme esasları, muhasebe yöntemleri (örneğin muhasebe prosedürleri) ve finansal tablolar (finansal tabloların yapısı ve içeriği) ile nitelendirilmektedir. Girişimcilerin finansal raporlamanın uyumlaştırılması için çabalarına rağmen, dünyada önemli farklılıklar olan muhasebe sistemleri bir hayli fazladır (Jana

* Yrd. Doç. Dr., Gaziantep Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, karahan@gantep.edu.tr

** Arş. Gör., Gaziantep Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, igdemedet@hotmail.com.

*** Doktora Öğrencisi, Gaziantep Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, dilekozbezek@gmail.com.

ve Jitka, 2014, s. 696). Bu toplum tarafından inşa edilmiş ve ulusal mevzuat tarafından etkilenmiştir (Jerman ve Ivankovič, 2011, s. 18). Son zamanlarda, işletmelerin küreselleşme ve sermaye piyasalarında yaşanan hızlı büyüme, farklı muhasebe uygulamaları arasındaki anlaşmazlıkları ortadan kaldırmayı amaçlayan ve küresel olarak kabul edilen finansal raporlama sistemlerine olan ihtiyacını tetiklemiştir (Hussain vd., 2012, s. 108; Sava vd., 2013, s. 715). Bu doğrultuda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından 1973 yılında oluşturulmuştur. IASC tarafından 1973 ve 2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) çıkarmasına rağmen gelişmiş ülkelerin birçoğu kendi ulusal muhasebe standartlarını geliştirmeye ve kullanmaya devam etmiştir. 2001 yılında ise IASC Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak yeniden organize edilmiş ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak bilinen yeni seride beş standardı çıkarmıştır. 2001 yılında, Avustralya Finansal Raporlama Konseyi 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Avustralya finansal raporlama kuruluşları için IAS/IFRS birleştirmek için harekete geçtiğini duyurmuştur (Wise ve Faux, 2005, s. 81; Ball, 2006, s. 6; Pope ve McLeay, 2011, s. 234). Benzer şekilde, Haziran 2002 tarihinde, Avrupa Birliği (AB) Bakanlar Konseyi halka açık AB şirketlerinin 1 Ocak 2005 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için IFRS ile uyumlu konsolide finansal tablolarını hazırlamalarını zorunlu tutan yönetmeliği onaylamıştır (Jermakowicz ve Gornik-Tomaszewski, 2006, s. 171). Dolayısıyla, 2005 yılında Avustralya ve AB tarafından IFRS'nin kabul edilmesi ile birlikte IFRS dünya çapında 120'den fazla ülkede kullanılmasına yol açan domino etkisi başlamıştır. Bugün, Arjantin, Brezilya, Kanada, Kore, Yeni Zelanda, Güney Afrika ve Türkiye IFRS kullanan ülkeler arasındadır (Larson ve Street, 2011, s. 317). IAS ve IFRS esas olarak büyük ve halka açık işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçları için geliştirilmiştir. Dolayısıyla, KOBİ ve halka açık olmayan işletmelerin raporlama ihtiyaçları için uygunluğu sorgulanmaktadır (Evans vd., 2005, ss. 23-24). Bu nedenle, Uluslararası düzeyde muhasebe düzenlenmesinde görev alan profesyonel muhasebe kuruluşları veya otoriteleri (UNCTAD, IASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - IFAC) bölgesel düzeyde (Avrupa Komisyonu - AK) ve son olarak ulusal yetkili yasal otoritelerin bir kısmı (İngiltere gibi), KOBİ'lere özel ya da en azından büyük işletmelerin hedeflerine hizmet eden tam muhasebe standartlarını basitleştirilerek bir muhasebe standardı geliştirilmesi üzerine odaklanmış (Deaconu vd., 2012, s. 104) ve IASB 23 Nisan 2003 tarihinde bir danışma kurulu oluşturarak KOBİ'ler için IFRS çalışmalarına başlamıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda, IASB Haziran 2004 tarihinde KOBİ'ler için IFRS ile ilgili bir tartışma belgesi yayınlanmış ve 24 Eylül 2004 tarihine kadar da yorumların bildirilmesini istemiştir (Nerudová ve Bohušová, 2009, s. 237; Ernst ve Young, 2010, s. 3; IFRS Foundation, 2015a). IASB, 15 Şubat 2007 tarihinde ise artan kamu baskısı karşısında, kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan işletmelere özel bir standart geliştirmek amacıyla KOBİ'ler için IFRS Nihai Taslağı (ED-IFRS for SMEs) yayınlamış ve 30 Kasım 2007 tarihine kadar da yorumların bildirilmesini istemiştir (Di Pietra vd., 2008, s. 28; Eierle ve Haller, 2009, ss. 195-196). Daha sonra, Temmuz 2009 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) içerisinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır. Standart özel kuruluşların finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış (Bunea-Bontas ve Petre, 2010, s. 96) ve kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarına odaklanmıştır (Kaya ve Koch, 2015, s. 93). KOBİ'ler için IFRS kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin kredi, yönetim ve diğer amaçları için ihtiyaç duyulan finansal bilgileri üçüncü taraf kullanıcılara sağlamak amacıyla IFRS'nin basitleştirilmiş versiyonu olarak görülmektedir (Jermakowicz ve Epstein, 2010, s. 72; Ibarra ve Suez-Sales, 2011, s. 35).

KOBİ Kavramı

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) (2005)'na göre, KOBİ'lerin özellikleri bir ülkenin sadece ekonomik değil, aynı zamanda da kültürel ve sosyal boyutlarını yansıtmaktadır (Nerudová ve Bohušová, 2009, s. 235). Bu doğrultuda, genellikle KOBİ'ler için evrensel olarak kabul edilen bir tanımı olmadığı iddia edilmektedir. Aslında, KOBİ'lerin faaliyet gösterdiği ülkeler arasındaki ekonomik, kültürel ve sosyal farklılıklar KOBİ'ler için evrensel bir tanımın benimsenmesini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla, KOBİ kavramı ile ilgili (Robu, 2013, s. 85; Perera ve Chand, 2015, s. 167) birçok ülke, finansal raporlama yükümlülüklerini açıklamak gibi amaçlarla kendi tanımlarını geliştirmiştir. Söz konusu ulusal ya da bölgesel tanımlar genellikle hasılat, varlıklar, çalışanlar veya diğer faktörlere dayanan kantitatif (nicel) kriterleri içermektedir. Genellikle, bu terim dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar düzenleyip düzenlemediğine bakılmaksızın çok küçük işletmeleri belirtmek için kullanılmaktadır (IFRS Foundation, 2009, s. 2).

Avrupa Birliği'nin yürütme organı olan Avrupa Komisyonu, Avrupa'da tüm işletmeler içerisinde %99'luk paya sahip olan KOBİ'lerin kavramsal tanımını 2012 yılında yapılan bağımsız değerlendirme çalışmaları sonucunda, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6 Mayıs 2003 tarihli ve 2003/361 sayılı bir yönetmelik ile standart hale getirmiştir (European Commission, 2017; Berisha ve Pula, 2015, s. 17). Buna göre, AB'de finansal raporlama gereksinimleri için KOBİ'lerin tanımı toplam aktifler, gelir ve çalışan sayısı gibi kantitatif (nicel) kriterlere dayanmaktadır (Litjens vd., 2012, s. 229). AB'de yürürlükte olan yönetmelik hükümlerine göre KOBİ'ler, "250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık cirosu 50 milyon €'dan az veya yıllık bilanço toplamı 43 milyon €'dan az olan işletmeler" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı yönetmelikte KOBİ'ler mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmıştır (EC, 2017). İlgili yönetmeliğe göre, KOBİ sınıflandırmasına dâhil olan işletmelerin özellikleri Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: AB'de KOBİ'lerin Tanımı

	Çalışan Sayısı	Yıllık Ciro Milyon €	Ya da	Bilanço Toplamı
Orta Boy İşletme	< 250	≤ € 50 m		≤ € 43 m
Küçük Boy İşletme	< 50	≤ € 10 m		≤ € 10 m
Mikro İşletme	< 10	≤ € 2 m		≤ € 2 m

Kaynak: European Commission, https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en, Erişim Tarihi: 14.03.2017.

Ülkemizde de AB ile uyumlu standart bir KOBİ tanımı yapmak için 18 Kasım 2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Resmi Gazete'de bir yönetmelik yayınlanmıştır. Daha sonra 4 Kasım 2012 tarihli ve 28457 sayılı Resmi Gazete'nin 3834 sayılı kararı ile yönetmelik revize edilmiştir. Ülkemizde yürürlükte olan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" hükümlerine göre KOBİ'ler, "250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı yönetmelikte KOBİ'ler mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmıştır (RG, 2012). İlgili yönetmeliğe göre, KOBİ sınıflandırmasına dâhil olan işletmelerin özellikleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Türkiye'de KOBİ'lerin Tanımı

	Çalışan Sayısı	Yıllık Ciro Milyon €	Ya da	Bilanço Toplamı
Orta Boy İşletme	< 250	≤ € 40 m		≤ € 40 m
Küçük Boy İşletme	< 50	≤ € 8 m		≤ € 8 m
Mikro İşletme	< 10	≤ € 1 m		≤ € 1 m

Kaynak: 4 Kasım 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik”

KOBİ’lerin uluslararası alanda genel kabul görmüş ve kullanılan başka bir tanımı ise KOBİ’ler için IFRS’de yapılmıştır. Bu standartta KOBİ’ler, “Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler” olarak tanımlanmaktadır (Albu vd. 2010, s. 49; IFRS, 1.2). Buna göre, KOBİ’ler toplam aktifler, yıllık ciro ve çalışan sayısı gibi kantitatif (nicel) kriterlere dikkate alınmadan, kamuya hesap verme yükümlülüklerinin olup olmasına göre değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan; bankalar, yatırım bankaları yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kurumlar ve benzerleri KOBİ sınıflandırılmasına alınmamıştır.

KOBİ’ler İçin IFRS/TFRS

Günümüzde KOBİ’ler dünya ekonomisinde önemli bir konuma sahiptir (Sava vd., 2013, s. 713). KOBİ’lerin dünya genelinde tüm işletmelerin yaklaşık %95-%99’ünü (Robu, 2013, s. 86) AB’de ise (20.8 milyon) tüm işletmelerin (20.7 milyon) %99,8’ini oluşturduğunu ortaya koymaktadır (Masca, 2012, s. 567). Benzer şekilde ülkemizde de, tüm işletmelerin %99,9’u KOBİ sınıflamasına girmektedir (KOSGEB, 2015, s. 11). Ayrıca istihdamın yaklaşık %75’ine sahip olan KOBİ’lerin artan önemi, işletmelerin ekonomik büyüme ve değişimin belirleyici olarak ekonomik ortamlarda küresel entegrasyonu sağlamaları ile açıklanabilir. Bu açıdan bakıldığında işletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturan KOBİ’ler aynı zamanda da, gelişmekte olan ekonomilerde istihdam yaratma, inovasyon ve yatırım olanakları sağlayarak ulusal, bölgesel ve küresel düzeylerde ekonomik kalkınmanın itici güçleri olduğu kabul edilmektedir (Müllerová vd., 2010, s. 55; Deaconu vd., 2012, s. 102; Samujh ve Devi, 2015, s. 40). Ekonomik büyüme ve gelişmede KOBİ’lerin rolü göz önüne alındığında, muhasebe ve finansal raporlama konuları da dâhil olmak üzere her bir alandaki çalışmaları dikkat gerektirir (Mošnja-Škare ve Galant, 2013, s. 345).

Finansal tabloların amacı ekonomik karar alıcıların geniş bir kesimine faydalı olacak şekilde işletmenin finansal durumuna, performansına ve finansal durumundaki değişimlere ilişkin bilgi sağlamaktır (IFRS Foundation, 2009, s. 2). Elde edilen bilgi, şeffaf finansal raporlama sistemi içerisinde büyük halka açık şirketler için gerekli olduğu gibi KOBİ’lerin büyümesi ve gelişmesi için finansal kaynaklara erişebilmesi, yatırım çekiciliğini artırması ve rekabet edebilmesinde de aynı derecede önemlidir (Son vd., 2006, s. 218). Bu doğrultuda, bazı ülkelerde KOBİ’ler için ulusal muhasebe standartları ayrı iken, diğer birçok ülkede KOBİ’ler için büyük ve halka açık işletmelerle aynı düzenlemeler uygulanmaktadır (Saæer vd., 2009, s. 19). KOBİ’ler için finansal raporlama muhasebe ilkeleri, şirketler hukuku, istatistikleri gereksinimler, vergi düzenlemesi ya da bir dizi raporlama standartları üzerine (Mošnja-Škare ve Galant, 2013, s. 346) kurulmuştur. Bu nedenle, KOBİ’lerde büyük halka açık şirketlerle aynı yüksek kaliteli raporlama teşvik edilmemekte ve şeffaf finansal raporlama eksikliğinin sonucu dış taraflarla olan sözleşmeleri etkilenebilmektedir (Albu vd., 2013, s. 145).

Yukarıda belirtildiği gibi IASB küçük ve özel sektöre ait işletmelerin büyük ve halka açık işletmeler gibi finansal raporlama standartlarına ihtiyaçlarının olduğuna dikkat çekmiştir (Christie vd. 2010; Aboagye-Otchere, ve Agbeibor, 2012, s. 190). KOBİ’lerin finansal raporlama açısından uluslararası karşılaştırılabilirlik ihtiyacını karşılamak amacıyla 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ’ler için IFRS setini yayınlamıştır. Bu standart dünya çapında KOBİ’ler ile yoğun istişare yapılarak beş yıllık bir geliştirme sürecinin sonucu olarak ortaya çıkarılan uluslararası raporlama modelidir (Baldarelli vd., 2012, s. 2; Albu ve Albu, 2014, s. 2).

KOBİ'ler için IFRS küçük işletmeler ile ilgili olmayan konulara ihmal edilmiş ve gerekli açıklamaların sayısı önemli ölçüde azalmış tam set IFRS basitleştirilmiş bir versiyonu olarak ifade edilmektedir (Sithole, 2015, s. 384). Bu doğrultuda, KOBİ'ler için IFRS ve tam set IFRS aynı temel ilkelere dayanmaktadır (yorumların dâhil) (Nerudová ve Bohušová, 2009, s. 240). KOBİ'ler için IFRS açık, kolayca çevrilebilen bir dilde (IFRS Foundation, 2015c) küçük işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçları için tasarlanmış yaklaşık 230 sayfa (Buculescu ve Stoica, 2016, s. 7) tek başına bir belgedir — mantıksal konulara göre 35 bölüm halinde yapılandırılmıştır (Perera ve Chand, 2015, s. 169).

KOBİ'ler için muhasebe standartları geliştirilmesinin temel amacı (a) kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve (b) dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerin muhasebe kurallarını uluslararası tam set halinde verilmesidir (Jerman ve Ivankovič, 2011, s. 20; Quagli ve Paoloni, 2012, s. 148). Ayrıca IASB tarafından KOBİ'ler için IFRS uygulanmasının, finansal raporlamada KOBİ'lerin kullanıcılarının güvenini artırarak, finansal tabloların yüksek derecede karşılaştırılabilirliği sağlayacağı ve ulusal raporlama standartlarının maliyetlerinde de önemli bir azalma neden olacağı ileri sürülmektedir (Veronica ve Ionel, 2009, s. 324). Bu doğrultuda alan yazınında, dünyadaki tüm işletmelerin %95'inden fazlasını oluşturan küçük ve orta ölçekli işletmelerin, finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak üzere düzenleyici yasal çerçeve olarak KOBİ'ler için IFRS kullanmanın temel faydaları aşağıdaki gibi sıralanmıştır Bunea-Bontas ve Petre, 2010, s. 96; Müllerová vd., 2010, s. 59; Mošnja-Škare ve Galant, 2013, s. 349; Sava vd., 2013, s. 715; Samujh ve Devi, 2015, s. 40);

1. Standartlar, finansal raporların uluslararası karşılaştırılabilir olmasını sağlar dolayısıyla artan karşılaştırılabilirlik finansal tabloların analizi daha kolay hale getirecek ve sermayeye erişimi kolaylaştıracaktır,
2. Standartlar, paydaşlar için daha uyumlu bilgi sağlar,
3. Standartlar, konsolide hesapların hazırlanması ile ilgili önemli destek sağlar,
4. Bu standartların uygulanması aynı muhasebe dilinin kullanımına izin verir,
5. Bu standartların uygulanması işletmelerin sınır ötesi ticaretini, yabancı birleşme ve devralmalarını, uluslararası büyümesini kolaylaştırır,
6. Aynı standartlar kullanılarak küresel finansal raporlama güveni artacak ve mali tablolara ihtiyaç duyan kullanıcılarının memnuniyetini artıracaktır,
7. Sermaye piyasalarına katılmaya hazırlanan büyük işletmelerin tam set IFRS geçişini kolaylaştıracaktır.

KOBİ'ler için IFRS/TFRS'nin Tam Set IFRS/TFRS'den Farklılıkları

KOBİ'ler için IFRS doğası gereği bağımsız geliştirilen standartlar seti değildir (Neag vd., 2009, s. 37). Daha önce de belirtildiği gibi, KOBİ'ler için IFRS tam set IFRS'nin tanınmış kavram ve yaygın ilkelerine dayanmakla birlikte, KOBİ'ler için IFRS birçok önemli farklılık içermektedir (Holt, 2010, s. 1; Bohušová ve Blaškova, 2012, s. 38; Mošnja-Škare ve Galant, 2013, s. 349). KOBİ'ler için IFRS incelendiğinde, öncelikle bu standarda küçük işletmeler ile ilgili olmayan konuların dâhil edilmediği (IFRS Foundation, 2015c) görülmektedir. KOBİ'ler için IFRS'ye dâhil olmayan konular aşağıdaki gibi sıralanabilir (Deloitte, 2010, s. 13);

- Hisse başına kazanç,
- Ara dönem raporlama,
- Bölümlere göre raporlama,
- Sigorta sözleşmeleri (çünkü halka sigorta sözleşmeleri satan işletmeler genelde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler olarak sınıflandırılır),
- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar (fakat satış amaçlı elde tutulan varlığın değer düşüklükleri bir gösterge olarak kabul edilmektedir).

KOBİ'ler için IFRS yer alan gerekli açıklamalar ise tam set IFRS ile karşılaştırıldığında önemli ölçüde (yaklaşık % 90) azaltılmıştır (IFRS Foundation, 2015c). Tam set IFRS'da 3000 maddeden fazla kontrol listesi açıklaması bulunurken, KOBİ'ler için IFRS'de ise yaklaşık 300 madde açıklama bulunmaktadır. Bazı gerekli açıklamalar şu iki temel nedenden dolayı KOBİ'ler için ihmal edilmiştir (Jermakowicz ve Epstein, 2010, s. 76);

- Bu açıklamalar KOBİ'ler için IFRS'de basitleştirilmesi ile değişen tam set IFRS'de muhasebeleştirme ve ölçüm yöntemleri ile ilgilidir,
- Bu açıklamalar kullanıcı ihtiyaçları ve/veya maliyet-fayda hususları göz önüne alındığında kabul edilemez.

KOBİ'ler için IFRS basitleştirilmiş muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerine ve birkaç basit muhasebe politikasına dayanmaktadır (IFRS Foundation, 2015c). Buna göre, tam set IFRS muhasebe politikası için seçenek sunarken, genellikle sadece basit bir seçenek KOBİ'ler için IFRS dâhildir. KOBİ'lerin artık tam set IFRS tarafından sağlanan başka bir seçenek (ler) kullanmalarına için izin verilmemektedir (Jermakowicz ve Epstein, 2010, s. 74). Bu basit seçenekler finansal enstrümanlar seçenekleri, yeniden değerlendirme modeli, oransal konsolidasyon, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir (Jerman ve Ivankovič, 2011, s. 21). KOBİ'ler için kullanılmayan tam set IFRS seçenekleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Finansal enstrümanlar için “satılmaya hazır” ve “vadeye kadar elde tutma” IAS 39 ve gerçeğe uygun değer seçeneğinin kategorilerini ortadan kaldırılmaktadır.
- IAS 16'daki yeniden değerlendirme modeli, Maddi Duran Varlıklar ve IAS 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar.
- Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar için oransal konsolidasyon.
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller için ölçüm maliyet ve gerçeğe uygun değer arasında bir seçimden ziyade koşullar altında hareket edilir. Yatırım amaçlı gayrimenkullün gerçeğe uygun değer ek bir çaba ve maliyete katlanmasına gerek duyulmadan kolayca hesaplanabilirse gerçeğe uygun değerle değerlendirme modeli kullanılmalıdır. Aksi takdirde maliyet yöntemine izin verilir.
- IAS 20 tarafından izin verilen devlet teşvikleri için çeşitli seçenekler, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Açıklanmalarının muhasebeleştirilmesi.
- Sigorta kazançlarının ve ertelenmiş emeklilik planları kayıplarının ertelenmesi.

Bunların dışında, IASB tarafından IFRS yapılan değişikliklere karar verirken, kullanıcı ihtiyaçlarının yanı sıra maliyet ve IFRS tarafından KOBİ'lere dayatılan diğer yükler dikkate alınmıştır. IFRS'nin muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinde bu maliyetlerin ve yüklerin azaltılmasını sağlamak amacıyla bazı basitleştirmeler yapılmıştır (Neag vd., 2009, s. 37). Tam set IFRS'nin muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinde yapılan bazı basitleştirmeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Quagli ve Paoloni, 2012, s. 148);

- Geleneksel amortisman yöntemi belirlenmiş ise, şerefiye ve sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için IAS 36 açıklanan değer düşüklüğü işlemine izin verilmez (kullanım süresi güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa maksimum 10 yıl).
- Borçlanma maliyetleri ilişkili varlığın maliyeti artırmadan gider olarak kabul edilmelidir (yeni IAS 23'deki kuralın tersi).
- Ar&Ge maliyetleri belirli koşullar altında geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesine izin verilen IAS 38'den farklı olarak gider kabul edilmelidir.
- Finansal araçlar IAS 39'daki dört farklı kategori belirlenmesinin yerine, kâr ya da zarar vasıtasıyla amorti edilmiş maliyet ya da gerçeğe uygun değerle ölçülür

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için kalıntı değerinin, yararlı ömrünün, amortisman yönteminin yıllık olarak gözden geçirilmesi gerekli değildir.
-

KOBİ'ler İçin IFRS/TFRS Uygulamalarına Genel Bakış

Dünya çapında birçok düzenleyici muhasebe otoritesinin halka açık olanlar ile olmayanlar arasında farklı ve/veya kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve bulunmayanlar arasında farklı raporlama uygulamalarını benimsediği görülmektedir. Küçük işletmelere finansal raporlama ile ağır sorumluluklar yüklediği kabul eden birçok ülkede küçük işletmeler, yasal denetim ve farklılaştırılmış raporlama gerekliliklerinden muaf tutulmaktadır. Örneğin, AB direktiflerinin bir sonucu olarak, Avrupa genelinde KOBİ ölçeğindeki işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyi bakımından daha sınırlı ve sadeleştirilmiş raporlar sunması opsiyonu tanınırken, ABD'deki halka açık olmayan işletmeler için de Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve denetim gerekliliği konusunda muafiyet getirilmiştir (IFAC, 2006, s. 9; Sian ve Roberts, 2009, s. 289).

Ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, tutarlı olması için muhasebe standartlarını gözden geçirilmesi ve düzenlenmesini içerir. Genellikle, uyumlaştırma "farklı ülkelerin standartlarını birbirleri ile daha uyumlu hale getirmek" anlamına gelir (Wise ve Faux, 2005, s. 82) ve uluslararası düzenlemelerin uyumlaştırılmasının temel amaçlarından birisi finansal raporlama daha detaylı karşılaştırılabilirliği sağlamaktır (Saèer vd., 2009, s. 20). Bu doğrultuda, IASB küresel muhasebe düzenlemelerinin uyumlaştırılmasında önemli bir rol üstlenmiş (Bunea-Bontas ve Petre, 2010, s. 96) ve KOBİ'ler için IFRS'yi kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan özel firmalar tarafından kullanılmak üzere tasarlanmıştır. KOBİ'ler için IFRS'ye Bölüm 1.3'e göre; Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi durumunda kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu kabul edilir (IFRS Foundation, 2009, s. 5).

IASB bu yeni muhasebe kurallarının uygulamak için gösterge olarak işletmelerin ne nicel boyut kriterlerini ne de yasal formunu kullanır. Tanım olarak, KOBİ'ler özel sektöre ait ve kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan hem küçük hem de büyük işletmeleri içerir. KOBİ'ler (ya da tam IFRS) için IFRS bağlayıcı özelliği olmayan özel bir standart oluşturma organı tarafından geliştirilen muhasebe standartlarının bir bütünüdür. Bu nedenle, ülke düzeyinde düzenleyici otoritelerinin KOBİ'ler için IFRS kullanılmasına izin vermesi ya da zorunlu kılması gereklidir (Christie vd., 2010, s. 28; Kaya ve Koch, 2015, s. 96). Buna ek olarak, KOBİ'ler için IFRS ister tam set IFRS uygulamasını benimsemiş olsun ister benimsememiş olsun herhangi bir yetkili yargı otoritesi tarafından kabul edilebilir (Jerman ve Ivankovič, 2011, s. 19). Bu doğrultuda, KOBİ'ler için IFRS 2009 yılından yayınlandıktan sonra (Arnavutça, Arapça, Fransızca, Hırvatça, Romence, Rusça, İspanyolca, Türkçe, Japonca, Lehçe, Portekizce, İtalyanca, Estonya, Almanca vb.) farklı dillere çevrilmiş (Buculescu ve Stoica, 2016, s. 7) ve KOBİ'lerin finansal raporlarının uyumlaştırılması için uygun bir araç (Bohušová ve Blašková, 2012, s. 38) olarak dünya çapında yayılma eğilimi (Deaconu vd., 2012: 104) göstermiştir. Son istatistikler yaklaşık 77 yetkili yasal otoritenin KOBİ'ler için IFRS kabul ettiğini ya da gelecekte standartları uygulamak için planladıklarını kamu açıkladıklarını göstermektedir. Bu ülkeler Tablo 3'de gösterilmiştir (IFRS Foundation, 2015b).

Tablo 3: KOBİ'ler için IFRS Kabul Eden ya da Kabul etmeyi Planlayan Ülkeler

Bölge	Ülkeler
Güney Amerika	Arjantin, Brezilya, Şili, Kolombiya, Ekvador, Guyana, Peru, Venezuela, Uruguay ve Surinam
Orta Amerika	Belize, Kosta Rika, El Salvador, Grenada, Guatemala, Honduras, Nikaragua, Panama, St Vincent ve Grenadinler

Kuzey Amerika	Montserrat
Karayip	Anguilla, Antigua & Barbuda, Bahamalar, Barbados, Dominik, Dominik Cumhuriyeti, Jamaika, Montserrat, Lucia, St Kitts-Nevis, St. Lucia, Cayman Adaları ve Trinidad & Tobago
Afrika	Botsvana, Gana, Kenya, Lesotho, Mauritius, Nijerya, Ruanda, Sierra Leone, Güney Afrika, Svaziland, Tanzania, Uganda, Madagaskar, Zambiya ve Zimbabve
Asya	Bangladeş, Kamboçya, Fiji, Hong Kong, Maldivler, Myanmar, Filipinler, Singapur, Sri Lanka, Butan, Malezya ve Pakistan,
Orta Doğu	Bahreyn, Irak, İsrail, Ürdün, Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri, Yemen ve Filistin
Avrasya	Azerbaycan ve Türkiye
Avrupa	Ermenistan, Gürcistan, Bosna Hersek, İrlanda, Makedonya, Kosova, İsviçre, Birleşik Krallık ve Ukrayna,

Kaynak: IFRS Foundation, 2015b; Perera ve Chand, 2015, s. 171

Tablo 3'deki ülkelerden KOBİ'ler için IFRS birincil düzenleme olarak hayata geçiren Karayipler, Orta ve Güney Amerika ile Afrika ülkeleridir (Vasek, 2011, s. 120). Bu küresel girişimlere bakılmaksızın, bazı ülkeler KOBİ'ler ve mikro ölçekli işletmelerin finansal raporlamasına yönelik, kendi ulusal standartlar setini ya da yerel genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) uygulamaya karar vermişlerdir (Mošnja-Škare ve Galant, 2013, s. 350). Bu doğrultuda, özellikle Avustralya, Fransa, Almanya ve Kanada gibi başlıca gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hala KOBİ'ler için IFRS kabul edilmemiş olmaları dikkat çekmektedir (Perera ve Chand, 2015, s. 171).

Genel olarak Tablo 3'deki ülkelerin KOBİ'ler için IFRS uygulamaları incelendiğinde ise, KOBİ'ler için IFRS benimseyen ülkelerden İrlanda, Birleşik Krallık, Bangladeş, Bosna Hersek, Malezya, Pakistan, Uruguay, Suudi Arabistan (toplam 8 ülke) standartta bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Arjantin, Brezilya, Şili, Kolombiya, Ekvador gibi (toplam 69 ülke) ülkeler ise standartta hiçbir değişiklik yapmadan IASB tarafından yayımlandığı gibi benimsemişlerdir (IFRS Foundation, 2015b). Tablo 4'de KOBİ'ler için IFRS kabul eden ya da kabul etmeyi planlayan ülkeler tarafından yapılan değişikliklerin niteliği ve kapsamı gösterilmiştir.

Tablo 4: KOBİ'ler İçin IFRS Kabul Eden ya da Kabul Etmeyi Planlayan Ülkeler

Ülkeler Tarafından Yapılan Değişikliklerin Niteliği ve Kapsamı	Ülke Sayısı	Ülkeler
KOBİ'ler için IFRS'nin uygulamasında bazı önemli değişiklikler yapılmıştır.	2	İrlanda ve Birleşik Krallık
Ülkede hiperenflasyon sorunu olmadığı için KOBİ'ler için IFRS'nin 31 Bölüm hiperenflasyonu kabul edilmemiştir.	1	Bangladeş
KOBİ'ler için IFRS kullanılarak hazırlanmış bireysel finansal tablolarda nakit akışları ya da özkaynak değişim tabloları zorunlu tutulmamıştır.	1	Bosna Hersek
Gayrimenkul geliştirme faaliyetleri için muhasebe koşulları değiştirilmiştir.	1	Malezya
Borçlanma maliyetlerinin sermayeye dâhil edilmesine izin verilmiştir.	2	Pakistan ve Uruguay
Bazı değişiklikler gözaltında bulunmaktadır. Büyük olasılıkla bu değişiklikler açıklamaların eklenmesi ile sınırlı olacaktır.	1	Suudi Arabistan

Kaynak: IFRS Foundation, 2015b

Tablo 3'deki belirtildiği gibi Avrupa Birliğine (AB) üye devletlerden Bosna Hersek nakit akışları ya da özkaynak değişim tabloları zorunlu tutulmamıştır. Yine, AB üyesi olan İrlanda ve Birleşik Krallık Avrupa muhasebe direktiflerine uyum amacıyla yapılan önemli değişiklikler dikkate alınarak (Buculescu ve Stoica, 2016, s. 8) KOBİ'ler için IFRS uygulamasında bazı değişiklikler yapmıştır. Standarttı uygulamaya karar veren diğer ülkelerden Bangladeş KOBİ'ler için IFRS'nin 31 Bölüm hiperenflasyonu kabul edilmezken, Malezya gayrimenkul geliştirme faaliyetleri için muhasebe koşulları değiştirilmiştir. Buna karşılık

Pakistan ve Uruguay KOBİ'ler için IFRS'da borçlanma maliyetlerinin sermayeye dâhil edilmesine izin verilmiştir. Son olarak Suudi Arabistan'ın açıklamaların eklenmesi beklenmektedir (IFRS Foundation, 2015b).

ABD'de kamu işletmelerinin aksine, KOBİ'lerin yerel olarak yasal bildirimde bulunma zorunluluğu bulunmadığından, muhasebe standartlara göre raporlama söz konusu değildir. Özel ya da küçük işletmeler için ayrı bir muhasebe standartları seti olmadığı için, finansal tablolar konusunda (örneğin; banka kredileri veya özel yatırımcılar için) Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) izlemektedirler. KOBİ'ler için yeni kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standardı bu kurumlar için potansiyel bir seçenektir (Lugo, 2009, s. 709; PWC, 2009, s. 3). Bir başka ifadeyle, ABD'de işletmelerin ilgili standardı uygulayıp uygulamama konusunda kendi tercihlerine bırakmıştır. Yani, işletmeler isterse US GAAP'ni, isterse KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardını uygulayabilmektedirler (Jermakowicz ve Epstein, 2010, ss. 72-79).

ABD ile karşılaştırıldığında, AB'deki çok sayıda KOBİ (ve muhtemelen diğer düzenlemeler) şirketler hukuku tarafından etkilenir (Evans vd., 2005, s. 25). Dolayısıyla, AB düzeyinde KOBİ'ler için IFRS muhtemel uygulanması hakkında görüşler farklılık gösterebilmektedir (Mošnja-Škare ve Galant, 2013, s. 349). 2010 yılında, Avrupa Komisyonu tarafından KOBİ'ler için IFRS uygulanmasına ilişkin çeşitli ülkelerin pozisyonunun anlamak için (Albu vd., 2013, s. 145) yapılan araştırmaya göre (EC Rapor Özeti: KOBİ'ler için IFRS hakkında Komisyon'un istişaresi ile alınan cevaplar, 2010) 9 üye devlet (Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Almanya, Finlandiya, Fransa, İtalya, Slovakya, Slovenya) KOBİ'ler için IFRS uygulamak için uygun görmezken, 13 üye devlet (Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Yunanistan, İspanya, İrlanda, Malta, Hollanda, Polonya, Portekiz, İsveç, Birleşik Krallık) KOBİ'lerin finansal raporlamalarında uygulamak için uygun bulmuştur (Baldarelli vd., 2012, ss. 11-12). Bu çerçevede Avrupa Komisyonu, AB düzeyinde KOBİ'ler için IFRS uygulama seçeneği reddetmiş ve KOBİ'ler için IFRS kabulü ile ilgili kararları Üye Devletlere bırakmıştır. Dahası, Haziran 2013 yılında, yeni AB Muhasebe Direktifi (2013/34/EU) yayımlanmış ve Avrupa Komisyonu "KOBİ'ler için IFRS uygun basitleştirme ve idari yükün azaltılması hedeflerine hizmet etmediğini" ileri sürmüştür (Kaya ve Koch, 2015, s. 96; Buculescu ve Stoica, 2016, s. 8).

Ülkemizde ise KOBİ'ler için TFRS/IFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dâhil edilmiştir. Buna ilaveten, 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması da zorunlu hale gelmiş (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011, s. 20; Erdoğan vd., 2014, s. 613) ve standartta hiçbir değişiklik yapmadan IASB tarafından yayımlandığı gibi benimsemişlerdir (IFRS Foundation, 2015b).

KOBİ'ler için finansal raporlama Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık, İrlanda, Avustralya, Yeni Zelanda ve diğer ülkelerde muhasebe organları (kurumları) tarafından çok tartışma ve ilgi konusu olmuştur (Maingot ve Zeghal, 2006, s. 513). Bu doğrultuda, KOBİ'ler için IFRS hala çok karmaşık ve pek çok uygulama sorunları yüklemiş gibi görünmesine (Mošnja-Škare ve Galant, 2013, s. 350) rağmen KOBİ'lerin finansal raporlama uygulamalarının küreselleşmesi yolunda çok önemli bir adımı temsil etmektedir (Neag vd., 2009, s. 37). Küresel finansal raporlama standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanması, finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar; yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer ilgililerin karşılaştırma yapabilmelerini güçleştirmektedir. Faydalı finansal bilgilerin (yani ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir vb. bilgilerin) sunulmasının sağlanmasıyla, yüksek kaliteli küresel finansal raporlama standartları, sermayenin dağılımında ve fiyatlanmasında etkinliği artırmaktadır. Bu durum, borç verenlere veya sermayedarlara faydalı olmasının yanı sıra, sermaye arayan işletmelere, sermaye

maliyetlerini etkileyen belirsizlikleri ortadan kaldırdığı ve uyum maliyetlerini azalttığı için yarar sağlamaktadır (IFRS Foundation, 2009, s. 1).

Sonuç Ve Öneri

Küreselleşmenin bir sonucu olarak, ülkeler arası uyumlaştırmanın önemi artmakta ve ülkelerin farklı uygulamaları nedeniyle ortaya çıkabilecek sorunların önlenmesine yönelik, birçok konuda olduğu gibi muhasebe alanında da standartlaşmaya gidilmektedir. IASC tarafından hazırlanan standartlar günümüzde muhasebe alanında ortak bir dil kullanılması konusunda yol gösterici niteliğinde olmaktadır. Standartların kabulü ve kullanımı dünya çapında yaygınlaşarak, küreselleşen dünyada finansal piyasalarda gerçekleşen işlemleri kolaylaştırmakta ve işletmelerin elde edebilecekleri faydaları arttırmaktadır. Ancak dünya genelinde işletmelerin yaklaşık %95'ini KOBİ'ler oluşturmaktadır. KOBİ'lerin dünya genelinde önemli paya sahip olması KOBİ'lere özgü bir standart setinin oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizde ise faaliyet gösteren işletmelerin % 99,9'unu, toplam istihdamın %78'ini, toplam katma değer % 55'ini ve toplam ihracatın %59'unu oluşturan KOBİ'ler, önemli bir paya sahiptir. KOBİ'lerin bu önemi sonucunda halka açık olan işletmelerin hazırlamış oldukları finansal raporlar ile KOBİ'lerin hazırlamış oldukları finansal raporların farklı olmasını gerektirmektedir. Bu farklılık, hem finansal rapordan faydalanacak olanların hem de işletmelerin maliyet fayda beklentisinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle ülkemizde 2010 yılında KOBİ UFRS paralelinde olan ve TFRS'nin basite indirgenmesiyle KOBİ TFRS yayınlanmaktadır.

1. KOBİ'ler finansal tablo ve raporlamalarını hazırlarken KOBİ TFRS'yi uygulamaları durumunda;
2. KOBİ'lerin finansal raporlamada daha kaliteli, karşılaştırılabilir ve bütün dünyada geçerli olan bilgiler üretmesine olanak tanımakta ve KOBİ'lere yurtdışına açılma şansını sunmaktadır.
3. KOBİ TFRS'nin kullanılması "bilgi amaçlı" finansal raporlama ihtiyacı sağlamaktadır. Aynı zamanda "ilke bazlı" standartlar kullanılmaktadır.
4. KOBİ TFRS'nin uygulanması durumunda, hazırlamakla yükümlü olunan finansal tablolar artmaktadır. Aynı zamanda KOBİ TFRS belirli bir hesap planı öngörmemektedir. Fakat Türkiye'de, uygulamada hesap karışıklıklarını önlemek için belirli bir hesap planı hazırlanması gerekmektedir.
5. AB'ye uyum süreci doğrultusunda Basel II kriterlerinin getirdiği en önemli yeniliklerden biri finansal tablolarda şeffaflık ve ortak dildir. KOBİ TFRS uygulanarak finansal tablolarda şeffaflık ve muhasebede ortak bir dil sağlanabilmektedir. KOBİ'lerin TFRS'ye göre finansal tablolarını düzenlemeleri KOBİ'lerin kredi maliyetlerini azaltacaktır.
6. KOBİ TFRS'de finansal tabloların hazırlanması sırasında, ilgili olmayan kalemler kapsam dışı bırakılmakta ve karmaşık olan kalemlerde ise basit bir seçenek sunulmaktadır.
7. KOBİ TFRS'nin uygulanmasında kurum ve kuruluşlar arasındaki işbirliği önem taşımaktadır. TMSK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, KOSGEB, SPK, BDDK, KGK, Üniversiteler ve TÜRMOB arasında bir eşgüdüm sağlanarak standart daha hızlı öğretilerek uygulamaya daha hızlı geçilebilmektedir.

Kısacası, TFRS'ye göre daha basit ve anlaşılır olan KOBİ TFRS'nin, tüm KOBİ'lerde finansal tablo ve raporlamalarında aynı dili konuşmalarını sağlayarak, karar vericilerin karşılaştırılabilir, şeffaf ve güvenilir olan finansal bilgilere daha kısa sürede ulaşmalarına yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Çalışma sonucunda şu önerilere dikkat çekilmek istenmektedir:

KOBİ TFRS'nin uygulanması için meslek mensuplarına eğitim verilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletme yöneticilerine yönelik eğitim seminerleri düzenlenerek KOBİ TFRS'nin önemi anlatılmalıdır.

Standartların uygulanmasında standart terimlerin kullanılması ve herkesin o terime aynı anlamı vermesi gerekmektedir. Standartların kabulü ve yayınında standart bir dil kullanılmalı, eş anlamlı kavram kargaşasına dikkat edilmeli ve tercüme hataları önlenmelidir.

Uygulama ile ilgili altyapının en kısa sürede tamamlandıktan sonra yürürlüğe girmesi ve sistemin basitleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi yasalarına uygun olarak düzenlenmelidir.

Firmaların kurumsallaşmalarının sağlanması, firmalarda muhasebe sisteminin oluşturulması ve muhasebe kayıtlarının hiçbir endişeye kapılmadan yapılmasının sağlanması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile toplumsal altyapının oluşturulması sağlanmalıdır.

KOBİ TFRS'nin uygulanması konusunda mali müşavirler, akademik personel ve ilgili uzmanlar ile diyaloga geçilmeli ve sorunlarına değinilmelidir. Ayrıca uygulamalarda mükellefler de dikkate alınmalı ve eğitilmelidir.

Son yıllarda yaşanan ve tüm dünyada etkisini gösteren küresel krizlerin nedenleri incelendiğinde doğru ve şeffaf olmayan finansal tablolar karşımıza çıkabilmektedir. Bu şartların da açıkça ortaya koyduğu üzere doğru, şeffaf, açık ve anlaşılır bilgi en değerli bilgidir ve bu da ancak bağımsız denetimle mümkün olabilmektedir. Düzenlenen finansal tablolarda bağımsız denetim; kanunların, yönetmeliklerin, standartların işletmelere dayattığı bir zorunluluk değil, aksine günümüz işletmeleri için vazgeçilmez bir ihtiyaç olmaktadır. Bağımsız denetimden geçmemiş finansal tablo, aslında var olmayan bir bilgidir denilebilmektedir. Ancak TTK'nın bağımsız denetime tabi şirketleri belirleme yetkisini bir kanun maddesiyle Bakanlar Kurulu'na devretmesi sonucunda Bakanlar Kurulunun yapmış olduğu kapsam çerçevesine KOBİ'lerin büyük bir kısmı uymamaktadır. Bu nedenle KOBİ'lerin finansal tablo ve raporlamalarında bağımsız denetim yapmaları zorunlu değildir. Ancak finansal tablo ve raporlamada yapılacak bağımsız denetim KOBİ'lere birçok fayda sağlayacaktır. Ülkemizdeki KOBİ'ler incelendiğinde genelde muhasebe sistemi konusunda sıkıntı çekilmekte ve bu sıkıntı bağımsız denetim şirketlerinden danışmanlık olarak çözülebilmektedir. Bu doğrultuda denetim ile ilgili aşağıdaki konulara değinilmesi KOBİ'lere ekstra katkı sağlayacağı düşünülmektedir:

Bağımsız denetim yapan kişi veya firmaya yetki verilmeli ve bağımsız denetçi yapmış olduğu bu denetimden sorumlu olmalıdır.

Geçiş aşamasında verimliliği ve yeniden yapılanmayı esas alan bir denetim anlayışı ile başlanmalıdır.

Mali tabloların sadece yılsonundaki denetimi yeterli olmamakta, belirli aralıklarla denetim yapılması gerekmektedir.

KOBİ'lerde bağımsız denetim yapılması KOBİ'lere mali külfet getireceğinden iflasına neden olabilmektedir. Bu nedenle KOBİ'lere mali açıdan destek verilerek rekabet edebilmeleri sağlanmalıdır.

Ayrıca, KOBİ'ler bağımsız denetime hazırlık olarak öncelikle ciddi bir örgütsel kültür değişimi sürecine gitmelidirler. Muhasebe ve belgelendirme ile ilgili olarak eksiklikler tamamlanmalı ve bilgi yönlü muhasebeyi işletmeye kazandıracak şekilde bir muhasebe departmanı organizasyonuna gidilmelidir. Ayrıca bağımsız denetime hazırlık olarak denetim komitesi kurulması, iç denetim fonksiyonunun oluşturulması, çalışanların denetim konusunda bilinçlendirilmesi ve denetçiye her türlü desteğin sağlanması mutlaka üzerinde durulması gereken konulardır. Tüm bu çalışmaların yapılması, KOBİ'lerde kaliteli, uygun maliyetli ve maksimum düzeyde yarar sağlayan bir bağımsız denetim sürecine sahip olmalarına olanak sağlayacaktır.

Kaynakça

- Aboagye-Otchere, Francis & Agbeibor, Juliet (2012). The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMES) Suitability for small businesses in Ghana, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 10(2), 190-214.
- Albu, C.N., Albu, N., Fekete, S., Gîrbină, M.M., Selimoglu, S.K., Kovacs, D., Lukacs, J., Mohl, G., Müllerova, L., Pasokova, M., Poroy Arsoy, A., Sipahi, B. & Strouhal, J. (2013). Implementation of the IFRS for SMEs in emerging economies: Stakeholders perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 24(2), 140-175.
- Albu, Cătălin N. & Albu, Nadia & Fekete, Szilveszter (2010). The Context of The Possible IFRS for SMEs Implementation in Romania. an Exploratory Study, *Accounting and Management Information Systems*, 9(1), 45-71.
- Albu, Nadia & Albu, Catalin N. (2014), "Strategies for And Implications of The IFRS for SMEs Implementation In Emerging Economies", *Comptabilit'es et innovations*, HAL Id: hal-00936564, <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00936564>
- Baldarelli, Maria-Gabriella & Demartini, Paola & Mosnja-Skare, Lorena & Paoloni, Paola (2012). Accounting Harmonization for SME-S in Europe: Some Remarks on IFRS for SME-S and Empirical Evidences. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(1), 1-26.
- Ball, Ray (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(1), 5-27.
- Berisha, Gentrit & Pula, Justina S. (2015). Defining Small and Medium Enterprises: a critical review. *Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences*. 1(1), 17-28.
- Bohušova, H. & Blaškova, V. (2012). In What Ways Are Countries Which Have Already Adopted IFRS for SMEs Different, *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 60(2), 37-44.
- Buculescu, Maria M. & Stoica Anamaria (2016). A Survey of Certified Accountants Opinion on SMEs Financial Reporting: Evidence from Romania. *Journal of Economics, Business and Management*, 4(1), 7-14.
- Bunea-Bontas Cristina A. & Petre Mihaela C (2010), The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities: Pros, Cons And Challenges. *Revista economică*, 1(6), 96-105.
- Christie, Nancy L. & Brozovsky, John & Hicks, Sam (2010). International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities: An Update for the Commercial Loan Officer. *Commercial Lending Review*, September–October.
- Deaconu, Adela & Buiga, Anuta & Strouhal, Jiri (2012). SMEs Financial Reporting: Attitudes Towards IFRS for SMEs. *Studia UBB, Oeconomica*, 57(1), 101-122.
- Deloitte (2010), "IFRS for SMEs in your pocket", Erişim Tarihi; Aralık 2015. <http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/1004pocketsmes.pdf>

- Demirel Utku, Burcu & Kemal Gürsoy (2011). KOBİ'LER için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (103), 19-41.
- Di Pietra, Roberto & Evans, Lisa & Chevy, Jérôme & Cisi, Maurizio & Eierle, Brigitte & Jarvis, Robin & On Behalf Of The European Accounting Association's Financial Reporting Standards Committee (2008). Comment on the IASB's Exposure Draft 'IFRS for Small and Medium-Sized Entities. *Accounting in Europe*, 5(1), 27-47.
- Eierle, Brigitte & Haller, Axel (2009). Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? – Empirical Evidence from Germany. *Accounting in Europe*, 6(2), 195-230.
- Erdoğan, Murat & Demirel Utku, Burcu & Gürsoy, Kemal (2014). KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlk Geçiş Uygulaması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(32), 612-629.
- European Commission (EC) (2017). What is an SME?, https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en Erişim Tarihi; Mart 2017.
- Evans, Lisa & Gebhardt, Guenther & Hoogendoorn, Martin & Marton, Jan & Di Pietra, Roberto & Mora, Araceli & Thinggård, Frank & Vehmanen, Petri & 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's Discussion Paper, Accounting in Europe*, 2(1), 23-45.
- Holt, Graham (2010), "IFRS for SMEs" student accountant issue 05. Erişim Tarihi; Aralık 2015. <http://www.chinaacc.com/upload/html/2013/06/27/lixingcunb226aaa2781747f0927f429dfc67db1a.pdf>
- Hussain, Fazeena F. & Chand, Priyashni V. & Rani, Prena (2012). The Impact of IFRS for SMEs on The Accounting Profession: Evidence From Fiji. *Accounting & Taxation*, 4(2), 107-117.
- Ibarra, Venus & Suez-Sales, Martha G. (2011). A Comparison of The International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (Gaap) for Small and Medium-Sized Entities (Smes) and Compliances Of Some Asian Countries To IFRS. *Journal of International Business Research*, 10(3) Special Issue, 35-60.
- IFAC (2006). Micro-Entity Financial Reporting: Perspectives of Preparers and Users. *Information Paper*. <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/micro-entity-financial-repo-1.pdf> Erişim Tarihi; Ocak 2016.
- IFRS Foundation (2009). IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs by IASB. 9 July 2009. Erişim Tarihi; Ocak 2016. http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20Modules/Module01_version%202013.pdf
- IFRS Foundation (2015a), "Project history", Erişim Tarihi; Aralık 2015. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/history/Pages/History.aspx>
- IFRS Foundation (2015b). Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SME., Erişim Tarihi; Aralık 2015. <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>
- IFRS Foundation (2015c), International financial reporting standards (IFRS) for small and medium sized entities (SME), Erişim Tarihi; Aralık 2015. <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/Pages/ifrs-for-smes.aspx>
- IFRS, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBİ_TFRS.pdf Erişim Tarihi; Aralık 2015.
- Jana, Hinke & Jitka, Zborková (2014). Comparison of Approaches to Financial Reporting of Non-Current Assets According to the IFRS for SMEs and IAS/IFRS. *Procedia Engineering*, 69, 696-703.

- Jermakowicz, Eva K. & Epstein, Barry J. (2010). IFRS for SMEs – An Option for US Private Entities?. *Review of Business Spring*, 72-79.
- Jermakowicz, Eva K. & Gornik-Tomaszewski, Sylwia (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 170-196.
- Jerman, Mateja & Ivankovič, Gordana (2011). The evolution of financial standards for small and medium-sized entities. *Scientific Annals of the “Alexandru Ioan Cuza” University of Iasi: Economic Sciences Series*, 13-24.
- Kaya, Devrimi & Koch, Maximilian (2015). Countries’ adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) – early empirical evidence. *Accounting and Business Research*, 45(1), 93-120.
- Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) Kobi Stratejisi ve Eylem Planı 2015-2018, *Resmi Gazete*, Erişim Tarihi; Aralık 2015, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/09/20150905-8-1.pdf>
- Larson, Robert K. & Street, Donna L. (2011). IFRS Teaching Resources: Available and Rapidly Growing. *Accounting Education*, 20(4), 317-338.
- Litjens, Robin & Bissessur, Sanjay & Langendijk, Henk & Vergoossen, Ruud (2012). How Do Preparers Perceive Costs and Benefits of IFRS for SMEs? Empirical Evidence from the Netherlands. *Accounting in Europe*, 9(2), 227-250.
- Lugo, Denise (2009). IFRS for SMEs: Is it Financial Reporting Private Entities in U.S. Have Been Waiting For?. *Accounting Policy & Practice Report*, 5(16), 709-711.
- Maingot, Michael & Zeghal, Daniel (2006). Financial Reporting of Small Business Entities in Canada. *Journal of Small Business Management*, 44(4), 513-530.
- Masca, Ema (2012). Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs. *Procedia Economics and Finance*, 3, 567-575.
- Mošnja-Škare, Lorena & Galant, Adriana (2013). The Quality Of Notes Relating Sme Revenues and Expenditures Disclosures: Empirical Study of Croatian Financial Reporting Standars (CFRS) Implementation. *Economic Research-Ekonomika Istraživanja*, 26(1), 343-368.
- Müllerová, Libuše & Paseková, Marie & Hýblová, Eva (2010). Harmonization of financial reporting of small and medium-sized enterprises in the Czech Republic. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6(1), 55-64.
- Neag, Ramona & Maşca, Ema & Pășcan, Irina (2009), Actual Aspects Regarding The Ifrs For Sme – Opinions, Debates And Future Developments”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 32-42.
- Nerudová, Danuše & Bohušová, Hana (2009). The application of an accounting standard for SMEs. *Int. J. Liability and Scientific Enquiry*, 2(2), 233-246.
- Perera, Dinuja & Chand, Parmod (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 31, 165-178.
- Pope, Peter F. & McLeay, Stuart J. (2011). The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41(3), 233-266.
- PWC, (PRICEWATERHOUSECOOPERS) (2009), “How does this affect US companies?”, https://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/assets/ifrs_for_smes_us.pdf Erişim Tarihi; Ocak 2016.
- Quagli, Alberto & Paoloni, Paola (2012). How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 28, 147-156.

-
- Resmi Gazete (RG) (2012). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. Erişim Tarihi; Aralık 2015. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm>
- Robu, Maximilian (2013). The Dynamic and Importance of SMEs in Economy. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 13(1), 84-89.
- Saèer, Ivana M. & Smrekar, Nikolina & Zager, Katarina (2009). Impact of Globalisation on Harmonisation of Financial Reporting for SMEs. *Zagreb International Review of Economics & Business*, 12(2), 15-32.
- Samujh, Helen & Devi, Susela S. (2015). Implementing IFRS for SMEs: Challenges for Developing Economies. *International Journal of Management and Sustainability*, 4(3): 39-59.
- Sava, Raluca & Mârzaa, Bogdan & Eşanu, Nicolae (2013). Financial Reporting for SMEs Past and Perspectives. *Procedia Economics and Finance*, 6, 713-718.
- Sian, S. & Roberts, C. (2009). UK small owner-managed businesses: accounting and financial reporting needs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 16(2), 289-305.
- Sithole, Seedwell T. M. (2015). The Relevance of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs) in Swaziland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, August 2015, 11(8), 383-402.
- Son, Dang Duc & Marriott, Neil & Marriott, Pru (2006). Users' perceptions and uses of financial reports of small and medium companies (SMCs) in transitional economies. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(3), 218-235.
- Vasek, Libor (2011). IFRS for SMEs - A New Challenge for Worldwide Financial Reporting. *International Journal of Management Cases, Special Issue: CIRCLE Conference*, 6, 115-120. <http://connection.ebscohost.com/> Erişim Tarihi; Ocak 2016.
- Veronica, Grosu & Ionel, Bostan (2010). IAS/IFRS Standards for SMEs and The Impact on The Romanian Accounting System. *International Journal of Academic Research*, 2(4), 323-328.
- Wise, Victoria & Faux, Jeffrey (2005). Small Enterprises and Convergence with International Financial Reporting Standards. *Small Enterprise Research*, 13(1), 81-91.
-