

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI: GENEL BAKIŞ

Doç. Dr. Orhan ÇELİK*

I. Giriş

KOBİ'ler küçük ve esnek yapıları ve istihdam yaratma kapasiteleri nedeniyle hemen tüm ülkeler için çok büyük önem taşımaktadır.¹ KOBİ'lerin geniş ölçüde gündemde olması, hemen tüm ekonomilerde şirketlerin toplamının %95'inden fazlasının KOBİ olmasının doğal bir sonucudur.²

Şirketler kesiminde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları özel çözümlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır. Özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının giderek yaygın bir uygulama alanı bulması, KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanabileceği sorununu gündeme getirmiştir. Bu sorunun

* A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı.

¹ KOBİ'lerin Türkiye ekonomisinde taşıdıkları önem için bkz. Müftüoğlu, T. (1991). Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler: Sorunlar Öneriler, Geliştirilmiş Beşinci Baskı, Yayıncı Belirtilmemiş, Ankara, Çelik, O. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ'lerde Uygulaması: Temel Dinamikler ve Potansiyel Sorunlar, Ankara: TESMER Yayınları; Sarıaslan, H. (1996). Türkiye Ekonomisinde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, İmalat Sanayi İşletmelerinde Sorunlar ve Yeni Stratejiler, Ankara; Sarıaslan, H. (1994). Orta ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Finansal Sorunları, Ankara: TOBB Yayınları; Schumacher, E. F. (1985). Küçük Güzeldir, Çev.: O. Deniztekin, İstanbul: Cep Kitapları.

²TÜİK'in Genel Sanayi ve İşyerleri sayımı sonuçlarına göre; Türkiye'deki toplam 1.881.433 işletmenin % 99.89'u yani 1.879.363 işletme KOBİ'dir. İşletmelerin faaliyet alanlarına göre, imalat sanayi içinde KOBİ'lerin payı yüksektir. İmalat sanayi içinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin payı % 99.5'dir. Buna karşın, KOBİ'ler imalat sanayindeki istihdamın % 61.1'ini sağlamaktadır. İmalat sanayi katma değeri içinde KOBİ'lerin payı ise %72.3'dür. Türkiye ekonomisi için ortaya konulan bu yapı diğer ekonomiler içinde yaklaşık olarak benzerdir. Örneğin Avrupa Birliği'nde 16.2 milyon mikro işletme, 1,9 milyon küçük işletme ve 130 bin de orta boy işletme bulunmaktadır. Bir başka ifadeyle, KOBİ'ler AB'de faaliyet gösteren işletmelerin % 99.8'inin oluşturmaktadır.

çözülmesi amacıyla IASB tarafından 2009 yılında “KOBİ’ler için IFRS”³ yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standardın nasıl ve ne zaman uygulanabileceği akademik çevrelerden uygulayıcılara kadar ilgili kesimlerde tartışılmaktadır. Bu tartışma hem geliştirilen standardın KOBİ’lerin ihtiyaçlarını karşılamakta yeterli olup olmadığı, hem de yerel hukuk sistemlerine nasıl aktarılacağı konularına odaklanmaktadır.

II. KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

“KOBİ’ler için IFRS”nin (bundan sonra standart olarak ifade edilecek) yayımlanması görece olarak uzun zaman almıştır.⁴ Standardın geliştirilmesine Eylül 2003’de başlanmış, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testleri Kasım 2007’de tamamlanmıştır. Standardın yayımlanması ise 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standardın daha önce taslak olarak yayımlanıp, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayımlanması doğal olarak bu süreyi uzatmıştır. Bu durum, standardın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur.

Standart toplam otuzbeş bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlere KOBİ tanımının yapıldığı bölüm ile kavramlar ve genel ilkelerin açıklandığı iki bölüm de dahildir. Bu haliyle standardın minyatür bir IFRS seti⁵ gibi algılanması doğru değildir. Zira

³ Bazı standartlar hariç tüm standartların KOBİ’lere uygun hale getirilmesi sonucunda oluşturulan standart tek bir standarttır. Bir başka ifadeyle, IASB bu standardı, IFRS seti gibi bir standartlar seti yerine standartların tek bir standartta bölümler olarak sunulması yoluna gitmiştir. Bunun sonucunda birçok standardın bölümlerini oluşturduğu tek bir standarttan bahsetmekteyiz. “KOBİ’ler için IFRS” ifadesinin Türkçe kuralları bakımından çok doğru olmamasına karşın orijinal literatür ile çelişmemek için bu kısaltma tercih edilmiştir.

⁴ Standardın yayımlanması kadar isminin belirlenmesi de kolay olmamıştır. Standart ilk hazırlanmaya başlandığında ismi “KOBİ’ler için Muhasebe Standartları (Accounting Standards for Small and Medium Sized Companies)” iken, daha sonra ismi “Halka Açık Olmayan İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards for Private Entities)” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik uzun sürmemiş standardın ismi bu kez “KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı (Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Companies)” olarak düzeltilmiştir.

⁵ IFRS seti ile ifade edilen IASB tarafından yayımlanan tüm Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, bunların uygulama rehberleri, yorumlar ve standartların tamamlayıcısı olan diğer ekleridir. Uygulamada IFRS seti “büyük kitap”, KOBİ’ler için geliştirilen standart ise “küçük kitap” olarak da ifade edilmektedir.

standart ile IFRS setinden ayrı olarak özel çözümler geliştirilmiş olduğu görülmektedir.

Standardın orijinal metni yaklaşık 230 sayfadır. IFRS setinin yaklaşık 2.800 sayfa olduğu dikkate alınırsa gerçekte önemli bir sadeleştirme yapılmış olduğu açıktır. Bunun yanı sıra, IFRS seti finansal tablolar ekinde yaklaşık 3.000 adet bilginin finansal tablo notlarında açıklanmasını öngörürken standardın gerektirdiği notların hacmi 300'e kadar düşürülmüştür. Standart ile IFRS setinin halka açık olmayan şirketlerde uygulanmasında önemli bir darboğaz olarak ifade edilen açıklanacak bilgilerin çok fazla olması sorununun (!) bu şekilde aşılmış olduğu görülmektedir.

KOBİ'ler için geliştirilecek özel standardın tek başına KOBİ'lerin ihtiyacını karşılayabilecek nitelikte olması gerektiği herkesçe kabul edilmektedir. Bir başka ifadeyle, geliştirilen "özel standardın" IFRS setine bağımlı olmadan uygulanabiliyor olması gerekir. Standardın önceki taslak versiyonuna getirilen önemli eleştirilerden biri de standardın IFRS setinden bağımsız olarak tek başına uygulanmasının mümkün olamamasıdır.⁶ Buna göre, standardın ilk versiyonunu uygulayabilmek için IFRS setini tam olarak uygulayabiliyor olmak gerekirken, bu durum yeni versiyon ile çok büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.⁷

IFRS'lere yönelik bir önemli eleştiri de standartların çok sık değişiyor olmasıdır. Standartların çok sık değişmesi uygulayıcılar açısından standartların uygulanmasını güçleştirmektedir. Bu standardın yayımlanırken güncellemelerin mümkün olduğunca aralıklı yapılacağı (çok gerekli olmadıkça her üç yılda bir güncellemelerin yapılması) açıklanmış olması standardı daha istikrarlı hale getirecektir. Standart ile

⁶ Bu eleştiri özellikle AB üyesi ülkelerde ve AB'de geniş yankı bulmuştur. KOBİ'lerin IFRS setini uygulamadaki sorunları, standartlardan kaynaklanan sorunlar ve finansal tablo hazırlayıcılarından kaynaklanan sorunlar olarak iki grupta toplanabilir. Standarttan kaynaklanan sorunlar daha çok standartlardaki değerlendirme zorlukları, açıklanacak bilgilerin fazlalığı gibi sorunlardır. Finansal tablo hazırlayıcılarından kaynaklanan sorunlar ise özellikle KOBİ'lerin finansal raporlamasını yapan "KOBİ boyutlu muhasebecilerin" IFRS setini uygulamakta karşılaşılabilecek zorlukları ifade etmektedir.

⁷ Standartta IFRS setine yapılan "en önemli" gönderme, finansal araçların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak şirketlerin isterlerse bu standardın 11. ve 12. Bölümleri yerine TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirilme ve Ölçme standardını uygulayabilecek olmalarıdır.

birlikte böyle bir politikanın da ortaya konulması özellikle KOBİ'ler açısından bir olumlu durum olarak kabul edilmelidir.

Standartta yapılan “maddi” sadeleştirmelerin yanı sıra doğru uygulanmasını sağlayacak içeriğe yönelik de önemli sadeleştirmeler yapılmıştır. Bu sadeleştirmeler şu şekilde gruplandırılabilir:

- KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları ile ilişkili olmayan standartlar kapsam dışında tutulmuştur. Kapsam dışında tutulan standartlar; bölümsel raporlama, ara dönem raporlama, hisse başına kazanç, satış amaçlı varlıklar standartlarıdır.
- Uygulanmasında seçim imkânı olan standartlarda basit olan alternatif tercih edilmiştir. Örneğin finansal araçların sınıflandırılmasında sadeleştirmeler yapılmıştır. Aynı şekilde oransal konsolidasyonun uygulanması kaldırılmıştır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeli uygulanmamaktadır. Benzer olarak devlet yardımları standardında var olan çeşitli opsiyonlar kaldırılmıştır.
- Muhasebeleştirme ve ölçmede de sadeleştirmeler bulunmaktadır. Örneğin standartta şerefiyenin itfa edilmesi söz konusudur. Benzer olarak, finansal araçların ölçülmesinde önemli sadeleştirmeler yapılmıştır. Araştırma geliştirme giderlerinin her koşulda gider olarak raporlanması, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin mümkün olmaması gibi sadeleştirilmeler de bu kapsamda değerlendirilebilir.⁸

Standartların uygulanma başarısı büyük ölçüde finansal tablo hazırlayanlara bağlıdır. KOBİ'lerin finansal raporlamasını yapan “KOBİ boyutlu” muhasebecilerin büyük ölçüde eğitim açığı bulunmaktadır. Bu amaçla standartla birlikte IASB tarafından geniş bir eğitim faaliyetinin de başlatılması planlanmaktadır. Standartın uygulamasını kolaylaştıracak uygulama rehberi ve eğitim materyalleri de IASB tarafından hazırlanmaktadır. Bunlara ek olarak uygulayıcıların eğitimini gerçekleştirecek eğitimcilerin eğitimi de KOBİ'ler için IFRS standardı projesi kapsamında planlanmıştır.

⁸ İçeriğe yönelik yapılan sadeleştirmelerin listesi IASB web sitesinde yayımlanmıştır.

III. Standardın Ülkelerin İç Hukuklarına Aktarılması Sorunu

Geliştirilen standardın KOBİ'lerin ihtiyaçlarını büyük ölçüde karşılayacağı beklenmektedir. Zira taslak metin aşamasında ilgili taraflardan önemli bir olumsuz görüşün bildirilmemiş olması bu argümanı güçlendirmektedir.⁹ Standardın KOBİ'ler tarafından uygulanabilmesi için öncelikle standardın ülkelerin iç hukuk sistemlerine aktarılması gereklidir. Bu aşamada önemli sorunlar ile karşılaşılacağı beklenmektedir.¹⁰ Standardın uygulanması konusunda henüz AB ve ABD'nin pozisyonunu netleştirmemiş olması sorunun boyutunun tahmin edilmesini güçleştirmektedir.

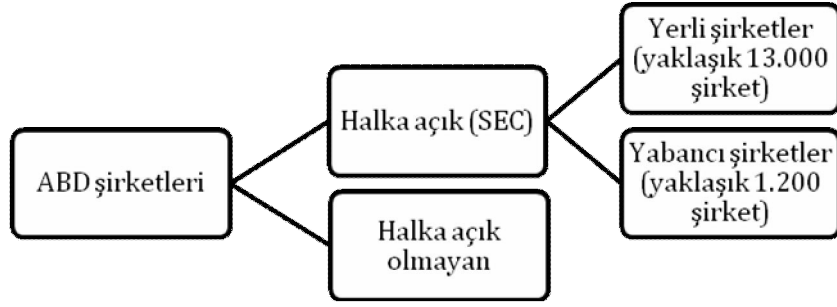
ABD'de Durum

ABD'de KOBİ'ler için geliştirilmiş özel bir standart veya standartlar seti bulunmamaktadır (E&Y, 2009). Bunun yanı sıra, sadece SEC'ye (ABD Sermaye Piyasası Kurulu) tabi şirketlerin finansal tablo açıklama zorunluluğu¹¹ olması (AB'de ise tüm sermaye şirketlerinin finansal tablo yayınlamaları zorunludur) standardın iç hukuka aktarımının tahmin edildiği kadar kolay olmayacağını göstermektedir.

⁹ Standardın önceki versiyonuna yüzlerce bireysel ve kurumsal eleştirinin gönderilmiş olduğu dikkate alınırsa bu versiyonuna herhangi bir olumsuz görüşün bildirilmemiş olması önemli bir gösterge olarak kabul edilmelidir.

¹⁰ IFRS setinin uygulanması ile ilgili olarak halka açık şirketler bakımından bir sorun veya taraflar açısından bir ihtilaf bulunmamaktadır. Zira bugün tüm dünyada 100'ün üzerinde ülkede halka açık şirketler IFRS ile için tam uyumlu veya çok büyük ölçüde uyumlu finansal raporlama yapılmaktadır. Sorun halka açık olmayan şirketlerdedir. Halka açık olmayan şirketlerin de önemli bir kısmı KOBİ boyutunda olduğu için sorun doğal olarak KOBİ'ler boyutunda tanımlanmaktadır.

¹¹ ABD'de KOBİ sınıfındaki şirketlerin finansal tablo hazırlama oranı %20'ler düzeyindedir. Bir başka ifadeyle şirketlerin yaklaşık %80'i finansal tablo hazırlamamaktadır (Bkz. American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee (2006), Financial Accounting and Reporting Standards for Private Entities, Accounting Horizons, Vol. 20, No. 2, p. 179-194.)



Şekil 1: ABD’de Şirketler Kesimi

IASB açısından bakıldığında ise, ABD’de ile ilişkilerde sürecin nasıl işleyeceği şu an için belirsizdir. ABD ile yürütülen yakınsama sürecinde¹² (sürecin ABD’deki muhatabı FASB¹³’dir) KOBİ’ler için bir muhasebe standardının geliştirilmesi planı şimdilik bulunmamaktadır.

Avrupa Birliği’nde Durum

AB’de tam entegrasyonun en önemli halkası olan finansal entegrasyon çalışmaları, muhasebe uygulamalarının hem AB ülkeleri arasında hem de uluslararası ölçekte birbiri ile uyumlu hale getirilmesini öngörmektedir (Akdoğan, 2003). Bu amaçla, AB içinde önemli çalışmalar yapılmaktadır. Muhasebe uygulamalarının tam entegrasyonu hedefine ulaşabilmek için, AB içinde çalışan bir mekanizma bulunmaktadır. AB’de var olan bu mekanizma iki yönlü düşünerek hareket etmek zorundadır. Yapılan düzenleme ile hem tam entegrasyonun sağlanması hem de dünya pazarlarında AB

¹² ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) ile IFRS arasında 2002 yılında başlayan yakınsama süreci son yıllarda giderek hız kazanmıştır (yakınsama sürecinin başlangıcı olarak kabul edilebilecek Norwalk mutabakatı için bkz. Kaya, 2003). Bu sürecin hızlanmasının temel sebebi ABD’de yaşanan muhasebe skandalları olmuştur. ABD ile IASB arasındaki yakınsama süreci FASB ile IASB arasında yürütülmektedir. FASB ile IASB arasında imzalanan mutabakat zaptı (MoU) uyarınca yürütülen ortak projeler, ortak çalışma programı ve ayrı ayrı projeler ile yakınlaşma tamamlanmaya çalışılmaktadır. Yakınsama sürecinin ilk aşamasında SEC düzenlemelerine tabi yabancı şirketlerini, finansal tablolarının US-GAAP (Amerika için genel kabul görmüş muhasebe standartları) yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, karlarının ve net varlıklarının US-GAAP’e göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmezdi. Bu süreç Kasım 2007’de değişmiştir. Buna göre; SEC yabancı şirketler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008’de ise; SEC ABD’de IFRS’lerin nihai adaptasyonu ile ilgili “yol haritası” açıklamıştır. Buna dayalı olarak 2009’da sınırlı sayıda şirketler grubu için IFRS’lerin erken uygulanması mümkün olabilecektir. 2011’de yerli şirketlerin şu anda ortak proje kapsamında geliştirilen standartların uygulanıp uygulanmayacağına karar verilecektir.

¹³ FASB kavramı, Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)’un kısaltılması olarak kullanılmaktadır.

şirketlerine rekabet dezavantajı yaratmaması gerekmektedir.¹⁴ IFRS uygulaması konusunda AB’de uygulamanın önünü açılırken, KOBİ’ler ile ilgili olarak ne yönde karar verileceği gelecek zamanlarda belirginleşecektir. Bu durum hem AB üyesi ülkeler için hem de Türkiye’nin AB ile katılım sürecinde olması dolayısıyla, Türkiye açısından kilit önem taşımaktadır.

AB’de uluslararası muhasebe standartlarının uygulama alanı bulması, kabul etmek gerekir ki, uluslararası muhasebe standartlarının tüm dünyada yaygın olarak kullanılması için önemli bir hızlandırıcı etkiye sahip olmaktadır. Bunun en somut sonucu IFRS’nin borsa şirketlerinde uygulanmasına ilişkin düzenlemede görülmüştür. AB’nin IFRS’leri Birlik içinde uygulamayı zorunlu kılmasına ilişkin düzenlemesi¹⁵ Türkiye dahil birçok ülkede IFRS setinin uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmasını kolaylaştırmıştır. Bu düzenleme, aynı şekilde IASB’nin ABD ile yürüttüğü yakınsama sürecini de hızlandırmıştır.¹⁶

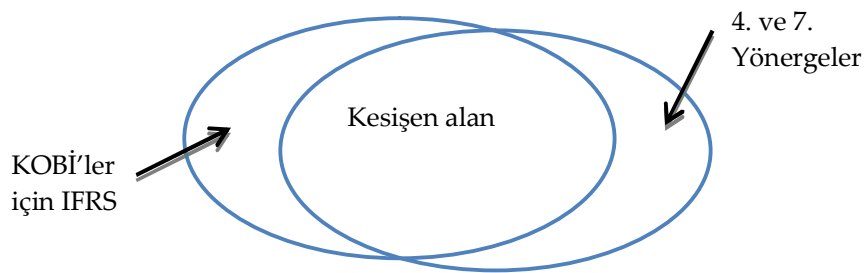
¹⁴ AB’de IFRS’lerin uygulanması “otomatik bir sürecin” sonunda olmamaktadır. Bu sürecin sonunda AB’de IFRS’ler gecikmeli olarak kabul edilmektedir. Gecikmeler zamansal gecikmeler ve yapısal gecikmeler olarak iki nedenle olabilir. Bu gecikme büyük ölçüde finansal raporlama standartlarının yürürlük tarihlerinin çoğunlukla izleyen muhasebe döneminde başlıyor olmasıyla azalsa da tam olarak ortadan kalkmamaktadır. Avrupa Birliği’nde IFRS’lerin birlik hukukuna aktarılması ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Çelik (2006).

¹⁵ AB’de IFRS’lerin uygulanmasına ilişkin temel düzenleme AB Parlamentosunun kararıdır. Avrupa Parlamentosunun 19 Temmuz 2002 tarih ve 1606/2002 sayılı kararı, 11 Eylül 2002 tarihinde yayımlanmıştır. Bu karar ile AB üyesi ülkelerin tabi olacağı yeni düzenleme uyarınca en geç 2005 yılından başlamak üzere, bankalar ve sigorta şirketleri de dahil olmak üzere, borsaya kayıtlı tüm şirketler 2005 yılından itibaren konsolide hesaplarını UFRS ile uyumlu olarak (finansal araçların ölçülmesine ilişkin bazı hükümler ile bu standardın yorumları hariç olmak üzere) hazırlamak zorundadırlar. Üye ülkeler, bu düzenlemeleri tüm şirketlere genişletmekte serbest bırakılmıştır. Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Çelik, (2006).

¹⁶ AB Komisyonu’nun iç pazardan sorumlu Komiseri Frits Bolkestein, AB’de IFRS düzenlemelerinin kabul edilmesinden sonra şu yorumu yapmıştır: “...uluslararası muhasebe standartlarının var olan standartların en iyisi olduğuna inanıyorum. Uluslararası muhasebe standartlarının AB’de uygulanması, bugün finansal raporlamada var olan Babil Kulesinin sonunu getirecektir. Bu şirket ortakları ile diğer paydaşların finansal bilgileri karşılaştırabilmelerini sağlayacaktır. Bu durum aynı zamanda Avrupa firmalarının dünya piyasalarından daha fazla sermaye elde etmelerini sağlayacaktır. Daha da önemlisi, ABD’de muhasebe standartlarımızın birbiriyle tam olarak uyumlaştırılması ile ilgili daha yakın çalışmaların yapılacağına ilişkin işaretleri son günlerde ABD’ye yaptığım ziyarette gördüm...” (E&Y, 2009, s. 51)

AB içinde IFRS setini uygulama yükümlüğü olmayan şirketler için ülkeler düzenleme yapma konusunda serbest bırakılmıştır. Örneğin İngiltere’de halka açık olmayan şirketlerin konsolide ve bireysel finansal tablolarında IFRS uygulanmasına izin verilmektedir. Almanya’da ise halka açık olmayan şirketlerin konsolide ve bireysel finansal tablolarında IFRS uygulamasına izin verilirken, ayrıca ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması da zorunludur. İtalya’da ise KOBİ’ler ve ayrıca sigorta ve diğer bazı özellikli şirketlerde IFRS uygulanması istenmez. Fransa bu konuda farklı bir düzenleme yaparak halka açık olmayan şirketlerin konsolide finansal tablolarında IFRS uygulanmasına izin verirken, bireysel finansal tablolarında IFRS uygulamasını yasaklamıştır.

AB ülkelerinde bu düzenlemenin dışında kalan şirketler için 4. ve 7. Yönerge düzenlemelerinin uygulanması esastır. IASB’nin yayımladığı KOBİ’ler için IFRS’nin ise şu an AB ülkeleri açısından uygulanması söz konusu değildir. Bir başka ifadeyle, AB’de geliştirilen standart kabul edilmediği sürece AB içindeki ülkelerin bunu uygulamaları söz konusu olmayacaktır. Standartın uygulaması kabul edilmediği sürece AB’de KOBİ’ler için 4. Ve 7. Yönerge hükümleri uygulanmaya devam edecektir. Dolayısıyla ortada standart açısından bir boşluk vardır. Burada önemli olan AB’nin düzenlemeleri ile standart arasındaki boşluğun büyüklüğünün ne kadar olduğudur. AB düzenlemeleri ile standart arasındaki boşluğun büyük olması durumunda, bunun ortadan kaldırılması uzun zaman alabilecektir.



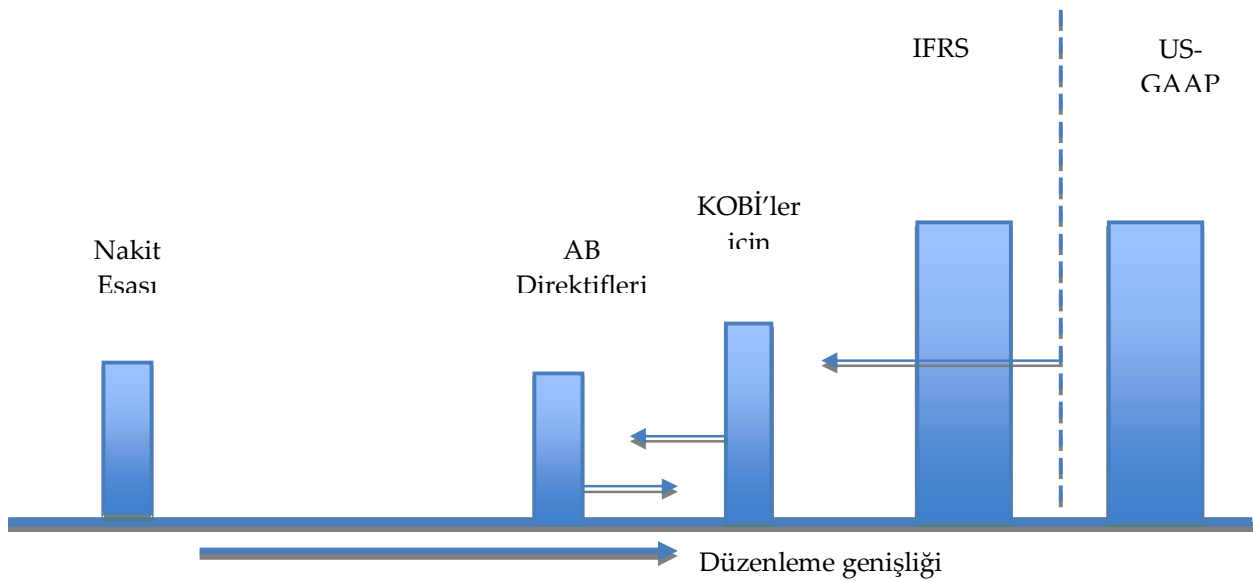
Şekil 2: AB Muhasebe Yönergeleri (4. ve 7. Yönergeler) ile KOBİ'ler için IFRS Arasındaki Ortak Alanlar

AB düzenlemeleri ile standart karşılaştırılmalı olarak incelendiğinde doğal olarak aralarında bazı farklılıkların olduğu görülmektedir. Ancak bu farklılıkların yapısal olmaktan daha çok uyumlaştırma çalışmaları ile (veya müzakereler ile) giderilebilecek farklılıklar olduğu da açıktır. Bir başka ifadeyle, iki düzenleme

arasında var olan boşluk görece olarak küçüktür. Zira AB’de IFRS düzenlemeleri yapılmasından önce 1995 yılında Komisyonun aldığı strateji kararı doğrultusunda, AB direktifleri ile IFRS’ler ile bunların yorumları arasında çok önemli bir çatışmanın olmadığı zaten saptanmıştır. Bu amaçla AB’nin 4. ve 7. yönergeleri ile IFRS seti karşılaştırılmış, bunların birbirleriyle çatışıp çatışmadığı incelenmiştir. Sonuçta bunların birbiriyle önemli ölçüde çatışmadığı belirlenmiştir.¹⁷ Eğer yapı arasındaki farklılık büyük olsa idi veya aralarında büyük ölçüde çatışma olsa idi, AB’de IFRS’lerin uygulanmasına ilişkin düzenlemesinin bu şekilde yapıl(a)mayacağı açıktır.

KOBİ’ler açısından bakıldığında, şu anda AB’de 4. ve 7. Yönergeler belirleyici konumda olmaktadır. Her ne kadar adı geçen yönergelerin yeniden revize edilmesi gündemde ise de bir uyumlaştırma veya borsa şirketlerinde olduğu gibi yeni bir düzenlemenin yapılması gerekecektir.

Yakınsama süreci



¹⁷ Bununla ilgili olarak AB Komisyonu uyum sonuçlarını belli aralıklarla kamu oyuna duyurmuştur. Örneğin, Avrupa Komisyonu Şubat 2000 tarihinde “*Examination of the conformity between International Accounting Standards applicable to accounting periods beginning before 1 July 1999 and the European Accounting Directives*”; Şubat 2001 tarihinde ise “*Examination of the conformity between SIC-1 to SIC-25 and the European Accounting Directives*” sonuçlarını kamuoyuna açıklamıştır. Bu karşılaştırmaların tam metinlerine Avrupa Birliği’nin web sayfasından (http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/account/index.htm) ulaşılabilir.

Şekil 3: Muhasebe Uygulamalarının Düzenleme Genişliği

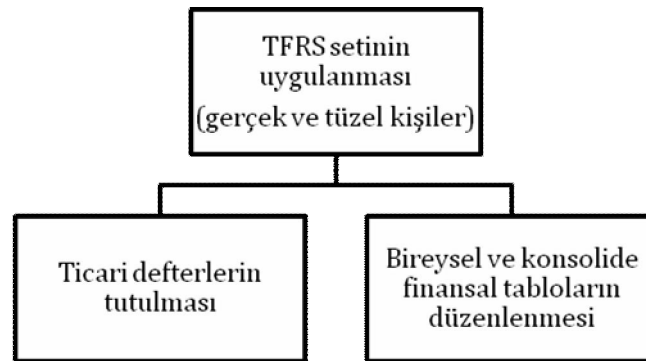
Aslında sadece yönergeler açısından değil KOBİ'ler için IFRS açısından da bazı kesimlerde tereddütler bulunmaktadır. Bu kapsamda; geliştirilen KOBİ'ler için IFRS standardı ABD ile yürütülen yakınsama sürecinde bir geri adım olarak da nitelenebilmektedir. Söyle ki; KOBİ'ler için IFRS ile IFRS setinde bir geri adım atılmıştır. Bir de bunların AB Yönergelerine yaklaştırılması, standartların genişliğini daha da daraltacağı öne sürülmektedir. Bir başka ifadeyle, mevcut IFRS setine ek olarak IFRS setinin daha “basitleştirilmiş” bir versiyonun kabul edilmesi AB’de ve diğer ülkelerde tam ve gerçeğe uygun finansal raporlama amacına ne kadar uyacağı tartışılmaktadır. Bu argümana göre, eğer KOBİ standardında düzenlenen kurallar tam ve gerçeğe uygun bilgi sunma amacı için yeterli ise o zaman IFRS setinde farklı bir düzenleme yaparak şirketlerin finansal raporlama maliyetini artırmaya gerek yoktur ve mevcut IFRS setini sadeleştirerek tüm şirketlerin uygulaması bu şekilde sağlanabilecektir. Bu argüman IFRS açısından tam olarak doğru değildir. Çünkü KOBİ'ler için özel bir standart geliştirilmesi standartların fayda maliyet dengesi mantığı ile örtüşmektedir. Bu şekilde KOBİ'lerde IFRS standartlarının doğru şekilde uygulanabilmesi sağlanabilecektir. Dolayısıyla AB'nin 4. ve 7. Yönergelerinin yerine KOBİ'ler için IFRS standardının uygulanması politikası uzun dönemde AB'nin de çıkarına olacaktır. Bu konuda AB ile IASB arasında sürekli bir ilişkinin olması ve AB içindeki muhasebe ile ilgili organizasyonların bu konuda çalışmalar yürütüyor olması kısa süre içinde bu sorunun giderileceğine ilişkin beklentileri güçlendirmektedir.

IV. Standardın Türkiye’de Uygulanması

Türkiye’de IFRS uygulamaları ile ilgili temel dinamik Türkiye’nin AB’ye katılım sürecidir. Bir ölçüde bu sürecin bir sonucu olarak ama büyük ölçüde ilgili otoritelerin inisiyatif kullanmaları ile 2005 yılından bu yana IFRS ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulama alanı bulmuştur. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketler açısından IFRS setinin uygulaması açısından bir sorun bulunmamaktadır. Türkiye bakımından esas zorluk kamusal hesap verme zorunluluğu olmayan (büyük ölçüde KOBİ'ler) şirketlerde muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağıdır. TBMM’de görüşülmekte olan TTK

tasarısı (Tasarı) ile bu konuda da önemli ilerlemelerin kaydedildiği açıktır. Bir başka ifadeyle, Tasarının KOBİ’lerde IFRS uygulamasına ilişkin hükümleri eksik olan parçanın tamamlanmasını sağlayacaktır.

Tasarının 88/(1). maddesi ”gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarlarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır” hükmünü getirmiştir.

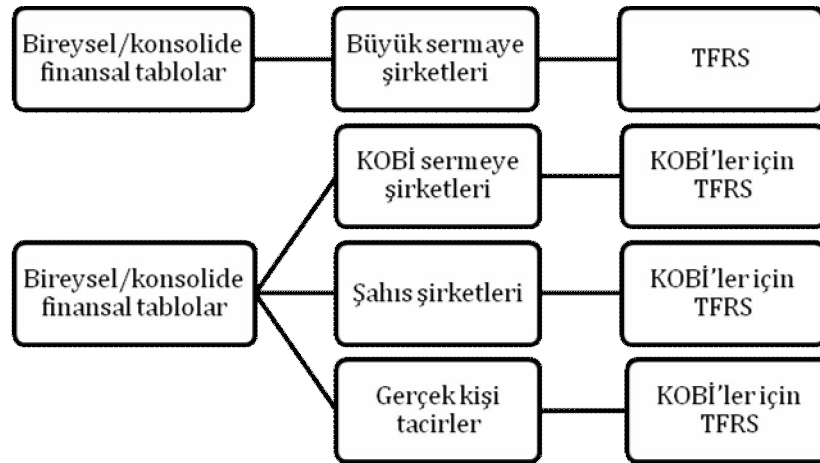


Şekil 4: TTK Tasarısına Göre Türkiye’de IFRS Uygulamasının Çerçevesi

Tasarının bu hükmüne göre, şirketlerin muhasebe kayıtlarının tutulmasından finansal raporlama aşmasına kadar TFRS setini uygulaması gerekecektir. Büyük şirketler açısından bu hükmün uygulamasının sorun olmayacağı açıktır. Buna karşın, KOBİ ölçekli şirketlerde sorunlar olabileceği de öngörülmüştür. Bunun için aynı maddenin 3. fıkrasında “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar” hükmü yer almaktadır. Tasarının bu düzenlemesi TFRS setinin KOBİ’lerde uygulanmasına ilişkin bir “istisnayı” tanımlamaktadır. Bu hükme göre farklı ölçekteki şirketler (KOBİ ölçekli şirketler) için özel standartların uygulanmasına izin vermesi durumunda TMSK tarafından özel standartlar geliştirilebilecektir. Doğal olarak geliştirilecek bu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu olmak durumunda olacaktır. Bir başka ifadeyle bu düzenleme IASB tarafından geliştirilen KOBİ’ler için IFRS standardına gönderme yapmaktadır. Zira

ilgili maddenin gerekçesinde de bu durum açık şekilde ifade edilmiştir. Geliştirilen KOBİ'ler için IFRS standardının Türkiye'deki KOBİ şirketlerde uygulanması için TMSK tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standardı olarak yayımlaması gerekir. Bu keyfiyet TMSK'nın faaliyet perspektifi açısından da gerekli bir durumdur.

TFRS seti ile KOBİ'ler için TFRS standardının şirketlerimizde nasıl uygulanacağı hususu ise Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Tasarısı'nın 13/2(a). maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ölçekli sermaye şirketleri ile her ölçekteki şahıs şirketleri, adi şirketler ve gerçek kişi tacirlere ait işletmeler için veya sektörler itibariyle geçerli olacak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları yayımlayabilir. Bu halde anılan şirketler ve işletmeler mezkur özel standartları uygular. Ancak, bu şirket ve işletmelerden dileyenler, özel standartlar yerine uluslararası finansal raporlama standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabilir”* kuralı şirketlerce uygulanacaktır.



Şekil 5: TTK Tasarısına Göre TFRS Uygulamasının Kapsamı

Buna göre; kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketler (halka açık şirketler ile bankalar ve sigorta şirketleri) doğal olarak TFRS setini uygularken, KOBİ ölçekli sermaye şirketleri ve şahıs şirketleri ile gerçek kişi tacirler ise KOBİ'ler için TFRS standardını uygulanacaktır. Yine aynı hükme göre KOBİ ölçekli olmayan (büyük) sermaye şirketleri de TFRS setini uygulayacaktır. KOBİ ölçekli şirketler için bu tür bir düzenleme yapılması ilgili madde gerekçesinde ortaya konulduğu şekliyle *ilgili uluslararası kurum (IASB) tarafından hazırlanan ve KOBİ'leri konu alan standardın Türk hukukuna yansıtılmasının yasal alt yapısını kurmaktır.*

Tasarımın bu düzenlemesine kaç şirketin dahil olacağı kesin olarak bilinmemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2008 yılı sonu mükellef sayıları dikkate alındığında, toplam sayıları 635.042 olan sermaye şirketlerinin ne kadarının KOBİ sınıfına dahil olacağının saptanması mümkün değildir¹⁸. Buna ek olarak, bu sayının ne kadarının faal olduğuna dair de elimizde sağlıklı veri bulunmamaktadır (Özkorkut, 2009).

Tablo 1: Türleri İtibariyle Faal Mükellef Sayıları

Mükellef Türü	2004	2005	2006	2007	2008
Gerçek Kişi	3.212.471	3.099.868	3.148.767	321.707	3.221.277
Limited Şirket	540.153	509.074	526.242	547.726	554.377
Adi Ortaklık	48.979	47.272	47.177	46.332	43.690
Anonim Şirket	95.278	84.000	82.734	81.714	80.664
Diğer	75.303	77.495	77.296	81.476	84.142
Kooperatif	58.814	53.419	51.401	49.331	47.202
Kollektif Şirket	5.117	43.399	4.002	36.682	3.373
Adi Komandit Şirket	526	393	345	309	274
Eshamlı Komandit Şirket	56	48	38	2	1
Toplam	4.036.697	3.876.284	3.938.002	4.027.648	4.035.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Falliyet Raporlarından aktaran Özkorkut (2009).

Standardın KOBİ ölçekli şirketlerde uygulanma sürecinin sorunsuz olmasında kilit rol KOBİ tanımına dayanmaktadır. Buna göre; Tasarımın KOBİ tanımı ile IASB'nin KOBİ tanımının örtüşmesi gerekir.

Standardın birinci bölümünde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tanımlanmıştır. Buna göre; kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler KOBİ ölçekli işletme olarak tanımlanmıştır. Bir şirketin kamuya hesap verme yükümlülüğü olması ise; borç veya özkaynak araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya bu tür bir piyasada (yerli veya yabancı bir sermaye piyasası veya bir tezgah üstü piyasa, yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere) işlem görmek üzere bu araçları ihraç etme aşamasında olması ve varlıkları yed-i emin sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek birincil

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef sayıları ile Türkiye İstatistik Kurumunun işyeri sayım sonuçları arasında önemli sapmalar vardır. Bu sapmanın sonucunda hangi verinin gerçeğe daha yakın olduğunun da kesin olarak bilinmiyor olması ayrı bir sorundur.

iş alanlarından biri olması (banka, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, yatırım fonu, yatırım bankaları gibi) durumlarını ifade etmektedir.

Tasarının 1523. maddesi ise ölçeklerine göre sermaye şirketlerini tanımlamaktadır. Buna göre;“1) Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini aşmayanlar küçük sermaye şirketi olarak kabul edilir:

- a) aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı altı milyon TL
- b) hesap döneminin son gününden (bilanço günü) önceki oniki ay içindeki satışlar toplamı oniki milyon TL
- c) yıllık ortalama çalışan sayısı elli kişi.

2) Birinci fıkrada öngörülen büyüklük ölçütlerinden en az ikisini aşan ve aşağıdaki üç ölçütün ikisini aşmayanlar orta büyüklükte sermaye şirketi olarak kabul edilir:

- a) aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı yirmi milyon TL
- b) hesap döneminin son gününden (bilanço günü) önceki oniki ay içindeki satışlar toplamı elli milyon TL
- c) yıllık ortalama çalışan sayısı ikiyüzelli kişi.

3) Bakanlar kurulu büyüklükleri on katına kadar artırılabilir ya da ondabirine kadar azaltabilir.

4) İkinci fıkrada belirtilen ölçütlerden en az ikisini aşan sermaye şirketi büyük sermaye şirketi olarak kabul edilir. Menkul kıymetleri Türkiye’de menkul kıymetler borsalarında veya Sermaye Piyasası Kurulu’nun her yıl ilan edeceği listede yer alan ülkelerin menkul kıymet borsalarında işlem gören ya da işlem görmek üzere kote edilmiş yahut kotaston için başvurusu yapılmış bulunan bir şirket, bu fıkradaki ölçütleri aşmamış olsa bile büyük sermaye şirketi olarak kabul edilir”.

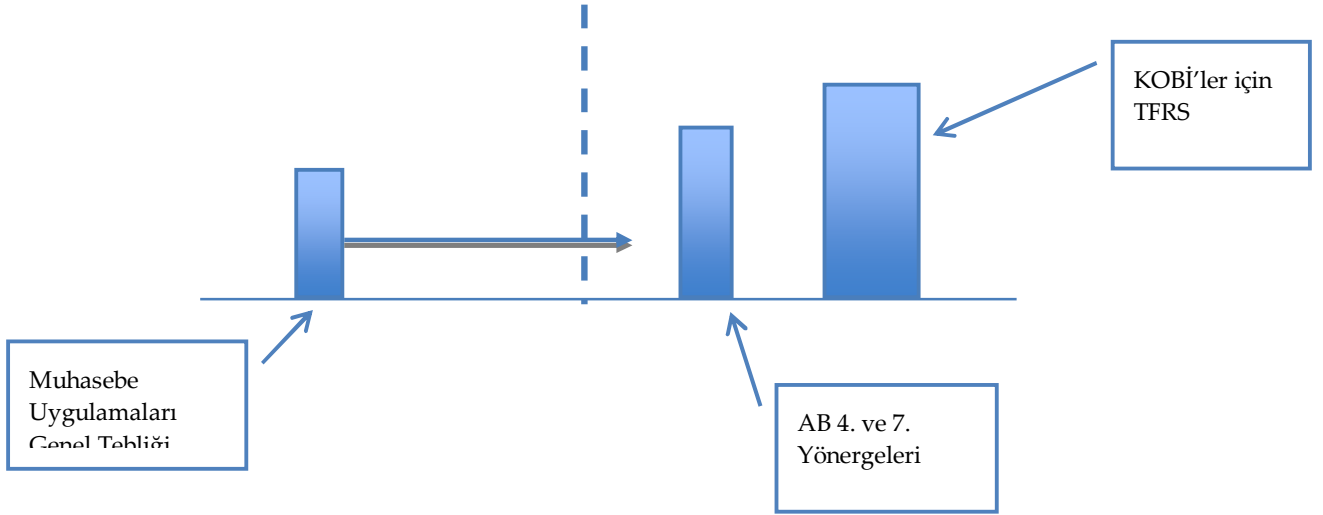
Tasarıdaki KOBİ tanımında kamuya hesap verme yükümlülüğüne 4. fıkrada dolaylı gönderme yapması nedeni ile iki tanım arasında bir çelişki bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra; Tasarının uygulama kapsamının daha geniş olduğu açıktır. Şöyle ki; standardın uygulanabilmesi için kamusal hesap verme yükümlülüğü olmama koşulunun yanı sıra dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlama koşulu

da bulunmaktadır. Buna göre KOBİ ölçeğinde olmasına karşın bir şirketin genel amaçlı finansal tablo yayımlamaması durumunda bu standardı uygulamayabilecektir. Bu durumun özellikle mikro ölçekli işletmeler için bir “çıkış yolu” olarak kullanılabilmesi düşünülmektedir. Tasarıda ise böyle bir uygulama şu haliyle söz konusu değildir.

Türkiye’de standardın uygulanmasında bir diğer dinamik ise Türkiye’nin AB’ye katılım perspektifidir. Türkiye’nin AB ile yürüttüğü katılım müzakere sürecine ilişkin olarak 30/12/2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Türkiye’nin AB Müktesebatına Uyum Programı” nda yer alan Şirketler Hukuku faslında yer alan taahhüdü de standardın uygulama sürecinde bir başka belirleyici unsurdur. Buna göre; TMSK’nın AB’nin Dördüncü Direktifine uyum sağlamak amacıyla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini esas alan yeni bir tebliğ ile AB’nin Yedinci Direktifine uyum sağlamak amacıyla yeni bir tebliğ yayımlaması görevi bulunmaktadır.¹⁹ Yayımlanacak bu tebliğler ile kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan şirketler için AB’nin dördüncü ve yedinci direktiflerine uyumlu yeni bir düzenleme yapılmış olacaktır. Daha açık ifade etmek gerekirse, bu taahhüde göre Maliye Bakanlığı’nın yayımlamış olduğu ve şirketlerin uymak zorunda olduğu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’nin AB’nin Dördüncü Yönergesine uygun olarak revize edilmesi ve Konsolidasyona ilişkin de AB’nin Yedinci Yönergesine uygun yeni bir tebliğ hazırlaması gerekecektir. Bu süreç açıktır ki, TTK Tasarının öngördüğü yapıya ve TMSK’nın Türkiye Finansal Raporlama Standardı geliştirme perspektifine aykırıdır.

Uyum Programı çerçevesinde bir düzenleme yapılması durumunda muhasebe sistemimiz Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olmayacaktır.

¹⁹ Türkiye’de Muhasebe Uygulama Tebliği yayımlama Maliye Bakanlığı’na ait bir yetkidir. Dolayısıyla Uyum Programında TMSK’ya böyle bir görev verilmesi görevin nasıl yerine getirileceği sorusunu da gündeme getirmektedir.



Şekil 6: AB Katılım Sürecine Göre Standartların Uygulanması

KOBİ'ler için muhasebe standartlarının uygulanmasında şu anda TTK tasarısı, Türkiye'nin AB katılım süreci ve TMSK'nın perspektifi olmak üzere üç boyutu bulunmaktadır. Tanımlanan bu üç boyutun dengelenmesi veya çelişkilerinin ortadan kaldırılması gerekecektir. Ancak ifade etmek gerekir ki var olan bu çelişkiler geçici bir duruma işaret etmektedir. Bu geçici durum AB'nin pozisyonunu açıklaması ve TTK Tasarısının yasallaşması ile büyük ölçüde ortadan kalkacaktır.

V. Sonuç

Şirketlerin kamuya açıkladıkları finansal bilgilerin tam ve gerçeğe uygun olması ekonomideki tüm taraflar için fayda sağlar. Bu kamuya hesap verme yükümlülüğü olan şirketler kadar KOBİ ölçekli şirketler için de geçerlidir. Bu kapsamda IASB'nin yayımladığı KOBİ'ler için IFRS çok önemli bir fonksiyon üstlenmektedir.

KOBİ'lerde finansal raporlama standartlarının etkin şekilde uygulanabilmesinin bir takım potansiyel sorunlar içermesi ve KOBİ'lerin ekonomilerde önemli bir çoğunluğa sahip olması standartların uygulanmasını güçleştirmektedir. Standardın uygulanabilmesi için öncelikle standardın iç hukuklara aktarılması gerekmektedir. Bu konuda her ülkenin öncelikleri ve tercihleri farklı olmaktadır. Türkiye'de bu sürecin dışında değildir. Türkiye'de standardın uygulanması TTK Tasarısının yasallaşması durumunda zorunlu olarak uygulanacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, N., (2003). “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS’e Yakınlaştırma Çalışmaları”, *Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın’a Armağan*, (Ankara: SBF Yayın No.:590; TÜRMOB Yayın No.: 221): 33-36.
- American Accounting Association’s Financial Accounting Standards Committee (2006), *Financial Accounting and Reporting Standards for Private Entities*, *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 2, p. 179-194.
- Çelik, O. (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ’lerde Uygulanması: Temel Dinamikler ve Potansiyel Sorunlar*, Ankara: TESMER Yayın No. 73.
- Çelik, O., (2005). Avrupa Birliği’nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu, *A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 60, Sayı: 1, s.89-119.
- E&Y. (2009). *International GAAP 2009: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*, Volume 1, UK: Wiley and Sons, Inc.
- ESI (2005). İslami Kalvinistler: Orta Anadolu’ya Değişim ve Muhafazakarlık, www.esiweb.org, 19 Eylül 2005.
- Kaya, İ. (2003). “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Belek/Antalya, 16-20 Nisan 2003, 222-238.
- Müftüoğlu, T. (1991). *Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler: Sorunlar Öneriler*, Geliştirilmiş Beşinci Baskı, Yayıncı Belirtilmemiş, Ankara.
- Özkorkut, K. (2009). 1522.Madde Açısından Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Bakışının Değerlendirilmesi, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. XXV, S. 3, s. 145-165.

Sariaslan, H. (1996). Türkiye Ekonomisinde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, İmalat Sanayi İşletmelerinde Sorunlar ve Yeni Stratejiler, Ankara,

Sariaslan, H. (1994). Orta ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Finansal Sorunları, Ankara: TOBB Yayınları,

Schumacher, E. F. (1985). Küçük Güzeldir, Çev. O. Deniztekin, İstanbul: Cep Kitapları.