

KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULANMASI VE KABUL EDİLMESİ: ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMA

IMPLEMENTATION AND ADOPTION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMES: AN INTERNATIONAL APPLICATION

Zakaria KALLO

Doktora Öğrencisi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, zekeriyaellow@gmail.com, Gaziantep/Türkiye

ÖZ

Tüm ülkelerde, ekonomik faaliyetin ve çıktının önemli bir kısmı küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ'ler) aracılığıyla sağlanmaktadır. Listelenen çok uluslu holdinglere kıyasla çok daha küçük olsa da, KOBİ'ler gelişmiş ülkelerde bile herhangi bir ülkenin ekonomisinde hayati bir bileşen oluşturmaktadır. KOBİ'ler finansman yapısı, raporlama gereksinimleri ve hissedarların beklentileri açısından tamamen farklıdır. Bu nedenle, KOBİ'lerin finansal raporlama gereksinimleri de önemli ölçüde değişiklik göstermektedir. Bu nedenle, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB), KOBİ'ler için uluslararası finansal raporlama standartlarını (UFRS) hazırlamıştır. KOBİ'ler için UFRS, sahip oldukları becerileri ve karşılayabilecekleri maliyet düzeyini göz önünde bulundurarak KOBİ'lerin raporlama ihtiyaçlarına uyacak şekilde basitleştirilmiştir. Buna paralel olarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından bu standart uyarınca KOBİ'lere yönelik hazırlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1 Kasım 2010'da yürürlüğe girmiştir. UFRS/TFRS 'ye göre, KOBİ'ler kamuya hesap verebilirliği olmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablolar yayınlayan işletmelerdir. Bu çalışma, standartların geliştirilmesi ve uygulanması süreçleri de dâhil olmak üzere KOBİ'ler için UFRS'yi gözden geçirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kobi, Kobi UFRS, Kobi TFRS

ABSTRACT

In all countries, a significant part of the economic activity and output comes through the small and medium-sized enterprises (SMEs). Although they are much smaller compared to listed, multinational conglomerates, SMEs are a vital component in the economy of any country, even in developed countries. They are completely different in terms of funding structure, reporting requirements and stakeholder expectations. Thus the financial reporting requirements for SMEs also vary considerably. Therefore the International Accounting Standards Board (IASB), created international financial reporting standards (IFRS) for SMEs. IFRS for SME was simplified to fit the reporting needs of SMEs, keeping in mind the skills they have and the level of costs they can afford. In parallel to this Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) for SMEs were included in the legislation by published numbered 27746 in the Official paper dated November 1, 2010 by Turkey Accounting Standards Board (TASB) in accordance with this standard in Turkey. According to IFRS, SMEs are entities that do not have public accountability and Publish general purpose financial statements for external users. This study reviews the development and implementation process of the IFRS for SMEs.

Keywords: SMEs, IFRS for SMEs, TFRS for SMEs

1. GİRİŞ

Finansal raporlama çerçevesinin ve muhasebe standartlarının birbirine yakın olması ve benzerliği, şirketlerin sermaye pazarlarındaki küreselleşme çabalarıyla baş etmesinde (Street, 2002, S.78), finansal iletişimlerini güçlendirmesinde (Gebhart, 2000, s. 342), yabancı sermaye pazarlarından finansal kaynak elde etmek için desteklenmesinde (Clementina ve diğerleri, 2014, s. 27) ve ortak bir uluslararası muhasebe diline olan ihtiyaçlarını karşılamada hayati bir gerekliliktir (Whittington, 2005, s.128). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) 1973'teki kuruluşundan bu yana uluslararası düzeyde kabul görmüş uluslararası finansal

raporlama standartları üretmeye devam etmektedir. Kurul tarafından 2002'de yayınlanan UFRS'ler, AB'nin üye devletlerin konsolide hesaplarında UFRS uygulamasını gerekli kılmasıyla "önemli bir adım" (Casabona ve Shoaf, 2002, s.18. Whittington, 2005, s.128. Schipper, 2005, s.103) olarak değerlendirilmiştir. UFRS'ler güvenilir, anlaşılabilir ve şeffaf finansal raporlamanın anahtarı olarak kabul edilmiştir.

15 Şubat 2007'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), gelişmekte olan ülkelerde UFRS'lerin kabulü için önemli bir destek olacak olan "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin UFRS'nin taslak metnini (TM) yayınlamıştır. Bu taslak, kurulun Temmuz 2001'de başlayan etkin gündem projesinin bir sonucudur (IASB, 2007a, s.1).

Temmuz 2009 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) içerisinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS for SMEs) yayınlamıştır. Standart özel kuruluşların finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış ve kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarına odaklanmıştır. (Karahana ve diğerleri, 2017.s.331),

KOBİ'ler için UFRS , "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS for SMEs for SMEs)" adıyla 2010 yılında yayınlanmıştır ve Yeni Türk Ticaret Kanunu (6102 sayılı Kanun) 'da yer almaktadır. Bu Kanuna göre, KOBİ'ler TFRS'yi 2013'ten itibaren uygulayacaklardır (Eskin ve Güvemli, 2015, s.102). Bu bağlamda, KOBİ'ler için TFRS, hala Türk KOBİ'leri için bir gereklilik değildir ve Türk Ulusal Muhasebe Standartlarını (GAAP) (tek tip hesap planı) kullanmaya devam etmektedir. Türkiye, KOBİ'lere TFRS'yi erkenden benimsemesine rağmen, yine de bu standart setin kullanılmasını şart koşturmak bakımından benzeri olmayan bir durumdur. TFRS KOBİ'lerden istenmemekle birlikte, Türkiye, KOBİ'lere TFRS'i benimsemeye yönelik birkaç adım atan ilk ülkelerden biri olarak düşünülmektedir. (Kılıç ve Uyar, 2017, s. 315).

2. KOBİ TANIMI

Genel olarak, KOBİ'ler için evrensel olarak kabul edilmiş bir tanım bulunmadığı iddia edilmektedir. Aslında, firma ölçeklerine, sektörler, kültürler ve KOBİ 'lerin faaliyet gösterdiği ekonomilerin kalkınma statüsündeki farklılıklar nedeniyle KOBİ'ler için evrensel bir tanımlamayı kabul etmek zordur (Kushnir ve diğerleri. 2010, s. 2). Birçok ülkede KOBİ tanımı tipik olarak aşağıdaki değişkenleri içermektedir (Tewari ve diğerleri, 2013, s.6):

- ✓ Çalışanların sayısı (120 ekonominin 115'inde kullanılan en yaygın öznelik)
- ✓ Aktifler / Ciro / Sermaye yatırımı (genellikle 120 ekonomiden 61'inde kullanılan çalışanların sayısına ek olarak veya birlikte kullanılır)
- ✓ Sanayi (KOBİ tanımı 120 ekonomiden 26'sında farklı endüstriler arasında farklılık göstermektedir).
- ✓ Diğerleri (bazı ülkeler, KOBİ'lerin tanımlanmasında mülkiyet gibi diğer özellikleri de dikkate almaktadır).

Avrupa Birliği (AB) Massricht Kriterleri'nde KOBİ tanımı, işçi sayısı, bilanço bü-yüklüğü ve bağımsızlık derecesinden oluşan kriterleri kapsamaktadır. KOBİ kriterleri Tablo 1'de gösterilmiştir.

Dünya Bankası, KOBİ'leri tanımlamak için kuruluşun büyüklüğünü göstermek için mikro, küçük ve orta ölçekli girişimler arasında ayırım yapmadan sadece maksimum eşiği belirlemektedir. Dünya Bankası tarafından tanımlandığı üzere, çalışan sayısı için maksimum eşik 300, azami gelir (ciro) ve varlıkların değeri 15 milyon ABD dolarıdır (Gibson ve Vaart, 2008, s.5).

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), KOBİ'leri tanımlamak için farklı bir yaklaşım benimsektedir. Küçük İşletmeler Kurumu (KİK), küçük işletmeler için "Boyut Standartları" nı oluşturmuştur. Bir boyut standardı, çalışanların sayısı veya yıllık ortalama kesilen fatura sayısı olarak belirtilmiştir ve Kuzey Amerika Sanayi Sınıflama Sistemi (NAICS) kodlu her endüstri için ayrı ayrı belirlenmiştir. Küçük İşletmeler Kurumu (KİK), bu kriterlere dayanarak, imalat ve madencilik sektörünün çoğunluğu için 500 kişilik personel standardı ve imalat dışı sektörler için ortalama yıllık kesilen faturalarda 7 milyon ABD doları bir standart oluşturmuştur (SBA, 2012).

Türkiye'de KOBİ, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de 2005/9617 sayılı karar ve ekinde "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" ile tanımlanmıştır. Ancak il-gili yönetmeliğin bazı maddeleri 04 Kasım 2012 tarih ve 28457 sayılı Resmi Gazetede 2012/3834 sayılı karar ve ekinde "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve

Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile değiştirilmiştir. (Bozdemir, 2014, s. 87). KOBİ sınıflandırmasına dâhil olan işletmelerin özellikleri Tablo 1’de gösterilmiştir.

KOBİ’ler için UFRS/TFRS Temmuz 2009’da yürürlüğe girdiği zaman, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), KOBİ’ler için bir tanım kabul etmiştir. Bu standarda göre, KOBİ’ler a) kamuya hesap verebilirliği olmayan ve b) dış kullanıcılar için genel amaçlı mali tablolar yayımlayan işletmelerdir. Harici kullanıcılara örnek olarak, işletme yönetiminde olmayan hissedarlar, mevcut ve potansiyel alacaklılar ve kredi derecelendirme kuruluşları verilebilir (IASB, 2009a, s. 11).

Tablo 1: Dünya Genelindeki KOBİ Tanımı

Ülke	Mikro İşletme		Küçük Boy İşletme		Orta Boy İşletme	
	Çalışan Sayısı	Toplam Aktifler / Toplam Yıllık Ciro	Çalışan Sayısı	Toplam Aktifler / Toplam Yıllık Ciro	Çalışan Sayısı	Toplam Aktifler / Toplam Yıllık Ciro
Avrupa Birliği	<10	≤ €2 Milyon ve ≤ €2 Milyon	<50	≤ €10 Milyon ve ≤ € 10 Milyon	<250	≤ €43 Milyon ve ≤ €50 Milyon
Avustralya	<4		<19		20 -199	
Kore	≤10		≤50		<300	Sermaye Değeri \$8 Milyon
Japonya	Üretim ve Diğerleri		Toptan			
	≤300	Sermaye Büyüklüğü ≤ ¥300 Milyon	≤100	Sermaye Büyüklüğü ≤ ¥100 Milyon	≤50	Sermaye Büyüklüğü ≤ ¥50 Milyon
Butan	<5	Yatırım Sermayesi 1 Milyon’dan Ngultrum Daha Az	5-19	Yatırım Sermayesi 1 – 10 Milyon Ngultrum Arasında	20–99	Yatırım Sermayesi 10 – 100 Milyon Ngultrum Arasında
Maldivler	5’e Kader	Yıllık Geliri 500,000 MRF	6–30	Yıllık Geliri 500,001– 5,000,000 MRF Arasında	31–100	Yıllık Geliri 5,000,001–20,000,000 MRF Arasında
Pakistan	KOBİ’ler, istihdam büyüklüğü 250’ye kadar olan ve ödenmiş sermayesi 25 milyon Pakistan rupisi ve yıllık satışları 250 milyona Pakistan rupisi kadar olan işletmelerdir..					
Türkiye	<10	<1.000.000 TL	<50	<8.000.000 TL	<250	<40.000.000 TL

Kaynak: Perera ve Chand, 2015, s. 168, 04 Kasım 2012 Tarih ve 28457 Sayılı Resmî Gazetede 2012/3834 Sayılı Karar ve Ekinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm>.

3. DÜNYA ÇAPINDA KOBİ’LERİN ÖNEMİ

KOBİ’ler gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerin ekonomik ve sosyal gelişiminde hayati bir rol oynamaktadır. KOBİ sektörünün birçok ülkede, özellikle yeni iş alanları yaratılmasında en büyük istihdam sağlayıcı olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca, KOBİ’lerin ekonomik çıktıya, teknoloji ve inovasyona katkısı da yaygın bir şekilde görülmüştür. (Chen, 2006, s.147).

Birçok APEC (Asya Pasifik Ekonomik Kurumu) ekonomilerinde KOBİ’ler işletmeler ve istihdamda çokça pay sahibi olup ekonomik çıktıya önemli katkıda bulunmaktadır (APEC, 2009). Örneğin, Avustralya’da, KOBİ’ler aktif ticaret işletmelerinin% 99,8’sini oluşturmaktadır (OECD, 2016, s. 108). Çin’deki de KOBİ’ler ekonomik gelişmede önemli bir rol oynamaktadır. 2013’te GSYİH’a katkısı% 60’tır. (OECD, 2016, s. 175). Daha da önemlisi, teknolojik inovasyon alanında KOBİ’lerin rolü de dikkat çekicidir. Ekonomik reformdan bu yana, buluş patentlerinin% 65’inden, teknolojik inovasyonun % 75’inden ve yeni ürün geliştirmenin% 80’inden fazlası Çin KOBİ’leri tarafından gerçekleştirilmektedir (APEC, 2009. s. 124). Japonya’da, işletmelerin yaklaşık% 99’u KOBİ olarak kabul edilir ve bu da istihdam edilen nüfusun çoğunluğunu temsil eder ve ekonomik çıktının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır (EIU, 2010, s. 4). Güney Afrika’da resmi ticari işletmelerin yaklaşık% 91’ini oluşturan KOBİ’ler, 2009 sonunda GSYİH’ya ve istihdama sırasıyla yaklaşık%

57 ve% 60 oranında katkıda bulunmuştur (Kongolo, 2010, s. 2289). Avrupa'da KOBİ'ler, 2010 yılında toplam istihdamın% 67'sini oluşturmaktadır. 2002-2010 döneminde, KOBİ'ler AB'deki net yeni işlerin% 85'ini oluşturmuştur; bu oranın içinde mikro firmalar (tanımı itibarıyla 10 kişiden daha az çalışanı olan) % 58'le en yüksek orana sahiptir (EIM İş ve Politika Araştırması, 2011). Birleşik Devletler Ticaret Temsilcisi (USTR) (2010), üretim ve hizmet sektöründeki KOBİ'lerin, çoğunlukla yurtdışı iştirakleriyle ticaret yapan çok uluslu büyük firmaların zıddı olarak, 'doğrudan ihracata' girdiğini bildirmektedir. 2005-2009 döneminde, dış satışların% 73'ü ihracatçı KOBİ'ler tarafından doğrudan ihracat yoluyla gerçekleştirildi. Önemli olan, bu doğrudan ihracat, yaklaşık 2 milyon iş yaratılmasına yol açtı (USTR, 2010).

Türkiye'de KOBİ'ler, tüm işletmelerin% 99,8'ini oluşturarak, istihdamın% 74,2'sini ellerinde tutarak ve katma değerini% 52,8'ine katkıda bulunarak Türkiye ekonomisinde hayati bir role sahiptirler (Kılıç ve Uyar, 2017, s. 314).

4. KOBİ'LER İÇİN UFRS/TFRS'NİN YAPISI

Tam kapsamlı UFRS/TFRS'nin yapısı, tam kapsamlı finansal açıklama ve karmaşık adil değer muhasebesi gerekliliklerine dayanmaktadır. KOBİ'lerin borsada kote olan şirketler kadar çok bilgi açıklaması gerekeceğinden ve sadece daha basit muhasebe kurallarına uymasının yeterli olduğu gerçeğinden hareketle, IASB, KOBİ'ler için UFRS'nin basitleştirilmiş bir versiyonunu yaratmıştır. Basitleştirmeler aşağıdaki gibidir: (KPMG, 2007, s. 3)

- ✓ Kurul'un KOBİ'lerle daha az alakalı olarak gördüğü işlemler, Taslak metinden çıkarılmış (ED) veya bu tür işlemlerin gerçekleşmesi halinde tam kapsamlı UFRS'lerden faydalanılacak şekilde çapraz referans verilmiştir.
- ✓ Tam kapsamlı UFRS'lerin tanınması ve ölçülmesi gerekliliğinden dolayı bazı alanlarda basitleştirmeler yapılmıştır.
- ✓ Taslak metin (ED), daha basit bir seçeneği içermekte ve daha karmaşık seçeneğin uygulanmasına ilişkin ayrıntılar için tam kapsamlı UFRS'e referans vermektedir.

Tablo 2. Taslak Metinden basitleştirilmiş, önemli ölçüde azaltılmış veya çıkarılmış konuların özetini göstermektedir.

Tablo 2: KOBİ'ler için UFRS/TFRS'deki Basitleştirmeler ve Değişiklikler

Tanıma ve ölçmede basitleştirilmiş konular
Finansal araçlar Şerefîye (hava parası) azalması Araştırma ve geliştirme maliyetleri İştiraklerdeki yatırım Müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki yatırımlar Finansal kiralama Tarım Çalışanlara sağlanan olanaklar Paya dayalı ödeme İlk kez uygulama
Yalnızca daha basit UFRS muhasebe politikası seçeneği bulunan konular
Yatırım amaçlı gayrimenkuller Maddi duran varlıklar Gayri maddi aktifler Borçlanma maliyetleri Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi İşletme nakit akımlarının sunumu
ED'de ele alınmayan konular (yani, tam UFRS'ye çapraz başvuru yapılmış)
Hiper enflasyon Hisse bazlı ödeme Tarım için gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması Ara finansal raporlama Finansal kiralama için kiralayan muhasebesi Hisse başına kazanç Bölmelere göre raporlama Sigortalama

Kaynak: Arsoy ve Sipahi, 2007, s. 38

Muhasebe işlem seçimlerini ortadan kaldırarak, KOBİ'lerle alakalı olmayan bazı konuları kaldırarak ve tanıma ve ölçme yöntemlerini basitleştirerek Kurul, KOBİ için UFRS'lerin hacmini tam teşekküllü UFRS'ye kıyasla yüzde 85 oranında azaltmaktadır. Değişiklikler, UFRS'lerin hayata geçirilmesini büyük ölçüde basitleştirmektedir. Basitleştirmeler özellikle tam set UFRS'yi uygulayacak yeterli geçmişi olmayan gelişmekte olan ülkelerde UFRS'nin hayata geçirilmesini hızlandıracaktır.

5. KOBİ'LER İÇİN UFRS/TFRS UYGULAMANIN FAYDALARI

(Adekoya 2011) KOBİ'ler için UFRS'nin yatırımcılar, borç verenler ve sürekli olarak uygulanagelen küresel bir finansal raporlama standardının sağladığı şeffaflık sayesinde finans kaynağı bulmaya çalışanlar için net yararları olduğuna dikkat çekmiştir.

KOBİ'ler için UFRS; basit ve iyi anlaşılan bir standart sağlayacak ve büyüyen işletmeler kamuya açık hale geldiklerinde tam kapsamlı UFRS'a geçişlerini kolaylaştıracaktır. KOBİ'lere özel UFRS ayrıca, büyüklükleri veya kaynakları itibarıyla tam UFRS'yi benimsemeyecek durumda olan işletmeler için de bir muhasebe çerçevesi sağlar (Alp ve Ustuntağ, 2009, s. 684).

Muhasebe standartlarını geliştirme ve yorumlama konusunda da zorluk çeken bazı gelişmekte olan ülkelerde bu tutarsızlıkların çözülmesinde oldukça faydalı olacaktır. Ayrıca, daha hedefe odaklı ve basitleştirilmiş olacağı ve raporlama gerekliliklerindeki farklılıklara uyarak muhasebe ilkelerini yorumlama yükünü azaltacağı için, gelişmiş bir finansal raporlamanın da yolunu açmaktadır. Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini geliştirme kabiliyeti yatırımcıların güvenini de arttıracaktır. (Adekoya, 201, s. 90). IASB'ye göre, UFRS'lerinin hayata geçirilmesi KOBİ'lere şu avantajları sağlayacaktır: (IASB 2007c: 3)

- ✓ KOBİ'ler için UFRS'in uygulanması, KOBİ'lerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini ulusal veya uluslararası düzeyde geliştirecektir.
- ✓ KOBİ'ler için UFRS uygulaması, planlanan sınır ötesi satın almaları ve gündemdeki ortaklıklar veya işbirliği anlaşmalarını hayata geçirmeyi daha kolay hale getirecektir.
- ✓ KOBİ'ler için UFRS kullanmak KOBİ'lere uluslararası pazarlara ulaşmalarında yardımcı olabilir.
- ✓ KOBİ'ler için UFRS kullanmak, işletmelerin kredi derecelendirme puanlarında olumlu bir etki yapacak ve bu durum KOBİ'lerin kredi kurumlarıyla olan ilişkilerini güçlendirecektir.
- ✓ Satıcılar, mal veya hizmet satışı yapmadan önce alıcıların finansal durumlarını değerlendirmek istemektedirler. UFRS'lerin hayata geçirilmesi KOBİ'lerin mali sağlamlığını arttıracaktır

6. UFRS/TFRS'NİN KOBİ'LERE UYGULANMASINI SAĞLAMAK İÇİN IASC VE IASB TARAFINDAN ATILAN ADIMLAR

Uygulamaya yardımcı olmak için, IASC Vakfı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, dikkate değer yanları bulunan birkaç adım atmıştır. Bunlar aşağıda ele alınmıştır:

- ✓ Uygulama kılavuzu - KOBİ'ler için UFRS'na, açıklayıcı finansal tablolar ve sunum ve açıklama kontrol listesinden oluşan uygulama kılavuzu eşlik eder.
- ✓ Eğitim materyali - IASC Vakfı, KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanmasını desteklemek amacıyla için kapsamlı ve ücretsiz yüklenebilen eğitim materyali geliştirmektedir.
- ✓ UFRS Taksonomisi - UFRS Taksonomisi UFRS'lerin tercümesidir - ve içinde KOBİ'lere özel UFRS'nin XBRL'ye (Extensible Business Reporting Language- Genişletilebilir İş Raporlama Dili) çevirisi yer alır. XBRL, işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları arasında iletişim için kullanılan dijital bir "dil" dir.
- ✓ Atölye Çalışması - IASC Vakfı, özellikle gelişmekte olan ve yükselen ekonomilerde KOBİ'lere özel UFRS uygulanması için kapasite oluşturmak amacıyla; bölgesel mesleki kuruluşlar ve dünyanın kalkınma ajanslarıyla işbirliği içine girmekte ve bölgesel olarak "eğitimcileri eğitme" atölye çalışması düzenlemektedir (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 2010, s. 2).

7. KOBİ'LER İÇİN UFRS/TFRS'NİN DÜNYADA KABULÜ

KOBİ'ler için UFRS'nin ilk yayınlanmasından bu yana yaklaşık beş yıl geçmiştir. Son istatistikler, yaklaşık 70 karar verme yetkisi olan mercinin ya KOBİ'ler için UFRS'yi kabul ettiğini ya da gelecekte bu standartları uygulamakla ilgili niyetlerini kamu duyurusuyla açıkladığını göstermektedir. Güney Amerika, Orta Amerika, Karayipler, Afrika, Asya, Ortadoğu ve Avrupa bölgelerindeki bazı ülkeler KOBİ'ler için UFRS'yi (IFRS, 2014, s.3) kabul etmiştir. Tablo 3 UFRS'i kabul eden / kabul etmeyi planlamış olan ülkeleri gösterilmiştir.

Tablo 3: KOBİ'ler için UFRS'i kabul eden / kabul etmeyi planlamış olan ülkelere örnekler

Bölge	Ülke
Güney Amerika	Argentina, Brazil, Chile, Colombia, Ecuador, Guyana, Peru and Venezuela
Karayip	Anguilla, Antigua ve Barbuda, Bahamalar, Barbados, Dominika, Dominik Cumhuriyeti, Jamaika, Montserrat, Saint Lucia, St Kitts-Nevis, St Lucia ve Trinidad ve Tobago
Orta Amerika	Belize, Costa Rica, El Salvador, Grenada, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panama, St Vincent and the Grenadines
Afrika	Botswana, Gana, Kenya, Lesoto, Mauritius, Nijerya, Ruanda, Sierra Leone, Güney Afrika, Svaziland, Tanzania, Uganda, Zambiya ve Zimbabve
Asya	Bangladeş, Kamboçya, Fiji, Hong Kong, Maldivler, Myanmar, Filipinler, Singapur ve Sri Lanka
Orta Doğu	Bahreyn, Irak, Ürdün, Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri ve Yemen
Eurasia	Azerbaycan ve Türkiye
Avrupa	Ermenistan, Gürcistan, Hersek, İrlanda, Makedonya, Sırbistan, İsviçre ve Birleşik Krallık

Kaynak: Karahan ve diğeleri, 2017, s. 337. ve IFRS Foundation, <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction>

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (2012) verilerine dayanarak, önümüzdeki üç yıl içerisinde KOBİ'ler için UFRS'yi kabul eden veya kabul etmeyi planlayan gelişmekte olan ülkelerin bir kısmı, Arjantin, Brezilya, Mısır, Hong Kong, Malezya, Nijerya, Peru, Filipinler, Türkiye, Venezuela, Zambiya, Zimbabve, Singapur. Bu listeden görüleceği gibi, gelişmekte olan ülkelerin birçoğu KOBİ'ler için UFRS'yi kabul etmiş ya da yakın gelecekte kabul edecektir. (Bohusova ve Blaskova, 2012, s. 40). Güney Afrika Cumhuriyeti (Stainbank, 2008, s. 2) dünyada KOBİ'ler için UFRS'yi benimseyen ilk ülke olmuştur. Öte yandan Hong Kong da KOBİ'ler için UFRS'leri kabul etmiştir, ancak bunu yaparken UFRS üzerinde bazı değişikliklere gitmiş ve adını da Özel Kuruluşlar için Hong Kong Finansal Raporlama Standartları (HKFRS) koymuştur. Onların standartları temel olarak KOBİ'ler için UFRS'ye dayanmaktadır, ancak "KOBİ'ler" yerine ("HKICPA, 2011, 2012)" Özel Kuruluşlar " sözü geçmektedir.

Avrupa'da, tam teşekküllü UFRS'nin aksine, Avrupa Komisyonu, uluslararası düzeyde KOBİ'ler için UFRS'ini kabul etme seçeneğini reddetmekte ve bunu Üye Devletlerin bireysel kararlarına bırakmaktadır. Haziran 2013'te yeni AB Muhasebe Direktifi (2013/34/ AB) çıkarılmıştır. AB, 'KOBİ'ler için UFRS 'in küçük şirketlerin idari yükünü basitleştirme ve azaltma hedeflerine uygun bir şekilde hizmet edemeyeceğini ve açıklanan bilgilerin kalite ve karşılaştırılabilirliğini arttırmayacağını savunmuştur. "(EC 2013). Bazı ülkeler, KOBİ'ler için UFRS üzerinde bazı değişiklikler yaptıktan sonra kabul etmişler veya etmeyi planlamaktadırlar. (Tablo 4)

Brezilya'daki KOBİ'ler için, Brezilya Muhasebe Değerlendirme Komitesi, KOBİ'ler için UFRS'nin bir çevirisi olan (Portekizce versiyonu) KOBİ'ler için CPC'leri (KOBİ'ler için yeni Brezilya GAAP'si) hayata geçirilmiştir. Bununla birlikte, KOBİ'ler için IASB tanımına ek olarak (kamuya açık olmayan kuruluşlar), Brezilyalı bir KOBİ'nin de standardın uygulanması için belirli "boyut ölçütleri" ni (Price Waterhouse Coopers, PWC, 2014, s. 44) karşılaması gerekmektedir. Brezilya, KOBİ'ler için UFRS'de, bağlı ortaklıklara yapılan yatırımları ayrı mali tablolarla hesaba katmak için özsermaye yöntemini kullanmasını zorunlu kılarak da bazı değişiklikler yapmıştır.

Gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye, küresel sermaye piyasalarına ve uluslararası finansal kaynaklara erişmek amacıyla yüksek kaliteli finansal bilgi üretmek için uluslararası finansal raporlama standart setlerine (UFRS/KOBİ UFRS'si) ihtiyaç duymaktadır (Alp ve Üstündağ, 2009: s. 680). İlk olarak, tam teşekküllü UFRS, 2005 yılından beri sadece borsada işlem gören şirketler için zorunlu hale gelmiştir. Bir süre sonra KOBİ'ler için ayrı bir standart belirleme ihtiyacı ortaya çıktı.

Arjantin, Bahamalar ve Kamboçya gibi ülkeler ise KOBİ'ler için UFRS 'yi standartlar üzerinde hiçbir değişiklik yapmadan almışlardır. Bu ülkeler, standartların kullanılmasını, ya KOBİ'lerin ihtiyaçlarına göre ulusal GAAP'yi veya alternatif olarak tam UFRS'yi kullanabilecekleri şekilde seçime bağlı hale getirmişlerdir. (IFRS Foundation, 2014) (Şekil 1).

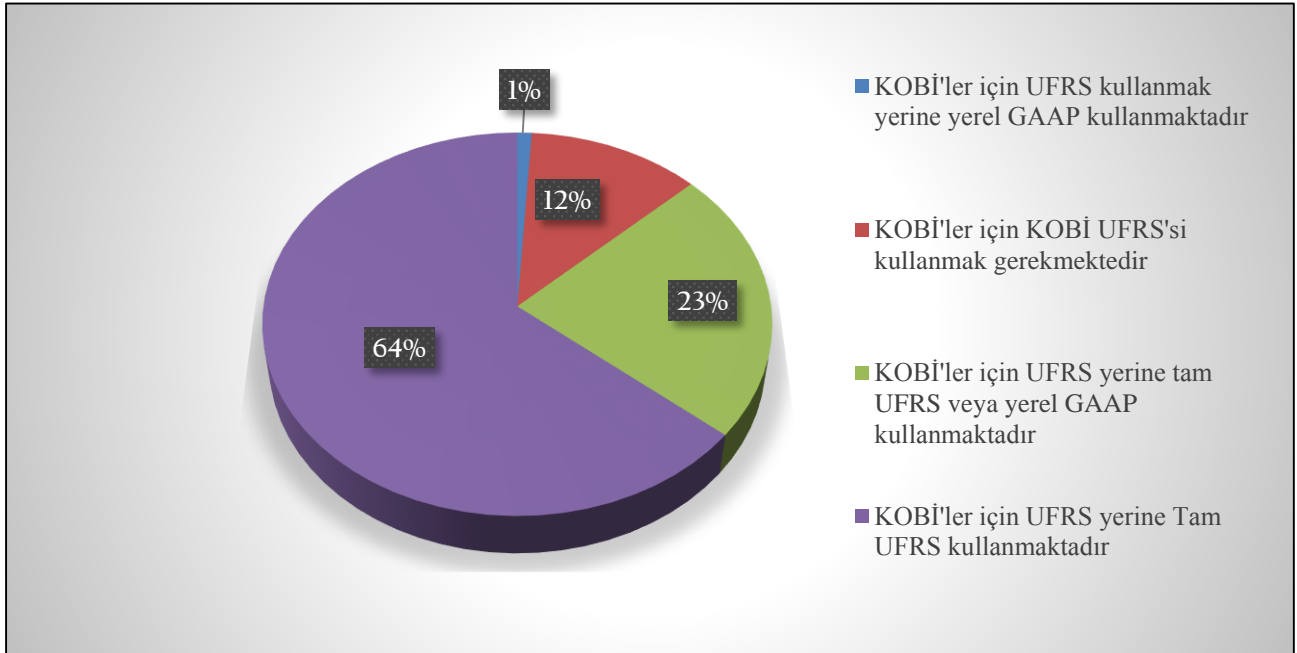
Avustralya, İngiltere, Fransa, Almanya ve Kanada gibi belli başlı gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin hala KOBİ'ler için UFRS'yi benimsememiş oldukları gerçeği de gözden kaçmamalıdır.

Tablo 4: KOBİ'ler için İFRS standartlarında değişiklik yapan ve herhangi bir değişiklik yapmadan kabul eden bazı ülkeler

Ülke	Değişiklik	Değişiklik Varsa Ayrıntıları	KOBİ'ler için UFRS için Gereken Şartlar veya İzinler
Bosna Hersek	Evet	KOBİ'lerin özkaynak değişim tablosunu ve nakit akış tablosunu yapmamasına izin verilir.	Tüm KOBİ'ler ya tam UFRS'yi ya da KOBİ'ler için geçerli olan UFRS'yi seçebilirler..
Makedonya	Hayır		Ticarette tam UFRS'leri kullanmak zorunda olanlar hariç tüm KOBİ'ler KOBİ'ler için UFRS kullanmak bir şirket hukuku gerektirir.
Türkiye	Hayır		Tüm KOBİ'lerin KOBİ'ler için UFRS kullanmasına izin vardır.
İsviçre	Hayır		Herhangi bir KOBİ KOBİ'ler için UFRS kullanabilir, ancak bunu yapmak zorunda değildir.
Birleşmiş Krallık	Evet	FRS 102'nin temeli KOBİ'ler için UFRS'dir ama önemli değişiklikler vardır. Böylece sisteme geçiş tarihinde AB tarafından kabul edilen FRS'lerde muhasebe işlemlerine izin verilmektedir. Muhasebe yönergeleri	Finansal raporlama standartları (FRS 102) 2015'ten sonraki dönemler için geçerlidir. FRS 102 AB tarafından adapte edilmiş olan UFRS'yi uygulaması gerekmeyen tüm şirketler için kullanılabilir. KOBİ UFRS'i kullanmak zorunda olmayan KOBİ'ler Birleşik Krallık Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama standartlarını, veya tam teşekküllü UFRS'yi kullanabilirler.
İrlanda	Evet	Aynı İngiltere durumunda olduğu gibi	FRS 102 de AB tarafından kabul görmüş UFRS'yi uygulamak zorunda olmayan işletmelerde kullanılabilir.
Malezya	Evet	Emlak geliştirme faaliyetleri için muhasebe şartlarını değiştirildi	
Pakistan ve Uruguay	Evet	Borçlanma maliyetlerinin sermayelendirilmesine izin verir	

Kaynak: Buculescu ve Stoica, 2016, s. 8 ve IFRS Foundation. <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

Şekil 1: Standardı Kabul Eden Ülkelerde KOBİ'ler için UFRS'nin Uygulama Durumu



Kaynak: Perera ve Ghand, 2015, s. 172

8. KOBİ'LER İÇİN DÜZENLENEN UFRS'İN YARATTIĞI SORUNLAR

Bu bölüm, yaşanan sorunlar ve KOBİ'ler için UFRS'nin dünya çapında uygulanmasında karşılaşılabilecek olası zorluklarla ilgili görüşleri içermektedir. KOBİ'ler için UFRS uygulanması ile ortaya çıkan problemleri

değerlendirmek için, bu tartışmanın gereken yerlerinde yararlı karar teorisi ve emir sırası teorisi uygulanmaktadır.

✓ IASB'nin KOBİ'ler için UFRS uygulamasını geliştirme süreciyle ilgili sorunlar

IASB (2009b), tam UFRS ve KOBİ UFRS uygulaması arasındaki farkların, kullanıcıların muhasebe bilgi ihtiyaçlarına ve maliyet-fayda değerlendirmelerine göre yapılması gerektiğini öne sürmektedir. Bu görüşler, kullanıcıların muhasebe bilgi ihtiyaçlarının, UMSK tarafından getirilen farklı raporlamalar çerçevesinde önemli bir kriter olduğunu göstermektedir. (IASB, 2009b)

Schiebel (2008) göstermektedir ki; IASB, yeni standardın geliştirilmesi esnasında kullanıcıların danışma sürecine katılımlarını çok önemsememiştir, çünkü yorumu dikkate alınanlar denetçiler, muhasebeciler ve standartları belirleyenlerdir. (Schiebel, 2008, s. 1-23) Ayrıca, Avrupa Birliği tarafından KOBİ UFRS'ine ilişkin olarak German Kooperatif ve Raiffeisen Konfederasyonu (DGRV) (2010) ile istişarede bulunularak çıkan sonuca göre IASB Yönetim Kurulu üyelerinin içinde KOBİ geçmişinden gelen veya KOBİ çalışma grubundan herhangi bir üye yoktur. Bu nedenle, KOBİ UFRS'nin standart ayarlama sürecinde KOBİ'lerin kaygılarının yeterince ele alınması pek olası görünmemektedir. KOBİ'ler için UFRS, dış kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamayacaksa, dış kullanıcılar için KOBİ'lerin yayınlanmış bilgilerinden ne tür bir fayda elde edileceği belirsizdir. Bu durum özellikle küçük ve mikro işletmeler için daha sarsıcı olacaktır. (DGRV, 2010, 1-14)

Kamuya açık olmayan işletmelerin dar bir çerçevede tanımlanması, nihai standardı uygulamak anlamında kafa karıştırıcı olmuştur. Daha önce ana hatlarıyla belirtildiği gibi, IASB (2009a) KOBİ'yi, kamuya hesap verebilirliği olmayan ancak harici kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan bir işletme olarak tanımlanmaktadır. Ancak, bu tanımda KOBİ'leri kamuya – “ karşı sorumluluğu olan işletmeleri tanımlamak için kullanılan kriter ile hedeflenen standart ” – “KOBİ ”. kullanıcıları için kullanılan kriter arasında bir tutarsızlık olduğu görülmektedir. UMSK, UFRS'nin tanıtılmasının KOBİ'ler için önemini iletirken, KOBİ'lerin tahmini olarak dünyadaki tüm şirketlerin% 95'inden fazlasını temsil ettiğini vurgulamaktadır. (IFRS Foundation, 2012b). Ancak, bu tahmin UMSK tarafından öngörülen kamuya açıklanmayan hesap kuruluşlarının kriteri yerine büyüklük seviyesine göre kategorize edilmiş olan KOBİ'lere dayanmaktadır.

Projenin gelişim geçmişi ve KOBİ'ler için UFRS uygulaması, birkaç kez başlığa yapılan değişikliklerle birlikte UMSK'nın uygun başlık seçimi konusundaki kafa karışıklığını göstermektedir. Sonunda “KOBİ'ler için UFRS ” başlığı Temmuz 2009'da standardın yayınlanmasından birkaç ay önce kabul edilmiştir (RSM Uluslararası Birliği, 2009. s. 3). Bu, KOBİ'lerin UMSK tanımı ile KOBİ'leri tanımlamak için diğer ülkeler ve bölgeler tarafından benimsenmiş farklı tanımlar arasındaki tutarsızlık nedeniyle, standardın uygulanmasında sorunlara neden olabilir.

✓ Ulusal Mevzuat ve Uygulama Konuları

UFRS'nin uygulama sürecinde tartışılması gereken en önemli konulardan biri bireysel yargı düzeyinde bölünmüş düzenleyici makamların uluslararası standartların etkin ve verimli bir şekilde uygulanmasını ne ölçüde engellediğidir (Alp & Üstündağ, 2009. S. 693-694). Bu bağlamda ortaya çıkan pratikte uygulama meselesi, ihtiyati düzenleme için UFRS'ye dayalı genel amaçlı finansal tabloların ne ölçüde kullanılabileceği olduğundan dolayı, “UNCTAD Pakistan, Güney Afrika ve Türkiye gibi ülkelerin örneklerini kullanarak bu farklılığı açıklamaktadır. Böyle bir ayarlama farklı düzenleyiciler arasında net bir anlayışa ulaşmayı gerektirecektir ” (UNCTAD, 2007a, s. 13-14).

Düzenleyici otoritelerin icrasını güçlendirmek amacıyla bazı ülkeler yeni kurumlar kurma veya mevcut kurumların rollerini pekiştirme adına baskı altındadır (UNCTAD, 2007a). Ayrıca, Alp ve Üstündağ (2009) ve UNCTAD (2007a) 'a göre, düzenleyici çerçevede tutarlılık ve UFRS'nin yasal desteğinin olmaması durumunda, uluslararası standartların her ülke düzeyinde başarılı bir şekilde uygulanması zor olacaktır. Bu bağlamda, KOBİ'ler için UFRS uygulaması ulusal mevzuat gereksinimleriyle karşı karşıya kalacaktır.

Birçok ülkede, özellikle vergi beyannamelerini dosyalama amacıyla KOBİ'lerin belirli vergi mevzuatlarına uygun mali tablo hazırlaması gerekmektedir. Lübnan, Slovakya, Avusturya ve Rusya gibi ülkeler KOBİ'lerin mali tabloları yalnızca vergi amaçlı hazırlamaktan yana olduklarına inanılmaktadır (IFRS foundation, 2011). Bu nedenle, KOBİ'ler için UFRS'nin bir yük olduğuna ve KOBİ'lerinin benimsemekte güçlük çekeceğine inanılmaktadır. Örneğin, Almanya'da finansal tablolar genellikle çok amaçlı bir işlevi görür ve bu nedenle, KOBİ'ler, vergilendirme finansal amaçlarına da hizmet eden tek bir tablo seti hazırlamayı tercih ederler (Rudzani ve Charles, 2016, s. 5). Öte yandan Fransa, bütüncül vergi ve muhasebe yapısına uygun olmayan KOBİ'ler için UFRS'yi reddetti. (Perera, 2015, s. 36).

Bireysel yargı tarafından belirlenen raporlama yapılarındaki (yerel olarak geliştirilen GAAP'ler) ve KOBİ'ler için UFRS'deki tutarsızlıklar nedeniyle KOBİ'ler için UFRS uygulamasının benimsenmesi meselesinin ortaya çıktığı birkaç durum vardır. Japonya, Avusturya, Almanya, Belçika, Endonezya, Hindistan ve diğer bazı ülkelerdeki ülkeler KOBİ'ler için UFRS uygulamasını benimsemek yerine ulusal yasalara ve diğer yerel GAAP'lere uyma gerekliliğini vurgulamaktadır. (IFRS Foundation, 2011). KOBİ'leri için şu anda GAAP uygulamayan ülkeler de var. Örneğin Birleşik Arap Emirlikleri (BAE) şu anki raporlama çerçevesi içerisinde, KOBİ'ler için ulusal GAAP'ye sahip değildir. Bu nedenle, finansal raporlama yapısının uygulanması için gerekli olgunluğa ve potansiyel bilgiye sahip olmadıklarından dolayı, KOBİ'ler için UFRS uygulamasını tüm işletmeler için benimseme konusunda belirsizlik içindedir (ICAEW, 2010. s. 3). Birleşik Arap Emirlikleri ekonomisi büyük oranda aile şirketleri tarafından temsil edilmektedir. Bu aile şirketleri genellikle KOBİ'ler için UFRS kullanılmasını tercih etmemiştir. (IFRS Foundation, 2014). Öte yandan Japonya, raporlama çerçevesinde tam UFRS'yi hala resmen benimsememiş olup, bu nedenle bu aşamada KOBİ'ler için UFRS'yi kabul etmeyi düşünmemektedir (IFRS Foundation, 2011).

✓ KOBİ'ler için UFRS'nin Uygulanmasında Karmaşıklık ve Zorluklar

UFRS uygulama sürecinin başlangıcından bu yana uluslararası standartların karmaşıklığı konusu sürekli tartışılmıştır. Bazı çalışmalar göstermektedir ki, UFRS'nin tamamının karmaşık yapısı özellikle gelişmekte olan ekonomilerde uygulamada zorluğa neden olmaktadır. (Wong, 2004, s. 6-7). Dahası, muhasebe ve denetim mesleklerinde teknik uzmanlığın olmayışı ve uluslararası standartlarla mücadelede potansiyel bilgi eksikliği açıkça ifade edilmiştir. (Alp ve Ustundag, 2009, s. 692). KOBİ'ler için UFRS, UFRS'nin tamamının daha az karmaşık ve basitleştirilmiş bir versiyonu olarak kabul edilmektedir. Ancak yeni standardın hedef kullanıcıları söz konusu olduğunda, KOBİ'ler için UFRS'nin uyumsuzluğu ve yükü ile ilgili birçok iddia yapılmıştır. Örneğin, 2005 yılında tam UFRS'ye geçişte zorluk yaşamış olan Avustralya, KOBİ'ler için UFRS uygulama süreci sırasında ortaya çıkabilecek olası geçiş sorunları ile ilgili daha fazla endişe duymaktadır. (Perera, 2015, s. 37). Yerel GAAP / tam UFRS'den KOBİ'ler için UFRS'ye geçiş süreci iş uygulamaları, süreçleri ve sistemlerinde bazı zorluklara yol açabilir ki bu da küçük işletmeler açısından genellikle masraflı, karmaşık ve uzun süren bir durum bir haline gelmektedir.

Geniş çaplı teknik uzmanlığın bulunmaması nedeniyle, uluslararası standartların uygulanmasındaki zorluklar muhasebe ortamında da bir endişe kaynağı oluşturmaktadır. Avrupa Komisyonu, KOBİ'ler için UFRS uygulamasının, idari yükün sadeleştirilmesi ve azaltılması ile ilgili hedeflere hizmet etmediği görüşündedir. (Avrupa Komisyonu (EC) Açıklayıcı Mutabakat, 2011). Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG), KOBİ'ler için UFRS sözleşmelerinin AB Yönergeleri ile uyumlu olmadığını bildirmektedir. (EFRAG, 2010). Yukarıda bahsedilen konulara ek olarak, UFRS'yi kabul etmeme konusunda Avrupa'daki KOBİ'lerin başlıca endişeler, gelecekteki değişikliklerle tam UFRS'lerde meydana gelecek karmaşıklıklar ve tam UFRS'ye geçmeyi planlayan şirketlerin ve bağlı şirketlerin karşılaştıkları ek zorluklardır.

9. TÜRKİYE'DEKİ KOBİ'LERİN UFRS/ TFRS'NİN UYGULAMASI VE BENİMSEMESİ

✓ Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS/TFRS'yi Kabul Etmenin Avantajları

Arsoy ve Sipahi'nin (2007) yaptığı araştırmaya göre, Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS'yi Kabul Etmenin Avantajları "KOBİ'lerin uluslararası çapta karşılaştırılabilir, doğru ve şeffaf finansal raporlama yapabilecek olmasıdır". UFRS'nin kabul edilmesinin en önemli amacı, kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama çerçevesi sağlamaktır. Özellikle KOBİ'ler için UFRS'nin benimsenmesi, Türkiye'de finansal raporlama iklimini büyük ölçüde değiştirecektir. (Arsoy, Sipahi, 2007, s. 31-48)

Ayrıca daha önceki bazı araştırmacılar, mali tablo kullanıcılarına ortak belirlenmiş standart avantajı sunacağına dikkat çekmiştir. Örneğin, Zeghal ve Mhedhbi (2006), uluslararası mecrada kabul gören ve tanınan finansal raporlama standartlarıyla yüksek kaliteli bilgilerin oluşturulmasının sağlanacağını belirtmiştir. (Kılıç ve Uyar, 2017, s. 325).

Karahan (2017) yaptığı araştırmaya göre, KOBİ TFRS'ye uygun olarak hazırlanan mali tablolar, karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olmaktadır.

✓ Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS'yi kabul etmenin dezavantajları

Kılıç ve Uyar'ın (2017), Arsoy ve Sipahi'nin (2007) yaptıkları çalışmalara göre, KOBİ'ler için UFRS'nin kabul edilmesi ile ilgili maliyetler özellikle kısa vadede en önemli dezavantajlardan biri olacaktır. Standartların karmaşık ve ayrıntılı niteliğini anlama konusunda yaşanacak zorluk, bilgi eksikliği, olası raporlama tekrarından kaynaklanacak maliyetler.

Karahan (2017) KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde, vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı önemli bir engel oluşturmaktadır. KOBİ TFRS hakkında bilgilendirme ve eğitim faaliyetlerinin gerek TURMOB gerekse Akademik çevreler tarafından daha yoğun bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir

10. SONUÇ

Bu makalenin amacı, geliştirilme ve uygulanma süreçleri de dâhil olmak üzere, KOBİ'ler için UFRS'nin kullanıcı bilgi ihtiyaçlarını net bir şekilde yansıtmaması halinde, KOBİ'ler için UFRS uygulamasını seçme konusunda tereddütte kalabilmektedir.

Her ne kadar birçok ülke değişiklikler olsun veya olmasın KOBİ'ler için UFRS uygulamasını kabul etmiş olsa da, hala önde gelen ülkeler içinde bu standartları henüz benimsememiş olanlar var. Bu çalışma, kabulüne karşı olan ülkelerin küçük ve mikro işletmeler için algılanan yük, raporlama yapıları ile ilgili ulusal boyuttaki tutarsızlıklar ve geçiş sürecinde yaşanan güçlükler de dahil olmak üzere, KOBİ'ler için UFRS uygulaması ile ilgili belirledikleri pek çok soruna dair kanıt sunmaktadır. Ayrıca, KOBİ'ler için UFRS uygulamasının belirli bölümlerinde mevcut olan teknik zorluklar ve mali tabloların hazırlanmasında yaratacakları potansiyel karmaşıklıklar da ana hatlarıyla belirtilmiştir.

KOBİ'ler için UFRS uygulamasının tam UFRS'nin basitleştirilmiş bir versiyonu olduğu açık olsa da, bu standartların uygulanması yine de özellikle mikro işletmeler olmak üzere, küçük ve mikro işletmeler açısından ağır yük gibi gözükmektedir. Özellikle yerel olarak geliştirilmiş olan GAAP'ı benimseyen ülkeler, şu anda bu özel nedenden ötürü KOBİ'ler için UFRS'yi kabul etme konusunda isteksiz görünmektedirler. Küçük ve mikro işletmeler için uluslararası raporlama standartlarının uygulanması gerekliliği hala belirsizliğini korumakta olup, daha fazla sadeleştirilmeye veya mikro işletmelerin basit finansal muhasebe ihtiyaçlarını karşılayacak tamamen basitleştirilmiş yeni standartlara ihtiyaç duyulabilir.

Türkiye, KOBİ'ler için UFRS'yi ilk kabul etmiş ülkelerden biridir. Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS'nin kabulü muhasebe sistemini büyük ölçüde değiştirecek olup, KOBİ finansal tabloları kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacaktır. Maalesef geçiş süreci, mevcut ulusal düzenlemeler ile önerilen standartlar arasındaki önemli farklılıklar, eğitimli personel eksikliği, uyum ve uygulama maliyetleri konusundaki endişeler ve KOBİ'ler için UFRS kapsamı konusundaki belirsizlik gibi çeşitli nedenlerden dolayı karmaşık olacaktır. Bu nedenle Türkiye örneği, gelişmekte olan bir ülkenin yeni raporlama sistemine adaptasyon sürecinde yaşayacağı zorlukları ve sorunları göstermektedir.

Şu anda pek çok ülkede bulunan KOBİ'ler, yerel GAAP gereksinimlerine bağlı olarak finansal tablolarını hazırlamaktadır. Bu nedenle yerel GAAP'tan KOBİ'ler için UFRS'ye geçiş, finansal tabloların hazırlanma maliyetini artırabilir. KOBİ'ler için UFRS uygulamasını kabul eden KOBİ'ler için eğitimle ilgili maliyetler, mevcut sistem / paketlerdeki değişiklikler, mali tabloların yeniden oluşturulması, ekstra danışmanlık vb. zahmetli olacaktır. Bu nedenle, bu basitleştirmelerin KOBİ'ler için UFRS tanıma ve ölçüm gereksinimlerinde, maliyet-fayda kaygıları üzerindeki kesin etkisi belirsizdir.

KAYNAKÇA

Adekoya, O. (2011). Similarities and differences, IFRS and Nigerian GAAP. Lagos: Pricewater House CoopersInternational Limited. (PWCIL).

Alp, Ali. ve Saim, Ustundag, (2009) "Financial reporting transformation: The experience of Turkey", Critical Perspectives on Accounting, 20 (5), 680-699

Arsoy, Aylin ve Barış, Sipahi, (2007), "International Financial Reporting Standards X For Small And Medium Sized Entities and the Turkish Case", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 62(4), 31-48

Asia Pacific Economic Corporation (APEC), (2009). APEC SME Innovation Seminar (Effective Implementation and Assessment of SME Innovation Policy, SME01/2009A). Korea. 1-447

Asia Pacific Economic Corporation (APEC), (2009). How APEC can contribute to inclusive growth and benefit from it. http://www.apec.org/Press/Features/2009/1101_How_APEC_SMEs_Can_Contribute_to_Inclusive_Growth_and_Benefit_from_It.aspx

Bohusova, H. and Blaskova, 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.

Bozdemir, Enver (2014), "Kobi'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit Ve Değerlendirmeler", International Journal of Economic and Administrative Studies, 6 (12), 86-108

- Buculescu, Maria, 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
- Casabona, Patrick ve Shoaf Victoria (2002), "International Financial Reporting Standards: Significance, Acceptance, and New Developments," *Review of Business*, 23 (1), 16-20.
- Chen, Jia. (2006). Development of Chinese small and medium-sized enterprises. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 13(2), 140–147.
- Clementina, Kanu, Egwu. N. Onuoha ve Isu, Gabriel. (2014). "Small and Medium Enterprises in Nigeria and Adoption of International Financial Reporting Standards. An Evaluation", *IOSR Journal of Economics and Finance*. 4(2). 27-32
- EC (European Commission), 2013. Financial Reporting Obligations for Limited Liability Companies (Accounting Directive). http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_en.htm. (Erişim Tarihi Kasım 13/10/2017)
- Economist Intelligent Unit (EIU) (2010). SMEs in Japan: A new growth driver? 1-26. http://viewswire.eiu.com/report_dl.asp?mode=fi&fi=1227698307.PDF. (Erişim Tarihi Kasım 28/10/2017)
- Eskin, İlknur ve Güvemli, Batuhan (2015) "Bir Alabalık Üretim Tesisinde Kobi TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması", *Mufad Journal*, Sayı, 66. 89-104.
- European Commission (EC) ExplanatoryMemorandum(2011). Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings
- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). (2010). A letter to the European Commission specifying therequirements of the IFRS for SMEs that has been assessed to be incompatible with the EU accounting directives (the Letter) 1-10.
- Gebhart, Günther (2000), "The Evolution of Global Standards in Accounting," *Brookings-Wharton Papers on Financial Services*: 342-368
- German Cooperative and Raiffeisen Confederation (DGRV) (2010). Consultation on the IFRS for SMEs. 1-14. [https://circabc.europa.eu/sd/a/2a253efe-8a85-4251-a20a-e6ff97ce6fd5/DE%20-%20\(DGRV\)%20Deutscher%20Genossenschafts-%20und%20Raiffeisenverband%20e.%20V._en.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/2a253efe-8a85-4251-a20a-e6ff97ce6fd5/DE%20-%20(DGRV)%20Deutscher%20Genossenschafts-%20und%20Raiffeisenverband%20e.%20V._en.pdf) (Erişim Tarihi, 28/10/ 2017)
- Gibson, Tom., ve Vaart, H. J. (2008). Defining SMEs: A less imperfect way of defining small and medium enterprises in developing countries. s. 1-29
- Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA) (2012). Hong Kong financial reporting standards for private entities. <http://www.hkicpa.org.hk/en/standards-and-regulations/technical-resources/hkfrs-pe-info-centre/> (Erişim Tarihi Kasım 26/10/2017)
- <http://www.icaew.com/-/media/corporate/archive/files/about-icaew/where-we-are/middle-east-ifrs-for-smes-in-uea-english-version.ashx>. (Erişim Tarihi, 25/10/ 2017)
- IASB (2007a), "IASB Published Draft IFRS for SMEs," Press Release, 15 February 2007. <https://www.iaasa.ie/News/Archived/2007/IASB-publishes-draft-IFRS-for-SMEs?feed=NewsFeed>.
- IASB (2007c), "IFRS for Small and Medium-sized Entities: A Staff Overview of the Exposure Draft" <https://www.iasplus.com/en/site-search?SearchableText=IFRS+for+Small+and+Mediumsized+Entities%3A+A+Staff+Overview+of+the+Exposure+Draft>. (Erişim Tarihi Kasım 16/10/2017)
- IFRS Foundation (2011). Implementing the IFRS for SMEs: World standard setters meeting.
- IFRS Foundation (2012b). IFRS for SMEs. <http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>
- IFRS Foundation (2014). Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SMEs. <http://www.focusifrs.com/content/download/8340/43637/version/1/file/IFRS-for-SMEs-Factsheet-August-2014.pdf> . (Erişim Tarihi Kasım 20/10/2017)
- IFRS Foundation, <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> . (Erişim Tarihi Kasım 25/10/2017)

- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) (2010). Adopting international financial reporting standards for SMEs in the UAE. 1-6
- International Accounting Standards Board (IASB) (2009a). International financial reporting standards (IFRS) for small and medium sized entities (SME). <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/Pages/ifrs-for-smes.aspx>.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2009a). International financial reporting standards (IFRS) for small and medium sized entities (SME).
- International Accounting Standards Board (IASB) (2009b). International financial reporting standards (IFRS) for small and medium sized entities (SME): Basis of conclusion. <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/Pages/ifrs-for-smes.aspx> (Erişim Tarihi, 11/10/ 2017)
- Karahan, Murat, İğde, Medet ve Özbezek, Dilek (2017). Evaluation of International Financial Reporting Standards in Terms of Smes-Turkey Application. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 16 (2), 330-344
- KARAHAN. Murat. (2017), "Opinions and Awareness Levels of Members of the Accounting Profession about Sme TFRS: Gaziantep Example", *Gaziantep University, Journal of social science*, 16(4), 999-1013
- Kılıç, Merve ve Uyar, Ali (2017), "Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey: Insights from academics and accountants", *Accounting and Management Information Systems*, 16(2), 313-339
- Kongolo, M. (2010). Job creation versus job shedding and the role of SMEs in economic development. *African Journal of Business Management*, 4(11), 2288–2295
- KPMG (2007), "Proposed financial reporting standards for small and medium-sized entities," *Financial Reporting Matters*, Issue 17. 1-8.
- Kushnir, Khrystyna, Mirmulstein, Melina, ve Rita Ramalho (2010), "Micro, Small, and Medium Enterprises Around the World: How Many Are There, and What Affects the Count?," *World Bank*. 1-9
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Financing SMEs and Entrepreneurs 2016*. 1-494
- Perera, Dinuja. (2015). *Adoption Of International Financial Reporting Standards (Ifrs) For Small And Medium-Sized Enterprises (Smes): Problems And Challenges*. Macquarie University. Doktora Tezi.
- 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
- Price Waterhouse Coopers (PWC), (2014) IFRS adoption by country. 1-249. <https://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/publications/assets/pwc-ifrs-by-country-2014.pdf>. (Erişim Tarihi Kasım 28/10/2017)
- Resmi Gazete (Kasım 2012), "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik"
- RSM International Association (2009). A guide through IFRS for SMEs. 1-54 http://rsmus.com/pdf/guide_through_ifrs.pdf. (Erişim Tarihi, 25/10/ 2017)
- Rudzani, Sikhwari ve Manda, D, Charlesç (2016). "An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRSS for SMEs in South Africa". *Problems and Perspectives in Management* (14). 1-11.
- Sayıli Resmi Gazetede 2012/3834 Sayılı Karar ve Ekinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm>.
- Schiebel, Alexander. (2008). Is there a solid empirical foundation for the IASB's draft IFRS for SMEs? *Vienna University of Economics and Business Administration*, 1-23
- Small Business Administration (SBA) USA (2012). Size standards for small businesses. <http://www.sba.gov/content/summary-size-standards-industry>. (Erişim Tarihi, 18/10/2017)
- Stainbank, Lesley. (2008), "The development of financial reporting for SMEs in South Africa: implications of recent and impending changes", *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, 3 (3), 1-17.3

- Street, Donna L. (2002), "GAAP 2001- Benchmarking National Accounting Standards against IAS: Summary of Results," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 11(1), 77-90.
- Tewari, path, Skilling, David, Kumar, Parnav ve Wu, Zack (2013) "Competitive Small and Medium Enterprises A diagnostic to help design smart SME policy", World Bank, 1-34
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (2007a). Review of practical implementation issues of international financial reporting standards. 1-15 http://www.unctad.org/en/Docs/c2isard37_en.pdf (Erişim Tarihi, 25/10/ 2017)
- United States Trade Representative (USTR) (2010). Smaller exporters play large role in trade. <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2010/november/smaller-exporters-play-large-role-trade>. (Erişim Tarihi Kasım 28/10/2017)
- Whittington, Geoffrey (2005), "The Adoption Of International Accounting Standards In The European Union," *European Accounting Review*, 14 (1), 127-153
- Wong, Peter. (2004). "Challenges and successes in implementing international standards: Achieving convergence to IFRS and ISAs". *International Federation of Accountants*, 1-30