



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI
FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ
UYGULANABİLİRLİĞİ: MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR
ALAN ARAŞTIRMASI**

Hacer ÇİĞİL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
Ağustos - 2014**



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI
FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ
UYGULANABİLİRLİĞİ: MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR
ALAN ARAŞTIRMASI**

DANIŞMAN: Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY

Hacer ÇİĞİL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
Ağustos - 2014**

**KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARININ
UYGULANABİLİRLİĞİ: MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

Hacer, ÇİĞİL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kod No :

**Bu Tez 28/08/2014 Tarihinde Aşağıdaki Jüri Üyeleri Tarafından
Oy Birliği ile Kabul Edilmiştir.**

Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Yrd. Doç. Dr. Orhan ERCAN

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Doç. Dr. Murat KARABULUT

Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARININ
UYGULANABİLİRLİĞİ: MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ALAN
ARAŞTIRMASI**

Hacer, ÇİĞİL

Danışman : Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY

Yıl : 2014 , Sayfa: 68+7

Jüri : Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY (Başkan)
: Doç. Dr. Mahmut Yardımçioğlu (Üye)
: Yrd Doç. Dr. Orhan Ercan (Üye)

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensupları için önemli bir konu niteliğinde olan KOBİ'ler için UFRS'ye yer verilmiştir. Bu doğrultuda UFRS'lerin ortaya çıkışı, oluşturulma süreci ele alınmıştır. Ayrıca, tüm dünyada olduğu gibi işletmeler açısından büyük paya sahip olan ve meslek mensuplarının da en çok muhatap oldukları firmalar olan KOBİ'lerin tanımı, özellikleri ve sahip oldukları öneme değinilmiştir. Ancak KOBİ'lerin büyük işletmelerin kullanacağı Tam Set UFRS'leri kullanamayacağından dolayı basitleştirilmiş olarak hazırlanan KOBİ'ler için UFRS'lerin içeriğine yer verilmiştir.

Araştırma Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerinde en çok muhasebe meslek mensubu bulunan Gaziantep, Malatya ve Diyarbakır illerindeki meslek mensuplarına yönelik uygulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: UFRS, KOBİ, KOBİ'ler için UFRS, Muhasebe, Muhasebe Standartları

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY

ABSTRACT

MA THESIS

**THE APPLICABILITY OF INTERNATIONAL
FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR
SME'S: A FIELD STUDY ON MEMBERS OF
ACCOUNTANTS**

Hacer, ÇİĞİL

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Yücel AYRIÇAY

Year : 2014 , Pages:68+7

Jury : Assoc. Prof. Dr. Yücel AYRIÇAY (Chairperson)
: Assoc. Prof. Dr. Mahmut Yardımoğlu (Member)
: Assist. Prof. Dr. Orhan Ercan (Member)

In this study, the UFRS (Uniform Financial Reporting Standards), being a vital issue for accountants, for SME's has been dealt with. In this regard, the emergence of the UFRS and their forming process have been studied. As it is the case around the world, the definition of SME's, which constitute a bigger portion of enterprises and with which the members of the profession have to deal, their specifications and importance have also been touched on. However, as the SME's would not use full set UFRS's, which are used by big enterprises, the content of the simplified UFRS for SME's has been featured.

The study has been applied to the members of the profession in Gaziantep, Malatya and Diyarbakır, where the numbers of the accountants in East and Southeastern of Anatolia are the highest.

Keywords:IFRS, SME, IFRS for SME's, Accounting, Accounting Standards.

ÖN SÖZ

Uluslararası ticaretin hız kazanmasıyla finansal raporlama ülkelerin ortak bir sorunu olmaya başlamıştı. Bu sorunun giderilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturuldu. Ayrıca ülkelerde KOBİ'lerin yaygın olmasıyla oluşturulan bu standartlar KOBİ bazında sadeleştirilmiştir. Bu çalışmada da KOBİ UFRS ele alınmıştır.

Bu tez çalışması, konu ile ilgili literatür de mevcut olan çalışmalar göz önüne alındığında, bu bağlamda daha önceki yapılan çalışmalara katkı sağlayacağı ve uygulama bakımından literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Tezimin konu seçiminden tamamlanmasına kadar geçen sürede tüm bilgi ve deneyimi ile katkılarından ve yardımlarından dolayı tez danışman hocam Sayın Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY'a öncelikle çok teşekkür ederim. Bu tez çalışmam boyunca bana hep yardımcı olan arkadaşlarıma, ayrıca alan çalışmam sırasında değerli vakitlerini ayıran muhasebe meslek mensuplarına teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak tezimin tamamlanmasında gerek yardımını gerek sabrını benden esirgemeyen aileme teşekkür ediyorum.

Hacer ÇIĞIL
Ağustos-2014

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÖN SÖZ.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VI
TABLolar LİSTESİ.....	VII
1. GİRİŞ.....	1
2. ÖNCEKİ ARAŞTIRMALAR.....	2
3. FİNANSAL RAPORLAMA.....	6
3.1. Finansal Raporlamanın Amaçları ve İşlevleri.....	6
3.2. Finansal Raporlar.....	6
3.2.1. Finansal Tablolar.....	6
4. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	7
4.1. Standartlara Duyulan İhtiyaç ve Standartların Önemi.....	7
4.2. Standartların Doğuşu.....	7
4.3. Standartların Oluşturulması Süreci.....	8
4.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci.....	8
4.4.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	8
4.4.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASB).....	8
4.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci.....	9
5. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	10
5.1. KOBİ'lerin Tanımı.....	10
5.1.1. Türkiye'de KOBİ'lerin Tanımı.....	11
5.1.2. Dünya'da KOBİ'lerin Tanımı.....	12
5.2. KOBİ'lerin Özellikleri.....	12
5.3. KOBİ'lerin Avantaj ve Dezavantajları.....	12
5.4. KOBİ'lerin Ülke Ekonomilerindeki Yeri.....	13
5.5. KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri.....	13
5.6. KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standartlarının Hazırlanmasının Nedenleri.....	14
5.7. KOBİ İçin UFRS'nin Uygulanmasının KOBİ'lere Sağlayacağı Faydalar....	14
5.8. KOBİ UFRS'ye Geçişte Dikkat Edilmesi Gerekenler.....	15
5.9. KOBİ'ler İçin UFRS ile Tam Set UFRS'nin Karşılaştırılması.....	15
5.9.1. KOBİ'ler İçin Geçerli Olmayan Başlıklar.....	16
5.9.2. Kapsam Dışı Bırakılan Tercihli Uygulamalar.....	16
6. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN İÇERİĞİ.....	19
6.1. Bölüm 1 : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler.....	19
6.2. Bölüm 2 : Kavramlar ve Genel İlkeler.....	19
6.3. Bölüm 3 : Finansal Tabloların Sunuluşu.....	19
6.4. Bölüm 4 : Finansal Durum Tablosu.....	20
6.5. Bölüm 5 : Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Gelir Tablosu.....	21
6.6. Bölüm 6 : Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu.....	21
6.7. Bölüm 7 : Nakit Akış Tablosu.....	22
6.8. Bölüm 8 : Finansal Tablo Dipnotları.....	22

6.9. Bölüm 9 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar.....	22
6.10. Bölüm 10: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar.....	24
6.11. Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar.....	25
6.12. Bölüm 12: Diğer Finansal Araçlar.....	25
6.13. Bölüm 13: Stoklar.....	26
6.14. Bölüm 14: İştiraklerdeki Yatırımlar.....	26
6.15. Bölüm 15: İş Ortaklıklarındaki Paylar.....	27
6.16. Bölüm 16: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	27
6.17. Bölüm 17: Maddi Duran Varlıklar.....	28
6.18. Bölüm 18: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Varlıklar.....	28
6.19. Bölüm 19: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyeler.....	29
6.20. Bölüm 20: Kiralamalar.....	30
6.21. Bölüm 21: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.....	30
6.22. Bölüm 22: Borçlar Ve Özkaynak.....	31
6.23. Bölüm 23: Hasılat.....	32
6.24. Bölüm 24: Devlet Teşvikleri.....	33
6.25. Bölüm 25: Borçlanma Maliyetleri.....	33
6.26. Bölüm 26: Hisse Bazlı Ödemeler.....	34
6.27. Bölüm 27: Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	34
6.28. Bölüm 28: Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	36
6.29. Bölüm 29: Gelir Vergileri.....	36
6.30. Bölüm 30: Yabancı Para Çevirim İşlemleri.....	37
6.31. Bölüm 31: Yüksek Enflasyon.....	37
6.32. Bölüm 32: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar.....	38
6.33. Bölüm 33: İlişkili Taraf Açıklamaları.....	38
6.34. Bölüm 34: Özellikli Faaliyetler.....	39
6.35. Bölüm 35: KOBİ TFRS'ye Geçiş.....	40
7. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULANABİLİRLİĞİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI.....	44
7.1. Araştırmanın Amacı.....	44
7.2. Model ve Hipotezler.....	44
7.3. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklem.....	45
7.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	46
7.5. Araştırmanın Yöntemi.....	46
7.6. Bulgular ve Yorumları.....	46
7.6.1. Faktör Analizi.....	47
7.6.2. Frekans Analizleri.....	47
7.6.2.1. Demografik Yapı.....	48
7.6.2.2. KOBİ'ler İçin UFRS'lerin Uygulanabilirliğine İlişkin Frekans Analizleri.....	49
7.6.3. Demografik Değişkenler Açısından KOBİ'ler İçin UFRS'lerin Uygulanabilirliği Faktörlerinin Farklılık Analizleri.....	54
7.6.4. Çoklu Regresyon Analizi.....	58
8. SONUÇ ve TARTIŞMA.....	61
KAYNAKLAR.....	63
ÖZ GEÇMİŞ	

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
FASB	: Financial Accounting Standards Board
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: International Financial Reporting Standard
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
KOBİ	: Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	: Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme Ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
SM	: Serbest Muhasebeci
SME	: Small And Medium Enterprise
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMMOB	: Türk Mühendis Ve Mimar Odaları Birliği
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablolar</u>		<u>Sayfa</u>
Tablo 5.1.	Türkiye’de Yürürlükte Olan KOBİ Tanımı.....	11
Tablo 5.2.	UMSK’ye Göre Finansal Tablo Hazırlama.....	11
Tablo 5.3.	AB’de Yürürlükte Olan KOBİ tanımı.....	12
Tablo 5.4.	Dünyada ve Türkiye’de KOBİ’lerin İşletmeler İçindeki Payı.....	13
Tablo 5.5.	İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı.....	14
Tablo 7.1.	Faktör Analizi Sonuçları.....	47
Tablo 7.2.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Yapılarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları.....	48
Tablo 7.3.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlar Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları.....	50
Tablo 7.4.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı.....	51
Tablo 7.5.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Uygulanabilirlik Beklentileri Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı.....	52
Tablo 7.6.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür-Çevre Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı	53
Tablo 7.7.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Ekonomik ve Hukuki Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı.....	54
Tablo 7.8.	Mesleki Unvan Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları.....	55
Tablo 7.9.	Mesleki Unvan Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları.....	55
Tablo 7.10.	Yaş Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları.....	56
Tablo 7.11.	Öğrenim Durumu Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları...	56
Tablo 7.12.	Mesleki Deneyim Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları...	57
Tablo 7.13.	Mezun Olunan Bölüm Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları.....	57
Tablo 7.14.	Cinsiyet Açısından Bağımsız Örneklem T Testi Analizi Sonuçları.....	57
Tablo 7.15.	Çalışma Şekli Açısından Bağımsız Örneklem T Testi Analizi Sonuçları.....	58
Tablo 7.16.	Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları.....	59

1. GİRİŞ

21. yüzyılda ticari faaliyetler bir önceki yüzyıla nazaran önemli gelişmeler kaydetmiştir. Hiç şüphesiz bunlardan en önemlisi, bu faaliyetlerin artık farklı ülkelerde farklı kıtalarda yürütüldüğüdür. Her bir ülke de kendine has bir finansal raporlama uygulamakta iken finansal piyasalarda küreselleşmeden kendilerine düşen payı almıştır. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, yatırımların uluslararası bir hal alması nedeniyle değişik ülkeler arasında yaşanan finansal raporlama, işletmeleri zor duruma sokmaktadır. Ayrıca çeşitli ülkelerde yaşanan ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar; finansal tablo kullanıcılarını, finansal tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir.

Finansal tablolardaki bilgilerin; güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olabilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikalarının uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebede ortak dil anlayışını getirmiştir. Ülkeler daha önce uyguladıkları yerel muhasebe standartlarını terk etmiş ve herkesin benimsediği ve uygulama taahhüdü verdiği uluslararası muhasebe standartları uygulanmaya başlamıştır. Türkiye’de de bu gelişmelere paralel olarak uluslararası muhasebe standartlarını benimsemiş ve Türkiye muhasebe standartları olarak yayımlanmıştır.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ), kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve işletme dışı bilgi kullanıcıları açısından genel amaçlı finansal tablo yayımlayan ekonomik ve teknik birimlerdir. Küreselleşen dünyada ortak bir muhasebe dilinin kullanılması, daha güvenilir, karşılaştırılabilir, gereksinimlere uygun finansal tablolar sunabilmesi amacıyla muhasebe standartları kabul edilmiş ve uygulamaya konulmuştur. Büyük işletmeler açısından oluşturulan bu standartların KOBİ’ler tarafından kullanımının zorluğu ve karmaşıklığı, KOBİ’ler için daha özet bir biçimde KOBİ TFRS’lerin yayımlanmasına sebep olmuştur.

KOBİ’ler için UFRS’yi uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarının standartları tam olarak bilmeleri uygulamanın akışı açısından önemlidir. Bu çalışmanın da amacı; KOBİ UFRS Seti hakkında özet bilgilendirmenin yanında standartların doğuşu, oluşturulma süreci, Türkiye’de ve dünyada standartlara geçiş sürecini yer vermektir. Ayrıca, KOBİ için UFRS’nin uygulanabilirliğini muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket yardımıyla ölçmektir.

2. ÖNCEKİ ARAŞTIRMALAR

Aslan (2007), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ile global uyum üzerine yapmış olduğu bu çalışmada KOBİ'ler ile UFRS'lerin uyumunu incelemiştir. Birçok açıdan KOBİ'ler için ayrı standartlar seti hazırlanmasının; ilke olarak, mali tablo kullanıcıları açısından, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olma açısından ve son olarak da fayda maliyet açısından uygun olduğu vurgulanmıştır. Diğer taraftan da işlemler ve konular bakımından Tam Set UFRS'lerden farklı olması gerektiği belirtilmiştir. Türkiye'de KOBİ'ler için UFRS konusuna da değinilerek KOBİ tanımlarından yola çıkıp, birçok işletmenin Tam Set UFRS'nin dışında kaldığı, bu nedenle sadece küçük işletmeler için ayrı bir standartlar setinin oluşturulmasının uygun olacağını belirtilmiştir.

Demir (2007), KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağı üzerinde değerlendirme yaptığı bu çalışmada dikkate alınması gereken bazı konuların şunlar olduğunu belirtmiştir; gelişmiş ülkelerdeki KOBİ tanımının ülkemize uygun olmayabileceği, KOBİ standardı uygulama aşamalarında sıklıkla Tam Set UFRS'ye başvurulmasının muhtemel olduğu böylelikle KOBİ'ler için ayrı standartlar seti hazırlanmasının gerekemeyebileceği, KOBİ standartlarının uygulanması için düzenleyici kuruluşlar tarafından bir takım yasal düzenlemeler yapılması gerektiği.

Türel (2008), bu çalışmada KOBİ'ler için hazırlanan taslak UFRS'nin temel özelliklerini belirtmiş, ülkemizde yürürlüğe girmesi halinde kapsayabileceği işletmeleri ve standartların bu işletmelerin muhasebe uygulamalarına muhtemel etkilerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda; KOBİ'ler için UFRS'nin dünya çapındaki finansal raporlama uygulamalarının uyumlaşmasını ve finansal bilgilerin daha karşılaştırılabilir olacağı, KOBİ'lerin halka açılma sürecinde yaşadıkları raporlama sorunları azalacak, uluslararası işletmelerle iş ortaklığı yapma ve birleşme olasılığı artacak ve işletmelerin borç bulmalarının kolaylaşacağı belirtilmiştir.

Ülkü (2008) çalışmasında "KOBİ'ler için UFRS" setinden, ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ'lerin ne şekilde etkileneceğine muhasebe mesleği mensuplarının gözünden bakmak ve standartları finansal verilere uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarının, UFRS'yi algılayış biçimlerini ortaya koymuştur. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının UFRS konusundaki bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe standartlarının KOBİ'lerde uygulanmaya başlamasıyla birlikte muhasebe meslek mensupları, KOBİ'lerde pek çok sıkıntının kaynağı olan kurumsal yönetim probleminin önemli ölçüde azalacağına inanmaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensupları UFRS ile birlikte kaliteli bilgi üretebileceğine inanmaktadır.

Akdoğan (2010) bu çalışmada KOBİ'ler İçin UFRS'yi genel olarak açıklamak da ve Tam Set UFRS'den olan farklılığını analiz etmektir. KOBİ'ler için yayımlanan finansal raporlama Tam Set UFRS'lerden daha basit olan ancak UFRS'lerle de büyük ölçüde temel konularda benzerlik gösteren bu standart hükümlerinin uygulanması, KOBİ'lerin büyük işletme sınıfına geçtiklerinde Tam Set UFRS'leri uygulamalarını kolaylaştıracağı öngörülmüştür. Bu standardın, Türkiye KOBİ'leri için de gecikmeden uygulamaya konulması; KOBİ'lerin kolayca finansman kaynağı bulmasında ve yurt dışına açılmasında büyük önem taşıyacağı vurgulanmıştır.

Çelik (2010), Türkiye, AB ve ABD'de standardın uygulama sürecini açıkladığı bu çalışmada, KOBİ'lerde finansal raporlama standartlarının etkin şekilde uygulanabilmesinin bir takım potansiyel sorunlar içermesi ve KOBİ'lerin ekonomilerde önemli bir çoğunluğa sahip olması standartların uygulanmasını güçleştirdiğini vurgulamıştır. Standardın

uygulanabilmesi için öncelikle standardın iç hukuklara aktarılması gerekmektedir. Bu konuda her ülkenin önceliklerinin ve tercihlerinin farklı olacağı, Türkiye'nin de bu sürecin dışında olmadığı belirtilmiştir.

Gençtürk, Karaman ve Yılmaz'ın (2011) ortak gerçekleştirdikleri bu çalışmanın amacı, UMSK tarafından yayımlanan tam set UFRS ve KOBİ'ler için UFRS ile ilgili açıklamalar yapmak, aralarındaki farkları göstermek ve Türkiye'deki KOBİ'lerin buna ne kadar hazır olduğunu muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan farkındalık analiziyle değerlendirmektir. Araştırmada Batı Akdeniz Yöresi olarak kabul edilen Antalya, Burdur ve Isparta illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ele alınmıştır. Araştırma sonucunda ulaşılan bulgulara göre; muhasebe meslek mensupları, KOBİ UFRS'nin muhasebe mesleğine çok yüksek olmamakla beraber katkısının olduğu, meslek mensuplarının KOBİ UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları, KOBİ UFRS'nin uygulanabilirliği hakkında kısmen olumlu bir tutuma sahip oldukları sonuçlarına ulaşmıştır.

Güneş, Durmuş ve Solak (2011) ortak gerçekleştirdikleri bu çalışmada Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeyleri araştırılmış ve KOBİ TFRS uygulamalarının muhasebe meslek mensuplarına getireceği muhtemel iş yükleri ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Arsoy ve Bora (2012), KOBİ muhasebe standartları üzerine yapmış oldukları SWOT analizinde, muhasebe meslek mensuplarının görüşleri dikkate alınarak ulaşılan sonuçlara göre; genel olarak KOBİ muhasebe standardı uygulamasının öneminin meslek mensuplarınca algılanmış olduğu anlaşılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarına göre KOBİ muhasebe standardının en güçlü yönü; standardı uygulayacak işletmelerin uluslararası uygulamalarla uyumlu, doğru ve şeffaf bir finansal raporlama yapabilecek olmalarıdır. Diğer taraftan KOBİ muhasebe standardının zayıf yönü olarak ülkemizde kayıt dışı ekonominin varlığının azalsa da devam edeceği düşünülmektedir.

Babaoğlu (2012), KOBİ'ler için UFRS'nin Mardin İlinde Muhasebe meslek mensupları tarafından benimsenme durumunun tespiti için bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular; KOBİ'ler için UFRS'nin SMMM'ler açısından önemli olmasına rağmen, meslek mensuplarının konuya olan hakimiyetlerinin ve farkındalıklarının yeterli düzeyde olmadığı vurgulanmıştır, ülkemizde KOBİ UFRS ile ilgili olarak yetkili kurum ve kuruluşlar, akademisyenler ve diğer araştırmacılar tarafından birçok çalışma yapılmış, meslek mensuplarını bilgilendirmeye yönelik eğitim ve seminerler düzenlenmiş, kaynak ve materyaller oluşturulmuş, ancak yine de bölgede, konunun farkındalık düzeyi değerlendirildiğinde yapılan tüm bu çalışmaların amacına ulaşmada yetersiz kaldığı tespit edilmiştir.

Hacıhasanoğlu, Karaca ve Demirci (2012) muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'yi uygulamaya hazır olup olmadıklarının tespitine yönelik olarak ortak gerçekleştirdikleri bu çalışmada Ankara ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları baz alınmıştır. Elde edilen sonuçlara göre; standartlar hakkında meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin düşük olduğu, UFRS'lerin mesleğin gelişimine olumlu etkileyeceği, standartların uygulamaya geçilmesiyle iş yükünün artacağı ve meslek mensuplarının standartlarla ilgili yorumları takip edemedikleri belirtilmiştir.

Kara (2012), Türkiye'de KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanabilirliği algısının tespitine yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde bir araştırma yapmıştır. Araştırmada ayrıca, uygulamayı etkileyebilecek faktörleri tespit etmek de amaçlanmıştır. Bu bağlamda Güneydoğu Anadolu Bölgesi'ndeki

illerde faaliyette bulunan KOBİ'lerde anket uygulanmıştır. KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğini; işletme içi ve işletme dışı faktörlerin etkilediği düşünülerek yapılan analiz sonucunda UFRS'nin uygulanabilirliği ile fayda ve büyüklük arasında ilişki olduğu, işletme dışı paydaşlar, eğitim ve maliyet arasında ise ilişki olmadığı sonucuna varılmıştır. Ek olarak KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğinde faktörler arasındaki ilişki bir bütün olarak ele alındığında küçük ve orta boy işletmelerde uygulanabileceği, mikro işletmelerde ise uygulamanın zor olacağı tespit edilmiştir.

Özkan ve Özşahin (2012), Kayseri ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının KOBİ-TFRS'nin sağlayacağı muhtemel fayda ve sakıncalar ile uygulanabilirliği ve bu konudaki eğitim çalışmalarına yönelik görüşleri belirlemeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda elde edilen veriler; KOBİ-TFRS'nin uygulamaya girmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlar sunacağı, finansal tabloların daha güvenilir ve daha karşılaştırılabilir olacağı, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı karar verebileceği, muhasebe de dil birliği sağlanacağı, vergi denetimlerinin kolaylaşabileceği, muhasebe mesleğinin öneminin artacağı, muhasebe meslek mensuplarının iş yükünde artış olacağına dair veriler elde edilmiştir.

Özdemir (2012), çalışmasında KOBİ standardını asıl uygulayacak olan SMMM'lerin; öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan gruplar bakımından KOBİ TFRS uygulamasına geçilmeden önceki ilgi düzeylerinin ampirik olarak belirlemeye çalışmıştır. Elde edilen sonuçların en önemlileri şu şekildedir; öğrenim düzeyleri bakımından oluşturulan gruplarda; öğrenim bakımından daha ileri düzeyde öğrenime sahip SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi duydukları; mesleki deneyim bakımından oluşturulan gruba göre, meslekte yeni olan SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin meslekte görece daha kıdemli SMMM'lere göre daha yüksek olduğu; mükellef sayısına göre oluşturulan gruplarda ise, mükellef sayısı daha az olan SMMM gruplarının KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi gösterdikleri istatistiksel olarak kanıtlanmıştır.

Fidan ve Cinit (2013) yapmış oldukları bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının, KOBİ UFRS'ye ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemek için Eskişehir iline kayıtlı muhasebe meslek mensupları ele alınmıştır. Elde edilen sonuçlara göre; meslek mensupları arasında cinsiyet, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe değişkenleri açısından istatistiki olarak anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Hatunoğlu, Uçaktürk ve Kılı'nın (2013) yapmış oldukları bu çalışmanın amacı; Kahramanmaraş ilinde faaliyet gösteren işletmelerin, muhasebeden sorumlu yöneticilerinin finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yenilikler getiren finansal raporlama standartları ve bu standartların uygulanmasının finansal tablolar üzerine etkilerine bakış açılarının tespit edilmesidir. Çalışma sonucunda; muhasebeden sorumlu yöneticilerin, standartlar konusunda tam anlamıyla bilgi sahibi olmadıkları, ancak, TFRS'nin getireceği değişikliklere yönelik olarak işletmelerini hazırladıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca muhasebeden sorumlu işletme yöneticilerinden TFRS'nin getireceği değişiklikler için işletmelerinde hazırlık yaptıklarını ve yapmadıklarını söyleyen katılımcıların, TFRS'lerin yorumlanması esnasında karşılaşılan sorunları farklı düzeylerde önemli olarak değerlendirdikleri tespit edilmiştir.

Bozdemir (2014), KOBİ'ler için TFRS'nin uygulanma sürecine ilişkin tespit ve değerlendirmeler yapmak ve bu bağlamda KOBİ TFRS'nin KOBİ'lere sağlayacağı faydaları ve KOBİ'lerin uygulama sürecinde karşılanacakları zorlukların tespit etmek

amacıyla bu çalışmayı yapmıştır. Çalışma sonucunda; KOBİ'lerin standartları uygulayarak elde edeceği faydalar şunlardır; muhasebe standartları, işletme bilgilerinin sektör içinde ve sektörler arasında kıyaslanabilirliğine olanak sağlayacak, finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması sağlayacaktır. KOBİ'lerin standartları uygulayarak karşılaşılabilecekleri zorluklar şunlardır; KOBİ'lerin standartları uygulama noktasında yeterli bilgi ve tecrübe düzeyine sahip olmamaları, pek çok KOBİ sahip ve yöneticisinin bu standartları uygulama hususunda isteksiz oluşu vb.

Ağca ve Dalkılıç'ın (2014) birlikte yapmış oldukları çalışmadaki amaçları; KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları setinin uygulanabilirliğini ortaya koymak ve muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye bakış açılarının incelenmesidir. Araştırma, Kütahya ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Çalışma sonucunda elde edilen bulgular şöyledir; muhasebenin temel kavramlarının muhasebe uygulamaları için yeterli olduğu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TFRS'nin uyum içinde olmadığı ve ayrıca Tek Düzen Hesap Planı'na göre üretilen finansal bilgilerin de uluslararası nitelikte olmadığı. Ek olarak, Meslek mensuplarının TFRS ile ilgili standart yorumlarını takip ederek yeniliklerden haberdar oldukları ve bu yorumları, uygulamalar açısından yeterli buldukları çalışmanın sonuçları arasında gösterilebilir.

3. FİNANSAL RAPORLAMA

Kavram olarak raporlama, kısaca bilgi verme veya bilgileri çeşitli formatlarda, yapılandırılmış veya yapılandırılmamış raporlarda sunma anlamına gelmektedir. Bu kısa tanım kapsamında, raporlama ile ilgili olarak kuşkusuz iki taraftan söz etmek mümkündür: raporlayan ve raporlanan. Raporlayan, bilgileri hazırlayıp sunan demektir. Raporlanan ise hazırlanan bilgileri teslim alan demektir. Buradan hareket edecek olursak finansal raporlama, içeriği finansal olan veya para ile ölçülebilen bilgilerin raporlanması anlamına gelmektedir (Pakdemir, 2006: 21).

3.1. Finansal Raporlamanın Amaçları ve İşlevleri

Her kullanıcı grubunun işletme ile ilgili ihtiyaç duyduğu bilgiler farklı olduğu için finansal raporlama ile her bir grubun ihtiyacının tamamen ve aynı ölçüde karşılanması çok zordur. Diğer taraftan yatırımcılar ve kredi verenlerin bilgi ihtiyaçlarının karşılanması, diğer önemli finansal tablo kullanıcıları için de yararlı bilgiler sunulduğu anlamını taşıdığı için yatırımcılar ve kredi verenlerin bilgi ihtiyaçlarının karşılanması finansal raporlamanın temel amacı olarak düşünülmektedir (Fırat, 2008: 8).

“TMSK Kavramsal Çerçeve Paragraf 12”de finansal raporlamanın ana unsuru olan finansal tabloların amacı; “Çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamak.” olarak belirtilmektedir.

FASB, finansal raporlamanın amaçlarını üç temel gruba ayırmıştır. Bunlar; yatırım ve kredi kararlarında faydalı bilgiler sağlamak, nakit akış tahminlerini belirlemede faydalı bilgi sağlamak, işletmenin varlıkları, bu varlıklar üzerindeki haklar ve değişikliklerle ilgili bilgi sağlamaktır (Ercan, 2007: 59).

3.2. Finansal Raporlar

Finansal raporlar iş hayatıyla ilgili ve ekonomik kararların verilmesinde yararlı olabilecek bilgiler sağlarlar. Diğer bir ifadeyle, finansal raporlar işletme ve ekonomik faaliyetlerin yürütülmesinde kıt kaynakların kullanılma seçenekleri arasında mantıklı seçimlerin yapılmasında kullanılırlar (Sarigül, 2012: 91).

3.2.1. Finansal Tablolar

İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin net ekonomik sonuçlarının görüleceği yer finansal tablolarıdır. Finansal tablolar, bir işletmenin dönemsel karını, karı meydana getiren kalemleri, işletmenin ekonomik varlıklarını ve yükümlülüklerini ortaya koymakta ve buna bağlı olarak bu bilgiler, finansal muhasebe ve tablolarda da en önemli konu olarak ele alınmaktadır (Sarigül, 2012: 92).

16.01.2005 tarih ve 2572 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına göre; “Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını gösterirler.”

4. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Para ile ifade edilebilen finansal olaylar muhasebe sürecinde belirli şartlara bağlı olarak farklı yollardan açıklanabilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi içerisindeki bu esneklik muhasebenin işlerliğine katkı sağlarken diğer taraftan üretilen bilgilerin karşılaştırılabilirliğine de zarar verebilmektedir. Bu noktada muhasebe standartları devreye girmekte ve uygulamalarda tek düzenlik sağlamakta, esnekliğin sınırlarını belirlemektedir (Sarıgül, 2012: 140).

4.1. Standartlara Duyulan İhtiyaç ve Standartların Önemi

KOBİ'ler için UFRS seti oluşturmaya yönelik eğilim, dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablolar setinin gerekmesidir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Hisse Senedi Piyasa Düzenleme Örgütü arasındaki çalışmalar bu sürecin bir parçasını oluşturmaktadır. Hisse senetleri uluslararası finansal piyasalarda kayıtlı olan çok uluslu şirketlerde bu süreçte hakim rol oynamaktadır. Bunun sonucunda, yatırımcı güvenin ve şeffaflığın sağlanması çabası içinde, giderek daha ayrıntılı düzenleme ve gösterimler ile standartlar daha karmaşık olmaktadır. IASB'nin temel amacı, dünya sermaye piyasalarında iştirakçilere ve ekonomik karar birimlerine yardım etmek için tek bir global muhasebe standartları geliştirmektir. Ancak borsaya kayıtlı büyük şirketlerin kullanması için geliştirilen UFRS'lerin giderek karmaşıklaştığı ve kullanımının zorlaştığı görülmektedir. Bu nedenle IASB, işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olduğunu dikkate alarak ayrı bir standartlar seti geliştirme projesini Temmuz 2001'de başlatmıştır (Aslan, 2007: 206). Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de işletmelerin büyük bir çoğunluğunu (%95) KOBİ'lerin oluşturmasından dolayı (TUİK, 02.07.2013, www.tuik.gov.tr), KOBİ'ler için, ülkelerle sınırlı olmayan anlaşılabilir finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaçlar genellikle (Demir, 2007: 3):

- Banka ve finans kuruluşlarının KOBİ'lere ulusal sınırların ötesinde krediler vermeleri,
- KOBİ'lerin diğer ülkelerdeki tedarikçilerle olan ilişkileri,
- Basel II uzlaşısının da etkisiyle artan ve daha da artacağı beklenen kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara olan gereksinimleri,
- KOBİ'lerin yurt dışı müşterileri gibi faktörler tarafından tetiklenmektedir.

4.2. Standartların Doğuşu

1970'lerden sonra menkul kıymet piyasalarında ciddi bir gelişme yaşanmış, artık sanayi ve ticarete yapılan fiziki yatırımın yanında bu sanayi ve ticaret firmalarının hisse ve borçlanma senetlerinin de bir yatırım ve kazanç aracı olmaya başladığı döneme girilmiştir. Özellikle yurt dışındaki piyasalara yatırım yapmak isteyen yatırımcıların yatırım kararı verir iken kendilerine rehber olacak bilgi, belge ve finansal raporlara gereksinim duyması normalken her ülke için farklı olan raporlama standartları önemli bir sorundur. Her yatırım yapılacak ülke ile ilgili muhasebe teknikleri ve raporlama standartlarıyla ilgili yöntem ve yasalara vakıf olmak da pek mümkün değildir. Bunun için alınacak herhangi bir danışmanlık, aracılık, çeviri vb. hizmetlerin gerek kalitesi gerek maliyeti yatırımdan daha önemli bir sorun olduğundan ortak bir dile gereksinim duyulmaktadır. Yasalarla belirlenmiş standartların ve uygulamaların yabancı yatırımcıya herhangi bir danışmanın sağlayacağı güvenden daha fazlasını vereceği aşikârdır. Bunun yanı sıra menkul kıymet

piyasaları uzun dönemde ilgili ekonominin hem aynası hem sigortasıdır. Bu piyasaların trilyon dolarları aşan işlem hacmiyle bugün reel sektör üretim ve harcama rakamlarının kat kat üzerinde olması ortak bir standart için doğal bir baskı oluşturmaktadır (Işık, 2009: 21).

4.3. Standartların Oluşturulması Süreci

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumlamaları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve yapılar gelişler olmuştur. Bu oluşumların tarihsel süreci içinde, muhasebe bilimi gelişmiş, teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebe uygulamalarında da önemli aşamalar kaydedilmiştir. Başlangıçta sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinimini gideren finansal raporların, o ülkenin muhasebe teknikleri içinde üretilmesi sorun olmuyordu. Bu anlamda, her ülkede, muhasebenin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; ilgili ülkeye özgün olarak ürettiği finansal raporlar yeterli görülüyordu. Bu nedenle ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirme ile raporlama kuralları gelişmiş, başka bir deyişle, her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur (Bostancı, 2010: 1).

4.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

Günümüzde muhasebe uygulamaları küreselleşmenin de etkisiyle ülke sınırlarını aşmıştır. Karşı konulmaz bir süreç olarak kabul edildiğinde ülkelerin muhasebe uygulamalarının ülkeye özgü olmaktan çıkıp küresel muhasebe iklimine uyum sağlaması gerekliliği ortaya çıkar (Karabınar, 2006: 141).

4.4.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Merkezi Amerika'da olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977 yılında kurulmuştur. Dünya üzerinde 120 ülkeden 160 üyesi ile 2.5 milyon kişiyi temsil eden bir kuruluştur. Amacı; kamu yararına yüksek nitelikli ve profesyonel standartlar geliştirmek, yerel standartlarla uluslararası standartların yakınsaması için çalışmaktadır. IFAC bu görevi yerine getirmek için yerel muhasebe örgütleri, hükümetler, standart koyucu kurumlar ve düzenleyici kurumlarla sıkı bir şekilde çalışmaktadır. Üyeler arasında işbirliğini geliştirerek küresel bir finansal mimari yaratmayı hedeflemektedir (Karabınar, 2006: 142).

4.4.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASB)

1937 yılında Avustralya, Fransa, Kanada, Almanya, Meksika, Japonya, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD' den ilgili meslek örgütlerinin katılımıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak kurulmuştur. 1981 yılında IFAC, IASB' nin standart oluşturma konusunda tam bir özerkliğe sahip olduğunu kabul etmiştir. IASB vakfının amacı; dünya sermaye piyasalarında iş yapan ve diğer ekonomik karar alıcılara yardım etmek üzere, finansal raporlama ve mali tablolarındaki bilgilerin karşılaştırılabilir ve şeffaf

bilgi ihtiyacını karşılamak üzere, kamu yararına, yüksek nitelikli anlaşılabilir küresel muhasebe standartları setini oluşturmak, bu standartların kullanımını ve titiz bir şekilde uygulanmasını özendirmek, yukarıdaki amaçlar çerçevesinde küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarını dikkate almak, ulusal ve uluslararası standartların yakınsaması için yüksek nitelikli çözümler getirmektir (Karabınar, 2006: 143).

4.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

Ülkemizde muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması hayli geç olarak, 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı yasa ile olmuştur. Muhasebe mesleğinin ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarının disiplin altına alınması da buna bağlı olarak gecikmiştir. Muhasebe uygulamalarındaki çok seslilik, 1994 yılında uygulamaya konulan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile büyük ölçüde önlenmiştir. Ancak bu düzenlemenin, muhasebe sistemimizin uluslararası arenada geçerli uygulamaları tamamen içermemesi sebebiyle ve bu açığın kapatılması amacıyla, muhasebe meslek üst birliği TÜRMOB, 1994 yılında T MUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) yönergelerini yayımlayarak T MUDESK’in oluşumunu sağlamıştır (Bostancı, 2010: 7).

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun muhasebe uygulamalarına ait düzenlemeleri, kendilerine tabi kuruluşlarda belli bir standartlaşmayı getirmiştir. Ayrıca zorunlu olmamakla beraber uluslararası sermaye şirketlerinin Türkiye’deki işletmelerin gereksinimini gidermek üzere, finansal raporların sunumunda Uluslararası Muhasebe Standartları kullanılmaya başlanmıştır. Aynı zamanda uluslararası sermaye piyasalarından fon ve uluslararası kredi kuruluşlarından kredi temin eden Türk işletmeleri de Uluslararası Muhasebe Standartlarını finansal raporlamalarında kullanmış ve denetime açık tutmuşlardır (Bostancı, 2010: 7).

Ülkemizde muhasebede standartlaşma eksikliğini giderecek, uluslararası platformda geçerli olacak muhasebe standartlarını üretecek ve kullanımını sağlayacak, yaptırım gücü olan devlet desteğinde kuruluşu duyulan gereksinimin giderilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun oluşumu ile amaçlanmıştır (Bostancı, 2010: 7).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2006 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS) ve yorumlanan çevirisi niteliğindeki TMS, TFRS ve yorumları hazırlanmış ve yayımlanmıştır. BDDK, SPK ve Hazine Müsteşarlığının kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yetkileri olmasına rağmen, kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS’leri zorunlu hale getirmeleri, standartlarının ülke çapında tanınırlığının ve kabulünün başlamasında önem arz etmiştir (Erdem, 2012).

Çoğu ülkede şirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan KOBİ’ler, bir çok özellikli yapıya sahiptir. Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir (Erdem, 2012).

5. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

“KOBİ’ler için IFRS’nin yayınlanması görece olarak uzun zaman almıştır. Standardın geliştirilmesine Eylül 2003’de başlanmış, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testleri Kasım 2007’de tamamlanmıştır. Standardın yayınlanması 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 otuz beş bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlere KOBİ tanımının yapıldığı bölüm ile kavramlar ve genel ilkelerin açıklandığı iki bölüm de dahildir. Bu haliyle standardın minyatür bir IFRS seti gibi algılanması doğru değildir. Zira 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. Buna göre, standardın ilk versiyonunu uygulayabilmek için IFRS setini tam olarak uygulayabiliyor olmak gerekirken, bu durum yeni versiyon ile çok büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. 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 birlikte böyle bir politikanın da ortaya konulması özellikle KOBİ’ler açısından olumlu bir durum olarak kabul edilmelidir (Çelik, 2010: 43–44).

KOBİ’ler İçin yayımlanan finansal raporlama standardı, KOBİ’leri; “Kamuya hesap verebilme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir.” biçiminde tanımlamaktadır. Tanımda ifade edilen dış kullanıcılar (Kurtçu ve Akdoğan, 2011: 68):

- İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri
- İşletmeye borç verenler veya potansiyel borç verecek olanlar
- Kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarıdır.

5.1. KOBİ’lerin Tanım

Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı konumunda olan KOBİ’ler gerek dünyada gerekse Türk ekonomisinde önemli bir güç oluşturmaktadır (Aslan, 2007: 214).

KOBİ sınıflandırmasına niteliksel bir yaklaşım getiren son düzenleme ise 1 Kasım 2010 tarihinde yürürlüğe giren “KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı” olmuştur. Standarda göre KOBİ olabilmenin iki koşulu bulunmaktadır. Bunlar (Özdemir, F. S., 2012: 63):

- Bu işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmamalı,
- Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlamalıdır.

Bu iki koşulun birlikte sağlanması durumunda, o işletmelerin KOBİ sınıfında oldukları kabul edilmektedir.

5.1.1. Türkiye’de KOBİ’lerin Tanımı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından KOBİ’ler için UFRS setinde yer alan KOBİ tanımı; “Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler”dir (Sayar ve Okur, 2009: 8). Türkiye’de yürürlükte olan KOBİ tanımı Tablo 5.1’de gösterilmektedir.

Tablo 5.1. Türkiye’de Yürürlükte Olan KOBİ Tanımı (Resmî Gazete, 2012, Sayı: 28457).

	<i>Yıllık Net Satış Hasılatı</i>	<i>Yıllık Mali Bilançosu</i>	<i>Yıllık Çalışan Sayısı</i>
Mikro İşletme	< 1.000.000 TL	< 1.000.000 TL	< 10
Küçük İşletme	< 5.000.000 TL	< 5.000.000 TL	< 50
Orta-Büyük İşletme	< 25.000.000 TL	< 25.000.000 TL	< 250

UMSK ayrıca işletmelerin büyüklüklerine göre; büyük işletmeler, orta boy işletmeler, küçük işletmeler ve mikro işletmeler şeklinde sınıflandırma yapmaktadır (Enevoldson, 2007: 5; aktaran, Can vd., 2012: 2). UMSK, Tablo 5.2’de gösterildiği gibi, halka açık ve kamuya hesap verme sorumluluğu olan işletmelerin Tam Set UFRS’yi, halka açık olmayan ve kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan KOBİ’lerin ise “KOBİ’ler için UFRS” setini uygulamalarını önermektedir. Çok küçük (mikro) işletmelerin ise vergi yasalarına göre veya ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tablolarını düzenlenmesi önerilmektedir (Can vd., 2012: 2).

Tablo 5.2. UMSK’ye Göre Finansal Tablo Hazırlama (Can vd., 2012: 2).

<i>Tam Set UFRS</i>		<i>KOBİ’ler İçin UFRS</i>		<i>Vergi Yasalarına Göre</i>
Halka Açık İşletmeler	Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Olan İşletmeler	Orta Boy İşletmeler	Küçük Boy İşletmeler	Çok Küçük (Mikro) İşletmeler

5.1.2. Dünya’da KOBİ’lerin Tanımı

KOBİ terimine dünyada pek çok ülkeden farklı tanımlar getirilmektedir. Bu tanımlarda genellikle çalışan sayısı, satış hasılatı ve aktif büyüklük esas alınmaktadır. Mısır’da KOBİ’ler 5-50 arası çalışan sayısına sahip işletmeler olarak tanımlanırken, Vietnam’da bu aralık 10-300 çalışan sayısı olarak verilmektedir. Dünya Bankası KOBİ’leri en fazla 300 çalışan sayısı, 15 milyon \$ yıllık satış hasılatı ve 15 milyon \$ aktif büyüklüğe sahip işletmeler olarak tanımlamaktadır (Dalberg, 2011: 6; aktaran, Arsoy ve Bora, 2012: 18). Tablo 5.3’te de AB’de yürürlükte olan KOBİ tanımı gösterilmektedir.

Tablo 5.3. AB'de Yürürlükte Olan KOBİ tanımı (kobi.tobb.org.tr, 02.07.2013).

	<i>Yıllık Net Satış Hasılatı</i>	<i>Yıllık Mali Bilançosu</i>	<i>Yıllık Çalışan Sayısı</i>
Mikro İşletme	< 2.000.000 €	< 2.000.000 €	< 10
Küçük İşletme	< 10.000.000 €	< 10.000.000 €	< 50
Orta-Büyük İşletme	< 50.000.000 €	< 43.000.000 €	< 250

5.2. KOBİ'lerin Özellikleri

KOBİ'ler sermaye miktarının sınırlı olduğu, satış tutarının düşük, kullanılan makine ve tezgah sayısının az olduğu belli oranda personel istihdam eden kuruluşlar olarak adlandırıldığında bunların bazı ortak özelliklerinin olması doğaldır. Bu özellikler şöyle sıralanabilir (Kaya, 2007: 127–129):

- Bağımsız olma
- Girişim (Teşebbüs) yeteneği
- İnsan ilişkilerinin farklılığı

5.3. KOBİ'lerin Avantaj ve Dezavantajları

Ulusal ekonominin önemli bölümüne KOBİ'lerin sahip olması tarihsel bir rastlantı değildir; bu durum, ne büyük firmalar tarafından oluşturulan yardımsever politikalar, ne de devletin KOBİ'lere yardım programlarının sonucu oluşmuş bir olgu değildir. KOBİ'ler bir çok durumda büyük firmaların temelini oluşturmaktadır; şimdiki büyük firmaların bir çoğu, dinamik lider tipleriyle iyi yönetilmesi sonucunda önceden birer KOBİ iken artık büyük bir firma haline gelmiş olan işletmelerdir (Filiker, 2007: 22).

Büyük işletmelerle karşılaştırıldığında KOBİ'lerin bazı yönleriyle büyük işletmelerden üstün yanlarının olduğu gözlenir. KOBİ'lerin güçlü yanları hem sayıca hem de ekonominin bütünü içindeki yerleri itibarıyla, işgal ettikleri yeri hak ettiklerini göstermektedir. Bunların başlıcaları; KOBİ'lerin ekonomik büyümeye olan katkıları, rekabetin korunmasında ve geliştirilmesindeki rolleri, verimlilik artışına olan katkıları, esnek yapıları ile ekonomik krizlere karşı gösterdikleri direnç, girişimci ruhunu ve iktisadi dinamizmini canlı tutmaları ve toplumsal açıdan üstlendiği faydalar, yeni iş yaratma ve bu yolla istihdam artışına olan katkıları, işletme bürokrasisinin bu iş yerlerinde olmayışı, sabit maliyet faktörlerinin düşük oluşu, tüketici tercihlerine daha duyarlı oluşları, yeniliklere daha açık ve yatkın olmaları, büyük işletmelere rakip değil onların birer tamamlayıcısı olmaları vb.'dir (İTO, 2006: 43).

KOBİ'lerin avantajları yanında dezavantajları da şöyle sıralanabilir (Akgemci, 2001: 16):

- Banka ve diğer finansal kurumlardan yeterli desteği görememe,
- Bağımsızlığını kaybetme ve batma riski,
- Finansal planlama yetersizliği,
- Genel yönetim yetersizliği,
- Kalifiye eleman sağlayamamak,
- Modern pazarlama etkinlikleri sergileyememe,
- Mevzuat ve bürokrasi,
- İşletme bünyesinde, mali danışman veya uzman istihdam edememe,
- İşletmelerin küçük olması sonucu ihale vb. etkinlikleri izleyememek,
- İşyerinin veya yerleşim alanının küçüklüğü,

- Olumsuz rekabet,
- Özellikle stratejik kararların işletme sahip veya ortaklarınca alınıp, orta ve/veya alt düzey görevlilerin tam katılımının sağlanamaması,
- Sermaye yetersizliği,
- Sermaye piyasasından yeterince yararlanamama,
- Uzman bir finansman ekibi veya departmanından yoksunluk,
- Ürün geliştirme eksikliği,
- Üretim ve satış arasındaki koordinasyon yetersizliğidir.

5.4. KOBİ'lerin Ülke Ekonomilerindeki Yeri

KOBİ'ler Dünya'da sanayinin ciddi bir bölümünü oluşturur hale gelmişlerdir. KOBİ'lerin önemleri 1970'lerden sonra daha çok fark edilmiştir. ABD, Japonya ve Avrupa Birliği KOBİ'leri ekonomik gelişmelerinin arttırılmasında önemli bir araç olarak görmektedirler (Oktay ve Güney, 2002: 1). Tablo 5.4'te dünyada ve Türkiye'deki KOBİ'lerin ekonomi içindeki payları gösterilmektedir.

KOBİ'ler, bölgelerarası dengeli gelişmeye ve büyümeye katkı sağlarlar. KOBİ'ler çoğu büyük işletmelerin yerine getiremediği bir takım fonksiyonları tamamlayan rolleriyle, ekonomide ön plana çıkmışlar ve büyük çaplı işletmelerin yan sanayi ihtiyaçlarını karşılayarak ekonomiye fayda sağlamaktadırlar (Çatal, 335).

Tablo 5.4. Dünyada ve Türkiye'de KOBİ'lerin İşletmeler İçindeki Payı (Küçükçolak ve Yılmaz, 2006: 223).

<i>Ülkeler</i>	<i>İşletmeler İçindeki Payı (%)</i>
ABD	97,2
Almanya	99,0
Japonya	99,4
İngiltere	96,0
Fransa	99,0
İtalya	98,0
Hindistan	98,6
G. Kore	98,8
Tayland	98,0
Singapur	97,0
Türkiye	99,8

5.5. KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

KOBİ'ler tek başlarına küçük birer ekonomik birimdir ve tek tek bakıldığında ekonomiye katkıları önemsiz görülmektedir. Ancak, topluca ele alındıklarında, sahip oldukları sayısal büyüklük, onların ekonomi ve toplum için ne kadar önemli olduklarını gözler önüne sermektedir. Türkiye ekonomisi ve KOBİ'lerle ilgili olarak aşağıda yer alan (Tablo 5.5) rakamlara bakıldığında, KOBİ'lerin ülke ekonomisinde ne boyutlarda bir ağırlığa sahip olduğu anlaşılmaktadır. Rakamlar bize göstermektedir ki, KOBİ'ler birçok açıdan göz ardı edilemeyecek boyutlara gelmiştir (Özdemir vd., 178).

Tablo 5.5. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı (TUIK, 02.07.2013, www.tuik.gov.tr).

<i>Çalışan Sayısı</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>%</i>
1-9	1.788.835	96.27
10-49	58.521	3.15
50-150	7.407	0.40
151-250	1.577	0.08
251-üstü	1.851	0.10
Toplam	1.858.191	100

Dünya'da olduğu gibi Türkiye ekonomisinde de KOBİ'lerin katkıları 5 madde de toplanabilir (TMMOB, 2012: 15):

- İstihdam yaratılması
- Esneklikleri sayesinde yeniliklere hızlı uyum
- Girişimciliği teşvik
- Butik üretim sayesinde ürün farklılaşması
- Büyük işletmelere ara mal temini

5.6. KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standartlarının Hazırlanmasının Nedenleri

Küresel finansal raporlama standartları, sürekli olarak uygulandığında finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini artırır. Muhasebeleştirmedeki farklılıklar, yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer ilgi gruplarının yapacağı karşılaştırmayı zorlaştırabilmektedir. Yüksek kaliteli küresel finansal raporlama standartları, sermayenin dağıtım etkinliğini ve fiyatlamasını geliştirir. Maliyetleri azalttığından ve sermaye maliyetini etkileyen belirsizlikleri ortadan kaldırdığından, sadece borç ve öz kaynak sağlayanların değil, aynı zamanda sermaye arayan şirketlerin de yararına olmaktadır. Küresel standartlar, denetim kalitesindeki sürdürülebilirliği de artırmakta ve eğitimi kolaylaştırmaktadır. Bu yararlar, yalnızca menkul kıymetleri halka açık piyasalarda işlem gören şirketlere özgü değildir. Küçük ve orta ölçekli işletmelerde, tüm dünyada kabul gören tek bir muhasebe standart setini uygulamakla bu yararları elde edebilirler. KOBİ'ler için UFRS'den en fazla yarar sağlayacak kesimler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ser&Berker, 2012: 3):

- Finansal kuruluşlar
- Satıcılar
- Kredi derecelendirme kuruluşları
- Tedarikçiler
- Risk (girişim) sermayesi şirketleri
- İşletme yönetiminde olmayan yatırımcılar

5.7. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Uygulanmasının KOBİ'lere Sağlayacağı Faydalar

KOBİ muhasebe standartları uygulamasının KOBİ'lere şu faydaları sağlaması beklenmektedir: (Pricewaterhousecoopers, 2006: 5–6; IASB, 2007: 3; aktaran, Arsoy ve Bora, 2012: 19–20).

- KOBİ muhasebe standartları uygulaması ulusal ve uluslararası alanda KOBİ'lerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasını sağlayacaktır.

- KOBİ muhasebe standartları uygulaması sınır ötesi şirket birleşmelerini ve işbirliği anlaşmaları fırsatlarını sağlayacaktır.
- KOBİ muhasebe standartları uygulaması KOBİ'lerin uluslararası pazarlara ulaşmasını sağlayacaktır.
- KOBİ muhasebe standartları uygulaması KOBİ'lerin kredi derecelendirme notları üzerinde pozitif etki yaratacak ve bu durum kredi kurumları ile ilişkilerinin güçlenmesine neden olacaktır.

5.8. KOBİ'ler İçin UFRS'ye Geçişte Dikkat Edilmesi Gerekenler

UFRS'lerin ülkemizde ve dünyada tam olarak uygulanmaya başlanabilmesi için işletmelerin, özelliklede KOBİ'lerin büyük işletmelere göre birçok alanda dezavantajı olmasından dolayı yaşayabileceği sorunlar vardır. KOBİ'lerin UFRS'leri uygulama noktasında karşılaşılabileceği en önemli sorunlar bilgi ve kalifiye insan eksikliğidir. KOBİ'lerin UFRS'lere geçiş sürecinde şu hususlara dikkat etmesi önerilebilir (Kırılıoğlu ve Şenol, 2011: 16–17):

- KOBİ'lerin UFRS'leri uygulama konusunda en önemli sorun bilgi ve tecrübe düzeylerinin az olmasından dolayı bu yöndeki bilgi ve tecrübe düzeylerini geliştirmeleri gerekmektedir,
- Özellikle KOBİ'lerimizin kurumsal yönetim ve kurumsallaşma konusunda ciddi eksikliklerinin olmasından dolayı tüm çalışanlarına özellikle de üst kademe yöneticilerine konunun önemi, avantaj ve dezavantajları iyi anlatılmalı ve yöneticilerin istek ve motivasyonu bu konuda artırılmalıdır,
- KOBİ'lerimizin UFRS'lerin uygulanması konusunda gerekli altyapıyı oluşturmaları gerekmektedir,
- KOBİ'lerimiz UFRS'lerin uygulanması konusunda mutlaka uzman, alanında yetişmiş insan kaynağını istihdam etmelidir,
- KOBİ'ler UFRS hakkındaki gelişmeleri yakından takip etmeli, bu konu hakkında çeşitli kamu ve özel kuruluşlar tarafından verilen eğitim faaliyetlerine uygulamacılarını göndererek bilgi sahibi olmalıdır.

5.9. KOBİ'ler İçin UFRS ile Tam Set UFRS'lerin Karşılaştırılması

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

KOBİ'ler için UFRS ve Tam Set UFRS'yi birbirinden ayıran en önemli fark bu muhasebe standartları setlerini kullanacak olan şirketlerin tanımlarıdır. TFRS/UFRS genel olarak daha büyük ölçekli ve borsada işlem gören şirketler tarafından uygulanırken, KOBİ'ler için UFRS kamuya bilgi verme zorunluluğu olmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo hazırlayan şirketler tarafından kullanılabilen bir muhasebe setidir. Başka bir deyişle, menkul kıymetleri halka arz edilmiş şirketler, banka, sigorta gibi

finansal kurumlar hariç olmak üzere tüm şirketler KOBİ'ler için UFRS' yi kullanabilir. Bu genel tanımın yanı sıra her ülkedeki yetkili merci tarafından KOBİ tanımına, çalışan sayısı, ciro gibi kriterler getirilebilir (Yıldırım, E., 2012).

Ülkemizde KOBİ'ler için UFRS'nin hangi şirketler tarafından kullanılacağı biraz önce bahsettiğimiz genel kriterlerin yanı sıra KOBİ tanımıyla netlik kazanacaktır (Yıldırım, E., 2012).

KOBİ'ler için UFRS'nin temel muhasebe kavramları UFRS ile aynı olmakla birlikte, her ikisi birbirinden ayrı muhasebe setleridir. KOBİ'lerin ihtiyaç ve kapasiteleri göz önüne alınarak kayda alınma ve ölçülemeye ilişkin muhasebe ilkeleri daha basitleştirilmiş ve UFRS'de yer alan kamuya açıklama koşulları yüzde 80 oranında azaltılmıştır. UFRS yaklaşık 2800 sayfa iken KOBİ'ler için UFRS 260 sayfadan oluşmaktadır. UFRS sürekli güncellenmekte olup, KOBİ'ler için UFRS'de değişiklikler üç yılda bir yapılacaktır. KOBİ'ler için UFRS konular finansal tablolarındaki başlıklara göre sıralanmış olup, UFRS'de yer alan bölümlere göre raporlama, hisse başına kazanç, ara dönem raporlama gibi konulara KOBİ'ler için UFRS'de yer verilmemiştir (Yıldırım, E., 2012).

5.9.1. KOBİ'ler İçin Geçerli Olmayan Başlıklar

Aşağıdaki standartlar KOBİ'ler için UFRS kapsamına alınmamıştır:

- IFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- IAS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- IAS 33 Hisse Başına Kazanç
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar

5.9.2. Kapsam Dışı Bırakılan Tercihli Uygulamalar

Tam set IAS/IFRS'lerin uygulamalarında bazı durumlarda tercihli uygulamalar bulunmaktadır. Hangi esasın uygulanacağı şirketlere bırakılmıştır. KOBİ standardında bu tercihli uygulamalar kaldırılmış ve tercihli uygulamalarda bir yöntem seçilerek KOBİ'lerin bu yöntemi uygulaması istenmiştir. Yine bazı varlık ve yükümlülüklerin sınıflamalarında bazı değişiklikler yapılmıştır. Kapsam dışı bırakılan tercihli uygulamalar ve sınıflama farklılıkları aşağıdaki gibidir (Akdoğan, 2010: 8-10):

1. Finansal araçlardaki sınıflama değişmiştir. IAS 32, IAS 39, IFRS 7 finansal araçlarla ilgili standartlarda finansal varlıklar; nakit dışında, gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan, satılmaya hazır finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulan finansal varlıklar, kredi ve alacaklar olarak sınıflandırılırken; KOBİ IFRS'de gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan, itfa (iskonto) edilmiş maliyetle ölçülen, maliyetle ölçülen (nadir durumlarda) olarak sınıflandırılmaktadır.
2. İş ortaklıklarının konsolidasyonunda tercihli yöntemler kaldırılmış, öz kaynak yöntemi uygulaması benimsenmiştir. Tam set de IAS 31 iş ortaklıkları standardında; konsolidasyonda öz kaynak yöntemi veya oransal konsolidasyon yönteminden herhangi biri kullanılabilir. Ancak KOBİ IFRS'de iş ortaklıklarının konsolidasyonunda sadece öz kaynak yöntemi uygulanabilecektir. IAS 31 İş ortaklıkları standardının değişmesi konusunda çalışmalar yapılmış ve taslak olarak yayımlanmıştır. Bu taslağa göre oransal konsolidasyon yöntemi uygulaması tam

- sette de kaldırılıyor ve sadece öz kaynak yönteminin uygulanmasına izin veriliyor. KOBİ standardı, gelecekte IAS/IFRS'lerde değiştirilmesi beklenen konuları kapsamaması ve önceden uygulamaya koyması bakımından da ilgi çekmektedir.
3. KOBİ'lerde yeniden değerlendirme yönteminin kullanımı kaldırılmıştır. Tam Set IAS/IFRS'lerde maddi duran varlıkların, maddi olmayan duran varlıkların veya özel tükenmeye tabi varlıkların değerlemesinde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminin kullanılması konusunda işletme yönetimine tercih hakkı verilmiştir. KOBİ'ler için UFRS'de değerlemede sadece maliyet yöntemi uygulamasına izin verilmiştir. Tercihli uygulama kaldırılmıştır. Dönem sonunda söz konusu varlıkların yeniden değerlendirme işleminin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak varlıkların maliyetle izlenen net kayıtlı değerlerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olması durumunda söz konusu varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması zorunlu olmaktadır.
 4. KOBİ'ler de yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değerle değerlendirme, gerçeğe uygun değer ek bir çaba ve maliyete katlanmasına gerek duyulmadan kolayca hesaplanabildiği durumlarda söz konusu olur. Gerçeğe uygun değeri ek çaba veya maliyete katlanmadan belirlenemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller, maliyet bedeline göre değerlendirilir ve maddi duran varlık kapsamında işlem görür. Oysa tam set IAS/IFRS'leri uygulayan işletmelerde yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde iki seçenek bulunmaktadır. Esas olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanılması ve gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerin kar zarara yazılmasıdır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda ise tam seti uygulayanlar maliyet bedeli ile değerlendirme yapabilirler. Ancak maliyetle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerden ayrı başlık olarak sunulur.
 5. KOBİ finansal raporlama standardında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesindeki çeşitli seçenekler azaltıldı. Tam Set IAS/IFRS'lerde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde çeşitli seçenekler bulunmaktadır. Devlet teşvikleri niteliğine uygun olarak bazen öz kaynaklarda muhasebeleştirilir, bazen de gelir yaklaşımına göre gelir kaydedilir. Devlet teşvikinin alınabilmesi performans koşuluna bağlanmışsa koşul gerçekleşene kadar alınan devlet teşvikleri gelecek aylara ait gelirler hesabında bekletilir ve koşul gerçekleştiğinde gelir olarak kaydedilir. KOBİ IFRS'de ise, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yaklaşımı bulunmamakta, gelir yaklaşımı kullanılmaktadır. Koşula bağlı olmadan alınan devlet teşvikleri doğrudan gelir yazılmakta, koşula bağlı olanlar ise gelecek aylara/yıllara ait gelirler hesabında koşul gerçekleşene kadar bekletilmektedir.
 6. KOBİ IFRS'de, Tam Set IAS/IFRS'lere göre ölçme ve muhasebeleştirmede basitleştirmeler sağlandı. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:
 - Finansal araçlarda, dörtlü sınıflamadan ikili sınıflamaya geçildi,
 - Hedge muhasebesi sadeleştirildi
 - Şerhiyeye değer düşüklüğü ayırma ve amortisman ayırma geldi . Tam sette şerhiyeye amortisman ayrılmamaktadır.
 - Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı gider olarak kaydedilecektir. Oysa Tam Set IAS/IFRS'lerde geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bağlı ortaklıklar ve is ortaklıkları maliyet yöntemine göre değerlendirilecektir. Değer düşüklüğü olması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır.

- İştirakler, öz kaynak yöntemine göre, maliyet yöntemine göre veya gerçeğe uygun değerle değerlendirilebilir. Gerçeğe uygun değerle değerlemede, gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına kar veya zarar olarak kaydedilecektir.
- Canlı varlıklar ancak gerçeğe uygun değerleri özel bir çaba harcamadan ve ek maliyete katlanmadan ölçülebildiği sürece gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Bunun dışında maliyet değeri ile ölçülür.
- Borçlanma maliyetlerinin tamamı gider olarak kaydedilir (Oysa Tam Set IAS/IFRS uygulamasında, borçlanma maliyetleri özellikli varlık maliyeti ile ilgili olması durumunda özellikli varlık maliyetine verilir.).
- Çalışanlara sağlanan fayda planlarında sadeleştirilme getirildi.
- Hisse bazlı ödemelerde, tahmini değer belirlenmesinde yönetici yargıları kullanılabilir.
- KOBİ TFRS'nin ilk uygulamasında, önceki dönem verileri daha az kullanılacaktır.
- Tam Set IAS/IFRS'lerde yaklaşık 3000 kalem için açıklama istenirken KOBİ IFRS'de 300 kalem istenmektedir.

6. KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN İÇERİĞİ

KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları setinin bölümlerinin amacı ve muhasebeleştirilmeleri hakkında özet bilgiler sunulacaktır.

6.1. Bölüm 1: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

Bu bölümde; KOBİ'lerin özellikleri açıklanmaktadır.

KOBİ, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler genel amaçlı finansal tablolarını öz kaynak veya borç finansmanı sağlamak amacıyla hazırlarlar. Menkul kıymetleri sermaye piyasalarında işlem gören şirketler ile bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, yatırım fonları ve emeklilik fonları gibi şirketlerin küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan UFRS'yi kullanmaları uygun değildir (Aydın, 2009: 57–58).

6.2. Bölüm 2: Kavramlar ve Genel İlkeler

Bu bölümde, KOBİ'ler için finansal tabloların amacını ve bu tablolarda yer alacak olan bilgilerin, KOBİ'ler için kullanışlı olmasını sağlayacak nitelikleri açıklanmaktadır. İlaveten KOBİ için UFRS'de yer alan finansal tabloların temel kavram ve ilkelerini (kavramsal çerçeve) belirlemektir.

Muhasebe standartlarının temel yapı taşını kavramsal çerçeve oluşturmaktadır. Kavramsal çerçeve bir muhasebe standardı değildir. Kavramsal çerçevenin amacı, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektir.

Kavramsal çerçeve şu hususları düzenler (Örten vd., 2007: 3):

- Finansal tabloların amacı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları.

6.3. Bölüm 3: Finansal Tabloların Sunuluşu (Genel Esaslar)

Bu bölümde, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun ne olduğu ve tam bir finansal tablo setinin neleri içermesi gerektiği belirtilmiş olup ayrıca KOBİ TFRS ile uyumun koşulları açıklanmıştır.

Finansal tablolar, bir işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlemler ile diğer olay ve koşulların etkilerinin KOBİ TFRS: Bölüm 2'deki "*Kavramlar ve Genel İlkeler*"de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasını gerektirir (KOBİ TFRS: Bölüm 3).

KOBİ muhasebe standartlarına göre tam bir finansal tablo seti aşağıdaki gibidir (www.bagimsizdenetimsinavi.com, 16.05.2014):

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço)
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu
- Döneme ait nakit akış tablosu

- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar
Finansal tabloları KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu olan bir işletme, sözü edilen hususu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarında belirtir. Finansal tabloların KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu olduğunun belirtilebilmesi için, bu standartta yer alan hükümlerin tamamına uyulması gerekir (KOBİ TFRS: Bölüm 3).

6.4. Bölüm 4: Finansal Durum Tablosu

Bu bölümde finansal durum tablosunda yer alması gereken bilgilerin neler olduğu ve bu tablonun sunum yöntemlerini açıklanmıştır.

Finansal durum tablosunda yer alması gereken kalemler şunlardır (KOBİ TFRS: Bölüm 4):

- Nakit ve nakit benzerleri
- Ticari ve diğer alacaklar
- Finansal varlıklar
- Stoklar
- Maddi duran varlıklar
- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü tutarları düşülmüş maliyetle izlenen canlı varlıklar
- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak izlenen canlı varlıklar
- İştiraklerdeki yatırımlar
- Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar
- Ticari ve diğer borçlar
- Finansal borçlar
- Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar
- Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları
- Karşılıklar
- Kontrol gücü olmayan paylar
- Ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarı

Bu standart finansal durum tablosunun sunumunda, kalemlerin sunulacağı sırayı ve düzeni belirtmemiş olup, yine de nitelik ve işlevleri ayrı olarak sunulması gereken kalemleri belirtmiştir. Ayrıca (KOBİ TFRS: Bölüm 4):

- Kalemlerin boyutunun, niteliğinin veya işlevlerinin ya da benzer kalemlerin birlikte sunulma biçimlerinin finansal durumun anlaşılması açısından gerekli kıldığı durumlarda, finansal durum tablosuna yeni kalemler eklenebilir ve
- Finansal durumunun anlaşılmasını sağlamak amacıyla, kullanılan tanımlar ve kalemlerin sıralama yöntemleri ya da benzer kalemlerin toplu olarak sunulma biçimleri, işletmelerin türü ve faaliyetlerinin niteliğine göre gerektiğinde değiştirilebilir.

6.5. Bölüm 5: Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Gelir Tablosu

Bu bölümde dönemde oluşan kapsamlı karın bir veya iki ayrı tabloda sunulması hükümlerini açıklamaktadır. Ayrıca bu tablo ya da tablolarda hangi bilgilerin olacağı ve bunların nasıl sunulacağı yer almaktadır.

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını kapsar (Yılmaz, 2010: 25).

İşletmeler, tek bir kapsamlı gelir tablosu ya da iki ayrı tablo olarak sunum konusunda seçim hakkına sahiptirler. Tek tablolü gösterimde, kapsamlı gelir tablosu tüm gelir ve gider kalemleri ile beraber niteliklerine göre sınıflandırılmış diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini içerir. İki tablolü gösterimde ise, gelir tablosunda tüm gelir ve gider kalemler sunulur, gelir tablosunu takiben kapsamlı gelir tablosu sunulur. Kapsamlı gelir tablosu kısmı, toplam dönem karı veya zararı ile başlar ve diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini gösterir (Küçüksavaş, 2005: 66).

En az bir dönemde kapsamlı gelir tablosunda şu kalemlere yer verilir (KOBİ TFRS: Bölüm 5):

- a. Hasılat.
- b. Finansman giderleri.
- c. Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin kâr veya zararındaki paylar.
- d. Aşağıda yer verilen (e), (g) ve (h) kalemlerinde dikkate alınan vergiler dışındaki vergi gideri.
- e. Aşağıdakilerin toplamını gösteren tek bir tutar;
 - Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr veya zararı ile
 - Durdurulan faaliyetleri oluşturan net varlıkların elden çıkarılması veya satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi nedeniyle ortaya çıkan kazanç veya kaybın vergi sonrası tutarı.
- f. Kâr veya zarar (herhangi bir diğer kapsamlı gelir bulunmadığı durumlarda, bu satırın sunulmasına gerek yoktur).
- g. Niteliklerine göre sınıflandırılarak sunulan, (h)'deki tutarlar dışındaki diğer kapsamlı gelir kalemleri.
- h. Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar.
- i. Toplam kapsamlı kâr (herhangi bir diğer kapsamlı gelir bulunmadığı takdirde, bu satır için kâr veya zarar gibi farklı bir isim kullanılabilir).

6.6. Bölüm 6: Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu

Bu bölümde özkaynakların dönem içerisindeki değişimlerinin ya özkaynak değişim tablosunda ya da işletmelerin tercihinin göre gelir ve dağıtılmamış karlar tablosunda sunulmasını açıklamaktadır.

Bu tablo işletmenin öz sermayesinde dönem içinde ortaya çıkan değişikliklerin gösterildiği tablodur. Öz kaynak değişim tablosu, işletmenin raporlama dönemindeki kar veya zararını, diğer kapsamlı karlar kısmında gösterilen gelir ve giderleri, dönem içinde yapılan muhasebe politikası değişimleri ile hata ve düzeltmelerin etkilerini, dönem içinde işletmeye yapılan yatırımları ve diğer sermaye finansmanı yöntemlerinin gösterildiği tablo olarak tanımlanabilir (Çetinkaya, 2010: 27).

Eğer finansal tabloları hazırlayan işletmenin dönem içinde öz kaynaklarında gerçekleşen değişiklikler yalnızca o döneme ilişkin kar veya zarar rakamından kaynaklanıyorsa, işletme öz kaynak değişim tablosu yerine “Gelir ve Dağıtılmamış Karlar” tablosu hazırlayabilecektir. Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu oluşturulacak olması durumunda, bu tabloda yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir (Çetinkaya, 2010: 27–28):

- Raporlama döneminin başındaki dağıtılmamış kar rakamı,
- Dönem içinde açıklanmış veya ödenmiş ya da ödenebilir temettü rakamları,
- Dağıtılmamış karların önceki dönem hatalarının düzeltilmiş ifadeleri,
- Dağıtılmamış karların muhasebe politikalarındaki değişiklikler sonucunda yeniden ifadeleri,

6.7. Bölüm 7: Nakit Akış Tablosu

Bu bölümde nakit akış tablosu ele alınacak olup, bu tabloda yer alması gereken bilgilerin neler olduğu ve bunların nasıl sunulacağı konuları düzenlenmiştir.

Nakit akım tablosu, belirli bir döneme ilişkin nakit yaratımı ve kullanımını sınıflandırarak (işletme, yatırım ve finansman) gösterir. İşletme faaliyetleri; bir işletmenin gelir getirici faaliyetleridir. Yatırım faaliyetleri; uzun vadeli varlıkların (işletme birleşmeleri dahil) ve yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir. Finansman faaliyetleri öz kaynaklardaki ve kredilerdeki değişimlerdir (Akdoğan ve Tenker, 2006: 284).

Yönetim, işletme faaliyetlerini brüt yönteme (dolaysız brüt nakit girişleri ve çıkışları) veya net yönteme (dolaylı - net kar/zararın, nakit çıkışı gerektirmeyen ve işletme faaliyetleri dışındaki işlemlerin ve işletme sermayesindeki değişikliklerin etkilerinin dikkate alınarak düzeltilmesi) göre sunabilirler. Nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler, değer düşüklüğü karşılıkları ve iptalleri, amortisman, makul değer değişimleri ve karşılıkların, gelir tablosuna etkisini içerir. Yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu meydana gelen nakit akışları başka uyulması gereken bir zorunluluk olmadıkça, ayrı olarak brüt raporlanmalıdır (brüt nakit girişleri, brüt nakit çıkışları) (Yılmaz, 2010: 31).

6.8. Bölüm 8: Finansal Tablo Dipnotları

Bu bölümde finansal tablo dipnotlarında sunulması gereken bilgiler ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı açıklanmıştır.

Dipnotlar, finansal tablolarda sunulan bilgilere ek olan bilgileri içerirler. Dipnotlar bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya detaylarını ve bu tablolarda raporlanmak için gerekli nitelikleri taşıyan kalemler hakkında bilgiler sağlarlar (Ayanoğlu, 2008: 130). Bu bölümde yer alan hükümlerin yanı sıra, bu standardın neredeyse diğer tüm bölümlerinde, normal koşullarda dipnotlarda yapılması gereken çeşitli açıklamalarda bulunulması talep edilmektedir (KOBİ TFRS, Bölüm: 8).

6.9. Bölüm 9: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Bu bölümde konsolide finansal tabloların hazırlanırken uyulması gereken kurallar ve bu tabloların hazırlanma yöntemleri yer almaktadır. Ayrıca, bireysel finansal tablolar ve birleşik finansal tablolara ilişkin yol gösterici nitelikte açıklamalar içerir.

Konsolide finansal tablolar, ayrı tüzel kişilikleri olan işletmelerin oluşturmuş olduğu grubun, ayrı ayrı düzenlemiş oldukları finansal tablolarındaki gelirlerinin, giderlerinin, varlıklarının, borçlarının, öz kaynaklarının ve nakit akışlarının birleştirilerek tek bir işletmeye ait finansal tablo gibi sunulmasıdır (Kaya, 2011: 1). Diğer bir deyişle aralarında ana ortaklık ve bağlı ortaklık ilişkisi bulunan işletmelerin finansal tabloları konsolidasyonla birleştirilir (Haftacı ve Kılınç, 2013: 81–82).

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında aşağıdaki işlemler uygulanır (KOBİ TFRS, md. 9.13):

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tabloları, bunlarda kayıtlı bulunan benzer varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.
- Konsolide edilen bağlı ortaklıkların raporlama dönemi kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.
- Konsolide edilen bağlı ortaklıkların net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın hissedarlarına isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur. Net aktiflerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar;
 - İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarih itibarıyla hesaplanan kontrol gücü olmayan paylardan ve
 - İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihten itibaren özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlardan oluşur.

Konsolide finansal tablolarda aşağıda belirtilen hususlara ilişkin açıklama yapılır:

- a. Sunulan tabloların konsolide finansal tablolar olduğu.
- b. Ana ortaklığın, doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmadığı, ancak söz konusu işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu sonucuna ulaşıldığı durumlarda, bu sonuca nasıl ulaşıldığı.
- c. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık finansal tabloları ile bağlı ortaklık finansal tablolarının raporlama tarihleri arasındaki farklar.
- d. Bağlı ortaklığın, nakit temettü dağıtımları veya borç geri ödemeleri yoluyla ana ortaklığa fon aktarmasına yönelik önemli kısıtlamalar (borçlanmaya ilişkin düzenlemelerden veya düzenleyici koşullardan kaynaklanan önemli kısıtlamalar gibi) bulunduğu durumlarda, söz konusu kısıtlamaların niteliği ve düzeyi.

Ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklardaki yatırımların bu Standart çerçevesinde konsolide edilerek sunulduğu konsolide finansal tablolar hazırlarlar. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını içerir (KOBİ TFRS, md. 9.2). Ana ortaklık, bir veya daha fazla işletme üzerinde etkin kontrolü bulunan işletme; bağlı ortaklık ise ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletme olarak tanımlanabilir (Haftacı ve Kılınç, 2013: 81–82).

Ana ortaklık olarak kabul edilebilmenin en önemli koşullarından birisini kontrol oluşturur. Kontrol, faaliyetlerinden fayda sağlamak üzere bir işletmenin faaliyet ve finansman politikalarını yönetme gücüdür. Kontrol, ana ortaklığın doğrudan veya bağlı

ortaklıkları aracılığı ile dolaylı olarak bir işletmenin oy hakkının yarısından fazlasını elinde bulundurması suretiyle oluşur (Haftacı ve Kılınç, 2013: 81–82).

Ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamaları gerektiği belirtilmektedir. Ancak bu Standart, ana ortaklığın veya bağlı ortaklıkların bireysel finansal tablo hazırlamalarını zorunlu kılmamaktadır (KOBİ TFRS, md. 9.2). Bağlı ortaklığı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla, ana ortaklık niteliğinde olmayıp iştirak yatırımı veya ortak girişimde payı bulunan işletmeler, finansal tablolarını sırasıyla Bölüm 14 veya Bölüm 15'e göre hazırlarlar. Bu işletmeler bireysel finansal tablo sunmayı da tercih edebilirler (KOBİ TFRS, md. 9.3).

Birleşik finansal tablolar, tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletmenin tek set hâlinde sunulan finansal tablolarıdır. Bu standart, birleşik finansal tablo hazırlamayı gerektirmez (KOBİ TFRS, md. 9.28).

6.10. Bölüm 10: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Bu bölümde finansal tabloların seçimi ve uygulanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Ayrıca, önceki dönem finansal tablolarda yapılmış olan hataların düzeltilmesi işlemleri ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri de içermektedir.

KOBİ'ler için UFRS, herhangi bir işlem, olay ya da duruma işaret etmediği zaman yönetim Bölüm 1'de belirtilen niteliksel özellikleri karşılayacak bilgiyi sağlayan muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili karar alabilir. Eğer belirli bir KOBİ'ler için UFRS standardı veya rehberi yoksa, işletme yönetimi sırasıyla aşağıdaki konuyla ilgili kaynakların uygulanabilirliğini dikkate almalıdır: KOBİ'ler için UFRS'deki benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer hükümler ve Bölüm 2'de anlatılan, varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlere ilişkin açıklanan tanımlar, kayıtlara alma kriterleri ve ölçme yaklaşımları. İşletme yönetimi, sıralanan kaynaklarla çelişmedikleri sürece, UFRS'yi, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını ve diğer standart koyucu organların en güncel standartlarını da göz önüne alabilir. Yönetim, mevcut muhasebe politikalarından birini seçmeli ve tutarlı bir şekilde uygulamalıdır. Muhasebe politikaları benzer işlem ve olaylara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (Pricewaterhousecoopers, 2009: 10).

Muhasebe politikalarında değişiklikler KOBİ'ler için UFRS uygulanması sonucunda meydana gelen muhasebe politikalarındaki değişiklikler, bu standartta yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde uygulanmalıdır. İlgili standartta belirli bir geçiş hükmü yer almıyorsa, bir işletme, aşağıda açıklanan "Geçmiş dönemde meydana gelen önemli hatalar" bölümü için geçerli olan benzer uygulamaları izlemelidir. Eğer KOBİ'ler için UFRS, belirli bir işlem için muhasebe politikaları arasında seçim imkanı sunuyorsa ve işletme halihazırda kullandığı seçimini değiştiriyorsa, bu bir muhasebe politikası değişikliğidir. Bir işletme önemli muhasebe tahminleri ve kararlarını, muhasebe tahminlerinin ve varsayımlarının bir sonraki finansal dönemde, defter değerlerinde önemli bir düzeltme riski yaratacağı durumlarda, bunun niteliği ve tutarını açıklamalıdır (Pricewaterhousecoopers, 2009: 10).

Muhasebe tahminlerinde değişiklikler muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; ileriye dönük olarak etkilenen dönemin (değişikliğin yapıldığı dönem ve gelecek dönemler) kar veya zararı ile ilişkilendirilerek finansal tablolara yansıtılmalıdır. Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin varlıklar, yabancı kaynaklar veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratması durumunda ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir (Pricewaterhousecoopers, 2009: 10).

Geçmiş dönemde meydana gelen önemli hataların düzeltilmesi hatalar, bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya kullanılmasından kaynaklanabilir. Geçmiş dönemde meydana gelen hatalar geriye dönük olarak (açılış birikmiş kar-zarar tutarından düzeltmenin yapılması ve karşılaştırmalı bilgilerin hazırlanması) düzeltilmelidir. Döneme özgü veya kümülatif etkinin hesaplanmadığı durumlarda ise işletme, hatayı mümkün olan en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak düzeltilmelidir. Hata ve düzeltmenin finansal tablolarındaki etkisi açıklanmalıdır (Pricewaterhousecoopers, 2009: 10).

6.11. Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar

Bu bölümde finansal araçların muhasebeleştirilmesi, finansal durum tablosu dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanması konularını düzenler. Bu standart temel finansal araçlara uygulanır ve tüm işletmeler ile ilgilidir.

Finansal araç, bir işletmede finansal varlığa neden olan, diğer işletmede de finansal borç veya özkaynak aracına neden olan sözleşmelerdir (Ayanoglu, 2008: 135).

KOBİ'ler için UFRS'lerde finansal araçlar dönem sonu ölçüm esaslarına göre itfa edilmiş maliyet ile ölçülen finansal araçlar, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen finansal araçlar ve değer düşüklüğü çıkarılmış maliyet bedeli ile ölçülen finansal araçlar olarak sınıflandırılır. Bunlardan işletmeye alacak hakkı tanıyan finansal varlık, işletmenin finansal yükümlülük ya da öz kaynak aracına sahip olmasına neden olanlar finansal borç olarak finansal durum tablosunda raporlanır (Bahadır, 2012: 46).

6.12. Bölüm 12: Diğer Finansal Araçlar

Bu bölümde finansal araçların muhasebeleştirilmesi, finansal durum tablosu dışı bırakılması, ölçümü ve açıklanması konularını düzenler. Bu standart Bölüm 11'de yer alanlardan daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara ve işlemlere uygulanır. Sadece temel finansal araçlarla ilgili işlemler yapılması durumunda Bölüm 12 uygulanmaz. Ancak, sadece temel finansal araçları bulunan işletmeler de Bölüm 12'den muaf olduklarından emin olmak amacıyla söz konusu bölümün kapsamını dikkate alırlar.

Bu standart aşağıdakiler hariç tüm finansal araçlara uygulanır KOBİ TFRS, md. 12.3):

- Bölüm 11 kapsamında olanlar
- Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylar
- Çalışanlara sağlanan fayda planları dahilinde işverenin hak ve yükümlülükleri
- Sigorta sözleşmeleri kapsamındaki haklar, sigorta sözleşmesinin aşağıdakilerle ilgili olmayan sözleşme şartlarının bir sonucu olarak taraflardan birini zarara uğratma ihtimalinin olduğu durumlar haricinde:
 - Sigortalı riskteki değişiklikler,
 - Döviz kurundaki değişiklikler veya
 - Karşı taraflardan birinin temerrüdü.
- İşletmenin kendi özkaynak tanımını karşılayan finansal araçlar (bakınız: Bölüm 22 Özkaynaklar ve Bölüm 26 Hisse Bazlı Ödemeler) ve
- Kiralamalar (bakınız: Bölüm 20 Kiralamalar), kiralamanın aşağıdakiler ile ilişkili olmayan sözleşme koşullarının sonucu olarak, kiralayan veya kiracıyı zarara uğratma ihtimalinin olduğu durumlar haricinde:

- Kiralanmış varlığın fiyatındaki değişiklikler,
- Döviz kurundaki değişiklikler veya
- Karşı taraflardan birinin temerrüdü.
- Bir işletme birleşmesinde koşullu bedel için yapılan
Bir finansal varlık veya finansal borç, yalnızca, işletme, söz konusu finansal araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğunda muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md. 12.6).

6.13. Bölüm 13: Stoklar

Bu bölümde stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili hükümler yer almaktadır.

KOBİ TFRS Bölüm 13'te stoklar, “İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar” olarak tanımlanmıştır (Gönen ve Demir, 2012: 164).

Bu Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değer düşük olanı ile değerlendirilir (KOBİ TFRS, md.13.4). Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (Gökgez, 2012: 244–245).

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi, hizmet üreten işletmelerde de dönemin gelir tablosunda ilgili hizmetten dolayı gelir oluşmamış ise katlanılan maliyetler stok hesabında gösterilir. Hizmet üreten işletmelerde stokların maliyetini oluşturan unsurların başında işçilik gelmekte olup, hizmet üretimi için katlanılan diğer maliyetler de ilgili işletmenin stok maliyetlerinde yer alır (Gönen ve Demir, 2012: 164).

Standarda göre, stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen stoklar aşağıda sıralanmaktadır (Bayrak, 2011: 17–18):

- Normalin üstünde gerçekleşen; üretim kayıpları (fire, artık, kusurlu mamuller ve bozuk mamuller), işçilik (kontrol edilebilir boşa geçen işçilik maliyetleri gibi) veya diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir.

İşletmeler her raporlama döneminde stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını tespit etmekle yükümlüdür. Stok değer düşüklüğünün tespitinde her bir stok kaleminin ayrı ayrı defter değeri ve beklenen satış fiyatının tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş tutarı karşılaştırılır. Eğer bir stok kaleminin tahmini satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş tutarı yani net gerçekleşebilir değeri, ilgili stok kaleminin satış fiyatından daha düşük ise, işletme o dönem için stok değer düşüklüğünü giderleştirmek ve dönem zararı olarak belirtmekle yükümlüdür (Gönen ve Demir, 2012: 164).

6.14. Bölüm 14: İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölüm de iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi esasları belirtilmektedir.

İştirak adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, yatırımcı işletmenin önemli etkisinin bulunduğu, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı olmayan işletmelerdir (Bayram, 2012: 50)

KOBİ'ler için UFRS'de ise maliyet yöntemi, öz kaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanmayı işletme yönetiminin tercihinin bırakmaktadır. KOBİ'ler için UFRSye, yatırımcı ek maliyet ve çaba göstermeden gerçeğe uygun değeri bulamıyor ise, iştiraklerde ki yatırımlarını maliyet değeri ile değerlendirme kolaylığı getirilmiştir. Bu üç yöntemden birinin kullanılması, değişiklik yapılması muhasebe politikası olup, muhasebe politikaları kapsamında değerlendirilmesi gerekir (Bayram, 2012: 50–51).

6.15. Bölüm 15: İş Ortaklıklarındaki Paylar

Bu bölümde iş ortaklıklarının konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi ve de ana ortak konumunda olmayan ancak bir veya daha fazla iş ortaklığında ortak girişimci payı bulunan yatırımcının finansal tablolarında yer alan iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.

İş ortaklığı iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir. İş ortaklıkları, müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler şeklinde olabilir (KOBİ TFRS, md. 15.3).

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır (KOBİ TFRS, md. 15.7):

- Müştereken kontrol edilen varlıklardaki, varlığın niteliğine göre sınıflandırılmış payı,
- Üstlendiği yükümlülükleri,
- İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı,
- İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerindeki katlandığı payı,
- İş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarının tümünü maliyet, özkaynak ve gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini kullanarak muhasebeleştirir (KOBİ TFRS, md. 15.9).

6.16. Bölüm 16: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu bölümde yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına uyan arsa veya binalar ile faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilen bazı hakların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçları dışında, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir (Yıldırım ve Kocamış, 2012).

Bu bölüm uyarınca, sadece, gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer daima güvenilir bir şekilde ölçülmesi beklenmektedir (KOBİ TFRS, md. 16.1).

Gerçeğe uygun değeri fazladan gayret ve maliyete ihtiyaç duyulmadan güvenilir bir şekilde belirlenebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, raporlama tarihinde, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Değerlemede ortaya çıkan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar, gelir tablosuna yansıtılırlar. Özellikle değerlendirme mesleğinin tam olarak yerleşmediği (Türkiye'de olduğu gibi) ülkelerde yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesi önemli bir konudur. Gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi fazladan gayret ve maliyet gerektiren yatırım amaçlı gayrimenkuller için duran varlıklar gibi maliyet amortisman- değer kaybı modeli uygulanması öngörülmüştür (Şensoy ve Perek, 2010: 70).

6.17. Bölüm 17: Maddi Duran Varlıklar

Bu bölüm de maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi yer almaktadır.

Maddi duran varlıklar (Gençtürk vd., 2011: 279);

- Üretimde kullanılmak, mal ve hizmet üretimine destek olmak veya yönetim amaçlarına göre kira vb. amaçlar için işletme elinde tutulan,
- Ve bir cari dönemden fazla faydalanılması beklenen varlıklar şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca tarımsal faaliyetlerden elde edilen biyolojik varlıklarla, yağ, doğal gaz vb. madeni varlıkların duran varlık sayılamayacağı ifade edilmiştir (IASB, 2009: 92; aktaran, Gençtürk vd., 2011: 279).

Maddi duran varlıklar sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (Yoruldu, 2012);

- İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Bir işletme, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür (Yoruldu, 2012).

6.18. Bölüm 18: Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu bölümde tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır. Bu muhasebeleştirmeye şerefiye ve işletmeler tarafından olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar dahil değildir.

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır. Bu tür bir varlık, aşağıdaki durumlarda tanımlanabilir niteliktedir (KOBİ TFRS, md. 18.2):

- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme ile birlikte, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- İlgili hakların işletmeden ya da diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilmesine veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Aşağıdakiler maddi olmayan varlıklara dâhil değildir (KOBİ TFRS, md. 18.3):

- a. Finansal varlıklar veya

- b. Petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklar gibi maden hakları ve maden kaynakları.

Bir maddi olmayan duran varlık, sadece ve sadece aşağıdaki kriterlerin karşılandığı durumlarda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (KOBİ TFRS, md. 18.4):

- Varlıkla ilişkilendirilebilen, beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası olması,
- Varlığın maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve
- Varlığın işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlık kalemi üzerinden gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanmaması.

6.19. Bölüm 19: İşletme Birleşmeleri Ve Şerefiyeler

Bu bölümde işletme birleşmeleri ve şerefiyelerin muhasebeleştirilme esasları yer almaktadır.

Bir işletme birleşmesi; “Edinen bir işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya diğer bir olay” olarak tanımlanmaktadır. Kontrol ise “Bir kuruluşun veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak için o kuruluşun veya işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme gücü” olarak tanımlanmaktadır (Netek, 2011).

Bir işletme, tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirecektir. Satın alma yöntemi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

- Edinen işletmenin belirlenmesi;
- Birleşme tarihinin belirlenmesi;
- Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi;
- Şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

Şerefiye ise bir işletme birleşmesinde tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen edinilmiş olan diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda şeklinde tanımlanmaktadır (KOBİ TFRS, Bölüm 3).

Şerefiye de ise edinen işletme, edinme tarihinde (KOBİ TFRS, md. 19-22):

- a. İşletme birleşmesi sırasında elde edilen şerefiyeyi varlık olarak muhasebeleştirir ve
- b. Şerefiyeyi başlangıçta, muhasebeleştirilen tanımlanabilir varlıklar, borçlar ve koşullu borçların net gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısım olarak maliyet bedeli üzerinden ölçer.

İlk muhasebeleştirilmeden sonra, edinen işletme, birleşme sırasında elde edilen şerefiyeyi maliyet bedelinden birikmiş itfa ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki tutarla ölçer (KOBİ TFRS, md. 19.23):

- Şerefiyenin yararlı ömrü konusunda güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa, faydalı ömür on yıl olarak kabul edilir.
- Şerefiyede değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin olarak, Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümlerine uyulur.

6.20. Bölüm 20: Kiralamalar

Bu bölümde kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilme esasları açıklanmaktadır.

Her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesi aşağıda yer alanlar dışında bu standartta bulunmaktadır (KOBİ TFRS, md. 20.1):

- Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri
- Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi kalemlerin lisans anlaşmaları
- Kiracıları tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen gayrimenkulün ölçümü ve faaliyet kiralamaları kapsamında kiraya verenler tarafından sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkulün ölçümü
- Finansal kiralamalar çerçevesinde kiracılar tarafından elde tutulan ve faaliyet kiralamaları çerçevesinde kiraya verenler tarafından sağlanan canlı varlıkların ölçümü
- Kiralanan varlığın fiyatındaki değişikliklerle, döviz kurlarındaki değişikliklerle veya taraflardan birinin temerrüdü ile ilişkili olmayan, sözleşmeye bağlı şartlardan kaynaklanan ve kiraya veren ya da kiracı açısından bir zarar ile sonuçlanabilecek kiralamalar
- Ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları.

Kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemine ilişkin kullanım haklarını ve yükümlülüklerini, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla tespit edilmiş, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Kiracının başlangıçtaki her çeşit doğrudan maliyetleri (finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler), varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir (KOBİ TFRS, md. 20.9).

6.21. Bölüm 21: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu bölümde tüm karşılıklar (tutarları ve ödeme zamanları belirsiz borçlara), koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesi yer almaktadır.

Karşılıklar aşağıdaki koşullarda muhasebeleştirilir (www.izdenetim.com.tr, 16.05.2014):

- Raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığının çıkmama olasılığından büyük olması
- Yükümlülüğün tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması

Karşılık finansal durum tablosunda bir borç (yükümlülük) olarak muhasebeleştirilir. Bu standardın diğer bölümleri karşılıkları, stoklar, maddi duran varlıklar gibi bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirmeyi öngörmediği sürece, karşılık tutarı, gider olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md. 21.5).

Koşullu borç, kesin olmayan bir yükümlülük ya da aşağıdaki koşullardan birini veya her ikisini de karşılamadığı için muhasebeleştirilemeyen bir yükümlülüktür (www.izdenetim.com.tr, 16.05.2014).

- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığının çıkmama olasılığından büyük olması
- Yükümlülüğün tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması

Bir işletme birleşmesinde, edinilen işletmenin koşullu borçlarına ilişkin karşılıklar haricinde koşullu bir borç, borç olarak muhasebeleştirilmez. İşletmeden kaynak çıkışı olasılığı düşük olmadığı sürece, koşullu borcun açıklanması gerekir. Bir yükümlülük için müşterek ve müteselsilen sorumlu olunması durumunda, söz konusu yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı, koşullu bir borç olarak değerlendirilir (KOBİ TFRS, md. 21.12).

Koşullu varlık, varlık olarak muhasebeleştirilmez. Koşullu varlık, işletmeye ekonomik fayda girişi olası olduğunda, KOBİ TFRS paragraf 21.16 uyarınca açıklanmalıdır. Diğer yandan, gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık koşullu bir varlık olmaktan çıkar ve varlık olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md. 21.13).

6.22. Bölüm 22: Borçlar Ve Özkaynak

Bu bölümde finansal araçların borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılmasına ilişkin ilkeleri ortaya koymakta ve özkaynağa dayalı finansal araç yatırımcısı sıfatı ile (yani, ortak sıfatı ile) hareket eden bireylere veya diğer taraflara ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların muhasebeleştirilmesi yer almaktadır.

Bu bölüm, aşağıdakiler hariç olmak üzere, tüm finansal araçların sınıflandırılmasında uygulanır (KOBİ TFRS, md. 22.2):

- Bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, Bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar ve Bölüm 15 İş Ortaklıklarındaki Paylar uyarınca muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylar.
- Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar'ın uygulandığı çalışanlara sağlanan fayda planları kapsamındaki, işverenlerin hak ve yükümlülükleri.
- Bir işletme birleşmesindeki koşullu bedel sözleşmeleri (bakınız: Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye). Bu muafiyet yalnızca edinen işletme açısından uygulanır.
- Bölüm 26'nın uygulandığı hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesindeki finansal araçlar, sözleşmeler ve yükümlülükler.

Özkaynak, işletmeye ait tüm borçların işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki paylardır. Borç, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi/ifası durumunda, ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak olan mevcut yükümlülüklerdir. Özkaynak, ortaklar tarafından yapılan yatırımlara, kâr getiren faaliyetler yoluyla kazanılmış olan ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dağıtılmayarak işletmede bırakılan tutarların eklenmesi, kâr getirmeyen faaliyetler ile işletme sahiplerine yapılan dağıtımlar sonucunda söz konusu yatırımları azaltıcı nitelikteki tutarların ise söz konusu yatırımlardan indirilmesinden oluşur.

Borç tanımına uyan bazı finansal araçlar özkaynak olarak muhasebeleştirilir; çünkü söz konusu araçlar, işletmenin net varlıklarından kalan payı temsil eder:

1. Satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, nakit veya diğer bir finansal varlık karşılığında hamiline, opsiyonu veren tarafa söz konusu aracı geri satma hakkı veren bir finansal araç veya gelecekte belirsiz bir olayın meydana gelmesi, finansal araç hamilinin ölmesi ya da emekli olması halinde otomatik olarak opsiyonu veren tarafa iade edilen veya opsiyonu veren tarafça geri satın alınan bir finansal araçtır.

Aşağıdaki özelliklerin tümüne sahip olan satım opsiyonu bulunan bir finansal araç, özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılır:

- a. Hamiline, tasfiye halinde işletmenin net varlıklarından oransal bir pay alma hakkı sağlar. Net varlıklar, varlıklar üzerindeki diğer tüm haklar düşüldükten sonra kalan varlıklardır.
 - b. Finansal araç, diğer tüm sınıfların altında yer alan bir finansal araç sınıfı içerisindedir.
 - c. Diğer tüm sınıfların altında yer alan bir finansal araç sınıfı içerisindeki araçların tümü benzer özelliklere sahiptir.
 - d. İhraç edenin, finansal aracı, nakit veya diğer bir finansal araç karşılığında geri almasına veya geri ödemesine ilişkin sözleşmeye dayalı yükümlülüğü haricinde, söz konusu araç, diğer bir işletmeye nakit veya başka bir finansal araç teslim edilmesine veya işletme aleyhine olma olasılığı olan koşullarda diğer bir işletmeyle finansal varlık veya finansal borç takas edilmesine dair sözleşmeye dayalı herhangi bir yükümlülük içermemektedir ve işletmenin kendi özkaynağa dayalı finansal araçlarıyla ödenecek veya ödenebilecek olan bir sözleşme değildir.
 - e. Finansal aracın ömrü boyunca araca atfedilebilecek toplam tahmini nakit akışları, esas olarak, bu süre boyunca, kâr veya zarara, muhasebeleştirilmiş net varlıklardaki değişikliğe veya muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş net varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişikliğe (söz konusu aracın etkileri hariç olmak üzere) dayanmaktadır.
2. Diğer tüm sınıfların altında yer alan finansal araçlar ya da bunların bileşenleri, işletmeye, yalnızca tasfiye halinde üçüncü bir kişiye işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiriyorsa, özkaynak olarak sınıflandırılır.
- Paylar veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, bu araçlar ihraç edildiğinde ve karşı taraf da söz konusu araçlara karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak muhasebeleştirilir.
- Özkaynağa dayalı finansal araçların, nakit veya diğer kaynaklar elde edilmeden önce ihraç edilmesi durumunda, elde edilecek tutar finansal durum tablosunda varlık olarak değil, özkaynaktan bir mahsup şeklinde gösterilir.
 - Nakit veya diğer kaynakların, ihraçtan önce alınması ve işletmenin, elde edilecek nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda, elde edilen tutarın derecesine göre, özkaynaklarda buna karşılık gelecek bir artış muhasebeleştirilir.
 - Özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç kayıtlarının yapılması ancak ihraç edilmemiş olmaları ve henüz işletmece nakit veya diğer kaynakların elde edilmemesi durumunda, özkaynaklarda bir artış muhasebeleştirilmez.

6.23. Bölüm 23: Hasılat

Bu bölümde mal satışlarından, hizmet sunumlarından, işletmelerin yüklenici olduğu inşaat sözleşmelerinden ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatların muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır.

Hasılatın ölçümü, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile gerçekleşmektedir. Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde,

işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar, zamanında ödeme indirimleri ile miktar indirimleri de dikkate alınır (Yıldız, E., 2013: 89).

Mal ve hizmetlerin sunumu benzer olmayan mal ve hizmetlerle değiştirilerek yapılıyorsa bu hasılat olarak muhasebeleştirilir. Ancak mal ve hizmetlerin benzer özelliklerde ve değere sahip mal ve hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi durumunda hasılatla ilişkilendirilemez. Değişim işlemi ticari niteliğe sahip ise ve alınan veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri biliniyorsa, hasılat gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilir. Ne alınan ne de vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, işletme bunu verilen varlığın defter değeri üzerinden ölçer (Ayanoglu, 2008: 159).

Mal ve hizmet satışlarından elde edilen hasılat, aşağıdaki koşulların tümü karşılandığında muhasebeleştirilir (Ayanoglu, 2008: 159-160):

- İşletmenin alıcıya, malların mülkiyetine ilişkin önemli risk ve getirileri devretmiş olması ki bu risk devri genel de yasal tapunun devri veya mülkiyetin el değiştirmesi ile olur,
- İşletmenin, mülkiyetle ilişkilendirilen derecede yönetsel kontrolün sürdürülmemesi ve de satılan malların üzerinde etkin kontrol sağlanmaması
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi
- İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması ve işlemle ilişkili olarak yapılan veya yapılacak olan masrafların güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi

6.24. Bölüm 24: Devlet Teşvikleri

Bu bölümde her türlü devlet teşviğinin muhasebeleştirilmesini ele almaktadır.

Devlet teşvikleri, faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Devlet teşvikleri aşağıdaki şekillerde muhasebeleştirilmelidir (IFRS Vakfı, 2009: 2–3):

- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilir;
- Teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilir
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi kriterleri karşılanmadan önce alınan teşvikler borç olarak muhasebeleştirilir.

6.25. Bölüm 25: Borçlanma Maliyetleri

Bu bölümde etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz giderleri, finansal kiralamalara ilişkin finansman giderleri ve yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları ile ilgili olan borçlanma maliyetler yer almaktadır.

Borçlanma maliyetleri, işletmenin fon borçlanmalarıyla ilişkili olarak katlandığı faiz ve diğer maliyetler olarak tanımlanmıştır (Karataş, 2010: 133–134).

Tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md. 25.2).

6.26. Bölüm 26: Hisse Bazlı Ödemeler

Bu bölüm tüm hisse bazlı ödeme işlemlerini ele almaktadır. Hisse bazlı ödemelere şunlar örnek verilebilir:

- Özkaynağa dayalı finansal araçlar (paylar veya hisse opsiyonları dâhil) karşılığında mal veya hizmet edinilen, özkaynaktan karşılanan (özkaynağa dayalı) hisse bazlı ödeme işlemleri;
- Mal veya hizmet tedarik edilen satıcılara karşı, elde edilen mal veya hizmetler karşılığında, pay veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına (veya değerlerine) dayalı bir tutarda borç altına girilen, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri ve
- Mal veya hizmet tedarik edilen ve ilgili anlaşmanın, işletmeye veya satıcıya, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da diğer bir varlığın transferi yoluyla) veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesi seçeneklerini sunduğu işlemler.

Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde elde edilen ya da alınan mal veya hizmetler, mallar teslim alındığında ya da hizmetler karşı tarafça sağlandığı sürece muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda, mal veya hizmetlerin artış miktarına karşılık gelen tutar, özkaynaklarda bir artış şeklinde muhasebeleştirilir. Mal veya hizmetlerin nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borç muhasebeleştirilir.

6.27. Bölüm 27: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu bölümde varlıklardaki değer düşüklüğü esasları açıklanmaktadır.

Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından daha yüksek olması durumunda ortaya çıkar. Standardın bu bölümü, aşağıdakiler hariç olmak üzere, tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır (KOBİ TFRS, md. 27.1):

- Ertelenmiş vergi varlıkları
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
- Temel finansal varlıklar ve diğer finansal varlıklar,
- Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar.

Kapsam dışı bırakılan bu varlıklar, değer düşüklüğü açısından standardın diğer bölümlerinde ele alınmıştır (Ser&Berker, 2012: 62).

Stoklarda değer düşüklüğü (Ser&Berker, 2012: 63):

- Her raporlama döneminde stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir.
- Her bir stok kaleminin defter değeri ile tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış değeri karşılaştırılır. Değer düşüklüğü ortaya çıktığında, stok kaleminin defter değeri, tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış değerine indirgenir.
- Bu indirgeme değer düşüklüğü zararıdır ve derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir.

- İzleyen her raporlama döneminde değerlendirme yeniden yapılır. Daha önce değer düşüklüğüne neden olan koşulların ortadan kalkması nedeniyle stokun tahmini tamamlama maliyeti ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatında artış olduğuna dair açık bir göstergenin olması halinde ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir,
- İptal edilen tutar, daha önce ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı tutarı ile sınırlıdır. Böylece, stokun maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilmesine imkan verilmemiş olmaktadır.

Stoklar dışındaki varlıklarda değer düşüklüğü (Ser&Berker, 2012: 63):

- Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olduğu durumlarda defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Bu indirgeme değer düşüklüğü zararlıdır.
- Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Her ikisinin de belirlenmesi, her zaman için gerekli değildir. Bu tutarlardan biri defter değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamış demektir ve diğer tutarı hesaplamaya gerek yoktur.
- Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesinde, satışından elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra elde edilebilen tutarıdır. Bu değer en gerçekçi kanıtı, satış anlaşmasındaki fiyat veya aktif bir piyasadaki piyasa fiyatıdır. Her ikisi de bilinmiyorsa, bu satıştan elde edilebilecek tutarı yansıtan en gerçekçi bilgiye dayanmak suretiyle ölçülür.
- Kullanım değeri, varlıktan kaynaklanan gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.
- Her bir raporlama tarihinde, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına dair herhangi bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğü göstergeleri işletme dışı bilgi kaynakları ve işletme içi bilgi kaynaklarından elde edilir.
- Nakit yaratan birimin de aynı şekilde her raporlama döneminde bu şekilde değerlendirilmesi gerekir,
- Nakit yaratan birimde değer düşüklüğü zararı ortaya çıkarsa, bu zarar varsa ilk önce şerefiyeden düşülür, kalan tutar varlıkların defter değerine orantılı olarak dağıtılır.
- Şerefiye tek başına satılamaz, diğer varlıklardan bağımsız bir nakit akışı da sağlamaz. Dolayısıyla şerefiyenin gerçeğe uygun değeri doğrudan ölçülemez. Şerefiyenin de parçası olduğu nakit yaratan birimin veya birimlerin gerçeğe uygun değer ölçümünden üretilir. Şerefiye için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararı daha sonraki bir dönemde iptal edilemez.
- Tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptalinde ise, varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerini aşıyorsa, defter değeri yükseltilir. Ancak iptal edilecek tutar, varlık hiç değer düşüklüğüne uğramamış olsaydı, ulaşacağı defter değerini aşamaz. İptalin ardından, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri, düzeltilmiş defter değerinin varlığın gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik şekilde dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.
- Nakit yaratan birimde değer düşüklüğün iptalinde ise; iptal tutarı şerefiye dışındaki varlıklarına, defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır.

6.28. Bölüm 28: Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Bu bölümde çalışanlara sağlanan faydalar kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatlarından oluşan çalışanlara sağlanan faydaların esasları açıklanmaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydalar, idareciler ve yönetim de dâhil olmak üzere çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli ifade eder (KOBİ TFRS, md. 28.1).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara yönelik yükümlülükler iskonto edilmemiş tutarlar üzerinden ölçülür. İşten ayrılma sonrası tanımlanmış fayda planları kapsamındaki borçlara yönelik yükümlülükler ve diğer çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar; raporlama tarihi itibarıyla, tanımlanmış uzun vadeli faydalar (veya diğer çalışanlara sağlanan uzun vadeli fayda planı) kapsamındaki yükümlülüklerin cari değerinden, plan varlıklarının (mevcut olduğu takdirde) raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerinin çıkarılması suretiyle ölçülür. İşten çıkarma tazminatları, raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken ödemeye ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür (IFRS Vakfı, 2009: 3).

6.29. Bölüm 29: Gelir Vergileri

Bu bölümde gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi yer almaktadır.

Gelir vergileri, vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir (KOBİ TFRS, md. 29.1). Gelir vergileri aşağıdaki adımlar izlenerek muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md. 29.3):

- Vergi otoriteleri tarafından yapılacak incelemelerin olası vergi sonuçları da dikkate alınarak hesaplanan dönem vergisi muhasebeleştirilir.
- Varlıklardan cari defter değerlerinin geri kazanılması ve borçlardan cari defter değerlerinin ödenmesi durumunda vergiye tabi kârı etkileyebilecek varlık ve borçlar belirlenir.
- Raporlama döneminin sonunda aşağıdakilerin vergiye esas değerleri belirlenir:
 - a. Vergiye tabi kârı etkileyebilecek varlıkların ve borçların vergiye esas değeri; varlıkların cari defter değerlerinden satılması veya borçların cari defter değerleri üzerinden ödenmesi sonucunda ortaya çıkan tutarlar üzerinden belirlenir.
 - b. Vergiye esas değeri olmakla birlikte finansal durum tablosuna yansıtılmamış olan diğer kalemlerin, yani gelir ve gider olarak muhasebeleştirilmiş, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir veya vergiden indirilebilir kalemler belirlenir.
- Geçici farklar, henüz kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajları hesaplanır.
- Geçici farklardan, kullanılmamış mali zararlardan ve kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilir.
- Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları; vergi otoriteleri tarafından raporlama döneminin sonu itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanununa dayalı olarak, ertelenmiş vergi varlığı gerçekleştiğinde veya ertelenmiş vergi borcu ödendiğinde uygulanması beklenen vergi oranlarının

kullanılması suretiyle yapılacak incelemelerin olası sonuçlarının etkileri dikkate alınarak ölçülür.

- Ertelenmiş vergi varlıklarına, bu varlıkların net tutarlarının mevcut veya gelecek vergiye tabi kâr esas alınarak gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarlarına eşitlemek üzere değerlendirme karşılığı ayrılır.
- Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi; kâr veya zararın, diğer kapsamlı gelirin ve özkaynağın ilgili unsurlarına dağıtılır.
- Gerekli bilgiler sunulur ve açıklanır.

6.30. Bölüm 30: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu bölümde yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceği ve finansal tabloların finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceği açıklanmaktadır.

KOBİ Muhasebe Standardında yabancı para işlemi “Yabancı para üzerinden belirlenmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlemdir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu işlemlere işletmenin, fiyatları yabancı para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması; borç ya da alacak tutarlarının yabancı para birimiyle gösterilmesi durumunda kredi alması veya borç vermesi; veya yabancı para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ya da yabancı para birimiyle yükümlülük üstlenmesi veya ifa etmesi işlemleri de dahildir (Doğan ve Karabayır, 2010: 4).

KOBİ Standardı'na göre işletme; yabancı para çevrim işlemini ilk muhasebeleştirme sırasında yabancı para birimindeki tutara, işlem tarihinde geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasındaki geçerli kuru uygulayarak, geçerli para biriminden kaydeder (Doğan ve Karabayır, 2010: 4).

6.31. Bölüm 31: Yüksek Enflasyon

Bu bölümde yüksek enflasyonun mevcut olduğu ortamdaki geçerli para birimini kullanan işletmelerin yüksek enflasyonun etkilerini gidermek üzere nasıl finansal tablolar sunacaklarını açıklamaktadır.

Finansal tabloların bu bölüme göre düzeltilmesi için genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanılması gerekir. Zaten çoğu ekonomide ilgili kamu kurumları tarafından hazırlanan ve işletmeler tarafından kabul gören genel bir fiyat endeksi yayımlanmaktadır (KOBİ TFRS, md. 31.4).

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar raporlama dönemi sonunda geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. Sunulması gerekli olan önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı bilgiler ve önceki dönemlere ilişkin sunulan bilgiler raporlama tarihinde geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade edilir (KOBİ TFRS, md. 31.3).

Bu bölümün uygulanması durumunda, aşağıdakiler açıklanır (KOBİ TFRS, md. 31.15):

- Finansal tabloların ve diğer geçmiş dönem verilerinin, geçerli para biriminin genel satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtmak üzere düzeltildiği.
- Raporlama tarihi itibarıyla fiyat endeksinin tanımı ve düzeyi ile mevcut ve geçmiş raporlama dönemi boyunca endekste meydana gelen değişiklikler.
- Parasal kalemlerden elde edilen kazanç ya da kayıp tutarları.

Ekonomilerin yüksek enflasyonlu olmaktan çıktığı ve finansal tabloların bu bölüme göre hazırlanmasının ve sunulmasının sona erdiği durumlarda, geçmiş raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda kullanılan para birimi ile ifade edilen tutarlar, izleyen finansal tablolarda defter değerleri olarak dikkate alınır (KOBİ TFRS, md. 31.14).

6.32. Bölüm 32: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölümde raporlama döneminden sonraki olayları tanımlar ve bu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeler belirtilmektedir.

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bu kapsamda iki tür olay bulunmaktadır (KOBİ TFRS, md. 32.2):

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar) ve
- Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan koşulları gösterir nitelikteki olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar).

Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan tüm olayları kapsar. Söz konusu olaylar birtakım başka finansal bilgilere ilişkin kâr veya zarar tutarının açıklanmasından sonra oluşmuş olsalar dahi, raporlama döneminden sonraki olay olarak dikkate alınır (KOBİ TFRS, md. 32.3).

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, finansal tablolara yansıtılan tutarlar, ilgili açıklamalarla birlikte, yeni durumu yansıtacak şekilde düzeltilir (KOBİ TFRS, 32.4).

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz (KOBİ TFRS, md. 32.6).

6.33. Bölüm 33: İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu bölümde işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamalar yer almaktadır.

İlişkili taraf; finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle ilişkili olan kişi veya işletmelerdir. Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi şu durumlarda finansal tabloları hazırlayan işletme ile ilişkili olduğu kabul edilir (Yıldız, E., 2013: 118):

- Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesidir,
- Raporlayan işletme üzerinde kontrol gücüne sahiptir ve
- Raporlayan işletme üzerinde müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahiptir veya bu işletmede önemli oy hakkı bulunmaktadır.

Bazı benzeri koşulların herhangi birinin mevcut olması durumunda ise işletmenin finansal tabloları hazırlayan işletme ile ilişkili olduğu kabul edilmektedir (Yıldız, E., 2013: 118).

Aşağıdaki taraflar ise ilişkili taraf olarak değerlendirilmemektedir (KOBİ TFRS, md. 33.4):

- Sadece ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personelin başka bir üyesine sahip olan iki işletme,

- Sadece bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrol gücünü paylaşmaları nedeniyle iki ortak girişimci,
- Sadece işletme ile olan olağan iş ilişkileri nedeniyle işletmenin karşısına çıkan taraflardan sendikalar, finansman sağlayanlar, kamu hizmeti şirketleri, devlet makamları ve mercileri ile
- İşletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem gerçekleştirdiği müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil. İlişkili taraf asgari olarak şu hususları içerir (KOBİ TFRS, md. 33.9):
 - İşlemlerin tutarı.
 - Mevcut bakiyelerin tutarı:
 - a. İşlemlerin koşul ve durumları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği ve
 - b. Verilen veya alınan teminatların ayrıntıları.
 - Mevcut bakiyelere ilişkin olarak tahsil edilemeyen alacaklar için ayrılan karşılıklar.
 - Dönem içinde tahsil edilemeyen veya şüpheli hale gelen ilişkili taraflardan alacaklarla ilgili olarak muhasebeleştirilen giderler.

6.34. Bölüm 34: Özellikli Faaliyetler

Bu bölümde KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilen özellikli faaliyetlerin – tarımsal faaliyetler, imtiyazlı hizmet ve maden çıkarma faaliyetleri – muhasebeleştirilmesi ele alınmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerde bulunan ve bu standardı uygulayan işletmeler, her bir canlı varlık sınıfına ilişkin muhasebe politikasını aşağıdaki şekilde seçer (KOBİ TFRS, md. 34.2):

- Gerçeğe uygun değeri aşırı bir çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilen canlı varlıkların muhasebeleştirmesinde, KOBİ TFRS'nin 34.4-34.7 paragraflarında belirtilen gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.
- Diğer tüm canlı varlıklara ilişkin olarak KOBİ TFRS2nin 34.8-34.10 paragraflarında belirtilen maliyet yöntemi uygulanır.

Canlı varlıklar veya tarımsal ürünler sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde muhasebeleştirilir (www.ilkemymm.com, 16.05.2014).

- Varlığın geçmişte gerçekleşen işlemler sonucunda kontrol edilebilmesi,
- Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlamasının olası olması ve
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba ve maliyete katlanılmadan güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Maden çıkarma faaliyetleri; maden kaynaklarının araştırılması, değerlendirilmesi veya çıkarılması faaliyetlerinde kullanılmak üzere maddi ve maddi olmayan varlıkların elde edilmesi veya geliştirilmesi için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde sırasıyla Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar ve Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar uygulanır. Söz konusu varlıkların sökülmesine, taşınmasına veya yerleştirildiği alanı yenilemeye ilişkin yükümlülüklerin bulunduğu durumlarda, bu tür yükümlülükler ve maliyetler Bölüm 17 ve Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar'a uygun olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md. 34.11).

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları, devletin veya imtiyaz tanıyan diğer kamu kurumlarının yollar, köprüler, tüneller, hava alaları, enerji dağıtım ağları ve hastane gibi alt yapı hizmetlerine ilişkin varlıkların geliştirilmesi, işletilmesi ve bakımının yapılması için

özel sektör işletmeleriyle yaptığı anlaşmalara imtiyazlı hizmet anlaşmaları denilir. İmtiyazlı hizmet anlaşmaları iki ana gruba ayrılır (www.ilkemymm.com, 16.05.2014);

- İşletmecinin finansal varlık elde ettiği anlaşmalar: Kamu varlığının inşa edilmesi veya geliştirilmesi karşılığında, belirli bir tutarda nakit alma veya bu varlığı belirli bir süre işletme, varlığın bakımını yapma konusunda sözleşmeye dayalı koşulsuz hakkın elde edilmesi. Sözleşmeye dayalı koşulsuz hakka sahip olduğu takdirde, söz konusu finansal varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve muhasebeleştirilir.
- İşletmecinin maddi olmayan duran varlık elde ettiği anlaşmalar: İnşa ettikten veya geliştirdikten sonra belirli bir süre için işletilen ve bakımı yapılan kamu varlığının kullanımını ücretlendirme hakkına sahip olunması. İşletme kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkını (lisansını) elde ettiğinde söz konusu maddi olmayan duran varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve muhasebeleştirilir (www.ilkemymm.com, 16.05.2014).

6.35. Bölüm 35: KOBİ TFRS'ye Geçiş

Bu bölümde daha önceki finansal raporlama esaslarının, TMS/TFRS'ler veya yerel muhasebe standartları gibi diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) veya yerel gelir vergisi temeli gibi başka bir esas olup olmadığına bakılmaksızın, KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler tarafından uygulanması ele alınmaktadır.

KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletme olarak yalnızca bir kez raporlama yapılabilir. Bu standardı uygulayan işletmenin bir veya daha fazla raporlama döneminde uygulamayı durdurduğu, daha sonra yeniden uygulaması gerektiği veya uygulamayı tercih ettiği durumlarda, bu bölümde yer alan özel muafiyetler, basitleştirmeler ve diğer hükümler yeniden uygulamada kullanılmaz (KOBİ TFRS, md. 35.2).

Bu bölüm, KOBİ TFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler (ilk uygulayıcı) tarafından ilk kez bu standarda uygun olarak düzenlenen finansal tablolara uygulanır (KOBİ TFRS, md. 35.3).

Bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar, ilk kez KOBİ TFRS'ye uygun olarak düzenlenen ve üzerlerinde KOBİ TFRS ile uyumlu olduğunun açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır. Aşağıda belirtilen koşulları sağlayan finansal tablolar, bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolara örnek olarak gösterilebilir (KOBİ TFRS, md. 35.4):

- Önceki dönemlere ilişkin finansal tabloların sunulmaması,
- Bir önceki dönem finansal tabloların bu standart ile hiçbir açıdan uyumlu olmayan yerel düzenlemelere (muhasebe uygulamaları) göre hazırlanması veya
- Bir önceki dönem finansal tabloların TMS/TFRS'lere uygun olarak sunulması.

Tam bir finansal tablolar setinde bulunan finansal tablolarda yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak raporlanması gerekir. Ayrıca açıklayıcı ve tanımlayıcı nitelikte bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilir. Söz konusu bilgiler, karşılaştırılabilir birden fazla geçmiş döneme ilişkin olarak sunulabilir. Dolayısıyla, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi, ilk kez bu standarda uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda tam karşılaştırmalı bilginin sunulduğu ilk dönemin başlangıcıdır (KOBİ TFRS, md. 35.6).

KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde (sunulan ilk dönemin başlangıcı) düzenlenen açılış finansal durum tablosunda aşağıdaki hususlara uyulur (KOBİ TFRS, md. 35.7):

- Standart tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlıklar ve borçlar açılış finansal durum tablosuna yansıtılır,
- Bu standardın finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri açılış finansal durum tablosuna yansıtılmaz,
- Bu standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte bu standart uyarınca farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır ve
- Açılış finansal durum tablosunda yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde bu standart uygulanır.

Bu standarda göre düzenlenen açılış finansal durum tablosunda kullanılan muhasebe politikaları, önceki finansal raporlama esaslarına göre düzenlenen aynı tarihli finansal durum tablosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bu husus nedeniyle ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, bu standarda geçiş tarihinden önceki işlemler, diğer olaylar veya koşullardan kaynaklanır. Dolayısıyla, bu standarda geçiş tarihi itibarıyla, söz konusu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md. 35.8).

Bu standardın ilk uygulamasında, aşağıdaki işlemlere ilişkin olarak önceki finansal raporlama esaslarına göre yapılan muhasebeleştirmeler geriye dönük olarak değiştirilmez (KOBİ TFRS, md. 35.9):

- Finansal varlıkların ve finansal borçların finansal durum tablosu dışı bırakılması. Bu standarda geçmeden önceki finansal raporlama esaslarına göre finansal durum tablosu dışı bırakılmış finansal varlık ve borçlar, bu standart çerçevesinde yeniden finansal durum tablosuna yansıtılmaz. Aksine, bu standart uyarınca finansal durum tablosu dışı bırakılmış olması gerekirken geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda önceki finansal raporlama esasları çerçevesinde finansal durum tablosuna yansıtılan finansal varlıkların ve borçların;
 - a) Bu Standardın uygulanmaya başlamasıyla finansal durum tablosu dışı bırakılması veya
 - b) Elden çıkarılıncaya veya ödeninceye kadar finansal durum tablosunda sunumuna devam edilmesi tercih edilebilir.
- Finansal riskten korunma muhasebesi. KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinden önceki finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin uygulama, geçiş tarihi itibarıyla mevcut olmayan finansal riskten korunma ilişkileri için değiştirilmemelidir. Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar, geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan finansal riskten korunma ilişkilerine, ilgili bölümde belirtilen koşulları karşılamayan ilişkiler için finansal riskten korunma muhasebesine son verilmesine ilişkin hükümler de dahil olmak üzere uygulanır.
- Muhasebe tahminleri.
- Durdurulan faaliyetler.
- Kontrol gücü olmayan payların ölçümü.

Bu standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyet(ler) kullanılabilir:

- a. İşletme birleşmeleri. Bu standarda geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan işletme birleşmelerine Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye uygulanmayabilir. Ancak, herhangi bir işletme birleşmesinin Bölüm 19

- çerçevesinde yeniden ifade edildiği durumlarda, söz konusu birleşmeden sonraki tüm işletme birleşmeleri de düzeltilir.
- b. Hisse bazlı ödeme işlemleri. Bu standarda geçiş tarihinden önce verilmiş olan özkaynağa dayalı finansal araçlara veya bu standarda geçiş tarihinden önce ödenmiş olan hisse bazlı ödeme işlemlerinden kaynaklanan borçlara Bölüm 26 Hisse Bazlı Ödemeler'in uygulanması zorunlu değildir.
 - c. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanımı. Bu standarda geçiş tarihinde, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülebilir ve söz konusu gerçeğe uygun değer bu tarihte tahmini maliyet olarak kullanılabilir.
 - d. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan tutarın tahmini maliyet olarak kullanımı. Bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kaleminin bu standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarı, ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki tahmini maliyeti olarak kullanılabilir.
 - e. Birikimli çevrim farkları. Bölüm 30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri, bazı çevrim farklarının özkaynakların ayrı bir bileşeni olarak sınıflandırılmasını gerektirir. KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, tüm yurt dışındaki işletmelere ilişkin herhangi bir birikimli çevrim farkının olmadığı kabul edilebilir.
 - f. Bireysel finansal tablolar. Bireysel finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, paragraf 9.26 uyarınca bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar:
 - i. Değer düşüklüğü düşülmüş maliyet bedeli ya da
 - ii. Gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler, kâr veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilir.
- Bileşik finansal araçlar. KOBİ TFRS paragraf 22.13 uyarınca bileşik finansal araçların, ihraç edildikleri tarihte borç ve özkaynak kalemi şeklinde ayrıştırılmaları gerekir. Bu standarda geçiş tarihi itibarıyla ilgili borç kaleminin ortadan kalkmış olduğu durumlarda, söz konusu ayırımın yapılması gerekmez.
 - Ertelenmiş vergi. KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde, herhangi bir varlık veya borcun vergiye esas değeri ile defter değeri arasındaki farklılıklara ilişkin ertelenmiş vergi varlıklarının veya ertelenmiş vergi borçlarının muhasebeleştirilmesinin aşırı maliyet veya çabayı gerektirdiği durumlarda, söz konusu ertelenmiş vergi varlıklarının veya borçlarının muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir.
 - İmtiyazlı hizmet anlaşmaları. Bu standarda geçiş tarihinden önce yapılmış olan imtiyazlı hizmet anlaşmalarına KOBİ TFRS 34.12–34.16 paragraflarının uygulanması zorunlu değildir.
 - Maden çıkarma faaliyetleri. Bu standarda geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tam maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde petrol ve gaz varlıkları (petrol ve gazın araştırılmasında, değerlendirilmesinde, geliştirilmesinde veya üretiminde kullanılan varlıklar), önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş olan tutarlar üzerinden ölçülebilirler. Söz konusu varlıklar bu standarda geçiş tarihinde Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
 - Kiralama işlemi içeren anlaşmalar. KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde mevcut olan bir anlaşmanın bir kiralama işlemi içerip içermediği, anlaşmaya girilen tarih itibarıyla

var olan durum ve koşullar yerine Standarda geçiş tarihi itibariyle var olan durum ve koşullar göz önünde bulundurularak belirlenebilir.

- Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin yükümlülükler. KOBİ TFRS'de paragraf 17.10 (c) bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi sırasında ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendiği yükümlülüğü içerdiğini belirtmektedir. Maddi duran varlık kaleminin maliyetinin bu unsuru, yükümlülüğün ilk olarak ortaya çıktığı tarih(ler) yerine KOBİ TFRS'ye geçiş tarihinde ölçülebilir.

7. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULANABİLİRLİĞİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI

7.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; KOBİ'ler için UFRS'lerin ülkemiz koşullarında uygulanabilirliğini muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket ile tespiti ve muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'lerden beklentilerinin neler olduğunu ortaya koymaktır. Asıl olarak araştırma, muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özelliklerin KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerden hangilerinin etkilediğinin ve oluşturulan faktörlerin uygulanabilirliğe etkilerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

7.2. Model ve Hipotezler

Çalışmada Hatipoğlu'nun (2009) UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen faktörleri belirlemiş olduğu çalışmasından yararlanılarak bu faktörlerin, KOBİ'ler için UFRS'ye de uyarlanarak bu standartlar setinde de etkin rol oynayacağı düşünülerek hazırlanmıştır. Söz konusu faktörler (değişkenler) şunlardır; Standartlar faktörü, Eğitim Faktörü, Kültür-Çevre Faktörü, Ekonomik ve Hukuki Faktörü'dür. Bu faktörlerden yola çıkılarak muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özelliklerin KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerden hangilerinin etkilediğinin ve oluşturulan faktörlerin uygulanabilirliğe etkilerini tespit etmek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H1: Muhasebe Meslek Mensuplarının faaliyette buldukları iller açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının unvanları açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının yaşları açısından KOBİ'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının mezun oldukları bölümler açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H7: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H8: Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekilleri açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H9: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebecilerin mevcut iş yükü ve sorumlulukları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H10: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebe mesleğinin gelişimi üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H11: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebecilerin gelecekte başarılı bir uygulayıcı olmaları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H12: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin KOBİ'ler UFRS'yi kullandıkları takdirde firma bilgilerinin karşılaştırılabilir olması üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H13: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin KOBİ'lerin UFRS'yi kullanmaya hazır olmaları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H14: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin finansal tabloların gerçek durumu yansıtmaya konusu üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H15: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebe mesleğine verilen önemin üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H16: KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin şeffaflık ve güvenilirlik üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

7.3. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklem

Çalışma; Gaziantep, Malatya ve Diyarbakır'daki muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Bu illerin seçilme nedeni Güneydoğu ve Doğu Anadolu'da en fazla muhasebe meslek mensubu bulunan iller olmalarıdır.

Öte yandan, örneklem büyüklüğünü belirlemek için; hedef kitledeki birey sayısı bilindiği için aşağıdaki formül kullanılır (Özdamar, 2003: 116-118).

$$n = N t^2 pq / d^2 (N-1) + t^2 pq$$

Formülde;

N: Hedef kitledeki birey sayısı

n: Örneklem alınacak birey sayısı

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q: İncelenen olayın görülmeysi sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen örneklem hatasıdır.

Veriler yerine yazıldığında;

$$n = (89.510)(1.96)^2(0.50*0.50)/(0.05)^2(89.510-1)+(1.96)^2(0.50*0.50)= 96 \text{ olacaktır.}$$

Bu açıdan zaman ve maliyet kısıtlaması da dikkate alınarak gerçekleştirilen anket çalışmasında toplamda ulaşılan anket sayısı 100'dür. Yukarıda da görüldüğü gibi seçilen örneklem sayısına göre 96 ve üzerinin yeterli olduğuna karar verilmiştir. Bilindiği gibi ülkemizde halen TÜRMOB'a kayıtlı (85.410 SM ve SMMM, 4.100 YMM) yaklaşık 89.510 meslek mensubu bulunmaktadır (TÜRMOB, , 05.05.2013, www.turmob.org.tr).

7.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Her çalışmada olduğu gibi bu çalışmanın da bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. KOBİ'ler İçin UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentisini etkileyen sayısız faktör bulunduğu bir gerçektir. Bütün bu faktörleri tespit edilmesi, bunlara ilişkin bilgilerin toplanması ve analize dahil edilmesi, aynı şekilde; ülkemizde faaliyette bulunan tüm muhasebe meslek mensuplarına ulaşmak, zaman ve maliyet açısından, çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

7.5. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada betimsel araştırma yöntemlerinden tarama modeli kullanılmış, elde edilen veriler Gaziantep, Malatya ve Diyarbakır'daki muhasebe meslek mensuplarına yüz yüze iletişime geçilerek sağlanmıştır. Araştırmada kullanılan anket 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik özelliklere, ikinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin içeriği, uygulanabilirliği ve uyumu hakkında bilgilerinin belirlenmesine yönelik ifadeler yer verilmiştir. Çalışmada kullanılan anket soruları daha önce yapılmış çeşitli (Hatipoğlu, 2009; Ülkü, 2008; Babaoğlu, 2011) çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmıştır. İlk bölümde 8 ve ikinci bölümde 26 soru olmak üzere anket toplam 34 sorudan oluşmaktadır. İkinci bölümde yer alan sorular 5'li Likert Ölçeğine (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum) göre hazırlanmış olup katılımcıların bölümlerde yer alan ifadeler ne derece katılıp katılmadıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmada elde edilen veriler SPSS 15.0 İstatistik Paket Programı kullanılarak analiz edilmiştir.

7.6. Bulgular ve Yorumları

Araştırma üç aşamadan oluşmaktadır. İlk önce aşamalara geçmeden önce ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin, KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirlik beklentilerinin ve bu beklentileri etkileyen değişkenlerin dağılımlarına ilişkin frekans analizi yapılmıştır. Daha sonra ise birinci aşamaya geçilerek muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin ankette yer alan tüm faktörlere etkisinin olup olmadığının incelenmesi için Tek Yönlü ANOVA ve Bağımsız Örneklem T Testi uygulanmıştır. İkinci aşamada ise KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen değişkenler için Faktör Analizi yapılmıştır. Son aşamada ise muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirlik beklentileri üzerine KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin etkisi, Çoklu Regresyon Analizi yardımıyla ortaya konmuştur.

7.6.1. Faktör Analizi

KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanması sürecini etkileyen faktörler Hatipoğlu (2009) tarafından 4 gruba ayrılmıştır. Bunlar; ekonomik ve hukuki, eğitim, kültür ve çevre ve son olarak da standartlar faktörüdür. Faktör analiziyle aynı yapıyı ya da niteliği ölçen değişkenleri bir araya toplayarak ölçmeyi az sayıda faktör ile açıklamayı amaçlamaktayız (Büyüköztürk, 2013: 133). Faktör Analiz sonuçları aşağıda Tablo 7.1'de yer almaktadır.

Tablo 7.1. Faktör Analizi Sonuçları

<i>Değişkenler</i>	<i>Standartlar Faktörü</i>	<i>Eğitim Faktörü</i>	<i>Kültür-Çevre Faktörü</i>	<i>Ekonomik ve Hukuki Faktör</i>
SF 2	,574			
SF 3	,547			
SF 4	,618			
SF 5	,623			
SF 6	,513			
EF 1		,759		
EF 2		,538		
EF 3		,464		
EF 4		,599		
EF 5		,790		
KÇF 1			,693	
KÇF 2			,656	
KÇF 3			,605	
EHF 2				,637
EHF 3				,595
EHF 4				,741
Cronbach Alfa Katsayıları	0,605	0,665	0,731	0,762
Ölçeğin Toplam Cronbach Alfası			,663	
Kaiser-Meyer-Olkin			,748	
Toplam Varyans			,679	
Bartlett's Ki-kare			590,623; df: 153; p: 0,000	

Tablo 7.1'de görüleceği gibi Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) değeri 0,748 olarak bulunduğu için çalışmanın faktör analizine uygun olduğunu görülmektedir. Faktör yükleri 0,45'in üzerinde olan faktörler seçilmiştir (Büyüköztürk, 2013: 134). Cronbach Alfa güvenilirlik testi yapılarak alfa katsayısının 0,60'ın üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır. Cronbach Alfa değerinin %60-%80 arasında ise ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kalaycı, 2010: 405). Bu değer 1'e yaklaştıkça ölçeğin güvenilirliği artmaktadır. Alfa değerinin tüm faktörler için 0,60'dan yüksek olduğu görülmektedir. Ölçeğin toplam alfa değeri ise 0,663 olarak bulunduğu için, ölçeğin güvenilir olduğuna karar verilmiştir. Dört faktörün KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğine etki eden değişkenleri % 67.928 oranında açıklayabildiği tespit edilmiştir.

7.6.2. Frekans Analizleri

Bu bölümde; çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin frekans ve yüzde dağılımlarının yanında ankette yer alan KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğine ait değişkenler ve uygulanabilirliği etkileyen faktörlere ait değişkenlerin frekans ve yüzde dağılımları yer almıştır.

7.6.2.1. Demografik Yapı

Bu bölümde Gaziantep, Malatya ve Diyarbakır da faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine yer verilmiştir. Demografik özelliklerde özet olarak; muhasebe meslek mensuplarının unvan-yaş-cinsiyet-öğrenim durumu-mesleki deneyim-faaliyette bulunulan il-mezun olunan bölümle ilgili bulgular yer almaktadır.

Tablo 7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Yapılarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları

<i>Demografik Yapı</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
Unvan	SM	9	9,0
	SMMM	90	90,0
	YMM	1	1,0
	Toplam	100	100,0
Yaş	18-24	5	5,0
	25-34	23	23,0
	35-44	41	41,0
	45-59	24	24,0
	60 ve üzeri	7	7,0
	Toplam	100	100,0
Cinsiyet	Bay	87	87,0
	Bayan	13	13,0
	Toplam	100	100,0
Öğrenim Durumu	Lise ve altı	11	11,0
	Yüksekokul	14	14,0
	Lisans	70	70,0
	Yüksek Lisans	5	5,0
	Toplam	100	100,0
Çalışma Şekli	Bağımlı	14	14,0
	Bağımsız	86	86,0
	Toplam	100	100,0
Mesleki Deneyim	1 yıldan az	4	4,0
	1-3 yıl	18	18,0
	4-6 yıl	21	21,0
	7-9 yıl	21	21,0
	10 ve üstü	36	36,0
	Toplam	100	100,0
Mezun Olunan Bölüm	Muhasebe, İşletme, vd.	32	32,0
	İşletme	45	45,0
	İktisat	13	13,0
	Maliye	4	4,0
	Diğer	6	6,0
	Toplam	100	100,0
Faaliyette Bulunulan İl	Gaziantep	37	37,0
	Malatya	31	31,0
	Diyarbakır	32	32,0
	Toplam	100	100,0

Tablo 7.2'de görüleceği gibi araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının % 90'ı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM), % 9'u Serbest Muhasebeci (SM) ve % 1'ini de Yeminli Mali Müşavir (YMM) oluşturmaktadır. Ayrıca; araştırmaya katılanların % 41'i 35-44 yaş aralığında bulunurken, 45-59 yaş aralığında olanlar ise % 24'ünü oluşturmaktadır. Bununla birlikte çalışmaya katılan meslek mensuplarının %

23'lük grubunu 25-34 yaş aralığı oluşturmaktadır. Bu yaş aralıklarını da takip eden % 5'lik bir dilim ise 18-24 yaş aralığı ve % 3'lük dilimle 60 yaş ve üstü gruptur.

Tablo 7.2'de görüleceği gibi ankete katılanların % 87'sini baylar oluşturur iken, % 13'ünü bayanlar oluşturmaktadır. Ve TÜRMOB (TÜRMOB, 05.05.2013, www.turmob.org.tr) kayıtlarına bakılarak da bu mesleği icra edenlerin çoğunluğunun bay olduğu tespit edilmiştir. Ek olarak araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının % 75'lik kısmını ise lisans ve yüksek lisans mezunu oluşturur iken, % 86'nın bağımsız çalıştığı ve % 36'lık kısmının deneyiminin 10 yıl ve üzeri olduğu göze çarpmaktadır.

7.6.2.2. KOBİ'ler İçin UFRS'lerin Uygulanabilirliğine İlişkin Frekans Analizleri

Bu bölümde KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğine ilişkin faktörlerin rekans ve yüzde dağılımları yer almaktadır. KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanabilirliğini ölçen faktörler şunlardır; standartlar faktörü, eğitim faktörü, uygulanabilirlik beklentileri faktörü, kültür-çevre faktörü ve ekonomik ve hukuki faktördür. Anket formunda yer alan 26 soru, katılımcıların KOBİ'ler için UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentileri ve bunları etkileyebilecek faktörlere bakış açılarını belirlemeye yöneliktir. Bu sorulara verilen cevaplardan elde edilen frekans ve yüzde dağılım sonuçları Tablo 7.3–7.4–7.5–7.6–7.7'de verilmiştir.

Standartlar Faktörüne ilişkin yüzde ve frekans analizi aşağıdaki Tablo 7.3'te yer almaktadır.

Tablo 7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlar Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı

		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	
STANDARTLAR FAKTÖRÜNE İLİŞKİN SORULAR	KOBİ'ler için UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlarım.	Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,0
		Katılmıyorum	22	22,0
		Kararsızım	20	20,0
		Katılıyorum	34	34,0
		Kesinlikle Katılıyorum	20	20,0
		Toplam	100	100,0
	KOBİ UFRS'lerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan Türkçe çevirileri anlaşılmalıdır.	Kesinlikle Katılmıyorum	12	12,0
		Katılmıyorum	19	19,0
		Kararsızım	28	28,0
		Katılıyorum	34	34,0
		Kesinlikle Katılıyorum	7	7,0
		Toplam	100	100,0
	UFRS'nin büyük işletmeler ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur.	Kesinlikle Katılmıyorum	6	6,0
		Katılmıyorum	10	10,0
		Kararsızım	10	10,0
		Katılıyorum	31	31,0
		Kesinlikle Katılıyorum	43	43,0
		Toplam	100	100,0
	TMSK'nın KOBİ'ler için UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	13	13,0
		Katılmıyorum	35	35,0
Kararsızım		19	19,0	
Katılıyorum		25	25,0	
Kesinlikle Katılıyorum		8	8,0	
Toplam		100	100,0	
Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin birlikte değerlendirilmesini doğru buluyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	23	23,0	
	Katılmıyorum	28	28,0	
	Kararsızım	12	12,0	
	Katılıyorum	24	24,0	
	Kesinlikle Katılıyorum	13	13,0	
	Toplam	100	100,0	

Tablo 7.3'te görüleceği gibi standartlar faktörüne yönelik muhasebe meslek mensuplarının çalışmaya katılmalarına ilişkin dağılımlarına göre; muhasebe meslek mensuplarının büyük kısmı KOBİ'ler için UFRS'lerde ayrıntılı değerlendirilmesinin (gerçeğe uygun değer vb.) kullanılmasının uygulanabilirliği güçleştireceğine (% 52) katılmakta, KOBİ'ler için UFRS'nin ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanmasının güç olduğuna (% 54) katılmakta, son olarak da KOBİ'ler için UFRS'lerin TMSK tarafından yapılan Türkçe çevirilerini; terminolojik olarak tutarlı ve anlaşılır bulmakta (% 41) olduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 7.3'de görüleceği gibi muhasebe meslek mensupları standartlar faktörüne ilişkin olarak; UFRS'nin büyük işletmeler ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğru

bulmakta (% 74), TMSK'nın KOBİ'ler için UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterli bulmamaktadır (% 48), küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin birlikte değerlendirilmesini doğru bulmadıklarını (% 51) ifade etmişlerdir.

Eğitim Faktörüne ilişkin yüzde ve frekans analizi aşağıdaki Tablo 7.4'te yer almaktadır.

Tablo 7.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı

		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	
EĞİTİM FAKTÖRÜNE İLİŞKİN SORULAR	KOBİ'ler için UFRS'nin teknik alt yapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/öğretmen meslek mensubu sayısı yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	33	33,0
		Katılmıyorum	39	39,0
		Kararsızım	8	8,0
		Katılıyorum	15	15,0
		Kesinlikle Katılıyorum	5	5,0
	Toplam	100	100,0	
	KOBİ'ler için UFRS konusunda teorik bilgim yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	8	8,0
		Katılmıyorum	28	28,0
		Kararsızım	22	22,0
		Katılıyorum	27	27,0
		Kesinlikle Katılıyorum	15	15,0
	Toplam	100	100,0	
	KOBİ'ler için UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılıyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	6	6,0
		Katılmıyorum	36	36,0
		Kararsızım	12	12,0
		Katılıyorum	31	31,0
		Kesinlikle Katılıyorum	15	15,0
	Toplam	100	100,0	
	KOBİ'ler için UFRS ile ilgili mesleki yayınları düzenli olarak takip ediyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,0
		Katılmıyorum	35	35,0
Kararsızım		13	13,0	
Katılıyorum		41	41,0	
Kesinlikle Katılıyorum		8	8,0	
Toplam	100	100,0		
KOBİ'ler için UFRS'lere ilişkin örneklendirici- bilgilendirici kitap vb. yayınların sayısı yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	20	20,0	
	Katılmıyorum	32	32	
	Kararsızım	28	28,0	
	Katılıyorum	14	14,0	
	Kesinlikle Katılıyorum	6	6,0	
Toplam	100	100,0		

Tablo 7.4'te görüleceği gibi Eğitim Faktörüne yönelik muhasebe meslek mensuplarının çalışmaya katılmalarına ilişkin dağılımlarına göre; muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı; KOBİ'ler için UFRS'lerin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/öğretmen meslek mensubu sayısı yeterlidir ifadesine katılmadıklarını (% 72), KOBİ'ler için UFRS konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir ifadesine katıldıkları (% 42), KOBİ'ler için UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılıyorum ifadesine katıldıkları (% 46), KOBİ'ler için UFRS ile ilgili mesleki yayınları düzenli olarak takip ettiklerini (% 49), KOBİ'ler için UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, makale, bildiri vb. yayınların sayısı yeterlidir ifadesine de katılmadıkları (% 52) görülmektedir.

Uygulanabilirlik Beklentileri Faktörüne ilişkin yüzde ve frekans analizi aşağıdaki Tablo 7.5'te yer almaktadır.

Tablo 7.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Uygulanabilirlik Beklentileri Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı

		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	
UYGULANABİLİRLİK BEKLENTİLEERİ FAKTÖRÜNE İLİŞKİN SORULAR	KOBİ için UFRS'ler, meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını arttıracaktır.	Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,0
		Katılmıyorum	9	9,0
		Kararsızım	8	8,0
		Katılıyorum	36	36
		Kesinlikle Katılıyorum	43	43,0
		Toplam	100	100,0
	KOBİ'ler için UFRS'ler muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkiler.	Kesinlikle Katılmıyorum	7	7,0
		Katılmıyorum	10	10,0
		Kararsızım	15	15,0
		Katılıyorum	42	42,0
		Kesinlikle Katılıyorum	26	26,0
		Toplam	100	100,0
	Gelecekte KOBİ UFRS'ler açısından başarılı olacağını düşünüyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	8	8,0
		Katılmıyorum	9	9,0
		Kararsızım	15	15,0
		Katılıyorum	38	38,0
		Kesinlikle Katılıyorum	30	30,0
		Toplam	100	100,0
	KOBİ'ler UFRS'yi kullandıkları takdirde firma bilgilerinin karşılaştırılabilirliği kolaylaşacaktır.	Kesinlikle Katılmıyorum	7	7,0
		Katılmıyorum	3	3,0
		Kararsızım	17	17,0
		Katılıyorum	39	39,0
		Kesinlikle Katılıyorum	34	34,0
		Toplam	100	100,0
	KOBİ'lerin UFRS'yi kullanmaya hazır olduklarını düşünüyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	37	37,0
Katılmıyorum		33	33,0	
Kararsızım		18	18,0	
Katılıyorum		7	7,0	
Kesinlikle Katılıyorum		5	5,0	
	Toplam	100	100,0	
Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmaktadır.	Kesinlikle Katılmıyorum	19	19,0	
	Katılmıyorum	19	19,0	
	Kararsızım	25	25,0	
	Katılıyorum	19	19,0	
	Kesinlikle Katılıyorum	18	18,0	
	Toplam	100	100,0	
KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanmasıyla; ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır.	Kesinlikle Katılmıyorum	7	7,0	
	Katılmıyorum	6	6,0	
	Kararsızım	18	18,0	
	Katılıyorum	40	40,0	
	Kesinlikle Katılıyorum	29	29,0	
	Toplam	100	100,0	
KOBİ'ler için UFRS'ler, muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artırır.	Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,0	
	Katılmıyorum	9	9,0	
	Kararsızım	13	13,0	
	Katılıyorum	44	44,0	
	Kesinlikle Katılıyorum	30	30,0	
	Toplam	100	100,0	

Tablo 7.5'te görüleceği gibi Uygulanabilirlik Beklentileri Faktörüne yönelik muhasebe meslek mensuplarının çalışmaya katılmalarına ilişkin dağılımlarına göre; muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı, KOBİ'ler için UFRS'lerin meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracaktır ifadesine katılmakta (% 79), KOBİ'ler için UFRS'ler muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkiler ifadesine katılmakta (% 68), Gelecekte KOBİ'ler için UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağımı düşünüyorum ifadesine katılmakta (% 68), vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmaktadır ifadesine % 38 katılmamakta, % 37 katılmakta ve % 25 ise kararsız olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca katılımcılar, KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır ifadesine katılmakta (% 67) ve KOBİ'ler için UFRS'ler muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini arttırdığını (% 74) ifade etmişlerdir.

Kültür-Çevre Faktörüne ilişkin yüzde ve frekans analizi aşağıdaki Tablo 7.6'da yer almaktadır.

Tablo 7.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür-Çevre Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı

			<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
KÜLTÜR-ÇEVRE FAKTÖRÜNE İLİŞKİN SORULAR	KOBİ'ler için UFRS ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılıyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	14	14,0
		Katılmıyorum	21	21,0
		Kararsızım	24	24,0
		Katılıyorum	26	26,0
		Kesinlikle Katılıyorum	15	15,0
		Toplam	100	100,0
	KOBİ için UFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olabilir.	Kesinlikle Katılmıyorum	11	11,0
		Katılmıyorum	21	21,0
		Kararsızım	40	40,0
		Katılıyorum	18	18,0
Kesinlikle Katılıyorum		10	10,0	
Toplam	100	100,0		
KOBİ için UFRS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlıdır.	Kesinlikle Katılmıyorum	10	10,0	
	Katılmıyorum	21	21,0	
	Kararsızım	33	33	
	Katılıyorum	25	25,0	
	Kesinlikle Katılıyorum	11	11,0	
Toplam	100	100,0		

Tablo 7.6'da görüleceği gibi Kültür-Çevre Faktörüne yönelik muhasebe meslek mensuplarının çalışmaya katılmalarına ilişkin dağılımlarına göre; muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı, KOBİ'ler için UFRS'ler ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılamamakta (%41), KOBİ'ler için UFRS'ler ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin kaybedilmesine/devredilmesine neden olabilir ifadesini desteklememekte (% 32)'dir. Ayrıca muhasebe meslek mensupları; KOBİ'ler için UFRS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlıdır ifadesine de katılmaktadır (% 36).

Ekonomik ve Hukuk Faktörüne ilişkin yüzde ve frekans analizi aşağıdaki Tablo 7.7'de yer almaktadır.

Tablo 7.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Ekonomik ve Hukuk Faktörüne Katılmalarına İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımı

		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	
EKONOMİK VE HUKUK FAKTÖRE İLİŞKİN SORULAR	İşletme sahipleri, KOBİ UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahiptir.	Kesinlikle Katılmıyorum	45	45,0
		Katılmıyorum	26	26,0
		Kararsızım	12	12,0
		Katılıyorum	12	12,0
		Kesinlikle Katılıyorum	5	5,0
		Toplam	100	100,0
	Muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımız KOBİ UFRS ile uyum içindedir.	Kesinlikle Katılmıyorum	25	25,0
		Katılmıyorum	29	29,0
		Kararsızım	26	26,0
		Katılıyorum	15	15,0
		Kesinlikle Katılıyorum	5	5,0
		Toplam	100	100,0
	Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile KOBİ UFRS'ler uyum içindedir.	Kesinlikle Katılmıyorum	15	15,0
		Katılmıyorum	32	32,0
		Kararsızım	24	24,0
Katılıyorum		20	20,0	
Kesinlikle Katılıyorum		9	9,0	
	Toplam	100	100,0	

Tablo 7.7'de görüleceği gibi Ekonomik ve Hukuk Faktörüne yönelik muhasebe meslek mensuplarının çalışmaya katılmalarına ilişkin dağılımlarına göre; muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmı, KOBİ'ler için UFRS'ler ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur ifadesine katılmamakta (% 33), İşletme sahipleri, KOBİ'ler için UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahiptir ifadesine katılmamakta (% 71)'dir. Ayrıca, ülkemiz muhasebe meslek mensupları; muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımız KOBİ'ler için UFRS'ler ile uyum içindedir ifadesine katılmamakta (% 54), Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile KOBİ'ler için UFRS'ler uyum içindedir ifadesine de katılmamaktadırlar (% 47).

7.6.3. Demografik Değişkenler Açısından KOBİ'ler İçin UFRS'lerin Uygulanabilirliği Faktörlerinin Farklılık Analizleri

Araştırmada demografik değişkenler açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliği faktörlerinin farklılık analizlerinde; faaliyette bulunan il, mesleki unvan, yaş, öğrenim durumu, mesleki deneyim ve mezun olunan bölüm açısından Tek Yönlü ANOVA, cinsiyet ve çalışma şekli açısından ise Bağımsız Örneklem T Testi'nden yararlanılmıştır. Demografik değişkenler açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliği faktörlerinin farklılık analizleri sonuçları ve yorumları Tablo 7.8–7.9–7.10–7.11–7.12–7.13–7.14–7.15'te yer almaktadır.

a)Faaliyette Bulunulan İl: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının faaliyette buldukları iller; Gaziantep, Malatya ve Diyarbakır'dır. Meslek mensuplarının faaliyette buldukları iller açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörler açısından bir farklılık olup olmadığının tespiti için Tek Yönlü ANOVA analizi yapılmıştır. Sadece ekonomik ve hukuki faktör açısından anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Böylece, Hipotez 1; sadece ekonomik ve hukuki faktör açısından reddedilip, diğer faktörler yönünden ise kabul edilmiştir. Bu durum; muhasebe meslek mensuplarının faaliyette buldukları iller ile kültür-çevre, standartlar ve eğitim faktörleri

açısından aralarında bir farklılığın olmadığı, diğer yandan ise ekonomik ve hukuki faktör açısından faaliyette bulunulan iller arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının faaliyette buldukları il açısından yapılan Tek Yönlü ANOVA analizi sonucu Tablo 7.8'de yer almaktadır.

Tablo 7.8. Faaliyette Bulunulan İl Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları

<i>Faktörler</i>	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>sd</i>	<i>Ortalama Kare</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>Hipotez 1</i>
Kültür-Çevre Faktör	,515	2	,257	,279	,757	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	10,585	2	5,292	7,444	,001	Red
Standartlar Faktör	1,956	2	,978	2,303	,105	Kabul
Eğitim Faktör	,716	2	,358	,884	,417	Kabul

Ekonomik ve hukuki faktördeki bu farklılığın hangi iller arasında olduğunu belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma testlerinden TUKEY Testi uygulanmış olup, analiz sonucunda ekonomik ve hukuki faktöründeki farklılığın kaynağının Malatya ilinden kaynaklandığı görülmektedir. Diyarbakır ilinin ortalaması 2.42 ve Gaziantep ilinin ortalaması da 2.28 olmasından dolayı bu iki ilde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının ekonomik ve hukuki faktöre etkisi yönünden aralarında bir farklılığın olmadığı, ancak; Malatya ilinin 3.04 olan ortalaması yönünden bu iki ilden ekonomik ve hukuki faktöre olan etkisi yönünde ayrıldığı söylenebilir.

b) Mesleki Unvan: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları mesleki unvanları açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlere ilişkin olarak bir farklılık olup olmadığının tespiti için Tek Yönlü ANOVA analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları unvanların, tüm faktörler üzerinde anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle; unvanları farklı olan muhasebe meslek mensuplarının faktörlere yönelik olarak verdikleri yanıtlar arasında bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır. Böylece, Hipotez 2 tüm faktörler açısından kabul edilmektedir.

Meslek mensuplarının mesleki unvanları açısından yapılan Tek Yönlü ANOVA analizi sonucu Tablo 7.9'da yer almaktadır.

Tablo 7.9. Mesleki Unvan Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları

<i>Faktörler</i>	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>sd</i>	<i>Ortalama Kare</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>Hipotez 2</i>
Kültür-Çevre Faktör	,140	2	,070	,076	,927	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	1,338	2	,669	,830	,439	Kabul
Standartlar Faktör	,062	2	,031	,070	,933	Kabul
Eğitim Faktör	,069	2	,034	,084	,920	Kabul

c) Yaş: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yaşları açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlere ilişkin olarak bir farklılık olup olmadığının tespiti için Tek Yönlü ANOVA analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının yaşlarının, tüm faktörler açısından aralarında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle; yaşları farklı olan muhasebe meslek mensuplarının faktörlere yönelik olarak verdikleri yanıtlar arasında bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır. Böylece, Hipotez 3 tüm faktörler açısından kabul edilmektedir.

Meslek mensuplarının yaşları açısından yapılan Tek Yönlü ANOVA analizi sonucu Tablo 7.10'da yer almaktadır.

Tablo 7.10. Yaş Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları

<i>Faktörler</i>	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>sd</i>	<i>Ortalama Kare</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>Hipotez 3</i>
Kültür-Çevre Faktör	4,908	4	1,227	1,371	,250	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	6,584	4	1,646	2,143	,081	Kabul
Standartlar Faktör	1,734	4	,434	,994	,415	Kabul
Eğitim Faktör	2,011	4	,503	1,256	,293	Kabul

Tablo 7.10'da görüldüğü gibi yaş açısından uygulanabilirlik beklentilerini etkileyen faktörlere verilen cevaplar açısından farklılık bulunmadığı görülmektedir. Bu durum KOBİ'ler için UFRS'lerin ülkemiz muhasebe meslek mensupları tarafından uygulamaya geçilmemiş olması nedeniyle yaş gruplarıyla faktörler arasında anlamlı bir farklılık ortaya çıkmadığı düşünülmektedir.

d) Öğrenim Durumları: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlere ilişkin olarak bir farklılık olup olmadığının tespiti için Tek Yönlü ANOVA analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları ile tüm faktörlere ilişkin olarak aralarında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle; öğrenim durumları farklı olan muhasebe meslek mensuplarının faktörlere yönelik olarak verdikleri yanıtlar arasında bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır. Böylece, Hipotez 4 tüm faktörler açısından kabul edilmektedir.

Meslek mensuplarının öğrenim durumları açısından yapılan Tek Yönlü ANOVA analizi sonucu Tablo 7.11'de yer almaktadır.

Tablo 7.11. Öğrenim Durumu Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları

<i>Faktörler</i>	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>sd</i>	<i>Ortalama Kare</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>Hipotez 4</i>
Kültür-Çevre Faktör	2,464	3	,821	,901	,444	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	4,638	3	1,546	1,981	,122	Kabul
Standartlar Faktör	,864	3	,288	,654	,583	Kabul
Eğitim Faktör	,795	3	,265	,648	,586	Kabul

e) Mesleki Deneyim: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyim açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlere ilişkin olarak bir farklılık olup olmadığının tespiti için Tek Yönlü ANOVA analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile tüm faktörlere ilişkin olarak aralarında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle; mesleki deneyimleri farklı olan muhasebe meslek mensuplarının faktörlere yönelik olarak verdikleri yanıtlar arasında bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır. Böylece, Hipotez 5 tüm faktörler açısından kabul edilmektedir.

Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından yapılan Tek Yönlü ANOVA analizi sonucu Tablo 7.12'de yer almaktadır.

Tablo 7.12. Mesleki Deneyim Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları

<i>Faktörler</i>	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>sd</i>	<i>Ortalama Kare</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>Hipotez 5</i>
Kültür-Çevre Faktör	4,906	4	1,226	1,370	,250	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	3,366	4	,842	1,049	,386	Kabul
Standartlar Faktör	,851	4	,213	,478	,752	Kabul
Eğitim Faktör	,384	4	,096	,230	,921	Kabul

f) Mezun Olunan Bölüm: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mezun olunan bölüm açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri ilişkin olarak bir farklılık olup olmadığının tespiti için Tek Yönlü ANOVA analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının mezun oldukları bölümler ile tüm faktörlere ilişkin olarak aralarında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle; mezun oldukları bölümler farklı olan muhasebe meslek mensuplarının faktörlere yönelik olarak verdikleri yanıtlar arasında bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır. Böylece, Hipotez 6 tüm faktörler açısından kabul edilmektedir.

Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından yapılan Tek Yönlü ANOVA analizi sonucu Tablo 7.13'te yer almaktadır.

Tablo 7.13. Mezun Olunan Bölüm Açısından Tek Yönlü ANOVA Analizi Sonuçları

<i>Faktörler</i>	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>sd</i>	<i>Ortalama Kare</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>Hipotez 6</i>
Kültür-Çevre Faktör	5,027	4	1,257	1,406	,238	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	2,875	4	,719	,891	,473	Kabul
Standartlar Faktör	,844	4	,211	,474	,755	Kabul
Eğitim Faktör	1,804	4	,451	1,121	,351	Kabul

g) Cinsiyet: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri ilişkin olarak bir farklılık olup olmadığının tespiti için Bağımsız Örneklem T Testi analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri ile tüm faktörlere ilişkin olarak aralarında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle; muhasebe meslek mensuplarının bay-bayan olmalarıyla, faktörlere yönelik olarak verdikleri yanıtlar arasında bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır. Böylece, Hipotez 7 tüm faktörler açısından kabul edilmektedir.

Meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından yapılan Bağımsız Örneklem T Testi analizi sonucu Tablo 7.14'te yer almaktadır.

Tablo 7.14. Cinsiyet Açısından Bağımsız Örneklem T Testi Analizi Sonuçları

	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig (2 tılot)</i>	<i>Hipotez 7</i>
Standartlar Faktör	3,398	,068	-,747	98	,457	Kabul
Eğitim Faktör	,047	,828	,666	98	,507	Kabul
Kültür-Çevre Faktör	,237	,627	-1,142	98	,256	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	,801	,373	-,974	98	,332	Kabul

h) Çalışma Şekli: Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekli açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri ilişkin olarak bir farklılık olup olmadığının tespiti için Bağımsız Örneklem T Testi analizi

yapılmıştır. Sadece eğitim faktörü açısından anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Böylece, Hipotez 8; sadece eğitim faktörü açısından reddedilip, diğer faktörler yönünden ise kabul edilmiştir. Bu durum; muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekilleri ile ekonomik ve hukuki çevre, kültür-çevre ve standartlar faktörleri açısından aralarında bir farklılığın olmadığı, diğer yandan ise eğitim faktörü açısından muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekilleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının çalışma şekli açısından yapılan Bağımsız Örneklem T Testi analizi sonucu Tablo 7.15'te yer almaktadır.

Tablo 7.15. Çalışma Şekli Açısından Bağımsız Örneklem T Testi Analizi Sonuçları

	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig (2 tilot)</i>	<i>Hipotez 8</i>
Standartlar Faktör	,792	,376	,701	98	,485	Kabul
Eğitim Faktör	,049	,825	-2,046	98	,043	Red
Kültür-Çevre Faktör	,006	,936	,591	98	,556	Kabul
Ekonomik ve Hukuki Faktör	,360	,550	-,200	98	,842	Kabul

Tablo 7.15'te görüldüğü gibi eğitim faktöründe ortaya çıkan bu farklılığın; bağımsız olarak çalışan meslek mensuplarının 3.57 ortalamaya sahip iken, bağımlı olarak çalışanların 3.20 ortalamaya sahip olması olarak gösterilebilir. Böylece bağımsız çalışanların bağımlı çalışanlara nazaran eğitim faktörüne daha fazla katıldıkları ortaya çıkmaktadır. Buradan hareketle bağımsız olarak çalışan meslek mensupları; KOBİ'ler için UFRS'nin teknik alt yapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/öğretmen sayısını, KOBİ'ler için UFRS konusunda teorik bilgisinin yeterli olduğunu düşünmekte olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca, KOBİ'ler için UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katıldığı, KOBİ'ler için UFRS ile ilgili mesleki yayınları düzenli olarak takip ettiği, KOBİ'ler için UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap vb. yayınların sayısı yeterli bulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bağımlı olarak çalışanların ise bu ifadelerle daha az katıldıkları söylenebilir. Özkan ve Özşahin'in (2012) yapmış oldukları çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'ler hakkında eğitim alıp almadıkları ve bilgilerinin yeterli olup olmadığını araştırdıklarında bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları arasında farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir.

7.6.4. Çoklu Regresyon Analizi

KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen faktörlerin sözkonusu beklentiler üzerine etkilerini ortaya koymak amacıyla çoklu regresyon analizi yapılmıştır. Yukarıda da ifade edildiği gibi KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentileri bunlara ilişkin sekiz anket sorusunda ele alınmış olup bu sorular analizlerde bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Analizde bağımsız değişken olarak yukarıdaki faktör analizi sonucunda elde edilen KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentisini etkileyen faktörlerin faktör skorları analiz edilmiştir.

Çoklu Regresyon Analiz sonuçları aşağıda Tablo 7.16'da yer almaktadır.

Tablo 7.16. Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişkenler							
	B 1	B 2	B 3	B 4	B 5	B 6	B 7	B 8
Sabit Terim	(,654) ¹ ,291	(-,544) ,318	(-,887) ,097	(,038) ,942	(-,051) ,932	(-,044) ,956	(,401) ,470	(,432) ,326
Ekonomik ve Hukuki Faktör	(-,282) ,017	(-,116) ,257	(-,315) ,002	(-,155) ,117	(,753) ,000	(,543) ,000	(-,199) ,058	(-,229) ,007
Standartlar Faktörü	(,612) ,000	(,202) ,175	(,183) ,208	(-,142) ,321	(-,121) ,460	(-,279) ,199	(-,517) ,001	(-,222) ,067
Kültür-Çevre Faktörü	(,287) ,012	(-,215) ,031	(-,116) ,231	(-,225) ,019	(,052) ,630	(,114) ,429	(,226) ,026	(-,123) ,125
Eğitim Faktörü	(,365) ,031	(1,293) ,000	(1,476) ,000	(1,276) ,000	(,129) ,428	(,622) ,005	(1,386) ,000	(1,454) ,000
R Square	% 32	%52	% 58	% 52	% 38	% 26	% 48	% 63

¹ Parantez içindeki değerler değişken katsayılarını göstermektedir.

KOBİ'ler için UFRS'nin meslek mensuplarının mevcut iş yükü ve sorumluluğunu artıracığını gösteren B 1 değişkeni üzerine tüm faktörlerin anlamlı bir etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise pozitif olduğu ortaya çıkmaktadır. Böylece, H 9 hipotezi kabul edilmektedir. Böylelikle tüm faktörlerin KOBİ'ler için UFRS'lerin meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluğunu arttıracığı yönünde etkilediğini göstermektedir. Literatüre bakıldığında da Güneş ve diğerleri (2011) yapmış oldukları çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun yeni düzenlemelerle iş yüklerinin artacağını düşünmektedirler.

KOBİ'ler için UFRS'nin mevcut muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyeceğini gösteren B 2 değişkeni üzerine, sadece kültür-çevre ve eğitim faktörlerinin anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Böylece, H 10 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu yönde etkileyeceğini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte KOBİ'ler için UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağı beklentisini gösteren B 3 değişkeni üzerine ekonomik – hukuki ve eğitim faktörlerinin anlamlı bir etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Böylece, H 11 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bunun nedeni ise, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün muhasebe meslek mensuplarının gelecekte KOBİ'ler için UFRS'ler açısından başarılı uygulayıcı olacağı beklentisini olumlu yönde etkileyeceğini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler UFRS'yi kullandıkları takdirde firma bilgilerinin karşılaştırılabilirliğinin kolaylaşacağı beklentisini gösteren B 4 değişkeni üzerine kültür-çevre ve eğitim faktörlerinin anlamlı etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünü ise pozitifdir. Böylelikle, H 12 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Eğitim faktörü; KOBİ'ler için UFRS'lerin teknik alt yapısını anlayacak eğitici meslek mensubunun yeterli olması, KOBİ'ler için UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma ve bu konudaki seminerlerin, yayınların takibini içeren eğitim faktörü bu etkenlerle firma bilgilerinin karşılaştırılmasına yardımcı olacağı söylenebilir.

KOBİ'lerin UFRS'yi kullanmaya hazır oldukları beklentisini gösteren B 5 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki faktörün anlamlı bir etkisi vardır. Böylece H 13 hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Bu etkinin yönünün pozitif olması nedeniyle UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu, işletme sahiplerinin UFRS'lerin etkisi konusunda bilgili olmalarıyla KOBİ'lerin UFRS'yi kullanmaya hazır olmaları yönünde etkilediği söylenebilir. Ancak elde edilen verilere bakıldığında katılımcılar, işletme sahiplerinin UFRS'lerin etkisi konusunda bilgi sahibi olmadıklarını

ifade etmişler. Böylece etkinin pozitif önde olması KOBİ'lerinde, işletme sahiplerinin de hazır olmadığını göstermektedir. Ayrıca çalışmamızdaki bu bulgu ve sonuçlara benzer ve destekleyici olarak Bozdemir (2014) tarafından yapılan çalışmanın sonuçlarında da KOBİ sahip ve yöneticilerinin bu standartları konusundaki bilgi yetersizlikleri ve isteksiz oluşları çıkarımda bulunulan sonuçlardandır. Son olarak ise Fidan ve Cinit'in (2013) yapmış oldukları çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının, KOBİ'ler için UFRS konusunda % 55.3'lük bir oranla az bilgili oldukları bulgusunu elde etmişlerdir.

Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmaya beklentisini gösteren B 6 değişkeni üzerine ekonomik-hukuki ve eğitim faktörlerinin anlamlı bir etkisi vardır. Bu etki pozitif yönlüdür. Böylece H 14 hipotezi kısmen kabul edilmektedir.

KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önemin artacağı beklentisini gösteren B 7 değişkeni üzerine kültür-çevre, standartlar ve eğitim faktörlerinin anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise pozitif olduğu görülmektedir. Böylece H 15 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, eğitim faktörüne göre değerlendirildiğinde KOBİ'ler için UFRS'ler açısından teorik bilgileri yeterli ve bu konudaki çalışmaların yeterliliğini ifade eden eğitim faktörünün, B 7 değişkenini pozitif yönde etkilediği söylenebilir. Diğer yandan, Güneş ve diğerlerinin (2011) yapmış oldukları çalışmada KOBİ TFRS'nin dilimize çevirilerinin yeterli ve anlaşılır olup olmamasına yönelik ifadeye katılımcılar % 53.8'lik bir oranla hiçbir fikirlerinin olmadığını ifade etmişlerdir. Literatürdeki bu bulgu ile TMSK tarafından yapılan standartların Türkçe çevirilerinin anlaşılır ve TMSK'nın KOBİ'ler için UFRS'lerle ilgili yaptığı çalışmaların yeterli olduğunu ifade eden standartlar faktörü de B 7 değişkenini aynı yönde etkilemektedir.

KOBİ'ler için UFRS'lerin muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini arttıracığı beklentisini gösteren B 8 değişkeni üzerine ekonomik-hukuki ve eğitim faktörlerinin anlamlı bir etkisi vardır. Bu etkinin pozitif yönlü olduğu görülmektedir. Yani KOBİ'ler için UFRS'lerin ülkemizin ihtiyaçlarıyla uyumlu ve B 8 değişkeniyle aynı yönde paralellik gösterdiği söylenebilir. Böylelikle H 16 hipotezi kısmen kabul edilmektedir.

Genel olarak bakacak olursak; her bir bağımlı değişken için ayrı ayrı regresyon analizi yapıldığını daha önceden söylemiştik. Bu analizlerin kendi içindeki yüzdeliğine baktığımız zaman ise B 1 bağımlı değişkenini bu 4 faktörün açıklama oranı % 32'dir. B 1 değişkeni üzerine en fazla etkiye sahip faktörün standartlar faktörü (0.617) olduğu görülmektedir. Bunları da eğitim, kültür-çevre ve ekonomik-hukuki faktörler sırasıyla takip etmektedir. Standartlar faktörünün bu denli etkilemesinin nedeni; KOBİ'ler için UFRS'lerde ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin kullanılmasının standartları uygulamayı güçleştirilmesi, standartların zor ve karmaşık olmasını ifade eden standartlar faktörünün B 1 değişkeni olan, meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluğunu arttıracığı değişkeniyle bire bir paralellik göstermesinin olduğu söylenebilir. Tüm değişkenlerin (B 2-B 3-B 4-B 5-B 6-B 7-B 8) 4 faktörle açıklanma oranları sırasıyla şöyle (% 52-% 58- % 52- % 38- % 26-% 48-% 63)'dir. B 5 değişkeni hariç tüm değişkenler açısından en büyük oranda açıklama katsayısı eğitim faktörüne aittir. Bu katsayılar sırasıyla şöyledir; 1.293-1.476-1.276-0,622-1.386-1.454. Literatürde de Kara (2011), eğitim faktörüyle KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliği arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. B 5 değişkeni için ise en büyük katsayıya ekonomik ve hukuki faktör (0,753) sahiptir.

8. SONUÇ VE TARTIŞMA

Muhasebe standartları, finansal tablolarda karşılaştırmayı sağladığı için tüm işletmeler açısından büyük bir önem arz etmektedir. Ayrıca standartlar mali tablolarda şeffaflığı da sağladığı için bilgi kullanıcıları için de önemli bir unsur olmaktadır. Bu öneminden dolayı işletmelerin finansal bilgi kullanıcılarına sundukları bilgilerin faydalı olabilmesi için muhasebe standartlarının varlığına ihtiyaç vardır.

Standartlar her ülkede farklı olarak belirlenebilmektedir. Ancak dünya ticaretinin küreselleşmesi sonucunda işletmelerin uluslararası finansman ve yatırım kararları ile finansal raporlama standartları ulusal boyuttan uluslararası düzeye kayma zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ'ler için uluslararası anlaşılır ve uygulanabilir muhasebe standartları oluşturmak amacıyla Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için UFRS'yi yayımlamıştır. KOBİ'ler için yayımlanan finansal raporlama standardı, KOBİ'lere yurt dışı piyasalara açılma şansını getirmektedir. Türkiye de, Dünya'daki bu oluşuma ayak uydurmak için bu standartlarla uyumlu olarak KOBİ'ler için UFRS'yi 1 Kasım 2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlayarak mevzuata dahil etmiştir. Türkiye'de bu standart 6102 sayılı TTK ile zorunlu hale gelmiştir.

KOBİ'ler için UFRS'nin uygulayıcıları tarafından tam olarak bilinmeleri uygulamanın akışı açısından önemlidir. Bu çalışmanın da amacı; KOBİ tanımından yola çıkarak ve KOBİ'lerin sahip olduğu özellikler, avantaj ve dezavantajlara değinmek, KOBİ'ler için UFRS Seti hakkında özet bilgilendirmenin yanında standartların doğuşu, oluşturulma süreci, Türkiye'de ve dünyada standartlara geçiş sürecini yer vermektir. Ayrıca, KOBİ için UFRS'nin uygulanabilirliğini muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket yardımıyla ölçmektir.

Bu anket çalışmasıyla; KOBİ'ler için UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilmesini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarının uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkisinin ne yönde olduğunun belirlenmesine çalışılmıştır. Bu ana amacın yanında; muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'lerin yapısına, bunlara yönelik eğitim çalışmalarına ve KOBİ'ler için UFRS'lerin oluşturulması ve uygulanması süreci, kültüre, ülkemiz ekonomik ve hukuki yapısına çevresine genel bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu anket çalışmasında toplam 34 soru sorulmuştur. Araştırma sonuçları aşağıda sunulmuştur:

Çalışmamıza katılan muhasebe meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu (% 90) SMMM unvanı taşıırken, geriye kalanlarda (% 9) SM ve (% 1) YM unvanı taşıyan meslek mensuplarıdır. Meslek mensuplarının çoğunluğu (% 70) lisan mezunu olması ve mesleki deneyimlerinin 7 yıldan fazla olması (% 57) ve yine büyük kısmının bağımsız çalışıyor olduğu (% 86) çalışmada göze çarpan diğer unsurlardır.

Araştırmadaki standartlar faktörüne baktığımızda; cevaplayıcıların % 54'lük önemli bir kısmı KOBİ'ler için UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlamıştır. Bunun yanında; UFRS'nin büyük işletmeler ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanmasını doğru bulan muhasebe meslek mensubu oranı % 74'tür. Yine aynı şekilde meslek mensuplarının % 51'lik kısmı küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin birlikte değerlendirilmesini doğru bulmaktadır.

Eğitim faktörüne ilişkin olarak ise; muhasebe meslek mensuplarının % 72'lik büyük çoğunluğunun KOBİ'ler için UFRS'nin teknik alt yapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/öğretmen meslek mensubu sayısı yeterli olmadığını düşünmekte, % 52 oranındaki meslek mensubu da KOBİ'ler için UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap vb. yayınların sayısının yeterli olmadığı görüşündedir.

Çalışmadaki uygulanabilirlik beklentileri faktörüne bakacak olursak; muhasebe meslek mensuplarının % 79 gibi büyük bir kısmı KOBİ'ler için UFRS'lerin meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını arttıracığı görüşündedir. KOBİ'ler için UFRS'lerin muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyeceğini düşünenler % 68'lik bir oranla, gelecekte KOBİ UFRS'ler açısından başarılı olacağını düşünenler de % 68'lik bir kısma sahiptir. Aynı şekilde KOBİ'ler, UFRS'yi kullandıkları takdirde firma bilgilerinin karşılaştırılabilirliği kolaylaşacağı görüşünde olan meslek mensubu % 73 gibi bir orana sahiptir. Diğer taraftan KOBİ'lerin UFRS'yi kullanmaya hazır olmadıklarını düşünenler ise % 72'lik bir kısımdır. Muhasebe meslek mensupları % 69'luk bir oranla KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanmasıyla; ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önemin artacağı görüşündedirler. Son olarak ise katılımcıların % 74'lük büyük bir kısmı KOBİ'ler için UFRS'lerle, muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artacağı inancındadır.

Ekonomik ve hukuki faktörde ise; çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının % 71'lik gibi büyük bir kısmı, İşletme sahiplerinin, KOBİ'ler için UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve % 54 oranındaki meslek mensubunun muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımız ile KOBİ'ler için UFRS'lerin uyum içinde olmadığı görüşündedirler.

KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentilerini etkileyebilecek 4 faktör (standartlar faktörü, eğitim faktörü, uygulanabilirlik beklentileri faktörü, ekonomik ve hukuki faktör ile kültür-çevre faktörü) ile meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışma şekli açısından KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden eğitim faktörü ile istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Faaliyette bulunan il bakımından da, KOBİ'ler için UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen, ekonomik ve hukuki faktördür. Muhasebe meslek mensuplarının diğer demografik özellikleri ile 4 faktörün arasında bir ilişki bulunmamıştır.

Yukarıda sayılan 4 faktörün uygulanabilirlik beklentisi faktörüne olan etkisine bakıldığında ise; uygulanabilirliği büyük çoğunlukla eğitim faktörünün diğer faktörlere nazaran daha fazla etkilediği söylenebilir.

Her ne kadar uygulanabilirliği etkileyen faktörlerin neler olduğunu belirlemeye çalışsak da ülkemizde halen KOBİ'ler için UFRS'nin uygulamaya geçilmemiş olduğu yüz yüze yapılan anket çalışması sırasında anlaşılmıştır. Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğu (% 68) standartların uygulanmasıyla muhasebe uygulamalarının ve mesleğin gelişeceğini düşünseler de, yine anket sırasında meslek mensuplarının teorik bilgilerinin yetersiz olduğu gözlenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda da bu durum aynıdır. Çalışmamıza katılan muhasebe meslek mensuplarının (% 69) yarısından daha fazlası, bilgilerinin yeterli olmadığını düşünmektedir. Bu bağlamda, üniversitelerin, TÜRMOB, SMMM ve YMM odalarının düzenleyecekleri eğitimlerle meslek mensuplarının bilgilendirilmesi sağlanabilir.

KAYNAKLAR

- AĞCA, A., DALKILIÇ, E., 2014. “Muhasebe Meslek Mensupları KOBİ’ler İçin TFRS’ye Hazır Mı?”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (39), ss. 1–20.
http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/39/1-20.pdf (25.05.2013).
- AKDOĞAN, N., 2010. “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (30), ss. 1–26.
- AKGEMCİ, T., 2001. KOBİ’lerin Temel sorunları ve Sağlanan Destekler, KOSGEB, Ankara, 85s.
- ARSOY, A. P., BORA, T., 2012. “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 17–27.
<http://journal.mufad.org/attachments/article/681/2.pdf> (15.07.2013).
- ASLAN, S., 2007. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) İle Global Uyum Süreci”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23 (2), ss. 203–221.
http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2007-2/2007_2_11_ASLAN.pdf (25.05.2013).
- AYANOĞLU, Y., 2008. KOBİ’ler İçin UFRS, Gazi Kitabevi, Ankara, 254s.
- AYDIN, Y. Z., 2009. “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Taslağı Ve Bir Endüstri İşletmesi Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- BABAOĞLU, İ., 2012. “KOBİ’ler İçin UFRS’nin İncelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)”, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- BAHADIR, O., 2012. “KOBİ’ler İçin UFRS/TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçüm: Financial Instruments Under IFRS/TFRS For SME’s: Recognition And Measurement”, İSMMM Yayınları, ss. 46.
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/111malicozum/3_oguzhan_bahadir_\(hakemli\).pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/111malicozum/3_oguzhan_bahadir_(hakemli).pdf) (15.07.2013).
- BAYRAK, S., 2011. “Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS’ye Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mali Analizindeki Farklılıkları”, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- BAYRAM, M., 2012. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Kullanımı”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- BOSTANCI, S., 2010. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, İSMMM Yayınları, ss. 1–8.
- BOZDEMİR, E., 2014. “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit Ve Değerlendirmeler”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (12), ss. 85–108.
http://www.uiid.net/documents/12_SAYI_85_108.pdf (15.07.2013).
- BÜYÜKÖZTÜRK, Ş., 2013. Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, Pegem Akademi, Ankara, 213s.
- CAN, A. V., BENGÜ, H., KARA, E., 2012. “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri”, 4. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi, ss. 1–13.

- ÇATAL, M. F., “Bölgesel Kalkınmada Küçük ve Orta Boy İşletmelerin (KOBİ) Rolü”, ss. 334–352.
<http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/443/437> (25.05.2013).
- ÇELİK, O., 2010. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (30), ss. 41–55.
- ÇETİNKAYA, N., 2010. “KOBİ’ ler İçin Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- DALBERG, R., 2011. “Report On Support To SMEs In Developing Countries Through Financial Intermediaries”, ss. 1–48.
http://www.eib.org/attachments/dalberg_sme-briefing-paper.pdf (25.05.2013).
- DEMİR, V., 2007. “KOBİ’LER İÇİN UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, Mali Çözüm Dergisi, (80), ss. 43–58.
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/KOBİ-VD.pdf> (25.05.2013).
- ENEVOLDSON, S., 2007. “EU Financial Reporting”, EFRAG.
- ERCAN, C., 2007. “İnternette Finansal Raporlama ve Geleceğe İlişkin Yönelimler”, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- ERDEM, Ş., 2012. “Muhasebe Standardının Türkiye’ deki Gelişimi”.
<http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-turkiyedeki-gelisimi.html> (15.07.2013).
- FIRAT, A. B., 2008. “Finansal Raporlama Sürecindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- FİDAN, M. E., CİNİT, H., 2013. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, ss. 39–60.
<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=0833d16f-57f5-4589-9e61-0cdf8efd6986%40sessionmgr115&vid=1&hid=121> (15.07.2013).
- FİLİKER, A. N., 2007. “Türkiye Ve AB Beş Yeni Üyesinin ‘Romanya, Bulgaristan, Macaristan, Çek Cumhuriyeti Ve Polonya’ Rekabet ve KOBİ Politikası”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- GENÇTÜRK, M., ÇELİK, İ. ve KARAMAN, N., 2011. “Maddi Duran Varlıkların KOBİ’ler İçin UFRS, Tam Set UFRS Ve Vergi Usul Kanunun’da (VUK) Karşılaştırılması”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (14), ss. 269–290.
<http://sbedergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/343/files/mehmet-gencturk-27022013.pdf> (15.07.2013).
- GÖKGÖZ, A., 2012. “KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 14 (2), ss. 244–256.
http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_2/15.pdf (25.05.2013).
- GÖNEN, S., DEMİR, Ç., 2012. “Uluslar arası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 4 (2), ss. 163–171.
- GÜNAY, T. K., 2011. “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”.
http://www.muhasip.com/index.php?option=com_content&view=article&id=167:kobler-cn-uluslararası-fnansal-raporlama-standartlari-&catid=34:finans-ve-krediler&Itemid=59 (15.07.2013).

- GÜNEŞ, R., DURMUŞ, A. F. ve SOLAK, B., 2011. “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri Ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ Ve Malatya İlleri Örneği”, World Of IFRS, ss. 41–52.
<http://dergi.mumeyek.org/pdfler/5e3c8.pdf> (11.08.2013).
- HACİHASANOĞLU, T., KARACA, N. ve DEMİRCİ, Ş. D., 2012. “KOBİ’ler İçin TFRS’nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma”, World Of IFRS, ss. 41–52.
- HAFTACI, V., KILINÇ, Y., 2013. “KOBİ TFRS’lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (25), ss. 75–96.
<http://kosbed.kocaeli.edu.tr/sayi25/5.pdf> (25.05.2013).
- HATİPOĞLU, O., 2009. “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği Ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- HATUNOĞLU, Z., UÇAKTÜRK, M. ve KILLI, M., 2013. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş’ta Bir Alan Çalışması”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 6 (1), ss. 51–62.
<http://iibfdergi.nigde.edu.tr/attachments/article/219/4.pdf> (11.08.2013).
- IASB, 2009. “IFRS for SMEs”.
- IFRS Vakfı, 2009. Modül–24 Devlet Teşvikleri.
<http://www.ifrs.org/Documents/modul24.pdf> (11.08.2013).
- IŞIK, M. M., 2009. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ’lere Uygulanması Çalışması”, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- İTO (İstanbul Ticaret Odası), 2006. İşsizlik Sorununun Çözümünde KOBİ’lerin Desteklenmesi, İstanbul, 276s.
- KALAYCI, Ş., 2010. SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Pegem Yayınları, Ankara, 426s.
- KARA, E. 2012. “ KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Algısının Tespitine Yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Araştırma”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 32 (1), ss. 209–215.
<http://sbe.dpu.edu.tr/dergi/32/cilt1/209-216.pdf> (11.08.2013).
- KARABINAR, S., 2006. “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 141–148.
<http://journal.mufad.org/attachments/article/433/15.pdf> (11.08.2013).
- KARATAŞ, M., 2010. “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler İçin UFRS Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi (An Assessment Of Borrowing Costs In The Context Of IAS 23, IFRS For SMEs And Tax Procedure Law), Mali Çözüm Dergisi, (98), ss. 117–144.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/5%20H%20muharrem%20karatas.pdf> (11.08.2013).
- KAYA, A., 2007. Bilişim Ve İletişim Işığında Girişimcilik Ve KOBİ Yönetimi, Eğitim Kitabevi, Konya, 184s.
- KIRLIOĞLU, H., ŞENOL, A., 2011. “BASEL II ve UFRS’nin KOBİ’lere Beklenen Etkileri Üzerine SWOT Analizi”, Düzce Üniversitesi Yönetim ve Eğitim Bilimleri Dergisi, (1), ss. 1–20.
<http://www.dergi.duzce.edu.tr/baselII.pdf> (11.08.2013).

- KOBİ TFRS (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları).
http://www.kgg.gov.tr/contents/files/KOBİ_TFRS.pdf (25.05.2013).
- KURTÇU, E., AKDOĞAN, H., “KOBİ’lerde UFRS Uygulamalarının Denetim Üzerine Olası Etkilerini Görmek Amacıyla Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler İle Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (2), ss. 63–85.
http://www.sbedergi.hitit.edu.tr/files/elif_kurtcu.pdf (25.05.2013).
- KÜÇÜKSAVAŞ, N., 2005. Finansal Muhasebe, Kare Yayınları, İstanbul, 846s.
- KÜÇÜKÇOLAK, A., YILMAZ, M. K., 2006. “Basel II Uygulamalarının KOBİ’lere Etkileri ve İMKB Şirketlerinin Bu Açından Değerlendirilmesi”, 5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, 223, Tokat: Gaziosmanpaşa üniversitesi İktisadi ve İdari bilimler Fakültesi, ss. 218–232.
http://kariyertez.net/FileUpload/ks212629/File/kuresellesme_ve_isletmeler.pdf (25.05.2013).
- MISIRLIOĞLU, İ. U., 2006. “UFRS Ve Basel II’ nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri (The Effects Of IFRS And Basel-II On The Business Operations)”, Mali Çözüm Dergisi, (76), ss. 21–32.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/76MaliCozum/1ismailufukmisirlioglu.pdf> (25.05.2013).
- NETEK, O., 2011. “İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi: TFRS 3 Uygulaması”.
<http://muhasebehaber.blogcu.com/isletme-birlesmelerinin-muhasebelestirilmesi-tfrs-3-uygulamasi/10614546> (04.08.2013).
- NURİYEV, B., 2009. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması– UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış
- OKTAY, E., 2002. “Türkiye’de KOBİ’lerin Finansman Sorunu ve Çözüm Önerileri”, 21.Yüzyılda KOBİ’ler: Sorunlar, Fırsatlar Ve Çözüm Önerileri Sempozyumu, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Doğu Akdeniz Üniversitesi, ss. 1–21.
http://www.emu.edu.tr/smeconf/turkcepdf/ertan_oktay.pdf (04.08.2013).
- ÖRTEN, R., KAVAL, H. ve KARAPINAR, A., 2007. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara, 795s.
- ÖZDAMAR, K., 2003. Modern Bilimsel araştırma Yöntemleri, Kaan Kitabevi, Eskişehir, 270s.
- ÖZDEMİR, F. S., 2012. “KOBİ’ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (38), ss. 57–84.
- ÖZDEMİR, S., ERSÖZ, H. Y. ve SARIOĞLU, H. İ. “Küçük Girişimciliğin Artana Önemi KOBİ’lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri”.
<http://journals.istanbul.edu.tr/iusskd/article/viewFile/1023001710/1023001538> (04.08.2013).
- ÖZKAN, A., ÖZŞAHİN, F., 2012. “ Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (37), ss. 47–68.
- PAKDEMİR, R., 2006. “Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği-Uygulamadan Örnekler”, Mali Çözüm Dergisi, (76), ss. 21–29.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/02%20recep%20pekdemir.pdf> (04.08.2013).

- PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2006. “IFRS For SMEs: Is it Relevant For Your Business?”
http://download.pwc.com/ie/pubs/ifrs_for_sme.pdf (25.05.2013).
- _____, 2009. Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS Kılavuzu.
<http://www.pwc.com.tr/tr/publications/Assets/Kobiler-icin-UFRS-2009.pdf>
(04.08.2013).
- RESMÎ GAZETE, 2012. sayı: 28457.
- SARIGÜL, H., 2012. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarının Basel I-II-III Kriterlerine Uygunluğunun Ölçülmesi (Bir Araştırma)”, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- SER&BERKER (Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.), 2012. KOBİ’ ler İçin TFRS, 79s.
http://www.serberkerymm.com/tr/yayinlar/2012/11/30/kobiler_icin_tfrs.html
(04.08.2013).
- ŞENSOY, N., PEREK, A. A., 2010. “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ss. 47–73.
- TMMOB (Türk Mühendis Ve Mimar Odaları Birliği), 2012. Küçük Ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmeleri (KOBİ’ler), 74s.
http://www.Mmo.org.tr/resimler/dosya_ekler/db1fce94e7674f8_ek.pdf
(04.08.2013).
- TÜREL, A., 2008. “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı Hakkında”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi, (59), ss. 68–74.
- TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği).
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=TDLpfWtFdm1e8Dlv7FNOoH6uk4KikiU9mRFMeskCPG6O606XtOBzMOW0SM81//gowKqVpD7XHUTiz1lrjY74w==>
- UTKU, B. D., GÜRSOY, K., 2011. “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi (Comparative Assessment Of Turkish Financial Reporting Standards For SMEs With Full TFRS)”, Mali Çözüm Dergisi, (103), ss. 19–42.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/2%20burcu%20demirel.pdf> (25.05.2013).
- ÜLKÜ, S., 2008. “ KOBİ’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)”, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- YILDIRIM, E., 2012. “KOBİ TFRS/UFRS ile TFRS/UFRS Arasındaki Fark Nedir?”.
<http://yildirimercan.blogspot.com/2012/04/kobi-tfrsufirs-ile-tfrsufirs-arasndaki.html>
(25.05.2013).
- YILDIRIM, G., KOCAMIŞ, T. U., 2012. “KOBİ’ler İçin UFRS Standartlarının Tam Set UFRS İle Karşılaştırma Çalışması”, (230).
<http://finansalraporlama.blogspot.com.tr/p/kobi-ufirs.html> (25.05.2013).
- YILDIZ, E., 2013. “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) Ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yozgat.

- YILDIZ, F., KARA, E. ve YANIK, A., 2014. “KOBİ-TFRS’ye Göre Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14 (1), ss. 165.
http://www.sbedergi.ibu.edu.tr/Makaleler/1847408037_makale22.pdf (25.05.2013).
- YILMAZ, R., 2010. “UFRS Çerçevesinde KOBİ Standartlarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- YORULDU, M., 2012. “KOBİ TFRS Kapsamında Bölüm 17: Maddi Duran Varlıklar Standardı”.
<http://www.ozdogrular.com/content/view/20629/245/> (25.05.2013).

İnternet Kaynakları

- http://kobi.tobb.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=134&Itemid=226
(02.07.2013).
- http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=1079 (02.07.2013).
- <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=15881> (15.05.2014).
- <http://www.bagimsizdenetimsinavi.com/finansal-tablolarin-sunulusu-konusu.html>
(16.05.2014).
- http://www.izdenetim.com.tr/_3/mkl/bd_20.htm (16.05.2014).
- <http://www.ilkemymm.com/denetimdetay.aspx?denetimid=46> (16.05.2014).
- <http://www.finansaldenetci.com/kobi-tfrsye-gecise-iliskin-aciklamalar/> (16.05.2014).

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı : Hacer ÇIĞIL
Doğum Yeri ve Tarihi : Taif/04.11.1986

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Yüksek Lisans Öğrenimi : Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
Doktora Öğrenimi :
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri :

İş Deneyimi

Stajlar :
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar :

İletişim

E-Posta Adresi : hacer.cgl@hotmail.com
Tel. :
Tarih :