

T.C.

HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

İŞLETME BİLİM DALI

**KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FİNANSAL  
TABLOLAR ÜZERİNE ETKİSİ VE GAZİANTEP'DEKİ KOBİLERDE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Zeynep SERTBAŞ GÜLBAY

Gaziantep, 2014

T.C.

HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

İŞLETME BİLİM DALI

**KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FİNANSAL  
TABLOLAR ÜZERİNE ETKİSİ VE GAZİANTEP'DEKİ KOBİLERDE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Zeynep SERTBAŞ GÜLBAY

DANIŞMAN

Prof. Dr. Mustafa UÇAR

Gaziantep, 2014

## **Tez Etik Ve Bildirim Sayfası**

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkisi Ve Gaziantep’teki KOBİ’lerde Bir Araştırma” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım

21.02.2014

Zeynep SERTBAş GÜLBAY



## ÖZET

Küreselleşmenin etkisiyle günümüzde Küçük ve Orta Boy İşletmelerin (KOBİ), bilgi teknolojilerinin hızlı gelişmesi sonucunda ihracat ve ithalatı artmış, uluslar arası arenada yatırımcı bulmak daha kolay hale gelmiştir. Ayrıca hızlı teknolojik gelişmelerle dünya pazarlarına KOBİ'lerin büyük işletmeler gibi kolayca açılmasını sağlamaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standardını (UFRS) hazırlayan Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), tüm bu gelişmeleri göz önünde bulundurarak, KOBİ'ler için daha basite indirgenmiş bir muhasebe seti oluşturmuştur. KOBİ'ler için UFRS'ler Temmuz 2009'da yayınlanmıştır.

Çalışmada, KOBİ'lerle ilgili genel bilgiler, KOBİ'lerin finansal raporlaması, KOBİ'ler için UFRS setinde yer alan standartların açıklamaları yapılmıştır. Ayrıca KOBİ'ler için UFRS'nin Gaziantep'te uygulanabilirliği ve finansal tablolara etkisi tespit edilmiştir. Araştırmada; KOBİ'ler için UFRS'nin finansal tablolara etkisini ölçebilmek için anket yapılmış ve sonuçları grafiklerle gösterilmiştir. Tezin son bölümünde elde edilen sonuç bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** KOBİ, KOBİ'ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları, Finansal Tablolar

## ABSTRACT

The effects of globalization today with Small and Medium Sized Enterprises (SMEs), as a result of the rapid development of information technology, exports and imports increased, and investors in the international arena has become easier to find. In addition, rapid technological developments in world markets as easily as large enterprises, SMEs provide the opening.

Prepared by the international financial reporting Standards (IFRS), international accounting standards Board (UMSK), all these developments in mind, set a more simplistic accounting for SMEs. The IFRS for SMEs was published in July 2009.

In the study, General information about SMEs, SME financial reporting standards IFRS for SMEs situated on the descriptions. In addition, the IFRS for SMEs to Brazil-tep ' has been found in the financial tables to applicability and effect. In The Research; The impact of IFRS for SMEs of the financial tables, the results of the survey made for the guage and graphics. The result obtained in the last part of the thesis.

**Keywords:** the SMEs, the IFRS for the SMEs, Financial Statements.

## TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimim süresince eğitim öğretim faaliyetleriyle bana katkı sağlayan değerli hocalarıma, özellikle; eğitim öğretim anlayışı, hoşgörü ve yaşam felsefeleriyle örnek aldığım kıymetli hocalarıma; Prof. Dr. Mustafa UÇAR, Doç. ve Dr. Ekrem KARA' ya, her zaman yanımda olan kıymetli arkadaşlarıma, yaşamım boyunca maddi - manevi her konuda destek gördüğüm aileme, canım babam Ömer SERTBAŞ'a, değerli annem Öznur SERTBAŞ'a ve sevgili eşim Mesut GÜLBAY' a en içten saygı ve şükranlarımı sunarım.



## İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### FİNANSAL RAPORLAMA

1.1.Finansal Raporlama.....	2
1.1.1.Finansal Raporlamanın Amaçları.....	3
1.1.2.Finansal Raporlamanın Konusu.....	3
1.1.3. Finansal Tablolarda Bulunması Gereken Nitelikler.....	3
1.1.4. Finansal Tablolar .....	4
1.1.4.1. Bilanço .....	5
1.1.4.2. Gelir Tablosu.....	5
1.1.4.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu.....	6
1.1.4.4. Fon Akım Tablosu.....	6
1.1.4.5. Nakit Akım Tablosu.....	7
1.1.4.6. Satışların Maliyeti Tablosu.....	7
1.1.4.7. Kar Dağıtım Tablosu.....	7
1.2. Finansal Raporlamada Uygulama İlkeleri.....	8
1.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri.....	9
1.2.2. Bilançoların Düzenlenmesiyle İlgili İlkeler.....	10
1.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler.....	10
1.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	12

1.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	12
--	----

## İKİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI OLUŞUM SÜRECİ

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci.....	13
2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışını Etkileyen Faktörler.....	15
2.1.2. Finansal Raporlamanın Olumlu Yanları.....	17
2.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Kurumlar.....	18
2.1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi.....	19
2.1.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	19
2.1.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	20
2.1.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu.....	21
2.1.2.5. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	21
2.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Dönüşüm.....	21
2.1.4. Dünyada UFRS Kullanımı.....	23
2.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci.....	24
2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	26
2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	26
2.2.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	27
2.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Muhasebe Düzenlemeleri.....	27
2.2.5. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	28
2.2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.....	29



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KOBİ'LER İÇİN UFRS ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ

3.1. KOBİ Tanımı.....	32
3.2. KOBİ'ler için UFRS.....	33
3.3. Ülkemizde UFRS' lere Yönelik Çalışmalar.....	35
3.4. UFRS İle KOBİ'ler UFRS Arasındaki Farklar.....	36
3.5. KOBİ'ler İçin UFRS' nin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri.....	44
3.5.1. Finansal Durum Tablosuna Etkisi.....	44
3.5.2. Gelir Tablosuna Etkisi.....	45

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### GAZİANTEP'TEKİ KOBİLERDE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı.....	47
4.2. Araştırmanın Uygulama Alanı.....	48
4.3. Araştırmanın Varsayımları.....	48
4.4. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi .....	48
4.4.1. Genel Bilgiler.....	48
4.4.2. Anket Sorularının Analizi.....	49
<b>SONUÇ.....</b>	<b>57</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>58</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>64</b>

## TABLolar LİSTESİ

	Sayfa No
<b>Tablo 1:</b> UMS ve UFRS'lere geçişin etkileri.....	22
<b>Tablo 2:</b> TMSK'da Ulusal Mevzuat ve Düzenlemeler.....	30
<b>Tablo 3:</b> Türkiye' de KOBİ' lerin Sınıflandırılması.....	33
<b>Tablo 4:</b> Türkiye' de KOBİ Muhasebe Standartları Uygulamasının SWOT Analizi.....	34
<b>Tablo 5:</b> KOBİ 'lerin Küçük İşletmelere Oranı.....	36
<b>Tablo 6:</b> Tam Set UFRS ve KOBİ UFRS Karşılaştırmalı Tablo.....	36
<b>Tablo 7:</b> Varlıklar ...../...../.....Finansal Durum Tablosu Kaynaklar.....	44
<b>Tablo 8:</b> Gelir Tablosu.....	45
<b>Tablo 9:</b> İkili Tablolu Sunum Gelir Tablosu.....	46
<b>Tablo 10:</b> Kapsamlı Gelir Tablosu.....	47
<b>Tablo 11:</b> Muhasebeden Sorumlu Kişinin Eğitim Durumu.....	48
<b>Tablo 12:</b> Muhasebe İşlemlerini Takip Ederken Program Kullanılıp Kullanılmadığı.....	49

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 4.1 : UFRS VE TFRS Bilgi Düzeyi Hakkında Sonuçlar.....	49
Şekil 4.2 : Finansal Raporlarla İlgili Değişiklik Sonuçları.....	50
Şekil 4.3 : : TFRS'nin Muhasebe Uygulamalarında ve Finansal Tablolardaki Farklılık Sonuçları.....	50
Şekil 4.4 : Muhasebe Standartları Tüm İşletmeler için Uygulanmalımı.....	51
Şekil 4.5 : Muhasebe Standartları Uygulanması İş Yükü Getirmesi İle İlgili Sonuçlar.....	51
Şekil 4.6 : TFRS Kullanımı İşletmelerin Denetimlerini Kolaylaştırmasıyla İlgili Sonuçlar.....	52
Şekil 4.7 : TFRS' de Yapılan Açıklamalar Uygulama İçin Yeterlimi İle İlgili Sonuçlar.....	52
Şekil 4.8 : Kobi İşletmeleri için, Farklı Standartların Hazırlanması İle İlgili Sonuçlar.....	53
Şekil 4.9 : Kobi İşletmeleri için, Farklı Standartların Kolaylığı İle İlgili Sonuçlar.....	53
Şekil 4.10 : TFRS İşletmelerin Bütün İhtiyaçlarına Cevap Vermesi ile İlgili Sonuçlar.....	54
Şekil 4.11 : TFRS'nin Muhasebe Uygulamaları Konusunda Karar Verme Önceliği ile İlgili Sonuçlar.....	54
Şekil 4.12 : TFRS'nin Uygulanmasıyla Piyasalara Fon Sağlama ile İlgili Sonuçlar.....	55
Şekil 4.13 : TFRS'ye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloları Anlamak ile İlgili Sonuçlar.....	55
Şekil 4.14 : TFRS'ye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloları Yararlanılması ile İlgili Sonuçlar.....	56

## **KISALTMALAR**

AB: Avrupa Birliği

BM: Birleşmiş Milletler

FEE: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

EC: Avrupa Topluluğu

GATT: Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAS/UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASC: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

IASCF: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IFRIC: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi

IFRS/UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

IMF: Uluslararası Para Fonu

IOSCO: Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme

KOSGEB: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ

NAFTA: Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

SIC: Daimi Yorumlama Komitesi

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TSE: Türk Standartları Enstitüsü

TURMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

US GAAP: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri



## GİRİŞ

Sermaye piyasalarında yaşanan hızlı gelişmeler, uluslararası alanda faaliyette bulunan işletmelerin sayısının artması muhasebe uygulamalarına ve finansal raporlamaya uluslararası bir boyut getirmiştir. KOBİ'ler için Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla ilgili çalışmalar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından 2003 yılında başlanmıştır. UMSK önce bir taslak halinde hazırlamış daha sonra bu taslak hakkında görüşler alınmıştır. 2009 yılında KOBİ'ler için Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlanmıştır.

UFRS' ye duyulan ihtiyaç küreselleşmenin etkisiyle artmıştır. Bunun sebebi uluslar arası standartlaşmaya ulaşmaktır. Muhasebede uyumlaştırmada yapılan çalışmayla amaçlanan, ekonomik olarak birbirine bağlı hale gelmiş ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve güvenilir, doğru bilgi almayı sağlamaktır.

KOBİ'ler Türkiye' de önemli bir ekonomik role sahiptir. KOBİ muhasebe standartlarının Türkiye' de uygulanmaya başlanmasıyla birlikte muhasebe sisteminde önemli değişikliklerin olmuştur. Bu değişikliklerin finansal tablolara etkisini araştırmak amacıyla bu tez yazılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## FİNANSAL RAPORLAMA

### 1.1. Finansal Raporlama

İşletmenin para ile ifade edilebilen ve muhasebe tarafından kaydedilen, sınıflandırılan, özetlenen bilgilerin kullanıcılara sunulması muhasebenin ürettiği finansal raporlar yoluyla gerçekleşmektedir. Muhasebe bölümü ve bu bölüm tarafından hazırlanan finansal raporlar; işletme sahip veya yöneticilerinin uyguladıkları kararlar sonucunda işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde ortaya çıkan değişimleri izlemelerine ve görmelerine yardımcı olur (Yükçü, 2004:3). Ayrıca finansal raporlama; bir işletmenin belli bir muhasebe dönemindeki durumu, performansı ve fon akışı ile ilgili finansal verilerin sunulması sağlar.

Çünkü finansal raporların da temel amacı işletmeyle ilgili taraflara faydalı ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Finansal raporlar işletmeler ile finansal piyasalar arasında bir köprü vazifesi gördüğü için, sağlıklı bir finansal piyasanın oluşması, sunulan bilgilerin şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir bilgi olması halinde mümkün olacaktır (Okay Örerler, 2005:6).

İşletme faaliyetleri muhasebe fonksiyonu vasıtasıyla parasal ifadelerle ve sayısal değerlerle izlenmektedir. Muhasebe; kendi içerisinde bir dizi fonksiyonu içermektedir. Muhasebenin içerdiği fonksiyonlar özetle (Küçüksavaş, 2005:6);

- İşletmenin dönem başı varlık, borç ve sermaye durumunu tespit etmek,
- İşletmenin dönem içinde varlık, borç ve sermaye durumunda meydana gelen değişimleri tespit etmek ve göstermek,
- Bir dönem içerisinde elde edilen gelirler ile yapılan giderleri karşılaştırmak suretiyle faaliyet sonucunu tespit etmek ve göstermek,
- İşletmenin dönem sonundaki varlıklarını, borçlarını ve sermayesini tespit etmek
- Kıt üretim faktörlerinin verimli kullanımını sağlamak amacı ile gerekli bilgileri diğer bölümlere zamanında sunmak,
- Kanuni mükellefiyetleri yerine getirmek, ana fonksiyonlarının yanında şöyle ek fonksiyonları da vardır;
- Hukuki anlaşmazlıklarda ispat vasıtası olma,
- Vergi matrahının tespiti için gerekli bilgileri sağlamaktır.

### **1.1.1. Finansal Raporlamanın Amaçları**

Finansal raporlamada temel amaç işletme ile ilgili tarafların bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasıdır (Göksel, 1986:22). Yatırımcılar, kreditorler, çalışanlar, satıcı ve alıcılar için işletme ile ilgili alacakları kararlarda gerekli olan bilgilerin sunulması ise finansal raporlamanın en genel amacıdır (Wallan, 1995:140).

Finansal tabloların amaçları aşağıdaki gibi açıklanabilir (Çaldağ, 2004:7-8):

- İşletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına karar almalarına dayanak oluşturacak doğru ve güvenilir bilgiler sunmak,
- İşletmenin gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarını en iyi şekilde tahmin edebilmek için gerekli bilgileri sağlamak,
- İşletmenin varlık ve mali yapısındaki değişiklikler ile faaliyet sonuçları hakkında bilgi sunmak.

Finansal tabloların amacı; bir işletmenin finansal durumunu, performansını ve finansal pozisyonundaki değişiklikler gibi bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar almalarında yararlı olan bilgileri sunmaktır. Finansal tablolar, kaynakların nasıl yönetildiğini ve faaliyet sonuçlarını görmemizi sağlar.

### **1.1.2. Finansal Raporlamanın Konusu**

Finansal raporlama, sadece finansal tabloların sağlamış olduğu görüş açısından daha geniş bir açı ile ilgili işletmeyi inceleyebilme imkânı sağlamaktadır. Finansal raporlama kavramı; finansal tabloları içine alan fakat sadece finansal tablolar ile sınırlı olmayan bir süreçtir. Finansal tablolar, önemli yatırım ve kredi verme kararı alınırken ilgili işletmenin belirli finansal özellikleri üzerinde yoğunlaşma imkânı tanımaktadır (Rezaee, 2002:26). Finansal raporlamanın en temel araçları finansal tablolar olduğu için, çalışmamızda finansal tablolar ele alınmıştır.

### **1.1.3. Finansal Tablolarda Bulunması Gereken Nitelikler**

Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablo analizinden en yüksek seviyede faydayı sağlayabilmeleri için finansal tablolarda bazı temel niteliklerin olması gerekir.



Finansal tablolarda bulunması gereken temel nitelikler şu şekilde sıralanabilir (Bakır, 2009:3-4):

- Finansal tablolarda yer alan bilgi ve veriler doğru ve güvenilir olmalıdır.
- Finansal tablolar dönemler itibariyle karşılaştırılabilir olmalıdır.
- Finansal tablolarda yer alan hesap kalemlerini daha anlaşılabilir ve daha açık bir duruma getirmek için gerekli görülen bilgiler, finansal tabloların dipnot veya eklerinde verilmelidir.
- Muhasebe uygulamalarında, değerlendirme ölçülerinde cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek değişiklikler ayrılmışsa, durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı, bunun finansal raporlar üzerindeki etkileri gösterilmelidir.
- Finansal tabloların içerdiği önemli muhasebe politikaları –ki buna amortisman ve değerlendirme ölçüleri örnek verilebilir- kısaca açıklanarak, anlaşılır hale getirilmelidir.
- Finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir olabilmesi için, muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanması gerekir.

#### **1.1.4. Finansal Tablolar**

İşletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere raporlar halinde aktarılmaktadır. Raporlama işlemi finansal tablo kavramını doğurmaktadır (<http://www.belgeler.com/blg/7dp/finansal-tablolar-le-igili-temel-bilgiler> 02.02.2013).

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Genel amaçlı finansal tabloların hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir (Resmi Gazete, 2005:md.8).

Finansal tablo seti, finansal tablolara ek olan tamamlayıcı listeleri, bazı bilgileri içeren ya da bazı bilgilerin elde edilmesine yarayan tabloları ve finansal tablolarla birlikte dikkate alınması gereken diğer tabloları da içerebilir. Bu tür liste ve tablolar, örnek olarak endüstriyel ve coğrafi bölümlere ilişkin finansal bilgileri ve fiyat değişikliklerinin etkisini gösteren açıklamaları ele alıyor olabilir. Finansal tablolar yönetim kurulu faaliyet raporunu, yönetim kurulu başkanının açıklamalarını, yönetimin durum değerlendirmesi ve analizlerini ve benzeri dokümanları ihtiva etmez. Bu tür bilgi ve belgeler finansal veya yıllık raporlarda bulunabilir (Resmi Gazete, 2005:2).

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki b6l6mleri içerir (TMS 1):

- a) Bilanço;
- b) Gelir Tablosu
- c) Aşağıdaki İki Husustan Birini G6steren 6zkaynak Değişimler Tablosu
  - i) 6zkaynaklardaki B6t6n Değişiklikler veya
  - ii) Ortakların Sermayedar Olarak Kendi Başlarına Yaptıkları İşlemlerden Kaynaklananlar Dışında 6zkaynaklarda Meydana Gelen Diğer Değişmeler.
- d) Nakit Akış Tablosu ve
- e) 6nemli Muhasebe Politikalarını 6zetleyen Dipnotlar ve Diğer Açıklayıcı Notlar.

#### **1.1.4.1. Bilanço**

Bilanço; bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları g6steren tablodur. Bir işletmenin varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynaklar arasında eşitlik olması doğaldır. Bu eşitlikten dolayı işletmenin kaynakları ile bu kaynakların kullanım yerlerini g6steren tabloya terazi anlamındaki bilanx s6zc6đ6nden gelen, bilanço adı verilmiştir. Eşitliğin sol yanı sahip olunan varlıkları, sağ yanı ise bunların sermaye koyma veya borçlanma yolu ile karşılandığını anlatır (MSUGT, 1992).

Bilançonun biçiminde d6rt b6l6m bulunmaktadır (<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/bilanco.html> 06.02.2013).

- Bilanço başlığı
- Aktif tarafı
- Pasif tarafı
- Bilanço dipnotları

#### **1.1.4.2. Gelir Tablosu**

Gelir tablosu; işletmenin belli bir d6nemde elde ettiği t6m gelirler ile aynı d6nemde katlandığı b6t6n maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği d6nem net karını veya d6nem net zararını kapsar. Ayrıca gelir tablosu, o d6nemle ilgili gelir ve giderin kalemlerini ayrıntılı olarak g6stererek y6neticilere yardımcı olmaktadır (Koç, 2005:59).

Gelir tablosu bilanço gibi statik değil dinamik bir özelliğe sahiptir. Gelir tablosunun kapsamı, gelir ve giderlerden oluşmaktadır. Gelir tablosunda bilançodaki gibi bir denklik söz konusu değildir. Tüm gelir unsurları işletmenin özkaynaklarını artırıcı bir etkiye sahipken, tüm maliyet ve gider unsurları ise özkaynakları azaltıcı bir etkiye sahiptir (MSUGT). Gelir tablosu; faaliyet tablosu ve kar zarar tablosu olarak da ifade edilmektedir (Stegel, 1983:15).

#### **1.1.4.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu**

Özkaynaklar değişim tablosu; ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynaklar değişim tablosunun düzenleniş amacı özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır. Özkaynaklar Değişim Tablosu cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Tablo; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş dönemler karı(zararı) ve dönem net karı (zarar) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir (MSUGT).

#### **1.1.4.4. Fon Akım Tablosu**

İşletmenin, belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda, fon kavramı tüm finansal araçları kapsar (<http://www.belgeler.com/blg/2asa/fon-akim-tablosu> 01.05.2013).

Fon akım tablolarının düzenlenme amacı, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, mali tablo kullanıcılarına sunulmasıdır. Tablolar, işletmenin nakit veya işletme (çalışma) sermayesini doğrudan etkileyen finansman ve yatırım faaliyetlerinin bütün önemli yönlerini açıklayarak (<http://www.webmuhasebe.com/konular/fonaktabcik.htm> 02.05.2013).

- i - İşletmenin dönem boyunca faaliyetlerden sağladığı fonları, yatırım ve finansman faaliyetlerini özetler,
- ii - Dönem boyunca finansal durumda meydana gelen değişiklikleri açıklar.

#### **1.1.4.5. Nakit Akım Tablosu**

İşletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tabloda nakit kavramı, kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar (MSUGT).

Nakit akış tablosu, bir faaliyet dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ve finansal faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olarak gösteren tablodur. Diğer bir ifadeyle birbirini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakde eşdeğer varlık hesabındaki değişmeyi açıklamayı amaçlayan bir tablodur. Bu tablo yardımıyla, dönem içinde işletmenin para tahsilât ve ödemelerini kaynakları ve kullanım yerleri olarak izlemek olanaklı olabilmektedir. Böylece dönem içinde nakit değerlerde oluşan azalış ve artışın nedenleri ile birlikte görülmesi sağlanmıştır. Bu da gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına büyük ölçüde yardımcı olmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001:284).

#### **1.1.4.6. Satışların Maliyeti Tablosu**

Satışların Maliyeti Tablosu işletmelerin dönem içindeki stok hareketlerini, üretim maliyetlerini, satılan mamul maliyetlerini, satılan hizmet maliyetlerini gösterir. Bilindiği gibi gelir tablosunda satışların maliyeti bölümü bulunmaktadır. Buradaki satışların maliyeti ayrı bir tablo şeklinde düzenlenerek ve hesaplanarak gelir tablosuna ek olarak konulmaktadır. Yani gelir tablosunun bir ekini oluşturmaktadır(<http://www.muhasabedersleri.com/maliyet-muhasebesi/satislarin-maliyeti-tablosu.html> 03.05.2013).

#### **1.1.4.7. Kar Dağıtım Tablosu**

Kar dağıtım tablosu, işletmenin dönem karının, ortaklara ve diğer ilgililere dağıtılacak kar payı, ödenecek vergiler, ayrılacak yedek akçeler ve fonlar şeklinde dağıtım biçimini gösteren tablodur (Bakır ve Şahin, 2009:3). Kısaca Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur.

Kar dağıtım tablosunun düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse temettü tutarlarının hesaplanmasıdır ([https://docs.google.com/document/d/1naoPgk\\_1gt1sMXrBJdufkRL7gLRkZlkx3xINQm95qk/edit?pli=1](https://docs.google.com/document/d/1naoPgk_1gt1sMXrBJdufkRL7gLRkZlkx3xINQm95qk/edit?pli=1) 15.07.2013).

## 1.2. Finansal Raporlamada Uygulama İlkeleri

Muhasebe bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi” dir (Sevilengül, 2001:3).

Muhasebe veri ve raporlarının muhasebeyle ilgili taraflara aynı derecede yarar ve güvenilirlik sağlayabilmesi, bu ve veri ve raporların hazırlanmasında “muhasebe kavramları”na uyulmasına bağlıdır. Muhasebe kavramları muhasebenin anayasası gibidir ve muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. Muhasebe kavramlarının neler olduğunu açıklamadan önce muhasebe kavramlarının oluşturulmasının niçin gerekli olduğunu ortaya koymak gerekir (Baktöre, Sözbilir ve Banar, 2002:19). Muhasebe kavramlarının gerekliliği şu şekilde ele alınmaktadır:

- Uygulama standartları belirlenirken muhasebe kavramları esas alınacaktır.
- Ortaya çıkan problemler, belirlenen muhasebe kavramlarına göre daha kolaylıkla çözülebilecektir.
- Muhasebe kavramları, finansal tabloların kullanıcılar tarafından anlaşılmasını ve finansal tabloların güvenilirliğini artıracaktır.
- Muhasebe kavramları, işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini artıracaktır.

Ülkeler arasında bazı farklılıklar olabilse de ülkemizde olduğu gibi temel ilkeleri on iki başlık altında toplanmıştır. Bunlar (Sevilengül ve Akdoğan, 2003:22);

- Sosyal Sorumluluk İlkesi,
- Kişilik İlkesi,
- İşletmenin Sürekliliği İlkesi,
- Dönemsellik İlkesi,
- Parayla Ölçülme İlkesi,
- Maliyet Esası İlkesi,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme İlkesi,
- Tutarlılık İlkesi,
- Tam Açıklama İlkesi,
- İhtiyatlılık İlkesi,
- Önemlilik Kavramı,

- Özün Önceliği Kavramı.

Finansal raporlamanın kuramsal dayanağını oluşturan muhasebenin temel kavramları genel karar alma kurallarıdır. Muhasebeciler muhasebenin temel kavramlarını uygulamak için uygulama ilkelerini veya diğer bir ifade ile ayrıntılı ilkeleri kullanırlar. Uygulama ilkeleri oldukça spesifiktir ve muhasebe temel kavramlarının muhasebe işlemleri ile finansal tablolarda kullanılmasını sağlamak amacıyla işletmeler tarafından uygulanabilecek esasları kapsar (Cemalcılar ve Önce;1999:63). Muhasebenin temel kavramları olarak nitelendirilen bu ilkeler finansal raporlamanın temelini oluşturan finansal muhasebe uygulamalarında, kılavuzluk niteliği taşımaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin amacı; Sermeye koyan ve sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacakların işletmeye sağladıkların kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların, muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belirli bir ticari işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır (<http://www.uludagforum.com/ders-notlari-amp-ipuclari/47698-genel-muhasebe-muhasebenin-temel-kavramlari-ve-genel-kabul-gormus-muhasebe-ilkeleri.html> 23.02.2013).

Ülkemizde uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT)'nde bu ilkelere, gelir tablosu ve bilanço ilkeleri olarak iki ana başlıkta yer verilmiştir (MSUGT).

#### 1.2.4. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır (<http://www.cerezforum.com/muhasebe/56679-gelir-tablosu-ilkeleri.html#ixzz2ZIdKHbXH> 17.07.2013)

MSUGT' de gelir tablosu ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (MSUGT);

1. Gerçekleşmemiş gelirler gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşmiş olanlar, gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir,

2. Belli bir dönemin satışları ve gelirleri, bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır,

3. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payları ayrılmalıdır,

4. Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır,

5. Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir,

6. Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikteki dışı kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir,

7. Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır,

8. Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir,

9. Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılmalıdır.

### **1.2.2. Bilançoların Düzenlenmesiyle İlgili İlkeler**

Bilanço düzenleme kurallarının ilke ve amacı, işletme ortakları ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynakları ve bu kaynaklarla elde edilen varlıkların anlamlı bir şekilde saptanması ve gösterilmesi yoluyla işletmenin belirli bir tarihteki mali durumunu ilgililere açıklıkla ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmaktadır. Bu amaçla benimsenen ilkeler; varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı varlıklara ilişkin ilkeler ve özkaynaklara ilişkin ilkeler olarak üçe ayrılarak incelenebilir (Bakır ve Şahin, 2005:16).

#### **1.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler**

Varlıklara ilişkin ilkeler işletme varlıklarının doğru bir biçimde bilançoda yer almasını amaçlar.

MSUGT' de bilanço ilkelerinden varlıklara ilişkin ilkeler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (MSUGT);

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

3. Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6. Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8. Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.



Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

### **1.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler**

MSUGT’de bilanço ilkelerinden yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (MSUGT);

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
3. Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6. Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

### **1.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler**

MSUGT’de bilanço ilkelerinden özkaynaklara ilişkin ilkeler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (MSUGT);

1. İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabilecek biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3. İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4. Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararından) oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artış fonları ve karşılıklar gibi kalemlerden meydana gelir (Bakır ve Şahin, 2005: 18).

## İKİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI OLUŞUM SÜRECİ

#### 2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci

Dünya çapındaki global hareket ve küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımlar dünya genelinde hız kazanmıştır. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı hatta okyanus aşırı

boyutlara ulaşması ile yatırımcıların ülke dışına yoğun olarak yönelmelerinin sonucunda finansal bilgilerin sunulması açısından, her yerde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Gelişmeler dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunun önünü açmış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerini de hızlandırmıştır (Kocamaz, 2012: 108).

Uluslararası finansal raporlama, işletmenin bulunduğu ülkenin dili, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan para gibi işletme tarafından sağlanan muhasebe uygulamalarını anlayacak kullanıcılara ihtiyaç duyar. Yatırımcılar ve kreditorler uluslararası faaliyet gösteren işletmeler hakkında anlaşılabilir finansal bilgiye ulaşamazlarsa, yatırım yapmak ve borç para vermek istemeyeceklerdir. Bu durum Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS) konusunda bir eğilim ortaya çıkarmaktadır (Schroeder, Clark ve Cathey, 2005: 70).

UFRS'nin ortaya çıkışı standartları belirleyen kuruluş olan Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulunun temeli olan 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi adıyla kurulmasıyla başlar. Bu komite 1973 tarihinde on ülkenin muhasebe örgütlerinin anlaşmasıyla kuruldu. Yine bu örgütlerin uluslararası alanda çalışmaları 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) adı altında sürdürüldü. 1981 yılında IASC ve IFAC'ın üyeleri anlaşarak uluslararası alanda çalışma yapma, standart oluşturma ve yayınlama konusunda tek yetkili organın IASC olduğuna karar verildi ve IFAC'ın tüm üyeleri IASC üyesi kabul edildi. Merkezi Londra'da olup uluslararası alanda bağımsız olarak muhasebe standardı oluşturmada ve yayınlamada kabul edilen bir kuruldur.

1999 yılında G7 Ülkelerinin Maliye Bakanları ile IMF, IASC'nin standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine girmiştir. Aynı yıl IASC standartlarının tüm Avrupa'da uygulanması konusundaki düşünceler ağırlık kazanmaya başlamıştır. 2000 yılında, IASC, IASB'a (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir. Aynı yıl, Avrupa Komisyonu, 2005 yılının başından itibaren tüm Avrupa'da IASC standartlarının zorunlu olarak uygulanacağını ilan etmiştir. 2001 yılında, IASB, söz konusu standartların bundan sonra IFRS'ye (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) dönüştürülmesine karar vermiştir. 2005 yılından itibaren Avrupa'da birçok ülkede UFRS uygulamaya konulmuş ve bu dönemde birçok standart yayınlanmış ve revize edilmiştir (<http://ufrsturk.wordpress.com/2013/03/09/ufrsnin-gelisimi/> 27.07.2013)

## 2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışını Etkileyen Faktörler

UFRS'nin doğmasında iki temel nedenden söz etmek olasıdır: Yatırımcılar ve çok uluslu şirketler. Yatırımcılar anlayıp yorumlayabilecekleri ve rahatça karşılaştırabilecekleri finansal tabloları görmek istemektedirler (Mugan ve Akman, 2003: 76). İşletmeler onlara kredi ve sermaye sağlayanlara karşı içinde bulunduğu şartları, performansı ve olası durumu açıklamakla yükümlüdür bu yüzden hesap verebilir olmalıdır. Tarihsel olarak bakıldığında finansal bilginin sağlanması ile ilgili kuralların ülkeden ülkeye değiştiği görülmektedir. Çoğu ülkede yirminci yüzyılın son çeyreğinde finansal raporlama alanında standartlaşma sağlanması ve standartların uygulanması için bir oluşum meydana gelmiştir (Pacter, 2003: 28).

Muhasebe Standartlarının oluşturulma amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Osmangazi Üniversitesi SBE Dergisi :2002:1)

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.
- Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmek ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığıyla elde etmek.
- Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.

Muhasebe, ulusal olduğu kadar uluslararası konulardaki finansal işlemlerde uygulama alanı bulan bir tekniktir. Muhasebe kurallarının ve standartlarının küreselleşmesi muhasebe ve finansal raporlamanın ulusallığını uluslararası öneme taşımıştır. Ayrıca, yabancı yatırımlar ve uluslararası ticaretteki önemli artış ve liberalleşme akımlarını kapsayan ekonomik küreselleşme, küresel finans piyasalarının ortaya çıkması, özelleştirmenin etkisini kapsayan hisse sahipliğinin artması, uluslararası

para sistemindeki değişmeler ve çok uluslu şirketlerin büyümesi finansal raporlamanın uluslararası önemini ortaya koyan başlıca önemli unsurlardır (Nobes ve Parker, 2006: 5-6).

Özellikle çokuluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri farklı ülke sistemlerine hitap eden ve farklı muhasebe ihtiyaçlarını karşılayan finansal raporlama sistemleri kurmaları çok maliyetli ve zordur. Paylaşılan bir muhasebe dili, işletme faaliyetlerinin kolaylaştırılmasını ve yabancı ortaklarıyla işlemleri olan işletmelerin kredibilitelerini geliştirecektir. Küçük, büyük tüm yatırımcılar için uluslararası karşılaştırmalar yapabilme yeteneği bir zorunluluktur (Hussey, 2005: 11).

İşletmelerin finansal bilgilerinin internet ortamında raporlanması, şirketlerin finansal bilgilerinin bir ülkeye yatırım yapan yatırımcıların kolayca anlamalarına ve istenildiğinde bu bilgiye ulaşmalarına katkıda bulunmaktadır. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi; finansal bilgi şirketleri hakkında kreditorlerin, denetçilerin, yatırımcıların, şirketlerin yeni bilgilere ihtiyaç duyması ve finansal raporlamanın karşılaştırılabilir ve kolay anlaşılabilir olmasına, yeni bilgilerin internet ve telekomünikasyon sisteminin gelişmesine sebep olmaktadır (Uddin, 2005: 17).

UFRS'nın uygulanma süreci beraberinde bazı sorunları getirmektedir. Bu sorunlar (Ayanoğlu, 2007: 102-107):

- a) UFRS'leri uygulayacak işletmelerin belirlenmesi UFRS'lerin sadece borsaya kayıtlı işletmeler veya büyük ölçekli işletmeler ve bankalar tarafından mı yoksa aynı zamanda diğer (Örneğin, Küçük ve Orta Boyutlu İşletmeler (KOBİ)) tarafından da uygulanacağı standartlarda belirtilmemiştir. Bazı ülkelerde UFRS'lerin KOBİ'lerde de uygulanması zorunludur. Yurt dışında faaliyet gösteren veya konsolidasyonun söz konusu olduğu KOBİ'ler ister istemez UFRS'lerle karşı karşıya kalmaktadır.

9 Temmuz 2009' da KOBİ'ler için bir UFRS yayınlanarak kısmen de olsa bu sorun çözülebilmiştir.

- b) UFRS'lerin anlaşılmasında, yorumlanmasında ve uygulamaya geçirilmesinde yaşanan sorunlar

Bu standartların genel kuralları belirlemesi ve olaylara panoramik açıdan görüş sağlaması uygulayıcıların anlama ve yorumlama sıkıntılarının yanı sıra model oluşturacak uygulamaların olmaması da işletmelere sorun yaşatmıştır.

- c) Ülke yasalarında UFRS'lerin uygulanması ile ilgili bir yaptırımın olmaması Standartlarda veya ülke yasalarında uygulama ile ilgili bir yaptırımın olmaması, mevcut yasal düzenlemelerin değiştirilmesinin kolay olmaması bu konuyla ilgili bir kanun değişikliğinin bir dizi

başka yasal değişikliği de beraberinde getirmesi UFRS'lerin yaygınlaşmasını etkileyen diğer sınıktır.

#### d) Standartlara ilişkin teknik sorunlar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), tüm dünyada muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan standartlardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca finansal tabloların, şirketlerin finansal durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst olarak yansıtacak şekilde düzenlenmiş olmalıdır. Gerçeğin dürüst biçimde yansıtılmasını sağlayabilmek, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunulmasını gerektirmektedir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 465).

### 2.1.2. Finansal Raporlamanın Olumlu Yanları

Günümüzde küreselleşmenin sonucu olarak, ülkeler arasındaki ekonomik ilişkiler gittikçe artmaktadır; artan ekonomik ilişkiler finansal raporlamaya olan ihtiyacı artırmaktadır. Finansal raporların uyumu, finansal raporlar aracılığıyla mali kararlar alacak kişilerin hem karşılaştırma yapmasını kolaylaştırır hem de doğru karar almayı sağlar.

Dünya çapında kullanılacak, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir (İbiş ve Özkan, 2006: 27);

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide finansal tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

UFRS'nin raporlama kapsamı, UFRS uygulamalarına katılan işletmelerin kendilerini sürekli olarak gözetim altında hissetmeleri ve bu süreç ile kendilerini istenilen forma (kendilik denetimi) getirmelerinde önemli rol oynamaktadır (Yayla, 2007: 131). Finansal raporlama standartları ile uluslararası alanda uyumlu olmayan ülkelerde finansal bilgilerin karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi

zorlaşmaktadır. Bu nedenle gerek sermaye piyasalarının küreselleşmesi, gerek uluslararası stratejik yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile işletme birleşmeleri; doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, şeffaf ve etkin finansal raporlamaya duyulan gereksinim, muhasebe uygulamalarının uluslararası ölçekte uyumlaştırılmasını zorunlu hale getirmektedir (Çelik, 2005: 97).

Standartların uluslararası uyumlaştırmasını savunan kişiler, birçok avantajı olduğunu ileri sürerler, bu avantajlar üç temel noktada toplanmaktadır (Kiracı ve Köse, 2002: 68);

a) Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasıdır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır; böylece uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.

b) Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olur; böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini asmaya çalışması ortadan kalkmış olur.

c) Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirme amacındadır.

Finansal raporlama sistemi, teknolojik, politik, kültürel, ekonomik ve iş çevresi gibi çeşitli faktörler tarafından etkilenen karmaşık bir süreçtir. Finansal raporlama modeli, finansal tablo kullanıcıları, özellikle yatırımcılar ve kredi verenlerin bilinçli finansal kararlar alabilmeleri için gerekli olan; kullanışlı, güvenilir, ilgili, karşılaştırılabilir, tutarlı ve şeffaf bilgiler sağlamak amacıyla kamu ve özel sektörün süregelen çabalarıyla oluşturulmuştur (Rezaee, 2002: 21-25).

## **2.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Kurumlar**

Küreselleşmenin etkisiyle uluslararası sermaye hareketleri yoğunlaşmıştır. Bunun sonucunda, uluslararası sistemlerin geliştirilmesiyle ve uygulama alanı bulmasıyla karşı karşıya kalınmıştır (Yalkın, Demir V. Ve Demir D., 2006: 293). En önemli gelişmelerden biri de muhasebe standartları alanında olmuştur.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama alanında faaliyet gösteren önemli kurumlar (Choi ve Meek, 2008: 253):

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC, sonradan IASB)
- Avrupa Birliği Komisyonu (EC)
- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

- Birleşik Milletler (UN) Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları ile ilgili Hükümetler Arası Uzmanlar Çalışma Grubu (ISAR)
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Muhasebe Standartları Çalışma Grubu (OECD Çalışma Grubu)
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

### **2.1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi**

Finansal Raporlamaların uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasında en etkin görev alan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) gelmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir komite tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sydney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde gündeme gelmiştir (Başpınar, 2004: 53). IASC, 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nden muhasebe örgütlerinin bir araya gelip anlaşmasıyla kurulmuştur. 1983 yılından itibaren, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na üye olan tüm organlar IASC üyeliğine katılmıştır. 1 Nisan 2001 yılında, IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite olmuştur.

Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğindeki kuruluşa 100'den fazla ülke 140'dan fazla mesleki örgüt üyedir (Akgül ve Akay, 2003: 36). Bu komitenin amacı, muhasebe uygulamalarında yeknesaklığı sağlamak ve bu yeknesaklığı yaygınlaştırarak, muhasebeden üretilen bilgilerin uluslararası alanda ortak bir yapıya kavuşmasını sağlamaktır (Bostancı, 2002: 73).

Dünyanın gelişmekte olan ekonomilerinden sayılan Brezilya, Çin, Hindistan ve Rusya, globalleşen sermayeyi kendi ülkelerine çekip ekonomilerini güçlendirebilmek için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçtiler. Aynı şekilde, Kanada, Şili, İsrail ve Kore'de kendi ulusal muhasebe standartları uygulamalarını bırakarak, UFRS uygulamalarını benimsediler (IASB, 2007: 4). Ülkemizden ise Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB) bu kuruluşun birer üyesidir.

### **2.1.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

Uluslararası Muhasebe Federasyonu, 1977 yılında Münih'te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde onaylanarak faaliyetine başlamıştır. IFAC'ın temel amacı, muhasebe



mesleğinin dünya çapında ve uyumlu bir şekilde gelişmesini sağlamaktır. Günümüz itibariyle IFAC,100'ün üzerinde ülkeden 150'den fazla muhasebe örgütü ve 2.000.000'dan çok muhasebeciyi kapsamaktadır. Ülkemizden TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği ile TMUD Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği IFAC'ın üyesidir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nda (IFAC), Tam Üyelik (Full Member), Ortak Üyelik (Associate Member), İştirak Halinde Üyelik (Affiliate Member) olmak üzere üç tip üyelik bulunmaktadır. Tam üyeler, konsey toplantılarına katılma ve oy kullanma IFAC'ın kurul ve komitelerinde üyelik ve kurul tarafından uygun görülen diğer faaliyetlere katılım konusunda sınırsız hakka sahiptirler. Ortak üyelik, tam üyelik için gerekli olan üyelik kıstaslarının tümünü yerine getiremeyen ulusal muhasebe örgütlerine açık olan üyelik şeklidir. Bu tür ortak üyelik başvurularının bir tam üye tarafından desteklenmesi gerekir. İştirak halinde üyelik ise, muhasebe mesleği konusunda ilgi ve çıkar ilişkisi olan, muhasebe mesleği ile sıklıkla münasebette bulunan ve karşı karşıya gelen meslek mensubu grupları takip eden uluslararası kuruluşlara açık olan üyelik tipidir. İştirak halinde üyelik, başvurularının da tam bir üye tarafından desteklenmesi gerekir(<http://www.msmmm.org.tr/yayinlar/8005.htm> 15.07.2013)

### **2.1.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'nın bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 24 Mayıs 2000'de IFAC'ın da katılımıyla Edinburgh'da yapılan Genel Kurul Toplantısı'nda bağımsız bir kuruluş haline dönüşmüştür. Kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Böylece 2001'den itibaren IASB, IASC'ın yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)'nin yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 463) .

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amacı, uluslararası alanda kabul görmüş sözü edilen standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır (Oksay, 2005: 26).

#### **2.1.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu**

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Avrupa’da muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. Çoğunluğu Avrupa Birliği’ne üye ülkelerden olmak üzere 500.000’i aşkın meslek mensubunu kapsamaktadır. FEE, Belçika yasalarına göre uluslararası bir örgüt olarak,30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. FEE, Avrupa’daki meslek mensuplarının faaliyet alanlarını da kapsayan, denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, çevre sorunları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve demokratikleştirilmesi, Avrupa Birimi ve EDI elektronik bilgi aktarımı konularında çalışmalar yapmaktadır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 464). Avrupa Muhasebecilik Federasyonu, Avrupa muhasebecilik mesleğini uluslararası düzeyde temsil ettiğinden dolayı hem Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu hem de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile ilişki içerisinde.

#### **2.1.2.5. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu**

ABD içerisinde muhasebe standartlarını belirleyen özel bir kurum olarak 1973’te faaliyet göstermeye başlamıştır. Kurulun mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebe ile ilgili sorunlara yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme yükümlülüğünü temsil etmektedir.

Kurum ile 18 Eylül 2002 tarihinde IASB arasında yapılan Norwalk anlaşması sonucunda Amerikan Muhasebe Standartlarıyla UFRS arasında yakınsama çabaları başlatılmıştır (Akdoğan, 2006: 2).

Yukarıda belirtilen kurul ve kurumlar, Uluslararası Muhasebe Standartları’nın geliştirilmesinde oldukça katkıda bulunmuşlardır.

#### **2.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Dönüşüm**

UMS’ler, 1973 ile 2001 yılları arasında IASC Yönetim Kurulunun onayı ile yürürlüğe girmiştir ve bu standartlar IAS 1, 2, 3, ... olarak isimlendirilmiştir. Uluslararası finansal raporlama tümüyle bir bütün olarak ele alınmalıdır. Standartların birçoğunda birbirlerine göndermeler var olup, uygulama kolaylığı sağlamak için bu göndermelerde genellikle standartların IAS kodlu numaraları kullanılmaktadır. Ancak, zamanla bazı standartlar yürürlükten kalkmış, bazıları ise birleştirilerek sıra numaralarında atlamalar olmuştur. Artık yeni yayınlanan muhasebe standartlarına IFRS kodlu yeni numaralar verilmektedir (Özdemir, 2007: 33).

1973 yılından 2001 yılına kadar IASC'nin yayımlamış olduğu standartlar *Uluslararası Muhasebe Standartları/International Accounting Standards (UMS/IAS)* olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra IASB o güne kadar yayımlanan UMS'leri miras olarak devralmış ve bu standartlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarına başlamıştır. Yeni yürürlüğe konan standartlar ise *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/ International Financial Reporting Standards (UFRS/IFRS)* adı altında numaralandırılarak yayımlanmaya başlanmıştır (Akdoğan, 2006: 3).

IASB, UFRS'ye uyum sağlanması ve uzmanlaşmanın artırılmasına yardımcı olmak amacı ile 2009 yılına kadar yeni UFRS'lerin yürürlüğe girmemesi kararı almıştır. Uygulamanın amacı, mevcut standartların uygulamalarının yaygınlaştırılması ve ülke uygulamaları ile uyumlaştırma çabalarının sürdürülmesidir (Gönen ve Uğurluel, 2007: 231). 2009 yılından önce yeni standartlar uygulamaya konulmamıştır bunun sebebi standartları uygulamaya başlayan şirketler arasında istikrarı sağlayabilmektir.

UFRS dönüşümü projesinde istenen başarıya ulaşabilmek için dört temel alanda yapılması gereken değişiklikleri belirlemek ve bir yol haritası oluşturmak yerinde olacaktır. Bu temel alanlar (<http://www.ozdogrular.com/content/view/18462/20.09.2013>):

- A. Muhasebe ve Raporlama
- B. Bilgi Teknolojisi Sistem ve Süreçleri
- C. İş Sonuçları ve Finansal Sonuçlar
- D. İnsan ve İletişim

**Tablo 1:** UMS ve UFRS'lere geçişin etkileri

<b>UMS/UFRS'ye Geçişin Olumlu Etkileri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Genel bir muhasebe dilinin oluşması,</li><li>• Kar ve sermayenin en iyi şekilde sunumu,</li><li>• Çok daha fazla şeffaflık.</li></ul>
<b>UMS/UFRS'ye Geçişin Olumsuz Etkileri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Subjektiflik taşıması,</li><li>• Finansal raporlamada daha az muhafazakar olması,</li><li>• Gizli bilgilerin yayınlanması.</li></ul>
<b>UMS/UFRS'ye Geçisten Sağlanan Temel Yararlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Karşılaştırılabilirliği artırması,</li><li>• Kurumsallık imajını geliştirmesi,</li><li>• Varlıkların defter değerinin piyasa değerine yakınlaştırması.</li></ul>

**Kaynak:** KARDEŞ SELİMOĞLU S., "Dünyadaki Uygulamalardan Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri", **XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, Kıbrıs, 2008, s.111.

Günümüz iş dünyası şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlamaya gerek duyduğundan dolayı UFRS'ye dönüşüm zorunlu hale gelmiştir. Muhasebe standartları ve uygulamalar açısından tüm yollar UFRS'ye çıkmaktadır.

#### **2.1.4. Dünyada UFRS Kullanımı**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), tüm dünyada muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan standartlardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca finansal tabloların, şirketlerin finansal durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst olarak yansıtacak şekilde düzenlenmiş olmalıdır. Gerçeğin dürüst biçimde yansıtılmasını sağlayabilmek, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunulmasını gerektirmektedir. Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile UFRS'nin uyumlaştırma çabaları hızlanmıştır. Bununla birlikte, uluslararası doğru, karşılaştırılabilir ve saydam bilgi gereksiniminin önemi yeniden ortaya çıkmıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 465).

2000 yılının Haziran ayında, EC tarafından uyarlanan "Finansal Raporlama Stratejisini" uygulamak amacıyla AB, 2002 yılında AB üyesi olan düzenlenmiş bir piyasada işlem gören tüm şirketlerin 2005 yılı konsolide finansal tablolarında UFRS'ye tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesini onaylamıştır (Özbarlas, 2009: 16). Ayrıca yakın zamana kadar dünyada çok sayıda standart bulunmaktaydı bunun karmaşaya sebep olmasından dolayı standartlarda uyumlaştırma yapılmıştır.

UFRS'ler, finansal piyasaların sağlıklı işlemesi bakımından büyük önem taşımaktadırlar (Koç Yalçın, 2003: 26). Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS), yaklaşık 30 yıllık bir dönemin sonunda dünya çapında desteklenmesi, birçok ülkede IAS ile uyumlu raporlama çalışmalarının artması ve nihayet 2005 yılında AB içinde borsaya kayıtlı işletmeler için (IFRS/IAS)'ların zorunlu tutulması, IFRS'ler ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (US GAAP) yakınsaması yönünde baskı yaratmıştır (Aslan, 2004: 96).

Avrupa menkul kıymet piyasaları, AB seviyesinde uygulanan bazı düzenlemeler göz önüne alınarak, üye devletler tarafından bireysel olarak düzenlenir. AB düzenlemeleri aşağıdakileri kapsar (Deloitte, 2010: 26):

- Ulusal düzenleyicilerden oluşan bir konsorsiyum olan Avrupa Menkul Kıymet Düzenleme Komitesi (AMKDK) tarafından uyarlanmış standartlar. 1 numaralı Standart olan Avrupa'daki Finansal

Bilgi Standartlarının Yürürlüğe Konulması, AB üye devletlerinin UFRS'yi yürürlüğe koyması için 21 önemli ilkenin sınırlarını belirtir. Teklif edilen 2 numaralı Standart, Yürürlüğe Koyma Faaliyetlerinin Düzenlenmesi, 1 numaralı Standardın uygulanması için yol gösterici ilkeleri kabul etmektedir;

- Yıllık ve Konsolide Hesaplara İlişkin Yasal Denetim Talimatı Eylül 2006 tarihinde yayınlanmıştır. Söz konusu yeni talimat, 8. talimatın yerini almış ve 4. ve 7. talimatları değiştirmiştir. Bunların yanı sıra, bu talimat ile, Uluslararası Denetleme Standartlarının AB genelinde uygulanması kabul edilmiş ve üye devletlerin denetçi gözetim kuruluşları oluşturmalarını gerekli kılmıştır, ve

- Bir şirketin mali tablolarına ilişkin olarak yönetim kurulu üyelerinin kolektif sorumluluğunun sağlanması için AB talimatlarında değişiklikler yapılmıştır .

Dünyada ve özellikle Avrupa'da binlerce şirket finansal raporlamalarını UFRS'ye göre yapıyor. 2006 yılında Türkçe'ye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayınlanan bu standartlar, geçtiğimiz yıllarda BDDK ve SPK tarafından kendilerine bağlı kurumlarda kullanılmak üzere kabul edildi. Ocak 2011'de yasalaşarak 1 Temmuz 2012'den itibaren yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca UFRS'nin kullanım alanı daha da genişliyor (<http://www.deloitteacademy.com.tr/Seminars.aspx?SID=11> 23.11.2013). Belli ölçekteki tüm anonim ve limited şirketlerin mali tablolarını 1 Ocak 2013'ten itibaren bu standartlara göre hazırlanmıştır.

## 2.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Süreci

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız, sonra Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi hakim olmuştur (Pacter, 2000: 52).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konusunda atılan ilk adım, 1850 yılında yürürlüğe giren "Kanunname-i Ticaret" yasasına dayanmaktadır. Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan yasa tüccarlara defter tutma konusunda yükümlülükler getirmiştir. 1926 yılında 856 sayılı Ticaret Kanununun yürürlüğe girmiştir. Alman Ticaret Kanunundan alınan bu kanunda muhasebe uygulamaları konusunda Alman kaynakları etkisini göstermiştir. 1957 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunda da yabancı kaynakların etkisi olmuştur (Arıkan, 2007). 1950' li yıllardan sonra ABD ile artan ilişkiler sonucu Amerikan muhasebe uygulamaları da muhasebe sistemimizde etkili olmuştur. 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusu ile de AB düzenlemeleri ve en sonunda da Uluslararası Muhasebe Standartları'nın etkisine girilmiştir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 474). 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler

Odalari Birliği kurulmuştur ve muhasebe mesleğinin sahiplenilmesi ve örgütlenmesi anlamında önemli bir gelişme niteliğindedir. 1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ akademisyenler tarafından hazırlanmıştır ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur. 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve bu kurul 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlanmıştır. Yasal yaptırım bulunmadığı için çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır. 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması kabul edilmiştir ve 4487 nolu kanunla TMSK kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir ve 9 üyeden oluşmaktadır. 2000 yılında Avrupa Birliği tarafından halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve Avrupa'da yeni bir dönem başlamıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankalar için 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için 1 Ocak 2008, Sermaye Piyasası Kurulu, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağılı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için 9 Nisan 2009 tarihinde kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS'leri uygulamaya koymuşlardır (Kocamaz, 2010: 111).

Türkiye'de muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmaların ekonominin gelişmesi ve ülkenin dışa açılmasıyla paralel olduğu görülmektedir. İlk çalışma İktisadi Devlet Teşekkülleri için yapılan düzenlemedir. Daha sonra Bankalar Birliği, Sigorta Murakebe Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü (TSE), SPK, Maliye Bakanlığı ve son olarak TMSK oluşturularak süreç devam etmiştir (Sağlam, 2001: 45-46)..

Ülkemizde, ulusal finansal raporlama standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevli kamu tüzel kişiliğine sahip TMSK kurulmuş ve faaliyete başlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun görevleri; gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standardını oluşturmak, muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmalar yapmak, ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak, muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özgelge yayınlamak, gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek, kurula yapılan başvuruları,

inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak, çalışma komisyonlarının yıllık yada belli süreli çalışma programlarının görüşüp kesinleştirmek, hazırlanan kurul, bütçe ve kesin hesabını kabul etmek ve Maliye Bakanlığı'na göndermektir([www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) 10.10.2013).

### **2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

1981 yılında kabul edilip yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu kanunla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan tebliğlerle kamuyu aydınlatma ilkesi ilk defa gerçek anlamda hukukumuzda girmiş bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22-e maddeleri ile SPK'ya muhasebe standartlarını belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki çerçevesinde

Kanun kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır (Sayar, 2002: 75-78).

IASB ve IOSCO'nun çalışmalarına ve mutabakatına uygun olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK); kendisine tabi şirketler için 15.11.2003'de yayınladığı ve 1.01.2005'ten itibaren 25 sayılı Tebliğ'e göre IFRSs'/IASs'lerin 2003 versiyonuna uyumlu standartlar uygulanmasını düzenlemiştir. Borsada, 2005 yılından itibaren SPK tarafından yayınlanan ve 2003 yılı UFRS versiyonu esas alınan standartlar uygulanmıştır. Ancak SPK, TMSK'nin düzenlemelerin AB finansal raporlama standartlarına uyumlu olması koşulu ile kabul etti (Resmi Gazete, 2008).

### **2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankacılık işlemlerinin bankacılık kanununa uygun olarak sürdürülmesini temin etmek ve tasarrufların güvence altına alınmasını sağlayacak önlemleri almak ile görevlendirilerek 1999 yılında kurulmuştur. Aynı kanunun 11. maddesi ile bankalar hesaplarını ve yıllık bilançoları ile kar zarar cetvellerini, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu' nun, Türkiye Bankalar Birliği' nin görüşlerini alarak belirleyeceği esaslara uygun şekilde yayımlamakla ve yetkili mercilere göndermekle yükümlü tutulmuştur (Sarıoğlu, 2004: 24).

Ülkemizde BDDK'nin geliştirdiği standartlar bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar için uyulması zorunlu standartlardır. UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından hazırlanarak 22.06.2002 Tarih ve 24793 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

“ Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” ne göre gerçekleştirilirken, bu yönetmelik 01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmelik; bankaların, muhasebe ve raporlama sisteminde saydamlık ve tek düzeliğin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek içeriklerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinlik bilgilerini içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması, yayınlanması ve belgelerin saklanması ile ilgili usul ve esasları düzenlemektedir (Gönen ve Uğurluel, 2007: 233). Bankalara ilişkin yapılan düzenlemelerden sonra banka finansal tablolarının düzenlenmesinde 2006 yılı finansal tablolarından başlamak üzere UFRS’lere tam uyumun sağlandığı söylenebilir.

### **2.2.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, Türkiye’de standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartları hazırlamaktır. Türkiye’de bugüne kadar muhasebe standartları oluşturmaya çalışan, birbirinden bağımsız, aralarında herhangi bir koordinasyon bulunmayan, standart saptama amaçlarında farklılık bulunan çeşitli kuruluşlar bulunduğundan, aynı konularda farklı standartlar yayınlanabilmiştir (Akdoğan, 1991: 11-12). Maliye Bakanlığı’nın vergi muhasebesi standartlarını saptama yetkisinin olduğunu bilmekle birlikte, finansal raporlamaya bağlı olarak kamuyu aydınlatma gibi bir amacı ve misyonu bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı’nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de 1 sıra no.lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Uygulama Tebliği’nin çok sayıda işletmeyi kapsamaktadır. Bunun nedeni ise ülkemiz muhasebe uygulamaları belli standartlara dayandırabilmek ve hemen hemen tüm ülke çapında uygulanması veya başka bir ifade ile Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyum sağlanmasıdır. Bu düzenleme Maliye Bakanlığı Tebliği içerisinde gerçekleştirilmelidir.

### **2.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Muhasebe Düzenlemeleri**

Finansal tablolar ve raporlarıyla ilgili ilk hükümler TTK’ da yer almıştır. Taslak TTK’ nin günümüze kadar muhasebe düzenlemelerini bir düzene oturtması beklenmektedir. Taslak TTK’nin 88. maddesi ile halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, TMS’leri uymaları zorunluluğu vardır. Taslak TTK’nin yürürlüğe girmesi ile hazırlanacak finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarına ve işletmenin tüm



taraflarına daha doğru, anlaşılabilir ve şeffaf bilgiler elde etmemizi sağlayacaktır. Bu standartların UMS' ler ile uyumlu olması küreselleşen dünyada ortak dili konuşmaya yardımcı olacaktır.

UFRS'ye geçiş yoğun ve sürekli çalışma içinde olmayı gerektiren bir süreçtir. Bu süreçte, Türkiye'de söz konusu gelişmeleri yakından izlemektedir. Standartların uygulanması konusunda daha önce açıklandığı gibi SPK, BDDK, TMSK çalışmalar yapmaktadır. Taslak TTK'nın kabul edilmesi ile birlikte UFRS'lerin Türkiye'de faaliyet gösteren tüm ticari işletmelerde uygulanması yasal bir prosedüre kavuşacaktır. Ancak tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de UFRS'ye geçiş sürecinde bazı önemli zorluklar ile karşılaşılması kaçınılmazdır. Söz konusu zorluklar arasında; standartların teknik ve karmaşık yapısı, eğitime olan gereksinim, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçişin getirdiği sıkıntılar, şeffaflık sorunları, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması, standartların sık aralıklarla revize edilmesi, vergisel kaygıların ön planda tutulması ve yatırımcı istek ve beklentilerin değişmesini belirtmek mümkündür. Bu sorunlara ek olarak; vergi kanunlarının sürekli değişmesi, yazılım gibi teknolojik sorunların artması ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin (MSUGT) yeniden düzenlenmesi de geçiş sürecinde önemli sorunlar arasında yer almaktadır. Bu sorunların olanaklar ölçüsünde en aza indirilmesi için uygulamalar yasal hale gelmelidir (Gönen Uğurluel, 2007 : 235-236).

#### **2.2.5. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

1942 yılında kurulmuş olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) muhasebe dilindeki bu farklılaştırmayı giderebilmek amacıyla çalışmalar yapmış, bu amaçla 11'nci Türkiye Muhasebe Kongresi'nde Muhasebe "Bilanço, Kâr ve Zarar" teması işlenmiş, kongre sonucunda TMUD'a muhasebe prensiplerini saptama görevi verilmiştir ( Türker, 2005: 7). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin 1977 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) üyesi olması ile birlikte Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) konuşulmaya başlanmıştır. TMUD, 1977 yılında IFAC 'ın kurucu üyeleri arasında yerini almış olup, 1978 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standart Taslakları hazırlanması aşamasında görüş bildirmeye başlamıştır (Türker, 2006: 5). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 13.09.1999 tarihinde alınan yönetim Kurulu Kararı ve 20.11.1999 tarihinde yapılan Genel Kurul Kararı ile Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonuna (FCM) üye oldu. 2004 yılında ise "Uluslar arası Muhasebe Eğitmenleri Birliği"ne' de (IAAER) üye olmuştur (<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14> 25.12.2013).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Kurul üyelerinin sayısı 60'la sınırlandırılmıştır. Bu üyeler, TÜRMOB üyeleri ve ilgili kuruluşların temsilcilerinden meydana gelmektedir.

Kurul, saptanmasını öngördüğü muhasebe standartlarını belirleyerek her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan standart komisyonları oluşturmuştur. Bu komisyonlar çalışmalarını tamamlamış ve standart ön taslaklarını hazırlamışlardır. Bu ön taslaklar kurulun onayı ile görüş bildirilmek üzere ilgili kurumların bildirdiği ilgililere, TÜRMOB üyelerine ve Yüksek Öğretim elemanlarına gönderilmektedir. Dağılımı yapılan taslaklara ilişkin görüşler bildirildikten sonra gerekli koşullarda yeniden gözden geçirilerek Kurul tarafından onaylanmaktadır. Onaylanan standartlar Ulusal Muhasebe Standardı olarak kabul edilmekte ve yayınlanmaktadır (Arıkan, 1996: 68).

TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca, TMUDESK'in diğer önemli görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır. Kurul, Ulusal Muhasebe Standartlarının saptanmasında şu ilkeleri benimsemiştir (Türker İ., 2009 :57)

- a- Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.
- b- Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

#### **2.2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), 15.12.1999 tarihinde Sermaye Piyasası Kanunu'na eklediği bir madde ile "Ulusal Muhasebe Standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TMSK'nın kurulmasını kararlaştırdı. Böylece, Türkiye'de muhasebe standartları saptama ve yayınlama yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır (Bostancı, 2002: 80) TMSK, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. TMSK tarafından yayınlanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları, UFRS' lere tam uyumlu olarak; İngilizce metinden yapılan çevirilere dayanmaktadır. TMS'ler, TMSK tarafından Resmi Gazete'de yayınlanmaktadır.

2499 sayılı SPK'na 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1.'inci maddesiyle kurulmuş bulunan TMSK 9 üyeden oluşmaktadır. Kurul üyeleri üç yıllık süreyle seçilmektedirler. Kurul üyeleri, bir yeminli Mali Müşavir, bir serbest muhasebeci olmak üzere iki TÜRMOB temsilcisi, SPK, Maliye Bakanlığı, YÖK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve TOBB'un birer

temsilcilerinden oluşmaktadır. Kurulun başlıca görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (<http://www.tmsk.org.tr/> 10.01.2014).

- 1.Muhasebe alanında oluşturulacak standartların belirlenmesi,
- 2.Muhasebe standartlarının oluşturulması sürecini ve bu süreçte çalışma birimleri arasında görev paylaşımının ve sorumlulukların belirgin hale getirilmesi,
- 3.Standart oluşturulma sürecinde görev alan çalışma birimleri arasında koordinasyonun en verimli şekilde sağlanması ve yönetmelikle belirlenen görevlerin yerine getirilmesi,
- 4.Standart oluşturma sürecine muhasebe ilgi gruplarının aktif katılımının sağlanması,
- 5.Standartların oluşturulması sürecinde kamuoyunun düzenli olarak bilgilendirilmesi,
- 6.Belirlenen muhasebe standartlarının yayınlanması.

2005- 2007 yılları arasındaki aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi Resmi Gazete ve Tebliğ' de yayınlanmıştır(<http://www.denetimnet.net/Pages/TMSK.aspx> 01.01.2014).

**Tablo 2: TMSK'da Ulusal Mevzuat ve Düzenlemeler**

<b>Konu</b>	<b>Resmi Gazete Tarih ve Sayısı</b>
<b>Kavramsal Çerçeve</b>	16.01.2005 - 25702
<b>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu</b>	16.01.2005 - 25702
<b>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</b>	12.04.2006 - 26137
<b>TMS 2 : Stoklar</b>	15.01.2005 - 25701
<b>TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</b>	11.04.2006 - 26136
<b>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları</b>	18.01.2005 - 25704
<b>TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</b>	20.10.2005 - 25972
<b>TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar</b>	20.10.2005 - 25972
<b>TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri</b>	26.10.2005 - 25978
<b>TMS 12 : Gelir Vergileri</b>	28.03.2006 - 26122
<b>TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</b>	28.10.2006 - 26330
<b>TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama</b>	03.03.2006 - 26097
<b>TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar</b>	31.12.2005 - 26040
<b>TMS 17 : Kiralama İşlemleri</b>	24.02.2006 - 26090
<b>TMS 18 : Hasılat</b>	09.12.2005 - 26018
<b>TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar</b>	30.03.2006 - 26124
<b>TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması</b>	01.11.2005 - 25983
<b>TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri</b>	31.12.2005 - 26040
<b>TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri</b>	09.11.2005 - 25988
<b>TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Yeni)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları</b>	31.12.2005 - 26040

<b>TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama</b>	01.03.2006 - 26095
<b>TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar</b>	17.12.2005 - 26026
<b>TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Yeni)</b>	13.07.2008 - 26966
<b>TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar</b>	27.12.2005 - 26036
<b>TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama</b>	31.12.2005 - 26040
<b>TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar</b>	25.03.2006 - 26119
<b>TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar</b>	31.12.2005 - 26040
<b>TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum</b>	28.10.2006 - 26330
<b>TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Yeni)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 33 : Hisse Başına Kazanç</b>	28.03.2006 - 26122
<b>TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama</b>	02.02.2006 - 26068
<b>TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü</b>	18.03.2006 - 26112
<b>TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</b>	15.02.2006 - 26081
<b>TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	17.03.2006 - 26111
<b>TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme</b>	03.11.2006 - 26335
<b>TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>	17.03.2006 - 26111
<b>TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler</b>	24.02.2006 - 26090
<b>TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması</b>	31.03.2006 - 26125
<b>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik Tebliği)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler</b>	31.03.2006 - 26125
<b>TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri</b>	31.03.2006 - 26125
<b>TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri (Yeni)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri</b>	25.03.2006 - 26119
<b>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)</b>	15.07.2007 - 26583

<b>TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler</b>	16.03.2006 - 26110
<b>TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi</b>	31.01.2006 - 26066
<b>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar</b>	31.01.2006 - 26066
<b>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar</b>	30.01.2007 - 26419
<b>TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966
<b>TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri</b>	15.07.2007 - 26583
<b>TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)</b>	13.08.2008 - 26966

TMSK; ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinin yanı sıra, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir. Kurul, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasında, uluslararası uygulamalardan esinlenerek, standartların anlaşılır, uygulanabilir ve gereksinmelere cevap verebilir nitelikte olmalarını teminen, tüm muhasebe ilgi gruplarının standart oluşturma sürecine katılımına olanak sağlayan bir yöntemi benimsemiştir. Bu sayede, Kurulun çalışma komisyonları tarafından hazırlanacak olan taslak metinler kamuoyunun görüşüne açılmak suretiyle Ulusal Muhasebe Standartlarına “genel kabul görmüş” nitelik kazandırılmış olacaktır ( Akdoğan, 2004: 14).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KOBİ' LER İÇİN UFRS ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ

#### 3.1. KOBİ Tanımı

Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ): İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri ” olarak ifade edilmektedir (Resmi Gazete, 2012: md.3).

KOBİ'ler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (Resmi Gazete, 2012: md. 4).

a) Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

b) Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

c) Orta büyüklükteki işletme: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Bu tanıma göre, KOBİ'ler aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.

**Tablo 3:** Türkiye' de KOBİ'lerin Sınıflandırılması

Kriter	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	< 10	< 50	< 250
Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL

KOBİ'lerin ekonomik ve toplumsal kalkınmada üstlendikleri rol, ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısını yansıtacak şekilde farklılık göstermektedir. Küreselleşme süreci ile önem kazanan KOBİ'ler esnek yapıları ile dünya ekonomisinde gözde kuruluşlar haline gelmişlerdir (Yonar, 2007: 3).

### 3.2. KOBİ'ler için UFRS

Günümüzde KOBİ'ler için ayrı Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları seti hazırlanması gerekmektedir. Bunun sebebi; UFRS'leri dünya çapında ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısının giderek artmasıdır.

IASB'nin temel amacı, dünya sermaye piyasalarında iştirakçilere ve ekonomik karar birimlerine yardım etmek için tek bir global muhasebe standartları set, geliştirmektir. Bu nedenle IASB, işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ niteliğinde olduğunu dikkate alarak ayrı bir standartlar seti geliştirme projesini Temmuz 2001' de başlatmıştır(Aslan, 2007: 206). KOBİ'lerin muhasebe standardı ihtiyacı, halka açık şirketlerin arasında farklılık vardır. KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, işletme ortakları, bankalar, tedarikçiler, ve devlet iken halka açık şirketlerinki, sermaye piyasası analistleri gibi farklı kullanıcıları da dahil etmektedir.

KOBİ'ler daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlama, düşük yatırım maliyeti ile istihdam yaratma, talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine kolay uyum gösterme, teknolojik yeniliklere yatkın olma, bölgeler arası dengeli kalkınmayı gerçekleştirme, gelir dağılımındaki çarpıklığı asgariye indirme, bireysel tasarrufu teşvik etme, yönlendirme ve hareketlendirme, büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı olma, politik ve sosyal bakımdan istikrar unsuru teşkil etme, demokratik ve liberal ekonominin temel taşlarından birini oluşturma gibi işlevler üstlenirler (Eralp İrten, 2005: 2) Bu açılarından bakılınca KOBİ' ler için UFRS'nin önemli olduğu görülmektedir.

Türkiye'de yapılan tahminlere göre, hizmetler dahil KOBİ sektörü toplam işletmelerin %99.8'ini oluşturmakta, toplam istihdamın %76.7'sini sağlamakta, sermaye yatırımının %38'ine ve yaratılan katma değer %26.5'ine karşılık gelmekte, kabaca ihracatın %10'unu oluşturmakta ve banka kredilerinin %5'ini kullanmaktadır. Bu nedenle, KOBİ'ler istihdam açısından ekonomide hakim olmalarına rağmen, nispeten daha az sabit sermaye yatırımı işletmekte oldukları açıktır; bu ise onlar tarafından nispeten daha az katma değer üretilmesine ve dolayısıyla Türk ihracatına daha az katkıda bulunulmasına ve bankacılık sektörü tarafından kullanıma sunulan kaynaklardan ancak marjinal miktarlarda yararlanılmasına sebep olmaktadır

(<http://www.verginet.net/UserFiles/File/yay%C4%B1nlar/KobilerUFRS.pdf> 22.01.2014).

**Tablo 4:** Türkiye'de KOBİ Muhasebe Standartları Uygulamasının SWOT Analizi

<b>Güçlü yönler</b>	<b>Fırsatlar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• KOBİ'lerin uluslararası uygulamalarla uyumlu, doğru ve şeffaf finansal raporlama yapabilmeleri sağlanabilecektir.</li> <li>• KOBİ'lerin kredi olanaklarını artıracaktır.</li> <li>• Büyüme amaçlayan KOBİ'lerde uluslar arası muhasebe standartlarına geçiş kolaylaşacaktır.</li> <li>• KOBİ'lerin yeni Türk Ticaret Kanunu ve Basel II kriterlerinde yer alan düzenlemelere göre finansal raporlama yapmaları sağlanacaktır.</li> <li>• KOBİ'lerin kredi derecelendirme için gerekli finansal bilgileri açıklaması sağlanmış olacaktır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KOBİ'lere mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun finansal raporlama yapma fırsatı sunacaktır.</li> <li>• KOBİ'lerin finansal raporlarının uluslar arası alanda sektörler içinde karşılaştırılabilir olması fırsatını sunacaktır.</li> <li>• KOBİ'lere sınır ötesi pazarlara ulaşabilme fırsatı sunacaktır.</li> <li>• KOBİ'lere yabancı şirketlerle birleşme veya işbirliği içine girme fırsatı sunacaktır.</li> <li>• KOBİ'lerin kurumsallaşması için önemli bir adım atılmış olacaktır.</li> </ul>

<b>Zayıf Yönler</b>	<b>Tehditler</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ülkemizde kayıt dışı ekonominin varlığı nedeniyle KOBİ muhasebe standartlarının uygulanması zorlaşacaktır.</li> <li>• Ülkemizde “doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hakim olması nedeniyle KOBİ muhasebe standartlarının uygulanması zorlaşacaktır.</li> <li>• KOBİ’lerde muhasebe standartları ile ilgili yeterli düzeyde eğitim almış kişileri istihdam etmek mümkün olmayacaktır.</li> <li>• KOBİ muhasebe standartlarının yazım dilinden kaynaklanacak olan muhtemel anlaşılma zorlukları standartların uygulanmasını zorlaştıracaktır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KOBİ muhasebe standartları uygulamasının getireceği maliyet, sağlayacağı faydadan daha fazla olacaktır.</li> <li>• KOBİ’lerin kurumsallaşma derecesinin düşük olması nedeniyle muhasebe standartları uygulamasına geçişte zorluklar yaşanacaktır.</li> <li>• KOBİ muhasebe standartlarının ülkemizdeki mevcut muhasebe sistemi ile arasındaki farklılıklar standartlara uyumu zorlaştıracaktır.</li> <li>• Ülkemizde vergi mevzuatı ile KOBİ muhasebe standartları arasında oluşan farklılıklar standartların uygulanmasını zorlaştıracaktır.</li> </ul>

### 3.3. Ülkemizde UFRS 'lere Yönelik Çalışmalar

KOBİ 'lerle ilgili hem ulusal hem de uluslar arası alanlarda çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan uluslararası alanda en kapsamlı olanları OECD'nin ve AB'nin çalışmalarıdır. Türkiye 'de de bu çalışmalara benzer birçok çalışma yapılmaktadır.

Türkiye'deki çalışmalar şu şekildedir:

Türkiye'de 1980'lerin sonundan itibaren KOBİ'lerin desteklenmesi yönünde çalışmalar başlamıştır. KOBİ'lerin ülke ekonomisindeki payını artırmak, rekabet güçlerini geliştirmek ve sanayide entegrasyonu ekonomik gelişmeye uygun olarak gerçekleştirebilmek amacıyla Nisan 1990'da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) kurulmuştur. KOBİ politikalarının oluşturulması ve uygulamasında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Birliği gibi kuruluşlar da rol oynamaktadır ( Eralp İrten, 2005: 6).

2002 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, UMSK tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının çevirisini yaparak yayınladı. TMSK bu standartların çevirisini yaparken Türkiye'nin de şartlarını göz önünde bulundurarak finansal raporların güvenilir, açık, şeffaf ve anlaşılabilir olmasına dikkat etmektedir. Kasım 2005'te meslek örgütü ve meslekle ilgili diğer önemli grup temsilcilerinin katıldığı bir yuvarlak masa toplantısı ile Türkiye'de KOBİ muhasebe



standardına olan ihtiyaç ortaya konulmuş ve bu konudaki yetkilinin TMSK olması gerektiği sonucuna varılmıştır (Kara, 2010: 29). TMSK KOBİ'ler için TFRS'yi 2010 yılında yayınlamıştır.

**Tablo 5:** KOBİ 'lerin Küçük İşletmelere Oranı

Ülke	Küçük İşletmelerin Toplam İşletmelere Oran(%)
ABD	97,2
Almanya	99,8
Hindistan	98,6
Japonya	99,4
İngiltere	96
Güney Kore	97,8
Fransa	99,9
İtalya	97
<b>Türkiye</b>	<b>98,8</b>

Bu tablodan da anlaşılacağı gibi KOBİ 'ler pek çok ülke için ciddi bir anlam taşımaktadır.

### 3.4. UFRS İle KOBİ 'ler UFRS Arasındaki Farklar

KOBİ'ler için UFRS ve 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 yanısıra her ülkedeki yetkili merci tarafından KOBİ tanımına, çalışan sayısı, ciro gibi kriterler getirilebilir (<http://yildirimercan.blogspot.com.tr/2012/04/kobi-tfrsufrs-ile-tfrsufrs-arasndaki.html> 25.01.2014).

**Tablo 6:** Tam Set UFRS ve KOBİ UFRS Karşılaştırmalı Tablo

Bölüm	UFRS Kaynak	Tam Set UFRS	KOBİ UFRS
<b>1 Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler</b>	-	- Kar amacı güden tüm şirketlerin finansal tablolarında ve diğer finansal tablolarında uygulanır.	- Yalnızca, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarında uygulanır.

2 Kavramlar ve Genel İlkeler	UMS 1 Kavramsal Çerçeve	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
3 Finansal Tabloların Sunuluşu	UMS 1	- Kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu için sunum kolaylığı tam set UFRS uyarınca raporlama yapan işletmeler için mevcut değildir.	- İşletmenin özkaynaklarında meydana gelen değişim yalnızca kar veya zarardan temettü ödemelerinden önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikası değişikliğinden kaynaklanıyorsa işletme kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu yerine gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu adıyla tek bir tablo sunabilir.
		- Tam set UFRS uyarınca bölüm bilgileri UFRS 8 Bölümlere göre Raporlama standardına göre sunulur.	- KOBİ UFRS uyarınca bölüm bilgilerinin finansal tablolarda sunulması gerekmemektedir.
		- Tam set UFRS uygulayan işletmeler UMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı uyarınca hisse başına kazançla ilişkin bilgi sunar.	- KOBİ UFRS finansal tablolarda hisse başına kazancın sunumunu gerekli kılmaz.
		- Geriye dönük olarak yapılan düzeltmelerde ya da finansal tablo kalemlerinin yeniden sınıflandırılması durumunda, karşılaştırılabilen en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu eklenmelidir.	- KOBİ UFRS'de böyle bir hüküm bulunmamaktadır.
4 Finansal Durum Tablosu-Bilanço	UMS 1	- Finansal tablolar geriye dönük yeniden düzenlendiğinde tam set UFRS üç finansal durum tablosunun sunumunu gerektirir.	- KOBİ UFRS sadece iki adet finansal durum tablosunun sunumunu gerektirmektedir.
5 Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	UMS 1	- KOBİ UFRS'de belirtilen özkaynak değişim tablosuna ilişkin sunum kolaylığı seçeneği tam set UFRS'de bulunmamaktadır.	- KOBİ UFRS bir işletmenin, gelir tablosunu ve dağıtılmamış kârlarını; kapsamlı gelirin yerine ve finansal tabloların sunulduğu dönemler boyunca özkaynaka ilişkin değişikliklerin kâr veya zarardan, temettü dağıtımından, önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasındaki değişiklikten kaynaklanması durumunda özkaynak değişim tablosunun yerine sunmasına izin vermektedir.
		- Tam set UFRS çok sayıda kapsamlı gelir kalemine sahiptir.	- KOBİ UFRS'in diğer kapsamlı gelire (DKG) ilişkin yalnızca üç kalemi bulunmaktadır-yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevrimi, finansal risken korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerindeki bazı değişiklikler ve tanımlanmış fayda planlarının aktüeryal kazanç ve kayıpları.
		- Tam set UFRS, bazı DKG kalemlerinin, gerçekleştiklerinde, kâr veya zarara yansıtılan olarak yeniden sınıflandırılmasını gerekli kılmaktadır.	- KOBİ UFRS, finansal risken korunma araçlarına ilişkin belirli kazanç ve kayıpların dışında yeniden sınıflandırmaya izin vermemektedir.
		- Tam set UFRS'yi uygulayan bir işletme, giderlerini fonksiyon esasına göre sınıflandırır, ayrıca giderlerin niteliğine ilişkin bilgi açıklamak zorundadır.	- KOBİ UFRS, giderlerin niteliğine ilişkin söz konusu ilave açıklamayı yapmayı açık bir şekilde zorunlu kılmamaktadır.
		- Tam set UFRS, durdurulan faaliyetlere ilişkin çok daha fazla detaylı açıklama belirtmektedir. Tam set UFRS (UFRS 5 Satış amaçlı Elde Tutulan Duran	- KOBİ UFRS, finansal durum tablosunda 'satış amaçlı elde tutulan bir duran varlık' için

		Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler) satış amaçlı elde tutulan bir duran varlığın (durdurulan bir faaliyetin duran varlıkları da dahil) defter değeri ile varlığın tahmini satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile finansal tablolarda yer almasını zorunlu tutar.	ayrı bir sunum gerektirmemektedir.
		- KOBİ UFRS'de bulunan özkaynak değişim tablosuna ilişkin sunum kolaylığı tam set UFRS'lerde yer almamaktadır.	- KOBİ UFRS, finansal tabloların sunulduğu dönemlerdeki özkaynağa ilişkin değişimlerin yalnızca kâr veya zarardan, temettü ödemelerinden, önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasının değişmesinden kaynaklanması durumunda, işletmenin bağımsız kapsamlı gelir tablosu ile özkaynak değişim tablosu yerine bireysel gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu sunmasına izin vermektedir.
		- Tam set UFRS, önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olan herhangi bir kümülatif kur farkının kâr veya zarara yansıtılan olarak "yeniden sınıflandırılması"nı zorunlu kılar.	- KOBİ UFRS, yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarılmasında daha önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olan herhangi bir kümülatif kur farkının kâr veya zarara yansıtılan olarak "yeniden sınıflandırılması"nı zorunlu kılmamaktadır.
<b>7 Nakit Akış Tablosu</b>	<b>UMS 7</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
<b>8 Finansal Tablo Dipnotları</b>	<b>UMS 1</b>	- Tam set UFRS metni 2.800 sayfadır ve tüm standartlara ilişkin yapılan dipnotlara ilişkin yaklaşık 3.000 adet açıklama yer almaktadır.	- KOBİ UFRS 230 sayfadır ve 300 adet dipnot açıklaması yeterli olmaktadır.
<b>9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar</b>	<b>UMS 27</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
<b>10 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar</b>	<b>UMS 8</b>	-	- Muhasebe politikalarının, tahminlerin ve hataların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından aynı ilkelere yer vermektedir. Ancak KOBİ UFRS sade bir dil kullanılmıştır ve bu standart ilkelerin nasıl kullanılacağına yönelik daha az hüküm içermektedir.
<b>11 Temel Finansal Araçlar</b>	<b>UMS 32-39, UFRS 7</b>	- Tam set UFRS, UMS 39'da finansal araçları 4 ayrı değerlendirme kategorisine ayırmıştır. Bunlar; GUD Farkı Kar-Zarara Yansıtılan Finansal Araçlar, Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar, Kredi ve Alacaklar, Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar.	- KOBİ UFRS'de Finansal araçlarla ilgili 2 kategori vardır. Özkaynak araçları ve borçlanma araçları. Kobi UFRS'de finansal araçlarla ilgili sınıflandırmada, kapsamlı UFRS'de yer alan vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve satılmaya hazır finansal varlıklar yer almamaktadır. Borçlanma araçları itfa edilmiş maliyet ile ölçülürken, özkaynak araçları genellikle gerçeğe uygun değerle ölçülerek gerçeğe uygun değer farkları kar veya zarara yansıtılmaktadır.

<b>12 Diğer Finansal Araçlar</b>	<b>UMS 32-39, UFRS 7</b>	-	- Riskten korunma (hedging) modelleri kapsamlı UFRS ve kobi UFRS'de farklı değildir. Bununla birlikte, Kobi UFRS'de, örneğin sınırlı sayıda risk ve hedging enstrümanına izin verilmesi gibi bazıları daha kısıtlayıcı olan birçok detaylandırılmış uygulama farklılıkları bulunmaktadır.
<b>13 Stoklar</b>	<b>UMS 2</b>	- UMS 2 standardında stokların "maliyet değeri ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirileceği" ifade edilmektedir.	- KOBİ'ler için UFRS'de söz konusu muhasebe politikası değişmemiş ancak "net gerçekleştirilebilir değer" kavramına yer verilmemiştir. Söz konusu kavram yerine "tahmini satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşürülmesi ile elde edilen tutar" ifadesi kullanılmıştır.
		- Tam set UFRS'de stokların özellikli varlık olması durumunda edinim nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetleri olduğu dönemde maliyete eklenmelidir. Stokun özellikli varlık olmaması durumunda ise borçlanma maliyetleri olduğu dönemde finansman maliyeti olarak kar/zarara yansıtılmalıdır.	- KOBİ'ler için UFRS'de stok özellikli varlık olsun ya da olmasın, borçlanma maliyetleri söz konusu ise bu maliyetler olduğu dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilecek ve stokun maliyetine verilmeyecektir.
		- Tam set UFRS stok değer düşüklüğüne ilişkin detaylı düzenlemeye UMS 2 standardı içerisinde yer vermiştir.	- KOBİ UFRS'de ise, stok değer düşüklüğüne ilişkin -söz konusu hükümler aynı olmakla birlikte- "Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Azalışı" bölümüne atf yapılmıştır.
		- Tam set UFRS satış giderleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilen stokların kayıtlı değerlerinin ayrıca açıklanmasını öngörür.	- KOBİ UFRS yapılması gerekli açıklamalar bölümünde konuyla ilgili ayrı bir açıklama öngörmez.
<b>14 İştiraklerdeki Yatırımlar</b>	<b>UMS 28</b>	- Tam set UFRS'de, iştiraklerdeki yatırımlar özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Bireysel finansal tablolar hariç maliyet veya gerçeğe uygun değer modellerine izin verilmez.	- KOBİ UFRS'de bir işletme iştiraklerdeki yatırımlarını muhasebeleştirmede Maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayabilir.
<b>15 İş Ortaklıklarındaki Paylar</b>	<b>UMS 31</b>	- Tam set UFRS'de, İş ortaklıklarındaki yatırımlarda ya oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine izin verilir. Maliyet ve gerçeğe uygun değer modeline izin verilmez.	- KOBİ UFRS'de bir işletme iş ortaklıklarındaki yatırımlarını muhasebeleştirmede maliyet yöntemi, özkaynak yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayabilir.
		- UMS 40 standardında yatırım amaçlı gayrimenkulleri, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak üzere tutulan gayrimenkullerden ayrıştırırken söz konusu bu tür gayrimenkullere "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller" denilmektedir.	- Ancak; KOBİ'ler için UFRS'de söz konusu amaçlardan bahsedilmekle birlikte "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul" kavramına yer verilmemiştir.
		- Tam set UFRS (UMS 40) gerçeğe uygun değer veya maliyet – amortisman – değer düşüklüğü yönteminin (bazı sınırlı istisnalarla) bir muhasebe politikası olarak seçilmesine imkan tanımaktadır.	- KOBİ'ler için UFRS, muhasebeleştirme sonrası ölçümde aynı yöntemleri sunmakla birlikte UMS 40 standardındaki gibi alternatifli bir uygulama sunmamaktadır. Bölüm 16'ya göre işletme söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulünün gerçeğe uygun değerini aşırı maliyet veya çaba olmadan güvenilir bir şekilde belirliyorsa ilgili işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünün değerini gerçeğe uygun değer

<b>16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>	<b>UMS 40</b>		yöntemi ile ölçülecektir. Değerin aşırı maliyet veya çaba ile güvenilir bir şekilde belirlenmesi söz konusu ise bu yöntem yerine UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki maliyet yöntemi ile aynı olan Bölüm 17 "Maddi Duran Varlıklar" kapsamındaki "maliyet-amortisman-değer düşüklüğü" yöntemi kullanılacaktır.
		. UMS 40'ta ise yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemez ise maliyet yöntemi uygulanır ancak söz konusu gayrimenkul yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam eder.	- Diğer taraftan, tam setten farklı olarak Bölüm 16'da gerçeğe uygun değerini aşırı çaba veya maliyet olmadan güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda yatırım amaçlı gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülünceye kadar, maddi duran varlık olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul, bu nedenle, maddi duran varlıklara aktarılacaktır.
		- Maliyet – amortisman – değer düşüklüğü yöntemini seçen bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünün gerçeğe uygun değeri hakkında ilave açıklamalar yapmak zorundadır.	- UMS 40'tan farklı olarak KOBİ UFRS, maliyet esasına göre ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin açıklanmasını gerektirmez.
		- UMS 40 ve UMS 23 uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkulün edinilmesi sırasında söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirilmede vadeli olarak ediniliyorsa ve bu yatırım amaçlı gayrimenkul özellikli varlık konumundaysa söz konusu vade farkının olduğu dönemlerdeki faiz tutarı yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine verilmektedir.	- Ancak; KOBİ'ler için UFRS'de tam setten farklı olarak Bölüm 16 ve Bölüm 25 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkulün özellikli varlık olup olmamasına bakılmaksızın söz konusu vade farkları oluştukları dönemde gider yazılacaktır.
<b>17 Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>UMS 16</b>	- Tam set UFRS ilk muhasebeleştirmeden sonra maddi duran varlıkların ölçümüne ilişkin yeniden değerlendirme modelini kullanma seçeneğine izin verir.	- KOBİ UFRS sadece maliyet yönteminin uygulanmasına izin vermektedir.
		- Tam set UFRS maddi duran varlıkların kalıntı değeri, yararlı ömrü ve amortisman yöntemine ilişkin yıllık gözden geçirmeyi zorunlu tutmaktadır.	- KOBİ UFRS ise yalnızca son yıllık raporlama tarihinden itibaren önemli değişikliklerin olduğuna dair bir göstergenin varlığı halinde gözden geçirmeyi zorunlu tutmaktadır.
<b>18 Şerefiye Dışındaki MODV</b>	<b>UMS 38</b>	- Tam set UFRS'de maddi olmayan duran varlıklar için maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemi arasında muhasebe politikası seçim hakkı vardır. Şerefiye ve sınırsız ömre sahip diğer maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü için değerlendirmeye tabi tutulur, amortismanına tabi tutulmazlar. Araştırma ve geliştirme giderlerinden, geliştirme giderleri belirli koşullarla aktifleştirilir.	- KOBİ UFRS'de sadece maliyet yöntemi uygulanır. Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı oluştukları dönemde gider olarak kaydedilir. Tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilerek faydalı ömürleri belirlenir ve amortismanına tabi tutulur.
<b>19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye</b>	<b>UFRS 3</b>	- Tam set UFRS'de işlem maliyetleri satın alma maliyetlerinden hariç tutulur. Şarta bağlı yükümlülükler ödeme olasılığına bakılmaksızın kaydedilir.	- KOBİ UFRS'de ise işlem maliyetleri elde etme maliyetlerine dahil edilir. Eğer, işletmenin ödeme yapması muhtemelse ve bu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak kaydedilir.
		- Tam set UFRS'de Şerefiye değer düşüklüğü için değerlendirmeye tabi tutulur, amortisman konusu yapılmaz.	- KOBİ UFRS'de Şerefiye maliyet-birikmiş amortisman-değer düşüklüğü yöntemiyle muhasebeleştirilir. Faydalı ömür tespit edilerek amortismanına tabi tutulur.

<b>20 Kiralamalar</b>	<b>UMS 17</b>	- Doğrusal yöntemle ilişkin KOBİ UFRS'de yer alan istisna UMS 17'de yoktur.	- Kiraya verene yapılan ödemeler, kiraya verenin beklenen enflasyona bağlı maliyet artışlarını karşılamak için beklenen genel enflasyona göre (yayımlanmış endekslere veya istatistiklere dayalı olarak) artacak şekilde yapılandırılmışsa, KOBİ UFRS uyarınca kiracı ya da kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal yöntemle göre muhasebeleştirmez.
<b>21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</b>	<b>UMS 37</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
<b>22 Borçlar ve Özkaynaklar</b>	<b>UMS 1 - UMS 32</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
<b>23 Hasılat</b>	<b>UMS 18</b>	- Tam set UFRS'de UMS 18 ve UMS 11 ayrı iki standart olarak ele alınmıştır.	- KOBİ standartlarında, hasılat bölümüne inşaat sözleşmeleri de dahil edilmiştir. UMS 18 ve UMS 11 birleştirilmiştir. Standart hükümleri farklılık içermemektedir.
<b>24 Devlet Teşvikleri</b>	<b>UMS 20</b>	- Tam Sette yer alan UMS 41 satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine, UMS 20 ise diğer tüm devlet teşviklerine uygulanmaktadır.	- KOBİ UFRS, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde KOBİ'ler için ayrı bir model geliştirmiştir. Bölüm 24 tüm devlet teşviklerine uygulanır.
		- UMS 20 devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin birden çok seçenek sunmaktadır.	- KOBİ UFRS standardı ise tek bir seçenek sunmaktadır.
		- UMS 20'ye göre devlet teşvikleri, elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve teşvikin işletme tarafından elde edilmesi koşullarının gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz.	- Bölüm 24'e göre, şartlar tam olarak karşılanmadan devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtılmaz.
		- UMS 20'ye göre devlet teşviklerinin, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılması gerekir.	- Bölüm 24 ise işletmelerin teşvikleri, teşviklerle karşılanması amaçlanan giderleri veya varlığın maliyetini karşılayacak şekilde muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir.
		- UMS 20'de parasal olmayan bir teşviki alan işletmeye, varlığı ve teşviki nominal değeri üzerinden (genelde sıfırdır) veya parasal olmayan devlet teşvikinin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçme konusunda izin verilmektedir.	- Bölüm 24'de parasal olmayan devlet teşvikleri dahil tüm devlet teşvikleri alınan veya alınacak varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi gerekir.
		- UMS 20'de devlet teşviklerinin sunumuna ilişkin özel bir hüküm bulunmamaktadır. UMS 20, devlet teşvikleri sayesinde edinilen varlıkların finansal durum tablosunda sunumuna ilişkin iki yöntemle izin vermektedir - ya devlet teşvikini ertelenmiş gelir olarak düzenlemek ya da devlet teşvikini ilgili varlığın defter değerinden indirmek. IAS 20 ayrıca devlet teşvikleri sayesinde elde edilen gelirin kapsamlı gelir tablosunda sunumuna ilişkin iki yöntemle izin vermektedir - ya ayrı olarak sunmak	- KOBİ UFRS devlet teşviklerinin sunumuna ilişkin herhangi bir yöntemi zorunlu tutmamaktadır. Ancak ilgili varlığın defter değerini devlet teşvikinin tutarı kadar indirilerek finansal durum tablosunda sunulması (UMS 20'de yer alan seçeneklerden biri) KOBİ UFRS'nin diğer varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin diğer bölümleri ile uyumlu olmamaktadır. KOBİ UFRS'ye göre devlet teşviklerinin finansal tablolarda nasıl

		('diğer gelirler' gibi bir genel başlığın altında) ya da ilgili giderlerin raporlanmasında mahsuplaşarak.	sunulduğuna ilişkin açıklamalar yapılması gerekmektedir.
<b>25 Borçlanma Maliyetleri</b>	<b>UMS 23</b>	- UMS 23 uyarınca, özellikli bir varlığın edinim, inşaatı ya da üretimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin, söz konusu varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.	- Fayda-maliyet dengesi nedeniyle KOBİ UFRS'in 25 inci Bölümü uyarınca bu tür maliyetlerin gidere yüklenmesi gerekmektedir.
<b>26 Hisse Bazlı Ödemeler</b>	<b>UFRS 2</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
<b>27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</b>	<b>UMS 36</b>	- Tam set UFRS UMS 36 stoklar dışındaki varlıkların değer düşüklüklerini içerir. Stok değer düşüklüğü UMS 2'nin konusunu oluşturmaktadır.	- Bölüm 27 stoklarda dahil varlıklardaki değer düşüklüğü açıklanmaktadır.
<b>28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar</b>	<b>UMS 19</b>	- UMS 19 işletmelerin hak kazanılmamış geçmiş hizmet maliyetini faydaların hak edileceği zamana kadarki ortalama süre boyunca, doğrusal esasa göre gider olarak muhasebeleştirmesini gerektirmektedir.	- Öte yandan KOBİ UFRS uyarınca, işletmelerin geçmiş hizmet maliyetlerini değişim döneminde (yani derhal) kâr ve zarar hesaplamasında, gider olarak muhasebeleştirmesini şart koşmaktadır.
		- UMS 19, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün, her zaman için, öngörülen birim kredi yöntemi kullanılarak ölçülmesini zorunlu kılmaktadır.	- Maliyetin oluşan faydadan daha yüksek olmaması gerektiğinden, KOBİ UFRS uyarınca yapılacak ölçümlerde temel UMS 19 ilkeleri muhafaza edilmektedir; ancak, KOBİ'lerin dışarıdan uzmanlara başvurma ihtiyacını azaltan bazı kolaylıklar sağlanmaktadır. Buna göre, öngörülen birim kredi yöntemini esas alan bilgilerin, mevcut olmaması veya aşırı maliyet ya da çaba sarf edilmeden elde edilememesi durumunda, KOBİ'ler, UMS 19'u esas alan, ancak gelecekteki ücret değişimlerini, gelecekteki hizmetleri ve bir çalışanın hizmet süresi içerisinde muhtemel ölümünü göz önünde bulundurmayan bir yaklaşım uygulamalıdır.
		- Tam set UFRS'ler, bir işletmenin aktüeryal kazanç veya zararların muhasebeleştirilmesine yönelik çeşitli yöntemler arasında bir tercih yapmasına imkân tanır.	- KOBİ UFRS, UMS 19'da izin verilen yöntemlerin en basitinin (yani aktüeryal kazanç veya zararların meydana geldikleri anda derhal muhasebeleştirilmesinin) uygulanmasını zorunlu kılar.
		- Tam set UFRS'ler, aktüeryal kazanç ve zararları diğer kapsamlı gelir içinde muhasebeleştirmeyi tercih eden bir işletmenin, diğer kapsamlı gelir içinde, UMS 19'un 58(b) paragrafında ortaya konan plan fazlalarına ilişkin, varlık muhasebeleştirme limitlerinden kaynaklanan her türlü ayarlamayı da muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.	- Her ne kadar, KOBİ UFRS, plan fazlalarına ilişkin varlık muhasebeleştirme limitlerini belirtmiş olsa da, aktüeryal kazanç ve zararları diğer kapsamlı gelir içinde muhasebeleştirmeyi tercih eden bir işletmenin, diğer kapsamlı gelir içinde varlık muhasebeleştirme limitlerinden kaynaklanan her türlü ayarlamayı da muhasebeleştirmesini zorunlu tutmaz.
<b>29 Gelir Vergileri</b>	<b>UMS 12</b>	- UMS 12, vergiye esas değer, varlığın defter değerinin nasıl geri kazanılacağına ilişkin işletmenin beklentisine bağlı olarak belirlenmesini	- Bölüm 29, varlığın defter değerinin satış yolu ile geri kazanılması söz konusu olduğunda varlığın vergiye esas değerinin mevcut vergi indirimlerince belirlenmesini gerektirir.

		gerektirir.	
		- Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesine ilişkin KOBİ UFRS'de yer alan ilk adım UMS 12 kapsamında yer almaz.	- Bölüm 29 ertelenmiş vergi varlıklarının ve borçlarının belirlenmesinde bir ilk adım içerir – bir varlığın ya da borcun defter değerinin geri kazanılmasının ya da ödenmesinin vergiye tabi kâr üzerinde bir etki yaratması beklenmediği durumlarda bu varlık ya da borca ilişkin olarak herhangi bir ertelenmiş vergi oluşmaz.
		- UMS 12'de yer alan ilk muhasebeleştirmeye ilişkin istisna, bir varlığın ya da borcun vergiye esas değerinin ilk muhasebeleştirmedeki defter değerinden farklı olması durumunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıklarının ve borçlarının muhasebeleştirilmesini, söz konusu hususun işletme birleşmesinden yada muhasebe karını veya vergiye tabi karı etkileyen bir işlemten kaynaklanması dışında yasaklar.	- Bölüm 29 ilk muhasebeleştirmeye ilişkin olarak UMS 12 kapsamında yer alan istisnayı içermez.
		- Bağlı ortaklıklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı ve borcu ile ilgili geçici fark yaklaşımına yönelik istisna UMS 12'de yatırım yapmanın geçici farkın iptaline ilişkin zamanlamayı kontrol edebildiği ve geçici farkın öngörülebilir bir gelecekte iptal edilmeyeceğinin olası olduğu durumlarda söz konusudur.	- KOBİ UFRS'de bu tür bir istisna uzun süreli yabancı bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ve şube yatırımları için geçerlidir.
		- UMS 12, ertelenmiş vergi varlığının gerçekleşmesi olası kısmına yönelik tek adımlı bir muhasebeleştirme koşulu içermektedir.	- Bölüm 29 uyarınca ertelenmiş vergi varlıkları, tam tutarlarından, mevcut ise, bunların net defter değerini, vergiye tabi kâra karşı gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarına eşitlemek üzere ayrılan değerlendirme karşılığı tutarları düşülerek muhasebeleştirilir.
		- UMS 12'te vergi tutarlarındaki KOBİ UFRS'de tanımlanan türden belirsizliklerin nasıl dikkate alınacağını gösteren bir hüküm bulunmamaktadır.	- Bölüm 29 uyarınca cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları, vergi otoritelerinin işletme tarafından raporlanan tutarları incelediği ve ilgili tüm durumlar hakkında tam bilgi sahibi olduğu varsayımlarına dayalı olarak, olası tüm sonuçların olasılıklarına göre ağırlıklı ortalama tutarları kullanılarak ölçülürler.
		- UMS 12'te "yürürlüğe girmesi kesine yakın olan" a ilişkin ek bir açıklama istememektedir.	- Bölüm 29, "yürürlüğe girmesi kesine yakın olan"ın, yürürlüğe girme sürecinin parçası olarak gerçekleşmesi gereken gelecekteki olayların, geçmiş tecrübelerle dayanarak, sonuçları etkilemediği ve etkilemeyeceği olasılığının olduğu durumlar anlamına geldiğini belirten ek bir açıklama içermektedir.
<b>30 Yabancı Para Çevrim İşlemleri</b>	<b>UMS 21</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
<b>31 Yüksek Enflasyon</b>	<b>UMS 29</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik



			çermektedir.
<b>32 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</b>	<b>UMS 10</b>	-	- Her iki standart seti de aynı prensiplere sahiptir. Ancak, KOBİ UFRS basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.
<b>33 İlişkili Taraf Açıklamaları</b>	<b>UMS 24</b>	- Tam set UFRS kapsamında ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemler ve taahhütler de dahil olmak üzere bakiyelerin bilinmesi önemlidir.	- KOBİ UFRS'de işletme ile ilişkili taraflar arasında taahhütlerden bahsedilmemiştir.
<b>34 Özellikli Faaliyetler</b>	<b>UMS 41 - UFRS 6</b>	- Tam set UFRS UMS 41 standardında canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde iki yönteme izin verilmektedir. Gerçeğe uygun değer yöntemi ile maliyet yöntemi.	- KOBİ'ler için UFRS'de de gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemi geçerlidir. Canlı varlıklarda, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer tespiti aşırı bir maliyet veya çaba gerektiriyor ise işletmeye bu maliyete katlanmaması ve doğrudan maliyet yöntemini kullanması seçeneği sunulmuştur.

### 3.5. KOBİ'ler için UFRS'nin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

Finansal durum tablosuna etkisi ve gelir tablosuna etkisi şeklinde ikiye ayırabiliriz.

#### 3.5.1. Finansal Durum Tablosuna Etkisi

KOBİ muhasebe standartlarının uygulanmasıyla birlikte bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarının yapısında bir takım değişiklikler olacaktır. Buna göre aktifler, pasifler, gelir ve giderler yeniden belirlenecektir. Örneğin bilançoda (Kara, 2010: 106) ;

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Canlı varlıklar,
- Satış için elde tutulan varlıklar,
- İnşaat sözleşmeleri,
- Hizmet maliyetleri gibi yeni başlıklara raporlama yapılacaktır.

KOBİ'ler için UFRS setinde finansal durum tablosunda sunulacak asgari bilgiler aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Demir, 2009: 35).

**Tablo 7:** Varlıklar ...../...../.....Finansal Durum Tablosu Kaynaklar

<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>YÜKÜMLÜLÜKLER</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	Ticari Borçlar
Alacaklar	Finansal Borçlar
Finansal Varlıklar	Vergi Karşılıkları
Stoklar	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri

<b>DURAN VARLIKLAR</b>	Karşılıklar
Maddi Duran Varlıklar	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<b>ÖZKAYNAKLAR</b>
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Ana Ortaklık Sahiplerinin Özkaynakları
Canlı Varlıklar	Ana Ortaklık Dışı Paylar
Müsterek Kontrol Edilen Yatırımlar	
Yatırımlar İştiraklerdeki Yatırımlar	
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	

### 3.5.2. Gelir Tablosuna Etkisi

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda, gelir tablosunun düzenlenmesi ile ilgili olarak, olağandışı gider ve zararlar ile olağan dışı gelir ve karlar ayrımının kaldırılması öngörülmektedir. Gelir tablosunun adı "Gerçekleşmiş Gelir Gider Tablosu" olarak değiştirilmiştir (Büyüktopçu, 2009: 101).

KOBİ standartlarında gelir tablosu iki şekilde sunulmuştur; birincisi tek tablo sunumu ikincisi iki tabloludur.

**Tek Tablo Sunumu:** İşletme gelir tablosunu tek tablo şeklinde hazırlayarak dönem net karı veya zararından sonra gelmek üzere kapsamlı kar unsurlarını sıralamaktadır (Akdoğan, 2007: 113).

**Tablo 8:** Gelir Tablosu Kaynaklar

<b>GELİR TABLOSU</b>	
<b>A. BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>	
1. Brüt Satışlar	
2. Diğer Esas Faaliyet Gelirleri	
<b>B. İNDİRİMLER (-)</b>	
<b>C. NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>	
1. Net Satışlar	
2. Diğer Net Esas Faaliyet Gelirleri	
<b>D. ESAS FAALİYET MALİYETLERİ(-)</b>	
1. Satışların Maliyeti	
2. Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri	
<b>BRÜT KAR VEYA ZARAR</b>	
<b>E. FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	
<b>F. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR (+)</b>	

G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)
H. FİNANSMAN GELİRLERİ(+)
I. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)</b>
I. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER, VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
-Yasal Vergi Karşılığı (+)
-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
-Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)
<b>I. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>
J. DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI (+)
K. DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI (-)
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)</b>
L. DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
-Yasal Vergi Karşılığı (+)
-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
-Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)
<b>(II) DURDURULAN FAALİYET DÖNEM NET KARI(ZARARI)</b>
<b>TOPLAM DÖNEM NET KARI (ZARARI) (I+II)</b>
<b>KAPSAMLI KAR</b>
a) Kontrol Gücü Olmayan Payların(Azınlık paylarının) Kar Zarar Payları
b) Ana Ortaklığın Kar Zarar Payları
<b>TOPLAM KAPSAMLI KAR/ZARAR</b>

**İki Tablolu Sunum:** İşletme gelir tablosunu 1. tabloda dönem net kar ya da zararına kadar düzenlemekte 2. tabloda da bir ara toplam olarak kapsamlı kar unsurlarını sıralamakta ve toplam kapsamlı kar ya da zarar rakamına ulaşmaktadır (Akdoğan, 2007: 113).

**Tablo 9:** İkili Tablolu Sunum Gelir Tablosu

<b>GELİR TABLOSU</b>	
<b>A. BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>	
1. Brüt Satışlar	
2. Diğer Esas Faaliyet Gelirleri	
<b>B. İNDİRİMLER (-)</b>	
<b>C. NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>	
1. Net Satışlar	
2. Diğer Net Esas Faaliyet Gelirleri	
<b>D. ESAS FAALİYET MALİYETLERİ(-)</b>	
1. Satışların Maliyeti	
2. Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri	
<b>BRÜT KAR VEYA ZARAR</b>	
<b>E. FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	
<b>F. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR (+)</b>	
<b>G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	
<b>H. FİNANSMAN GELİRLERİ(+)</b>	
<b>I. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)</b>	
<b>I. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)</b>	

-Yasal Vergi Karşılığı (+)
-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
-Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)
<b>I. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>
J. DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI (+)
K. DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI (-)
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)</b>
L. DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
-Yasal Vergi Karşılığı (+)
-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
-Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)
<b>(II) DURDURULAN FAALİYET DÖNEM NET KARI(ZARARI)</b>
<b>TOPLAM DÖNEM NET KARI (ZARARI) (I+II)</b>

**Tablo 10: Kapsamlı Gelir Tablosu**

<b>KAPSAMLI GELİR TABLOSU</b>
A. Cari Dönem Net Kar (Zararı)
B. Cari Dönemde Özkaynaklara Kaydedilen Karlar( Zararlar)
1. Yeniden Değerleme Artışları
2. Finansal Duran Varlıklardan Alınan Bedelsiz Paylar
3. Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen Yatırımların Kapsamlı kar(zarar)Payları
4. Yabancı Para Çevirim Farkları( )
5. Finansal Varlıklar Gerçeğe Uygun Değer Farkları ( )
6. Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları (+(-)
7. Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar ( )
8. Muhasebe Hata Ve Politikalarındaki Değişikliklerin Düzeltme Etkileri( )
9. Yeniden Değerleme, Sınıflama, Düzeltme Farkları ( )
10. Diğer Kapsamlı Kar (zarar) Unsurları ( )
11. Ertelenmiş Vergi Gelir(Gider ) Etkisi( )
<b>Toplam Karlar(Zararlar)(A+B)</b>
Kontrol Gücü Olmayan Paylar
Ana Ortaklık Payları

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### GAZİANTEP'TEKİ KOBİLERDE BİR ARAŞTIRMA

#### 4.1. Araştırmanın Amacı

Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun 1 Temmuz 2012' de yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu' nunda muhasebe standartlarının düzenleme yetkisinin TMSK'ya ait olduğu belirtilmektedir. Böylece işletmeler finansal tablolarını TMSK'nın yayınlamış olduğu UFRS'ye uygun olarak hazırlayacaklardır. Ülkeler arası finansal tabloların karşılaştırılabilmesini engelleyecek farklılıklar bulunmaktaydı. Bu farklılıklar da finansal tablolar hakkında sağlıklı bilgi almayı engellemekteydi.

KOBİ'lere yatırım yapan kişi ve kurumlar, KOBİ'ler hakkında ayrıntılı, güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. KOBİ'ler için UFRS yayınlayarak KOBİ'lerin düzenlemiş oldukları finansal raporların belli bir standart içinde hazırlanmasını amaçlamaktadır. Bu araştırmanın amacı, KOBİ'ler için UFRS' nin finansal tablolar üzerine etkisini araştırmaktır.

#### 4.2. Araştırmanın Uygulama Alanı

KOBİ UFRS' nin finansal tablolar üzerinde etkisi araştırıldığından KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu kişiler üzerinde anket yapılarak muhasebeden sorumlu kişilerin düşünceleri tespit edilmiştir. Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır ve anket Gaziantep ilinin merkez ilçelerinde (Şahinbey ve Şehitkamil) yapılmıştır. KOBİ UFRS' nin finansal tablolar üzerine etkisi araştırdığımız anket KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu 120 kişiye uygulanmıştır. Anket uygulamalarının tamamı yüz yüze, telefon ve mail yollarıyla yapılmıştır.

#### 4.3. Araştırmanın Varsayımları

Uygulanan ankete katılımcıların etki altında bırakılmadan, doğru ve içten cevapladığı kabul edilmektedir. Anket gönüllü kişilere yapılmıştır.

#### 4.5. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırma bulguları işletmeler hakkında genel bilgiler verildikten sonra yapılan anketin analizi yapılmıştır.

##### 4.5.1. Genel Bilgiler

Araştırma kapsamına dahil edilen işletme içinde muhasebeden sorumlu kişinin eğitim durumu sorusuna yöneticilerin vermiş olduğu cevaplar ve frekans dağılımları Tablo 4.1.'de yer almaktadır.

**Tablo 11:** Muhasebeden Sorumlu Kişinin Eğitim Durumu

	Sayı	Yüzde %
İlköğretim	3	2,5
Ortaokul	15	12,5
Lisans	90	75
Lisansüstü	12	10
<b>Toplam</b>	120	100

İşletme içinde muhasebeden sorumlu kişilere, işletmenin muhasebe işlemlerini takip ederken kullandığı program olup olmadığı sorulduğunda alınan cevaplara göre hazırlanan tablomuz Tablo 4.2. de gösterilmektedir.

**Tablo 12:** Muhasebe İşlemlerini Takip Ederken Program Kullanılıp Kullanılmadığı

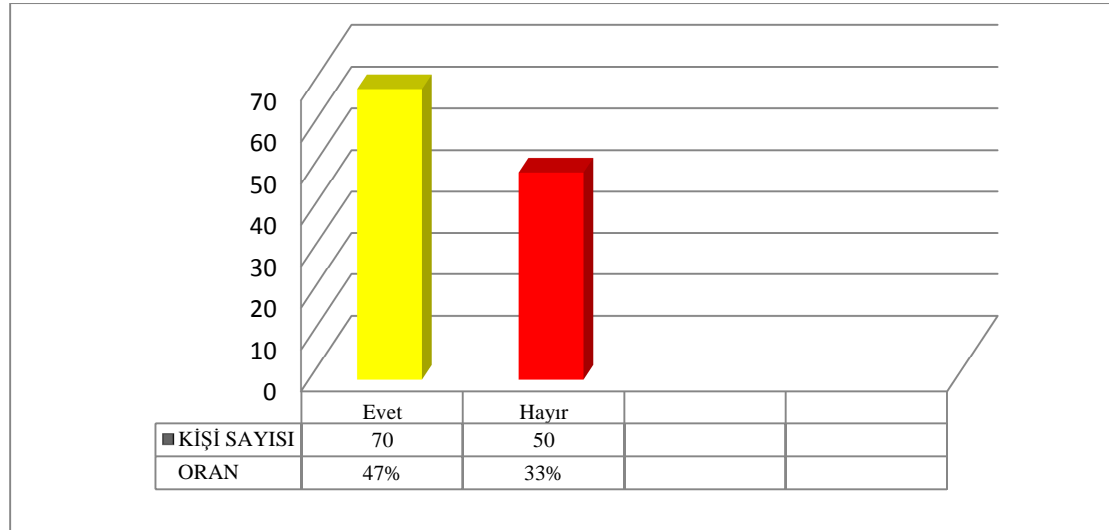
	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde %</b>
Evet	100	83,33
Hayır	20	16,66
<b>Toplam</b>	<b>120</b>	<b>100</b>

#### 4.5.2. Anket Sorularının Analizi

Yapılan ankette 1. ve 2. sorular ankete ilgili genel bilgiler içerdiğinden üst kısımda yer almaktadır.

**Soru 3:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) konusunda bilginiz var mı?

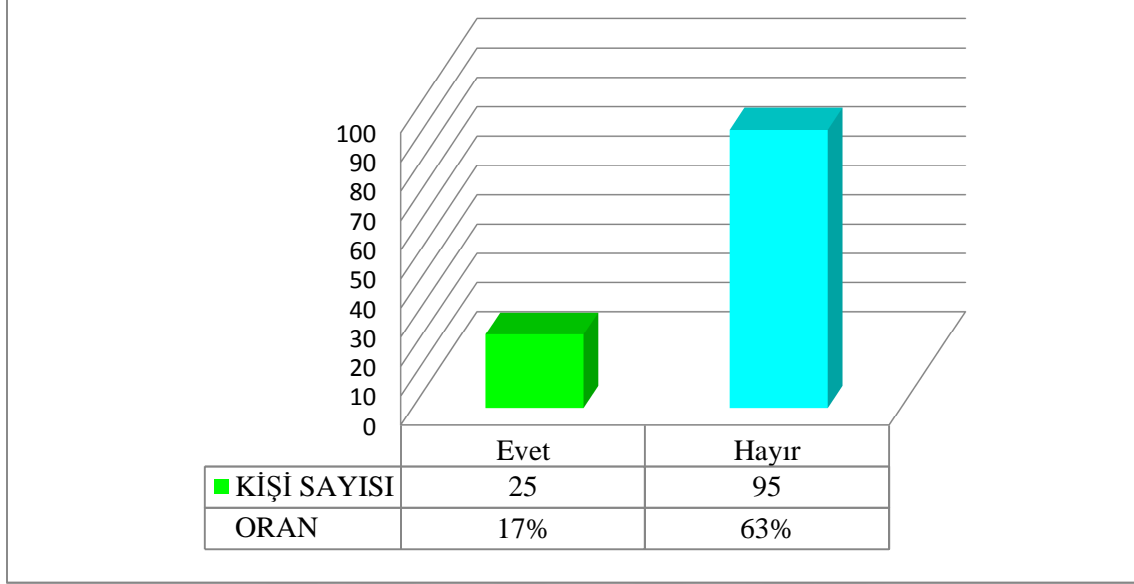
Ankete katılan muhasebeden sorumlu kişilere sorulan bu soruya 70 kişi TFRS konusunda bilgisi olduğunu 50 kişi bilgisi olmadığını söylemiştir.



**Şekil 4.1 :** UFRS VE TFRS Bilgi Düzeyi Hakkında Sonuçlar

**Soru 4:** İşletmenizin muhasebe bölümünde finansal raporlama standartlarının getirdiği değişikliklere daha önceden herhangi bir hazırlık çalışması yapıldı mı?

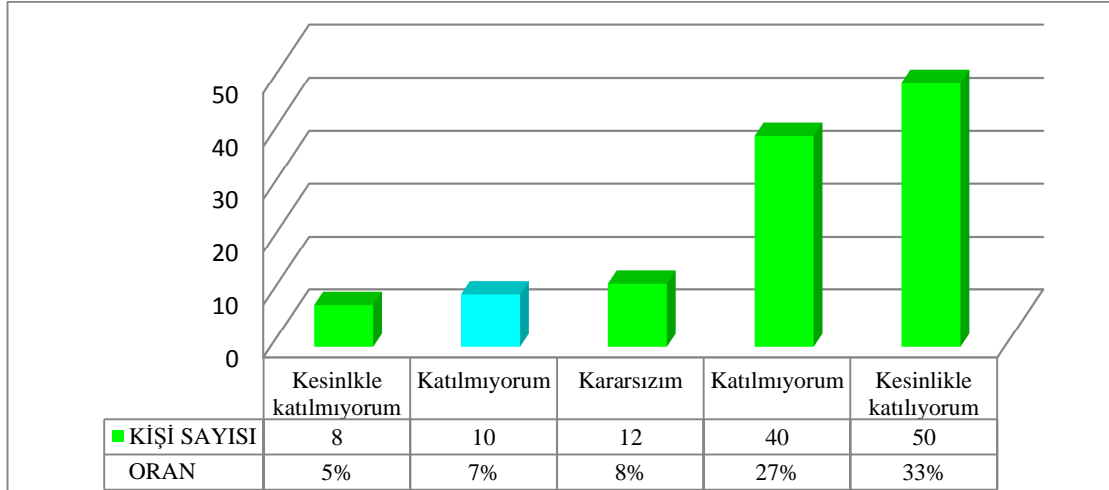
Ankete katılan 120 kişiden 25' i evet derken 95' i hayır cevabı vermiştir.



**Şekil 4.2 :** Finansal Raporlarla İlgili Değişiklik Sonuçları

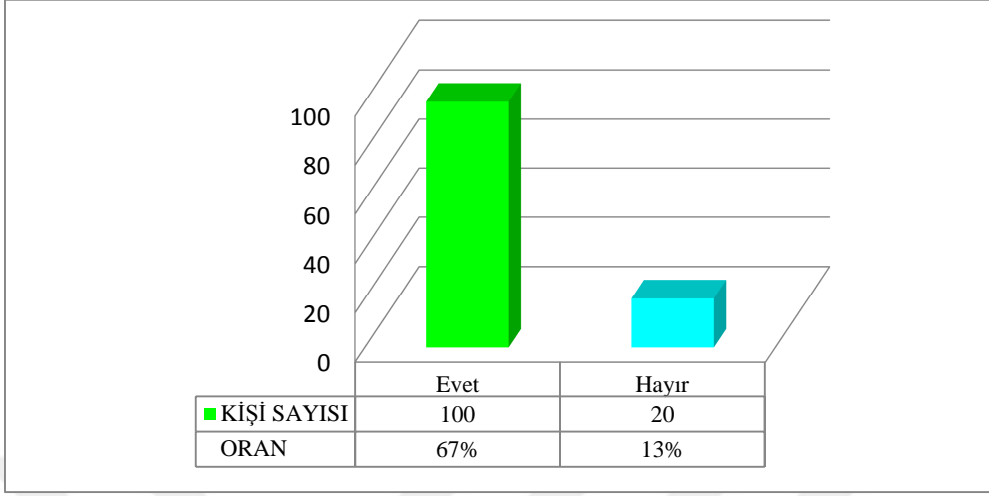
**Soru 5:** TFRS'nin muhasebe uygulamalarında ve finansal tablolardaki farklılıkların getirdiği yeniliklerin olumlu olduğunu düşünüyorum.

Muhasebeden sorumlu kişilerden 8' i kesinlikle katılıyorum, 10' u katılmıyorum, 12' si kararsızım, 40' ı katılıyorum, 50' si kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir.



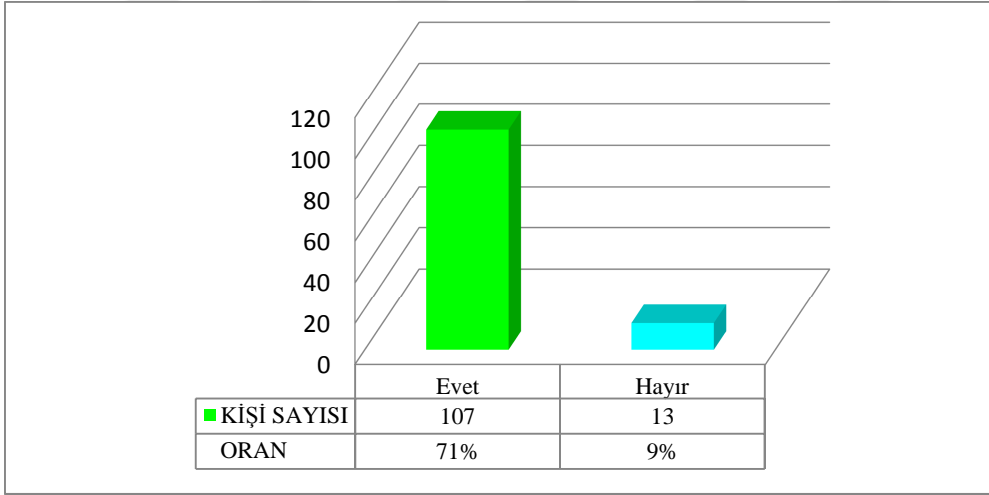
**Şekil 4.3 :** TFRS'nin Muhasebe Uygulamalarında ve Finansal Tablolardaki Farklılık Sonuçları

**Soru 6:** Sizce muhasebe standartları tüm işletmeler için uygulanması gerekli midir?



**Şekil 4.4 :** Muhasebe Standartları Tüm İşletmeler için Uygulanması

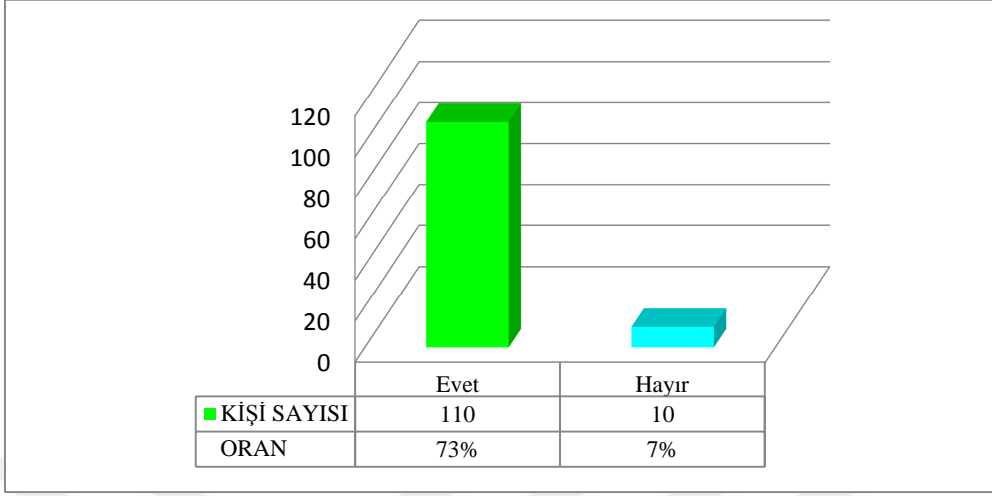
**Soru 7:** Muhasebe standartlarının uygulaması muhasebeden sorumlu kişilerin iş yükünü arttırır mı?



**Şekil 4.5 :** Muhasebe Standartları Uygulanması İş Yükü Getirmesi İle İlgili Sonuçlar

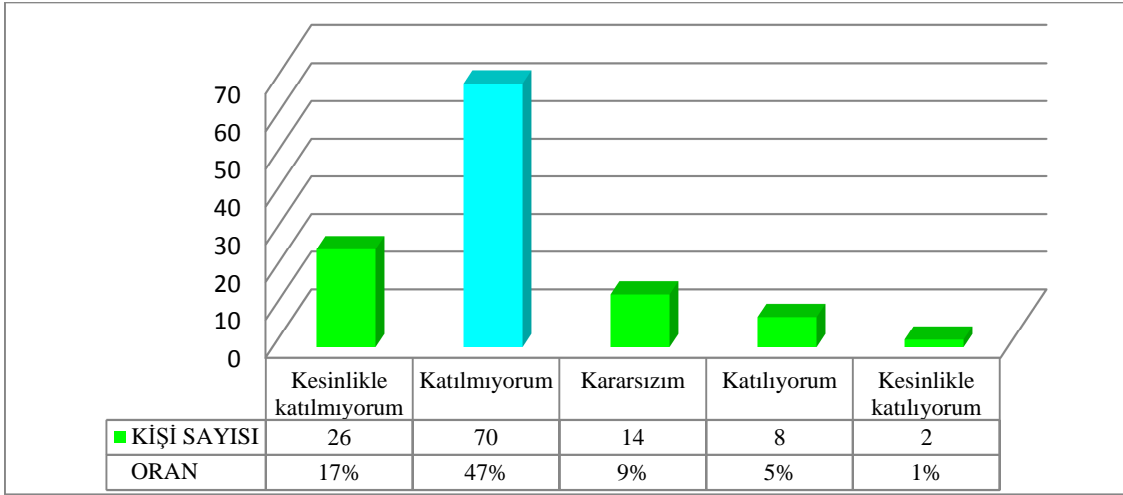


**Soru 8:** TFRS kullanımı işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracak mıdır?



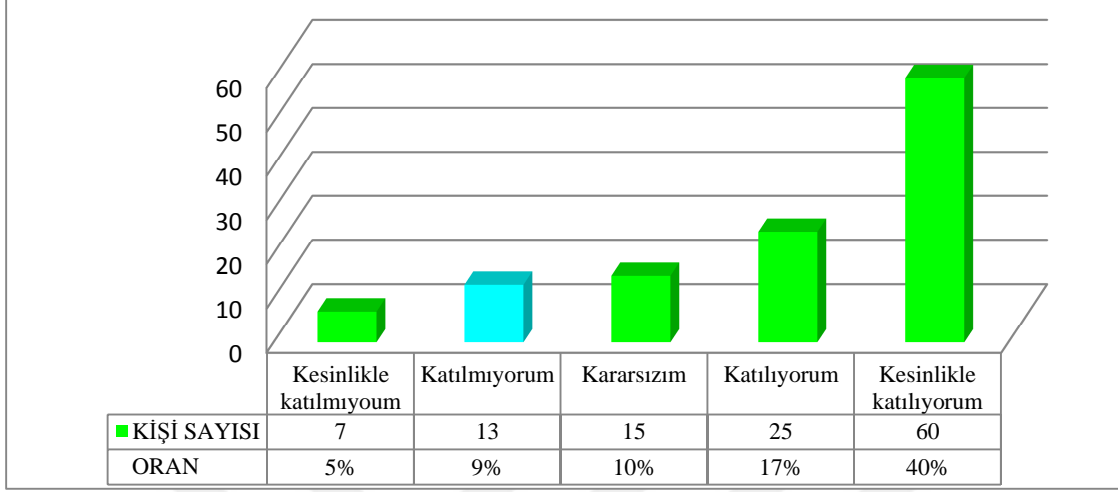
**Şekil 4.6 :** TFRS Kullanımı İşletmelerin Denetimlerini Kolaylaştırmasıyla İlgili Sonuçlar

**Soru 9:** Sizce, TFRS’de yapılan açıklamalar uygulama için yeterli seviyededir.



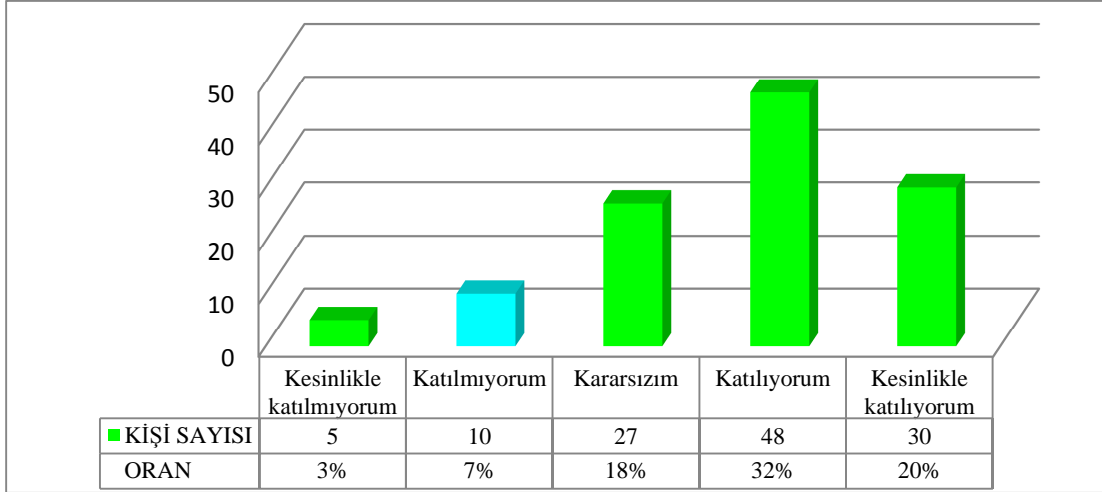
**Şekil 4.7 :** TFRS’de Yapılan Açıklamalar Uygulama İçin Yeterlimi İle İlgili Sonuçlar

**Soru 10:** Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için, farklı standartlar hazırlanmalıdır.



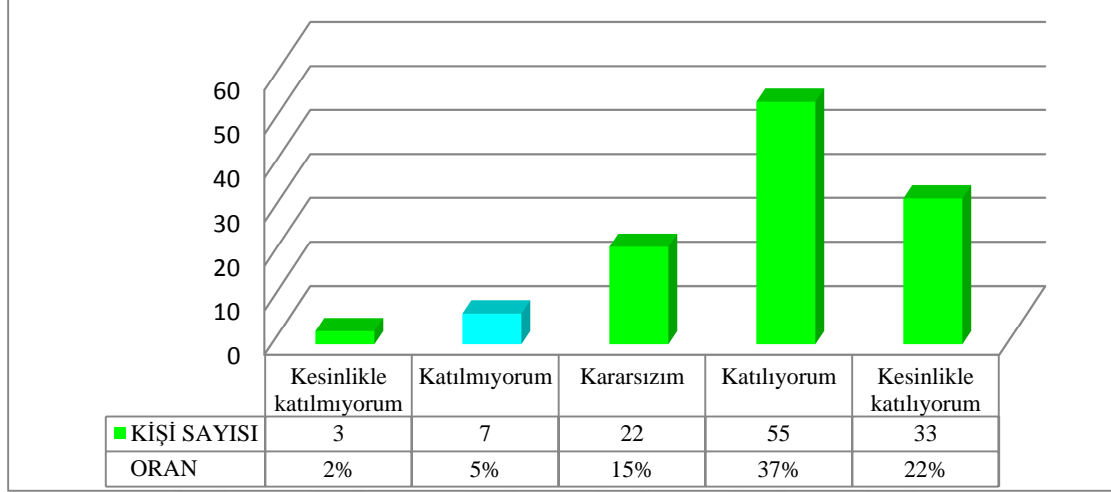
**Şekil 4.8 :** Kobi İşletmeleri için, Farklı Standartların Hazırlanması İle İlgili Sonuçlar

**Soru 11:** Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için farklı standartlar kolaylık sağlar.



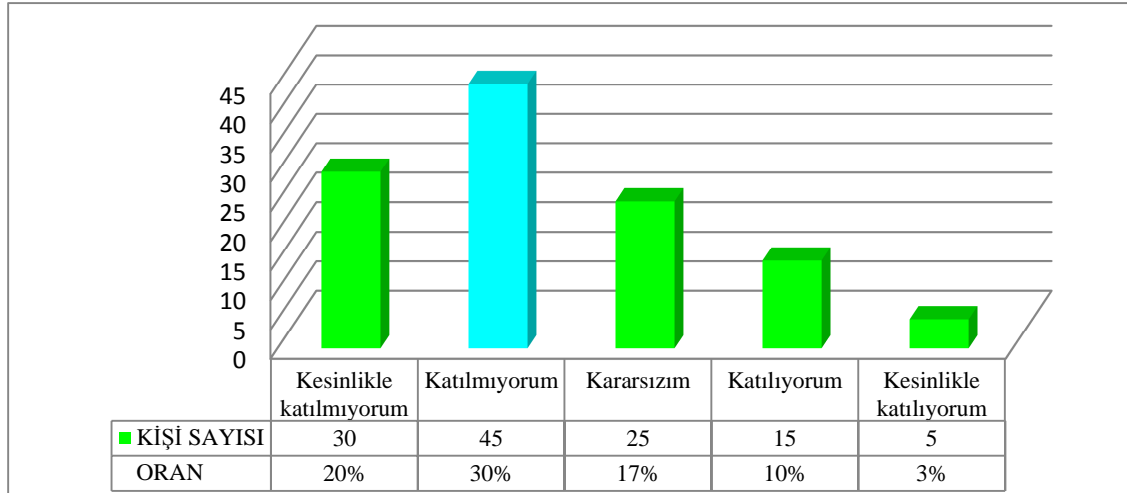
**Şekil 4.9 :** Kobi İşletmeleri için, Farklı Standartların Kolaylığı İle İlgili Sonuçlar

**Soru 12:** TFRS işletmelerin bütün ihtiyaçlarına cevap verebilir.



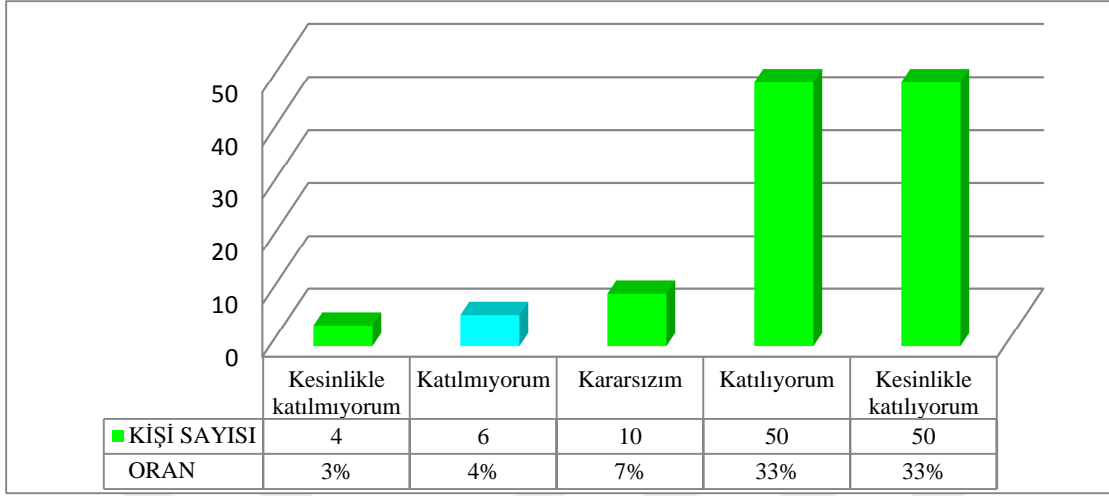
**Şekil 4.10 :** TFRS İşletmelerin Bütün İhtiyaçlarına Cevap Vermesi ile İlgili Sonuçlar

**Soru 13:** TFRS' nin uygulanmaya başlamasıyla tek tip standartların olması işletmelerin muhasebe uygulamaları konusunda karar verme önceliğini kısıtlar.



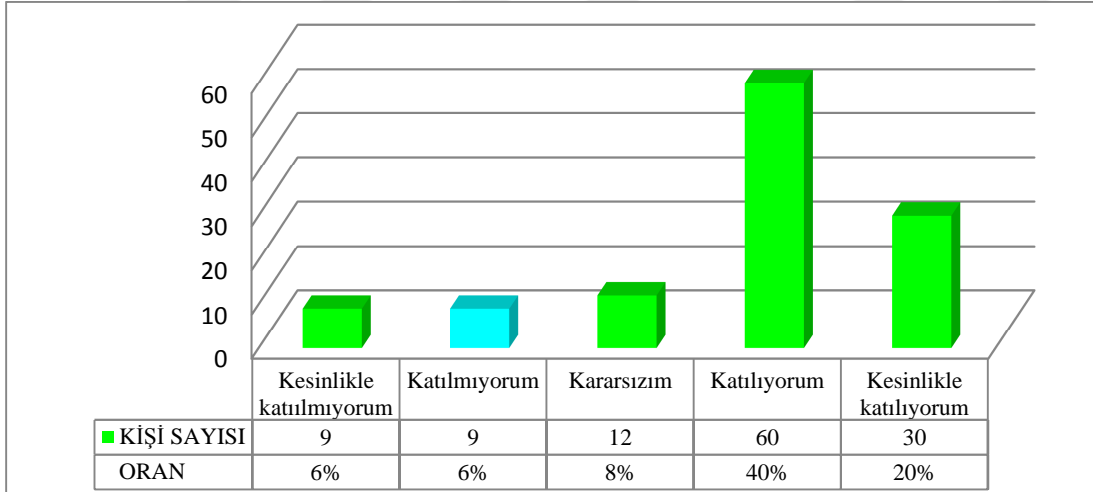
**Şekil 4.11 :** TFRS'nin Muhasebe Uygulamaları Konusunda Karar Verme Önceliği ile İlgili Sonuçlar

**Soru 14:** TFRS' nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte işletmeler para ve sermaye piyasalarından daha kolay fon sağlamaktadır.



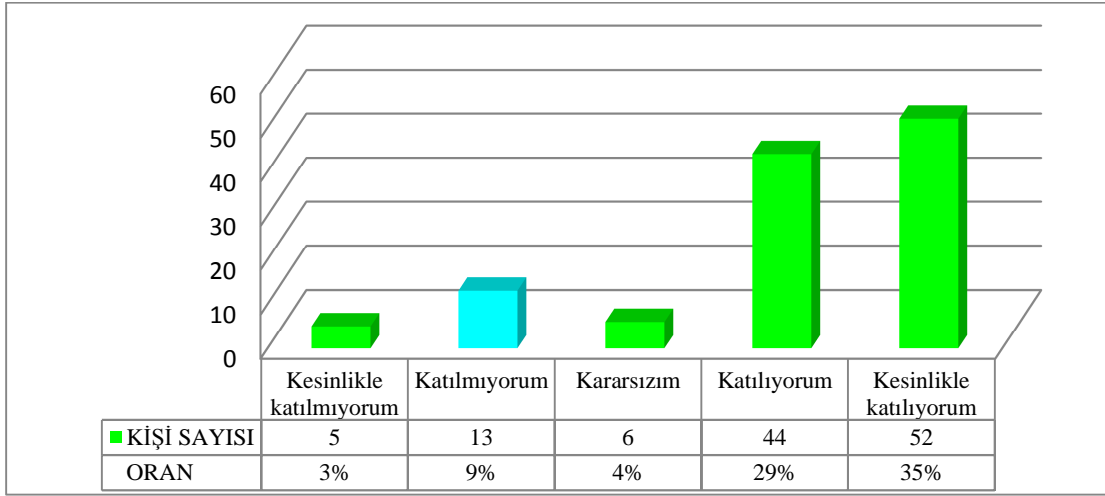
**Şekil 4.12 :** TFRS' nin Uygulanmasıyla Piyasalara Fon Sağlama ile İlgili Sonuçlar

**Soru 15:** TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloları okumak ve anlamak daha kolaylaşmıştır.



**Şekil 4.13 :** TFRS'ye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloları Okumak ve Anlamak ile İlgili Sonuçlar

**Soru 16:** TFRS'ye uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha doğru bilgiler içerir.



**Şekil 4.14 :** TFRS'ye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tabloları Yararlanılması ile İlgili Sonuçlar

## SONUÇ

Küreselleşmenin etkisi ile birlikte işletmelerin uluslararası fon kaynaklarından fon temini artmış ve fon kaynak temininde büyük işletmeler kadar KOBİ'ler de önemli bir paya sahiptir. Bu bağlamda KOBİ'lerin düzenlemiş oldukları finansal tabloların bir standart içerisinde olması zorunlu hale gelmiştir. Bunun sebebi teknolojiye gelişmeler ile KOBİ'lerin düzenlemiş olduğu finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine ve şeffaflığına yönelik ihtiyaçlar artmıştır. KOBİ'ler için uluslararası düzeyde ortak bir finansal raporlama sisteminin olması ve standartlaşma gereği duyulmuştur. Mevcut bulunan muhasebe ilkelerinden sapmadan KOBİ'ler için UFRS yayınlanmıştır.

Bu araştırmada KOBİ UFRS'ye duyulan ihtiyaçtan ve KOBİ UFRS'nin uygulanmaya başlamasıyla muhasebeye olan etkisi ve özellikle finansal tablolara etkisi araştırılmıştır. Gaziantep'teki KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu 120 kişiye anket yapılmıştır.

Yapılan araştırma çalışmalarından elde edilen sonuçlara göre, muhasebeden sorumlu kişilerin, TFRS'nin uygulamaları zorlaştırmayacağı yönünde düşünceleri olduğu görülmektedir. Araştırma sonucunda KOBİ'lerdeki muhasebeden sorumlu kişilerin, KOBİ'ler için farklı muhasebe standartlarının hazırlanmasının doğru olduğunu göstermiştir. Anket yapılan muhasebeden sorumlu kişiler, TFRS bütün işletmelerin gereksinimlerini karşılamamaktadır görüşüne sahiptirler.

Araştırma sonucunda muhasebeden sorumlu kişilerin, TFRS'ye uygun hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin daha doğru bilgiler içerdiği düşüncesine sahip oldukları, ve finansal tabloları anlamının kolaylaştığı görülmektedir. Yapılan araştırmada TFRS'nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte işletmeler para ve sermaye piyasalarından daha kolay fon sağlamaktadır düşüncesine varılmıştır.

Araştırmanın bir başka sonucuna göre TFRS'nin uygulanmaya başlamasıyla tek tip standartların olması işletmelerin muhasebe uygulamaları konusunda karar verme önceliğini kısıtlar görüşüne farklı cevaplar alınmıştır.

Bu araştırma sonucunda KOBİ'ler için UFRS'nin finansal tablolara şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik açısından olumlu etkisi olduğu sonucuna varılmıştır. KOBİ'ler için farklı standartlar hazırlanmasının kolaylık sağladığı ve işletmelerin bütün ihtiyaçlarına cevap verebildiği düşüncesine varılmıştır.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan N. ,(1991), (20-24 Nisan 1991)“Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, Türkiye xı.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Avrupa Topluluğu'nun Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeleri”, , Girne :, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 574, s.11-12.
- Akdoğan N. ve Tenker N., (2001) “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Ankara: 7.Baskı, Gazi Kitabevi, s.284
- Akdoğan N., ( 2006) “Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, Mart, s.2-3.
- Akdoğan, Nalan, (2007) “Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri” Mali Çözüm Dergisi, sayı: 80. ss 101 -119.
- Akdoğan N., (2004), “Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Muhasebe Uygulaması ve Vergi İlişkisi, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri” Ankara: Ankara SMMM Odası Yayını No: 33, s.14.
- Akgül B. A. ve Akay H., (2003) “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma”, İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.36.
- ARIKAN, Yahya. ,(1996), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”,
- ASLAN S, (2004 ) “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 23, Temmuz, s. 96.
- Aslan S., (2007),“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler(KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) İle Global Uyum Süreci”,Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:2, s. 206.
- Ayanoğlu Y., (Eylül 2007)“Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Cilt 9 – Sayı: 3, s.102-108.
- Bakır H. ve Şahin C., (2009), ‘Finansal Tablolar Analizi’, Ankara: Detay Yayıncılık, s.3-18.
- Başpınar A., (2004) “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı 146, Mayıs-Ağustos, s.53.

- Bektöre S., Sözbilir H. ve Banar K., (2002) “*Genel Muhasebe, Tekdüzen Hesap Planına Göre*”, s.19.
- Bostancı S., (2002) “*Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:12, S:59, Nisan-Mayıs-Haziran,. s.71-81.
- Büyüktopçu H.İ., (2009), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri Ve Örnek Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Programı Yüksek lisans tezi, s:101.
- Cemalcılar Ö. ve Önce S.,(1999) “*Muhasebenin Kuramsal Yapısı*”, Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1093, s.63.
- Choi F. D. S. ve Meek G. (2008) K.. “*International Accounting*”. 6th Edition, USA: Prentice Hall, , s.253.
- Çaldağ Y., (2004) “*Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar Mali Analiz Teknikleri*”, 3. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları-215, s.7-8.
- Çelik O., (2005) “*Avrupa Birliğinde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu*”, Ankara : Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:60, Sayı:1, s.97.
- Deloitte, (2010), s.26.
- Demir V, (2009), “*KOBİ’ler İçin UFRS’de Kavramlar ve İlkeler -Finansal Tablonun Sunuluşu*”, Kıbrıs: ,XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu,
- Deneyimi, (2006) “*İZSMMMÖ Dayanışma Dergisi*”, Sayı 90: Nisan, s. 5.
- Glenn L. J. ve James A. G., “*Principles of Accounting, Prentice Hall Inc.*”, New Jersey: 8.th Ed., s.30.
- GÖKSEL Y, (1986). “*İşletmelerde Raporlama Sistemi*”, İstanbul: Avcıol Matbaası, s.22.
- Gönen S., ve Uğurluel G.,(Aralık 2007),“*Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarında Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri,*” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 316, , s.231-236.
- Hussey R.,(2005) “*International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary*, New Jersey: John Wiley and Sons, s.11.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARTS BOARD (IASB);(2007),*International Accounting Standards Committee Foundation, Annual Report*, ,s.4.
- İbiş C. ve Özkan S.,(2006) “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış*”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ, yıl: 16, sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart, s.27.



- Eralp İrten Y.,(2005) ”*KOBİ’lerin Önemi ve İstanbul Bakanlar Konferansı, Dışişleri Bakanlığı Çalışmaları*”, Ankara: s:2.
- İSMMM (1996),Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 36, Mayıs Haziran, s.68.
- Kara E, (2010) “*KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Algısının Tespitine Yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Araştırma*”, Doktora Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı , s.106.
- Kıracı M.,Köse T., (2002),“*IASC, FASB ve TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma*”, Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, s.68.
- Kocamaz H.,(2010) “*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gaz Beton Üretimi*”, Gaziantep Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s:11.
- Kocamaz H.,( 2012) “*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci*”, İİBF DERGİSİ, s.108.
- Koç Yalkın Y.,(2003)” *AB ve ABD’nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları*”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 19, Temmuz, s. 26.
- KOÇ Y., (2005) “*Genel Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları*”, Ankara : Nobel Yayın Dağıtım, 14. baskı, s.59.
- Küçüksavaş N,( 2005) “*Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*”, İstanbul : Kare Yayınları,B.10, s. 6.
- Türker M., “*Uluslararası Muhasebe Standartları’na Geçişte Yaşanan Sorunlar*” , Türkiye:
- Türker M., (2005)“*Sürekli Ekonomik Gelişme: Muhasebe ve Denetimin Rolü, Temel Eğitim ve Staj Merkezi*” Ankara: Yayın No: 63, s.7.
- Türker İ.,(2009) “*Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri*”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Doktora Tezi, s.57.
- Mugan C.Ş. ve Akman N. H., (2003) “*Uluslararası finansal Raporlama standartları: Yakınsama Eğilimleri, XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Muhasebe-Eğitim Eğilim ve Etkileşimler*”, Ankara : Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, s.76.

”Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” (Sıra No:1), , 21447 sayılı Resmi Gazete, (26.12.1992).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Nobes C. ve Parker R., (2006),“*Comparative international accounting*”, 9th Edition., Harlow: Prentice Hall, s.5-6.

Okay Örerler E.,(2005) “*Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı*”, *Muhasebe ve Denetime Bakış* (15), s. 6.

Oksay S.,( 2005) “*UFRS Kurumları*”, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları, s.26.

Özbarlas B.,(2009) “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması VE Bu Uygulamanın İşletmeler Üzerindeki Etkileri*”, Ankara : Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, s.16.

Özdemir O., (2007) “*Türkiye Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresi’ndeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, s.33.

Yonar Ö.,(2007), “*Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kurulu Çalışmaları*”, Ankara : Dışişleri Bakanlığı, s.3.

Pacter P., Edited By:CHOI F.D.S.,(2003) “*International Finance and Accounting Handbook - International Financial Reporting Standards*”, USA: John Wiley&Sons Inc., s.48.

Pacter P., (Nisan 2000)”*Why Global Standards?*”, Accounting International, July 98, s.60.

Üstündağ S., “*Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 1, s.52.

Örten R. , Kaval H. ve Karapınar A. , “*Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*” (2010), Ankara:Gazi Kitapevi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunun KOBİ TFRS Eğitim materyallerinden (<http://www.tmsk.org.tr>) faydalanılmıştır.

Resmi Gazete, (4.11.2012), Sayı : 28457, md. 3-4.

Resmi Gazete,( Tarihi:16.01.2005) “*Finansal Tabloların Sunulusuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkındaki Tebliğ*”, Sıra No:2, Resmi Gazete No:25702, md.8, s.2.

Rezaee Z., (2002) “*Financial Statement Fraud Prevention and Detection*”, New York: John Wiley & Sons. Inc., s.21-26.

- Sağlam N., (2001)“*Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*”, Eskişehir : TC Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1282, , s. 45-46.
- Sarıoğlu K.,(2004) “*Türkiye’ de Hazırlanan Finansal Tabloların Anlaşılabilirliği Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, İstanbul : İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, , s.24.
- Sayar Z., (Ekim 2002) “*Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığında Türkiye Muhasebe Standartlarınınin Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma*”, İstanbul: Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 7, s.75, 78.
- Schroeder R. G.,Clark M. W. Ve Cathey J. M., (2005)“*Financial Accounting Theory and Analysis*”, John Wiley & Sons, 8th Edition, , s.70.
- Resmi Gazete (9. Nisan 2008)“*Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği*”, (Seri XI, No: 29), ve Sayı 26842.
- Sevilengül O. ve Akdoğan N., (2003) “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, TMS Kavramsal Çerçeve, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*”, Ankara: Gazi Kitabevi, B.11, s.22.
- Sevilengül O., (2001),“*Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*”, Geliştirilmiş 10.Baskı, s.9.
- Stegel J. ve Show J. K., (1983) “*Theory and Problems of Financial Accounting*”, MC Graw, Hill Rook, Cawpary, “ Schauwis Outline Series”, New York: s.15.
- Toraman C. ve Bayramoğlu M.F., (November 2006),“*Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*”, Mali Çözüm Dergisi, 17.World Congress of Accountants (Özel Sayı), s.463-474.
- Türker M., (Temmuz 2006), “*Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarınınin Oluşturulması*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 6, Sayı: 19, s.95-96.
- Uddin S.,(2005)” *Global Harmonization of accounting standards. The Cost and Management*”, s.17.
- Wallan S.M. H, (June 1995), “*The Future of Accounting and Financial Reporting Part II: The Colorized Approach*”,Accounting Horizons, Vol.10, No.2, s.140.
- Yalkın Y.K., Demir V. ve Demir D., (November, 2006 ) , “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarınınin Gelişimi*”, Mali Çözüm Dergisi, Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants, , s.293.
- Yayla H.E., (Aralık 2007),“*Disipline Edici Toplum ve UFRS: Bir Foucauldian Eleştirisi*”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 4, s.131.

Yükçü S., (2004),“*Finansal Muhasebe*”, İzmir : Birleşik Matbaacılık, s. 3.

Akın A., ‘*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Komiteleri ve Uyum Komitesinin Rolü ve Sorumlulukları*’, <http://www.msmmm.org.tr/yayinlar/8005.htm> (15.07.2013).

<http://www.cerezforum.com/muhasebe/56679-gelir-tablosu-ilkeleri.html#ixzz2ZIdKHbXH>  
(17.07.2013).

<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14> (25.12.2013).

<http://www.denetimnet.net/Pages/TMSK.aspx>. (01.01.2014).

<http://www.tmsk.org.tr/> (10.01.2014).

ARIKAN Y., 03.05.2007 *Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması*, Mali Çözüm Dergisi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08-YAHYAARIKAN60.doc> (30.11.2013).

<http://www.belgeler.com/blg/7dp/finansal-tablolar-le-igili-temel-bilgiler> (02.02.2013).

<http://www.deloitteacademy.com.tr/Seminars.aspx?SID=11> (23.11.2013).

<http://www.muhasibedersleri.com/genel-muhasebe-2/bilanco.html> (06.02.2013)

<http://www.muhasibedersleri.com/maliyet-muhasebesi/satislarin-maliyeti-tablosu.html> (03.05.2013).

<http://www.ozdogrular.com/content/view/18462/> (20.09.2013).

<http://www.uludagforum.com/ders-notlari-amp-ipuclari/47698-genel-muhasebe-muhasebenin-temel-kavramlari-ve-genel-kabul-gormus-muhasebe-ilkeleri.html> (23.02.2013).

<http://www.verginet.net/UserFiles/File/yay%C4%B1nlar/KobilerUFRS.pdf> (22.01.2014).

<http://www.webmuhasebe.com/konular/fonaktabacik.htm> (02.05.2013).

<http://yildirimercan.blogspot.com.tr/2012/04/kobi-tfrsufers-ile-tfrsufers-arasndaki.html> (25.01.2014).

<https://docs.google.com/document/d/1naoPgk1gt1sMXrBJdufkRL7gLRkZlkx3xINQm95qk/edit?pli=1>  
(15.07.2013).

<http://ufrsturk.wordpress.com/2013/03/09/ufrsnin-gelisimi/> (27.07.2013).

<http://www.belgeler.com/blg/2asa/fon-akim-tablosu> (01.05.2013).

<http://www.verginet.net/UserFiles/File/yay%C4%B1nlar/KobilerUFRS.pdf> (22.01.2014).

## EKLER

### Anket Formu

1- Muhasebeden sorumlu kişinin eğitim durumu nedir?	
İlköğretim	
Ortaokul	
Lise (Ticaret Lisesi)	
Lisans	
Lisansüstü	

2- Muhasebe işlemlerini takip ederken kullandığınız bir program var mı?	
Evet	
Hayır	

3- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) konusunda bilginiz var mı?	
Evet	
Hayır	

4- İşletmenizin muhasebe bölümünde finansal raporlama standartlarının getirdiği değişikliklere daha önceden herhangi bir hazırlık çalışması yapıldı mı?	
Evet	
Hayır	

5- TFRS'nin muhasebe uygulamalarında ve finansal tablolardaki farklılıkların getirdiği yeniliklerin olumlu olduğunu düşünüyorum.

Kesinlikle katılmıyorum

Katılmıyorum

Kararsızım

Katılıyorum

Kesinlikle katılıyorum

6- Sizce muhasebe standartları tüm işletmeler için uygulanması gerekli midir?

Evet

Hayır

7- Muhasebe standartlarının uygulaması muhasebeden sorumlu kişilerin iş yükünü artırır mı?

Evet

Hayır

8- TFRS kullanımı işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracak mıdır?

Evet

Hayır

9- Sizce, TFRS'de yapılan açıklamalar uygulama için yeterli seviyededir.

Kesinlikle katılmıyorum

Katılmıyorum

Kararsızım

Katılıyorum

Kesinlikle katılıyorum

10- Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için, farklı standartlar hazırlanmalıdır.

Kesinlikle katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle katılıyorum	

11- Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için farklı standartlar kolaylık sağlar.

Kesinlikle katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle katılıyorum	

12- TFRS işletmelerin bütün ihtiyaçlarına cevap verebilir.

Kesinlikle katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle katılıyorum	

13- TFRS' nin uygulanmaya başlamasıyla tek tip standartların olması işletmelerin muhasebe uygulamaları konusunda karar verme önceliğini kısıtlar.

Kesinlikle katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle katılıyorum	

14- TFRS' nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte işletmeler para ve sermaye piyasalarından daha kolay fon sağlamaktadır.

Kesinlikle katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle katılıyorum	

15- TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloları okumak ve anlamak daha kolaylaşmıştır.

Kesinlikle katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle katılıyorum	

16- TFRS'ye uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha doğru bilgiler içerir.

Kesinlikle katılmıyorum	
Katılmıyorum	
Kararsızım	
Katılıyorum	
Kesinlikle katılıyorum	



