



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

HALKA AÇIK OLMAYAN ANONİM ŞİRKETLER İÇİN
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONU:
GLOBAL BİR ARAŞTIRMA
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Muhammet GÜRSAL

BURSA-2021



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME BİLİM DALI

**HALKA AÇIK OLMAYAN ANONİM ŞİRKETLER İÇİN
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONU:
GLOBAL BİR ARAŞTIRMA
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

MUHAMMET GÜRSAL

<https://orcid.org/0000-0001-8697-4188>

Danışman:

PROF. DR. AYLİN POROY ARSOY

BURSA-2021

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Muhammet GÜRSAL
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : İşletme
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı :xii+85
Mezuniyet Tarihi : / / 20.....
Tez Danışman(lar)ı : Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY

Halka Açık Olmayan Anonim Şirketler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Entegrasyonu: Global Bir Araştırma

İlgili taraflara sunulan finansal bilgilerin doğruluğu ve karşılaştırılabilirliği her zaman önemli bir konu olmakla beraber günümüz küresel ticari ortamında daha da önem kazanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından finansal raporların karşılaştırılabilir, doğru ve eksiksiz bilgi içermesi amacıyla 1973 yılından beri yayınlanan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları günümüz global dünyasının en önemli lokomotiflerinden biri olan KOBİ'ler için maliyetli ve uygulaması zor bir standart seti olmuştur. KOBİ'lerin daha etkili ve karşılaştırılabilir raporlamaya olan ihtiyacı hemen hemen her ülkede tartışma konusu olmuş ve KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama oluşturulması düşüncesi ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda UMSK KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standardı (KOBİ FRS) yayınlamış, ancak KOBİ FRS yayınlandığı günden beri birçok olumlu ve olumsuz eleştiriler almıştır. Tam set UMS/UFRS'ler Avrupa Birliği tarafından 2005 yılından itibaren üye ülkelerdeki borsada işlem gören şirketler için uygulanması zorunlu tutulurken, KOBİ FRS kullanımı ülkelerin inisiyatifine bırakılmış olup herhangi bir zorunluluk yüklenmemiştir. Bu tez çalışmasında uluslararası düzeyde KOBİ'ler için finansal raporlama standardı uygulamaları ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: UMSK, Finansal Raporlama, KOBİ FRS, UMS/UFRS, BOBİ FRS, TMS/TFRS, Entegrasyon

ABSTRACT

Name and Surname : Muhammet GÜRSAL
University : Bursa Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Business Administration
Degree Awarded : Master
Page Number : xii+85
Degree Date : / / 20.....
Supervisor (s) : Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY

International Financial Reporting Entegration For Non- Listed Companies: A Global Research

Although the accuracy and comparability of financial information provided to interested parties is always an important issue, it has become even more important in today's global business environment. International Accounting and Financial Reporting Standards, which have been published since 1973 by the International Accounting Standards Board in order to include comparable, accurate and complete information in financial reports, have become a costly and difficult standard set for SMEs, one of the most important locomotives of today's global world. The need of SMEs for more effective and comparable reporting has been the subject of discussion in almost every country and the idea of creating a separate financial reporting for SMEs has emerged. In this context, the IASB has issued a separate financial reporting standard for SMEs (SME FRS), but SME FRS has received many positive and negative reviews since its publication. While the full set of IAS / IFRSs have been required by the European Union to be applied for companies listed on the stock exchange in member countries since 2005, the use of SME FRS is left to the initiative of the countries and no obligation has been imposed. In this thesis, financial reporting standard applications for SMEs at international level are discussed.

Keywords: IASB, Financial Reporting, IFRS for SME, UMS/UFRS , BOBİ FRS, TMS/TFRS, Integration

İÇİNDEKİLER

Yemin Metni	i
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLOLAR	viii
ŞEKİLLER.....	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA ÇALIŞMALARI

1.1.ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONUNUN GEREKLİLİĞİ	3
1.2.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (UMSK)...	5
1.2.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı	7
1.2.1.1.Gözlem Kurulu	7
1.2.1.2. UFRS Vakfı	8
1.2.1.3.Kurul	9
1.2.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun İşlevi.....	10
1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN İLİŞKİDE OLDUĞU KURUMLAR VE ÇALIŞMALARI	11
1.3.1.Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FMSK)	11
1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	13
1.3.3.Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (IOSCO).....	14
1.3.4.Avrupa Birliği (AB).....	16
1.3.5.Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)	17

1.4.ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONUNA İLİŞKİN TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR	18
1.4.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nda Yapılan Çalışmalar	19
1.4.2.TMSK'nın Çalışmaları.....	20
1.4.3.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun Yapmış Olduğu Çalışmalar.....	20
1.4.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	22
1.4.5.KGK'nın Yapmış Olduğu Çalışmalar.....	22
1.4.6.Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler	24
1.5.DÜNYADA ÜLKE BAZINDA HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE UFRS UYGULAMALARI.....	25
1.5.1.Amerika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları....	27
1.5.2.Avrupa Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları	29
1.5.3.Afrika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları	32
1.5.4.Asya Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları	34
1.5.5.Okyanusya Bölgesinde Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları	36

İKİNCİ BÖLÜM

HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI

2.1.HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLER.....	38
2.1.1. KOBİ'lerin Avantajları ve Dezavantajları	42
2.2.KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ	43
2.3.DÜNYADA HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLERDE KOBİ FRS UYGULAMALARI.....	48
2.3.1.Amerika Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları.....	49

2.3.2. Avrupa Kıtasında Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları.....	51
2.3.3. Afrika Kıtasında Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	53
2.3.4. Asya Kıtasında Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	55
2.3.5. Okyanusya Bölgesindeki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	56
2.4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS)	59
2.5. HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLER İÇİN YAYINLANMIŞ DİĞER UYGULAMALAR	64
2.5.1. FRS 102.....	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HALKA AÇIK OLMAYAN ANONİM ŞİRKETLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONU: GLOBAL BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	67
3.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	67
3.3. VERİLERİN TOPLANMASI	67
3.4. VERİLERİN ANALİZİ	68
3.5. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	69
3.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	69
3.7. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİNE AİT BULGULAR.....	72
3.7.1. Araştırmanın Birinci Hipotezine Ait Bulgular	72
3.7.2. Araştırmanın İkinci Hipotezine Ait Bulgular	73
3.7.3. Araştırmanın Üçüncü Hipotezine Ait Bulgular	73
3.7.4. Araştırmanın Dördüncü Hipotezine Ait Bulgular	74
SONUÇ	75
KAYNAKLAR.....	77

TABLÖLAR

Tablo 1: UMSK Uygulama Süreci	10
Tablo 2: KGK Tarafından Yayınlanmış Finansal Raporlama Düzenlemeleri	24
Tablo 3: Amerika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları	27
Tablo 4: Avrupa Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS	29
Tablo 5: Afrika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları..	32
Tablo 6: Asya Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları	34
Tablo 7: Okyanusya Bölgesinde Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları	36
Tablo 8: AB’de KOBİ Tanımı	39
Tablo 9: Dünya Bankası KOBİ Tanımı	40
Tablo 10: 24.06.2018 Tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan KOBİ Tanımı	41
Tablo 11: Amerika Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	49
Tablo 12: Avrupa Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	51
Tablo 13: Afrika Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	53
Tablo 14: Asya Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	55
Tablo 15: Okyanusya Bölgesindeki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları	56
Tablo 16: Kıtalar Bazında UMS/UFRS Uygulayan Ülkelerin KOBİ FRS Kullanımına Yaklaşımı	57
Tablo 17: TTK’da Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri Yıllara Göre Değişiklikler	61
Tablo 18: BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Önemli Farklılıklar	63
Tablo 19: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonuna Göre Dağılımları.....	69
Tablo 20: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin Menkul Kıymetler Borsası Olma Durumlarına Göre Dağılımları	70
Tablo 21: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin GSYİH, Eğitim Seviyeleri ve Doğrudan Yabancı Yatırım Düzeylerine Ait Betimsel Bulgular	70
Tablo 22: Elde Edilen Verilere Ait Normallik Testi Sonuçları	71

Tablo 23: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin GSYİH, Eğitim Seviyeleri ve Doğrudan Yabancı Yatırım Düzeylerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonuna Ait Betimsel Bulgular	71
Tablo 24: Kişi Başına Düşen GSYİH Büyümelerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Grupları Arasındaki Farka Ait Analiz Sonuçları.....	72
Tablo 25: Eğitim Seviyelerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Grupları Arasındaki Farka Ait Analiz Sonuçları.....	73
Tablo 26: Doğrudan Yabancı Yatırım Seviyelerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Grupları Arasındaki Farka Ait Analiz Sonuçları.....	74
Tablo 27: Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Durumları ile Menkul Kıymetler Borsasına Sahip Olma Durumları Arasındaki İlişi	74

ŞEKİLLER

Şekil 1: UMSK' nın Yapısı.....	7
Şekil 2: Türkiye'de Finansal Raporlama Çerçevesi.....	62

KISALTMALAR

AB	Avrupa birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankacılık denetleme ve düzenleme kurulu
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Sistemi
CAI	İrlanda Yeminli mali müşavirler
EEC	European economic community (Avrupa ekonomik topluluğu)
ESCS	European Coal And Steel Community (Avrupa Çelik ve Kömür topluluğu)
FMSK	Financial Accounting Standards Board
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FRC	Financial Reporting Council (İngiltere Finansal Raporlama Konseyi)
FSB	Financial Stability Board (Finansal İstikrar Kurulu)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
IAASB	International Auditing And Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRIC	Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
ISA KAYİK	Uluslararası Denetim Standartları Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu

KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsler
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOBİ FRS	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Sistemi
KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal raporlama sistemi
MoU	Memorandum of Understanding
MSGUT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü)
SEC	Securities And Exchange Commission (Amerika Sermaye Kurulu)
SOX	Sarbaney Oxley
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Sistemi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
WTO	World Trade Organization(Dünya Ticaret Örgütü)
XBRL	eXtensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)
YTL	Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Dünya genelinde artan küreselleşme ile beraber tüm ticari ortam artık birbiri ile daha fazla ilişkili hale gelmiş ve dünyanın bir bölgesinde ortaya çıkan ekonomik bir olumsuzluk tüm dünyayı aynı anda etkileyebilecek bir hale gelmiştir. Böylesine birbirine bağlı ve küreselleşmiş bir dünyada finansal bilginin elde edilmesi, aktarılması ve de finansal bilginin doğru ve karşılaştırılabilir olması işletmeler, yatırımcılar, ekonomistler, denetçiler gibi birçok farklı aktörler için oldukça önemli bir konudur. 2000’li yılların başında internetin iş hayatına girmesi farklı ülkelerde bulunan işletmelerin birbirleriyle etkileşimini kolaylaştırmış ve bu durum ticaretin küresel boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Bu sebeple farklı ülkelerde ve hatta aynı ülke içinde faaliyet gösteren işletmelerin ortak bir finansal raporlama sisteminin olması önemli bir konu haline gelmiştir.

Finansal tablolarda ortak bir raporlama ihtiyacının oluşması sonucunda ihtiyaca karşılık vermek amacıyla halka açık şirketler için UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından 1973 yılından beri UMS/UFRS (Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)yayınlanmaktadır. Ancak UMS/UFRS raporlama sistemi global ticaretin lokomotifi olan KOBİ’lerin ihtiyaçlarını karşılama konusunda eksik kalmıştır. KOBİ’lerin halka açık işletmelere göre farklı yapılarda olması ve UMS/UFRS setinin KOBİ’ler tarafından anlaşılması karışık, uygulanmasının da maliyetli olması sebebiyle KOBİ’ler için ayrı bir raporlama standartları oluşturulması ihtiyacı doğmuştur.

Üç bölümden oluşan tez çalışmasının birinci bölümünde küresel ölçekte kullanılan ortak bir raporlamanın gerekliliğinden bahsedilmiş olup sonrasında UMS/UFRS seti yayınlayan UMSK’ nın geçmişinden, faaliyetlerinden, yapısından bahsedilerek UMS/UFRS seti hakkında genel bilgiler verilerek anlatılmaya çalışılmış, dünyada ve Türkiye’de ortak raporlama konusunda atılan adımlara, yapılan farklı çalışmalara değinilmiştir. Araştırmamızın yine bu bölümünde dünya ülkelerinin UMS/UFRS kullanım durumu tablolar üzerinde gösterilerek ülkeler arasındaki kullanım farkları anlatılmaya çalışılmıştır.

Araştırmamızın ikinci bölümünde farklı kurumlar tarafından yapılan KOBİ tanımlarından bahsedilerek KOBİ için yapılan kriterler tablolar halinde gösterilmiş,

KOBİ'lerin öneminden, ihtiyaçlarından, avantaj ve dezavantajlarından bahsedilerek KOBİ'lerin UMS/UFRS uygulaması konusunda karşılaştıkları güçlüklerden bahsedilmiş olup KOBİ'ler için ayrı ve uygulanması kolay, anlaşılabilir bir finansal raporlama standardının gerekliliğinin önemi anlatılmıştır. UMSK tarafından KOBİ'ler için UMS/UFRS setinin sadeleştirilmiş hali olarak yayımlanan KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartları (KOBİ FRS) hakkında bilgiler verilmiş avantaj ve dezavantajlarından, yapılan olumlu ve olumsuz eleştirilerden ve UMS/UFRS seti ile aralarındaki farklardan bahsedilmiştir. Dünyada KOBİ FRS kullanım durumu, kullanım olmayan ülkelerde de hangi standartların kullanılmış olduğu tablolar halinde gösterilerek anlatılmaya çalışılmıştır. UMS/UFRS uygulayan ülkelerin KOBİ FRS kullanım durumu tablolar üzerinden anlatılmaya çalışılmıştır.

KOBİ FRS standartları UMS/UFRS kadar etki yaratamadığından her ülkede kullanılmamakta olup bu durum kimi ülkeleri KOBİ'ler için ayrı bir standart oluşturma yoluna götürmekte kimi ülkeleri de var olan standartların (UMS/UFRS veya ülkenin yerel standartları) kullanımını yoluna itmektedir. KOBİ FRS kullanımı olmayan ülkelerde KOBİ'ler için ayrı bir standart oluşturan ülkeler araştırılmış olup KOBİ'ler için ayrı bir standart oluşturan Türkiye'de BOBİ FRS standardı ve uluslararası örnekleme için İngiltere'de kullanılan FRS 102 standartları hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmamızın yine bu bölümünde dünyada ve Türkiye'de yapılan KOBİ'ler için finansal raporlama çalışmalarından bahsedilmiş, Türkiye'deki finansal raporlama çerçevesi anlatılmıştır.

Araştırmamızın üçüncü ve son bölümünde KOBİ FRS standartlarının dünyadaki ülkelerin gelişmişlik kriterleri göz önüne alınarak istatistiki veriler ışığında analiz edilmiştir. Bu bağlamda araştırmamız KOBİ FRS kullanımı üzerinde hangi belirleyici kriterlerin olduğunun görülmesi açısından önemlidir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA ÇALIŞMALARI

1.1.ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONUNUN GEREKLİLİĞİ

İkinci dünya savaşının sona ermesinden bu yana şirketler sınır ötesi ticari ilişkilerini arttırmış ve bu durum küreselleşmeyi beraberinde getirmiştir. Artan bu ticari ilişkilerle beraber global şirketler çoğalmıştır.¹ Globalleşen ticaret, küresel sermayeyi arttırmış finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmıştır. Birçok özel şirketin küresel ticarete etkin hale gelmesinden dolayı finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğu, hesap verebilirliği ve karşılaştırılabilirliği önem kazanmış, kredi verme, yatırım yapma gibi konularda doğru kararlar alabilmek adına ortak bir finansal raporlama standardının olması gerektiği düşüncesi ortaya çıkmıştır.²

Uzun yıllardan beri muhasebe uygulamaları ve politikaları her ülkenin kendi değerleri ve yasal çerçevelerine göre yetkili kuruluşlar tarafından hazırlanmıştır. Ancak zamanla gerçekleşen küreselleşmeyle beraber dünyadaki finansal sistemlerin birbirine bağlılığı artmış, farklı ve yerel muhasebe uygulamaları arasındaki uyumsuzluk yerel uygulamaların eleştirilmesine neden olmuştur.³ Ortak standartlar ve uygulamalar olmadan, dünyanın farklı bölgelerinde bulunan kuruluşlar tarafından hazırlanan finansal bilgilerin karşılaştırılması zordur. Giderek artan bir küresel ekonomide, tek bir yüksek kaliteli muhasebe standardı setinin kullanılması, borsada yatırım yapmayı ve diğer ekonomik konularda karar almayı kolaylaştırmakta, piyasa verimliliğini arttırmakta ve sermaye artırma maliyetini azaltmaktadır.⁴

2000'li yıllarda internetin iş hayatına girmesi ve Dünya Ticaret Örgütü'nün (WTO) kurulması gibi küresel inisiyatifler küresel ticaretin gelişmesini hızlandırmıştır.

¹ Xiaoxiao Song, *Does Ifrs Adoption Affect Analyst Forecast Behavior? Evidence from Foreign Private Issuers in the United States*, (Doktora Tezi), Texas: The University Of Texas At Arlington, 2017, s. 9.

² Doris K Feltham, *The Adoption of International Accounting Standards for Small- and Medium-Sized Entities*, (Doktora Tezi), Washington: Walden University, 2013, s. 28.

³ Erick Rading Outa, "IFRS Adoption Around the World: Has It Worked?", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, C. 24, S. 6 (2013), ss. 35-36.

⁴ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel, Graham J.Holt, *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, 2. b., Canada: John Wiley & Sons, 2008, s. 3.

Global şirketler birbirleriyle olan ilişkilerini internet sayesinde hızlandırmış küresel ticaret için engeller kalkmış ve şirketler yeni yatırımlar için daha fazla istekli hale gelmişlerdir. Muhasebe; ticari ilişkilerde şirketler, yatırımcılar, alacaklılar, finansal analistler ve diğer tüm taraflar için ortak bir dildir. Dolayısıyla şirketlerin, paydaşlarına uluslararası ticari faaliyetlerinin finansal sonuçlarını rapor ederken, farklı muhasebe uygulamalarını kullanması böylesine küreselleşmiş bir ticari ortamda anlaşılmayı zorlaştıracaktır.⁵

Muhasebe bilgi sistemi, diğer kullanıcıların işletme faaliyetlerine ilişkin bilgi edinmesine imkan sağlayan bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sisteminin ayrılmaz bir parçası olan finansal raporlama sistemlerinin ülkeler arasındaki farklılıkları, her ülkede muhasebe bilgi sisteminin gelişimini etkileyen birçok faktörden kaynaklanmaktadır. Ülkenin kültürüne ek olarak; hukuk sistemi türü, siyasal sistem türü, eğitim düzeyi, ekonomik gelişimin kapsamı ve diğer çevresel faktörler, finansal raporlama sistemlerinin ülkeler arasında bu farklılaşmanın neden olduğu önemli faktörler olarak görülmektedir.⁶ Birçok ülkede farklılaşan muhasebe uygulamaları çoğu zaman aynı ülke içinde bile farklılık göstermektedir. Bu durum finansal tablo kullanıcıları için doğru ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını engellemektedir. Yatırımcılar yatırım kararları alırken, hissedarlar işletme hakkında bilgi almak istediklerinde benzer uygulamaların aynı şekilde ifade edildiği anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir, muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duymaktadır.⁷

Ticaretin küresel boyutlara ulaştığı günümüzde çok uluslu şirketler karlılıklarını arttırmak adına farklı yatırım kanalları arayışına girmekte ve daha fazla fon elde etmek için farklı ülkelerin borsalarında şirket hisselerini kotasyon işlemine koymaktadırlar. Böyle bir ortamda ortak bir standart setine uyumlaştırılmamış bir uygulamanın kullanılması analistler ve yatırımcılar için belirsiz bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çünkü ortak bir uygulamanın bulunmadığı durumda yerel uygulamalarla küresel muhasebe uygulaması arasında farklılıklar ortaya çıkacak ve yatırımcılar için

⁵ Nandakumar Ankarath vd., *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, Canada: John Wiley & Sons, 2010, ss. 1-2.

⁶ Saher Aqel, "The IASB and FASB Convergence Process: Current Developments", *Audoe*, C. 8, S. 2 (2015), ss. 83-84.

⁷ Murat Kiracı, Tunç Köse, "IASB, FASB Ve TİMÜDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 1 (2002), s. 49.

karar almak zorlaşacak ve de şirketin karlılığı bu sebepten etkilenecektir.⁸ Örneğin; 1993 yılında, Alman çokuluslu şirket Daimler-Benz, New York Borsasına kote olmak için başvuruda bulunmaya karar verdiğinde, şirket mali tablolarını US GAAP ile uyumlu hale getirmek zorunda kalmıştır. Çünkü, Daimler-Benz, Alman ulusal muhasebe standartlarına göre hazırlamış olduğu mali tablolarda 615 milyon Alman Deutsche Mark'ı karı açıklarken, ABD-GAAP kapsamında hazırlanmış mali tablolarda 1839 milyon Alman Deutsche Mark'ı karı açıklamıştır. Bu bağlamda uyumlaştırılmamış bir tablo anlaşılmayı zorlaştıracaktır.⁹

UMS/UFRS Avrupa Birliği tarafından benimsenmesinden önce Avrupa'daki ticari ortamın, çok uluslu şirketlerin hakimiyetinde olması muhasebe politikalarının önemini daha da arttırmıştır. 2000 li yılların öncesinde, Avrupa Birliği'nde (AB)'de ortaya çıkan farklı muhasebe politikalarından dolayı rahatsızlık duyulmaktaydı. Bu rahatsızlıkların yanı sıra, muhasebe sistemlerinde yapılan reformların ortak bir dil oluşturmada yetersiz kalması ve yaşanan bazı ekonomik skandallar UMS/UFRS setine uyumu zorunlu hale getirmiştir.¹⁰ 2002'de AB, Avrupa'da listelenen şirketlerin konsolide finansal tablolarında UMS/UFRS uygulamalarını gerektiren bir yasayı kabul etmesiyle beraber büyük bir atılım gerçekleşmiştir. Mevzuat 2005 yılında yürürlüğe girmiş ve Fransa, Almanya, İtalya, İspanya ve İngiltere gibi ülkeler de dahil olmak üzere 30 ülkede 8.000'den fazla şirkete uygulanmıştır. AB'de UMS/UFRS setinin benimsenmesi, AB'de bulunan ve organize borsalarda işlem gören şirketlerin mali tablolarının hazırlanması ve sunumunu UMS/UFRS setine göre uyumlaştırması anlamına gelmektedir.¹¹

1.2.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (UMSK)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMS Komitesi) 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin aralarında imzalamış oldukları bir anlaşma ile kurulmuştur. UMS Komitesi'nin amacı tüm dünyada ortak olan bir finansal

⁸ Robert J. Kirk, *IFRS: A Quick Reference Guide*, Amsterdam: CIMA, 2009, s. 1.

⁹ Aqel, "The IASB and FASB Convergence Process: Current Developments", s. 84.

¹⁰ Ahmed Kouki, "IFRS and Value Relevance: A Comparison Approach Before and After IFRS Conversion in the European Countries", *Journal of Applied Accounting Research*, C. 19, S. 1 (2018), s. 69.

¹¹ Mirza, Orrel, J.Holt, *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, s. 3.

raporlama dili oluşturmaktır. Zamanla genişleyen ve paydaşları artan komite gelişmiş bir yönetim ile büyümüştür. Bu grup bazı gelişmekte olan ülkelerin muhasebe standartlarını gönüllü olarak kullandığını ve uluslararası muhasebe standartlarının 2000 yılından itibaren dünya genelinde kullanılabilecek şekilde revize edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Zaman içerisinde UMS Komitesi'nin ortak bir finansal raporlama çalışmaları ihtiyacı karşılama konusunda tartışmalara neden olmuş ve siyasi baskılarla beraber bu zorluklar daha da artmıştır. Tüm bunların sonunda 2001 yılında Londra merkezli olarak UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuş, UMS Komitesi'nin yayınlamış olduğu birçok standardı revize ederek kabul etmiştir.¹²

UMS Komitesi ve UMSK arasındaki temel farklılıklar;¹³

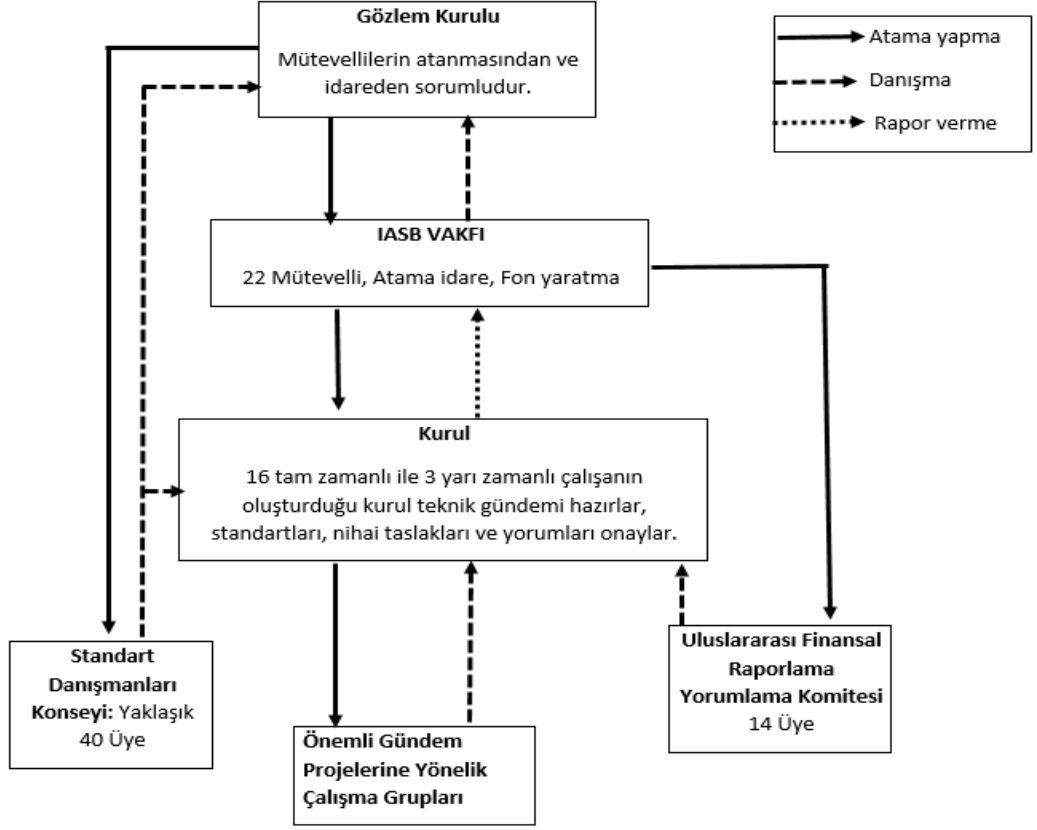
- UMS Komitesi' nin aksine, UMSK' nin uluslararası muhasebe mesleği ile özel bir ilişkisi yoktur. Bunun yerine UMSK, muhasebe mesleğinden bağımsız olan çeşitli coğrafi ve işlevsel geçmişe sahip bir grup Mütevelli Heyeti tarafından yönetilmektedir.
- UMS Komitesi üyelerinin aksine UMSK üyeleri, belirli ulusal muhasebe organlarının veya diğer kuruluşların temsilcilerinden ziyade, teknik beceri ve arka plan deneyimine dayanarak atanan bireylerdir.
- Yılda sadece dört kez toplanan UMS Komitesi' nin aksine, UMSK genellikle her ay toplanır. Ayrıca, UMSK için çalışan teknik ve ticari personel sayısı, UMS Komitesi ile karşılaştırıldığında önemli ölçüde artmıştır. (UMS Komitesi'ne benzer şekilde, UMSK'nın merkezi Londra, Birleşik Krallık'ta bulunmaktadır.)
- UMS Komitesi'nin standart yorumlama komitesi (SIC), Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) olarak değiştirilmiştir.

¹² Outa, "IFRS Adoption Around the World", s. 36.

¹³ Mirza, Orrel, J.Holt, *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, s. 4.

1.2.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı

Şekil 1: UMSK' nın Yapısı



Kaynak: [https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/overview#diagram,\(16.09.2019\)](https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/overview#diagram,(16.09.2019))

Şekilde 1'deki UMSK yapısında, UMSK'nın organizasyon şeması gösterilmekte olup tablodaki organların işlevleri aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1.1.Gözlem Kurulu

Gözlem Kurulu'nun amaçları ve sorumlukları;¹⁴

Amaçları;

- Sermaye piyasası otoriteleri ile UFRS Vakfı arasındaki resmi etkileşimi kuran bir merci olarak hizmet sunmak,
- Sermaye piyasası otoritelerinin bulunduğu ülkelerde UMS/UFRS setinin kullanımına izin veren ya da kullanımını gerektiren bu kuruluşlara,

¹⁴ (16.09.2019), <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/UFRS%202010.pdf>.

yatırımcıların korunması, piyasa tutarlılığı ve sermaye oluşumu ile ilgili kuralların daha etkili bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmaktır.

Sorumlulukları;

- Müteveli atanması sürecine dahil olmak ve atamaları onaylamak
- UFRS Vakfının tüzüğünde belirtilen sorumlulukların mütevelliler tarafından yerine getirilmesi için tavsiyelerde bulunulması ve bu faaliyetlerin gözetimi. Mütevelliler her yıl Gözetim Kurulu'na yazılı olarak bir rapor sunmalıdır.

1.2.1.2. UFRS Vakfı

UFRS Vakfı, kamu yararı ilkesini esas alarak tek bir yüksek kalitede, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel olarak kabul görmüş finansal raporlama standartlarını geliştirmeyi kendisine amaç edinmiştir. Bu standartlar, yatırımcıların, dünyadaki sermaye piyasalarındaki diğer katılımcıların ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar vermesine yardımcı olmak için finansal tablolarda yüksek kalitede, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiler ve diğer finansal raporlamaları içermelidir. UFRS Vakfı ayrıca; UMS/UFRS setinin entegrasyonu ve IFRIC (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi) yorumlamaları olan UMS/UFRS setinin benimsenmesini teşvik etmek ve kolaylaştırmak görevini de kendisine amaç edinmiştir.¹⁵

UFRS Vakfının yapısı;

Bir başkan ve iki başkan yardımcısının bulunduğu 22 mütevelliden oluşur. Müteveli Heyetinin, dünyanın sermaye piyasalarını ve coğrafi-mesleki geçmişin çeşitliliğini geniş bir şekilde yansıtması gerektiği düşüncesiyle; Asya-Okyanusya bölgesinden atanan altı, Avrupa'dan atanan altı, Amerika'dan atanan altı, Afrika'dan atanan bir ve genel coğrafi dengenin korunmasına tabi olmak üzere, herhangi bir bölgeden atanan üç Müteveli seçilir.¹⁶

¹⁵ (16.09.2019), <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf?la=en>.

¹⁶ a.yer.

Mütevelli üyelerinin görev süresi üç yıldır ve bu görev bir kereye mahsus olmak üzere yenilenir. Önceki hizmet süresine bakılmaksızın, bir mütevelli, bir kereye mahsus olarak görevi yenilenebilen, toplam görev süresinin dokuz yılı aşmaması şartıyla başkan ya da başkan yardımcısı olarak görev yapabilir.¹⁷

Tüm Mütevelli üyelerinin, UFRS Vakfı'na ve UMSK'ya yüksek kaliteli bir küresel standart belirleyici olarak sağlam bir taahhüt göstermesi, finansal olarak bilgili olması ve zaman taahhüdünü yerine getirme kabiliyetine sahip olması gerekir. Her bir Mütevelli üye, dünyanın sermaye piyasalarında ve diğer kullanıcılar tarafından kullanılmak üzere geliştirilen yüksek kaliteli küresel muhasebe standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasıyla ilgili zorlukları anlayabilecek ve bunlara duyarlı olacak donanıma sahip olmalıdır.¹⁸

1.2.1.3.Kurul

Bir başkan iki başkan yardımcısı olmak üzere toplamda 16 üyeden oluşur. Üyelerin üçü yarı zamanlı olarak çalışabilir. 2 Temmuz 2009 tarihinden sonra UMSK üyelerinin ilk görev süresi, 3 yıl daha yenilenebilir olarak 5 yıl olarak belirlenmiştir. Başkan ve başkan yardımcısı toplam görev sürelerinin on yılı aşmaması şartıyla sonradan 5 yıl daha aynı görev için seçilebilir.¹⁹

Kurul üyeliğine seçilecek kişilerde nitelik olarak, mesleki yeterlilik ve en son ilgili mesleki deneyim aranmaktadır. Mütevelli Heyeti, Yönetim Kurulu üyelerinin seçimini, anayasa ekinde belirtilen 'Yönetim Kurulu üyeleri için kriterler' maddesi ile tutarlı olarak yapmaktadır. Böylece; seçilmiş olan bu grup, teknik uzmanlığın mevcut en iyi kombinasyonunu temsil eden bir grup insandan oluşacaktır. Kurulun bir grup olarak yüksek kaliteli, küresel finansal raporlama standartlarının geliştirilmesine katkıda bulunabilmesi için üyelerin; denetçiler, hazırlayıcılar, kullanıcılar, akademisyenler ve piyasa ve / veya finansal düzenleyiciler dahil olmak üzere uluslararası alanda deneyimli ve uzman olması gerekir.²⁰

Kurul üyeleri; Anayasa Ekinde belirtilen “Yönetim Kurulu Üyeleri için Kriterler” ile tutarlı ve geniş bir coğrafi dağılımı sağlamak adına; Asya-Okyanusya

¹⁷ a.yer.

¹⁸ a.yer.

¹⁹ a.yer.

²⁰ a.yer.

bölgesinden dört, Avrupa'dan dört, Amerika'dan dört, Afrika'dan bir ve genel coğrafi dengeyi bozmayacak şekilde herhangi bir bölgeden seçilecek bir üyeden oluşur.²¹

1.2.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun İşlevi

UMSK ve IFRIC toplantılarını halka açık bir şekilde yapmaktadır. Projeler için resmi uygulama süreci her zaman yapılmamakla beraber genellikle şu şekilde oluşmaktadır;²²

Tablo 1: UMSK Uygulama Süreci

UMSK Uygulama Süreci
<ul style="list-style-type: none">Kurul çalışanlarının, olası gündem konularıyla ilgili sorunları, Kavramsal Çerçeve'nin bu konulardaki uygulanması da göz önünde bulundurularak belirlemesi ve incelemesi
<ul style="list-style-type: none">Yerel muhasebe gereklilikleri üzerinde çalışılması, uygulanması ve yerel standart koyucular ile bu konularda görüşlerin paylaşılması,
<ul style="list-style-type: none">UMSK'nın gündemindeki konular ve öncelikli projeler üzerinde UFRS Vakfı'ndaki mütevelliler ile IFRS Danışman Konseyi'ne danışılması,
<ul style="list-style-type: none">Proje ile ilgili olarak UMSK ile çalışanlarına yardımcı olması açısından bir danışman grubunun oluşturulması (genellikle çalışma grubu olarak ifade edilir),
<ul style="list-style-type: none">Bir tartışma dokümanının kamuoyunun yorumu için yayınlanması (genellikle Tartışma Bildirisi olarak tanımlanır ve Kurul'un projedeki bazı konular üzerindeki taslak görüşlerini içerir),
<ul style="list-style-type: none">UMSK'nın en azından 9 üyesinin onayladığı (16 üye olması durumunda 10 oy) ve UMSK üyeleri tarafından benimsenen muhalif görüşlerin de yer aldığı bir nihai taslağın kamuoyunun yorumu için yayınlanması (Nihai taslaklarda yer alan muhalif görüşler için "alternatif görüşler" ifadesi kullanılır)
<ul style="list-style-type: none">Sonuçların gerekçelerinin nihai taslakta yer alması,
<ul style="list-style-type: none">Nihai taslakta ve tartışma dokümanlarında, belirtilen yorum dönemi içinde gelen tüm yorumların dikkate alınması ve halka açık toplantılarda tartışılması
<ul style="list-style-type: none">Kamuya açık bir oturumun yapılması ve saha testlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili taleplerin göz önünde bulundurulması, talep olması halinde, bunların gerçekleştirilmesi,
<ul style="list-style-type: none">Bir standardın en azından 9 UMSK üyesi tarafından onaylanması (16 üye olması durumunda 10 oy) ve bu standart içinde karşıt görüşlerin yer alması,
<ul style="list-style-type: none">Sonuçların gerekçelerinin Standartta yer alması ve diğer konuların yanı sıra, UMSK'nın uygulama sürecindeki aşamalar ile UMSK'nın nihai taslağında kamu tarafından yapılan yorumları ne şekilde ele aldığını açıklaması.

Kaynak: IFRS Cep Kitapçığı

²¹ a.yer.

²² a.yer.

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN İLİŞKİDE OLDUĞU KURUMLAR VE ÇALIŞMALARI

1.3.1. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FMSK)

ABD’de muhasebe standartları konusunda yasal yetki sahibi olan SEC (ABD Sermaye Piyasası Kurulu), büyük buhrana tepki olarak çıkarılan 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile tek yetki sahibi olmuştur. Özellikle 1934 menkul kıymetler borsası yasası SEC’in muhasebe standartları konusunda tam yetki sahibi olmasını sağlamıştır. Daha sonra 1973 yılında SEC’in standart koyucu kurumu olarak New York merkezli, Financial Accounting Standards Board- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK) kurulmuştur.²³ FMSK, SEC tarafından kamu şirketleri için belirlenmiş muhasebe standardı belirleyicisi olarak kabul edilmektedir. FMSK, yatırımcılara ve finansal rapor kullanan diğer kişilere yararlı bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etme amaçlı, şeffaf ve kapsayıcı bir süreçle finansal muhasebe standartları geliştirmekte ve yayınlamaktadır.²⁴

1973 yılında kurulduğu günden bu yana FMSK, yatırımcılara ve finansal raporların diğer kullanıcılarına yararlı bilgiler sağlamak ve paydaşları en etkin şekilde anlamalarını sağlamak ve eğitmek için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturma ve iyileştirme misyonuyla hareket etmektedir.²⁵

UMS/UFRS setinin küresel olarak kabulündeki büyük artışa rağmen birçok ülke FMSK tarafından oluşturulan ve yayınlanan US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles-ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)’in en iyi standart olduğu görüşünde birleşmektedirler. Ayrıca UMS/UFRS setine geçilmesiyle beraber standartlarda belirli bir kalitenin kaybedileceği görüşü hakimdir. Bununla beraber ABD dışında faaliyet göstermeyen yerel kuruluşlar UMS/UFRS setine geçişin kendileri için faydadan ziyade daha fazla maliyete katlanmak zorunda oldukları düşüncesindedirler.²⁶

²³ Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey, *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*, 12. b., Wiley, 2016, ss. 7-8.

²⁴ (22.09.2019), <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>.

²⁵ a.yer.

²⁶ Diane Satin, Thomas Huffman, “FASB and IASB Convergence: Asymptotic Relationship or Transmogrification?”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, C. 19, S. 2 (2015), s. 241.

US GAAP'ın en iyi olduğu görüşü 2000'li yılların başında yaşanan Enron ve World.Com skandallarıyla beraber sarsılmış ve kural bazlı bir standart olan US GAAP'ın ilke bazlı standartlar setine yaklaşması düşüncesi ortaya çıkmıştır. Ayrıca 2002 yılında yayınlanan SOX (Sarbanes Oxley) yasası, SEC'in “ABD’de finansal raporlama sistemini ilkelere dayalı bir sisteme dönüştürme potansiyeli” ni incelemesi için bir yönerge içermiştir. Bu gelişmeler sonucunda FMSK ve UMSK ortak standartlar oluşturmak adına yakınsama çalışmaları başlatmıştır.²⁷ Bu yakınsamanın amacı “en iyi muhasebe ve finansal raporlama standart seti UMS/UFRS ya da US GAAP’dır.” gibi bir düşüncüyü benimsemek yerine; mevcut en iyi uygulamayı seçerek veya mevcut değilse, ulusal standart belirleyicileriyle ortaklaşa yeni standartlar geliştirerek muhasebe standartlarındaki uluslararası farklılıkları azaltmak, tüm ulusal rejimler için geçerli mevcut en iyi uygulamayı benimsemektir.²⁸

Tüm bu gelişmeler sonucunda FMSK ve UMSK Ekim 2002’de Norwalk Anlaşması ile yakınsamayı resmiyete kavuşturan bir anlaşma imzalamış ardından 2006 yılında kısa ve uzun vadeli projelerin başarısı için yapılması gereken aşamaları içeren bir Mütabakat Anlaşması yayınlamış 2008 yılında bu anlaşma yeniden düzenlenmiştir.²⁹ FMSK ve UMSK 2002 yılında imzalanan Norwalk Anlaşmasıyla şunları kabul etmişlerdir;³⁰

- US GAAP ve UMS/UFRS seti arasındaki çeşitli bireysel farklılıkların giderilmesine yönelik kısa vadeli bir proje üstlenmek.
- UMS/UFRS seti ile US GAAP arasındaki diğer farkları ortadan kaldırmak; yani, her iki Kurulun aynı anda ele alacağı, birbirinden ayrık, önemli projeleri karşılıklı olarak üstlenerek;
 - (a) Halen üstlendikleri ortak projelerde ilerlemeye devam etmek; ve,

²⁷ Assma M. Sawani, *Essays on the U.S. GAAP-IFRS Convergence Project, the Nature of Accounting Standards, and Financial Reporting Quality*, (Doktora Tezi), Florida International University, 2016, s. 18.

²⁸ Jim Watkins, *Converging Transnational Financial Reporting Standards: Validating the Joint FASB/IASB Concept of Information Quality*, (Doktora Tezi), Louisiana: College Of Business Louisiana Tech University, 2012, s. 4.

²⁹ Sydney K. Garmon, “The State of Major FASB IASB Convergence Projects”, *Financial Executive*, C. 28, S. 7 (2012), s. 25.

³⁰ Gour Gopal Banik, “Norwalk Agreement, 2002 and Its Recent Updates with Reference to IFRS”, *Proceedings of 16 Th IRF International Conference*, Hindistan, 2018, s. 1.

(b) Faaliyetlerini koordine etmeleri için kendi yorumlayıcı organlarını teşvik etmek.

2006 yılında FMSK ve UMSK arasında imzalanan Memorandum of Understanding-İyi Niyet Anlaşması (MoU) ile iki kurum yakınsama sürecine olan bağlılıklarını güçlendirmiş ve yakınsama süreci için kritik olan 11 konuyu şu şekilde ele almışlardır.³¹

- İşletme Birleşmeleri,
- Konsolidasyon,
- Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm Rehberliği,
- Borçlar ve Özkaynaklar Ayrımı,
- Finansal Tablo Sunumu,
- Geri Alım Sonrası Kazanımlar,
- Kayıtlardan Çıkarma,
- Finansal Araçlar,
- Gelir Tanıma,
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- Kiralama

FMSK ve UMSK 2009 yılında yayınlamış oldukları ortak bildiriye 2006 yılında yayınladıkları MoU' ya bağlı kalacaklarını yinelemişler ve her iki kurum da bundan sonraki süreçte yaşanacak olan gelişmeleri resmi sitelerinde kamuoyuna paylaşacaklarını beyan etmişlerdir.³²

1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 7 Ekim 1977'de Almanya'nın Münih kentinde 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur.³³ IFAC, muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla kamu yararına hizmet etmeye adanmış küresel bir kuruluştur. IFAC, 175'ten fazla üyeden ve 130'dan fazla ülkede ve

³¹ Salvador Carmona, Marco Trombetta, "The IASB and FASB Convergence Process and the Need for 'Concept-Based' Accounting Teaching", *Advances in Accounting*, C. 26, S. 1 (2010), s. 2, doi:10.1016/j.adiac.2010.03.003.

³² (01.10.2019), <https://www.ifrs.org/>.

³³ (02.10.2019), <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ifac>.

iştirakten oluşmaktadır ve kamu uygulamaları, eğitim, devlet hizmeti, sanayi ve ticaret alanlarında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.³⁴

1973 yılında kurulan UMS Komitesi, yaptığı çalışmalarla zaman içerisinde büyümüş ve 1982 yılında büyümenin etkisiyle IFAC'la daha yakın ilişkiler kurmaya başlamıştır. Zaman içerisinde IFAC'ın tüm üyeleri UMS Komitesinin üyeleri haline gelmiş ve IFAC 1978 yılında UMS Komitesi'ni küresel standart belirleyici olarak tanımıştır.³⁵

2000 yılında UMS Komitesi, IFAC'tan ayrılarak bağımsız bir kurum haline gelmiş ancak IFAC'ın üyeleri önceden de olduğu gibi UMS Komitesinin üyesi olmaya devam etmektedir. IFAC, UMS/UFRS setinin küresel standart olma yolunda ilerlemesine katkı olarak; IFAC'a üye kuruluşlardan, finansal raporlarının hazırlanış ve sunumunu UMS/UFRS setine tamamen uyumlu bir şekilde hazırlamalarını gerektiren bir Üyelik Yükümlülük Bildirimi onaylamıştır.³⁶

1.3.3. Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (IOSCO)

1983 yılında kurulan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), 115'ten fazla yargı alanında dünya menkul kıymetler piyasalarının %95'inden fazlasına hâkim olup tüm gelişmekte olan piyasaları kapsamaktadır. IOSCO, dünyanın menkul kıymetler düzenleyicilerini bir araya getiren uluslararası bir organdır ve menkul kıymetler sektörü için global standart belirleyici olarak kabul edilmektedir. IOSCO, menkul kıymet düzenlemesi için uluslararası kabul görmüş standartlara uyumu geliştirir, uygular ve teşvik eder. Küresel düzenleyici reform gündeminde G20 ve Finansal İstikrar Kurulu (FSB) ile yoğun bir şekilde çalışmakta ve küresel finansal istikrarı etkileyebilecek ortaya çıkan finansal güvenlik açıklarını ele almaktadır.³⁷

Küresel alanda ortak, karşılaştırılabilir uygulamaları içeren tek bir standart setinin varlığını destekleyen ve bu yönde yapılan çalışmalara destek olan IOSCO, 2000 yılında UMSK tarafından çıkarılan standartlara onay vermiş, ayrıca 2005 yılı ve sonraki yıllar için, üye ülkelerden UMSK tarafından çıkarılan standartlara uyulması konusunda

³⁴ (02.10.2019), //www.ifac.org/about-ifac.

³⁵ Mustafa Aysan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum", 2007, s. 54.

³⁶ Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 71 (2005), s. 188.

³⁷ (03.10.2019), https://www.iosco.org/about/pdf/IOSCO-Fact-Sheet.pdf.

bir tavsiye kararına onay vermiştir.³⁸IOSCO' nun desteği UMS/UFRS setini global standart olma yolunda güçlendirmiş, 2013 yılında IOSCO ve UFRS Vakfı arasında, UMS/UFRS setinin uygulanmasındaki tutarlılığı geliştirmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İşbirliği Protokolleri Tablosu adında bir protokol imzalanmıştır. Anlaşma iki kuruluş arasındaki mevcut ilişkiyi yinelemekte ve karşılıklı destek çalışmaları için dört yeni alan tanımlamaktadır:³⁹

- UMS/UFRS setinin tüm dünyada kullanılması; IOSCO ve UFRS Vakfı, UMS/UFRS setinin küresel anlamda kabul edilmesindeki ilerlemeyle ilgili güncel ve doğru verileri korumak için periyodik olarak bilgi paylaşacaktır.
- Menkul kıymetler düzenleyicilerinin UMS/UFRS setinden nasıl etkileneceği; UFRS Vakfı, UMS/UFRS setinin menkul kıymetler düzenleyicilerinin ilgisini çeken yeni veya önemli ölçüde değiştirilmiş standartlarının uygulama özelliklerini belirleyecek ve açıklayacaktır.
- UMS/UFRS uygulama konularının tartışılması; IOSCO, üyelerinin sorunları, standartları ve diğer UMS/UFRS uygulama konularını UMSK üyeleri veya personeli ile tartışmaları için yıllık olarak UMS/UFRS uygulayıcıları tartışma oturumu düzenleyecektir.
- Kritik ve zamanında girdi sağlama; UFRS Vakfı, sermaye piyasası düzenleyici kurumlardan, acil girdi alınması gerektiren zamana duyarlı UMS/UFRS uygulama konularında IOSCO üyesi görüşlerini talep edecektir.

IOSCO ve UFRS Vakfı, UMS/UFRS setinin geliştirilmesi ve tutarlı bir şekilde uygulanması yolunda sermaye piyasalarında şeffaflığı teşvik etmek ve kolaylaştırmak için ortak bir hedefe sahiptir. Vakfın hedefleri arasında, kamu yararına, tek bir yüksek kaliteli, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel olarak kabul edilen finansal raporlama standartlarının (UMS/UFRS) geliştirilmesi ve bunların kullanımı ve titizlikle uygulanmasının teşvik edilmesi yer almaktadır. IOSCO'nun üstlenmiş olduğu uluslararası kabul görmüş standartlara uyumu geliştirme misyonu ve Vakfın amaçları

³⁸ Aksoy, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", s. 188.

³⁹ (03.10.2019), <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iosco>.

örtüşmektedir. Bu nedenle IOSCO, uzun süredir desteklemiş olduğu Vakfi gelecek yıllarda da desteklemeye devam edecektir.⁴⁰

1.3.4. Avrupa Birliği (AB)

Günümüzde Avrupa Birliği olarak bilinen kurumun ortaya çıkışı 1951 yılında kurulmuş olan Avrupa Çelik ve Kömür Topluluğu (European Coal and Steel Community-ESCS)'na dayanmaktadır. Kuruluşundan 6 yıl sonra üye ülkelerinin imzasını taşıyan Roma Antlaşması'yla beraber Avrupa Ekonomik Topluluğu (European Economic Community-EEC) adını almış ve üye sayısını zaman içinde arttırmıştır. Günümüzde Avrupa Birliği olarak bilinen kurum; 1995 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu üyelerinin imzalamış olduğu Maastricht Anlaşması ile kurulmuştur. Kurulduğu yılda AB üye ülke sayısı 15'tir.⁴¹ Zamanla üye sayısı artan AB'nin şu anda üye ülke sayısı 28'dir.⁴²

AB içerisinde birçok farklı üye ülke ve buna bağlı olarak farklı finansal raporlamalar mevcuttur. Farklı uygulamaların olduğu finansal piyasalarda karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik güçleşmektedir. AB de farklı finansal uygulamaların getirmiş olduğu zorlukları ortadan kaldırmak için finansal uygulamaları tek ve standart bir uygulama setine uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadır.⁴³ AB uyumlaştırma çalışmalarını çıkarmış olduğu yönergeler aracılığıyla yapmaktadır. Şimdiye kadar AB'nin çıkarmış olduğu yönergeler içerisinde 3 tanesi muhasebede uyumlaştırma konusunu içermektedir. Bu yönergeler; 1978 yılında çıkarılan 4.Yönerge, 1983 yılında çıkarılan 7. Yönerge ve 1984 tarihli 8. Yönergedir.⁴⁴

AB tarafından çıkarılan yönergelerin teknik anlamda eksiklikler taşıması, yönergeleri kabul etme konusunda ülkelerin belli kurallar koyması ve yönergelerin içeriklerinin yumuşatılması sonucu muhasebe uyumlaştırma politikası başarısızlıkla

⁴⁰ (03.10.2019), <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/memoranda/iosco-statement-of-protocols.pdf>.

⁴¹ Kennard S. Brackney, Philip R. Witmer, "The European Union's Role in International Standards Setting. (cover story)", *CPA Journal*, C. 75, S. 11 (2005), s. 20.

⁴² (04.10.2019), https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_en.

⁴³ Brackney, Witmer, "The European Union's Role in International Standards Setting. (cover story)", s. 20.

⁴⁴ Mehmet Özkan, Serkan Terzi, "Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa Ve Almanya Örnekleri", *Mali Çözüm Dergisi*, S. Haziran-Temmuz (2010), s. 24.

sonuçlanmıştır.⁴⁵Bu doğrultuda Haziran 2002’ de Avrupa parlamentosu, Avrupa komisyonu tarafından 2001 yılında önerilen Avrupa’da borsaya kote olan şirketlerin 1 Ocak 2005 yılından itibaren finansal tablolarının UMS/UFRS setine göre hazırlanması gerektiği ile ilgili bir yönergeyi imzalamış bu kararla Avrupa’da borsada işlem gören şirketler etkilenmiştir. Avrupa Komisyonu’nun; standartların Avrupa şirketlerinin ve ekonomisinin ihtiyacını karşılamaması halinde yönergeyi iptal yetkisi bulunmaktadır.⁴⁶

2005 yılından beri AB üye devletlerinde borsada işlem gören şirketler UMS/UFRS setine göre finansal tablolarını hazırlayıp sunmaktadır. UMSK 2009 yılında KOBİ’ler için IFRS yayınlamış olup AB, yönetim maliyetlerini azaltmayacağı ve muhasebede yapılan uygulamaları basitleştirmeyeceği düşüncesiyle bu standartları kabul etmemiş ve 1978 tarihli 4.Yönerge ve 1983 tarihli 7. Yönergeleri birleştirerek tek bir muhasebe seti haline getirmiş ve bunun sonucunda 2013 tarihli “AB Yönergesi: 2013/34/EU-Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri’ni AB Resmî Gazetesi’nde yayınlanarak yürürlüğe” koymuştur. Bu doğrultuda UMSK 2012 yılında, yayınlamış olduğu KOBİ’ler için IFRS’yi AB kriterlerine uyumlaştırmak için bir çalışma başlatmış ve 2013 yılında revize edilmiş bir KOBİ’ler için IFRS taslak metnini yayınlamıştır. Planlanan taslak metin 2015 yılında nihai sonuca ulaşmış olup UMSK tarafından yayınlanmıştır.⁴⁷

1.3.5.Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Belçika kanunları çerçevesinde Kraliyet Kararnamesi ile 1986 yılında kurulmuştur. FEE, kar amacı gütmeyen bir kurum olmakla beraber, Avrupa muhasebe mesleğini temsil yetkisine sahip en üst düzey kuruluş olarak da bilinmektedir. 29 ülkeden 41 meslek birliğini aynı çatı altında toplamış olan kurum aynı zamanda büyük bir çoğunluğu AB üye ülkelerinden olan yaklaşık beş yüz bin muhasebeciyi içinde barındırmaktadır. FEE standart koyucu olmayıp muhasebe uygulamaları konusunda uluslararası kuruluşlarla ortak çalışmalar yapmakta ve UMSK’nin çalışmalarını desteklemektedir. Bu bağlamda FEE UMSK’nin

⁴⁵ Raif Parlakkaya, “Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 4, S. 7 (2004), s. 127.

⁴⁶ Christopher Armstrong vd., “Market Reaction to Events Surrounding the Adoption of IFRS in Europe”, *Working Papers (Faculty) -- Stanford Graduate School of Business*, 2006, s. 4.

⁴⁷ Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, “Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 Eu) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar”, *Mali Çözüm Dergisi*, C. 24, S. 121 (2014), s. 15.

uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına 1989 yılında dahil olup 1996 yılında da UMSK'nin yayınlamış olduğu çerçeveye uyum konusunda çağrı yapmıştır. FEE'nin yapmış olduğu bu çalışmalar UMS/UFRS setinin global hareketine büyük destek kazandırmıştır.⁴⁸

1.4.ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONUNA İLİŞKİN TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Fransız tüccarların tutmuş oldukları defterler hakkında hükümler içeren Fransız Ticaret Kanununun 1850 yılında çevrilmesi ile çıkarılan "Kanunname-i Ticaret" ülkemizde muhasebe düzenlemeleri için yapılmış ilk uygulama olarak bilinmektedir. Cumhuriyetin kurulması ile değişen şartlar, ekonomik anlamda yeni ihtiyaçlar doğurmuş ve bunun sonucunda 1926 yılında Alman muhasebe sisteminden etkilenerek ticaret kanunu çıkarılmıştır. 1950'li yıllara kadar uygulanan Ticaret Kanunu daha sonra Amerika ile artan ticari ilişkilerle beraber Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu gibi kanunların çıkarılması ve de 1957 yılında çıkarılan Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe uygulamaları hızlı bir değişimin içine girmiştir.⁴⁹

Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren belirlenen Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) uygulanmaya koyulması için hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, kamunun yanı sıra büyük özel kuruluşları da etkisi altına almış ve bu durum muhasebe uygulamalarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin kullanılmasını yaygın hale getirmiştir. Ancak bu çalışmaların kamu nezdinde yapılmış olması muhasebe uygulamaları için yapılmış çalışmalarda Kamu Bürokrasisinin etkili olduğunu göstermektedir.⁵⁰

1980 ve sonrası dönemde yaşanan küreselleşmenin de etkisiyle Türkiye'de dışarı açılma konusunda isteklilik artmış ve bu bağlamda muhasebe uygulamalarının

⁴⁸ Emrah Şahin, *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16,TMS-36,TMS-38, Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2010, ss. 12-13.

⁴⁹ Ahmet Alataş, "Özet Tablolar İle BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması", *The Journal of Academic Social Sciences*, C. 64, S. 64 (2018), s. 456, doi:10.16992/ASOS.13273.

⁵⁰ Engin Dinç, Oğuz Yusuf Atasel, "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi", *KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 12 (2016), s. 271.

uyumlaştırılması konusu önem kazanmış ve bu yönde birçok çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar aşağıdaki gibidir.

1.4.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nda Yapılan Çalışmalar

Küreselleşme ile beraber artan ticari ilişkiler Türkiye için de değişimin önünü açan faktörlerden bir tanesidir. Küreselleşmenin getirmiş olduğu rekabet ortamı ve dünyanın tek bir pazar haline evirilişi pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de değişimlere neden olmuş ve bu pazarda yer alabilmek adına bazı çalışmalar yapılmıştır. 24 Ocak 1980 kararları ile Türk ekonomisinde köklü değişimler meydana gelmiştir. Özellikle korumacı ve ikameci ekonomi anlayışı yerini serbest piyasa ekonomisine bırakmıştır.⁵¹

Yaşanan bu gelişmeler Türkiye'nin ortak bir standart setine uyumu konusunda bir ihtiyacın olduğu görüşünü ortaya çıkarmış ve ulusal standartların uluslararası alanda uyumlaştırılması konusunda çalışmalar yapılmış ve bu amaçla ilk olarak TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından 1994 yılında TMUDESK kurulmuş ve TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) kurulana kadar uyumlaştırma çalışmalarına devam etmiştir.⁵² Kurul; Türkiye'de muhasebe uygulamalarının ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir olması ve ulusal muhasebe ilkelerinin gelişimini ve benimsenmesini sağlayacak uygulamalar ortaya koymak amacıyla kurulmuştur.⁵³

TMUDESK kuruluşundan itibaren UMSK üyesi olup faaliyet gösterdiği 2002 yılına kadar çıkarmış olduğu 19 standart UMS/UFRS ile uyumludur. Kurulun yaptırım gücünün olmaması sebebiyle çıkarmış olduğu standartlar her ne kadar UMS/UFRS ile uyumlu olsa da tavsiye vermektense öteye gidememiştir.⁵⁴

⁵¹ Yusuf Kaya, Mehmet Utku, "UFRS'nin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi ve UFRS'ye Geçişin Firmaların Finansal Performansları Üzerindeki Etkileri", 2019, ss. 30-31.

⁵² Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, 2006, s. 291.

⁵³ Baki Yılmaz, "Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 7, S. 13 (2007), s. 142.

⁵⁴ Kaya, Utku, "UFRS'nin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi ve UFRS'ye Geçişin Firmaların Finansal Performansları Üzerindeki Etkileri", s. 31.

1.4.2.TMSK'nın Çalışmaları

2002 yılında TMUDESK'in yapmış olduğu tüm çalışmaları da üstlenerek, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1. madde uyarınca kamu tüzel kişiliğine ve idari ve maddi özerkliğe sahip olarak ulusal muhasebe standartlarını geliştirme amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.⁵⁵

Kurulun kuruluş amacı; “Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak” tır. Bunun dışında Türkiye'nin global bir pazarın parçası olma yolunda ortak standartlara uyumlaştırma niyetine karşılık olarak TMSK, ulusal standartların uluslararası standartlarla uyumlu olması için yapılacak çalışmaların da sorumluluğunu üstlenmiştir.⁵⁶

TMSK, UMSK ile yapılan lisans anlaşması çerçevesi içerisinde görev yaptığı süre boyunca bir kavramsal çerçeve, 38 adet muhasebe standardı, 21 adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standartları setinin çevirisini yaparak Resmi Gazetede yayımlanmıştır.⁵⁷

1.4.3.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

AB'nin 2005 yılı ve sonrası için UMS/UFRS setinin kullanılmasını gerektiren düzenlemeyi onaylanmasının ardından Avrupa'da pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de ulusal standartların uluslararası standartlara uyumlu hale getirecek uygulamalar yapılmaya başlanmıştır. Bu bağlamda SPK 2002 yılında bir çalışma başlatarak UMS/UFRS seti ile uyumlu standartlar oluşturma hedefinde UMS/UFRS setine örnek olarak Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:

⁵⁵ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S. 146 (2004), s. 51.

⁵⁶ Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 74 (2006), s. 33.

⁵⁷ Semih Zencirkıran, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Sayıştay Dergisi*, S. 98 (2015), s. 69.

XI, No: 25) yayınlamıştır. Tebliğin yayınlamış olduğu yürürlük maddesinde şu konular belirtilmektedir;⁵⁸

- 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Özel hesap dönemi olan işletmeler için Tebliğin yürürlüğü 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap dönemlerinden sonraki ilk ara mali tablolarından başlar.
- Dileyen işletmeler, 31/12/2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere, bu Tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilirler. Bu işletmeler izleyen dönemlerde de mali tablo ve raporlarını bu Tebliğ hükümlerine göre düzenlemek zorundadır.
- 1/1/2005 tarihinden önce bu Tebliğ hükümlerine göre mali tablo ve rapor düzenlemeye başlayan ana ortaklık konumundaki işletmelerin hisse senetleri borsada işlem gören bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ana ortaklıkla eşzamanlı olarak bu Tebliğ hükümlerine tabi hale gelirler.

Tebliğde UMS/UFRS ile uyumlu 32 tane standart bulunmakta olup bu tebliğle beraber Avrupa'da olduğu gibi Türkiye'de de 2005 yılı ve sonrası için SPK'ya tabi olan işletmeler UMS/UFRS ile uyumlu raporlar hazırlamaya başlamıştır. UMSK'nin UMS/UFRS setini global olarak kabul görmüş standartlar haline getirme çalışmaları neticesinde değişen uygulamalar sonucunda SPK Seri:XI, No:25 Tebliği'ni yürürlükten kaldıran, Seri:XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" hazırlamış ve Tebliği 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlayarak yürürlüğe sokmuştur. Bu tebliğle beraber sermaye piyasasının temelini oluşturan finansal tablolara ilişkin olarak borsa şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıkları, 01.01.2008 tarihinden itibaren AB'nin de zorunlu tutmuş olduğu UMS/UFRS setini uygulayabilecek ve bu kapsamda TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ni esas alabileceklerdir.⁵⁹

⁵⁸ (10.10.2019), <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/589>.

⁵⁹ Kaya, Utku, "UFRS'nin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi ve UFRS'ye Geçişin Firmaların Finansal Performansları Üzerindeki Etkileri", ss. 32-33.

1.4.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

BDDK, finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve bağımsız karar mekanizmalarına kavuşturulması yönündeki politikalar uyarınca, 23.06.1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuş, 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile de bağımsızlık, etkinlik ve kapasite açısından güçlendirilmiştir.⁶⁰

BDDK, 2002 Haziran ayında “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayımlayarak; bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi konularını amaç edinmiş ve bu doğrultuda da bankacılık sektörüyle alakalı olan 19 adet muhasebe standardını Türkiye’de uygulamaya koymuştur.⁶¹

1.4.5.KGK’nın Yapmış Olduğu Çalışmalar

Dünyanın global bir pazara dönüşmesi ve devamında Avrupa’da gerçekleşen muhasebe skandalları ve bu durumlara bağlı olarak yapılan, uluslararası alanda ortak bir muhasebe finansal raporlama uygulaması çalışmaları sonucunda AB’nin çıkarmış olduğu bağımsız denetimle ilgili 8.Direktife uyumlu bir şekilde 02.11.2011 tarihli 660 sayılı KHK(Kanun Hükmünde Kararname) ile TMSK kaldırılmış bu kurumun tüm etki ve görevleri; “finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” misyonu ve “yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal

⁶⁰ (10.10.2019), <https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9>.

⁶¹ İbiş, Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış”, s. 34.

raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturma” vizyonu ile kurulan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) aktarılmıştır.⁶²

KGK’nın kurulmasıyla beraber muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi tek elde ve ağırlıklı olarak kamu elinde toplanmıştır. KGK, TMSK’nın yayınlamış olduğu TMS’leri aynen benimsemiş olup, UMSK tarafından oluşturulan UMS/UFRS setini Türkçeye “Türkiye Finansal Raporlama Standartları” (TFRS) olarak çevirmiştir. Bunun yanı sıra IFAC/IAASB tarafından oluşturulan “Uluslararası Denetim Standartları” (ISA)’nı da Türkçeye, Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak çevirmiş ve yayımlamıştır.⁶³

TMS/TFRS uygulama kapsamının bağımsız denetim kapsamı ile aynı olması, ilerleyen yıllarda bağımsız denetim şartlarının genişletilmesi sonucunda belirli büyüklükteki işletmeleri TMS/TFRS uygulamasını gerektireceği ve TMS/TFRS uygulamak bu işletmeler için oldukça karmaşık ve maliyetli olacağı düşüncesiyle ve ayrıca Avrupa’daki bir çok ülkede ve diğer bir çok gelişmiş ülkelerde UMS/UFRS setinin yalnızca borsada işlem gören işletmelerde uygulanması borsada işlem görmeyen işletmeler için de daha basit ve maliyetsiz olan alternatif uygulamaların kullanılması KGK’nın bu konuda bir dizi çalışmalar yapmasına neden olmuştur. Bu bağlamda KGK, TMS/TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim standartlarından ayırıştırarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmış ve bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal raporlamalarda esas alınması amacıyla büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardını (BOBİ FRS) yayımlamıştır.⁶⁴

KGK, küçük ve mikro işletmelerin finansal tablo düzenleyicilerinin uluslararası ilkelere uygun finansal tablolar hazırlamaları amacıyla İngiltere ve İrlanda’da kullanılan FRS 102 Standardının basitleştirilmiş hali olan FRS 105 standardını ve AB muhasebe direktiflerini de esas alarak 01.01.2021 hesap dönemi ve sonraki hesap dönemlerinde

⁶² Rauf Karasu, “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, *Amme İdari Dergisi*, C. 47, S. 1 (2014), s. 80.

⁶³ Zencirkıran, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği”, s. 69.

⁶⁴ (06.12.2020), <https://www.kgk.gov.tr/>.

uygulamaya konulmasını planladığı KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşlemler için Finansal Raporlama Standardını) taslak metnini yayınlamıştır.⁶⁵

Dünyanın global bir pazara dönüşmesiyle beraber bilişim teknolojisinde de önemli gelişmeler olmuş ve bu durum muhasebe ve finansal raporlamayı da önemli ölçüde etkilemiştir. Bu gelişmeler doğrultusunda işletme bilgileri ve finansal verilerin elektronik iletişimi için oluşturulan bir raporlama dili olan, raporlama konusunda dünya çapında köklü değişiklikler getiren ve işletme verilerinin hazırlanması, analizi ve aktarılması hususlarında büyük faydalar sağlayan Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL- eXtensible Business Reporting Language) geliştirilmiştir. Bu doğrultuda KGK, “TMS’ye uygun finansal tabloların (dipnotlar hariç) XBRL formatında analize uygun şekilde kullanıcılarla paylaşılmasını sağlamak üzere” TMS taksonomisi yayınlamaktadır.⁶⁶

KGK tarafından yayınlanan düzenlemeler tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: KGK Tarafından Yayınlanmış Finansal Raporlama Düzenlemeleri

Düzenleme	Tarih	Uygulama alanı
TMS/TFRS	2005-Günümüz	KAYİK’ler
BOBİ FRS	2017-Günümüz	Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan kuruluşlar
KÜMİ FRS	2019 taslak metin- 2021 Uygulama	Bağımsız denetime tabi olmayan Küçük ve Mikro İşletmeler

Kaynak: <https://kgk.gov.tr/>

Tablo 2’de KGK tarafından yayınlanmış olan finansal raporlama ile alakalı düzenlemeler bulunmaktadır. Tabloda yer alan tarihler KGK’nın ilgili alanda yapmış olduğu düzenlemelerin ilk yayınlanma tarihleridir.

1.4.6.Türk Ticaret Kanunu’nda Yapılan Düzenlemeler

2. Dünya Savaşı sonrasında değişen ekonomik ortam ve siyasi ilişkiler çok uluslu şirketlerin ortaya çıkarmış ve dünya tek bir pazar olma yoluna girmiştir. Yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmelerle beraber global bir dünya ortaya çıkmıştır. Dünyanın değişen ekonomik şartları her ülkeyi etkilediği gibi ülkemizi de etkilemiştir. Bu bağlamda 1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı eski TTK (Türk Ticaret

⁶⁵ (18.01.2020), <https://www.kgk.gov.tr/>.

⁶⁶ a.yer.

Kanunu) değişen bu şartlarda ihtiyaca cevap veremez olmuş ve yeni TTK 2011 yılında yürürlüğe girmiştir.⁶⁷

Yeni TTK, yayınlanmış olan diğer TTK'lardan muhasebe uygulamalarının globalleşmesi ve uyumlaştırılmasını destekler nitelikte olması sebebiyle ayrılmaktadır. TTK'nın 88. Maddesi Ticaret yapan kişi ve kurumların ticari işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda doğrudan TMS'lere bağlı olmaları gerektiği hükme bağlanmıştır.⁶⁸

Yeni TTK, muhasebe standartları ve denetim standartlarıyla ilgili getirmiş olduğu yeniliklerle devrim niteliği taşımaktadır. Yeni TTK'ya göre hazırlanan standartlar vergisel özellikler taşımayacak ve vergi amaç olmaktan çıkıp sonuç niteliğinde olacaktır. Bu kanunla beraber muhasebe uygulamalarının global uyumu artırılmış olup sadece halka açık şirketlerde değil halka açık olmayan şirketlerin de TMS/IFRS uyumu sağlanmıştır.⁶⁹

1.5.DÜNYADA ÜLKE BAZINDA HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE UFRS UYGULAMALARI

Dünya genelinde halka açık şirketlerde UFRS uygulamalarını göstermeden önce halka açık şirket kavramını açıklamak faydalı olacaktır.

Halka açık şirketlerin tarihi, 15.yy'da gerçekleşen keşiflerle beraber ortaya çıkan ticaret fırsatlarının değerlendirilmesi ve yapılan maliyetli okyanus aşırı deniz yolculuklarının finansmanını karşılamak amacıyla oluşan ortaklık yapısına kadar dayanmaktadır. 17.yy'da bu ortaklık yapıları, hükümdarlar tarafından belirli imtiyazlara tabi tutulup belirli bölgelerde ticaret yapma imkanı sağlamış olup yeni bir şekle bürünmüştür. Zamanla bu ortaklık yapıları; sermayenin paylara bölünmesi ve bu paylara sahip olan kişilerin belirli haklara sahip olduğu bir yapıya dönüşmüştür. 19.yy'da yüksek maliyetli demiryolu ve kanal inşaatlarının finansmanını karşılamak için geniş bir

⁶⁷ Erkin Nevzat Güdelci, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar", *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, C. 2, S. 3 (2019), s. 210.

⁶⁸ Ömer Faruk Güleç, Şener Ergi, "Dünyada ve Türkiye'de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci", *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2 (2019), s. 268.

⁶⁹ Hikmet Ulsan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (ttk)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2012, s. 13.

yatırımcı kitlesinden kaynak arama yoluna gidilmesi sonucunda alacaklıların, işletmelerin riskini üstlenmesi ve bu risk sonucunda alacaklılara verilecek bilginin öneminin artması, kamu aydınlatma ilkesinin önemli olduğu, payların işlem gördüğü organize piyasaları oluşturmuştur.⁷⁰

Dünyada halka açık şirketleri ekonomik ihtiyaçların ve koşulların oluşturduğu görülürken, ülkemizde ekonomik ihtiyaçlar ve şartların aksine halka açık şirket kavramı ilk olarak, Avrupa'daki gelişmelerin model alınmasıyla çıkarılan kanunlarla beraber oluşmuştur. 1967 ve 1970 yıllarında aynı adla çıkarılan Sermaye Piyasasının Tanzimi ve Teşviki Hakkında Kanun Tasarısı 'nın geçerliliğini yitirmesi sonrasında yapılan halka açık şirketlerle ilgili ilk kanuni düzenleme 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı SPK olup bu düzenlemede temel kavram “*menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklıklar*” olarak belirlenmiştir.⁷¹ Halka arz olunan kavramı 1992 yılında 3794 sayılı kanunda “*hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan*” olarak değiştirilmiştir.⁷² Buna göre, halka arz, sermaye piyasası araçlarının satın alınması için her türlü yoldan yapılan genel bir çağrışı ve bu çağrı devamında gerçekleştirilen satışa denmekte olup payları halka arz edilmiş olan anonim ortaklıklar halka açık ortaklık statüsünü kazanmakta ve Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayanılarak hazırlanan ikincil düzenlemelere tabi olmaktadır.⁷³

Şirketler hayatlarının belirli dönemlerinde yeni yatırımcılar elde etmek ve doğrudan finansman sağlamak amacıyla halka açılmayı kullanmaktadırlar. Halka açılmanın belirli kuralları olup bu kuralları yerine getiren işletmeler halka açık statüsü kazanırlar. Bu bağlamda pay sahibi sayısı 500 aşan ve yazılı veya sözlü olarak halkı ortaklığa çağırılmış olan şirketler halka açık şirket statüsünü kazanmış olurlar.⁷⁴

Halka açık ortaklık statüsünü kazanan şirketler en geç iki yıl içinde paylarının işlem görmesi için borsaya başvurmak zorundadırlar. Aksi durumda, Kurul, bu payların

⁷⁰ Çağlar Manavgat, *Hukuki Bakımdan Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halka Arz*, 1. b., Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı), 2016, s. 6.

⁷¹ a.g.e., ss. 7-10.

⁷² (21.11.2019), https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_sd.sorgu_baslangic.

⁷³ (15.10.2019), <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/12/0/8>.

⁷⁴ Adem Anbar, Lale Karabıyık, *Sermaye Piyasası ve Yatırım Analizi*, 2. b., Ekin Kitabevi Yayınları, 2018, s. 13.

borsada işlem görmesi veya ortaklığın halka açık ortaklık statüsünden çıkarılması için, ortaklığın talebini aramaksızın gerekli kararları alır.⁷⁵

1.5.1.Amerika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Tablo 3: Amerika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Halka Açık Şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/UFRS Standartları Zorunludur.	UMS/UFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/UFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/UFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
ABD	X			✓	US GAAP
ANGUİLLA	✓		✓		Evet
ANTİGUA&BARBUDA	✓		✓		Evet
ARJANTİN	✓		✓		Evet
BAHAMALAR	✓		✓		Evet
BARBADOS	✓			✓	Evet
BERMUDA		✓		✓	Evet
BOLİVYA				✓	Evet
BREZİLYA	✓		✓		Evet
CAYMAN ADALARI		✓		✓	Evet
DOMİNİKA	✓		✓		Evet
DOMİNİK CUMHURİYETİ	✓		✓		Evet
EKVATOR	✓		✓		Evet
EL SALVADOR	✓		✓		Evet
GUATEMALA		✓		✓	Evet
GUYANA	✓		✓		Evet
JAMAİKA	✓		✓		Evet
KANADA	✓			✓	Evet
KOLOMBİYA	✓			✓	Evet
KOSTA RİKA	✓		✓		Evet
MEKSİKA	✓			✓	Evet
NİKARAGUA		✓		✓	Evet
PANAMA		✓		✓	Bazıları UMS/UFRS, bazıları UUS GAAP
PARAGUAY		✓		✓	Yerel Standartlar
PERU	✓		✓		Evet
SAİNT KİTTS VE NEVİS	✓		✓		Evet
SAİNT LUCİA	✓		✓		Evet
ST VİNCENT VE GRENADİNLER	✓		✓		Evet

⁷⁵ 15.10.2019, <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/12/0/8>.

Tablo 3'ün devamı

Halka Açık Şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/UFRS Standartları Zorunludur.	UMS/UFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/UFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/UFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
SURİNAM		✓		✓	Evet
ŞİLİ	✓		✓		Evet
TRİNİDAD VE TOBAGO	✓		✓		Evet
URUGUAY	✓		✓		Yerel Standartlar
VENEZUELA	✓		✓		Evet

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (16.10.2019)

Tablo 3'deki veriler IFRS.org resmi sitesinden alınmış olup IFRS.org resmi sitesinde yer almayan bazı Amerika Kıtası ülkelerine yer verilmemiştir.

Tablo 3'de Amerika Kıtasından 33 Ülke bulunmakta olup bu ülkeler arasında UMS/UFRS kullanımının yerel halka açık şirketler için zorunlu olduğu 24 ülke, UMS/UFRS setinin kullanımının izinli ancak yerel kamu şirketleri için zorunlu olmadığı 7 ülke, yabancı şirketler için UMS/UFRS kullanımının zorunlu olduğu 19 ülke, izin verildiği 13 ülke bulunmaktadır. Bunun dışında ABD'de yerel halka açık şirketlerde US GAAP standartları kullanılırken UMS/UFRS kullanımına izin verilmemektedir. Ancak Amerikan borsasına kayıtlı yabancı şirketlere, finansal tablolarını UMS/UFRS setine göre hazırlamasına izin verilmektedir. Yine Bolivya ülkesinde UMS/UFRS seti ile ilgili belli bir kabul edilme ve kullanım bulunmamakta ve yerel şirketler Bolivya ulusal standartlarını kullanmaktadırlar. Ancak yabancı şirketlerin UMS/UFRS kullanımına izin verilmektedir.

Tablo 3'deki ülkelerin denetim raporlarında UMS/UFRS setine uyumluluk gerektiren ülke sayısı 28 olup kalan ülkelerden ABD, Paraguay ve Uruguay yerel standartlara uygunluk ararken dipnotlarda açıklanmak üzere ikili raporlamaya yani hem UMS/UFRS setine uygun hem de yerel muhasebe standartlarına uygun hazırlama yapmaya da izin vermektedir. Panama da ise denetim raporlarında UMS/UFRS ve US GAAP standartları kullanılmasına izin verilmektedir.

1.5.2.Avrupa Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Tablo 4: Avrupa Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Halka Açık Şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/UFRS Standartları Zorunludur.	UMS/UFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/UFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/UFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
ALMANYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
AVUSTURYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
BELARUS	✓			✓	Evet
BELÇİKA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
BİRLEŞİK KRALLIK	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
BULGARİSTAN	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
ÇEK CUMHURİYETİ	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
DANİMARKA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
ESTONYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
FİNLANDİYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
FRANSA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
GÜRCİSTAN	✓		✓		Evet

Tablo 4'ün devamı

Halka Açık Şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/UFRS Standartları Zorunludur.	UMS/UFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/UFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/UFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
HIRVATİSTAN	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
HOLLANDA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
İRLANDA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
İSPANYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
İSVEÇ	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
İSVİÇRE		✓		✓	Evet
İTALYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
İZLANDA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
KARADAĞ	✓		✓		Evet
KIBRIS	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
LETONYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
LİHTENŞTAYN	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
LİTVANYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
LÜKSEMBURG	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
MACARİSTAN	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
MAKEDONYA	✓		✓		UMS/UFRS
MALTA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
MOLDOVA	✓		✓		UMS/UFRS

Tablo 4'ün devamı

Halka Açık Şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/IFRS Standartları Zorunludur.	UMS/IFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/IFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/IFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
NORVEÇ	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/IFRS
POLONYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/IFRS
PORTEKİZ	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/IFRS
ROMANYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/IFRS
RUSYA	✓		✓	✓	Evet
SIRBİSTAN	✓		✓		Evet
SLOVAKYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/IFRS
SLOVENYA	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/IFRS
TÜRKİYE	✓		✓		TMS/IFRS
UKRAYNA	✓		✓		Evet
YUNANİSTAN	✓		✓		AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/IFRS

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (06.02.2020)

Tablo 4'te Avrupa Kıtasında yer alan ülkeler bulunmakta olup, Arnavutluk ve Kosova ülkelerinde borsa bulunmadığı için tabloya alınmamıştır.

Tablo 4'te 41 Avrupa ülkesi bulunmakta olup UMS/IFRS seti, İsviçre dışında kalan 40 ülkenin halka açık yerli şirketleri için zorunlu tutulmuştur. İsviçre'de UMS/IFRS setinin kullanımına izin verilmekte olup yerli kamu şirketleri için zorunlu tutulmamıştır. UMS/IFRS setinin yabancı şirketler için kullanımına, İsviçre ve Belarus ülkelerinde izin verilirken iki ülke dışında kalan ülkelere kullanım zorunludur. Ancak Rusya için farklı bir durum bulunmaktadır. Rusya'da, menkul kıymetleri Rusya kamu piyasasında işlem gören yabancı şirketlerin; US GAAP, Japonya GAAP (Japonya ulusal muhasebe standartları) ve UMS/IFRS seti ile eşdeğer kabul edilen yerel standartları kullanmadıkları sürece UMS/IFRS seti zorunludur. Denetim raporlarında UMS/IFRS

setine uyumluluk gereken ülke sayısı 5 olup kalan ülkelerde denetim raporlarında UMS/UFRS setine AB tarafından kabul edilmiş şekliyle uyumlu olması şartı aranmaktadır. Bunların dışında tabloda yer alan “Almanya, Avusturya, Birleşik Krallık, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, İrlanda, İspanya, İsviçre, İzlanda, Kıbrıs, Kosova, Lihtenştayn, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Norveç, Romanya, Rusya, Slovenya, Ukrayna” ülkelerinde denetim raporlarında ikili raporlamaya; yani hem UMS/UFRS setine hem de kendi ülke standartlarına uyumlu olmaya izin verilmektedir.

1.5.3.Afrika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Tablo 5: Afrika Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Halka açık şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/UFRS Standartları Zorunludur.	UMS/UFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/UFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/UFRS setile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
BENİN	✓		✓		Evet
BOTSVANA	✓		✓		Evet
ÇAT	✓		✓		Evet
EKVATORAL GİNE	✓		✓		Evet
ESWATİNİ	✓		✓		Evet
FİLDİŞİ SAHİLİ	✓		✓		Evet
GABON	✓		✓		Evet
GANA	✓		✓		Evet
GİNE	✓		✓		Evet
GİNE-BİSSAU	✓		✓		Evet
GÜNEY AFRİKA CUMHURİYETİ	✓		✓	✓	Evet
KAMERUN	✓		✓		Evet
KENYA	✓		✓		Evet
KOMORLAR	✓		✓		Evet
KONGO CUMHURİYETİ	✓		✓		Evet
KONGO DEMOKRATİK CUMHURİYETİ	✓		✓		Evet
MALAVİ	✓		✓		Evet
MALİ	✓		✓		Evet
MAURİTİUS	✓		✓		Evet
MISIR	✗			✓	Mısır Muhasebe Standartları
NAMİBYA	✓		✓		Evet

Tablo 5'in devamı

Halka açık şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/UFRS Standartları Zorunludur.	UMS/UFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/UFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/UFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
NİJER	✓		✓		Evet
NİJERYA	✓		✓		Evet
ORTA AFRİKA CUMHURİYETİ	✓		✓		Evet
RUANDA	✓		✓		Evet
SENEGAL	✓		✓		Evet
SİERRA LEONE	✓		✓		Evet
TANZANYA	✓		✓		Evet
TOGO	✓		✓		Evet
UGANDA	✓		✓		Evet
ZAMBIYA	✓		✓		Evet
ZİMBABVE	✓		✓		Evet

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (07.02.2020)

Tablo 5'teki Afrika Kıtası Ülkeleri IFRS.org resmi sitesinden alınmış olup borsası bulunmayan ülkeler tabloya alınmamıştır. Tablo 5'te 32 Afrika ülkesi bulunmakta olup Mısır'da UMS/UFRS seti yerli halka açık şirketler için kullanımına izin verilmezken Mısır dışında kalan tüm ülkelerde UMS/UFRS seti halka açık yerli şirketler için zorunludur. Mısır'da UMS/UFRS setinin yabancı şirketler için kullanımına izin verilirken kalan ülkelerde zorunlu tutulmaktadır. Ancak Güney Afrika Cumhuriyeti'nde yabancı bir şirketin birincil piyasası Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası(JSE)'nda ise UMS/UFRS seti zorunlu, birincil piyasası farklı bir ülkede olup JSE'ye girişinin ikincil piyasa olması durumunda yerel muhasebe standartları veya UMS/UFRS kullanımına izin verilmektedir.

Mısır' da denetim raporlarında yerel muhasebe standartlarına uyum aranırken kalan ülkelerde denetim raporlarında UMS/UFRS setine uygunluk aranmaktadır. Ancak Esvatini ve Uganda ülkelerinde denetim raporlarında ikili raporlamaya yan hem ülke muhasebe standartlarına hem de UMS/UFRS seti ile uyumlu olmasına izin verilmektedir.

1.5.4.Asya Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Tablo 6: Asya Kıtasında Halka Açık Şirketlerde UMS/UFRS Uygulamaları

Halka açık şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/UFRS Standartları Zorunludur.	UMS/UFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/UFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/UFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
AZERBAIJAN	✓			✓	Evet
BAHREYN	✓		✓		Evet
BANGLADEŞ	✓		✓		Ülkedeki yetkili kuruluşun kabul ettiği haliyle UMS/UFRS uyumluluk
BHUTAN	✓			✓	Evet
BİRLEŞİK ARAP EMİRLİKLERİ	✓		✓		Evet
ÇİN TAİPEİ	✓			✓	Evet
ENDONEZYA	X	X	X	X	Yerel standartlar
ERMENİSTAN	✓		✓		Evet
FİLİPİNLER	✓		✓		Yerel standartlar
FİLİSTİN	✓		✓		Evet
GÜNEY KORE	✓			✓	Yerel standartlar
HİNDİSTAN	X	X	X	X	Yerel standartlar
IRAK	✓		✓		Evet
İRAN	✓				İran tarafından kabul edildiği şekilde UMS/UFRS uyumluluk
İSRAİL	✓		✓		Evet
JAPONYA		✓		✓	Evet
KAMBOÇYA	✓		✓		Yerel standartlar
KATAR	✓				Evet
KAZAKİSTAN	✓			✓	Evet
KUVEYT	✓				Evet
MALDİVLER	✓		✓		Evet
MALEZYA	✓			✓	Evet
MOĞOLİSTAN	✓		✓		Evet
MYANMAR	✓				Yerel standartlar
NEPAL	✓		✓		Yerel standartlar
PAKİSTAN	✓		✓		Pakistan'ın kabul ettiği şekilde UMS/UFRS uyumluluk
SİNGAPUR	✓		✓	✓	Yerel standartlar

Tablo 6'nın devamı

Halka açık şirketler					
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/IFRS Standartları Zorunludur.	UMS/IFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Kamu Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.	UMS/IFRS setinin Yabancı Şirketler İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/IFRS seti ile uyumluluk gerekir
			Zorunlu	İzin verilen	
SRI LANKA	✓		✓		Yerel standartlar
SURİYE	✓				Evet
SUUDİ ARABİSTAN	✓				Evet
TAYLAND	X	X	X	X	Yerel standartlar
UMMAN	✓				Evet
ÜRDÜN	✓		✓		Evet
VIETNAM	X	X	X	X	Yerel standartlar

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (07.02.2020)

Tablo 6'daki Asya ülkeleri IFRS.org resmi sitesinden alınmış olup borsası bulunmayan ve IFRS.org sitesinde yer almayan ülkelere yer verilmemiştir. Çin, ulusal muhasebe standartlarını UMS/IFRS seti ile yakınlaştırma sürecinde olup UMS/IFRS kullanımına ilişkin zorunluluk veya izin durumları şu anlık bulunmamaktadır. Ayrıca Çin borsasında işlem gören yabancı şirket bulunmadığından yabancı şirketlerin UMS/IFRS kullanımı için bir sınırlama bulunmamaktadır. Yine Özbekistan'da UMS/IFRS seti ile ilgili bir sınırlama olmadığından bu iki ülke tabloda yer almamaktadır.

Tablo 6'da 34 ülke bulunmakta olup 29 ülkede UMS/IFRS seti zorunlu tutulmuş, 4 ülkede UMS/IFRS seti kabul edilmemiş, 1 ülkede de UMS/IFRS kullanımına izin verilmiştir. UMS/IFRS setinin yabancı şirketler için zorunlu olduğu 18 ülke, izinli olduğu 8 ülke bulunmakta olup 6 ülkenin borsasında yabancı şirketler işlem görmediğinden herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Denetim raporlarında UMS/IFRS setine uyumluluk gerektiren 21 ülke bulunmakta olup 15 ülkede kendi yerel standartlarına uyumluluk aranmaktadır. Denetim raporlarında; Kamboçya, Malezya ve Moğolistan dışındaki ülkelere ikili raporlamaya yani hem yerel standartlara uyuma hem de UMS/IFRS setine uyuma izin verilmemektedir.

1.5.5.Okyanusya Bölgesinde Halka Açık Şirketlerde UMS/IFRS

Uygulamaları

Tablo 7: Okyanusya Bölgesinde Halka Açık Şirketlerde UMS/IFRS Uygulamaları

Halka açık şirketler						
Ülke	Yerel Halka Açık Şirketler İçin UMS/IFRS Standartları Zorunludur.	UMS/IFRS setine İzin Verilir Ancak Yerli Şirketleri İçin Zorunlu Değildir.		UMS/IFRS setinin Yabancı İçin Kullanımı		Denetim raporlarında UMS/IFRS setile uyumluluk gerekir
		Zorunlu	İzin verilen	Zorunlu	İzin verilen	
AVUSTRALYA	✓			✓	Hem yerel standartlar hem de UMS/IFRS setine uyumluluk	
FİJİ	✓			✓	Evet	
PAPUA YENİ GİNE	✓			✓	Evet	
YENİ ZELANDA	✓			✓	Evet	

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (07.07.2020)

Tablo 7’de Okyanusya Bölgesi ülkeleri yer almakta olup IFRS.org resmi sitesinde yer almayan Okyanusya Kıtası ülkelerine yer verilmemiştir.

Tablo 7’de 4 Okyanusya ülkesi bulunmakta olup ülkelerin tamamında UMS/IFRS seti halka açık yerli şirketler için zorunlu tutulmuştur. Avustralya ve Yeni Zelanda’da UMS/IFRS seti yabancı şirketler için zorunlu tutulmuş, Fiji ve Papua Yeni Gine’de UMS/IFRS setinin yabancı şirketlerin kullanımına izin verilmiştir. Avustralya’da denetim raporlarında UMS/IFRS veya yerel standartlara uyumluluk gerekirken diğer ülkelerde UMS/IFRS setine uyumluluk gerekmektedir. Ayrıca Avustralya ve Yeni Zelanda denetim raporlarında ikili raporlamaya izin verirken Fiji ve Papua Yeni Gine izin vermemektedir.

UMS/IFRS için yapılmış olan yukarıdaki tablolara göre halka açık şirketlerde;

- Amerika kıtasında UMS/IFRS setinin zorunlu olduğu 24, izinli olduğu 7 ve kabul edilmeyen 1 ülke,

- Avrupa Kıtasında UMS/UFRS setinin kabul edilmediği ülke bulunmamakta olup zorunlu olduğu 40, izinli olduğu 2 lke,
- Afrika Kıtasında UMS/UFRS setinin izinli olduğu ülke bulunmamakta olup zorunlu olduğu 31 ve kabul edilmeyen 1 lke,
- Asya kıtasında UMS/UFRS setinin kullanımının zorunlu olduğu 28, izinli olduğu 4 ve kabul edilmeyen 1 lke,
- Okyanusya Bölgesinde UMS/UFRS setinin izinli olduğu ve kabul edilmediği ülke bulunmamakta olup zorunlu olan 4 ülke bulunmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI

2.1.HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLER

Halka açık olmayan şirketler pay sahibi sayısı 500 ve altında olan aynı zamanda menkul kıymetler borsası aracılığıyla paylarının halka satışı konusunda bir çağrıda bulunmayan şirketlerdir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) genel olarak halka açık olmayan şirketler tanımına uygun olan şirketlerdir.

Dünya ekonomisindeki önemi büyük olan KOBİ'lerin, istihdam yaratma, sermaye oluşumu, girişimcilik ve ekonomik kalkınma gibi faktörler için katalizör görevi görmektedir.⁷⁶ Halka açık olmayan şirketler tanımına çoğunlukla uygun olan KOBİ'ler için genel bir tanım yapmak mümkün değildir.⁷⁷ Bir işletmenin küçük veya büyük işletme olduğu ölçütü ülkeden ülkeye değişmekte olup çoğu zaman aynı ülke içerisinde farklı iş kollarında bile bu tanım değişiklik göstermektedir.⁷⁸

KOBİ'ler için birçok ülke ve kuruluş farklı tanımlamalar yapmaktadır. Yapılan tanımlamalardaki farklılığı biraz olsun gidermek adına tanımlamalarda bazı ölçütler dikkate alınmaktadır. KOBİ tanımı genel olarak; çalışan sayısı, toplam net varlık, satış ve yatırım seviyesi, yıllık çalışma saati sayısı, yıllık ciro ve yıllık üretim hacmi gibi kriterler ele alınarak yapılmaktadır. Bu kriterler arasında, çalışan sayısı ve yıllık ciro en yaygın olarak kullanılmaktadır.⁷⁹

İşletme kriterlerinin belirlenmesi, kredi avantajlarından ve devlet desteklerinden faydalanma, danışmanlık kuruluşlarından danışmanlık hizmeti alma gibi konularda

⁷⁶ Godspower Godwin Itemeh, "Defining Size Standard for Small and Medium Enterprises Towards Economic Revolution in Nigeria", *International Journal of Research in Commerce & Management*, C. 6, S. 3 (2015), s. 96.

⁷⁷ Luca Cacciolatti, Soo Hee Lee, *Entrepreneurial Marketing for SMEs*, 1. b., United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2015, s. 7.

⁷⁸ Gentrif Berisha, Justina Shiroka Pula, "Defining Small and Medium Enterprises: A Critical Review", *Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences*, C. 1, S. 1 (2015), s. 21.

⁷⁹ Parisa Salimzadeh, Jerry Courvisanos, "A Conceptual Framework for Assessing Sustainable Development in Regional SMEs", *Journal of Environmental Assessment Policy and Management*, C. 17, S. 4 (2015), s. 3, doi:10.1142/S1464333215500398.

büyük bir öneme sahiptir. KOBİ'ler için yapılan farklı tanımlardan dolayı bu kriterler, işletmelerin faaliyet gösterdikleri farklı iş kollarına veya ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Bu durum KOBİ'lerin bu gibi hizmetlerden yararlanması konusunda ve KOBİ'lerin geliştirilmesi ve desteklenmesine yönelik politikalarda bir handikap oluşturmaktadır. Bu nedenle birçok ülke, kurum ve kuruluş KOBİ tanımlarında homojenlik sağlamak adına ortak bir tanım yapma ihtiyacı duymuşlardır.⁸⁰ Bazı kurum ve kuruluşlar KOBİ'ler için şu şekilde tanımlamalar yapmıştır; AB üye devletlerinde, 886 milyon çalışan sayısı ile 21,3 milyon KOBİ bulunmaktadır. Bu bağlamda KOBİ tanımı AB için her zaman önemli bir konu olmuştur.⁸¹

AB, KOBİ tanımı yaparken işletmenin büyüklüğünü (çalışanlar, ciro ve toplam bilanço) gibi faktörleri dikkate almış ancak bu faktörlerin tek başına bir işletmenin KOBİ olup olmayacağını göstermesi konusunda yeterli olmayacağını belirtmiş ve bu faktörlere ek olarak işletmenin başka bir büyük işletmeye ait olup olmadığı veya ortak olup olmadığı gibi faktörlerin de dikkate alınması gerektiğini eklemiştir.⁸² AB'nin KOBİ tanımı Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 8: AB'de KOBİ Tanımı

Kategori	Çalışan sayısı	Net satış Hasılatı	Veya	Toplam Bilanço
Mikro	<10	≤ 2 Milyon €		≤ 2 Milyon €
Küçük	<50	≤ 10 Milyon €		≤ 10 Milyon €
Orta	<250	≤ 50 Milyon €		≤ 43 Milyon €

Kaynak: https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en (26.11.2019)

AB, Tabloda görüldüğü üzere KOBİ tanımını çalışan sayısı, net satış hasılatı veya toplam bilanço kriterleri üzerinden değerlendirmekte olup, mikro işletmeler için çalışan sayısının 10'dan az, net satış hasılatı veya toplam bilançosunun en fazla 2 milyon € olacak şekilde, küçük işletmeler için çalışan sayısının 50'den az, net satış hasılatı veya toplam bilançosunun en fazla 10 milyon € olacak şekilde, orta büyüklükteki işletmeler için çalışan sayısının 250'den az, net satış hasılatı en fazla 50 milyon € ve toplam bilançosunun en fazla 43 milyon € olacak şekilde belirlemiş olup

⁸⁰ Tahir Akgemci, *KOBİ'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler*, Ankara: KOSGEB, 2001, s. 1.

⁸¹ Gianluca Oricchio vd., *SME Funding: The Role of Shadow Banking and Alternative Funding Options*, London, United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2017, s. 9.

⁸² (26.11.2019), <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15582/attachments/1/translations>.

bunlara ek olarak büyük işletmeler için veya büyük işletmeye ortak bir işletme için ek bilgilerin olması gerektiğini belirtmiştir.

KOBİ'ler, OECD(İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı) bölgesinde ekonomik büyümede büyük rol oynamakta ve çoğu yeni iş alanı için kaynak sağlamaktadır. OECD işletmelerinin %95'inden fazlası çoğu ülkede istihdamın %60-70'ini oluşturan KOBİ'lerdir. OECD KOBİ tanımı sadece çalışan sayısı kriterini göz önünde bulundurarak yapmaktadır.⁸³ Çalışan sayısı 1-4 arasında olan işletmelere mikro, 5-19 arasında olan işletmelere çok küçük, 20-99 arasında olan işletmelere küçük, 100-500 arasında çalışanı olan işletmelere orta büyüklükte işletme tanımı yapmaktadır.⁸⁴

KOBİ'ler için başka bir tanım da Dünya Bankası tarafından yapılmıştır. Dünya bankası KOBİ tanımını; çalışan sayısı, toplam net varlıklar ve toplam net satışlar olarak 3 kriter üzerinden ele alarak yapmıştır. Dünya Bankası KOBİ tanımı Tablo 8'deki gibidir.

Tablo 9: Dünya Bankası KOBİ Tanımı

Kategori	Çalışan Sayısı	Toplam Net Varlıklar	Toplam Net Satışlar
Mikro	<10	<100.000\$	<100.000\$
Küçük	<50	<3milyon \$	<15 milyon \$
Orta	<300	<3 milyon \$	<15 milyon \$

Kaynak: http://www.infodev.org/sites/default/files/resource/InfodevDocuments_614.pdf (26.11.2019)

Tabloda görüldüğü üzere dünya bankası; çalışan sayısı 10'dan az olan, toplam net varlıkları ve toplam net satışları 100.000\$'dan az olan işletmelere mikro işletme, çalışan sayısı 50'den az olan, toplam net varlıkları 3 milyon \$'dan ve toplam net satışları 15 milyon \$' dan az olan işletmelere küçük işletme, çalışan sayısı 300'den az olan, toplam net varlıkları 3 milyon \$ ve toplam net satışları 15 milyon \$' dan az olan işletmeleri orta büyüklükte işletme olarak sınıflandırmaktadır.

KOBİ'leri farklı bir şekilde ele alarak yapılan başka bir tanım da UMSK tarafından yapılmıştır. UMSK KOBİ' tanımı yaparken kriter olarak herhangi bir sayısal ölçüt kullanmamış ve KOBİ'leri; kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve dış

⁸³ (27.11.2019), <http://www.oecd.org/cfe/leed/1918307.pdf>.

⁸⁴ Meghana Ayyagari, Asli Demirgüç-Kunt, Thorsten Beck, "Small and Medium Enterprises Across the Globe: A New Database", SSRN Scholarly Paper, Rochester, NY: Social Science Research Network, 01.08.2003, s. 8, <https://papers.ssrn.com/abstract=636547>.

kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan özel şirketler olarak tanımlamıştır.⁸⁵

Ülkemizde de KOBİ'ler için birçok kurumdan birçok farklı tanım yapılmıştır. Yapılan farklı tanımlardan doğan karmaşıklığı gidermek ve AB ile uyumlu bir tanım yapmak adına 19.10.2005 tarihinde Bakanlar Kurulunca alınan kararla “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğe göre; çalışan sayısı 10'dan az, net satış hasılatı veya mali bilançosu 1 milyon YTL'yi aşmayan işletmeler mikro işletme, çalışan sayısı 50'den az, net satış hasılatı veya mali bilançosu 5 milyon YTL'yi aşmayan işletmelere küçük işletme, çalışan sayısı 250'den az, net satış hasılatı veya mali bilançosu 25 milyon YTL'yi aşmayan işletmelere orta büyüklükte işletme denmektedir.⁸⁶

2005 yılında çıkarılan yönetmelik, 24.06.2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile revize edilmiş olup son halini almıştır.⁸⁷ KOBİ'ler için Bakanlar Kurulunca alınan kararla yapılan son tanım Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 10: 24.06.2018 Tarihli Resmi Gazete'de Yayınlanan KOBİ Tanımı

Kategori	Çalışan Sayısı	Yıllık Net Satış Hasılatı	Mali Bilanço Toplamı
Mikro	<10	≤ 3 milyon TL	≤ 3 milyon TL
Küçük	<50	≤ 25 milyon TL	≤ 25 milyon
Orta	<250	≤ 125 milyon TL	≤ 125 milyon TL

Kaynak: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180624-7.pdf> (26.11.2019)

Tablo 9'da görüldüğü üzere; çalışan sayısı 10'dan az , yıllık net satış hasılatı veya mali bilanço toplamı 3 milyon TL'yi aşmayan işletmelere mikro işletme, çalışan sayısı 50'den az, yıllık net satış hasılatı veya mali bilanço toplamı 25 milyon TL'yi aşmayan işletmelere küçük işletme, çalışan sayısı 250'den az, yıllık net satış hasılatı

⁸⁵ Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, “The Context of the Possible IFRSfor SMEs Implementation in Romania: An Exploratory Study”, *International Journal of Accounting & Information Management*, C. 19, S. 1 (2010), s. 49, doi:10.1108/ijaim.2011.36619baa.003.

⁸⁶ Turhan Korkmaz, Halime Temel, Elif Birkan, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 36 (2007), s. 101.

⁸⁷ (27.11.2019), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180624-7.pdf>.

veya mali bilanço toplamı 125 milyon TL'yi aşmayan şirketler orta büyüklükte işletme olarak nitelendirilmektedir.

2.1.1. KOBİ'lerin Avantajları ve Dezavantajları

İşletme büyüklüğü, işletmelerin organizasyonel yapısını dolayısıyla çalışma şekillerini etkilemektedir. Büyük işletmelerin çalışanları, işletme içerisindeki rollerinin ne olduğunu bildiği, katı ve önceden belirlenmiş rollere sahiptirler. Ancak KOBİ'lerde bu tarz bir organizasyonel yapıya rastlamak çoğunlukla mümkün olmamaktadır. KOBİ yöneticisi veya sahibi çoğunlukla çok yönlü olup birden fazla iş yükü ile çalışmaktadır. Bu tarz bir yapıda değişen şartlara ayak uydurmak büyük işletmelere göre daha kolay olmaktadır.⁸⁸

KOBİ'lerin faaliyette bulunduğu alanlar büyük işletmelere göre daha sınırlı olup bu durum KOBİ'lerin daha az ürün ve daha az müşteri ile çalışmasına neden olmakta ve tek bir alana odaklanıp bu alanda uzmanlaşmayı sağlamaktadır. Uzmanlaşma rekabetçi bir pazarda KOBİ'lere büyük işletmeler karşısında avantaj sağlamakta olup yeniliklere daha az maliyetle ve daha kısa sürede tepki vermelerini sağlamaktadır.⁸⁹

KOBİ'ler ekonomilerde sanayileşmenin başlangıç noktası olup gelir dağılımı, vergi geliri, istihdam, kaynakların etkin kullanımı ve aile gelirinin istikrarı gibi konularda önemli etkilere sahiptir. KOBİ'ler büyük işletmelere göre daha fazla emek yoğun üretim kullanma eğiliminde olup verimli istihdam olanaklarının sağlanmasına, gelir yaratılmasına ve nihayetinde yoksulluğun azaltılmasına önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır.⁹⁰

Her işletmenin bazı konularda dezavantajları olduğu gibi KOBİ'lerin de dezavantajları bulunmaktadır. KOBİ'ler sınırlı kaynak kullanımı nedeniyle büyük işletmelerle rekabet edemezler. Büyük işletmelerin pazar konumundan kaynaklı göreceli güçleri nedeniyle tedarikçiler üzerinde daha fazla etkiye sahip olup tedarikçilerle daha esnek çalışma imkanı bulabilmektedirler. KOBİ'lerin tedarikçiler üzerinde böyle bir

⁸⁸ Cacciolatti, Lee, *Entrepreneurial Marketing for SMEs*, s. 12.

⁸⁹ Paul Burns, *Entrepreneurship and Small Business: Start-up, Growth and Maturity*, 3. b., Çin: Palgrave Macmillan, 2011, s. 18.

⁹⁰ Javed Jasra vd., "Determinants of Business Success of Small and Medium Enterprises", *International Journal of Business and Social Science*, C. 2, S. 20 (2011), s. 275.

etkisi bulunmadığından daha fazla çaba ve maliyete katlanmak zorunda kalmaktadırlar.⁹¹

Büyük işletmelerde bulunan güçlü organizasyonel yapı, çalışanların belli bir alanda uzmanlaşmasını sağlamakta ve etkili bir yönetsel yapının oluşumunda önemli bir rol oynamaktadır. KOBİ'lerde yönetim yapısı genellikle bir kişi ile sınırlı kalmakta olup bu durum işletmelerin finans, üretim, pazarlama ve daha birçok alanda bilgi kullanımını sınırlamakta ve yönetsel sorunlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır.⁹²

KOBİ'lerde bulunun sade yönetim yapısı çalışanların genellikle daha fazla sayıda iş rolüne ve daha fazla sorumluluğa sahip olmalarını gerektirmekte olup böyle bir yönetim yapısında KOBİ 'lerin başarısız olma ihtimali artmaktadır.⁹³

Büyük işletmeler sermaye ihtiyacı oluşması durumunda sermaye artırma yoluna giderek fon sağlayabilmektedirler. KOBİ'ler böyle bir ihtiyaç oluşması halinde sermaye arttırma yoluna gidemezler ve birçok stratejik konuda kısıtlı imkanlarla çalışmak zorunda kalıp etkili olmakta zorluk çekmektedirler.⁹⁴

2.2.KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

KOBİ'ler geçmişte olduğu gibi günümüz küresel ekonomisinde de ekonomik olarak önemli kuruluşlardır. Günümüz küresel ekonomisinde var olmak, rekabet edebilmek ve güçlü olabilmek için yüksek kaliteli ve karşılaştırılabilir tek bir standart setine ihtiyaç duyulmakta olup bu ihtiyaç sadece halka açık şirketler için değil ekonominin bel kemiği olan KOBİ'ler için de önemli bir konudur.⁹⁵

Halka açık şirketlerde UMS/IFRS kullanımı finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını, yatırımcıların bilgi maliyetlerini ve riskini düşürerek piyasa güvenini artırması ve daha düşük sermaye maliyetine yol açarak sınır

⁹¹ Paul Hong, Jungsik Jeong, "Supply Chain Management Practices of SMEs: From a Business Growth Perspective", *Journal of Enterprise Information Management*, ed. Norman P. Archer, C. 19, S. 3 (2006), ss. 293-94, doi:10.1108/17410390610658478.

⁹² Simon Bridge, Ken O'Neill, Stan Cromie, *Understanding Enterprise, Entrepreneurship And Small Business*, 1. b., Macmillan business, 1998, ss. 137-38.

⁹³ Fatima Sahraoui, "Theoretical study of SMEs performance and dashboards specifications", 2018.

⁹⁴ Bridge, O'Neill, Cromie, *Understanding Enterprise, Entrepreneurship And Small Business*, s. 18.

⁹⁵ Rafael Bautista-Mesa, Juan María Muñoz-Tomás, María Paz Horno-Bueno, "Does the IASB Know the Needs of SMEs? A Comparative Analysis between the IFRS for SMEs and Full IFRS Due Processes", *Revista de Contabilidad*, C. 22, S. 2 (2019), s. 204, doi:10.6018/rcsar.382261.

ötesi yatırımları arttırması gibi olumlu sonuçlar doğurmuştur.⁹⁶ Bu olumlu sonuçlar sonucunda UMS/UFRS seti birçok ülkede uygulanmaya konulmuş ve hatta pek çok ülke yerel muhasebe standartlarını terk ederek standartlarını tamamen UMS/UFRS setine uyumlu hale getirmiştir. Bu durum KOBİ'ler gibi birçok işletmeyi UMS/UFRS setine göre raporlama yapmayı gerekli kılmış ancak UMS/UFRS kapsamına dahil edilen birçok yeni uygulama ve açıklamalar, bu açıklamalar ve uygulamaların kapsamına girmeyen KOBİ'ler gibi işletmeler için oldukça maliyetli olmuştur.⁹⁷

UMS/UFRS seti, halka açık işletmelerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmış bir dizi standardı içermektedir. Bu standartlar KOBİ olarak sınıflandırılan işletmelerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamamakta olup KOBİ ile ilgisi olmayan birçok bilimsel ve detaylı konuyu içermektedir. KOBİ'lerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları, hisseleri sermaye piyasasında işlem gören halka açık şirketlerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre daha sınırlı bir alanı kapsamaktadır.⁹⁸

Halka açık şirketlerin finansal tablo kullanıcıları genellikle; sermaye piyasası analistleri, kredi derecelendirme kuruluşları, yatırımcılar gibi birçok farklı değişkene odaklanarak bilgi elde eden ve bu bilgiye göre hareket eden kişi veya kurumlardan oluşmaktadır.⁹⁹KOBİ finansal tablo kullanıcıları genellikle; bankalar, kredi kuruluşları, melek yatırımcılar, vergi otoriteleri gibi kişi veya kurumlardır. Bu bağlamda bu kişi veya kurumların KOBİ finansal tablolarında ihtiyaç duydukları bilgiler daha çok kısa dönem nakit akışları, likidite ve ödeme kabiliyeti gibi konulara ilişkindir.¹⁰⁰

Küresel ekonomide her ne kadar uluslararası karşılaştırılabilirlik önemli bir konu olsa da yerel olarak faaliyet gösteren birçok küçük işletme için finansal tablo

⁹⁶ R. M. Ammar Zahid, Can Simga-Mugan, "An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study", *Emerging Markets Finance and Trade*, C. 55, S. 2 (2019), s. 393, doi:10.1080/1540496X.2018.1500890.

⁹⁷ Petra Klink, *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities: The Need and Form of a Third-Tier Financial Reporting Standard in Namibia*, (Yüksek Lisans Tezi), South Africa: University of South Africa, 2016, s. 9.

⁹⁸ Tansel Hacıhasanoğlu, Nevran Karaca, Şuayyip Demirci, "KOBİ'ler İçin TFRS'nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma", *World of IFRS*, 2012, s. 403.

⁹⁹ Maria-Gabriella Baldarelli vd., "Accounting Harmonization for SME-S in Europe: Some Remarks on IFRS for SME-S and Empirical Evidences", *Economic Research*, C. 25 (2012), s. 9, doi:10.1080/1331677X.2012.11517554.

¹⁰⁰ Sithole Seedwell Tanaka Muyako, "The Relevance of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs) in Swaziland", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, C. 11, S. 8 (2015), ss. 385-86, doi:10.17265/1548-6583/2015.08.001.

hazırlayıcıları ve kullanıcılarının yerel muhasebe standartlarına alışkın olmaları sebebiyle uluslararası karşılaştırılabilirlik konusunun pek bir önemi bulunmamaktadır. Bu sebeple UMS/UFRS setinin kullanımı fayda-maliyet açısından küçük işletmelere bir avantaj sağlamamaktadır.¹⁰¹

KOBİ olarak adlandırılan işletmeler farklı sermaye yapılarına sahiptirler ve ortak sayısı halka açık şirketlere göre daha az sayıdadır. Sermaye ihtiyaçlarını bankalardan veya diğer özel kaynaklardan karşılamakta olup basit sermaye yapısı nedeniyle paydaşlar, işletmenin finansal pozisyonunu kişisel ve doğrudan denetim ile kolayca izleyebilmektedirler. Bu bağlamda raporlama teşvikleri ve ihtiyaçları halka açık şirketlerden farklıdır.¹⁰²

KOBİ'lerin finansal raporlama ihtiyacının farklı olması sebebiyle UMS/UFRS setine getirilen eleştirilere cevap olarak 2009 yılında UMSK tarafından IFRS for SME (KOBİ'ler için finansal raporlama standartları) yayınlamış olup bu standartla UMS/UFRS uygulayan KOBİ'lerin yaşamış olduğu sıkıntıların giderilmesi amaçlanmıştır.¹⁰³

KOBİ FRS her ne kadar 2009 yılında yayınlanmış olsa da standartların yayınlanması 2003 yılına kadar uzanan bir sürecin sonucunda gerçekleşmiştir. UMSK 2003 yılında KOBİ FRS konusunu gündemine almış bununla ilgili birçok araştırma ve toplantılar yapmış ve 2007 yılında bir nihai taslak metni yayınlamıştır. Nihai taslak metnine getirilen yorumlar ve düzeltmeler sonucu 2009 yılının Temmuz ayında KOBİ FRS yayınlanmıştır.¹⁰⁴

KOBİ FRS; halka açık şirketler, bankalar ve sigorta kuruluşları için değil kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin kullanımı için yayınlanmıştır.¹⁰⁵ Bunun yanı sıra ülkelerin ekonomik yapılarının, hukuki alt yapısının ve de KOBİ tanımlarının farklı olması sebebiyle KOBİ FRS kullanımı UMSK

¹⁰¹ Eva Hyblova, "The Current Problems of Harmonization of Accounting for Small and Medium-Sized Enterprises", *Economic Research*, C. 32, S. 1 (2019), s. 608, doi:10.1080/1331677X.2018.1561317.

¹⁰² Zahid, Simga-Mugan, "An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants", s. 393.

¹⁰³ Cătălin Nicolae Albu vd., "Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey", *Journal of International Financial Management & Accounting*, C. 24, S. 2 (2013), s. 142, doi:10.1111/jifm.12008.

¹⁰⁴ Baldarelli vd., "Accounting Harmonization for SME-S in Europe", ss. 4-5.

¹⁰⁵ (15.01.2020), <https://www.iasplus.com/en/standards/other/ifrs-for-smes>.

tarafından zorunlu tutulmamış olup ülkelerin muhasebe konusunda sorumlu organlarının kararına bırakılmıştır.¹⁰⁶

UMS/UFRS setinin temeli üzerine inşa edilerek KOBİ'lerin yeteneklerine ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre şekillenmiş olan KOBİ FRS, KOBİ'lerle ilgili olmayan bazı konuların çıkarılması, UMS/UFRS setinin izin vermiş olduğu muhasebe politikası seçeneklerinin azaltılması ve birçok tanıma ve ölçüm kriterlerinin sadeleştirilmesi gibi bir dizi basitleştirmeyi içeren bir standarttır.¹⁰⁷

UMS/UFRS setinde yer alan ve KOBİ'lerle ilgili olmayan konular şunlardır:¹⁰⁸

- Hisse başına kazanç, ara dönem finansal raporlama, bölümlere göre raporlama ve satılmaya hazır finansal varlıkların muhasebeleştirilmesi.
- UMS 16'da yer alan maddi duran varlıklar ve UMS 38'de yer alan maddi olmayan duran varlıklardaki yeniden değerlendirme modeli KOBİ FRS'de yer almamaktadır.
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller için ölçüm, maliyet ve gerçeğe uygun değer modelleri arasındaki seçimden ziyade koşullardan kaynaklanmaktadır. KOBİ FRS'de yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değer modeli, ölçüm yapmak güvenilir değilse maliyet yöntemine göre yapılmaktadır.
- Devlet hibelerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması için çeşitli seçenekler sunulmaktadır.
- Ertelenmiş fayda emeklilik planlarının aktüeryal kazanç ve kayıplarının ertelenmesi KOBİ FRS'de yer almamaktadır.
- KOBİ FRS'de şerefiye ve diğer tanımsız ömrü olan varlıkların sınırlı bir ömrü olduğu varsayılır ve değer düşüklüğü hesaplamasındaki zorluk

¹⁰⁶ Mateja Jerman, Gordana Ivankovi, "The Evolution of Financial Standards for Small and Medium-Sized Entities", *Scientific Annals of the Alexandru Ioan Cuza University of Iasi: Economic Sciences Series*, C. 58, S. 1 (2011), s. 20.

¹⁰⁷ Diego Valentinetti, Michele Antonio Rea, Caterina Basile, "Differences between National Reporting Practices and IFRS for SMEs Presentation and Disclosure Requirements: Evidence from Italy", *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, C. 6, S. 2 (2016), s. 147, doi:10.5296/ijaf.v6i2.9838.

¹⁰⁸ Eva K Jermakowicz, Barry Jay Epstein, Russell Novak, "IFRS for SMEs - An Option for U.S. Private Entities?", *Review of Business*, C. 30, S. 2 (2010), ss. 74-75.

azaltılır. Eğer faydalı ömür tahmin edilemiyorsa, varlıklar 10 yıl boyunca itfa edilmektedir. Değer düşüklüğü testi ancak değer düşüklüğü göstergesi varsa yapılır.

- UMS 38’de araştırma geliştirme giderlerine belirli koşullar altında aktifleştirmeye izin vermekte olup KOBİ FRS’de araştırma geliştirme maliyetleri gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilebilmektedir.
- Finansal araçlar UMS/UFRS setindeki dört farklı kategori yerine iki farklı kategori ile sunulmaktadır. Belirtilen kriterleri karşılayan finansal araçlar gerçeğe uygun değer veya itfa edilmiş maliyet bedeli ile ölçülür; gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılır.
- Başlangıçta diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkları, ilgili yatırımın elden çıkarılması durumunda kâr veya zarara yeniden sınıflandırılmaz (bu nedenle ilk muhasebeleştirmeden sonra bu tür kazanç ve kayıpların izlenmesine gerek yoktur.)

KOBİ FRS, UMS/UFRS setinin sadeleştirilmiş hali olup KOBİ’lere ve finansal tablo kullanıcılarına çeşitli avantajlar sağlayacağı düşüncesiyle yayınlanmıştır. Bu avantajlar şu Şekilde sıralanabilir:¹⁰⁹

- Uluslararası karşılaştırılabilirlik önemli bir konudur ve KOBİ FRS KOBİ’lerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini arttıracaktır.
- KOBİ FRS, KOBİ’lerin yerel pazarlardan uluslararası pazarlara geçişini kolaylaştıracak olup sınır ötesi şirket birleşmelerine olanak sağlayacak buna bağlı olarak oluşacak konsolide finansal tabloların hazırlanmasındaki prosedürleri basitleştirecektir.
- KOBİ FRS kullanımıyla beraber finansal tabloların sunum kalitesi artacak ve buna bağlı olarak KOBİ’lerin kredi notları artacak olup kredi kuruluşlarıyla olan ilişkiler daha güçlü hale gelecektir.

KOBİ FRS’nin olumlu etkilerinin yanı sıra olumsuz etkilerinin de olacağı konusunda eleştiriler bulunmaktadır. KOBİ FRS’ye getirilen olumsuz yorumlar genellikle şu Şekildedir:¹¹⁰

¹⁰⁹ Aylin Poroy Arsoy, Tuba Bora, “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması zerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 56 (2012), ss. 19-20.

- Standartlar, mikro(küçük) işletmeleri dikkate almadan oluşturulmuştur ve küçük işletmeler standardı uygulamada zorluk yaşayacaktır.
- Sadece yerel olarak faaliyet gösteren KOBİ'ler için uluslararası karşılaştırılabilirlik ihtiyacı yoktur ve de bu işletmelerin finansal tablo kullanıcıları yerel standart ve uygulamalara alışkındır.
- Standardı uygulamak isteyen şirketler, mali tablo oluşturmak için personel eğitimine ihtiyaç duyacak olup küçük işletmeler için eğitim maliyetine katlanmak zor olacaktır.

KOBİ FRS Avrupa Komisyonu tarafından, KOBİ'lerin yönetim maliyetlerini azaltmayacağı ve finansal raporlamayı basitleştirmeyeceği gerekçesiyle kabul edilmemiştir. UMSK, KOBİ FRS'nin AB ile uyumlu olması ve KOBİ ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde olması için çalışmalar başlatmıştır. UMSK 2013 yılında revize edilmiş nihai taslağı sonrasında 1 Ocak 2017 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde geçerli olacak olan KOBİ FRS'yi 2015 yılında yayınlamıştır. ¹¹¹

2.3.DÜNYADA HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLERDE KOBİ FRS UYGULAMALARI

KOBİ FRS kullanımı, ülkelerin muhasebe alanındaki yetkili kuruluşların inisiyatifine bırakılmış olup herhangi bir kullanım zorunluluğu getirilmemiştir. Bu nedenle birçok ülkede KOBİ FRS'ye olan yaklaşım farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların ortaya konulması adına aşağıda tablolar halinde dünya genelinde KOBİ FRS kullanımı gösterilmiştir.

¹¹⁰ Hyblova, "The Current Problems of Harmonization of Accounting for Small and Medium-Sized Enterprises", s. 608.

¹¹¹ (15.01.2020), <https://www.ifrs.org/projects/2015/2015-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes/>.

2.3.1.Amerika Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Tablo 11: Amerika Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
ABD			Yerel standartlar
ANGUİLLA		✓	UMS/UFRS
ANTİGUA VE BARBUDA		✓	UMS/UFRS
ARJANTİN		✓	Yerel standartlar
BAHAMALAR		✓	UMS/UFRS
BARBADOS		✓	Yerel standartlar
BELİZE		✓	UMS/UFRS
BERMUDA		✓	Yerel standartlar
BOLİVYA			Yerel standartlar
BREZİLYA	✓		UMS/UFRS
CAYMAN ADALARI		✓	UMS/UFRS
DOMİNİK CUMHURİYETİ	✓		Yerel standartlar
DOMİNİKA		✓	UMS/UFRS
EKVADOR		✓	UMS/UFRS
EL SALVADOR		✓	UMS/UFRS
GRENADA		✓	UMS/UFRS
GUATEMALA		✓	UMS/UFRS
GUYANA		✓	UMS/UFRS
HONDURAS		✓	UMS/UFRS
JAMAİKA		✓	UMS/UFRS
KANADA	×	×	Yerel standartlar
KOLOMBİYA		✓	UMS/UFRS veya Yerel standartlar
KOSTA RİKA	✓		IAS/IFSR
MEKSİKA			Yerel standartlar
NİKARAGUA		✓	UMS/UFRS
PANAMA		✓	UMS/UFRS
PARAGUAY		✓	Yerel standartlar

Tablo 11 'in devamı

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
PERU		✓	UMS/UFRS veya Yerel standartlar
SAİNT KİTTS VE NEVİS		✓	UMS/UFRS
SAİNT LUCİA		✓	UMS/UFRS
SAİNT VİNCENT VE GRENADİNLER		✓	UMS/UFRS
SURİNAM		✓	İşletmeler isteğe bağlı seçim yapabilirler
ŞİLİ	✓		KOBİ FRS dışında standart uygulayamaz
TRİNİDAD VE TOBAGO		✓	UMS/UFRS
URUGUAY		✓	UMS/UFRS
VENEZUELA	✓		Venezuela'da kabul edilen UMS/UFRS

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (07.02.2020)

Tablo 11'de Amerika kıtasından 36 ülke bulunmakta olup IFRS.org resmi sitesinde yer almayan ülkeler tabloya alınmamıştır.

Tablo 11'de yer alan 36 ülkenin 5'inde istisnalar dışında, halka açık olmayan şirketler için KOBİ FRS zorunlu tutulmuş olup 5 ülkenin içerisinde yer alan Şili'de halka açık olmayan şirketler için KOBİ FRS dışında bir uygulamaya izin verilmemektedir. Tablo 11'de yer alan Amerika Kıtası ülkelerinin KOBİ FRS kullanımına izin veren 27 ülke bulunmakta olup Kanada'da KOBİ FRS'ler kabul edilmemiştir. Ayrıca ABD ve Meksika ülkelerinde halka açık olmayan şirketler için KOBİ FRS kullanımı konusunda herhangi bir kısıtlama ve izin verme durumu bulunmamaktadır. Yine Bolivya'da muhasebe standartları konusundaki yetkili kuruluş tarafından KOBİ FRS kabul edilmiş ancak devletten onay bekleme durumu olması sebebiyle halka açık olmayan şirketler yerel standartlar kullanmaktadırlar. Bunların dışında KOBİ FRS kullanmayan ülkelerde halka açık olmayan şirketler için herhangi bir KOBİ standardı bulunmamakta olup ülkeler kendi kurallarına göre yerel standartları veya UMS/UFRS setini kullanma izni vermişlerdir.

2.3.2.Avrupa Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Tablo 12: Avrupa Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
ALMANYA	X	X	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
ARNAVUTLUK	X	X	Yerel standartlar
AVUSTURYA	X	X	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
BELARUS	X	X	Yerel standartlar
BELÇİKA	X	X	AB Muhasebe Direktifleri
BİRLEŞİK KRALLIK	X	X	FRS 102
BOSNA HERSEK		✓	UMS/UFRS
BULGARİSTAN	X	X	AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
ÇEK CUMHURİYETİ	X	X	AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
DANİMARKA	X	X	
ERMENİSTAN		✓	Yerel standartlar
ESTONYA	X	X	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
FİNLANDİYA	X	X	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
FRANSA	X	X	Yerel standartlar
GÜRCİSTAN	✓		UMS/UFRS
HIRVATİSTAN	X	X	Yerel standartlar
HOLLANDA	X	X	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
İRLANDA	X	X	FRS 102
İSPANYA	X	X	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
İSVEÇ	X	X	Yerel standartlar
İSVİÇRE		✓	US GAAP, Yerel standartlar
İTALYA	X	X	
İZLANDA	X	X	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
KARADAĞ	X	X	UMS/UFRS
KIBRIS	X	X	AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
MAKEDONYA	✓		UMS/UFRS
LETONYA	X	X	Yerel standartlar

Tablo 12'in devamı

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
LİHTENŞTAYN	×	×	AB Muhasebe Direktifleri
LİTVANYA	×	×	AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
LÜKSEMBURG	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
MACARİSTAN	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
MALTA	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
MOLDOVA	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
NORVEÇ	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
POLONYA	×	×	Yerel standartlar
PORTEKİZ	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
ROMANYA	×	×	Yerel standartlar
RUSYA	×	×	Yerel standartlar
SİRBİSTAN	✓		UMS/UFRS
SLOVAKYA	×	×	Yerel standartlar
SLOVENYA	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS
TÜRKİYE	×	×	BOBİ FRS
UKRAYNA		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
YUNANİSTAN	×	×	Yerel standartlar veya AB'nin kullanıma uygun gördüğü UMS/UFRS

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (10.02.2020)

Tablo 12'de 44 Avrupa Kıtası ülkesi bulunmakta olup IFRS.org sitesinde yer almayan ülkeler tabloya alınmamıştır.

Tablo 12'de yer alan ülkelerden; Sırbistan, Makedonya ve Gürcistan, KOBİ FRS standartlarını zorunlu tutmakta, Bosna Hersek, Ermenistan, İsviçre ve Ukrayna KOBİ FRS'lerin kullanımına izin vermekte ve kalan ülkeler de KOBİ FRS'leri kabul etmemektedirler. KOBİ FRS'leri kabul etmeyen ülkelerden sadece; İngiltere, İrlanda ve

Türkiye KOBİ'ler için ayrı bir standart geliştirip kullanmakta olup, kalan ülkeler kendi işletmelerinin özelliklerine göre yerel muhasebe standartları, UMS/UFRS seti veya AB'nin kabul ettiği şekliyle UMS/UFRS setini kullanmaktadır. Bunların dışında KOBİ FRS kullanmayan şirketlerin hangi uygulamayı kullandığı konusunda Danimarka ve İtalya ülkeleri için bilgi bulunmamaktadır.

2.3.3. Afrika Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Tablo 13: Afrika Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
ANGOLA	X	X	Yerel standartlar
BENİN	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
BOTSVANA		✓	UMS/UFRS
ÇAD	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
EKVATOR GİNESİ	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
ESWATİNİ		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
FİLDİŞİ SAHİLİ	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
GABON	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
GAMBİYA		✓	1955 Tarihli Şirketler Yasası
GANA		✓	UMS/UFRS
GİNE	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
GİNE-BİSSA	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
GÜNEY AFRİKA CUMHURİYETİ		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
KAMERUN	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
KENYA		✓	UMS/UFRS
KOMORLAR	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
KONGO CUMHURİYETİ	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
KONGO DEMOKRATİK CUMHURİYETİ	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
LESOTHO		✓	UMS/UFRS
LİBERYA		✓	UMS/UFRS
MADAGASKAR		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
MALAVİ		✓	UMS/UFRS

Tablo 13'ün devamı

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
MALİ	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
MAURİTİUS		✓	UMS/UFRS
MİSİR	X	X	Yerel standartlar
NAMİBYA		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
NİJER	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
NİJERYA		✓	Yerel standartlar
ORTA AFRİKA CUMHURİYETİ	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
RUANDA	✓		Başka bir muhasebe çerçevesi bulunmamaktadır
SENEGAL	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
SİERRA LEONE		✓	Yerel standartlar
TANZANYA		✓	UMS/UFRS
TOGO	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
UGANDA		✓	UMS/UFRS
ZAMBİYA		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
ZİMBABVE		✓	UMS/UFRS

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (10.02.2020)

Tablo 13'te 37 Afrika Kıtası ülkesi bulunmakta olup IFRS.org sitesinde yer almayan ülkeler tabloya alınmamıştır.

Tablo 13'te 37 ülkenin 18'inde KOBİ FRS kabul edilmemiş, 18 ülkede KOBİ FRS'lerin kullanımına izin verilmiş ve 1 ülkede KOBİ FRS zorunlu tutulmuştur. KOBİ FRS'nin kabul edilmediği ülkelerde ve KOBİ FRS'lerin kullanımının izinli olduğu ülkelerde kullanıma izin verilen diğer standartlar ülkelerin kendi yasalarına ve ekonomik yapılarına göre UMS/UFRS veya Yerel Standartlar olarak değişmektedir. KOBİ FRS'lerin kullanımının zorunlu tutulmuş olduğu Ruanda ülkesinde halka açık olmayan şirketler için başka bir standart bulunmamaktadır.

2.3.4. Asya Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Tablo 14: Asya Kıtasındaki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
AFGANİSTAN	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
AZERBAYCAN		✓	UMS/UFRS
BAHREYN		✓	UMS/UFRS
BANGLADEŞ		✓	UMS/UFRS
BUTAN	✓		Başka bir uygulamaya izin verilmez
BİRLEŞİK ARAP EMİRLİKLERİ		✓	UMS/UFRS
BRUNEY	X	X	UMS/UFRS
ÇİN	X	X	Yerel standartlar
ÇİN TAİPEİ	X	X	UMS/UFRS
DOĞU TİMOR	X	X	UMS/UFRS
ENDONEZYA	X	X	Yerel standartlar
FİLİPİNLER		✓	Yerel standartlar
FİLİSTİN		✓	UMS/UFRS
GÜNEY KORE		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
HİNDİSTAN	X	X	Yerel standartlar
HONG KONG		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
IRAK		✓	UMS/UFRS
İRAN	X	X	Yerel standartlar
İSRAİL		✓	Yerel standartlar, US GAAP, UMS/UFRS
JAPONYA	X	X	Yerel standartlar
KAMBOÇYA	✓	✓	
KATAR	X	X	UMS/UFRS
KAZAKİSTAN		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
KUVEYT	X	X	UMS/UFRS
MAKAO SAR	X	X	Yerel standartlar
MALDİVLER		✓	UMS/UFRS
MALEZYA		✓	Yerel standartlar
MOĞOLİSTAN	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
MYNMAR		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
NEPAL	X	X	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
ÖZBEKİSTAN	X	X	Yerel standartlar
PAKİSTAN		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
SİNGAPUR		✓	Yerel standartlar veya UMS/UFRS
SRI LANKA		✓	Yerel standartlar

Tablo 14'ün devamı

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
SURİYE	X	X	UMS/UFRS
SUUDİ ARABİSTAN		✓	UMS/UFRS
TAYLAND		✓	Yerel standartlar
UMMAN	X	X	UMS/UFRS
ÜRDÜN		✓	UMS/UFRS
VIETNAM	X	X	Yerel standartlar
YEMEN		✓	UMS/UFRS

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (10.02.2020)

Tablo 14'te 41 Asya Kıtası ülkesi bulunmakta olup IFRS.org sitesinde yer almayan ülkeler tabloya alınmamıştır.

Tablo 14'te yer alan 18 ülke KOBİ FRS'leri kabul etmemiş, 22 ülke KOBİ FRS'lerin kullanımına izin vermiş ve 1 ülke KOBİ FRS'leri halka açık olmayan şirketler için zorunlu tutmuştur. KOBİ FRS'ler Kamboçya'da yasal denetime tabi olan işletmeler için zorunlu, yasal denetime tabi olmayan işletmeler için herhangi bir başka uygulama kullanma zorunluluğu bulunmamakta olup bu işletmelerin KOBİ FRS kullanımına izin verilmektedir. KOBİ FRS'lerin zorunlu olduğu bir diğer ülke olan Butan'da KOBİ FRS dışında başka bir uygulamaya izin verilmemektedir. Diğer ülkeler kendi yasalarına ve ekonomik durumlarına göre yerel standartlar veya UMS/UFRS seti kullanmaktadır.

2.3.5. Okyanusya Bölgesindeki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Tablo 15: Okyanusya Bölgesindeki Ülkelerde KOBİ FRS Uygulamaları

Halka Açık Olmayan Yerel Şirketler			
Ülke	KOBİ FRS Uygulaması		Halka Açık Olmayan ve KOBİ FRS Uygulamayan Yerel Şirketler Hangi Standartları Uygular
	Zorunlu	İzin verilen	
AVUSTRALYA		✓	Yerel standartlar
FİJİ	✓		
PAPUA YENİ GİNE		✓	UMS/UFRS
YENİ ZELANDA	X	X	Yerel standartlar

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (10.02.2020)

Tablo 15’te yer alan 4 Okyanusya ülkesi IFRS.org resmi sitesinden alınmış olup bu sitede yer almayan ülkeler tabloya dahil edilmemiştir.

Tablo 15’te yer alan ülkelerden Yeni Zelanda KOBİ FRS’leri kabul etmemiş, Fiji KOBİ FRS’leri zorunlu tutmuştur. Kalan ülkelerden Avustralya ve Papua Yeni Gine KOBİ FRS’lerin kullanımına izin vermiştir. Fiji’de KOBİ FRS dışında bir uygulamaya izin verilmezken kalan ülkelerde KOBİ FRS kullanmayan işletmeler için ülkelerin kendi yasa ve ekonomik durumlarına göre Yerel standartların veya UMS/UFRS setinin kullanımına izin verilmiştir.

KOBİ FRS kullanımı için yapılmış olan yukarıdaki tablolara göre;

- Amerika Kıtasında; KOBİ FRS’yi zorunlu tutan 5 ülke, kullanıma izin veren 27 ülke, kabul etmeyen 1 ülke
- Avrupa Kıtasında; 44 ülke içinde KOBİ FRS kullanımına izin veren 4, zorunlu tutan 3, kabul etmeyen 37 ülke,
- Afrika Kıtasında; KOBİ FRS kullanımına izin veren 18, zorunlu tutan 1, kabul etmeyen 18 ülke,
- Asya Kıtasında; KOBİ FRS kullanımına izin veren 22, zorunlu tutan 1, kabul etmeyen 18 ülke,
- Okyanusya Kıtasında; KOBİ FRS kullanımına izin veren 2, zorunlu tutan 1, kabul etmeyen 1 ülke bulunmaktadır.

UMS/UFRS setini “zorunlu veya izinli” olarak uygulayan ülkelerin KOBİ FRS uygulamasına yaklaşımı farklılık göstermekte olup bu durum tablo 16’da kıtalara göre ele alınmıştır.

Tablo 16: Kıtalar Bazında UMS/UFRS Uygulayan Ülkelerin KOBİ FRS Kullanımına Yaklaşımı

Kıta	UMS/UFRS Uygulayan Ülke Sayısı		UMS/UFRS Zorunlu Olan Ülkelere Göre KOBİ FRS Kullanımı %			UMS/UFRS İzinli Olan Ülkelere Göre KOBİ FRS Kullanımı %			Halka Açık Olmayan Şirketlerde Sadece Yerel Standartların Kullanımı Sayısı
	Zorunlu	İzinli	Zorunlu	İzinli	Kabul Edilmedi	Zorunlu	İzinli	Kabul edilmedi	
Amerika	24	7	20,84	75	4,16	0	100	-	4
Afrika	31	-	3,22	45,16	51,62	-	-	-	2

Tablo 16'nın devamı

Kıta	UMS/IFRS Uygulayan Ülke Sayısı		UMS/IFRS Zorunlu Olan Ülkelere Göre KOBİ FRS Kullanımı %			UMS/IFRS İzinli Olan Ülkelere Göre KOBİ FRS Kullanımı %			Halka Açık Olmayan Şirketlerde Sadece Yerel Standartların Kullanımı Sayısı
	Zorunlu	İzinli	Zorunlu	İzinli	Kabul Edilmedi	Zorunlu	İzinli	Kabul edilmedi	
Asya	28	1	7,14	64,29	28,57	-	-	100	7
Okyanusya Bölgesi	4	-	25	50	25	-	-	-	1
Avrupa	40	1	7,5	5	87,5	-	100	-	11

Kaynak: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (10.02.2020)

Tablo 16 kıtalara göre UMS/IFRS setini uygulayan ülkelerin KOBİ FRS'lere yaklaşımını göstermektedir. Avrupa kıtası, AB'nin UMS/IFRS setini zorunlu tutması sebebiyle tablo dışında bırakılmıştır.

Amerika Kıtasında UMS/IFRS setini zorunlu tutan ülke sayısı 24 olup bu 24 ülkenin KOBİ FRS kullanımına bakıldığında; %20,84 oranında zorunlu kullanan, %75 oranında izinli kullanan ve %4,16 oranında kabul etmeyen ülke bulunmaktadır. Amerika kıtasında UMS/IFRS setini izinli olarak kullanan ülke sayısı 7 olup bu 7 ülkenin KOBİ FRS kullanımına bakıldığında; %100'ünün KOBİ FRS'lerin de uygulanmasına izin vermiş olduğu görülmektedir.

Afrika Kıtasında UMS/IFRS setini zorunlu tutan ülke sayısı 31 olup izinli kullanan ülke bulunmamaktadır. Zorunlu olarak UMS/IFRS kullanan ülkelerin KOBİ FRS kullanımına bakıldığında; %3,22 oranında zorunlu kullanan, %45,16 oranında izinli kullanan ve %51,62 oranında kabul etmeyen ülke bulunmaktadır.

Asya Kıtasında UMS/IFRS setini zorunlu tutan ülke sayısı 28 olup bu 28 ülkenin KOBİ FRS kullanımına bakıldığında; %7,14 oranında zorunlu kullanan, %64,29 oranında izinli kullanan ve %28,57 oranında kabul etmeyen ülke bulunmaktadır. Asya Kıtasında UMS/IFRS setini izinli olarak kullanan ülke sayısı 1 olup bu ülkede KOBİ FRS'ler kabul edilmemiştir.

Okyanusya Bölgesinde UMS/IFRS setini zorunlu tutan ülke sayısı 4 olup izinli olarak kullanan ülke bulunmamaktadır. UMS/IFRS setini zorunlu olarak uygulayan 4

ülkenin KOBİ FRS kullanımına bakıldığında; %25 oranında zorunlu kullanan, %50 oranında izinli kullanan, %25 oranında kabul etmeyen ülke bulunmaktadır.

Avrupa Kıtasında UMS/UFRS setini zorunlu tutan ülke sayısı 40 olup izin verilen ülke sayısı 1'dir. UMS/UFRS zorunlu tutan ülkelerin KOBİ FRS kullanımına bakıldığında %7,5 oranında zorunlu, %5 oranında izinli kullanan ve %85,5 oranında kabul etmeyen ülke bulunmaktadır. UMS/UFRS setinin kullanımına izin verilen 1 ülkede KOBİ FRS kullanımına da izin verilmektedir.

Kıtalara göre, halka açık olmayan şirketlerde sadece yerel standartları uygulayan ülke sayısına bakıldığında; Amerika Kıtasında 4 ülke, Afrika Kıtasında 2 ülke, Asya Kıtasında 7 ülke Okyanusya Bölgesinde 1 ülke ve Avrupa Kıtasında 11 ülke bulunmaktadır.

2.4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS)

Ülkemizdeki; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları gibi kurumlar, faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kurumlar Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak adlandırılmaktadır. Bu kurumlar bağımsız denetime tabidirler ve finansal tablolarını TMS/TFRS'lere uygun hazırlamak zorundadırlar.

TMS/TFRS, KAYİK'lerin finansal tablo hazırlamalarında kullanılması için çıkarılan bir standarttır. Ancak Yeni TTK'nın denetim hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle 2013 yılından itibaren KAYİK olmayan birçok işletmenin de bağımsız denetime tabi olmasıyla beraber UMS/UFRS setinin çevirisi niteliğinde olan TMS/TFRS'ler kullanılmasına tabi tutulmuşlardır. Ancak TMS/TFRS uygulamasının

zor olması ve detaylı bilgiler içermesi KAYİK olmayan işletmeleri zorlamış ve bu sebeple KGK, TMS/TFRS kullanımını 2014 yılında KAYİK'lerle sınırlamıştır.¹¹²

KGK, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı KGK Kararıyla açıklanan “*TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar*” ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) birlikte kullanmalarını belirtmiştir. Ancak bu uygulamaya tabi olan işletmeler ve TMS/TFRS kullanan işletmeler arasındaki raporlama farklılıkları nedeniyle karmaşıklık oluşacağı ve bağımsız muhasebe denetimi konusunda aksamlar yaşanacağı düşüncesiyle KGK tarafından 2014 yılında KAYİK olmayan işletmeler için TMS/TFRS ile uyumlu bir standart hazırlığına başlanmıştır.¹¹³

KAYİK olmayan işletmeler için KGK tarafından 2013/34 sayılı AB muhasebe direktifi ve TMS/TFRS ile uyumlu muhasebe standardı oluşturmak adına İngiltere ve İrlanda'nın UMS/UFRS kullanmayan yerel işletmeler için çıkarmış olduğu ve 2015 yılında yürürlüğe giren FRS 102 standardı esas alınarak¹¹⁴ ,29 Temmuz 2017 tarihli 30138 sayılı mükerrer gazete yayınlanan ve 01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki dönemler için uygulanmaya konulan BOBİ FRS çıkarılmıştır.¹¹⁵ Bu standartla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS kullanmayan işletmeler ve kullanan işletmeler arasındaki farklılıklardan ortaya çıkacak sorunların çözüme kavuşması amaçlanmıştır.

TTK'da bağımsız denetime tabi olma kriterleri için yıllar içinde değişiklikler yapılmış olup değişiklikler Tablo 17'de gösterilmiştir.

¹¹² (16.01.2020), [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBİ%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBİ%CC%87-FRS)).

¹¹³ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 76 (2017), s. 2, doi:10.25095/mufad.400056.

¹¹⁴ Erkan Öztürk, Gürbüz Gökçen, Ömer Faruk Güleç, “BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 3, S. 2 (2018), ss. 439-40, doi:10.29106/fesa.425384.

¹¹⁵(18.01.2020),[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A7ı%C4%B1yor-\(14.06.2017\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A7ı%C4%B1yor-(14.06.2017)).

Tablo 17: TTK’da Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri Yıllara Göre Değişiklikler

KRİTERLER	2013	2016	2018
AKTİF TOPLAMI	150 MİLYON TL VE ÜZERİ	40 MİLYON TL VE ÜZERİ	35 MİLYON TL VE ÜZERİ
YILLIK SATIŞ HASILATI	250 MİLYON TL VE ÜZERİ	80 MİLYON TL VE ÜZERİ	70 MİLYON TL VE ÜZERİ
ÇALIŞAN SAYISI	500 KİŞİ VE ÜZERİ	200 KİŞİ VE ÜZERİ	175 KİŞİ VE ÜZERİ

Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr/>

Tablo 17’de görüldüğü üzere bağımsız denetim kriterlerinde yıllara göre azalma yaşanmıştır. Bunun nedeni kriterleri düşürerek bağımsız denetime tabi olan şirket sayısını arttırmaktır. Bakanlar Kurulu Kararına göre, tabloda yer alan 3 kriterin en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır.¹¹⁶ Bu bağlamda BOBİ FRS uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı bir şekilde TMS/TFRS’ye geçememekte aynı şekilde isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulayan işletmelerin de BOBİ FRS’ye geçmesi mümkün olmamaktadır.¹¹⁷ Bunlara ek olarak BOBİ FRS’de orta boy işletmeler için maliyet esaslı raporlama öngörülmüş olması ve büyük işletmeler için de ilave hususların yer alması sebebiyle BOBİ FRS’ de büyük ve orta boy işletme ayrımı yapılmıştır. Buna göre, büyük boy işletme, aktif toplamı 75 milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası ve ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olan ve bu üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmelerdir. Bu kriterleri altında kalıp bağımsız denetime tabi olan işletmeler de orta boy işletme olarak sınıflandırılmaktadır.¹¹⁸

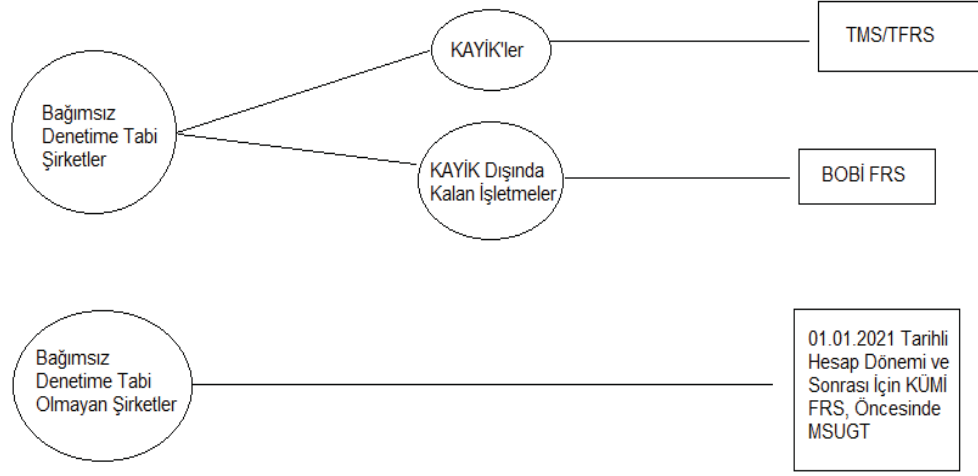
BOBİ FRS’nin yayınlanmasıyla beraber Türkiye’deki finansal raporlama çerçevesi şekil 2’de gösterilmiştir

¹¹⁶ a.yer.

¹¹⁷ (18.01.2020), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>.

¹¹⁸ Gençoğlu, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, s. 2.

Şekil 2: Türkiye’de Finansal Raporlama Çerçevesi



Kaynak: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/11092019/emresenturk.pdf> (10.01.2020)

Şekil 2’de görüldüğü üzere KAYİK’ler TMS/ TFRS, KAYİK dışında kalan yani orta ve büyük işletmeler BOBİ FRS ve KAYİK dışında olup da bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler yani küçük işletmeler 01.01.2021 hesap dönemi ve sonraki tarihlerden itibaren Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal raporlama standardını bu tarihe kadar olan hesap dönemlerinde MSUGT uygulamaktadırlar.

BOBİ FRS; gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamak amacıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS kullanmayan işletmelerin kullanımı için yayınlanmış olup temel özellikleri şu şekildedir.¹¹⁹

- İçerdiği 27 bölüm ve 9 ekle beraber bir işletmenin karşılaşılabileceği tüm muhasebe olaylarıyla ilgili bilgileri ve kabul edilmesi için gerekli tüm içeriğe sahip bir raporlama sistemidir.
- 2013/34 sayılı AB muhasebe direktifi ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlamalarla uyumlu bir standarttır.
- 2013/34 sayılı AB muhasebe direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımını benimseyerek orta büyüklükte işletmelerin maliyetlerini

¹¹⁹ (02.02.2020), <https://www.kgk.gov.tr/>.

dikkate alan, büyük işletmeler için de ilave yükümlülükler getiren bir standarttır.

- Konular anlaşılabilir ve sade bir şekilde ele alınmış olup ekinde konsolide ve finansal tablo hazırlanmasına dair örnekler yer almaktadır.
- BOBİ FRS, orta boy işletmeler için maliyet esaslı raporlamayı öngörmüş olup büyük işletmeler için ilave hususlara yer verilmiştir.

BOBİ FRS orta ve büyü işletmelere raporlama kolaylığı getirmesi amacıyla çıkarılmış olup birçok konuda TMS/TFRS'lerden ayrılmaktadır. Tablo 16'da BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki önemli farklılıklar gösterilmiştir.

Tablo 18: BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Önemli Farklılıklar

BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Bazı Önemli Farklılıklar	
Finansal Tablolar	BOBİ FRS 'deki finansal tablolar kısmında TMS/TFRS'nin aksine kapsamlı gelir tablosu bulunmamaktadır.
Hasılat	BOBİ FRS'de vade farkından oluşan hasılatın ölçülmesinde yalnızca uzun vadeli olanlar ayrıştırılmaktadır. Ayrıca hasılatın gerçekleşmiş olması kayda alınması için yeterli bir kriterdir. Son olarak TMS/TFRS 15'de bulunan 5 aşamalı model BOBİ FRS'de yer verilmemiştir.
Finansal Araçlar	TMS/TFRS ve BOBİ FRS bu konuda genel olarak paralellik gösterirken TFRS 9' un yayınlanmasıyla beraber bazı farklılıklar oluşmuştur.
Kıdem Tazminatı	Kıdem tazminatı TMS/TFRS'de aktüeryal hesaplama ile BOBİ FRS'de ise dönem sonunda gerçekleşmesi beklenen harcamalar için yapılan en gerçekçi tahmini değerler esas alınarak ölçülmektedir.
Konsolidasyon	BOBİ FRS'de, işletmelerin ölçeklerine göre zorunlu ve isteğe bağlı olarak değişmekte olup TMS/TFRS'lerde isteğe bağlı ayrımı yapılmamış ve tüm işletmeler için zorunlu tutulmuştur.
İş Birleşmeleri	Birleşme yapılan işletmenin bilanço tablosunda yer almayan hiçbir kalem muhasebeleştirilmezken, TMS/TFRS'de birleşme yapılan işletmenin, tüm kalemleri muhasebeleştirilir.
Şerefiye	BOBİ FRS'de şerefiyenin itfası, gerçeğe uygun değerinin tahmin edilip edilmemesine göre değişmekte iken TMS/TFRS'de yıllık olarak değer düşüklüğüne tabi tutulur.
Belirsiz Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar	BOBİ FRS'de, 5 ila 10 yıl arasında olmak şartıyla işletmeler tarafından belirlenen sürede itfa edilmekte iken, TMS/TFRS'de yıllık değer düşüklüğüne tabi tutulur.
Bireysel Finansal Tablolar	TMS/TFRS'de BOBİ FRS'den farklı olarak, (bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları için maliyet ve öz kaynak yöntemine ek olarak) değer düşüklüğü seçeneği de bulunmaktadır.

Tablo 18'in devamı

BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Bazı Önemli Farklılıklar	
Ertelenmiş Vergi	Eğer bir işletme isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlıyorsa; ertelenmiş vergi göstermesi zorunlu iken ayrı tablolarda isteğe bağlıdır. Ayrıca büyük işletmeler için ertelenmiş verginin gösterilmesi her iki tablo için de zorunludur. TMS/TFRS'de isteğe bağlı ayırımı ve ölçek ayırımı yapılmaksızın zorunludur.
Vade Farkları	Kısa vadeli ödeme yapılarak alınan varlıklardan ortaya çıkan vade farkı ayrıştırılmadan muhasebeleştirilir. TMS/TFRS'de vade kısıtlaması bulunmamaktadır.
Dipnotlar	BOBİ FRS'de dipnotlar ayrı bir bölümde belirtilmiştir. Ancak büyük ve orta boy işletme ayırımı yapılarak, büyük işletmeler için ilave açıklamalar bölümü eklenmiş ve risk yönetimi için çok az bir yer verilmiştir.
Yer Almayan Standartlar	BOBİ FRS'de; <i>TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, TFRS 8 Faaliyet Bölümleri, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS 33 Hisse Başına Kazanç</i> standartlarına karşılık gelen standartlar yoktur.

Kaynak:<https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/buyuk-ve-orta-boy-isletmeler-icin-finansal-raporlama-standardi-edit.pdf> (10.01.2020)

BOBİ FRS, TMS/TFRS'de ele alınan birçok konuyu, KAYİK olmayan işletmelerin finansal tablo kullanıcılarını ve hazırlayıcılarını rahatlatmak adına daha sade ve basitleştirilmiş bir şekilde ele almış olduğu tabloda da görünmektedir. Tabloda sadece BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki önemli farklılıklar ele alınmış olduğundan benzer yönlerine yer verilememiştir.

2.5. HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLER İÇİN YAYINLANMIŞ DİĞER UYGULAMALAR

KOBİ FRS'nin yayınlanmasıyla beraber tüm dünyada KOBİ standartlarına olan ilgi artmış ve buna yönelik birçok ülkede çalışmalar yapılmıştır. AB'nin KOBİ FRS'yi AB üye ülkelerinde zorunlu tutmaması ve KOBİ FRS standardının kullanımını AB üye

devletlerinde her ülkenin kendi standart koyucu organlarına bırakması sonucu birçok ülke doğrudan kabul etme yöntemine gitmiş birçok ülkede ise kabul edilmemiştir.

2.5.1.FRS 102

İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC), İngiltere’de muhasebe standartları belirleyici kurumdur. FRC’nin çıkarmış olduğu standartlar İrlanda Yeminli Mali Müşavirler (CAI) ile yapılan idari düzenleme kapsamında İrlanda Cumhuriyetinde de kullanılmaktadır.¹²⁰ FRC'nin muhasebe standartlarını belirleme konusundaki öncelikli hedefi, hesap kullanıcılarının, işletmenin boyutu ve karmaşıklığı ve kullanıcıların bilgi ihtiyaçları ile orantılı olarak yüksek kalitede anlaşılabilir finansal raporlama almalarını sağlamaktır.¹²¹

FRC, İngiltere’de ve İrlanda’da UMS/UFRS kullanmayan işletmeler için 2013 yılında 01.01.2015 tarihli ve sonraki hesap dönemlerinde geçerli olan FRS 102 standardını yayınlamıştır. Standardın uygulamaya geçmesi ile birlikte önceki UK GAAP (İngiltere yerel muhasebe standartları)’ in yerini almış ve tek bir uygulama seti niteliği taşıyan bir standart haline gelmiştir.¹²²

FRS 102 standardı, işletmelerin finansal raporlama ihtiyacını karşılamak amacıyla UMSK tarafından yayınlanmış olan KOBİ FRS esas alınarak hazırlanmış, 35 bölümden oluşan bir standarttır. KOBİ FRS ile bazı yönlerde farklılıkları bulunmaktadır. Farklılıklar şu şekildedir:¹²³

- Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesi için 17. ve 18. Bölümlere yeni seçenekler eklenmiştir.
- Aktifleştirme maliyetleri için 18. Bölüme yeni seçenekler eklenmiştir.
- 5 yıldan fazla olmamak kaydıyla, şerefiye de dahil olmak üzere amortismanına tabi maddi olmayan duran varlıkların itfasına için güvenilir bir tahmin yapılamaması durumuna ilişkin faydalı ömrün 10 yıl olması ile ilgili 18.bölümdeki varsayım değiştirilmiştir.

¹²⁰(03.02.2020),<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/ireland/#participant>.

¹²¹(03.02.2020), <https://www.frc.org.uk/accountants/accounting-and-reporting-policy/uk-accounting-standards/standards-in-issue/latest-editions-frs-100,-101,-102>.

¹²²(03.02.2020), <https://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frs102>.

¹²³(03.02.2020),<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/ireland/#participant>.

- Nitelikli varlıklar için borçlanma maliyetlerinden yararlanma ile ilgili yeni bir seçenek eklenmiştir.
- FRS102 'de ortak kontrol altındaki işletmelerin birleşmesi için birleştirme muhasebesi gerekmektedir.
- İşletme sahipleri için nakit dağılımlarının, makul değeri ile ölçülen olması gerekmektedir.
- Devlet teşvikleri için tahakkuk eden bir muhasebe seçeneği bulunmaktadır.
- Ertelenmiş gelir vergisinde geçici fark yaklaşımı yerine zamanlama farkı yaklaşımı bulunmaktadır.
- Tüm biyolojik varlıklar için tarihsel maliyete izin verilmektedir.

KOBİ FRS benimsemeyen diğer ülkelerin KOBİ'ler için yazılmış ayrı bir standardı bulunmamakta olup bu ülkeler KOBİ'lere ya ulusal muhasebe standartları kullanılmakta ya da UMS/UFRS setini kullanılmaktadır. Bunların dışında ABD'de KOBİ'lerin büyük çoğunluğu büyük işletmelerin bir parçası olan özel şirketlerdir. Bu sebeple ABD'de KOBİ'ler, US GAAP, UMS/UFRS ve ABD Gelir Vergisi Muhasebesi gibi uygulamalardan finansal tablolarının amacına uygun olanı seçebilmektedirler.¹²⁴

¹²⁴(03.02.2020), <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/united-states/#application>.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HALKA AÇIK OLMAYAN ANONİM ŞİRKETLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA ENTEGRASYONU: GLOBAL BİR ARAŞTIRMA

Çalışmamızın bu bölümünde dünya genelinde KOBİ FRS uygulamasının kullanım durumu istatistikî veriler ışığında araştırılıp değerlendirilecektir.

3.1.ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Küresel dünyada finansal işlemler neredeyse tamamen birbirine bağlı bir zincirin önemli bir halkası durumundadır. Böylesine önemli bir konuda finansal bilginin ulaşılabilir olması ve de bu bilginin doğru ve karşılaştırılabilir olması gerçekten de çok önemli bir konudur. KOBİ FRS de işletmelerin, yatırımcıların, ekonomistlerin, araştırmacıların ve birçok farklı aktörlerin işletmelerin finansal tabloları hakkında doğru ve karşılaştırılabilir bilgiye ulaşması açısından önemlidir.

Araştırmamızda KOBİ FRS'nin dünya genelindeki kullanımının ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre incelenmesi amaçlanmıştır. Elde edilen veriler sonucunda KOBİ FRS'nin önemi gösterilmek istenmiştir. Ayrıca literatürde KOBİ FRS ve UMS/UFRS konuları hakkında birçok farklı çalışma yapılmış olup, bu çalışma KOBİ FRS nin kullanımını ele alması konusunda literatürdeki diğer çalışmalardan ayrılmakta ve bu da çalışmamızın önemini arttırmaktadır.

3.2.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma teori ve uygulama olarak 2 yöntemle yapılmıştır. Teori kısmında genel bilgilendirme yapılmış olup araştırmanın uygulama kısmında ise nicel verilerden yararlanılarak SPSS 24 programı ile bu veriler analiz edilmiştir.

3.3.VERİLERİN TOPLANMASI

Araştırmada kullanılan veriler nicel verilerden oluşmaktadır. Araştırma için dünya genelinde 155 ülkeye bakılmış olup veri eksikliğinden dolayı kişi başı GSYİH büyümeleri için 149 ülke, eğitim seviyeleri için 152 ülke ve menkul kıymetler ile doğrudan yabancı yatırım seviyeleri için 153 ülke üzerinden araştırma yapılmıştır. Araştırmada KOBİ FRS kullanımı ile eğitim seviyesi, doğrudan yabancı yatırımlar,

menkul kıymetler borsası olma durumları ve kişi başı GSYİH verileri dikkate alınarak analiz edilmiştir. Araştırmada kullanılan veriler internet ortamında 15.03.2020 ile 21.04.2020 tarihleri arasında toplanmıştır.

Araştırmada kullanılan KOBİ FRS kullanımına ait veriler <https://www.ifrs.org/> resmi sitesinden, kişi başı GSYİH verileri <https://knoema.com/> sitesinden, menkul kıymetler borsası olma durumları <http://www.world-stock-exchanges.net/> ve <https://www.ifrs.org/> sitelerinden, doğrudan yabancı yatırıma ait veriler <https://unctad.org/> sitesinden ve eğitim seviyesine ait veriler de <http://hdr.undp.org/> sitesinden alınmıştır. Verilerin toplanması sürecinde verilerin güncel olması amaçlanmış ancak analizde yer alan tüm değişkenlerin 2019 – 2020 yıllarına ait güncel verileri bulunmadığından ve tüm değişkenlerin verilerinin aynı yıla ait olmasının araştırmanın güvenilirliğini arttıracığı düşüncesiyle tüm değişkenler için 2018 yılına ait veriler kullanılarak analiz edilmiştir.

Araştırmada kullanılan eğitim seviyesi verisi HDR'(Human Development Reports) nin, her yıl yayınlamış olduğu insani gelişim raporlarından alınmış ve eğitim endeksi hesaplama formülü kullanılarak araştırmaya dahil edilmiştir.

3.4.VERİLERİN ANALİZİ

Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS 24 programı ile analiz edilmiştir. Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin KOBİ FRS entegrasyon durumları ve menkul kıymetleri borsası olma durumları, eğitim seviyeleri, doğrudan yabancı yatırımları ve kişi başı GSYİH incelenirken frekans ve yüzde analizi kullanılmıştır. Araştırma kapsamındaki ülkelere incelenen parametrelere ait düzeylerin belirlenmesinde betimleyici analizlerden ortalama ve standart sapma kullanılmıştır. Elde edilen verilerin dağılımı incelenirken merkezi eğilim ölçümleri kullanılmış ve verilerin dağılımının normal olmayan (non parametrik) dağılımlardan geldiği belirlenmiştir. Bu nedenle parametrik olmayan testler istatistiksel olarak %95 güven düzeyinde test edilmiş olup incelenen parametreler doğrultusunda ülkelerin KOBİ FRS'lere göre farkların belirlenmesinde Kruskal Wallis H testi menkul kıymetler borsası olma durumuna göre farkların belirlenmesinde ise Mann Whitney U testi kullanılmıştır. Ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu durumları ile menkul kıymetler borsasına sahip olma durumları arasındaki ilişkinin belirlenmesi için ki-kare analizi kullanılmıştır.

3.5.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Araştırma şu hipotezlerden oluşmaktadır.

H₁: Daha yüksek ekonomik büyümeye sahip bir ülkenin halka açık olmayan şirketlerinde KOBİ FRS benimsemesi daha olasıdır.

H₂: Gelişmiş eğitim seviyesine sahip bir ülkenin halka açık olmayan şirketlerinde KOBİ FRS benimsemesi daha olasıdır.

H₃: Ekonomik olarak dış dünyaya açık bir ülkenin halka açık olmayan şirketlerinde KOBİ FRS benimsemesi daha olasıdır.

H₄: Organize bir menkul kıymetler borsası olan bir ülkenin halka açık olmayan şirketlerinde KOBİ FRS benimsemesi daha olasıdır.

3.6.ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bu kısmında araştırma sonucunda elde edilen verilere ait bulgulara yer verilmiştir. Araştırma kapsamındaki incelenen ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonuna ait bulgular tablo 19’da verilmiştir.

Tablo 19: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonuna Göre Dağılımları

KOBİ FRS Entegrasyonu	n	%
Entegrasyon Yok	74	47,7
Kısmi Entegrasyon	69	44,5
Tam Entegrasyon	12	7,7
Toplam	155	100,0

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu durumlarına göre dağılımları incelendiğinde, incelenen ülkelerin %47,7’sinin (n=74) herhangi bir KOBİ FRS entegrasyonunun olmadığı, %44,5’inde (n=69) kısmi entegrasyon olduğu ve %7,7’sinde (n=12) tam entegrasyonun olduğu belirlenmiştir.

Araştırma kapsamındaki incelenen ülkelerin menkul kıymetler borsası olma durumlarına ait bulgular tablo 20’de verilmiştir.

Tablo 20: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin Menkul Kıymetler Borsası Olma Durumlarına Göre Dağılımları

Menkul Kıymetler Borsası	n	%
Yok	45	29,4
Var	108	70,6
Toplam	153	100,0

#2 ülkenin menkul kıymetler borsası hakkında herhangi bir bilgiye erişilmediği için 153 ülke üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin menkul kıymetler borsası olma durumlarına göre dağılımları incelendiğinde, incelenen ülkelerin %29,4'ünde (n=45) menkul kıymetler borsasının olmadığı, %70,6'sında (n=108) menkul kıymetler borsası olduğu belirlenmiştir.

Araştırma kapsamındaki incelenen ülkelerin kişi başı GSYİH, eğitim seviyeleri ve doğrudan yabancı yatırım düzeylerine ait betimsel bulgular tablo 21'de verilmiştir.

Tablo 21: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin GSYİH, Eğitim Seviyeleri ve Doğrudan Yabancı Yatırım Düzeylerine Ait Betimsel Bulgular

Parametreler	Min.	Max.	\bar{x}	ss
Kişi Başı GSYİH Büyümesi	-15,40	7,00	1,81	3,05
Eğitim Seviyesi	0,02	0,95	0,67	0,17
Doğrudan Yabancı Yatırımlar	-87212,09	139043,48	6788,89	22235,11

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin kişi başı GSYİH büyümeleri incelendiğinde, ortalama büyüme düzeylerinin $1,81 \pm 3,05$ olduğu belirlenirken en düşük büyüme düzeylerinin -15,40 ve en yüksek büyüme düzeylerinin 7,00 olduğu belirlenmiştir. Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin eğitim seviyeleri incelendiğinde, ortalama eğitim seviyelerinin $0,67 \pm 0,17$ olduğu belirlenirken en düşük eğitim seviyesi düzeylerinin 0,02 ve en yüksek eğitim seviyesi düzeylerinin 0,95 olduğu belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin doğrudan yabancı yatırım düzeyleri incelendiğinde, ortalama doğrudan yabancı yatırım seviyelerinin $6788,89 \pm 22235,11$ olduğu belirlenirken en düşük doğrudan yabancı yatırım düzeylerinin -87212,09 ve en yüksek doğrudan yabancı yatırım düzeylerinin 139043,48 olduğu belirlenmiştir.

Tablo 22: Elde Edilen Verilere Ait Normallik Testi Sonuçları

Parametreler	Statistic	P	\bar{x}	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Kişi Başı GSYİH Büyümesi	0,116	0,000	1,81	2,00	-2,01	8,00
Eğitim Seviyesi	0,069	0,001	0,67	0,69	-1,68	-2,02
Doğrudan Yabancı Yatırımlar	0,325	0,000	6788,89	1113,41	2,28	14,72

Verilerin hangi dağılımdan geldiğini belirlemek için; aritmetik ortalama, medyan, çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiş olup, aritmetik ortalama ve medyanın eşit ya da yakın olması, çarpıklık ve basıklık katsayılarının ± 2 sınırları içinde bulunmamasından dolayı elde edilen verilerin dağılımının normallikten gelmediği belirlenmiştir.¹²⁵

Araştırma kapsamındaki incelenen ülkelerin kişi başı GSYİH, eğitim seviyeleri ve doğrudan yabancı yatırım düzeylerinin KOBİ FRS entegrasyonuna ait betimsel bulgular tablo 23'te verilmiştir.

Tablo 23: Araştırma Kapsamındaki Ülkelerin GSYİH, Eğitim Seviyeleri ve Doğrudan Yabancı Yatırım Düzeylerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonuna Ait Betimsel Bulgular

	Kişi Başı GSYİH Büyümesi		Eğitim Seviyesi		Doğrudan Yabancı Yatırımlar	
	\bar{x}	Ss	\bar{x}	ss	\bar{x}	ss
KOBİ FRS						
Entegrasyon Yok	2,00	3,00	0,70	0,19	8077,84	23200,06
Kısmi Entegrasyon	1,60	2,40	0,63	0,16	5407,85	22172,05
Tam Entegrasyon	2,00	5,80	0,67	0,14	6996,23	17196,83

Araştırma kapsamında incelenen KOBİ FRS entegrasyonu olmayan ülkelerin kişi başı GSYİH büyümeleri incelendiğinde, ortalama büyüme düzeylerinin $2,00\pm 3,00$ olduğu belirlenirken kısmi entegrasyonu olan ülkelerin kişi başı GSYİH büyümeleri ortalamasının $1,60\pm 2,40$ olduğu, tam entegrasyonu olan ülkelerin kişi başı GSYİH büyümeleri düzeylerinin $2,00\pm 5,80$ olduğu belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında incelenen KOBİ FRS entegrasyonu olmayan ülkelerin eğitim seviyeleri incelendiğinde, ortalama eğitim seviyeleri düzeylerinin $0,70\pm 0,19$ olduğu belirlenirken kısmi entegrasyonu olan ülkelerin eğitim seviyeleri ortalamasının

¹²⁵ Darren George, Paul Mallery, *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference 17.0 Update*, 10. b., Boston: Allyn & Bacon, 2010.

0,63±0,16 olduğu, tam entegrasyonu olan ülkelerin eğitim seviyeleri düzeylerinin 0,67±0,14 olduğu belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında incelenen KOBİ FRS entegrasyonu olmayan ülkelerin doğrudan yabancı yatırım düzeyleri incelendiğinde, ortalama doğrudan yabancı yatırım düzeylerinin 8077,84±23200,06 olduğu belirlenirken kısmi entegrasyonu olan ülkelerin doğrudan yabancı yatırım ortalamasının 5407,85±22172,05 olduğu, tam entegrasyonu olan ülkelerin doğrudan yabancı yatırım düzeylerinin 6996,23±17196,83 olduğu belirlenmiştir.

3.7.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİNE AİT BULGULAR

Araştırmanın bu kısmında araştırma kapsamında incelenen hipotezlere ait sonuçlara yer verilmiştir.

3.7.1.Araştırmanın Birinci Hipotezine Ait Bulgular

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin kişi başına düşen GSYİH büyümelerinin incelenen ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu grupları arasındaki farkın anlamlılığını ortaya koymak amacıyla Kruskal Wallis H sonuçları Tablo 24'te gösterilmiştir.

Tablo 24: Kişi Başına Düşen GSYİH Büyümelerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Grupları Arasındaki Farka Ait Analiz Sonuçları

KOBİ FRS	N	$\bar{x}_{\text{sıra}}$	X^2	sd	P	Fark
Entegrasyon Yok	72	79,31	6,81	2	0,044*	1-3
Kısmi Entegrasyon	65	66,53				2-3
Tam Entegrasyon	12	95,04				

*p<0.05 1.Grup= Entegrasyon Yok; 2. Grup= Kısmi Entegrasyon; 3. Grup = Tam Entegrasyon

6 ülkenin kişi başına düşen GSYİH büyümeleri ile ilgili herhangi bir bilgiye erişilmediği için 149 ülke üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 24 incelendiğinde Ülkelerin kişi başına düşen GSYİH büyümeleri ile Ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu durumları arasında %95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu belirlendiğinden ($X^2= 6,81$; $p=0.044$, $p<0,05$) araştırmanın 1. hipotezi kabul edilmiştir. Kruskal Wallis H test sonuçlarına göre KOBİ FRS'lere tam entegrasyon sağlayan ülkelerin ($\bar{x}_{\text{sıra}} = 95,04$) entegrasyon sağlamayanlara ($\bar{x}_{\text{sıra}} = 79,31$) ve kısmi entegrasyon sağlayan ($\bar{x}_{\text{sıra}} = 66,53$) ülkelere

göre kişi başına düşen GSYİH büyümeleri daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Grupların karşılaştırılması için Mann Whitney U testi yapılmıştır.

3.7.2.Araştırmanın İkinci Hipotezine Ait Bulgular

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin eğitim seviyelerinin incelenen ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu grupları arasındaki farkın anlamlılığını ortaya koymak amacıyla Kruskal Wallis H sonuçları Tablo 25'te gösterilmiştir.

Tablo 25: Eğitim Seviyelerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Grupları Arasındaki Farka Ait Analiz Sonuçları

KOBİ FRS	N	$\bar{x}_{sıra}$	X^2	sd	P	Fark
Entegrasyon Yok	73	87,23	8,82	2	0,012*	1-2
Kısmi Entegrasyon	67	65,13				1-3
Tam Entegrasyon	12	74,71				

*p<0.05 1.Grup= Entegrasyon Yok; 2. Grup= Kısmi Entegrasyon; 3. Grup = Tam Entegrasyon

3 ülkenin eğitim seviyeleri ile ilgili herhangi bir bilgiye erişilmediği için 152 ülke üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 25 incelendiğinde ülkelerin eğitim seviyeleri ile ülkelerin KOBİ FRS durumları arasında %95 güven düzeyinde istatistiksel olarak negatif bir farklılık olduğu belirlendiğinden ($X^2= 8,82$; $p=0.012$, $p<0,05$) araştırmanın 2. hipotezi reddedilmiştir. Kruskal Wallis H test sonuçlarına göre KOBİ FRS'lere entegrasyon sağlamayan ülkelerin ($\bar{x}_{sıra} = 87,23$) kısmi entegrasyon sağlayan ülkelere ($\bar{x}_{sıra} = 65,13$) ve tam entegrasyon sağlayan ($\bar{x}_{sıra} = 74,71$) ülkelere göre eğitim seviyelerinin daha yüksek düzeyde olduğu belirlenmiştir. Grupların karşılaştırılması için Mann Whitney U testi yapılmıştır.

3.7.3.Araştırmanın Üçüncü Hipotezine Ait Bulgular

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin doğrudan yabancı yatırım seviyelerinin incelenen ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu grupları arasındaki farkın anlamlılığını ortaya koymak amacıyla Kruskal Wallis H sonuçları Tablo 26' da gösterilmiştir.

Tablo 26: Doğrudan Yabancı Yatırım Seviyelerinin Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Grupları Arasındaki Farka Ait Analiz Sonuçları

KOBİ FRS	N	$\bar{x}_{sıra}$	X^2	sd	p
Entegrasyon Yok	72	82,75	3,285	2	0,193
Kısmi Entegrasyon	69	69,84			
Tam Entegrasyon	12	83,67			

2 ülkenin doğrudan yabancı yatırım seviyeleri ile ilgili herhangi bir bilgiye erişilmediği için 153 ülke üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 26 incelendiğinde Ülkelerin doğrudan yabancı yatırım seviyeleri ile Ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu durumları arasında %95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı belirlendiğinden ($X^2= 3,285$; $p=0.193$, $p>0,05$) araştırmanın 3. hipotezi reddedilmiştir.

3.7.4.Araştırmanın Dördüncü Hipotezine Ait Bulgular

Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu durumları ile menkul kıymetler borsasına sahip olma durumları arasındaki ilişkinin anlamlılığını ortaya koymak amacıyla ki-kare analizi sonuçları Tablo 27’de gösterilmiştir.

Tablo 27: Ülkelerin KOBİ FRS Entegrasyonu Durumları ile Menkul Kıymetler Borsasına Sahip Olma Durumları Arasındaki İlişki

KOBİ FRS	Menkul Kıymetler Borsası			X^2	P
	YOK	VAR	Toplam		
Entegrasyon Yok	F	23	49	0,452	0,798
	%	31,9	68,1		
Kısmi Entegrasyon	F	19	50	0,452	0,798
	%	27,5	72,5		
Tam Entegrasyon	F	3	9	0,452	0,798
	%	25,0	75,0		

#Satıra göre yüzde alınmıştır.

Tablo 27 incelendiğinde ülkelerin KOBİ FRS entegrasyonu durumları ile menkul kıymetler borsasına sahip olma durumları arasındaki ilişkinin %95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlendiğinden ($X^2=0,452$; $p=0.798$, $p<0,05$) araştırmanın 4. hipotezi reddedilmiştir. KOBİ FRS entegrasyonu olmayan ülkelerin %68,1’inde menkul kıymetler borsası varken bu oran KOBİ FRS konusunda kısmi entegrasyon olan ülkelerde %72,5, tam entegrasyon olan ülkelerde ise %75,0 olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Tüm dünyada finansal bilginin doğruluğu karşılaştırılabilirliği önemli bir konudur. Finansal bilgilerin karşılaştırılabilir bilgiler haline getirilmesi konusunda halka açık işletmeler için yayınlanmış olan UMS/UFRS birçok ülkede ya zorunlu olarak ya da isteğe bağlı olarak kullanılmaktadır. Ancak bu standartları uygulamak KOBİ olarak tanımlanan işletmeler için maliyetli ve zordur. KOBİ'lere daha kolay ve karşılaştırılabilir global bir standart seti oluşturmak adına yayınlanmış olan KOBİ FRS'ler yayınlanmış olduğu günden beri olumlu ve olumsuz birçok eleştiriye maruz kalmıştır. KOBİ FRS kullanımı tamamen ülkelerin kendi isteğine bırakılmıştır. Bu konu araştırmamızın çıkış noktası olup ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre kullanımın değişebileceği düşüncesiyle nicel verilerden faydalanarak analiz edilmiştir.

Bir ülkenin ekonomik olarak gelişmiş olması o ülkenin finansal açıdan birçok uygulamayı doğru yapması anlamına gelir düşüncesiyle KOBİ FRS entegrasyonu ile kişi başı GSYİH büyümesi arasında bir ilişki analiz edilmiştir. KOBİ FRS, UMS/UFRS kadar derin ve kapsamlı bilgi gerektiren bir raporlama sistemi olmamasına rağmen kullanım için gerekli eğitimin bulunması gerekmektedir. Bu açıdan eğitim seviyesi ve KOBİ FRS entegrasyonu arasında bir ilişki analiz edilmiştir. Bir ülke ne kadar yabancı yatırım alırsa finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması durumu artacağından KOBİ FRS entegrasyonu ile doğrudan yabancı yatırım arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Bir ülkede menkul kıymetler borsasının varlığı o ülke ekonomisinin etkinliğini arttıracığından ve dolayısıyla bu durumun finansal tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması gerekliliğini arttıracığından KOBİ FRS entegrasyon durumu ile menkul kıymetler borsası olma ve olmama durumu arasındaki ilişki analiz edilmiştir.

Araştırmanın analiz sonuçlarına göre kişi başı GSYİH değişkeni dışında kalan doğrudan yabancı yatırımlar ve eğitim seviyesi ile KOBİ FRS entegrasyon durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Ayrıca menkul kıymet borsası olma ve olmama durumu ile KOBİ FRS entegrasyon durumları arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır. Bu sonuca göre tek başına kişi başı GSYİH büyümesi değişkeni, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri arttıkça KOBİ FRS entegrasyonu da artar şeklinde bir sonuca varmamıza engel olmaktadır. Bu sonuçlardan KOBİ FRS kullanım durumunun

tek başına gelişmişlik düzeyi ile ilgili olmayacağı başka kriterlerden de etkilenebileceği ileri sürülebilir.

KAYNAKLAR

- AKGEMCİ Tahir, *KOBİ'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler*, Ankara: KOSGEB, 2001.
- AKSOY Tamer, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 71 (2005), ss. 182-99.
- ALATAŞ Ahmet, "Özet Tablolar İle BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması", *The Journal of Academic Social Sciences*, C. 64, S. 64 (2018), ss. 453-78, doi:10.16992/ASOS.13273.
- ALBU Cătălin Nicolae vd., "Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey", *Journal of International Financial Management & Accounting*, C. 24, S. 2 (2013), ss. 140-75, doi:10.1111/jifm.12008.
- ANBAR Adem, Lale KARABIYIK, *Sermaye Piyasası ve Yatırım Analizi*, 2. b., Ekin Kitabevi Yayınları, 2018.
- ANKARATH Nandakumar vd., *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, Canada: John Wiley & Sons, 2010.
- AQEL Saher, "The IASB and FASB Convergence Process: Current Developments", *Audoe*, C. 8, S. 2 (2015), s. 24.
- ARMSTRONG Christopher vd., "Market Reaction to Events Surrounding the Adoption of IFRS in Europe", *Working Papers (Faculty) -- Stanford Graduate School of Business*, 2006, 1-39.
- ARSOY Aylin Poroy, Tuba BORA, "KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 56 (2012), ss. 17-28.
- AYSAN Mustafa, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum", 2007, ss. 51-56.

- AYYAGARI Meghana, Asli DEMIRGÜÇ-KUNT, Thorsten BECK, “Small and Medium Enterprises Across the Globe: A New Database”, SSRN Scholarly Paper, Rochester, NY: Social Science Research Network, 01.08.2003, <https://papers.ssrn.com/abstract=636547>.
- BALDARELLI Maria-Gabriella vd., “Accounting Harmonization for SME-S in Europe: Some Remarks on IFRS for SME-S and Empirical Evidences”, *Economic Research*, C. 25 (2012), ss. 1-26, doi:10.1080/1331677X.2012.11517554.
- BANIK Gour Gopal, “Norwalk Agreement, 2002 and Its Recent Updates with Reference to IFRS”, *Proceedings of 16 Th IRF International Conference*, Hindistan, 2018, ss. 1-3.
- BAŞPINAR Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S. 146 (2004), ss. 42-57.
- BAUTISTA-MESA Rafael, Juan María MUÑOZ-TOMÁS, María Paz HORNO-BUENO, “Does the IASB Know the Needs of SMEs? A Comparative Analysis between the IFRS for SMEs and Full IFRS Due Processes”, *Revista de Contabilidad*, C. 22, S. 2 (2019), ss. 203-17, doi:10.6018/rcsar.382261.
- BERİSHA Gentrit, Justina SHİROKA PULA, “Defining Small and Medium Enterprises: A Critical Review”, *Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences*, C. 1, S. 1 (2015), ss. 17-28.
- BRACKNEY Kennard S., Philip R. WİTMER, “The European Union’s Role in International Standards Setting. (cover story)”, *CPA Journal*, C. 75, S. 11 (2005), ss. 18-27.
- BRİDGE Simon, Ken O’NEİLL, Stan CROMİE, *Understanding Enterprise, Entrepreneurship And Small Business*, 1. b., Macmillan business, 1998.
- BURNS Paul, *Entrepreneurship and Small Business: Start-up, Growth and Maturity*, 3. b., Çin: Palgrave Macmillan, 2011.
- CACCIOLATTİ Luca, Soo Hee LEE, *Entrepreneurial Marketing for SMEs*, 1. b., United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2015.
- CARMONA Salvador, Marco TROMBETTA, “The IASB and FASB Convergence Process and the Need for ‘Concept-Based’ Accounting Teaching”, *Advances in Accounting*, C. 26, S. 1 (2010), ss. 1-5, doi:10.1016/j.adiac.2010.03.003.

- DEMİR Volkan, Oğuzhan BAHADIR, “Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 Eu) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar”, *Mali Çözüm Dergisi*, C. 24, S. 121 (2014), ss. 13-33.
- DİNÇ Engin, Oğuz Yusuf ATASEL, “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, *KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 12 (2016), ss. 267-83.
- FELTHAM Doris K, *The Adoption of International Accounting Standards for Small- and Medium-Sized Entities*, (Doktora Tezi), Washington: Walden University, 2013.
- GARMONG Sydney K., “The State of Major FASB IASB Convergence Projects”, *Financial Executive*, C. 28, S. 7 (2012), ss. 24-27.
- GENÇOĞLU Ümit Gücenme, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 76 (2017), ss. 1-24, doi:10.25095/mufad.400056.
- GEORGE Darren, Paul MALLERY, *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference 17.0 Update*, 10. b., Boston: Allyn & Bacon, 2010.
- GÜDELÇİ Erkin Nevzat, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar”, *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, C. 2, S. 3 (2019), ss. 199-214.
- GÜLEÇ Ömer Faruk, Şener ERGİ, “Dünyada ve Türkiye’de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci”, *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2 (2019), ss. 258-77.
- HACIHASANOĞLU Tansel, Nevran KARACA, Şuayyip DEMİRCİ, “KOBİ’ler İçin TFRS’nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma”, *World of IFRS*, 2012, 401-22.
- HONG Paul, Jungsik JEONG, “Supply Chain Management Practices of SMEs: From a Business Growth Perspective”, *Journal of Enterprise Information Management*, ed. Norman P. Archer, C. 19, S. 3 (2006), ss. 292-302, doi:10.1108/17410390610658478.

- HYBLOVA Eva, “The Current Problems of Harmonization of Accounting for Small and Medium-Sized Enterprises”, *Economic Research*, C. 32, S. 1 (2019), ss. 604-21, doi:10.1080/1331677X.2018.1561317.
- ITEMEH Godspower Godwin, “Defining Size Standard for Small and Medium Enterprises Towards Economic Revolution in Nigeria”, *International Journal of Research in Commerce & Management*, C. 6, S. 3 (2015), ss. 96-100.
- İBİŞ Cemal, Serdar ÖZKAN, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 74 (2006), ss. 25-43.
- JASRA Javed vd., “Determinants of Business Success of Small and Medium Enterprises”, *International Journal of Business and Social Science*, C. 2, S. 20 (2011), ss. 274-80.
- JERMAKOWICZ Eva K, Barry Jay EPSTEIN, Russell NOVAK, “IFRS for SMEs - An Option for U.S. Private Entities?”, *Review of Business*, C. 30, S. 2 (2010), ss. 72-79.
- JERMAN Mateja, Gordana IVANKOVI, “The Evolution of Financial Standards for Small and Medium- Sized Entities”, *Scientific Annals of the Alexandru Ioan Cuza University of Iasi: Economic Sciences Series*, C. 58, S. 1 (2011), ss. 13-24.
- KARASU Rauf, “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, *Amme İdari Dergisi*, C. 47, S. 1 (2014), ss. 79-105.
- KAYA Yusuf, Mehmet UTKU, “UFRS’nin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi ve UFRS’ye Geçişin Firmaların Finansal Performansları Üzerindeki Etkileri”, 2019, ss. 27-42.
- KİRACI Murat, Tunç KÖSE, “IASC, FASB Ve TİMÜDESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 1 (2002), ss. 47-70.
- KIRK Robert J., *IFRS: A Quick Reference Guide*, Amsterdam: CIMA, 2009.
- KLINK Petra, *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities: The Need and Form of a Third-Tier Financial Reporting Standard in Namibia*, (Yüksek Lisans Tezi), South Africa: University of South Africa, 2016.

- KORKMAZ Turhan, Halime TEMEL, Elif BIRKAN, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ’lere Etkileri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 36 (2007), ss. 96-105.
- KOUKI Ahmed, “IFRS and Value Relevance: A Comparison Approach Before and After IFRS Conversion in the European Countries”, *Journal of Applied Accounting Research*, C. 19, S. 1 (2018), ss. 60-80.
- MANAVGAT Çağlar, *Hukuki Bakımdan Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halka Arz*, 1. b., Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı), 2016.
- MİRZA Abbas Ali, Magnus ORREL, Graham J.HOLT, *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, 2. b., Canada: John Wiley & Sons, 2008.
- NICOLAE ALBU Catalin, Nadia ALBU, “The Context of the Possible IFRSfor SMEs Implementation in Romania: An Exploratory Study”, *International Journal of Accounting & Information Management*, C. 19, S. 1 (2010), ss. 45-71, doi:10.1108/ijaim.2011.36619baa.003.
- ORICCHIO Gianluca vd., *SME Funding: The Role of Shadow Banking and Alternative Funding Options*, London, United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2017.
- OUTA Erick Rading, “IFRS Adoption Around the World: Has It Worked?”, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, C. 24, S. 6 (2013), ss. 35-43.
- ÖZKAN Mehmet, Serkan TERZİ, “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa Ve Almanya Örnekleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. Haziran-Temmuz (2010), ss. 21-44.
- ÖZTÜRK Erkan, Gürbüz GÖKÇEN, Ömer Faruk GÜLEÇ, “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 3, S. 2 (2018), ss. 437-57, doi:10.29106/fesa.425384.
- PARLAKKAYA Raif, “Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 4, S. 7 (2004), ss. 118-39.
- SAHRAOUI Fatima, “Theoretical study of SMEs performance and dashboards specifications”, 2018.

- SALIMZADEH Parisa, Jerry COURVISANOS, “A Conceptual Framework for Assessing Sustainable Development in Regional SMEs”, *Journal of Environmental Assessment Policy and Management*, C. 17, S. 4 (2015), ss. 1-17, doi:10.1142/S1464333215500398.
- SATIN Diane, Thomas HUFFMAN, “FASB and IASB Convergence: Asymptotic Relationship or Transmogrification?”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, C. 19, S. 2 (2015), s. 12.
- SAWANI Assma M., *Essays on the U.S. GAAP-IFRS Convergence Project, the Nature of Accounting Standards, and Financial Reporting Quality*, (Doktora Tezi), Florida International University, 2016.
- SCHROEDER Richard G., Myrtle W. CLARK, Jack M. CATHEY, *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*, 12. b., Wiley, 2016.
- SEEDWELL TANAKA MUYAKO Sithole, “The Relevance of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs) in Swaziland”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, C. 11, S. 8 (2015), ss. 383-407, doi:10.17265/1548-6583/2015.08.001.
- SONG Xiaoxiao, *Does Ifrs Adoption Affect Analyst Forecast Behavior? Evidence from Foreign Private Issuers in the United States*, (Doktora Tezi), Texas: The University Of Texas At Arlington, 2017.
- ŞAHİN Emrah, *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38, Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2010.
- ULUSAN Hikmet, Elçin EREN, Çağrı KÖYLÜ, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (ttk)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2012, 11-34.
- VALENTINETTI Diego, Michele Antonio REA, Caterina BASILE, “Differences between National Reporting Practices and IFRS for SMEs Presentation and Disclosure Requirements: Evidence from Italy”, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, C. 6, S. 2 (2016), s. 146, doi:10.5296/ijaf.v6i2.9838.

WATKINS Jim, *Converging Transnational Financial Reporting Standards: Validating the Joint FASB/IASB Concept of Information Quality*, (Doktora Tezi), Louisiana: College Of Business Louisiana Tech University, 2012.

YALKIN Yüksel Koç, Volkan DEMİR, Defne DEMİR, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, 2006, ss. 291-307.

YILMAZ Baki, “Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 7, S. 13 (2007), ss. 139-53.

ZAHID R. M. Ammar, Can SIMGA-MUGAN, “An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study”, *Emerging Markets Finance and Trade*, C. 55, S. 2 (2019), ss. 391-408, doi:10.1080/1540496X.2018.1500890.

ZENCİRKIRAN Semih, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Sayıştay Dergisi*, S. 98 (2015), ss. 61-74.

15.10.2019, <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/12/0/8>.

(16.09.2019), <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/UFRS%202010.pdf>.

(16.09.2019), <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf?la=en>.

(22.09.2019), <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>.

(01.10.2019), <https://www.ifrs.org/>.

(02.10.2019), <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ifac>.

(02.10.2019), [//www.ifac.org/about-ifac](https://www.ifac.org/about-ifac).

(03.10.2019), <https://www.iosco.org/about/pdf/IOSCO-Fact-Sheet.pdf>.

(03.10.2019), <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iosco>.

(03.10.2019), <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/memoranda/iosco-statement-of-protocols.pdf>.

(04.10.2019), https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_en.

(10.10.2019), <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/589>.

(10.10.2019), <https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9>.

(06.12.2020), <https://www.kgk.gov.tr/>.

(18.01.2020), <https://www.kgk.gov.tr/>.

(21.11.2019), https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_sd.sorgu_baslangic.

(15.10.2019), <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/12/0/8>.

(26.11.2019), <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15582/attachments/1/translations>.

(27.11.2019), <http://www.oecd.org/cfe/leed/1918307.pdf>.

(27.11.2019), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180624-7.pdf>.

(15.01.2020), <https://www.iasplus.com/en/standards/other/ifrs-for-smes>.

(15.01.2020), <https://www.ifrs.org/projects/2015/2015-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes/>.

(16.01.2020), [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS)).

(18.01.2020), [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A7l%C4%B1yor-\(14.06.2017\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A7l%C4%B1yor-(14.06.2017)).

(18.01.2020), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>.

(02.02.2020), <https://www.kgk.gov.tr/>.

(03.02.2020),<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/ireland/#participant>.

(03.02.2020),<https://www.frc.org.uk/accountants/accounting-and-reporting-policy/uk-accounting-standards/standards-in-issue/latest-editions-frs-100,-101,-102>.

(03.02.2020), <https://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frs102>.

(03.02.2020),<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/ireland/#participant>.

(03.02.2020),<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/united-states/#application>.