

KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE İLK KAPSAMLI GÖZDEN GEÇİRME: MUHASEBE POLİTİKALARINDA MEYDANA GELEN BAŞLICA DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Yrd.Doç.Dr. Can ÖZTÜRK**

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2016; 9 (1): 15-44

ÖZ

Bu çalışma; KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ'ler için UFRS)'de yapılan ilk kapsamlı gözden geçirme sonucunda muhasebe politikalarında sunuma, açıklamaya, muhasebeleştirmeye ve ölçüme ilişkin olarak ortaya çıkan başlıca değişiklikleri ele almakta ve tartışmaktadır. Yapılan değişiklikler; KOBİ'ler için UFRS'de sunuma, açıklamaya, muhasebeleştirmeye ve ölçüme ilişkin yeni hususları düzenlemiş, gerçeğe uygun değer belirlenmesi ile ilişkili olarak «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi çerçevesinde finansal tablo hazırlayıcılarının daha fazla yargıda bulunmasına neden olmuş ve KOBİ'ler için UFRS'nin maddi duran varlıklar, gelir vergisi ve maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi bağlamında tam set UFRS ile daha uyumlu olmasını sağlamıştır. Yapılan değişikliklerin standardın bazı ülkelerde yerel muhasebe standardı olarak tercih edilmesine, göreceli olarak, temel oluşturması beklenmektedir.

Anahtar Sözcükler: KOBİ'ler için UFRS, ilk kapsamlı gözden geçirme, muhasebe politikaları

JEL Kodları: M40, M48

* Makalenin gönderim tarihi: 30.11.2015; Kabul tarihi: 12.01.2016

** Çankaya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, cozturk@cankaya.edu.tr

INITIAL COMPREHENSIVE REVIEW OF IFRS FOR SMES: A RESEARCH ON ESSENTIAL CHANGES OCCURRED IN ACCOUNTING POLICIES

ABSTRACT

This study analyses and discusses essential changes occurred in accounting policies related to presentation, disclosure, recognition, and measurement after the initial comprehensive review of International Financial Reporting Standard for SMEs (IFRS for SMEs). Changes that occurred, regulate new issues related to presentation, disclosure, recognition and measurement; require financial statement preparers making judgmental analysis more than before in the context of "undue cost and effort" in relation to the determination of fair value and made IFRS for SMEs more compliant with full IFRS in terms of property, plant and equipment, income taxes and exploration and evaluation of mineral resources. It is expected that these changes will relatively consist of a basis so that the standard is preferred as the local accounting standard in some jurisdictions.

Keywords: IFRS for SMEs, initial comprehensive review, accounting policies

JEL Codes: M40, M48

1. GİRİŞ

2000 yılında kurulan ve görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)'nden devralan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) görevine başladığında küçük işletmelerce kullanılacak bir uluslararası muhasebe standartları setinin hazırlanmasına yönelik talebin varlığıyla karşı karşıya kalmıştır (IASB 2009b, 6). Nitekim; küresel olarak kabul görmüş bir Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardına (IFRS for SMEs - KOBİ'ler için UFRS) gereksinim duyulması bazı sebeplere dayanmaktadır (IASB 2009b, 16). KOBİ'lerin çok uluslu finans kurumlarından kredi temin edebilmesi, satıcıların başka bir ülkeden kendilerine başvuran KOBİ statüsündeki müşterilerine bedeli daha sonra tahsil edilmek üzere mal satabilmesi, KOBİ'lerin kendi ülkeleri dışındaki bir ülkede bulunan tedarikçilerden mal temin edebilmesi, girişim sermayesi şirketlerinin kendi ülkeleri dışında faaliyet gösteren bir KOBİ'ye finansman desteği sağlayabilmesi için; finansal tabloların analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun sağlıklı olarak yerine getirilebilmesi; muhasebe politikalarının ortak paydaya oturtulduğu bir ortamda ilgili tarafların aynı muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklama esaslarına göre hazırlamış olduğu finansal tablolar ile mümkündür. Dolayısı ile muhasebe ile ilgili taraflar bu şekilde anlaşılır ve karşılaştırılabilir somut sonuçları ortaya koyarak kredi vermeye, mal

satmaya, finansman sağlamaya veya mal temin etmeye yönelik kararlarını verebileceklerdir. Bu nedenle; KOBİ standardı KOBİ'lerin kendi içinde aynı esaslara göre raporlama yapmasını sağlamak bakımından tercih edilebilir bir standart setidir.¹

Bu doğrultuda; IASB, KOBİ'lerin finansal raporlamaya ilişkin beklentisini daha somut bir şekilde görebilmek amacıyla Haziran 2004'de bir tartışma makalesi (discussion paper) yayınlamış ve KOBİ'ler için nasıl bir muhasebe standardı seti geliştirilmesi gerektiğine yönelik sorular sorarak ilgili tarafların görüşlerini almıştır. Alınan görüşler, birçok ülkede tercihin yerel veya bölgesel standartlar geliştirmek yerine IASB tarafından geliştirilecek KOBİ'ler için UFRS'nin benimsenmek isteneceği şeklinde ortaya çıkmıştır (IASB 2009b, 7).²

IASB, sonraki süreçte KOBİ'ler için UFRS'ye ilişkin bir nihai taslak (exposure draft) yayınlamaya karar vermiştir (IASB 2009b, 7-8). Ancak, nihai taslakta yer alacak muhasebe politikalarının tespiti için Nisan 2005'de bir anket düzenlenerek muhasebeleştirme ve ölçüme ilişkin muhasebe politikalarının KOBİ'ler için sadeleştirilmesi ve tam set UFRS'de yer alan hangi konuların KOBİ'leri de ilgilendireceği tartışmaya açılmıştır. Aynı doğrultuda; Standartlar Danışma Kurulu (Standards Advisory Council) ile KOBİ Çalışma Grubu (SME Working Group) Haziran 2005'de, Dünya Standard Belirleyiciler Grubu (World Standard Setters) Eylül 2005'de ve IASB tarafından düzenlenen kamusal yuvarlak masa toplantıları Ekim 2005'de yapılarak ankette belirtilen hususlarda sonuca gidilmeye çalışılmıştır.

Bütün bu edinilen veriler çerçevesinde; IASB, kendi bünyesinde yaptığı çalışmalar sonucunda Ocak 2006'da önce bir ön taslak oluşturmuş ve konuyu bu taslak üzerinden tartışmıştır. Şubat 2007'de ise KOBİ'ler için UFRS'ye ilişkin nihai taslak bu sefer nihai metnin ortaya çıkması için görüşe açılmıştır ve KOBİ standardı Temmuz 2009'da yayınlanmıştır.

KOBİ standardı; UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına yaptığı atıf dışında tam set UFRS'den bağımsız, tam set UFRS'ye oranla sunuma, muhasebeleştirmeye, ölçüme ve açıklamaya ilişkin hükümleri sadeleştirilmiş, tam set UFRS'deki seçimlik muhasebe politikalarını maddi duran varlıklarda yapılan yeni düzenleme dışında doğrudan kabul etmeyen, seçimlik muhasebe politikalarının olduğu hususlarda «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi çerçevesinde bunları koşullu olarak değerlendirmeye alan, KOBİ'lerde görülmemesi nedeniyle tam set UFRS'deki bazı

1 KOBİ setini tercih etmeyen ülkeler, standart bazlı başka yaklaşımları benimsemiştir. Bu yaklaşımlardan biri; Avustralya'da KOBİ seti yerine finansal tablo açıklamaları sadeleştirilmiş tam set UFRS'nin benimsenmiş olmasıdır (Öztürk 2015).

2 Türkiye'de bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayan işletmeler için KOBİ seti yerine KOBİ seti ve İngiltere uygulaması esas alınarak hazırlanan yerel muhasebe standardına ilişkin çalışmalar sürmekte olup nihai taslak 13 Kasım 2015 tarihinde yayınlanmıştır (KGK 2015a, 8).

konulara değinmeyen, tam set UFRS'deki değışikliklerden doğrudan etkilenecek ancak tam sette yapılan değışikliklerin KOBİ setine yansıtılmasının uygun olup olmayacağını IASB tarafından tartışıldığı kendine özgü bir standart olarak varlığını sürdürmektedir.

IASB, KOBİ standardı hazırlanırken standartta yapılmak istenen değışiklikleri, ilk uygulamaya ilişkin gözden geçirmelerle birlikte her üç yılda bir nihai taslak yayınlamak için planlamıştır (IASB 2009a, 8). Nihai taslak geliştirilirken geçen üç yılda benimsenen yeni ve değışikliğe uğramış UFRS'ler ile KOBİ'ler için UFRS'deki belirli konularda yapılması muhtemel değışikliklerin dikkate alınması söz konusudur.

İlk kapsamlı gözden geçirme için çalışmalar Haziran 2012'de başlamıştır (IASB 2015b, 5). IASB, KOBİ Uygulama Grubu (SME Implementation Group - SMEIG) ile birlikte KOBİ standardını uygulayan ve KOBİ standardı ile ilgili olan taraflardan gelecek değışiklik taleplerini görmek amacıyla bir bilgi talep belgesi (Request for Information - Rfi) yayınlamıştır. Bu belgeye gelen cevaplar, muhasebe politikalarına ilişkin hangi hususlarda değışiklik yapılması ve bu değışiklikler yapılacaksa bunların ne yönde yapılması gerektiğine dair ön bildirim sağlanmıştır (IASB 2015b, 6). Bu ön bildirim, Ekim 2013'de yayınlanan nihai taslağa ışık tutmuştur. SMEIG, Şubat 2013'de kendi görüşünü oluştururken hem Rfi belgesine hem de nihai taslağa gelen bildirimleri dikkate almıştır (IASB 2015b, 6). KOBİ'ler için UFRS'de yapılan bu değışiklikler Mayıs 2015'de yayınlanmış olup (IASB 2015b, 4) erken uygulama seçeneği ile birlikte 01.01.2017 tarihinde yürürlüğe girecektir (IASB 2015b, 36-37).

KOBİ'ler için UFRS'de yapılan önemli değışiklikler; maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeye izin verilmesi, KOBİ setine geçiş hükümlerinin basitleştirilmesi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin temel muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerinin UFRS 6 ile uyumlu hale getirilmesi, gelir vergisine ilişkin ana muhasebe politikalarının UMS 12 standardı ile uyumlu hale getirilmesi şeklindedir. Bunların dışında «aşırı maliyet veya çaba» ilkesine yapılan atıfların artırılarak finansal tablo hazırlayıcılarının daha fazla yargıda bulunmasının gerekli kılındığı, gerçeğe uygun değerlerin tercih edilmesinin bu ilke ile daha fazla ilişkilendirildiği, bazı muhasebe politikalarının tam set UFRS ile uyumlu kılınmasının tartışıldığı ve kabul gördüğü ve bazı muhasebe politikalarının ise daha anlaşılır kılınması bakımından cümlelerin açıklığa kavuşturulduğu tespit edilmiştir (IASB 2015b, 8-9).

Bu çerçevede; bu çalışmanın amacı KOBİ'ler için UFRS'de ilk kapsamlı gözden geçirmenin muhasebe politikalarında yaptığı değışiklikleri, başlıca hususlar çerçevesinde ortaya koymak, açıklamak, tartışmak ve KOBİ setinin

tercih edilebilirliğini bu gelişmeler ışığında değerlendirmektedir. Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde, KOBİ'ler için UFRS açısından muhasebe politikalarına ilişkin literatür taramasına yer verilecek, üçüncü bölümde muhasebe politikalarında yapılan başlıca değişikliklere değinilecek ve sonuç bölümünde yapılan değişiklikler KOBİ setinin tercih edilebilirliği çerçevesinde değerlendirilip; finansal tablo hazırlayıcılarına KOBİ setinin benimsenmesi açısından ve de bu çalışma sonrası yapılabilecek araştırmalar bakımından önerilerde bulunulacaktır.

2. KOBİ'LER İÇİN UFRS'DEKİ MUHASEBE POLİTİKALARINA İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

KOBİ'ler için UFRS'de muhasebe politikaları kavramı “finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar” olarak tanımlanmıştır (TMSK 2010, 225). Daha öncede belirtildiği gibi, bu çalışmanın amacı; KOBİ'ler için UFRS'de yapılan ilk kapsamlı gözden geçirmenin muhasebe politikalarına olan etkilerini ana hususlar çerçevesinde ortaya koymak olduğundan, bu bölümde KOBİ'ler için UFRS'ye ilişkin muhasebe politikalarının esas alındığı akademik çalışmalar incelenmiştir. Bu bağlamda; yapılan yayınların yerel ve uluslararası boyutta olduğu, yapılan çalışmaların özellikle KOBİ'ler için UFRS'nin gerek tam set UFRS ile gerekse ülkelerin yerel muhasebe ve vergi mevzuatları ile karşılaştırılmasına ve farklılıkların ortaya konmasına odaklandığı tespit edilmiştir. Ayrıca, doğrudan KOBİ standardını ele alan çalışmalarda mevcuttur. Bu çerçevede; yapılan çalışmalara aşağıda değinilmiştir.

KOBİ'ler için UFRS'nin tam set UFRS ile karşılaştırılmasına ve aradaki benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konmasına ilişkin olarak Türkiye'de yapılan ve de KOBİ setine genel bakışı yansıtan bazı çalışmalar bulunmaktadır (Aslan, 2007; Demir, 2007; Türel, 2008; Karacan 2009; Parlakkaya, 2009; Akdoğan, 2010; Demirel Utku ve Gürsoy, 2011). Bu çalışmaların ilk dördü, konuyu 2005 yılında hazırlanan taslak metin üzerinden ele alırken; son üçü, 2009 yılında yayınlanan kesinleşmiş metin üzerinden incelemiştir.

Bunlara ek olarak; her iki standart seti arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri belirli konulara odaklanarak inceleyen çalışmalarda KOBİ setine ilişkin kesinleşmiş metnin yayınlanmasıyla ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu bağlamda; KOBİ setinin Bölüm 30 kapsamındaki yabancı para işlemlerine ilişkin hükümleri (Doğan ve Karabayır, 2010); standardın finansal olmayan varlıklara; bir başka deyişle, Bölüm 13 kapsamındaki stoklara, Bölüm 16 kapsamındaki yatırım amaçlı gayrimenkullere, Bölüm 17 kapsamındaki maddi duran varlıklara, Bölüm 18 kapsamındaki şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklara ve Bölüm 34 kapsamındaki tarımsal faaliyetlere

ilişkin hükümleri (Öztürk, 2010; Jana ve Jitka 2014); Bölüm 11 kapsamındaki temel finansal araçlara ilişkin hükümleri (Bahadır, 2012; Abdioğlu ve diğerleri, 2014); Bölüm 16 ve Bölüm 17 kapsamında yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin hükümleri (Aksoylu 2014; Ercan ve Kılınç, 2014; Erer ve Aksoy Hazır, 2014); Bölüm 18 kapsamındaki maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hükümleri (Deran ve Savaş, 2013); Bölüm 17 kapsamındaki maddi duran varlıklara ilişkin hükümleri (Gençtürk ve diğerleri, 2011); Bölüm 25 kapsamındaki borçlanma maliyetlerine ilişkin hükümleri (Karataş, 2010) tam set UFRS ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Diğer taraftan; KOBİ setinin bütününe ilişkin muhasebe politikalarını taslak metin üzerinden ele alarak KOBİ'ler için UFRS'ye yönelik farkındalık kazandıran Ayanoğlu (2008) ve Sayar (2008)'in çalışmalarının yanısıra KOBİ setinde sadece belli konulara odaklanan çalışmalarda görülmüştür. Bu doğrultuda; Demir (2009) ve Çiçekli (2009) KOBİ'ler için UFRS'yi kavramlar, ilkeler ve finansal tabloların sunuluşu açısından, Doğan ve Karabayır (2009) yabancı para işlemleri ve devlet teşvikleri açısından, Gedik (2009) karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar açısından, Gümüş ve Kurt Gümüş (2009) stoklar ve maddi olmayan duran varlıklar açısından, Günce (2009) finansal araçlar açısından, Gürdil (2009) maddi duran varlıklar, borçlanma maliyetleri ve varlıklarda değer düşüklüğü açısından ve de Özkan ve Erdener (2009) muhasebe politikaları, tahminler, hatalar ve hasılat konuları üzerinden ele almıştır.

İzleyen yıl, Çelik (2010) Bölüm 29 kapsamındaki ertelenmiş vergiler konusunu incelemiştir. Mackenzie ve diğerleri (2011), Demir ve Bahadır (2012) ile Karapınar ve diğerleri (2012) KOBİ standardının tüm bölümlerini kapsamlı olarak ele almışlardır. Gökgöz (2012) stokları ve Haftacı ve Kılınç (2013) ise Bölüm 9 uyarınca konsolide finansal tabloların nasıl hazırlanacağını kaleme almıştır.

Yapılan çalışmalara yakın zamanlı olarak bakıldığında, Yıldız ve diğerleri (2014)'nin KOBİ setinde geçen kiralama işlemlerine ilişkin muhasebe politikaları üzerine çalıştığı, Erdoğan ve diğerleri (2014) ile Eskin ve Güvemli (2015)'nin KOBİ setine ilk geçiş üzerine çalışmalar yaptığı, Özdemir ve Elitaş (2015)'in ise çalışmalarında Bölüm 6 kapsamında yer alan Özkaynaklar Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosunun nasıl hazırlanacağını incelediği tespit edilmiştir.

KOBİ setine ilişkin çalışmaların yukarıda değinilen çalışmalarla sınırlı olmadığı ve de KOBİ'ler için UFRS'yi ülkelerin kendi yerel mevzuatları ile ilişkilendirerek yapılan çalışmaların varlığı da tespit edilmiştir. Bu bağlamda; Türkiye'de yapılan çalışmalar incelendiğinde Demir (2010) işletme birleşmelerinin Bölüm 19 kapsamında muhasebeleştirilmesini; Karataş (2010)

borçlanma maliyetlerinin Bölüm 25 kapsamında muhasebeleştirilmesini; Özkan (2010) hasılatın Bölüm 23 kapsamında muhasebeleştirilmesini; Gençtürk ve diğerleri (2011) Bölüm 17 kapsamındaki maddi duran varlıkları; İbiş (2010) ile Gönen ve Demir (2012) Bölüm 13 kapsamındaki stokları; Deran ve Savaş (2013) Bölüm 18 kapsamındaki maddi olmayan duran varlıkları; Abdioğlu ve diğerleri (2014) Bölüm 11 kapsamındaki temel finansal araçları KOBİ'ler için UFRS hükümleri çerçevesinde incelerken Türkiye'deki vergi mevzuatı ile ilişkilendirerek ele almıştır. Ayrıca; Akdoğan (2011) Bölüm 24 kapsamındaki devlet teşviklerini Türkiye'deki teşvik mevzuatı ile ilişkilendirerek analiz etmiştir.

KOBİ setinin Türkiye'deki yerel muhasebe sistemine etkileri bağlamında ise; Demir (2010) KOBİ standardı ile Türkiye'deki vergi mevzuatında yapılması beklenen değişiklikleri ele alırken, Şensoy ve Perek (2010) ile Durmuş ve diğerleri (2011) KOBİ setinin genelinde geçen değerlendirme ilkelerini ve Cengiz (2014) ise çalışmasında KOBİ standardının Türkiye'deki mevcut sisteme getireceği farklılıkları tespit ve analiz etmiştir.

KOBİ'ler için UFRS'yi kendi ülkesinin yerel mevzuatı ile ilişkilendirerek inceleyen Buculescu (Costică) ve Velicescu (2014) ise; çalışmalarında maddi duran varlıkların KOBİ seti kapsamında muhasebeleştirilmesini Romanya'daki yerel mevzuatla ilişkilendirerek ele almıştır.

Bütün bu çalışmalar; görüldüğü gibi KOBİ setine ait muhasebe politikalarına odaklanmıştır. Aynı doğrultuda olmakla birlikte; bu çalışma IASB tarafından KOBİ standardında yapılan başlıca değişikliklerin finansal tablo kullanıcılarına, muhasebe bilim camiasına ve muhasebe meslek mensuplarına duyurulması, değişikliklerin yapılmasına temel oluşturan gerekçelerle yapılan değişiklikler sonucunda KOBİ standardının tercih edilebilirliğinin tartışılması bakımından diğer çalışmalardan farklıdır.

3.KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE YAPILAN BAŞLICA DEĞİŞİKLİKLER VE BU DEĞİŞİKLİKLERİN TARTIŞILMASI

1. Bölüm 18 Maddi Duran Varlıklar

Tam set UFRS'de UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca işletmeler maddi duran varlıklarını ilk muhasebeleştirmeden sonra maliyet modeline veya yeniden değerlendirme yöntemine göre izleyebilmektedir (KGK 2015b, 7). Yapılan kapsamlı gözden geçirme sonucunda, yeniden değerlendirme yönteminin KOBİ standardında da yer almasına karar verilmiştir (IASB 2015a, 36).

Bu noktada belirtmek gerekir ki; IASB'nin KOBİ standardında bu seçeneğe yaklaşımı benimsemesi, konunun taslak olduğu dönemde hem olumlu hem de olumsuz yönde tartışmalara neden olmuştur. Bunlar; gerek stan-

dardın Karar Gerekçeleri'nde gerekse bazı küresel, bölgesel ve ülkesel gerek yol gösterici gerekse standart belirleyici tarafların görüş mektuplarında dile getirilmiş ve burada değerlendirilmiştir.

Yeniden değerlendirme seçeneğinin getirilmesine ilişkin olumsuz yöndeki tartışmalar aslında yersizdir. Çünkü; yeniden değerlendirme, bir zorunluluk değil bir seçenektir (IASB 2015b, 19). Dolayısı ile bu muhasebe politikasının uygulanması şart değildir. Ancak; uygulanması durumunda ise uygulayan ve uygulamayan işletmeler arasında karşılaştırılabilirlik zarar görebilir. Nitekim; bu durum finansman sağlayıcı tarafların borç vermeye ilişkin kararlarında kullandıkları veri tabanına doğrudan denetlenmiş finansal tablolarındaki maddi duran varlık kalemlerinin tutarlarını düzeltme yapmadan girmeleri durumunda karşılaştırılabilirliği etkileyecektir (IASB 2015b, 19). Ancak; bu konuda Yeminli Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA) KOBİ seti geliştirilirken karşılaştırılabilirliğin çok vurgulanmamasından yanadır. Bu noktadaki gerekçesi ise, KOBİ'lerin küresel anlamda birbirleri ile karşılaştırılabilirliğinin daha az muhtemel olması ve KOBİ setini uygulayan ülkelerde standardın o ülkenin yerel mevzuatına göre değiştirilmesinin olası olmasıdır. Bu çerçevede, ACCA'ya göre bu işletmelerin finansal tablolarının küresel karşılaştırılabilirliği hisse senedi borsada işlem görenler kadar önemli değildir (ACCA 2012, 16).

Diğer taraftan; yeniden değerlemenin seçenekli bir muhasebe politikası olarak belirlenmesinde olumlu yöndeki en önemli etken; bazı ülkelerin yerel muhasebe politikalarında maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonra yeniden değerlendirme yöntemini tercih etmesinden kaynaklanmaktadır (IASB 2015b, 19). Bu durum; onlar için geleneksel bir uygulamadır. Nitekim; söz konusu husus aşağıda incelenmiş ve ilgili tarafların görüşlerinin bu durumu destekleyici nitelikte olduğu görülmüştür.

ACCA, görüş mektubunda, maddi duran varlıklarda maliyet modelini yerel muhasebe politikası olarak benimsemiş ülkeler kadar yeniden değerlemenin de birçok ülkede hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler için genel kabul görmüş bir uygulama olduğunu belirtmiş ve söz konusu uygulamanın özellikle enflasyon geçmişi bulunan ülkelerde görüldüğüne işaret etmiştir (ACCA 2012, 16).

Asya ve Okyanusya Standart Belirleme Grubu (Asian - Oceanian Standart Setters Group - AOSSG) görüş mektubunda bu gruba üye olan ülkelerin büyük bir bölümünde maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonra yeniden değerlendirme yöntemine göre izlendiğini ifade etmiştir (AOSSG 2012, 8). Örneğin; bu ülkelerden biri; Avustralya'dır.

Avustralya'nın uygulamasına bakıldığında bu ülkede kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin Finansal Tablo Açıklamaları

Sadeleştirilmiş Tam Set UFRS'yi uyguladıkları bilinmektedir (Öztürk 2015). Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB)'nin görüş mektubunda bu ülkede söz konusu işletmeler için KOBİ'ler için UFRS'nin tercih edilememesindeki en önemli gerekçenin maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulamamasından kaynaklandığı belirtilmiştir (AASB 2012, 26). Nitekim; Avustralya'da UFRS öncesi yerel muhasebe politikası olarak AASB 1041 Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme (Revaluation of Non-Current Assets) standardı maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeyi düzenlemiştir (AASB 2001).

Diğer taraftan; Avrupa'yı temsilen Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Grup - EFRAG) bazı Avrupa ülkelerinde maddi duran varlıklarda yeniden değerlemenin o ülkelerin yerel muhasebe politikası olduğuna işaret etmekte ve bazı ülkelerin KOBİ'ler için UFRS'yi söz konusu muhasebe politikasına izin verilmemesi nedeniyle tercih edemediğine vurgu yapmaktadır (EFRAG 2012, 19-20). Dolayısı ile EFRAG'a göre maliyet modeli en basit ve az maliyetli yöntem (simplest and less costly treatment) olarak ifade edilerek ilk tercih edilmesi gereken muhasebeleştirme yöntemi (default treatment) olarak sunulmalı, yeniden değerlendirme ise izin verilen muhasebeleştirme yöntemi (allowable alternative treatment) olarak ikinci sırada yer almalıdır. Bu hususla ilgili Avrupa ülkelerinden biri, İngiltere diğeri Estonya'dır.

İngiltere'nin uygulamasına bakıldığında İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales- ICAEW), KOBİ setini esas alarak ülkesinin kendi yerel muhasebe standardı setini oluşturmak isteyen ülkeler için bu seçeneği yaklaşımın hazır bulundurulmasına destek vermiştir (ICAEW 2012, 16). Nitekim, Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council - FRC) yaptığı düzenleme ile İngiltere'de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerin uygulaması için kaynağını KOBİ'ler için UFRS'den alan ancak yapılan değişikliklerle İngiltere'nin yerel muhasebe standardı olarak yürürlüğe giren «FRS 102 Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti'nde Uygulanan Finansal Raporlama Standardını (The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and Republic of Ireland)» oluşturmuştur (FRC 2012, 2). İngiltere'nin maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeye izin veren UFRS öncesi yerel muhasebe politikası, FRS 15 Maddi Duran Varlıklar (Tangible Fixed Assets) standardı ile düzenlenmiştir (FRC 1999). Bu bağlamda; söz konusu muhasebe politikası FRS 102'ye de entegre edilmiştir (FRC 2012, 4).

Buna karşılık; KOBİ'ler için UFRS'den yola çıkarak kendi yerel muhasebe standardını oluşturan bir başka Avrupa ülkesi Estonya ise yeniden değerlemeyi karmaşık bularak bu yöntemi standarda entegre etmemiştir (EASB 2012, 16).

Bunlara ek olarak; yeniden değerlemenin bir muhasebe politikası olarak standartta yer almasına alternatif bir gerekçe üreten Hong Kong Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants - HKICPA), maddi duran varlıkların işletmenin finansman temin edebilmesi açısından toplam varlıklar arasında önemli bir paya sahip olması durumunda; bu kalemlerin gerçeğe uygun değerinin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir (HKICPA 2012, 5).

Bu çerçevede konuya bakıldığında; maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeye izin verilmesinde; yerel muhasebe politikalarının KOBİ standardına yansımaları, işletmelerin bankadan finansman sağlarken maddi duran varlıklarını gerçeğe uygun değerleri ile beyan etmeleri karşılığında alacakları kredi miktarının daha fazla olması, enflasyon ortamında finansal tablolardaki ilgili kalemlerin değerlerinin enflasyona göre düzeltilmesi gereği ve de bu muhasebe politikasının seçimlik olması nedeniyle uygulanmadığı sürece işletmelere ek maliyet yaratmayacak olması etken faktörler olarak ortaya çıkmıştır.

2. Bölüm 29 Gelir Vergisi

KOBİ standardında Bölüm 29, 2009 yılında tam set UFRS'deki UMS 12 Gelir Vergileri standardı için hazırlanmış ancak sonuçlandırılmamış bir nihai taslak esas alınarak hazırlanmıştır (IASB 2015b, 22). IASB, Bölüm 29'un söz konusu nihai taslağın etkilerini yansıtması yerine uzun zamandır uygulanan ve deneyim kazanılan UMS 12'nin muhasebeleştirme ve ölçüm hükümleri ile uyumlu olması sonucuna varmıştır. Bu kararın oluşmasına ilişkin olarak bazı ilgili tarafların görüşleri aşağıda değerlendirilmiştir.

AASB, yapılacak düzenlemenin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve bulunmayan işletmeler arasındaki raporlama farklılığını azaltacağı ve konsolidasyonu kolaylaştıracağı yönünde görüş beyan etmiştir (AASB 2012, 38-40).

EFRAG, standart düzenlenirken bu bölüm için taslak metin üzerinden çalışılmasının bugün sıkıntı yarattığı ve UMS 12 ile Bölüm 29 arasındaki farklılıklardan dolayı UMS 12'nin uygulanması ile edinilen deneyimlerin Bölüm 29'a yansıtılmasının zorlaştığı tespitinde bulunmuştur (EFRAG 2012, 31).

ICAEW, uygulanması bakımından çekilen zorluklar nedeniyle finansal tablo hazırlayıcılarının pek de hoşnut olmadıkları Bölüm 29'un UMS 12 ile uyumlu olarak oluşturulmasında sadeleştirilmiş bir yaklaşımdan yanadır (ICAEW 2012, 23).

HKICPA, Bölüm 29'un UMS 12'deki muhasebeleştirme ve ölçüm hükümlerine göre düzenlenmesini ve finansal tablo açıklamaları açısından ise Bölüm 29'daki açıklamaların korunmasını önermiştir (HKICPA 2012, 9).

Gelen bu görüşler çerçevesinde, Bölüm 29 hükümleri, UMS 12 ile uyumlu hale getirilmiştir. Nitekim; Bölüm 29 ile UMS 12 hükümleri karşılaştırıldığında, UMS 12'nin temel hükümlerinin KOBİ setinde de benzer ifadelerle yer aldığı görülmüştür (KGK 2015c; IASB 2015a, 49-57). Ancak; yapılan değişiklik sadece muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ile sınırlı kalmamış UMS 12'deki finansal tablo açıklama hükümlerinin Bölüm 29'da sadeleştirilmiş olarak benimsendiği tespit edilmiştir (KGK 2015c, 23-26; IASB 2015a, 57-58; IASB 2015b, 23). Sonuç olarak; Bölüm 29'da UMS 12'deki geçici farklar yaklaşımı uygulanacaktır.

3. Bölüm 34 Özellikli Faaliyetler

Bu bölümde, iki değişiklik görülmüştür. Yapılan değişikliklerden biri; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi ile diğeri ise; canlı varlıklara ilişkin dipnot açıklamalarında yapılan sadeleştirme ile ilgilidir.

a. KOBİ setinde maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin muhasebe politikaları ayrıntılı olarak analiz edilmemiş ve maden kaynaklarının doğrudan Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar, Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar kapsamında muhasebeleştirileceği üzerinde durulmuştur (TMSK 2010, 201). Dolayısı ile finansal tablo hazırlayıcılarına bu konu ile ilgili muhasebe politikalarının nasıl uygulanacağına yönelik tam bir yol gösterim sağlanamadığı ortadadır. Nitekim; Karar Gerekçeleri'nde ifade edildiği gibi Rfl belgesine gelen cevaplar bunu doğrular niteliktedir (IASB 2015b, 23).

Bu doğrultuda; IASB standartta yaptığı değişiklikle tam set UFRS'deki UFRS 6 Maden Kaynaklanan Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardında yer alan muhasebeleştirmeye ve ölçüme ilişkin ana hükümleri KOBİ setine entegre etmiştir (KGK 2015d; IASB 2015a, 61-62). Ancak, UFRS 6'da var olan birkaç finansal tablo açıklamasına KOBİ setinde yer verilmediği tespit edilmiştir. Nitekim; IASB, Karar Gerekçeleri'nde sunum ve açıklamaya ilişkin hükümlerde değişiklik yapmadığını belirtmiş ve farklı sektörler için özel dipnotlara yer verilmesinin KOBİ setini kullanıcı dostu olmaktan çıkaracağı yönünde görüş oluşturarak finansal tablo açıklamalarına yer vermemiştir (IASB 2015b, 23-24).

b. Bu bölümdeki diğer husus ise, canlı varlıkların defter değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatının açıklanmasına ilişkindir (TMSK 2010, 200). Standartta bu dipnot açıklamasının hangi dönemleri kapsayacağı belirtilmemiştir. IASB, dönemsel açıklamaya kısıt getirerek mutabakatta yer alan kalemlerin önceki dönemleri de kapsayacak şekilde açıklanması zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır (IASB 2015a, 60). Böylece, dipnot sadeleştirilmiştir.

4. Bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

Tam set UFRS'de UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standardı uyarınca "bir işletme bireysel finansal tablolarını hazırlarken, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını maliyet bedeliyle, TFRS 9 Finansal Araçlar uyarınca ya da TMS 28'de tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir» hükmüne yer verilmiştir (KGK 2015e, 3).

KOBİ setinde ise bu seçenekli uygulama halihazırda «maliyet bedeli» veya «gerçeğe uygun değer» yönteminin tercih edilebilir kılındığı şekliyle sadece iki seçenekli olarak Bölüm 9'da yer almaktadır (TMSK 2010, 46).

IASB, KOBİ setinde yaptığı bu gözden geçirmede tam set UFRS'de yapılan değişikliklerin bir yansıması olarak ve de KOBİ setini uygulayan ana ortaklıkların veya bağlı ortaklıkların bireysel finansal tablo hazırlamaları zorunlu olmadığı için onları direkt etkilemeyeceği görüşü ile onlara ek bireysel finansal tablolar hazırlamaları durumunda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını bu tablolarda maliyet bedeliyle, «gerçeğe uygun değer» yöntemiyle veya özkaynak yöntemi ile izleme imkanı tanımıştır (TMSK 2010, 46; IASB 2015a, 26; IASB 2015b, 18).

5. Bölüm 4 Finansal Durum Tablosu

Bu bölümde, iki değişiklik göze çarpmaktadır. Yapılan değişikliklerden biri; yatırım amaçlı gayrimenkullerin sunumu ile diğeri ise; sermayesi paylara bölünmüş işletmelerin dipnot açıklamalarında yapılan sadeleştirme ile ilgilidir.

a. KOBİ setinde finansal durum tablosunda raporlanması istenen asgari kalemler sıralanmıştır (TMSK 2010, 26). Bu kalemlerden biri de duran varlık statüsünde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerdir ve muhasebeleştirme hükümleri Bölüm 16 kapsamında yer almaktadır (TMSK 2010, 88).

Mevcut uygulamaya göre yatırım amaçlı gayrimenkuller; ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değerleri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan tespit edilebiliyorsa; gerçeğe uygun değerleri ile, gerçeğe uygun değerleri kolaylıkla tespit edilemiyorsa; Bölüm 17'deki maliyet yöntemine göre ancak maddi duran varlık statüsünde izlenmektedir.

IASB, bu noktada devreye girerek yaptığı güncelleme ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirmeden sonra hangi yöntemle izlenirse izlenirsin; bilançoda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak raporlanmasına karar vermiştir (IASB 2015a, 21).

Bu noktada belirtmek gerekir ki; ilk muhasebeleştirmeden sonra uygulanacak muhasebe politikası; yatırım amaçlı gayrimenkullerin maddi duran

varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmasında başından beri etken faktör olmamalı ve de bilançodaki raporlamada bilanço kaleminin görevi esas alınmalı idi. Nitekim; IASB, tam set UFRS'deki UMS 40 standardını oluştururken gerekçesinde bu kapsamdaki gayrimenkulleri kira geliri veya sermaye kazancı veya her ikisini birden elde etmek amacıyla edinilen arsa, arazi ve binalar şeklinde ifade ederek; bunların maddi duran varlık statüsündeki gayrimenkullerden farklı bir görevi olduğuna işaret etmişti (Öztürk 2009, 100-104). Dolayısı ile bilanço kaleminin muhasebe politikasına göre sınıflandırılmasının yarattığı yanlışlığa son verilmiş oldu.

Bu hususla ilgili olarak IASB ise; Karar Gerekçeleri'nde raporlamada tutarlılığı sağlamak amacıyla bu değişikliğin yapıldığını belirtmiş ve canlı varlıkları bu duruma örnek göstermiştir (IASB 2015b, 30).

b. Bu bölüm kapsamındaki değişikliklerden diğeri ise; sermayesi paylara bölünmüş işletmelerin bilançoda veya dipnotlarda her bir pay sınıfı için açıklamakla yükümlü oldukları kalemlerden biri olan «dönem başı ve dönem sonunda tedavülde bulunan pay adedi ile dönem içerisinde pay adedinde meydana gelen değişimler» ile ilgilidir (TMSK 2010, 28-29). Söz konusu dipnotun kapsamı gereken raporlama dönemine ilişkin olarak halihazırda herhangi bir dönem kısıtı bulunmamaktadır. Ancak; yapılan düzenleme ile yapılacak dipnot açıklamalarına dönem kısıtı getirilerek bu dipnotta önceki dönemlere ilişkin verilerin açıklanması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır (IASB 2015a, 21).

6. Bölüm 5 Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Bu bölümde, iki değişiklik tespit edilmiştir. Yapılan değişikliklerden biri; kapsamlı gelir kalemlerinin sınıflandırılması ile diğeri ise; maddi duran varlıklarda sunulan yeniden değerlendirme yönteminin tercih edilmesi durumunda bunun kapsamlı gelire yansımaları ile ilgilidir.

a. Yapılan değişiklikle diğer kapsamlı gelirden (özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerin diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar hariç) raporlanan kalemlerin «sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar» ve «belirli koşullar sağlandığında sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar» şeklinde gruplandırılmasına karar verilmiştir (IASB 2015a, 22). Nitekim; söz konusu değişiklik, tam set UFRS'nin KOBİ setine bir yansımaları niteliğindedir. UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında Haziran 2011'de yapılan değişiklikle söz konusu sınıflandırmaya gidilmiştir (IASB 2015b, 16).

b. Değişikliklerden bir diğeri ise; maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme yöntemine göre değerleyen işletmeleri ilgilendirmektedir. Söz konusu işletmeler, yeniden değerlemenin etkilerini özkaynaklarda yeniden de-

ğerleme değer artışı olarak ve de kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir bölümünde maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler kaleminde göstermeye başlayacaklardır. Yapılan düzenleme ile diğer kapsamlı gelirden raporlanması istenen kalem sayısı; Bölüm 30 kapsamındaki yurtdışı faaliyetlere ilişkin finansal tabloların çevrilmesi sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplardan bazıları, Bölüm 28 kapsamındaki bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar ve Bölüm 12 kapsamındaki finansal riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişimlerden bazıları ile birlikte dörde yükselmiştir (IASB 2015a, 21-22).

7. Bölüm 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye

Bölüm 18'deki mevcut duruma göre maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü hakkında güvenilir bir tahminde bulunulamıyorsa; faydalı ömür, 10 yıl olarak kabul edilmektedir (TMSK 2010, 100). Burada kural bazlı bir yaklaşım söz konusudur. Ancak, yapılan değişiklikle azami faydalı ömür yine on yıl olarak belirlenmekle birlikte; maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü güvenilir bir şekilde belirlenemiyorsa, faydalı ömrün kaç yıl olacağı yönetimin en iyi tahmine bırakılmıştır (IASB 2015a, 38). Dolayısı ile ilke bazlı bir yaklaşıma geçilmiştir.

Yapılan bu değişiklik aynı şekilde Bölüm 19 kapsamındaki şerefiyenin itfa süresini belirleyen hükümleri de aynı yönde değiştirmiştir (TMSK 2010, 107; IASB 2015a, 39).

Bu yönde bir değişiklik yaparken IASB'nin görüşü; maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde belirlenip belirlenemeyeceğine ilişkin olarak; işletmelerin her şekilde bir çalışma yapmakta olduğu ve dolayısı ile faydalı ömrün tahmini de bu çalışma çerçevesinde olacağından işletmeye ek bir maliyet getirmeyeceği yönündedir (IASB 2015b, 29).

8. Bölüm 2 Kavramlar ve Genel İlkeler

Bu bölümde yapılan değişiklik; KOBİ setinde birçok yerde geçen ve geçecek olan "aşırı maliyet veya çaba (undue cost or effort)" ilkesi ile ilgilidir. Bu ilke; gelen talepler doğrultusunda IASB tarafından Bölüm 2 kapsamında açıklığa kavuşturulmuş ve standardın diğer bölümlerine olan yansımaları da (Bölüm 11, 12, 14, 15, 16, 21, 22, 28 ve 34) çalışmanın bu kısmında tartışılmıştır. Söz konusu ilkenin getirdiklerini tartışmadan önce bu ilkenin halihazırda KOBİ setinin hangi bölümlerinde yer aldığını hatırlatalım.

a. Bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar ile Bölüm 15 İş Ortaklıklarındaki Paylar: Bu kapsamda, işletmelere iştiraklerini ve iş ortaklıklarını maliyet yöntemine, özkaynak yöntemine veya gerçeğe uygun değer yöntemi-ne göre izleme imkanı tanınmıştır (TMSK 2010, 80; TMSK 2010, 85). Bu

bağlamda, bir işletme iştiraklerinin veya iş ortaklıklarının gerçeğe uygun değerini aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa; gerçeğe uygun değer yöntemini, aksi taktirde maliyet yöntemini uygular (TMSK 2010, 83; TMSK 2010, 86).

b. Bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: Bu kapsamda, işletmelerin raporlanan gayrimenkulleri ilk muhasebeleştirilmeden sonra gerçeğe uygun değer yöntemine göre izleyebilmesi için söz konusu gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (TMSK 2010, 89). Aksi taktirde, maliyet yöntemi uygulanır.

c. Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar: Bu kapsamda, bir işletmenin koşullu varlıklarına ilişkin olarak işletmeye ekonomik bir fayda girişi muhtemelse ancak kesin değilse (yani fayda girişinin gerçekleşme olasılığı, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksekse), raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlıkların niteliğine ilişkin bir açıklama yapılması ve de aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan yapılması mümkünse, söz konusu varlıkların finansal etkisine ilişkin bir tahminde bulunulması istenmektedir (TMSK 2010, 120).

d. Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar: Bu kapsamda, aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak tanımlanmış fayda yükümlülüklerini ve bunlara ilişkin gideri ölçmek üzere, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan uygulanabilmesi durumunda, öngörülen birim kredi yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Bu yöntemin kullanılması, aşırı çaba ve maliyete katlanılmasını gerektirdiğinde, mevcut çalışanlara ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin ölçülmesi aşamasında ise bazı basitleştirmeler yapılmasına izin verilmiştir (TMSK 2010, 170).

e. Bölüm 34 Özellikli Faaliyetler: Bu kapsamda incelenen tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi açısından canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonra gerçeğe uygun değer yöntemine göre izlenmesi gerçeğe uygun değerinin aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde belirlenebilmesine bağlıdır. Aksi taktirde, maliyet modelinin uygulanması esastır (TMSK 2010, 201).

Yukarıda ifade edilen muhasebe politikaları değerlendirildiğinde; bu bölümlerde “aşırı maliyet veya çaba” ilkesi üzerinden yapılacak değerlendirmeler, finansal tablo hazırlayıcılarının yargıda bulunmasına bırakılmıştır. Nitekim; kapsamlı gözden geçirmeye görüş bildiren taraflar ilkenin doğru şekilde uygulanması için IASB’den standardı daha açıklayıcı ve yol gösterici kılmasını talep etmişlerdir (IASB 2015b, 25).

Diğer taraftan; standart belirleyici taraflarca daha fazla istenen ise; özellikle

Bölüm 16 ve Bölüm 34 kapsamındaki seçimlik muhasebe politikalarının «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi olmaksızın serbest bırakılması ve finansal tablo hazırlayıcılarının yargıda bulunma yükünün azaltılmasıdır. Nitekim; bazı kurulların bu konu ile ilgili görüşleri aşağıda incelenmiştir:

AASB, tam set UFRS'deki muhasebeleştirme ve ölçüme ilişkin olarak yer alan seçimlik muhasebe politikalarının KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayan işletmelere doğrudan sunulmasından yana olduğunu dile getirmiştir (AASB 2012, 25).

FRC, tam set UFRS'deki seçimlik muhasebe politikalarının KOBİ setinde yer almasından yanadır (FRC 2012, 4). IASB'nin esasen tercih edilmesi istenen muhasebe politikasını (default or straight forward accounting policy) standardın metninde belirtmesini ve diğer muhasebe politikasına da standartta yer vererek; bu muhasebe politikasının da izin verilen muhasebe politikası (allowable or permitted accounting policy) olarak standartta yer almasını ifade etmiştir. Böylece, fayda-maliyet analizi «aşırılık» kavramı çerçevesinde oluşacak göreceli bir yargıya dayanmadan finansal tablo hazırlayıcılarına bırakılmış olacaktır.

Estonya Muhasebe Standartları Kurulu (EASB), özellikle yatırım amaçlı gayrimenkullerin tam set UFRS'deki UMS 40 standardında olduğu gibi muhasebeleştirilmesine doğrudan olanak tanınmasının karmaşıklığı ortadan kaldıracığı görüşündedir (EASB 2012, 34). Bu bağlamda; Kurul, işletmelerin gerçeğe uygun değerini tespit edilebilmesi için aşırı bir maliyete veya çabaya katlanılıp katlanılmadığını değerlendirmekle yükümlü olmalarına ve bu değerlendirme için işletmelerin «aşırılık» kavramı çerçevesinde derinlemesine analiz yapmak zorunda olduklarına vurgu yaparak açıkça seçenek sunmamanın karmaşıklığa yol açtığını beyan etmiştir.

Hollanda Muhasebe Standartları Kurulu (Dutch Accounting Standards Board - DASB), tam set UFRS'deki seçimlik muhasebe politikalarının KOBİ setinin Avrupa Birliği üyesi ülkelerce tercih edilmesi ve hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmelerin bağlı ortaklıkları tarafından uygulanması bakımından önemli olduğuna işaret etmiştir (DASB 2012, 14).

Norveç Muhasebe Standartları Kurulu (Norwegian Accounting Standards Board – NASB), KOBİ setinde seçeneqli muhasebe politikalarının doğrudan değil kısıta dayalı/koşullu (restricted/conditional) olarak sunulduğunu belirtmiş, bu durumunda fayda-maliyet analizleri yapılmasına ve bu analizlerinde uygulamada zor olduğuna dikkat çekmiştir (NASB 2012, 5). Kurul, «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi ile yapılmak istenen basitleştirmenin aslında koşula bağlı olmayan seçimlik muhasebe politikaları sunularak sağlanacağını; KOBİ seti için özellikle yatırım amaçlı gayrimenkuller ve canlı varlıklar açısından daha iyi bir yaklaşım olacağına inanmaktadır.

IASB'nin bu konudaki başvurusuna görüş bildiren taraflar elbette ki bunlarla sınırlı değildir. Ancak; genel bakış özellikle seçimlik muhasebe politikaları alanında «aşırı maliyet veya çaba» ilkesinin kaldırılması yönündedir. Eğer muhasebe politikası seçimi mutlak surette bu ilkeye bağlı olarak yerine getirilecekse; o zaman «aşırı maliyet veya çaba» ilkesine ilişkin yol gösterici açıklamaların standardın metnine entegre edilmesi görüş belirten taraflarca önerilmiştir.

IASB ise; seçimlik muhasebe politikalarının «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi çerçevesinde koşullu/şartlı olarak şekillenmesine karar vererek bu ilkeyi Bölüm 2 kapsamında ayrıntılı olarak açıklayan bir alt başlık açmıştır. Açılan başlık altında irdelenen hususlar aşağıdadır:

1. Standartta belirtilen bir hükmün yerine getirilmesi karşılığında raporlanacak bilginin «aşırı maliyet veya çabaya» dayanıp dayanmadığı; işletmenin içinde bulunduğu koşullara ve de standartta belirtilen hükmün yerine getirilmesi ile katlanılacak maliyetin veya sağlanacak faydanın işletme yönetiminin belirlenmesine ve değerlendirilmesine bağlıdır (IASB 2015a, 19).
2. İşletme yönetimi; «aşırı maliyete veya çabaya» katlanmadan elde edilmesi mümkün olmayan bir bilginin temin edilmemesi durumunda; işletmenin finansal tablolarını kullanması beklenen tarafların işletme hakkındaki iktisadi kararlarının nasıl etkilenebileceğini ve değişebileceğini değerlendirmede bulunurken dikkate almak durumundadır. Bilgiyi sağlamak için katlanılacak maliyet veya çaba karşısında bu maliyete veya çabaya katlanmamanın finansal tablo kullanıcılarında olması beklenen etkileri iyi tartışılmalıdır (IASB 2015a, 19; IASB 2015b, 25).
3. Standartta belirtilen bir hükmün yerine getirilmesi karşılığında raporlanacak bilginin «aşırı maliyet veya çabaya» dayanıp dayanmadığı; söz konusu ek maliyetin (incremental cost) veya ek çabanın (additional effort) bu bilginin işletmenin finansal tablolarını kullanacak taraflara sağlaması beklenen faydayı önemli ölçüde aşması durumunda ortaya çıkmaktadır (IASB 2015a, 19). Örneğin; ek maliyet açısından bağımsız değerlendirme uzmanına ödenecek hizmet bedeli veya ek çaba açısından bilgiyi temin etmek üzere çalışanların gösterdiği gayret; bilginin finansal tablo kullanıcılarına sağlayacağı faydadan daha fazla ise bu durumda ilgili hüküm «aşırı maliyet veya çaba» ilkesine dayanır.
4. Standartta belirtilen bir hükmün uygulanmasının ilk muhasebeleştirilmede aşırı maliyete veya çabaya sebep olup olmadığı; bu hükmün ilk işlem tarihinde uygulanması sırasında ortaya çıkacak fayda ve maliyet bilgisine dayanacaktır (IASB 2015a, 19). İlk muhasebeleştirmeden sonra izleyen dönemlerde uygulanacak hükmün «aşırı maliyete veya çabaya» neden olup

olmadığı izleyen dönemlerde yapılacak değerlendirmelere bağlıdır (IASB 2015a, 20).

5. İşletme bir hükmü yerine getirmek için «aşırı maliyete veya çabaya» katlanmıyorsa, bu durumu ve hükmün yerine getirilmesinin neden aşırı maliyete veya çabaya dayandığına ilişkin gerekçeleri açıklar (IASB 2015a, 20).

6. IASB'nin Karar Gerekçeleri'ndeki görüşüne göre bir işletme bir hükmün yerine getirilmesi için gerekli bir bilgiye önceden sahipse veya bu bilgiyi kolaylıkla ve düşük maliyetle elde edilebiliyorsa; bu işletme için «aşırı maliyet veya çabaya» katlanma söz konusu olmaz (IASB 2015b, 25). Böyle bir durumda, finansal tablo kullanıcılarına söz konusu bilginin sağlanmasının sağlayacağı faydanın; bilginin elde edilmesindeki ek maliyet veya çabadan daha fazla olması beklenir.

7. Bu bağlamda; Bölüm 2'den doğan «aşırı maliyet veya çaba» ilkesi genel olarak aşağıdaki değişiklikleri yapmıştır.

a. **Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar** ve **Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar** kapsamında yapılan değişikle gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal varlıkların gerçeğe uygun değerine artık erişilemiyorsa veya söz konusu gerçeğe uygun değer aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan elde edilemiyorsa; işletme bu durumu, finansal araçların defter değerini, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesinin neden aşırı maliyete veya çabaya katlanmayı gerektirdiğini açıklar (IASB 2015a, 31). Söz konusu varlığın güvenilir bir şekilde ölçülen en son gerçeğe uygun değeri; o varlığın defter değeri olarak kabul edilir.

b. Bölüm 14 (Bölüm 15) kapsamında iştiraklere yatırım yapan bir yatırımcı (ortak girişimci) iştiraklerinin (müştereke kontrol edilen işletmelerinin) gerçeğe uygun değerini «aşırı maliyet veya çabaya» katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçemediği durumlarda, yeni düzenleme ile bu durumu, gerçeğe uygun değerinin tespitinin neden aşırı maliyet veya çabayı gerektirdiğini ve de gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit edemediğinden maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerinin (müştereke kontrol edilen işletmelerinin) defter değerini açıklayacaktır (IASB 2015a, 34).

c. Bölüm 16 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerini «aşırı maliyet veya çabaya» katlanmadan güvenilir bir şekilde belirleyemeyen bir işletme; Bölüm 17'deki maliyet modelini uygulayacağından; yeni düzenleme ile işletme yatırım amaçlı gayrimenkullerine ilişkin bu durumu, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerinin tespitinin neden aşırı maliyet veya çabayı gerektirdiğini finansal tablo açıklamalarında belirtecektir (IASB 2015a, 37).

d. Bölüm 21 kapsamında bir işletmenin koşullu varlıklarına ilişkin olarak raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlıkların niteliğine ilişkin bir açıklama yapması ve de aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan yapılması mümkünse, söz konusu varlıkların finansal etkisine ilişkin açıklama da bulunması istenmektedir. Buna ek olarak, getirilen düzenleme ile söz konusu finansal etkinin tahmini; aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan yapılmıyorsa, bu durum ve finansal etkinin aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan tespit edilememesine ilişkin nedenler dipnotlarda açıklanacaktır (IASB 2015a, 40).

e. **Bölüm 22 Borçlar ve Öz kaynaklar** kapsamında ortaklara yapılan dağıtımlar hükmü, “aşırı maliyet veya çaba” ilkesi çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir (IASB 2015a, 43). Bu bağlamda; ilgili hükümlerde işletmenin özkaynağının ortaklara (özkaynağa dayalı finansal araçların hamillerine) yapılan dağıtım tutarınca azaltılabileceği belirtilmiştir. Bazı durumlarda ortaklara, nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtılır. Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve işletmenin ortaklara nakit dışı varlıklar dağıtım yükümlülüğü bulunduğu anda, bir borç muhasebeleştirilir. Bu borç, dağıtılacak olan varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

İşte bu noktada IASB standarda eklenen yeni bir hüküm ile gerçeğe uygun değerlerin aşırı maliyet veya çabaya katlanılmaksızın güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda; borcun dağıtılacak varlıkların defter değeri üzerinden ölçülmesini, gerçeğe uygun değer aşırı maliyete veya çabaya katlanılmaksızın güvenilir bir şekilde ölçülemediği için, işletmenin bu durumu ve gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilmesinin neden aşırı maliyete veya çabaya katlanmayı gerektirdiğini açıklamasını hükme bağlamıştır (IASB 2015a, 43).

f. Bölüm 28 kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak tanımlanmış fayda yükümlülüklerini ve bunlara ilişkin gideri ölçmek üzere, aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan uygulanabilmesi durumunda, öngörülen birim kredi yönteminin kullanılması belirtilmiştir. Ancak; getirilen düzenleme ile aşırı maliyet veya çabaya katlanılmasını gerektirdiğinden öngörülen birim kredi yöntemi kullanılamıyorsa, bu durum ve bu yöntemin kullanılmasının aşırı maliyete veya çabaya neden olmasına ilişkin nedenlerin dipnotlarda açıklanması istenmektedir (IASB 2015a, 49).

g. Bölüm 34 kapsamında gerçeğe uygun değeri «aşırı maliyete veya çabaya» katlanılmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen canlı varlıklar; maliyet modeline göre izlenmeye devam edecektir. Bu bağlamda; yeni düzenleme ile canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin «aşırı maliyete veya çabaya» katlanılmadan güvenilir bir şekilde ölçülemediğine ilişkin nedenler dipnotlarda açıklanacaktır (IASB 2015a, 61).

9. Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar “Gerçeğe Uygun Değer”

KOBİ’ler için UFRS’de gerçeğe uygun değer kavramı, Bölüm 11 kapsamında yer almıştır. Standart ilk oluşturulduğunda söz konusu kavram «Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi, bir borcun ödenmesi veya edinilmiş bir özkaynak aracının el değiştirmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutar» olarak tanımlanmıştır (TMSK 2010, 217).

Ancak; geçen zaman zarfında IASB tam set UFRS’de değişiklik yaparak gerçeğe uygun değerın tespitine yönelik bir rehber standart yayınlamaya karar vermiş ve UFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardını yayınlamıştır (KKG 2015f). Böylece, gerçeğe uygun değerın tanımı değişmiş ve gerçeğe uygun değerın belirlenmesine yönelik ayrıntılı bir standart ortaya konmuştur.

Dolayısı ile gerçeğe uygun değerle ilgili olarak sorgulanacak ilk husus; tam set UFRS’de yapılan bu değişikliğin KOBİ setine yansıtılıp yansıtılmaması olmuştur.

Diğer husus ise; gerçeğe uygun değerın Bölüm 11 kapsamında rehberlik sağlamak üzere yer almaya devam edip etmemesinin sorgulanmasına yöneliktir. Nitekim; Bölüm 11’de gerçeğe uygun değere; Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlar, Bölüm 14 İştiraklerdeki Yatırımlar, Bölüm 15 İş Ortaklıklarındaki Paylar ve Bölüm 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kapsamında yapılan atıflara bu kapsamlı gözden geçirme sonucunda Bölüm 9 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, Bölüm 17 Maddi Duran Varlıklar ve Bölüm 28 Çalışanlara Sağlanan Faydalar kapsamında yapılan atıfların eklenmesi Bölüm 11’de düzenlenen gerçeğe uygun değer rehberinin yerinin gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır (IASB 2015a, 30-31). Bu bağlamda; bu konu ile ilgili olarak gelen bazı görüşler aşağıda incelenmiştir:

AASB, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS’deki yaklaşımla ele alınmasını, böylece farklılık yaratılmamasını ve de konunun artık başka kalemleri de ilgilendirmesi nedeniyle Bölüm 11’den çıkarılarak ayrı bir bölüm olarak ele alınmasını önermiştir (AASB 2012, 20-21).

ICAEW, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS ile uyumluluğunun KOBİ setinde uygulanabilirlik sağlandığı sürece yerine getirilmesini ve böylece güncelliğin temin edilmesini ve de KOBİ setini uygulayanlara karmaşıklık yaratmaktan kaçınılması gerektiğini belirtmiştir (ICAEW 2012, 12-14). Gerçeğe uygun değerın tespiti için sağlanacak rehberlik; hem finansal hem de finansal olmayan kalemler için yerine getirileceğinden en uygun yere yerleştirilmelidir. Uygulama, KOBİ’ler için oldukça kolay, karmaşıklıktan uzak ve göreceli olarak kısa olmalıdır.

EFRAG, gerçeğe uygun değerın açıkça ve kolaylıkla tespit edilebildiği durumlarda UFRS 13 standardının KOBİ setine bir katkısının olmadığını belirterek; KOBİ standardında değişiklik yapmak için finansal raporlamada belgelendirilmiş sorunların ortaya çıkmış olmasının tespiti önerilmiştir (EFRAG 2012, 15). Ayrıca, grup gerçeğe uygun değerın ayrı bir bölümde yer almasından yanadır.

EASB, gerçeğe uygun değerın KOBİ setinde daha az kullanılacağına işaret ederek Bölüm 11'deki mevcut rehberin yeterli olacağını belirtmiş ve böylece mevcut rehberin başka bir bölüme taşınmamasını ancak gerçeğe uygun değerle ilgili olan diğer bölümlere açık atıflar verilmesini belirtmiştir (EASB 2012, 10-13).

DASB, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS ile tam uyumlu olmaktan ziyade UFRS 13'ün ana noktalarını barındırması ve gerektiğinde UFRS 13 standardına atıf yapılması yönünde görüş belirtmiştir (DASB 2012, 9).

NASB, gerçeğe uygun değerın tam set UFRS ile uyumlu hale getirilmeyip uygulamaya bakılarak KOBİ standardının amacı doğrultusunda düzenlenmesinden yana görüş beyan etmiştir (NASB 2012, 17-20). Diğer taraftan; gerçeğe uygun değerın tespitinde izlenecek rotanın başka bir bölümde açıklanarak standarda kullanım kolaylığı sağlanmasından da yanadır.

Alınan görüşler sonucunda IASB, Bölüm 11'de yer alan gerçeğe uygun değerle ilgili rehberi aşağıdaki hususlar çerçevesinde düzenlemiştir.

- a. Gerçeğe uygun değerle ilgili yol gösterim Bölüm 11 kapsamında yer almaya devam edecektir.
- b. Gerçeğe uygun değerle ilgili olarak yukarıda daha önce ifade edilen gerçeğe uygun değer tanımı KOBİ setinde korunmaya devam edecektir. Bu konuda UFRS 13'deki tanımla uyum sağlanmamıştır.
- c. Gerçeğe uygun değer belirlenirken mevcut üç basamaklı hiyerarşik yapı devam edecektir (IASB 2015a, 30). Standartta bu yapının açıklandığı hükümler; esasen aynen korunmuş olmakla birlikte, gerçeğe uygun değer hiyerarşini ilgili bütün bölümler kapsamında tamamlayıcı olacak şekilde metne bazı kelimeler eklenmiştir. Bu doğrultuda; gerçeğe uygun değer, aktif piyasa varsa aynı (veya benzer) varlığın kote edilmiş fiyatına göre, kote edilmiş fiyat yok ise aynı (veya benzer varlığın) pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bağlayıcı bir satış anlaşmasının veya gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatına göre belirlenecektir. Hem aktif piyasa yoksa hem de pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bağlayıcı bir satış anlaşmasının veya gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatı gerçeğe uygun değerın tespitinde iyi bir tahmin değilse; başka bir değerlendirme tekniği kullanılacaktır.

d. Birinci seviyede geçen ve KOBİ setinde daha önce tanımlanmayan aktif piyasa kavramı KOBİ setinde UFRS 13 standardında tanımlandığı şekliyle (KGK 2015f, 21; IASB 2015a, 67) “varlık veya borca ilişkin işlemlerin, fiyatlandırma bilgisi sağlamaya yönelik yeterli sıklıkta ve hacimde sürekli bir şekilde gerçekleştiği piyasa” olarak ifade edilmiştir.

e. Daha önce sadece özkaynağa dayalı finansal araçlar için düzenlenen aktif bir piyasa olmaması durumunda nasıl hareket edileceği hususu; gerçeğe uygun değerle ilgili bütün varlıklar açısından yeniden düzenlenmiştir (IASB 2015a, 31). Gerçeğe uygun değerın tespitine ilişkin «aşırı maliyet veya çaba» kavramına burada da vurgu yapıldığı görülmüştür. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir varlığın; gerçeğe uygun değeri artık mevcut değilse (veya söz konusu varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan ölçülemiyorsa), bu varlığın güvenilir bir biçimde ölçülebildiği en son tarihteki gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın yeni maliyetini oluşturur. Varlığın gerçeğe uygun değeri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi mümkün olana (veya aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan tespit edilinceye) kadar, maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı çıkarılmak suretiyle ölçülür.

4. SONUÇ

Bu çalışmada, KOBİ’ler için UFRS’ye ilişkin olarak yapılan ilk kapsamlı gözden geçirme sonucunda muhasebe politikalarında meydana gelen sunuma, muhasebeleştirmeye, ölçüme ve açıklamaya ilişkin başlıca değişiklikler ortaya konmuş ve tartışılmıştır.

Görünen o ki KOBİ standardı, tam set UFRS’den bazı muhasebe politikalarını getirerek ilgili çevreleri bir taraftan hoşnut kılarken; diğer taraftan, gerçeğe uygun değerın birçok noktadaki muhasebe politikası seçimi için belirlenmesinde “gerçeğe uygun değer acaba aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan tespit edilebiliyor mu?” sorusuna cevap aranmasını zorunlu kılmıştır. Dolayısı ile piyasa fiyatının olduğu ortamda finansal tablo hazırlayıcılarının işi kolayken; piyasa fiyatının olmadığı ortamda onları gerçeğe uygun değerın güvenilir şekilde belirlenebilirliğinin tespitinde fayda-maliyet analizleri ve zaman zamanda karmaşık hesaplamalar beklemektedir. Bu nedenle, ilke bazlı yaklaşım artmış görünmektedir.

Finansal tablo açıklamalarına gelince, gerçeğe uygun değerın aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan neden tespit edilemediğinin açıklanması hükmü, standarda birçok noktada eklenmiş olmakla birlikte; Bölüm 4 ve Bölüm 34 kapsamındaki mutabakatlarda önceki yıllara ilişkin açıklama yapılmaması yönündeki sadeleştirmeler aslında KOBİ standardında daha önce görülen bir uygulamadır. Şöyle ki; Bölüm 16, 17, 18 ve 19 kapsamındaki kalemlere ilişkin defter değerlerinin dönem başı ve dönem sonu mu-

tabakalarının önceki yıllar için açıklanmaması hususu; Bölüm 4 ve 34 ile standart genelinde ortak paydaya oturtulmuştur (TMSK 2010, 90; TMSK 2010, 96, 102; TMSK 2010, 108).

Bu çerçevede, KOBİ'ler için UFRS'nin bu haliyle kabul görmesinden ziyade ülkelerin yerel muhasebe standardına alt yapı oluşturmak amacıyla benimsenmesi, onların yerel muhasebe etkilerini yansıtması ve standardın daha kural bazlı bir yaklaşıma dönüştürülmesi makul görünmektedir. Çünkü, standardın hedef kitlesi kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan işletmelerdir ve bu işletmeler daha içe dönük yargıda bulunmaktan uzak bir yapı sergilemektedirler.

Bu çalışma, ilk kapsamlı gözden geçirmenin analizi için bir başlangıç niteliğindedir. Dolayısı ile KOBİ'ler için UFRS'deki değişiklikler bu çalışmada irdelenmeyen yönleri ile ele alınabilir ve incelenebilir.

KAYNAKÇA

AASB. 2001. AASB 1041 Revaluation of Non-Current Assets. Erişim Adresi: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB1041_07-01.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

AASB. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_435_KevinStevensonAASB_0_AASB_Letter_IASB_Review_for_SMEs_1112.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Abdioğlu, H., İşgüden Kılıç, B., & Güneş, S. 2014. Temel Finansal Araçların KOBİ TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri. *Yönetim & Ekonomi*, 21(2): 141-161.

ACCA. 2012. Comments from ACCA to the IASB. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_418_RichardMartinACCAAssociationofCharteredCertifiedAccountants_1_ACCAAssociationofCharteredCertifiedAccountsresponse.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Akdoğan, N. 2010. KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 30:1-26.

Akdoğan, U. 2011. Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 13(4):259-281.

Aksoylu, S. 2014. TMS/IFRS Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Muhasebe İşlemleri. Detay Yayıncılık. Ankara

AOSSG. 2012. Comments on IASB Request for Information Comprehensive

Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_496_KevinMStevensonAOSSGAsianOceanianStandardSettersGorup_0_AOSSGAsianOceanianStandardSettersGourp.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Aslan, S. 2007. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(2):203-221.

Ayanoğlu, Y. 2008. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Taslak Standartlar Setinin Değerlendirilmesi). *Gazi Kitabevi, Ankara*

Bahadır, O. 2012. KOBİ'ler için UFRS/TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm. *Mali Çözüm Dergisi*, 111:43-60.

Buculescu, M. M., & Velicescu, B. N. 2014. An Analysis of the Convergence Level of Tangible Assets (PPE) According to Romanian National Accounting Regulation and IFRS for SMEs. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 13(4):774-799.

Cengiz, H. 2014. KOBİ Finansal Raporlama Standardının Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 13(13):169-192.

Çelik, O. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Ertelenmiş Vergiler. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 225 - 230.

Çiçekli, A. 2009. UFRS Uyumlu KOBİ Muhasebe Standartları Temel Kavramlar ve Örnek Uygulama. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 138 - 153.

DASB. 2012. Response on the Request for Information Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_419_MariekeKlingersDutchAccountingStandardsBoard_1_RJIASB428ERespondedocumentDASBAppendixtoIFRSforSMEs.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Demir, Ş. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Uyumda Vergi Mevzuatında Yapılması Beklenen Değişiklikler. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 123 - 137.

Demir, V. 2007. KOBİ'ler için UFRS'nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 80:43- 58.

Demir, V. 2009. KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar, İlkeler ve Finansal Tabloların Sunuluşu. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 26-41.

Demir, V. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve

Kurumsal Vergisi Kanununa Göre Şirket Birleşmesi. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 141 - 198.

Demir, V., & Bahadır, O. 2012. KOBİ'lerde Finansal Raporlama. Ankara: TÜRMÖB Yayınları.

Demirel Utku, B., & Gürsoy, S. K. 2011. KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 103:19-42

Deran, A., & Savaş, İ. 2013. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 14(2): 73-95

Doğan, M., & Karabayır, M. E. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Muhasebe Standardı Bölüm 30 Yabancı Para İşlemleri - Bölüm 24 Devlet Teşvikleri. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 112-127.

Doğan, M., & Karabayır, M. E. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Yabancı Para İşlemleri ve Örnek Uygulamalar. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 32:85-100.

Durmuş, A. F., Solak, B., & Güneş, R. 2011. KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanununda Değerleme İlkelerinin Karşılaştırılması ve Sonuçların Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası, 13(4):175-202.

EFRAG. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_591_FranoiseFloresEFRAG_EuropeanFinancialReportingAdvisory-Group_0_EFRAGEuropeanFinancialAdvisoryGroup.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Ercan, C., & Kılınc, E. 2014. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 Açısından Değerlendirilmesi. ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, 1(1).

Erdoğan, M., Demirel Utku, B., & Gürsoy, K. (2014). KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlk Geçiş Uygulaması. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 7(32):612-629.

Erer, M., & Aksoy Hazır, Ç. (2014). TFRS'ye Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi. Mali Çözüm Dergisi, 126:25-28.

Eskin, İ., & Güvenli, B. (2015). Bir Alabalık Üretim Tesisinde KOBİ TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 66:89-104.

EASB. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters

ters/8/8_469_AgoViluEstonianAccountingStandardsBoard_0_EstonianAccountingStandardsBoard.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015

FRC. 1999. FRS 15 Tangible Fixed Assets. Erişim Adresi: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-15-Tangible-Fixed-Assets-File.pdf>, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

FRC. 2012. IASB's Request for Information – Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_442_RogerMarshallFRCUK_0_IFRSforSMEsFRCconsultation_responsefinal.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Gedik, A. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 90 - 94.

Gençtürk, M., Çelik, İ., & Karaman, N. 2011. Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler için UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ile Karşılaştırılması. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2(14):269-290.

Gökgöz, A. 2012. KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi 14(2):243-258

Gönen, S., & Demir, Ç. 2012. Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 4(2):163-171.

Gümüş, Y., & Kurt Gümüş, G. 2009. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Muhasebe Standartları (KOBİMUS) Stoklar - Maddi Olmayan Duran Varlıklar. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 72 - 79.

Günce, G. 2009. KOBİ'ler için UFRS - Finansal Araçlar Uygulama. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 99 - 111.

Gürdil, İ. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Maddi Duran Varlıklar - Borçlanma Maliyetleri - Varlıklarda Değer Düşüklüğü. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 95 - 98.

Haftacı, V., & Kılınç, Y. 2013. KOBİ TFRS'lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 25: 75 - 96.

HKICPA. 2012. Comments on the Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_434_HongKongInstituteofCertifiedPublicAccountants_0_IFRSforSMEsPIRHK IC-PASubmissionFinal30November2012.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

IASB. 2009a. International Financial Reporting Standard for Small and Me-

diumSizedEntities (IFRS for SMEs). IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom.

IASB. 2009b. Basis for Conclusions - International Financial Reporting Standard for Small andMediumSizedEntities (IFRS forSMEs). IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom.

IASB. 2015a. International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities (IFRS for SMEs) 2015 Amendments to the IFRS for SMEs. IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom. Erişim Adresi: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Standard.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

IASB. 2015b. Basis for Conclusions - International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities (IFRS for SMEs) 2015 Amendments to the IFRS for SMEs. IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom. Erişim Adresi: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Basis.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

ICAEW. 2012. Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_468_John BoultonICAEW_0_ICAEWREP18212IFRSforSMEs.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

İbiş, C. 2010. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Stokların Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 201 - 211.

Jana, H.,&Jitka, Z. 2014. Comparison of Approaches to Financial Reporting of Non-current Assets According to the IFRS for SMEs and IAS/IFRS. Procedia Engineering, 69:696-703.

Karacan, S. 2009. KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama. Umuttepe Yayınları, Yayın No: 21, Kocaeli.

Karapınar, A., Zaif, F., Bayırlı, R., Altay, A., & Torun, S. 2012. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı KOBİ TFRS Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi. Ankara

Karataş, M. 2010. Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 98: 117- 41.

KGK. 2015a. Bağımsız Denetime Tabi olup Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamayan İşletmeler İçin Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı. Erişim Adresi: <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/>

Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7eve%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 13.11.2015.

KGK. 2015b. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS16.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015c. TMS 12 Gelir Vergileri. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS12.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015d. TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/TFRS_6.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015e. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS27.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

KGK. 2015f. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/TFRS_13.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Mackenzie, B., Njikizana, T., Lombard, A., Chamboko, R., Coetsee, D. &Selbst, E. 2011. Applying IFRS for SMEs, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, United States

NASB. 2012. Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. Erişim Adresi: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/8/8_431_SigneHaakanesNorskRegnskapsstiftelseTheNorwegianAccountingStandardsBoard_0_HringssvarComprehensiveReviewoftheIFRSforSMEs26112012.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2015.

Özdemir, S., & Elitaş, C. 2015. KOBİ TFRS Standartlarına Göre Oluşturulacak Öz Kaynaklar Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu Önerisi: Örnek Bir Uygulama. İşletme Araştırmaları Dergisi 7(2):274-292.

Özkan, S., & Erdener, E. 2009. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı Muhasebe Politikaları, Tahminler, Hatalar ve Hasılat. XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 167 - 193.

Özkan, S. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Hasılatın Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 213 - 223.

Öztürk, C. 2009. Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları. Mali Çözüm, 96:97-126.

Öztürk, C. 2010. KOBİ'ler için UFRS'de Finansal Olmayan Varlıklar: Tam Set

UFRS ile Karşılaştırmalı Bir Çalışma. Dayanışma.108:34-41.

Öztürk, C. 2015. Avustralya'daki Kademeli Finansal Raporlamanın Yeni Çerçevesi ve Türkiye'deki Kademeli Finansal Raporlama İçin Bir Öneri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 17(3):467-496.

Parlakkaya, R. 2009. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, 12(1-2):343-360.

Sayar, Z. 2008. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası:KOBİ Muhasebe Standartları, TESMER Yayın No:79, Ankara

Şensoy, N.,&Perek, A. A. 2010. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış. VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 101-122.

TMSK. 2010. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS). Fersa Matbaası, Ankara

Türel, A. 2008. KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı Hakkında. Yönetim Dergisi,19:68-74.

Yıldız, F., Kara, E., & Yanık, A. 2014. KOBİ-TFRS'YE Göre Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14:461-478.

