

KOBİ SINIFLANDIRMALARI VE KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINI UYGULAMA GEREKSİNİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Fevzi Serkan ÖZDEMİR*

Özet

Hangi işletmelerin KOBİ olarak nitelendirileceği konusunda henüz dünya genelinde bir birlik sağlanabilmiş değildir. KOBİ'lerin sınıflandırılması konusunda gerek yazarların görüşleri, gerekse ülke uygulamalarında farklılıklar bulunmaktadır. Buna bir de KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'ndaki KOBİ tanımı eklenmiş ve ülkelerin kendi KOBİ tanımlamaları ile standarttaki KOBİ tanımı arasında bir eşgüdüm ihtiyacı doğmuştur. Türkiye'de ise KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'ndaki nitel özelliklerle ulusal mevzuat içindeki KOBİ sınıflandırmalarındaki nicel ölçütler arasında bir birlik yoktur. Türkiye'de de, ABD'deki gibi, hangi KOBİ'lerin KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı uygulaması gerektiği konusunda açık bir düzenleme yapılmamıştır. Bu çalışmanın amacı KOBİ'lerin sınıflandırılmasında kullanılan nicel ölçütler ile niteliksel özellikleri ele almanın ötesinde, münhasır özellikleri nedeniyle seçilmiş çeşitli ülkelerde KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı uygulama gerekliliği ile Türkiye'deki KOBİ profili ve cari mevzuattaki KOBİ sınıflandırmasını da dikkate alarak KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) üzerine değerlendirmelerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: KOBİ sınıflandırmaları, KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı, Türkiye'deki KOBİ'ler

Classifications of SMEs and Evaluation of IFRS for SMEs Implementation Requirements

Abstract

Which entities can be qualified as SMEs has not a worldwide consensus yet. There is a discrepancy about classification of SMEs for both authors and country practices. Beside that IFRS for SMEs, which has a different approach to define SMEs, has arisen a need for coordination between the definition of SME in Standard and countries' own SMEs definitions. In Turkey, there is no conformity between the qualitative features in IFRS for SMEs and quantitative criteria for SMEs classification under national regulation. As in US, an explicit regulation regarding which type of SMEs has to apply IFRS for SMEs has not been made in Turkey. The aim of this study is to make evaluations on Turkish Financial Reporting Standards for SMEs (TFRS) considering the need of application of IFRS for SMEs in several countries which are selected due to their distinctive properties together with SMEs profile in Turkey and SMEs classification under current regulations, beyond discussing the quantitative measures and qualitative features used for SMEs classification.

Keywords: Classifications of SMEs, IFRS for SMEs, SMEs in Turkey

*Yrd. Doç. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Samsun, fsozdemir@gmail.com

GİRİŞ

Küreselleşme olgusunun, ulus düzeyinde (makro düzeyde) belli bir mesafe kat etmesinin ardından işletme düzeyindeki (mikro düzeydeki) yansımaları ortaya çıkmıştır. Bunun muhasebe ve finansal raporlama alanındaki en çarpıcı örneği, bu süreçte şekillenen dünya genelinde ortak bir raporlama dilini tesis edecek paradigma değişimleri olmuştur. Tüm dünyada başta “halka açık” ve “kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan” işletmeler yönüyle büyük bir değişime imza atılmıştır. Bu değişimin özü, ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) dayalı sistemlerin yerini uluslararası finansal raporlama standartlarının (UFRS'nin) almasıdır.

Acaba UFRS, beklenildiği gibi her ülkede ulusal GKGMİ'ye dayalı muhasebe ve raporlama sistemlerinin yerini bütünüyle alabildi mi veya alabilecek midir? UFRS'ye geçiş gerçekten bir değişimi ifade ediyor ise, söz konusu değişiklikten etkilenen/etkilenecek olan işletme sayısı, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde beklenildiği kadar büyük ve aynı mıdır? Bu soruların her biri ayrı bir araştırmayı gerektirir. Fakat şunu söylemek mümkündür: Tüm dünyada “halka açık (daha geniş bir ifadeyle kamuya hesap verme yükümlülüğü olan)” işletme sayılarının, genel toplam içindeki oranı oldukça düşüktür. KOBİ'ler yönüyle bakılacak olursa da, tüm dünyada genel toplam içinde KOBİ'lerin oranı oldukça yüksektir¹. Esasen bu oran KOBİ'lerin tanımlama biçimlerine duyarlı bir orandır. Tanımlama değiştirilirse, tanıma uyan işletme sayısında da değişiklik olacaktır.

Dünyada KOBİ'lerin nasıl tanımlandığına bakıldığında da her ülkenin kendi ulusal mevzuatında, **daha çok** nicel esaslara dayalı ölçütlerle tanımlamaya gittiği görülmektedir. Oysa bu ölçütler, KOBİ sınıfındaki işletmelerin finansal raporlamaları yönüyle geçerli farklılıklar sağlamaya elverişli olmayabilir ya da sınıflandırmada esas alınan nicel ölçütlere bakılmaksızın, doğrudan KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nda belirtilen nitel ölçütlerin kullanılması da yeterli olmayabilir. Başka bir ifadeyle standartta belirtilen nitel özelliklerin dışında, özel ölçütlerin de benimsenmesi uygun olabilir.

Bu çalışmanın amacı, KOBİ'lerin sınıflandırılmasında kullanılan nicel ölçütler ile niteliksel özellikleri ele almanın ötesinde, münhasır özellikleri nedeniyle seçilmiş çeşitli ülkelerde (ABD, Çin, Japonya gibi büyük ekonomilerin yanı sıra Almanya, Fransa gibi Avrupa Birliği (AB)'nin hakim üyesi olan ve Kıta Avrupası özelliklerini taşıyan, ayrıca AB'nin ayrılıkçı ve Anglosakson ülkesi olan İngiltere ile doğu blokunda yer almış ve AB'nin son genişlemesinde AB'ye katılmış olan Romanya ve son olarak da halen AB'ye üyelik müzakereleri devam eden Türkiye'de) KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardını uygulama gerekliliği ile Türkiye'deki KOBİ profili ve cari mevzuattaki KOBİ sınıflandırmasını da dikkate alarak KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı üzerine değerlendirmelerde bulunmaktadır.

I. KOBİ KAVRAMI VE KOBİ SINIFLANDIRMALARI

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri nitelenmek üzere kullanılan bir kısaltma olmanın ötesinde, bir kavram niteliği kazanmış olan KOBİ sözcüğünün; ne olduğunu açıklamak, hangi işletmeleri kapsadığını ortaya koymak, KOBİ sınıflandırmasının hangi temelde ve hangi ülkede yapıldığına bağlı olarak değişmektedir (Özdemir, 2012: 60). Yani KOBİ sözcüğü, her şeyden önce bir sınıflandırmayı esas alırken, sınıflandırma hukuki düzenlemeler ve bazı nicel ölçütler ile nitel özelliklere dayandırılmaktadır.

Bütün ekonomilerin temel dinamiği olan KOBİ'ler için evrensel, net bir tanımlama yapılamamıştır. Sanayileşme düzeyine, işletmelerin bağlı oldukları iş kollarına ve üretim tekniklerine bağlı olarak ülkeler arasında, hatta aynı ülkenin farklı bölgeleri ve iş kolları arasında KOBİ tanımlamaları değişmektedir (Karagöz, 2008: 86).

Birçok ülke uygulamasında, nicel ölçütlere dayalı sınıflandırmaların öne çıktığı ifade edilebilir (Curran ve Blackburn, 2001). Buna karşın Brytting (1991), Gaedeke ve Tootelian (1991), Paoloni ve Diğerleri (2000) ve Brglez (2002) nitel özelliklere dayalı sınıflandırmaları öne çıkarmaktadır. Bu görüşlerin yanı sıra Hashim ve Abdullah (2000), Senderovitz (2009) gibi kimi yazarlar da karma bir yaklaşımı öne çıkarma yoluna gitmişlerdir. Birleşmiş Milletler Endüstriyel Gelişim Örgütü (UNIDO) de hem nicel hem de nitel özellikleri birlikte benimsemenin uygun olacağı görüşündedirler (Dababneh ve Tukan, 2007: 6).

A. NİCEL ÖLÇÜTLERE DAYALI KOBİ SINIFLANDIRMALARI

KOBİ sınıflandırmasında kullanılan nicel ölçütler oldukça çeşitlidir. Bir kısmı parasal olan nicel ölçütlerden literatürde ve uygulamada sıklıkla başvurulanları veya önerilenleri şunlardır (Müftüoğlu, 2007: 79-80):

- Çalışan sayısı,
- Çalışanların belirli bir dönemdeki çalışma kapasitesi,
- Çalışanlara ödenen ücretler toplamı (veya toplam işgücü maliyeti),
- Sabit varlıkların miktarı veya değeri,
- İşletmedeki makine sayısı (veya makine parkı değeri ya da makinelerin çalışma kapasitesi),
- Yıllık amortisman tutarı,
- Kullanılan alan (veya hacim),
- Kullanılan malzeme miktarı (veya maliyeti),
- Kullanılan enerji miktarı (veya maliyeti),
- Net veya brüt işletme sermayesi (veya özkaynak büyüklüğü),
- Alınan sipariş sayısı,
- İş istasyonu sayısı,
- İşletme kapasitesi (veya kapasite kullanım oranı),

- Vardiya sayısı,
- Üretim derinliği (üretim aşamalarının sayısı),
- Belirli bir dönemdeki satışlarının tutarı (veya kâr büyüklüğü ya da kârlılığı),
- Mali veya ticari bilanço büyüklüğü,
- Yarattığı katma değer,
- İşletmenin pazardaki payı,
- Ödenen vergi tutarı,
- Toplam satışlar içinde ihracatın payı.

Tek başına nicel ölçütlerin kullanılması literatürde çeşitli yönleriyle eleştirilmektedir. Bu ölçütlerin uygulamada en fazla başvurulanlarına yönelik eleştirilerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ***Çalışan sayısı bakımından***

Çalışan sayısı, nicel fakat parasal olmayan bir ölçüttür. Tüm dünyada başvurulan en genel ölçütlerden biridir. Buna karşın Müftüoğlu (2007) çalışan sayısını, bir işletmenin büyüklüğünü belirlemede her zaman iyi bir ölçüt olarak görmemektedir. Şöyle ki, modern teknolojiler kullanarak iş gücü talebini azaltan bir işletmedeki çalışan sayısı işletmenin ölçek büyüklüğüne ilişkin gösterge niteliği taşısa da, yalnızca sayıya odaklanmak hatalı bir değerlendirmeye neden olabilir.

Ayrıca bir işletmede çalışan sayısı kadar, işgücünün kalitesi, niteliği ve çalışma süreleri de önemli olabilir. Örneğin işletmenin ihtiyaç duyduğunun dışında (aradığı niteliklere tam uymayan) personelinin bulunması halinde, çalışan sayısı ölçütünün işletmenin gerçek ölçeğini yansıtmayacağı vurgulanmaktadır. Benzer şekilde mevsimlik iş yapan bir işletmede, çalışan sayısının mevsimden mevsime değişmesinin kaçınılmaz olduğu ifade edilmektedir. Bu da çalışan sayısına göre ölçek büyüklüğünü belirlemenin eleştirisi ve zor yönü olarak ileri sürülmektedir (Müftüoğlu, 2007: 85-86).

- ***Parasal nicel ölçütler bakımından: Net satış hâsılatı ve mali bilanço değeri***

Yaygın olarak tüm dünyada benimsenen diğer nicel ölçütler olan mali bilançoⁱⁱ değeri ve net satış hâsılatı, parasal nicel ölçütlerdir. Bu ölçütlerin eleştiri konusu edilmelerinin nedeni ülkelerin farklı para birimlerini kullanmaları ve bu paraların satın alma güçlerinin farklılığından ileri gelmektedir. Bu durumu Türkiye ve AB'deki sınıflandırmalar yönüyle örneklendirmek mümkündür. Şöyle ki: Bu ölçütlerle sınıflandırma yapılması durumunda, ölçütlerin Türkiye için referans alınan değerleri ile AB için referans alınan değerleri kur nispetinde yapılan dönüşüme bağlı olarak uyumsuzluk gösterir.

Örneğin bir işletmenin yıllık net satış hâsılatı (ya da mali bilanço değeri) 11,75 milyon TL olsun. İşletmenin yıllık net satış hâsılatı 8 milyon TL'nin üzerinde olduğu için, bu işletme Türkiye'de *orta ölçekli* işletme sınıfında kabul edilme koşullarından birine sahiptir. Buna karşın aynı işletme AB üyesi bir ülkede 1 Avro = 2,35 TL kuru üzerinden yıllık net satış hâsılatı veya mali bilanço değeri 5

milyon Avro'ya isabet eden işletme durumundadır. Bu durum aynı işletmenin AB üyesi bir ülke için *küçük ölçekli* olarak sınıflandırılması anlamına gelmektedir.

Bir adım daha ileri gidilecek olursa; kimi zaman ölçütlerin kurdaki değişmeye bağlı olarak karşı para birimi cinsinden ifade ettikleri değerler de değişebileceğinden, parasal ölçütlerin kullanılması durumunda kur değerinin nasıl belirleneceği de önem teşkil edebilmektedir.

Nitekim bu durum, AB Komisyonu'nu yaptığı sınıflandırmanın yanı sıra, 1 Avro'nun 1,34017 ile çevrildiğini ifade etmeye itmiştir (Dababneh ve Tukan, 2007: 5).

Öte yandan işletmenin yıllık satış tutarı, o yıl satılan her bir kalem ürünün satış miktarı ile satış fiyatı çarpımının toplamıdır. Satış miktarı sabitken, satış fiyatındaki değişimler işletmenin ölçek büyüklüğünü değiştirebilecek durumdadır. Oysa bir işletmenin yıllık satışlarını değiştiren çeşitli nedenler olabilir. Bu nedenle yıllık satış tutarı bir ölçüt olarak, yanıltıcı olabilir. Ancak bir işletmenin büyümesi, o işletmenin yıllık satışlarının artmasının bir sonucu da olabilir (Müftüoğlu ve Durukan, 2004: 76; Müftüoğlu, 2007: 91-93).

Satış hâsılatının en büyük dezavantajı ekonomik dalgalanmalardan etkilenmeye açık bir ölçüt olmasıdır. Ayrıca yıllık satış hâsılatının belirleyicisi olan satışların miktarı, üretimi tamamlanmış ve pazarlama faaliyetleri sonucunda satışı gerçekleşen ürünlere ilişkin bir veridir. Ancak işletmenin henüz üretimini tamamlamadığı ürünler de söz konusu olabileceği gibi üretimi tamamlanmış fakat henüz satışı yapılmamış ürünler de söz konusu olabilir. Bu durumda satılanlar kadar satılabilir olan ürünlerin de işletme büyüklüğünün değerlendirilmesinde önemli bir parametre olarak dikkate alınması gerekmektedir (Erkan, 1990: 83).

Yıllık mali bilanço değeri bakımından yöneltilebilecek önemli bir eleştiri de özellikle gelişmekte olan ülkelerde kayıtdışılığın, bu ölçütün işletmelerin gerçek büyüklüğünü yansıtmada kabiliyetini azaltmasıdır.

B. NİTEL ÖZELLİKLERE DAYALI KOBİ SINIFLANDIRMALARI

İşletmeleri ölçek bakımından sınıflandırmaya olanak sağlayan nitel özellikler, KOBİ'lerin gerek genel karakteristiklerini, gerekse sahipleri yönüyle çeşitli özelliklerini ifade etmektedir. Bu özellikler, temelde işletmenin piyasadaki yeri ve sahiplik yapısı (kontrol yapısı) ile ilgili ölçütlerdir. Literatürde KOBİ'lerin tanımlanmasında kullanılabileceği belirtilen nitel özelliklerden bazıları şunlardır (Ekşi, 2007: 41):

- Girişimcinin işletmede fiilen çalışıyor olması,
- Girişimcinin risk üstlenmesi,
- Uzmanlaşma ve işbölümü derecesi,
- Sermayenin sınırlılığı veya finansal yetersizlik,

- Yönetim tekniklerinin uygulanamaması veya yetersizliği,
- Mülkiyetin bağımlılığı,
- Sermaye piyasalarında faaliyet derecesi ve yönetimin bağımlılığı,
- Aile bireylerinin işletmede çalışması,
- İşletme içi iletişimin daha güçlü ve samimi olması.

Literatürde Paoloni ve Diğerleri (2000) ile Brglez (2002) gibi yazarlar yalnızca nitel özelliklere dayalı sınıflandırma yapılması görüşündedirler. Fakat nitel özelliklere dayalı sınıflandırmalar, nicel ölçütlerle yapılan sınıflandırmalardan oldukça farklıdır. Nicel ölçütlerle yapılan sınıflandırmalar somut ve nesnel referans değerlere göre yapılırken; nitel özelliklere dayalı sınıflandırmalarda aynı durum geçerli değildir. Çünkü nitel olarak nesnel referanslar belirlemek genellikle mümkün değildir. Örneğin, yönetsel beceri ve uzmanlık düzeyi gibi nitel özellikler ele alındığında, bu özellikler, bankalar gibi kredi verenler için oldukça önemli özellikler olmaktadır. Fakat bu özelliklerin ölçülebilir olmaması veya ölçümlerinin zor olması nedeniyle KOBİ sınıflandırmalarında pek başvurulmadığı görülmektedir (Dababneh ve Tukan, 2007: 18).

Chittenden ve Diğerleri (1990), işletmelerin sahiplik ve örgüt yapısına odaklanan nitel sınıflandırmalar önerisinde bulunmuştur. Müftüoğlu (1991) da KOBİ'lerin belirlenmesinde esas alınabilecek nitel özellikleri iki grupta incelemektedir. Bunlar; işletme sahibine ilişkin nitel özellikler ve örgütsel olarak işletmeye ilişkin nitel özelliklerdir.

- ***İşletme sahibine ilişkin nitel özellikler***

KOBİ ölçeğindeki işletmelerde işletme sahipleri, işletmenin kimliğinin de belirleyicisi olmaktadır. Başka bir ifadeyle girişimci çoğunlukla işletmenin sahibi ve yöneticisi konumundadırⁱⁱⁱ.

İşletmenin sahibi, işletme yönetiminden bir bütün olarak sorumlu ve işletme politikasını belirleyen tek kişi durumundadır (Akgemci, 2001: 21). KOBİ ölçeğindeki bir işletmede sahiplik ve buna bağlı olarak da işletmeye ilişkin tüm riskler bölünmediğinden, işletmede girişimciden ayrı bir yönetici dahi bulunsa, kararlar üzerinde işletme sahibinin etkisi görülebilmektedir. Bu nedenle *işletme sahibine ilişkin nitel özellikler* KOBİ ölçeğindeki işletmelerin sınıflandırılmasında önemli özellikler olmaktadır. KOBİ ölçeğindeki işletmelerde, işletme sahiplerinin fiilen mesai yapmaları ve diğer çalışanlarla olan ilişkilerinin biçim ve düzeyleri de işletme sahibine ilişkin diğer nitel özelliklerdir (Müftüoğlu, 1991: 45). Nitekim işletmenin ölçek büyüklüğü ile işletme içi ilişkilerin biçimsellik düzeyi arasında doğru yönlü bir ilişki beklenebilir.

- ***Örgütsel olarak işletmeye ilişkin nitel özellikler***

Örgütsel olarak işletmeye ilişkin nitel özellikler ise kendi içinde yönetim, finansman, pazarlama, üretim, insan kaynakları gibi işlevler yönünden ele alınabilir.

Yönetim işlevi bakımından KOBİ'ler, genellikle kurucusu/sahibi eliyle kendi namına çalıştırılan; işletme riskinin de yine kurucu/sahip tarafından üstlenildiği işletmelerdir. Başka bir ifadeyle KOBİ'lerde işletmenin sahipliği ile yöneticiliği aynı kişide toplanmaktadır. İşletmenin sahibi durumundaki yöneticilerin önemli özelliklerinden biri de, genellikle üretim tekniği konusunda tecrübeli, işin içinde yetişmiş, bu konularda bilgili olmalarıdır. İşletmenin hem sahibi hem de yöneticisi konumundaki kişilerin bu özelliği KOBİ'lerde ürün ve teknik yenilikler konusunda da önemli bir potansiyel oluşturabilmektedir (Akgemci, 2001: 26).

Finansman işlevi bakımından KOBİ'ler, örgüt yapısı içinde genellikle ayrı bir birime ve uzman bir personeli haiz değildirler. Dolayısıyla çoğu zaman finansal alternatifleri, kredi olanaklarını yeterince değerlendirmedikleri ifade edilmektedir. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)'nin bir çalışmasında da KOBİ'lerin finansal ihtiyaçlarını öz kaynaklardan karşılamaları ve dış kaynaklı finansman araçlarından yeterince yararlanmamaları, bu işletmelerin önemli özellikleri olarak vurgulanmaktadır (DPT, 2000: 103).

KOBİ'ler genel olarak pazarlama araçlarından (reklam, satış sonrası hizmetler, kredili satış vb.) da etkili biçimde yararlanamamaktadırlar. Bunun nedeni, yine finansal olanakların sınırlılığıdır. Ayrıca daha çok yakın mahalli pazarlara hitap etme yoluna giden KOBİ'lerde, sipariş tarzı üretimin öne çıktığı söylenebilir. KOBİ'lerin müşterilerden gelen özel isteklere cevap verebilme kabiliyetleri (esneklikleri) de KOBİ'lerin en önemli üstünlüğü olarak görülmektedir (Ülker, 2006).

KOBİ'ler üretim fonksiyonu bakımından incelendiğinde, üretimin daha çok emek-yoğun üretim teknikleri ile gerçekleştirildiği görülmektedir. Büyük işletmeler genellikle kitlesel üretim yaparken, KOBİ'lerdeki üretim daha çok sipariş odaklıdır. Büyük işletmelerin üstünlüğü daha çok fiyat ve kalite konusundadır. KOBİ'lerin rekabet gücü ise daha ziyade teslim tarihinin çabuklaştırılması, sipariş verenin özel koşullarının dikkate alınabilmesi ve isteklerine uyum sağlanabilmesi gibi nitel konulardadır (Dikmen ve Yıldırım, 2012: 17).

Yine KOBİ'lerin emek-yoğun teknoloji kullanmalarına bağlı olarak, insan faktörü KOBİ'lerde büyük önem taşımaktadır. Küçük işletmelerde çalışanlar, yönetici ile ilişkiye geçmek için bir aracıya ihtiyaç duymamakta, yönetim ile doğrudan ilişki kurabilmektedir. KOBİ'lerde çalışanlar ile işletme arasındaki kişisel ilişki, özellikle konjonktürel dalgalanmalarda kendini hissettirmekte; olumsuz konjonktürel şartlarda, bu işletmeler büyük fedakârlıkları göze alarak, personelinin işyerini koruma gayretinde olmaktadır (Müftüoğlu, 1991: 73).

C. KARMA YAKLAŞIM

KOBİ tanımlamasında yalnızca nicel ölçütleri veya nitel özellikleri kullanmanın sağlıklı bir KOBİ tanımlamasına imkân vermeyeceği görüşünden hareketle nicel ölçütlerin yanı sıra nitel özelliklerin de dikkate alındığı karma bir tanımlama doğmuştur.

Özellikle ABD ve AB üyesi ülkeler, KOBİ'leri karma yaklaşımla tanımlayan ülkelerin başında gelmektedirler. Bu yaklaşımın dünyada pek çok ülke uygulamasına öncülük etmesinin nedenlerinden biri de Birleşmiş Milletler Endüstriyel Gelişim Örgütü (UNIDO)'nün KOBİ'lerin sınıflandırılması konusunda benimsediği görüştür. UNIDO büyük ve küçük ölçekli işletmeleri birbirinden ayırmada nicel ölçütlerin yanı sıra nitel özelliklerin dikkate alınması görüşündedir.

ABD'de KOBİ'lerin sınıflandırılmasında, istihdam edilen işçi sayısı ve satış tutarları nicel ölçüt olarak benimsenirken, nitel özellik olarak da işletme yönetimi ve sahipliğinin bağımsızlığı esas alınmaktadır.

AB'de de KOBİ'ler için "çalışan sayısı", "yıllık ciro" veya "bilanço büyüklüğü" ve "bağımsızlık" ölçütlerinden oluşan bir tanımlama söz konusudur^{iv}. AB'deki KOBİ tanımına göre; 10'dan az çalışanı olan, yıllık cirosu veya bilanço toplamı 2 Milyon Euro'nun altında olan işletmeler mikro, 50'den az çalışanı olan, yıllık cirosu veya bilanço toplamı 10 Milyon Euro'nun altında olan işletmeler küçük, 250'den az çalışanı olan yıllık cirosu 50 Milyon Euro veya bilanço toplamı 43 Milyon Euro'nun altında kalan işletmeler orta büyüklükteki işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Bununla beraber AB'nin tanımında yer alan bağımsızlık ölçütü, bir işletmenin KOBİ olarak kabul edilmesi için sermayesinin veya hisse senetlerinin % 25 veya daha fazlasının da bir işletme tarafından üstlenilmemiş veya sermayesinin büyük işletmeler tarafından oluşturulmamış olması koşulunu ifade eder (Yıldız ve Eskin, 2012: 63).

AB'de ortak KOBİ tanımına geçilmesi ve bu tanımın tüm üye veya aday statüsündeki ülkelere tavsiye niteliğinde yayımlanması sonrasında, Türkiye'de de tüm kurumlar için geçerli ortak bir KOBİ tanımı belirlenmesi yoluna gidilmiştir.

18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 18 Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe giren "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" ile KOBİ'lerin sınıflandırılmasında AB'de olduğu gibi niceliksel olarak çalışan sayısı, bilanço ve satış büyüklüklerini, niteliksel olarak da işletme bağımsızlığını esas alan tanım uygulanmaya başlanmıştır.

Tablo-1. AB ve Türkiye'deki Geçerli KOBİ Sınıflandırma Ölçeği Tablosu ^v

	Tanım Ölçütü	Mikro Ölçekli İşletme	Küçük Ölçekli İşletme	Orta Ölçekli İşletme
AB	Çalışan Sayısı	≤ 10	≤ 50	≤250
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 2 Milyon €	≤ 10 Milyon €	≤ 50 milyon €
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 2 Milyon €	≤ 10 Milyon €	≤ 43 Milyon €
TÜRKİYE	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50- 249
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL

Tabloya göre Türkiye'de KOBİ sözcüğünün 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25.000.000-TL'yi aşmayan ve KOBİ Tanımı Yönetmeliği'nde mikro veya küçük veya orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimlere^{vi} karşılık geldiği ifade edilebilir.

II. KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı, tanım olarak, tüm dünyada KOBİ ölçeğindeki işletmeler tarafından kullanılacak, tam sete göre daha sadeleştirilmiş raporlama sistemine yön vermek üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından geliştirilmiş ve yayımlanmış standarttır.

A. KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NIN TAM SETTEN FARKLİLİĞİ

UMSK'nın tam setten sonra bu standardı geliştirmesinin amacı, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler (daha ziyade halka açık olmayan işletmeler) yönüyle finansal raporlamayı kolaylaştırmaktır. Bu amaçla tam setteki ayrıntılı koşullar ve açıklamalar azaltılarak basitleştirilmiştir. Ayrıca birden çok muhasebe seçeneğinin bulunduğu durumlarda da karmaşık seçeneğin değil, basit olan seçeneğin korunması yoluna gidilmiştir.

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın geliştirilmesinde izlenen yol, tam set UFRS'lerin KOBİ'lerdeki kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarına ve fayda-maliyet dengesine dayalı olarak uyarlanması olmuştur. Bu yolla hem gelişmiş, hem de gelişmekte olan ekonomilerdeki yüksek talebe cevap verecek şekilde, titizlikle, tam set standart içinden tüm KOBİ'lere uygun bir standart yapılandırılmıştır. Dolayısıyla KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın tam set UFRS'ye göre daha kolay bir uygulama olduğu ifade edilebilir.

Standartın tam set içindeki standartlardan ayrılan bir diğer yönü de standart metni içinde açık bir yürürlük tarihinin bulunmamasıdır. Yürürlük tarihi konusunda standartta yalnızca UMSK'nın beklentisine yer verilmiştir. Bu beklentinin yer aldığı 18. maddede, standart yayımlandıktan en az bir yıllık zaman zarfı sonrasında standartın uygulamaya geçebileceği ifade edilmektedir (KPMG, 2010: 5). Özetle KOBİ ölçeğindeki işletmelerin bu standardı uygulamaya geçmeleri (zorunlu veya isteğe bağlı olarak) konusunda nasıl bir değerlendirme yapılacağı açık hükümlerle yapılandırılmamıştır. Fakat literatürdeki yayınlara bakıldığında, işletmelerin bu standarda geçişleri konusunda yerel finansal raporlamanın gerekliliklerini, işletme koşullarını, standardı benimsemeleri halinde sağlayacakları fayda ve katlanacakları maliyetleri, uzun dönem hedeflerini ve grup halinde raporlama gereksinimlerini değerlendirmeleri gerektiği ifade edilmektedir.

B. KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NDA KOBİ TANIMI

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nda hangi işletmelerin KOBİ olarak nitelendirilmesi gerektiği konusunda sıklıkla başvurulan nicel ölçütlere dayalı sınıflandırmalardan farklı bir tanımlama benimsenmiştir. Standartın KOBİ ölçeğindeki işletmeleri tanımladığı birinci bölümde yer alan koşullar, KOBİ'leri tanımlamaya yönelik nitel özelliklerdir. Bunlar:

- i) Bu işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunmaması ve
- ii) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlanmasıdır.

Standart, bu iki nitel koşulun birlikte sağlanması durumunda işletmelerin KOBİ sınıfında olabileceğine işaret etmektedir. Bunun dışında, Standart'ta özel ölçütler vermekten kaçınılmıştır. Bunun nedeni ise her ülkenin koşullarının farklı olmasıdır. Dolayısıyla KOBİ olarak değerlendirilecek işletmelerin belirlenmesi kararı, ülkelerin kendi karar otoritelerine bırakılmıştır (Akdoğan, 2011: 3). Nitekim gerek Türkiye'de gerekse diğer dünya örneklerinde KOBİ tanımlaması Standart'taki tanımlamadan oldukça farklı biçimde geçerliliğini korumaktadır.

Standart'ta geçen ve yukarıda belirtilen tanımsal koşulların ne anlama geldiği ise ayrıca ele alınmalıdır. Bu koşullar içinde geçen "dış kullanıcı" ve "genel amaçlı finansal tablo" kavramları anlaşılması kolay olsa da, "kamuya hesap verme yükümlülüğü" kavramı halka açık olma halinden farklılığı yönüyle üzerinde durulması gereken bir kavram olarak nitelendirilebilir.

Dış kullanıcılar; işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları biçiminde örneklendirilebilir (Akdoğan, 2011: 3). Kamuya hesap verme yükümlülüğü ise ilk bakışta *halka açık olma* hali ile ilişkilendirilmektedir. Fakat bu kavram, halka açık olma hali ile eşdeğer tutulmamalıdır. Çünkü halka açıklık; işletmeye hisse senedi yatırımında bulunan sermaye sahiplerinin piyasa beklentilerini karşılamaya

elverişli bir raporlama gerekliliğini nitelendirmektedir. Buna karşın kamuya hesap verme yükümlülüğü iki koşula bağlanmıştır. Bunlar:

- a) Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunulması ya da
- b) Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluşlar ve benzeri finans kuruluşlarında olduğu gibi).

Aslında bu koşullar, KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın kapsamını ortaya koymaya yöneliktir. Şöyle ki Standart'ta, diğer standartlarda olduğu gibi, kapsam, nelerin Standart kapsamında olmadığını belirtme yoluyla saptanmıştır. Yani yukarıda sıralanan bu iki koşuldan birinin varlığı durumunda işletmenin kamuya hesap verme yükümlülüğünden söz edilebileceğinden bahisle, kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunmayacağı haller de ifade edilmiş olmaktadır.

Bunun yanı sıra, KOBİ ölçeğinde olmanın mutlaka kamuya hesap verme yükümlülüğü getirmeyeceği anlamı çıkarılmamalıdır. Nitekim bir işletme KOBİ ölçeğinde olduğu halde, kamuya hesap verme yükümlülüğü altında olabilir. Fakat kamuya hesap verme yükümlülüğü olan bir işletme, ulusal mevzuat içindeki KOBİ sınıflandırmasına göre KOBİ ölçeğinde kabul edilse dahi, gereği halinde, KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı yerine tam seti uygulayacaktır.

III. ÇEŞİTLİ ÜLKE ÖRNEKLERİ YÖNÜYLE KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NI UYGULAMA GEREKSİNİMİ

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı, adı bakımından KOBİ ölçeğindeki tüm işletmeleri hedef alan bir standart algısı doğuruyorsa da, Standart'ın daha çok orta ölçekli işletmelere uygun bir raporlama sistemi geliştirmeye yönelik olduğu ifade edilebilir. Teorik olarak mikro ve küçük ölçekli işletmeler de bu Standart'ı uygulayabilirler. Fakat mikro ve küçük ölçekli işletmelerin bu Standart'ı uygulama gereksinimleri, KOBİ kapsamında olan orta ölçekli işletmeler ile aynı düzeyde olmayacaktır. Ayrıca bu gereklilik, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki KOBİ sınıfları bakımından da farklılık gösterecektir. Nitekim gelişmişlik düzeyi konusunda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), okur-yazarlık düzeyi, muhasebe eğitimine erişim, muhasebe bilgi düzeyi, muhasebe bilgi sistemlerinin gelişmişliği bakımından gelişmiş ekonomilerin göreceli

üstünlüğe sahip olduğunu ifade etmektedir. Bunun sonucu olarak da finansal tabloların düzenlenmesinde gelişmiş ülkelerdeki mikro ölçekli işletmelerin dahi tahakkuk esaslı raporlama yapabildiğine; buna karşın gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin ise bunu gerçekleştirmekte güçlük çektiğine vurgu yapmaktadır (IFAC, 2006: 1).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD)'nın Hükümetlerarası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu (ISAR) tarafından yayımlanan KOBİ'ler için Muhasebe ve Finansal Raporlama Rehberi'nde (SMEGA) de, genel amaçlı finansal raporlama yapmayan küçük işletmelerin KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı uygulamalarının uygun olmayacağı görüşüne yer verilmiştir. Nitekim bu işletmeler için finansal raporlar, geniş bir kullanıcı çevresine yönelik olarak tasarlanmamaktadır. Anılan rehberde bu işletmeler üçüncü grup işletmeler olarak nitelendirilmiştir. Üçüncü grup işletmelerin özellikleri ise sahibi tarafından yönetilmeleri ve oldukça basitleştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe sistemlerini uygulamalarıdır. Rehberde ikinci grup işletmeler ise halka açık olmayan ve finansal raporları kamuya sunulmayan ticaret, imalat ve hizmet işletmelerini ifade etmektedir. Bu işletmelerin özelliği uluslararası finansal raporlama standartlarından geliştirilmiş fakat sadece basitleştirilmiş ve en çok karşılaşılan işlemlerden oluşan bir seti izleyebilecek olmalarıdır. Birinci grup işletmeler ise, hisse senetleri borsada işlem gören ve üzerinde kamunun ilgisi bulunan işletmelerdir. Bunların özelliği de UFRS'leri takip etmek zorunda olmalarıdır.

Çeşitli ülke uygulamaları yönüyle bakıldığında ise, ülkelerin çoğunda düzenleyici muhasebe otoritelerinin küçük ve büyük ölçekli işletmeler arasında farklı; bunlar arasından halka açık olanlar ile olmayanlar arasında farklı ve/veya kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve bulunmayanlar arasında farklı raporlama rejimleri benimsediği görülmektedir. Küçük işletmelere finansal raporlamada ağır sorumluluklar yüklemek adına, birçok ülkede küçük işletmeler, yasal denetim ve farklılaştırılmış raporlama gerekliliklerinden muaf tutulmaktadır (IFAC, 2006: 9).

Örneğin KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı birincil düzenleme olarak hayata geçiren ülkeler ise Karayipler'i de kapsar biçimde Orta ve Güney Amerika ile Afrika'daki ülkelerdir (Vasek, 2011: 120).

AB direktifleri doğrultusunda, tüm Avrupa'da KOBİ ölçeğindeki işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyi bakımından daha sınırlı ve sadeleştirilmiş raporlar sunması opsiyonu tanınırken, ABD'deki halka açık olmayan işletmeler için de Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve denetim gerekliliği konusunda muafiyet getirilmiştir (IFAC, 2006: 9).

AB içinde Anglosakson kültür özelliklerine sahip ve birçok yönden muhafazakârlığını sürdüren İngiltere'de ise, eğer işletmenin kamuya hesap

verme yükümlülüğü var ise tam set UFRS, kamuya hesap verme yükümlülüğü yok ise KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı uygulaması gerekmektedir. Buna karşın İngiliz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (UK GAAP)'ne göre; i) Satışlar veya geliri 6,5 milyon Sterlin, ii) Aktif toplamı 3,26 Milyon Sterlin, iii) Ortalama çalışan sayısı 50'yi aşmama ölçütlerinden iki veya daha fazlasını aynı anda aşmayan işletmeler küçük işletme kabul edildiğinden; KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'ndan farklı bir standart olan *Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı*'nın uygulanması gerekmektedir. Ama işletmeler bir üst sınıftaki düzenleme kurallarını isteğe bağlı olarak benimseyebilirler (PWC, 2009).

Ayrıca AB üyesi ülkelere, KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı birliğin yasal muhasebe esasları olarak benimseyip benimsenemeyecekleri sorulduğunda da; 25 üye ülkenin 19'u olumlu, 6'sı ise olumsuz cevap vermişlerdir. Bu sonuç, AB üyesi ülkelerin ilgili Standart'ı yasal muhasebe esasları olarak benimseyecekleri konusunda sahip oldukları pozitif eğilime işaret etmektedir (Vasek, 2011: 120).

ABD'de ise KOBİ ölçeğindeki işletmelerin KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı uygulamaya geçmeleri bir zorunluluk değil, tercihlerinin bir sonucu olarak görülmektedir. ABD'de işletmelerin ilgili Standart'ı uygulayıp uygulamama konusunda kendi tercihleri öne çıkmaktadır. İşletmeler isterse Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)'ni, isterse KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı uygulayabilmektedirler.

Diğer ülke örneklerine de yer vermek mümkündür. Bu bağlamda aşağıda dört büyük uluslararası denetim firmasından biri olan PricewaterhouseCoopers (PwC) tarafından Nisan 2012 itibarıyla yapılmış bir incelemeden seçilmiş ülke örnekleri yönüyle değerlendirmeler yapılmıştır. Ülke seçiminde dünya ekonomisinde hakim rol üstlenmiş olan ABD ve Japonya'nın yanı sıra yıldızı parlayan Çin ile AB'nin hakim üyeleri Almanya ve Fransa, AB üyesi olup Anglosakson kültüre sahip olan İngiltere, AB'nin son genişlemesinde üyelik statüsü kazanmış Romanya ve henüz üyelik müzakereleri devam eden Türkiye'ye yer verilmiştir.

Bu değerlendirmede seçilen ülkelerde çeşitli kriterler yönüyle inceleme yapılmıştır^{vii}:

Tablo-2. Çeşitli Ülkelerde Finansal Raporlama Standartlarını Uygulama Gerekliliği veya İmkânı (Alfabetik sıra ile)

ÜLKE	Halka açık işletmelerde tam set UFRS uygulaması gerekli veya mümkün müdür?	Orijinal standart metninin dışında uyarlanmış bir versiyon bulunup bulunmadığı	İşletmelerin yerel yasal beyanlarında (kurumlar vergisi gibi) tam set UFRS veya KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın kullanımı gerekli, mümkün veya yasak mıdır?	Ulusal GKGMİ doğrultusunda hazırlanan yasal mali tablolara ek olarak, UFRS kullanımına izin veren veya kullanımını gerektiren herhangi bir diğer düzenleme var mıdır?	Vergi rejimi	UFRS veya KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın yerel vergi otoritelerince kabul durumu
ABD	Hayır	Orijinal set	Uygulanmaz. ABD'de yerel yasal bildirim gerekliliği yoktur. Fakat halka açık olmayan işletmelerde tam set UFRS veya KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı kullanımına izin verilebilir.	Hayır	Bağımsızdır. Yani vergiye esas kazanç, yasal bir dizi özel vergi hükümleri doğrultusunda hesaplanır.	Yerel vergi otoritelerinin bu konuda bir geçiş veya yakınsamaya dair açıklamaları bulunmamaktadır.
Almanya	Konsolide finansal tablolar yönüyle tam set UFRS zorunludur.	AB'ye uyarlanmış set	Konsolide finansal tablolar Alman GKGMİ'ye uygun olarak hazırlanmış olmak kaydıyla bireysel finansal tablolarda tam set UFRS uygulanabilir. Fakat KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı uygulanamaz. Diğer durumlarda yerel yasal bildirimlerde Alman GKGMİ'ye uygun raporlama yapılır.	Evet. Halka açık işletmelerin konsolide finansal tabloları yönüyle UFRS kullanımı zorunludur.	Bağımsızdır. Yani vergiye esas kazanç, yasal bir dizi özel vergi hükümleri doğrultusunda hesaplanır.	Yerel vergi otoritelerinin bu konuda bir geçiş veya yakınsamaya dair açıklamaları bulunmamaktadır.
Çin	Hayır. Fakat Çin muhasebe standartları, UFRS ile yakınsamaya tabi tutuldu. Fakat doğrudan çeviri şeklinde olmadı. Bazı farklılıklar devam etse de Çin Maliye Bakanlığı'nın bu farklılıkları ortadan kaldırmaya yönelik çalışmaları devam ediyor.	Orijinal set	UFRS ve KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ile yerel yasal bildirim yapılması yasaklanmıştır.	Hayır. Fakat 2008'den önce finansal kurumların Çin'in ulusal Muhasebe Standartları'na göre hazırladıkları finansal raporlara ek olarak UFRS'ye göre de raporlama yapmaları gerekmektedir.	Yarı bağımlıdır. Vergiye tabi kazanç yasal defterlere dayalı olarak ve bir dizi hesaplamalar sonucunda belirlenir.	Yerel vergi otoritelerinin bu konuda bir geçiş veya yakınsamaya dair açıklamaları bulunmamaktadır.
Fransa	Konsolide finansal tablolar yönüyle tam set UFRS zorunludur.	AB'ye uyarlanmış set	UFRS ve KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ile yerel yasal bildirim yapılması yasaklanmıştır.	Evet. Halka açık işletmelerin konsolide finansal tabloları yönüyle UFRS kullanımı zorunlu; halka açık olmayan işletmeler de ise ihtiyaridir.	Yarı bağımlıdır. Vergiye tabi kazanç yasal defterlere dayalı olarak ve bir dizi hesaplamalar sonucunda belirlenir.	Yerel vergi otoritelerinin bu konuda bir geçiş veya yakınsamaya dair açıklamaları bulunmamaktadır.

İngiltere	Konsolide finansal tablolar yönüyle tam set UFRS zorunludur. Bir başka işletmeyi kontrol altında tutmayan işletmelerde de finansal tabloların tam set UFRS'ye göre hazırlanması ihtiyaridir.	AB'ye uyarlanmış set	Bir başka işletmeyi kontrol altında tutan işletmeler yönüyle konsolide finansal tabloların; tutmayan işletmelerde yönüyle finansal tabloların UFRS'ye göre düzenlenmesi mümkündür. Bunun dışında KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı kullanılarak yasal bildirim yapılamaz. Ana ortaklık UFRS veya İngiliz GKGMİ'den birini uygulayabilir. Ana ortaklığın UFRS'yi seçmesi, grup içindeki diğer işletmelerin de UFRS ile yasal bildirim yapması gerektiği anlamına gelmez. Onlar İngiliz GKGMİ ile yasal bildirim yapabilirler.	Merkezi ve yerel yönetime bağlı işletmelerde yapı kredi ^{viii} kuruluşlarında olduğu gibi finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlanması gerekmektedir. Bunların dışında kalanlar için UFRS veya İngiliz GKGMİ'den biri seçilebilir. Öte yandan hayır kuruluşları, yüksek öğretim kuruluşları gibi kuruluşlarda UFRS'nin kullanımına izin verilmemektedir.	Yarı bağımlıdır. Vergiye tabi kazanç yasal defterlere dayalı olarak ve bir dizi hesaplamalar sonucunda belirlenir.	UFRS halihazırda vergisel raporlamanın temeli oluşturulmaktadır.
Japonya	Belirli koşulları sağlayan halka açık işletmelerin (özellikli işletmelerin) konsolide finansal raporlar hazırlarken tam set UFRS ihtiyaridir. UFRS'ye zorunlu geçiş 2015 veya 2016 yıllarında olacaktır. Borsada işlem gören şirketlerin bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında ise UFRS kullanılamaz.	Japonya'ya uyarlanmış set	Eğer işletmeler, belirli koşulları taşıyan özellikli işletmeler niteliğinde ise konsolide finansal tabloların Şirketler Kanunu'na göre UFRS ile hazırlanması ve yasal bildirim bu şekilde yapılması mümkündür. Fakat UFRS'ye göre hazırlanmış bireysel finansal tabloların yasal bildirim amaçlı kullanımı yasaktır. Ayrıca KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'na göre hazırlanmış finansal tabloların da yasal bildirim amaçlı kullanımı yasaktır.	Hayır	Yarı bağımlıdır. Vergiye tabi kazanç Japon GKGMİ'ye göre tutulan yasal defterlere dayalı olarak ve bir dizi hesaplamalar sonucunda belirlenir.	Yerel vergi otoritelerinin bu konuda bir geçiş veya yakınsamaya dair açıklamaları bulunmamaktadır.
Romanya	Konsolide finansal tablolar yönüyle tam set UFRS zorunludur.	AB'ye uyarlanmış set	UFRS ve KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ile yasal bildirim yapılması yasaklanmıştır. Bildirime esas finansal tablolar yalnızca Romen GKGMİ'ye uygun olarak hazırlanmalıdır.	Hayır	Bağımlıdır. Vergiye tabi kazanç bütünüyle yasal defterler üzerinden belirlenir.	Yerel vergi otoritelerinin bu konuda bir geçiş veya yakınsamaya dair açıklamaları bulunmamaktadır.
Türkiye	Halka açık işletmeler yönüyle finansal tabloların tam set UFRS'ye göre hazırlanması zorunludur.	Orijinal set	UFRS ve KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ile yasal bildirim yapılması yasaklanmıştır. Bildirime esas finansal tablolar vergisel düzenlemelere dayanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre yapılmalıdır.	Evet. Halka açık işletmelerin finansal tabloları yönüyle UFRS kullanımı zorunludur.	Yarı bağımlıdır. Vergiye tabi kazanç ulusal GKGMİ'ye göre tutulan yasal defterlere dayalı olarak ve bir dizi hesaplamalar sonucunda belirlenir.	Yerel vergi otoritelerinin bu konuda bir geçiş veya yakınsamaya dair açıklamaları bulunmamaktadır.

i) Halka açık işletmelerde tam set UFRS gerekliliği veya zorunluluğu yönüyle;

AB üyesi Almanya, Fransa, İngiltere ve Romanya’da olduğu gibi AB’ye tam üyelik müzakereleri devam eden Türkiye’de de konsolide finansal tabloların tam set UFRS’ye uygun olarak hazırlanması zorunluluğu bulunmaktadır. Japonya’da ise sadece belirli koşulları sağlayan ve “*özellikli işletmeler*” olarak nitelendirilen halka açık işletmelerin konsolide finansal tablolarını UFRS’ye uygun olarak hazırlamaları mümkündür. Bunun dışında başka bir ortaklığı kontrol altında tutmayan işletmeler yönüyle finansal tabloların UFRS’ye göre hazırlanması mümkün değildir. Tam set UFRS’ye göre finansal raporlamanın gerekli veya zorunlu tutulmadığı ülkeler ise ABD ve Çin’dir.

ii) Orijinal standart metninin dışında uyarlanmış bir versiyon bulunup bulunmadığı yönüyle;

İncelenen ülkeler içinde ABD, Çin ve Türkiye’nin orijinal standart metnine sadık kaldığı görülürken, AB üyesi Almanya, Fransa, İngiltere ve Romanya’da AB’ye uyarlanmış standart setinin; Japonya’da ise Japonya’ya uyarlanmış setin uygulandığı görülmektedir.

iii) İşletmelerin yerel yasal beyanlarında (kurumlar vergisi gibi) tam set UFRS veya KOBİ’ler İçin Finansal Raporlama Standardı’nı kullanılabilirliği yönüyle;

ABD’de yerel olarak yasal bildirimde bulunma zorunluluğu bulunmadığından, standartlara göre raporlama söz konusu değildir. AB üyesi ülkelere Almanya’da konsolide finansal raporların Alman GKGMİ’ye uygun olarak hazırlanmış olması kaydıyla bireysel finansal tabloların tam set UFRS’ye göre hazırlanması ve yasal bildirimde kullanılması mümkündür. Buna karşın KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı yasal bildirimler için kullanılmamaktadır. Yasal bildirimlerde KOBİ’ler, Alman GKGMİ’ye göre hazırlanan finansal raporları kullanmalıdır. Yasal bildirim konusunda Fransa ve Romanya’da, Almanya’dan farklı olarak ne UFRS ile ne de KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı ile yasal bildirim yapılabilir. Bir Anglosakson ülkesi olan İngiltere’de ise bir başka işletmeyi kontrol altında tutan işletmeler yönüyle konsolide finansal tabloların; tutmayan işletmeler yönüyle finansal tabloların UFRS’ye göre düzenlenmesi mümkün olmasına karşın, KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı ile yasal bildirim yapılamamaktadır. Ana ortaklık UFRS veya İngiliz GKGMİ’den birini seçebilir. Fakat ana ortaklığın UFRS’ye göre bildirimde bulunmayı tercih etmesi, grup içindeki diğer işletmelerin de UFRS’ye göre bildirim yapmalarını gerektirmemektedir. Grup içindeki işletmeler İngiliz GKGMİ’yi uygulayabilirler. Bu konuda Çin’deki uygulama Fransa ve Romanya ile aynıdır. Japonya’daki uygulamada ise belirli koşulları sağlayan ve “*özellikli işletmeler*” olarak nitelendirilen işletmelerin UFRS’ye göre düzenlenmiş konsolide finansal tablolarla yasal bildirimde bulunmasına izin verilirken, bunun dışında kalanlara UFRS’ye göre düzenlenmiş finansal tablolarla yasal bildirimde bulunma izni verilmemektedir. Ayrıca KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı’na göre

hazırlanmış finansal tabloların da yasal bildirim amaçlı kullanımı yasaklanmıştır. Son olarak Türkiye'ye bakıldığında ise, Türkiye'nin bu konuda Fransa, Romanya ve Çin'deki uygulamaya benzer bir uygulamayı benimsediği ifade edilebilir. Türkiye'de ne bir başka işletmeyi kontrol altında tutan işletmeler için ne de diğerleri için yasal bildirimlerin UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolara yapılması mümkün değildir. Tüm işletmelerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hazırladıkları finansal raporlar ile yasal bildirimde bulunmaları gerekmektedir.

iv) Ulusal GKGMİ doğrultusunda hazırlanan yasal mali tablolara ek olarak, UFRS kullanımına izin veren veya kullanımını gerektiren herhangi bir diğer düzenlemenin var olup olmadığı yönüyle;

ABD, Çin, Japonya ve Romanya'da ulusal GKGMİ doğrultusunda hazırlanan yasal mali tablolara ek olarak, UFRS kullanımına izin veren veya kullanımını gerektiren herhangi bir diğer düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın Almanya, Fransa ve Türkiye'de ilave düzenlemeler bulunmaktadır. Bu ülkelerin üçünde de halka açık işletmeler için UFRS kullanımı zorunluluğu vardır. İngiltere'de ise merkezi ve yerel yönetimlere bağlı işletmelerde finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlanması zorunludur. Buna karşın diğer işletmeler için finansal tabloların düzenlenmesinde UFRS veya İngiliz GKGMİ'nden biri seçilebilir. Hayır ve yüksek öğretim kuruluşlarında ise UFRS kullanımı yasaktır.

v) Ülkelerde benimsenen vergi rejimleri yönüyle;

Çin, Fransa, İngiltere, Japonya ve Türkiye'de yarı bağımlı^{ix} vergi rejimi benimsenirken, ABD ve Almanya'da bağımsız vergi rejimi benimsenmektedir. Bunların dışında sadece Romanya'da bağımlı bir vergi sistemi benimsendiği görülmektedir.

vi) UFRS veya KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın yerel vergi otoriteleri yönüyle kabul görüp görmediği yönüyle;

İngiltere dışında tüm ülkelerde yerel vergi otoritelerinin UFRS veya KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'na dayalı bir vergi rejimini benimseme yönünde herhangi bir geçiş veya yakınsamaya dair beyanları bulunmamaktadır. İngiltere'de ise UFRS, halihazırda vergisel raporlamanın temelini oluşturmaktadır.

IV. TÜRKİYE'DE KOBİ'LER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI'NI UYGULAMA GEREKLİLİĞİ

Türkiye'de KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nı uygulama gerekliliğinin değerlendirilebilmesi için Türkiye'deki KOBİ profilinden (KOBİ'lerin ölçeksel dağılımından), standart metninde yer alan ve standardın kapsamında işaret edilen ifadelerden ve Türkiye'deki cari mevzuattan hareket edilmelidir.

A. TÜRKİYE'DEKİ KOBİ PROFİLİ YÖNÜYLE

Türkiye'de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan şirketler (başka bir ifadeyle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler), uluslararası finansal

raporlama standartları setini 01.01.2005 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulamaktadırlar. SPK'ya tabi şirketler; hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, hisse senedi borsada işlem görmeyen fakat ortak sayısı 250'nin üzerinde olan şirketler ile bankalar, sigorta şirketleri, yatırım ortaklıkları ve aracı kurumlar biçiminde tanımlanabilir. Bunların dışında kalan işletmeler de “doğal olarak” kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan (KOBİ ölçeğindeki) işletmeler grubunu oluşturmaktadır (Özdemir, 2012: 59).

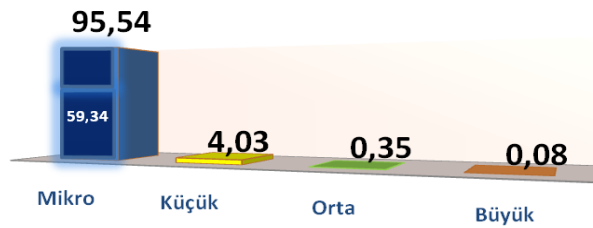
KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın Türkiye'deki mevcut KOBİ tanımlaması içindeki uygulanma gerekliliğini değerlendirmek için ilk olarak Türkiye'deki KOBİ'lerin profili ortaya konulmalıdır. Bunun için Türkiye'deki toplam işletme (girişim) sayısı, toplam içinde KOBİ ölçeğinde olan işletmelerin sayısı ve KOBİ'ler içinde de esnaf sınıfının paylarını değerlendirmek gerekir.

TÜİK tarafından en son 2009 da yayınlanan yıllık iş istatistiklerine göre Türkiye'deki toplam işletme sayısı^x 3.225.462'dir (Pişkinsüt Şengüler: 2013, 23). Bunların 3.222.133 tanesi cari KOBİ tanımı altında 250'den az çalışanı olan KOBİ niteliğindeki işletmelerden oluşmaktadır. KOBİ'ler içinde küçük esnaf (mikro ölçekli işletme) sayısı ise aynı yıl itibarıyla 1.912.179 olarak tespit edilmiştir.

Bu veriler 2013 yılı için şüphesiz değişmiştir. Ancak oranlar dikkate alınırsa; yapılacak bir değerlendirme için daha sağlıklı bir referans elde edilecektir. Buna göre toplam girişimler içinde KOBİ'lerin oranı % 99,89'dur. KOBİ'ler içinde esnaf sınıfını oluşturan ve daha çok basit usulde^{xi} vergilendirilen mikro ölçekli işletmelerin oranı ise % 59,34 olarak ifade edilebilir.

Bu veriler ışığında Türkiye'deki KOBİ'lerin, diğer ülke örneklerine yakın biçimde, ölçekleri itibarıyla görece büyük işletmeler yönünde değil, mikro işletmeler yönünde kümelenme gösterdiği; hatta orta ölçekli işletme grubunun dahi kendi içinde büyük işletmelere değil, küçük işletmelere yakın bir dağılım sergilediği ifade edilebilir. Bu durum KOBİ'lerin ölçeksel dağılımına yer verdiğimiz grafik aracılığıyla daha net bir biçimde ortaya konulmuş olacaktır.

Şekil 1. Türkiye'deki KOBİ'lerin Dağılımı



Kaynak. TÜİK, 2012: 14

Bir diğer önemli istatistiki veri de mikro ölçekli işletmeler içinde hiç işçi çalıştırmayanlar ile orta ölçekli grupta yer alan işletmelerin, kendi içinde, çalıştırdıkları işçi sayısı bakımından dağılım yüzdeleri olabilir.

Akdoğan (2011)'dan alınan değerler^{xiii} yardımıyla;

- Mikro ölçekli işletmeler içinde hiç işçi çalıştırmayanların KOBİ'ler içindeki oranının yaklaşık % 1,37 olduğu,
- Orta ölçekli grupta yer alan işletmelerin kendi içindeki dağılımlarının ise;
 - 50 – 99 arası işçi çalıştıranların yaklaşık % 62,5
 - 100 – 150 arası işçi çalıştıranların yaklaşık % 20,83
 - 151 – 249 arası işçi çalıştıranların ise yaklaşık % 16,67

biçiminde olduğu ifade edilebilir.

Teorik olarak işletmelerin ölçeksel büyüklüğü ile finansal raporlamanın kalitesi arasında anlamlı bir ilişki aranabilir. Nitekim Biddle ve Diğerleri (2009) bu ilişkiyi doğrulamıştır. Buna karşın Chalaki ve Diğerleri (2012) İran'da yaptıkları bir araştırma sonucunda, bu iki değişken arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığını belirlemişlerdir. Fakat işletmenin finansal raporlamanın kalitesi bir yana, örgütsel olarak büyümenin paydaşların finansal bilgi ihtiyaçlarını artırması muhtemeldir. Bu bağlamda KOBİ'lerin ölçeksel dağılımları, yalnızca finansal raporlar ile sunulacak bilginin kalitesi bağlamında değil; aynı zamanda bu işletmelerin büyüyen ölçekleri karşısında işletme ile ilgilenen bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarındaki değişim ile birlikte değerlendirilmelidir.

B. TÜRKİYE'DEKİ CARİ KOBİ MEVZUATI YÖNÜYLE

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın Türkiye'deki mevcut KOBİ tanımlaması içindeki uygulanma gerekliliğini değerlendirmek için ikinci olarak KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nı uygulama gereksinimine sebep olan cari hukuki düzenlemelerin neler olduğuna bakılmalıdır. Bunlar arasında; KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın kendisi dışında 6102 sayılı yeni TTK, *Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı* tarafından yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ve 23 Ocak 2013 tarihli "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair" *Bakanlar Kurulu Kararı*^{xiiii} öne çıkmaktadır.

6102 sayılı yeni TTK'nın 1522'nci maddesinde, "*Küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütler, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşleri alınarak, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenir.*" hükmü yer almaktadır. Ayrıca yeni TTK'nın 88'inci maddesinde "... gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe

Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.” hükmü yer almaktadır. Yeni TTK’nın 64’üncü maddesinde de “Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175’inci ve mükerrer 257’nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.” hükmü yer almaktadır ki, buradan da defterlerin Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına uygun olarak tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

Özetle 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası 6102 sayılı yeni TTK’nın 88’inci maddesinden, 01.01.2013 tarihinde başlayan hesap dönemi ile birlikte, eğer tam set standart setini benimsememiş iseler, KOBİ’lerin de “KOBİ TFRS” adı verilen KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı’nı uygulamaları gerektiği anlaşılmaktadır. Fakat Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun resmi ağ sayfasında yer verilen duyuru metninde^{xiv} “01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında;

- i) 660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397’nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534’üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına,
- ii) Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına,

karar verilmiştir.” yönündeki duyuru, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama kapsamının yeniden belirlendiğini göstermektedir. Bu kapsamda da, KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı’nın uygulanması KOBİ ölçeğindeki işletmeler yönüyle bir gereklilik olarak tesis edilmemiştir.

SONUÇ

İncelenen ülke örneklerinde olduğu gibi, Türkiye’de de KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı herhangi bir işletme grubu için zorunlu değildir. Fakat Standart, başta orta ölçekli işletmeler olmak üzere özendirilmelidir. İsteyen küçük ve mikro ölçekli işletmelerin de bu standardı uygulaması ihtiyari kalmalıdır. Çünkü mikro ölçekli işletmeler düşünüldüğünde, çoğunlukla hem işletme defteri esasına göre defter tutan hem de tek şahıs işletmesi olarak faaliyet gösteren bu işletmelerin hemen hemen hepsinde, muhasebenin, bağımlı meslek mensubu eliyle

değil, dışarıdan alınan hizmet yoluyla gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu gerçek, işletmelerin (sahiplerinin) muhasebe ve muhasebeci gerekliliği konusundaki bakış açılarına işaret edecek önemli bir veri olarak değerlendirilebilir. Nitekim TÜİK verilerine göre tüm işletmeler içinde mikro ve küçük ölçekli işletmelerin oranı % 99 olup, bunların da yaklaşık % 60'ı esnaf sınıfındadır. Bu yönüyle mikro ve küçük ölçekli işletmelerde paydaşların ne bilgi ihtiyaçlarının, ne de muhasebe bilgi ve raporlama becerilerinin, orta ve büyük ölçekli işletmelerle aynı olacağı söylenebilir.

Fakat buradan KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın öngörüldüğü gibi fayda sağlamayacağı sonucuna ulaşılmamalıdır. Nitekim muhasebe ve finansal raporlama standartlarının işletmelerin finansal durumu, performansı ve nakit durumu hakkında daha gerçekçi bir raporlamaya imkân sağladığı yapılan araştırmalar ile doğrulanmıştır. Ancak standarda geçiş suretiyle raporlamanın kalitesinde artış hedefleniyorsa, bu konuda önemli gerekliliklerden biri, vergi otoritesi tarafından gerek büyük kabul edilen (kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan) işletmeler yönüyle tam setin, gerekse kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler yönüyle KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın yerel yasal bildirimler yönüyle de kullanılabilmesinin önünün açılmasıdır. Standarda göre yapılacak raporlama, işletmelerin vergilendirilmesi yönüyle de daha gerçekçi bir raporun oluşmasına imkân tanıyacaktır.

KOBİ ölçeğindeki mikro ve küçük işletmeler de KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'nın gerekliliğini yapacakları fayda ve maliyet analizleri ile değerlendirebilmeli ve kararlarını kendileri yapılandırabilmelidir. KOBİ'leri muhasebe esaslarını değiştirmeye zorlayan unsurun; ölçekte büyüme, iş ilişkilerinde genişleme, iş hacminde artış olmasına izin verilmelidir.

KAYNAKÇA

- AICPA, "International Financial Reporting Standard for Small- and Medium-Sized Entities", IFRS Resources, İnternet Adresi: http://www.IFRS.com/overview/IFRS_SMES/IFRS_SMES_FAQ.html#q3, Erişim Tarihi: 20.01.2013.
- AKDOĞAN, Nalan (2011), "KOBİ'lerde Uygulanacak Finansal Raporlama Standardına Toplu Bakış Paneli", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Büyük Sürmeli Oteli, Ankara.
- AKGEMCİ, Tahir (2001), KOBİ'lerin Tanım Sorunları ve Sağlanan Destekler, KOSGEB Yayınları, Ankara.
- BIDDLE, Garry C; Gilles HILARY ve Rodrigo S. VERDI (2009) "How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency?" Journal of Accounting and Economics, 48, ss. 112-131.

- BRYTTING, Tomas (1991), *Organizing in the Small Growing Firm - a Grounded Theory Approach*”, Stockholm School of Economics, Doktora Tezi.
- BRGLEZ, Milan (2002), “NATO Enlargement and Slovenia: Interpreting, Mapping and Constructing International Relations Perspectives”, Editörler: Šabič, Z. and C. Bukowski, *Small States in the Post-Cold War World*, Londra, ss. 25 - 52.
- CANSIZ, M. (2008), *Türkiye’de KOBİLER ve KOSGEB*, DPT Uzmanlık Tezi.
- CHALAKI, Pari; Hamzeh DIDAR ve Mohadeseh RIAHINEZHAD (2012), “Corporate Governance Attributes and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Iran” *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 3, Iss. 15.
- CHITTENDEN, F, J. McCONNEL ve C. RISNER (1990), “The Role of the Accounting Profession in the Growth and Development of Small Business”, *Research Report*, 18, ACCA.
- CURRAN, James ve Robert A. BLACKBURN (2001), *Researching the Small Enterprise*, Sage Publications, Londra.
- DABABNEH, Rana ve Farah TUKAN (2007), “Booklet of Standardized Small and Medium Enterprises Definition”, United States Agency for International Development (USAID).
- Devlet Planlama Teşkilatı (2000), “VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Sanayi Komisyonu Raporu”, KOBİ İhtisas Alt Komisyonu Raporu, DPT Yayınları, Ankara.
- DİKMEN, Cengiz F. ve Seda YILDIRIM (2012), “KOBİ’lerin Devlet Bankalarına Yönelik Tutumları Üzerine Kocaeli İlinde Bir Uygulama, *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt 1, Sayı 3, ss. 14-33.
- ERKAN, Mehmet (1990), “KOBİ’lerde Finansman Sorunları ve Dış Kaynaklı Krediler”, *Afyon İ.İ.B.F. Yıllığı*, No: 7, Afyon.
- EKŞİ, İbrahim Halil (2007), *Finansal Krizlerin KOBİ’ler Üzerinde Etkileri ve Başarılı-Başarısız KOBİ’lerin Kriz Dönemi Stratejileri*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi, Danışman: Prof. Dr. Durmuş ACAR, Isparta.
- GAEDEKE, Ralph M. ve Dennis H. TOOTELIAN (1991), *Small Business Management*, 3. Baskı, Massachusetts: Allyn and Bacon.
- HASHIM, Mohd Khairuddin ve Mat Saad ABDULLAH (2000), “A Proposed Framework for Redefining SMEs in Malaysia: One Industry, One Definition”, *Asian Academy of Management Journal*, 5, (1), ss. 65-79.
- IFAC (2006), “Micro-Entity Financial Reporting: Perspectives of Preparers and Users”, *Information Paper*.

- KARAGÖZ, Melahat (2008), “KOBİ’lerin Temel Sorunları, Bu Alanda Sağlanan Destekler ve Çözüm Önerileri”, Yerel Siyaset Dergisi, 33, ss. 85-94.
- KGK, Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Duyuru, İnternet Adresi: http://kgk.gov.tr/content_detail-261-595-turkiye-muhasebe-standartlarinin-uygulama-kapsaminin-belirlenmesine-iliskin-duyuru.html, Erişim Tarihi: 02.02.2013.
- KOSGEB, 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, İnternet Adresi: <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Baskanligimiz.aspx?ref=23>, Erişim Tarihi: 02.01.2013.
- KÖKBULUT, İsmail (2012), “Küçük Esnafın Vergi Beyan Dönemi Başladı”, Bugün Gazetesi, İnternet Adresi: <http://ekonomi.bugun.com.tr/kucuk-esnafin-vergi-beyan-donemi-basladi-183385-makalesi.aspx>, Erişim Tarihi: 12.01.2013.
- KPMG (2010), “The IFRS for SMEs: Considering the alternatives”, İnternet Adresi: <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/IFRS-for-SMEs-O-201001.pdf>, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2012.
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarih 18.11.2005, No: 25997.
- MÜFTÜOĞLU, Tamer (2007), Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler: KOBİ’ler, Turhan Kitabevi, Genişletilmiş 6. Baskı, Ankara.
- MÜFTÜOĞLU, Tamer ve Tülin DURUKAN (2004), Girişimcilik ve KOBİ’ler, Gazi Kitabevi, Ankara.
- MÜFTÜOĞLU, Tamer (1991), Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler; Sorunlar ve Öneriler, Desen Ofset AŞ, 2. Baskı, Ankara.
- ÖZDEMİR, Fevzi Serkan (2012), “KOBİ’ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 12, Sayı 38, ss. 57-84.
- PAOLONI, M.; P. DEMARTINI; J. M. MONEVA ve B. CUELLAR (2000), “Financial Reporting by SMEs in Italy and Spain”, Quaderni di Economia Aziendale (*Working Paper*), Urbino University, İtalya.
- PİŞKİNSÜT ŞENGÜLER, Ece (2013) Doğuştan Küresel Olmaya Etki Eden, Girişimciye Özgü Faktörlerin Belirlenmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi, Danışman: Yrd. Doç. Dr. Arcan TUZCU, Ankara.
- PWC (2012), IFRS Adoption by Country, İnternet Adresi: http://www.pwc.com/us/en/issues/IFRS-reporting/assets/IFRS_for_smes_us.pdf, Erişim Tarihi: 18 Aralık 2012.
- PWC (2009), IFRS for SMEs, İnternet Adresi: http://www.pwc.com/us/en/issues/IFRS-reporting/assets/IFRS_for_smes_us.pdf, Erişim Tarihi: 18 Aralık 2012.

- SENDEROVITZ, Martin (2009), How are SMEs Defined in Current Research? University Of Southern Denmark, Kolding, Denmark.
- ÜLKER, Feridun (2006), “Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Küçük ve Orta Boy İşletmeler”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Kahramanmaraş.
- VASEK, Libor (2011), “IFRS for SMEs - A New Challenge for Worldwide Financial Reporting”, International Journal of Management Cases, Special Issue: CIRCLE Conference, 6, ss. 115-120.
- YILDIZ, Fehmi ve İlknur ESKİN (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre KOBİ’lerin Muhasebe Bilgi Sisteminin Değerlendirilmesi” Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 4, Sayı 2, ss. 61-69.

NOTLAR

- ⁱ Örneğin ABD’de % 97,2 olan bu oran, Almanya’da % 99,8, Hindistan’da % 98,6, Japonya’da 99,4, Türkiye’de ise 98,9’dur. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Cansız, 2008: 5.
- ⁱⁱ “Mali bilanço” kavramı, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan Türkiye “*Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik*’te KOBİ’lerin sınıflandırılması için geçerli ölçütlerden biri olarak ifade edilmiştir.
- ⁱⁱⁱ KOSGEB 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı’na göre KOSGEB veritabanına kayıtlı KOBİ ölçekli imalat sanayi işletmelerinde tepe yöneticilerin % 69,52’si aynı zamanda işletmenin de sahibidirler.
- ^{iv} AB’de KOBİ tanımı 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmıştır.
- ^v Türkiye için belirtilen değerler, 4 Kasım 2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “*Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*” hükümleri çerçevesinde düzenlenmiştir.
- ^{vi} Bu sınıflandırmayı esas alan TÜİK’in 2011 yılı verilerine göre Türkiye’deki tüm girişimler içinde KOBİ niteliğindeki girişimlerin oranı % 99,9’dur.
- ^{vii} PwC. (2012), IFRS Adoption by Country.
- ^{viii} İngiltere’de yapı kredi kuruluşları; sahibinin üyeleri olduğu, bankacılık ve özellikle mortgage kredileri gibi finansal hizmetler sağlayan finansal kuruluşlardır.

-
- ^{ix} Vergi rejiminde bağımlılık; vergiye tabi kazanç tutarının bütünüyle yasal defterler üzerinden belirlenmesi anlamına gelirken; bağımsızlık; vergiye esas kazancın belirlenmesinde yasal defterlerin değil, özel bir dizi hesaplamaların geçerli olmasıdır. Yarı bağımlılık ise; hem yasal defterlere hem de bir dizi hesaplamalara göre vergiye esas kazancın belirlenmesini ifade etmektedir.
- ^x Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı verilerine göre Haziran 2012 itibariyle Türkiye’deki vergi mükellefi sayısı 3 milyon 123 bin 673 olarak ilan edilmiştir.
- ^{xi} Vergi kanunlarında işletmeler için getirilen birçok yükümlülük basit usulde vergilendirilen küçük esnaf grubuna uygulanmamaktadır. Bakkal, manav, berber, taksici, dolmuşçu, pazarcı vb. esnaf, küçük esnaf büyüklüğündedir ve bunlar basit usulde vergilendirilmektedir. Yaptıkları gelir getirici faaliyet de, özü itibarıyla ticari defter tutulmasını dahi gerektirmeyecek derecede küçük kabul edilmektedir. Bu nedenle basit usule tabi olan bu mükelleflere, diğer mükelleflerden farklı olarak birçok açıdan kolaylık sağlanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Kökbulut, 2012. <http://ekonomi.bugun.com.tr/kucuk-esnafin-vergi-beyan-donemi-basladi-183385-makalesi.aspx>
- ^{xii} Veriler Akdoğan (2011)’den aynen alınmıştır. Verilerin yaklaşık veriler olduğu kaynağın kendisinde ifade edilmektedir.
- ^{xiii} Bu Karar, Maliye Bakanlığı’nın 29.11.2012 tarihli ve 1786 sayılı yazısı üzerine, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nca 19.12.2012 tarihinde kararlaştırılmıştır.
- ^{xiv} KGK (2013), Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Duyuru.