

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ş. ERGİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

2019

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS): MUHASEBE
UYGULAYICILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

ŞENER ERGİ

Temmuz - 2019

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS): MUHASEBE
UYGULAYICILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

ŞENER ERGİ

TEZ DANIŞMANI:
Dr. Öğr. Üyesi ÖMER FARUK GÜLEÇ

Temmuz - 2019

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans programı öğrencisi Şener ERGİ'nin "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma" başlıklı tezi 03/07/2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Dr. Öğr. Üyesi Yasin ÇAKIREL
Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü

Bu tezin yüksek lisans derecesi elde etmek için gerekli koşulları sağladığını onaylarım.

Prof. Dr. Gülnur ETİ İÇLİ
İşletme Anabilim Dalı Başkanı

Bu tezi okuyarak içerik ve nitelik açısından incelediğimizi ve Yüksek Lisans derecesi almak için yeterli olduğunu onaylıyoruz.

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ
Tez Danışmanı

Jüri Üyeleri:

Prof. Dr. Oğuzhan AYDEMİR	Namık Kemal Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ	Kırklareli Üniversitesi
Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK	Kırklareli Üniversitesi

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde bizzat elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada özgün olmayan tüm kaynaklara eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Şener ERGİ

03.07.2019

ÖZ

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS): MUHASEBE UYGULAYICILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ergi, Şener

Yüksek Lisans, İşletme

Tez Yöneticisi: Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk Güleç

Temmuz 2019

Küreselleşen dünyada işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşma yönünde önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Başta Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülkede finansal raporlama birliği açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) seti kullanılmaktadır. Ancak UFRS'nin, genel itibariyle borsada işlem gören işletmeleri kapsamaması, uygulama alanının genişlemesine engel teşkil etmektedir. Bu doğrultuda, ülkemizde bağımsız denetime tabi işletmelerden, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulamayanlar için yerel bir finansal raporlama seti ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu amaçla, 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 Sayılı Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Seti (BOBİ FRS) yayımlanmış ve 1 Ocak 2018'de yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS genel olarak TFRS esas alınarak hazırlansa da TFRS ile arasında finansal raporlamaya etki edebilecek önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmada, BOBİ FRS ile tam set TMS-TFRS arasındaki temel farklılıkların tartışılması ve örneklendirilmesi amaçlanmıştır. Buna ek olarak, muhasebe uygulayıcılarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hakkındaki görüş ve düşüncelerini belirlemek amacıyla anket çalışması uygulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

ABSTRACT

THE FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES (BOBI FRS): A RESEARCH ON ACCOUNTING PRACTITIONERS

Ergi, Şener

Post Graduate, Business Administration

Thesis Advisor: Assist Prof Dr. Ömer Faruk Güleç

July 2019

There have been significant developments in the standardization of accounting practices to make the financial statements comparable in the globalizing world. The International Financial Reporting Standards (IFRS) set is used for financial reporting unity in many countries, especially in Europe. However, since IFRS generally covers the companies listed on the stock exchange, this prevents the application area of IFRS from spreading. For this purpose, the need for the local financial reporting standards has emerged for companies that are subject to independent audit but do not apply do not apply Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards. Thus, Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOBI FRS) was published on 29 July 2017 with the Notification No: 30138 and entered into force on 1 January 2018. Although BOBI FRS is generally prepared on the basis of TFRS, there are significant differences between TFRS that may affect financial reporting. The aim of the study is to discuss and exemplify the fundamental differences between BOBI FRS and full set TMS-TFRS. In addition, a survey is conducted to determine the opinions of accounting practitioners about the Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (BOBI FRS).

Key Words: Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOBI FRS), International Financial Reporting Standards (IFRS)

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın tamamlanmasının her aşamasında kendi akademik yoğunluğu olmasına rağmen bilgi, tecrübe ve desteğini hiç bir zaman esirgemeyerek beni hep yüreklendiren ve yol gösteren çok değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ'e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tezimle ilgili yapıcı eleştirilerde bulunan saygı değer hocam Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK'e de teşekkürlerimi sunuyorum.

Son olarak tezimin oluşum sürecinde beni her zaman destekleyen, onlara ayıramadığım zamanlarda beni anlayışla karşılayan kıymetli eşim Esra ERGİ, biricik oğlum Yağız ERGİ ve tüm aileme sonsuz teşekkürler...

Şener Ergi

Temmuz, 2019

Kırklareli

İÇİNDEKİLER

BEYAN	iii
ÖZ	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
KISALTMALAR.....	xiii
TABLOLAR.....	xv
ŞEKİLLER.....	xxi

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	5
1.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	5
1.2. Muhasebenin Tanımı ve İşlevleri	6
1.3. Muhasebe Okulları.....	7
1.3.1. Fransız Muhasebe Okulu	7
1.3.2. İtalyan Muhasebe Okulu	9
1.3.3. Alman Muhasebe Okulu	10
1.3.4. İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu	10
1.4. Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Standartların Oluşturulmasının Önemi.....	12
1.5. Muhasebe Standardı.....	13
1.6. Yerel Muhasebe Standardı ve Uluslararası Muhasebe Standardı	14
1.7. Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci ve Gerekliliği	15
1.8. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Oluşturulmasında Yer Alan Kuruluşlar	16
1.8.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)....	16
1.8.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	18
1.8.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	19

1.8.4.	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE).....	21
1.9.	Avrupa Birliği ve Diğer Dünya Ülkelerinde Muhasebe Standartları İle İlgili Yapılan Çalışmalar	22
1.9.1.	Avrupa Birliği'nde (AB) Yapılan Çalışmalar.....	22
1.9.2.	Amerika Birleşik Devletlerinde Yapılan Çalışmalar	26
1.9.3.	İngiltere'de Yapılan Çalışmalar.....	29
1.9.4.	Almanya'da Yapılan Çalışmalar.....	30
1.10.	Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci	31
1.10.1.	İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	32
1.10.2.	Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar ..	33
1.10.3.	Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	34
1.10.4.	Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	35
1.10.5.	Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar .	35
1.10.6.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	36
1.10.7.	Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	38
1.10.8.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	38
1.10.9.	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	41
1.10.10.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	43
1.11.	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS)	44
1.12.	Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ).....	49

İKİNCİ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)..... 53

2.1.	Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	59
2.2.	Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	62
2.3.	Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar ...	63
2.4.	Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	64
2.5.	Bölüm 5 Hasılat	65
2.6.	Bölüm 6 Stoklar	69
2.7.	Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	73
2.8.	Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	74
2.9.	Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar.....	75
2.10.	Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar.....	79
2.11.	Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	80
2.12.	Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar.....	81
2.13.	Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	84
2.14.	Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	85
2.15.	Bölüm 15 Kiralamalar	86
2.16.	Bölüm 16 Devlet Teşvikleri.....	87
2.17.	Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	88
2.18.	Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	90
2.19.	Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	93
2.20.	Bölüm 20 Yabancı Para Çevirim İşlemleri.....	94
2.21.	Bölüm 21 İş Birleşmeleri.....	95
2.22.	Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	96
2.23.	Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	97
2.24.	Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama.....	98
2.25.	Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	99
2.26.	Bölüm 26 Dipnotlar	100
2.27.	Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	101

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE UYGULAYICILARININ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA..... 103

- 3.1. Araştırmanın Amacı..... 103
- 3.2. Araştırmanın Kapsamı 104
- 3.3. Araştırma Yöntemi 104
- 3.4. Araştırmanın Bulguları 104
 - 3.4.1. Demografik Sorulara Verilen Cevaplar 104
 - 3.4.2. BOBİ FRS Hakkında Genel Görüşlere İlişkin Bulgular.....
..... 111
 - 3.4.3. BOBİ FRS Hakkında Görüş ve Düşünceleri Belirlemeye
Yönelik İfadeler 117
- 3.5. Fark Testleri..... 131

SONUÇ 143

KAYNAKÇA 151

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu
ASB	: Muhasebe Standartları Kurulu
ASC	: Muhasebe Standartları Komitesi
ASSC	: Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BİST	: Borsa İstanbul
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
CAP	: Muhasebe Prosedürleri Komitesi
CPA	: Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri
DRSC	: Alman Muhasebe Standartları Komitesi
DSR	: Alman Muhasebe Standartları Kurulu
FAF	: Finansal Muhasebe Vakfı
FASB	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi
FRRP	: Finansal Raporlama Gözetim Heyeti
FRS	: Finansal Raporlama Standartları
FRS	: Yerel Finansal Raporlama Seti
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASG	: Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu
ICAEW	: İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRIC	: Standart Yorumlama Komitesi
İDİTYDK	: İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları
KOBİ UFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SEC	: ABD Sermaye Piyasası Kurumu
SIC	: Daimi Yorumlama Komitesi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSAP	: Standart Muhasebe Uygulamaları Bildirisi
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS/IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UITF	: Acil Konular Görev Grubu
UMS/IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
YFRÇ	: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi
Yİ-ÜFE	: Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksi

TABLÖLÄR

Tablo 1: Dört Muhasebe Okulunun Karşılaştırılması	12
Tablo 2: IASC ile IASB Arasındaki Yapısal Değişiklikler	21
Tablo 3: Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri	23
Tablo 4: Muhasebe Uygulamaları Yönetmeliğinde Yer Alan Standartlar	37
Tablo 5: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Bunlara Karşılık Gelen Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)	40
Tablo 6: Türkiye’de KOBİ Sınıflandırması	45
Tablo 7: AB’de KOBİ Sınıflandırması	45
Tablo 8: KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standardı Bölümleri	47
Tablo 9: Bağımsız Denetime Tabi Şirket Kriterleri	54
Tablo 10: BOBİ FRS Kapsamı	55
Tablo 11: BOBİ FRS Bölüm ve Ekleri	57
Tablo 12: BOBİ FRS’nin Tam Set TMS-TFRS’deki Karşılıkları	58
Tablo 13: BOBİ FRS’de Karşılığı Bulunmayan Tam Set TMS-TFRS’ler	59
Tablo 14: BOBİ FRS Bölüm 3 ile TMS 8 Karşılaştırması	63
Tablo 15: BOBİ FRS Bölüm 4 ile TMS 10 Karşılaştırması	65
Tablo 16: BOBİ FRS Bölüm 5 ile TFRS 15 Karşılaştırması	67
Tablo 17: BOBİ FRS Bölüm 6 ile TMS 2 Karşılaştırması	69
Tablo 18: BOBİ FRS Bölüm 7 ile TMS 41 Karşılaştırması	74
Tablo 19: BOBİ FRS Bölüm 8 ile TFRS 6 Karşılaştırması	75
Tablo 20: BOBİ FRS Bölüm 9 ile TFRS 9 Karşılaştırması	77
Tablo 21: BOBİ FRS Bölüm 10 ile TMS 28 Karşılaştırması	80
Tablo 22: BOBİ FRS Bölüm 11 ile TFRS 11 Karşılaştırması	81
Tablo 23: BOBİ FRS Bölüm 12 ile TMS 16 Karşılaştırması	82
Tablo 24: BOBİ FRS Bölüm 13 ile TMS 40 Karşılaştırması	85
Tablo 25: BOBİ FRS Bölüm 14 ile TMS 38 Karşılaştırması	86
Tablo 26: BOBİ FRS Bölüm 18 ile TMS 36 Karşılaştırması	91
Tablo 27: BOBİ FRS Bölüm 19 ile TMS 37 Karşılaştırması	94
Tablo 28: BOBİ FRS Bölüm 21 ile TFRS 3 Karşılaştırması	96

Tablo 29: BOBİ FRS Bölüm 22 ile TFRS 10 Karşılaştırması	97
Tablo 30: BOBİ FRS Bölüm 23 ile TMS 12 Karşılaştırması	98
Tablo 31: BOBİ FRS Bölüm 24 ile TMS 34 Karşılaştırması	99
Tablo 32: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	105
Tablo 33: Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	105
Tablo 34: Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı	106
Tablo 35: Meslek Mensuplarının Çalıştığı Şehirlere Göre Dağılımı	107
Tablo 36: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı .	108
Tablo 37: Meslek Mensuplarının Mesleki Kıdem Yılına Göre Dağılımı	108
Tablo 38: Meslek Mensuplarının Mesleki Unvanına Göre Dağılımı	109
Tablo 39: Meslek Mensuplarının Gelirine Göre Dağılımı	110
Tablo 40: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Eğitime Katılma Durumuna Göre Dağılımı	111
Tablo 41: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Dağılımı	112
Tablo 42: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Çalışma Yapmalarına Göre Dağılımı	112
Tablo 43: Meslek Mensuplarının Eğitim İhtiyaçlarına Göre Dağılımı .	113
Tablo 44: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'ye Geçiş Sürecine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı	114
Tablo 45: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'nin Sağlıklı Uygulanmasına İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı	115
Tablo 46: Meslek Mensuplarının Küçük ve Mikro İşletmelere Yönelik Standart Setine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı	116
Tablo 47: “BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	117
Tablo 48: “BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	117
Tablo 49: “BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	118
Tablo 50: “BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	118

Tablo 51: “BOBİ FRS, sürekli eğitimi zorunlu kılmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	119
Tablo 52: “BOBİ FRS’yi uygulayabilmek için belirli bir düzeyde finans bilgisine ihtiyacım var.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	119
Tablo 53: “BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	120
Tablo 54: “BOBİ FRS’de yapılan açıklamalar, uygulamalar için yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	120
Tablo 55: “BOBİ FRS için muhasebe yazılım programları yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	121
Tablo 56: “BOBİ FRS’ye ilişkin basılı yayın ve materyallerin sayısı yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	121
Tablo 57: “BOBİ FRS ile ilgili Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) çalışmaları yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	122
Tablo 58: “BOBİ FRS ile ilgili TÜRMOB’un çalışmaları yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	122
Tablo 59: “BOBİ FRS’ye yönelik akademik çalışmalar yeterli düzeyde değildir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	123
Tablo 60: “BOBİ FRS’nin sağlıklı uygulanabilmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç vardır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	123
Tablo 61: “Finansal tablolarda şeffaflığın sağlanabilmesi için BOBİ FRS’ye ihtiyaç vardır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	124
Tablo 62: “BOBİ FRS, muhasebe mesleğinin önemini artırıcı bir etkiye sahiptir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	124
Tablo 63: “BOBİ FRS, bağımsız denetimi kolaylaştırmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	125
Tablo 64: “BOBİ FRS işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	125
Tablo 65: “Büyük ve Orta Boy işletmeler için hazırlanan standartlar işletmelerin ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	126
Tablo 66: “Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile BOBİ FRS uyum içindedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	126

Tablo 67: “BOBİ FRS’nin dili sade ve anlaşılabilir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	127
Tablo 68: “BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygulanabilirliği güçleştirecektir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	127
Tablo 69: “BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tabloların kalite düzeyi daha yüksektir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	128
Tablo 70: “Kültürel, ekonomik ve çevresel faktörlerden dolayı BOBİ FRS’nin uygulanması mümkün değildir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	128
Tablo 71: “BOBİ FRS meslek mensuplarının sorumluluklarını artırmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	129
Tablo 72: “BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	129
Tablo 73: “BOBİ FRS işletmelerde nitelikli eleman ihtiyacını artıracaktır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	130
Tablo 74: “Mevcut Vergi Usul Kanunu (VUK) BOBİ FRS’nin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	130
Tablo 75: “Mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK) BOBİ FRS’nin uygulanmasını kolaylaştırmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	131
Tablo 76: “BOBİ FRS eğitimi lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	131
Tablo 77: Cinsiyete Göre Farklılaşma	132
Tablo 78: Yaşa Göre Farklılaşma	133
Tablo 79: Eğitim Durumuna Göre Farklılaşma	134
Tablo 80: Mesleki Kıdem Yılına Göre Farklılaşma	135
Tablo 81: Mesleki Unvana Göre Farklılaşma	136
Tablo 82: Gelire Göre Farklılaşma	137
Tablo 83: Çalıştıkları Şehirlere Göre Farklılaşma	137
Tablo 84: BOBİ FRS ile ilgili daha önce herhangi bir eğitime katıldınız mı? Sorusuna Göre Farklılaşma	138

Tablo 85: BOBİ FRS ile ilgili herhangi bir çalışmanız oldu mu? Sorusuna Göre Farklılaşma.....	139
Tablo 86: Büyük ve Orta Boy İşletmeleri için Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) ülkemizdeki işletmelerin tam anlamıyla geçiş süreci sizce ne zaman tamamlanacaktır? Sorusuna Göre Farklılaşma.....	140
Tablo 87: BOBİ FRS gibi küçük ve mikro ölçekli işletmeler için de bir standart setine ihtiyaç var mıdır? Sorusuna Göre Farklılaşma.....	141



ŞEKİLLER

Şekil 1: Avrupa Komisyonunun Standartlarda Aradığı Şartlar	25
Şekil 2: İngiltere'de Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci	30
Şekil 3: Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Hazırlanan Yayına Hazır Standartlar	34
Şekil 4: KOBİ'lerin Özellikleri	44
Şekil 5: Büyük İşletme Ölçütleri	55
Şekil 6: Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri	60
Şekil 7: BOBİ FRS'ye Göre Düzenlenecek Finansal Tablolar	60
Şekil 8: BOBİ FRS Kapsamında Genel Finansal Raporlama İlkeleri	61
Şekil 9: Hasılat Kaydedilecek İşlem ve Olaylar	65
Şekil 10: Finansal Yatırımların Bölümleri	76
Şekil 11: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Belirtileri	90
Şekil 12: Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Karşılık Karar Verme Yolu	93
Şekil 13: Dipnotların Ek Bilgi Verdiği Tablolar	100
Şekil 14: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	105
Şekil 15: Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	106
Şekil 16: Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı ..	106
Şekil 17: Meslek Mensuplarının Çalıştığı Şehirlere Göre Dağılımı	107
Şekil 18: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı ...	108
Şekil 19: Meslek Mensuplarının Mesleki Kıdem Yılına Göre Dağılımı	109
Şekil 20: Meslek Mensuplarının Mesleki Unvanına Göre Dağılımı	110
Şekil 21: Meslek Mensuplarının Gelirine Göre Dağılımı	110
Şekil 22: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Eğitime Katılma Durumuna Göre Dağılımı	111
Şekil 23: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Dağılımı	112
Şekil 24: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Çalışma Yapmalarına Göre Dağılımı	113
Şekil 25: Meslek Mensuplarının Eğitim İhtiyaçlarına Göre Dağılımı ...	114
Şekil 26: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'ye Geçiş Sürecine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı	115

Şekil 27: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'nin Sağlıklı Uygulanmasına İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı	116
Şekil 28: Meslek Mensuplarının Küçük ve Mikro İşletmelere Yönelik Standart Setine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı	116



GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arasındaki etkileşim artmış ve bu durum rekabet ve işbirliğini daha önemli hale getirmiştir. Buna ek olarak, teknolojdaki değişimler ve bilgi çağının getirdiği yenilikler de dünyada haberleşme ve iletişim hızını artırmıştır. Bu gelişmeler, dünyada sınırların ortadan kalkmasını ve ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişme göstererek büyümesine imkân tanımıştır. Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, ülke ekonomileri arasındaki hareketliliği ve bağımlılığı artırarak, finansal piyasalarda bazı düzenlemelerin hayata geçirilmesini sağlamıştır. Bu düzenlemelerden işletmelerin finansal raporlama anlayışına etki eden en büyük değişim muhasebe standartları alanında gerçekleşmiştir. Ortak bir raporlama diliyle karşılaştırılabilir finansal tablo yayınlama ihtiyacı işletmelerin tüm paydaşları tarafından daha yüksek sesle dile getirilmiştir.

Yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur. IASB'nin esas amacı; uluslararası arenada geçerliliği kabul edilmiş standartları hazırlamak ve işletmelerin finansal tablolarında şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik ve uygulanabilirlik sağlayan muhasebe standartlarını belirtilen özellikler dâhilinde geliştirmektir. Bu doğrultuda da Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS) oluşturulmuştur. Ancak ülkelerin gerek hukuki ve ekonomik farklılıkları gerekse muhasebe sistemlerinin gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar muhasebe standartlarının uyum ve yakınsamasında önemli engeller teşkil etmiştir.

Ülkemiz de küreselleşmeyle birlikte dünyada yaşanan gelişmelerin gerisinde kalmamak, uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilmek ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde AB standartlarını yakalayabilmek için finansal raporlamada standartlaşmaya giderek UMS-UFRS kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) yayınlanmıştır.

Muhasebe standartlarının ülkemizdeki gelişim sürecine bakıldığında genellikle devletin veya yasal statüye sahip kurum ve kuruluşların etkin bir şekilde rol aldığı görülmektedir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi üst kurulların çalışmalarıyla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan önemli değişiklikler, muhasebe standartlarının birçok işletme tarafından uygulanabilmesine imkân tanımıştır.

KGK, bağımsız denetime tabi işletmelerin 2013 yılından itibaren TFRS uygulamasını öngörmüş ancak, bu uygulama sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olup tam set TMS-TFRS uygulamayan işletmelerin muhasebe süreçlerini revize etme amacıyla ilk olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) uygulamaya geçirilmek istenmiştir. Ancak AB Komisyonu tarafından 2013 yılında yayınlanan 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi'nin uygulanmaktan vazgeçilmesi ile birlikte KOBİ TFRS standart seti askıya alınmıştır.

İzleyen süreçte yerel finansal raporlama standardı oluşturulması amacıyla KGK, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile tam uyumlu İngiltere ve İrlanda'da 2015 yılında yürürlüğe giren FRS 102'yi (Yerel Finansal Raporlama Seti) baz alarak Türkiye'de, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan şirketlere yönelik Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'ni (YFRÇ) oluşturmuştur. Gerekli kamuoyu görüşleri alınıp gözden geçirme tamamlanınca 29 Temmuz 2017 tarihli 30138 Mükerrer Sayılı 56 Nolu Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) resmi gazetede yayınlanarak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

BOBİ FRS'nin esas amacı ilgili tebliğde ifade edilen büyük ve orta boy işletme olma özelliğine haiz, bağımsız denetime tabi ancak TFRS'yi uygulamayan işletmelerin finansal raporlama ve bağımsız denetim süreçlerindeki karmaşayı ortadan kaldırmaktır.

Bu çalışmada, büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için uygulamaya geçen yerel finansal raporlama seti Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), tam set TMS-TFRS ile karşılaştırması yapılmıştır. Önemli farklılıkların olduğu bölümler örnekler yardımıyla açıklanarak BOBİ FRS'nin uygulayıcılarına yol göstermesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında, anket yöntemi kullanılarak 283 muhasebe uygulayıcısının (akademisyenler ve meslek mensupları) BOBİ FRS'ye yönelik görüş ve düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Literatürden faydalanılarak oluşturulan 30 tane 5'li likert tipi ifade sorusu, 7 tane BOBİ FRS'ye yönelik genel soru ve 8 tane demografik soruyla katılımcıların BOBİ FRS'ye ilişkin bilgi düzeyleri ve beklentileri saptanmıştır. Finansal raporlamaya yeni bir boyut kazandıran BOBİ FRS'nin daha iyi anlaşılması ve uygulayıcılarına yol göstermesi noktasında literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, muhasebenin tarihsel gelişimi ve muhasebe okullarının bu sürece katkısı, muhasebe standartlarının oluşum süreci, UMS-UFRS'lerin ortaya çıkma nedenleri, standartların oluşumunda etkili olan kuruluşlar, ülkemizde standartlara geçiş süreci ile bu süreçte yer alan kuruluşlar ve Türkiye'de yerel finansal raporlama konusunda yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın (BOBİ FRS) gelişim süreci ele alınmıştır. BOBİ FRS'deki her bölüm ayrı ayrı açıklanarak tam set TMS-TFRS ile olan benzer ve farklı yönler belirtilmiştir. Ayrıca değişiklik ve farklılıkların daha fazla olduğu BOBİ FRS bölümleriyle ilgili tam set TMS-TFRS'deki farklılık ve benzerlikler örnek uygulamalar aracılığıyla ortaya konmuştur.

Üçüncü bölümde ise, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları'nın muhasebe uygulayıcıları açısından farkındalığını ölçmek, bilgi düzeylerini belirlemek ve ilgili düşünce ve tutumlarının araştırılması amacıyla Türkiye genelinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarıyla muhasebe öğretim elemanlarına yönelik bir araştırma yapılmış ve elde edilen sonuçların analiz ve yorumuna yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Birinci bölümde, muhasebenin tarihsel gelişimi ele alınmış ve bu kapsamda Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz-Amerikan muhasebe okullarındaki gelişmeler göz önünde bulundurulmuştur. Daha sonra muhasebenin gelişimiyle birlikte ortaya çıkan muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları ile ilgili AB üye ülkeleri, diğer dünya ülkeleri ve Türkiye’de yapılan çalışmalar değerlendirilmiştir.

1.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

İnsanların kayıt tutma gereksinimi ekonomik yaşamla beraber başlamış ve orantılı bir şekilde gelişme göstermiştir. Muhasebenin kayıt tutma şeklindeki ilk uygulamalarına MÖ 3600 yıllarında Babil’de rastlanılmıştır. Babil Kralı Hammurabi döneminde, MÖ 2285-2242 yıllarında Afrika’da ticaret yapan tacir kayıtlarına, yapılan arkeolojik kazılar sonucunda ulaşılmış olup kayıt tutmanın, ders olarak okullarda verildiği ilk olarak bu dönemde ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla kayıt tutma, günlük ihtiyaçlar için kullanılırken sonraki nesillere kayıt tutma tekniklerinin aktarılması noktasında fayda sağlamıştır. Muhasebenin tarihsel sürecine uzun dönemli bakıldığında yaşanan değişimlerin, bulunulan dönemden büyük oranda izler taşıdığı görülmüştür (Uçma, 2011: 118; Sevilengül, 2011: 6).

Muhasebe alanında tek taraflı kayıt yöntemiyle yapılabileceklerin kısıtlı olması günümüz koşullarında genel kabul görmüş çift taraflı kayıt yöntemini meydana getirmiştir. Bu yöntemin 1296 yılında Floransa’da tutulmuş olan kayıtlara dayanılarak 13. yüzyıldan itibaren İtalya’da kullanıldığı anlaşılmaktadır. 15. yüzyıl ortalarına kadar Batı Avrupa’da tek taraflı kayıt yöntemi hâkim olurken, 14. ve 15. yüzyıllarda belirtileri görülen çift taraflı kayıt yönteminin de önemi artmaya başlamıştır. İtalyan matematikçi Luca Pacioli, çift taraflı kayıt yöntemini yazılı metin haline getirerek 1494 yılında Venedik’te yayınlamış ve “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita” isimli eserinde çift taraflı kayıt yönteminin esaslarını açıkça ortaya koymuştur. Bu eser otuz altı bölümden

oluşmakta ve eserin otuz altıncı bölümünde “Defterleri Tutma Kural ve Yöntemlerinin Özeti” başlığı altında muhasebe kayıtlarından bahsedilmiştir. Üçüncü bölümünde ise, ilk olarak muhasebe ile ilgili konulara değinilmiş daha sonra tek kişi işletmelerinde, hesap ve kayıt tutma ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca borç ve alacak tutarlarının iki satır halinde nasıl yazılması gerektiği gösterilmiştir. 17. yüzyıldan itibaren çift taraflı kayıt yönteminin tek taraflı kayıt yöntemine göre kullanımı açık ara üstünlük sağlamıştır (Güvemli, 2007: 1-14; Sevilengül, 2011: 7; Yalçın, 2014: 20).

Çağdaş muhasebe tarihçilerine göre çift taraflı kayıt yöntemi, sürekli değişip gelişmekte olan ekonomik ve ticari olayların bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Hesap makinesinin bulunması ve muhasebenin hukuki çerçevesinin oluşturulması 17. yüzyılda çift taraflı kayıt yönteminin gelişimine büyük katkı sağlamıştır (Güvemli, 2007: 5-14).

1.2. Muhasebenin Tanımı ve İşlevleri

Muhasebe, parayla ölçülebilen mali nitelikteki işlemleri bir düzen içerisinde sistemli hale getirerek kullanıcılarına, kaynaklarda meydana gelen değişimleri finansal açıdan bilgi üreterek sunan bir sistemdir (Sevilengül, 2011: 3-4). Başka bir ifadeyle muhasebe, tamamen veya kısmen mali nitelikteki işlemlerin ve parayla ölçülebilen işlemlere ait güvenilir bilgi verecek şekilde bilgilerin kaynaklardan toplanıp sınıflandırılması, kaydedilmesi, analiz yapılması ve yorumlanıp rapor edilmesidir (Dinçer ve Fidan, 2010: 303).

Kaydetme fonksiyonunda esas amaç mali nitelikteki işlemlerin parayla ifade edilebilir olmasıdır. Gerçekleşen çok önemli bir olay para ile ifade edilemiyorsa muhasebe kapsamında kayıt altına alınmaz fakat önemsiz gibi görünen bir olay para ile ifade ediliyorsa kayıt altına alınır. Sınıflandırma fonksiyonunda, belirli zaman sırasına göre kaydedilen olaylar niteliklerine göre ayrı kümeler halinde toplanır. Rapor etme fonksiyonunda işletmenin iç ve dış çevresine muhasebe bilgi sisteminde işletmeyle ilgili oluşturulan bilgiler sunulur. Yorumlama fonksiyonu, muhasebenin ürettiği bilgiler sonucu oluşturulan tabloların neden sonuç ilişkisinin araştırılmasından oluşmaktadır (Sevilengül, 2011: 4-5).

Küreselleşmeyle birlikte çok uluslu şirketler, ülkeler arasındaki işlemlerin artmasıyla birbirlerine bağımlı olmakta ve tüm bu gelişmeler ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarının birbirine uyumlu hale gelmesini gerektirmektedir (Berberoğlu, 2002: 3). İşletmelerin yapılarındaki değişimler, işletme yöneticileri ile sahiplerinin farklı gruplar oluşturmaları, devlet tarafından uygulanan politikaların işletmeler üzerindeki etkileri ve diğer çeşitli faktörler muhasebenin işlevselliğinin artmasında önemli rol oynamıştır (Şensoy, 2008: 5).

Avrupa'da muhasebe, 19. yüzyılda bir sanat olma, bir teknik olma yapısından bir bilim olma yapısına dönüştüğünde; Fransa, İtalya ve Almanya'da ortaya çıkan muhasebe okulları, çift taraflı kayıt yöntemini 20. yüzyılın karmaşık sistemiyle uyumlu hale getirmek için çalışmalarda bulunmuşlardır (Güvemli ve Aslan, 2009: 32).

1.3. Muhasebe Okulları

Muhasebe kuramının gelişimi Luca Pacioli'den sonra çok farklı şekillerde ele alınarak birçok ülkede çeşitli düzenlemelerden geçmiş ve günümüz dünyasındaki muhasebe anlayışı oluşturulmuştur. Muhasebe kuramının gelişim sürecinde Avrupa'da bulunan okulların etkisi daha çok görülmekle birlikte gelişime en fazla etki eden okullar; Fransız muhasebe okulu, İtalyan muhasebe okulu, Alman muhasebe okulu ve İngiliz-Amerikan muhasebe okulu olmuştur (Yalçın, 2014: 21).

Yukarıda sözü edilen muhasebe okulları aşağıda açık bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. Muhasebe okullarının, muhasebenin gelişimi üzerindeki etkileri belirtilmiştir.

1.3.1. Fransız Muhasebe Okulu

Fransız muhasebe kuramlarından ilki olan kişilikçilik kuramında; Orta Çağ'da ilk muhasebe hesaplarının kişilere açıldığı ve bu kişilerin hesapları hukuki bir nedene bağlı olarak oluşturulduğu görülmüştür. 16. yüzyılın ilk muhasebe yayınlarında üçüncü kişi hesabının söz konusu olmadığı, itibari kişi hesabına dayanarak öğretici açıklamalar yapılmasına kişilendirme kuramı denilmiştir. H. Deschamps 1907 yılında yazdığı "Muhasebenin Özeti" adlı kitabında kişilikçilik kuramını savunmuş ve ticaret evinin kişiliği

ile tacirin kişiliğini farklı olarak sunan Bellay'ın, savunduğu kuram ile bağlantılı olarak düşüncelerini belirtmiştir. Dumarchey ise; ticaret evi için borçlu ve alacaklı kavramlarının olduğunu belirtmiştir. Fakat tacirin, borçlu veya alacaklıdan biri olduğunu ve devamlı olarak sağ elin verip sol elin aldığı bir döngü içinde olduğunu belirterek kişilikçilik kuramını açıklamıştır (Güvemli, 2007: 387-390).

Birleştirici kuramda ise; Courcelle-Seneuil, işletme ve işletme sahibinin birbirinden ayrı olduğunu varsayarak hesapların incelenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Çift taraflı kayıt yöntemiyle defter tutmanın ilkesi, ticari sermayenin yönetilen ticaret evine emanet edildiği belirtilmektedir. Ticaret evine emanet edilen sermayenin, hangi olaylardan ne zaman ve nasıl azalıp çoğaldığının hesabını vermek durumundadır. Emanet edilen sermayenin günü geldiğinde işletme sahibine geri verilmesi gerektiği belirtilerek kuram açıklanmaya çalışılmıştır. Leon Comberg de, Courcelle-Seneuil'un belirttiği ticaret evi ile işletme sahibinin ilişkilerinin doğru olduğunu ve işletme sahibinin işletmeden alacaklı olduğunu belirterek kuramı savunmuştur. Birleştiriciler, muhasebenin işletme sahibiyle değil işletmenin kendisiyle irtibatla olduğunu savunmuşlardır (Güvemli, 2007: 390-392).

Üçüncü kuram olan Değerin Dört Durumu'nu Lefèvre; nakit değerler, mallar, portföy değerler, alacaklar ve borçlar olarak belirtmiş ve muhasebeyi basit muhasebe ve bileşik muhasebe olarak iki grupta ele almıştır. Basit muhasebeyi, işletme çalışanlarının muhasebesi olarak bileşik muhasebeyi ise, işletme sahibinin muhasebesi olarak açıklamıştır. Henri Lefèvre, ticari değerleri sınıflandırma esası üzerine diğer değerler olan kasiyer muhasebesi, nakit değerler muhasebecisi, mağazacı muhasebesi, malların muhasebecisi, ticari senetlerin muhasebesinin muhasebecisi, alacaklar ve borçlar muhasebesinin muhasebecisini memurların her birinin muhasebesi olarak görmüştür. Bu sebeple kuramını muhasebeci ile muhasebeyi birbirinden ayırarak ortaya koymuştur (Güvemli, 2007: 392-394; Yalçın, 2014: 22).

Dördüncü kuram olan Matematik Kuramlar'ını E. Leautey ve A. Guilbault, hesap teorileri ve kayıt teknikleri üzerinden ortaya koymuştur. Yazarlar, muhasebenin matematiğin bir kolu olduğunu belirterek muhasebedeki borç ve alacak sözcükleri yerine (+) ve (-) biçimindeki

matematiksel işaretlerden faydalanmıştır. Sokolov ise, bu yazarların çalışmaları neticesinde bilançonun aktif tarafının; dönen varlık, duran varlık ve tamamlanmamış yatırımlardan, bilançonun pasif tarafının ise; borçlar, özkaynaklar ve kâr ayarlayıcı hesaplardan oluştuğunu belirtmiştir (Güvemli, 2007: 394-400).

1.3.2. İtalyan Muhasebe Okulu

İtalyan muhasebe tarihi, muhasebe kavramını çevrenin sosyo-ekonomik özelliklerine göre belirlemekte ve bu sebeple İtalyan muhasebe okulları buldukları şehirlerin isimleri ile anılmaktadır. İtalyan muhasebe okulları; Lombardiya Muhasebe Okulu, Toskano Muhasebe Okulu ve Venedik Muhasebe Okulu olmak üzere üç okul çevresinde incelenmiştir (Uçma, 2011: 120).

Lombardiya Muhasebe Okulu; Francesco Villa, muhasebeye bilimsel bir yaklaşım getirerek muhasebeyi yönetim biliminin bir dalı olarak görmüştür (Uçma, 2011: 121). Villa, muhasebenin sonuçlarını kontrol olarak belirtmiş, aritmetik ve defter tutmanın muhasebenin iki aracı olduğunu yayınlarında ileri sürmüştür. Muhasebe hesaplarını; şahıs hesapları, emanetçi hesaplar ve özetleyici hesaplar olmak üzere üç grupta incelemiştir (Güvemli, 2007: 406-407).

Toskano Muhasebe Okulu'nda, hesapların kişilendirme kuramına sahip olduğu ve hesapların şahıslara açılmış olduğu görüşü ön plana çıkmaktadır. Hesapların kişilendirilmesi kuramının modern ifadesi olan "Logismografi" gerçek ve tüzel kişiler arasındaki borç ve alacak ilişkilerini açıklığa kavuşturmak amacıyla uygulanmıştır. Borçlu ve alacaklı durumda olan kişilerin, işletmeye borçlu ve alacaklı olan kişi hesaplarının hepsini kapsadığını savunmaktadır (Güvemli, 2007: 408-409; Yalçın, 2014: 23). Ayrıca Logismografi ile muhasebeye; ekonomik, idari ve sosyal açıdan sentez imkânı sağlanarak devlet muhasebesi sistemine teorik bir yaklaşım getirilmiş ve muhasebeyle iktisadın ilişkisi açıkça ortaya konmuştur (Uçma, 2011: 122).

Venedik Muhasebe Okulu'nun kurucusu Fabio Besta, hesapların amacını, parayla ölçülebilir miktarlarla ifade etmek olduğunu belirtmiştir.

Emanuele Pisani ise, “Statmografi” adı verilen muhasebe sistemini ortaya koymuştur. Bu sisteme göre, statik ve dinamik olaylar arasında denge kurularak ikili, üçlü ve dörtlü kayıt yöntemi oluşturulmuştur (Güvemli, 2007: 414-415).

1.3.3. Alman Muhasebe Okulu

Alman Muhasebe Okulu; “Statik Bilanço Kuramı, Dinamik Bilanço Kuramı ve Organik Bilanço Kuramı” olmak üzere üç kuram dâhilinde açıklanmaktadır (Güvemli, 2007: 420). Bu kuramlarda ortak olarak; bilanço kavramının tüm muhasebe sistemini belirlediği ve tek başına muhasebe sistemine yön verdiği görülmektedir (Uçma, 2011: 127).

Statik Bilanço Kuramı’na göre; muhasebenin bilanço üzerine kurulu olduğu ve bilanço kalemine uygun olmayan hesapların değişimleri yansıtmadığı savunulmaktadır. Bu kuramda gerçek sonuçların, kâr-zarar durumuna bakılarak değil sermayenin yapısındaki değişikliklerle saptanabileceği belirtilmektedir (Güvemli, 2007: 420-421).

Dinamik Bilanço Kuramı’nda ise Schmalenbach, maddi sonuçlarla maddi harcamaların ve satış hasılatı ile parasal giderlerin ayrıştırılması gerektiğini savunmuştur. Ayrıca işletmenin faaliyet sürdürdüğü dönem boyunca bilanço ele alınırsa sonuçlarla harcamaların büyüklüklerinin eşit olacağını, ara dönem bilançolarında ise bu eşitliğin söz konusu olmadığını ve sürekli işleyen maddi hareketler sonucunda bilançonun dinamik olarak denk olduğunu savunmuştur (Güvemli, 2007: 421; Yalçın, 2014: 24).

Organik Bilanço Kuramı’nda temel amaç, doğru gelir tablosu sonuçları kadar doğru bilanço sonuçlarına da ulaşmaktır. İşletmelerle ulusal ekonomi arasında organik bağın bulunması, işletmenin organik bütünün parçası olduğunu göstermekte ve bu sebeple işletmelerin bilançoları da bu kapsamda ele alınmaktadır. Bu organik bağ sebebiyle, piyasadaki fiyat hareketliliklerinden işletmelerin de etkileneceğini açıklamaktadır (Uçma, 2011: 129-130).

1.3.4. İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu

İngiltere ve Amerika’da 20. yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren ülkelerin ticari ve finansal durumu, sanayileşme düzeyi ifade edilen ülkelerde maliyet

ve yönetim muhasebesi okullarının gelişimine katkı sağlamıştır. Dönemin muhasebe akademisyenlerinden Carter Garison doktrininde, iktisadi ve hukuksal görüşlerin yerinin olmadığını kuramının amacının, konunun, yöntemin ne olduğunu açıklamak değil onun amacının yönetim kararlarını almak için yardımcı olabilecek bir şeyleri ortaya çıkarmak olduğunu belirtmiştir. Bir başka ifadeyle muhasebenin sadece bilgi üretme görevi dışında, yönetime yön veren bilgileri üretme görevinin de bulunması gerektiğini savunmuştur. Bu durumda ise; muhasebe bilgilerinin sadece kayıttan oluşmadığını, yönetimin amaçlarını gerçekleştirilmesi yönünde bilgileri de sağlaması gerekliliğini ortaya koyarak muhasebenin merkezini kayıt tutma görevinden çıkarıp; mâl oluş muhasebesine geçişini sağlamıştır. Bunun sonucunda yönetim muhasebesi faaliyetleri başlamıştır (Güvemli, 2007: 426-428; Uçma, 2011: 130-131).

İngiliz-Amerikan muhasebesinin, uygulamalarla kısıtlı kalması, muhasebede yaşanan problemlerde düşünce ve metodoloji gibi basit çözüm yöntemlerini uygulaması ve kuramsal gelişmelerin dışında kalması göze çarpmaktadır. Bununla birlikte muhasebe mesleğinin öneminin artması ve mesleki saygınlığın oluşturulması; İngiliz-Amerikan muhasebesinin İngilizce konuşan ülkelerde, eski İngiliz sömürgelerinde, Japonya'da ve Latin Amerika ülkelerinde önemli bir yer edinmesini sağlamıştır (Güvemli, 2007: 430).

Tablo 1'de Fransız, İtalyan, Alman ve İngiliz-Amerikan muhasebe okullarının muhasebe sorunları kapsamında karşılaştırması yapılmıştır. Muhasebe sorunları olarak; muhasebenin amacı, muhasebenin konusu, etkileyen temel bilim, bilanço, değerlendirme, içerik olarak hesaplar, yapılarına ve amaçlarına göre hesaplar, ikili kaydın sebebi, yöntem ve muhasebenin sınırları konularında dört okulun değerlendirmesi yapılmıştır.

Tablo 1: Dört Muhasebe Okulunun Karşılaştırılması

Sıra No	Muhasebe Sorunları	Muhasebe Okullarının Sorunlara Yönelik Kuramları			
		<i>Fransız Okulu</i>	<i>İtalyan Okulu</i>	<i>Alman Okulu</i>	<i>İngiliz-Amerikan Okulu</i>
1	<u>Muhasebenin Amacı</u>	Kaynakların kullanımında etkinlik	Sürece katılan kişilerin denetimi	Gerçekçi muhasebe yöntemlerini geliştirmesi	Yönetimde etkinliğin yükseltilmesi
2	<u>Muhasebenin Konusu</u>	Kaynaklar	Kişilerin hak ve sorumlulukları	Süreçler	Yöneticilerin davranışları
3	<u>Muhasebenin Konusu</u>	Varlıklar	Belgeler	Varlıklar	Varlıklar
4	<u>Etkileyen Temel Bilim</u>	Ekonomi politik	Hukuk	Matematik	Psikoloji
5	<u>Bilanço (İçerik)</u>	Tahsilat ve gelir-gider eşitliği	Hak ve sorumlulukların eşitliği	Borç ve alacak kalanlarının eşitliği	Varlıkların borç ve sermaye toplamı ile eşitliği
6	<u>Bilanço (Hesaplar Arası İlişkiler)</u>	Hesaplardan	Hesaplardan	Hesaplardan	Kesinlik yok
7	<u>Değerleme</u>	Mâl oluş fiyatı	Satış fiyatı	Kesinlik yok	Yönetimin amacı
8	<u>İçerik Olarak Hesaplar</u>	Sadece envanter ve işlemsel hesaplar	Sadece kişisel hesaplar	Aktif ve pasif hesaplar	Kesinlik yok
9	<u>Yapılarına ve Amaçlarına Göre Hesaplar</u>	Bir sıra	Bir sıra	Bir sıra	Kesinlik yok
10	<u>İkili Kaydın Sebebi</u>	Varlıkların değişimi	Hak ve sorumlulukların değişimi	Bilanço	Kesinlik yok
11	<u>Yöntem</u>	Tüme varım	Tüme varım	Dolaylı	Tüme varım
12	<u>Muhasebenin Sınırları</u>	Makro ve mikro muhasebe	Mikro muhasebe	Makro ve mikro muhasebe	Mikro muhasebe

Kaynak: (Güvemli, 2007: 433)

1.4. Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Standartların Oluşturulmasının Önemi

Küreselleşmenin etkisiyle gelişen uluslararası ticaret beraberinde birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da bazı ihtiyaçların doğmasına sebep

olmuştur. Farklı ülkelerde ticari faaliyetlerde bulunan işletmeler, muhasebe kullanıcıları için faaliyette buldukları ülkelerin muhasebe sistemleriyle karşılaşmışlar ve her ülkenin muhasebe kural ve düzenine uygun biçimde ayrı ayrı mali tablolar hazırlamışlardır. Bunun için muhasebe raporlama sisteminin uluslararası standartlar çerçevesinde gelişmesi gerekmektedir. Çünkü farklı ülkelerdeki işletmelerin aynı muhasebe dili ile finansal raporlarının hazırlanması ve konsolide edilmesi; tüm dünyada kabul gören standartların oluşturulmasıyla sağlanabilir (Akgün, 2013: 10-11; Güvemli ve Güvemli, 2016: 5). Bu ihtiyacın uluslararası muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarıyla giderilebilmesi mümkün olmaktadır (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 2).

Ayrıca muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının sebepleri şu şekilde sayılabilir (Hatipoğlu, 2009: 18):

- 1) Uluslararası piyasaların gelişmesi.
- 2) Küreselleşme.
- 3) Ulus şirketten çok uluslu şirkete geçiş.
- 4) Sermaye piyasasındaki gelişmeler.
- 5) Muhasebe ve denetim sürecindeki usulsüzlüklerin tespiti.
- 6) Ortak muhasebe dili olmamasından dolayı şirketlerin farklı ülkelerdeki sorunlarına çözüm bulma.
- 7) Doğru, güvenilir, şeffaf, karşılaştırılabilir ve kabul gören finansal tabloların hazırlanması.
- 8) Uluslararası iş birliğinin yürütülmesi (Akgün, 2017: 63).

1.5. Muhasebe Standardı

Muhasebede standart, muhasebe çalışmalarına yön veren ve finansal tabloların nasıl düzenlenmesi gerektiğini ortaya koyan normlardır. Diğer bir tanıma göre muhasebe standardı, belirli kurallar çerçevesinde muhasebe elemanlarını yönlendiren kurallar bütünü olarak ifade edilmektedir (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 2). Bir başka ifadeyle muhasebe standartları, firmaların mali durumunu ayrı zamanlarda aynı şekilde karşılaştırma imkânı sağlayan ve mali tablo kurallarını pratikte faaliyete geçiren kurallardır (Aydın, 2018: 28). Bu açıdan bakıldığında muhasebe

standartları, işletmelerin finansal bilgileri hangi niteliklere göre sınıflandırıp kayıt altına alacağını ve hangi raporlar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına açıklayacağını belirlemektedir. Bu standartlar dikkate alınmadan hazırlanan finansal tabloların, şeffaflığı ve geçerliliği şüphe uyandırmakta dolayısıyla nicelik ve nitelik yönünden yetersiz kalıp yanlış kararlar alınmasına neden olabilmektedir (Şensoy, 2008: 7).

Ayrıca muhasebe standartları, şirketlerin rakipleriyle finansal performans açısından karşılaştırma yapmasına imkân vermekte ve şirketlerin dönemler itibarıyla analiz yapmalarını sağlayarak bağımsız denetim sürecini kolaylaştırmaktadır (Büyüktopçu, 2009: 3-4).

1.6. Yerel Muhasebe Standardı ve Uluslararası Muhasebe Standardı

Her ülkenin muhasebe gelişim süreci dış çevre faktörlerine göre oluşmakta ve çeşitli ekonomik, kültürel ve benzeri faktörlerin harmanlanmasıyla muhasebe standartları meydana gelmektedir (Berberoğlu, 2002: 3-4). Ülkelerin, finansal tabloların oluşturulmasında benzer raporlama esaslarını benimsemesi ve aralarındaki bilgi paylaşımını yaygınlaştırma çalışmaları muhasebede standartlaşmanın önemini artırmıştır (Güleç, 2018: 902).

Yerel muhasebe standardı, ülkelerin kendi kurum ve şirketlerinde muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla muhasebe de yapılan düzenlemelerdir. Yerel muhasebe standartları sadece oluşturulduğu ülke içinde uygulanmakla birlikte diğer uluslararası muhasebe standart uygulamalarından farklılık taşımaktadır (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 2-3). Ancak küreselleşmeyle birlikte uluslararası ticaretteki sınırların ortadan kalkması şirketlerin rekabetinde yerel muhasebe standartlarının etkisini yitirerek uluslararası muhasebe standartlarına geçişi zorunluluk haline getirmiştir (Ayboğa, 2003: 338).

Uluslararası muhasebe standartları; küreselleşmenin artmasıyla beraber çok uluslu işletmelerin finansal tablolarında aynı dilden konuşmak ve sunumlarında birliktelik sağlamak amacıyla tek tek hazırlanmış yazılı kurallar bütününden oluşmaktadır (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 3). Bir başka tanıma göre uluslararası muhasebe standartları, çok uluslu şirketlerin

dönem sonu finansal tablo değerlendirmesinde farklı muhasebe uygulamaları bulunan ülkelerle ortak bir dil oluşturmak amacıyla hazırlanmış yazılı kurallar bütünü olarak ifade edilmiştir (Akgün, 2013: 12).

1.7. Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci ve Gerekliliği

Küreselleşmeyle birlikte işletme faaliyetlerinin uluslararası düzeyde ağırlık kazanması, mali piyasaların bütünleşmesi ve teknolojiadaki hızlı gelişmeler mali raporlarla beraber bu raporları düzenleyen kuralların da tekrar yapılandırılmasını gerekli kılmıştır (Usul ve Özdemir, 2007: 73). Çünkü aynı anda birden fazla ülkede ticarete bulunan işletmeler, finansal tablolarını her ülkenin muhasebe düzenine göre hazırlamak mecburiyetinde oldukları için işletmelerin finansal raporlamalarında farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Genç, 2014: 7).

Finansal raporlamadaki farklılıkların başlıca sebepleri; ekonomik kalkınmışlık seviyeleri, ekonomik büyüme, enflasyon, çeşitli etik kurallar, standartların yaptırım gücü, mesleki bilgideki yeterlilik düzeyi, eğitim seviyesi, muhasebe alanındaki eğitimin durumu, işletmelerdeki yenilenme düzeyi, finansman açısından yeterlilik, devletin ekonomi üzerindeki gücü, yasal prosedürler, sosyal çevre, ülkede yaşanan krizler, kültür ve vergi ile ilgili yapılan uygulamalar olarak açıklanabilir. Bu farklılıkların incelenmesiyle ülkeler arasındaki finansal raporlamada yaşanan uyumsuzluklar ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007: 3).

Muhasebe standartlarına uyumu zorlaştıran başlıca etmenler ise şu şekilde sıralanabilir (Akgün, 2012: 47-48; Aktürk ve Akcanlı, 2013: 24-25):

- 1) Muhasebe uygulamalarındaki mevcut farklılıkların büyüklüğü.
- 2) Etkin muhasebe meslek birliklerinin olmaması.
- 3) Ulusçu bakış açısının yer alması ve yerel otoritece ortaya çıkan engeller.
- 4) Ekonomik etmenlerin doğurduğu sonuçların standartlar üzerinde etkili olması.
- 5) Sübjektiflik kıstasların fazlalığı.
- 6) Standartları uygulamada ortaya çıkan kültürel uyumsuzluklar.

Yayınlanacak standartların, şirketlere ve ekonomiye sağlayacağı olumlu sonuçlar ise literatürde şu şekilde ele alınmıştır (Aktürk ve Akcanlı, 2013: 22-24):

- 1) Şirketlerin farklı muhasebe uygulamalarından dolayı katlandığı maliyetler son bulacaktır.
- 2) Şirketlerin yurtdışı bağlantılı şirketleri için konsolide finansal tablo düzeltme gereksinimi son bulacaktır.
- 3) Yatırımcıların ve kredi verenlerin, yatırımların taşımış olduğu riskler sebebiyle oluşan yüksek faiz harcamaları minimum düzeye inecektir.
- 4) Şirketlerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamalarına revize etme gereksinimi son bulacaktır.
- 5) Şirketlerin ekonomik işbirlikleri oluşturmasındaki önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

Bu kapsamda 1973-2000 yılları arasında uluslararası muhasebe standartlarını hazırlama görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yapılmıştır (Aktürk, 2014: 65). Daha sonra standartları hazırlama görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak muhasebede ve finansal raporlamada ortak bir dile kavuşulmasını sağlamak için Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlamıştır (Terzi ve Şen, 2013: 2).

1.8. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Oluşturulmasında Yer Alan Kuruluşlar

1.8.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni (IASB) kurma düşüncesi, 1972 yılında Sydney'de 10. Dünya Muhasebe Kongresi'nde bir araya gelen ve İngiltere, Galler ve ABD'nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu'nda (IASG) önerilmiştir. Bu öneri Haziran 1973'te Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri'nin muhasebe örgütleri tarafından kabul edilmiştir (Hatipoğlu, 2009: 21).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), ortak bir uluslararası muhasebe seti oluşturmak için 71 ülkeden 97 mesleki muhasebe birliğinin girişimiyle 1973 yılında kurulmuş olup ilk standart taslağını 1974 yılında yayınlamıştır (Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011: 2). Komitenin merkezi Londra’da bulunmaktadır. Komitede, 100’den fazla ülkede 2 milyarı geçen muhasebeciyi temsil eden 140’ı aşkın muhasebe birliği üyesi yer almaktadır (Başpınar, 2005: 53).

IASC’nin kurulmasındaki temel amaç, muhasebe uygulamalarında farklılıklardan kaynaklanan karmaşıklığı önleyerek tekdüzeni sağlamak, uluslararası alanda ortak muhasebe dilini oluşturmaktır. Bununla birlikte muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarıyla ilgili uluslararası düzeyde kurulan yapının devamlılığını sağlamaktır (Uysal, 2017: 7).

IASC, tüm dünyada muhasebe uygulamalarının nitelik yönünden kalitesini artırma amacıyla 1976 yılında uluslararası düzeyde faaliyette bulunan banka yöneticileriyle bağlantı kurmuş, 1979 yılında Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü’nün (OECD) standartlarla ilgili çalışma kollarıyla beraberlik sağlamış 1980 yılında ise, Birleşmiş Milletler Hükümetlerarası Çalışma Grubu’nun faaliyetleriyle ilgili bir metin oluşturarak grubun ilgili çalışmalarıyla faaliyette bulunmuştur (Uysal, 2006: 91).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1981 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin uluslararası muhasebe standartlarını hazırlama ve yayımlama konusunda yetkisinin tam olduğunu açıklayıp IFAC’a üye olanların aynı şekilde IASC’nin de bir üyesi olduğunu belirtmiştir (Özbarlas, 2009: 5-6).

IASC’nin içinde üç ayrı birim bulunmakta olup ilki 1981 yılında kurulan “İstişare Grubu” yılda iki kez toplanarak IASC’nin devam eden çalışma programını ve stratejilerini gözden geçirmektedir. Bir diğer birim olan “Tavsiye Konseyi” 1984 yılında kurulmuş olup IASC’nin çalışmalarının verimliliğini değerlendirip etkinlikler için yeterli sermayeyi bulmakla görevlidir. IASC’ye destekleyici işlev gören üçüncü birim ise “İdari komite” olup IASC’ye yönetim, kontrol, bütçe etkinlikleri ve yıllık raporun hazırlanmasıyla ilgili destek sağlamaktadır. Bu birimler dışında

1997 yılında kurulan Daimi Yorumlama Komitesi (SIC) olup amacı Uluslararası Muhasebe Standartları'nın açıklanmasına ilişkin önerilerde bulunmaktır (Uysal, 2006: 96-97).

IASC'nin kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde ana hedefleri şu şekildedir (Çelik, 2013: 11):

- 1) Kamu yararını ön plana alan yüksek kaliteli, herkes tarafından anlaşılması kolay ve dünyadaki ülkelerin hepsinde kullanımı mecburi kılınabilecek özellikte tek bir standartlar serisi oluşturarak mali raporların kalitesinin yüksek, şeffaf ve bir biri ile mukayese edilebilir olmasını sağlamak.
- 2) Küresel düzeyde işlem yapan şirketlerle diğer kullanıcıların alacağı ekonomik kararlarda yardımcı olmak.
- 3) Yerel ve uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasını sağlamak.
- 4) Yerel Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ortak bir dilde buluşmalarını sağlamaktır.

1.8.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebecilik mesleğinin evrensel bir organizasyonu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında 45 ülkeden 63 muhasebe birliğinin katılımıyla toplanan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde oluşturulmuştur (Uysal, 2017: 16). Merkezi New York'ta bulunan IFAC, üye sayısını 123 ülkeden 157 muhasebe kuruluşuna çıkarmıştır (Şahin, 2010: 10).

IFAC'ın kurulmasındaki esas amaç muhasebe mesleğini tüm dünya ülkelerinde geliştirmek, bunun içinde IFAC tarafından hazırlanan 2005 yılında geçerliliği kabul edilen IFAC üyesi olan tüm muhasebe kuruluşlarınca uygulanması gereken Muhasebeci Eğitimi Standartları ile muhasebecilerin bilgi donanım ihtiyaçlarını dünya standartları düzeyinde karşılamaktır (Özbirecikli ve Postacıgil, 2009: 83).

IFAC misyon olarak (Çelik, 2013: 32);

- a) Kamu yararına hizmette bulunmak,

- b) Muhasebe mesleğinde standardın artırılmasını ve rehberlik hizmetlerinin gelişimine katkı sağlamak,
- c) Muhasebe kuruluşlarının, yüksek kalite standartları ve rehberlik hizmetlerinin benimsenmesiyle uygulanmasını kolaylaştırmak,
- d) Muhasebe kuruluşlarının profesyonelleşmesine yardımcı olmayı benimsemiştir.

IASC ve IFAC, 1982 yılında yapmış oldukları bir anlaşmayla çalışmaların birlikte yapılması kararını almış ve IFAC üyelerinin de IASC üyesi olduğu kabul edilerek IFAC ve IASC tek çatı altında toplanmıştır (Başpınar, 2005: 54). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) kurucu üye sıfatıyla IFAC'a katılmış, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) de 1994'te IFAC üyeliğine girmiştir (Gürel,2015: 22).

1.8.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 2001 yılından itibaren 1973 yılında faaliyete geçen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) devamı niteliğinde bağımsız düzenleyici bir kurum olarak Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın gelişimini ve yayınlanmasını sağlayan kuruluştur (<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir?>).

IASB'nin esas amacı; uluslararası arenada geçerliliği kabul edilmiş standartları hazırlamak ve işletmelerin finansal tablolarında şeffaflık, mukayese edilebilirlik, anlaşılabilirlik ve uygulanabilirlik sağlayan muhasebe standartlarını belirtilen özellikler dâhilinde geliştirmektir (<https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835>,). Ayrıca IASB, yerel muhasebe standardı oluşturan kurum ve kuruluşlarla birlikte çalışarak tüm dünyada muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmaya çalışmakta ve uygulama aşamasında çıkan sorunlara karşı gerekli düzenlemeleri yaparak sorunları gidermektedir (Hatipoğlu, 2009: 31).

IASB, yayımlanmış olduğu standartların ülkelerin tümü tarafından kabul görmesi noktasında herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmamasına rağmen

çoğu ülke, dünya genelinde tek bir finansal muhasebe kurallar seti baz alınarak faaliyette yer almanın yararlarını göz önünde bulundurarak Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaya başlamıştır (Çelik, 2012: 24).

IASB, 2001 yılından sonra IASC'den devraldığı uluslararası muhasebe standartlarına gerekli uyumlaştırmaları ve güncellemeleri yapmaktadır (Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011: 3). Önceleri Uluslararası Muhasebe Standardı UMS (IAS) olarak adlandırılan standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı UFRS (IFRS) adıyla yeniden numaralandırılarak yayınlanmasına başlanmıştır (Pekdemir, 2007: 3).

IASB'nin görevleri aşağıda belirtilen şekilde sıralanabilir (<https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835>,):

- 1) Uluslararası muhasebe standartlarının şeffaflığını, anlaşılabilirliğini ve kalitesini artırmak.
- 2) Yerel muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarını yakınlaştırmak.
- 3) Taslak standartlar oluşturmak ve bunları geliştirmek.
- 4) Standart Yorumlama Komitesi'nin (IFRIC) hazırladığı yorumlara onay vermek.
- 5) Büyük projelerde uzman komiteler kurarak onlardan görüş almak.
- 6) Gündemdeki ve öncelikli işlerde Standart Danışma Konseyi'nden (SAC) bilgi almak.
- 7) Tüm projelerde gerekli olmamakla birlikte oluşturulacak standartların uygulanabilirliğini görmek amacıyla gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde öncelikli olarak saha analizi yapmaktır.

IASB ile IASC'nin yapılarındaki farklılıklar Tablo 2'de açıkça gösterilmiştir.

Tablo 2: IASC ile IASB Arasındaki Yapısal Değişiklikler

IASC' nin Önceki Yapısı	IASB' nin Mevcut Yapısı
Standart hazırlama, gönüllülük esasına dayalı yarı zamanlı üyeyle	Tam zamanlı on iki bağımsız üye ve yarı zamanlı iki gönüllü üyeyle
Kapsayıcı muhasebe kuralları etrafında odaklanmış	"ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile uyum içinde standartların geliştirilmesine odaklı"
Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlı	Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği
Avrupa merkezli kurul	Ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar
"5 Büyük" muhasebe şirketinin etkin rol aldığı karar verme süreci	Ulusal gruplarla iletişim sağlamak amacıyla atanan 7 üyeyle

Kaynak: (Uysal, 2006: 98)

Türkiye, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) 1974 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak, 1994 yılında da Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) olarak üyeliğini gerçekleştirmiştir (İbiş, 2011: 124).

1.8.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Belçika kanunlarına göre Kraliyet Kararnamesi ile 30 Aralık 1986 tarihinde kurulan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), kâr amacı olmaksızın Avrupa muhasebe mesleğini temsil yetkisine sahip en üst düzey kuruluştur. Kurum 29 ülkeden 41 meslek birliğini aynı çatı altında toplamıştır. Çoğunluğu AB ülkelerinden olan beş yüz bin muhasebeci bu kurumun içinde yer almaktadır (Başpınar, 2005: 43). FEE içinde yer alan muhasebecilerin yaklaşık % 55'i sanayi, % 45'i özel, kamu ve eğitim alanındaki kurum ve işletmelerde faaliyet göstermektedir (Çelik, 2013: 34-35). FEE, 1989 yılından itibaren IASC tarafından yapılan uluslararası düzeydeki uyumlaştırma hizmetlerine destek olmayı benimsemiştir (Şahin, 2010: 13).

Federasyonun başlıca amaçları şu şekildedir (Karabınar, 2006: 147):

- 1) Muhasebeciliğin işleyişinde kamu faydası göz önünde bulundurularak Avrupa'da muhasebeciliğin gelişimine katkıda bulunmak.
- 2) AB'deki finansal raporlama, denetim ve muhasebecilik alanlarındaki yakınsama çalışmalarını desteklemek.
- 3) Muhasebeci birliklerinin aralarındaki işbirliğini artırmak.
- 4) Meslekle ilgili önemli adımları yakından izlemek.
- 5) Avrupalı muhasebecilerin uluslararası düzeyde temsilcisi olmak.

Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde TÜRMOB, FEE ile iş birliği içine girerek Haziran 2001'de FEE Konseyi, FEE ile TÜRMOB arasındaki iş birliği anlaşmasının yapılmasını kabul etmiştir. Bu anlaşmayla birlikte TÜRMOB, FEE tarafından yapılan konferanslara katılım sağlayabilmekte ve Çalışma Grupları'nda yer alabilmektedir. Ayrıca 2006 yılında düzenlenen FEE ile TÜRMOB arasındaki toplantıda TÜRMOB temsilcilerinin FEE'nin Çalışma Grupları'nda aktif bir şekilde yer alması kararlaştırılmıştır (İbiş, 2011: 120-121).

1.9. Avrupa Birliği ve Diğer Dünya Ülkelerinde Muhasebe Standartları İle İlgili Yapılan Çalışmalar

1.9.1. Avrupa Birliği'nde (AB) Yapılan Çalışmalar

Avrupa Birliği, üye devletlerinin içlerinde oluşturdukları muhasebe düzenini, yayımladığı yönergelerle sağlamaya çalışmıştır (Çelik, 2012: 21). AB'nin düzenli işleyişini sağlayan 1960 yılında yapılan Roma antlaşması ile AB muhasebe yönergelerinin de yapılandırılmasına imkân tanıyan Dördüncü Yönerge, 1978 yılında yürürlüğe konulmuştur (Şahin, 2010: 18).

Avrupa Birliği, muhasebe uygulamalarında uyumlaştırma kapsamında "Şirketler Hukuku Yönergeleri" yayımlamıştır (Gürel, 2015: 25). Tablo 3'te de bu yönergeler açıkça gösterilmektedir.

Tablo 3: Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri

Yönergeler	Tarih	UyumlaŐtırılan Konular
Birinci	1968	Şirket tescilleri; Şirketlerin ve yöneticilerin yetkileri
İkinci	1976	Kamu Şirketleri ve özel Şirketler arasındaki fark
Üçüncü	1978	Şirket birleşmeleri
Dördüncü	1978	Muhasebe formatları, muhasabe kuralları ve limited Şirketlerin dipnot açıklamaları
Altıncı	1982	Şirket tasfiyeleri
Yedinci	1983	Konsolidasyon kuralları
Sekizinci	1984	Denetçilerin yetkileri, terfi ve azil kuralları
Revize Sekizinci	2006	Denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum
On Birinci	1989	AB Őirketi olmayanlarla ilgili açıklamalar
On Üçüncü	1989	Devralmalar

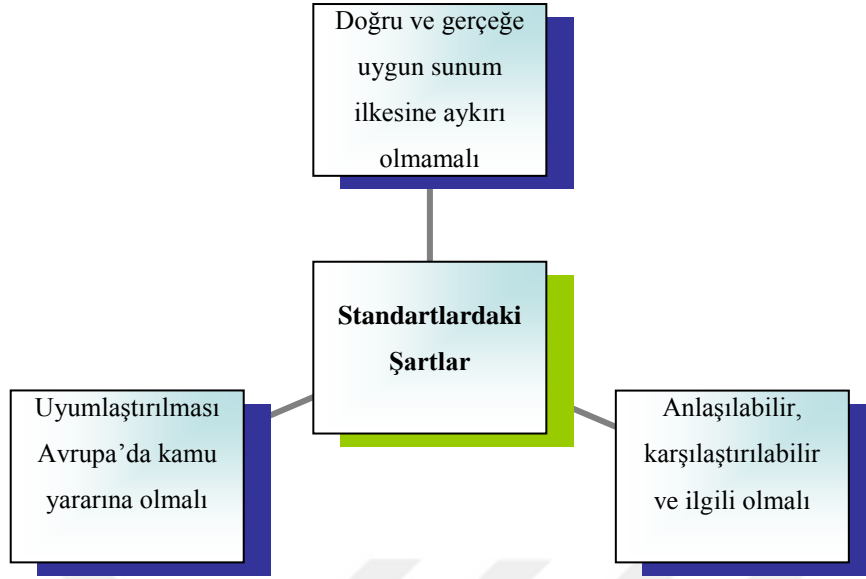
Kaynak: (Gürel, 2015: 25; Memiş ve Güner, 2011: 151).

Avrupa Birliği birinci, dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergelerinde muhasabe uygulamaları alanında düzenlemelerde bulunmuştur. Dördüncü yönergede ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi, Yedinci yönergede ortaklıklara ilişkin konsolide finansal tabloların yapısı ve düzenlenmesi, Sekizinci yönergede de ortaklıkların finansal tablolarının

yasal denetiminden mesul muhasebe meslek elemanlarının nitelikleri ile ilgili konulardan oluşmaktadır. Yönergelerin muhasebe bakımından en önemli katkısı; muhasebe kurallarını Avrupa Birliği üye ülkelerinin hepsinde aynı anda yürürlüğe koyarak muhasebe uyumlaştırmasını kolaylaştırmaktadır (Büyüktopçu, 2009: 23; Bostancı, 2002: 5-6).

Avrupa Birliği konseyinin çıkardığı yedinci ve sekizinci yönergeleri takiben bir dizi yasal düzenleme yapılarak uyumlaştırma ve ortak küresel standartlara gidiş hızlandırılmıştır. Bu kapsamda getirilen 1995 tarihli Muhasebe Uyum: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni Bir Strateji (COM/95/508) başlıklı tebliğ AB standartları ile UMS-UFRS uyumunu amaçlayan ve AB üyesi ülkelerin küresel arenadaki oyunculara UMS-UFRS ile uyum sağlayan konsolide hesaplar hazırlanmasına izin vermeleri konusunda tavsiyede bulunan bir düzenleme olmuştur. 2000 yılı Haziran ayında AB Komisyonu, AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek başlıklı tebliğini onaylayarak 2005 yılında başlamak üzere banka ve sigorta şirketleri de dâhil olmak üzere hisse senedi; borsalar ve teşkilatlı piyasalarda işlem görmekte olan halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarının UMS-UFRS ile uyum içinde hazırlanması ve muhasebe standartlarının tüm üye devletlerde aynı şekilde uygulanması kararlaştırılmıştır (Aksoy, 2005: 191-192).

Ancak AB Komisyonu, UMS-UFRS ile uyuma destek vermekle yayınlanan standartları olduğu gibi kabul etmeyerek kendi bünyesinde oluşturduğu Muhasebe Düzenleme Komitesi tarafından değerlendirmektedir (Evcı, 2008: 10). Bu durumda Avrupa Komisyonu herhangi bir standardın istenen koşulları sağlaması durumunda iptal yetkisi bulunmaktadır. Avrupa Komisyonu'nun standartlarla ilgili şartları Şekil 1'de açıkça gösterilmiştir (Özkan ve Terzi, 2010: 25).



Şekil 1: Avrupa Komisyonunun Standartlarda Aradığı Şartlar

Diğer taraftan Nisan 2011 tarihinde Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilen “Tek Pazar Kanunu”, AB muhasebe direktiflerinde yer alan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler’in (KOBİ) bir takım yönetsel sorunlar yaşamalarına sebebiyet verdiği için tartışılan finansal raporlama gerekliliklerini asgari düzeye indirmeyi tavsiye etmiştir. Bunun sonucunda münferit mali tablolar için 1978 yılından itibaren yürürlükte olan Dördüncü Yönerge ve konsolide finansal tablolar için 1983 yılından beri yürürlükte olan Yedinci Yönerge, Öncelikle Küçük Düşün ilkesi doğrultusunda birleştirilerek tek bir muhasebe yönergesine dönüştürülmüştür. Bunların sonucunda 26 Nisan 2013 tarihli AB Yönergesi: 2013/34/EU-Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri AB Resmi Gazetesi’nde yayınlanarak yürürlüğe konmuştur (Demir ve Bahadır, 2014: 14).

Yeni AB Muhasebe Yönergesi (2013/34/EU) kapsamına anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketler girerken kâr amacı gütmeyen kuruluşlar kapsam dışındadır. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için ölçeğine bakılmaksızın bu yönergenin uygun olmadığı ifade edilmiştir. Bu işletmelerin kamudan çok miktarda fon topladıklarından performans ve finansal durumlarıyla ilgili yüksek düzeyde şeffaflık gerektirmektedir. Yönerge kapsamındaki şirketler; bilanço büyüklükleri, net kazançları ve bir mali yılda istihdam ettikleri ortalama

çalışan sayılarına göre mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Belirlenen kıstaslara göre küçük ölçekli işletmeler birtakım karmaşık muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarından muaf tutularak orantısız maliyetler ortadan kaldırılmış olacaktır (Demir ve Gür, 2016: 70-71).

1.9.2. Amerika Birleşik Devletlerinde Yapılan Çalışmalar

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) muhasebe standartlarının oluşumunda kamu kesimi ve özel kesim düzenlemelerinin ortak birleşiminden oluşan bir muhasebe sistemi yer almaktadır. Muhasebe standartlarıyla ilgili ilk kayda değer düzenleme 1929 finansal krizinden sonra çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası” çıkarılarak yapılmıştır. ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC), 1933 Menkul Kıymetler Yasası’nı uygulamaya geçirmek amacıyla kurulmuş olmasına rağmen 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası SEC’e, her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya yönelik düzenlemeleri belirlemede yetki tanımıştır. SEC, kurulduğu tarihten itibaren Muhasebe Serisi Bültenleri (Accounting Series Releases) ve Personel Muhasebesi Bültenleri (Staff Accounting Bulletins) adıyla muhasebe konularında bilgi üretiminde bulunmuştur. Ancak muhasebe standartlarını oluşturmadaki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlı tutarak muhasebe ve bağımsız denetimdeki esasların oluşturulmasında özel sektör kuruluşlarına yetki vermiştir. Yetki verilen kuruluşların en önemlisi “Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)” olmuştur (Başpınar, 2005: 42-43).

ABD’de muhasebe standartlarını oluşturma sürecinde düzenleyici kuruluşlar göz önüne alınarak bakıldığında bu süreci üç dönemde incelemek mümkündür (Şahin, 2010: 20). Birinci dönem, AICPA’nın aktif olduğu 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (AICPA-CAP)’ dir. İkinci dönem, 1959-1973 yılları arasında etkin faaliyet gösteren Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) ve üçüncü dönem olarak da 1973 yılında kurulmuş olan ve şu anda da ABD’de muhasebe standartlarını hazırlama

görevi elinde olan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) olarak incelenebilir (Başpınar, 2005: 43).

1887 yılında kurulan Amerikan Kamu Muhasebecileri Derneği, 1916 yılında yerini Kamu Muhasebeciler Enstitüsü'ne devretmiş ve 1917 yılında yeni adıyla Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü olmuştur. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Topluluğu 1921 yılında kurularak tüm eyaletlerin bir arada olmasını sağlayan bir federasyon olmuştur. 1936 yılında Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Topluluğu enstitüye dönüşümü sağlamış ve gelecekteki yeni üyelerinin yalnızca Yetki Belgeli Kamu Muhasebecilerinden (Certified Public Accountants - CPA) oluşmasını kararlaştırmıştır (Çelik, 2012: 18).

Muhasebe Prosedürleri Komitesi'nin (CAP), muhasebe uygulamalarındaki farklılıklarla mücadelede başarısızlıklar yaşaması sebebiyle CAP yerine kurulan APB de kaldırılarak bu iki kuruluşun yerine Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) oluşturulmuştur. Kurulun öncelikli amacı, finansal tablo kullanıcıları, denetçiler ve eğitimciler için muhasebe ve finansal raporlama alanlarında var olan standartları uyumlaştırmak ve yeni standartlar oluşturmaktır (Şenol, 2011: 12).

1973 yılında kurulan FASB, her biri beş yıl için seçilen 7 üyeden oluşmakta ve kurul üyelerinin muhasebe altyapısına sahip olup olmadığına bakılmamaktadır. Kurulun finansmanı, Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation - FAF) tarafından karşılanmaktadır (Bostancı, 2002: 4). FASB, Finansal Muhasebe Tabloları Standartları şeklinde ifade edilen muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren Finansal Tablolar (Statements of Concepts) ve oluşturulan standartlara açıklık kazandırmaya ve detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren Yorumlar (Interpretations) yayımlamaktadır (Başpınar, 2005: 43). FASB, muhasebe standartlarını hazırlarken yapmış olduğu görüşmeleri halka açık olarak yapmakta ve bununla birlikte ilgili tüm çevrelerin sürece katılımını sağlayarak yapılan düzenlemeler hakkında herkesin bilgilendirilmesini sağlamaktadır. Ayrıca FASB'in düzenlemelerinde etkili olmasında hükümet kurumu olan SEC'in, bu standartları tanıyıp onaylaması önemli bir faktördür (Gürel, 2015: 22-23).

FASB, standart oluştururken kullandığı temel dayanakların gerçekleşmesi için şu adımları takip etmektedir (Başpınar, 2005: 43-44):

- 1) Belirlenen bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine getirilir.
- 2) Seçilen konuyla ilgili birçok sektör uzmanının yer aldığı bir görev ekibi oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler saptanır.
- 3) FASB'ın teknik ekibi gerekli tetkik ve analizleri yapar.
- 4) Taslak halinde bir araştırma memorandumu oluşturulur ve açıklanır.
- 5) Memorandum açıklandıktan genellikle 60 gün sonra halka duyurulur ve görüş almaya yönelik toplantı yapılır.
- 6) Kurul, halktan gelen tepkiler doğrultusunda değerlendirmesini yapar.
- 7) Kurul, oluşan yaklaşımları tartışır ve açıklanmasına yönelik bir "Eleştiriye Açık Taslak Metin" oluşturur.
- 8) Halktan gelen yorumlar için en az bir aylık bir eleştiriye açık dönem bırakılır ve sonrasında alınan tüm eleştiriler değerlendirilir.
- 9) Oluşturulun bir komite halktan gelen eleştiriler doğrultusunda açık taslak üzerinde çalışmalarını tamamlayarak gerek gördüğü düzeltmeleri yapar.
- 10) Kurul, tüm üyeleri ile bir araya gelerek gerekli düzeltmeleri yapılmış taslak metine son şeklini verir ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylamaya sunar.

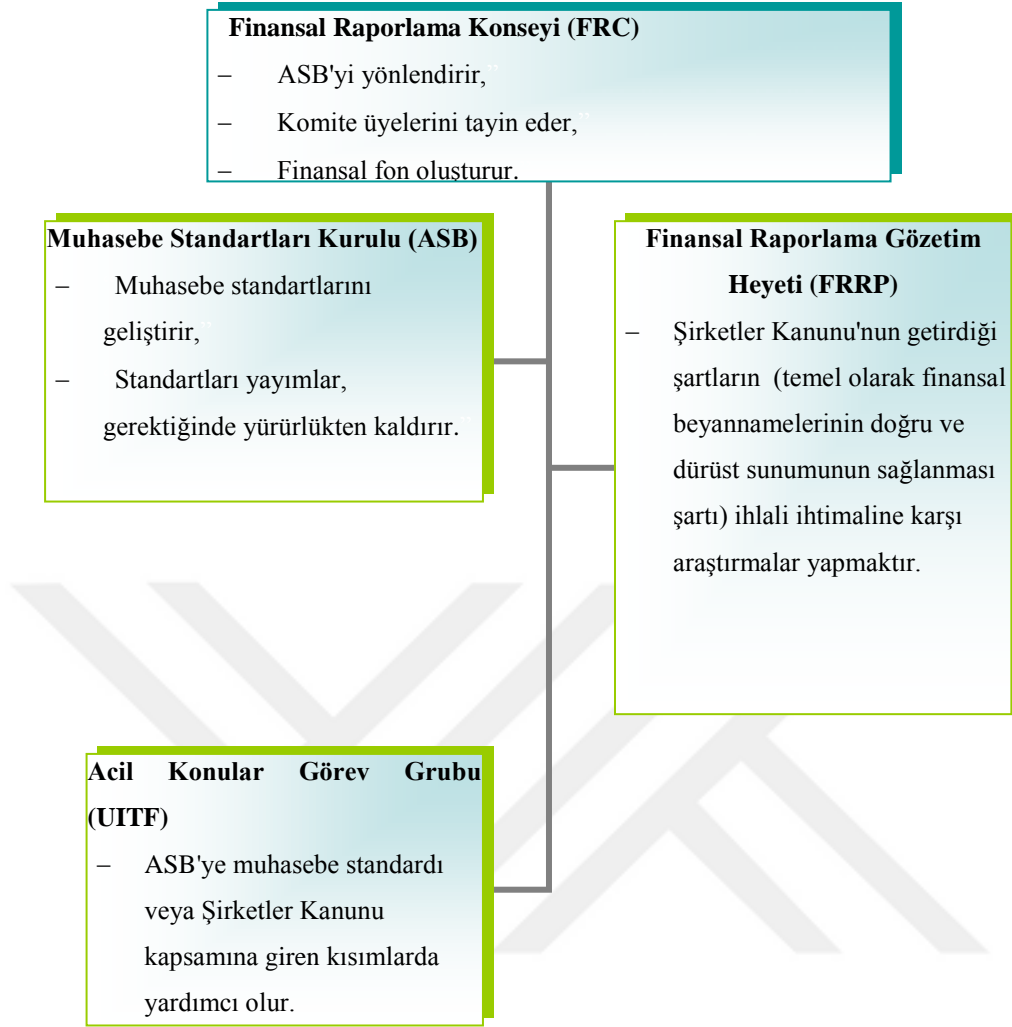
FASB ve IASB, 2002 yılında Norwalk, Connecticut'da ortak bir basın toplantısı düzenlemiştir. Düzenlenen ortak basın toplantısı sonrasında FASB ve IASB, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) birbiriyle uyumlu hale getirilmesiyle ilgili taahhütlerde bulunmuştur. Ardından bu iki kurum tarafından bir mutabakat anlaşması olan "Norwalk Anlaşması" yayımlanarak sürece resmîyet kazandırılmıştır (Büyüktopçu, 2009: 45).

1.9.3. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

1970 yılına kadar muhasebe alanında yürütülen çalışmalar, muhasebe meslek elemanlarının yer aldığı İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından yapılmıştır. Muhasebe ile ilgili standartların oluşturulmasında ilk kayda değer çalışmalar, ülkeler arasındaki farklılaşmaya son verip muhasebe meslek elemanları tarafından kurulan Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi’yle (ASSC) başlamıştır. 1976 yılında ASSC revize edilerek Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) adını almıştır (Uysal, 2017: 23).

1990 yılında muhasebe standartlarının hazırlanma süreci İngiltere’de yeniden düzenlenmiştir. Standart hazırlamada gözetimle etkin işleyişten sorumlu kuruluş olarak Finansal Raporlama Konseyi (FRC) görevlendirilmiştir. Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) ise, muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması hususunda yetkili kuruluş olarak belirlenmiştir. ASB’nin muhasebe uygulama standartları üzerine yaptığı düzenlemeler, Standart Muhasebe Uygulamaları Bildirisi (SSAP) olarak açıklanmıştır (Büyüktopçu, 2009: 22; Özkan ve Terzi, 2010: 29). Ancak Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının uygulanmasında kanuni yaptırım gücünün olmaması, standartların çok genel olması ve kesinlikten yoksun olması, kontrolünün muhasebe meslek kurumlarının elinde olması ve hazırlanan standartların yeterli kalitede olmaması gibi sebeplerle ihtiyaçlara cevap verememiştir (Başpınar, 2005: 44).

İngiltere’de Muhasebe Standartları Kurulu’nun yayınlamış olduğu standartlar Finansal Raporlama Standartları (FRS) olarak tanımlanmaktadır. Finansal raporlamanın, SSAP ve FRS’lere uyumlu şekilde yapılması gerekmekte ve finansal raporlamada bilanço, kâr- zarar tablosu, nakit akım tablosu ve açıklayıcı dipnotlar bulunmaktadır. İngiltere’de muhasebe meslek örgütlerinin muhasebe standartlarının oluşturulma sürecindeki yer ve görevleri Şekil 2’de açıkça belirtilmiştir (Özkan ve Terzi, 2010: 30).



Şekil 2: İngiltere'de Muhasebe Standardı Oluşturma Süreci

İngiltere Şirketler Kanununun 397. maddesine göre UMS/UFRS'lere göre raporlama yapılması durumunda, standartlar ile ilgili açıklamaların yapılması ve mali tabloların bu açıklamalar doğrultusunda düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir (Özkan ve Terzi, 2010: 32).

1.9.4. Almanya'da Yapılan Çalışmalar

Almanya'da muhasebe standartlarını düzenleme yetkisi resmi olarak tanımlanmamış fakat Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konularının yer aldığı kanunlar üzerine yorum ve açıklamaları yayımlamıştır. Almanya günümüzde muhasebeyle ilgili düzenlemelerini AB çerçevesinde yapmakta ve 1985 yılında AB'nin 4., 7. ve 8. yönergelerini Alman kanunlarına geçirerek 1986 yılından itibaren uygulamaya koymuştur (Başpınar, 2005: 45).

Almanya, finansal raporlama konularını ve dipnot açıklamalarını Alman Ticaret Kanunu'nun bir ögesi olarak oluşturmaktadır. Özel sektörde ise, muhasebe alanında düzenleyici kuruluş olarak Alman Muhasebe Standartları Komitesi'ni (DRSC) kurmuştur. DRSC, 58 tüzel, 66 gerçek kişiden ve 1 ortak üyeden oluşmakta ve standart düzenleyicisi olarak 7 bağımsız üyeden oluşan Alman Muhasebe Standartları Kurulu'nu (DSR) kurmuştur. DSR'nin üstlendiği görevler şu şekilde sıralanabilir (Özkan ve Terzi, 2010: 36):

- 1) Konsolide mali tablolar için ilkelerin uygulanması amacıyla standartların düzenlenmesi.
- 2) Muhasebe alanındaki kanuni düzenlemelerde Adalet Bakanlığı ile görüşmelerde bulunma.
- 3) Almanya'yı uluslararası muhasebe düzenleyici kurumlarında temsil etmektir.

Alman Muhasebe Standartları Komitesi'nin (DRSC) temel amacı; konsolide finansal tablolara yönelik standartlar hazırlamak ve bu standartları geliştirmekle birlikte yetkili bakanlığa muhasebe konularında danışmanlık hizmeti vermektir (Uysal, 2017: 24). Muhasebe standartlarını hazırlama kapsamında kamuya açık alanlarda toplantılar düzenlenmesi ve standartların taslak şeklinde yayınlanarak ilgili kesimlerden görüş ve öneri alınması standartların başarılı olmasında son derece etkili olmuştur (Yılmaz, 2001: 23). Almanya muhasebe standartlarında, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS) ilk resmi çevirisini 1998 yılında yapmıştır (Çelik, 2013: 47).

1.10. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

Ülkelerin muhasebe standartları ve bu standartları oluşturma sürecine ilişkin yapılanmaları bir takım değişiklikler göstermektedir. Bu değişiklikler ise; ülkelerin hukuki ve finansal yapısı, şirketlerin ortaklık yapısı, muhasebe mesleğinin gelişimi, muhasebe bilgi kullanıcılarından kaynaklanan eğitim düzeyi farklılıkları gibi etkenlerden oluşmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 7-8).

Ülkemizde muhasebeyle ilgili ilk belirleyici düzenleme Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olan 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile yapılmıştır. Bu kanun, tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerle ilgili hükümler getirmiştir. Cumhuriyet döneminde çıkarılan Ticaret Kanunu'na kadar Fransa etkisi sürerken bu kanundan itibaren 1950'li yıllara kadar Almaya etkisi muhasebe uygulamalarımızda önem arz etmiştir. 1950'de yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarından sonra 1957'de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu da muhasebe sistemimizin değişim ve gelişim sürecini hızlandırmıştır (Alataş ve Kılıç, 2018: 456).

Bu kapsamda ülkemizde aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlarda gerekli çalışmalar yapılarak Türk Muhasebe Sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

1.10.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK), 1964 yılında yürürlüğe koyulan 440 sayılı kanunla kurulmuştur. Komisyonun görevleri şu şekildedir (Çelik, 2013: 51-52) :

- 1) Teşekküllerin kuruluş kanununa uyumunu sağlamak amacıyla planlanan çalışmaları düzenlemek.
- 2) Var olan teşekkül, kurum, müessese ve ortaklıkları tek tek ele alarak bunlara verilecek hukuki bünye konusunda teklif vermek.
- 3) Teşekküllerin çalışma alanlarını tespit, mevcut kurum ve şirketlerin diğer teşekküllere devredilmesi ya da bir teşekkülde birleşmesi hususunu değerlendirmek ve bu hususlarda teklif vermek.
- 4) Teşekküllerin mali yapılarını inceleyerek alınacak önlemleri belirlemek.
- 5) Devlet ve teşekkül iştiraklerini inceleyerek bunların tasfiye veya devredilmesi yönünde teklif vermek.
- 6) Teşekküllerin varlık ve kaynaklarına ait yeniden değerlendirme kıstaslarını belirlemek.

- 7) Muhasebe uygulamalarının düzenlenme ve yeknesaklaştırılma hususlarına yönelik esasları belirlemek.
- 8) Teşekküller kapsamında yapılacak gerekli teknik ve idari düzenlemelere ait incelemeleri yaptırarak çıkan sonuçlara göre alınması gerekli önlemlerle ilgili tavsiyede bulunmaktır.

İDTYDK'nın çalışma kollarından biri olan Mali İşler ve Muhasebe Grubu, muhasebe uygulamalarının ıslahı konusunda gerekli çalışmalar yaparak 07.07.1971 gün ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren 27 Kamu İktisadi Teşebbüsü'nde uygulamaya geçen ve uygulanması mecburi olan "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" çalışmasını hazırlamıştır (Hatipoğlu, 2009: 66).

1968 ve 1972 yıllarında uygulamaya geçirdiği ve KİT'ler için uygulanmasını zorunluluk haline getirdiği Tek Düzen Muhasebe Sistemi çalışmasına, 31.12.1993'te son vermiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 8-9).

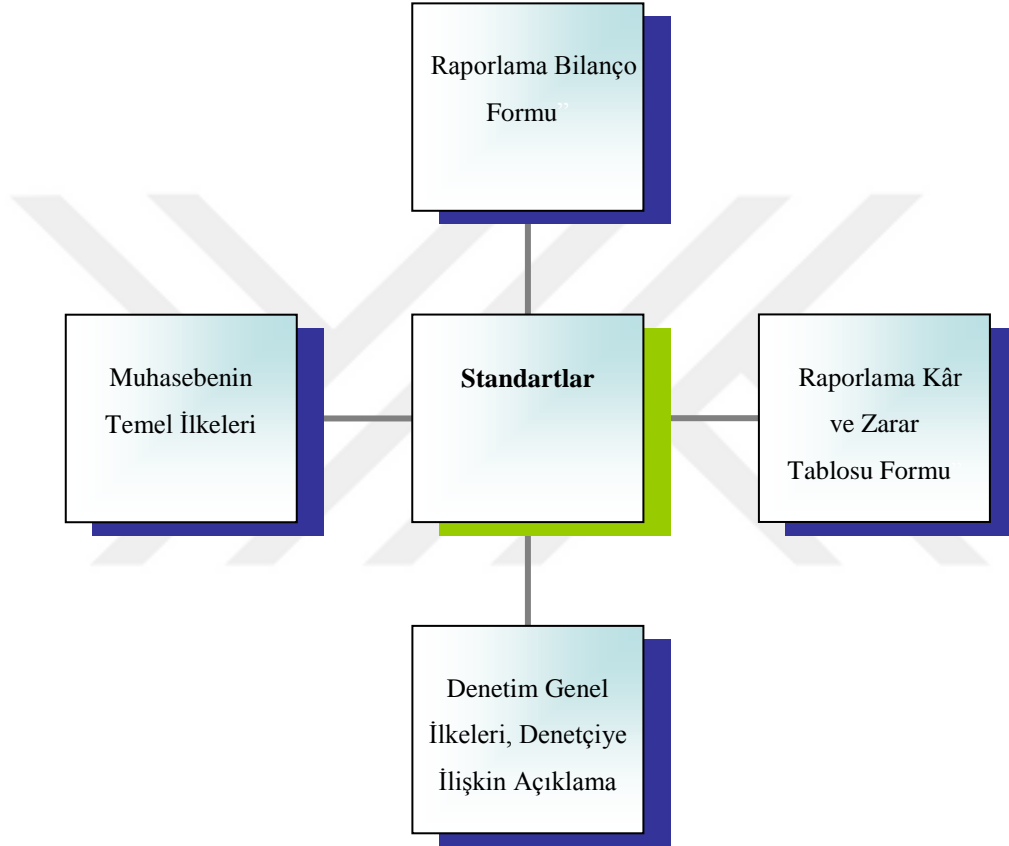
1.10.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Bankalar Birliği, bankalar arasındaki uygulamalarda ortak bir dil kullanılması yönünde muhasebe alanında birçok çalışma ortaya koymuştur. Örneğin; bankalarda uygulamada birlik olması yönünden tekdüzen hesap planı ve mali tablo modelleri birliğin önemli çalışmaları kapsamında yer almaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 9). Farklı bir örnekte ise 1969 yılında yürürlüğe koyulan ve bankalardan kredi talebinde bulunan şirketlerin düzenleyecekleri son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosu tiplerini hazırlayarak Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasında önder olmuştur (Başpınar, 2005: 47).

1987 yılında yürürlüğe koyulan bankalar kanununda ifade edilen tekdüzen hesap planı ise, Türkiye'de işler durumda olan bankaların ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde hazırlanmakla beraber bankaların fonksiyon ve türlerine göre oluşan farklılıklar sebebiyle hesaplar detaylı olarak açıklanmamıştır. Bankalar, hesapları detaylandırmada ihtiyaçları doğrultusunda serbest bırakılırken büyük defter düzeyinde hesap açmaları Türkiye Bankalar Birliği'nin iznine bağlanmıştır (Çelik, 2012: 30).

1.10.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere 1987 yılında kurulan komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı yer almaktadır. Bununla birlikte komitenin, teknik kuruldan geçip yayına hazır hale gelen dört standardı bulunmaktadır. Bu standartlar Şekil 3'te açıkça belirtilmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 9-10).



Şekil 3: Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Hazırlanan Yayına Hazır Standartlar

Hazır hale gelen standartlar AB 4. yönergesine yaklaşma yönünden ve Türk Muhasebe Standartları'nın gelişimine katkı sağlaması bakımından oldukça önem arz etmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 9-10). Ancak uygulamada Türk Standartları Enstitüsü'nün (TSE) standartlarının yeterince etkinlik sağladığı söylenememektedir. TÜRMOB kurulduktan sonra bu komite yapmış olduğu çalışmalara ara vererek standartların tek elden yapılmasını sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmasını ilke olarak kabul ettiğini açıklamıştır (Çelik, 2012: 31).

1.10.4. Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de işler durumda olan sigorta ve reasürans şirketleri; “Tekdüzen Hesap Planı Komitesi” tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulan tekdüzen hesap planına göre gerekli muhasebeleştirmeleri yapmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 10-11). Tekdüzen hesap planındaki amaç; tek tip gelir-gider tablosu ve bilanço oluşturulmasına imkân vererek sigorta şirketlerinde uygulamada birlik sağlamak ve ilgililerin ihtiyaç duydukları bilgiye kolayca ulaşmalarını sağlamaktır (Başpınar, 2005: 48).

Ayrıca 2008 yılının başından itibaren sigorta sektöründe de TMSK tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’yla birebir uyum gösteren Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) uyulması konusunda karara varılmıştır (Çelik, 2012: 32).

1.10.5. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu gereğince kurulun görevi; bilanço, kâr-zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolarla ilgili standartlar belirleyerek genel ve özel kararlarla kamunun bilgilendirilmesini sağlamaktır. Sermaye Piyasası Kurulu, 2003 yılında 25 nolu tebliğ ile UFRS ile uyumlu 33 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Yayımlanmış olduğu standartları 09.04.2008 tarihindeki 29 nolu tebliğ ile kaldırarak Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları’nı uygulamaya geçmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 11-13).

25 nolu tebliğ hazırlanırken; Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), TMSK, TÜRMOB ve diğer meslek örgütlerinin muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanması konusunda görüşleri alınarak kamuoyuyla paylaşılmıştır (Çelik, 2012: 38-39). SPK, muhasebeyi mevzuat ve uygulamaya alan ilk modern kamu kuruluşu olmuştur (Kocamaz, 2012: 111).

15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı seri XI no 25 sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında tebliğ, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları’nın bire bir çevirisi olarak yayımlanmıştır. Bu tebliğ hisse senetleri İMKB’de (BİST) işlem gören şirketler için yürürlüğe girmiştir. Yayımlanan bu tebliğ 09.04.2008 tarih ve

26842 sayılı seri XI no 29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile uygulanmasına son verilmiştir. Tebliğin 5. Maddesinde, işletmelerin AB tarafından kabul edilen şekliyle UMS/UFRS'leri uygulayacakları, mali tablolarını belirtilen standartlara göre hazırlayacakları ve bunların dipnotlarında yer alması gerektiği belirtilmiştir. Bu doğrultuda kabul edilen standartlara aykırılığı bulunmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS'leri işletmelerin esas almaları gerektiği belirtilmiştir (www.spk.gov.tr; Çelik, 2012: 39). Bu tebliğ ile SPK'ya bağlı tüm işletmeler 01.01.2008 tarihinden itibaren mali tablolarını TMSK tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlemek zorundadırlar. Ancak 06.12.2012 tarihli 6362 sayılı sermaye piyasası kanunu ile SPK'nın tüm görev, yetki ve sorumlulukları tekrar ele alınmıştır (Gürel, 2015: 34).

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

BDDK, bankaların hesap ve kayıt sisteminde şeffaflık ve tek düzenin sağlanması, kayıt dışı işlemlerin önüne geçilmesi, bankacılık faaliyetlerinin güvenilir bir biçimde kayda alınması, konsolide ve münferit finansal tabloların doğru, gerçekçi ve tam zamanlı yayımlanmasına ilişkin ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile finansal tabloların uyumluluğunu sağlamak maksadıyla Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayımlayarak 01.10.2002 tarihinden itibaren uygulanacak olan 19 adet standardı bu yönetmelik kapsamında uygulamaya koymuştur (İbiş ve Özkan, 2006: 34).

Muhasebe uygulamaları yönetmeliğinde yer alan standartlar Tablo 4'te açıkça belirtilmiştir.

Tablo 4: Muhasebe Uygulamaları Yönetmeliğinde Yer Alan Standartlar

NO	STANDART ADI
1	Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi
2	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi
3	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi
4	Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe
5	Bankanın Dâhil Olduğu Risk Grubu ile Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi
6	Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
7	Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
8	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi
9	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarla Açıklanması
10	Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi
11	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
12	Dönem Net Kârı-Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi
13	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi
14	Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesi
15	Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
16	Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesi
17	Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar
18	Vergilerin Muhasebeleştirilmesi
19	Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar

Kaynak: (Başpınar, 2005: 52; Özgün, 2018: 11)

BDDK yayınlamış olduğu standartlardan ilk 18 standardı ve yıllık faaliyet raporuna ilişkin tebliği, 08.11.2006 tarihinde yürürlükten kaldırarak

bankaların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre raporlama yapacağını bildirmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 13-14).

1.10.7. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Birçok alandan katılan temsilcilerle 1990 yılında oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nda esas amaç, ülkede standartlarla ilgili oluşan bulanıklığı ortadan kaldırarak tüm alanlarda herkesi kapsayıcı tek elden yayınlanacak olan muhasebe standartlarını oluşturmaktır. 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı resmi gazete de Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından hazırlanan 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablolar ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumu ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konuları ele alınmıştır (Ataman ve Gökçen, 2017: 14-15).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği izleyen süreçte uygulamada birliği sağlayarak tüm şirketlerde ortak muhasebe dilinin oluşmasını sağlamıştır. Bilanço usulüne göre defter tutan tüm şirketlerin, teşebbüs ve işlemlerinin güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi için finansal tablolar aracılığıyla tutarlı, şeffaf, açık, net ve karşılaştırılabilir bir biçimde uygulanması şirketlere büyük kolaylık sağladığı meslek mensupları ve diğer kullanıcılar tarafından belirtilmektedir. Ancak MSUGT, ölçme ve değerlendirme hususunda UMS'ye uyumlu uygulamalar getirmemesinden dolayı finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasını sınırlandırmıştır (Hatipoğlu, 2009: 79).

1.10.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde yerel muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek ve yayınlamak üzere kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK); 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Daha sonra 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda yapılan değişiklikle denetlenmiş finansal tablo sunumunda,

finansal tabloların ihtiyaca cevap verecek şekilde güvenilir ve mukayese edilebilir olması için yerel muhasebe ilkelerine uygun, yerel muhasebe standartlarını belirlemek ve yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017: 15-16).

TMSK, muhasebeyle ilgili faaliyetlerini düzenli olarak yürütebilmesi için personel istihdam edebileceği gibi gerekli koşullarda ilgili kuruluşlardan da personel istihdamında bulunabilmiştir. Kurulun faaliyetlerine yönelik usul ve esaslar ile belirlenecek standardın uygulama, nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar bakanlar kurulu tarafından çıkarılan yönetmeliklerle oluşturulmuş olması TMSK tarafından çıkarılmış olan standartların yaptırım kazanmasını sağlamıştır (Şensoy, 2008: 208).

TMSK daha önce yapılan çalışmaları değerlendirmek amacıyla TMUDESK tarafından yayımlanan TMS'leri taslak metin kabul ederek gerekli düzeltmelerden sonra kamuoyunun görüşüne sunmayı programına katmıştır. Taslak metinlerle ilgili kamuoyu görüşleri TMSK'nın web sitesi aracılığıyla ya da posta yoluyla sağlanmıştır. Geri dönüşler çerçevesinde taslak metinler değerlendirmeye alınarak gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra tekrar kamuoyu görüşüne sunulmuş ve bu adımdan sonra son şekli verilen metinler Türkiye Muhasebe Standardı olarak yayınlanmıştır (Parlakkaya, t.y.: 133).

Tablo 5'te Uluslararası Muhasebe Standartları ile bu standartlara karşılık gelen Türkiye Muhasebe Standartları açık bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 5: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Bunlara Karşılık Gelen Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

UFRS	TMS
UFRS 1: Finansal Raporların Sunulması	TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu
UFRS 29: Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
UFRS 7: Nakit Akım Tablosu	TMS 3: Nakit Akış Tabloları
UFRS 18: Gelirler	TMS 4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
UFRS 27: Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi	TMS 5: Konsolide Finansal Tablolar
UFRS 28: İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	TMS 6: İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
UFRS 25: Yatırımların Muhasebeleştirilmesi- Bu Standart Yürürlükten Kaldırılarak Yerini UFRS 39 ve 40 Almıştır.	TMS 7: Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
UFRS 16: Gayrimenkul, Tesisi ve Ekipman-Maddi Duran Varlıklar	TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
UFRS 4: Amortisman Muhasebesi, Geri Çekilerek Yerini UFRS 16,22 ve 38 Almıştır.	TMS 9: Amortisman Muhasebesi
UFRS 8: Raporlama Dönemindeki Kâr veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler	TMS 10: Dönem Net Kârı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler
UFRS 14: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	TMS 11: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
UFRS 21: Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri	TMS 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
UFRS 2: Stoklar	TMS 13: Stoklar
UFRS 23: Borçlanma Maliyetleri	TMS 14: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
UFRS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 15: Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
UFRS 30: Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Raporlarındaki Açıklamalar	TMS 16: Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
UFRS 17: Kiralamalar	TMS 16: Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
UFRS 11: Yıllara Yaygın İnşaat Sözleşmeleri	TMS 18: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
UFRS 37: Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	TMS 19: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

Kaynak: (Parlakkaya, t.y.: 131-132)

TMSK'nın kurulması ve standartların temeli olarak UFRS'lere referans vermesi Türkiye'de UFRS'lerin kabulünde önemli bir yere sahip olmuştur (Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011: 3).

1.10.9. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

TMSK'nın yerine 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK'nın amacı, Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını denetim yetkilendirmesini yapmak şeklinde ifade edilebilir. Buna ek olarak, bankalar, borsa şirketleri, sigorta şirketleri ile belirlenen büyük şirketlerin gözetim ve denetimlerini yaparak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgi elde etmek KGK'nın temel görevlerindedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 16).

KGK'nın görev ve yetkileri aşağıda açık bir şekilde belirtilmiştir (<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Gözetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Teşkilat-ve-Görevleri-Hakkında-Yönetmelik>):

- 1) İhtiyaca uygun mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS'leri hazırlamak veya yayımlamak.
- 2) TMS'lerin uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve kendi alanları itibariyle düzenleme yetkisi verilen kurum ve kuruluşların yapacağı düzenlemeleri onaylamak.
- 3) Mali tabloların, TMS'ler doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) hazırlamak ve yayımlamak.
- 4) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme şartlarının çalışma kurallarını oluşturmak.

- 5) Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının yayımlandığı standart ve düzenlemelere uyumunu gözetmek ve denetlemek.
- 6) Kanuna aykırı faaliyette bulunan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hakkında uygulanacak idari yaptırımlara karar vermek gerektiğinde bunların faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- 7) Bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak meslek elemanlarında aranacak nitelikler ile bağımsız denetim kuruluşlarının, kuruluş veya yetkilendirme hususlarını ve çalışma koşullarını düzenlemek.
- 8) Görev alanı ile ilgili hususlarda yabancı ülkelerin yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler ile mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasında yetkili yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri kurumun internet sitesinde kamuoyu erişimine açmak.
- 9) Denetimin bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlanmak amacıyla gereken düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak.
- 10) Düzenleme ve denetlemekle görevli olduğu alanlarda gereken ikincil düzenlemeleri yapmak.
- 11) 660 sayılı kanun hükmünde kararnamede belirtilenlere ek olarak faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamu yararını ilgilendiren diğer kuruluşları saptamak.
- 12) Görev alanı ile ilgili hususlarda uluslararası kuruluşlarla iş birliğinde bulunmak.
- 13) Standartlarının özümsemesi ve uygulanmasıyla ilgili kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik toplantı, konferans ve benzeri faaliyetler yapmak.

- 14) Kurumun ana stratejisini belirlemek.
- 15) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun biçimde oluşturulan bütçesini oluşturmak.
- 16) Kurumun performans düzeyini ve finansal durumunu gösteren raporlara onay vermek.
- 17) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması hususlarında gerekli kararları almak.
- 18) Başkanın önerisi alınarak, başkan yardımcılarını ve daire başkanlarını atamak.
- 19) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini seçmek ve verilen diğer görevleri yapmaktır.

1.10.10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile TMS/TFRS'lere göre mali tablolarını düzenleyecek işletmelerin KGK'nın 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararına göre kapsamının genişletildiği, bağımsız denetime tabi olan tüm şirketlerin bu kapsamda olduğu görülmüştür. Ancak KGK'nın 26 Ağustos 2014 tarihinde yayımladığı 29100 sayılı yeni kararlar TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olan bağımsız denetime tabi tüm şirketlerin bu zorunluluğu son bulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017: 20).

Yeni TTK'nın (6102 Sayılı) 88.maddesine göre gerçek ve tüzel kişiler bireysel ve konsolide mali tablolarını oluştururken Türkiye Muhasebe Standartlarına kavramsal çerçevede bulunan muhasebe kurallarına ve yorumlarına uymak ve bunları uygulamak mecburiyetindedir. Finansal tabloların "Dürüst Resim İlkesine" uygun olarak çıkarılması gerektiği TTK'nın 515. maddesinde belirtilmiştir. Aynı maddede yıl sonu finansal tablolarının TMS'ye uygun çıkarılması gerektiğini belirten emredici ilke bulunmaktadır (Değirmenci, 2013: 66).

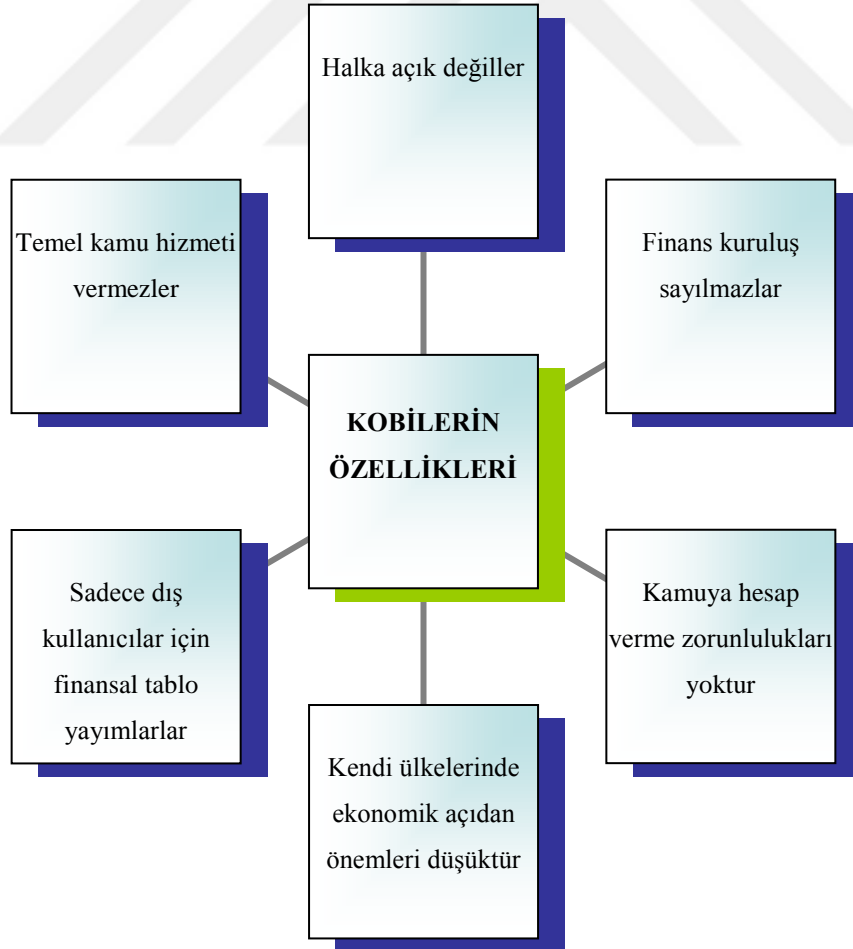
Yeni TTK'nın yeni hükümleri AB müktesebatına eş değer düzenlemeler getirmesiyle AB uyum sürecinde stratejik bir adım atılmıştır. Yeni TTK esas itibariyle şeffaflık ve denetim üzerinde durmakta ve şirketler hukukunda birçok yenilik getirmektedir. Sadece halka açık şirketler değil halka açık

olmayan şirketlerinde muhasebe sistemlerini TMS/TFRS'ye uyumlu hale getirmeleri yeni TTK'da belirtilmiş olup şirketlerin muhasebe sistemlerinde köklü değişikliklerin olacağına işaret etmektedir. Yeni TTK muhasebe ve denetim uygulamalarında; defterler, belgeler, envanter ve değerlendirme, bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını uygulama sorumluluğu ile ilgili yeni düzenlemeler getirmiştir (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012: 10-14).

1.11. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS)

KOBİ'ler için özgün bir tanım bulunmamakla birlikte çoğunlukla kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan ve işletme dışı kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletme şeklinde ifade edilmektedir (Akdoğan, 2010: 2).

KOBİ'lerin özellikleri Şekil 4'te gösterildiği biçimde sıralanabilir (Demir, 2007: 45):



Şekil 4: KOBİ'lerin Özellikleri

Tablo 6’da 24.06.2018 tarihli Resmi Gazete’de KOBİ’lerin belirtilen kriterlere göre sınıflandırması yapılmıştır.

Tablo 6: Türkiye’de KOBİ Sınıflandırması

Kriter	Mikro ölçekli KOBİ	Küçük ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	< 10	< 50	< 250
Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 3.000.000 TL	≤ 25.000.000 TL	≤ 125.000.000 TL
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤ 3.000.000 TL	≤ 25.000.000 TL	≤ 125.000.000 TL

Kaynak: (<http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>.)

Avrupa Birliği’nde 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren 2003/361/EC sayılı tüzük kapsamında KOBİ sınıflandırma kriterleri Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: AB’de KOBİ Sınıflandırması

Kriter	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	< 10	< 50	< 250
Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 2.000.000 Avro	≤ 10.000.000 Avro	≤ 50.000.000 Avro
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤ 2.000.000 Avro	≤ 10.000.000 Avro	≤ 43.000.000 Avro

Kaynak: (<http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/abde>.)

KOBİ’ler için ayrı bir finansal raporlama ihtiyacının doğmasında tam set UMS/UFRS’lerin karmaşık ve zor olması ana etken olmuştur. Her ülkenin kendine özgü yerel muhasebe sistemleri uluslararası düzeydeki

ticaret yarışında KOBİ'lerin rekabetini zorlaştırmaktadır. KOBİ'lerin kendini uluslararası arenada daha iyi gösterebilmeleri, internet ortamında yatırımlarını gerçekleştirebilmeleri, uluslararası düzeyde eşitlik sağlanabilmesi amacıyla KOBİ UFRS ortaya çıkmıştır (Akdoğan, 2010: 2).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), toplam 35 bölümden oluşan KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını 13 üyenin kabul bir üyenin red oyuyla 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlamıştır (Karakaya, 2010: 10). Türkiye'de 01.11.2010 tarihinde TMSK tarafından çevirisi yapılan standartlar Resmî Gazete'de yayımlanarak "KOBİ'ler için TFRS" adı altında yürürlüğe girmiştir (Hatunoğlu, Uçaktürk ve Kılılı, 2013: 53). KOBİ TFRS bölümleri Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8: KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standardı Bölümleri

BÖLÜM	STANDARTLAR	BÖLÜM	STANDARTLAR
1	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	18	Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar
2	Kavramlar ve Genel İlkeler	19	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
3	Finansal Tabloların Sunumu	20	Kiralama İşlemleri
4	Finansal Durum Tablosu - Bilanço	21	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
5	Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	22	Yükümlülükler ve Özkaynaklar
6	Özkaynak Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	23	Hasılat
7	Nakit Akım Tablosu	24	Devlet Teşvikleri
8	Finansal Tablo Dipnotları	25	Borçlanma Maliyetleri
9	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	26	Hisse Bazlı Ödemeler
10	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	27	Varlıklarda Değer Kaybı
11	Basit Finansal Araçlar	28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
12	Diğer Finansal Araçlar	29	Gelir Vergileri
13	Stoklar	30	Yabancı Para İşlemlerinin Çevirimi
14	İştiraklerdeki Yatırımlar	31	Yüksek Enflasyon
15	İş Ortaklıklarındaki Paylar	32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	33	İlişkili Taraf Açıklamaları
17	Maddi Duran Varlıklar	34	Özellikli Faaliyetler
35 KOBİ'ler için UFRS'ye İlk Geçiş			

Kaynak: (Cengiz, 2014: 174)

Standartlar incelendiğinde tam set TFRS ile KOBİ TFRS arasında varlık, borç, gelir ve harcamaların ölçümleri ile muhasebeleştirilmesine yönelik ilkelerin basitleştirilerek KOBİ'leri ilgilendirmeyen kısımlar çıkartılmış,

dipnot açıklamalarında önemli düzeyde kısıtlamalar yapılmış ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiştir. Tam set UFRS’de ayrı bir standart numarası ile oluşturulan standartlar, KOBİ UFRS’de bölüm numaraları ile yayınlanmıştır (Demir, 2007: 51; Utku ve Gürsoy, 2011: 22; Hacıhasanoğlu, Karaca ve Demirci, 2012: 44; Ercan ve Büyükoğlu, 2017: 2072).

KOBİ UFRS’lerin hazırlanma amaçları şu şekilde sıralanabilir (Bozdemir, 2014: 90):

- 1) Hisse senetleri borsada işlem görmeyen küçük işletmeler tarafından kullanılacak olan tam set UFRS’nin basitleştirilmiş ve sadeleştirilmiş muhasebe ilkeleri setini oluşturmak.
- 2) Küresel düzeyde kalitesi ve anlaşılabilirliği yüksek muhasebe standartlarını oluşturmak.
- 3) Yerel düzeyde genel kabul görmüş muhasebe esasları bulunmayan ülkelerdeki şirketlere tekdüze uygulamaları benimsetmek.
- 4) KOBİ UFRS’yi kullanan işletmelerin şartlar oluştuğunda tam set UFRS’ye geçişlerini kolaylaştırmak.
- 5) İşletmelerin KOBİ finansal tablo kullanımında ortaya çıkabilecek ihtiyaçlara yönelik konulara odaklanmak.
- 6) KOBİ’lerin finansal raporlamadan doğan yükünü en aza indirmektir.

KOBİ UFRS uygulamasının sağlayacağı muhtemel faydalar şu şekilde sıralanabilir (Ayhan, 2014: 14; Arsoy ve Bora, 2012: 20, Bozdemir, 2014: 93-97):

- 1) Finansman sermayesine ulaşımı kolaylaştırır.
- 2) Finansal raporlamada kaliteyi artırır ve karşılaştırma imkânı sağlar.
- 3) Dış ticareti kolaylaştırır.
- 4) Denetimi ve verimliliği artırır.
- 5) Muhasebe uygulamalarında istikrarı sağlar.
- 6) KOBİ’lerin kurumsallaşmasını sağlar.
- 7) Tam set UFRS’den kaynaklanan iş yükünü azaltır.

- 8) İleride halka açılmayı amaçlayan işletmeler için tam set UFRS'ye geçişte kolaylık sağlar.
- 9) Uluslararası düzeyde şirket birleşmeleri ve iş birliği anlaşmalarının önünü açar.
- 10) İşletme bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasını sağlar.
- 11) KOBİ'lerin kredi derecelendirme notlarının artışını sağlayarak kredi kurumları ile olan ilişkileri güçlendirir.

AB KOBİ tanımında, çalışan personel sayısı, yıllık ciro ya da bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık kriterlerini de ölçüt olarak kabul etmiştir. Türkiye'nin AB KOBİ tanımına dâhil edilmesi, 2005 Katılım Ortaklığı Belgesi'nde ve 2005 AB İlerleme Raporu'nda üzerinde hassasiyetle durulan bir husus olmasından dolayı ülkemiz bu hususu kısa vadede gerçekleştirmesi gerekenler arasında belirtmiştir (Aslan, 2007: 216).

Ülkemizde KOBİ TFRS'yi standarttaki tanıma uygun olarak uygulaması beklenenler şu şekildedir (Akdoğan, 2010: 4):

- 1) Kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu olmayan işletmeler.
- 2) Dış bilgi kullanıcıları tarafından kullanılacak genel amaçlı mali tablo yayımlayan işletmelerdir.

KOBİ TFRS Kasım 2010 yılında, 2013 yılından itibaren uygulamaya konulması yönünde karar alınmıştır. Ancak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunda, tüzel kişiliği olan tüm ticari şirketlerin 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan KOBİ TFRS'yi kullanma kararı, 6335 sayılı kanunda yapılan değişiklikle muhasebe sisteminin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yürütülmesine karar verilmiştir. Dolayısıyla KOBİ TFRS uygulamaya geçmeden yürürlükten kaldırılmıştır (Kaya ve Türegün, 2017: 107).

1.12. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ)

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ), bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulamayan işletmelerin finansal raporlarının Avrupa Birliği Direktifleri'ne uyumlu olması ve temel muhasebe hususları açısından uygulamada sorunlar yaşanmaması gerekçesiyle Avrupa Birliği (AB) üye ülkelerinde olduğu gibi

TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir (Kılınç, 2016: 1936).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'nin (YFRÇ) amacı, işletmelerin büyüklüğüne ve finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerine yönelik gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar oluşturmaktır(<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/YFRÇ%20Bilgi%20Notu.pdf>).

YFRÇ'nin oluşturulmasında 2013/34 nolu AB Muhasebe Yönergesi ile Birleşik Krallık ve İrlanda'da geçerli finansal raporlama standartları referans olarak kullanılmıştır (<https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/aralik-taslak-yerel-finansal-raporlama-ercevesi.pdf>). YFRÇ, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) dışında kalan bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde ölçüt oluşturacak olması, uluslararası kaliteli bir finansal raporlama ile bağımsız denetimin sağlanması Türkiye için büyük önem taşımaktadır (Cebeci ve Cavlak, 2017: 106).

YFRÇ'nin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/YFRÇ%20Bilgi%20Notu.pdf>):

- 1) Toplam 24 bölümden oluşmakta ve konu bütünlüğü sağlanmak koşuluyla finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiye referansta bulunabilmeleri için numaralandırılmış paragraflar kapsayacak biçimde hazırlanmıştır.
- 2) Konsolide ve münferit finansal tablo formatlarına ekler kısmında bulunmaktadır.
- 3) UMS/UFRS uygulamalarıyla tutarlı hazırlanmıştır.
- 4) İşletmelerin ihtiyaç duyabileceği tüm muhasebe uygulamalarına yönelik muhasebe esaslarını belirleyerek başka bir standart setine gereksinimi sonlandırmıştır.
- 5) Bölümlerde yer alan konular, sade ve anlaşılabilir şekilde hazırlanmıştır.
- 6) AB düzenlemeleriyle tam uyumlu olarak oluşturulmuştur.

7) AB Muhasebe yönergesinde büyük ölçekli işletmeler için daha fazla kural ve uygulama öngörülürken orta büyüklükteki işletmeler için ise daha basit kural ve uygulamalar tasarlanmaktadır. YFRÇ taslağında da AB Muhasebe Yönergesine uygun olarak büyük ölçekli işletmelerin tabi olduğu bazı kural ve uygulamalardan orta büyüklükteki işletmeler muaf tutularak hazırlanmıştır (Yılmaz ve diğerleri, 2016: 302).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmaları 29.07.2017 tarihinde tamamlanmış ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Sıra No: 56 Tebliği ile 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/IFRS uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları mali tablolar açısından MSUGT ve İlave Hususlar yerine Türkiye’de uygulanacak olan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelecektir (Ataman ve Gökçen, 2017: 23).

İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

İkinci bölümde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın (BOBİ FRS) gelişim süreci ele alınmıştır. BOBİ FRS'deki her bölüm ayrı ayrı açıklanarak tam set TMS-TFRS ile olan benzer ve farklı yönler açıkça belirtilmiştir. Ayrıca değişiklik ve farklılıkların daha fazla olduğu hasılat, stoklar, finansal araçlar, maddi duran varlıklar, borçlanma maliyetleri ve varlıklarda değer düşüklüğü bölümleriyle ilgili tam set TMS-TFRS'deki farklılık ve benzerlikler örnek uygulamalar aracılığıyla ortaya konmuştur.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 26 Eylül 2011 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) yerine 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuştur. KGK, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile tam uyumlu yerel finansal raporlama seti oluşturmak için İngiltere ve İrlanda'da 2015 yılında yürürlüğe giren FRS 102'yi (Yerel Finansal Raporlama Seti) baz alarak Türkiye'de, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan şirketlere yönelik Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'ni oluşturmuştur. Gerekli kamuoyu görüşleri alınıp gözden geçirme tamamlanınca 29 Temmuz 2017 tarih 30138 (mükerrer) sayılı 56 nolu tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) resmi gazetede yayınlanarak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmaya başlamak üzere yürürlüğe konulmuştur (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018: 438; Dinç ve Atasel, 2018: 1189).

Bu tebliğ ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler'den bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TMS-TFRS) uygulamayan işletmeler, bireysel ve konsolide finansal tablolarını 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlayacak şekilde hazırlamaları gerekmektedir

(Resmi Gazete, 2017: Madde 1). Diğer bir ifadeyle BOBİ FRS'nin temel amacı, büyük ve orta boy işletme olma şartlarına sahip, bağımsız denetime tabi olup TMS-TFRS'yi uygulamayan işletmelerin finansal raporlama ve bağımsız denetim aşamalarında ortaya çıkabilecek sorunlarına çözüm üretmektir (Güleç, 2018: 903). Bağımsız denetime tabi şirket kriterleri, TTK'da yapılan 19 Mart 2016 tarihli değişiklikle ve 26 Mayıs 2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı'na uygun olarak Tablo 9'da belirtildiği şekilde oluşturulmuştur.

Tablo 9: Bağımsız Denetime Tabi Şirket Kriterleri

KRİTERLER	YILLAR				
	2013	2014	2015	2016	2019
Aktif Büyüklüğü	150 Milyon TL ve Üstü	75 Milyon TL ve Üstü	50 Milyon TL ve Üstü	40 Milyon TL ve Üstü	35 Milyon TL ve Üstü
Satış Hasılatı	200 Milyon TL ve Üstü	150 Milyon TL ve Üstü	100 Milyon TL ve Üstü	80 Milyon TL ve Üstü	70 Milyon TL ve Üstü
Çalışan Sayısı	500 Kişi ve Üstü	250 Kişi ve Üstü	200 Kişi ve Üstü	200 Kişi ve Üstü	175 Kişi veya Üstü

Kaynak: (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018: 440; http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Karalar%C4%B1/BKK_Usul%20ve%20Esaslar1.pdf)

BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS uygulamasına geçememekte ve isteğe bağlı TFRS'yi uygulayan işletmelerinde en az iki yıl geçmedikçe BOBİ FRS uygulamasına geçmeleri mümkün olmamaktadır (Resmi Gazete, 2017: Madde 5).

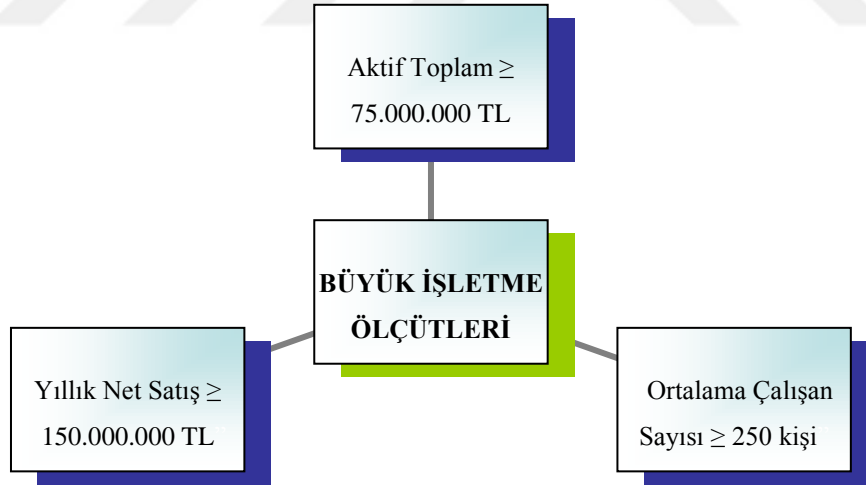
BOBİ FRS kapsam olarak Tablo 10'da gösterilmiştir. KAYİK'lerin bağımsız denetim ve TFRS kapsamında olduğu, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmelerin bağımsız denetim ve BOBİ FRS kapsamında olduğu ve ihtiyari olarak TFRS uygulayabilecekleri, Küçük Ölçekli İşletmelerin ise MSUGT kapsamında olduğu açıkça belirtilmiştir.

Tablo 10: BOBİ FRS Kapsamı

UYGULAMA KAPSAMI	İŞLETMELER			
	KAYİK	Büyük Ölçekli	Orta Ölçekli	Küçük Ölçekli
Bağımsız Denetim	✓	✓	✓	-
TFRS	✓	İhtiyari	İhtiyari	-
BOBİ FRS	-	✓	✓	-
MSUGT	-	-	-	✓

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 156)

BOBİ FRS uygulamasında üç ölçüt bulunmakla birlikte bunların en az ikisini varsa bağlı ortaklıklarıyla beraber, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler takip eden raporlama döneminde büyük işletme sayılmakta ve BOBİ FRS'ye tabi olmaktadır. Belirtilen ölçütler Şekil 5'teki gibidir (Resmi Gazete, 2017: Madde 6):



Şekil 5: Büyük İşletme Ölçütleri

KGK verilerine göre bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 9.836 şirket yer almakta ve bu şirketlerden KAYİK kapsamında 1.764 şirket bulunmakta geriye kalan 8.072'si ise diğer şirketlerden oluşmaktadır (KGK Faaliyet Raporu, 2018: 72). Ayrıca büyük şirketler için birtakım

yükümlülükler getirilmiştir. Getirilen yükümlülükler şu şekilde sıralanabilir (Yılmaz, 2017: 1867):

- 1) Konsolide ve münferit finansal tablo hazırlamak ve bu tablolarda ertelenmiş vergi meblağlarını göstermek.
- 2) Bağlı ortaklık olarak yapılan şirket birleşmelerinde Bölüm 21’de belirtilen iş birleşmeleri hükümlerini uygulamak.
- 3) Faaliyet bölümleri ve ilişki içinde oldukları taraflarla yapılan işlemler gibi ilave açıklamaları yapmak.

Belirtilen yükümlülükleri büyük işletmeler dışındaki işletmeler, isteğe bağlı olarak yapabilmektedir. Şekil 5’te işletmeler; ciro, aktif toplam ve çalışan sayısı olmak üzere toplam 3 kıstas esas alınarak sınıflandırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olup büyük işletme kıstasını sağlayamayan işletmeler orta büyüklükte işletme olarak isimlendirilmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 157; Zengin, 2018: 136).

BOBİ FRS’nin temel özellikleri şu şekildedir (KGK BOBİ FRS Basın Duyurusu, 2017: 3):

- 1) BOBİ FRS, işletmelerin başka bir standart setine ihtiyaç duymadan karşılaşılabilecek tüm muhasebe sorunlarına cevap vererek muhasebe esaslarına uygun finansal tabloların hazırlanmasını sağlayan 27 bölüm ve 9 ekten oluşmaktadır.
- 2) Kabul edilebilir finansal raporlama çerçevesi yönünden gerekli tüm özellikleri karşılamaktadır.
- 3) Uyum açısından uluslararası muhasebe, uluslararası finansal raporlama uygulamaları ve AB yönergeleriyle tam bir bütünlük sağlamaktadır.
- 4) 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi’ndeki “önce küçükleri düşün” anlayışı ile de uyumlu olacak biçimde orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esaslı bir finansal raporlama yapılması belirtilirken; büyük işletmeler için ise ek yükümlülükler konulmuştur.
- 5) Bireysel ve konsolide finansal tablo örnekleri ve terimler sözlüğü ekler kısmında sunulmuştur.

6) Standartta yer alan konular sade ve anlaşılabilir bir dille oluşturulmuştur.

BOBİ FRS bölüm ve ekleri Tablo 11’de belirtilmiştir.

Tablo 11: BOBİ FRS Bölüm ve Ekleri

BOBİ FRS BÖLÜMLERİ		
Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Bölüm 10: İştiraklerdeki Yatırımlar	Bölüm 19: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 2: Nakit Akış Tablosu	Bölüm 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	Bölüm 20: Yabancı Para Çevirim İşlemleri
Bölüm 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar	Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 21: İş Birleşmeleri
Bölüm 4: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 5: Hasılat	Bölüm 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Bölüm 23: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 6: Stoklar	Bölüm 15: Kiralamalar	Bölüm 24: Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 7: Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 16: Devlet Teşvikleri	Bölüm 25: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	Bölüm 17: Borçlanma Maliyetleri	Bölüm 26: Dipnotlar
Bölüm 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 18: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Bölüm 27: Geçiş Hükümleri
BOBİ FRS EKLERİ		
Ek 1: Finansal Durum Tablosu	Ek 4: Nakit Akış Tablosu	Ek 7: Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu
Ek 2: Kâr veya Zarar Tablosu	Ek 5: Konsolide Finansal Durum Tablosu	Ek 8: Konsolide Nakit Akış Tablosu
Ek 3: Özkaynak Değişim Tablosu	Ek 6: Konsolide Kâr veya Zarar Durum Tablosu	Ek 9: Tanımlar

Kaynak: (30138 Sayılı Resmî Gazete, 2017: 4-5)

Tablo 12’de BOBİ FRS Bölümlerine karşılık gelen tam set TMS-TFRS’ler bulunmaktadır.

Tablo 12: BOBİ FRS’nin Tam Set TMS-TFRS’deki Karşılıkları

BOBİ FRS	TAM SET TMS-TFRS
Bölüm 1 (Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar)	TMS 1 (Finansal Tabloların Sunuluşu ile Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve)
Bölüm 2 (Nakit Akış Tablosu)	TMS 7 (Nakit Akış Tabloları)
Bölüm 3 (Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar)	TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar)
Bölüm 4 (Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar)	TMS 10 (Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar)
Bölüm 5 (Hasılat)	TFRS 15 (Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat) TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) TMS 18 (Hasılat)
Bölüm 6 (Stoklar)	TMS 2 (Stoklar)
Bölüm 7 (Tarımsal Faaliyetler)	TMS 41 (Tarımsal Faaliyetler)
Bölüm 8 (Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi)	TFRS 6 (Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi)
Bölüm 9 (Finansal Araçlar ve Özkaynaklar)	TMS 32 (Finansal Araçlar: Sunum) TMS 39 (Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme) TFRS 7 (Finansal Araçlar: Açıklamalar) TFRS 9 (Finansal Araçlar)
Bölüm 10 (İştiraklerdeki Yatırımlar)	TMS 28 (İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar)
Bölüm 11 (Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar)	TFRS 11 (Müşterek Anlaşmalar)
Bölüm 12 (Maddi Duran Varlıklar)	TMS 16 (Maddi Duran Varlıklar)
Bölüm 13 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller)	TMS 40 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller)
Bölüm 14 (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)	TMS 38 (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)
Bölüm 15 (Kiralamalar)	TFRS 16 (Kiralama İşlemleri)
Bölüm 16 (Devlet Teşvikleri)	TMS 20 (Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması)
Bölüm 17 (Borçlanma Maliyetleri)	TMS 23 (Borçlanma Maliyetleri)

Bölüm 18 (Varlıklarda Değer Düşüklüğü)	TMS 36 (Varlıklarda Değer Düşüklüğü)
Bölüm 19 (Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar)	TMS 37 (Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar)
Bölüm 20 (Yabancı Para Çevirim İşlemleri)	TMS 21 (Kur Değişiminin Etkileri)
Bölüm 21 (İş Birleşmeleri)	TFRS 3 (İş Birleşmeleri)
Bölüm 22 (Konsolide Finansal Tablolar)	TFRS 10 (Konsolide Finansal Tablolar)
Bölüm 23 (Gelir Üzerinden Alınan Vergiler)	TMS 12 (Gelir Vergileri)
Bölüm 24 (Ara Dönem Finansal Raporlama)	TMS 34 (Ara Dönem Finansal Raporlama)
Bölüm 25 (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)	TMS 29 (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)
Bölüm 26 (Dipnotlar)	TMS 1 (Finansal Tabloların Sunuluşu ve Her Standardın Açıklamaları)
Bölüm 27 (Geçiş Hükümleri)	TFRS 1 (Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması)

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 157-158)

BOBİ FRS’de karşılığı bulunmayan tam set TMS-TFRS’ler Tablo 13’de gösterilmiştir.

Tablo 13: BOBİ FRS’de Karşılığı Bulunmayan Tam Set TMS-TFRS’ler

BOBİ FRS’de Bulunmayan Tam Set TMS-TFRS’ler	
TMS 19 (Çalışanlara Sağlanan Faydalar)	TFRS 4 (Sigorta Sözleşmeleri)
TMS 24 (İlişkili Taraf Açıklamaları)	TFRS 5 (Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler)
TMS 26 (Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama)	TFRS 8 (Faaliyet Bölümleri)
TMS 27 (Bireysel Finansal Tablolar)	TFRS 12 (Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Taraf Açıklamaları)
TMS 33 (Hisse Başına Kazanç)	TFRS 13 (Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü)
TFRS 2 (Hisse Bazlı Ödemeler)	TFRS 14 (Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları)

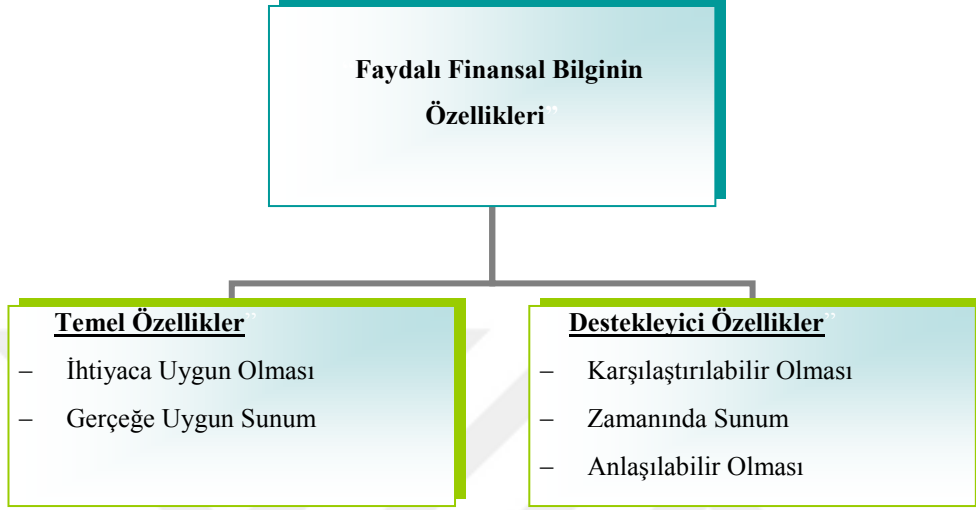
Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 159; Alataş ve Kılıç, 2018: 460)

2.1. Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

Bölüm 1’in temel amacı, işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumunu sağlamak amacıyla finansal tabloların oluşturulmasına ve

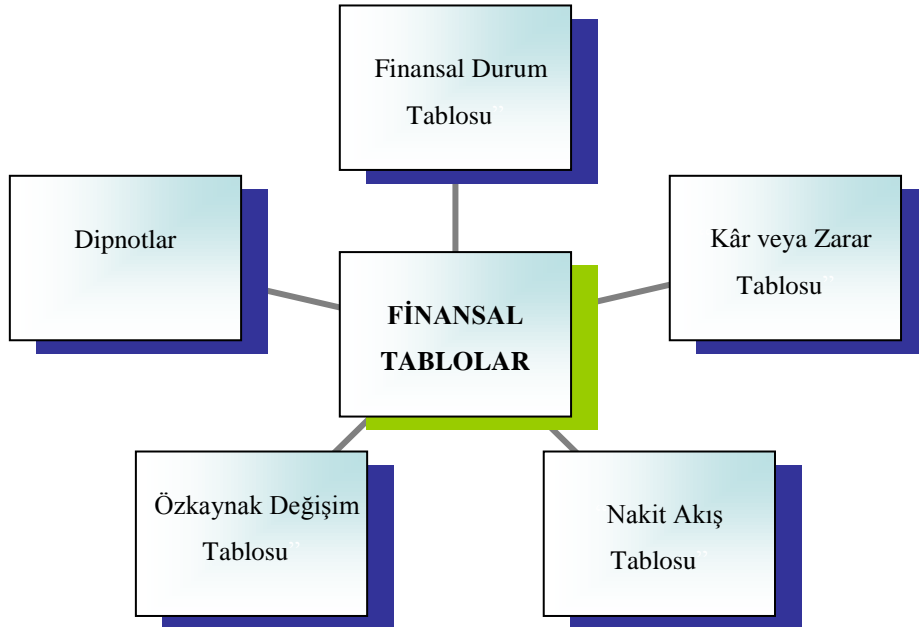
sunulmasına yönelik muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 1.1).

Faydalı finansal bilginin özellikleri Şekil 6’da temel ve destekleyici özellikler şeklinde iki grupta gösterilmiştir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 4).



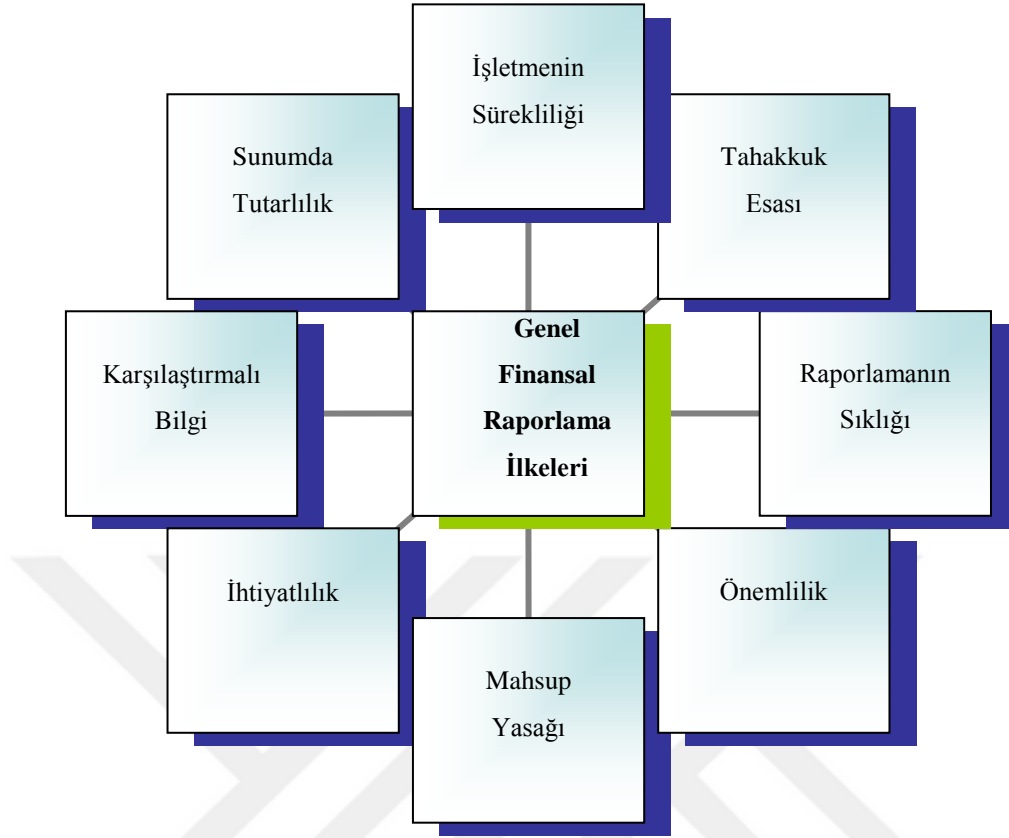
Şekil 6: Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

BOBİ FRS’ye göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar Şekil 7’de belirtilmiştir (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 18).



Şekil 7: BOBİ FRS'ye Göre Düzenlenecek Finansal Tablolar

Genel finansal raporlama ilkeleri BOBİ FRS kapsamında Şekil 8’de açık bir şekilde belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2017):



Şekil 8: BOBİ FRS Kapsamında Genel Finansal Raporlama İlkeleri

Bölüm 1, tam set TMS-TFRS’de TMS 1 Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ile Finansal Tabloların Sunuluşu standardına karşılık geldiği görülmektedir.

Bölüm 1, TMS 1 ile karşılaştırıldığında şu benzerlikler ve farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 159):

- 1) Finansal raporlama ilkelerinden BOBİ FRS’de yer alan ihtiyatlılık kavramı dışındaki ilkeler TMS 1 ile benzerlik taşımaktadır.
- 2) Finansal Durum Tablosu’nda satış amaçlı duran varlıklar kalemi Bölüm 1’de yer almamaktadır.
- 3) TMS 1’de yer alan kapsamlı gelir sunumu kaldırılarak Kâr veya Zarar Tablosu basitleştirilmiştir.
- 4) TMS 1’deki Durdurulan ve Sürdürülen Faaliyet ayrımı uygulamasına son verilerek Kâr veya Zarar Tablosundaki Esas

ve Diğer Faaliyet Gelirleri/Giderleri sınıflandırması daha açık hale getirilmiştir.

2.2. Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu

Bölüm 2'nin temel amacı nakit akış tablosunda yer alması gerekli bilgiler ile bu bilgilerin sunumu için gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 2.1). İşletmenin bir raporlama dönemindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları ile bunların nasıl oluştuğunu ve nerelerde kullanıldığını gösteren tablo Nakit Akış Tablosu olarak tanımlanmaktadır. Nakit giriş ve çıkışı ile nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışı; Esas Faaliyetler, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri kapsamında ayrı olarak belirtilir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları doğrudan veya dolaylı yöntem seçeneklerinden istenilenle sunumu yapılır (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 56-57).

Nakit Akış Tablosu, diğer finansal tablolarla birlikte değerlendirildiğinde, şirketlerdeki net aktif değişimi, finansal yapıyı, nakit giriş-çıkışlarının tutarları ve zamanlaması hakkında ilgili kullanıcılara; değişen fırsat ve şartlara uyum sağlayabilmesi için gerekli bilgiyi sunmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 41).

Bölüm 2, tam set TMS-TFRS'de TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardına karşılık geldiği görülmektedir. BOBİ FRS'de Nakit Akış Tablosu'nun sunumu ve hazırlanma şekli yönünden bakıldığında tam set TMS-TFRS ile uyum sağlamaktadır. Sadece BOBİ FRS'de Nakit Akış Tablosu'nun bölümleri; "Esas Faaliyetler, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri" olarak isimlendirilirken TMS 7'de; "İşletme Faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri" olarak isimlendirilmiştir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 466). İki standart seti amaç ve kapsam yönünden ele alındığında birbirine benzer nitelikte olduğu görülmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 801).

2.3. Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar

Bölüm 3'ün temel amacı muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesiyle muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliklerin ve yanlılıkların düzeltilmesine yönelik gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 3.1).

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardan oluşmaktadır. Finansal tablo kalemlerinin ölçüm ve sınıflandırma usulleri, amortisman yöntemleri ve stokların maliyet hesaplama yöntemleri muhasebe politikalarındandır (Resmi Gazete, 2017: Madde 3.2).

Bölüm 3, tam set TMS-TFRS'de TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına karşılık geldiği görülmektedir.

Tablo 14'te gösterildiği gibi Bölüm 3 ile TMS 8'in benzer olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin düzeltilmesi geriye dönük olarak yapılır. Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri ileriye yönelik uygulanır ve kâr-zarar ile ilişkilendirilir. Yanlılıklar, cari dönemde yapıldığı finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse gerekli düzeltme cari dönemde yapılır. Ancak cari dönemde tespit edilemeyen yanlılıkların düzeltilmesi geriye dönük olarak yapılır (Gençoğlu, 2017: 6).

Tablo 14: BOBİ FRS Bölüm 3 ile TMS 8 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	Muhasebe Politikalarındaki Değişikler	Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	Muhasebedeki Yanlılıklar
BOBİ FRS	Geriye dönük düzeltme	Cari dönem ve gelecek döneme yönelik düzeltme	Cari dönemde (tespit varsa) ve geriye dönük düzeltme
TMS-TFRS	Geriye dönük düzeltme	Cari dönem ve gelecek döneme yönelik düzeltme	Cari dönemde (tespit varsa) ve geriye dönük düzeltme

Kaynak: (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 22)

2.4. Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bölüm 4'ün temel amacı, finansal durum tablosu tarihinden sonra gerçekleşen olaylarda düzeltme gerektirenleri ve açıklama yapılması gerekenleri ortaya çıkarmaktır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 91).

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile mali tabloların yayım tarihi arasında oluşan işletme yararına ve zararına yönelik gelişme gösteren olaylar şeklinde ifade edilmektedir. Bu olaylar, mali tablolarda düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar olarak iki şekilde gerçekleşmekte ancak düzeltme gerektirmeyen olaylar finansal tablolarda açıklanması gereken olaylar olarak yer almaktadır (Tüm, 2018: 59). Raporlama döneminden sonraki olaylar iki grupta ele alınmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 69):

- 1) Düzeltme Gerektiren Olaylar: Raporlama dönemi sonunda ilgili olayların oluştuğuna yönelik delilleri ortaya koyan şartların oluştuğu durumlar.
- 2) Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar: İlgili olayların raporlama döneminden sonra var olduğunu ortaya koyan şartların oluştuğu durumlar.

Bölüm 4, tam set TMS-TFRS'de TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar standardına karşılık geldiği görülmektedir.

Tablo 15'te gösterildiği gibi Bölüm 4 ile tam set TMS-TFRS'nin içerik ve kapsam yönünden benzer olduğu tespit edilmiştir. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylarda dipnotlarla birlikte raporlama dönemine ait finansal tablolarda bulunan meblağların düzeltilmesinin gerektiği, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylarda ise raporlama dönemine ait finansal tablo meblağlarında hiçbir değişiklik yapılmayacağı sadece önemli nitelikte olanlarının dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 15: BOBİ FRS Bölüm 4 ile TMS 10 Karşılaştırması

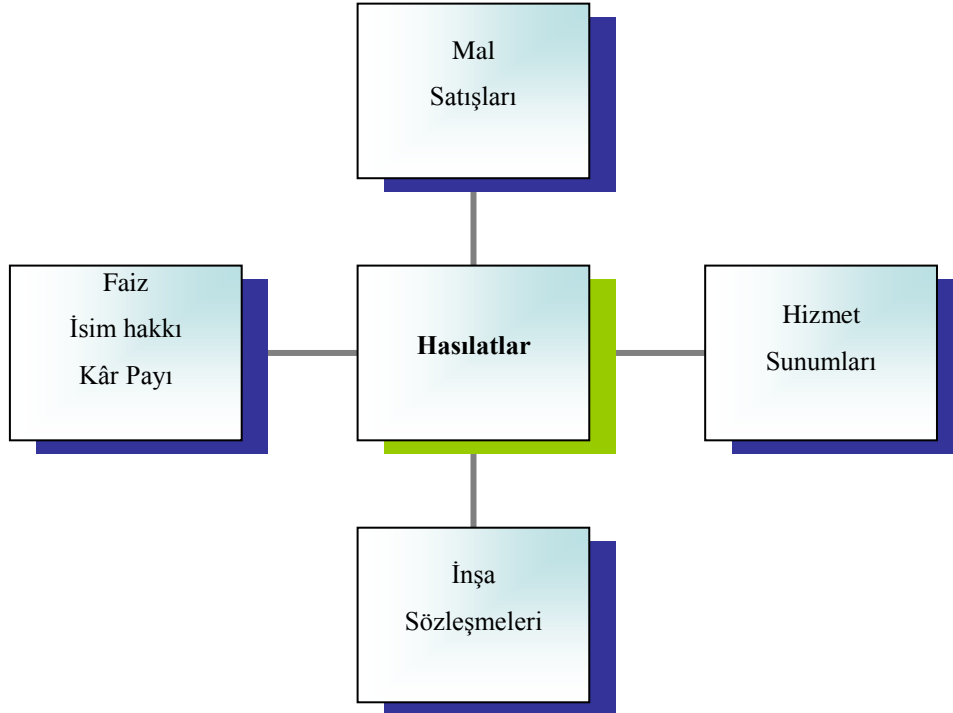
KARŞILAŞTIRMA	Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar	Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar
BOBİ FRS	Dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolardaki meblağlar	Değişiklik yapılmaz, önemli nitelikte olanlar dipnotlarda açıklanır
TMS-TFRS	Dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda oluşan meblağlar	Değişiklik yapılmaz, önemli nitelikte olanlar dipnotlarda açıklanır

Kaynak: (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 22)

2.5. Bölüm 5 Hasılat

Bölüm 5'in temel amacı; belirli işlem ve olaylarda meydana gelen hasılatla ilişkin muhasebe kurallarını, hasılatın ne zaman kaydedileceğini ve ölçümünü düzenlemektir. Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 2017: Madde 5.1-5.2).

BOBİ FRS kapsamında hasılat olarak kaydedilmesi gereken işlem ve olaylar Şekil 9'da belirtilmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 75).



Şekil 9: Hasılat Kaydedilecek İşlem ve Olaylar

BOBİ FRS hasılat kapsamına girmeyen hasılat ve diğer gelirler şu şekilde sıralanabilir (Işıklılar, Buz ve Bağiran, 2018: 95):

- 1) Kiralamalar bölümündeki kiralamalardan dolayı oluşan hasılat ya da diğer gelirler .
- 2) İştiraklerdeki Yatırımlar ya da Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar bölümlerinde oluşan iştirak ya da müşterek girişimlerdeki yatırımlardan sağlanan kâr payları veya diğer gelirler.
- 3) Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümündeki finansal varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde oluşan değişimlerden ya da bunların elden çıkarılmasından dolayı oluşan gelirler.
- 4) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümündeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden oluşan gelirler.
- 5) Tarımsal Faaliyetler bölümündeki canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk kayda alınmasında veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden dolayı oluşan gelirler.

BOBİ FRS’de bir varlık; tasarım, teknoloji, özellik, amaç ve kullanım yönünden birbiriyle ilişkili veya bağımlı bir grup varlığın, yapımı için özel olarak taraflarca hazırlanan inşa sözleşmesi sonucunun doğru tahmin edilmesi şartıyla raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda gösterilmektedir. İnşa sözleşmesine ait hasılat ve maliyetler gerekli olan bu şartın gerçekleşmesine bağlı olarak sözleşmeye konu faaliyetin tamamlanma derecesi göz önünde bulundurularak kâr-zarara yansıtılmaktadır (Kıllı ve Işık, 2018: 1098).

Bölüm 5, tam set TMS-TFRS’de TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına karşılık geldiği görülmektedir. (Gençoğlu, 2017: 9).

Tablo 16’da, Bölüm 5 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 16: BOBİ FRS Bölüm 5 ile TFRS 15 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Mal Satışında Kayıt	Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devredilmiş olması	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş olması
Hizmet Sunumunda Kayıt	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak	Hizmet sunulduğu anda veya zamana yaygın olarak
İnşa Sözleşmelerinde Kayıt	Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre dönemsel olarak	Edim yükümlülüğü ifa edildikçe zamana yaygın olarak
Ölçüm	Alınması beklenen bedel-iskonto	İşlem bedeli
Faizin Ölçümü	Etkin faiz yöntemi	Etkin faiz yöntemi
Vade Farkı	Bir yıldan uzun vadelerde vade farkı ayrıştırması yapılır.	Kolaylaştırıcı yöntemi tercih edenler hariç tüm vade farkları ayrıştırılır.

Kaynak: (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 250; Işıklılar, Buz ve Bağırhan, 2018: 94).

Vadeli mal satışından hasılatla ilgili yapılacak işlemler Örnek 1’de gösterilmiştir. (Örnek tasarımında; Öztürk, Gökçen ve Güleç, 2018’den faydalanılmıştır.)

Örnek 1 (Vadeli Satışlar): 01.10.2018 tarihinde EYŞ işletmesi peşin fiyatı 20.000 TL olan ticari malı 4 ay vadeli şekilde 24.310,13 TL + %18 KDV’ye satışını yapmıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış aylık faiz oranı 0,05’tir.

Çözüm 1: TFRS 15 standardına göre itfa edilmiş tutarlar şu şekildedir:

Vade Süresi	Faiz Tutarı	Anapara+Faiz	Gelir Olarak Kaydedilecek Faiz	Alınan Tutar
31.10.2018	1.000,00	21.000,00	-	-
30.11.2018	1.050,00	22.050,00	-	-
31.12.2018	1.102,50	23.152,50	3.152,50	-
31.01.2019	1.157,63	24.310,13	1.157,63	24.310,13
Toplam Faiz	<u>4.310,13</u>			

TFRS 15 standardı kapsamında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
----- 01.10.2018 ----- 120 ALICILAR 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV 12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	28.685,95	20.000 4.375,82 4.310,13
----- 31.12.2018 ----- 12X ERTELENMİŞ GELİRLER 642 FAİZ GELİRLERİ	3.152,50	3.152,50
----- 31.01.2019 ----- 12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ 642 FAİZ GELİRLERİ	1.157,63	1.157,63
----- 31.01.2019 ----- 102 BANKALAR 120 ALICILAR	28.685,95	28.685,95

BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
----- 01.10.2018 ----- 120 ALICILAR 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	28.685,95	24.310,13 4.375,82

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı kapsamında vade farkları uygulama kolaylığı hariç tümü ayrıştırılmaktadır. Örnek 1’de de bu fark 4.310,13 TL olarak ayrıştırılmış ve Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri hesabında kayda alınmıştır. Bölüm 5 Hasılat standardı kapsamında ise vade bir yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılmakta ve hasılatın ölçümünde etkin faiz yöntemi kullanılmakta ve faiz geliri olarak kaydedilmektedir (Sabuncu, 2018: 758). Örnek 1’de vade 4 ay olarak verilmiş dolayısıyla vade farkı ayrıştırılması yapılmamış ve finansman unsurunu kapsayan faiz geliri hasılat içerisinde yer almıştır. Örnek 1’de hesaplanan 4.310,13 TL faiz geliri dönem sonunda Kâr veya Zarar Tablosu’nda hasılat kalemi altında raporlanmaktadır (Öztürk, Gökçen ve Güleç, 2018: 444-445).

2.6. Bölüm 6 Stoklar

Bölüm 6'nın temel amacı stokların ilk kayda alınması, maliyetlerinin belirlenmesi ve stok değer düşüklüğü oluştuğunda ve ilgili hasılat sağlandığında bu maliyetlerin giderleştirilmesi ile ilgili konularda muhasebe ilkelerini düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 6.1). Stok kapsamındaki varlıkların özellikleri şu şekildedir (Selvi ve Ercan, ty.: 48):

- 1) Olağan işletme faaliyetleri içinde satış amaçlı sahip olunan varlıklar ve üretimi yapılan varlıklar.
- 2) Üretim aşamasında veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme.

Finansal araçlar ve tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlıklar ve hasat sırasında elde edilen tarımsal ürünler Bölüm 6 kapsamında ele alınmaz (Resmi Gazete, 2017: Madde 6.3). Stoklarda değerlendirme; maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile yapılır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 125).

Bölüm 6, tam set TMS-TFRS'de TMS 2 Stoklar standardına karşılık olarak gelmektedir. Tablo 17'de, Bölüm 6 ile tam set TMS-TFRS'nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 17: BOBİ FRS Bölüm 6 ile TMS 2 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Mal ve Hizmet Satın Almadaki Wade Farkı	Vade > 1 yıl ise, vade farkı ayrıştırılır	Tüm vade farkları ayrıştırılır
Borçlanma Maliyetleri	Üretimi > 1 yıl olan stoklarda borçlanma maliyetleri stok maliyetine dâhil edilir	Özellikli varlık niteliğindeki stoklarda borçlanma maliyetleri stok maliyetlerine dâhil edilir
Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi	Tam maliyet ve gerekliyse normal maliyet yöntemi	Normal maliyet yöntemi
Dönemsonu Değerleme	Maliyet değeri ile Net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir	Maliyet değeri ile Net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir
Değer Düşüklüğü	Net gerçekleştirilebilir değer stok maliyetinden küçük ise, değer düşüklüğü zararı	Net gerçekleştirilebilir değer stok maliyetinden küçük ise, değer düşüklüğü zararı

Kaynak: (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 82; Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 138).

Örnek 1’de BOBİ FRS kapsamında normal maliyet yöntemi ile tam maliyet yöntemi arasında oluşan farkın gelir tablosu (kâr veya zarar tablosu) üzerindeki etkisi belirtilmektedir. (Örnek tasarımında; Gönen, 2019’dan faydalanılmıştır.)

Örnek 1: EYŞ AŞ’nin 2018 yılı üretim giderleri şu şekildedir:

EYŞ AŞ’nin Üretim Giderleri	
Üretim Kapasitesi	428.846 adet
Üretilen Miktar	257.308 adet
Satış Miktarı	159.174 adet
Birim Satış Fiyatı	1.794,32 TL
Toplam Hasılat	182.804.648 TL
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG)	10.645.086 TL
Direkt İşçilik Giderleri (DİG)	15.967.630 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	5.322.542 TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	42.580.350 TL

EYŞ AŞ’nin üretim kapasitesi 428.846 adettir. Dönem içinde 257.308 adet mamulün üretimi yapılmıştır. Toplam üretim maliyeti de 74.515.608 TL olmuştur.

TAM MALİYET YÖNTEMİ		NORMAL MALİYET YÖNTEMİ	
DİMMG	10.645.086 TL	DİMMG	10.645.086 TL
DİG	15.967.630 TL	DİG	15.967.630 TL
DEĞİŞKEN GÜG	5.322.542 TL	DEĞİŞKEN GÜG	5.322.542 TL
SABİT GÜG	42.580.350 TL	SABİT GÜG (%60 Kapasiteli)	25.548.210 TL
TOPLAM	74.515.608 TL	TOPLAM	57.483.468 TL
Birim Maliyet (74.515.608 TL / 257.308 adet)	289,60 TL	Birim Maliyet (57.483.468 TL / 257.308 adet)	223,40 TL

Tam maliyet yönteminde dönem içerisindeki tüm giderler mamulün maliyetine yükleneceğinden birim maliyet 289,60 TL olarak hesaplanmış, normal maliyet yönteminde ise EYŞ AŞ %60 kapasite ile çalıştığı için mamulün maliyetine sabit genel üretim giderleri 25.548.210 TL olarak yansımıştır. Bu durumda normal maliyet yöntemine göre birim maliyet 223,40 TL’dir.

Tam maliyet yöntemine göre satılan mamul maliyeti:

(159.174 adet x 289,60 TL)= 46.096.790,40 TL

Normal maliyet yöntemine göre satılan mamul maliyeti:

(159.174 adet x 223,40 TL) + (Sabit GÜG Kullanılmayan Kapasite Tutarı: 42.580.350 TL x %40)= 35.559.471,60 + 17.032.140= 52.591.611,60 TL

EYŞ AŞ'İN GELİR TABLOSU (KÂR veya ZARAR TABLOSU)		
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	<u>TAM MALİYET</u>	<u>NORMAL MALİYET</u>
HASILAT	182.804.648	182.804.648
SATIŞLARIN MALİYETİ	(46.096.790,40)	(52.591.611,60)
BRÜT KÂR-ZARAR	136.707.857,60	130.213.036,40

EYŞ AŞ'nin gelir tablosuna (kâr veya zarar tablosu) bakıldığında tam maliyet yöntemine göre hesaplanmış olan satışların maliyetinde brüt kâr 136.707.857,60 TL iken, normal maliyet yöntemine göre hesaplanmış olan satışların maliyetinde brüt kâr 130.213.036,40 TL olmuştur. Ortaya çıkan 6.494.821,20 TL'lik fark normal maliyet yönteminde üretim kapasitesinde atıl durumda olan kısmın satışların maliyetine eklenmesinden kaynaklandığı görülmekle birlikte TMS 2 Stoklar standardında bulunan dönüştürme maliyetlerinde normal maliyet yönteminin kullanılması, BOBİ FRS ile arasında önemli farklılıkların oluşmasına neden olmaktadır (Gökçen ve Öztürk, 2017: 112; Gönen, 2019: 21).

Vadeli stok alımı ile ilgili uygulama Örnek 2'de yapılarak BOBİ FRS ile tam set TMS-TFRS arasındaki farklılık ve benzerlikler açıkça ortaya konulmuştur. (Örnek tasarımında Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018'den yararlanılmıştır.)

Örnek 2: EYŞ işletmesi 01.10.2018 tarihinde peşin fiyatı 40.000 TL olan ticari mal 4 ay vadeli 48.620,26 TL'ye %18 KDV hariç olarak satın alınmıştır. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış aylık faiz oranı 0,05'tir.

Çözüm: TMS 2 kapsamında itfa edilmiş tutarlar şu şekildedir:

Vade Süresi	Faiz Tutarı	Anapara+Faiz	Gider Olarak Kaydedilecek Faiz	Ödenen Tutar
31.10.2018	2.000,00	42.000,00	-	-
30.11.2018	2.100,00	44.100,00	-	-
31.12.2018	2.205,00	46.305,00	6.305,00	-
31.01.2019	2.315,26	48.620,26	2.315,26	48.620,26
Toplam Faiz	<u>8.620,26</u>			

Tabloda görüldüğü üzere 2018 yılı için gider olarak kaydedilecek faiz tutarı toplam 6.305 TL olarak hesaplanmış, 2019 yılına ait faiz tutarı ise 2.315,26 TL olarak hesaplanmıştır. Vadeli mal alımı ve faiz gider kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

TMS 2 kapsamında yapılacak muhasebe kayıtları şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
01.10.2018		
153 TİCARİ MALLAR	40.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	8.751,65	
32X ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	8.620,26	
320 SATICILAR		57.371,91
31.12.2018		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	6.305,00	
32X ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		6.305,00

TMS 2 kapsamında izleyen yıl yapılacak muhasebe kayıtları şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.01.2019		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.315,26	
32X ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		2.315,26
31.01.2019		
320 SATICILAR	57.371,91	
102 BANKALAR		57.371,91

BOBİ FRS kapsamında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.10.2018-----		
153 TİCARİ MALLAR	48.620,26	
191 İNDİRİLECEK KDV	8.751,65	
320 SATICILAR		57.371,91

TMS 2 standardına göre vadeli stok alımlarında tüm vade farkları ayrıştırıldığı için vade farkı ayrıştırması yapılmıştır. Etkin faiz yöntemi kullanılarak faiz giderleri hesaplanmıştır. BOBİ FRS’de ise vadeli stok alımlarında vade 1 yılın üzerinde olduğunda vade farkları ayrıştırılmaktadır. Örneğimizde de vade 4 ay (bir yılın altında) olduğundan BOBİ FRS kapsamında vade farkı ayrıştırması yapılmamıştır. Bu sebeple BOBİ FRS kapsamında yapılan kayıta maliyet, finansman unsuru içerdiğinden stok maliyeti içerisinde muhasebeleştirilmiştir. Bu durumda da dönem sonunda finansman unsuru olan finansman gideri ile ilgili tahakkuk kaydı yapılmayacaktır. Gelecek ay ve yıllara ait faiz giderleri dönem sonu finansal durum tablosunda stoklar kalemi altında yer alacaktır (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018: 446).

2.7. Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

Bölüm 7’nin temel amacı tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin, canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasını ve ölçümüne yönelik gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir. Bu bölüm hükümleri hasat zamanından sonraki tarımsal ürünlere uygulanmamaktadır. (Resmi Gazete, 2017: Madde 7.1).

Bir faaliyetin tarımsal faaliyet içinde yer alabilmesi için gerekli şartlar şu şekildedir (Karapınar ve Eflatun 2017: 145):

- 1) Canlı hayvan ve bitkilerin biyolojik dönüşümünün mümkün olması.
- 2) Biyolojik dönüşüm sürecinde dönüşümün gerçekleşebilmesi için gereken şartların oluşması.
- 3) Arzu edilen kalite ve miktarda ürün alınması.

Tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların kaydedilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların oluşması gerekmektedir (Güler, 2018: 180-181):

- 1) Tarımsal ürün ve canlı varlıkların kontrolü işletmede olmalı.
- 2) Tarımsal ürün ve canlı varlıkların gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlamasının muhtemel olması.
- 3) Tarımsal ürün ve canlı varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçümü yapılabilir.

Bölüm 7, tam set TMS-TFRS’de TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 18’de, Bölüm 7 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 18: BOBİ FRS Bölüm 7 ile TMS 41 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Tarımsal Ürünlerde Ölçüm	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi
Canlı Varlıklarda Ölçüm	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi veya Maliyet Bedeli Yöntemi	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi
Canlı Varlıklarda Sunum	Bilançoda Ayrı Bir Kalem Olarak Sunum	Bilançoda Ayrı Bir Kalem Olarak Sunum

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 192; Doğan, 2017: 775-776)

2.8. Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

Bölüm 8’in temel amacı maden, petrol, doğalgaz ve benzeri kaynakların aranması ve değerlendirilmesine yönelik muhasebe ilkelerini düzenlemektir (Resmi Gazete,2017 Madde 8.1).

Arama ve değerlendirme varlıklarına dâhil edilebilecek harcamalar şu şekildedir (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 204):

- 1) Arama haklarının alınması.
- 2) Arama sondajı, topografik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel işlemler.
- 3) Kazı ve örnekleme.
- 4) Cevher çıkarmanın teknik bakımdan imkânsız olup olmamasına bağlı faaliyetler.

Bölüm 8, tam set TMS-TFRS’de TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardına karşılık gelmektedir. Tablo 19’da, Bölüm 8 ile, tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur. İlk kayda almada her iki standartta benzer şekilde maliyet bedeli yöntemini kullanmakta sonraki ölçümde ise; BOBİ FRS’de maliyet bedeli esas alınırken TMS-TFRS’de maliyet bedeli ve yeniden değerlendirme modeli kullanımı farklılığı arz etmektedir. Sunum kısmında ise her iki standartta benzer şekilde arama ve değerlendirme varlığının niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık şeklinde belirtilmektedir.

Tablo 19: BOBİ FRS Bölüm 8 ile TFRS 6 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
İlk Kayda Alma	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Modeli ve Yeniden Değerleme Modeli
Sunum	Arama ve Değerlendirme Varlığının Niteliğine Göre Maddi veya Maddi Olmayan	Arama ve Değerlendirme Varlığının Niteliğine Göre Maddi veya Maddi Olmayan

Kaynak: (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 154-156; Ataman ve Cavlak, 2017: 160; Doğan, 2017: 776)

2.9. Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Bölüm 9’un temel amacı finansal varlık ve yükümlülüklerle ilgili muhasebe kurallarını ve işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarının kayda alınma esaslarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 9.1).

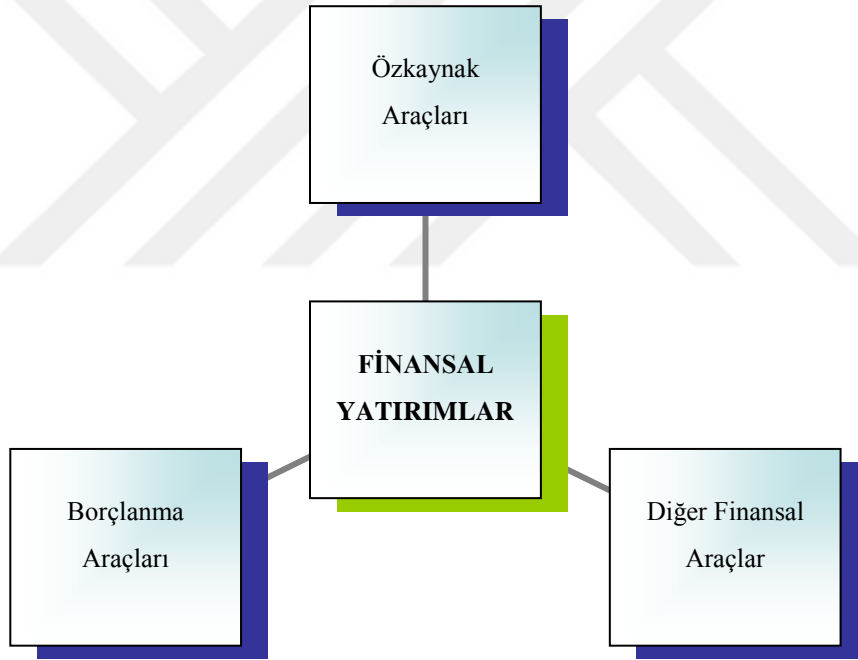
Finansal araçlar, bir işletmenin bir finansal varlığı diğer bir işletmenin ise ya bir finansal borcu ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa sebep olan bir sözleşme şeklinde tanımlanmıştır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 163).

Finansal varlıklar şu şekilde sıralanabilir (Ataman ve Gökçen, 2017: 111-112):

- 1) Nakit.
- 2) Başka bir işletmenin özkaynak aracı.

- 3) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık elde edilmesi veya finansal varlık ve yükümlülüklerin işletmenin yararına olan durumlarda başka bir işletmeyle takas edilmesindeki sözleşmelerden doğan haklar.
- 4) İşletmenin özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan kendi özkaynak aracını almak mecburiyetinde olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya işletmenin özkaynak aracını, sabit tutarda bir nakdini ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki durumlarda ödenecek ya da ödenebilecek sözleşme.

Şekil 10'da finansal yatırımlar bölümlerine ayrılmıştır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 33):



Şekil 10: Finansal Yatırımların Bölümleri

Özkaynak araçları; işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra işletme varlıklarında bir hakkı olduğunu gösteren sözleşme olarak ifade edilmektedir (Işıklılar, Buz ve Bağiran, 2018: 213). Borçlanma araçları ise; işletmenin ticari ve diğer alacakları ile ticari ve diğer borçları içine

girmeyen finansal varlık veya finansal borçlar olarak açıklanmaktadır (Güler, 2018: 215). Alacaklar, borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları kapsamında olmayan finansal araçlar; diğer finansal araçlar olarak belirtilmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 805).

Bölüm 9, tam set TMS-TFRS’de TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TFRS 9 Finansal Araçlar, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS 39 Finansal Araçlar standartlarına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 20’de, Bölüm 9 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 20: BOBİ FRS Bölüm 9 ile TFRS 9 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Ticari ve Diğer Alacak ve Borçlarda Kayıt	Vade \leq 1 Yıl ise; İtibari Değeriyle Vade $>$ 1 Yıl ise; İtfa Edilmiş Değeriyle	İtfa Edilmiş Maliyetleri Üzerinden (Uygulama Kolaylığı Hariç)
Hisse Senedi Yatırımlarında Kayıt	Borsada İşlem Görenler Gerçeğe Uygun Değerle (Piyasa Değeri), Diğerleri Maliyet Bedeliyle	Gerçeğe Uygun Değerle
Ticari Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	Değer Düşüklüğüne İlişkin Gözlemlenebilir Kanıtlar Varsa; Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılmakta	Beklenen Kredi Zararı Yaklaşımına Göre Değer Düşüklüğü Kaydedilmekte
Borçlanma Aracı Niteliğindeki Menkul Kıymet Yatırımlarının Ölçümü	İtfa Edilmiş Değer Üzerinden	İtfa Edilmiş Maliyet Üzerinden
Banka Kredileri ve İhraç Edilen Menkul Kıymetlerin Ölçümü	İtfa Edilmiş Değer Üzerinden	İtfa Edilmiş Maliyet Üzerinden
Türev Araçlar	Gerçeğe Uygun Değerle	Gerçeğe Uygun Değerle

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağiran, 2018: 212; Alataş ve Kılıç, 2018: 466; Doğan, 2017: 776)

Örnek 1’de ticari alacaklarda ilk kayda alma ve ölçüme ilişkin TFRS 9 ve Bölüm 9 kapsamında değerlendirmesi yapılmıştır (Örnek tasarımı; Öztürk, 2017’den yararlanılmıştır).

Örnek 1: EYŞ işletmesi 01.12.2018 tarihinde peşin değeri 250.000 TL + %18 KDV Hariç ticari malı vadeli olarak satmıştır. Satış karşılığında %18

KDV Dâhil 324.500 TL itibari değerli ve vadesine 3 ay olan alacak senedi almıştır. Bilanço tarihi itibariyle iskonto oranı 0,10'dur.

TFRS 9 kapsamında yapılacak ilk muhasebe kaydı şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.12.2018-----		
121 ALACAK SENETLERİ	324.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		250.000
391 HESAPLANAN KDV		49.500
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		25.000

Oluşan 25.000 TL'lik faiz gelirinin bir kısmı 2018 yılı Aralık ayı içerisinde, kalan kısmı 2019 yılı Ocak ve Şubat aylarının faiz geliri olarak tahakkuk edecektir. Faiz geliri hesaplamasında etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır.

$$\text{Etkin Faiz Oranı} = (275.000 / 250.000)^{1/(3/12)} - 1 = \% 46,41$$

$$\text{Alacak Senedinin İki Ay İçin İtfa Edilmiş Maliyeti} = 275.000 / (1+0,4641)^{2/12} = \underline{258.070 \text{ TL}}$$

TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre bilanço tarihindeki itfa edilmiş maliyet ile peşin değer arasındaki fark faiz geliri olarak kaydedilmektedir (Öztürk, 2017: 601).

$$\text{Faiz Geliri} = (\text{İtfa edilmiş maliyet}) - (\text{Peşin değer})$$

$$\text{Faiz Geliri} = 258.070 - 250.000 = \underline{8.070 \text{ TL}}$$

TFRS 9'a göre yapılacak faiz geliri kaydı şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----31.12.2018-----		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	8.070	
642 FAİZ GELİRLERİ		8.070

BOBİ FRS kapsamında yapılacak ilk muhasebe kaydı şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.12.2018-----		
121 ALACAK SENETLERİ	324.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		275.000
391 HESAPLANAN KDV		49.500

BOBİ FRS kapsamında yapılan kayıta, ticari alacağın vadesi bir yılın altına düştüğü için faiz tutarı ayrıştırmaya tabi tutulmamış ve vadeli satış tutarının tamamı hasılat olarak kayıt altına alınmıştır.

BOBİ FRS'ye göre 324.500 TL itibari değerli alacak senedi edinim tarihi itibariyle vadesi bir yılın altında olduğundan bilanço tarihinde itibari değerle değerlemesi yapılacaktır. Bu durumda, dönemin sonunda herhangi bir muhasebeleştirme yapılmayacaktır. Fakat bu örnekteki alacak senedinin edinim tarihindeki vadesi bir yıldan uzun olması durumunda; TFRS 9'a göre yapılan kayıtlar BOBİ FRS için de yapılacaktır. Faiz tutarı, Kâr veya Zarar Tablosu'nda (Gelir Tablosu) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler veya Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler kaleminde; diğer alacak ve borçlara ilişkin hesaplanan faiz tutarı ise; Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler veya Faiz vb. Giderler kalemlerinde muhasebeleştirilecektir (Öztürk, 2017: 602).

2.10. Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar

Bölüm 10'un temel amacı iştirak yatırımlarına ilişkin muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 10.2).

İşletmenin önemli etkisinin olduğu işletmeler iştirak olarak tanımlanmaktadır. Önemli etkinin varlığı, yatırımcının doğrudan veya dolaylı olarak bir işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasına sahip olması ve aksi açık bir şekilde ortaya çıkmadıkça yatırım yapan işletmenin önemli etkisi bulunduğu kabul edilmektedir (Gençoğlu, 2017: 8; Karapınar ve Eflatun, 2017: 181).

İştirak yatırımı yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı önemli ölçüde ya da mutlak çoğunlukla sahip olması durumunda yatırımda bulunan işletmenin önemli etkisini ortadan kaldırmaz (Öcalmış, 2018: 40).

Bölüm 10, tam set TMS-TFRS'de TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 21'de, Bölüm 10 ile tam set TMS-TFRS'nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 21: BOBİ FRS Bölüm 10 ile TMS 28 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
İştirak Yatırımı	Önemli Etkinin Varlığı	Önemli Etkinin Varlığı
Ölçüm	Konsolide Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Münferit Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Maliyet Bedeli Yöntemi	Konsolide Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Münferit Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Maliyet Bedeli Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 252; Tunçez, 2018: 1023)

2.11. Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Bölüm 11'in temel amacı müşterek girişimlerdeki yatırımlara yönelik uyulması gereken muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 11.1).

Bir iktisadi faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye bağlı olarak paylaşılması müşterek kontrol, iki veya daha fazla tarafın müşterek kontrole tabi bir iktisadi faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenleme müşterek girişim olarak ifade edilmektedir. Müşterek girişim; müştereken kontrol edilen faaliyetler, varlıklar ve işletmeler olarak üç grupta sınıflandırılmaktadır (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 281). Müşterek girişimin temel özellikleri şu şekildedir (Güler, 2018: 304):

- 1) Müşterek girişimdeki taraflar, sözleşmeye bağlı bir girişim ile sınır koyulmuştur.
- 2) Müşterek girişimdeki tarafların iki veya daha çoğuna girişimin müşterek kontrol hakkını sağlamaktadır.

Bölüm 11, tam set TMS-TFRS'de TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 22'de, Bölüm 11 ile tam set TMS-TFRS'nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 22: BOBİ FRS Bölüm 11 ile TFRS 11 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Müşterek Kontrol	Bir Faaliyet Üzerindeki Kontrolün Sözleşme İle Paylaşılması	Bir Faaliyet Üzerindeki Kontrolün Sözleşme İle Paylaşılması
Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerde Muhasebeleştirme	Konsolide Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Münferit Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Maliyet Bedeli Yöntemi	Konsolide Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Münferit Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Maliyet Bedeli Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 280; Çalıyurt ve Günay, 2017: 19)

2.12. Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar

Bölüm 12'nin temel amacı maddi duran varlıkların ilk kaydedilmesi, defter değerinin belirlenmesi ve maddi duran varlıklar ile ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konularında gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 12.1).

Mal veya hizmet üretiminde kullanılmak, işletme dışındakilere kiralanmak veya idari amaçlar dâhilinde kullanmak amacıyla bulundurulan ve birden fazla dönemde kullanılması düşünülen varlıklar, maddi duran varlık olarak ifade edilmektedir. Bir varlığın maddi duran varlık olarak kaydedilebilmesi için gerekli şartlar şu şekildedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 127):

- 1) Boyut ve şekil bakımından maddi bir yapıda olması.
- 2) İşletme faaliyetlerinde (üretim, tedarik, idari) kullanılması.
- 3) Satmak amacıyla değil birden fazla dönemde kullanma amaçlı edinilmiş olması.

Maddi duran varlıkların maliyetinde bina ve arsalar birlikte edinilmiş olsa bile finansal tablolarda raporlaması ayrı bir şekilde yapılması zorunlu tutulmuş ve bir varlık yeniden değerlemeye tabi tutuluyorsa, bu varlıkla beraber varlığın bulunduğu maddi duran varlık grubundaki diğer varlıklarda yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır (Yelgen ve Uyar, 2018: 100; Çanakçıoğlu, 2018: 75).

Bölüm 12, tam set TMS-TFRS’de TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 23’te, Bölüm 12 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 23: BOBİ FRS Bölüm 12 ile TMS 16 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Ölçüm	Maliyet Bedeli Yöntemi veya Yeniden Değerleme Yöntemi	Maliyet Bedeli Yöntemi veya Yeniden Değerleme Yöntemi
Vade Farkı	Vade > 1 Yıl ise, Vade Farkları Ayrıştırılır ve Peşin Tutar Üzerinden Ölçülür	Tüm Vade Farkları Ayrıştırılır
Borçlanma Maliyetleri	Maddi Duran Varlıkların İnşası > 1 Yıl ise, Borçlanma Maliyetleri Maliyete Dâhil Edilir	Özellikli Varlıkların (Amaçlanan Kullanıma veya Satışa Hazır Hale Getirilmesi Zorunlu Olarak Uzun Bir Süre Gerektiren Varlık) Borçlanma Maliyetleri Maliyete Dâhil Edilir
Amortisman	Zorunlu	Zorunlu
Faydalı Ömür	İşletme Tarafından Gerçekçi Tahminler Esas Alınarak Belirlenir	İşletme Tarafından Gerçekçi Tahminler Esas Alınarak Belirlenir
Amortismanına Tabi Tutar	Varlığın Defter Değerinden Hurda Değerin Çıkarılmasıyla Bulunur	Varlığın Defter Değerinden Hurda Değerin Çıkarılmasıyla Bulunur

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 290; Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 158; Güleç, 2018: 904-906)

Örnek 1’de vadeli maddi duran varlığın satın alınmasında vadenin bir yıl ve bir yıldan fazla olması durumlarında BOBİ FRS’ye göre yapılması gereken muhasebe kayıtları gösterilmektedir (Örnek tasarımında Güleç, 2018’den yararlanılmıştır).

Örnek 1: EYŞ işletmesi 01.01.2019’da faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 800.000 TL değerinde bir makineyi satın almış ve alış bedelinin 500.000 TL’sini peşin ödemiş, geriye kalan kısmını 1 yıl içerisinde ödeyeceğini belirterek satıcı firmayla anlaşmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

BOBİ FRS kapsamında yapılacak kayıt şöyledir (Vade 1 yıl):

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.01.2019-----		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	800.000	
100 KASA		500.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		300.000

Vade 1 yıldan uzun olmadığı için maddi duran varlık alımında BOBİ FRS kapsamında herhangi bir vade farkı ayrıştırılması yapılmamaktadır (Güleç, 2018: 907).

Aynı örnekte **vade 2 yıl** olsaydı ve **geriye kalan 300.000 TL 2 eşit taksitte** ödenseydi (Faiz oranı % 8) yapılacak işlemler şöyle olacaktır:

$$\begin{aligned}\text{Bugünkü Değer (Peşin Değer)} &= 500.000 + [150.000 / (1+ 0,08)^1] + \\ &\quad [150.000 / (1+ 0,08)^2] \\ &= 500.000 + 138.889 + 128.601 \\ &= \underline{\underline{767.490 TL}}\end{aligned}$$

$$\text{Birinci Yıl Vade Farkı} = 150.000 - 138.889 = \underline{\underline{11.111 TL}}$$

$$\text{İkinci Yıl Vade Farkı} = 150.000 - 128.601 = \underline{\underline{21.399 TL}}$$

BOBİ FRS Kapsamında Yapılacak Kayıt Şöyledir (Vade 2 yıl):

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.01.2019-----		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	767.490	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (32X BORÇ REESKONTLARI)	11.111	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (42X BORÇ REESKONTLARI)	21.399	
100 KASA		500.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		150.000
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		150.000

Vade 1 yıl iken BOBİ FRS açısından vade farkı ayrıştırması yapılmamıştır. Ancak vade 2 yıla çıktığında vade farkı ayrıştırması

yapılmıştır. Bu durumda maddi duran varlık (makine) peşin fiyatı üzerinden kayıtlara geçmiştir. Vadeli alınan maddi duran varlığın (makine) alış maliyeti 767.490 TL aradaki 32.510 TL'lik fark ertelenmiş gider olarak kaydedilmiştir.

2.13. Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bölüm 13'ün temel amacı yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm, açıklama ve kayda alma konularında gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 13.1).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisine birlikte sahip olmak amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elinde bulundurulan gayrimenkuller olarak ifade edilmektedir (Güler, 2018; 383). Gayrimenkuller kullanım amaçlarına göre işletmelerde sınıflandırılmaktadır. Maddi duran varlıklar veya stoklar sınıfında yer alan gayrimenkuller, kullanım amaçları doğrultusunda yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına girebilmekte ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin kullanım amacının değişmesi durumunda da maddi duran varlıklara ya da stoklar sınıfına geçebilmektedirler (Sabuncu, 2019: 5-6)

Bölüm 13, tam set TMS-TFRS'de TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 24'te, Bölüm 13 ile tam set TMS-TFRS'nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 24: BOBİ FRS Bölüm 13 ile TMS 40 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
İlk Kayda Alma	Satın alma; işletme tarafından imal veya inşa yoluyla ise; Maliyet Bedeli Finansal kiralama yoluyla ise; Gerçeğe Uygun Değer veya Kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile	Satın alma; işletme tarafından imal veya inşa yoluyla ise; Maliyet Bedeli Finansal kiralama yoluyla ise; Kira ödemelerinin bugünkü değeri ile
Sonraki Ölçüm	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi veya Maliyet Yöntemi	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi veya Maliyet Yöntemi
Vade Farkı	Vade > 1 yıl ise, Vade Farkları Ayrıştırılır	Tüm Vade Farkları Ayrıştırılır
Borçlanma Maliyetleri	Kâr veya zararda raporlanır İnşası > 1yıl ise borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dâhil edilir	Kâr veya zararda raporlanır Özellikli varlık tanımına giren yatırımlar ise, borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dâhil edilir

Kaynak: (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 126; Ataman ve Cavlak, 2017:161; Güler, 2018: 383-384)

2.14. Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bölüm 14'ün temel amacı maddi olmayan duran varlıkların ilk kaydedilmesi, defter değerlerinin tespiti ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili itfa paylarının hesaplanması ile değer düşüklüğü konularında muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 14.1).

Maddi olmayan duran varlıklar, değerlerini işletmeye verilen parasal kalemlerden değil hak ve imtiyazlardan aldığı için fiziksel özelliği bulunmayan ve parasal olmayan kalemler olarak belirtilmektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 159). Maddi olmayan duran varlıklarda; varlığın ayrılabilme, bölünebilme, lisans altında alınabilme, başkasına devir, kira ve takas işlemlerini yapabilme özellikleri bulunmalıdır (Güleç, 2018: 913).

Maddi olmayan duran varlığın belirlenebilir olabilmesi için, ilgili kaynak üzerinde kontrol sağlaması ve ileride gerçekleşmesi muhtemel bir ekonomik faydanın varlığı şarttır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 239).

Bölüm 14, tam set TMS-TFRS’de TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 25’te, Bölüm 14 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 25: BOBİ FRS Bölüm 14 ile TMS 38 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Ölçüm	Maliyet Bedeli Yöntemi	Maliyet Bedeli Yöntemi veya Yeniden Değerleme Yöntemi
Vade Farkı	Vade > 1 Yıl ise, Vade Farkları Ayrıştırılır	Tüm Vade Farkları Ayrıştırılır
İtfa	Zorunlu	Zorunlu
Faydalı Ömür	İşletme Tarafından Gerçekçi Tahminler Esas Alınarak Belirlenir	İşletme Tarafından Gerçekçi Tahminler Esas Alınarak Belirlenir
Amortisman Tabi Tutar	Varlığın Defter Değerinden (Maliyet Bedeli) Hurda (Kalıntı) Değerin Çıkarılmasıyla Bulunur	Varlığın Defter Değerinden (Maliyet Bedeli) Hurda (Kalıntı) Değerin Çıkarılmasıyla Bulunur
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma Aşamasındakiler; Kâr-Zarara Aktarılır, Geliştirme Aşamasındakiler; Varlığın Maliyetine Eklenir, AR-GE Safhaları Ayrılmadıysa; Tüm Harcamalar Gider Kaydedilir	Araştırma Aşamasındakiler; Kâr-Zarara Aktarılır, Geliştirme Aşamasındakiler; Varlığın Maliyetine Eklenir, AR-GE Safhaları Ayrılmadıysa; Tüm Harcamalar Gider Kaydedilir

Kaynak: (Işıkılar, Buz ve Bağırın, 2018: 334; Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 175; Şen ve Özbirecikli, 2018: 473; Güleç, 2018: 915)

2.15. Bölüm 15 Kiralamalar

Bölüm 15’in temel amacı kiracı ve kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi esaslarıyla ilgili muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 15.1).

Bir varlığın edinim hakkının bir ödeme veya ödeme planı dâhilinde tarafların belirlemiş olduğu bir süre için kiracıya devrettiği sözleşme, kiralama olarak ifade edilmektedir (Güler, 2018: 441). Kiralama; finansal kiralama ve geleneksel kiralama olarak ikiye ayrılmıştır. Finansal kiralama,

kira süresi sonunda mülkiyetin devrinin yapılıp yapılmamasına bakılmaksızın bir varlığın ediniminden kaynaklanan her türlü risk ve yararların kiracıya devredildiği sözleşmedir. Finansal kiralama dışında kalan kiralama çeşitleri ise geleneksel kiralama olarak ifade edilmektedir (Demirci ve Kıvraklar, 2018: 510; Karapınar ve Eflatun, 2017: 257).

Bölüm 15, tam set TMS-TFRS'de TFRS 16 kiralama işlemleri standardına karşılık geldiği görülmektedir. Bölüm 15'te kiralamaların finansal kiralama ve geleneksel kiralama olarak sınıflandırılmakta, TFRS 16'de de finansal ve faaliyet kiralaması şeklinde sınıflandırılması her iki standart setinin benzer olduğunu göstermektedir. Sadece Bölüm 15'te faaliyet kiralaması yerine geleneksel kiralama ifadesinin kullanılmakta ve bu kiralamadan kaynaklanan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmemektedir. TFRS 16'da ise faaliyet kiralamasından kaynaklanan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 808).

2.16. Bölüm 16 Devlet Teşvikleri

Bölüm 16'nın amacı devlet tarafından sağlanan teşviklerle devlet dışındaki diğer taraflarca sağlanan teşviklerin kaydedilmesine ilişkin muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 16.1).

Devlet teşvikleri, belirlenen şartların yerine getirilmesi karşılığında devlet tarafından işletmelere yapılan kaynak transferi şeklindeki yardımlardan oluşmaktadır. Bu teşviklerdeki temel amaç, işletmelerin normal şartlarda faaliyette bulunmayacağı işlere devlet tarafından sağlanan kaynak transferi ile yönlendirilmesini sağlamaktır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 275). Ayrıca piyasa faiz oranından daha düşük bir faiz oranıyla devletten alınmış bir krediden dolayı oluşan fayda, devlet teşviği kapsamında yer almaktadır (Küçük, 2018: 763).

Bölüm 16, tam set TMS-TFRS'de TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması standardına karşılık geldiği görülmektedir. Bölüm 16 ile TMS 20 karşılaştırıldığında tek farklılık, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20'de gelir ve sermaye yaklaşımı modelleri yer alırken Bölüm 16'da sadece performans modeli yer almaktadır. Performans modeline göre, devlet teşvikleri tahsil

edildiğinde kâr-zarara aktarılmaktadır. Sermaye yaklaşımında; devlet teşvikleri kâr-zarar dışında yer almakta, gelir yaklaşımında ise; devlet teşvikleri bir veya daha fazla dönemde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmektedir (Karacan ve Uygun, 2018: 808; Doğan, 2017: 779; Ataman ve Cavlak, 2017: 162).

2.17. Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri

Bölüm 17'nin temel amacı borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 17.1).

Borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetler, borçlanma maliyeti şeklinde ifade edilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 283). Borçlanma maliyetleri şu şekilde sıralanabilmektedir (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 296):

- 1) Etkin faiz yöntemiyle hesaplanan faiz giderleri.
- 2) Finansal kiralama ile ilgili ortaya çıkan finansman giderleri.
- 3) Türk Lirası dışındaki paralar ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri için düzeltme şeklinde dikkate alınan kur farkları.

Bölüm 17, tam set TMS-TFRS'de TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına karşılık geldiği görülmektedir. Borçlanma maliyetlerinin öğeleri olan vade, faiz ve kur farkı gibi unsurların Bölüm 17 ve TMS 23 açısından uyumlu olduğu görülmektedir. Bölüm 17'de, TMS 23'te ifade edilen özellikli varlık tanımlaması yerine üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıklar ifadesinin kullanıldığı görülmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 162). Bölüm 17 ve TMS 23'te ifade edilen varlık tanımlamaları içerisine giren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların edinimiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, söz konusu varlığın satışa ya da kullanılma aşamasına getirildiği tarihe kadar varlığın maliyetine eklenmekte ve diğer tüm borçlanma maliyetleri meydana geldikleri dönemde kâr-zarara aktarılmaktadır (Doğan, 2017: 779).

Örnek 1’de borçlanma maliyetlerinin BOBİ FRS kapsamında muhasebeleştirilmesi gösterilmiştir. (Örnek tasarımında Güler, 2018’den yararlanılmıştır.)

Örnek 1: EYŞ işletmesi yeni bir imalat tesisi inşası için 500.000 TL tutarındaki krediyi 2 yıl vadeli olarak iki farklı bankadan almıştır. 01.01.2017 tarihinde X bankasından % 3 faizle 200.000 TL, Y bankasından % 4 faizle 300.000 TL tutarında kredi almıştır.

BOBİ FRS kapsamında yapılacak kayıtlar şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
----- 01.01.2017 -----		
102 BANKALAR	500.000	
X Bankası – 200.000		
Y Bankası – 300.000		
300 BANKA KREDİLERİ		500.000
Finans Kuruluşlarından Borçlar		
X Bankası – 200.000		
Y Bankası – 300.000		
Anapara tahakkuku		

31.12.2017 tarihi itibariyle 1 yıllık aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyetleri şu şekildedir:

X Bankası: 200.000 x % 3 = 6.000 TL

Y Bankası: 300.000 x % 4 = 12.000 TL

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
----- 31.12.2017 -----		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	18.000	
İmalat Tesisi		
300 BANKA KREDİLERİ		18.000
Finans Kuruluşlarından Borçlar		
X Bankası – 6.000		
Y Bankası – 12.000		
Faiz aktarımı		
----- 31.12.2017 -----		
300 BANKA KREDİLERİ	268.000	
Finans Kuruluşlarından Borçlar		
X Bankası – 106.000		
Y Bankası – 162.000		
102 BANKALAR		268.000
X Bankası – 106.000		
Y Bankası – 162.000		
Anapara + faiz ödemesi		

Bir yılın sonunda bankalardan çekilen kredilere toplamda 18.000 TL faiz işlediği görülmüş ve bu tutar maddi duran varlığın (imalat tesisi) maliyetine eklenmiştir. Ayrıca bankalara birinci yıl sonu faiz ve anapara ödemesi olarak 268.000 TL aktarılmıştır.

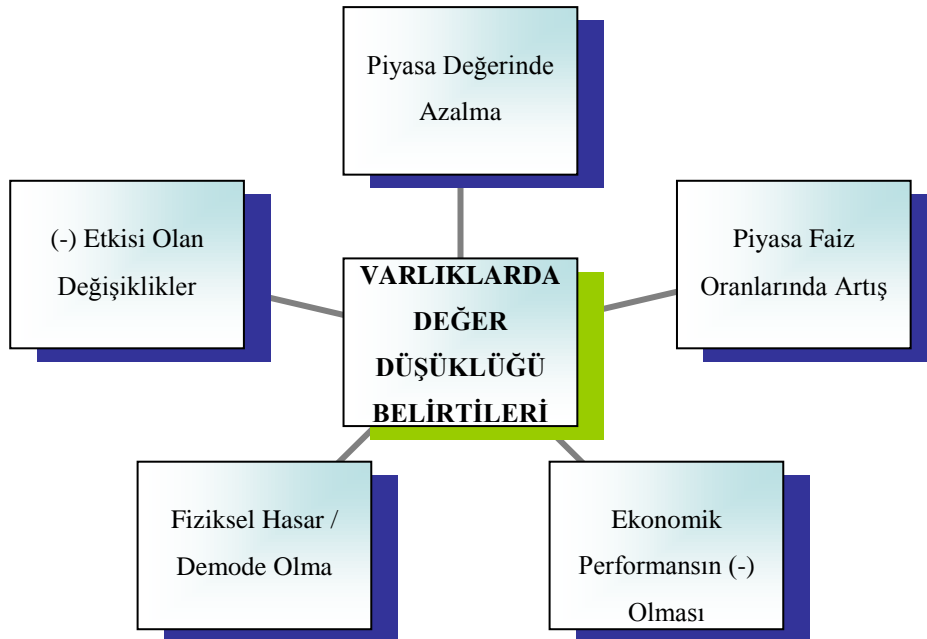
İnşaat bitiminde Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı, Maddi Duran Varlıklar altında yer alan Binalar hesabına aktarılacaktır (Güler, 2018: 480).

2.18. Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bölüm 18'in temel amacı varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla finansal tablolarda bulunmaması için değer düşüklüğü ile ilgili zararların tespiti ve hesaplanmasıyla bu zararların iptali konularında muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 18.1).

Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değerle değerlenmeyenler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve iş ortaklıkları bu bölüm kapsamına girmektedir. Belirtilen varlıkların herhangi birinin defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük çıkması sonucunda değer düşüklüğü zararı ortaya çıkacaktır (Özbirecikli, Şen ve Tüm, 2017: 304).

Şekil 11'de mevcut olan varlıklarda değer düşüklüğü belirtileri açıkça gösterilmektedir (Alataş ve Kılıç, 2018: 472):



Şekil 11: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Belirtileri

Bölüm 18, tam set TMS-TFRS’de TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 26’da, Bölüm 18 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 26: BOBİ FRS Bölüm 18 ile TMS 36 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Ölçüm	Defter Değeri – Geri Kazanılabilir Tutar = Fark (Değer Düşüklüğü)	Defter Değeri – Geri Kazanılabilir Tutar = Fark (Değer Düşüklüğü)
Şerefiye	Şerefiye, Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulmamakta	Şerefiye, Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulmakta
Kayda Alma	Değer Düşüklüğünden Kaynaklanan Zararlar, Kâr-Zarar Hesaplarına veya İlgili Varlık Hesabına	Değer Düşüklüğünden Kaynaklanan Zararlar, Kâr-Zarar Hesaplarına veya İlgili Varlık Hesabına

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 378)

Örnek 1’de değer düşüklüğü testine tabi tutulan makineyle ilgili BOBİ FRS kapsamında yapılacak işlem ve kayıtlar gösterilmiştir. (Örnek tasarımında Güler, 2018’den yararlanılmıştır.)

Örnek 1: EYŞ İşletmesi’nin 2016 yılında satın almış olduğu bir makinenin faydalı ömrü 5 yıl olup, 31.12.2017 tarihi itibari ile defter değeri 60.000 TL’dir. Faydalı ömrün bitimine 3 yıl bulunmaktadır. İleriye doğru bu 3 yıl içerisinde bu makinenin beklenen net nakit akışları aşağıda belirtilmiştir. Faiz oranı % 5’tir.

- Satış masrafları düşülmüş **gerçeğe uygun değeri : 48.000 TL** (Değer düşüklüğü testine tabi tutulacak olan bu makinenin faal bir piyasası bulunmakta ve buradaki gerçeğe uygun değeridir)

- **Kullanım Değeri şu şekildedir:**

2018 yılı için:

Beklenen Net Nakit Akışı: 24.000 TL

Faiz Oranı: % 5

Bugünkü Değer = $1/(1+0,05)^1 = 0,95238 \times 24.000 = \mathbf{22.857,12}$

2019 yılı için:

Beklenen Net Nakit Akışı: 20.000 TL

Faiz Oranı: % 5

Bugünkü Değer = $1/(1+0,05)^2 = 0,90702 \times 20.000 = 18.140,40$

2020 yılı için:

Beklenen Net Nakit Akışı: 17.000 TL

Faiz Oranı: % 5

Bugünkü Değer = $1/(1+0,05)^3 = 0,86383 \times 17.000 = 14.685,11$

Kullanım Değeri : (2018 yılı, 2019 yılı ve 2020 yılı bugünkü değerleri toplamı)

Kullanım Değeri: $22.857,12 + 18.140,40 + 14.685,11 = 55.682,63$

– **Geri Kazanılabılır Değer:**

Satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değer 48.000 TL iken kullanım değeri 55.682,63 TL'dir. Bu sonuca göre büyük olan **55.682,63 TL geri kazanılabilir değer** olacaktır.

– **Olması Gereken Bilanço Değeri:**

31.12.2017 tarihinde makinenin defter değeri: 60.000 TL

Geri Kazanılabılır Değer : 55.682,63 TL

Küçük olan tutar **55.682,63 TL bilançoda olması gerekir.**

– **Değer Düşüklüğü:**

Değer Düşüklüğü = Defter Değeri – Geri Kazanılabılır Değer

Değer Düşüklüğü = 60.000 – 55.682,63 = 4.317,37 TL

BOBİ FRS kapsamında yapılacak kayıt şöyledir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
----- 31.12.2017 -----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Zararı	4.317,37	
2XX MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		4.317,37

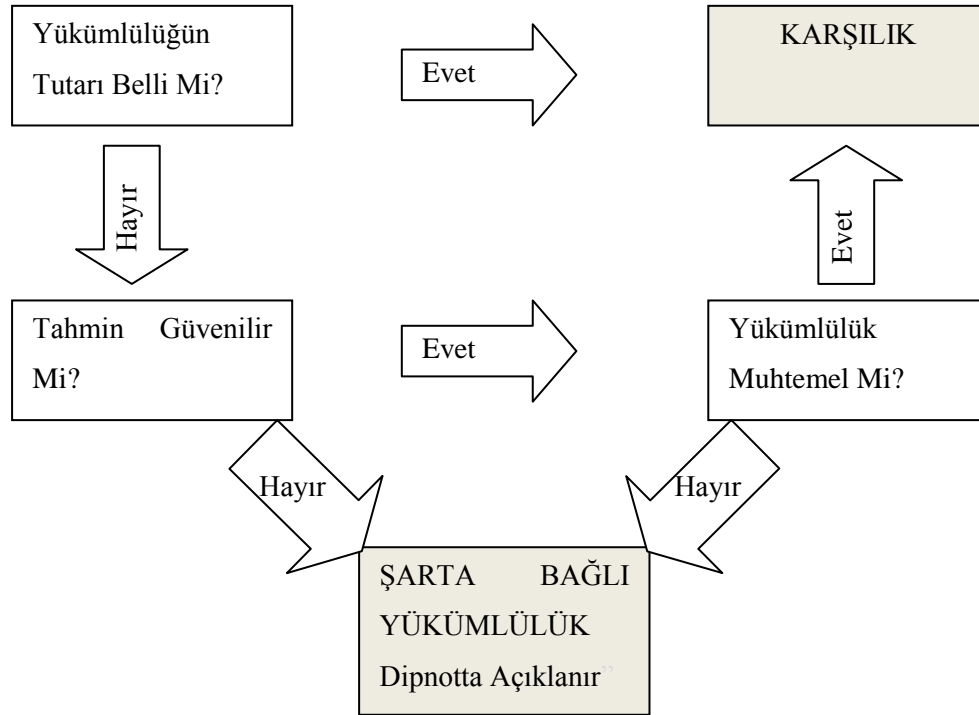
Makinenin yeni defter değeri 55.682,63 TL'ye düşürüldüğünden daha sonraki dönemlerde işletme bu yeni defter değeri üzerinden amortisman ayırmaya devam edecektir.

Makinenin kullanıldığı işletme fonksiyonuna göre giderlerin yansıtıldığı kalemlerde gösterilmektedir. Örneğin; makine üretimle ilgili ise satışların maliyeti kaleminde gösterilmektedir (Güler, 2018: 506).

2.19. Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bölüm 19'un temel amacı karşılıkların kaydedilmesi ve ölçümü ile şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolarda nasıl yer alması gerektiği ile ilgili muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 19.1).

Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler karşılık olarak ifade edilmektedir. Şarta bağlı yükümlülük ise, geçmişteki olaylar sebebiyle oluşan ancak yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli ekonomik yararı olan kaynakların şirketten çıkma durumunun bulunmaması veya yükümlülük miktarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi sebebiyle finansal durum tablosunda gösterilmeyip dipnotlarda açıklanan borçlar olarak açıklanmaktadır. Şarta bağlı varlıklar ise, geçmişte yaşanan olaylardan kaynaklanan ve tam olarak kontrolü işletmede olmayan, gelecekteki belirsiz bir veya birden fazla olayın oluşup oluşmamasına bağlı olan varlıklar şeklinde tanımlanmaktadır (Güler, 2018: 523; Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 212-213). Şekil 12'de Şarta bağlı yükümlülük ve karşılık olma durumları açıkça ortaya konmaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 213):



Şekil 12: Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Karşılık Karar Verme Yolu

Bölüm kapsamında ele alınan konular şu şekildedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 307):

- 1) Tahakkuk, karşılık, koşullu borç ayrıştırıcı özellikleri.
- 2) Koşullu varlıklara ilişkin kıstaslar.
- 3) Her bir kalemin kaydedilme kıstasları.
- 4) Kaydedilecek meblağın belirlenmesi.
- 5) Kayıt işleminden sonraki dönemlerde yapılacaklar.

Bölüm 19, tam set TMS-TFRS’de TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 27’de, Bölüm 19 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 27: BOBİ FRS Bölüm 19 ile TMS 37 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Karşılıkların Kaydı	Karşılıklar Kayda Alma Şartlarını Sağladıklarında Kaydedilir	Karşılıklar Kayda Alma Şartlarını Sağladıklarında Kaydedilir
Karşılık Tutarı	Bugünkü Değer veya Beklenen Harcama Tutarı	Bugünkü Değer
Şarta Bağlı Varlıklar	Bilançoda Yer Almamakta ve Ekonomik Fayda Sağlama İhtimali Yüksekse Dipnotlarda Açıklanır	Bilançoda Yer Almamakta ve Ekonomik Fayda Sağlama İhtimali Yüksekse Dipnotlarda Açıklanır
Şarta Bağlı Yükümlülük	Bilançoda Yer Almamakta ve Kaynak Çıkışı İhtimali Çok Düşük Değilse Dipnotlarda Açıklanır	Bilançoda Yer Almamakta ve Kaynak Çıkışı İhtimali Çok Düşük Değilse Dipnotlarda Açıklanır
Kıdem Tazminatı	Cari Döneme Ait Kıdem Tazminatı Borç Artışları	Aktüeryal Hesaplama

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 404)

2.20. Bölüm 20 Yabancı Para Çevirim İşlemleri

Bölüm 20’nin temel amacı işletmelerin yabancı paralarla yapmış oldukları işlemlerle alakalı muhasebeleştirme ve işletmelerin mali tablolarını ağırlıklı kullandıkları para birimi haricindeki başka bir para birimi cinsinden sunduklarında yapılması gerekli çevirim işlemlerine yönelik muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 20.1).

İşletmenin çoğunlukla nakitlerini tuttuğu ve harcadığı çevrenin para birimi, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak ifade edilmektedir (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 425). Yabancı para birimi ise, ağırlıklı olarak kullanılan para birimi haricindeki para birimlerini ifade etmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 325).

Sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler parasal kalemler olarak ifade edilirken; sabit ya da belirlenebilir bir tutarda paranın alınması hakkının ya da ödenmesi yükümlülüğünün mevcut olmaması, parasal olmayan kalemler olarak belirtilmektedir. Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kuru, spot kur olarak tanımlanmaktadır (Güler, 2018: 551).

Bölüm 20, tam set TMS-TFRS'de TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına karşılık geldiği görülmektedir. Bölüm 20 ile TMS 21'in ilk ölçüm, yabancı para cinsinden parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevrimi ve mali tabloların çevrimi konularında genel olarak uyumlu olduğu herhangi bir farklılığın olmadığı görülmektedir (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 424).

2.21. Bölüm 21 İş Birleşmeleri

Bölüm 21'in temel amacı, iş birleşmesinde edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümüne ve muhasebeleştirilmesine yönelik gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 21.1).

İş birleşmesinde edinen olarak ifade edilen işletme, edinilen işletmenin denetimini elinde bulundurmaktadır (Güler, 2018: 587). Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal raporlamasında hakların birleşmesi yöntemi kullanılmakta olup bu yöntem gereği iş birleşmesi yapan işletmelerin, yönetimi ve sahipliği ortak olmakta fakat finansal raporlamaları ayrı işletmelermiş gibi yapılmaktadır (Şen ve Karagül, 2018: 185). Şerefiye ise, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda olarak ifade edilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 336).

Bölüm 21, tam set TMS-TFRS’de TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 28’de, BOBİ FRS Bölüm 21 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 28: BOBİ FRS Bölüm 21 ile TFRS 3 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Şerefiye	İşin Kontrolü Elinde Olması Durumunda	İşin Kontrolü Elinde Olması Durumunda
Şerefiyenin Hesaplanması	İş Birleşmesinin Maliyeti ile Edinilen Varlık ve Yükümlülüklerin Defter Değeri veya Gerçeğe Uygun Değeri Arasındaki Fark	İş Birleşmesinin Maliyetiyle Edinilen Varlık ve Yükümlülüklerin Gerçeğe Uygun Değerleri Arasındaki Fark
Şerefiyenin İtfası	Güvenilir Olarak Tahmin Edilebiliyor ise Faydalı Ömrü Boyunca, Tahmin Edilemiyor ise 10 Yılda İtfa	İtfa Yok

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 442)

2.22. Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar

Bölüm 22’nin temel amacı bağlı ortaklık yatırımları ile konsolide finansal tabloların hazırlanmasına yönelik muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 22.1).

Konsolide finansal tablolar, ana ve bağlı ortaklıkların finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarıyla ilgili bilgi vermektedir. Küreselleşmeyle birlikte şirketlerin ve yatırımcıların bilgi ihtiyaçları artmaktadır. Artan bilgi ihtiyaçları şirketlerin ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarını birleştirerek sunmalarını özellikle, ana ortaklık hisse sahiplerinin tamamı hakkında bilgiye ulaşmalarını sağlamaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 285).

Bölüm 22, tam set TMS-TFRS’de TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 29’da, Bölüm 22 ile tam set TMS-TFRS’nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 29: BOBİ FRS Bölüm 22 ile TFRS 10 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması	Büyük İşletmeler Mecburi, Orta Büyüklükteki İşletmeler İhtiyari	Tüm İşletmeler Mecburi
Bağlı Şirket Kıstası	Kontrol Gücünün Varlığı	Kontrol Gücünün Varlığı
Bağlı Şirketin Kaydedilmesi	Konsolide Finansal Tablolarda: Tam Konsolidasyon Yöntemi Münferit Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Maliyet Bedeli Yöntemi	Konsolide Finansal Tablolarda: Tam Konsolidasyon Yöntemi Münferit Finansal Tablolarda: Özkaynak Yöntemi Maliyet Bedeli Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Kaynak: (Işıklılar, Buz ve Bağırın, 2018: 442; Şen ve Özbirecikli, 2018: 479-480)

2.23. Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Bölüm 23'ün temel amacı gelir üzerinden alınan vergilerin muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 23.1).

İçinde bulunulan döneme ait mali kâr üzerinden hesaplanan vergi, dönem vergisi olarak ifade edilmekte ve Kâr veya Zarar Tablosu'nda Vergi Gideri kalemi kapsamında sunumu yapılmaktadır (KGK, Slayt No: 90). Ertelenmiş vergi ise, varlık ve borçların defter değerleri üzerinden geri kazanılması, ödenmesi ya da indirimi yapılacak geçmiş yıl zararlarıyla vergi indirimlerinin ileriye aktarılması durumunda ortaya çıkan gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergi olarak tanımlanmaktadır. Kâr üzerinden hesaplaması yapılmayan vergiler Bölüm 23 kapsamına girmemektedir. Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarları, muhasebeleştirilmesi gereken vergiler olarak bu bölümde yer almaktadır (Güler, 2018: 659-660).

Bölüm 23, tam set TMS-TFRS'de TMS 12 Gelir Vergileri standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 30'da, Bölüm 23 ile tam set TMS-TFRS'nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 30: BOBİ FRS Bölüm 23 ile TMS 12 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Ertelenmiş Vergilerde Kayda Alma	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolarda Sunumu	Büyük İşletmeler İçin Mecburi İsteğe Bağlı Olarak Konsolide Finansal Tablo Hazırlayan İşletmelerde Mecburi, Münferit Tablolarında İhtiyari	Tüm İşletmeler İçin Mecburi

Kaynak: (Işıkçılar, Buz ve Bağırın, 2018: 490; Karacan ve Uygun, 2018: 810)

2.24. Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama

Bölüm 24'ün temel amacı bir yıldan daha kısa süreli olan finansal raporlama dönemlerinde (ara dönem) sunumu yapılan finansal raporların asgari içeriği ile ara dönem finansal raporlarda uygulanacak ölçüm ve kayda almayla ilgili gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 24.1).

Bir yıldan daha kısa süreli olan raporlama dönemi, ara dönem olarak ifade edilmekte; ara dönem finansal raporlar ise, yıllık finansal tablolarda sunumu yapılması gerekli bilgilerin tümünü veya ara döneme ait özet hale getirilmiş finansal tabloları kapsayan finansal raporlar olarak belirtilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 309).

Bölüm 24, tam set TMS-TFRS'de TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama standardına karşılık geldiği görülmektedir. Tablo 31'de, Bölüm 24 ile tam set TMS-TFRS'nin karşılaştırması yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Tablo 31: BOBİ FRS Bölüm 24 ile TMS 34 Karşılaştırması

KARŞILAŞTIRMA	BOBİ FRS	TMS-TFRS
Ara Dönem Finansal Raporlama Hazırlama	İhtiyari	Zorunlu
Sunulacak Finansal Tablolar	Finansal Durum Tablosu Kâr veya Zarar Tablosu Nakit Akış Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Dipnotlar	BOBİ FRS ile Uyumlu

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 163; KGK, Slayt No: 37)

2.25. Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bölüm 25'in temel amacı ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin, finansal tablolarının hazırlanmasına yönelik gerekli muhasebe kurallarını düzenlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 25.1).

Finansal tabloların enflasyona göre düzeltilebilmesi için işletmelerin cari dönem dâhil son üç raporlama döneminde Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından Türkiye geneli için hesaplaması yapılmış Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın % 100'ü ve içinde bulunduğu raporlama döneminde de % 10'u aşmış olması durumunda gerekli düzeltmeler yapılmaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 305).

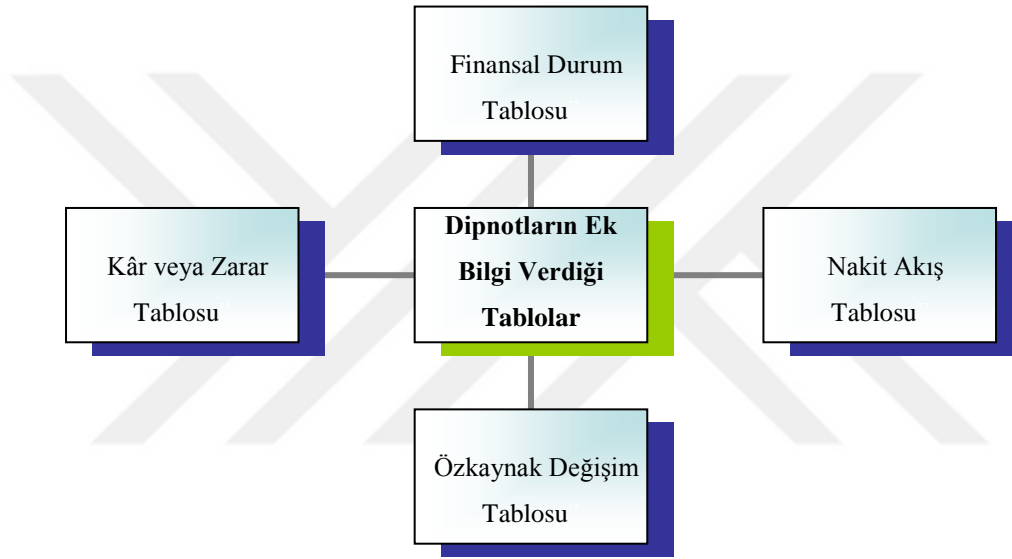
Bölüm 25, tam set TMS-TFRS'de TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardına karşılık geldiği görülmektedir.

Bölüm 25 ile tam set TMS-TFRS'lerin finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi konularında benzer olduğu görülmektedir. Farklılık olarak ise, BOBİ FRS'de yerel para birimi olarak Türk Lirası belirtilmiş yüksek enflasyonun ekonomi terimi, Türkiye'deki Enflasyon Düzeltmesi Kanunu içerisinde açıklaması yapılmış ve ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmelerin genel fiyat endeksi olarak TÜİK tarafından Türkiye geneli için hesapladığı Yİ-ÜFE'yi baz almaları gerektiği belirtilmiştir. Ancak tam set TMS-TFRS'de bu şekilde bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.26. Bölüm 26 Dipnotlar

Bölüm 26'nın temel amacı finansal tablo dipnotlarının sunumuna yönelik gerekli muhasebe kurallarını düzenleyerek BOBİ FRS'nin diğer bölümlerinde öngörülenlere ilave olarak dipnotlarda yapılması gereken açıklamaları belirlemektir (Resmi Gazete, 2017: Madde 26.1).

Finansal tablolar, dipnotlarıyla ayrılmaz bir bütün oluşturmaktadır. Şekil 13'te dipnotların hangi finansal tablolar hakkında ek bilgi verdiği gösterilmiştir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 323).



Şekil 13: Dipnotların Ek Bilgi Verdiği Tablolar

Dipnotların sistematik bir biçimde sunulmasını sağlamak amacıyla uyulması gereken sıralama şöyledir (Güler, 2018:733);

- Şirket ile ilgili genel bilgiler,
- Finansal tabloların BOBİ FRS hükümleriyle tam uyumluluğuna yönelik açıklamalar ve uygulaması yapılan muhasebe politikalarının özeti,
- Finansal tablolar ve bu tablolarda bulunan kalemler ile aynı sırada sunulması şartıyla finansal tablo kalemlerine yönelik ilave ve diğer açıklamalar.

Bölüm 26, tam set TMS-TFRS'de TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına karşılık geldiği görülmektedir.

BOBİ FRS’de dipnotlar ayrı bir standart bölümü kapsamında açıklanmakta, tam set TMS-TFRS’de bu şekilde ayrı bir standart bulunmamaktadır. BOBİ FRS’de dipnotlar; tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar, büyük işletmeler tarafından yapılacak ek açıklamalar ve konsolide finansal tablolarda yapılacak açıklamalar olarak yer alırken tam set TMS-TFRS’de her standardın sonunda o standartta yer alan konu ile ilgili finansal tablolarda hangi açıklamaların yapılacağı belirtilmiştir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 481).

2.27. Bölüm 27 Geçiş Hükümleri

Bölüm 27’nin temel amacı daha önce MSUGT’ne, TFRS’ye ya da başka bir finansal raporlama setine göre finansal tablo hazırlamış işletmelerin BOBİ FRS’ye göre ilk kez hazırladığı finansal tablolarda uygulanmasını sağlamaktır (Resmi Gazete, 2017: Madde 27.1).

BOBİ FRS’nin ilk kez uygulandığı finansal tablolar, ilk kez BOBİ FRS’ye göre düzenlenen ve üzerlerinde BOBİ FRS ile uyumlu olduğu açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır şeklinde ifade edilmektedir. TFRS’yi daha önce uygulayan işletme dışındakiler, BOBİ FRS’yi ilk defa uygulayan bir işletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını hazırlamaları gerekmemektedir. Bu muafiyetten faydalanan işletmeler, cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait Finansal Durum Tablosu’nu BOBİ FRS’ye göre hazırlamakta ve cari raporlama döneminin başlangıcı, BOBİ FRS’ye geçiş tarihi baz alınarak yapılmaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 331).

Önceden kullanılan finansal raporlama setine göre hazırlanan önceki dönem ve dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırmalı finansal tablolar şeklinde sunumu yapılmamaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 441).

Bölüm 27, tam set TMS-TFRS’de TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması standardına karşılık geldiği görülmektedir.

Bölüm 27’de, BOBİ FRS’ye göre raporlama yapacak işletmelerin uygulama tarihinde izleyecekleri yolları ayrı bir standart bölümü altında

açıklamaktadır. Tam set TMS-TFRS’de ise, geçiş hükümleriyle ilgili ayrı bir standart bulunmamakta her standardın kendi içinde geçiş hükümleri açıklanmaktadır. Ayrıca tam set TMS-TFRS’yi ilk defa uygulayacak olan işletmelere yönelik TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması standardı ile uygulayıcılara izlemeleri gereken yolu açıklamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017:164).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE UYGULAYICILARININ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, muhasebe uygulayıcılarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hakkında görüş ve düşüncelerini tespit etmek ve bilgi düzeylerini belirlemek amacıyla anket çalışması uygulanmıştır. Muhasebe uygulayıcılarının BOBİ FRS'ye yönelik düşünce ve tutumlarının araştırılmasına yönelik yapılan çalışmanın amacı, kapsamı, yöntemi, bulguları ve fark testleri alt başlıklar altında incelenmiştir. Değerlendirme kapsamında; muhasebe akademisyenleri ve muhasebe meslek mensuplarının vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda BOBİ FRS'nin algısı ve finansal raporlamadaki etkisi irdelenmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı

BOBİ FRS finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin önemli yenilikler getirmiştir. BOBİ FRS'nin yeni uygulanmaya başlanmasıyla birlikte uluslararası piyasalara entegre olmak isteyen ve büyüme potansiyeli olan işletmeler finansal raporlarını bu standart setine uygun düzenlemek isteyecektir. Meslek mensuplarının da finansal raporlama da yaşanan bu gelişmeleri takip edebilmek için çeşitli eğitim ve seminerlere katıldığı görülmektedir. Meslek mensuplarına yeni iş fırsatları açan düzenlemelerin yanında yüklediği ağır sorumluluklar da meslek mensubu olmanın önemini giderek artırmaktadır.

Bu çerçevede araştırmanın temel amacı, BOBİ FRS'nin işletmeler, finansal tablolar, muhasebe bilgi sistemi ve muhasebeleştirme esasları üzerindeki etkilerine ilişkin muhasebe uygulayıcılarının bakış açılarının tespit edilmesidir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını Türkiye genelinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarıyla muhasebe öğretim elemanları oluşturmaktadır.

Bu kapsamda internet ortamında oluşturulan anket formu katılımcılara gönderilmiş ve 283 adet geçerli örneklem sayısına ulaşılmıştır. Elde edilen anketlerin sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS 21 istatistiksel paket programı kullanılmıştır.

3.3. Araştırma Yöntemi

Bu çalışma için gerekli olan verilerin elde edilebilmesi için veri toplama tekniği olarak, anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan anket soruları ve ölçekleri literatürde daha önce yapılan diğer çalışmalardan faydalanılarak oluşturulmuştur. Anket formunda yer alan soruların anlaşılabilirliğinin sağlanması açısından 50 kişilik ön test çalışması gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen ön test çalışması sonucu anket formu tekrar düzenlenmiş ve son halini almıştır. Araştırmada kullanılan anket 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe uygulayıcılarının BOBİ FRS'ye yönelik görüş ve düşüncelerini ölçmek için katılımcılara 30 tane 5'li likert tipi ifade sorusu yöneltilmiştir. Anketin ikinci bölümünde ise demografik sorular ve BOBİ FRS'ye yönelik 15 tane genel soru yer almaktadır.

3.4. Araştırmanın Bulguları

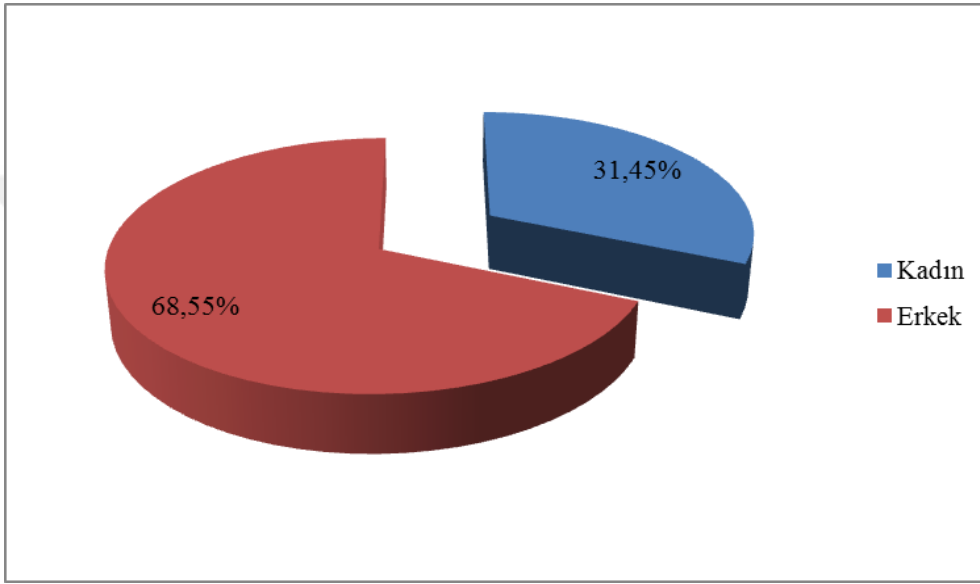
3.4.1. Demografik Sorulara Verilen Cevaplar

Çalışmanın bu bölümünde katılımcıların cinsiyet, yaş, medeni durum, çalıştığı şehir, eğitim durumu, mesleki kıdem yılı, mesleki unvanı ve geliri ile ilgili demografik sorular yer almaktadır. Bu demografik sorulara göre elde edilen sonuçlar aşağıda belirtilmiştir.

Araştırmaya katılan 283 muhasebe uygulayıcısından 89'u kadın, 194'ü ise erkektir. Bu sonuçlar doğrultusunda katılımcıların % 68,55'ini erkeklerin oluşturduğu, % 31,45'inin ise kadınlardan oluştuğu görülmektedir.

Tablo 32: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	89	31,45
Erkek	194	68,55
Toplam	283	100

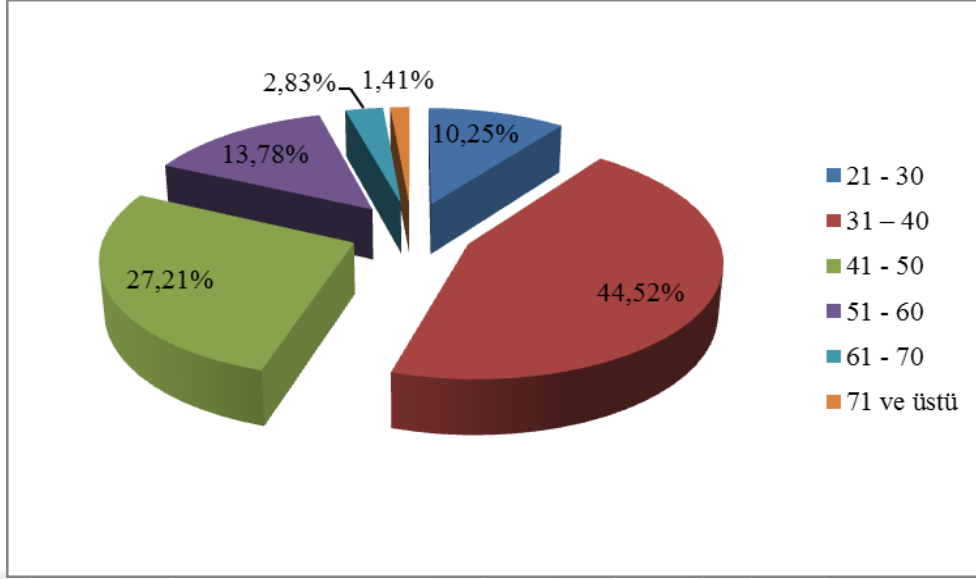


Şekil 14: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Katılımcıların yaşlarına göre dağılım incelendiğinde % 44,52 oranında 31-40 yaş aralığının yer aldığı görülmektedir. % 1,41 oranla 71 ve üstü yaş aralığının ise en az katılım sağlanan yaş aralığı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 33: Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
21 - 30	29	10,25
31 – 40	126	44,52
41 - 50	77	27,21
51 - 60	39	13,78
61 - 70	8	2,83
71 ve üstü	4	1,41
Toplam	283	100

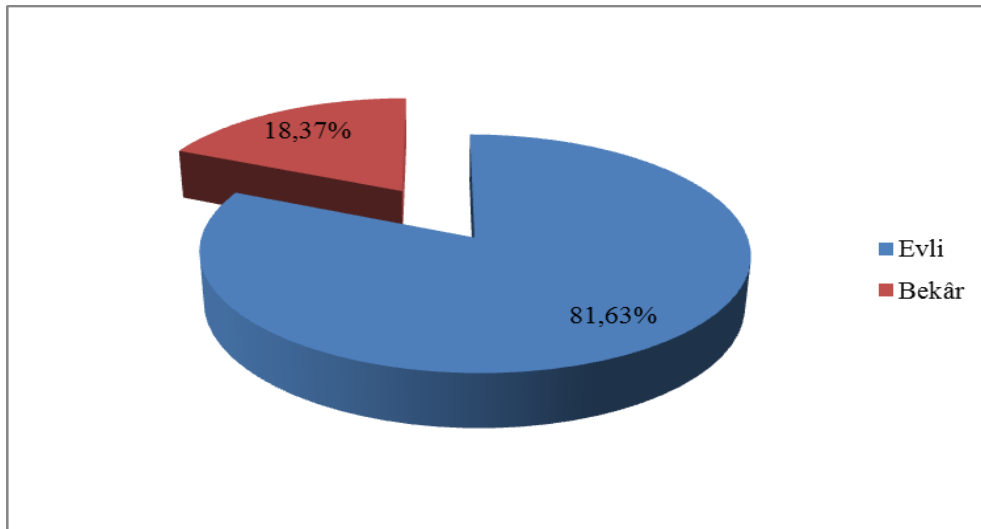


Şekil 15: Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının medeni durumlarına bakıldığında % 81,63 oranında evli, % 18,37 oranında bekâr oldukları görülmektedir.

Tablo 34: Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı

Medeni Durum	Frekans	Yüzde (%)
Evli	231	81,63
Bekâr	52	18,37
Toplam	283	100

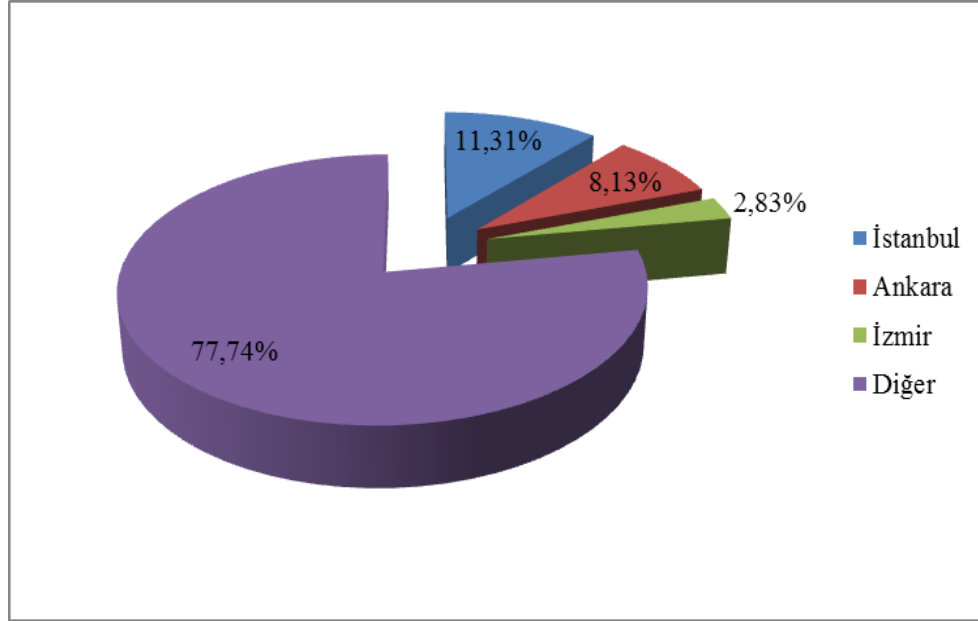


Şekil 16: Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan katılımcıların büyük bir kısmı, bir başka ifadeyle % 11,31 oranla 32 kişilik bölümü İstanbul ilindedir. İstanbul'u, % 8,13 oranla (23 kişi) Ankara ve % 2,83 oranla (8 kişi) İzmir takip etmektedir. Geriye kalan katılımcılar Türkiye'nin çeşitli illerinden araştırmaya dâhil olmuştur.

Tablo 35: Meslek Mensuplarının Çalıştığı Şehirlere Göre Dağılımı

Çalıştığı Şehir	Frekans	Yüzde (%)
İstanbul	32	11,31
Ankara	23	8,13
İzmir	8	2,83
Diğer	220	77,74
Toplam	283	100,00

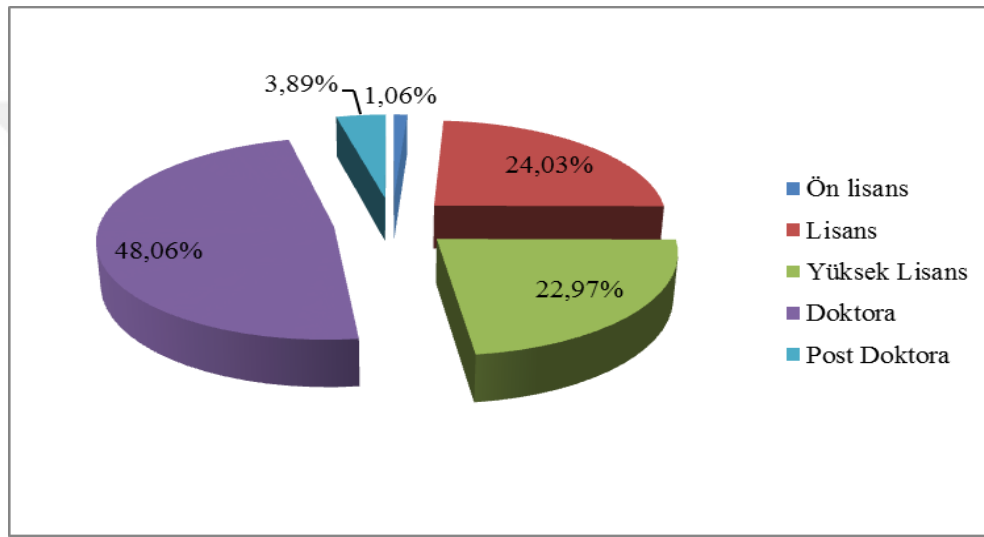


Şekil 17: Meslek Mensuplarının Çalıştığı Şehirlere Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların eğitim durumu incelendiğinde katılımcıların % 48,06'lık kısmı doktora ve % 22,97'lik kısmının yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Dolayısıyla katılımcıların yüksek eğitimli olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 36: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)
Ön lisans	3	1,06
Lisans	68	24,03
Yüksek Lisans	65	22,97
Doktora	136	48,06
Post Doktora	11	3,89
Toplam	283	100

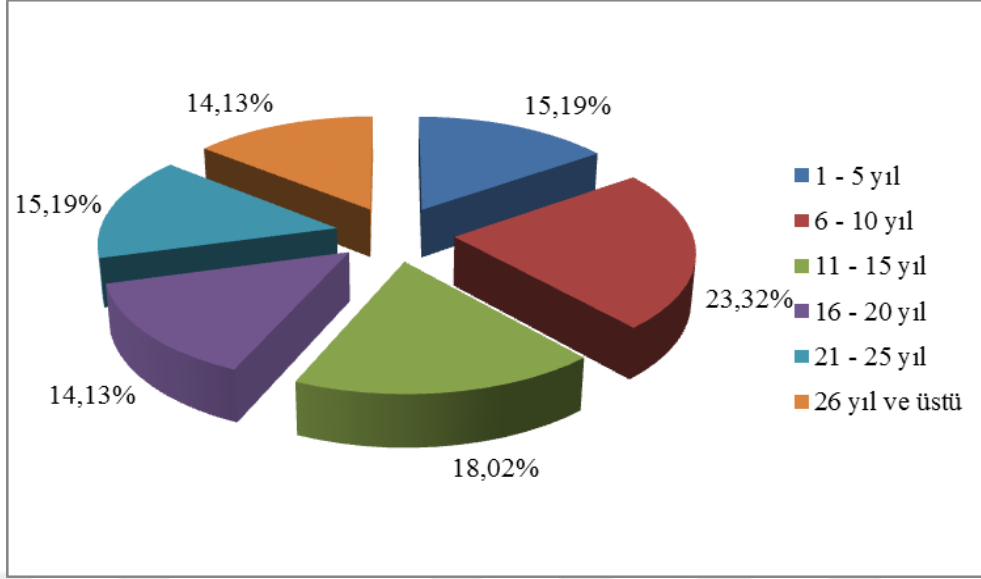


Şekil 18: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının % 15,19 oranında 1-5 yıl, % 23,32 oranında 6-10 yıl, % 18,02 oranında 11-15 yıl, % 14,13 oranında 16-20 yıl, % 15,19 oranında 21-25 yıl, % 14,13 oranında ise 26 yıl ve üstü mesleki kıdemlerinin bulunduğu görülmektedir.

Tablo 37: Meslek Mensuplarının Mesleki Kıdem Yılına Göre Dağılımı

Mesleki Kıdem Yılı	Frekans	Yüzde (%)
1 - 5 yıl	43	15,19
6 - 10 yıl	66	23,32
11 - 15 yıl	51	18,02
16 - 20 yıl	40	14,13
21 - 25 yıl	43	15,19
26 yıl ve üstü	40	14,13
Toplam	283	100

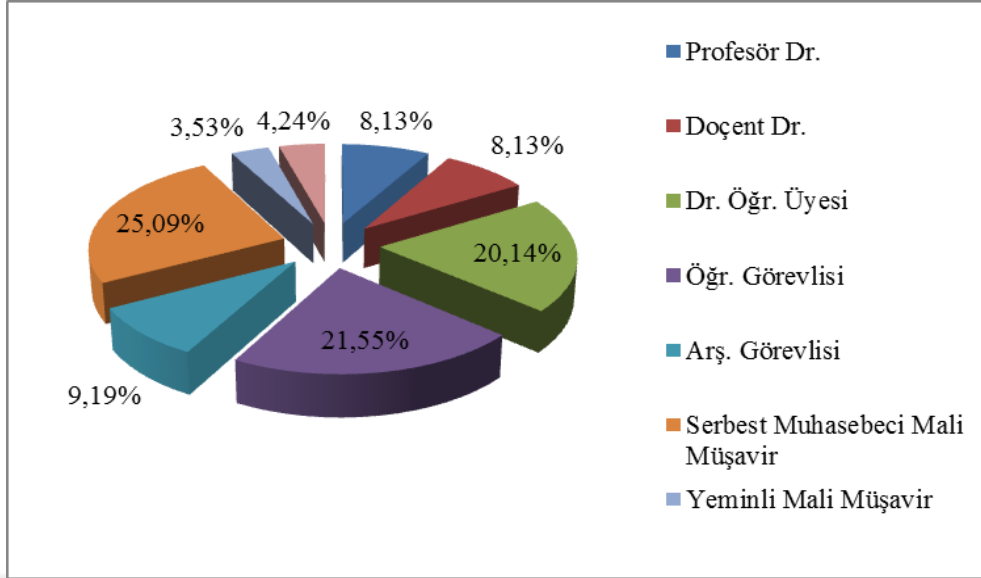


Şekil 19: Meslek Mensuplarının Mesleki Kıdem Yılına Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının mesleki unvanlarına bakıldığında % 25,09 oranında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, % 21,55 oranında Öğretim Görevlisi, % 20,14 oranında Dr. Öğretim Üyesi olduğu görülmektedir.

Tablo 38: Meslek Mensuplarının Mesleki Unvanına Göre Dağılımı

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde (%)
Profesör Dr.	23	8,13
Doçent Dr.	23	8,13
Dr. Öğr. Üyesi	57	20,14
Öğr. Görevlisi	61	21,55
Arş. Görevlisi	26	9,19
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	71	25,09
Yeminli Mali Müşavir	10	3,53
Diğer	12	4,24
Toplam	283	100

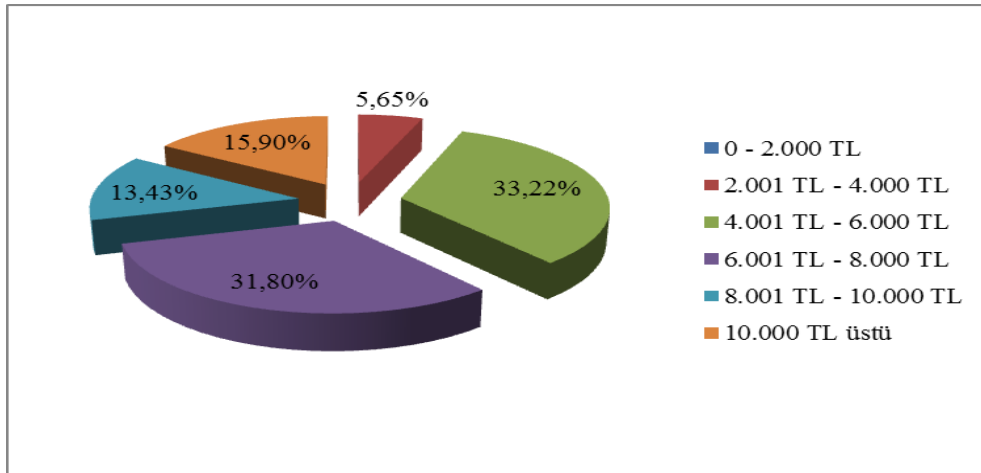


Şekil 20: Meslek Mensuplarının Mesleki Unvanına Göre Dağılımı

Katılımcıların gelir durumu incelendiğinde büyük bir bölümün (%33,22) 4.001-6.000 TL aralığında olduğu ve bunu % 31,80 ile 6.001- 8.000 TL'nin takip ettiği saptanmıştır.

Tablo 39: Meslek Mensuplarının Gelirine Göre Dağılımı

Gelir	Frekans	Yüzde (%)
0 - 2.000 TL	0	0,00
2.001 TL - 4.000 TL	16	5,65
4.001 TL - 6.000 TL	94	33,22
6.001 TL - 8.000 TL	90	31,80
8.001 TL - 10.000 TL	38	13,43
10.000 TL üstü	45	15,90
Toplam	283	100



Şekil 21: Meslek Mensuplarının Gelirine Göre Dağılımı

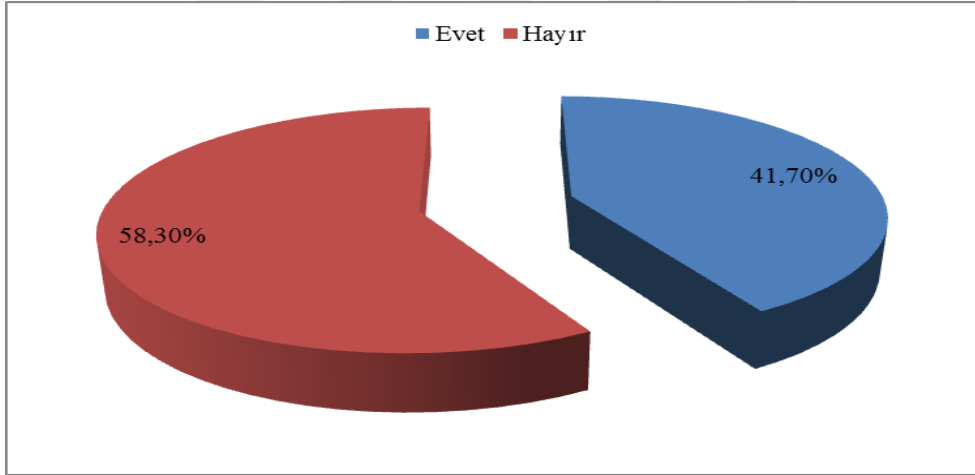
3.4.2. BOBİ FRS Hakkında Genel Görüşlere İlişkin Bulgular

Çalışmanın bu kısmında BOBİ FRS hakkında genel görüşleri belirlemeye yönelik sorulan 7 sorunun cevapları irdelenmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının BOBİ FRS ile ilgili % 41,70'inin eğitim aldığı, % 58,30'unun ise herhangi bir eğitim almadığı görülmektedir. Bu durum, yapılan eğitimlerin artırılması gerektiğini göstermektedir.

Tablo 40: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Eğitime Katılma Durumuna Göre Dağılımı

BOBİ FRS ile ilgili daha önce herhangi bir eğitime katıldınız mı?	Frekans	Yüzde (%)
Evet	118	41,70
Hayır	165	58,30
Toplam	283	100

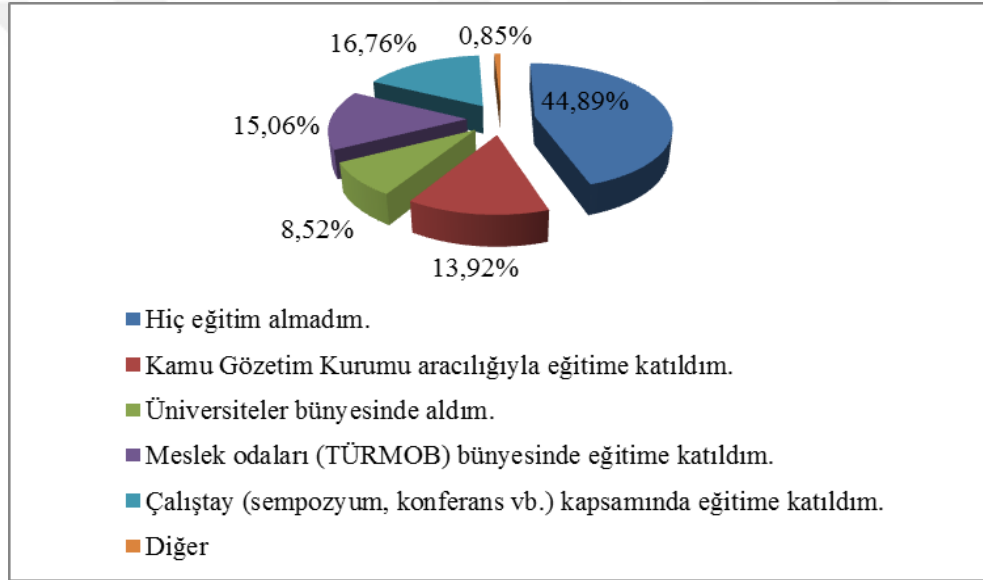


Şekil 22: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Eğitime Katılma Durumuna Göre Dağılımı

BOBİ FRS eğitimi alan katılımcıların % 16,76'sı çalıştay kapsamında eğitim aldığını, % 15,06'sı meslek odaları bünyesinde eğitim aldığını, % 13,92'si KGK aracılığıyla eğitim aldığını, % 8,52'si üniversiteler bünyesinde eğitim aldığını ve % 0,85'i diğer kurum ve kuruluşlardan eğitim aldığını beyan etmiştir.

Tablo 41: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Dağılımı

BOBİ FRS eğitiminizi hangi kurum ve kuruluşlardan aldınız?	Frekans	Yüzde (%)
Hiç eğitim almadım.	158	44,89
Kamu Gözetim Kurumu aracılığıyla eğitime katıldım.	49	13,92
Üniversiteler bünyesinde aldım.	30	8,52
Meslek odaları (TÜRMOB) bünyesinde eğitime katıldım.	53	15,06
Çalıştay (sempozyum, konferans vb.) kapsamında eğitime katıldım.	59	16,76
Diğer	3	0,85
Toplam	352	100

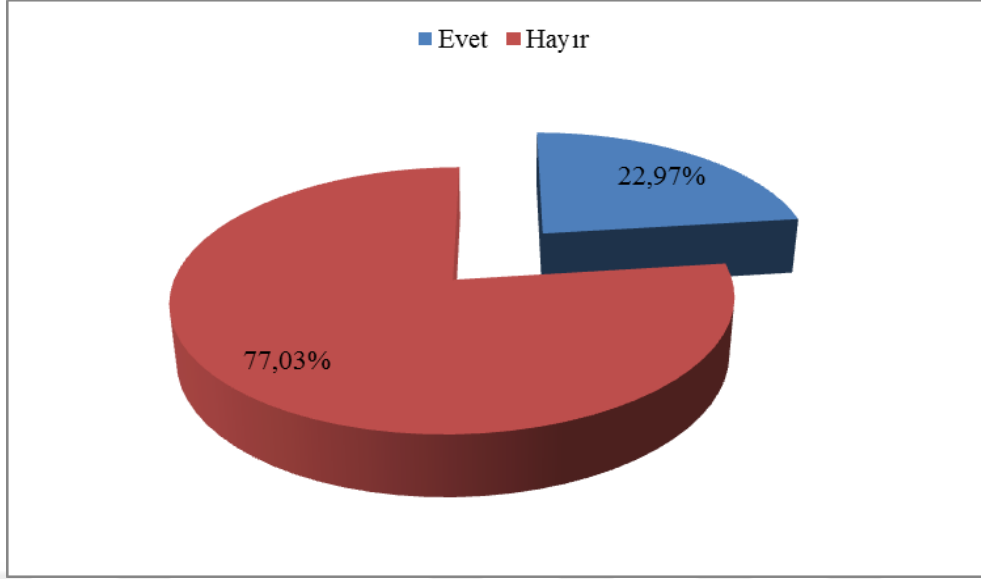


Şekil 23: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Dağılımı

Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının % 22,97'sinin BOBİ FRS ile ilgili çalışma yaptıkları, % 77,03'ünün ise herhangi bir çalışma yapmadıkları tespit edilmiştir.

Tablo 42: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Çalışma Yapmalarına Göre Dağılımı

BOBİ FRS ile ilgili herhangi bir çalışmanız oldu mu?	Frekans	Yüzde (%)
Evet	65	22,97
Hayır	218	77,03
Toplam	283	100

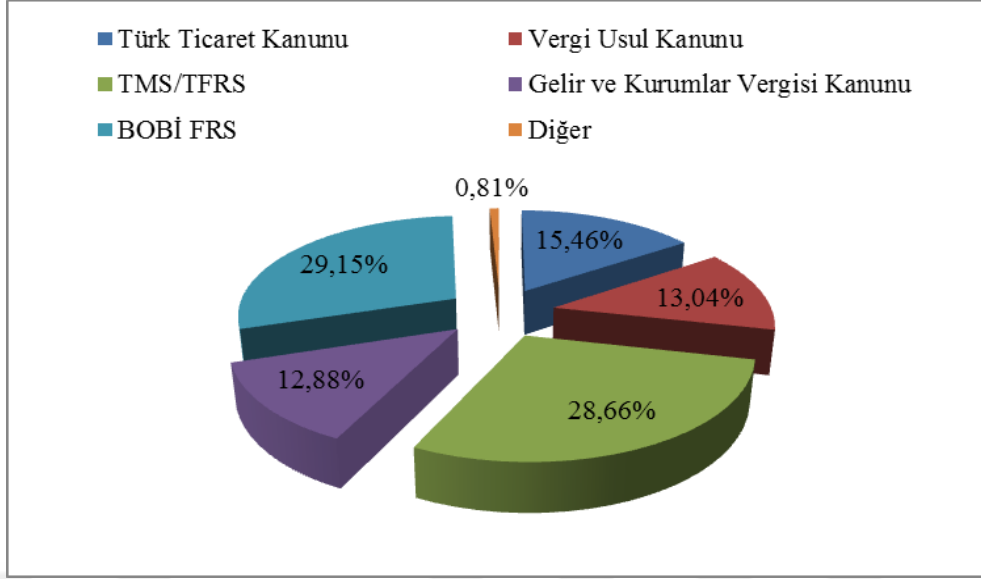


Şekil 24: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS İle İlgili Çalışma Yapmalarına Göre Dağılımı

Katılımcıların en fazla % 29,15'i BOBİ FRS hakkında eğitime ihtiyaç duyduğu bunu takiben % 28,66'sı TMS/TFRS ile ilgili eğitime ihtiyaç duyduğu görülmektedir. Bu durum da ülke genelinde standart setleri ile ilgili eğitim ihtiyacının karşılanması için gerekli çalışmaların yapılması gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 43: Meslek Mensuplarının Eğitim İhtiyaçlarına Göre Dağılımı

Aşağıda belirtilen hangi başlık veya başlıklarda daha fazla eğitime ihtiyacınız olduğunu düşünüyorsunuz?	Frekans	Yüzde (%)
Türk Ticaret Kanunu	96	15,46
Vergi Usul Kanunu	81	13,04
TMS/TFRS	178	28,66
Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu	80	12,88
BOBİ FRS	181	29,15
Diğer	5	0,81
Toplam	621	100

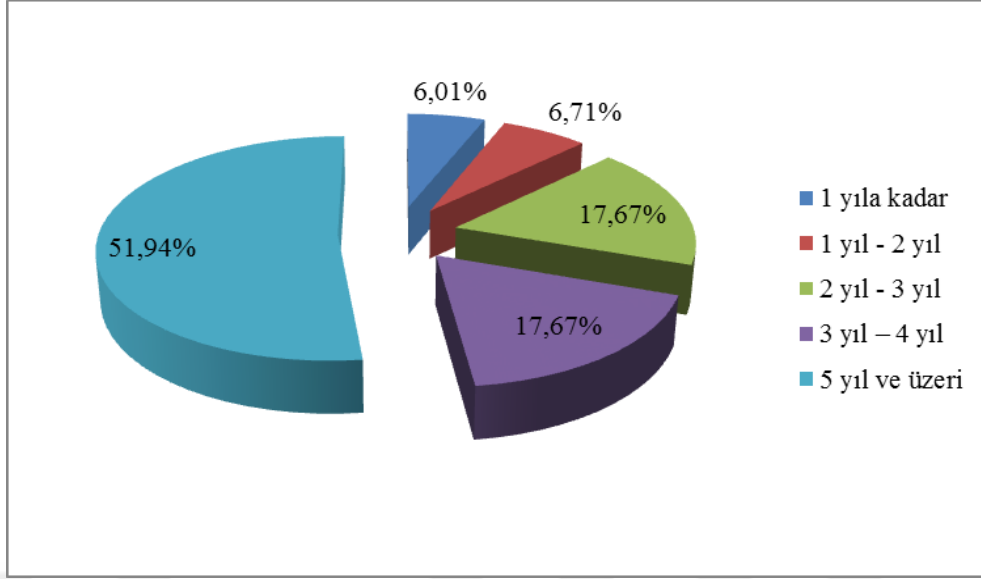


Şekil 25: Meslek Mensuplarının Eğitim İhtiyaçlarına Göre Dağılımı

Katılımcıların büyük bir kısmı (%51,94, 147 kişi) ülkemizdeki işletmelerin BOBİ FRS'ye tam anlamıyla geçiş sürecinin 5 yıl ve üzeri bir zaman diliminde tamamlanacağını düşünmektedir. Diğer katılımcılar ise bu sürecin 5 yıldan daha kısa süre içerisinde tamamlanacağını düşünmektedir. BOBİ FRS işletmeler tarafından uygulanmaya başlansa da, katılımcıların önemli bir bölümü, BOBİ FRS'nin işletmeler açısından içselleştirme sürecinin uzun bir zaman alacağına inandıkları görülmektedir.

Tablo 44: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'ye Geçiş Sürecine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı

Büyük ve Orta Boy İşletmeleri için Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) ülkemizdeki işletmelerin tam anlamıyla geçiş süreci sizce ne zaman tamamlanacaktır?	Frekans	Yüzde (%)
1 yıla kadar	17	6,01
1 yıl - 2 yıl	19	6,71
2 yıl - 3 yıl	50	17,67
3 yıl – 4 yıl	50	17,67
5 yıl ve üzeri	147	51,94
Toplam	283	100

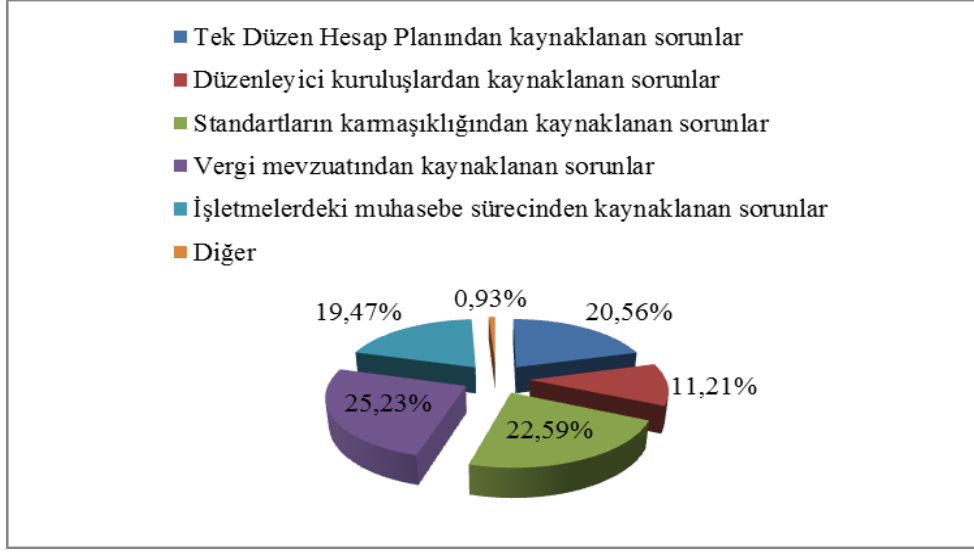


Şekil 26: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'ye Geçiş Sürecine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı

BOBİ FRS'nin sağlıklı uygulanabilmesindeki sorunlar incelendiğinde ilk sırada % 25,23 ile vergi mevzuatından kaynaklanan sorunların başı çektiği saptanmıştır. Bunu, % 22,59 ile standartların karmaşık olması, % 20,56 ile tek düzen hesap planından kaynaklanan sorunlar, % 19,47 ile işletmelerdeki muhasebe sürecinden kaynaklanan sorunlar ve % 11,21 ile düzenleyici kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar takip etmektedir.

Tablo 45: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'nin Sağlıklı Uygulanmasına İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı

Sizce BOBİ FRS'nin sağlıklı uygulanmasıyla ilgili en önemli sorun ve sorunlar nelerdir?	Frekans	Yüzde (%)
Tek Düzen Hesap Planından kaynaklanan sorunlar	132	20,56
Düzenleyici kuruluşlardan kaynaklanan sorunlar	72	11,21
Standartların karmaşıklığından kaynaklanan sorunlar	145	22,59
Vergi mevzuatından kaynaklanan sorunlar	162	25,23
İşletmelerdeki muhasebe sürecinden kaynaklanan sorunlar	125	19,47
Diğer	6	0,93
Toplam	642	100

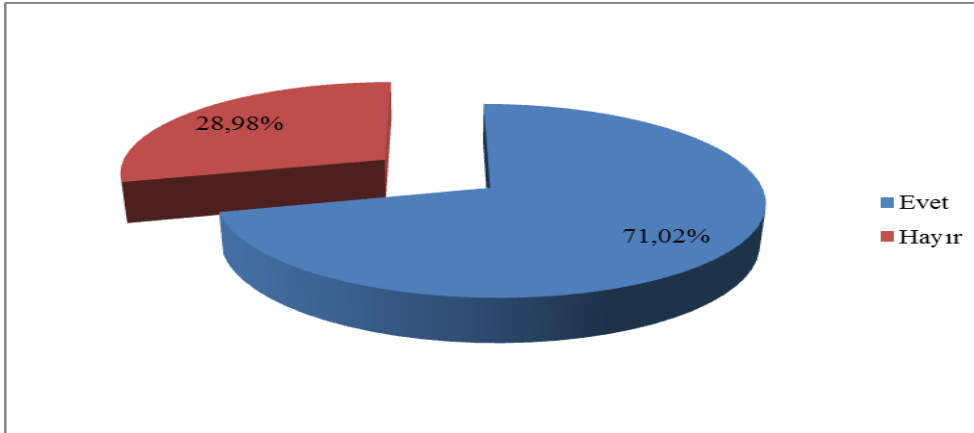


Şekil 27: Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'nin Sağlıklı Uygulanmasına İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı

Araştırmaya katılanların % 71,02'si küçük ve mikro ölçekli işletmelerin de BOBİ FRS gibi bir standart setine ihtiyaç duyduğunu, % 28,98'i ise böyle bir ihtiyacın olmadığını belirtmiştir.

Tablo 46: Meslek Mensuplarının Küçük ve Mikro İşletmelere Yönelik Standart Setine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı

BOBİ FRS gibi küçük ve mikro ölçekli işletmeler için de bir standart setine ihtiyaç var mıdır?	Frekans	Yüzde (%)
Evet	201	71,02
Hayır	82	28,98
Toplam	283	100



Şekil 28: Meslek Mensuplarının Küçük ve Mikro İşletmelere Yönelik Standart Setine İlişkin Görüşlerine Göre Dağılımı

3.4.3. BOBİ FRS Hakkında Görüş ve Düşünceleri Belirlemeye Yönelik İfadeler

Bu bölümde katılımcıların BOBİ FRS hakkındaki duygu, düşünce, tutum ve görüşlerinin belirlenmesi amacıyla 30 tane 5’li likert tipi ifade sorusu sorulmuştur.

Yapılan araştırmada katılımcıların “BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.” ifadesine büyük bir bölümü katılıyorum şeklinde bir cevap beyan etmiştir. Bu durum da, katılımcıların genel olarak teorik bilgiye sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 47: “BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	37	13,1%	3,07	1,26
Katılmıyorum	62	21,9%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	68	24,0%		
Katılıyorum	76	26,9%		
Kesinlikle Katılıyorum	40	14,1%		
Toplam	283	100,0%		

Tablo 48 incelendiğinde katılımcılardan % 33,9’u “BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.” ifadesine “Katılmıyorum” yanıtını vermiştir. % 24’ü ise “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” yanıtını vererek kararsızlıklarını belirtmiştir. Bu sonuçlar Tablo 47 ile karşılaştırıldığında katılımcıların genel olarak BOBİ FRS hakkında teorik bilgiye sahip olduğu ancak pratik bilgi konusunda eksikliklerinin olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 48: “BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	49	17,3%	2,64	1,18
Katılmıyorum	96	33,9%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	68	24,0%		
Katılıyorum	47	16,6%		
Kesinlikle Katılıyorum	23	8,1%		
Toplam	283	100,0%		

Meslek mensupların “BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.” ifadesine verdikleri yanıtlara bakıldığında bu düşünceye genel itibariyle katıldıkları görülmektedir. Sadece % 10,6’lık bir kısmı kesinlikle katılmadığını ifade etmiştir. Bu da meslek mensuplarının BOBİ FRS düzenlemelerini yakından takip ettiklerini göstermektedir.

Tablo 49: “BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	30	10,6%	3,05	1,23
Katılmıyorum	78	27,6%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	59	20,8%		
Katılıyorum	79	27,9%		
Kesinlikle Katılıyorum	37	13,1%		
Toplam	283	100,0%		

“BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.” ifadesine katılımcıların % 37,8’i (107 kişi) “Katılıyorum”, % 27,2’si (77 kişi) “Kesinlikle Katılıyorum” yanıtını verdiği görülmektedir. Bu durum, katılımcıların büyük bir kısmının BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

Tablo 50: “BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	28	9,9%	3,60	1,28
Katılmıyorum	36	12,7%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	35	12,4%		
Katılıyorum	107	37,8%		
Kesinlikle Katılıyorum	77	27,2%		
Toplam	283	100,0%		

Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının “BOBİ FRS, sürekli eğitimi zorunlu kılmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlara bakıldığında % 68,9’unun bu görüşe katıldıkları görülmektedir. Buna göre BOBİ FRS’nin gelişime açık olduğu ve kullanıcılarının sürekli eğitime ihtiyaç duyacağı sonucuna varılmaktadır.

Tablo 51: “BOBİ FRS, sürekli eğitimi zorunlu kılmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	13	4,6%	3,76	1,04
Katılmıyorum	20	7,1%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	55	19,4%		
Katılıyorum	128	45,2%		
Kesinlikle Katılıyorum	67	23,7%		
Toplam	283	100,0%		

Tablo incelendiğinde yapılan araştırmada “BOBİ FRS’yi uygulayabilmek için belirli bir düzeyde finans bilgisine ihtiyacım var.” ifadesine katılımcıların sadece % 26,5’i katılmadıklarını belirtmiştir. Katılımcıların geriye kalan kısmı ise genel itibariyle BOBİ FRS’yi daha iyi uygulayabilmek için finans bilgisinin de önemli olduğunu düşünmektedir.

Tablo 52: “BOBİ FRS’yi uygulayabilmek için belirli bir düzeyde finans bilgisine ihtiyacım var.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	19	6,7%	3,35	1,15
Katılmıyorum	56	19,8%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	55	19,4%		
Katılıyorum	112	39,6%		
Kesinlikle Katılıyorum	41	14,5%		
Toplam	283	100,0%		

Muhasebe uygulayıcılarının “BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.” ifadesine verdikleri yanıtlar ele alındığında BOBİ FRS ile ilgili

düzenlemelerin yetersiz olduğunu sadece % 23'lük kısmı yeterli gördüğünü belirtmiştir.

Tablo 53: “BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	35	12,4%	2,74	0,97
Katılmıyorum	71	25,1%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	112	39,6%		
Katılıyorum	62	21,9%		
Kesinlikle Katılıyorum	3	1,1%		
Toplam	283	100,0%		

Anket çalışmasına katılan meslek mensuplarının “BOBİ FRS’de yapılan açıklamalar, uygulamalar için yeterlidir.” ifadesiyle ilgili yanıtları incelendiğinde bu düşünceyle ilgili genel olarak kararsızlık yaşadıkları gözlenmiştir. Sadece % 21,2’si net olarak bu görüşe katıldıklarını belirtmiştir.

Tablo 54: “BOBİ FRS’de yapılan açıklamalar, uygulamalar için yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	37	13,1%	2,68	0,97
Katılmıyorum	80	28,3%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	106	37,5%		
Katılıyorum	57	20,1%		
Kesinlikle Katılıyorum	3	1,1%		
Toplam	283	100,0%		

Tablo 55 incelendiğinde araştırmaya katılan katılımcıların “BOBİ FRS için muhasebe yazılım programları yeterlidir.” ifadesine verdikleri yanıtlar itibarıyla büyük bir kısmının bu düşüncede olmadıkları, bir kısmının da bu konuda kararsızlık yaşadığı görülmektedir. Bu sonuçlar dâhilinde BOBİ FRS için mevcut muhasebe yazılım programlarının tekrar ele alınıp gerekli güncellemelerinin yapılması gerekmektedir.

Tablo 55: “BOBİ FRS için muhasebe yazılım programları yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	49	17,3%	2,50	0,96
Katılmıyorum	88	31,1%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	104	36,7%		
Katılıyorum	40	14,1%		
Kesinlikle Katılıyorum	2	0,7%		
Toplam	283	100,0%		

Yapılan araştırmada katılımcılar “BOBİ FRS’ye ilişkin basılı yayın ve materyallerin sayısı yeterlidir.” İfadesine % 38,2 oranında (108 kişi) “Katılmıyorum” yanıtını vermiştir. Buna göre BOBİ FRS ile ilgili basılı yayın ve materyallerin sayısının yetersiz olduğu ve bu doğrultuda gerekli çalışmaların yapılarak eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir. Böylece BOBİ FRS’nin anlaşılması ve daha çok kişinin bilgilenmesi sağlanmış olacaktır.

Tablo 56: “BOBİ FRS’ye ilişkin basılı yayın ve materyallerin sayısı yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	49	17,3%	2,46	1,00
Katılmıyorum	108	38,2%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	79	27,9%		
Katılıyorum	42	14,8%		
Kesinlikle Katılıyorum	5	1,8%		
Toplam	283	100,0%		

Araştırmaya katılan katılımcıların KGK’nın BOBİ FRS ile ilgili yapmış olduğu çalışmaları yetersiz bulduğu görülmektedir. TÜRMOB’un BOBİ FRS ile ilgili çalışmaları ankete katılan muhasebe uygulayıcılarının sadece % 14,9’u tarafından yeterli görülmekte diğerleri ise yetersiz olduğunu düşünmektedir. Sonuç olarak ankette elde edilen bulgulara göre düzenleyici

kuruluşların ve meslek odalarının BOBİ FRS'ye yönelik çalışmalarını gözden geçirmesi gerekmektedir.

Tablo 57: “BOBİ FRS ile ilgili Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) çalışmaları yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	41	14,5%	2,71	1,03
Katılmıyorum	73	25,8%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	102	36,0%		
Katılıyorum	61	21,6%		
Kesinlikle Katılıyorum	6	2,1%		
Toplam	283	100,0%		

Tablo 58: “BOBİ FRS ile ilgili TÜRMOB’un çalışmaları yeterlidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	42	14,8%	2,51	0,94
Katılmıyorum	100	35,3%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	99	35,0%		
Katılıyorum	39	13,8%		
Kesinlikle Katılıyorum	3	1,1%		
Toplam	283	100,0%		

Ankette elde edilen sonuçlara göre, “BOBİ FRS'ye yönelik akademik çalışmalar yeterli düzeyde değildir.” ifadesine 63 kişi “Katılmıyorum”, 74 kişi ise “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” cevabını vererek BOBİ FRS ile ilgili yapılan akademik çalışmaların yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 59: “BOBİ FRS’ye yönelik akademik çalışmalar yeterli düzeyde değildir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	23	8,1%	3,17	1,15
Katılmıyorum	63	22,3%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	74	26,1%		
Katılıyorum	89	31,4%		
Kesinlikle Katılıyorum	34	12,0%		
Toplam	283	100,0%		

Anket çalışmasına katılan meslek mensuplarının % 86,2’si BOBİ FRS’nin sağlıklı uygulanabilmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç olduğunu düşünmektedir. Sadece 39 kişi böyle bir ihtiyacın olmadığını düşünmektedir.

Tablo 60: “BOBİ FRS’nin sağlıklı uygulanabilmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç vardır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	16	5,7%	3,75	1,13
Katılmıyorum	23	8,1%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	61	21,6%		
Katılıyorum	100	35,3%		
Kesinlikle Katılıyorum	83	29,3%		
Toplam	283	100,0%		

Araştırmada katılımcıların % 72,1 ‘i (204 kişi) finansal tablolarda şeffaflığın sağlanabilmesi için BOBİ FRS’ye ihtiyacın olduğunu düşünmekte % 19,1’i (54 kişi) bu konuda kararsız olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 61: “Finansal tablolarda şeffaflığın sağlanabilmesi için BOBİ FRS’ye ihtiyaç vardır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	14	4,9%	3,86	1,03
Katılmıyorum	11	3,9%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	54	19,1%		
Katılıyorum	125	44,2%		
Kesinlikle Katılıyorum	79	27,9%		
Toplam	283	100,0%		

Meslek mensuplarının büyük bir kısmı (% 75,6’sı) BOBİ FRS’nin, muhasebe mesleğinin önemini artırıcı bir etkiye sahip olduğunu ifade etmiştir.

Tablo 62: “BOBİ FRS, muhasebe mesleğinin önemini artırıcı bir etkiye sahiptir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	17	6,0%	3,86	1,02
Katılmıyorum	8	2,8%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	44	15,5%		
Katılıyorum	144	50,9%		
Kesinlikle Katılıyorum	70	24,7%		
Toplam	283	100,0%		

BOBİ FRS’nin, bağımsız denetimi kolaylaştıracağını ankete katılanların % 74,9’u onaylamaktadır. % 15,2’lik kesim ise bu konu hakkında kararsız kalmıştır. % 9,9’luk bölüm BOBİ FRS’nin, bağımsız denetimi kolaylaştıracağını düşünmemektedir.

Tablo 63: “BOBİ FRS, bağımsız denetimi kolaylaştırmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	13	4,6%	3,86	1,01
Katılmıyorum	15	5,3%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	43	15,2%		
Katılıyorum	141	49,8%		
Kesinlikle Katılıyorum	71	25,1%		
Toplam	283	100,0%		

Yapılan araştırmada katılımcıların büyük bir kısmı (%54,1) “BOBİ FRS işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacaktır.” İfadesine “Katılıyorum”, yanıtını vermişlerdir. Buna göre, BOBİ FRS’nin kurumsallaşma üzerinde pozitif etkisi olduğu görülmektedir.

Tablo 64: “BOBİ FRS işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacaktır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	9	3,2%	3,96	0,91
Katılmıyorum	11	3,9%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	36	12,7%		
Katılıyorum	153	54,1%		
Kesinlikle Katılıyorum	74	26,1%		
Toplam	283	100,0%		

Muhasebe uygulayıcılarının % 51,2’si “Büyük ve orta boy işletmeler için hazırlanan standartlar işletmelerin ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır.” görüşüne katıldığını belirtmiştir. % 34,3’ü ise bu görüşte kararsız kaldıklarını ifade etmiştir.

Tablo 65: “Büyük ve Orta Boy işletmeler için hazırlanan standartlar işletmelerin ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	20	7,1%	3,37	0,98
Katılmıyorum	21	7,4%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	97	34,3%		
Katılıyorum	124	43,8%		
Kesinlikle Katılıyorum	21	7,4%		
Toplam	283	100,0%		

Katılımcıların görüşüne sunulan “Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile BOBİ FRS uyum içindedir.” ifadesine % 55,1 oranındaki (156 kişi) meslek mensubu katılmadıklarını belirtmiştir. BOBİ FRS’nin Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile uyum içinde olduğunu sadece % 12,8 oranındaki (36 kişi) katılımcı düşünmektedir.

Tablo 66: “Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile BOBİ FRS uyum içindedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	58	20,5%	2,39	0,99
Katılmıyorum	98	34,6%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	91	32,2%		
Katılıyorum	31	11,0%		
Kesinlikle Katılıyorum	5	1,8%		
Toplam	283	100,0%		

Anket çalışmasında katılımcıların “BOBİ FRS’nin dili sade ve anlaşılabilir.” ifadesine verilen yanıtların ortalamasına bakıldığında dağılımın “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” seçeneği etrafında toplandığı görülmektedir. Bu durum da katılımcıların BOBİ FRS’nin dilini tam olarak sade ve anlaşılır buldukları konusunda kararsız oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 67: “BOBİ FRS’nin dili sade ve anlaşılabilir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	31	11,0%	2,96	1,09
Katılmıyorum	61	21,6%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	97	34,3%		
Katılıyorum	75	26,5%		
Kesinlikle Katılıyorum	19	6,7%		
Toplam	283	100,0%		

Tablo 68 incelendiğinde meslek mensuplarının genel itibariyle BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygulanabilirliği güçleştirip güçleştirmeyeceği konusunda kararsız olduğu gözlenmiştir. Sadece 91 kişi BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygulanabilirliği güçleştireceğini düşünmekte, 83 kişi de bu ifadeye katılmadığını belirtmiştir.

Tablo 68: “BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygulanabilirliği güçleştirecektir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	15	5,3%	3,08	0,98
Katılmıyorum	58	20,5%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	119	42,0%		
Katılıyorum	70	24,7%		
Kesinlikle Katılıyorum	21	7,4%		
Toplam	283	100,0%		

“BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tabloların kalite düzeyi daha yüksektir.” ifadesine verilen yanıtların dağılımına bakıldığında katılımcıların bu görüşe büyük oranda katıldıkları görülmektedir.

Tablo 69: “BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tabloların kalite düzeyi daha yüksektir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	8	2,8%	3,74	0,86
Katılmıyorum	15	5,3%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	59	20,8%		
Katılıyorum	162	57,2%		
Kesinlikle Katılıyorum	39	13,8%		
Toplam	283	100,0%		

Katılımcıların % 50,5’i BOBİ FRS’nin uygulanmasında kültürel, ekonomik ve çevresel faktörlerin etkili olmadığını düşünmekte, % 17’si ise bu görüşün tam tersini düşünmektedir.

Tablo 70: “Kültürel, ekonomik ve çevresel faktörlerden dolayı BOBİ FRS’nin uygulanması mümkün değildir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	26	9,2%	2,63	1,00
Katılmıyorum	117	41,3%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	92	32,5%		
Katılıyorum	31	11,0%		
Kesinlikle Katılıyorum	17	6,0%		
Toplam	283	100,0%		

Yapılan araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 74,5’i, BOBİ FRS’nin sorumluluklarını artırdığını ifade etmiştir. % 7,8’i ise BOBİ FRS’nin sorumluluklarını artırmadığını belirtmiştir.

Tablo 71: “BOBİ FRS meslek mensuplarının sorumluluklarını artırmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	6	2,1%	3,86	0,89
Katılmıyorum	16	5,7%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	50	17,7%		
Katılıyorum	152	53,7%		
Kesinlikle Katılıyorum	59	20,8%		
Toplam	283	100,0%		

Meslek mensupları, yapılan anket çalışmasında BOBİ FRS'nin iş yüklerini azaltmadığını belirtmiştir. Küçük bir kısmı (41 kişi) BOBİ FRS'nin iş yüklerini azalttığını ifade etmiştir.

Tablo 72: “BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	70	24,7%	2,30	1,03
Katılmıyorum	102	36,0%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	70	24,7%		
Katılıyorum	37	13,1%		
Kesinlikle Katılıyorum	4	1,4%		
Toplam	283	100,0%		

Araştırmada yer alan muhasebe uygulayıcıları, BOBİ FRS'nin işletmelerde nitelikli eleman ihtiyacını artıracaklarını düşünmektedir. Sadece küçük bir bölümü (11 kişi) BOBİ FRS'nin işletmelerde nitelikli eleman ihtiyacını artırmayacağını belirtmiştir.

Tablo 73: “BOBİ FRS işletmelerde nitelikli eleman ihtiyacını artıracaktır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	3	1,1%	4,13	0,78
Katılmıyorum	8	2,8%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	29	10,2%		
Katılıyorum	153	54,1%		
Kesinlikle Katılıyorum	90	31,8%		
Toplam	283	100,0%		

Katılımcıların mevcut Vergi Usul Kanunu (VUK) BOBİ FRS'nin uygulanmasına engel teşkil edip etmeyeceği konusunda genel itibariyle kararsız kaldıkları gözlenmiştir. Yine de önemli bir bölüm mevcut Vergi Usul Kanunu'nu (VUK) BOBİ FRS'nin uygulanmasına engel oluşturacağını düşünmektedir.

Tablo 74: “Mevcut Vergi Usul Kanunu (VUK) BOBİ FRS'nin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	31	11,0%	2,83	1,10
Katılmıyorum	84	29,7%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	89	31,4%		
Katılıyorum	59	20,8%		
Kesinlikle Katılıyorum	20	7,1%		
Toplam	283	100,0%		

Mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK) BOBİ FRS'nin uygulanmasını kolaylaştıracağı görüşüne katılımcıların % 41,7'si (118 kişi) kararsız kalırken % 37,8'i bu görüşe katıldığını ifade etmiştir.

Tablo 75: “Mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK) BOBİ FRS’nin uygulanmasını kolaylaştırmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	15	5,3%	3,18	0,94
Katılmıyorum	43	15,2%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	118	41,7%		
Katılıyorum	90	31,8%		
Kesinlikle Katılıyorum	17	6,0%		
Toplam	283	100,0%		

Yapılan anket çalışmasına katılan muhasebe uygulayıcılarının % 74,5’i (221 kişi) BOBİ FRS eğitiminin lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla, özellikle muhasebe eğitimcilerinin muhasebe müfredatlarının oluşturulmasında, BOBİ FRS’yi göz önünde bulundurmaları gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 76: “BOBİ FRS eğitimi lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Kesinlikle Katılmıyorum	8	2,8%	3,94	1,07
Katılmıyorum	30	10,6%		
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	34	12,0%		
Katılıyorum	111	39,2%		
Kesinlikle Katılıyorum	100	35,3%		
Toplam	283	100,0%		

3.5. Fark Testleri

Araştırmanın bu bölümünde, muhasebe uygulayıcılarının görüş ve düşüncelerinin demografik sorular ve BOBİ FRS ile ilgili genel ifadelere vermiş oldukları cevaplara göre farklılaşıp farklılaşmadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada istatistiki analiz tekniklerinin uygulanabilmesi amacıyla öncelikle verilerin normal dağılım gösterip göstermediği incelenmiştir. Shapiro-Wilk normallik testi sonuçlarına göre veriler normal

dağılım göstermediğinden çalışmada parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Verilerin değerlendirilmesi amacıyla parametrik olmayan istatistik yöntemlerinden Mann Whitney U ve Kruskal Wallis testleri uygulanmıştır. Bu kapsamda BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin değerlendirilmesinde cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu, mesleki kıdem yılı, mesleki unvan, gelir ve çalıştıkları şehir demografik değişkenleri kullanılmıştır. Buna ek olarak, BOBİ FRS eğitimine katılma durumu, BOBİ FRS ile ilgili çalışma yapma durumu, BOBİ FRS'ye işletmelerin geçiş süreci zamanı ve BOBİ FRS gibi küçük ve mikro ölçekli işletmeler için de bir standart seti ihtiyacı olmak üzere genel soruların farklılaşması incelenmiştir. Anket sorularına verilen cevapların güvenilirliği Cronbach Alfa testi sonucunda %79,4 olarak belirlenmiş ve literatüre uygun olarak güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 77'de BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin cinsiyete göre farklılaşp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve cinsiyete göre farklılaşan ifadeler tespit edilmiştir. İfadelerin genel olarak cinsiyete göre farklılaşmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 77: Cinsiyete Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS ile ilgili Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) çalışmaları yeterlidir.	9.999	0,026**
BOBİ FRS'nin dili sade ve anlaşılabiliridir.	10.670	0,001***
Mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK) BOBİ FRS'nin uygulanmasını kolaylaştırmaktadır.	9.821	0,049**

***, **, * ifadeleri sırasıyla %1, %5, %10 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Tablo 78'de BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin yaşa (40 yaş ve altı-41 yaş ve üstü) göre farklılaşp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve yaşa göre farklılaşan 7 ifade aşağıda sunulmuştur.

Tablo 78: Yaşa Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	12.253	0,000***
BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.	11.974	0,002***
BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.	7.754	0,001***
BOBİ FRS ile ilgili TÜRMOB'un çalışmaları yeterlidir.	8.298	0,013**
BOBİ FRS meslek mensuplarının sorumluluklarını artırmaktadır.	11.339	0,023**
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.	11.475	0,018**
BOBİ FRS eğitimi lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.	11.260	0,038**

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin medeni duruma göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve medeni durumun BOBİ FRS'ye yönelik ifadelere verilen cevaplar açısından farklılaşmaya neden olmadığı saptanmıştır.

Tablo 79'da BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin eğitim durumuna (lisans-lisans üstü) göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve eğitim durumunun birçok ifadede anlamlı farklılıklar sergilediği tespit edilmiştir.

Tablo 79: Eğitim Durumuna Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	7.901	0,001***
BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.	7.263	0,037**
BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.	8.556	0,000***
BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.	4.775	0,005***
BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.	7.732	0,002***
BOBİ FRS ile ilgili Kamu Gözetimi Kurumunun (KGGK) çalışmaları yeterlidir.	7.500	0,010***
BOBİ FRS ile ilgili TÜRMOB'un çalışmaları yeterlidir.	7.466	0,011**
BOBİ FRS'de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygulanabilirliği güçleştirecektir.	7.244	0,036**
Kültürel, ekonomik ve çevresel faktörlerden dolayı BOBİ FRS'nin uygulanması mümkün değildir.	8.121	0,000***
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.	5.177	0,044**
Mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK) BOBİ FRS'nin uygulanmasını kolaylaştırmaktadır.	7.674	0,003***
BOBİ FRS eğitimi lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.	5.155	0,037**

Tablo 80'de BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin mesleki kıdem yılına (1 ile 15 yıl arası-16 yıl ve üstü) göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve 9 ifadede mesleki kıdem yılının anlamlı farklılaşmaya yol açtığı gözlemlenmiştir.

Tablo 80: Mesleki Kıdem Yılına Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	12.387	0,000***
BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.	12.263	0,000***
BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.	11.173	0,045**
BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.	7.577	0,001***
BOBİ FRS'yi uygulayabilmek için belirli bir düzeyde finans bilgisine ihtiyacım var.	8.223	0,013**
BOBİ FRS'nin sağlıklı uygulanabilmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç vardır.	11.240	0,032**
BOBİ FRS meslek mensuplarının sorumluluklarını artırmaktadır.	11.304	0,019**
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.	11.272	0,029**
BOBİ FRS eğitimi lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.	11.552	0,008***

Tablo 81'de BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin mesleki unvana (akademik-meslek mensubu) göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, mesleki unvanın 14 ifadede anlamlı farklılıklar sergilediği ve BOBİ FRS'ye yönelik cevapların şekillenmesinde önemli olduğu belirlenmiştir.

Tablo 81: Mesleki Unvana Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	7.392	0,046**
BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.	6.625	0,001***
BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.	9.932	0,034**
BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.	6.212	0,000***
BOBİ FRS’de yapılan açıklamalar, uygulamalar için yeterlidir.	7.375	0,040**
BOBİ FRS ile ilgili Kamu Gözetimi Kurumunun (KGGK) çalışmaları yeterlidir.	7.009	0,008***
BOBİ FRS ile ilgili TÜRMOB’un çalışmaları yeterlidir.	7.103	0,012**
BOBİ FRS’nin dili sade ve anlaşılabiliridir.	7.303	0,031**
BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygulanabilirliği güçleştirecektir.	7.274	0,025**
Kültürel, ekonomik ve çevresel faktörlerden dolayı BOBİ FRS'nin uygulanması mümkün değildir.	5.983	0,000***
BOBİ FRS meslek mensuplarının sorumluluklarını artırmaktadır.	9.790	0,047**
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.	10.398	0,004***
Mevcut Türk Ticaret Kanunu (TTK) BOBİ FRS’nin uygulanmasını kolaylaştırmaktadır.	7.338	0,032**
BOBİ FRS eğitimi lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.	10.406	0,003***

Tablo 82’de BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin gelire (6.000 TL ve altı-6.000 TL üstü) göre farklılaşp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınınmış ve gelire göre farklılaşan ifadeler tespit edilmiştir.

Tablo 82: Gelire Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	12.184	0,000***
BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.	11.962	0,000***
BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.	12.349	0,000***
BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.	7.475	0,002***
BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.	10.863	0,035**
BOBİ FRS'ye yönelik akademik çalışmalar yeterli düzeyde değildir.	8.148	0,035**
BOBİ FRS'nin dili sade ve anlaşılabiliridir.	10.819	0,044**
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.	10.821	0,043**

Anket formunda çalıştığınız şehir sorusuna verilen cevaplar İstanbul, Ankara, İzmir ve diğer şehirler olmak üzere dört grupta toplanarak BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerle göre anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Birden çok grup için kullanılan parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis testi sonuçları Tablo 83'te sunulmuştur.

Tablo 83: Çalıştıkları Şehirlere Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Kruskal-Wallis	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	8,175	0,043**
BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.	8,045	0,045**
Büyük ve Orta Boy işletmeler için hazırlanan standartlar işletmelerin ihtiyaçları gözeticilerle hazırlanmıştır.	11,035	0,012**
BOBİ FRS'de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygulanabilirliği güçleştirecektir.	12,432	0,006***

Tablo 84’te BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin “BOBİ FRS ile ilgili daha önce herhangi bir eğitime katıldınız mı?” sorusuna göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve “BOBİ FRS ile ilgili daha önce herhangi bir eğitime katıldınız mı?” sorusuna göre farklılaşan ifadeler tespit edilmiştir.

Tablo 84: “BOBİ FRS ile ilgili daha önce herhangi bir eğitime katıldınız mı?” Sorusuna Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	7.035	0,000***
BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.	8.024	0,000***
BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.	7.056	0,000***
BOBİ FRS için muhasebe yazılım programları yeterlidir.	11.383	0,011**
BOBİ FRS’nin sağlıklı uygulanabilmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç vardır.	7.214	0,000***
BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tabloların kalite düzeyi daha yüksektir.	8.385	0,026**
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.	8.353	0,034**
BOBİ FRS işletmelerde nitelikli eleman ihtiyacını artıracaktır.	8.231	0,014**

Tablo 85’te BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin “BOBİ FRS ile ilgili herhangi bir çalışmanız oldu mu?” sorusuna göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmıştır. “BOBİ FRS ile ilgili herhangi bir çalışmanız oldu mu?” sorusuna verilen cevapların 15 ifadede anlamlı farklılık oluşturduğu ve yine bu faktörün de önemli bir unsur olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 85: “BOBİ FRS ile ilgili herhangi bir çalışmanız oldu mu?” Sorusuna Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim.	2.588	0,000***
BOBİ FRS hakkında yeterli pratik bilgiye sahibim.	3.014	0,000***
BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.	2.634	0,000***
BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.	9.955	0,000***
BOBİ FRS’yi uygulayabilmek için belirli bir düzeyde finans bilgisine ihtiyacım var.	8.179	0,049**
BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.	5.171	0,001***
BOBİ FRS’de yapılan açıklamalar, uygulamalar için yeterlidir.	4.897	0,000***
BOBİ FRS’nin sağlıklı uygulanabilmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç vardır.	5.116	0,000***
Finansal tablolarda şeffaflığın sağlanabilmesi için BOBİ FRS’ye ihtiyaç vardır.	5.610	0,007***
BOBİ FRS, muhasebe mesleğinin önemini artırıcı bir etkiye sahiptir.	5.901	0,026**
BOBİ FRS, bağımsız denetimi kolaylaştırmaktadır.	5.697	0,010***
Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile BOBİ FRS uyum içindedir.	8.614	0,006***
BOBİ FRS’nin dili sade ve anlaşılabiliridir.	4.984	0,000***
BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tabloların kalite düzeyi daha yüksektir.	5.689	0,007***
Kültürel, ekonomik ve çevresel faktörlerden dolayı BOBİ FRS'nin uygulanması mümkün değildir.	5.057	0,000***

Tablo 86’da BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin “Büyük ve Orta Boy İşletmeleri için Finansal Raporlama

Standardına (BOBİ FRS) ülkemizdeki işletmelerin tam anlamıyla geçiş süreci sizce ne zaman tamamlanacaktır?” (5 yıl altı-5 yıl ve üzeri) sorusuna göre farklılaşp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmıştır. “Büyük ve Orta Boy İşletmeleri için Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) ülkemizdeki işletmelerin tam anlamıyla geçiş süreci sizce ne zaman tamamlanacaktır?” sorusuna göre farklılaşan ifadeler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 86: “Büyük ve Orta Boy İşletmeleri için Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) ülkemizdeki işletmelerin tam anlamıyla geçiş süreci sizce ne zaman tamamlanacaktır?” Sorusuna Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS ile ilgili yapılan düzenlemeleri yeterince takip ediyorum.	8.316	0,012**
BOBİ FRS ile ilgili düzenlemeleri yeterli görüyorum.	7.931	0,002***
BOBİ FRS’de yapılan açıklamalar, uygulamalar için yeterlidir.	8.561	0,029**
BOBİ FRS ile ilgili Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) çalışmaları yeterlidir.	8.499	0,023**
Büyük ve Orta Boy işletmeler için hazırlanan standartlar işletmelerin ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır.	7.806	0,001***
BOBİ FRS’nin dili sade ve anlaşılabiliridir.	8.311	0,011**
Kültürel, ekonomik ve çevresel faktörlerden dolayı BOBİ FRS'nin uygulanması mümkün değildir.	6.694	0,000***
BOBİ FRS meslek mensuplarının sorumluluklarını artırmaktadır.	11.662	0,008***
BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yüklerini azaltmaktadır.	12.605	0,000***
BOBİ FRS işletmelerde nitelikli eleman ihtiyacını artıracaktır.	11.372	0,026**

Tablo 87’de BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin “BOBİ FRS gibi küçük ve mikro ölçekli işletmeler için de bir standart setine ihtiyaç var mıdır?” sorusuna göre farklılaşp

farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve farklılaşan ifadeler tespit edilmiştir.

Tablo 87: “BOBİ FRS gibi küçük ve mikro ölçekli işletmeler için de bir standart setine ihtiyaç var mıdır?” Sorusuna Göre Farklılaşma

BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
BOBİ FRS ile ilgili kurumsal bir eğitime ihtiyacım var.	6.670	0,009***
BOBİ FRS ile ilgili Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) çalışmaları yeterlidir.	6.988	0,037**
BOBİ FRS'nin sağlıklı uygulanabilmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç vardır.	6.757	0,013**
Finansal tablolarda şeffaflığın sağlanabilmesi için BOBİ FRS'ye ihtiyaç vardır.	6.096	0,000***
BOBİ FRS, muhasebe mesleğinin önemini artırıcı bir etkiye sahiptir.	6.324	0,001***
BOBİ FRS, bağımsız denetimi kolaylaştırmaktadır.	6.327	0,001***
BOBİ FRS işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacaktır.	6.629	0,004***
BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların kalite düzeyi daha yüksektir.	6.992	0,025**

SONUÇ

Küreselleşmeyle birlikte çok uluslu işletmeler, ülkeler arasındaki işlemlerin artmasıyla birbirlerine bağımlı olmakta ve tüm bu gelişmeler ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarının birbirine uyumlu hale gelmesini gerektirmektedir. İşletmelerin yapılarındaki değişimler, işletme yöneticileri ile sahiplerinin farklı gruplar oluşturmaları, devlet tarafından uygulanan politikaların işletmeler üzerindeki etkileri ve diğer çeşitli faktörler muhasebenin işlevselliğinin artmasında önemli rol oynamıştır.

Avrupa'da muhasebe, 19. yüzyılda bir sanat olma, bir teknik olma yapısından bir bilim olma yapısına dönüştüğünde; Fransa, İtalya ve Almanya'da ortaya çıkan muhasebe okulları, çift taraflı kayıt yöntemini 20. yüzyılın karmaşık sistemiyle uyumlu hale getirmek için çalışmalarda bulunmuşlardır.

Gelişmekte olan uluslararası ticaret beraberinde birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da bazı ihtiyaçların doğmasına sebep olmuştur. Farklı ülkelerde ticari faaliyetlerde bulunan işletmeler, muhasebe kullanıcıları için faaliyette buldukları ülkelerin muhasebe sistemleriyle karşılaşmışlar ve her ülkenin muhasebe kural ve düzenine uygun biçimde ayrı ayrı finansal tablolar hazırlamışlardır. Bunun için de muhasebe raporlama sisteminin uluslararası standartlar çerçevesinde gelişmesi gerekli kılınmıştır. Çünkü farklı ülkelerdeki işletmelerin aynı muhasebe dili ile finansal raporlarının hazırlanması ve konsolide edilmesi; tüm dünyada kabul gören standartların oluşturulmasıyla sağlanabilir. Bu ihtiyacın uluslararası muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarıyla giderilebilmesi mümkün olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe standartları, işletmelerin finansal bilgileri hangi niteliklere göre sınıflandırıp kayıt altına alacağını ve hangi raporlar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına açıklayacağını belirlemektedir. Bu standartlar dikkate alınmadan hazırlanan finansal tabloların, şeffaflığı ve geçerliliği şüphe uyandırmakta dolayısıyla nicelik ve nitelik yönünden yetersiz kalıp yanlış kararlar alınmasına neden olabilmektedir.

Yerel muhasebe standardı, ülkelerin kendi kurum ve şirketlerinde muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla muhasebede yapılan düzenlemelerdir. Yerel muhasebe standartları sadece oluşturulduğu ülke içinde uygulanmakla birlikte diğer uluslararası muhasebe standart uygulamalarından farklılık taşımaktadır. Ancak küreselleşmeyle birlikte uluslararası ticaretteki sınırların ortadan kalkması şirketlerin rekabetinde yerel muhasebe standartlarının etkisini yitirerek uluslararası muhasebe standartlarına geçişi zorunluluk haline getirmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları; küreselleşmenin artmasıyla beraber çok uluslu işletmelerin finansal tablo ve raporlamalarında aynı dilden konuşmak ve sunumlarında birliktelik sağlamak amacıyla tek tek hazırlanmış yazılı kurallar bütününden oluşmaktadır. Finansal raporlamadaki farklılıkların başlıca sebepleri; ekonomik kalkınmışlık seviyeleri, ekonomik büyüme, enflasyon, çeşitli etik kurallar, standartların yaptırım gücü, mesleki bilgideki yeterlilik düzeyi, eğitim seviyesi, muhasebe alanındaki eğitimin durumu, işletmelerdeki yenilenme düzeyi, finansman açısından yeterlilik, devletin ekonomi üzerindeki gücü, yasal prosedürler, sosyal çevre, ülkede yaşanan krizler, kültür ve vergi ile ilgili yapılan uygulamalar olarak açıklanabilir. Bu farklılıkların incelenmesiyle ülkeler arasındaki finansal raporlamada yaşanan uyumsuzluklar ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda 1973-2000 yılları arasında uluslararası muhasebe standartlarını hazırlama görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yapılmıştır. Daha sonra standartları hazırlama görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) alarak muhasebede ve finansal raporlamada ortak bir dille konuşulmasını sağlamak için Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlamıştır.

Ülkemiz de küreselleşmeyle birlikte dünyada yaşanan gelişmeleri yakalayabilmek, uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilmek ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde AB standartlarını yakalayabilmek için finansal raporlamada standartlaşmaya giderek UMS-UFRS kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) yayınlamaktadır.

Muhasebe standartlarının ülkemizdeki gelişim sürecine bakıldığında genellikle devletin veya yasal statüye sahip kurum ve kuruluşların etkin bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi üst kurulların çalışmalarıyla birlikte 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan önemli değişiklikler muhasebe standartlarının birçok işletme tarafından uygulanabilmesinin yolunu açmıştır.

KGK, bağımsız denetime tabi işletmelerin 2013 yılından itibaren TFRS uygulamasını öngörmüş ancak, bu uygulama sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olup tam set TMS-TFRS uygulamayan işletmelerin muhasebe süreçlerini revize etme amacıyla ilk olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) uygulamaya geçirilmek istenmiştir. Ancak AB Komisyonu tarafından 2013 yılında yayınlanan 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile birlikte KOBİ TFRS standart seti askıya alınmıştır. İzleyen süreçte yerel finansal raporlama standardı oluşturulması amacıyla KGK, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile tam uyumlu İngiltere ve İrlanda'da 2015 yılında yürürlüğe giren FRS 102'yi (Yerel Finansal Raporlama Seti) baz alarak Türkiye'de, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan şirketlere yönelik Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'ni (YFRÇ) oluşturmuştur.

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ), bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulamayan işletmelerin finansal raporlarının Avrupa Birliği Direktifleri'ne uyumlu olması ve temel muhasebe hususları açısından uygulamada sorunlar yaşanmaması gerekçesiyle Avrupa Birliği (AB) üye ülkelerinde olduğu gibi TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'nin (YFRÇ) amacı, işletmelerin büyüklüğüne ve finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerine yönelik gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar oluşturmaktır.

YFRÇ'nin oluşturulmasında 2013/34 nolu AB Muhasebe Yönergesi ile Birleşik Krallık ve İrlanda'da geçerli finansal raporlama standartları referans olarak kullanılmıştır. YFRÇ, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) dışında kalan bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde ölçüt oluşturacak olması, uluslararası kaliteli bir finansal raporlama ile bağımsız denetimin sağlanması Türkiye için büyük önem taşımaktadır. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmaları 29.07.2017 tarihinde tamamlanmış ve 30138 (Mükerrer) sayılı resmi gazetede, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Sıra No: 56 Tebliği ile 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları finansal tablolar açısından MSUGT ve İlave Hususlar yerine Türkiye'de uygulanacak olan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelecektir.

BOBİ FRS finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin önemli yenilikler getirmiştir. BOBİ FRS'nin yeni uygulanmaya başlanmasıyla birlikte uluslararası piyasalara entegre olmak isteyen ve büyüme potansiyeli olan işletmeler finansal raporlarını bu standart setine uygun düzenlemek isteyecektir. Meslek mensuplarının da finansal raporlamada yaşanan bu gelişmeleri takip edebilmek için çeşitli eğitim ve seminerlere katıldığı görülmektedir. Meslek mensuplarına yeni iş fırsatları açan düzenlemelerin yanında yüklediği ağır sorumluluklar da meslek mensubu olmanın önemini giderek artırmaktadır. Bu çerçevede araştırmanın temel amacı, BOBİ FRS'nin işletmeler, finansal tablolar, muhasebe bilgi sistemi ve muhasebeleştirme esasları üzerindeki etkilerine ilişkin muhasebe uygulayıcılarının bakış açılarının tespit edilmesidir.

Araştırmanın kapsamını Türkiye genelinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarıyla muhasebe öğretim elemanları oluşturmaktadır. Bu kapsamda internet ortamında oluşturulan anket formu katılımcılara gönderilmiş ve 283 adet geçerli örneklem sayısına ulaşılmıştır. Anket formunda yer alan soruların anlaşılabilirliğinin sağlanması açısından 50 kişilik ön test çalışması gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen ön test

çalışması sonucu anket formu tekrar düzenlenmiş ve son halini almıştır. Araştırmada kullanılan anket 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe uygulayıcılarının BOBİ FRS'ye yönelik görüş ve düşüncelerini ölçmek için katılımcılara 30 tane 5'li likert tipi ifade sorusu yöneltilmiştir. Anketin ikinci bölümünde ise 8 tane demografik soru ve BOBİ FRS'ye yönelik 7 tane genel soru yer almaktadır.

Araştırmada, muhasebe uygulayıcılarının görüş ve düşüncelerinin demografik sorular ve BOBİ FRS ile ilgili genel ifadelere vermiş oldukları cevaplara göre farklılaşıp farklılaşmadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. İstatistikî analiz tekniklerinin uygulanabilmesi amacıyla öncelikle verilerin normal dağılım gösterip göstermediği incelenmiştir. Shapiro-Wilk normallik testi sonuçlarına göre veriler normal dağılım göstermediğinden çalışmada parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Verilerin değerlendirilmesi amacıyla parametrik olmayan istatistik yöntemlerinden Mann Whitney U ve Kruskal Wallis testleri uygulanmıştır. Bu kapsamda BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin değerlendirilmesinde; cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu, mesleki kıdem yılı, mesleki unvan, gelir ve çalıştıkları şehir demografik değişkenleri kullanılmıştır. Buna ek olarak, BOBİ FRS eğitimine katılma durumu, BOBİ FRS ile ilgili çalışma yapma durumu, BOBİ FRS'ye işletmelerin geçiş süreci zamanı ve BOBİ FRS gibi küçük ve mikro ölçekli işletmeler için de bir standart seti ihtiyacı olmak üzere genel soruların farklılaşması incelenmiştir. Anket sorularına verilen cevapların güvenilirliği Cronbach Alfa testi sonucunda %79,4 olarak belirlenmiş ve literatüre uygun olarak güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada genel olarak şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcıları, cinsiyet bakımından ele alındığında erkek katılımcıların oranının yüksek olduğu görülmektedir. Ancak BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınıdığında cinsiyete göre 30 ifadeden 3'ünde anlamlı bir farklılığın yaşandığı görülmüştür. Bu da bize, muhasebe

uygulayıcıları tarafından BOBİ FRS'nin algılanmasının cinsiyet bakımından bir farklılık oluşturmadığını göstermektedir.

- BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik "BOBİ FRS hakkında yeterli teorik bilgiye sahibim." ifadesinin yapılan Mann Whitney U ve Kruskal Wallis testleri sonucunda 8 değişken (yaş, eğitim durumu, mesleki kıdem yılı, mesleki unvan, gelir, çalıştıkları şehir, BOBİ FRS eğitimine katılma durumu ve BOBİ FRS ile ilgili çalışma yapması) ile anlamlı farklılık olduğu gözlenmiştir.
- Katılımcıların eğitim durumuna bakıldığında %48,06'sının doktora eğitimi aldığı, toplam 283 kişi içinde yalnızca 3 kişi lisans altı eğitime sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç irdelendiğinde katılımcıların eğitim seviyesinin oldukça yüksek olduğunu bize göstermektedir. BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin eğitim durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınılandığında ifadelerden 8'inde anlamlı bir farklılığın yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe uygulayıcıları tarafından BOBİ FRS algılamasının eğitim durumu yönünden anlamlı farklılaşmalar oluşturduğunu ispatlamıştır.
- Yapılan araştırmada muhasebe uygulayıcılarının mesleki unvanlarına bakıldığında %28,62'si meslek mensubu olduğu, %67,14'ünün ise muhasebe akademisyeni olduğu tespit edilmiştir. BOBİ FRS algısını belirlemeye yönelik ifadelerin mesleki unvana göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınılandığında ifadelerden 12'sinde anlamlı bir farklılaşmanın meydana geldiği görülmüştür.
- Anket formunda çalıştığınız şehir sorusuna verilen cevaplar İstanbul, Ankara, İzmir ve diğer şehirler olmak üzere dört grupta toplanarak BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerle göre anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Birden çok grup için kullanılan parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre 4 ifadede

anlamli farklılaşma yaşandığı gözlemlenmiştir. Bu sonuç irdelendiğinde muhasebe uygulayıcılarının çalıştıkları şehire göre BOBİ FRS algılarının değişmediği anlaşılmıştır.

- BOBİ FRS hakkında görüş ve düşünceleri belirlemeye yönelik ifadelerin BOBİ FRS ile ilgili katılımcıların çalışma yapma durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve ifadelerin yarısında anlamlı bir farklılığın olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yüksek orandaki bu farklılaşmanın sebebinin araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcılarının sadece %22,97'sinin BOBİ FRS ile ilgili çalışma yapmasından ileri geldiği düşünölmektedir.
- Katılımcıların büyük bir kısmı (%51,94-147 kişi) ölkemizdeki işletmelerin BOBİ FRS'ye tam anlamıyla geçiş sürecinin 5 yıl ve üzeri bir zaman diliminde tamamlanacağını düşünmektedir. Diğer katılımcılar ise bu sürecin 5 yıldan daha kısa süre içerisinde tamamlanacağını düşünmektedir. BOBİ FRS işletmeler tarafından uygulanmaya başlansa da, katılımcıların önemli bir bölümü, BOBİ FRS'nin işletmeler açısından içselleştirme sürecinin uzun bir zaman alacağına inandıkları görölmektedir.
- Araştırmaya katılan muhasebe uygulayıcıların KGK'nın BOBİ FRS ile ilgili yapmış olduğu çalışmaları yetersiz bulduğu görölmektedir. TÜRMOB'un BOBİ FRS ile ilgili çalışmaları ankete katılan muhasebe uygulayıcılarının sadece %14,9'u tarafından yeterli görölmekte diğerleri ise yetersiz olduğunu düşünmektedir. Sonuç olarak ankette elde edilen bulgulara göre düzenleyici kuruluşların ve meslek odalarının BOBİ FRS'ye yönelik çalışmalarını gözden geçirmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak BOBİ FRS, KAYİK'ler dışındaki bağımsız denetime tabi kamuya hesap verme yükümlölüğü olmayan işletmeler tarafından da uygulanabilmektedir. Bu durum ölkemizdeki MSUGT'nin vergisel odaklı yapısından dolayı muhasebenin temel amacı olan bilgi üretme işlevini tam

olarak yerine getirmesine izin vermemiştir. Ancak BOBİ FRS temel olarak bilgi üretme amacına yönelik çağdaş bir finansal raporlama sistemi olarak oluşturulmuş ve AB'ye uyum sürecinde yol katetmemizi sağlamış olacaktır. Halka açık olmayan şirketler tarafından uygulanması bu şirketlerin uluslararası faaliyetlerinde finansal raporlama konusunda sıkıntı yaşamamalarını sağlayacaktır. Ayrıca tam set TMS-TFRS'nin karmaşık bir yapıya sahip olması, BOBİ FRS'nin daha sade ve anlaşılır olması ve uygulamada kolaylık sağlaması, işletmelerin finansal raporlamada yaşadıkları problemleri en aza indirmeye çalışması BOBİ FRS setinin önemini artıracaktır.

Çalışma örneklem büyüklüğü ve ifadelerin yeterliliği açısından çeşitli sınırlamalara sahiptir. Gelecek çalışmalar daha çok katılımcı ve farklı soru tipleriyle BOBİ FRS'nin uygulama alanına yönelik geniş ölçekli değerlendirmelerde bulunabilir.

KAYNAKÇA

- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 18, ss. 1-17.
- Akdoğan, N. (2010). “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, ss. 1-26.
- Akgün, A. İ. (2012). “Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 13, S. 1, ss. 43-60.
- Akgün, A. İ. (2013). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB’ye Yönelik Bir Araştırma”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C. 14, S. 1, ss. 10-26.
- Akgün, L. (2017). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Sürecinde Rus Muhasebe Sistemi İle İlgili Yapılan Çalışmalar ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 61-76.
- Aksoy, T. (2005). “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS-UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, *Mali Çözüm*, S. 71, ss. 182-199.
- Aktürk, A. (2014). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 63-84.
- Aktürk, A. ve Akcanlı, F. (2013). “Muhasebe Akademisyenlerinin Muhasebe Standartlarına Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 15, S. 4, ss. 21-43.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). “Özet Tablolar İle BOBİ FRS ve TMS/IFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S. 64, ss. 453-478.
- Arsoy, A. P. ve Bora, T. (2012). “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 17-28.

- Aslan, S. (2007). “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 23, S. 2, ss. 203-221.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA)*, C. 2, S. 3, ss. 153-168.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım.
- Ayboğa, H. (2003). “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 18, S. 1, ss. 40-55.
- Aydın, S. Ö. (2018). *Akreditiflerin TMS ve BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 533616).
- Ayhan, E. (2014). *KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı: Muğla İli ve Çevresindeki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Çalışma*, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 372198).
- Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S. 148, ss. 42-57.
- Berberoğlu, P. B. (2002). *Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması*, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 122539).
- Bostancı, S. (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm*, C. 59, S. 2, ss. 1-8.

- Bozdemir, E. (2014). “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, S. 12, ss. 85-108.
- Büyüktopçu, H. İ. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 236028).
- Cebeci, Y. ve Cavlak, H. (2017). “Türk Ticaret Kanununda Finansal Raporlama”, *Route Educational and Social Science Journal*, C. 4, S. 6, ss. 158-169.
- Cengiz, H. (2014). “KOBİ Finansal Raporlama Standardının Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler”, *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*, S. 13, ss. 169-192.
- Çalıyurt, K. T. ve Süleyman, G. G. (2017). *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular 2017*, Edirne: Trakya Üniversitesi Matbaası.
- Çanakçıoğlu, M. (2018). “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları”, *PressAcademia Procedia (PAP)*, C.7, ss.72-80.
- Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 375086).
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği*, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 349193).
- Değirmenci, İ. (2012). “Yeni TTK ve Muhasebe Düzeninde Karşılaşılabilecek Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, *ASMMMO 8. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*.
- Demir, V. (2007). “KOBİ’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.80, ss.43-58.

- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). “Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar”, *Mali Çözüm İSMMM*, ss. 13-33.
- Demir, V. ve Gür, E. (2016). “Avrupa Birliği Muhasebe Yönergesi (2013/34) Ve UFRS, US GAAP, Alman GAAP Karşılaştırması Kapsamında Türkiye’deki Muhasebe Uygulamaları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S. 49, ss. 69-88.
- Demirci, Ş. D. ve Kıvraklar, M. K. (2018). “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S. Özel, ss. 508-531.
- Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Kapsamında Riskten Korunma Muhasebesi ve Korunma Yedeği”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 23, S. 4, ss. 1185-1204.
- Dinçer, Ö. ve Fidan, Y. (2010). *İşletme Yönetimine Giriş*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Doğan, A. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/IFRS Karşılaştırması”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C. 9, S. 4, ss. 770-786.
- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, *WORLD of IFRS*, ss. 1-14.
- Ercan, C. ve Büyükoğlu, B. (2017). “KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Algılanma Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği”, *Journal of Social And Humanities Sciences Research (JSHSR)*, C. 4, S. 15, ss. 2069-2076.
- Evcı, S. (2008). *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 218853).
- Genç, M. (2014). *Borsaya Kote Halka Açık Şirketlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Algısı Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 358641).

- Gençoğlu, Ü. G. (2017). “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 1-24.
- Gökçen, G. ve Öztürk, E. (2017). “Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 2, S. 2, ss. 105-114.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2018). “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA)*, C. 3, S. 2, ss. 437-457.
- Gönen, S. (2019). “Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C. 8, S. 1, ss. 12-22.
- Güleç, Ö. F. (2018). “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C. 10, S. 4, ss. 901-921.
- Güler, İ. (2018). *BOBİ FRS Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gürel, A. B. (2015). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması*, Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 383715).
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Güvemli, O. ve Aslan, Ü. (2009). “Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi İle Meşgul Olmalılar Mı?”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 41, ss. 30-41.
- Güvemli, O. Ve Güvemli, B. (2016). *Mali Tabloların Dinamik Tahlili*. İstanbul: İSMMMÖ Yayınları.
- Hacıhasanoğlu, T., Karaca, N. ve Demirci, ř. D. (2012). “KOBİ’ler İçin TFRS’nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma”, *WORLD of IFRS*, S. 4, ss. 1-12.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 249864).

Hatunoğlu, Z., Uçaktürk, M. ve Kılılı, M. (2013). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 6, S. 1, ss. 51-62.

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Karalar%C4%B1/BKK_Usul%20ve%20Esaslar1.pdf, Erişim: 06.06.2019.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Gözetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Teşkilat-ve-Görevleri-Hakkında-Yönetmelik>, Erişim: 24.02.2019.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir?>, Erişim: 13.02.2019.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/YFRÇ%20Bilgi%20Notu.pdf>, Erişim: 25.02.2019.

<http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/abde>, Erişim: 24.02.2019.

<http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>, Erişim: 24.02.2019.

<http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Dosya/20041221/0>, Erişim: 23.02.2019.

<https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/aralik-taslak-yerel-finansal-raporlama-cercevesi.pdf>, Erişim: 25.09.2019.

<https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835>, Erişim: 16.02.2019.

Işıklılar, S., Buz, B. ve Bağırın, V. (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları BOBİ-FRS'ye Uyarlanmış Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı ve Açıklamalı*. İstanbul: Hilal Yayıncılık.

İbiş, C. (2011). “TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri İle Olan İlişkileri”, *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, ss. 113-128.

İbiş, C. ve Özkan S. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 74, ss. 25-43.

Karabınar, S. (2006). “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 31, ss. 141-148.

- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 56, ss. 799-813.
- Karakaya, M. (2010). “KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C. 3, S. 2, ss. 1-25.
- Karapınar, A. ve Eflatun, A.O. (2017). *BOBİ FRS(Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, C. T. ve Türegün, N. (2017). “Dünyada Kobi Finansal Raporlama Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi’ne Bakış”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, S. 50, ss. 97-114.
- KGK BOBİ FRS Basın Duyurusu. (2017). S. 2, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2017-2%20basin%20duyurusu.pdf>, Erişim: 17.03.2019.
- KGK. (2017). “BOBİ FRS Tanıtım Slaytları”, 3. Oturum, Slayt No: 90.
- KGK Faaliyet Raporu. (2018). http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf, Erişim: 14.06.2019.
- Kılınç, Y. (2016). “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) İle Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 9, S. 43, ss. 1935-1946.
- Kıllı, M. ve Işık, Y. (2018). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi”, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 6, S. 6, ss. 1093-1104.
- Kocamaz, H. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiyede Oluşum ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, ss. 105-120.

- Küçük, E. (2018). “Devlet Teşviki Kapsamındaki Düşük Faizli Kredilerin BOBI FRS Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 20, S. 4, ss. 761-784.
- Memiş, M. Ü. ve Güner, M. F. (2011). “Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 20, S. 2, ss. 149-164.
- Öcalmış, Y. (2018). *İştirak Yatırımlarının Finansal Tablolarda Raporlanmasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İncelenmesi*, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 490562).
- Özbarlas, B. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması ve Bu Uygulamanın İşletmeler Üzerindeki Etkileri*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 235416).
- Özbirecikli M. ve Pastacıgil, A. (2009). “Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları ile Mukayeseli Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi (MUFAD)*, ss. 82-97.
- Özbirecikli M., Şen, İ. K. ve Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). *Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özgün, H. S. (2018). *Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Kullanımını Etkileyen Faktörler ve Adım Üniversiteleri’nde Bir Uygulama*, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 490878).
- Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, *Mali Çözüm*, ss. 21-44.
- Öztürk, E. (2017). “Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C. 9, S. 3, ss. 594-617.

- Parlakkaya, R. (t.y.). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Ve Ekonomik Araştırma Dergisi*, ss. 119-139.
- Pekdemir, R. (2007). ““UFRS” Furyası Mı? Rantiye Kapısı Mı?”, *Mali Çözüm İSMMM*, S. 79, ss. 107-120.
- Resmi Gazete. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ”, 29 Temmuz 2017 Sıra No. 56, Sayı. 30138 (Mükerrer).
- Sabuncu, B. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Hasılatın Ölçüm Ve Muhasebeleştirilmesinin İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 20, S. 4, ss. 738-760.
- Sabuncu, B. (2019). “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm ve Muhasebe Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C. 12, S. 1, ss. 1-26.
- Selvi, Y. ve Ercan, M. (ty.) “BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar””, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi (MED)*, ss. 47-57.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 273234).
- Şen, İ. K. ve Karagül, A. A. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S. Özel, ss. 169-187.
- Şen, İ. K. Ve Özbirecikli, M. (2018). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S. Özel, ss. 462-484.

- Şenol, A. (2011). *KOBİ'lerde UFRS ve Basel II Düzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması: Doğu Marmara Örneği*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 296136).
- Şensoy, H. B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 218533).
- Terzi, S. ve Şen, İ. K. (2013). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Özkaynak Üzerine Etkileri: Borsa İstanbul Örneği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 15, S. 4, ss. 1-19.
- Tunçez, H. A. (2018). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 61, ss. 1018-1024.
- Tüm, K. (2018). "Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi", *Journal of Politics, Economy and Management (JOPEM)*, C. 1, S. 1, ss. 49-61.
- Uçma, T. (2011). "Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihsel Perspektiften", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, ss. 117-136.
- Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 11-34.
- Uşul, H. ve Özdemir, O. (2007). "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamasında Geline Aşama ve Göller Bölgesi KOBİ'lerinde Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Bakış Açıları", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 6, ss. 71-82.
- Utku, B. D. ve Gürsoy, K. (2011). "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 19-42.

- Uysal, Ö. Ö. (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC Ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, ss. 87-108.
- Uysal, T. (2017). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusunda Üniversite Öğrencilerinin Bilgi ve Algı Düzeylerinin Ölçülmesi: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Örneği*, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 451992).
- Yalçın, Z. (2014). *Uluslararası Muhasebe Sistemlerindeki Çakışma ve Ayrışmalar Işığında Amaca Yönelik Muhasebe Organizasyonu Önerisi*, Ege Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 370673).
- Yelgen, E. ve Uyar, S. (2018). “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S. Özel, ss. 98-109.
- Yılmaz, B. (2001). *Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı (Bir Bölgesel Çalışma Konya Örneği)*, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 110621).
- Yılmaz, Z. (2017). “TR90 Bölgesindeki SMMM Oda Başkanlarının BOBİ FRS Konusundaki Görüşleri”, *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, C. 4, S. 15, ss. 1866-1880.
- Zengin, S. (2018). *Finansal Tablo Hileleri ve BOBİ FRS Kapsamında Örnek Uygulamalar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.