

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
KOBİ MUHASEBE STANDARTLARININ MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARI TARAFINDAN ALGI DÜZEYLERİNİN TESPİTİ:
ANKARA İLİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Derya VURAL DOĞAN

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

OCAK 2017

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
KOBİ MUHASEBE STANDARTLARININ MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARI TARAFINDAN ALGI DÜZEYLERİNİN TESPİTİ:
ANKARA İLİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Derya VURAL DOĞAN

1203817522

İşletme Anabilim Dalı


İşletme Programı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Gökür Arzu AKYÜZ

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 1203817522 numaralı Yüksek Lisans öğrencisi, "Derya VURAL DOĞAN", ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespiti: Ankara İli Uygulaması" başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde savunmuş ve oy birliği ile başarılı olarak kabul edilmiştir.

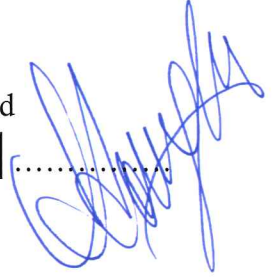
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Göknur Arzu AKYÜZ
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red

.....


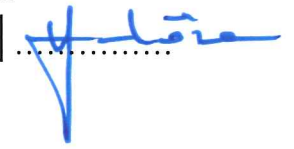
Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Adalet HAZAR
Başkent Üniversitesi

Kabul/Red

.....


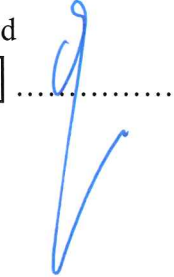
: Yrd. Doç. Dr. Yaşar KÖSE
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red

.....


: Yrd. Doç. Dr. Göknur Arzu AKYÜZ
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red

.....


Tez Savunma Tarihi: 25 Ocak 2017

ONAY
Yrd. Doç. Dr Ruhi KILIÇ

Enstitü Müdürü

13.../02/2017

.....


Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespiti: Ankara İli Uygulaması” adlı çalışmamın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

12.01.2017

Derya VURAL DOĞAN



ÖNSÖZ

KOBİ'ler için önem arz eden Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesinde hazırlanan KOBİ Standartlarının Muhasebe Meslek Mensuplarınca ne şekilde algılandığına yönelik yapılan çalışmanın neticelendirilmesinde emeğini, zamanını ve engin tecrübelerini benden esirgemeyen danışmanım: Yrd. Doç. Dr. Gökür Arzu AKYÜZ'e sonsuz teşekkür ederim.

Ocak 2017

Derya VURAL DOĞAN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR	viii
ÖZET.....	x
ABSTRACT.....	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	5
1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE	
TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI.....	5
1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Kavramı	5
1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Amacı ve Kavramsal Çerçevesi.....	6
1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi.....	7
1.1.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da Yaygınlığı ve Gelişimi.....	9
1.1.3.1 US GAAP ve UFRS uyumlulaştırma çalışmaları ve temel farklar	9
1.1.3.2 Dünyada UFRS kullanan ülkeler	11
1.1.4 Uluslararası Muhasebe Standartları İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar ve Çalışmalar	15
1.1.4.1 Uluslararası muhasebe standartları komitesi (IASC).....	15
1.1.4.2 Uluslararası muhasebe standartları kurulu (IASB).....	15
1.1.4.3 Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC).....	17
1.1.4.4 Finansal muhasebe standartları kurulu (FASB).....	19
1.1.5 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kavramsal Çerçeve	20
1.1.6 Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarının Finansal Raporlara Etkileri	21
1.1.7 Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları İçeriği.....	23
1.2 Türkiye'de Muhasebe Standartları	24
1.2.1 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Çalışmaları.....	24
1.2.2 Sermaye Piyasası Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle İlgili Çalışmaları	26
1.2.3 Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Standartları	27
1.2.4 Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Uygulanma Süreci.....	31
1.2.5 Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Tarihçesi ve Gelişimi.....	32
1.3 Birinci Bölüm Genel Değerlendirmesi.....	33

İKİNCİ BÖLÜM	35
2. KOBİ MUHASEBE STANDARTLARI	35
2.1 Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler.....	35
2.2 KOBİ UFRS/TFRS'lerinin Ortaya Çıkma Süreci.....	36
2.3 KOBİ UFRS'lerin Dünyada uygulandığı ülkeler.....	38
2.4 KOBİ UFRS/TFRS'lerin Türkiye'de uygulaması.....	39
2.5 KOBİ UFRS/TFRS'lerin İçeriği.....	39
2.5.1 Kavramsal ve Genel İlkeler.....	39
2.5.2 Finansal Tabloların Sunumu.....	44
2.5.2.1 Finansal durum tablosu - bilanço.....	46
2.5.2.2 Kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu.....	46
2.5.2.3 Öz kaynak değişim tablosu ile gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu.....	47
2.5.2.4 Nakit akış tablosu.....	47
2.5.2.5 Finansal tablo dipnotları.....	48
2.4.2.6 Konsolide ve bireysel tablolar.....	48
2.5.2.7 Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar.....	49
2.6 Tam Set Standartlar İle KOBİ Standartları Genel Karşılaştırma.....	51
2.7 Türkiye'de Yer Alan Çalışmalar.....	53
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	56
3. MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE STANDARTLARINI ALGI DÜZEYLERİ ANKARA İLİ ARAŞTIRMASI	56
3.1 Yöntem.....	56
3.2 Anakütle Çerçevesinin Oluşturulması ve Örneklem Yöntemi.....	56
3.4 Veri Toplama Yöntemi Olarak Uygulanan Anket Sorularının Değerlendirilmesi.....	57
3.6 Verilerin Analizi.....	60
3.7 Bulgular ve Değerlendirme.....	60
3.7.1 Tanımlayıcı İstatistikler.....	60
3.7.3 Korelasyon Analizi.....	67
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	69
4. SONUÇ VE ÖNERİLER	69
KAYNAKLAR	72
EKLER	77
Ek-A: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespiti: Ankara İli Uygulaması.....	78
ÖZGEÇMİŞ	82

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1	: US GAAP ve UFRS terim kullanımları	10
Tablo 1.2	: US GAAP ve UFRS arasındaki temel farklar	10
Tablo 1.3	: UFRS kullanan dünya ülkeleri	13
Tablo 1.4	: SPK ve bağımsız denetim, muhasebe standartları mevzuat çalışmaları	27
Tablo 1.5	: TTK'nde yer alan defter tutma ve envanter düzenlemeleri	28
Tablo 1.6	: TTK'nde yer alan açılış bilançosu, yılsonu finansal tablolar düzenlemeleri	30
Tablo 1.7	: TMS / TFRS oluşturulma süreci	31
Tablo 2.1	: Bazı ülkelerin KOBİ tanımı yaparken kullandıkları kıstaslar	35
Tablo 2.2	: KOBİ UFRS' lerin Dünyada uygulandığı ülkeler	38
Tablo 2.3	: Bilançoda yer alması gereken hesaplar	46
Tablo 2.4	: Özkaynak değişim tablosunda yer alması gereken kalemler	47
Tablo 2.5	: Özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda sunulan bilgiler	47
Tablo 2.6	: Dipnotlarda yer alması gereken bilgiler	48
Tablo 2.7	: Dipnotların sunulmasında takip edilmesi gereken süreç	48
Tablo 3.1	: Meslek mensuplarının tam set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında bilgi seviye ölçeği geçerlilik analizi	58
Tablo 3.2	: Meslek mensuplarının tam set TFRS ve KOBİ TFRS hakkında eğitim alma ve gelişmeleri takip etme durum ölçeği geçerlilik analizi	58
Tablo 3.3	: Meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili genel görüşlerinin belirlenmesi	59
Tablo 3.4	: Ölçek ifadeleri güvenilirlik analizi	59
Tablo 3.5	: Katılımcıların yaşlarına göre dağılımı	60
Tablo 3.6	: Katılımcıların cinsiyetlerine göre dağılımı	61
Tablo 3.7	: Katılımcıların eğitim durumlarına göre dağılımı	61
Tablo 3.8	: Katılımcıların unvanlarına göre dağılımı	61
Tablo 3.9	: Katılımcıların mesleki kıdem yıllarına göre dağılımı	62
Tablo 3.10	: Ölçek ifadelerinin yaşa göre farklılık analizi	62
Tablo 3.11	: Ölçek ifadelerinin cinsiyete göre farklılık analizi	63
Tablo 3.12	: Ölçek ifadelerinin eğitim durumuna göre farklılık analizi	64
Tablo 3.13	: Ölçek ifadelerinin unvana göre farklılık analizi	65
Tablo 3.14	: Ölçek ifadelerinin mesleki kıdem yıllarına göre farklılık analizi	66
Tablo 3.15	: Ölçek ifadelerinin korelasyon analizi	67

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1	: Araştırmanın çerçevesi.....	3
Şekil 1.1	: IASB yapısı ve UFRS oluşturma süreci.....	17



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.s	: Adı geçen site
APEC	: Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Forumu
ASBE	: İşletmeler İçin Muhasebe Standartları
ASCA	: Arap Yeminli Muhasebeciler Derneği
ASEAN	: Güneydoğu Asya Uluslar Birliği
BM	: Birleşmiş Milletler
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GKMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü
IFRS	: International Financial Reporting Standards
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KGK	: Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SEC	: ABD Menkul Kıymet ve Borsa Komisyonu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS/TFRS	: Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları

ÖZET

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE KOBİ MUHASEBE STANDARTLARININ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN ALGI DÜZEYLERİNİN TESPİTİ: ANKARA İLİ UYGULAMASI

VURAL DOĞAN, Derya

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Göknur Arzu AKYÜZ

Ocak 2017, 82 sayfa

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), finansal raporlama ile ilgili küresel olarak uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanmıştır. Fakat bu standartlar detaylı olarak düzenlenen standartlar olmamasından dolayı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için uygulamada sorunlar yaşanmıştır. Söz konusu uygulama problemleri nedeniyle IASB, KOBİ'lerin daha basit ve uygulayabileceği KOBİ UFRS'yi çıkartmıştır.

IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), finansal raporlama ile ilgili küresel düzeyde ortak bir uygulama olmasını amaçlayarak UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)'yi düzenlemiştir. Fakat düzenlenen bu standardın içeriğinin kapsamlı olmasından dolayı KOBİ'lerin söz konusu standartları kullanması pek mümkün olmamıştır. Bu sorunu ortadan kaldırmak için KOBİ'lerin gereksinimlerini karşılayan, tam set UFRS'ye uyumlu olacak şekilde fakat sadeleştirilmiş "KOBİ'ler İçin UFRS" düzenlenmiştir.

Çalışmamızda bu bağlamda ekonomiler için bu denli önemli olan KOBİ'ler için hazırlanan muhasebe standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından ne şekilde algılandığı araştırılmıştır. Oluşturulan araştırma modeli kapsamında Ankara ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket yöntemi uygulanarak

veri toplanmıştır. Veriler üzerinde korelasyon analizi ve tek yönlü ANOVA yapılmıştır. Bahsi geçen analizler neticesinde, muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerinde meydana gelen bir değişiklik yüksek düzeyde ve aynı yönde bilgi düzeylerini de etkilemektedir. Ayrıca düşük düzeyli ve aynı yönlü ilişki, bilgi ve eğitim düzeyleri ile genel görüşler arasında da mevcut olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, UFRS, KOBİ'ler için UFRS/TFRS



ABSTRACT

WITHIN THE FRAMEWORK OF THE ACCOUNTING PROFESSION BY ACCOUNTING STANDARDS, TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS SME PERCEPTION OF THE LEVEL OF DETERMINATION: APPLICATION OF ANKARA PROVINCE

VURAL DOĞAN, Derya

Master, Department of Management

Thesis Supervisor: Asst. Prof. Gök Nur Arzu AKYÜZ

January 2017, 82 page

International Financial Reporting Standards (IFRS) related to financial reporting as the global Union in order to ensure the application of the International Accounting Standards Board (IASB) was prepared. Detail due to the lack of standards but these standards are held in small and medium-sized enterprises (SME's) has experienced problems in the application. Of the question due to practical issues, the IASB issued the IFRS for SMEs and to implement SME simpler.

IASB (International Accounting Standards Board), intended to be a common practice IFRS for financial reporting at the global level (International Financial Reporting Standards) has entered into. Organized the content of this standard is comprehensive but since I have not been able to use the standards for SMEs hardly in question. Meets the requirements of SMEs to eliminate this problem, the full set to be compliant with IFRS, but simplified “IFRS for SMEs” was organized.

Our study in this context, SMEs that are so important for the economy prepared for the accounting profession by accounting standards to be detected in what manner were investigated. Operating in the province of Ankara within the scope of the created research model, the survey method collected data by applying accounting

professionals. The data on correlation analysis and one-way ANOVA was conducted. As a result of the aforementioned analysis, the members of the accounting profession in the education level of a high level of knowledge affects the level of and change in the same direction.

Keywords: SME, IFRS, IFRS/TFRS for SMEs



GİRİŞ

Globalleşme ile birlikte, teknik olarak çağdaş yöntemler üretim faaliyetlerini kullanmaya başlamış ve üretim faaliyetleri ile yenilikçi yönetim anlayışı arasında daha fazla bütünleştirici öğrenim isteği artmıştır. Günümüzde dünya ölçeğinde rekabet düzeyinin geldiği nokta üreticilere daimi olarak ürettikleri ürünlerin kaliteli ve yenilikçi perspektiften üretilmesini zorunlu hale getirmiştir (Acs, Z ve Preston, L, 1997:1-2).

Globalleşme iktisadi iklime de tesir etmiştir. Bu durum dünya ölçeğinde rekabetin niteliğini farklılaştırmış ve rekabeti yerellikten çıkartarak küresel bir konuma getirmiştir. Ticari işletmelerin yalnızca menşei oldukları ülkelerde, devlet koruması altında ticari faaliyetlerini sürdürme dönemi kapanmıştır. Gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinde serbestliğin düzeyi önemli bir duruma evrilmiş ve bu evre artan süratle devam etmektedir. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ), Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS)'ne göre finansal tablolarını tasnif etmeleri, global iktisadi iklime entegrasyon sürecinde esas bir koşul olarak kendisini göstermektedir (Karakaya, 2010: 23; Ağca, 2015: 1).

Ülkemiz ekonomisinde yer alan işletmelerin %99'undan fazlasını KOBİ'ler oluşturmaktadır. KOBİ'ler ülke ekonomisinde yer alan işgücünün %78, katma değer %55, yapılan yatırımların %50 ve gerçekleştirilen ihracat tutarının %60,1 ile kredi toplamının %24'ünü meydana getirmektedir. Bu bağlamda, KOBİ'lerin ne derece önemli olduğu idrak edilmiş ve bu bağlamda stratejiler ortaya konulmaya başlanmıştır (Karakaya, 2010: 24). UFRS'nin KOBİ'ler için yüksek düzeyde karmaşık olmasından ötürü daha dar hale getirilerek KOBİ UFRS/TFRS'nin meydana getirilmesi de bu durumun bir göstergesidir. Söz konusu daraltmadan kast edilen, UFRS'de KOBİ'leri ilgilendirmeyen, zor ve karmaşık yapıdaki özellikle payları borsada kote edilmiş halka açık şirketleri ilgilendiren bölümlerin çıkartılması işlemidir (Karakaya, 2010: 25).

Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı, muhasebe standartlarının küreselleşmesini ve uygulamada birlik sağlanmasını temin etmek amacıyla getirilen UFRS'nin Türkiye'de KOBİ'lerde ne şekilde uygulandığını, uygulamada yaşanan problemlerin, neler olduğunu ve standartların faydalarının neler olduğunu ortaya koymak ve KOBİ TFRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından algı düzeylerinin tespit edilmesidir.

Araştırmanın Önemi

UFRS günümüzde muhasebe alanının en önemli unsurlarından biridir. Çünkü muhasebe, değişen ve gelişen koşullara sürekli olarak uyum sağlamak zorunda olan bir bilim dalıdır. UFRS'nin önemi kadar karmaşıklığı da ön plana çıkan özelliklerinden biridir ve KOBİ'lerin bu standartları kullanması hiç de kolay bir uğraş değildir. Bu durum neticesinde KOBİ'ler için daha dar biçimde düzenlenen KOBİ TFRS uygulanmaktadır. Bu bağlamda KOBİ'lerde TFRS'nin uygulama noktasında en yetkin kesim olan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin belirlenmesi, konuyu nasıl algıladıklarının tespit edilmesi, uygulamada eksiklik ve hataların tespit edilmesi ve KOBİ TFRS'nin geliştirilmesi noktasında önem arz etmektedir.

Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, KOBİ'lerin uyguladığı ve küresel olarak muhasebe standartlarında birliği sağlamak amacıyla yürürlüğe koyulan ve ülkemizde zorunlu olarak uygulanması gereken UFRS/TFRS uygulamaları algısının değerlendirilmesi için Ankara İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları kapsamı ile sınırlandırılmıştır.

Araştırmanın Problem Cümleleri

Araştırmanın Problem Cümlesi, "Ankara İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'lerin UFRS ile uyumlu olarak hazırlanan TFRS'nin uygulanmasındaki algıları ne düzeydedir?" şeklinde belirtilebilir.

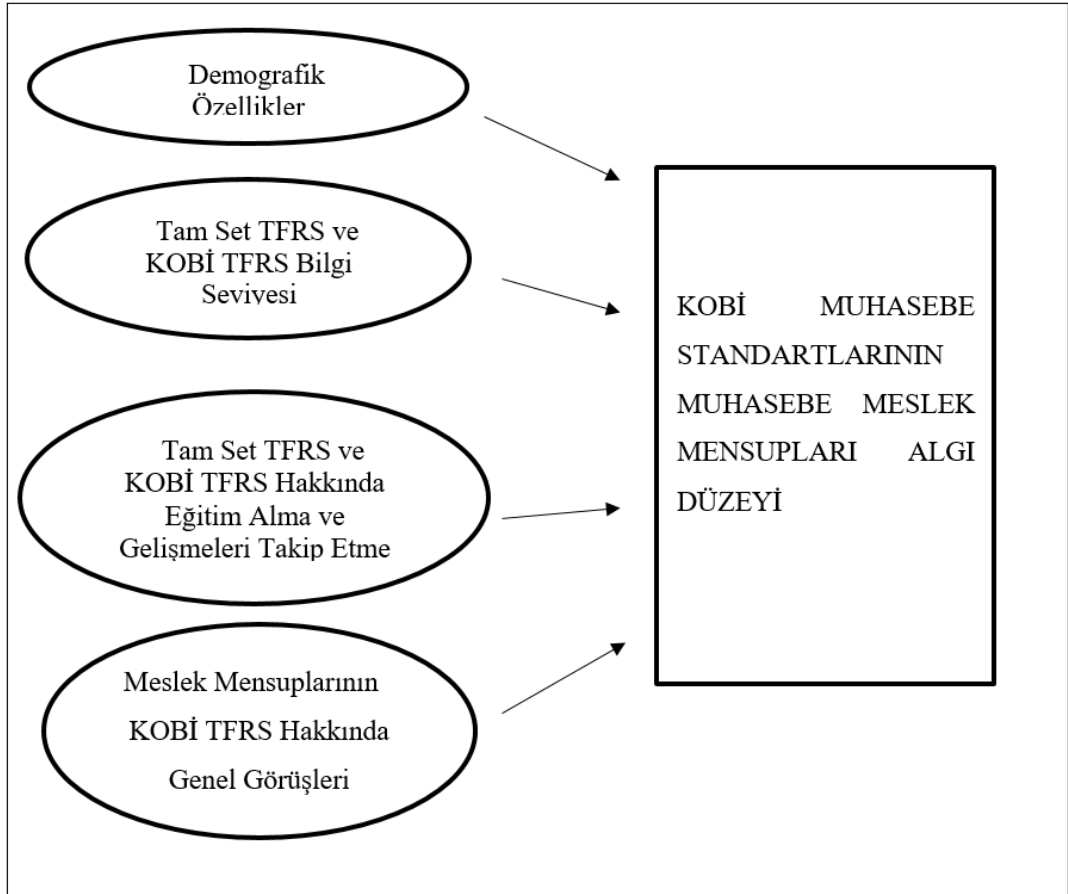
Araştırmanın Alt Problem Cümleleri ise;

1. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının algı düzeyleri demografik bilgilerine göre farklılık göstermekte midir?
2. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının algı düzeyleri Tam Set TFRS bilgilerine göre farklılık göstermekte midir?

3. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının algı düzeyleri KOBİ TFRS bilgilerine göre farklılık göstermekte midir?
4. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının algı düzeyleri Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS eğitimi almalarına göre farklılık göstermekte midir?
5. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının algı düzeyleri Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili gelişmeleri takip etme durumlarına göre farklılık göstermekte midir?
6. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının algı düzeyleri KOBİ TFRS ile ilgili genel görüşlerine göre farklılık göstermekte midir?

Araştırmanın Çerçevesi

Yukarıda belirlenen araştırma soruları doğrultusunda bu çalışmanın araştırma çerçevesi aşağıda verilmiştir.



Şekil 1: Araştırmanın çerçevesi.

Araştırmanın şekilsel olarak belirtilen çerçevesinde görüldüğü üzere araştırmada KOBİ Muhasebe standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından

algı düzeylerinin demografik bilgiler, Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Bilgi Seviyesi, Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu, Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Hakkında Genel Düşünceleri arasındaki ilişkiler incelenecektir.

KOBİ'ler için önem arz eden UFRS standartlarına uygun finansal tablo düzenleme konusunda literatürde çok olmasa da benzer konuları ihtiva eden çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Ancak gerek zaman farklılığı gerekse Ankara gibi Türkiye'nin ikinci büyük ilinde bu denli bir çalışmanın yapılmadığına rastlanılmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın Ankara ilinde gerçekleştirilmiş olması ve günümüzde muhasebe meslek mensupları görüşlerinin zaman bakımından en güncel halinin elde edilmiş olması çalışmayı literatürde yapılan diğer çalışmalardan farklılaştırıldığı düşünülmektedir.

Araştırma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili kavramsal ve genel bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde, UFRS'lerin amacı, tarihsel gelişimi, dünyada kullanım düzeyi, Amerikan finansal raporlama standartları ile UFRS uyumlaştırma süreci, Uluslararası Muhasebe Standartları ile ilgili kuruluşlar, Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili kavramsal bilgiler, tarihsel gelişimi ve ilgili kurum ve kuruluşlar hakkında bilgi verilecektir.

Araştırmanın ikinci bölümünde KOBİ'ler ile ilgili kavramsal bilgiler, KOBİ muhasebe standartları, bu standartların ortaya çıkış süreci, dünya üzerinde uygulandığı ülkeler, KOBİ'ler için uygulanan muhasebe standartlarının içerikleri, ile tam set standartlar ile KOBİ standartları karşılaştırılmasına yer verilecektir. Araştırmanın üçüncü bölümünde ise çalışmanın uygulama kısmına ilişkin bilgiler ile bulgular ve değerlendirmeler yer alacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI

Dünyada meydana gelen küreselleşme süreci içinde ekonomik, siyasi, sosyo-kültürel küreselleşme sonucunda muhasebe sisteminin de standartlaşması ve küreselleşmesi kaçınılmaz hale gelmiştir.

Ülke muhasebe sistemlerinin farklılaşmasının birçok sebebi vardır. Bu sebeplerin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına etki ettiğini kesin bir dille söylemek mümkün değildir (Ağca, 2015:3). Muhasebenin bir bilim dalı olduğu göz önünde bulundurulursa diğer bilim dallarında gelişmeler yaşanması ne derece normal ise muhasebe için de aynı kurallar geçerli olacaktır.

1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Kavramı

IFRS İngilizce “International Financial Reporting System” kelimelerinin baş harflerinden oluşan ve Türkçe 'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak kullanılan bir kavramdır. Bundan sonra UFRS olarak ifade edilecektir. IFRS İngilizce kullanımyken UFRS Türkçe kullanımıdır.

UFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standarts Comitee=IASC) tarafından yayımlanan prensip tabanına bağlı standart, yorum ve kavramsal çerçeveyi ifade eder (Durak, 2012:39).

Ulusal muhasebe standardı, belirli bir ülkedeki kurumların, işletmelerin muhasebe sistemi kapsamında ve finansal tablolarında uyum sağlamak uygulamada birlik olması amacıyla hazırlanan standartlardır. Bu standartlar belirli bir tek düzen hesap planı, belirli envanter uygulamaları, ortak yasal düzenlemeler içerir. İlgili ülkedeki işletme ve kurumlar bu standartlar çerçevesinde hesaplarını tutarak finansal tablolarını oluşturarak hesap vermektedirler (Kocamaz, 2012:107).

1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Amacı ve Kavramsal Çerçevesi

Muhasebe sistemi ülkelerin ekonomik, sosyal, politik ve kültürel yapılarındaki farklılıklar nedeniyle çeşitlilik göstermektedir. Ancak uluslararası sınırların ortadan kalkmasıyla bu farklılıkların giderilme çabaları giderek artmaktadır. Yabancı yatırımcılar farklı ülkelerde yatırım yapma kararı alırken finansal tablolarının değerlendirilmesi söz konusu olduğunda referans alacağı ülkenin finansal tablolarıyla karşılaştırma yapmaktadırlar. İki finansal tablo raporunun aynı dili konuşabilmesi için bu karşılaştırma kriterlerinin aynı temellere dayanması gerekmektedir. Karşılaştırmanın etkin ve güvenilir bir şekilde yapılabilmesi için ülkeler arasında finansal raporlama esaslarının aynı olması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Uluslararası işletmelerin sayılarının giderek artması ve sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, işletmelerin finansal bilgilerinin ortak bir paydada buluşarak kullanıcılarına aktarılması ihtiyacını beraberinde getirmiştir (Gençoğlu, 2007:2).

1970’li yıllarda uluslararası muhasebe uygulamalarının benimsenmesi adına çeşitli girişimler yapılmıştır. Bu çabalar, uluslararası ticaretin büyümesi ve çokuluslu işletmelerin ülke sınırının ötesindeki muhasebe bilgilerinin karşılaştırma gereksinimleri için önem arz etmektedir. Çeşitli kuruluşlar ülkeler arasındaki farklılıkları anlamak ve gereksiz olan tüm farklılıkları ortadan kaldırmak için çalışmışlardır. Bu kuruluşlardan en önemlisi hiç şüphesiz 1973 yılında on ülkenin muhasebe organları ile kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi IASC (International Accounting Standards Committee)’dir (Nair and Frank, 1996: 93). Yeni bir muhasebe standartları seti olan Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC) tarafından yayınlanan standartlardır. IASC, Nisan 2001 tarihinde IASB olarak değişmiştir. IASC 1973-2001 yılları arasında toplam 68 tane taslak ve 41 adet IAS ve yorumlarını yayınlamıştır (Muthupandian,2006: 983-987). 1981 yılında IASC ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC), IASC’nin Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS) içerisinde yerini alması ve özerkliğini tamamlaması ile uluslararası muhasebe yayınlarındaki tartışma metinlerinde mutabakat sağlamışlardır. Aynı zamanda IFAC’ın tüm üyeleri IASC’nin üyeleri haline gelmişlerdir. Bu üyelik zinciri Mayıs 2000 yılında, IASC’nin yeniden örgütlenmiş bir yapı olarak değiştirilmesiyle son bulmuştur. IASB Eylül 2007 tarihi itibarıyla IASC tarafından yayınlanan 41 adet

IAS'dan hareketle 8 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı(UFRS) yayınlamıştır (Muthupandian, 2007: 696).

1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Dünya ekonomisinin hızla değişmesi küreselleşme ve rekabetin artmasıyla ekonomik, sosyal, teknolojik alanlardaki yenileşmelerden muhasebe de etkilenmiştir. Bunun sonucunda geleneksel, ulusal muhasebe uygulamaları yerini uluslararası standartlara bırakmaya başlamıştır.

Küreselleşmeyle birlikte uluslararası muhasebe işlemlerinde finansal bilgilerin raporlanması, açıklanması ve uygulanması noktasında sorunlar ortaya çıkmıştır. Bir başka deyişle uluslararası muhasebe alanında uyumsuzluk meydana gelmiştir. Muhasebeye ait bilgilerin oluşumunda, kullanılmasında uyulması gereken bir çok kriter söz konusudur. Bu kriter ve ölçüler şöyledir (Yılmaz, 2007:140-141):

1. Muhasebenin Temel Kavramları
2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
3. Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartları
4. Mevzuat
5. Ticaret Hayatının Gelenekleri ve Prensipleri

Kurumsal anlamda raporlamanın temelleri tarım faaliyetlerinin yapıldığı dönemlerde tutulan muhasebe kayıtlarına kadar ulaşmaktadır. Ancak, 1929 ABD (Amerika Birleşik Devletleri) buhranından (Kara Perşembe) sonra 1930'ların başlarında muhasebe kayıtlarının yayınlanması yasal zorunluluk haline gelmiştir. Kriz sonrasında yatırımcıların güveninin zedelendiğini görmüş olan ABD bu güveni tazelemek adına US GAAP (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları)'nı oluşturmuştur. Bu standartların yanı sıra SEC (ABD Menkul Kıymet ve Borsa Komisyonu) kurulmuştur. SEC'in kurulmasıyla borsada işlem gören şirketlerin finansal raporlarını yayınlama zorunluluğu getirilmiştir. Finansal tabloların yayınlanması şeffaflığı arttırmış bunun sonucunda da yatırımcıların güvenini yeniden sağlamayı başarmıştır. Diğer ülkeler de finansal tabloların yayınlanmasıyla güvenin arttığını görmüş ve finansal raporlama kısa süre içinde dünya genelinde yayılmaya başlamıştır. Ancak her ülkenin farklı muhasebe raporlama standardı uygulamasından kaynaklı yatırımcılar raporları karşılaştırmakta zorluk çekmektedirler. Hem yatırımcıların hem yasa ile düzenleme yapanların bu

sorununu ortadan kaldırmak amacıyla 1973 yılında IASC tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları” (International Accounting Standards- IAS) geliştirilmiştir. Söz konusu standartlar 2001 yılında güncellenerek bugün dünyanın birçok ülkesinde ortak raporlama dili olarak kullanılan “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS)” halini almıştır (Aras & Uğur Sarıoğlu, 2015:21).

UFRS'nin gündeme gelmesi 1960 yıllarına rastlamaktadır. 1972 yılının Ekim ayında Avustralya'nın Sydney (Sidney) kentinde 10. Muhasebe Kongresi toplanmıştır (Bostancı, 2002:5). 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. Bu komite tarafından 1975'te ilk muhasebe standardı yayınlanmıştır. Bu standartla birlikte profesyonelleşmiş muhasebeciler arasında Uluslararası işbirliğine gidilerek standartların dünya genelinde uygulanması prensibi benimsenmiştir. Günümüzde Uluslararası Muhasebe Standardı 1 ve 2 olarak anılan ilk iki standart 1975 yılında yayınlanmıştır (Aysan, 2007:52-53).

1977 yılında Münih'te 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi toplandı. Küresel bağlamda muhasebe mesleği devamlı organizasyonu görevini yerine getirmek amacıyla IFAC (International Federation of Accountants-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) kuruldu. Bu federasyon 70 ülkeden meslek örgütünün katılımıyla kurulmuştur. 1982'de IASC'ı tanıyan IFAC üyeleri de IASC'a geçmişlerdir. Sonrasında USA-GAAP (Amerika Mesleki Otoritesi) uluslararası muhasebe standartlarının kullanımını kabul etmemiştir. Bu da küresel anlamda önemli bir aşamadır. FEE ve IASC 1989 yılında muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve işbirliği konusunda anlaşmaya varmışlardır. 1995 yılında küresel muhasebe uyumu konusunda temel standartlar birlikte tanımlanarak Avrupa Birliğindeki ÇUŞ IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarını kullanmayı kabul etmişlerdir (Aysan M. A., 2008:47).

2000 yılı Mayıs ayında yeniden yapılandırma çalışmalarıyla IASC Tüzüğü değiştirilmiş, bir üst yapı şeklinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüştürülmüştür. Uluslararası muhasebe standartlarını yayınlama görevi IASB (International Accounting Standards Board-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)'a devredilmiştir (Elitaş, Karakoç, & Özdemir, 2011:2).

2001 yılından günümüze dünya genelinde 100'den fazla ülke UFRS'nin kullanımını zorunlu tutmakta veya kullanımına izin vermektedir.

1.1.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da Yaygınlığı ve Gelişimi

Dünya ülkeleri başlangıçta kendi standartlarını hazırlama yoluna gitmişler, ancak bir süre sonra UFRS'yi kabul etmek zorunda kalmışlardır. Bu konuda US GAAP standartları kabul etmeyerek yeni çalışmalar yapmıştır.

1.1.3.1 US GAAP ve UFRS uyumlulaştırma çalışmaları ve temel farklar

Uyumlaştırma çalışmalarına ve temel farklara geçmeden önce US GAAP hakkında bilgi vermekte fayda bulunmaktadır.

UFRS tarihsel gelişimi kısmında da belirtildiği üzere; kriz sonrasında yatırımcıların güveninin zedelendiğini görmüş olan ABD bu güveni tazelemek adına US GAAP (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları)'nı oluşturmuştur.

US GAAP ile UFRS arasındaki bazı farklar bulunmakla beraber benzer yönleri daha da ağırlıklıdır. Farklılıklar birisinin yüzeysel olması diğerinin ise varlıkları belirtmesi olarak kabul edilebilir. Yüzeysel farklılıklar ağırlıklı olarak finansal raporlarda yer alan bilgilerin görünümü veya konumuyla ilişkilidir. Yüzeysel farklılıklar, UMS'da yer alan mali tabloların sunulması için yeterli bir çözüm değildir. Bunun sonucu olarak farklı biçimde uygulamalar ortaya çıkmıştır. Birçok ülkede bilanço sunumu British Commonwealth (İngiliz Milletler Topluluğu) üyesi kullanımı şeklindeydi:

“Varlıklar= Borçlar + Öz Sermaye” yerine “Varlıklar= Borçlar + Öz Kaynaklar” ABD biçiminde kullanılıyordu.

Bunun yanı sıra ABD biçiminde bilanço kalemleri en az likitten başlanarak gösterilmektedir.

Bir başka yüzeysel fark ise; aynı finansal tablo içinde kalemler için farklı sözcüklerin kullanılmasıdır. Tablo 1.1'de ABD ve UFRS kullanımları verilmiştir.

Tablo 1.1: US GAAP ve UFRS terim kullanımları (IMA, 2014:5)'den yararlanarak tarafımdan hazırlanmıştır).

UFRS	USA GAAP
Ciro	Satış
Stoklar	Envanter
Sermaye	Hisse Senedi ya da Ödenmiş Sermaye
Hisse Senedi İhraç Primi	Ek Ödenmiş Sermaye
Borçlular	Alacak Hesapları
Borçlar	Borçlar
Gelir Yedekleri	Karlar

US GAAP ile UFRS arasındaki farklar ana hatlarıyla Tablo 1.2'de özetlendiği gibidir:

Tablo 1.2: US GAAP ve UFRS arasındaki temel farklar (IMA, a.g.s)'den yararlanarak tarafımdan hazırlanmıştır).

US GAAP	UFRS
Kural bazlıdır.	İlke bazlıdır.
Detaylıdır.	İşletmenin izlediği politikalara göre farklılık gösterebilmektedir.
Bütün işletmeler için aynı kurallar geçerlidir.	Esnek ve kendi içinde dinamiktir.
Kesin hükümler bulunmaktadır.	Özün önceliği esastır.

IASB dışında Muhasebe için uluslararası uyumlaştırma çalışmaları yapan başka kuruluşlar da bulunmaktadır. Birleşmiş Milletler (BM), Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO), Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Avrupa Birliği (AB) olarak sayılabilir.

BM uyumla ilgili olarak gelişmekte olan ülkeler için, OECD gelişmiş ülkeler için çalışmalar yapmıştır. Ancak günümüzde bu çalışmaları tamamen IASB'ye devretmişlerdir. IOSCO, menkul kıymetler için uluslararası standartları belirleyen kuruldur. Bu noktada IASB'yi destekleme kararı almıştır. IOSCO, UFRS'de farklı uygulamaların azaltılması, standartların açıklamalarla desteklenmesi, yatırım yapacakların tam olarak aydınlanması için raporlamadaki standartların geliştirilmesi,

menkul kıymetlerle ilgili yeni standartlar oluşturulması kaydıyla üyelerini yönlendirmeyi kabul etmiştir. Muhasebe standartları oluşturulması konusunda dünyada söz sahibi olan ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(Financial Accounting Standard Board-FASB) ile IASB arasında 2002'de bir anlaşma imzalanmıştır. Bu anlaşmaya göre 11 yıl öncesinde (2005) yılında farkların giderilmesi kararlaştırılmıştır (Parlakkaya, 2004).

1.1.3.2 Dünyada UFRS kullanan ülkeler

Gelişmekte olan ülkelerde ve gelişmiş ülkelerde UFRS kullanımı ve gelişimi şöyle özetlenebilir (Kaya, 2009:201-203):

1) Gelişmekte olan Nijerya, Malezya, Singapur gibi bazı ülkeler UFRS'de bazı değişiklikler yaparak kabul etmişlerdir.

2) Çin, 1997 yılında IASC yönetim kurulunda gözlemci olarak çalışmaya başlamıştır. Günümüzde de görüldüğü üzere hızlı bir şekilde gelişen ve uluslararası hale gelen Çin ekonomisi için UFRS kaçınılmaz hale gelmiştir. Çin'in batı anlamında ilk muhasebe standardı 1992 yılında yayınlanıp 1 Temmuz 1993 tarihinde yürürlüğe konulmuş olan The Accounting Standards for Business Enterprises (ASBE- İşletmeler İçin Muhasebe Standartları)'dir. Bu standart ile geleneksel muhasebeden vazgeçilerek UFRS'ye yakın bir standarda ulaşılmıştır. Bu standartla Çin tarihi maliyet esasının kesinlikle uygulanması konusunda karar vermiş ve kar dağıtımının ise dipnot yoluyla ya da gelir tablosunda gösterilmesini zorunlu hale getirmiştir. Çin Sermaye Piyasaları Düzenleme Komisyonu 2002 yılının Mart ayında sadece Çinli yatırımcıların satın aldığı A tipi hisse senetlerinin ilk halk arzlarında ve sonrasında UFRS kullanımını zorunlu kılmıştır. Hem Çinli hem de uluslararası yatırımcıların satın aldığı B tipi hisse senetlerinin halka ilk arzı ve sonraki arzlarda da UFRS'ye uygun finansal tablo düzenleme kuralı daha öncesinden uygulanmaya başlanmıştır.

3) Avrupa Birliği'ne benzer bölgesel bir birlik oluşturma çabasında olan Güney Doğu Asya Ülkeleri Birliği (Association of South East Nations – ASEAN) başlangıçta kendi muhasebe standartları oluşturmak için çalışmalar yapmıştır. Ancak AB standartlarını yakalayacak bir sonuç ortaya çıkaramamıştır. Bunun sonucunda birlik karar alarak IASB'nın hazırladığı standartları kabul etmişlerdir. Bölgesellikten vazgeçip küresel standartlaşmayı seçmek zorunda kalmışlardır. IASB, gelişmekte

olan ülkelerin araştırma kapasitelerinin düşük olmasından dolayı bu ülkelerin doğrudan doğruya UFRS'yi kabul etmelerinin maliyet açısından daha düşük olduğunu savunmaktadır. Ayrıca bu standartlar siyasete bağlı değildir ve bağımsız oluşturulmuştur.

4) Endonezya, Malezya, Singapur ve Tayland'da UFRS'nin kullanımı konusunda devlet büyük destek vermektedir.

5) Filipinler UFRS'yi kabul etmemekle birlikte FASB standartlarını kabul edip ona göre muhasebe işlemlerini yaptıklarından UFRS'ye uygun muhasebe işlemleri yapmaktadırlar.

6) 1996 yılında Avustralya standartları revizyon geçirmiştir. Avustralya muhasebe standartlarının UFRS'ye uygunluğunu sağlamak amacıyla bu revizyon uygulanmıştır. 2005 yılında ise tamamen UFRS'ye geçeceklerini açıklamışlardır.

7) Fransa ve İsviçre muhasebe standartlarında, halka açık olarak kurulan anonim şirketlerinin konsolide finansal tablolarını UFRS'ye uygun şekilde hazırlanmasını sağlayacak düzenlemeler yapmışlardır. İsviçre'de muhasebenin kullanımı kısıtlı düzenlemelerle belirlenmiştir. Bu nedenle UFRS'yi kullanma ya da başka ülkelerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ)'ni kullanma konusunda ülkedeki şirket ve kurumları serbest bırakmıştır. Fransa'da ise ulusal muhasebe standartlarının uluslararası alanda uygulanmasında şirketlerin uluslararası piyasalarda zarara uğrama olasılığı olduğundan şirketlere ulusal standartlardan sapma konusunda izin verilmektedir.

8) Almanya'da ise ulusal şirketler Alman muhasebe standartlarını kullanırken kökeni Avrupa olan bazı ÇUŞ ise doğrudan doğruya ABD'nin GKMİ'ni kabul etmektedirler. Bu noktada amaç ABD sermaye piyasalarında yer edinmektir.

9) Avrupa Komisyonu da UFRS'ye itibar etmektedir. 1995 yılında yeni stratejisinin gereği olarak IASC'nin çalışmalarını desteklediğini açıklamıştır. Bu desteğin sebebi AB'nin bu standartları kabulden sonraki başarısıdır.

10) AB tarafından oluşturulan muhasebe yönergeleri AB muhasebe standartlarının oluşturulmasında başarı sağlamıştır. Uluslararası alanda ve birlik içinde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırmış, uluslararası yatırımlardaki şartları iyileştirmiştir. Aynı zamanda AB içerisinde menkul kıymet borsalarında kotasyon amacıyla finansal tabloların karşılıklı olarak tanınmasına olanak sağlamıştır. Ancak 1990'larda oluşturulan bu standartlar piyasaların isteğini

karşılayamaz hale gelmiştir. Bunların sonucunda sürekli değişiklik yapmak uyum standartları hazırlamak yerine IASC'yi destekleme kararı almıştır. 2005 tarihinden itibaren de UFRS'yi benimseme kararı alınarak bu sürece katılmak zorunda kalmıştır.

11) 1997 yılında APEC (Asia Pasific Economic Co-operation- Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Forumu) ülkeleri UFRS'yi destekleme kararı almışlardır.

12) Yirmi iki Arap ülkesinde faaliyet gösteren muhasebe mesleği mensuplarını temsil eden Arap Ruhsatlı Muhasebeciler Cemiyeti (ASCA) 22 Mayıs 1997'de Dubai'de deklarasyon yayınlamış ve bu deklarasyonda cemiyete üye olan tüm ülkelerde UFRS'nin kabulü için çaba göstereceğini açıklamıştır. Deklarasyon o dönemdeki ASCA ve IASC başkanları tarafından imzalanmıştır.

2016 yılında UFRS'ye izin vermeyen, izin veren, borsada işlem gören bazı yerel şirketleri için izin veren, borsada işlem gören tüm şirketleri için zorunlu kılan ülkeler mevcuttur. Kullanmayan ülkeler dikkate alınmadan sadece UFRS'yi tam olarak kullanıldığı ülkeler Tablo 1.3'de özetlendiği gibidir:

Tablo 1.3: UFRS kullanan dünya ülkeleri (IASPLUS, 2016) (Bilgiler kullanılarak tarafımdan düzenlenmiştir).

Ülke Kodu	Ülke	Denetim raporu, UFRS ile uyumlu	Liste dışı şirketler tarafından UFRS'nin kullanımı	Açıklama
AW	Aruba	Evet		
BM	Bermuda	Evet		
BO	Bolivya	Evet		
KY	Cayman Adaları	Evet		
DM	Dominik	Evet		
SV	El Salvador	Evet		
GI	Cebelitarık	Evet	UFRS UK GAAP Altında hazırlayacak bazı işletmeler hariç izin verilmiştir.	
HT	Haiti	Evet	Tüm şirketlere izin verilmiştir	
IN	Hindistan	Evet	UFRS'ye izin verilmemiştir.	Konsolide Finansal Tablolar için uygulanır.

Tablo 1.3 (Devam): UFRS kullanan dünya ülkeleri (IASPLUS, 2016) (Bilgiler kullanılarak tarafımdan düzenlenmiştir).

Ülke Kodu	Ülke	Denetim raporu, UFRS ile uyumlu	Liste dışı şirketler tarafından UFRS'nin kullanımı	Açıklama
JP	Japonya	Atama durumuna bağlıdır.	UFRS'ye izin verilmemiştir	
LA	Laos	Evet		
LS	Lesotho	Evet		
MV	Maldivler	Evet	Tüm şirketlere izin verilmiştir	
MZ	Mozambik	Evet		
MM	Myanmar	Evet		
AN	Hollanda Antilleri	Evet		
NP	Nepal	Evet	Tüm şirketlere izin verilmiştir	
PY	Paraguay	Evet	Tüm şirketlere izin verilmiştir	
SR	Surinam	Evet	Tüm şirketlere izin verilmiştir	
SZ	Swaziland	Evet		
CH	İsviçre	Evet		Çok Uluslu Şirketler UFRS, ABD GAAP Uygulayan Şirketlere Göre Değişmektedir.
TR	Türkiye	Evet	İzin verilen bazı şirketler	
UG	Uganda	Evet		
VG	Virjinya Adaları	Evet		
ZW	Zimbabve	Evet		

179 ülke arasında UFRS'yi tam anlamıyla kullanan toplam ülke sayısı 26'dır. Bu ülkelerden bazılarında hükümetler tabloda da anlaşılacağı gibi istisnai şartlarla kullanma izni vermiştir. Diğer ülkeler de dönüşümlerini tamamlamak üzeredir.

1.1.4 Uluslararası Muhasebe Standartları İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar ve Çalışmalar

UFRS'nin gündeme geldiği günden günümüze kadar etkin olan kuruluşlar ve çalışmaları 4 başlık halinde ele alınabilir.

1.1.4.1 Uluslararası muhasebe standartları komitesi (IASC)

UFRS kavramını ortaya ilk atan ve ilk çalışmaları yapan kuruluştur. 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, İrlanda, ABD, Kanada, İngiltere, Fransa, Meksika, Almanya, Japonya, Hollanda'nın önde meslek örgütlerinin birleşimiyle oluşan komitedir (Erol, 2005:8).

IASC kurulduğu günden itibaren dünyadaki muhasebe standartlarının kalitesini arttırmaya ve küresel anlamda uygulanan muhasebe standartlarına yakınlaştırmaya çalışmıştır. IASC 1989 yılında finansal raporlamayla ilgili olarak temel kavramları açıklayan çerçeve metin (Framework) yayınlamıştır. Bu metin hem ulusal hem de uluslararası muhasebe standartlarını koyanlar, finansal tabloları hazırlayan ve denetleyenler için rehber niteliği taşımaktadır (Oksay & Acar, 2005).

IASC ve IOSCO 1995 yılı içinde Uluslararası anlamda kabul görecekt muhasebe standardı seti hazırlamak amacıyla bir program üzerinde anlaşmıştır. Program çerçevesinde IASC 1998 yılında üzerinde anlaşmaya varılan standartlar setini tamamlamıştır (TBB, 2000).

IASC 2001 yılına kadar çalışmalarına devam etmiştir. Üye kuruluşların kendi standartlarını oluşturabilmeleri, belirlediği standartların uygulanması konusunda herhangi bir baskı gücünün olmaması nedeniyle muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında IASB'ye devretmiştir. IASCF adını alarak vakfa dönüşmüştür.

1.1.4.2 Uluslararası muhasebe standartları kurulu (IASB)

IASB 2001 yılında Uluslararası muhasebe standartları hazırlama görevini IASC' den devralmıştır. Kurulun amacı, uluslararası alanda kabul görecekt muhasebe standartları hazırlamaktır. Kurum aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmektedir (KGK, 2008):

1) Bazı uluslararası muhasebe standartlarını değiştirmekte, düzenleme yapmaktadır.

2) Bazı uluslararası muhasebe standartlarını UFRS ile değiştirerek yeni standartlar hazırlamaktadır.

3) Kurulun amaçları şöyle sıralanabilir:

4) Finansal tabloların şeffaf bir şekilde hazırlanarak, herkes tarafından anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, uluslararası alanda tek ve kaliteli standartlar geliştirme,

5) Ulusal alanda muhasebe standartlarını belirleyenleri bir araya toplayarak küresel anlamda standartları birbirine yakınlaştıracak standartlar hazırlamak,

6) Finansal raporlama standartlarını basit, anlaşılabilir, dünyada etkin şekilde uygulanabilecek biçimde hazırlamak,

7) Muhasebe standartları ile ilgili uluslararası alanda çıkan sorunlar için güncelleme gerektiğinde uygun değişiklikleri yapmak

8) Görevleri ise;

9) Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,

10) Ulusal alanda hazırlanan muhasebe standartlarını olabildiğince uluslararası muhasebe standartlarına yaklaştırmak,

11) IFRC tarafından hazırlanmış olan yorumları onaylamak,

12) Uluslararası muhasebe standartlarını taslaklarını oluşturarak bunları geliştirmek,

13) Oluşturulacak bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamadaki standartları gözden geçirmek,

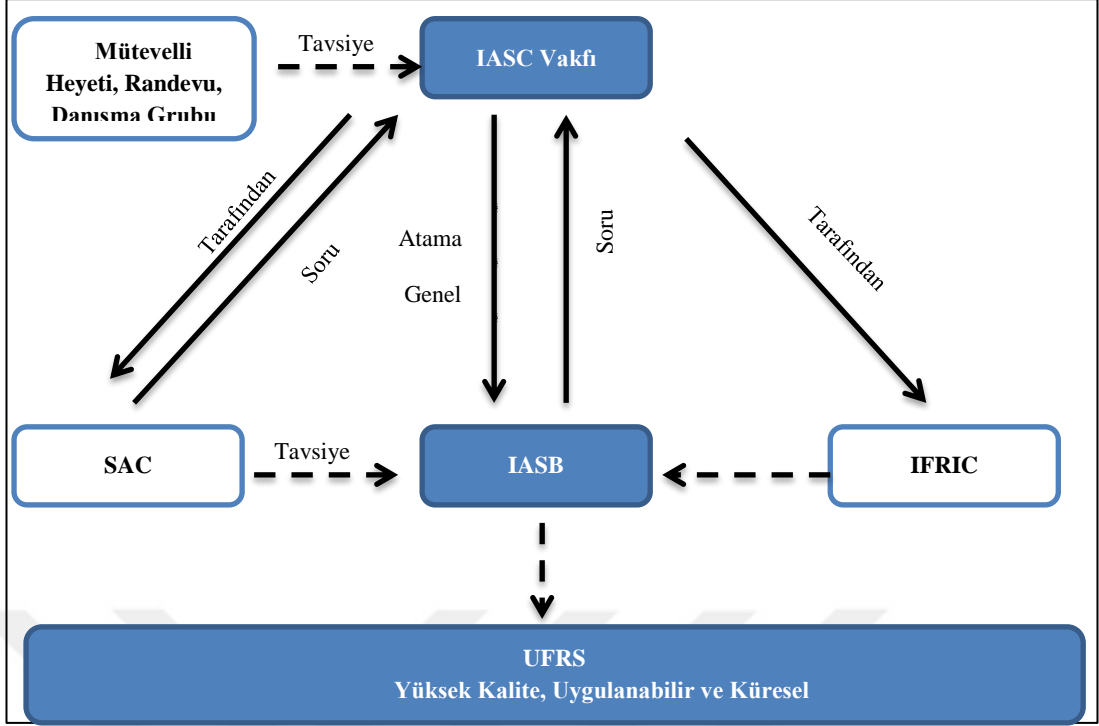
14) Eğer büyük bir proje söz konusuysa bununla ilgili uzmanları toplayarak komiteler kurarak, uzman görüşlerine başvurmak,

15) Büyük projeler ya da önceliği olan işlerle ilgili olarak SAC'a danışmak,

16) Standartlar hazırlandıktan sonra uluslararası alanda uygulanabilirliğini test etmek amacıyla hem gelişmiş hem de gelişmemiş ülkelerdeki pazarlarda test etmek, şeklinde sayılabilir.

Günümüzde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için geçerli olacak bir dizi standart geliştirmek için çalışmalar yapmaktadır. Kurulun çalışmalarına birçok uluslararası kuruluş destek vermektedir.

IASB uluslararası standartları hazırlanırken bazı süreçlerden geçmektedir. IASB Yapısı Şekil 1.1'de görülmektedir. IASC Vakfı oluşturulan bir grup tarafından denetlenmektedir. Vakıf IASB gözetimini sağlamaktadır.



Şekil 1.1: IASB yapısı ve UFRS oluşturma süreci (IMA, a.g.s:5).

1.1.4.3 Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC)

IFAC 7 Ekim 1977 tarihinde Almanya'nın Münih kentinde düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Başlangıçta 51 üye ile kurulan kurum bugün 175'e yakın üyeye sahiptir. IFAC kamu yararı için dünya çapında muhasebecilik mesleğini güçlendirmek amacıyla kurulmuştur. Bunun yanında;

- 1) Muhasebe meslek mensuplarının denetimi ve güvencesi,
- 2) Kamu sektöründe muhasebe,
- 3) Muhasebe etiği ve eğitimi,
- 4) Yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesi, benimsenmesi, kullanımını destekleme,
- 5) Üye kuruluşlar arasında işbirliğini kolaylaştırmak,
- 6) Diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği,
- 7) Muhasebecilik mesleğinin uluslararası sözcüsü,

gibi amaç ve görevleri yerine getirmektedir.

IFAC Konsey ve Kurulun ilk toplantısında 12 maddelik çalışma programı hazırlamış ve ilk 5 yıl boyunca rehberlik etmek amacıyla geliştirmiştir. Günümüzde birçok maddesi hale geçerliliğini korumaktadır (IFAC, 1977).

Bu çalışma programına ait maddeler şöyledir (IFAC, 1977):

- 1) Uluslararası ve denetim kılavuzları için ifadeler geliştirmek
- 2) Herhangi bir üye kuruluştan gelen önerileri de dikkate alarak etik kod ve ilkeleri belirlemek
- 3) Muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarını tespit etmek, mesleki eğitim ve muhasebeci eğitimini geliştirmek
- 4) Daha etkin uygulamaların yürütülmesinde uygulayıcılara yardımcı olmak için kamu muhasebe uygulamalarının yönetimi, araştırma ve yaygın bilgi toplamak, analiz etmek
- 5) Mali yönetimi değerlendirmek, geliştirmek ve diğer yönetim teknikleri ve prosedürleri hakkında rapor düzenlemek
- 6) Denetçiler ve muhasebecilerin yasal yükümlülükleri ile ilgili çalışmalarını üstlenmek
- 7) Standartları hazırlayanlar, sendikalar, finansal kurumlar, sanayi kuruluşları, hükümetler ve diğerleri de dâhil olmak üzere finansal tablo kullanıcıları ile daha yakın ilişkiler geliştirmek
- 8) Bölgesel örgütlerle iyi ilişkiler sürdürmek ve diğer bölgesel örgütler kurulması yanı sıra, onların örgüt kurmalarına ve geliştirmelerine yardımcı olmak
- 9) IFAC Bülteni vasıtasıyla, IFAC üyeleri ve diğer ilgili kuruluşlar arasında düzenli iletişim kurmak
- 10) Organize ve üye kuruluşlardan gelen teknik bilgiler, eğitim materyalleri ve mesleki yayınlar ve diğer yazılı kaynakların değişimini teşvik etmek
- 11) Yaklaşık olarak her beş yılda bir muhasebecileri organize ederek uluslararası bir kongre yapmak
- 12) IFAC üye sayısını arttırmak

IFAC Eğitim Komitesi 2001 yılının Ağustosunda Macaristan'ın başkenti Budapeşte'de yaptığı toplantıda Uluslararası Eğitim Standartları'nın geliştirilmesi konusunda karar almıştır. Kararların doğrultusunda iki çalışma grubu oluşturulmuştur. Grupların birisi Yeterlilik Öncesi Meslek Standartları diğeri ise Yeterlilik Sonrası Meslek Standartları'nın geliştirilmesi amacıyla kurulmuştur. Çalışma grupları çalışmalarına o dönemde başlamışlardır (Selvi ve Kıyılar, 2016):

Denetim işletmeleri, işletmesinin ve personelinin meslekle ilgili ahlaki kurallara uymasını sağlamak amacıyla mantıklı işletme politikaları ve prosedürleri oluşturmalıdır. IFAC Ahlak kuralları mesleki ahlak kurallarının temelini oluşturur. Bu kurallar şöyledir (İTÜ, 2012:6):

- 1) Dürüstlük, doğruluk
- 2) Tarafsızlık
- 3) Mesleki yeterlilik ve gerekli özen
- 4) Gizlilik ve sır saklama
- 5) Mesleki davranış kurallarına uyum
- 6) Bağımsızlık

1.1.4.4 Finansal muhasebe standartları kurulu (FASB)

FASB, 1973 yılında kurulan kurulmuş olan kamu ve özel kuruluşlar için raporlama standartlarını US GAAP ilkelerini belirlemeye yönelik çalışan bağımsız kâr amacı gütmeyen bir kuruldur. Merkezi ABD'nin Connecticut eyaletindedir. FASB halka açık şirketler için belirlenen muhasebe standart koyucu olarak SEC tarafından kabul edilmektedir. FASB Muhasebe Standartları ve CPA Amerikan Enstitüsü (AICPA) devlet kurulları dahil olmak üzere birçok diğer kuruluş tarafından yetkili olarak kabul edilmektedir. FASB geliştirdiği finansal raporlama standartlarını şeffaf bir şekilde hazırlamaktadır.

FASB Danışma Grupları şunlardır:

- 1) Finansal Muhasebe Standartları Danışma Konseyi (FASAC): FASB tarafından talep edilebilecek kurulun gündeminde teknik konularda, yeni gündem maddeleri, proje öncelikleri, usule ilişkin konularda ve diğer konularda tavsiyede bulunmaktadır.
- 2) Yatırımcı Danışma Komitesi (IAC): Yatırımcılar açısından mevcut ya da potansiyel projeler hakkında önerilerde bulunur.
- 3) Not-for-Profit Danışma Komitesi (NAC): Kâr amacı gütmeyen sektörlerle ilgili mevcut rehberlik, planlanan teknik gündem projeleri ve uzun vadeli konularda önerilerde bulunur.
- 4) Küçük İşletme Danışma Komitesi (SBAC): Küçük kamu kurumları için FASB işlerliğinin ilgili proje ve beklenen maliyetleri, karmaşıklığı ve olası çözümlerin yararları hakkında önerilerde bulunur.

- 5) Bu grupların yanında ayrıca muhasebe ve finansal raporlama konusunda kritik konularda bilgi alış verişi sağlamak amacıyla;
- 6) Private Company Konseyi (PCC): Özel şirketlerle ilgili konularda FASB'a önerilerde bulunur. Özel şirketler için muhasebe uygulamaları, mali tabloların kullanıcıların ihtiyaçlarının karşılanması yönünde GAAP için olası alternatifler konusunda öneride bulunur. Değişikliklerin kabulü için FASB tarafından onaylanması gerekmektedir.
- 7) Gelişen Sorunlar Görev Gücü (EITF): FASB Muhasebe Standartlarının kodlanması, finansal muhasebe konularının zamanında belirlenmesi, tartışılması, çözümlüğü, iyileştirilmesi konusunda FASB'a yardımcı olmaktadır. Önerilen değişiklikler FASB'ın onayına tabidir (FASB, ty).

1.1.5 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kavramsal Çerçeve

İşletmelerin finansal tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre düzenlenirken, bu tabloların işletmenin ölçeği vb. etkenler dikkate alınmaksızın, tablolardan ilk etapta yararlanacak kesimlere yararlı bilgiler sunmaktadır. IFRS'lerin gereklilikleri arasında olan tanıma, açıklama ve ölçmenin, KOBİ'lerin düzenlemiş olduğu finansal tablolardan yararlanacak olanlar için temin edilen maliyet düşürme, etkili ve faydalı veriler sunmasından bahsetmek güçtür. Bunun nedeni, KOBİ'lerin finansal tablolarından yararlanacak olanların, çok detaylı ve komplike bilgilerin yer almadığı finansal tablolardan daha fazla fayda sağlayacak olmalarıdır. Netice itibariyle, finansal tablolar arasında genel amaç için kullanılan ve sınırlı amaç için kullanılan finansal tablolar şeklinde sınıflandırma yapmak gereklidir. 2007 yılının Şubat ayında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından KOBİ'lerin finansal tablolarını düzenlerken uymaları için Uluslararası Finansal Raporlama Sistemini (UFRS) yayımlamıştır. Aynı yılın Haziran ayında ise finansal tabloların düzenleyicileri arasında gerçekleştirilen bir araştırma neticesinde, yayımlanan standardın ve bu çerçevede düzenlenen finansal tabloların küçük ölçekli işletmelerin isteklerini karşılayamayacağı sonucuna erişilmiştir. Bu durum paralelinde, yayımlanan standartların daha kullanılabilir, amaca yönelik ve basit diferansiyel raporlama standartlarının, küçük ölçekli işletmeler için yayımlanması doğrultusuna önerilerde bulunulmuştur (Wyk ve Rossouw, 2009: 8).

Günümüzde muhasebe işlemlerinin geldiği noktada, belirlenen bir problemin giderilmesinde faydalanabilecek iki ana standart setin mevcudiyeti bilinmektedir. Bunlar küresel ölçekte kullanılan ve ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri olarak bilinen standartlar ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardıdır (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 37). Bahsi geçen standartlar arasındaki esas fark ise ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin baz aldığı unsur kural iken, Uluslararası Finansal Raporlama Standardının baz aldığı unsur ilkedir (İbiş ve Özkan, 2006: 30).

Global iktisadi ortam ve bu ortam çerçevesinde finans sektörünün uyum süreci, UFRS gibi dünya ölçeğinde muhasebe tablolarının hazırlanmasında uygulama birliği getiren standartların önemini gözler önüne sermektedir. Bu noktada, söz konusu standartlar muhasebe uygulamalarının tek bir yöntemle tüm dünya ülkelerinde aynı biçimde gerçekleştirilmesini temin etmektedir (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 37).

1.1.6 Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarının Finansal Raporlara Etkileri

UFRS' ler her geçen gün daha fazla ülkede uygulama alanı bulmaktadır. Bununla birlikte UFRS ile US GAAP yakınsama faaliyetleri FASB ve IASB'nin çalışmaları çerçevesinde sürdürülmektedir. Bu şekilde yakın bir tarihte küresel ölçekte ortak muhasebe uygulamalarının başarılı olmasına yönelik beklentilerin arttığı söylenebilmektedir. Ancak birçok noktada farklılıkları barındıran dünya ülkelerinde ortak bir muhasebe dilinin kısa süre zarfında verimli biçimde hayata geçmesi pek beklenen bir durum olarak görülmemektedir

Günümüzde bir çok ülkede, ortak muhasebe standartları çerçevesinde gerekli görülen kanuni ve yapısal değişiklikler gerçekleştirilmektedir. Küresel düzeyde gerçekleşen gelişmeler kısa zamanda entegre olabilmis ülkelerin, küresel sermaye hareketleri bakımından da güvenilir bir ortama sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca bu ülkelerin uluslararası finans kuruluşlarından talep ettikleri kredileri daha rahat elde etmeleri sonucu da beraberinde gelmektedir. Bu sebepten dolayı ülkelerin uluslararası çapta uygulanan ortak muhasebe standartlarına geçişi kısa zamanda gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Türkiye'de ise söz konusu gereklilik çerçevesinde TMSK çalışmalarını devam ettirmektedir.

Dünya üzerinde ortak bir muhasebe standardı çerçevesinde geliştirilen UFRS’de işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesi bakımından pek çok değerlendirme kistasının olduğu görülmektedir. Bu kistaslar (Tokay ve Deran, 2008: 29-32):

- 1) Geri kazanılabilir tutar
- 2) Kullanım değeri
- 3) Net gerçekleştirilebilir değer
- 4) Stokların maliyeti
- 5) Satın alma maliyeti
- 6) Dönüştürme maliyeti
- 7) Defter değeri
- 8) Amortisman tabi tutar
- 9) Finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti
- 10) Tahmini maliyet
- 11) Gerçeğe uygun değer
- 12) Satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değer
- 13) Borçlanma maliyetleri
- 14) Maliyet
- 15) İşletmeye özgü değer

Yukarıda belirtilen değerlendirme kistasları ile alakalı olarak standartların içeriğinde yer alan kistasların kullanım alanları işletmelerin faaliyetleri çerçevesinde geliştirilmiştir.

UFRS uygulamalarıyla, şeffaflığın sağlanması, küresel ölçekte fon temini, fonların tedariğinde maliyetlerin düşmesi, nakit akışının artması, rekabet düzeyinin korunması, iktisadi uyumluluk amaçlarına yarar sağlaması, işletmelere yatırım yapacaklara ve fon temin edeceklerle güven sağlaması amaçlanmaktadır (Kahraman, 2006: 62).

Ülkelerin uygulamaları nezdinde UFRS’ye geçmek yalnızca muhasebe standartlarının değişiklik yapmaktan öte düzenlenen finansal raporların kamuoyuna açıklanmasını zorunlu hale getirmektedir. Başka bir ifade ile bu durum, salt olarak teknik bir değişiklik olmayıp işletmelerin tüm paydaşlarınınca değerlendirilmesine olanak tanıyan düzenlemeler niteliğindedir (Asla, 2004: 57).

UFRS'ye geçişin işletmeler üzerindeki en genel düzeydeki etkileri, ticari işlemlerini kayıt altına alma, değerlendirme ve açıklayıcı veriler sunmadır. UFRS uygulamalarının finansal tablolara ne şekilde etki ettiğini aşağıda açıklamak mümkündür (Arıkan, 2004: 29).

- 1) Standartlara geçişi gerçekleştiren işletmelerde farklı finansal tablo düzenlenmemesi,
- 2) Finansal tablolarda yer alan bilgileri farklılaştırmanın yanı sıra işletmelerin kullandıkları finansal sistemlerini, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin bir unsuru, bilgi teknolojileri ve kurumsal yönetim yapısını da pozitif şekilde etkilemeli,
- 3) UFRS'nin getirdiği muhasebe uygulamaları ilke bazlı uygulamalardır. Bu şekilde finansal tablolarda bulunan mali işlemlerin iktisadi esasları daha iyi kavranmaktadır.
- 4) Standartlar fonksiyonel olarak muhasebenin esas ilkeleri ile uyumlu olduğundan finansal tablolarda yer alan bilgilerin daha şeffaf biçime gelmesini sağlamaktadır,
- 5) İşletmelerin elde ettikleri gelirleri tespit etme noktasında finansal tabloların etkinliğinden dolayı yatırımcıların işletmeleri tanımaları ve idrak etmelerine yardımcı olmaktadır,
- 6) UFRS'ler ile birlikte bedeli itfa edilen imtiyazlı hisse senetlerinin finansal borç olarak gösterilmesi,
- 7) UFRS çerçevesinde düzenlenen finansal tabloların ileriye dönük ve globalleşmeye ilişkin tablolar olması,

1.1.7 Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları İçeriği

UFRS çerçevesinde düzenlenen finansal tablolarda yer alan aktif ve pasifler, işletmelerin gelirleri ve giderleri ile nakit akışları tekrar tespit edilmektedir. Örnek olarak, bilançoda yer alan yatırım amacıyla satın alınan gayrimenkuller, canlı varlıklar, satış amacıyla işletmede yer alan ve durdurulan işlemlerle alakalı varlıklar ile borçlar, inşaat sözleşmeleri ilintili olan kişi ve kurumlardan alacaklar ile borçlar gibi kalemler yer almaktadır. İşletmelerin detaylı olarak gelirlerinin belirtildiği gelir tablosunda ise gelir ve giderlerin düzenlenmesi, karların meydana gelişimi yeni biçimi ile gösterilmektedir. Ayrıca daha önceden olağandışı gelir ve karlar ile

olağandışı gider ve zararlar farklı şekilde raporlamaya tabi tutulmayacaktır. Durdurulan işlemlerle ilgili meydana gelen gelir ve karlar ile gider ve zararlar ise farklı şekilde raporlanacaktır. Bununla birlikte çalışmayan kısım giderleri farklı bölümde raporlanacaktır. Stoklarda meydana gelen değer düşüklüklerine karşı ayrılan karşılık giderlerinin belirtildiği kalem, diğer olağan giderlerde değil “satışların maliyeti” kısmına yazılacaktır. Bu karşılıklar içerisinde konusu kalmayan karşılıklarının düşürüldüğü yer satışların maliyetini olacaktır. Bir diğer finansal tablo olan nakit akış tablolarındaysa, direkt ya da endirekt tekniklerle nakit akışlarının gruplandırılmasında, “işletme faaliyetleri”, “yatırım faaliyetleri” ve “finansman faaliyetleri” biçiminde üç grupta raporlanacaktır (Akdoğan, 2007: 113-114).

1.2 Türkiye’de Muhasebe Standartları

Türkiye’de Muhasebe Standartları, ulusal olarak muhasebe standartlarını oluşturulmasında, yayımlanmasında ve denetiminde görevli olan kuruluşların görev ve faaliyetleri ile ilgili bilgiler çerçevesinde ele alınmıştır.

1.2.1 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Çalışmaları

KGK’ nun kurulması 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu’na 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmıştır. 2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile de kurulmuştur (T.C Resmi Gazete, 2011).

Kurumun kurulmasındaki temel amaç “yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek” tir (KGK, 2012):

KGK altı ana hizmet dairesinden oluşmaktadır. Bunlar (KGK, 2012):

- 1) Standartlar Daire Başkanlığı I, II
- 2) Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı
- 3) Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı I, II, III
- 4) Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı

5) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

6) İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı

Bu daire başkanlarının yanında kurumun muhakemat¹ ve hukuk danışmanlığı işlerini yürütmek üzere Hukuk Müşavirliği birimi mevcuttur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Yönetmelik 4. Madde 2. Bendinde kurulun yetki ve görevleri detaylarıyla belirlenmiştir. Mevzuatı tekrar etmemek adına ana başlıklarıyla şöyle özetlenebilir:

- 1) UFRS' ye uyumlu TFRS'yi oluşturmak ve yayımlamak
- 2) Bağımsız olarak çalışacak denetçiler ve bağımsız çalışacak denetim kuruluşlarına yetki vermek, yetkilerini sonlandırmak, askıya almak, sicile kaydetmek, askıya alınanları internet sitesinden liste halinde duyurmak
- 3) Bağımsız denetim yapılırken kamu yararını gözeterek bağımsız denetim işlemlerinde uygulamanın birliğini, güveni ve kaliteyi sağlamak
- 4) Uluslararası Denetim Standartlarına uyumluluğu sağlanmış Türk Denetim Standartları (TDS) oluşturarak yayımlamak

Standartların hazırlanması, denetim ve ilgili diğer işlemleri Standartlar Daire Başkanlıkları yürütür. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik 6. Madde 1. Bendinde görevler şöyle sıralanmıştır:

- 1) TFRS' nin oluşturulması ve yayımlanması
- 2) Bilgi sistemlerini denetlemek, bunun yanında diğer kamu kurumlarının görüşlerini de alarak TDS oluşturmak ve yayımlamak
- 3) Uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenli ve sürekli eğitim standartları yanında mesleki etik kurallarının belirlenmesiyle ilgili çalışmalar yapmak
- 4) Görev alanını ilgilendiren ikincil düzenlemelerle ilgili çalışmalar yapmak
- 5) Görev alanıyla ilgili olmak kaydıyla denetimin bağımsız, tarafsız, güvenilir, kaliteli olmasını sağlayacak çalışmalar yaparak tedbirler almak
- 6) Mevzuatla ilgili taslakları standartlara uyum bakımından değerlendirmek, diğer kurumlar tarafından yapılan düzenlemelerden kurulca onaylanacak konularla ilgili çalışmalar yapmak

¹ Muhakeme etme, doğru hüküm verme, akıl yürütme,

- 7) Ulusal ve uluslararası muhasebe uygulama ve gelişmelerini takip eder. Uluslararası kuruluşlarla, diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla işbirliği yaparak, gerekiyorsa bu kuruluşlara üyeliğe yönlendirme ile ilgili kendi görev alanıyla işlemleri, işleri yürütmek
- 8) Kurul başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek

1.2.2 Sermaye Piyasası Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle İlgili Çalışmaları

SPK hem yönetim hem mali açıdan özerktir, bağımsız bir kuruluştur. SPK merkezi İstanbul'da bulunmaktadır. Kurulun temel amaçları;

- 1) Sermaye piyasalarının ve bu piyasada faaliyet gösteren kurumların işleyişi ile ilgili kuralları belirlemek,
- 2) Sermaye piyasasından fon kullanımı gerçekleştiren ya da gerçekleştirmeyi düşünen şirketlerin belirli kurallar çerçevesinde en iyi şekilde faydalanmalarını sağlamak,
- 3) Sermaye piyasasında yatırım yapan kişi ya da kurumların haklarını ve yararlarını koruma altına almak,
- 4) Sermaye piyasalarının adil bir şekilde ve etkin olarak çalışmasını sağlamaktır (SPK, 2004).

SPK çalışmaları başkana bağlı olarak çalışan başkan yardımcılarına bağlı olan daireler tarafından yapılmaktadır.

Muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar yapan Muhasebe Standartları Dairesi Daire Başkanı'na bağlı bir daire başkanı ve aşağıdaki birimlerden oluşmaktadır:

- 1) Muhasebe ve Denetim Standartları Düzenleme ve Koordinasyon Grubu
- 2) Bağımsız Denetleme Kuruluşları İzin ve İzleme Grubu başkanlıkları
- 3) Kalem Müdürlüğü (SPK, 2004).

24 Şubat 2004 tarih ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen ve 16 Mart 2004 tarihinde 25404 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun faaliyet ve çalışmalarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla çıkarılmıştır (SPK, 2004). SPK'nın yaptığı mevzuat çalışmaları ve değişiklikleri Tablo 1.4'te görüldüğü gibidir:

Tablo 1.4: SPK ve bağımsız denetim, muhasebe standartları mevzuat çalışmaları (Verginet, 2016) adresinden tarafınca derlenerek hazırlanmıştır).

SN	Mevzuat	İçeriği
1	05.05.2006 tarih ve 21/526 sayılı Kurul Kararı (200 6 /20 sayılı SPK Haftalık Bülteninde yayımlanmıştır.)	Muhasebe/finansal raporlama standartlarına ilişkin karardır.
2	06.10.2006 tarih ve 44/1224 sayılı Kurul Kararı (200 6 /43 sayılı SPK Haftalık Bülteninde yayımlanmıştır.)	Halka açık anonim ortaklıkların taraf oldukları birleşme işlemlerinde Kurulumuzun Seri:I, No:31 sayılı Birleşme İşlemlerine İlişkin Esaslar Tebliği (Birleşme Tebliği) gereğince kamuya açıklanan ve Kurulumuzun Seri:XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” ile © Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına (UMS/UFRS) uygun olarak hazırlanan birleşmeye esas finansal tabloların, solo veya konsolide finansal tablolardan hangisinin olması gerektiğine ilişkin karardır.
3	Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Konusunda Tebliğ (Seri: XI No: 25)	Bu Tebliğin amacı, Sermaye Piyasası Kanununun değişik 16 ve 22/e maddeleri uyarınca işletmeler tarafından düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin muhasebe ilke ve kurallarını belirlemektir.
4	Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Gerekçesi (Seri:XI No:25)	Tebliğin Gerekçesi ve Uygulanma Şeklinin duyurulması.
5	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Seri:XI, No:25 Sayılı Tebliğ/UFRS Uyarınca Düzenlenecek Mali Tablo ve Dipnot Formatları Hakkında Duyuru	Mali Tabloların şekli hakkında bilgilendirme yapmak.
6	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: XI No:26)	Enflasyonist dönemlerde Mali Tabloların Düzenlenmesi Hakkında Tebliğde Yapılan Değişiklikler
7	Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: XI No:27)	Madde eklenmesi

SPK Muhasebe Standartları kararını yayımladıktan sonra bu konuda daha birçok düzenleme ve değişiklik yapmıştır.

1.2.3 Türk Ticaret Kanunu’nda Muhasebe Standartları

13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilip, 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanan ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’nin uygulanması konusunda birçok düzenlemeyi içermektedir.

Yeni TTK 6 kitaptan oluşmaktadır. Bu kitapların başlıkları şöyledir:

- 1) Birinci Kitap: Ticari İşletme
- 2) İkinci Kitap: Ticaret Şirketleri
- 3) Üçüncü Kitap: Kıymetli Evrak
- 4) Dördüncü Kitap: Taşıma İşleri
- 5) Beşinci Kitap: Deniz Ticareti
- 6) Altınca Kitap: Sigorta Hukuku

TMS, TTK'nın Birinci Kitabının Beşinci Kısımındaki Ticari Defterler başlığı altında ağırlıklı olarak yer almaktadır. Bu kısımda yer alan düzenlemeler Tablo 1.5'de görüldüğü gibidir:

Tablo 1.5: TTK'nde yer alan defter tutma ve envanter düzenlemeleri (T.C. Resmi Gazete, 2011).

Defter Tutma ve Envanter (64-67. M)	İçeriği
Defter Tutma Yükümlülüğü	<p>*Tacirler, ticari defterleri tutmakla birlikte, ticari işlemlerini, malvarlığı durumunu TMS'na göre açıkça ve görülebilir şekilde ortaya koymak zorundadır.</p> <p>*TMS'na göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Bilim ve Sanayi Ticaret Bakanlığı² tarafından tebliğle belirlenir.</p> <p>*Yevmiye Defteri³, Defter-i Kebir⁴ ve Envanter Defteri dışında tutulacak defterler KGK⁵ tarafından tebliğle belirlenir.</p>
Defterlerin Tutulması	Ticari defterlerin tutulması, bu defterlere yapılan kayıt belgelerinin dosyalanması konusunda uygulanacak yöntemler TMS'na uygun olmak zorundadır.

² Eski adı Sanayi ve Ticaret Bakanlığıdır. 29 Haziran 2011 Tarihinde adı Bilim, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı olarak değişmiştir. TTK'nda eski adı geçmektedir.

³ Günlük Defter

⁴ Büyük Defter

⁵ Eski adı Türkiye Muhasebe Standartları Kuruludur. Bu konuda detaylı bilgi çalışmanın 1.5 numaralı başlığı altında verilmiştir.

Tablo 1.5 (Devam): TTK'nde yer alan defter tutma ve envanter düzenlemeleri (T.C. Resmi Gazete, 2011).

Defter Tutma ve Envanter (64-67. M)	İçeriği
Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler	<p>*Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.</p> <p>*Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir.</p> <p>*Faaliyet döneminin kapanışında, fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.</p>

Tablo 1.6: TTK’nde yer alan açılış bilançosu, yılsonu finansal tablolar düzenlemeleri (T.C. Resmi Gazete, 2011).

Açılış Bilançosu, Yılsonu Finansal Tablolar (68-86. M)	İçeriği
Düzenleme Yükümü	*Temel Mali Tabloların ⁶ düzenlenmesinde; 514. Maddedeki şart geçerlidir. (Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar.)
Düzenlemeye İlişkin Hükümler	*Yılsonu finansal tablolar TMS’na uyularak düzenlenmelidir.
Tamlık ve Mahsup Yasağı	*Aksine kanuni hükümler ve TMS saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur.
Bilançonun İçeriği	*TMS’da aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.
Aktifleştirme Yasağı	*TMS’da aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu, özkaynak sağlanması için yapılan harcamalar, bedelsiz olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar, sigorta sözleşmelerinin yapılması sırasında yapılan giderler bilançoda aktif kalem olarak gösterilemez.
Karşılıklar	Şüpheli alacaklar için TMS’da öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.
Dönem Ayırıcı Hesaplar	Bilanço gününden sonraki belirli bir sürede gidere dönüşecek harcamalar ya da gelire dönüşecek tahsilatlar TMS’na göre kaydedilir.
Sorumluluk İlişkileri	Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile TMS’da öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte TMS’na göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.
Değerleme İlkeleri	*Finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlarla ilgili değerlemeler TMS’na öngörülen ilkeler dikkate alınarak yapılır. *Değerlemeye ilişkin olumlu ya da olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS’daki esaslar geçerlidir. *Varlıkların, borçların ve diğer kalemlerin değerlemesi TMS’na göre yapılır. *İktisap ve üretim değerleri belirlenirken TMS’na uyulması zorunludur. *Eğer kalemlerin değerlemesindeki şartlar uygunsa TMS’nda yer alan değerlendirme basitleştirici yöntemler şeklinde uygulanabilir.
Saklama ve İbraz	*Açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla, görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler. *Hukuki uyumsuzluklarda defterlerin uyumsuzlukla ilgili kısmı incelenir. Defterlerin geri kalan kısmı ise TMS’na uygunluklarının denetimi için gerekliyse mahkemeye açıklanır.

⁶ Temel Mali Tablolar Bilanço ve Gelir Tablosudur.

1.2.4 Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Uygulanma Süreci

TMS Seti, KGK tarafından yayınlanan TMS ve TFRS ve yorumlarından oluşmaktadır. Bu standartlar IASB tarafından yayınlanan IAS-IFRS ve IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee-Uluslararası Muhasebe Standartları Raporlama Yorumlama Komitesi) tarafından yapılan yorumların Türkçeye çevrilmiş şeklinden oluşmaktadır.

“Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 16/05/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır” (KGK, 2005).

Türkiye’de TMS/TFRS oluşturma süreci kronolojik olarak Tablo’da görüldüğü gibidir:

Tablo 1.7: TMS / TFRS oluşturulma süreci (KGK’de yayınlanan setlerin detayları incelenerek hazırlanmıştır).

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	09.04.2012 - 29321
TMS 2: Stoklar (Değişiklik)	30.12.2012 - 28513
TMS 7: Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	05.03.2014 - 28932
TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	30.12.2012 - 28513
TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	28.11.2008 - 27068
TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri (Değişiklik)	30.12.2012 - 28513
TMS 12: Gelir Vergileri (Değişiklik)	05.03.2014 - 28932
TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama (Değişiklik)	03.03.2006 - 26097
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)	12.11.2014 - 29173
TMS 17: Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	12.11.2014 - 29173
TMS 18: Hasılat (Değişiklik)	30.12.2012 - 28513
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)	09.04.2015 – 29321
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Değişiklik)	30.12.2012 – 28513
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	13.11.2014 – 29173
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri (Değişiklik)	13.11.2014 – 29173
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları (Değişiklik)	18.09.2014 – 29123
TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 – 26095
TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)	09.04.2015 – 29321
TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)	09.04.2015 – 29321
TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Değişiklik)	28.11.2008 – 27068

Tablo 1.7 (Devam): TMS / TFRS oluşturulma süreci (KGK'de yayınlanan setlerin detayları incelenerek hazırlanmıştır).

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 – 26040
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	05.03.2014 – 28932
TMS 33: Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	30.12.2012 – 28513
TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama (Değişiklik)	09.04.2015 – 29321
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	12.11.2014 – 29173
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	18.09.2014 – 29123
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	18.09.2014 - 29123
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	18.09.2014 – 29123
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	12.11.2014 – 29173
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	12.11.2014 - 29173

1.2.5 Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihçesi ve Gelişimi

2005 yılından itibaren Avrupa Birliği topluluğunda halka açık şirketlerin, banka ve sigorta şirketlerinin finansal tablolarını UFRS’ye uygun düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye AB üyeliğine aday ülke olma konumu nedeniyle standartları kabul ederek uygulama yönünde adım atmak durumunda kalmıştır. Hatta Türkiye 2004 yılında Uluslararası Para Fonu (IMF) 4. İyi niyet mektubunda 2005 yılına kadar 20 standart belirlemeyi taahhüt etmiştir. Bu aşamadan sonra standartları hazırlamak amacıyla “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) devredilmiştir (KGK, 2016). TMSK, muhasebe standartlarını uyumlaştırmak amacıyla şirketler, bankalar ve sigorta firmalarının finansal tablolarını UFRS’ye göre hazırlamalarını zorunlu hale getirmiştir. TMSK strateji olarak UFRS’ye tam uyumu benimseyerek bununla ilgili olarak uluslararası standartlarının çevirisini yaptırmış bu çeviriler Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Resmi Gazetede yayımlandıktan sonra 2006 yılından itibaren bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık faaliyet gösteren şirketler finansal raporlamalarını UFRS’ye tam uyumlu hale getirerek Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlemektedirler. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatını tabi olan şirketler, bir başka deyişle hisseleri borsada işlem gören anonim şirketler defterlerini Maliye Bakanlığı’nca 1992’de yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine

göre tutmaktadırlar. Ancak vergiyle alakalı olan finansal tablolarını TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)' ye göre hazırlamaktadırlar. Bankalar, sigorta firmaları, borsada faaliyet gösteren işletmeler dışındaki bütün işletmeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planı'na uygun olarak kayıtlarını tutmak zorundadırlar (Çankaya & Hatipoğlu, 2011:62).

1.3 Birinci Bölüm Genel Değerlendirmesi

UFRS olarak ifade edilen Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi'nin dünyada uygulanmasının hatta uluslararası kuruluşlar tarafından zorunlu kılınmasının temel sebebi uygulamada birliği sağlamaktır. Bu durum özellikle iktisadi olarak ülke sınırlarının anlamsızlaşması sonucunu doğuran küreselleşmenin bir neticesidir.

Küreselleşmenin etkisinden sıyrılma imkanı olmayan dünya ülkelerinde, UFRS'nin uygulanması için bir takım çalışmalar yapıldığı ve birçok ülkenin bu sistem ile mevcut sistemlerini entegre ettiği/değiştirdiği görülmektedir. Türkiye'de uluslararası konjonktürün gerektirdiklerini yerine getiren bir ülke olarak bahsi geçen standartlara kendi sistemlerini entegre etmektedir. Bu çerçevede finansal raporlama kalemlerinden finansal tabloların sunulmasına dek birçok değişiklik gerçekleştirilmiştir. TFRS/TMS olarak ifade edilen ve birçok konuda (TMS – 1, TMS, 2 vb.) standartlar çıkarılan Türkiye'de, uygulamaların küresel standartlarda gerçekleşmesinin yanı sıra toplumun en büyük gereksinimi olmasına karşın şimdiye dek önemsenmeyen “şeffaflığın” UFRS ile gelen en önemli yeniliklerden biri olduğu söylenebilir. Şeffaflık unsuru özellikle işletme dışındaki kişi ve kurumların karar almalarında etkili olmaktadır.

Öz olarak UFRS ve türevinde meydana gelen ulusal değişiklikler esasında küresel olarak yatırım yapabilen işletmelere daha çok fayda sağlamakta ve sermayenin küreselleşmesi noktasında firmaların yanlış yatırım kararı vermemelerini temin eden bir uygulama olarak görünmektedir.

Türkiye'de ilk olarak 2005 yılında başlayan UFRS uyumlaştırma çalışmalarına bir çok kurum emek vermiştir. Bu kurumların başında KGK gelmektedir. Hatta bu kurumun 2011 yılında kurulmasının en önde gelen nedenlerinden birisi de UFRS'ye uyumlu olarak TFRS hazırlamak olduğu söylenebilir. Kurumun kuruluş yönetmeliğinde de yer alan yetki ve görevlerde bu husus belirtilmektedir. Ayrıca

SPK'da süreç dahilinde yayımladığı bildirimler ve düzenlemelerle UFRS'ye entegre şekilde finansal tablolarıya yönelik çalışmalarda bulunmuştur.

Türkiye'de UFRS uyumlaştırma çabaları kapsamında yapılan en önemli düzenleme ise şüphesiz 2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'dur. Zaten Türk Ticaret Kanunu'nun tekrar yapılandırılmasındaki amaç değişen koşullara ayak uydurmaktır. Bu bağlamda Kanun'da yer alan, ana başlıkları ile defter tutma ve finansal tablo düzenlemesi hakkındaki düzenlemeler mevcuttur.

Türkiye'de muhasebe standartları uygulaması peyderpey çıkarılan standartlar çerçevesinde 2005 yılında başlamıştır. Standartların tamamlanması 2 sene takribinde sürmüştü ve 41 adet standart yayımlanmıştır.

Görülmektedir ki ülkemizde birçok kurum ve kuruluş ile UFRS'ye entegre olarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirmek adına düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin getirilme sürelerinin uygun olup olmadığına ilişkin husus ayrı bir tartışma konusu olmakla birlikte bir sonraki bölümde, söz konusu evrensel standardın uygulanmasında en büyük güçlüğü yaşayan kesim KOBİ'lerde muhasebe standartlarına değinilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

KOBİ MUHASEBE STANDARTLARI

2.1 Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

Ülkeler bakımından mühim bir statüde bulunmalarına rağmen KOBİ'ler ile ilgili dünya standartlarında kabul gören bir tanım yoktur. KOBİ'ler ile ilgili tanımlar ülke bazında farklılık arz etmekte ve KOBİ'lerin kavramsal olarak belirtilmesinde karmaşaya sebebiyet vermektedir. KOBİ'lere dair gerçekleştirilen tanımlarda, bütün bilim adamları ve çeşitli kurumlar ile yasal mevzuat arasında görüş birliği yoktur (Bozkurt, 1999: 12).

KOBİ kavramına dair gerçekleştirilen tanımlar genel itibariyle nitel ve nicel olarak iki başlıkta düzenlenmektedir. (Erdoğan, 2012: 22). KOBİ ile ilgili tanımların kullanımı dikkate alındığında bütün ülkelerde yer aldığını görmek olasıdır. Ülkelerin iktisadi açıdan temel direğini meydana getirmelerine rağmen uluslararası arenada standart bir tanımının olmaması KOBİ'ler bakımından problem olarak belirtilebilmektedir. Açıklamalar bağlamında bazı ülkelerin KOBİ'lere ilişkin yaptıkları tanımlara dair kullandıkları kriterler Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2.1: Bazı ülkelerin KOBİ tanımı yaparken kullandıkları kıstaslar (DPT, Sanayi Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: 2004).

KISTASLAR	SERMAYE	İŞÇİ SAYISI	CİRO + SERMAYE + İŞÇİ SAYISI
ÜLKELER	Bangladeş		AB
	Endonezya		ABD
	Gana	Brezilya	Filipinler
	Hindistan	Malezya	Japonya
	Nepal	OECD	Peru
	Nijerya	Tayland	Sudan
	Kenya		Türkiye
	Sri Lanka		Venezuela

Türkiye'de kamu kurumları ile bankalar aracılığıyla KOBİ'lere ilişkin tanımlar gerçekleşmişse de ortaya koyulan tanımların benzer özellikler çerçevesinde geliştiği

ifade edilememektedir. KOBİ tanımlamasında, AB mevzuatında yapılan tanımının, Türkiye'nin AB'ye uyum süreci bağlamında 2005 senesinde düzenlenen yönetmelik bağlamında ülkemizde de ele alındığı görülmektedir (Özdemir, 2006: 35).

2.2. KOBİ UFRS/TFRS'lerinin Ortaya Çıkma Süreci

IASB, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere yönelik bir standart oluşturabilmek için uzmanlardan oluşan bir çalışma grubu kurmuş ve standardın geliştirilebilmesi için çalışmalara başlamıştır. IASB'nin bağlı bulunduğu IASCF'nin mütevelli heyet üyeleri, 2002 tarihli yıllık raporlarında, "IASB'nin geliştirmekte olan ekonomiler ile küçük ve orta büyüklükteki işletmelere özgü konuların dikkate alınmasına yönelik çabalarını üyelerin de desteklediği" açıklamasında bulunmuştur. Söz konusu üyeler, Temmuz 2005 tarihinde, IASCF'nin ve IASB'nin vakıf tüzüğünde yer verilen amaçlarını yeniden şekillendirmiş ve böylelikle desteklerini resmi hale getirmişlerdir. Yapılan değişiklikle, UFRS'lerin geliştirilmesi aşamasında, uygun olduğu ölçüde, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ile geliştirmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarının da dikkate alınmasına yönelik bir amaç eklenmiştir (IASB, 2009: 9).

Takip eden dönemlerde, önce 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında gerçekleştirilen kamuya açık toplantılarda IASB, KOBİ'ler için muhasebe standardı geliştirme konusunda takip edeceği temel yaklaşım konusunda taslak niteliğinde bazı yaklaşımlar geliştirmiştir. Geliştirilen bu yaklaşımlar, birkaç UFRS'ye uygulanarak teste tabi tutulmuştur (IASB, 2009: 9).

Kurul, Haziran 2004'te çalışmakta olduğu konu üzerindeki yaklaşımları değerlendirebilmek ve fikir elde etmek için "Küçük ve Orta büyüklükteki İşletmeler için Muhasebe Standartlarına Yönelik Birincil Görüşler" başlıklı tartışma belgesini yayımlamış ve buna ilişkin 120 yorum almıştır (IASB, 2009: 10).

Tartışma belgesine gelen görüşler, KOBİ'ler için UFRS'ye önemli bir talep olduğunu ve birçok ülkede Tam Set UFRS ve ulusal bazda geliştirilmiş standartlar yerine KOBİ'ler için UFRS uygulamasının tercih edileceğini göstermiştir. 2004 sonları ve 2005'in başlarında elde edilen sonuçlara göre IASB KOBİ'ler için UFRS'ye yönelik bir taslak niteliğinde bazı kararlar almıştır. Daha sonraki aşamada ise KOBİ'ler için UFRS'nin nihai taslağının yayınlanmasını kararlaştırmıştır.

Söz konusu nihai taslağı oluşturabilmek için ilk ele alınan görüşlerden yola çıkılarak, daha ayrıntılı olarak kullanıcılar tarafından ne istendiğinin belirlenebilmesi amacıyla çeşitli müzakereler ve anket uygulamaları gibi yollar ile oluşturulmak istenen nihai taslağa yön verilmeye çalışılmıştır. Temmuz 2003'ten nihai taslağın yayınlandığı 2007'ye kadar kamuya açık 31 toplantı yapılmış, sona yaklaşan taslak, IASB'nin internet sitesinde ilgili yorumların alınabilmesi ve bilgilendirmeye devam edilebilmesi için Ağustos 2006'da ilan edilmiştir (IASB, 2009: 11).

IASB, kamuoyunun görüşünü almak üzere Şubat 2007 tarihinde önerilen KOBİ'ler için UFRS'nin nihai taslağını yayınlamıştır. Önerilen standart setinin amacı, nispeten daha küçük, borsada işlem görmeyen işletmeler için uygun olan ve menkul kıymetleri halka açık sermaye piyasalarında işlem gören işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere geliştirilmiş tam set UFRS temeline dayanan, basitleştirilmiş, bağımsız bir muhasebe ilkeleri seti oluşturmaktır (IASB, 2009: 11).

IASB, nihai taslak ile birlikte, tam bir açıklayıcı finansal tablolar seti ile dipnot kontrol listesi içeren öneri niteliğindeki uygulama kılavuzunu yayımlamış ve söz konusu kılavuza ilişkin yorum yapılmasını talep etmiştir. Nihai taslak ile birlikte, nihai taslakta ulaşılan sonuçların sebeplerini açıklayan bir karar gerekçeleri bölümü sunulmuştur.

Oluşturulan nihai taslağa katılımcıların yorumları için 30 Eylül 2007 tarihine kadar süre belirlenmiş ancak saha testi katılımcılarının talebi üzerine 30 Ekim 2007 tarihine kadar bu süre uzatılmıştır. IASB, 20 ülkeden 116 küçük işletmenin katıldığı saha testi programını, ulusal standart belirleyiciler ve diğer ilgili grupların yardımıyla tamamlamıştır. Yine bu süreçte Kurul, nihai taslağa ilişkin 162 adet yorum mektubu almıştır. Kurul üyelerinin tüm mektuplara erişebilmesi için mektuplar uygun dile çevrilmiş ve IASB'nin web sitesinde ilan edilmiştir. Görüş bildirenlerin önemli bir bölümü, KOBİ için UFRS'nin mevcut UFRS'lere dayandırılması gerektiği düşüncesine sahip olduğu anlaşılmıştır.

Nihai taslakta yer alan önerilerin yeniden görüşülmesine Mart 2008 tarihinde başlanmıştır. Söz konusu görüşmeler Nisan 2009 tarihine kadar devam etmiş-toplamda 13 Kurul toplantısı olmuştur ve KOBİ UFRS'ye ilişkin yapılan kamuya açık toplantıların sayısı 44'e yükselmiştir.

Kurul Mayıs 2008 tarihinde, kapsam, muhasebeleştirme, ölçüm ve sunum ile ilgili olmak üzere; nihai taslağa ilişkin yorum mektuplarında, saha testi yapan işletmeler tarafından hazırlanan raporlarda ve çalışma grubunun tavsiyelerinde ön

plana çıkan konuları ele alarak, nihai taslaktaki önerileri yeniden görüşmeye başlamıştır. Söz konusu görüşmeler Şubat 2009 tarihine kadar devam etmiştir.

2.3 KOBİ UFRS'lerin Dünyada uygulandığı ülkeler

KOBİ'lere ilişkin standartların uygulama hususunda muhasebe uygulama standardı düzenleyen yetkililerle gerçekleştirilen çalışmalarda, KOBİ standartlarının yakın zamanda mecburi olarak ya da izin dahilinde uygulanması hususunda düşüncelerinin varlığına dair soruya 50 ülke yetkililerinin verdiği cevaplar şu şekildedir (Parlakkaya, 2011: 12):

- 1) Mecburi Uygulama: 19 ülke
- 2) İzin Bağlamında Uygulama: 10 ülke
- 3) Mecburi uygulama yada izin bağlamında: 13 ülke
- 4) Herhangi bir planı bulunmayan: 8 ülke

Tablo 2.2: KOBİ UFRS'lerin Dünyada uygulandığı ülkeler (Parlakkaya, 2011: 12).

Zorunlu Uygulamayı Planlayan Ülkeler	Bahama İrlanda İngiltere Singapur Kosova Suudi Arabistan Panama El Salvador Uganda Mongolia Kıbrıs Türkiye Malezya Brezilya Güney Afrika Malawi Bahrain Swaziland Lübnan	İzin Vermeyi Planlayan	A.B.D Tanzanya Sri Lanka Avusturya Arjantin Sili Özbekistan Namibya Danimarka Nijerya
Zorunlu Olabilir veya İzin Verebilir	Arnavutluk Moldova Norveç Avustralya Hollanda Slovakya Hong Kong Romanya Tayvan Yeni Zelanda İsveç İsrail İzlanda	Zorunlu Tutma veya İzin Konusunda Planı Olmayan	Kanada Slovenya İsviçre Japonya Fransa Malta Almanya Meksika

2.4 KOBİ UFRS/TFRS'lerin Türkiye'de uygulaması

Türkiye'de muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri yapmakla yetkili olan TMSK, Avrupa Birliği uygulamalarına entegrasyonu temin etmek ve küresel ölçekteki uygulamalarına uzak kalmamak maksadıyla UFRS'yi benimsemiştir. Bu durum neticesinde TMSK ile IASCF, telif ve lisans anlaşması yapmış, TMSK'nın ulusal düzeyde uygulanacak standartların resmi bir çevirisinin yapılması noktasında karar alınmıştır. Bu çalışmalar neticesinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. UFRS' de gerçekleştirilecek düzeltme ve eklerin, TFRS'nin UFRS ile bütünüyle uyumlu olmasının sağlanması maksadıyla, TMSK'nın de uygulanacağı düşünülmektedir (Çiçekli, 2010: 2).

KOBİ standartlarının hazırlanması sürecinde IASB tarafından yapılan anket çalışmalarında aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 19 ülkenin KOBİ UFRS'yi zorunlu olarak uygulamaya geçirmeyi planladıkları görülmüştür (Akdoğan, 2010: 5).

Türkiye'de yürürlükte olan TTK 'da hangi şirketlerin KOBİ UFRS'yi uygulayacağı şu şekilde belirtilmiştir (Resmi Gazete: 2011).

a) Geçici Madde 1, ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilenlerin (1534'üncü madde a ve e bendleri) dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

2.5. KOBİ UFRS/TFRS'lerin İçeriği

2.5.1. Kavramsal ve Genel İlkeler

İşletmelerin belli periyotlarda düzenlemiş olduğu finansal tablolar, mevcut mali durumu, işletme performansı ve likidite ile ilgili doğru bilgiler yer alacak biçimde hazırlanmalıdır. UFRS'ye göre düzenlenen tablolarda yer alan bilgilerin doğru bilgiler olduğu varsayılır. KOBİ olarak finansal tablo hazırlayanlar, UFRS'ye uyumlu biçimde finansal tablolarını hazırlayacak ve bu durumu açık ve eksiksiz biçimde dipnotlarında ifade edecektir. (IASB, 2007: 103).

Finansal tabloların hazırlanmasında güdülen amaç, mali bilgi isteme olanağı olmayanların, işletmenin finansal durumu başta olmak üzere gerçekleştirmiş olduğu faaliyet neticelerini ve likiditesi ile ilgili bilgi edinilmesini temin etmektir. Bununla

birlikte, finansal tablolar yönetim kademesinin idarecilik performanslarını yani yönettiği kaynaklarla ilgili hesap verebilirliklerini göstermektedir (Demir ve Bahadır, 2001: 23).

Finansal durum, işletmenin finansal durum tablosunda (bilanço) yer alan varlık, borçlar ve özkaynakların belirli bir tarihteki ilişkilerini göstermektedir (Karapınar vd., 2012: 9).

Varlık; geçmiş dönemde ortaya çıkan, raporlama döneminde işletmenin tasarrufunda olan ve ileride işletmeye mali yarar sağlaması düşünülen değerlerdir. Mali fayda, nakit veya nakit benzeri değerlerin işletmeye akması için doğrudan veya dolaylı katkı sağlaması potansiyelidir.

Borçlar; geçmiş dönemlerde ortaya çıkan, ödenmesi veya ifası durumunda varlıkların azalışına neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. Buradaki yükümlülük yasal yükümlülük olabileceği gibi zımnen kabul edilen bir yükümlülük de olabilmektedir. Zımnen kabul edilen yükümlülük, yayınlanmış politikalar ile işletmenin diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini göstermiş olması ve buna ilişkin taraflarda beklentinin olmasından kaynaklanmaktadır.

Özkaynaklar; varlıklardan borçların düşürüldükten sonra kalan varlıklar üzerindeki ortakların paylarını ifade etmektedir. Özkaynaklar bilanço; sermaye, dağıtılmamış karlar (kar yedekleri) ve özkaynaklarda muhasebeleştirilen kazanç ve kayıplar (sermaye yedekleri) olarak alt sınıflara ayrılmaktadır.

Faaliyet sonuçları, işletmenin gelir ve giderleri arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir (Karapınar vd., 2012: 10).

Gelir; raporlama dönemi boyunca, yatırımcıların koyduğu değerler hariç, varlıklarda artış veya borçlarda azalış şeklinde ortaya çıkan ve özkaynaklarda artışla sonuçlanan ekonomik değer artışlarıdır. Gelirler, hâsılat ve kazançlardan oluşmaktadır.

Hâsılat; işletmenin esas faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan satış, ücret, vade farkı, faiz, kar payı ve kirayı içeren gelirlerdir. Kazanç; özkaynaklarda artışa neden olan ancak hâsılat kapsamında değerlendirmeyen gelirlerdir ve kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak raporlanmaktadır.

Gider; raporlama dönemi boyunca, yatırımcılara yapılan dağıtımlar hariç, varlıklarda azalışa ya da borçlarda artış şeklinde ortaya çıkan ve sonuçta özkaynakta azalışa neden olan ekonomik değer azalışlarıdır. Giderler olağan faaliyetlerden

kaynaklanan giderler ve zararlardan oluşmaktadır. Giderler, olağan faaliyet döneminde ortaya çıkan satış maliyeti, ücretler ve amortismanları içermektedir. Zararlar, özkaynakta azalışa neden olan diğer kalemlerdir ve kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak raporlanmaktadır.

Finansal tablolarda yer alan bilgin taşınması gereken özellikler olarak adlandırılan niteliksel özellikler şu şekilde sıralanmaktadır (Demir ve Bahadır, 2011: 23).

a) Anlaşılabilirlik

Finansal tablolar tarafından sağlanan bilginin ana niteliği kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olmasıdır.

b) İhtiyaca Uygunluk

Finansal tablolarda yer alan bilginin, finansal bilgi kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarına uygun olması gerekmektedir.

c) Güvenilirlik

Finansal tabloların belirli kişi veya grupların çıkarı gözetilmeksizin tarafsızca düzenlenmesidir.

d) Önemlilik

Finansal tablolarda sunulan veya sunulacak olan bilginin tutarından çok bilginin karar almayı etkileme düzeyi öne çıkmaktadır.

e) Özün Önceliği

Gerçekleştirilen işlemlerin ve içinde bulunulan durumların, kanuni gereklere göre değil işlemlerin ve durumların özüne, gerçeğe uygun halde muhasebe kayıtlarına alınması ve sunulmasıdır.

f) İhtiyatlılık

Belirsizlik sebebiyle tahmin edilmesi lüzumlu hallerde varlıkların ve elde edilen gelirin olması gerekenden yüksek, yükümlülüklerin ve giderlerin olması gerekenden düşük belirtilmemesi gerekmektedir.

g) Tam Açıklama

Finansal tablolarda yer alan bilginin, kullanıcıları tarafından güvenilir olarak algılanması amacıyla, bilgilerin maliyet ve önemiyet çerçevesinde tamamını içine alması, başka bir ifade ile tam olması gereklidir.

h) Karşılaştırılabilirlik

Finansal tablolarda raporlanan finansal bilgilerin hem yıllar itibariyle hem de diğer işletmelerin finansal bilgileriyle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

ı) Zamanında Sunum

Finansal bilginin gereksinimleri karşılması için bu bilgileri kullanacak olanların verecekleri iktisadi kararlara etki etmesi gereklidir. Olması gereken zamanda yapılan finansal tablo sunumu, finansal bilginin karar alma aşamasında sunulmasını gerekli kılmaktadır.

i) Fayda ve Maliyet Dengesi

Bilginin sunumuyla elde edilecek faydanın, bilgiyi edinmek için katlanılan maliyetin üzerinde olması gerekmektedir.

Varlık, Borç, Gelir ve Giderlerin ölçme ve muhasebeleştirme esasları şu şekildedir:

Varlık, borç, gelir ve giderler; gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akış veya işletmeden çıkışı ihtimali varsa ya da söz konusu kalemin maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir. Maliyetin güvenilir olarak ölçülememesi durumunda söz konusu kalem finansal tablolarda raporlanamaz (Karapınar vd., 2012: 12).

Ölçme, varlık, borç, gelir ve giderlerin parasal tutarlarının belirlenmesi işlemidir. Standartlarda ölçüm, tarihi maliyet esası ve gerçeğe uygun maliyet esasına göre yapılmaktadır (Karapınar vd., 2012: 12).

Tarihi maliyet, varlıklar için edinme tarihinde elde etme amacıyla katlanılan her türlü harcama ve tüketimlerdir. Borçlar için yükümlülüğün doğduğu tarihte yükümlülük karşısında elde edilen nakit ve nakit benzerlerinin tutarıyla ölçülmektedir.

İtfa edilmiş değer ise, bir varlık veya borcun bir tarihi maliyetin daha önceden gider veya gelir olarak muhasebeleştirilen kısmını ifade etmektedir.

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi sırasında ortaya çıkan değerdir.

KOBİ TFRS'de kullanılan diğer ölçüm esasları ise şunlardan oluşmaktadır (Demir ve Bahadır, 2011: 28).

1) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer

- 2) Gerçekleşebilir değer
- 3) Net gerçekleşebilir değer
- 4) Kullanım değeri
- 5) Bugünkü değer
- 6) Cari maliyet
- 7) Geri kazanılabilir değer

Nakit akış tablosu hariç tüm finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenmektedir. Tahakkuk esası, gelirin kazanıldığı giderin de ilgili hizmetler ya da mallar kullanıldığı anda muhasebeleştirilmesi politikasını içermektedir. Tahakkuk esasında; işlemlerin etkileri, işlemler ortaya çıktığı anda muhasebeleştirilmekte ve işlemler ilgili oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanmaktadır. Nakit akış tablosu ise nakit esasına göre düzenlenmektedir. Nakit esasına göre, gelirler tahsil edildiğinde giderler ödendiğinde muhasebeleştirilmektedir (Demir ve Bahadır, 2012: 31).

Bir varlık veya borcun finansal tablolara yansıtılabilmesi için gelecekte ekonomik fayda sağlama veya ekonomik fayda içeren değerlerin işletmeden çıkmasına ilişkin kesin bir beklentinin olması gerekmektedir. Buna göre (Karapınar vd., 2012: 13).

Varlıkların finansal durum tablosuna yansıtılabilmesi için, yapılan bir harcama raporlama döneminden sonraki dönemlerde işletmeye gelecekte fayda girişine neden olması muhtemelse varlık olarak muhasebeleştirilmekte aksi takdirde bu harcama gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Koşullu varlıklar, varlık olarak muhasebeleştirilemez.

Borçların finansal durum tablosuna yansıtılması ise işletmenin raporlama dönemi sonu itibariyle geçmişte meydana gelen bir mali olaydan dolayı yükümlülüğü doğmuşsa, bu yükümlülük nedeniyle varlık transferi veya nakit ödeme söz konusu ise ve ödenecek tutar güvenilir olarak ölçülebiliyorsa borç olarak muhasebeleştirilir. İşletme birleşmeleri ve şerefiye standardında yer alan esaslar hariç olmak üzere koşullu borçlar borç olarak muhasebeleştirilmemektedir.

Gelirlerin kapsamlı gelir tablosunda raporlanabilmesi için varlıklarda bir artışa veya varlıkların değerinde bir artışa ve borçlarda neden olan ekonomik fayda artışı güvenilir olarak ölçülebiliyorsa gelir olarak muhasebeleştirilmektedir.

Giderlerin raporlanabilmesi için ise varlıklarda bir azalışa veya varlık değerinde azalışa ve borçlarda artışa neden olan ekonomik fayda azalışı güvenilir olarak ölçülebiliyorsa gider olarak muhasebeleştirilmektedir. KOBİ TFRS’de tüm varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirmede tarihi maliyetiyle ölçülmektedir.

2.5.2 Finansal Tabloların Sunumu

Bu bölümde KOBİ’lerin hazırlamış oldukları tabloların sunuluşuna ilişkin genel hükümler açıklanmaktadır. Bu bölümde, “gerçeğe uygun sunum” ne anlama geldiği, tam bir finansal tablo setini oluşturan finansal tabloların neler olduğu ve bu tabloların tanımları üzerinde durularak, KOBİ TFRS ile uyum koşullarında bahsedilmektedir.

Gerçeğe uygun sunum, işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarını daha önce bahsedilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına uygun olarak muhasebeleştirmesi ve sunulmasıdır. Standarda göre ayrıca bir açıklama yapılmadığı müddetçe finansal tablolar gerçeğe uygun sunulmuş kabul edilmektedir. Gerçeğe uygun sunumda esas olan, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek finansal bilginin sunulmasıdır (Karapınar vd., 2012: 19).

Finansal tabloları KOBİ TFRS’ye uyumlu olan bir işletme bunu dipnotlarda açıkça belirtmelidir. Bu standarda uyumlu raporlama yapan işletmelerin standartta yer alan esasların tamamına uyması gerekmektedir. Ancak finansal tabloların hedefleriyle çelişkili bir durumun çıkması halinde; yönetimin finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna karar verdiği, gerçeğe uygun sunuma ulaşmak kaydıyla uygulanmayan hüküm dışında KOBİ TFRS ile uyumlu olduğu, KOBİ TFRS’de yer alan hükmün uygulanması halinde finansal tablo kullanıcılarına yanıltıcı sonuçlar vermesinin nedenlerini ve yerine uygulanan esasın dipnotlarda açıklanması kaydıyla standartta yer alan hükmün uygulanmasından kaçınılabilmektedir (Karapınar vd., 2012: 20).

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında temel esaslar şunlardır (Demir ve Bahadır, 2011: 39).

a) Sunumun tutarlılığı

Finansal tabloların ihtiva ettiği bilgilerin sunulması ve sınıflandırılmasında hangi dönemde düzenlenirse düzenlensin, herhangi bir farklılığın olmaması

gerekmektedir. Sunum ve sınıflandırmada yapılacak değişiklik dipnotlarda belirtilmelidir.

b) Önemlilik ve Toplulaştırma

Finansal tabloda yer alacak bilginin, bu bilgileri kullanacak olanları finansal kararlarına etki ediyorsa, bu kalemlerin raporlanması ya da hatalı raporlanmaması önem arz etmektedir. İşlevsel ve yapısal olarak birbirine benzemeyen kalemler, önemsiz olmaları dışında, ayrı biçimde sunulmaktadır. Önemlilik, ihmal ya da yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Finansal tablolarda benzer kalemlerin bir araya getirilmesi (toplulaştırma) sınıflama sürecinin son aşamasıdır. Finansal tablo kalemi tek başına önemli bir bilgi sağlamıyorsa finansal tablo ve dipnotlarda benzer kalemlerle toplulaştırılarak sunulmaktadır.

c) Karşılaştırmalı bilgi

Bir standart ya da yorum tersini gerektirmedikçe, finansal tablolarda yer alan kalemlerin tutarlarına ilişkin bilgi bir önceki dönem tutarlarına ilişkin bilgi ile birlikte karşılaştırmalı olarak verilmektedir. Kalemlerin sınıflandırılması ya da sunumu değiştirildiğinde, karşılaştırmalı tutarlar da yeniden sınıflandırılmaktadır. Bu durumun nedeni de açıklanmalıdır.

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasındaki temel varsayım ise işletmenin sürekliliğidir. Bu varsayım da işletme ömrünün sınırsız olduğu varsayılmaktadır. Bu standarda göre, işletme yönetimi, faaliyetlerine sürekli devam edebilme kabiliyetinin olup olmadığını düzenli olarak gözden geçirmelidir. Bu konuda şüphe uyandırabilecek olaylarla ilgili belirsizlikler tespit edilmesi halinde dipnotlarda açıklanmalıdır (Demir ve Bahadır, 2011: 39).

İşletmeler tam bir finansal tablo setini yılda en az bir defa sunması gerekmektedir. Raporlama döneminde değişiklik olması ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin bir yıldan kısa veya daha uzun bir süreyi içeriyorsa; raporlama döneminin değiştğini, dönemin daha uzun veya kısa kullanılmasının nedenleri ve finansal tablolarda yer alan tutarların tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığını dipnotlarda açıklamak durumundadır (Karapınar vd., 2012: 26).

Tam bir finansal tablo seti şu finansal tabloları içermektedir (Demir ve Bahadır, 2011: 49).

1) Finansal Durum Tablosu

- 2) Kapsamlı Gelir Tablosu veya ayrı bir Gelir Tablosu ve ayrı bir Kapsamlı Gelir Tablosu
- 3) Özkaynak Değişim Tablosu
- 4) Nakit Akış Tablosu
- 5) Dipnotlar

Finansal tablolarla birlikte; ticaret unvanı ve unvandaki değişiklikleri, finansal tabloların bireysel veya konsolide tablo olduğu, raporlama dönemi ve dönemin sona erdiği tarih, kullanılan para birimi ve finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapıldıysa yuvarlama düzeyi açıkça belirtilmelidir (Karapınar vd., 2012: 27).

2.5.2.1 Finansal durum tablosu - bilanço

İşletmelerin belli bir dönemdeki varlıkları, borçları ve öz kaynaklarını gösteren mali durum tablosuna bilanço denilmektedir. Bilançoda yer alması gereken asgari hesap grupları şu şekilde belirtilebilir.

Tablo 2.3. Bilançoda yer alması gereken hesaplar (IASB: 2007: 27).

Maddi Duran Varlıklar	Stoklar
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Ticari ve diğer alacaklar
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nakit ve nakit benzerleri
Finansal Varlıklar	Satılmak üzere elde tutulan varlıklar
Özkaynak yönetimine göre muhasebeleştirilen yatırımlar	Ticari ve diğer borçlar
Canlı varlıklar	Karşılıklar
Finansal Borçlar	Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar
Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları	Satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar
Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)	

2.5.2.2 Kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu

İşletmelerin cari dönemde kazandıkları gelirlerle yine cari dönemde bu gelirleri kazanmak için katlandıkları maliyetler ve yaptıkları giderler neticesinde işletmenin

bahse konu dönemde elde ettiği karını ya da zararını gösteren tabloya gelir tablosu denilmektedir. İşletmeler isterlerse iki farklı gelir tablosu sunabildikleri gibi bir tane kapsamlı gelir tablosu da sunabilmektedir. Anlaşılacağı üzere tek kapsamlı gelir tablosu sunumunda, işletmenin elde ettiği gelirler ile giderler nitelikleri bazında sınıflandırmaya tabi tutularak tabloda yer alır. İki ayrı tablo gösteriminde ise bütün gelir ve giderlere ait unsurlar ayrı ayrı sunulur (Küçüksavaş, 2005: 66).

2.5.2.3 Öz kaynak değişim tablosu ile gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu

İşletmelerin, cari dönemin başı ile sonu arasında gerçekleşen özkaynak değişimlerini gösteren özkaynak değişim tablosunda gösterilmesi gereken kalemler şu şekilde ifade edilebilir (Küçüksavaş, 2005: 78):

Tablo 2.4: Özkaynak değişim tablosunda yer alması gereken kalemler (Küçüksavaş, 2005: 79).

Toplam kapsamlı gelirin, kontrol gücü olmayan paylara ve ana ortaklık payına düşen kısımlarının ayrı ayrı gösterimi	Kapsamlı gelir tablosunu her kalemi,
Toplam kapsamlı gelirin, kontrol gücü olmayan paylara ve ana ortaklık için dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen dönem kar/zararı	Özkaynaklardaki her kalem için muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve önceki dönem finansal tablolar açısından önemli olan hataların düzeltme etkileri
Kontrol kaybı yaratmayan ana ortaklık pay sahiplerinin yapmış olduğu işlemler ile ilgili değişikliklerin sunduğu mutabakat	

Tablo 2.5: Özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda sunulan bilgiler (Küçüksavaş, 2005: 79).

Temettü dağıtımı, sermaye artırım ve azaltılması
Önceki dönem kar ve zararının dönem başında ve bilanço tarihindeki tutarı ve dönem içinde meydana gelen değişiklikler
Sermayenin ve diğer yedeklerin her bir türü için dönem başı ve dönem sonundaki tutarı ve dönem içinde meydana gelen hareketler

2.5.2.4 Nakit akış tablosu

İşletmelerin belli bir döneme ait likit yatırımları ve tasarrufunu gruplandırarak gösterildiği tabloya nakit akış tablosu denilmektedir. Nakit akış tablolarında

işletmelerin faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri şeklinde gruplandırma gerçekleşmektedir. Naki akış tablolarında yer alan, işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetleri genel itibari ile gelir elde edici faaliyetlerdir. Yatırım faaliyetleri ise uzun süreli elde tutulan varlıkların kazanımı ve çıkarımına ilişkin faaliyetlerdir. Özkaynaklarda meydana gelen değişimler ile kredilerdeki değişimler ise finansman faaliyetleridir (Akdoğan, 2005: 284).

2.5.2.5 Finansal tablo dipnotları

İşletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi gerekli olan bilgilere dair genel ilkelerde, dipnotların ne şekilde tablolarda yer alacağına dair bilgiler bulunmaktadır. Dipnotlarda yer alması gereken bilgiler şu şekilde ifade edilebilmektedir.

Tablo 2.6: Dipnotlarda yer alması gereken bilgiler.

Finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan temel unsurlara ve kullanılan belirli muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler
KOBİ TFRS açısından gerekli görülen ancak finansal tabloların herhangi bir yerinde açıklanmamış olan bilgiler
Finansal tablolarda yer almayan fakat bu tabloların anlaşılması için gerekli olan açıklamalar

Tablo 2.7: Dipnotların sunulmasında takip edilmesi gereken süreç.

Finansal tabloların, KOBİ TFRS'ye uygun olarak hazırlandığına dair açıklama,
Uygulanan önemli muhasebe politikalarının bir özeti,
Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal tabloların içeriğinde sunulan kalemler için destekleyici bilgiler,
Diğer açıklamalar

2.4.2.6 Konsolide ve bireysel tablolar

Hesap grupları finansal tablolarda, bazı özel durumlar dışında konsolide şekilde düzenlenir. Konsolide şekilde düzenlenen gruplarda bütün bağlı ortaklıklar yer almalıdır. Esas ana ortak tarafından kontrole tabi tutulan bağlı ortaklıklar, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde yarar sağlamak amacıyla, mali

ve operasyonel işlemleri ile alakalı politikalarını idare etme erki olarak ifade edilmektedir (Gökçen, Algül ve Çakıcı, 2006: 231).

Konsolide finansal tablo hazırlamak istemeyen işletmenin ana ortaklığı, sadece aşağıda belirtilen durumlarda bu isteğini yerine getirebilir:

- 1) Tüm paydaşlarının onayı ile konsolide finansal tablo hazırlamama kararı alan işletmenin bağlı ortaklığı konumunda olanlar,
- 2) Kaynak temini yada sermaye bazlı mali araçlarının borsada işlem görür durumda olması,
- 3) Borsada işlem görme süreci içerisinde olması,
- 4) Ana ortaklık tarafından finansal tablonun yayınlanmış olması,

2.5.2.7 Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar

KOBİ'ler için hazırlanan standartların 10. Bölümünde "Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar" ile ilgili, finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan politikaların belirlenmesi ve hayata geçirilmesi, muhasebe işlemleri ve hesapları ile ilgili olası durumlardaki değişiklikler ile cari dönemden önceki dönemde hazırlanan finansal tablolarda uygulanmış olan yanlışlıkların giderilmesinde uyulması gereken esaslar bulunmaktadır (TMSK, 2009: 42).

İşletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların düzenlenmesi ve ilgili merciler ile kamuoyuna sunumunda işletmelerce uyulması gereken ilke, ritüel, kural ve esaslar muhasebe politikalarının kapsamına girmektedir.

Bu politikaların belirlenmesinde, karşılaşılabilecek durum ve şartlarla ilgili KOBİ TFRS'de yer alan hükümlere riayet edilmesi gerekmektedir. Fakat, işletme bakımından tesiri pek de önemli olmayan standart ilkesine uyma mecburiyeti bulunmamaktadır. İşletmelerin inisiyatifinde olan muhasebe politikasının belirlenmesi ve uygulanmasının ön koşulu KOBİ TFRS'te hususi olarak uygulama, durum ve koşulların belirtilmemiş olmasıdır.

İşletmeler aşağıda belirtilen durumlarla karşı karşıya kalması halinde muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilmektedir:

- 1) Standartlarda muhasebe politikalarında farklılaştırmaya gidilmesinin gerekli olduğu bir durum belirtilmiş olduğunda değişiklik yapılabilir.
- 2) Gerçekleştirilecek olan değişiklik neticesinde, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin, durumların veya şartların mali durum, finansal performans ve

likiditeye olan etkileri hususunda güvenilir ve gereksinime uygun bilgiler edinilebilirse değişiklik yapılabilir.

KOBİ'ler için düzenlenen TFRS'de yer alan diğer bölümler;

- 1) Temel Finansal Araçlar
- 2) Diğer Finansal Araçlar
- 3) Stoklar
- 4) İştiraklerdeki Yatırımlar
- 5) İş Ortaklıklarındaki Paylar
- 6) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 7) Maddi Duran Varlıklar
- 8) Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 9) İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
- 10) Kiralamalar
- 11) Karşılıklı Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- 12) Borçlar ve Özkaynaklar
- 13) Hasılat
- 14) Devlet Teşvikleri
- 15) Borçlanma Maliyetleri
- 16) Hisse Bazlı Ödemeler
- 17) Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- 18) Çalışanlara Sağlanan Faydalar,
- 19) Gelir Vergileri
- 20) Yabancı Para Çevrim İşlemleri
- 21) Yüksek Enflasyon
- 22) Raporlama Döneminden Sonraki Enflasyon
- 23) İlişkili Taraf Açıklamaları
- 24) Özellikli Faaliyetler
- 25) KOBİ'lerin TFRS'ye Geçiş İşlemleri bölümleri yer almaktadır.

2.6 Tam Set Standartlar İle KOBİ Standartları Genel Karşılaştırma

KOBİ'ler için oluşturulan UFRS standartları içerisinde 25 kısım tam set UFRS' de bulunan standartlardan meydana gelirken, Bölüm 34 Özellikli faaliyetler ve 23 Hasılat standartları, kapsamlı olarak hazırlanan UFRS' de bulunan iki standardı kapsamına almaktadır. Tam set UFRS' de TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları gelir standartlarını kapsamakta, Bölüm 2 Kavramlar ve genel ilkeler kapsamlı TMS/UFRS' deki Kavramsal Çerçeve ve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı ile ilgilidir.

Bu bölümde tam set standartlar ile KOBİ'ler için UFRS arasındaki farklılıklar belirlenmeye çalışılmış ve sadece farklılık bulunan standartlar açıklanmıştır.

1- Finansal Tabloların Sunuluşu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu: Öz Kaynak değişim tablosu ile ilgili bir farklılık bulunmaktadır. Sadece, dönem süresince kar veya zararlar, temettü ödemeleri, muhasebe politikasındaki değişimler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinin sonucu olarak öz kaynaklarda değişim oluyorsa, kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosu yerine birleşik gelir ve dağıtılmamış kazançlar tablosu kullanılabilir.

2- Finansal Tablo Dipnotları: Kapsamlı TMS/UFRS'lerde 3000 civarında finansal tablo açıklaması olabileceken, KOBİ UFRS'de 300 civarında finansal tablo açıklaması olabilecektir.

3- Finansal Araçlar:

- a) Tam set TMS/UFRS: TMS 39'da finansal araçlar 4 ayrı değerlendirme kategorisine ayrılmıştır. Bunlar; Gerçeğe uygun değer Farkı Kar-Zarara Yansıtılan Finansal Araçlar, Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar, Kredi ve Alacaklar, Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar.
- b) KOBİ UFRS: Finansal araçlarla ilgili 2 kategori vardır. Birinci kısım, basit borç ve alacaklar ve diğer temel finansal araçlar içindir, diğer kısım ise, daha karmaşık finansal araçlar içindir. KOBİ UFRS'de finansal araçlarla ilgili sınıflandırmada, kapsamlı UFRS'de yer alan vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve satılmaya hazır finansal varlıklar yer almamaktadır.

4- İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar:

- a) Kapsamlı UMS/UFRS'de, iştiraklerdeki yatırımlarda kapsamlı UFRS'de öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Bireysel finansal tablolar

hariç maliyet veya gerçeğe uygun değer modellerine izin verilmez. İş ortaklıklarındaki yatırımlarda ya oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemine izin verilir. Maliyet ve gerçeğe uygun değer modeline izin verilmez.

- b) KOBİ UFRS’de bir işletme iştiraklerdeki veya müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlarını iş ortaklıklarındaki yatırımlarını muhasebeleştirmede şu modellerin birini kullanır: Maliyet modeli (maliyet bedelinden birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra kalan tutar), Öz kaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılmak üzere gerçeğe uygun değer modeli.

5- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:

- a) Kapsamlı TMS/UFRS: TMS – 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı gerçeğe uygun değer ve maliyet metodu arasında seçim hakkı verir (Parlakkaya, 2009: 12).
- b) KOBİ UFRS: Eğer gerçeğe uygun değer ek(aşırı) çaba ve maliyet gerektirmeden hesaplanabiliyorsa gerçeğe uygun değer yöntemi seçilir.

6- Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye:

- a) Kapsamlı TMS/UFRS’de maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli arasında muhasebe politikası seçim hakkı vardır. Şerefiye ve sınırsız ömre sahip diğer maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü için değerlendirmeye tabi tutulur, amortisman konusu yapılmaz. Araştırma ve geliştirme giderlerinden, geliştirme giderleri aktifleştirilir.
- b) KOBİ UFRS: Sadece maliyet modeline izin verilir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı dönem gideri yazılır. Şerefiye dâhil tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilir ve amortismanına tabi tutulur.

7- İşletme Birleşmeleri:

- a) Kapsamlı TMS/UFRS’de işlem maliyetleri hariç tutulur. Şarta bağlı yükümlülükler ödeme olasılığına bakılmaksızın kaydedilir.
- b) KOBİ UFRS’de ise işlem maliyetleri elde etme maliyetlerine dahil edilir. Eğer, işletmenin ödeme yapması muhtemelse ve bu yükümlülüğün gerçeğe

uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak kaydedilir.

8- Hasılat:

- a) Kapsamlı TMS/UFRS: TMS 18 Hasılat standardını kapsar.
- b) KOBİ UFRS: TMS 18 kapsamındaki hasılat yanında TMS 11 kapsamındaki inşaat sözleşmelerini de kapsar.

9- Devlet Teşvikleri

- a) Kapsamlı UFRS: Devlet teşvikleri öz kaynaklarda ya da gelir olarak muhasebeleştirilir.
- b) KOBİ UFRS: Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yaklaşımı kullanılmaz (Parlakkaya, 2009: 12).

10- Borçlanma Maliyetleri

- a) Kapsamlı UFRS: Özellikli varlıklar için borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, diğer borçlanma maliyetleri dönem gideri yazılır.
- b) KOBİ UFRS: KOBİ UFRS’de borçlanma maliyetlerinin tümü dönem gideri yazılır (Parlakkaya, 2009: 12).

2.7 Türkiye’de Yer Alan Çalışmalar

Gençtürk vd. (2011), “Maddi Duran Varlıkların KOBİ’ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve VUK’da Karşılaştırılması” konulu çalışmasında, maddi duran varlıklar bakımından KOBİ UFRS, Tam Set UFRS ve VUK ile ilgili varlığın edinimi, borçlanma maliyetleri, amortisman tutarını hesaplama, hesaplama yöntemi ve seçimi ve yeniden değerlendirme açılarından farklılıklar bulunmaktadır. Varlığın faydalı ömrü seçilirken TAMSET UFRS ve KOBİ- UFRS’de inisiyatif işletmelere bırakılırken, VUK’da ise bu konu Maliye Bakanlığına bırakılmaktadır. Yeniden değerlemeye Kobi UFRS’de izin verilmezken, VUK’da ise enflasyon muhasebesi ile yeniden değerlendirme uygulamaları kaldırılmış fakat SPY’ya tabi işletmeler tarafından söz konusu uygulama kullanılmaktadır. Gerekli durumlarda amortisman yöntemleri arasında Kobi UFRS ve Tam Set UFRS’de değişiklikler yapılabilmekteyken VUK’da sadece 1 defaya mahsus olmak üzere azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir. Borçlanma maliyetleri açısından ise, Kobi UFRS’de borçlanma maliyetleri oluşturduğu dönemde kar ve zarar içinde gider olarak muhasebeleştirilirken VUK’da varlığın edinildiği dönem sonuna kadar bu tür

borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine ilave edilirken, sonraki dönemlerde ise gider kaydedilmekte olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yılmaz (2010), “UFRS Çerçevesinde Kobi Standartlarının İncelenmesi Ve Bir Uygulama” konulu çalışma gerçekleştirilmiştir. Mali tabloların evrensel olarak kabul görmüş amacı, finansal tablo kullanıcılarına güvenilir, tam, zamanında bilgi sağlamaktır. Finansal tablo kullanıcıları; bu konuda uzman kişiler olabileceği gibi bu konuda gerekli bilimsel bir eğitim almamış uzman olmayan kişiler de olabilir. Dolayısıyla bilgi ihtiyaçları farklılık gösterir. Finansal tablolar bir işletmenin finansal durumu, karlılığı ve nakit akışları ile ilgili bilgi sağlarlar. Böylelikle kullanıcılara işletmenin gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmekte de yardımcı olurlar. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) muhasebe standartlarını bu perspektife göre düzenlemektedir. Sonuç olarak finansal tablo kullanıcıları gereksinim duydukları bilgiyi UFRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolarda, ulusal standartlara uygun olarak hazırlanan tablolara göre daha kolay edinebilirler. Uluslararası yatırımcıların ihtiyaçları arasında, yatırım yapacakları şirketlerin finansal bilgilerinin anlaşılır, güvenilir ve zamanında sunulmuş olmasının yanında, finansal bilgilerin sınırlar ötesi karşılaştırılabilir olması da önem taşımaktadır. Bu şekilde yatırımcılar şirketlerin performanslarını karşılaştırılmalı olarak değerlendirebilmekte ve buradan çıkan sonuçlara göre sermayenin en doğru ve verimli yöne akmasına yönelik kararları verebilmektedirler. Bu nedendir ki artık hisse başına kazanç ya da nakit akışı denildiğinde her ülkede anlaşılmanın aynı olması arzu edilmekte ve yatırımcılar, şirketlerin mali sonuçlarının yüksek kaliteli ve global bir muhasebe standartları setine göre hazırlanmış olmasını ısrarla talep etmektedirler. UFRS bu kalite ve globalleşmeyi sunabilecek kapasitededir. KOBİ’lerde finansal raporlama standartlarının etkin şekilde uygulanabilmesinin bir takım potansiyel sorunlar içermesi ve KOBİ’lerin ekonomilerde önemli bir çoğunluğa sahip olması standartların uygulanmasını güçleştirmektedir. Standardın uygulanabilmesi için öncelikle standardın iç hukuklara aktarılması gerekmektedir. Bu konuda her ülkenin öncelikleri ve tercihleri farklı olmaktadır. Türkiye’de bu sürecin dışında değildir. Türkiye’de standardın uygulanması TTK Tasarısının yasalaşması durumunda zorunlu olarak uygulanacaktır. Türkiye’nin ihtiyacı olan yüksek kalitede muhasebe standartlarının oluşturulması, UFRS’ye uyumun sağlanması ve uygulamadaki çok

başlılığın ortadan kaldırılması amacıyla TMSK'nın oluşturduğu standartların kullanılması daha uygun olacaktır.

Fidan ve Cinit (2013) tarafından “01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama(Yalova İli Örneği)” konulu çalışma sonucunda meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS hakkında gerekli donanıma sahip olmaları için TMSK, TÜRMOB, TESMER, SPK, odalar ve üniversitelerin daha fazla eğitim çalışmalarını yapmaları gerektiğinin açık olduğu, bilgi sahibi olan mensupların uluslararası uyuma katkı sağlamaları daha kolay olacağı sonucuna erişilmiştir.

Bengü vd., (2012) tarafından “Niğde İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ampirik Olarak Değerlendirilmesi” konulu çalışmada, Etik değerlerin ön plana çıkarılması yönüyle ise; muhasebe mesleğinin ve muhasebecinin itibarı ile muhasebe uygulamalarında uygulanan standartlar sayesinde yapılan işlemlere olan güvenin artacağı ifade edilebilmekte, Bundan sonra yapılacak çalışmalarda standartların uygulama aşamasında yaşanacak sorunların tespit edilerek hangi konularda eksiklikler olduğu ve bunların çözümüne yönelik araştırmalar yapılabilen ve çalışmanın daha farklı bakış açılarıyla ele alınarak araştırılması da araştırmacıları farklı sonuçlara götürebileceği ifade edilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE STANDARTLARINI ALGI DÜZEYLERİ ANKARA İLİ ARAŞTIRMASI

3.1 Yöntem

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespiti için yapılan bu çalışma, gözlemlerin ve ölçme yöntemlerinin tekrarlanabildiği ve sayısal araştırmalar vasıtasıyla gerçekleştirildiği araştırma yöntemi olan “nicel araştırma yöntemi” kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma nicel araştırma tekniklerinden olan tarama yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Tarama araştırmaları “Bir konuya ya da olaya ilişkin katılımcıların görüşlerinin ya da ilgi, beceri, yetenek, tutum vb. özelliklerinin belirlendiği genellikle diğer araştırmalara göre daha büyük örneklem üzerinde yapılan araştırmalar” şeklinde ifade edilebilir (Karasar, 2015:122).

Bölüm 1 ve 2 de verilen konu ile ilgili yurtiçi ve yurtdışı kapsamlı literatür taramasından sonra Ankara ili kapsamında anket yöntemi ile veri toplanmış ve toplanan veriler istatistiksel analiz yöntemleri ile analiz edilmiştir.

3.2 Anakütle Çerçevesinin Oluşturulması ve Örneklem Yöntemi

Araştırmanın evreni Ankara İlinde görev yapan muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Ankara’da görev yapan muhasebe meslek mensupları 12096 Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ile 1451 Yeminli Mali Müşavirden oluşmaktadır. Bu evrenden yola çıkarak aşağıda belirtilen gerekli örneklem hesaplanması yöntemiyle yapılan hesaplamalar sonucunda evreni 0,05 hata oranı ile temsil eden örneklemin en az 374 kişiden oluşması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bu bağlamda araştırmanın örneklemini serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler arasından rastgele yöntemle seçilen 391 kişiden oluşmuştur.

$$n = \frac{t^2 pq}{d^2}$$

n = Örneklem sayısı

t = Belirli bir serbestlik derecesinde ve saptanan yanılma düzeyinde t tablosunda bulunan teorik değer

p = İncelenecek olayın görülme sıklığı

q = İncelenecek olayın görülmemeye sıklığı

d = Olayın görülme sıklığına göre gerçekleştirilmek istenen \pm sapma.

Bu formülün hesaplanması ile örneklem;

$$n = \frac{(1,96)^2(0,5)(0,5)}{(0,05)^2}$$

n= 374,16 olarak hesaplanmıştır.

3.4 Veri Toplama Yöntemi Olarak Uygulanan Anket Sorularının Değerlendirilmesi

Verilerin toplandığı anket soruları, Ağca ve Dalkılıç (2014) tarafından gerçekleştirilen “Muhasebe Meslek Mensupları KOBİ’ler İçin TFRS’ye hazır mı?” konulu çalışmada kullanılan ölçekten uyarlanarak hazırlanmıştır. 5 adet demografik bilgiyi içeren (Yaş, Cinsiyet, Unvan, Eğitim Durumu, Mesleki Kıdem Yılı) soru ile Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeylerini ölçen 3 soru, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumunu tespit eden 6 soru ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerin tespit edilmesine ilişkin 17 soru ile katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili gelişmeleri takip ettiğiniz kaynaklar var olup olmadığına ilişkin yöneltilen 2 sorudan oluşmaktadır.

Araştırmada kullanılan veri toplama araçları olarak “Meslek Mensuplarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Seviye” lerinin ölçüldüğü, 3 sorudan oluşan ve 5’li Likert Tipinde olan ölçek, “Meslek Mensuplarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durum”larının belirlendiği, 6 sorudan oluşan ve 5’li Likert tipinde ölçek ile “Meslek Mensuplarının

KOBİ TFRS ile ilgili Genel Görüşlerinin Belirlenmesi” için kullanılan 17 sorudan oluşan ve 5’li Likert tipinde olan ölçekler kullanılmıştır.

Çalışmanın uygulanma metodu, konu ile ilgili kişilerin seçilerek gerçekleştirilen bir araştırma yöntemi olan akran değerlendirmesi yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu ölçeklerin yapı geçerliliğini ölçmek için pilot uygulama kapsamında 30 kişiye uygulanan analiz sonucunda elde edilen veriler ışığında KMO ve Barlett’s Test İstatistiği uygulanmıştır. KMO (Kaiser – Meyer – Olkin) Testi, verilerin yapısal olarak geçerli olup olmadığını belirlemek için yapılan test istatistiklerinin başında gelmektedir. Bu analizin 0,60 ve üzeri çıkması verilerin yapı geçerliliğinin sağlanmasındaki ön koşuldur. Barlett Test İstatistiği ise verilerin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek için yapılan istatistiki analizdir. Bu analiz neticesinde elde edilen anlamlılık (P) katsayısının 0,05’den düşük olması verilerin normal dağıldığına karşılık gelmektedir. Bu bağlamda ölçeklere ilişkin analizler aşağıda belirtilmiştir (Karasar, 2015: 181).

Hazırlanan anketler, öncelikle soruların algılanabilirliği açısından akran değerlendirmesine tabi tutulmuştur. Bu kapsamda 30 meslek mensubunun görüşü alınmıştır. Daha sonra sözkonusu anketin güvenilirlik ve geçerliliğini ölçmek üzere pilot uygulama yapılmıştır.

Tablo 3.1: Meslek mensuplarının tam set TFRS ve KOBİ TFRS hakkında bilgi seviye ölçeği geçerlilik analizi.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,620
Approx. Chi-Square	18,860
Bartlett's Test of Sphericity	Df
	3
	Sig.
	,000

Tablo 3.2: Meslek mensuplarının tam set TFRS ve KOBİ TFRS hakkında eğitim alma ve gelişmeleri takip etme durum ölçeği geçerlilik analizi.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,757
Approx. Chi-Square	166,235
Bartlett's Test of Sphericity	Df
	15
	Sig.
	,000

Tablo 3.3: Meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili genel görüşlerinin belirlenmesi.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,654
	Approx. Chi-Square	362,259
Bartlett's Test of Sphericity	Df	136
	Sig.	,000

Araştırmada kullanılan ölçeklerin yapı geçerliliğini ölçmek için yapılan analizlerde KMO Test istatistiklerinin 0,60'dan büyük oldukları görülmüş ve ölçeklerin KMO geçerliliğinin sağladığı tespit edilmiştir. Ayrıca Barlett Küresellik Testi istatistiğine göre de ölçeklerin geçerli veriler elde etmede yeterli oldukları sonucuna erişilebilmektedir ($p < 0,01$).

Ölçeklerin güvenilirliğini test etmek için ise Cronbach's Alpha analizi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 3.4: Ölçek ifadeleri güvenilirlik analizi.

Cronbach's Alpha	N of Items
0,889	26

Ölçeklerde yer alan ifadelerin güvenilirlik katsayısını tespit etmek için yapılan Cronbach's Alpha analizi neticesinde katsayı 0,889 olarak bulunmuştur.

Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçek güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanır (Kalaycı, 2016, s.405);

0,00	\leq	α	\leq	0,40	Ölçek güvenilir değil
0,40	\leq	α	\leq	0,60	Ölçeğin güvenilirliği düşük
0,60	\leq	α	\leq	0,80	Ölçek oldukça güvenilir
0,80	\leq	α	\leq	1,00	Ölçek yüksek derecede güvenilir

Bu bağlamda araştırmada kullanılan veri toplama araçlarının yüksek derecede güvenilir olarak yorumlanabilmektedir.

Ölçeklerin güvenilirliğinin tespitine ilişkin yapılan istatistiki analizler neticesinde Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ölçeğinin Cronbach's Alpha Katsayısı 0,704, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve

Gelişmeleri Takip Etme Durumu Cronbach's Alpha Katsayısı 0,782, KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerin ölçeğinin Cronbach's Alpha 0,899 olarak tespit edilmiştir.

Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçek güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanır (Kalaycı, 2016, s.405);

0,00	\leq	α	\leq	0,40	Ölçek güvenilir değil
0,40	\leq	α	\leq	0,60	Ölçeğin güvenilirliği düşük
0,60	\leq	α	\leq	0,80	Ölçek oldukça güvenilir
0,80	\leq	α	\leq	1,00	Ölçek yüksek derecede güvenilir

Bu sonuçlar çerçevesinde ölçeklerin güvenilir olduğu sonuçlarına erişilmiştir.

3.6 Verilerin Analizi

Pilot uygulamadan sonra, anket 391 Kişiyeye birebir/yüzyüze/ temas edilerek uygulanmıştır. Elde edilen araştırma verilerinin analizi SPSS 21.0 Paket Programı vasıtası ile gerçekleştirilmiştir. Analiz işlemi tanımlayıcı istatistikler (frekans, yüzde, standart sapma, varyans ve ortalama) ile anket verilerinin normal dağıldığı sonucuna erişildiğinden parametrik farklılık testlerinden olan Tek Yönlü ANOVA ve Bağımsız T – Testi ve değişkenler arası ilişkileri analiz etmek üzere korelasyon analizi yöntemleri kullanılmıştır.

3.7 Bulgular ve Değerlendirme

3.7.1 Tanımlayıcı İstatistikler

Tablo 3.5: Katılımcıların yaşlarına göre dağılımı.

		Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yaş	25 - 35 Yaş	164	41,9	41,9
	36 - 45 Yaş	130	33,2	75,2
	46 - 55 Yaş	88	22,5	97,7
	56 ve Üstü	9	2,3	100,0
	Toplam	391	100,0	

Araştırma katılımcıları yaşlarına göre %41,9 (164 Kişi) 25 – 35 Yaş, %33,2 (130 Kişi) 36 – 45 Yaş, %22,5 (88 Kişi) 46 -55 Yaş ve %2,3 (9 Kişi) 56 Yaş ve Üstü şeklinde dağılmıştır.

Tablo 3.6: Katılımcıların cinsiyetlerine göre dağılımı.

		Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Cinsiyet	Erkek	333	85,2	85,2
	Kadın	58	14,8	100,0
	Toplam	391	100,0	

Araştırma katılımcıları cinsiyetlerine göre %85,2 (333 Kişi) Erkek, %14,8 (58 Kişi) Kadın şeklinde dağılmıştır.

Tablo 3.7: Katılımcıların eğitim durumlarına göre dağılımı.

		Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Eğitim	Önlisans	5	1,3	1,3
	Lisans	340	87,0	88,2
	Yüksek Lisans	46	11,8	100,0
	Toplam	391	100,0	

Araştırma katılımcıları eğitim durumlarına göre %87,0 (340 Kişi) Lisans, %11,8 (46 Kişi) Yüksek Lisans ve %1,3 (5 Kişi) Önlisans şeklinde dağılmıştır.

Tablo 3.8: Katılımcıların unvanlarına göre dağılımı.

		Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Unvan	SMMM	386	98,7	98,7
	YMM	5	1,3	100,0
	Toplam	391	100,0	

Araştırma katılımcıları unvanlarına göre %98,7 (386 Kişi) Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir, %1,3 (5 Kişi) Yeminli Mali Müşavir şeklinde dağılmıştır.

Tablo 3.9: Katılımcıların mesleki kıdem yıllarına göre dağılımı.

		Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kıdem Yılı	1 - 5 Yıl	54	13,8	13,8
	6 - 10 Yıl	120	30,7	44,5
	11 - 15 Yıl	73	18,7	63,2
	16 Yıl ve Üstü	144	36,8	100,0
	Toplam	391	100,0	

Araştırma katılımcıları kıdem yıllarına göre %36,8 (144 Kişi) 16 Yıl ve Üstü, %30,7 (120 Kişi) 6 – 10 Yıl Aralığında, %18,7 (73 Kişi) 11 – 15 Yıl arası ve %13,8 (54 Kişi) 1 – 5 Yıl aralığında şeklinde dağılmıştır.

Tablo 3.10: Ölçek ifadelerinin yaşa göre farklılık analizi.

		N	Mean	Std. Deviation	Tablo Değeri (F)	Anlamlılık (Sig.p.)	Fark
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri	25 - 35 Yaş	164	2,2256	,55745	9,077	0,000	-0,81143
	36 - 45 Yaş	130	2,1692	,39429			-0,25122
	46 - 55 Yaş	88	2,4205	,78050			0,25122
	56 ve Üstü	9	3,0370	,63343			0,61658
	Toplam	391	2,2694	,59019			0,81143
						0,86781	
						0,61658	
						-	
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu	25 - 35 Yaş	164	2,0051	,70092	2,190	0,089	-
	36 - 45 Yaş	130	1,9987	,55471			-
	46 - 55 Yaş	88	2,1705	,58394			-
	56 ve Üstü	9	2,3148	,54927			-
	Toplam	391	2,0473	,62927			-
KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşler	25 - 35 Yaş	164	3,1675	,53476	1,930	0,124	-
	36 - 45 Yaş	130	3,2520	,49347			-
	46 - 55 Yaş	88	3,3028	,57514			-
	56 ve Üstü	9	3,4510	,28057			-
	Toplam	391	3,2326	,52877			-

Araştırma katılımcılarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu

ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin yaşlarına göre farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Söz konusu analiz neticesinde katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeylerinin yaşlara göre farklılaştığı tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Bilgi düzeyi farklılıklarının hangi yaş grupları arasındaki farklılıktan meydana geldiğini tespit etmek için yapılan post – hoc (Tukey Testi) neticesinde;

- 1) 56 ve üstü yaşta olan katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri diğer katılımcılara göre yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- 2) 46 – 55 yaş aralığında olan katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri 36 – 45 yaş aralığındaki katılımcılara göre yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.11: Ölçek ifadelerinin cinsiyete göre farklılık analizi.

	Cinsiyet	N	Mean	Std. Deviation	Tablo Değeri (F)	Anlamlılık (Sig.p.)
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri	Erkek	333	2,2452	,56645	7,010	0,052
	Kadın	58	2,4080	,70100		
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu	Erkek	333	2,0060	,55696	32,893	0,002
	Kadın	58	2,2845	,91394		
KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşler	Erkek	333	3,2212	,50131	13,480	0,307
	Kadın	58	3,2982	,66641		

Araştırma katılımcılarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin cinsiyetlerine göre farklılık gösterip göstermediği Bağımsız T - Testi ile analiz edilmiştir. Söz konusu analiz neticesinde katılımcıların KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının medeni duruma göre farklılaştığı tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Analiz

neticesinde kadın katılımcıların KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu erkek katılımcılara göre yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.12: Ölçek ifadelerinin eğitim durumuna göre farklılık analizi.

		N	Mean	Std. Deviation	Tablo Değeri (F)	Anlamlılık (Sig.p.)	Fark
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri	Önlisans	5	2,0000	,00000	0,685	0,505	-
	Lisans	340	2,2667	,57090			-
	Yüksek Lisans	46	2,3188	,74355			-
	Toplam	391	2,2694	,59019			-
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu	Önlisans	5	1,8333	,20412	1,992	0,138	-
	Lisans	340	2,0284	,58818			-
	Yüksek Lisans	46	2,2101	,88711			-
	Toplam	391	2,0473	,62927			-
KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşler	Önlisans	5	3,0941	,71634	1,810	0,165	-
	Lisans	340	3,2522	,51766			-
	Yüksek Lisans	46	3,1023	,58000			-
	Toplam	391	3,2326	,52877			-

Araştırma katılımcılarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin eğitim durumlarına göre farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Söz konusu analiz neticesinde katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin eğitim durumlarına göre farklılaşmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$).

Tablo 3.13: Ölçek ifadelerinin unvana göre farklılık analizi.

	Unvan	N	Mean	Std. Deviation	Tablo Değeri (F)	Anlamlılık (Sig.p.)
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri	SMMM	386	2,2435	,54309	1,355	0,000
	YMM	5	4,2667	,72265		
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu	SMMM	386	2,0311	,61573	0,526	0,000
	YMM	5	3,3000	,36132		
KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşler	SMMM	386	3,2239	,52636	6,596	0,004
	YMM	5	3,9059	,14167		

Araştırma katılımcılarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin unvanlarına göre farklılık gösterip göstermediği Bağımsız T - Testi ile analiz edilmiştir. Söz konusu analiz neticesinde katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının unvanlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Analiz neticesinde YMM olanların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının SMMM olanlara göre yüksek çıktığı tespit edilmiştir.

3.7.2. Tek Yönlü ANOVA

Tablo 3.14: Ölçek ifadelerinin mesleki kıdem yıllarına göre farklılık analizi.

		N	Mean	Std. Deviation	Tablo Değeri (F)	Anlamlılık (Sig.p.)	Fark
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri	1 - 5 Yıl	54	2,3765	,72119	12,934	0,000	0,32099
	6 - 10 Yıl	120	2,0556	,40384			-0,32099
	11 - 15 Yıl	73	2,1598	,38534			-0,40741
	16 Yıl ve Üstü	144	2,4630	,67835			-0,30315
	Toplam	391	2,2694	,59019			0,40741
Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu	1 - 5 Yıl	54	2,2130	,80773	13,245	0,000	0,30315
	6 - 10 Yıl	120	1,8014	,60240			0,41157
	11 - 15 Yıl	73	1,9589	,60463			-0,41157
	16 Yıl ve Üstü	144	2,2350	,50152			-0,43356
	Toplam	391	2,0473	,62927			-0,27605
KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşler	1 - 5 Yıl	54	3,2135	,61113	0,248	0,863	-
	6 - 10 Yıl	120	3,2059	,52894			-
	11 - 15 Yıl	73	3,2659	,46608			-
	16 Yıl ve Üstü	144	3,2451	,52957			-
	Toplam	391	3,2326	,52877			-

Araştırma katılımcılarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin mesleki kıdem yıllarına göre farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Söz konusu analiz neticesinde katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının mesleki kıdem yıllarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Farklılıkların hangi mesleki kıdem yıllarına sahip katılımcılar arasındaki farktan meydana geldiğini tespit etmek için yapılan tanımlayıcı post – hoc (Tukey) testi neticesinde;

1) 1 – 5 Yıl arasında mesleki kıdem yılına sahip katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının 6 – 10 yıl aralığındaki katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarına göre yüksek çıktığı tespit edilmiştir. q

2) 16 Yıl ve üstü mesleki kıdem yılına sahip katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının 6 – 10 yıl ve 11 – 15 yıl aralığındaki katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarına göre yüksek çıktığı tespit edilmiştir.

3.7.3 Korelasyon Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, araştırma modelindeki 3 temel yapı arasındaki korelasyon incelenmiştir.

Tablo 3.15: Ölçek ifadelerinin korelasyon analizi.

Correlations ^b				
		Bilgi	Eğitim ve Gelişme	Görüş
Bilgi	Pearson Correlation	1	,724**	,336**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
Eğitim ve Gelişme	Pearson Correlation	,724**	1	,362**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
Görüş	Pearson Correlation	,336**	,362**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				
b. Listwise N=391				
Bilgi: Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri				
Eğitim ve Gelişme: Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu				
Görüş: KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşler				

Katılımcıların Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin birbirleri arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla yapılan korelasyon analizi neticesinde Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin birbirleri ile anlamlı ilişki içerisinde olduğu tespit edilmiştir. Yapılan korelasyon analizine göre;

- 1) Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu arasında yüksek düzeyli ve pozitif yönlü ilişki mevcuttur.
- 2) Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşleri arasında düşük düzeyli ve pozitif yönlü ilişki mevcuttur.
- 3) KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ile KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşler arasında düşük seviyeli ve pozitif yönlü ilişki mevcuttur.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin ülke ekonomilerine sağladığı en mühim yarar istihdam düzeyini artırmasıdır. Bir ülke ekonomisinde KOBİ'lerin fazla olması bu noktada önem arz ettiğinden geliştirilmesine ilişkin değişiklikler muhasebe ile ilgili olan kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Küresel ortamda muhasebe ile ilgili değişiklikler IASB, Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılmaktadır. Muhasebe ile ilgili ülkelerin uygulamaları arasında meydana gelen uyumsuzluklar ortadan kaldırmak ve küresel düzeyde herkes tarafından ortak anlaşılabilirliği sağlamak adına küresel bir standart meydana getirmek amacıyla çalışmada konu olarak belirlenen UFRS düzenlemeleri oluşturulmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamada birliğin sağlanması maksadıyla bütün dillere tercüme edilerek 2005 senesinden bu yana kullanılmaktadır. UFRS, günün koşullarına entegre edilmek amacıyla gerekli görüldüğü hallerde güncelleştirilmektedir.

Bu bağlamda çalışmamızda TFRS çerçevesinde oluşturulan KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları yani Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin algı düzeylerinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

Günümüzde KOBİ'lerin iktisaden önemi her geçen gün fazlalaşmaktadır. Artan öneme binaen KOBİ'lere sağlanan destekler hükümetler tarafından çeşitlilik arz etmektedir. Yerinde bir KOBİ tanımı yapıldığında KOBİ'ler kendilerine sağlanan desteklerden gerçek manasıyla yararlanabilirler. KOBİ'lerin kendilerinden daha büyük ölçekte olan işletmelere nazaran birçok olumlu özelliklere sahiptir. Olumlu özelliklerinin yanı sıra olumsuz özellikleri de bulunan KOBİ'lerin tüketicilerin taleplerine an itibariyle cevap verme, gelişmelere hızlı şekilde entegre olabilme gibi

avantajlarının yanı sıra sermaye ve kredi kullanımı, uzmanlaşmış personel noksanlığı gibi hususlarda büyük işletmelere direnmekte zorluk yaşamaktadırlar.

Çalışmada elde edilen bulguların analizi neticesinde yaşı büyük olan muhasebe meslek mensuplarının küçük olanlara göre daha fazla Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyine sahip olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkında eğitim alma ve gelişmeleri takip etme durumlarında ise kadın meslek mensuplarında erkek meslek mensuplarına göre daha fazla düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının unvanları da KOBİ TFRS hakkında eğitim alma ve gelişmeleri takip etme durumlarında farklılık göstermiş ve Yeminli Mali Müşavirler Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere göre daha fazla KOBİ TFRS hakkında eğitim aldıkları ve gelişmeleri takip ettikleri tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının kıdem yıllarına göre de Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının farklılaştığı görülmektedir. 1 – 5 yıl aralığında mesleki kıdem yılı olanlar ile 16 yıl ve üzeri mesleki kıdem yılı olan muhasebe meslek mensuplarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumlarının diğer meslek mensuplarına göre fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, mesleğe yeni başlayanlar ile kıdemli olanların daha fazla bilgili oldukları, eğitim aldıkları ve gelişmeleri takip ettiklerini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri, KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Alma ve Gelişmeleri Takip Etme Durumu ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşlerinin birbirlerini etkilediği tespit edilmiştir. Analiz neticesinde muhasebe meslek mensuplarının eğitim alma durumları ile bilgi düzeyleri arasında yüksek ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerinde meydana gelen bir değişiklik yüksek düzeyde ve aynı yönde bilgi düzeylerini de etkilemektedir. Ayrıca düşük düzeyli ve aynı yönlü ilişki, bilgi ve eğitim düzeyleri ile genel görüşler arasında da mevcuttur.

Ayhan (2014) “KOBİ’LER İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı” konulu çalışmasında Muğla ili ve çevresindeki muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini incelemiştir. Araştırma sonucunda, UFRS hakkındaki muhasebe meslek mensuplarının fazla

eğitim almamış olması ve yeteri kadar bu konuda bilgi sahibi olmaması, Ülkenin vergi sisteminin entegre edilmemiş olması, Meslek mensupları iş yüklerinin artacağı gibi sonuçlara erişmiştir. Özellikler alışmamızda KOBİ TFRS ile ilgili meslek mensuplarının eğitim durumuna ilişkin elde edilen bulgularla paralellik göstermektedir.

Bayraktaroğlu (2012) “KOBİ’ler İçin UFRS Taslağı’nın Edirne ve Kırklareli İllerindeki Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Değerlendirilmesi” konulu çalışmasında sonuç olarak muhasebe meslek mensupları bu konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını, meslek odalarının da bu konu da kendilerine destek bulunmadığı sonuçlarına erişilmiştir. Bu sonuçlar çalışmamızda elde edilen bilgiler ile paralellik göstermektedir.

Öneriler

Araştırmacılar için;

- 1) KOBİ’ler için TFRS çerçevesinde hazırlanan Muhasebe Standartlarının ne şekilde algılandığı ülke çapında gerçekleştirilecek bir araştırma ile daha yetkin sonuçların elde edilmesi sağlanabilir.
- 2) Araştırmada veri toplamak için kullanılan ölçekler arasında, KOBİ TFRS bilgi düzeylerini ölçen sorulardan oluşan ölçek kullanılarak, muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeyleri daha gerçekçi şekilde ölçülebilir.
- 3) Uygulayıcılar İçin;
- 4) KOBİ’ler için TFRS kapsamında muhasebe meslek mensuplarına gerekli eğitimlerin verilmesi için düzenlemeler yapılmalıdır.
- 5) KOBİ TFRS ile ilgili bilgilendirici akademik çalışmalarda bulunulması için teşviklerde bulunulmalıdır.
- 6) KOBİ TFRS ile ilgili yayınların muhasebe meslek mensuplarına ulaştırılması için gerekli yapılanmanın sağlanması gerekmektedir.
- 7) Yeminli Mali Müşavirlerin de katkısı ile KOBİ TFRS uygulamalarını konu edinen Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere yönelik seminer/konferansların düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Ağca, A. (2015). Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (8), 1-13.
- Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi* (80), 101-118.
- Aktaş, R., ve Ağca, A. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi? *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (18), 1-17.
- Aras, G., ve Uğur Sarioğlu, G. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*. İstanbul: TÜSİAD.
- Asla S. (2004). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-15", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:13.
- Aysan, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum. *1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı*, 51-56.
- Aysan, M. A. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği. *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi Bildirisi*, 44-53.
- Bayazıtlı E., Çelik O. ve Üstündağ S. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Serisi: 1 Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış*, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- Bayülken Y. ve Kütükoğlu, C. (2012). Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmeleri (KOBİ'ler), TMMOB Makine Mühendisleri Odası Raporu, Ankara.
- Bozkurt R. (1999). Küresel Pazarlara Açılmak İsteyen Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Uygulayabilecekleri Stratejik İşbirliği Seçenekleri ve Ortak Girişimler, Yüksek Lisans Tezi, Çorum.

Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi* (58), 1-8.

Çankaya, F., ve Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4 (7), 61-89.

Çiçekli A. (2010). UFRS Uyumlu KOBİ Muhasebe Standartları Örnek Uygulama, 1. Adana Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, Adana.

Durak, G. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramla Çerçevesi. *Vergi Dünyası* (368), 38-45.

DPT (2004). Sanayi Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara.

Elitaş, C., Karakoç, M., ve Özdemir, S. (2011:2). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları. *World of IFRS*, 1-14.

Erdoğan Z. (2012). Girişimcilik ve KOBİ'ler, Ekin Yayınevi, Bursa.

Erol, H. (2005). Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM'lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

FASB. (ty). *About The FASB*. 16 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.fasb.org/facts/> adresinden alındı

Gönen, S., ve Akça, N. (2014). Borçlanma Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2 (3), 83-97.

Halk Bankası (2013). Genel Bankacılık, Ankara.

IASPLUS. (2016). *Use of IFRS by jurisdiction*. 2 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs#Note5> adresinden alındı

IFAC. (1977). *12 Point Program*. 3 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history/12-point-program> adresinden alındı

IMA. (2014). *Key Differences between IFRS an U.S. GAAP: Impact On Financial Reporting*. 16 Mayıs 2016 tarihinde http://www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/global_business_environment/key_differences_between_ifrs_and_us_gaap.pdf?sfvrsn=2 adresinden alındı

İbiş C. ve Özkan S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)“na Genel Bakış İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 74.

İTÜ (2012). *T.C İstanbul Ticaret Üniversitesi KGK Geçiş Dönemi Eğitim Materyali*. 4 Mayıs 2016 tarihinde <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/DenetimStandartlari.pdf> adresinden alındı.

Kahraman, O. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:296.

Kaya, İ. (2009). FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru. *İSMMMÖ 9. Muhasebe Sempozyumu 4. Oturum*(136), 197-214.

KGK (2002). *TMSK 2002 Yılı Faaliyet Raporu*. 4 Mayıs 2016 tarihinde http://kgk.gov.tr/contents/files/rapor_2002.pdf adresinden alındı

KGK. (2005). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*. 16 Mayıs 2016 tarihinde http://kgk.gov.tr/contents/files/F_R_I_K_C_1_.pdf adresinden alındı

KGK. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu*. Ankara: KGK.

KGK. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2010 Faaliyet Raporu*. Ankara: TMSK.

KGK. (2012). *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik*. 4 Mayıs 206 tarihinde http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Kurum_teskilat_yonetmeligi.pdf adresinden alındı

KGK (2013). *Biz Kimiz*. 4 Mayıs 2016 tarihinde http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf adresinden alındı

KGK (2013). *KGK Broşür*. 4 Mayıs 2016 tarihinde http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf adresinden alındı

KGK. (ty). *TMS/TFRS*. 16 Mayıs 2016 tarihinde http://www.kgk.gov.tr/content_list-345-tms-tfrs.html adresinden alındı

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(2), 105-120.

Oksay, S., ve Acar, O. (2005). *IASB*. 2 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> adresinden alındı.

Özdemir S., Ersöz H.Y. ve Sarioğlu, İ. (2006). İşsizlik Sorununun Çözümünde KOBİ'lerin Desteklenmesi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(7), 119-139.

Resmi Gazete, 04.11.2012 tarih ve 28457 sayı.

Resmi Gazete, 4 Kasım 2012 tarih ve 28457 sayı.

Resmi Gazete, Yeni Türk Ticaret Kanunu 6102 sayılı Kanun, Sayı no:27846, 1533. Madde, 14 Şubat 2011.

Selvi, Y., ve Kıyılar, M. (2016). *Mesleki Yeterlilik Sonrası IFAC'ın Mesleki Kuralları*. 4 Mayıs 2016 tarihinde İSMMMO: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/YakupSelvi.pdf> adresinden alındı

SPK. (1989). 5. Bölüm Muhasebe Standartları. 6 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/PrinterFriendly.aspx?nid=15111&submenuheader=null> adresinden alındı

SPK. (2004). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*. 6 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/PrinterFriendly.aspx?nid=1851&submenuheader=null> adresinden alındı

SPK. (2016) *Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığı*. 4 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=526> adresinden alındı

SPK. (2016) *Sermaye Piyasası Kurulu'nun Oluşumu*. 4 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=1&subid=1&submenuheader=1> adresinden alındı

- T.C Resmi Gazete. (2011). *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*. 4 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> adresinden alındı
- T.C Resmi Gazete. (2011). *Türk Ticaret Kanunu*. 16 Mayıs 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> adresinden alındı
- TBB. (2000). *Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında G7 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Güvernörlerine Rapor*. Ankara: TBB.
- Tokay S. H. ve Deran A. (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme ölçüleri”, *Mali Çözüm dergisi*, Sayı:90.
- Türk Eximbank (2016). Genel Bilgi – KOBİ Tanımı, <https://www.eximbank.gov.tr/TR,441/genel-bilgi.html>, Erişim Tarihi: 20.02.2016.
- Uludağ İ. ve Serin, V. (1991). *Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler; Yapısal ve Finansal Sorunlar, Çözümler*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Verginet. (2016) *SPK Muhasebe Düzenlemeleri*. 16 Mayıs 2016 tarihinde http://www.verginet.net/dtt/1/SPKMuhasebeDuzenlemeleri_3690.aspx adresinden alındı
- Wyk H. ve Rossouw J. (2009) “IFRS for SMEs in South Africa: A Giant Leap for Accounting, But Too Big for Smaller Entities in General”, *Free State Accounting, University Cente*.
- Yılmaz, B. (2007). *Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı*. *S.Ü İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(13), 139-152.
- Zeef, S. A. (2015). 2 Mayıs 2016 tarihinde *Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf> adresinden alındı.

EKLER

- 1. Ek-A:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespiti: Ankara İli Uygulaması 78



Ek-A: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Kobi Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespiti: Ankara İli Uygulaması

ANKET ÇALIŞMASI FORMU

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu;

Bu çalışmanın amacı, TFRS'ye uyumlu biçimde hazırlanan, KOBİ'ler ile ilgili TFRS'nin uygulanmasında, muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ler konusunda bakış açılarının tespit edilmesi, bilgi düzeylerinin belirlenmesi ve meslek mensupları arasında görüş ayrılıklarının olup olmadığının tespit edilmesidir ve tamamen bilimsel veri olarak kullanılacaktır.

Sorulara verdiğiniz yanıtların doğru ve objektif olması araştırma sonucunun daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır. Vermiş olduğunuz bilgiler bütünü ile gizli tutulacak, herhangi bir kişi veya kurumla paylaşılmayacaktır.

Ankete katılarak çalışmaya destek verdiğiniz için teşekkür ederim.

(Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi Derya Vural Doğan)

Tablo A.1: demografik özellikler.

1. Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Erkek <input type="checkbox"/> Kadın
2. Unvanınız	<input type="checkbox"/> SMMM <input type="checkbox"/> YMM
3. Yaşınız	<input type="checkbox"/> 20- 24 <input type="checkbox"/> 25-35 <input type="checkbox"/> 36-45 <input type="checkbox"/> 46-55 <input type="checkbox"/> 56 ve üstü
4. Mesleki kıdeminiz	<input type="checkbox"/> 1-5yıl <input type="checkbox"/> 6-10 yıl <input type="checkbox"/> 11-15 yıl <input type="checkbox"/> 16 yıl ve üstü
5. Eğitim durumunuz	<input type="checkbox"/> Lise <input type="checkbox"/> Ön Lisans <input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek lisans/ Doktora

Bu bölümde derecelendirme şu şekilde yapılmıştır.

- (1) Hiç yok (2) Az (3) Orta (4) İyi (5) Çok iyi

Tablo A.2: Meslek mensuplarının tam SET TFRS VE KOBİ TFRS hakkında bilgi seviyesi.

ÖLÇEK İFADELERİ	1	2	3	4	5
1. Tam set TFRS hakkındaki bilgi seviyeniz nedir?					
2. KOBİ TFRS hakkındaki bilgi seviyeniz nedir?					
3. KOBİ TFRS uygulamalarına geçilmeden önce muhasebe meslek mensuplarının yeterince bilgilendirildiğini düşünüyor musunuz?					

Bu bölümde derecelendirme şu şekilde yapılmıştır.

- (1) Hiç yok (2) Az (3) Orta (4) İyi (5) Çok iyi

Tablo A.2: Meslek mensuplarının tam SET TFRS ve KOBİ TFRS hakkında eğitim alma ve gelişmeleri takip etme durumu.

ÖLÇEK İFADELERİ	1	2	3	4	5
1. Tam Set TFRS hakkında eğitim aldınız mı?					
2. KOBİ TFRS hakkında eğitim aldınız mı?					
3. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyor musunuz?					
4. KOBİ TFRS'lere ilişkin eğitici-örneklendirici kitap, bildiri vb. yayınlar yeterli mi?					
5. ASMMMO KOBİ TFRS konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitimler yeterli mi?					
6. TÜRMOB'un KOBİ TFRS konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitimler yeterli mi?					

7. Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili gelişmeleri takip ettiğiniz kaynaklar var mı?

Tam Set TFRS

KOBİ TFRS

Evet Hayır

Evet Hayır

8. Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili gelişmeleri takip ediyorsanız (7. Soruya “Evet” cevabını verdiniz) hangi materyalleri kullanıyorsunuz?

Tam Set TFRS

KOBİ TFRS

Dergi

Dergi

Resmi Gazete

Resmi Gazete

TÜRMOB (TESMER)

TURMOB (TESMER)

ASMMMO

ASMMMO

KGK

KGK

Konferans ve seminerler

Konferans ve seminerler

Bu bölümde derecelendirme şu şekilde yapılmıştır.

- (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum

Tablo A.4: Meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili genel görüşlerinin belirlenmesi.

ÖLÇEK İFADELERİ	1	2	3	4	5
1. KOBİ standartlarına geçiş ile doğru ve kaliteli bilgi üretilecektir.					
2. Tam set TFRS den ayrı olarak KOBİ'ler için TFRS çıkarılmasını doğru buluyorum.					
3. KOBİ'ler için TFRS kullanıcıların ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır					
4. Kamu gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun KOBİ TFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.					
5. KOBİ'ler için TFRS setinin kullanımının zorunlu olmasının ülkemiz ekonomisine olumlu katkı sağlayacağını düşünüyorum					
6. KOBİ'ler için TFRS hazırlanırken, kullanıcıların talepleri dikkate alınmıştır.					
7. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile KOBİ TFRS uyum içerisinde olan sistemlerdir.					

Tablo A.4 (Devam): Meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili genel görüşlerinin belirlenmesi.

ÖLÇEK İFADELERİ	1	2	3	4	5
8. KOBİ TFRS'nin uygulanması finansal tablolarda tekdüzeni sağlar.					
9. KOBİ TFRS'nin uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar.					
10. KOBİ standartlarının uygulanmasıyla denetim daha etkin hale getirilecektir.					
11. TFRS uygulamaları mali tabloların şeffaf olmasını sağlayacaktır.					
12. TFRS KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır.					
13. KOBİ TFRS'nin kullanılması yabancı yatırımcıların ülkemizdeki yatırım kararlarına olumlu etki eder.					
14. KOBİ standartlarının uygulanması ile işletmelerin, para ve sermaye piyasalarından fon (kredi, ortak) bulmaları kolaylaşacaktır.					
15. Ülkemizde "bilgi odaklı" yerine "vergi odaklı" finansal raporlama anlayışının olması KOBİ TFRS'nin kullanılmasını zorlaştırmaktadır.					
16. KOBİ TFRS uygulamalarını paket programlar kolaylaştıracaktır.					
17. KOBİ TFRS uygulamaları meslek mensuplarının elde ettiği ücreti arttıracaktır.					

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Derya VURAL DOĞAN
Uyruğu : TC
Doğum Yeri ve Tarihi : Ankara- 1984
E-Posta Adresi : deryavuraldogan@gmail.com

EĞİTİM

Lise : Yahya Kemal Beyatlı Lisesi - 2001
Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü - 2006
Yüksek Lisans : Türk Hava Kurumu Üniversitesi - 2017

MESLEKİ DENEYİM

Ankara Büyükşehir Belediyesi - Halkla İlişkiler – (2008-2011)
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir – Staj – (2013-2016)
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (2016 -)

YABANCI DİL

İngilizce