

**T.C**  
**YAŞAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANA BİLİM DALI**  
**DOKTORA TEZİ**

**KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN TÜRKİYE**  
**FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (KOBİ TFRS)**  
**UYGULANABİLİRLİĞİ: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ**

**Emin YÜREKLİ**

**DANIŞMAN**  
**Yard. Doç. Dr. M. Gürol DURAK**

**İzmir, 2015**

**T.C**  
**YAŞAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANA BİLİM DALI**  
**DOKTORA TEZİ**

**KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN**  
**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ**  
**(KOBİ TFRS) UYGULANABİLİRLİĞİ: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ**

**Emin YÜREKLİ**

**DANIŞMAN**  
**Yard. Doç. Dr. M. Gürol DURAK**

**İzmir, 2015**

## YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “KOBİ’LERDE TÜRKiYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULANABİLİRLİĞİ” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

15.06.2015

Emm Yörekli  
Adı SOYADI

İmza



# TUTANAK

T.C.

YAŞAR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

## Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Emin Yarıklı  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : Doktora

Küçük ve Orta Boyuklukteki  
Tez Konusu: İşletmeler için Türkiye  
Finansal Raporlama Standartlarının  
(ROBİTFRS) Uygulanabilirliği:  
Sınav Tarihi ve Saati :  
Denizli İli Örneği

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Enstitü Yönetim Kurulu'nun ..... tarih ve .....sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Yönetmeliğinin 23/37.maddesi gereğince yüksek lisans/doktora tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini .60....dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI  OY ÇOKLUĞU   
OY BİRLİĞİ ile   
DÜZELTME   
RED edilmesine  ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.

Öğrenci sınava gelmemiştir.

Evet

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez mevcut hali ile basılabilir.

Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.

Tezin basımı gerekliliği yoktur.

## JÜRİ ÜYELERİ

Prof. Dr. Türker Susmuş  Başarılı

Prof. Dr. Edip Teker  Başarılı

Doç. Dr. Dilym Taşkın  Başarılı

Doç. Dr. Seçkin Gonen  Başarılı


Yard. Doç. Dr. M. Garo Durak  Başarılı

## İMZA

Düzeltme  Red 

Düzeltme  Red 

Düzeltme  Red 

Düzeltme  Red 

Düzeltme  Red 

# ÖNSÖZ



# ÖZET

**Doktora Tezi**

## **KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (KOBİ TFRS) UYGULANABİLİRLİĞİ: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ**

**Emin YÜREKLİ**

**Yaşar Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme**

**Genel İşletme Doktora Programı**

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin bilgi ihtiyaçları da artmaktadır. İşletmeler, üretimden satışa kadar bütün disiplinlerarası ilişkileri koordine edecek ve bu ilişkilere yön verecek bilgiyi uygulamak, bu bilgiler sonucunda elde etmiş olduğu çıktıları da paydaşları ile paylaşmak durumundadır. Küreselleşmenin işletmelere getirmiş olduğu önemli unsurlardan bir tanesi rekabettir. Rekabet ortamında işletmeler uluslararası alanda bilgi, üretim, kalite ve teknoloji alanlarında yapacağı yatırımlar ile küresel pazarlardan paylarını almaya çalışacaklardır. Bu bağlamda işletmelerin en önemli fonksiyonlarından bir tanesi olan muhasebe bilgi sisteminin de uluslararası sermaye ile işbirliği yapabilecek bilgi sistemi ile donanmış olması gerekmektedir. Ülkemizde de gerek işletmelerin yabancı yatırımcıları ülkemize çekebilmesi gerekse uluslararası sermayedarlar ile daha rahat işbirliği kurabilmesi açısından ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulduğu kaçınılmaz bir gerçektir. Ülkemizdeki işletmelerin % 98'ini KOBİ'lerin oluşturduğu düşünülürse, KOBİ TFRS'nin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın ana temasını ülkemizdeki KOBİ'lerin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulayabilme dereceleri ve uygulamada yaşanabilecek muhtemel sorunlar oluşturmaktadır. Konu kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda öngörülen muhasebe ilke ve uygulamaları çerçevesinde soru

formları hazırlanmış ve Denizli ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından bu soru formları aracılığıyla bilgi toplanmıştır. Elde edilen cevapların analiz edilmesi sonucunda muhasebe meslek mensuplarının standartlar hakkında birtakım bilgilerinin olduğu ve TFRS'nin uygulanabilirlik düzeyinin yüksek çıktığı yönünde bulgulara ulaşılmıştır. Diğer taraftan eğitimlerin uygulamalı olarak yapılmaması ve ülkemizdeki işletmelerin kurumsal yapılarının düşük olması muhtemel sorunlardan bazıları olarak göze çarpmıştır.

**Anahtar Kelimeler: KOBİ TFRS, MESLEKİ YARGI**







# **ABSTRACT**

## **DOCTORAL DISSERTATION**

### **APPLICABILITY OF TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN SMEs (SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES)**

**Emin YÜREKLİ**

**Yaşar University**

**Institute of Social Sciences**

**Doctoral Program of Business**

Information requirement of companies is increasing in globalization period. The companies have to apply the information that will influence and coordinate interdisciplinary relations from production to selling process and they also have to share the output that acquired from this information with interested parties. The most important that globalization generates to companies is competition. In this competitive environment, companies will be trying to get their shares from global markets by investing on technology, quality, production and information gathering. In this respect, accounting information system which is one of the most important functions in the companies is expected that should be equipped with information system that can cooperate with international capital. In the last decades, the Standards of International Accounts (TFRS) which have been spreading in the developed countries have also made obeying these standards compulsive for the developing countries. It appears as an inescapable fact that a shared accounts language is needed for the enterprises in order to cooperate with the foreign investors and attract them to our country. If it is considered that 98% of the enterprises are SMEs in our country, it is clear that SME/TFRS is also important as well as TFRS.

The main aim of our study is to research the possible problems that SMEs application degree of international Account Standards and what problems they come across in terms of application in our country. To support our study, a survey has been conducted with the occupational members in Denizli and the scope of the survey was

based on frequently used standards. The results show that accounts occupational members have knowledge about the standards and the degree of applicability has been estimated high. On the other hand, some of the problems have been defined as having the education without application and the low level of foundational structures of the enterprises in our country.

**Keywords:**SMEs-IFRS, PROFESSIONAL JUDGMENT



# İÇİNDEKİLER

## KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (KOBİ TFRS) UYGULANABİLİRLİĞİ: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ

<i>YEMİN METNİ</i>	<i>ii</i>
<i>TUTANAK</i>	<i>iii</i>
<i>ÖNSÖZ</i>	<i>v</i>
<i>ÖZET</i>	<i>vi</i>
<i>ABSTRACT</i>	<i>ix</i>
<i>İÇİNDEKİLER</i>	<i>xi</i>
<i>KISALTMALAR LİSTESİ</i>	<i>xv</i>
<i>TABLolar LİSTESİ</i>	<i>xvi</i>
<i>ŞEKİL LİSTESİ</i>	<i>xx</i>
<i>GİRİŞ</i>	<i>1</i>
<i>BİRİNCİ BÖLÜM</i>	
<i>KOBİ'LER VE FİNANSAL RAPORLAMA</i>	<i>3</i>
1.1. Kobi Kavramı ve Önemi	3
1.1.1. KOBİ'lerin Tanımı	3
1.1.2. KOBİ'lerin Özellikleri	10
1.1.3. KOBİ'lerin Ülkeler İçin Önemi	12
1.1.3.1. Türkiye Ekonomisinde KOBİ'lerin Önemi	13
1.1.3.2. KOBİ'lerin Bölgesel Kalkınmadaki Önemi	15
1.1.4. KOBİ'ler ve Uluslararası Standartlar	16
1.2. Finansal Raporlama Standartları	18
1.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	18
1.2.1.1. TFRS'nin Gelişimi	19
1.2.1.2. TFRS Uygulamaları	22
1.2.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları	23
1.2.2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Gelişimi	23

1.2.2.2. TFRS-Mevcut Sistem Farkları	30
1.2.2.3. TMS ve TFRS Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar	31
1.2.2.4. TMS ve TFRS Uygulamalarında Sağlanacak Faydalar	36
1.2.2.5. Finansal Raporlamada Mesleki Yargı	41
1.3. KOBİ'lerde Finansal Raporlama	44
1.3.1. KOBİ'lerde Finansal Raporlamanın Gerekliliği ve Önemi	45
1.3.2. KOBİ'lerde Finansal Raporlamanın Gelişim Süreci	46
1.3.2.1. KOBİ TFRS Öncesi Finansal Raporlamanın Gelişimi	51
1.3.2.2. KOBİ TFRS'nin Gelişimi	51
1.3.3. KOBİ'ler için TFRS'ye İhtiyaç Duyulmasının Nedeni	53
1.3.4. KOBİ'ler için TFRS'nin Avantaj ve Dezavantajları	55
1.3.4.1. Avantajlar	55
1.3.4.2. Dezavantajlar	56
1.3.5. KOBİ'lerde Uygulanacak Olan Finansal Rapora Standartının Hükümleri	57
1.3.5.1. KOBİ Muhasebe Standardının Özelliği	57
1.3.5.2. KOBİ Muhasebe Standardı Hazırlanırken İzlenen Yaklaşım	58
1.3.5.3. KOBİ Finansal Raporlama Standardında Bölümler ve Kapsama Alınan TMS ve TFRS'ler	59
1.3.6. KOBİ'lerde Finansal Raporlamanın TFRS'den Farklılıkları	60
1.3.7. Muhasebe Uygulamacıları ve Eğitimlerin Etkinliği	63
1.3.8. Uluslararası Literatürde TFRS ve KOBİ TFRS Uygulamalarına İlişkin Yapılmış Araştırmalar	64

## *İKİNCİ BÖLÜM*

<i>TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEĞİN DURUMU</i>	69
2.1. Muhasebe ve Muhasebecilik Mesleği Tanımı ve Kapsamı	69
2.2. Türkiye'de Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensupları	70
2.3. Muhasebe ve Meslek Eğitiminde Yaşanan Gelişmeler ve Etik Kurallar	75
2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebecilik Mesleğindeki Gelişmeler	78
2.4.1. Defterler ve Belgeler ile İlgili Yenilikler	79
2.4.2. Envanter ve Değerleme ile İlgili Yenilikler	82
2.4.3. Muhasebe Standartlarının Uygulama Yükümlülüğü İle İlgili Yenilikler	83

2.4.4. Bağımsız Denetim ile İlgili Yenilikler	83
2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler Açısından Muhasebe ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Önemi	85
2.5.1. Muhasebe ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Temel Problemleri	86
2.5.2. Muhasebe Mesleği ve Mesleğin Durumu ile ilgili Değerlendirmeler	88
2.5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS KOBİ TFRS İle İlgili Uygulanmalara Yönelik Literatür Araştırmaları	89

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### *DENİZLİ'DE FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ*

#### *KOBİ/TFRS YAKLAŞIMI* 108

3.1. Araştırmanın Gerçekleştirildiği Denizli ili'nin Ekonomik Yapısı	108
3.2. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri	109
3.3. Araştırmanın Yöntemi	109
3.4. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları	109
3.5. Evren ve Örneklem	110
3.6. Veri Toplama Araçları	111
3.7. Verilerin İstatistiksel Analizi	125
3.7.1. Demografik Özellikler	126
3.7.2. “KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları	132
3.7.3. “TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları	140
3.7.3.1. “Finansal Tablolar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları	140
3.7.3.2. Maddi Duran Varlıklar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları	147
3.7.3.3. Hasılat” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları	149
3.7.3.4. Stoklar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları	151
3.7.3.5. “Çalışanlara Sağladığı Faydalar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları	154
3.7.4. TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ortalamaları	155
3.7.5. KOBİ TFRS'yi Uygulamayı Etkileyen Faktörlerin Ortalaması	156

3.7.6. TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Demografik Özelliklere Göre Ortalamaları	157
3.7.7. KOBİ TFRS'yi Uygulamayı Etkileyen Faktörlerin Demografik Özelliklere Göre Ortalamaları	170
3.7.8. TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutları ile KOBİ TFRS'yi Uygulamayı Etkileyen Faktörler Arasındaki İlişkiler	176
3.7.9. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Üzerine Etkisi	176
3.8 Bulgular ve Yorumlar	1797
<i>SONUÇ</i>	197
<i>KAYNAKLAR</i>	201
<i>EKLER</i>	221

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>bkz.</b>	Bakınız
<b>BM</b>	Birleşmiş Milletler
<b>EABD</b>	Enstitü Anabilim Dalı
<b>EYK</b>	Enstitü Yönetim Kurulu
<b>FMKD</b>	Faktör Maliyetiyle Katma Değer
<b>IASC</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IFAC</b>	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi Kurumu
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>KOBİ TFRS</b>	KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartları
<b>MDV</b>	Maddi Duran Varlıklar
<b>MODV</b>	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
<b>SBE</b>	Sosyal Bilimler Enstitüsü
<b>TFRS</b>	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensupları Odaları Birliği
<b>UMSK</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TFRS</b>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları



## TABLolar LİSTESİ

Tablo	Sayfa
1. Türkiye’de KOBİ Tanım	6
2. KOBİ Muhasebe Standartları Oluşum Süreci	47
3. KOBİ TFRS’deki Bölümlerin Karşılık Geldiği TMS/TFRS’ler	60
4. Haziran 2014 Tarihi İtibariyle Türkiye’de Kayıtlı Serbest Muhasebeci, SerbestMuhasebeci Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensuplarının Sayısı	75
5. Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS KOBİ TFRS İle İlgili Uygulanmalara Yönelik Literatür Araştırmaları	90
6. TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Faktör Yapısı	114
7. Faktörlerin Alt Boyutları	119
8. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler Ölçeği Faktör Yapısı	123
9. Araştırmaya Katılan Meslek mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı	127
10. Meslek mensupları KOBİ TFRS’sının Getireceği En Önemli Yenilikler ve Fırsatlara Verdiği Önem Derecelerine Göre Dağılımı	130
11. Meslek mensuplarının TFRS/KOBİ TFRS’ye Geçiş Aşamasında En Fazla Eksiklik Hissettiği Konulara Verdiği Önem Derecelerine Göre Dağılımı	131
12. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının “KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları	133
13. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları “ <i>Finansal Tablolar</i> ” İle İlgili İfadelereVerdiği Cevapların Dağılımları	141
14. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları “ <i>Maddi Duran Varlıklar</i> ” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları	147
15. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının “ <i>Hasılat</i> ” İle İlgili İfadelere Cevapların Dağılımları	149
16. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının “ <i>Stoklar</i> ” İle İlgili İfadelere VerdiğiCevapların Dağılımları	152
17. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları “ <i>Çalışanlara Sağladığı Faydalar</i> ” ileİlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları	154

18. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ortalamaları	155
19. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Ortalaması	156
20. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının İşletmenin Faaliyet Süresine Göre Ortalamaları	157
21. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının İşletmenin Çalışan Sayısına Göre Ortalamaları	158
22. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Cinsiyete Göre Ortalamaları	159
23. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Yaşa Göre Ortalamaları	160
24. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Öğrenim Durumuna Göre Ortalamaları	161
25. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Unvana Göre Ortalamaları	163
26. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Mesleki Kıdeme Göre Ortalamaları	164
27. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ruhsat Alış Şekline Göre Ortalamaları	166
28. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Yeni Türk Ticaret Kanununu Okuma Durumuna Göre Ortalamaları	166
29. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının KOBİ TFRS'ye İlişkin Herhangi Bir Eğitim Alma Durumuna Göre Ortalamaları	167
30. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının KOBİ TFRS'Lerin Yürürlüğe Girme Tarihinin Erteleneceği Yönünde Beklentisinin Olma Durumuna Göre Ortalamaları	168
31. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ertelenmesini Uygun Bulduğu Zaman Süresine Göre Ortalamaları	169
32. Araştırmaya Katılan Meslek mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin İşletmenin Faaliyet Süresi Göre Ortalamaları	170

33. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin İşletmenin Çalışan Sayısı Göre Ortalamaları	170
34. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Cinsiyete Göre Ortalamaları	171
35. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Yaş Göre Ortalamaları	171
36. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Öğrenim Durumu Göre Ortalamaları	171
37. Araştırmaya Katılan Meslek mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Unvan Göre Ortalamaları	172
38. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Mesleki Kıdemi Göre Ortalamaları	172
39. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Ruhsat Alış Şekli Göre Ortalamaları	173
40. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Yeni Türk Ticaret Kanununu Okuma Durumu Göre Ortalamaları	173
41. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin KOBİ TFRS'ye İlişkin Herhangi Bir Eğitim Alma Durumu Göre Ortalamaları	174
42. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin KOBİ TFRS'lerin Yürürlüğe Girme Tarihininin Erteleneceği Yönünde Beklentisinin Olma Durumu Göre Ortalamaları	174
43. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Ertelenmesini Uygun Bulduğu Zaman Süresi Göre Ortalamaları	175
44. Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutları ile KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Aralarındaki İlişkinin Korelasyon Analizi ile İncelenmesi	176
45. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Finansal Tablolarrine Üzerine Etkisi	177
46. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Stoklar Üzerine Etkisi	177

47. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Maddi Duran Varlıklar Üzerine Etkisi	177
48. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Hasılat Üzerine Etkisi	178
49. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Çalışanlara Sağladığı Faydalar Üzerine Etkisi	178
50. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı Üzerine Etkisi	178



## ŞEKİL LİSTESİ

Şekiller	Sayfa
Büyükölük Gruplarına Göre Girişim Sayısı, İstihdam ve FMKD Dağılımı (2013)	7
Ekonomik Faaliyetlere Göre Girişim Sayısı ve İstihdamın Dağılımı (2013)	8
KOBİ'lerin Dış Ticaretteki Yeri	8
Türkiye'de KOBİ Niteliğindeki İşletmelerin Dağılımı	14
Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ortalamaları	156



## GİRİŞ

Günümüzde; küreselleşme ile beraber ülkeler arası ticaretin serbestleşmesi, ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkması, bu gelişmeler ile beraber bilgi teknolojilerinde yaşanan, bilginin etkin şekilde kullanımına dönük gelişmeler ülkelerin muhasebe bilgi sistemlerini de etkilemektedir. Bu anlamda para ve sermaye piyasalarının gelişmesi, uluslararası rekabetin hız kazanması, muhasebe bilgi sisteminin üretmiş olduğu mali raporlar kullanılarak kamuya bilgi vermenin öneminin artması gibi faktörler mali raporlama sürecini de yakından etkileyen etkenlerdir.

Muhasebe sürecinin önemli bileşenlerinden biri olan finansal raporlamanın, tarafsızlık esasına uygun olarak yapılabilmesi için, muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin şeffaf ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Ülkeler açısından muhasebe süreci ile ilgili farklı uygulamaların kullanılması, kamuya sunulan bilgilerde şeffaflık ve karşılaştırılabilirliği zedelemektedir.

TFRS ile likiditenin, şeffaflık düzeyinin, uluslararası işbirliklerinin ve uluslararası piyasalardan fon sağlama olanaklarının artırılması, fon maliyetinin azaltılması, rekabetin korunması ve ekonomik birlik oluşturma çabalarına katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Diğer taraftan uluslararası kabul gören standartlar temel alınarak yapılacak olan finansal raporlamanın işletmelere ek maliyetler doğuracağı ve daha fazla zaman alacağı bir gerçektir. Dolayısıyla TFRS uygulamalarının sonuçları ile ilgili raporların detayları işletmenin büyüklüğüne göre değişmektedir. Bu nedenle ülkemizde, KOBİ'lerin raporlama sürecinde daha sade ilkeleri içeren standartlara gereksinim duyulmuştur. Bilindiği gibi KOBİ'ler; kamusal sorumluluğu TFRS kullanması beklenen işletmelere göre daha az olan, halka açık olan veya olmayan işletmelerdir. KOBİ'lerin malî yönden büyük işletmelerle olan farklılıkları, yetersiz kaldıkları yönler düşünüldüğünde, bu işletmelere yönelik sadeleştirilmiş ve daha esnek hale getirilerek basitleştirilmiş bir standartlar seti hazırlanarak, KOBİ'ler için uluslararası alanda tek bir finansal raporlama dilinin geliştirilmesi ve uygulanması ihtiyacı gündeme gelmiştir.

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğunun KOBİ olması ve çalışan nüfusun büyük bir kısmının bu işletmelerde istihdam edilmesi ülke ekonomisi açısından KOBİ’lerin önemini göstermektedir. Bu bağlamda, muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemelerde de KOBİ’ler önemli bir etken olarak değerlendirilmiş ve KOBİ’lerin muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla 2010 yılında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ-TFRS) yayınlanmıştır. KOBİ’lerin yayınlanan bu standartlar hakkında bilgilendirilmesi ve standartların doğru bir şekilde uygulanabilmesi sağlanmalıdır. Bu durum ise muhasebe meslek mensuplarının yetkinlikleri ve farkındalıkları ile yakından ilgilidir.

Bu çalışmada KOBİ TFRS’nin uygulanabilirliği araştırılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları eğitimler ile KOBİ TFRS’nin uygulamalarında birtakım sıkıntıların olabileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulama konusunda gerek bilgisel gerekse mantalite olarak hazır olup olmadıkları araştırılmaktadır.

Bu doğrultuda çalışmanın amacı, KOBİ TFRS ile ilgili açıklamalar yapmak ve Türkiye’deki KOBİ’lerin bu standartlara hazır bulunma düzeylerini muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan farkındalık anketiyle değerlendirmektir. Bu amaçlar doğrultusunda hazırlanan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde KOBİ’ler ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Standartlarla İlgili Gelişmeler, KOBİ’lerde Muhasebe Bilgi Sistemi ve KOBİ TFRS ile ilgili konular ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve değerlendirilmiştir. İkinci bölümde Türkiye’de muhasebe mesleği ve mesleğin standartlara olan bakışı incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler ve KOBİ TFRS Uygulanabilirliği, ve daha sonrada, çalışmanın savları, bu savların test edilebilmesi için gerçekleştirilen anket çalışmasına ilişkin istatistiksel bulgular, bulguların yorumlanması ile çalışmanın sonuç ve değerlendirme kısımları yer almaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KOBİ'LER VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KOBİ'LERDE UYGULANMASI

Çalışmanın birinci bölümünde tanımı ve kapsamı ile KOBİ kavramı, KOBİ'lerin özellikleri, ekonomideki yerleri ve önemi, KOBİ'lerin finansal bilgiye ihtiyaç duymalarının nedenleri incelenmektedir. Ayrıca bu bölümde; uluslararası finansal raporlama standartları, mesleki yargı, Türkiye Muhasebe Standartları ve KOBİ'lerde finansal raporlama standartlarına da yer verilmektedir.

#### 1.1. Kobi Kavramı ve Önemi

Ülkelerin gelişmesinde ve ekonomisinde oldukça önemi bulunan KOBİ'lerin öncelikle tanımının yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. .

##### 1.1.1. KOBİ'lerin Tanımı

Günümüzde ülke ekonomisinde oldukça önemli bir yere sahip olan KOBİ'ler, Sanayi Devrimi'nin gerçekleşmesiyle birlikte ortaya çıkan “fabrika sanayi” anlayışı sonucunda yükselişe geçmişlerdir. KOBİ, yani Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme kavramı, hemen hemen tüm dünyada kullanılan bir kavram olup bu kavramın kapsamı, her ülkede farklı kısıtlara göre belirlenmektedirler. Bu açıdan, KOBİ tanımı konusunda ülkeler arasında fikir birliği sağlanamadığı gibi; aynı ülkedeki kurumlar arasında bile fikir birliği bulunmamaktadır. Bunun nedeni, günümüzde KOBİ kavramının içeriğinin ülkeye, bölgeye, kültüre ve yöreye göre değişmesidir (Dikmen ve Yıldırım, 2012, s.21-22).). KOBİ'ler ile ilgili ortak bir tanım yapmak zor olsa da, bu işletmelerin bazı ayırıcı özelliklerinin olduğu da kabul edilmektedir. Buna göre (Hinson, 2011: 15);

- KOBİ'ler kendi piyasalarında çok küçük bir yer işgal ederler,
- Genellikle sahipleri tarafından idare edilirler,

Bağımsızdırlar ve herhangi bir büyük girişimin parçası değillerdir



KOBİ tanımları incelendiğinde, firmanın çalıştırdığı personel ya da işçi sayısı, bilanço değerleri ve bağımsızlık ölçütleri ön plana çıkmaktadır. KOBİ'ler, halka açık olmamaları, finans kuruluşu olmamaları ve temel kamu hizmetleri vermemeleri gibi bazı nedenlerden dolayı kendi ülkelerinde ekonomik açıdan bireysel olarak önemli görülmezler. Ancak KOBİ'ler küçük ve esnek yapıları, istihdam yaratma kapasiteleri ve ekonomide şirketlerin % 95'inden fazlasını oluşturmaları nedeni ile ülkeler için çok büyük önem taşımaktadır (Gençtürk vd. 2008, s.217).

Tüm dünyada olduğu gibi Türk ekonomisinde de dinamik ve sürükleyici unsurlardan olan KOBİ'ler, ülkemizin sosyo-ekonomik gelişmesi açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Genel olarak KOBİ'ler, az sermaye kullanımı yanında daha çok emeğe dayanan faaliyetlerde bulunan, ayrıca esnek bir yapıda olan ve düşük seviyede yönetim ve üretim giderleri ile çalışan iktisadi işletmeler olarak tanımlanmaktadır (Akgemici, 2001, s.5).

Bununla birlikte, KOBİ'ler, ülkelerin sosyal ve ekonomik yapılarında özellikle endüstrileşme, sağlıklı kentleşme, optimum dağıtım ve ticaret uygulamaları bakımından büyük önem taşımaktadırlar. Ayrıca KOBİ'ler ülkelerin yatırım ve üretim faaliyetlerine, istihdam oranlarına, ihracat ve vergi gelirlerine önemli katkılar sağlamakta; coğrafi açıdan da ülkelerin bütün bölgelerine dağıldıkları için bölgesel kalkınmada da önemli oranda katma değer yaratmaktadırlar (Yılmaz, 2004). Bu açıdan KOBİ'ler, tüm ekonomilerin temel direği olarak kabul edilmektedir. Ayrıca pazarı tanımaları, pazarın ihtiyacını bilmeleri nedeniyle rekabet güçleri de oldukça yüksektir. Bu nedenlerle pek çok ülkede ekonomideki payları çok yüksektir.

Dolayısıyla KOBİ kavramı için dünyada pek çok ülkede farklı tanımlamalar yapılmaktadır. Bu tanımlarda genel anlamda bazı sayısal veriler dikkate alınmaktadır. Bunlar; çalışan sayısı, satış hasılatı ve aktif büyüklüğü gibi verilerdir. Mısır'da KOBİ'ler 5-50 arası çalışan sayısına sahip işletmeler olarak tanımlanırken, Vietnam'da bu aralık 10-300 arası çalışan olarak tanımlanmaktadır (Poroy Arsoy ve Bora, 2012, s.18). Diğer taraftan bazı ülkeler KOBİ'leri 500'den az işçiyle tanımlarken bazı ülkeler bu sayıyı 250 ile sınırlamaktadır. KOBİ tanımlamasında personel sayısı olarak 250 çalışanı model olan 54 ülke bulunmaktadır. Bu ülkelerin

13'ü düşük gelir, 24'ü orta gelir, 17'si yüksek gelir düzeyine sahip bulunmaktadır (Ayyagari vd., 2003, s.5).

Dünya Bankası KOBİ'leri en fazla 300 çalışan sayısı, 15 milyon dolar yıllık satış hasılatı ve 15 milyon dolar aktif büyüklüğe sahip işletmeler olarak tanımlamaktadır (Alıntı: Dalberg, 2011, s.6; PoroyArsoy ve Bora, 2012, s.18). Bu anlamda değişen koşullar ve ülkeler açısından KOBİ kavramı, çeşitli şekillerde tanımlanabilmektedir.

Bu tanımlardan bir tanesi KOBİ TFRS'de yapılmıştır. Buna göre; KOBİ'ler "Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir" (Gökgöz, 2012, s.244; Fidan ve Cinit, 2013, s.52; Alıntı: TMSK, 2012, s.1). İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, mevcut veya potansiyel borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları dış kullanıcılara örnek gösterilebilir.

Farklı bir ifadeye göre KOBİ'ler 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı 40.000.000 TL'yi aşmayan ve KOBİ Tanımı Yönetmeliği'nde mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimlerdir (Fidan ve Cinit, 2013, s.52; Alıntı, KGDK, 2012). 2012 yılındaki düzenleme ile ülkemizde şu şekilde yer almaktadır (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2012):

- a) Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.
- b) Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.
- c) Orta büyüklükteki işletme: İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler

Türkiye’de KOBİ tanımı, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile verilmiş ve bu yönetmelik 2012 yılında Bakanlar Kurulu’nun “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” kararı ile değiştirilmiştir. Yukarıda ifade edildiği gibi ve ilgili yönetmeliğe göre KOBİ sınıflandırmasına dâhil olan işletmelerin özellikleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2012).

**Tablo 1.**  
**Türkiye’de KOBİ Tanım**

Kriter	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	< 10	< 50	< 250
Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
Yıllık Mali Bilanço	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
Toplamı			

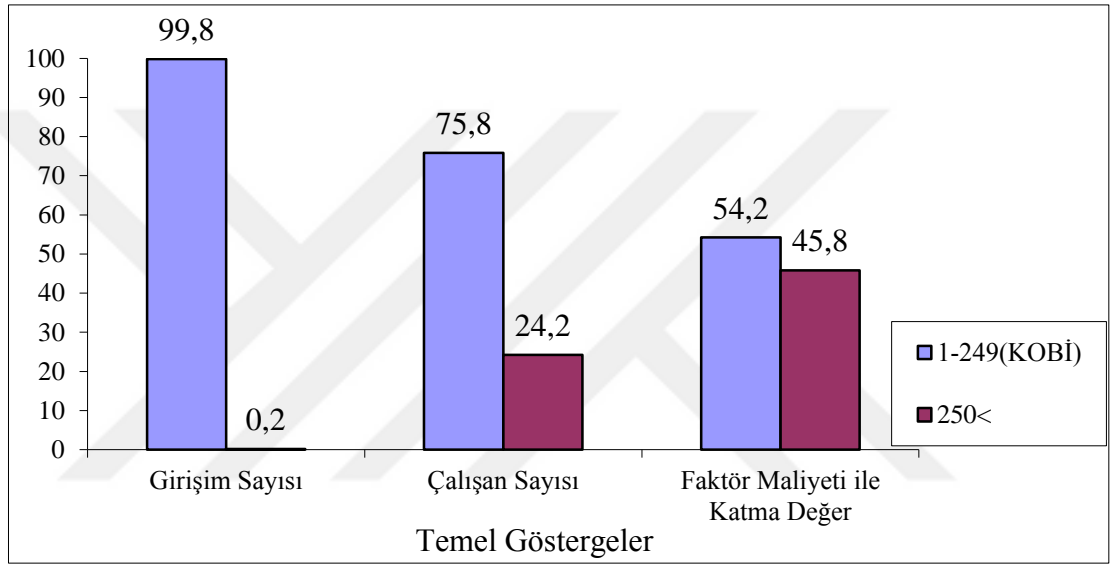
**Kaynak:** 4 Kasım 2012 Tarih ve 28457 Sayılı Resmi Gazete.

Genelde KOBİ kavramı, belirli rakamsal ölçüler ve büyüklük kriterleri ile tanımlanmaktadır. KOBİ’ler üretim, pazarlama, finansman, personel ve yönetim gibi temel işletmecilik fonksiyonlarının yanı sıra, istihdam ettikleri personel sayısı, satış hacimleri, sabit sermaye ve makine parkı değerleri, kullandıkları enerji miktarı, kurulu kapasite düzeyleri, katma değerleri, kâr büyüklükleri ve piyasa payları gibi ölçülebilen özellikleri açısından da büyük farklılıklar göstermektedirler. Bu durum, tüm bu nitel ve nicel özellikleri kapsayan ve genel geçerliliği olabilecek bir tanım yapılmasını gerektirmektedir.

Bu doğrultuda, 2005 yılına gelinceye kadar, KOBİ’lere yönelik kurumların her biri kendine göre bazı tanımlar yapmışlardır. Ancak, tanımlardaki sınırlar genellikle ülkelerin ekonomilerinin büyüklüklerine bağlı olarak değiştiğinden KOBİ

ifadesi hukuki olmaktan çok ekonomik bir anlam taşımıştır. Tüm bu tanımlamalarda kullanılan genel ölçüt, istihdam edilen kişi sayısıdır. Bu genel ölçüte ilave olarak bazı kuruluşlarca farklı kriterlerin de kullanıldığı olmuştur (Müslümov, 2002, s.6).

Farklı ülkelerde yapılan farklı KOBİ tanımları için bir çok kriter kullanılmıştır. KOBİ tanımını etkileyen belli başlı faktörler (Düzce, 2007, s.4); zaman, ekonomik düzey, sanayileşme düzeyi, kullanılan teknoloji, pazarın büyüklüğü, faaliyette bulunulan işkolu, kullanılan üretim tekniği, üretilen malın özellikleri, iş gören sayısı, kuruluş ve araştırmalardır.

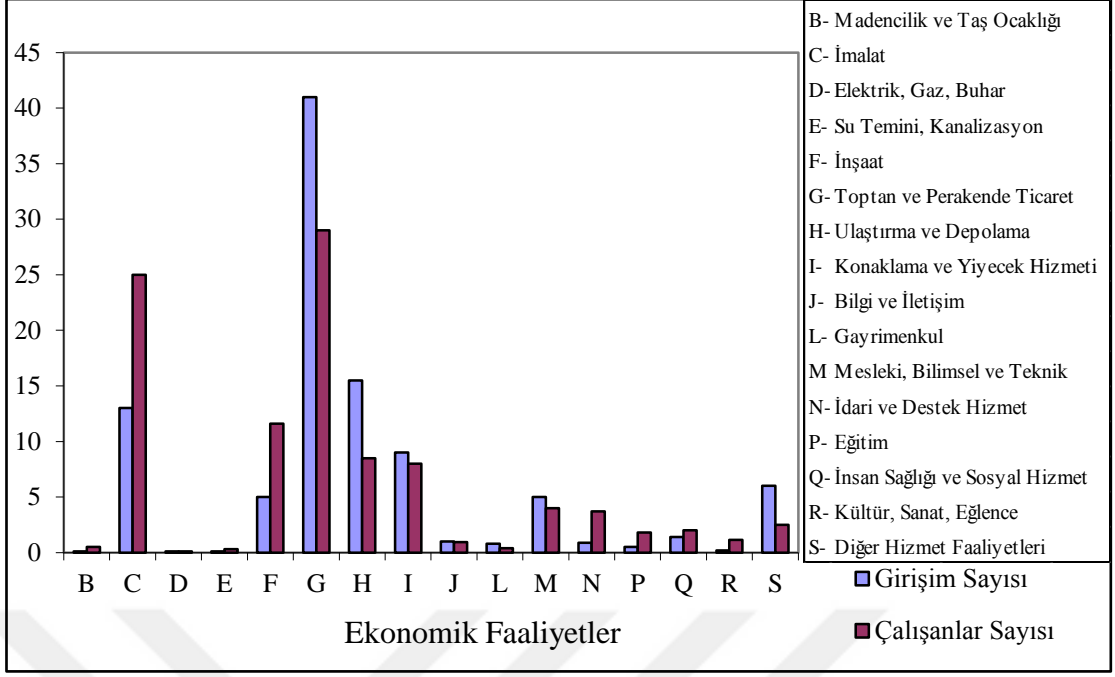


**Kaynak:** TÜİK, Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri 2013, TÜİK Haber Bülteni, Sayı 15821, Ekim 2014, s. 1.

**Şekil 1.** Büyüklük Gruplarına Göre Girişim Sayısı, İstihdam ve FMKD Dağılımı (2013)

Şekil 1'e göre; 2013 yılı itibariyle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) toplam girişim sayısının %99,8'ini, istihdamın %75,8'ini, maaş ve ücretlerin %54,5'ini, cironun %63,3'ünü, faktör maliyetiyle katma değer (FMKD) %54,2'sini ve maddi mallara ilişkin brüt yatırımın %53,2'sini oluşturmaktadır.

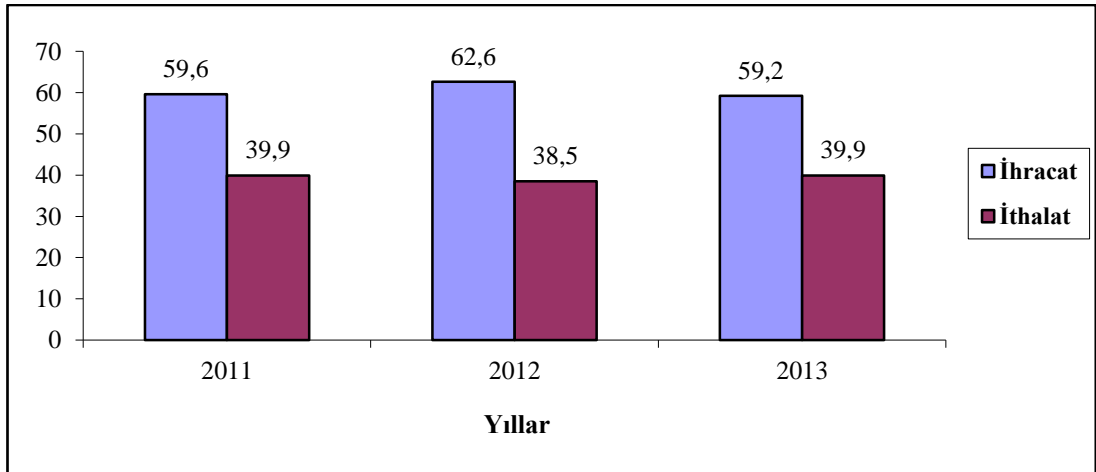
2013 yılı itibariyle KOBİ'lerin %40,4'ü Toptan ve Perakende Ticaret; Motorlu Kara Taşıtlarının ve Motosikletlerin Onarımı, %15,9'u Ulaştırma ve Depolama, %12,7'si İmalat Sanayi'nde faaliyet göstermektedir. Buna göre ilgili grafik Şekil 2'de görüldüğü gibidir:



**Kaynak:** TÜİK, Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri 2013, TÜİK Haber Bülteni, Sayı 15821, Ekim 2014, s. 2.

**Şekil 2.** Ekonomik Faaliyetlere Göre Girişim Sayısı ve İstihdamın Dağılımı (2013)

KOBİ'ler dış ticaret açısından da önemli işletmelerdir. Şekil 3'e göre Türkiye'de 2013 yılına gelindiğinde KOBİ'ler, ihracatın % 59,2'sini ve ithalatın % 39,9'unu karşılar duruma gelmiştir. 2011–2013 arasındaki dönemde KOBİ'lerin ihracat ve ithalat içerisindeki payları da Şekil 3'deki gibidir:



**Şekil 3.** KOBİ'lerin Dış Ticaretteki Yeri

**Kaynak:** TÜİK, Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri 2013, TÜİK Haber Bülteni, Sayı 15821, Ekim 2014, s. 2.

Çeşitli kaynaklara göre, KOBİ tanımı yapılırken, kullanılacak nitel ve nicel özelliklerin belirlenmesi gerekmektedir. KOBİ'ler açısından önemli bir özellik olan işletme sahibinin hem girişimci olması hem de işletmenin tüm fonksiyonlarının sorumluluğunu üstlenmesi ve genel yöneticisi olması durumu KOBİ tanımında nicel ölçütlerden ziyade nitel ölçütlerin ön plana çıkmasına neden olmaktadır.

Ancak, son yıllarda yapılan araştırmalara göre KOBİ tanımlanmasında nitel ve nicel ölçütlerin birlikte dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu anlamda KOBİ kavramının tanımlanmasında nicel ölçütlerin kullanılması özellikle işletme bilimi literatüründe çok yaygın bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşımın en önemli nedeni nicel ölçütlere dayanılarak işletmelerin küçük, orta ve büyük işletmeler şeklinde açık, objektif ve belirgin bir sınıflandırmaya tabi tutulmasının mümkün olmasıdır. Bununla birlikte, bu bileşimin hangi nitel ve nicel ölçütlerden oluşacağı konusunda farklı görüşler söz konusudur (Müftüoğlu, 1998, s.42).

KOBİ'ler ülkemiz ve diğer ülkeler için önemli bir yere sahiptir. KOBİ'ler, birçok açıdan büyük firmalardan daha fazla avantajlara sahiptirler. Şimdiki büyük firmaların birçoğu, dinamik lider tipleriyle iyi yönetilmesi sonucunda önceden birer KOBİ iken artık büyük bir firma haline gelmişlerdir (Szonyi, 1991, s.17).

KOBİ'ler ile ilgili olarak değinilen tanım, özellik ve faydaların yanı sıra KOBİ'lerin sahip olduğu çok sayıda avantajlar da söz konusudur. KOBİ'lerin büyük işletmelerle rekabet etmede iki avantajı söz konusudur. Bunlar; ticari ilişkilerde yakın ilişkiler kurabilmek ve yönetim, üretim ve hizmet alanlarında daha esnek olabilmektir. Bu esneklik, hem işletme içi hem de işletme dışı beklenmeyen olumsuzlukları daha az bir zararla geçiştirebilmelerini sağlamaktadır. Bu iki avantajın yanı sıra KOBİ'ler çeşitli konulara ilişkin olarak farklı avantajlar da elde edebilmektedirler. Bu doğrultuda KOBİ'ler (Çalıpınar, 2002, s.243):

- *Büyük miktarda yatırıma girmeden önce yeni bir fikir veya buluşa pazarın tepkisinin bilinmesinin zorunlu olmasında,*
- *Yönetimde çok yakın bir denetime ihtiyaç hissedilmesinde,*
- *Üretilen mal ve hizmetin pazarının sınırlı olmasında,*

- *El emeğinin mal ve hizmetin üretilmesinde önemli bir faktör olarak yer almasında,*
- *Kolay bozulabilen malların pazarlanması ya da üretilmesinde,*
- *Personel ile yakın ilişkilerin gerekli olmasında,*
- *Teknolojik gelişmelere kısa sürede ayak uydurabilme yeteneğine sahip olunmasında,*
- *Yatırım yapılırken daha çok kendi öz sermayelerine ağırlık verilmesinde,*
- *Desteklenmeleri aynı zamanda ülkedeki işsizliğin azalması anlamına gelmesinde,*
- *Çalışanların kendi bölgeleri veya yaşamak istedikleri bölgelerde kurulmasında ve*
- *Ülke içindeki farklı bölgelerin kalkınmasında ve çevrenin korunmasında, bir takım avantajlar elde edebilmektedir.*

### **1.1.2. KOBİ'lerin Özellikleri**

Birçok ülke ekonomik gelişme ve sosyal refah için KOBİ'lerin gelişimine önem vermektedir. Bu nedenle birçok teşvik ve planlama süreci KOBİ'ler için hayata geçirilmekte ve işlevsellik amaçlanmaktadır.

KOBİ'lerde yönetim işlevi, aynı zamanda işletmenin sahibi olan girişimciler tarafından yürütülmektedir ve yönetim anlayışı, idarenin genellikle aileden birilerine devredilmesi nedeniyle değişmez. Bu nedenle de, çıkar çatışması veya güç mücadelesi dolayısıyla yetki karmaşası da olmadığından, KOBİ'ler ortaya çıkabilecek herhangi bir aksamaya müdahale edebilecek esnekliğe sahiptir.

KOBİ'lerde genellikle ayrı bir finansman bölümü yoktur. Finansman ile ilgili işler genellikle girişimci tarafından yürütülür. Büyük işletmelerin kredilendirme maliyetleri daha düşük olmasından dolayı genellikle bankalar, kredi verirken büyük işletmeleri tercih etmektedirler. Devlet, kredi temini konusunda olumsuz bir konuma sahip olan KOBİ'lerin finansman sorunlarını kolaylaştırmak için çeşitli sübvansiyonlar ve teşvikler sağlamak suretiyle doğrudan etkili olmaktadır.

KOBİ'ler kredilendirilirken, kredi verilen işletmenin performansı ve ödeme gücünden çok, işletme sahibinin kişisel olarak gösterebileceği teminatlara bakılmaktadır. Küçük işletmelerde teminat olarak sadece işletme sahibinin kişisel varlıkları istenmektedir ve işletmenin iflası durumunda işletme sahibi, işletmesindeki varlıklara ilave olarak, tüm kişisel varlıklarını da kaybetmek durumuyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum işletme sahipleri açısından risk taşımaktadır.

KOBİ'ler çoğunlukla emek yoğun sektörlerde faaliyet gösterirler veya emek yoğunluğu yüksek teknolojiler kullanırlar. Bunun sonucu olarak, sabit varlıklar üzerinden ayrılan bir oto finansman unsuru olan amortisman tutarı düşük seviyelerde kalmaktadır.

KOBİ'lerde genellikle pazarlama işlevini de işletme sahibi yerine getirir. Dolayısıyla gelişmiş bir pazarlama anlayışından söz etmek zordur. Zaten KOBİ'ler maddi yetersizliklerden dolayı, reklâm ve satış sonrası hizmetler gibi pazarlama araçlarından yeterince yararlanamaz ve düzenli bir piyasa araştırması yapamazlar. Birçok karar işletme sahibinin tecrübelerine dayanarak alınır, ancak satış yapılan müşterilerle doğrudan ilişki kurulduğundan bu müşteriler işletmeye bağlanabilirler.

Küçük olmalarıyla orantılı olarak pazar üzerinde fazla etkili olamayan KOBİ'ler, verilen teşviklere rağmen ihracata çok fazla giremezler. Fakat kitle pazarlamasının mümkün olmadığı, talebin sürekli değiştiği piyasalarda değişken talep şartlarına hemen uyum sağlayabilen KOBİ'ler başarılı olabilmektedir.

Türkiye'de ekonomik sistemden büyük bir pay alan ve sistemi önemli derecede etkileyen bu işletmelerin genel özellikleri aşağıdaki gibidir (Kalkan, 2005, s.20-21):

- Ürün çeşitliliği vardır,
- İstihdam yapabilme kabiliyeti daha esnektir,
- Yapıları itibariyle ekonomik dalgalanmalardan daha az etkilenmek,
- Nitelikleri gereği talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine uyum kolaylığı,
- Büyük sanayi işletmelerinin vazgeçilmez destekleyicisi ve tamamlayıcısı olmak,
- Politik ve sosyal sistemlerin denge ve istikrar unsuru olmak,



- Demokratik toplumun ve liberal ekonominin ana sigortalarından biri olmak,
- Kişisel ve ailevi etkenlerle motive edilmek,
- Planlı olduğu kadar şans eseri olarak faaliyetlerine başlamak,
- Kuvvetli bir girişim duygusuna sahip olmak,
- Bağımsız çalışmayı tercih etmek,

Yukarıda sayılan özellikleriyle ülke ekonomisine sağladıkları çok sayıda yarara rağmen KOBİ'lerin çeşitli sorunları da söz konusudur. Bunlar (Akgemici, 2001, s.21–26):

- Verimliliğe ve etkinliğe dayalı bir iş kültürü geliştirme konusunda eksik kalmaları,
- Kredi temininde ve AB fonlarından yararlanmada güçlük çekmeleri,
- Yeni teknolojilerden yeteri kadar yararlanamamaları,
- Nitelikli işgücü bulmada sıkıntı çekmeleri,
- Devlet tevsiklerinden tam olarak yararlanamamaları,
- İşletme ve yönetim fonksiyonlarının gereği gibi yerine getirilmesi konusunda bilgi eksiklikleri ve uygulamada yetersiz kalmaları,
- Rekabet yeteneklerinin zayıf olması,
- Nakit sıkıntısı çekmeleri ve öz sermayelerinin yetersiz olması,
- Marka oluşturamamış olmaları
- Krizlere ilişkin öngörülerini zamanında geliştirmede yetersiz kalmaları,
- Büyüme ve gelişme potansiyellerinin sınırlı olması.

Yukarıda ifade edilen bu sorunlarla mücadele etmek zorunda olan KOBİ'ler diğer taraftan muhasebe sürecinde de önemli değişim ve yenilikler yapmak durumundadır. Bu süreç içerisinde kuşkusuz bu değişimlerden en önemlisi KOBİ TFRS'nin uygulanmasıdır.

### **1.1.3. KOBİ'lerin Ülkeler İçin Önemi**

KOBİ'ler, hem gelişmekte olan ülkelerde hem de gelişmiş ve sanayileşmiş ülkelerde önemini korumaktadır. Günümüzde çok uluslu işletmelerin varlığı KOBİ'ler açısından bir tehlike teşkil etse de KOBİ'ler bu durumdan çok fazla

etkilenmemiş ve birçok ülkede ekonomiyi canlandırma, istihdam yaratma gibi konularda ön plana çıkmışlardır.

Son yıllarda dünya ekonomisinde meydana gelen hızlı değişim ve dönüşüm süreci KOBİ'lerin önemini tekrardan gündeme getirmiştir. Özellikle yaşanan küresel krizler ile birlikte ekonomik güç merkezlerinin Batı'dan Doğu'ya kayması, KOBİ'lerin günümüzde her zamankinden daha önemli hale gelmesini sağlamış ve küresel rekabetin asli unsuru olarak ekonomi gündemindeki yerini almışlardır. Bu gelişmeler hem gelişmiş, hem de gelişmekte olan ülkelerin, esnek bir yapıya sahip olan ve rekabet gücü yüksek olan KOBİ'lerin gelişme ve kalkınma açısından girişimcilik, yenilikçilik, esneklik gibi rekabetçi unsur ve özellikleri ile ekonomik kalkınma açısından önemli bir yere sahip olduklarının farkına varmalarını sağlamıştır.

Ülke ekonomilerinde geniş bir alana yayılan KOBİ'ler, bölgesel gelişmişlik farklarını gidermede, mülkiyeti tabana yaymada, istihdam olanağı meydana getirip, bunu sürdürmede ve demokratik hayatı canlı tutmada önemli bir güçtür. KOBİ'lerin sahip olduğu bu güç, aynı zamanda büyük işletmeleri de olumlu yönde etkilemekte ve sosyal yönden bir rahatlama olmaktadır. Ülke ekonomilerine sağlamış oldukları bu katkılardan ötürü KOBİ'lerin sorunlarına çözüm bulmak ve gerekli alanlarda destek olmak ülke ekonomileri açısından önem arz etmektedir. KOBİ'lerin, büyük işletmeler karşısında sahip oldukları en büyük dezavantajlardan biri olan kredi bulamama, sermaye yetersizliği ve diğer finansman sorunları, banka ve çeşitli resmi kuruluşların destekleri ile giderilebilmektedir (Dikmen ve Yıldırım, 2012, s.23).

KOBİ'lerin Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomiler için önemi 1990'lı yıllardan itibaren anlaşılmaya başlanmış ve 1996 yılı dünyada KOBİ yılı ilan edilmiştir. Türkiye'de dünya ile beraber 1996 sonrası dönemde KOBİ'lere dönük olarak yeni düzenlemelere gitmiştir (Ören, 2003, s.15).

#### ***1.1.3.1. Türkiye Ekonomisinde KOBİ'lerin Önemi***

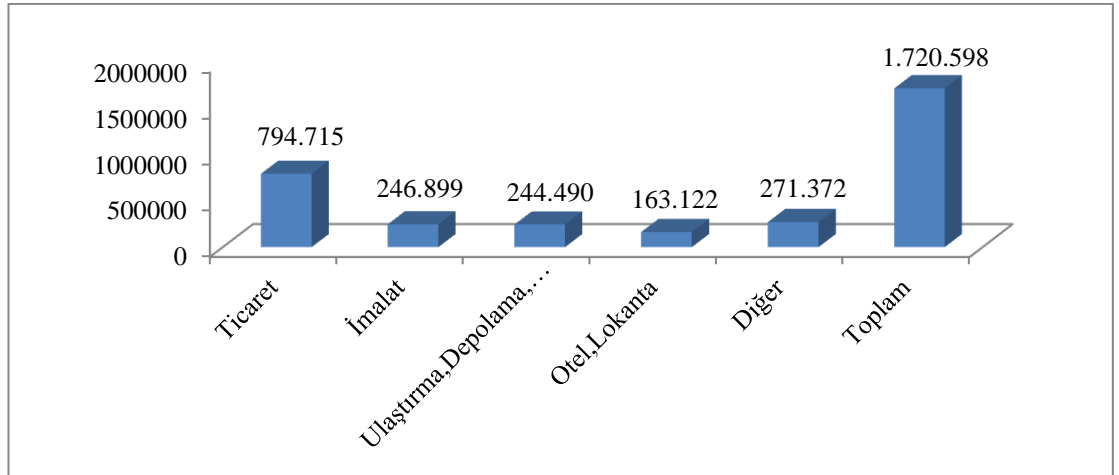
KOBİ'ler, bölgelerarası dengeli gelişmeye ve büyümeye katkı sağlarlar. KOBİ'ler çoğu büyük işletmelerin yerine getiremediği bir takım fonksiyonları tamamlayan rolleriyle, ekonomide ön plana çıkmakta ve büyük çaplı işletmelerin yan sanayi ihtiyaçlarını karşılayarak ekonomiye fayda sağlamaktadırlar.

KOBİ'ler daha esnek üretim imkânlarına sahip olduklarından talep değişikliklerine kısa sürede uyum sağlamakta, tam rekabet şartlarına çabuk ulaşım ve bu sayede milli gelire, istihdama, verimliliğe ve müteşebbis yetiştirmeye katkı sağlamaktadırlar. KOBİ'lerin, dışsal şokları ve iktisadi krizleri büyük işletmelere göre daha kolay atlatabilme özellikleri ile Türkiye'de sosyal ve ekonomik bunalımların derinleşmesini önleyen bir unsur olduğu söylenebilir (Karaçay, 2004).

Türkiye'de yer alan firmaların %95'inden fazlası KOBİ statüsündedir. Bu oran 1992 yılında yapılan araştırmalarda %96 iken, 2009 yılında yapılan araştırmalar sonucunda %98'e ve toplam KOBİ sayısı da 1 milyon 800 bine ulaşmıştır. Bu veriler, KOBİ'lerin ülkemiz ekonomisindeki yerinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Çetinkaya, 2010, s.2).

Türkiye'de KOBİ'lerin ekonomi içerisindeki paylarını istihdam, katma değer, ihracat ve satışlar açısından yıllar itibari ile gösteren tablo ise aşağıdaki gibidir. Buna göre en yüksek payların istihdam yaratma açısından geliştiği gözlemlenmekte ve 2012 yılında oranın %76 olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan gelişmeleri yakından takip eden ülkemizdeki KOBİ'lerin ekonomideki payları aşağıda ki tablo da ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.



**Şekil 4. Türkiye'de KOBİ Niteliğindeki İşletmelerin Dağılımı**

**Kaynak:** [www.KOBİzirvesi.org.tr/sunumlar/.../yesim\\_akdeniz.ppt](http://www.KOBİzirvesi.org.tr/sunumlar/.../yesim_akdeniz.ppt), 04.09.2013

Dünya genelinde ülkeler, 1945'den 1970'e kadar büyük ölçekli işletmelere önem vermiş ve ekonomik büyüme ve kalkınma faaliyetleri bu doğrultuda yürütülmüştür. Ancak bu süre içerisinde KOBİ'lerin önemi zamanla ortaya çıkmış ve KOBİ'lerin büyük işletmeler karşısında üstün yanlarının olduğu anlaşılmıştır. Tablo 3'te görüldüğü gibi birçok ülkede istihdam yaratmada ve rekabet ortamının sağlanmasında KOBİ'lerin payı giderek artmıştır. 1970 ekonomik krizi, KOBİ'lerin önem kazanmasına neden olmuştur. Bununla birlikte rekabetin en önemli kriterlerinden biri olan ölçek ekonomisinin öneminin zamanla azalmaya başlaması da KOBİ'lerin önem kazanmasında etkili olmuştur. Ayrıca, KOBİ'ler kaynakların ekonomik kullanılması, istihdam ve gelir dağılımına katkılarının olmasından dolayı makroekonomik politikaların temelini oluşturmaya başlamıştır. KOBİ'ler, talebin yüksek gelir esnekliği ya da düşük fiyat esnekliği gösterdiği ürünlerin üretimine ağırlık veren küçük işletmeler olmaları nedeniyle, ekonomik krizden de en az etkilenen birimler olmuştur.

#### ***1.1.3.2. KOBİ'lerin Bölgesel Kalkınmadaki Önemi***

KOBİ'ler, Türkiye ve dünya ekonomisi için taşıdıkları önem yanında sosyal açıdan da birçok problemin çözümüne katkı sağlamaktadırlar. Bu işletmeler, küçük olmanın vermiş olduğu esneklik ile değişime hızlı adapte olarak, pazardaki problemleri daha kısa sürede atlatmayı sağlamaktadır. Diğer taraftan, küçük pazarlarda daha verimli olmakta ve müşteri talep dalgalanmalarına daha hızlı yanıt verebilmektedirler. Ayrıca, az kaynakla, daha çok üretim ve verimlilik yakalayarak ürün çeşitliliği sağlamakta, bölgeler arası kalkınmada denge unsuru olmaktadır. KOBİ'ler ayrıca coğrafi açıdan ülkenin bütün bölgelerine dağılmış olmaları nedeniyle bölgesel kalkınmada son derece önemli rol oynamaktadırlar. İç göçün önlenerek sağlıksız kentleşmenin önüne geçilmesinde, tam rekabetin sağlanmasında, sosyal barışın korunmasında ve kalifiye eleman yetiştirilmesinde önemli katkılar sağlamaktadırlar (Türköz, 2008, s.5).

Avrupa Birliği'nin özellikle ortak ticaret politikası ve gümrük birliği zaman içinde ticaret hukuku alanındaki düzenlemelerin önemini artırmıştır. Hatta Birlik birçok konuda uluslar arası standartların benimsenmesi için önemli politikalar geliştirmiştir. Benzer şekilde, ülkeler arasındaki ticaretin de küreselleşme ve teknoloji sayesinde gelişmesi sonrası ticari rekabet hız kazandı. Eski dönemlerde

büyük firmaların aslan payını aldığı ticaret, ulaştırma yollarındaki maliyet avantajı sonrasında daha kolay yapılmaya başlamıştır. Bu gelişmelere paralel olarak önemi artan KOBİ'lerin faaliyetleri ülkelerin ekonomi politikaları için önemli hale gelmiştir. Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de ekonominin lokomotifi durumunda olan KOBİ'ler, Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde bir kez daha ülke gündemine gelmiş ve 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilk kez kanun düzeyinde bir düzenlemeye kavuşmuştur. Temel amacı Türk işletmelerini güçlendirmek ve dünya ile rekabete hazır hale getirmek olan yeni kanunda, bu tür işletmeler için var olan kredi ve teşviklerin yanında denetim ve finansal tabloların oluşturulması, mal ve hizmet tedarikinde karşılaşılan geç ödemelerin önüne geçilebilmesi için lehe bazı hükümler getirilmiştir (Yatağan, 2011, s.86). KOBİ'lerin ihracata katkıları da küreselleşen dünyada önemli hale gelmiştir ve Çin, Kore ve Tayvan gibi ülkelerde KOBİ'lerin büyük bir bölümü, ihracat merkezli bir nitelik kazanmıştır (Harvie ve Lee, 2002: 7).

#### **1.1.4. KOBİ'ler ve Uluslararası Standartlar**

Ekonomi açısından önemli bir yere sahip olan KOBİ'lerin muhasebe sistemlerinin uluslararası standartlar çerçevesinde gelişimi sağlanmalı ve KOBİ TFRS standartları eksiksiz bir şekilde uygulanmalıdır.

KOBİ'lerde girişimcilik, yöneticilik ve mülkiyet aynı kişide, yani işletme sahibinde toplanmıştır. KOBİ'lerin bu özelliği, onların en önemli sorununu da beraberinde getirmektedir. Çünkü, bir işletme kurabilmek için gerekli paraya sahip olan herkes kendisini birer girişimci, hatta yönetici olarak görmektedir. Öte yandan, KOBİ'lerde yönetimin profesyonel yöneticilere devredilmesi de çoğu zaman finansal imkânsızlıklar nedeni ile, ya da işletmede tek karar mekanizması olmak ve kontrolü kaybetmek istememe gibi geleneksel düşünceler yüzünden mümkün olmamaktadır.

KOBİ'ler, genellikle müteşebbisler tarafından yönetilmekte profesyonellerden yararlanılmamaktadır. Planlama, personel yönetimi, muhasebe, pazarlama konularında tecrübesi ve donanımı yeterli olmayan yöneticiler nedeniyle, Ülkemizdeki KOBİ'lerin yaşamış olduğu en büyük sorunlardan bir tanesi yönetsel sorunlar olduğu düşünülmektedir. Bu alanlarda ayrı bölümlerin oluşturulmasına işletmelerin büyüklüğü müsait olmamaktadır. Bazı durumlarda işletme

sahibi/girişimci işletmenin tek söz sahibi ve karar vericisi konumunda olmaktadır. Söz konusu durumda ise; ilk etapta ve kısa vadede ekonomik görünmekle birlikte, işletme büyüdükçe ve üretim arttıkça işletmeye zarar verdiği düşünülmektedir. Çünkü; bir kişinin piyasadaki bütün gelişme ve yenilikleri takip ederek, işletmedeki tüm konularda haberdar olması mümkün olamamaktadır (Yatağan, 2011, s.88).

Günümüzde KOBİ'ler elde ettikleri ve raporladıkları bilgilerin sadece işletme yönetimince doğruluğunun ve güvenirliğinin sağlanması kendi yönetim politikalarıyla yeterli değildir. Bu nedenle işletmelerin yönetimsel süreçlerinde kurumsallaşma süreci önemlidir. Hata günümüzde KOBİ'lerin kurumsallaşma çabalarında bağımsız denetim süreçleri de önem kazanmıştır. Bu tarafsız kurum muhasebe uzmanlığı mesleği, kişi de dış denetimi yapan denetçi olacaktır. İ denetçiler işletmenin elemanı olup, yöneticilere karşı sorumludurlar. Dış denetçiler ise bağımsızlık özelliğine sahiptirler.

KOBİ'lerde muhasebe meslek mensupları, muhasebe standart ve ilkelerine uyum konusunda sorun yaşayabilirler. Finansal muhasebede üretilen mali tabloların doğruluk ve güvenirlilik ltleri standart ve ilkelere uymaktan geçmektedir. KOBİ'lerde üretilen finansal bilgi ve mali tablolar ile ilgili olarak yönetimsel ve idari sorunlar da ortaya çıkabilmektedir. Belli bir sistemi de gerektiren muhasebe standartları uygulamasında eksiklikler de görülebilir. Bu bağlamda KOBİ'lerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun şeffaf, açık, karşılaştırılabilir, düzgün ve gerçeğe uygun finansal bilginin sunulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

UMSK, UFRS'lerin "ilkelere dayalı" olduğunu ve bu standartların esnek olmayan ve statik kurallar içermediğini savunmaktadır. UMSK tarafından hazırlanan KOBİ standardı, bazı basitleştirmeler, sadeleştirmeler içermekte ve KOBİ'lerin, tam set UFRS'lerdeki alternatif yöntemler arasındaki tercihi basit olan yöntemden yana kullanmasını önermektedir. Bu durum kurumsal yapısı zayıf ve vergi odaklı bir muhasebe sistemi olan ülkeler için olumlu olarak nitelendirilmektedir (Demir, 2007, s.54).

Ülkemizde faaliyet göstermekte olan KOBİ'lerin yönetici ve sahiplerinin muhasebe ve denetim faaliyetlerine bir ihtiyaçtan çok bir zorunluluk olarak bakıyor

olmaları, işletmelerin paydaşlarına güvenilir, karşılaştırılabilir ve denetime uygun finansal raporlar sunulmasının önünde önemli bir engel oluşturmaktadır.

Çağımızın en önemli unsurlarından biri olan farkındalık, bilginin kullanımı ve etkinliği konusunda oldukça önemli bir yerdedir. Muhasebe mesleğinin artan bu farkındalık, etkililik ve etkinlik gibi fonksiyonlarına bağlı olarak muhasebe meslek mensupları da birçok alanda uzmanlaşmak zorundadır. KOBİ'ler muhasebe sistemlerini dünya ile entegre etme zorunluluğu hissetmekte, uluslararası rekabet koşullarında kendilerine bir yer bulabilmeleri içinde güçlü bir finansal altyapı ve destek bulabilmeleri gerekmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı KOBİ'ler TFRS'ye geçişi hızlandırmalı ve kurumsal çalışmalara başlamalıdır.

## **1.2. Finansal Raporlama Standartları**

Bu bölümde genel hatları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları ve KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları değerlendirmeye konu olacaktır.

### **1.2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

İşletmelerin uluslararası ilişkilerinin artması, tüm işletmeler için tek muhasebe standardı setinin uygulanmasını zorunlu kıldığından, tüm dünyada ortak muhasebe standardı uygulanması finansal raporlamanın önemini ve niteliğini artırmıştır (Melville, 2008: 5).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, finansal bilgilerin tablolaştırılmasında birden çok alternatif sunan, uluslararası raporlamayı mümkün kılan ve işletmelere bu alanda seçim şansı sağlayan standartlar olarak tanımlanabilir (Atmaca ve Çelenk, 2011, s.114). Ülkelerin muhasebe uygulamaları arasında ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel nedenlerle farklılıklar vardır. Ancak uyumlaştırma çalışmaları ile bu farklılıklar olabildiğince ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletme sayısının da fazlalaşması ile bu alanda uyumlaştırma ihtiyaçları daha çok artmıştır (Gençoğlu, Özerhan ve Karapınar, 2013, s.19). Çalışmanın bu bölümünde, öncelikli olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hakkında genel bilgiler verilip ardından bu standartların gelişimi ele alınacaktır.

### **1.2.1.1. TFRS'nin Gelişimi**

Uluslararası geçerliliği olan muhasebe standartlarının oluşturulmasına dönük faaliyetlerin en önemli amaçlardan biri, güvenilir ve kaliteli muhasebe bilgisine ulaşabilmektir. İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep haklarına ilişkin bilgiden oluşur (Jackling,2013, s.210). Ayrıca, finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye yönelik haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında bilgi sağlar. Her iki tür bilgi de, bir işletmeye kaynak sağlama kararları alınırken faydalı olacak veriler sağlar.

Muhasebe bilgisinin standartlaşması önündeki en büyük engel, ülkelerin kendi şartlarına göre uygulamakta olduğu muhasebe bilgi sistemleridir. Ancak, günümüzde küreselleşme olgusu ile birlikte ülkeler arasında ekonomik ilişkilerin gittikçe artması, ülkelerin muhasebe bilgi sistemleri arasında belli bir uyumu gerekli kılmıştır.

Muhasebe, mali raporlar aracılığıyla paydaşların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışır. Bu ihtiyaçların giderilmesinde bütün ilgili kişilerin ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Mali tabloların işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini; açık, anlaşılabilir, tarafsız, karşılaştırılabilir bir anlayış içinde ve gerçeği tam olarak yansıtması istenir (Ataman Akgül ve Akay,2006, s.167).

Finansal raporlama standartlarının amacı, işletmelerin finansal çıktılarının hem dönemler itibariyle hem de diğer işletmelerin finansal çıktılarıyla karşılaştırılabilir olmalarını sağlayarak yatırımcıyı yönlendirebilmek ve finansal piyasaların şeffaf ve güvenilir olmasına yardımcı olmaktır. Bu amaca ulaşılabilmesi için, muhasebe alanında dünyada kabul görmüş belli başlı standartlar bulunmaktadır. Bunlar temel olarak uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartları, uluslararası denetim standartları, iç denetim standartları ve risk yönetimi standartları gibi standartlardır (Sodan, 2007, s.23).

Muhasebe ve finansal raporlama standartları, muhasebe bilgi kullanıcılarına muhasebe ile ilgili bilgilerin iletilmesinde işlem ve olayların hangi değerler üzerinden kaydedileceği, hangi raporlarla sunulacağı gibi konuların çerçevesini



oluşturan ve finansal raporlamaların hazırlanmasına düzen getiren kurallar bütünüdür. Bu standartlar, karar alma sürecinde gelişen ihtiyaçları da dikkate alarak, ilgili çevrelerin ihtiyacı olan bilgilerin sunulmasına olanak tanımaktadır (Üstündağ, 2000, s.31). Uluslararası muhasebe standartları, ülkelerin hukuki veya mali yapılarına göre hazırlanmış finansal raporların, farklı ülkelerdeki bilgi kullanıcılarının aynı kriterleri temel alarak karşılaştırma yapabilmelerine olanak sağlamaları için yapılan uyumlaştırmalar sonucunda ortaya çıkmış muhasebe standartları olarak tanımlanmaktadır (Güleryüz, 2014, s.2).

TFRS'nın gelişim sürecinde etkili olan faktörleri Üstündağ (2000,s.44-45) şu şekilde açıklamıştır:

- Küreselleşme sürecinin giderek hız kazanmasıyla uluslararası fon akışlarının serbestleşmesi.
- Bu ekonomik sistem içinde fon temin etmek isteyen şirketlerin mali tablolarında zaman ve maliyet kaybını ortadan istemeleri ve buna paralel içeriklerde anlaşılabilirliğin sağlanması,
- Muhasebe standartları ile küresel şirketlerin bağımsız denetimi, personel hareketlerinde kolaylık sağlanması,
- Finansal tablo hazırlama maliyetlerinin azalması yanında, uluslararası alandaki faaliyet performansının değerlendirmelerine imkân sağlanması gibi avantajlar elde edebilmeleri,
- Uluslararası ekonomik oluşumların nitelik ve nicelik açısından yaygınlaşmasıyla muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması
- Tüm finansal tabloların karşılaştırılabilir hale gelmesi

gibi nedenler muhasebe standartlarında harmonizasyon ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Muhasebe sistemleri ve finansal raporlama standardizasyonunun sağlanması, finansal tablo kullanıcılarının sağladıkları faydayı artırmakta ve finansal raporlar arasındaki farklılıkları azaltıcı etkide bulunmaktadır (Aksoy, 2005, s.185).

TFRS, 1970'lerden günümüze birçok kurum ve kuruluşun katkısı ile gelişim göstermiştir. "Çeşitli ülkelerde, çeşitli kuruluşlar tarafından muhasebe standartlarına dönük olarak yapılan çalışmalar, günümüzde de devam etmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Birleşmiş Milletler (BM), Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar muhasebe standartları üzerine çalışmalar yapan kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir (Kocamaz, 2012, s.109).

1973'te kurulan IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) iki temel faaliyet alanında çalışmalarını sürdürmüştür. Komite'nin ilk amacı, konu ile ilgili taslakların hazırlanması ve bu alanda faaliyet gösteren meslek kuruluşlarının görüşlerinin alınması iken, ikinci amaç, nihai standardı yayınlamak için orijinal tasarıların düzenlenmesi olarak belirlenmiştir (Aysan, 2007, s.52-53). IASC; merkezi Londra'da bulunan bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş otorite olarak faaliyetlerini sürdürmüştür. Kurul üyeleri dokuz kişiden oluşur. Kurul, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartlarını geliştirmeyi amaçlamıştır. Ayrıca, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı hedef edinmiştir (Hikmet, 2001, s.69).

TFRS konusunda önemli gelişmelerden biri de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin 1982'de 17 üyeye ulaşarak genişlemesi ve Uluslararası Muhasebe Federasyonu (International Federations of Accountants/IFAC) ile daha yoğun çalışmalar yürütmeye başlamasıdır. IFAC'ın tüm üyelerinin, bu komitenin üyeleri haline gelmesi ardından IFAC 1978'de bu komiteyi küresel standart belirleyici olarak tanımıştır (Aysan, 2007, s.52-53). 1989 yılında ise ilk kavramsal çerçeve yayımlanmıştır.

1973'ten 2000 yılına kadar standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yayınlanmış, 2001 yılında isim değişikliğine gidilmiş ve komisyon Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını almıştır. Bu gelişme sonrası muhasebe standartları, finansal raporlama standartları adıyla yayınlanmaya başlamıştır (Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007, s.97) Tüm bu gelişmeler ardından 2002'de Avrupa Birliği, üye ülke menkul kıymetler borsasında listelenen işletmelerde Ocak 2005 itibariyle TFRS kullanılacağını açıklamıştır. Böylece sayısı 8000'i bulan büyük işletmeler, TFRS'ye tabi hale gelmiştir (Aysan, 2007, s.52-53).

TFRS bazı dünya ülkelerinde yasal olarak tutulması gereken bir muhasebe sistemi iken, bazı ülkelerde tercihe bağlı olarak kullanılmaktadır. Bazı ülkelerde ise kullanımına izin verilmemektedir. Standartların zorunlu tutulduğu ülkelerde de söz konusu standartlar tüm şirketler için değil, hisseleri halka açık olan şirketler için zorunlu tutulmaktadır. Bazı ülkelerde ise sadece bankalar için zorunlu tutulmaktadır (Gürdal, 2004, s.93).

#### **1.2.1.2. TFRS Uygulamaları**

TFRS uygulamaları çok farklı sosyo-ekonomik belirleyicilerden etkilenir durumdadır. Bu bölümde konunun mesleki yargı ile olan bağlantısına ve uygulamaları etkileyen faktörlere değinilecektir.

Finansal raporlama standartlarının uygulamasında karşılaşılan bazı güçlükler, bu alanda uygulamada en az hataya yer verecek şekilde düzenlemelerin geliştirilmesini gerekli kılmıştır. Bu nedenle uygulama başarısını etkileyen faktörler üzerine birçok araştırma yürütülmüştür. Yurtdışında bu alanda yapılan çalışmaların geneli, standartların uygulanmasında sermaye piyasasının varlığı, dışa açıklık düzeyi, eğitim düzeyi, ekonomik büyüklük ve enflasyonun belirleyici olduğunu ortaya koymuştur (Varıcı, 2009, s.279). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'nin yayınladığı Wong Raporu'nda, UMS/TFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasını etkileyen bazı faktörlerin olduğu da belirtilmiştir. Bu faktörler (Wong, 2004, s.5):

- Karar vericileri özendiren ya da tersi yaklaşımlar,
- Yasal bir takım güçlükler,

- Kültürel farklılıklar,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar,
- Standartların anlaşılabilirliği ile ilgili sorunlar,
- Standartların tercümesinde oluşan zorluk ve hatalar ve eğitime ilişkin sorunlar olarak sıralanmıştır.

Muhasebe standartlarının, yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler ve diğer finansal bilgi kullanıcıları tarafından kabul edilen yüksek kaliteli ve karşılaştırılabilen bilgi gerektiren uygulamaları içerir. Bu bağlamda, finansal raporlama standartlarına ve yaygın bir muhasebe setine uyum olmaksızın finansal bilginin dünyada karşılaştırılması güçtür (Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafoji, 2010: 1)

### **1.2.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları**

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve TFRS'lerin gelişimi sırasıyla değerlendirmeye konu olacaktır.

#### ***1.2.2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Gelişimi***

Finansal raporlamanın ortak dili uluslararası finansal raporlama standartları olup, 2005 yılından itibaren Türkiye, Avrupa ve dünyadaki birçok ülke uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamayı kabul etmişlerdir. Türkiye'de dâhil olmak üzere dünya ülkelerinin söz konusu standartları benimsemelerinin ya da kendi ülkelerinde standartlarla uyumlu düzenlemeler yapmalarının temel nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akdoğan, 2012):

- Dünya devleti olma hedefi,
- Sermaye piyasalarının küreselleşmesi,
- Uluslararası Stratejik Yatırım Kararları,
- Sermaye Hareketleri,
- Uluslararası şirket alım satım birleşmeleri,
- Ülkeler arasında ekonomik hatta siyasi birlik oluşturma çabaları,
- Yabancı yatırımcıların alışkın olduğu muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tabloları kullanma isteği,

- İhtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, etkin bir finansal raporlama gereksinimi,
- Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların oluşturduğu sorunlar,
- Çeşitli krizler nedeniyle finansal tablolardaki bilgilere duyulan güvenin azalması.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, güçlü ve sağlam bir finansal raporlama yapısı, etkin, yüksek kaliteli ve her ülkenin aynı şekilde anlayabildiği finansal raporlamadan, uluslararası düzeyde şirket birleşmelerinin gündeme gelmesine kadar birçok konuda olanaklar sunmaktadır.

*“... standartlara ilişkin eğitim sorunu (eğitim faktörü), mevcut standartlar setinin ülkemiz ekonomisinin önemli bölümünü oluşturan KOBİ'lere uygun olmayışı (ekonomik ve hukuki çevre faktörü), bu standartların yazılış şekli, çevirisi gibi öz yapısından kaynaklanan bir takım sorunlar taşınması (standartlar faktörü), söz konusu standartların uygulanması sürecinde kültür çevresinden etkilenebilme olasılığı (kültür faktörü)”.*

Türkiye’de finansal raporlama konusunda düzenleme ihtiyacı özellikle sermaye piyasasının uluslararasılaşması ve uluslararası yatırımların artması ile Türkiye’deki firmaların finansal kaynaklara ulaşmak için daha yüksek kalitede finansal bilgi sahibi olmak istemeleri üzerine ortaya çıkmıştır. Bunlarla birlikte yerli firmaların uluslararası müşterileri için de güvenilir finansal bilgiler sağlamaları önemli hale gelmiştir. Diğer bir konu ise Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne aday olmasıdır (Alp ve Üstündağ, 2009, s.680).

Türkiye’de finansal raporlama standartlarının gelişmesine ilişkin kilometre taşlarından ilki İstanbul Üniversitesi’nde yürütülen çalışmalar sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Türkçeleştirilerek 1992 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından yayımlanmasıdır. Muhasebe standartları konusunda ağırlıklı olarak akademik bir takım faaliyet olarak değerlendirilen bu çalışma, sonraki çalışmalara sağlam bir zemin oluşturmuştur (Çelik, 2013, s.1-2).

Muhasebe ve muhasebe standartlarının önemi ile birlikte küresel anlamda yaşanan finansal krizler ve 2000’li yılların başında dünyada yaşanan muhasebe

skandalları uluslararası alanda muhasebe standartlarının kalite tartışmaları ve uluslararası uyumlaştırılma ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Bu gelişmelerin bir gereği olarak, muhasebe standartlarının oluşturulması süreci ve muhasebe standardı oluşturma fonksiyonu üstlenen kuruluşlar da gündemdeki yerini almıştır. Türkiye’de muhasebe standartları alanındaki gelişmeler incelendiğinde; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenleme ve uygulamaların ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir. Diğer taraftan Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun da (TMUDESK) muhasebe standartları alanında önemli katkıları olmuştur (TMSK, 2010, s.25).

TMUDESK, 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Buradaki amaç ise, denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak, kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır (Dalkılıç, 2008, s.58). Sekiz yıl boyunca faaliyet gösterdikten sonra görevini 2002 yılında kurulan TMSK’ya devretmiştir (Başpınar, 2004, 50, Aktaran Ülkü ve Gökgez, 2013, s.42–43).

TMUDESK’nın hazırlamış olduğu altyapıyla yola çıkmış olan TMSK Türkiye’de muhasebe standardı kültürünün gelişmesine büyük katkılar sağlayarak, yetki ve sorumluluklarını 2011 yılında 660 No.lu Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) devretmiştir (Çelik, 2012a, s.47; KGK, 2011). Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmış olan KOBİ-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu KOBİ TFRS Standardı 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak mevzuatımıza kazandırılmıştır. Bunun yanı sıra bu Standardın uygulaması zorunlu olmayan nitelikteki kısımlarını oluşturan “Açıklayıcı Finansal Tablolar Sunum ve Dipnot Kontrol Listesi” ile Karar Gerekçelerine ilişkin çeviri çalışmaları da tamamlanmıştır.

Muhasebe standartlarının Türkiye’de uygulanması konusunda önemli gelişmelerden biri de 2005 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’nın bankalar için muhasebe standartlarını uyumlaştırması olmuştur (Alp ve Üstündağ, 2009, s.685). Bununla birlikte toplum çıkarlarının korunması ve toplumun tam olarak bilgilendirilmesi ile görevlendirilen Sermaye Piyasası Kurulu, ilgili taraflar adına çeşitli düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür. Ülkemizde menkul kıymetleri sermaye piyasasında işlem gören veya belirli bir sayının üzerinde ortak sayısının olduğu işletmelerde UMS ve TFRS’den esinlenerek hazırlanmış muhasebe ve raporlama standartları uygulanmaktadır. Bu konuda 15 Kasım 2003 tarihli Mükerrer Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No:25 yayınlanmıştır. SPK, denetim ve gözetim altındaki, menkul kıymetleri borsada işlem gören işletmelerin 2005 yılından itibaren muhasebe standartlarına uygun olarak tablo düzenlemelerini zorunlu hale getirmiştir (Karapınar, 2007, s.2).

Türk muhasebe literatürü ve mevzuatının oluşturulmasında ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler model alınarak aktarılan yasalar ve uygulamaların etkileri görülmüştür. Bu bağlamda önce Fransız mevzuatı ve ardından Alman mevzuatının yayınlarının muhasebe uygulamalarına etkisi olmuştur. 1950’li yıllarda ise ABD ile olan ilişkilerin sonucunda Amerikan mevzuatının etkisinde kalınmıştır. 1987 yılı sonrası AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ve küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla uluslararası muhasebe standartlarının etkisinde kalınmıştır (Sönmez, 2003, s.24). Bu durum doğrultusunda, Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi, çeşitli kurum ve kuruluşların kendi bünyelerinde tek düzeni sağlama gayretleri ile başlamış, zaman içinde AB’ye tam üyelik başvurusu ve AB ile uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere gidilerek TFRS’ler zorunlu hale getirilmiştir.

1989 yılında muhasebe mesleğinde bir devrim yapılarak 3568 Sayılı Kanun yayımlanmıştır. Bu kanun ile muhasebe mesleği yasal bir kimlik kazanmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin ulusal ve uluslararası düzeydeki temsilini TÜRMOB üstlenmiştir. TÜRMOB, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirerek ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olarak TMUDESK’i kurmuştur (Beyazıt vd., 2006). Türkiye’de faaliyet

gösteren şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin önemli borsalarda işlem görmeye başlaması ve uluslararası ticari ilişkilerin artması finansal tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uygun olma zorunluluğunu gündeme getirmiştir. Böylelikle, TMSK tarafından muhasebe standartları yayımlanmıştır (Pekdemir, 2008, s.10).

TMSK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde özetlenebilmektedir (Ataman Akgül ve Akay, 2006, s.22):

- Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) UMS'lerle uyumlu olmasını sağlamak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak,
- TMS'lerin ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır.

Bu anlamda TMSK yaptığı bütün çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kavramının ve ilkelerinin doğmasına ve gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır. Ancak TMSK tarafından belirlenen bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmaması, başka bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersizliği, TMSK'in çalışmalarından beklenen amacın gerçekleşmemesine neden olmuştur. Bu sorunun aşılması için 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 maddesi uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMSK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Çelik, 2012a, s.37).

TMSK, öngörülen görevleri yerine getirmek üzere kanunla kurulmuş; idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişiliğidir. TMSK'nın kuruluş amacı; finansal



tabloların, gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır (TMSK, 2002, s.3).

TMSK bu amaç doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartları komitesi ile bir telif anlaşması imzalanmıştır. Anlaşma ile UMS/TFRS'lerin TMSK tarafından resmi olarak Türkçe çevirisinin yapılması ve bunun da Türkiye mevzuatı içinde yer alması ön görülmüştür. TMSK, çeviri çalışmalarını gerçekleştirmek amacıyla UMS/TFRS'ler konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuş ve bu komisyonlar TMS'lerin oluşturulması için çeviri çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Standartların çevirisi yapılırken UMSK tarafından kabul edilen ortak muhasebe terimlerine öncelik verilmiştir. Komisyon tarafından yapılan çeviriler ilgili kurum ve kuruluşlara ve kamuoyuna sunulmuş, gerekli olan düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve standartların son hali hazırlanmıştır (Yalkın vd., 2006, s.59-60).

TMSK, ilke olarak UMSK ile yapılan telif sözleşmesi kapsamında bu standartları benimsemiş ve birebir çevirisini yaptığı TFRS ve TMS'leri Resmi Gazete'de yayınlamıştır. Kurum, faaliyetlerinin devam ettiği 2011 yılı sonuna kadar bu standartları güncellemiştir (Özerhan ve Yanık, 2012, s.3).

Muhasebe ve Finansal Raporlama standartları konusunda Türkiye'de yaşanan diğer bir gelişme ise 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan ve 1 Temmuz 2011 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu'dur. Yürürlüğe girmeden önce yeni TTK, tüm şirketlerin muhasebe defterlerinin uluslararası muhasebe standartlarına göre tutulmasını zorunlu tutmuştur. Bu konu özellikle vergi incelemelerinde sıkıntı yaşatacağı gerekçesiyle yoğun bir şekilde eleştirilmiş olup, 6335 sayılı kanunla netlik kazanmıştır. Buna göre, şirketler yılsonlarında sadece finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uygun hale getirip, ticari defterlerini Vergi Usul Kanunu'na göre tutmayı sürdüreceklerdir. Ayrıca yeni TTK, bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketler dışında kalan KOBİ'ler için bu yasada standartlara göndermeler yapılmış ve TMS/TFRS'lerin basitleştirilmiş hali olarak 35 bölümden oluşan KOBİ TFRS'ler yayınlanmıştır.

TMSK tarafından UMS/IFRS'ler ile tam uyumlu TMS'lerin oluşturulması ve Türkiye genelinde uygulanmaya başlanması halinde Türkiye'nin bu konuda Avrupa ve dünya ile bütünleşmesi sağlanabilecektir. Ayrıca TMSK tarafından düzenlenen standartlar sistemli olan ve belirli ilkeler içeren bir çalışma seti niteliğindedir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın hazırlanıp yayınlanmasıyla, muhasebe alanında ortak bir dil oluşturularak finansal raporların hazırlanması ve sunulmasında birlik sağlanacaktır.

Özetle, Türkiye'de muhasebe uygulamalarına ilişkin son dönemdeki düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Durak, 2010, s.15-18; Çiftçi-Erserim, 2007, s.237):

1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur. Bu, muhasebe mesleğinin sahiplenilmesi ve örgütlenmesi anlamında önemli bir gelişme niteliğindedir.

1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ akademisyenler tarafından hazırlanmıştır ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur.

1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve bu kurul 19 adet, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlanmıştır. Yasal yaptırım bulunmadığı için çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır.

1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması kabul edilmiştir ve 4487 No'lu kanunla 9 üyeden oluşan TMSK kurularak 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçirilmiştir.

BDDK tarafından yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanununa ilişkin olarak Kasım 2006 içerisinde yayımlanan düzenlemeler çerçevesinde, bankalara, finansal raporlarını TMSK tarafından yayımlanmış olan standartlara uygun olarak hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir. Nitekim 1.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinin (1)

numaralı fıkrası uyarınca, bankaların faaliyetlerini 16/1/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra numaralı Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirmeleri esastır.

1 Kasım 2006’da bankalar için Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, 1 Ocak 2008’de Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için Hazine Müsteşarlığı ve 9 Nisan 2009 tarihinde ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için Sermaye Piyasası Kurulu kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS’leri uygulamaya koymuşlardır.

2012 yılı itibariyle de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile tüm işletmelere Türkiye Finansal Raporlama Standartları’yla (TFRS) uyumlu finansal tablo hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir.

#### ***1.2.2.2. TFRS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi Farkları***

Türkiye’de finansal raporlama standartlarının gelişiminde birçok kuruluşun girişiminin yanı sıra, mevcut sistemin ihtiyaçlara yanıt verememesi etkili olmuştur. Özellikle Türk Ticaret Kanunu’nda şirket çıkarları, Vergi Usul Kanunu’nda ise vergi gelirlerinin göz önünde bulundurulması sonucunda farklı uygulamaların ortaya çıkması, zorluklar yaşanmasına neden olmuştur.

14 Şubat 2011’de yayınlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye’de bilânço usulüne göre defter tutan tüm işletmelere Türkiye Muhasebe Standartları’nı kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bu standartlar ile ülkemizde 1994 yılından bu yana zorunlu olarak uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ndeki bilânço, gelir tablosu ve nakit akış tablo formatlarında ve sınıflandırmalarında bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı değişmektedir. Ayrıca standartlar, bilânço ve gelir tablosu kalemlerinin ölçülenmesinde (değerlenmesinde) de önemli değişiklikler getirmiştir (Gençoğlu, 2013, s.8). Yeni TTK; toplam 6 bölümden oluşan, kurumsal yönetimin önemine değinen bir düzenlemedir ve halen borsada işlem gören işletmeler için bir

kurallar bütünü getirmektedir. Diğer yandan, tüm işletmelere uygulanması ile sürdürülebilir gelişme sağlayabilecek bir düzenlemedir.

Yeni TTK, borsada işlem görsün ya da görmesin tüm şirketlerin muhasebe standartlarına uygun düzenlenmesi ve grup şirketleri veya holdingler için konsolide finansal tabloların hazırlanması zorunluluk haline getirilmiştir. Standartlar, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

### ***1.2.2.3. TMS ve TFRS Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar***

Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre finansal raporlama kalitesi bir bütün olarak finansal rapor setinin kalitesi ya da sadece kazanç kalitesi olarak ele alınabilmektedir. Yapılan çalışmalarda, yöneticilerin ve yatırımcıların işletmenin performansının değerlendirilmesi konusunda birincil bilgi kaynağının işletmenin kazancı olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda finansal analistler de sunulan kazanç rakamını temel gösterge olarak kabul etmektedirler (Durak, 2014, s.5).

Uluslararası finansal raporlama standartları, dünya genelinde bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan ve sağlıklı bilginin üretilebilmesi için son derece önemli ve titiz bir uygulamadır. Türkiye’de TFRS’nin uygulanması Türk şirketlerine uluslararası piyasalara açılma ve kendilerini kabul ettirme fırsatı sunmaktadır (Özbek vd. 2011, s.135-137). TFRS uygulamalarına geçiş, özellikle finansal tabloların içeriğini ve şeklini temelden değiştirmektedir. Başka bir deyişle, TFRS’ler esas olarak muhasebe kayıtlarına yönelik standartlar olmayıp, doğrudan finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin standartlardır. Öyle ki yakın zamana kadar “muhasebe standartları” adı altında hazırlanan bu standartların artık “finansal raporlama standartları” adıyla yayınlanıyor olmaları finansal raporlamaya vurgu yapmak açısından önemli bir gösterge olup, söz konusu standartlar “analiz dostu standartlar” olarak da değerlendirilmektedir (Özkan ve Erdener, 2008, s.127). TFRS’lerin şirketlere olan faydaları arasında; finansal raporlama sürecindeki olası hataların, karmaşıklığın ve çeşitliliğin azaltılması bulunmaktadır (Moqbel, 2010, s.4). Finansal raporlama konusundaki şeffaf uygulamalarıyla piyasada itibarı olan şirketler; ürünleri için daha yüksek fiyatlar talep edebilir, daha uzman ve kalifiye personelle çalışabilir ve dolayısıyla sermaye piyasalarına daha kolay bir şekilde erişebilir (Meek vd. 1995; Aktaran: Fox vd. 2013, s.89).

Türkiye’de 2003 yılında İMKB’de işlem gören işletmeler arasından tüm işletmeler yerine sadece 52 işletmenin TFRS’ye geçmeye gönüllü olması ilginç bir görüntü ortaya koymaktadır (Balsarı ve Durak, 2010, s.19). Dolayısıyla TFRS uygulamalarına geçiş sürecinde sağlanabilecek avantajların yanı sıra yaşanabilecek birtakım zorluklar da bulunmaktadır. Bu zorlukları (Gönen ve Uğurluel, 2007, s.234-235; Öğünmüş, 2010,s.98-100; Susmuş vd., 2010,s.102;Balsarıve Durak, 2010,s.19; Karabınar vd., 2012,s.127-128; İdris ve Varıcı, 2013, s.20-21) aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- a) **TFRS’nin Teknik ve Karmaşık yapısı:**TFRS’nin kapsamı ve teknik konulardaki anlaşılabilirliği nedeniyle uygulamacıların bile sorunla karşılaşması söz konusu olmaktadır. Bu karmaşıklığın temel nedenlerinden biri herhangi bir yorum ya da çeviri hatasına yol açılmaması esas alınarak standartların İngilizceden kelime kelime tercüme edilmiş olmasıdır. Bu durum her ne kadar anlaşılabilir bir gerekçe olsa da, okuyucuya ciddi bir zorluk oluşturmaktadır.
- b) **Kültürel Farklılıkların Göz Ardı Edilmesi:** Muhasebe standartlarında genel olarak kültürel farklılıklar dikkate alınmamaktadır. Türkiye’de Yeni TTK ile birlikte, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan farklı ölçeklerdeki işletmelerin kayıtlarını ulusal muhasebe esaslarına göre tutarken, finansal tablolarını TFRS’ye uygun olarak hazırlamaları gerekliliği doğmuştur. Ancak, bazı uygulamaların işletmelerimize hiç de uygun olmadığı düşünülerek tartışmalar yaşanmıştır. Bu bağlamda kültürel farklılıklar ön plana çıkmıştır. Kültürel farklılıkların göz önünde bulundurulması için Türkiye’nin de standartların hazırlanma sürecinde söz sahibi olması gerekmektedir. Başka bir deyişle alt yapı hazır olmadan doğrudan ithal edilen kuralların uygulanması güçlükleri de beraberinde getirecektir.
- c) **Vergi Odaklı Sistem:**TFRS’de vergi odaklı muhasebe anlayışı yerine yatırımcıya bilgi vermeye yönelik bir anlayış hâkimdir. Türkiye’de “vergi odaklı muhasebe”nin uygulanması, muhasebenin “doğru bilgi üretme” fonksiyonunun göz ardı edilmesine neden olmuştur. Çünkü geçmişten günümüze vergi mevzuatı bünyesinde gerçekleşen yasal düzenlemeler muhasebe uygulamalarına yön vermiştir. Bu durum meslek mensuplarının

sadece vergi mevzuatında belirtilen sorumluluklarını yerine getirmelerine, onun dışındaki mesleki ilke ve standartları ise dikkate almamalarına neden olmuştur. Oysaki bilgi kullanıcıları açısından en önemli rekabet unsuru olan bilginin zaman kaybedilmeden, mümkün olan en kısa sürede ilgili kesimlere sunulması bir zorunluluktur. Bu bağlamda, KGK gözetiminde muhasebede üretilen bilginin ve bu bilginin ilgililere iletilmesinin ilgili standartlara ve ilkelere uygunluğunun, konusunda uzman denetim şirketleri tarafından denetiminin yapılması “bilgi odaklı muhasebe” konusunda önemli bir adımdır.

**d) İnsan Kaynakları ve Bilişim Sorunları:** Bu sorunların başında, standartların uygulanmasına yönelik yetişmiş kalifiye elemanlarının fazla olmaması, muhasebe meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip olmaması ve mevcut muhasebe programları ile standartlara uygun kayıt ve raporlama yapmanın güç olması gelmektedir. TFRS konusunda bilgi ve deneyim sahibi insan kaynağının son derece sınırlı olduğu görülmektedir. Finansal raporlama standartları ile ilgili olarak yapılandırmaya giden kurumların, piyasadaki denetim şirketlerinden çeşitli düzeylerdeki denetçileri kendi şirketlerine transfer ederek eksikliklerini giderdikleri ya da üniversiteler ile ilgili kurumların buralardan alacakları desteklerle eleman bulabildikleri gözlenmektedir. İşletmelerin TFRS konusunda uzman personele gereksinim duyması, muhasebe eğitimi veren üniversitelerin ders içeriklerinin değiştirilmesi, TFRS’lerin ve yeni düzenlemelerin müfredata eklenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu konuda meslek mensuplarının TFRS ile ilgili olarak eğitime tabi tutulması ve standartlarla uyumlu paket programı ihtiyacı gündeme gelmiştir.

**e) Kural Bazlı Muhasebeden İlke Bazlı Muhasebeye Geçiş Zorlukları:** Kural bazlı muhasebe yaklaşımını bünyesinde barındıran en önemli standartlardan US GAAP, kural esaslı olup, uygulamaya yönelik katı kurallar içermektedir. İlke bazlı yaklaşımının en güzel örneklerinden TFRS ise, katı hükümler içermeyen muhasebe politikaları seçme konusunda uygulayıcılara serbestlik veren farklı uygulama seçenekleri sunmaktadır. Bu bağlamda, standartları hazırlayanların önündeki en zorlu evre, özün önceliğini

koruyacak ve aynı zamanda uygulamada tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak derecede ayrıntı içeren standartlar oluşturmaktır.

- f) **Şirket Ortakları ve Yöneticilerin Konuya Olan Uzaklığı:** Genel olarak finansal konulara uzak kalan şirket ortakları, yöneticileri ve çalışanları, muhasebe bölümünden gelen istek konusunda genel olarak standartların istemiş olduğu yaklaşımı ve duyarlılığı göstermemektedirler. Öyle ki, bir varlığın kullanım ömrünün belirlenmesi, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi, her dönem sonunda varlıkların değeri ile ömürlerinin gözden geçirilmesi, geliştirme projelerinin ömrü ya da garanti karşılığı gibi birtakım konularda gerekli takdirin ve belirlemesinin sadece muhasebe yöneticileri tarafından yapılması beklenemez. Bu konuda birçok kalem diğer bölümler ile işbirliği yapılmak suretiyle belirlenir. Dolayısıyla şirketlerde ortak bir bilinç oluşturma gereği ayrı bir sorun olarak değerlendirilebilir.
- g) **Sık Aralıklarla Yapılan Güncellemelere Uyum Sorunu:** Muhasebe standartlarının UMSK tarafından sık aralıklarla güncellenmesi, standartların uygulanmasından beklenen yararların azalmasına yol açmaktadır. Çünkü uygulayan kişinin mevcut bilgiyi henüz özümsemişken yeni bir bilgiyi öğrenme ve çalışmalarına adapte etme zorunluluğu gündeme gelecektir.
- h) **Şeffaflık Sorunu:** Şeffaflık; açıklık ve güven ile birlikte düşünülmelidir. Finansal tablolara yansıyan ve yatırımcılar başta olmak üzere tüm hissedarları ilgilendiren bir işlem ve olgunun neden ve nasıl yapıldığını açıkça ortaya konup, kamuoyu ile paylaşılması güven faktörünü de artırmaktadır.
- i) **Teknoloji ve Maliyet Sorunu:** KOBİ'ler geleneksel muhasebe uygulamalarında teknolojik olanaklardan fazla yararlanamadıkları için iç kontrol sistemi ve finansal raporlamanın güvenilirliği konusunda sorunlar yaşamaktadır. Maliyet sorunu ise iki açıdan incelenebilmektedir. Bunlardan birincisi yeni sisteme geçmenin getirmiş olduğu ek personel, muhasebe paket programları ve bu paket programların güncellenmesi gibi ek maliyetlerdir. İkincisi ise, istihdam edilen kişi ya da kişilerin standartlar hakkında bilgi sahibi olmadıklarından standartların uygulanması konusunda gerekli eğitimi almalarından oluşan maliyettir (Aycı, 2012, s.36).

**j) Kurumsal Yapının Zayıf Olması:** KOBİ'ler muhasebe altyapısında sorunları olan, konusunda uzman idarecilerden çok patron idareciler olan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler oldukları için standartların uygulanması konusunda birtakım sıkıntıların yaşanabileceği düşünülmektedir. Türkiye'de de KOBİ'lerin büyük bir çoğunluğunun aile şirketi olmaları, işletme sahiplerinin hem ortak hem de uzman olmayan yönetici olmaları, eğitim seviyelerinin düşük olması, muhasebe işlemlerini vergisel kaygıları göz önünde tutarak gerçekleştirmeleri gibi nedenlerle kurumsal yapıdan uzaktırlar. KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde kurumsallaşmanın zayıf olmasının, süreci zorlaştırması beklenmektedir (Bozdemir, 2014, s.100).

**k) Vergi Yasalarıyla Uyum Sorunu:** KOBİ'lerde vergi oranlarının yüksekliği, sosyal alt yapının tam anlamıyla kurulmamış olması, finansman sağlama zorluğu gibi nedenlerle muhasebe departmanında çalışan kişi ya da kişilerin dış kullanıcılara bilgi vermeye yönelik değil, vergi matrahının hesaplanması amacıyla yönelik tablo hazırlamalarını gerektirmiştir (Gençtürk, 2008, s.70). Ancak KOBİ TFRS'nin yeni TTK ile birlikte uygulanma zorunluluğu ile birlikte standartların usul ve esasları ile vergi yasaları arasında oluşabilecek farklılıkları giderecek bir yasal düzenlemenin yapılmamış olması önemli bir sorun olarak görülmektedir.

**l) Kayıt dışı Ekonominin Varlığı:** KOBİ'lerde kayıt dışı işlemlerin yüksek hacimlere gelmesi nedeniyle bu işletmelerin finansal performanslarını finansal tablolara yansıtılmaları, özellikle kredi değerliliğinin belirlenmesinde olumsuz etki oluşturmakta ve kayıt dışılık söz konusu olmaktadır. Bu durum, doğal olarak KOBİ'lerin kurumsallaşma ve uluslararası piyasada rekabet üstünlüğü kazanmalarında bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır (KOSGEB, 2004, s.63).

Bir başka sorun ise şeffaflığı etkileyecek bir takım uygulamaların bulunmasıdır. Özellikle, muhasebe kayıtlarının yasal zorunluluk ve vergi boyutu kapsamında tutulması finansal raporlama sürecinin şeffaflığını olumsuz yönde etkilemektedir. Öte yandan, KOBİ'lerin finansal ve finansal olmayan tüm bilgileri bankalara ve ilgili derecelendirme şirketlerine zamanında, şeffaf ve güvenilir bir



şekilde sunmaları gerekmektedir (Çelik, 2012b, s.60). Bu bağlamda, bu bilgilerin şeffaf ve güvenilir olması KOBİ TFRS'nin uygulanması ile mümkün olabilmektedir.

#### ***1.2.2.4. TMS ve TFRS Uygulamalarında Sağlanacak Faydalar***

Gerek KOBİ TFRS gerekse de TFRS hem yatırımcılara hem de uygulamacılara birtakım kolaylıklar sağlamaktadır. Yatırımcılara sağlanan faydalar şu şekilde sıralanabilir (Ball, 2006, s.11):

- a) Finansal raporlama standartları daha doğru, kapsamlı ve zamanlı finansal tablo bilgisi sunmaktadır.
- b) Küçük yatırımcıların diğer kaynaklardan finansal tablo bilgilerini öngörmeleri yatırımcıya göre daha zordur. Finansal raporlamanın kalitesini artırmak yatırımcıların uzmanlarla rekabet edebilme gücünü artırır.
- c) TFRS'ler muhasebe standartlarındaki uluslararası farklılıkları yok ederek ve raporlama formatlarını standart bir hale getirerek karşılaştırılabilirliği artırmaktadır. Bu nedenle, TFRS'lere uyum sağlanması finansal bilgiyi kullanan yatırımcıların maliyetlerini azaltabilir. Bu konuda en büyük kazanım geniş ve standart bir formatta veri tabanı oluşturabilen kurumlar için söz konusudur.
- d) Birçok yatırımcının pazar payını artırması sağlanmış olur.
- e) Muhasebe standartlarındaki uluslararası farklılıkları azaltmak sınır ötesi edinimlerde ve yatırımların satılarak elden çıkarılması konusundaki sınırları aşmada belirli bir dereceye kadar katkıda bulunmaktadır.

Uygulamacıların standartlardan sağlayacakları faydalar ise şu şekilde açıklanabilmektedir:

**a) Karşılaştırılabilirlik:** Muhasebe standartları açısından karşılaştırılabilirlik, hem aynı kurumun belirli bir dönem boyunca hem de farklı kurumlar arasındaki benzerlikler ve farklılıklardan geçerli çıkarımlarda bulunmada muhasebe bilgisini kullanabilme becerisini ifade etmektedir (Brown, 2011, s.275). Standarda göre cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla karşılaştırılmalı olarak raporlanması gerekmektedir (KOBİ TFRS, paragraf 3.14).

**b) Güvenirlik:**KOBİ'ler için muhasebe standardı geliştirmedeki temel amaç; güvenilir, anlamlı ve kullanılabilir bilgi üretmede bir ortam oluşturmaktır. Finansal bilgi kullanıcıları, TFRS ile sağlanan finansal bilgilere güvendiği takdirde, KOBİ'ler için TFRS, yeni tedarikçileri sağlamada, finans kaynaklarını elde etmede, borç almanın maliyetini düşürmede, işbirliği anlaşmaları ve karlarını arttırmada önemli bir etken olacaktır (Korkmaz vd., 2007, s.10-12).

**c) Finansman Bulma Kolaylığının Sağlanması:** KOBİ'ler standartlar ile kendi faaliyetlerini ve performanslarını daha sağlıklı bir şekilde ölçerken, finansman ihtiyacı için dış kaynakların sağlanmasında da önemli bir rekabet üstünlüğünü sağlamış olacaktır (Hacıhasanoğlu vd., 2012, s.167). Bununla birlikte KOBİ'ler finansal raporlama standartları ile birlikte finansal tablolarını ulusal ve uluslararası kredi derecelendirme kurumlarının istediği standartta hazırlama olanağına sahip olacakları için KOBİ'lerin derecelendirme için gerekli finansal bilgileri açıklaması söz konusu olacaktır (Bozdemir, 2014, s.96).

**d) Muhasebe Sistem Karmaşıklığının Azalması:** Muhasebede sistem karmaşıklığının azalması için ortak bir dil kullanılması büyük bir önem taşımaktadır. Bu bağlamda finansal raporlama standartları ile anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, ihtiyaca uygun finansal tabloların hazırlanmasına ve kullanıcıların maksimum düzeyde yararlanmasına olanak sağlamaktadır (Ülkü, 2008, s.5). KOBİ TFRS ile işletmeler, kendi ulusal muhasebe sistemleri ile düzenleme yapacakları için ortak bir dil kullanmak yoluyla herhangi bir karmaşıklığın oluşmayacağı beklenmektedir.

**e) Küresel Ticarete İlişkilerin Artması:** TFRS uygulamaları KOBİ'lerin yeni müşteri bulma, müşteri memnuniyetini artırma ve pazar paylarını artırma konularında küresel pazarda mal ve hizmetlerin satımı ile ilgili katkıda bulunmaktadır. Çünkü KOBİ TFRS'nin tam uygulanma aşamasına gelindiğinde işletmeler küresel pazarda uygun olan yerlerini alabileceklerdir. Ayrıca, yatırımcıya bilgi vermeye yönelik olan bu standartlar ile uluslararası ticaret daha etkin bir şekilde gerçekleşecektir (Bozdemir, 2014, s.97).

TFRS' ye uyum süreci, şirketler için maliyetli bir durum olup, şirketlerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını artırmak için yapılan çalışmalardır (Lantto ve Sahlström, 2009: 343-344). Bu bağlamda yatırımcıların

korunması ve daha fazla yabancı sermaye girişinin sağlanması ve işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini geliştirmek için zorunludur.

KOBİ'lerin ekonomik hayattaki önemlerinin artması, büyük işletmelerin yanında KOBİ'lerin de yatırımcıların ilgi alanına girmelerini sağlamıştır. Öyle ki, KOBİ'lerin faaliyetleri ile ilgili olarak daha şeffaf bilgiler talep edilmeye başlanmış ve KOBİ TFRS'ler yayımlanmıştır. KOBİ TFRS'lerin benimsenmesi ile işletmelerin finansal bilgi karşılaştırılabilirlik düzeyleri artmış olacak, ortak bir dilin kullanılması ile kurumsallaşmanın artırılmasına katkıda bulunulacaktır.

Bilindiği gibi Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları oluşturulması çalışmaları, UMS ve TFRS'lerin oluşturulma süreci ile paralellik göstermektedir. Daha öncede belirtildiği gibi, standartları oluşturan kurum olan TMSK'nın organizasyon yapısına bakıldığında, Kurul bünyesinde yapılan çalışma grubunda, ilgili tüm kesimlerin katılımının sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bununla birlikte, standartların oluşturulma sürecinde kamuoyunun görüşünün alınmasının, standartların oluşturulmasına büyük fayda sağladığı düşünülmektedir. Ancak, TMSK'nın standart oluşturma sürecinin temelinde UMS ve TFRS'nin çevirileri yer aldığından, sürecin uluslararası işletme yapılarına göre oluşması nedeniyle Türkiye koşulları ve farklı işletme yapılarının göz ardı edilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu anlamda standartların çevirisi sırasında, çalışma komisyonunun standardı aynen çevirmek yerine ek tebliğlerle, tekdüzeliği engellemeyecek şekilde, farklı tiplerdeki işletmelere yönelik uygulamalara da yer vermesi, işletmelerin standartlara daha kolay adapte olmasına yardımcı olmuştur.

Ayrıca yeni TTK'da, gerçek ve tüzel kişilerin gerek ticari defterlerini tutarken gerekse finansal tablolarını düzenlerken KGK tarafından yayımlanan standartlara ve ilkelere uymak zorunda oldukları ifade edilmektedir. KGK tarafından değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler itibarıyla, TFRS'den farklı istisnai uygulamalara izin verildiği durumlarda, bu uygulamaların finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir (Durak, 2010, s.18).

Diğer taraftan uygulama esnasında meydana gelebilecek muhtemel sorunlara ve bu sorunların çözülebilmelerine ilişkin çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Kayı (2011)

çalışmasında TTK'nin temelini oluşturan yeni muhasebe uygulamalarının benimsenip yerleştirilmesinin, denetim müessesesinin hayata geçmesinin çok büyük ölçüde meslek mensuplarının özverili gayretleriyle mümkün olacağını ifade etmiştir. Kayı ayrıca çalışmasında, bunun sağlanabilmesi için hazırlık süreçlerinin çok önceden, rasyonel plan ve programlarla başlatılması gerektiğine, hazırlık sürecinin meslek mensuplarının dışındaki her türlü dışsal hazırlıkların programlanıp yerine getirilmesi ve meslek mensuplarının kendilerinin mesleki ve teknik hazırlıkları yapmaları şeklinde iki grupta toplanması gerektiğine işaret etmektedir.

Bir diğer çalışmaya göre ise, muhasebe meslek mensuplarının günlük iş yüklerini bahane etmeden bu değişime ayak uydurmalarının Türkiye'nin geleceği kadar mesleklerinin geleceği açısından da büyük önem taşıdığını, bu değişime ayak uydurulmadığı takdirde gerek finansal tabloları hazırlayacak gerekse denetim yapacak yabancıların Türkiye'ye kısa sürede akın etmek isteyecekleri vurgulanmıştır (Özkorkut, 2011, s.38-41).

Konu ile ilgili farklı bir çalışmada ise Usul ve Özdemir (2007) muhasebeden sorumlu yöneticilerin tam anlamıyla standartlar konusunda bilgiye sahip olmadıkları, ancak yararları konusunda olumlu görüşlere sahip oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Yöneticilerin eğitim düzeyleri farklılaştıkça standartların finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına etkilerini ölçen ifadelerle bakış açılarının değiştiği, standartların muhasebe alanında çalışan tüm kamuoyu tarafından benimsenebilmesi için eğitim ve bilgilendirme gereksiniminin ortaya çıktığı ve uygulamaya yönelik eğitim programlarının düzenlenmesinin gerekli olduğu ortaya çıkmıştır (Usul ve Özdemir, 2007, s.71-82).

Benzer bir çalışmada, Gönen ve Uğurluel (2007) standartlara geçişe ilişkin sorunlara ve çözüm önerilerine yer vermişlerdir. Bu çalışmada, yaşanabilecek sorunların en aza indirilebilmesi için uygulamaların yasal hale gelmesinin ve standartlar konusunda yoğun eğitim programlarının düzenlenmesinin gerektiğine, KOBİ'ler için TFRS taslağının TMSK tarafından baz alınarak ülkemizde KOBİ'ler için TFRS hazırlanmaya başlanmasına ve söz konusu çalışmalara internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüş bildirmesine açık olması gerektiğine ve bu süreçte TMSK'ya destek olunması gerektiğine vurgu yapmışlardır. Nitekim günümüzde standartlar TTK

ile yasalaşmış, KOBİ'ler için TFRS'ler kabul edilmiş ve yoğun eğitim programları yapılmıştır.

Türkiye'de vergi muhasebesi üzerine kurulu bir muhasebe sisteminin egemen olduğu düşünülürse TFRS'ye geçişin önemli bir değişimi beraberinde getireceği açıktır. Her değişimin karşısında az ya da çok bir direnç oluşur. Değişime karşı oluşabilecek bu direncin azaltılması konusunda eğitim önemli bir faktördür (Aktürk, 2014, s.63). Bu konuda TÜRMOB, Türkiye çapında KOBİ TFRS eğitimlerini başlatmıştır. Bu eğitimlere başlamadan önce de "Eğitimcilerin Eğitimi" gerçekleştirilerek toplam 105 saat eğitimcilere eğitim verilmiştir. Eğitimcilerin çoğunluğu akademisyen olup, özellikle önem taşıyan standartlar üzerine yoğunlaşmıştır. Eğitimcilerin eğitim dokümanları olarak aşağıdaki kaynaklar kullanılmıştır (Sayar, 2013):

- KOBİ'ler için TFRS Kitabı,
- KOBİ'lerde Finansal Raporlama Kitabı,
- Ders notları,
- Eğitici eğitim sunumları,
- Örnekler,
- Vaka Kitabı,
- Stüdyo ders anlatımı ve video kayıtları.

Diğer taraftan muhasebe standartlarını hazırlayan ve sunan kurulun dikkat etmesi gereken hususlar şu şekilde ifade edilebilmektedir (Akdoğan, 2006, s.3-8):

- Yüksek kalitede, şeffaf, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturmak, ortaya çıkan uygulama sorunlarını çözmek için standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmak,
- Ulusal muhasebe standardı hazırlamakla görevli diğer kurul ve komitelerle işbirliği içerisinde girerek muhasebe standartlarında uyumlaşmayı sağlamak,
- Finansal raporlama standartlarının şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamaktır.

Görüleceği üzere, işletme faaliyetleri hakkında kamuyu aydınlatma açısından gerçeğe uygun ve şeffaf bilgiler sunan finansal raporlama standartları bir değişim

oluşturmaktadır. Bu değişime uyum sağlamak ise TFRS kültürünü içselleştirip, muhasebe uygulamalarına yansıtma ile mümkündür.

#### **1.2.2.5. Finansal Raporlamada Mesleki Yargı**

TFRS'nin gelişimi, muhasebe alanında mesleki yargı konusunu da gündeme getirmiş ve bu konuda geleceğe yönelik önemli kararlar alınması ve uygulamaya geçirilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Finansal raporlamada ve muhasebede mesleki yargı “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçeve içerisinde, muhasebe konusunda bilgili ve tecrübeli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ilgili konularda varılan her türlü yargı” olarak tanımlanmaktadır (Dalkılıç, 2008, s.3).

Mesleki yargıya genel olarak standartlar dışında kalan alanlarda başvurulmaktadır. Bazı konularda ise mesleki yargıya başvurulması standartların bir gereği olarak düşünölmektedir. Bu açıdan mesleki yargı ile uluslararası standartlar ilişkisinin net olmadığı kabul edilmektedir. Standartlar diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kişisel değil, kolektif yargıları ortaya koymakta ve seçenekleri sınırlandırarak tutarlılık, karşılaştırılabilirlik, şeffaflık ve anlaşılabilirlik sağlamayı amaçlamaktadır (Dalkılıç, 2008, s.4).

Mesleki yargı, muhasebe standartlarının temelini oluşturan kavramsal çerçevede varlık ve borç tanımlarında örtölü olarak yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınlamış olduğu kavramsal çerçevede varlık ve borç tanımlarına bakıldığında, içlerinde tahminlerin, kabul edilmişlerin yani kesin olmayan unsurların var olduğu görölmektedir. Aslında tüm standartların başlangıcını oluşturan kavramsal çerçeve, temel kavramların tanımını yaparken dahi mesleki yargıya referans vermekte ve kullanımını zorunlu kılmaktadır (Karaoğlan, 2011, s.38).

Muhasebe standartları, muhasebe teorisi gereği geçmiş olayları ve sonuçları değerlendirmeye yönelik de olsalar, açık ve net şekilde gelecekle ilgili tahmin ve öngörölüleri de içermektedirler ve bu tahminlerin yapılması bir kısım varsayımlarla gerçekleşmektedir. Bu tahminler enflasyon oranı, teknolojik ilerlemeler, yatırım getiri oranları gibi varsayımları ifade etmektedir. Bu rakamların tahmin edilebilmesi

için geçmiş eğilimlere bakarak analiz yapmak gerekmektedir. Geçmişteki eğilimleri günümüz çevre koşullarını da hesaba katarak gelecekle ilgili tahminlere çevirebilmek, ancak mesleki yargı kullanılarak yapılabilir (Karaoğlan, 2011, s.57-58).

Muhasebe mesleğinin beklentilerden biri de yeterince açık olmasa dahi bağımsız olarak hareket edebilmesidir.. Bu nedenle, açık kuralları içeren standartlar mesleki yargı ihtiyacını en aza indirmekte; ele aldıkları konu ile ilgili olarak az ya da büyük ölçüde mesleki yargı gerektirebilmektedir (Dalkılıç, 2008, s.15). Dolayısıyla, finansal bilgi kullanıcılarına kaliteli muhasebe bilgisi sunulmasında meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir (Aktaş, 2013, s.136).

TFRS'nın birçok avantajı olmasına karşılık, dezavantajı da bulunmaktadır. Meslek mensupları birçok vakada kişisel davrandıkları için, belli işlemleri dikkate almada takdir yetkisini belirlemeleri mümkündür (Wilde, 2010: 165). Bu durumda mesleki yargı bilincinin doğru bir şekilde kazandırılması ve uygulamada tercihlerin şeffaflık ve hesapverebilirlik ilkelerini göz ardı edilmemesi finansal raporların kullanıcıları açısından son derece önemlidir.

TFRS'ler her muhasebe olayına kesin ve net yanıtlar vermek yerine, Kavramsal Çerçeve temelinde ilkelerin belirlendiği ve uygulamada, tahmin ve yargı gerektiren bir yapıdadır. TFRS'lerin ilke temelli doğası tahmin ve yargı kullanımını gündeme getirmiştir (Aktaş, 2013, s.165). Muhasebe mesleğinde mesleki yargı kavramına ilişkin farklı tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

*“Muhasebe meslek mensubunun uzmanlık alanını ilgilendiren durum, konu ve sorunlar hakkında tarafsız, tutarlı, mantıklı, bilgi ve deneyime dayalı analiz ve düşünce yapısı oluşturarak, gerektiğinde inisiyatif kullanarak, karar alması, bir görüşe varması, çözüme ulaşmasıdır.”* (Tek ve Dalkılıç, 2008, s.90).

*“Gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçeve içerisinde, muhasebe konusunda bilgili ve tecrübeli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ilgili konularda varılan her türlü yargıdır”* (Dalkılıç, 2008, s.3).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, diğer ulusal standartlara göre daha az kuralcı ve yoruma daha açık olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, TFRS'ye uygun muhasebe kayıtları yapılırken ve finansal tablolar düzenlenirken önemli ölçüde yargı kullanma ihtiyacı ortaya çıkmakta ve yapılan TFRS eğitimlerinde de, kurallar yerine ilkeler ve mesleki yargılar esas alınmaktadır (Demir, 2013, s.1). Kural bazlı ve ilke bazlı standartlar arasındaki ayrım net olarak ortaya konmamıştır. Genel kanı, TFRS'lerin ilke bazlı olmasıdır. Bennett vd. (2006) bu ayrımı net olarak ortaya koymak için bir araştırma yapmışlardır. Bendett vd. çalışmalarında ilke bazlı standartların başarılı bir mesleki yargıda bulunmaya katkı sağlayabilmesi için, yetkinliği içinde barındıran bir eğitim ile kullanıcılara sunulmasının şart olduğunu ifade etmişlerdir (Bennett vd. 2006). TFRS esaslı hazırlanan finansal tabloların yöneticilerin sorumluluğunda belirli derecede mesleki yargıya, politika seçimine ve tahminlere dayanarak hazırlandıkları düşünüldüğünde, söz konusu bilgilerin finansal tablolarda sunulabilmesi için belirli ilkeler ışığında hazırlanmaları ve bazı özelliklere sahip olmaları gerekmektedir (Gürel ve Durak, 2014, s.46). Finansal bilgilerin taşınması gereken özellikler aynı zamanda bu bilgilerin niteliksel özellikleri olarak ifade edilmektedir. Bu bilgiler ile işletmeyi tanıma, değerlendirme ve ilgili işletme hakkında bir yargıya varma olanağı doğmaktadır (Akdoğan, 2007, s.40-41).

TFRS uygulamalarında “faydalı finansal bilgi” konusuna Kavramsal Çerçeve bölümünde yer verilmektedir. Muhasebe standartlarının çerçevesini çizerek sınırlarını belirleyen “Kavramsal Çerçeve” Türkiye’de “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” olarak çevrilerek UMSK’nın güncellemeleri doğrultusunda yayımlanmaktadır. TFRS’ler bu çerçeve kullanılarak geliştirildiği için, daha az istisna, yorum ve uygulama rehberi içerme eğilimindedir.

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SEC) bünyesinde faaliyet gösteren Finansal Raporlama Danışma Komitesi (The Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting), finansal tabloların düzenlenmesi ve denetlenmesinde yargıda bulunmayı gerektiren durumları aşağıdaki gibi sıralamaktadır (SEC, 2008, s.89-91):

- Muhasebe standartlarının seçimi,
- Muhasebe standartlarının uygulanması,
- Uygulanabilir bir muhasebe standardının olmaması,



- Finansal tabloların sunumu,
- Kaydedilecek gerçek tutarın tahmin edilmesi,
- Kanıtların yeterliliğinin denetlenmesi.

TMS/TFRS uygulamalarında da mesleki yargı kullanımı önem taşımakla birlikte uluslararası bir muhasebe sorunu olarak görülmektedir. Bunun nedeni, uluslararası standartların bire bir çevirisinin yapılmasıdır. Ulusal otoriteler kimi zaman sorunlu olabilecek uygulamalarda birlik sağlama açısından bazı seçenekler karşısında tercihte bulunabilmektedirler. Bu gibi tercihler uluslararası nitelik ve amaçtan uzaklaşılma riskini ortaya çıkarmakta olup, uygulama birliğinin zarar görme tehlikesini gündeme getirmektedir (Tek ve Dalkılıç, 2008, s.100).

TFRS uygulamaları ile mesleki yargı arasındaki dengeyi sağlamak zordur. Söz konusu standartlar katı ve ayrıntılı olduğu takdirde, muhasebeci ve denetçiler bunları sorgulamaksızın uyma eğiliminde bulunmaktadır. Bununla birlikte, mesleki yargı gereğinden fazla kullanılırsa, kullanıcılar standardın öne sürdüğü ilkeleri göz ardı ederek yanlış yargılarda bulunabilirler (Gibbins, 1983, Aktaran: Rentfro, 2000, s.11). Ayrıca, mesleki yargıyı kullanabilecek kişinin TFRS konusunda teknik alt yapıya, donanımına ve sertifikaya sahip olması gerekmektedir. Sürdürülebilir bir gelişim içinde yargıda bulunacak kişinin faaliyetlerini gerçekleştirmesi beklenir (Sharman, 2008, s.8).

Görüleceği üzere TFRS uygulamalarında kayıt, raporlama ve denetim evrelerinde kurallar yerine ilkeler esas alındığı için mesleki yargı ön plana çıkmaktadır. Mesleki yargı süreci de kusursuz olmayıp, bu sürecin etkin ve başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için kişinin yeterli düzeyde bilgi birikimine sahip olması temel şarttır.

### **1.3. KOBİ'lerde Finansal Raporlama**

Finansal raporlama standartlarında yapılan KOBİ tanımında geçen kamuya hesap verme sorumluluğundan hareket edilerek, sayısal ölçütler belirtilmemiştir. Bunun nedeni her ülkenin koşullarının farklı olması ve KOBİ kapsamına gireceklerin karar otoritelerine bırakılmasıdır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ'ler için TFRS'leri 2009 yılında yayımlamıştır. KOBİ'ler için ayrı TFRS'lerin hazırlanmasının temel nedeni dünya çapında ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısının artması olarak gösterilmiştir (Sirkeci ve Aka, 2011, s.69).

Türkiye'de KOBİ'ler için hazırlanan finansal raporlama standartları literatürde genellikle "KOBİ'ler için TFRS", "KOBİ TFRS", "KOBİMUS" şeklinde adlandırılmıştır. Söz konusu standartlar, TMSK tarafından birebir çevrilerek 1 Kasım 2010 tarih 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

KOBİ standartları kapsamında; finansal raporlamanın önemi, amacı, gerekliliği, oluşum süreci ve temel özellikleri ve KOBİ standartlarının TFRS'lerden ayrılan yönleri sırasıyla incelemeye konu olacaktır.

### **1.3.1. KOBİ'lerde Finansal Raporlamanın Gerekliliği ve Önemi**

Finansal raporlama konusu KOBİ'ler açısından ele alındığında, KOBİ'lerin var oldukları pazarlarda büyüme ve gelişme gösterebilmelerinin ve rekabet ortamında faaliyetlerini devam ettirebilmelerinin ancak finansal bilgi yönetimine ve finansal raporlamaya yeterince önem vermelerine bağlı olduğunun savunulması mümkündür. Dolayısıyla etkin bir muhasebe sisteminden beklenen, işletme ile ilgili tarafların ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayacak finansal raporlamayı sağlayabilmesidir. Bu anlamda muhasebe sistemi tarafından ortaya konan bilgilerin, KOBİ'lerin yöneticileri tarafından özellikle maliyetleri, harcamaları ve nakit yönetimini ilgilendiren kısa vadeli kararlarda son derece etkili olabileceği belirlenmiştir (Köse, 2009, s.115).

KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartları, küçük ve orta ölçekli işletmeler için finansal raporlama rehberliği yapan bağımsız standartlardır (Mackenzie vd., 2011, s.1). KOBİ'lere yönelik olan uluslararası finansal raporlama standartları projesinde izlenen sürecin 'insanların istekleri' doğrultusunda zor yansıtıldığı ancak bu projenin KOBİ standartları konusundaki herhangi bir durumu değiştirmeksizin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun iletişimsel işlevi gerçekleştirmeye yönelik olduğunu da ortaya koymaktadır (Ram ve Newberry, 2013, s.3). Bu standartlara olan ihtiyaç gün geçtikçe kendini daha fazla göstermekte ve

zorunluluk haline gelmektedir. Evans vd. (2005, s.36) standartlara olan ihtiyacın temel nedenlerini şu şekilde ifade etmektedirler:

- Karşılaştırılabilirlik,
- Evrensellik talebi ve finansal tabloların dış menfaat sahiplerine bilgi sunma,
- Koruma amacına hizmet etme gerekliliğine inanılmasıdır.

KOBİ'ler için ayrı bir TFRS setinin hazırlanmasını gerektiren nedenlerden biri dünya genelinde TFRS'yi ulusal standartların temeli olarak kullanan ülkelerin sayısının artmasıdır. Avrupa Birliği içinde borsaya kayıtlı şirketlerin 2005'te TFRS'ye geçişinin zorunlu olması da bu süreçte belirleyici bir rol oynamıştır (Aslan, 2007, s.207). Dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablo setinin gerekmesi de başka bir neden olarak gösterilebilir. Söz konusu iki neden dışında, KOBİ'lerin muhasebeden beklentileri farklılaştıkça, farklı muhasebe standartlarına gereksinim duyulması kaçınılmaz hale gelmiştir. Örneğin büyük şirketlerde çalışan deneyim sahibi muhasebeciler için karmaşık konularda TFRS uygulamak sorun oluşturmazken, KOBİ'ler için önemli sorunları gündeme getirmiştir. Dolayısıyla KOBİ'ler için ayrı TFRS seti hazırlanmıştır.

Bir KOBİ açısından finansal raporlama standartlarının önem taşımasının nedenleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (IFRS forSMEsÇalıştay Raporu, 2011, s.8):

- Sermaye erişimini kolaylaştırması,
- Karşılaştırılabilirliği artırması,
- Mevcut yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ) ile karşılaştırıldığında raporlama kalitesini artırması,
- Mevcut TFRS'lerin ya da yerel GKMİ uygulamasının zorunlu olduğu ülkelerde bulunan işletmeler açısından zorlukların azaltılması,
- Çok uluslu faaliyetler,
- Standardize eğitim ve standardize bilgisayar sistemleri,
- Basitleştirilmiş konsolidasyon prosedürleri.

### **1.3.2. KOBİ'lerde Finansal Raporlamannın Gelişim Süreci**

KOBİ'ler için muhasebe standartları uzun bir süreçte hazırlanmıştır. 2003 yılında hazırlıklarına başlanılan bu standart seti, içinde Amerika Birleşik

Devletleri'nin de bulunduğu 20 ülkede uygulanmış ve 2005'te tartışma metni, 2007'de taslak metin, 2008 ve 2009 yıllarında da yuvarlak masa toplantısı ve seminerler gibi süreçlerden geçmiştir. Nisan 2005'te yürütülen ankete 94 adet yanıt gelmiş ve Şubat 2007'de bir taslak metin hazırlanmıştır (Deaconu ve Strouhal, 2012, s.104). Kasım 2007'de ise 116 gerçek KOBİ işletmesinde test uygulamasına geçilmiştir. Haziran 2009'da da Deloitte'nin yürüttüğü proje sonuçlarına göre 225 özel şirketin % 51'inin bağımsız KOBİ muhasebe standartlarını desteklediği ortaya konulmuştur (Kumar ve Saha, 2011, s.147).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin 2001 yılında yeniden yapılandırılması sonucunda oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun temel amacı, uyumlaştırılmış muhasebe ilkelerine yönelik, sermaye piyasalarındaki paydaşlara ve diğer karar alıcılara yardımcı olmak, yüksek kaliteli tek bir set halindeki standartların titizlikle uygulanmasını teşvik etmek ve çözümler sunmaktır (Alexander ve Archer, 2009, s.102).

KOBİ'ler ile ilgili muhasebe standartları UMSK'nın yoğun bir çalışma sürecinden geçtikten sonra oluşturulmuştur. KOBİ standartlarının oluşturulma süreci Tablo 2'de görüldüğü gibidir (Arsoy ve Bora, 2012,s.20):

**Tablo 2**  
**KOBİ Muhasebe Standartları Oluşum Süreci**

Temmuz 2003	KOBİ muhasebe standartları projesi UMSK'nın gündemine alınması
Haziran 2004	KOBİ muhasebe standartları tartışma metninin yayınlanması ve 24 Eylül 2004'e kadar görüşe açılması
Nisan 2005	KOBİ'ler İçin Olası Kayıtlama ve Ölçüm Değişikliklerine İlişkin Anket'in IASB ekibine uygulanması
Ekim 2005	Kayıtlama ve ölçüm basitleştirmelerine ilişkin yuvarlak masa toplantıları
Temmuz 2003- Şubat 2007	31 Kurul toplantısında KOBİ muhasebe standartlarının tartışılması
Ağustos 2006	IASB web sayfasında Nihai Taslak'ın ilk taslağının yayınlanması
Kasım 2006	IASB web sayfasında Nihai Taslak'ın revize edilmiş taslağının yayınlanması
Şubat 2007	KOBİ muhasebe standartları Nihai Taslak'ın yayınlanması ve 30 Kasım 2007'ye kadar görüşlere açılması

Nisan 2007	Nihai taslak üzerine IASB ekibinin yaptığı incelemenin yayınlanması
Haziran 2007	20 ülkede 116 küçük işletmenin katılımıyla Nihai Taslak'ın alan testi
Kasım 2007	Yorum döneminin sonu, 162 adet yorum mektubu alındı.
Mart-Nisan 2008	Yorum mektuplarında ve alan testinde karşılaşılan ana konuların Kurul'a sunumu
Nisan 2008	Çalışma Grubu'nun Nihai Taslak üzerindeki olası değişikliklere ilişkin kapsamlı tavsiyelerini sunması
Mayıs 2008- Nisan2009	13 Kurul toplantısında önerilerin yeniden tartışılması
Nisan 2009	Kurul'un Nihai Taslak'ta olduğu gibi standardın adının "KOBİ" ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı" olmasına karar vermesi
Haziran 2009	13 Kurul üyesi kabul oy, bir üye ret oy kullandı.
Temmuz2009	KOBİ'ler için TFRS'nin yayınlanması

**Kaynak:** Arsoy ve Bora: 2012: 20, Alıntı, Deloitte (2012), "IFRS in Focus: IASB Issues a Request for Information on the IFRS for SMEs".

UMSK'nın KOBİ'ler için belirlediği muhasebe standartları 14 üyenin 13'ü tarafından kabul edilmiştir. Ret oyu veren tek üye Leisenring'e göre bu standartlar gerekli olmadığı gibi istenilen bir şey de değildir. Leisenring bu konuda KOBİ'lerde karar alma konusunda standart belirlemenin UMSK'nın görevi olmadığını ve sonuçların ölçülebilir olmadığı eleştirilerinde bulunmuştur (Kumar ve Saha, 2011, s.148).

Türkiye'de son iki yılda tek düzenliliğin sağlanması ve TFRS'lere geçişte milat sayılabilecek çok önemli iki gelişme yaşanmıştır. Bunlardan birincisi, yeni TTK'nın yayımlanarak TFRS'lere göre finansal tablo düzenlenmesinin zorunlu hale getirilmesi, diğeri ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'yle 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Türkiye'deki muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını tek çatı altına toplayacak olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun teşkil edilmesidir (Çelik, 2012a, s.45).

2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, KOBİ'lerin muhasebe bilgi sisteminde önemli değişikliklere neden olmuştur. Bu kanun ile KOBİ'lerin defter tutma, envanter ve değerlendirme işlemleri, finansal raporlama, ticari defterlerin onaylanması, saklanması ve ibrazı hükümlerinde değişiklik yapılmıştır.

Ancak, bu hükümlerin bazıları 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 30 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değiştirilmiştir. Bu kanunlar çerçevesinde, KOBİ’lerin muhasebe bilgi sistemindeki değişikliklere aşağıda değinilmektedir (Yıldız, 2012, s.66-67).

Kanunun 88. maddesinde gerçek ve tüzel kişilerin hem ticari defterleri tutarken hem de finansal tabloları hazırlarken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları’nı, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerini ve bunların yorumlarını uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, 6335 sayılı Kanun ile bu maddede de değişiklik yapılmış, gerçek ve tüzel kişilerin sadece finansal tabloları hazırlarken bu hükümlere uyması gerektiği belirtilmiştir. Aynı kanunun 8. maddesinin 5. bendinde gerçek ve tüzel kişilerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlere uyması gerektiği yer almaktadır. Buna göre KOBİ’ler, ticari defterleri tutarken Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen hükümlerini, finansal tablolarını hazırlarken ise KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standartları’nı (KOBİ TFRS) dikkate almak durumundadırlar.

6102 sayılı Kanun ile artık modern hayatta rastlanmayan ticari defterler ile ispat usulü hakkında hükümlere yer verilmemiştir. Kanunun 64’üncü maddesinde ticari defterlerin, üçüncü kişi uzmanlara, makul süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulması istenmiştir (Demir, 2011, s.51).

KOBİ’lerin defter tutması ile ilgili olarak ise, Kanun’un 64. maddesinin 5. fıkrasında tacirin yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutacağı defterlerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan tebliğ ile belirleneceği belirtilmiştir. 6102 sayılı Kanun’un 65. maddesinde ticari defterlerin tutulma şekli yer almaktadır. Bu maddede yer alan hükümlerden en önemlisi, tacirlerin defterleri ve gerekli kayıtları elektronik ortamda tutabilmesidir. Bununla birlikte, defter ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılma ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının sağlanması şartı getirilmiştir.

6102 sayılı Kanun'un 68. maddesine göre tacir, ticari faaliyetin başında ve her faaliyet dönemi sonunda, varlık ve borçların tutarlarını gösteren finansal durum tablosunu ve gelir tablosunu düzenlemek zorundadır. Aynı kanunun 69. maddesinde ise, finansal tabloların TMS'ye uygun biçimde düzenleneceği belirtilmiştir. KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (KOBİ TFRS) göre KOBİ'ler finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu dışında, özkaynak değişim tablosu, gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu ve nakit akış tablosu da hazırlamak durumundadırlar (KOBİ TFRS, paragraf 3.17).

KOBİ'ler ile ilgili olarak 6102 sayılı Kanun'un getirdiği en önemli değişikliklerden biri de finansal tablolarda yer alan varlık ve borçların değerlendirilmesi ile ilgili hükümlerdir. Kanunun 78. maddesine göre değerlendirme TMS'de öngörülen değerlendirme ilkeleri dikkate alınmak suretiyle yapılacaktır. KOBİ TFRS'ye göre KOBİ'ler, finansal tablolarında yer alan varlık, borç, gelir ve giderlerini değerlendirirken tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerlendirme olmak üzere iki genel değerlendirme esasını kullanarak değerlendirme yapacaklardır. (KOBİ TFRS, Varlık, Borç, Gelir ve Giderlerin Ölçülmesi, md. 2.33).

Defter ve belgelerin saklanması ve saklama süresi ile ilgili hükümler ise kanunun 82. maddesinde düzenlemeye konu olmuştur. Buna göre tacir; ticari defterlerini, envanterlerini, açılış bilançolarını ve yıllık raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticari mektupları, gönderilen ticari mektupları on yıl süreyle saklamak zorundadır.

2013 yılının başından bu yana, hiçbir Avrupa Birliği üyesi devlet kendi mevcut ulusal raporlama standartlarını değiştirmek için KOBİ'lere yönelik TFRS'yi kabul etmemiştir. Ancak, bazı Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri (CCE) (Bosna-Hersek ve Makedonya gibi) KOBİ'lere yönelik TFRS'yi uygulamışlardır. 2012 yılında Türkiye, KOBİ'lere yönelik TFRS'nin zorunlu olmasını kararlaştırmıştır. Bununla birlikte, TFRS'nin uygulanması 2013 yılının bilinmeyen bir zamanına kadar ertelenmiş ve KOBİ'lere yönelik TFRS uygulaması da 2014 yılına ertelenmiştir. Dünyanın diğer bölgelerindeki gelişmekte olan ekonomileri KOBİ'lere yönelik TFRS'yi uygulamış veya uygulamayı düşünmektedir. KOBİ'lere yönelik TFRS'yi destekleyenleraz gelişmiş olan ülkelerin ekonomik modellerini iyileştirmede bu

standartların bir çözüm sunduğunu ileri sürmektedirler. Sonuç olarak, CEE ülkelerinin olası bir uygulaması muntazam bir araştırma gerektirmektedir (Albu vd., 2013, s.148).

### ***1.3.2.1. KOBİ TFRS Öncesi Finansal Raporlamanın Gelişimi***

İşletmeler, finansal açıdan doğru bir yönetim sürecine ve gelir gider dengesi açısından dengeli bir yönetime sahip olabilmek için rakamsal veriler ile çalışmak istemektedirler. İşletmelerin sağlıklı bir faaliyet sürecine sahip olması finansal verileri doğru bir biçimde kullanmaktan geçmektedir.

KOBİ'ler, raporlama standartları öncesi kayıt dışı ekonomide faaliyet gösterdikleri düşünülmektedirler. Genel amacı gözeterek vergi yükünden kurtulmak isteyen bu kesimin muhasebe ve finansal raporları bu doğrultuda şekillenmekte ve devlete hesap vermekten başka anlama gelmemektedir. Söz konusu dönemde muhasebe faaliyetleri sadece yasal bir yükümlülük olarak görülmektedir. Ancak KOBİ'lerde yaşanan finansal ve yönetsel sorunların başında muhasebe bilgilerini kullanamamak gelmektedir. KOBİ'lerin sınırlı sermaye yapısı ve emek yoğun faaliyet yapısı, KOBİ'leri finansman temini ve risk analizi konusunda sıkıntıya soktuğu düşünülmektedir. Bu noktada kredi veren finansman kuruluşları ise KOBİ odaklı gibi görünseler de kendi mali tedbirlerini almak amaçlı ek bilgiler talep etmektedirler. Finansman değerlendirmesi standartlaşmış bir yapıya ihtiyaç duymaktadır. Bu doğrultuda işletmelerin ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını bulmada gereken yapılanma ve işletmelerin doğru bir finansal yönetim yapısına kavuşması için standartlaşma yoluna gidilmiştir.

### ***1.3.2.2. KOBİ TFRS'nin Gelişimi***

Küreselleşme sürecinde yaşanan gelişmelerin ışığında muhasebe bilgi kullanıcıları yeni sorunlarla karşılaşmaya başlamışlardır. Özellikle sınır ötesi işlemler nedeniyle ülkelerin farklı muhasebe uygulamaları işletmeler için önemli sorunlar yaratmaya başlamıştır. Bu noktada uluslararası muhasebe uyumlaştırma yaklaşımının ortaya çıkması, sorunlara ait süreci sonlandırma amaçlı çözümler yaratmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007, s.1). Uyumlaştırma süreci farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların mukayese edilebilirliğini sağlamak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal



düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması sürecidir (Çankaya, 2007, s.128).

KOBİ TFRS seçimlik muhasebe işlemleri, KOBİ'lerle ilgili olmayan başlıkların kaldırılması ve ölçme değerlendirme yöntemlerinin basitleştirilmesinden dolayı TFRS'ye göre daha özettir (Çelik, 2012b, s.95).

KOBİ'ler için TFRS yaklaşımının önemi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hisse senedi yatırımcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde biçimlendirilmiş olması ve bu standartların daha küçük çaptaki işletmelerin finansal tablolarının açıklanmasında kullanımının bu tabloları kullanan kişilerin temel beklentilerini karşılamayacağına anlaşılmış olmasıdır. Bununla birlikte KOBİ'lerin uluslararası fonları daha kolay sağlayabilme açısından ortak, anlaşılır, karşılaştırılabilir, düzgün finansal tablolara ihtiyacı bulunmaktadır.

Bunu sağlayabilmek üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında kurulmuştur. 1973-2001 yılları arasında ilgili kurum finansal tablolardaki veri kalitesinin artırılması amacıyla muhasebe standartlaşma çalışmaları yapmıştır. Bu oluşum 1995 yılında temel standartları oluşturma yönünde çalışmalara başlamıştır. 2001 yılında sona eren çalışma sonrası muhasebe alanında devrim niteliğinde gelişmeler olmuştur. Bu tarihte olan muhasebe standartları uluslararası alanda kabul edilmiş ve bundan sonra çıkarılacaklarında bu oluşumda yer alacağı açıklanmıştır (Aksoy, 2010, s.188).

KOBİ'ler için TFRS standartlarının geliştirilmesine 2003 yılında başlanmış fakat sürecin tamamlanması 2009 yılında olmuştur. Süreci uzatan unsur ortak karara varmadaki sıkıntılardan kaynaklanmıştır.

2005 yılında KOBİ'ler için muhtemel Muhasebeleştirme ve Ölçme Değişiklikler konusunda çalışanların görüşlerini almaya yönelik anket yapılırken, sektör temsilcileri ile yapılan görüşmeler sonunda 2006'da hazırlanan taslak yayınlanmıştır. 2007 yılında TFRS tarafından bir taslak gündeme getirildi ve burada önerilen standartlar KOBİ'lerin mali tabloların kullanıcıların ihtiyaçlarını yansıtacak şekilde ve fayda-maliyet raporları dikkate alınacak şekilde tam set TFRS'deki değişikliklere dayanmaktadır.

2007 yılında 20 ülkeden 116 küçük işletme için karşı karşıya oldukları sorunlar doğrultusunda saha uygulamaları yapılmaya başlanmıştır. UMSK Çalışma grubu saha testi sonuçlarını analiz etmek için 2008 yılının ilk yarısında bir araya gelmiştir. Çalışma grubu Temmuz 2008'e kadar kurula yorumlarını iletti ve yönetim kurulu Nisan 2009'da son taslağı KOBİ'ler için TFRS olarak kabul etmiştir.

2009 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere (KOBİ) tarafından kullanılmak üzere tasarlanmış yeni Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) yayınlamıştır. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)" ismiyle yayınlanmıştır.

2011 yılında ülkemiz açısından ticari hayatımızı ilgilendiren çok önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bunlardan ilki; 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan yeni Türk Ticari Kanunu ile 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname gelmektedir. Bu düzenlemeler Türkiye muhasebesi için dönüm noktası niteliğinde olmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu; muhasebe uygulamalarının artık uluslararası muhasebe standartları ile deftere yansıtılacağını belirtmektedir. Ancak, 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK kapatılmış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu adı altında geniş yetkilere sahip birim üst kurul oluşturulmuştur. TMSK tarafından yapılmış ve yapılmakta olan tüm çalışmalar da bu kurula devredilmiştir (Demir ve Bahadır, 2011, s.5).

### **1.3.3. KOBİ'ler için TFRS'ye İhtiyaç Duyulmasının Nedeni**

Muhasebe analizinde tablolarda verilen rakamların ekonomik gerçeklikle uyumu önemlidir. Bu nedenle firmaların ilgili değerlendirmelerinde, kullanılan muhasebe politikalarının finansal tabloları ne derece etkilediği üzerinde durulmaktadır. Finansal analiz ise işletmenin bugünkü finansal durumunun ve performansını belirlemek ve gelecekteki finansal performansını tahmin etmek amacı ile finansal tablolarının incelenmesidir. Karlılık analizi, risk analizi ve nakit akış analizi finansal analizin temel unsurlarıdır (Özkan ve Erdener 2010, s.55)

Küreselleşme olgusu dünya ekonomik düzeninde önemli gelişmeler yaratmıştır. İlk etapta rekabetin şekli değişmiş, rekabetin boyutu küresel düzeye taşınmıştır. İşletmelerin sınırlar ötesinde, koruma şemsiyeleri altında cari faaliyetlerini sürdürmeleri dönemi son bulmuştur. Ticarete serbestleşme önemli bir noktaya gelmiş ve bu süreç artan bir hızla da devam etmekte olan bir disiplin halini almıştır. Bu ortamda KOBİ'lerin finansal tablolarını TFRS'ye göre hazırlamaları küresel ekonomik iklimle uyum sürecinde oldukça önemli bir duruma gelmiştir.

KOBİ'lerin ülke ekonomileri için öneminden hareketle uluslararası sürece dahil olması ve stratejilerin geliştirilmesi ülke ekonomileri için çok gereklidir. KOBİ'ler gerek ülke içerisinde gerekse de ülkeler arasındaki finansal ve ekonomik açıdan yapılan düzenlemelere gereksinim duymaktadır. Bu düzenlemelerin tam zamanlı olarak takip edilmesi, buna göre yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ayrıca KOBİ'lere yönelik bu düzenlemeler hakkında eğitimlerin verilmesi, bilgi ve birikimlerinin artırılması ve farkındalık oluşturulması gerekmektedir (Kırhoğlu ve Şenol, 2011, s.26).

KOBİ'ler için ayrı bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hazırlanmasının nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki, TFRS'leri dünya çapında ulusal standartların temeli olarak kullananların sayısının artması ve dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablolar sisteminin gerekliliğidir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Hisse Senedi Piyasası Düzenleme Örgütü arasındaki çalışmalar bu sürecin bir parçasını oluşturmaktadır. UMSK'nın temel amacı, dünya sermaye piyasalarında iştirakçilere ve ekonomik karar birimlerine yardım etmek için tek bir küresel muhasebe standartları seti geliştirmektir. Bu nedenle UMSK, işletmelerin KOBİ niteliğinde olduğunu dikkate alarak ayrı bir standartlar oluşumu geliştirme çalışmalarını başlatmıştır. KOBİ'lerin muhasebe standardı ihtiyacı, halka açık şirketlerin ihtiyacından farklıdır. KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, işletme ortakları, bankalar, tedarikçiler, işgörenler ve devlet olmaktadır. Ancak halka açık şirketler, sermaye piyasası analistleri gibi farklı kullanıcılara da sahiptir. KOBİ finansal tablo kullanıcıları, kısa dönemli nakit akışı ve likidite gibi konularla ilgilenirken, sermaye piyasası analistleri uzun dönemli nakit akışı, kâr payları ve firma değerleri gibi konulara odaklanmaktadır (Arslan, 2007, s.206-207).

TFRS’de, KOBİ’lerin küresel sisteme uyumu için önemli sadeleştirmeler yapılmıştır. Burada amaçlanan ortak bir dil yaratmak ve bunu uygulamaktır. KOBİ’ler için bunun yapılmasının nedeni ülke ekonomileri için taşıdıkları önemden ileri gelmektedir. KOBİ’lerin kendileri için tasarlanmış TFRS’ye ihtiyaç duymasının nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

- Banka ve finans kuruluşlarının KOBİ’lere uluslararası faaliyetleri için kredi vermeleri,
- KOBİ’lerin sınır ötesi tedarikçilerle olan ilişkileri,
- Kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara ihtiyaç duymaları,

KOBİ’ler için TFRS’nin uygulanmasıyla KOBİ’ler de uluslararası kabul gören bir finansal raporlama sistemine kavuşmuş olacaktır. Buna bağlı olarak KOBİ’ler, kendi performanslarını ve büyümelerini daha etkin ölçme ve yönetmenin yanında; finansman sağlanmasında, borçlanma maliyetlerinin düşürülmesinde, uluslararası şirket satın alma ve birleşme veya yeni ticari işbirliklerinde avantaj sağlayacak, gelecekte sermaye piyasalarına açılma durumunda önemli bir ön hazırlık da gerçekleştirmiş olacaklardır.

### **1.3.4. KOBİ’ler için TFRS’nin Avantaj ve Dezavantajları**

#### **1.3.4.1. Avantajlar**

KOBİ TFRS, kamusal sorumluluğu olmayan, kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal veri açıklayan işletmeler için hazırlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, herhangi bir tanımlama kriterine bağlı kalmaksızın halka arz edilmemiş ve finansal kurum niteliğinde olmayan tüm küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler KOBİ TFRS’nin kapsamındadır.

KOBİ’ler için TFRS’nin yaratacağı faydalar aşağıda yer almaktadır ([www.ifac.org](http://www.ifac.org), 2014):

- Yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlamaya rahat erişim
- Hesap güvenilirliğinin sağlanması,

- Uluslararası şirket satın alma / birleşme veya yeni işbirliklerinde avantaj sağlaması,
- Düşük maliyetli sermaye temin edilmesi,
- Etkinliği yüksek kaynak dağılımı,
- Yüksek oranlı bir ekonomik büyüme elde edilmesi,
- Kurumsal yönetime geçiş sağlanması

KOBİ'ler için TFRS özellikle Türkiye'de muhasebe alanında atılmış önemli bir adımdır. Standartlar sayesinde muhasebe mesleğine verilen önemin de artacağı düşünülmektedir.

#### **1.3.4.2. Dezavantajlar**

KOBİ'lerde TFRS'nin uygulanmasının dezavantajları aşağıda yer almaktadır (Kırlioğlu ve Şenol, 2011, s.26):

- Standartların ülkeye uygun olmamasından kaynaklı uygulama zorlukları
- Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler.
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar.
- Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklar
- Standartları ülkelerin kendi diline çevirmesi konusundaki zorluklar ve bu görev için ayrılacak kaynaklar konusundaki sorunlar.
- Ülkedeki öğrencilerin ve muhasebecilerin uluslararası standartlar konusunda eğitim sorunları

KOBİ'lerde TFRS'ye geçişin yaratacağı sıkıntılar aşağıda yer almaktadır(Kırlioğlu ve Şenol, 2011, s.26):

- Türkiye'de geçişte yaşanan kaos süreci
- KOBİ'lerin karşılaştacağı yüksek maliyet
- KOBİ'lerde TFRS'lerini uygulama noktasında olanların yeterli bilgi ve tecrübe düzeyine sahip olmamaları,
- Yöneticilerin bu konudaki isteksizliği

- KOBİ'lerin halen gerekli alt yapıya sahip olmamaları,

### **1.3.5. KOBİ'lerde Uygulanacak Olan Finansal Rapolara Standartının Hükümleri**

#### ***1.3.5.1. KOBİ Muhasebe Standardının Özelliği***

KOBİ finansal raporlama standardı 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlanmıştır. Standardın yürürlük tarihi ise hazırlıkların tamamlanmasına göre ülke tercihlerine bırakılmıştır. TFRS- KOBİ muhasebe standardının niteliği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. TFRS' ler baz alınarak KOBİ ihtiyaçlarına uygun olarak IFRS'lerden bağımsız ayrı bir standart hazırlanmıştır.
2. KOBİ' lerle ilgili olmayan standartlar kapsama alınmamıştır
3. Değerleme ve muhasebeleştirme esasları basitleştirilmiştir.
4. Seçenekli uygulamalar kaldırılmaya çalışılmıştır:
  - KOBİ standartları, büyük ve borsaya kayıtlı olmayan işletmelere yönelik değildir ancak TFRS' ler baz alınarak hazırlanmıştır.
  - KOBİ standartlarında yapılan değişiklikler, kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenmiştir.
  - KOBİ' lerle ilgili olmayan işlemlere yönelik açıklamalar kapsam dışı bırakılmış, değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemleri basitleştirilmiştir.
  - KOBİ muhasebe standartları yatırımcılara kredi verenlere ve diğer ilgililere gereklifinansal bilgileri daha sade ve az kapsamlı tablolarda sunma olanağını vermektedir.
5. Tam set TFRS' ler 2000 sayfa iken, bu standart 230 sayfa olmuştur.
6. KOBİ standardı, TFRS olmakla birlikte, diğer tam setten ayrıdır. Tam set finansal raporlama standartlarının parçası değildir. Ancak bu standartlara paralel hazırlanmıştır.
7. KOBİ finansal raporlama standardında yetkili kurul, tam set finansal raporlama standartlarında olduğu gibi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kuruludur (Akdoğan,2010, s.6).

KOBİ TFRS 2009 yılında hazırlanmış olsa da yürürlüğü girmesi her ülkede farklı zamanlarda olmuştur. KOBİ'lerin ihtiyaçları gözeticilerle tam set TFRS ışığında hazırlanan KOBİ'ler için TFRS' de, değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemleri basitleştirilmiş, mümkün olduğunca seçenekli uygulamalara yer verilmemiştir. TFRS'ye paralel ama ondan farklı bir standarttır.

UMSK' nin KOBİ'ler için TFRS oluşturma sürecini bazı kesimler desteklemekte iken bazıları da desteklememektedir. Bu süreci desteklemeyenler; UMSK' nin KOBİ'ler için farklı muhasebe uygulamaları yaratmasını eleştirmekte ve KOBİ'ler için kullanıcıyı esas alan daha fazla kavramsal yaklaşım getirilmesini önermektedirler. KOBİ'ler için finansal raporlamanın amaçları ve büyük halka açık işletmeler için finansal raporlamanın amaçları arasında temel farklılıklar bulunduğu görüşünü eleştirmekte ve varolan farklılıkların da kavramsal çerçeveye eklenmesi gerektiğini önermektedirler. Çünkü KOBİ'ler için TFRS' nin temel başarısı kullanıcıların, hazırlayıcıların ve denetçilerinin ihtiyaçlarını ne ölçüde karşıladığına bağlıdır. KOBİ standardının muhasebe eğitimi için gerçek bir tehlike oluşturacağını; meslek yargılarını kullanabilen ve ekonomik olayları en iyi biçimde raporlayan profesyonel meslek mensupları yetiştirmekten vazgeçilerek tek çözüm olarak KOBİ standardının ne söylediğini takip eden profesyonel meslek mensupları yetiştirileceğini belirtmektedirler (Demir, 2007, s.7-8).

KOBİ'ler için TFRS sürecini desteklemeyenlere göre; KOBİ'ler için ayrı muhasebe uygulamaları hazırlanması yerine, daha farklı kavramsal yaklaşım getirilmelidir. Büyük işletmelerle TFRS arasındaki temel farklılıkların kavramsal çerçeveye eklenmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu standardın muhasebe mesleğiyle uğraşan kişiler için de külfet olduğunu savunan bu süreci desteklemeyenler, KOBİ standardını düzgün bir şekilde izleyen meslek mensupları yetiştirilmesi gerektiğini savunmakta, tam set TFRS' nin uygulanması sırasında zorlanan KOBİ'lerin daha basit bir standartla, daha anlaşılabilir raporlama ilkelerine ihtiyaç duyduklarını savunmaktadırlar.

#### ***1.3.5.2. KOBİ Muhasebe Standardı Hazırlanırken İzlenen Yaklaşım***

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, KOBİ'lerle ilgili muhasebe standartları hazırlarken aşağıdaki aşamalı yaklaşım ışığında gitmektedir:

1. KOBİ standartları, büyük ve borsaya kayıtlı olmayan işletmelere yönelik değildir ancak TFRS'ler baz alınarak hazırlanmıştır.
2. KOBİ standartlarında yapılan değişiklikler, kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenmiştir.
3. KOBİ muhasebe standartları gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamdakendini gösterme olanağı verecek ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacaktır.
4. İşletmeler büyüdüğünde ve bu nedenle sınıf değiştirdiğinde, tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır.
5. Genel amaçlı finansal tabloları inceleyen denetçiler, finansal bilgilerin gerçeğe uygun olduğu hususunda görüş bildirebileceklerdir.
6. KOBİ standartları, mikro olarak tanımlanan işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır (Akdoğan, 2010, s. 6).

IASB'nin, KOBİ standartlarını hazırlarken dikkat ettiği noktalar şunlardır; standartta yapılan değişiklikler KOBİ taleplerini karşılayacak şekilde ayarlanmıştır, uluslararası pazarda KOBİ'lere rekabet eşitliği sağlayacaktır, gelişen KOBİ'ler tam sete geçmeleri gerektiğinde uyum sorunu yaşamayacaklardır, mikro işletmelere de uyumlu olarak hazırlanmıştır.

#### ***1.3.5.3. KOBİ Finansal Raporlama Standardında Bölümler ve Kapsama Alınan TMS ve TFRS'ler***

Tam sette ayrı standart kodu ile yayımlanan standartlar KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodu olarak yayımlanmıştır. Her bölüm bir veya duruma göre birkaç standardı kapsamıştır. KOBİ standardı 35 bölümden oluşmuştur. Bölüm konuları ve karşılık geldiği TMS ve TFRS'ler Tablo 3'te verilmiştir.



**Tablo 3**  
**KOBİ TFRS'deki Bölümlerin Karşılık Geldiği TMS/TFRS'ler**

<b>KOBİ TFRS Bölüm No</b>	<b>Tam Set TFRS Standart No</b>
1. Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler	Kavramsal Çerçeve, TMS 1
3. Bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu	TMS 1
4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu	TM S 1
5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	TMS 1
6. Bölüm: Özkaynak Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu	TMS 1
7. Bölüm: Nakit Akış Tablosu	TMS 7
8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları	TMS 1
9. Bölüm: Konsolide ve Bireysel	TMS 27
26. Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler	TFRS 2
27. Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36
28. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19
29. Bölüm: Gelir Vergileri	TMS 12
30. Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21
31. Bölüm: Yüksek Enflasyon (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)	TMS 29
32. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
33. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
34. Bölüm: Özellikli Faaliyetler	TMS 41, TFRS 6
35. Bölüm: KOBİ TFRS'ye Geçiş	TFRS 1

Kaynak: Utku ve Gürsoy, 2011, s. 41-42

### **1.3.6. KOBİ'lerde Finansal Raporlama Standartlarının TFRS'den Farklılıkları**

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ülke uygulamalarında tekdüzeliği sağlaması, ekonomik hayatta çok büyük bir öneme sahip olan KOBİ'lere özgü bazı çalışmaların yapılması gereksinimini ortaya çıkarmıştır. TFRS'ler, KOBİ'lerin gereksinimlerini karşılamada karmaşık ve zor

gelmiştir. Dolayısıyla, KOBİ'lere yönelik olmakla birlikte genel yapısından ayrılmadan bir standart seti yayımlanmıştır KOBİ TFRS' yitam set TFRS'den ayıran özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Akdoğan, 2010, s. 8–25; Demir, 2007, s. 9; Aygün, 2012, s.447–448; Utku ve Gürsoy, 2011, s. 38):

- KOBİ'lerin gereksinimleri göz önünde bulundurularak TFRS'de yer alan Faaliyet Bölümleri, “Ara dönem Finansal Raporlama”, “Hisse Başına Kazanç”, “Sigorta Sözleşmeleri”, “Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar” standartları kapsam dışı bırakılmıştır.
- TFRS'de standartlar ayrı bir standart kodu ile oluşturulup yayınlanırken, KOBİ TFRS'de bölüm kodları oluşturulmuştur. KOBİ standartlarında bulunan her bir bölüm, TFRS'deki bir ya da birkaç standarda konu olarak denk düşmektedir.
- TFRS'de yer alan standartların birçoğunda birden fazla muhasebeleştirme yöntemine olanak sunulurken, bu yöntemlerin KOBİ TFRS'de uygulanması genellikle daha kolay olan tek bir yöntemin belirlenmesi yönünde olduğu görülmektedir.
- KOBİ TFRS daha basit bir dille tasarlanarak, kuralları nasıl uygulayacağına ilişkin daha az rehberlik sunmaktadır.
- TFRS'leri uygulayan bir işletme, giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflandırdığı takdirde giderlerin niteliğine ilişkin bilgileri de açıklamak zorundadır. KOBİ TFRS'de giderlerin niteliğine ilişkin ilave açıklamalara yer verilmesi zorunlu değildir.
- KOBİ TFRS gereğince, işletmenin finansal tablolarının sunulduğu dönemlerde öz kaynaklarında oluşan değişimi sadece kar ve zarardan, temettü ödemelerinden, önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikası değişikliğinden kaynaklanması durumunda, işletme kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynak değişim tablosu yerine gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu adıyla tek bir tablo sunabilir. Söz konusu sunum kolaylığı TFRS uyarınca raporlama yapan işletmeler için mevcut bulunmamaktadır.
- TFRS uyarınca, işletme, bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemleri geriye dönük olarak düzelttiğinde ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında bir önceki dönemin

başına ilişkin olarak düzenlenmesi gereken finansal durum tablosunun, KOBİ TFRS uyarınca düzenlenmesi zorunluluğu yoktur.

- KOBİ TFRS'yi uygulayacak işletmeler, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarını doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki farklı yöntemden herhangi birini seçerek nakit akış tablosunda gösterebilirler. TFRS'de ise uygulama birliğinin sağlanması açısından KGK uyarınca doğrudan yöntemin uygulanması tercih edilmiştir.
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı'nda şerefiyeye amortisman ayrılmamaktadır. KOBİ TFRS'de ise şerefiyenin yararlı ömrü konusunda güvenilir tahminde bulunamadığı durumlarda faydalı ömrünün 10 yıl kabul edileceği ve amortismanına tabi olacağı belirtilmektedir.
- TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı'nda iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde özkaynaklar yönteminin uygulanması öngörülmektedir. KOBİ TFRS'de ise özkaynak yöntemi, maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değerlendirme yöntemlerinden biri kullanılarak değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.
- TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar standardında oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi tercihe bırakılmıştır. KOBİ TFRS'de ise özkaynak, maliyet ve gerçeğe uygun değerlendirme yöntemlerine yer verilmiştir.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar (MDV) ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV) standartlarında maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemleri konusunda seçim hakkı verilmiştir. Ancak, KOBİ TFRS'de sadece maliyet yöntemine izin verilmektedir.
- TMS 38 MODV standardına göre araştırmaya ilişkin giderler giderleştirilirken, geliştirme giderleri aktifleştirilebilmektedir. KOBİ TFRS'de ise Ar-Ge giderlerinin tamamen gider olarak raporlanması ifade edilmiştir.
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı'nda maliyet ve gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi tercihe bırakılmıştır. KOBİ TFRS'de ise gerçeğe uygun değerlendirme yönteminin kullanımı aşırı maliyete ve çabaya katlanmadan ölçüm yapılması şartına bağlanmıştır. Aksi durumda maliyet yöntemi kullanılabilir.

- TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı'nda özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilirken, KOBİ TFRS'de tüm borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi belirtilmiştir.

### **1.3.7. Muhasebe Uygulamaları ve Eğitimlerin Etkinliği**

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin ölçülmesi, işletme ile ilgili karar almak için sonuçların iletilmesi ve finansal raporlama sürecinin bilgi sistemidir (Horngren ve Harrison, 2007: 4).

*Yeni TTK ile, işletmelerin defterlerinin tutulması ve her türlü muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre değil, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan TMS/TFRS'lere göre yapılacaktır. Ayrıca, finansal tablolar da yine TMS'na göre düzenlenecek ve muhasebenin ve finansal tabloların denetimi TDS ile sağlanacaktır. Böylece, pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de IFRS'ye zorunlu uyum hızla artmaya başlamıştır. IFRS ile, şirketler bölgesel genel kabul görmüş muhasebe standartları yerine finansal tabloların hazırlanmasında uluslararası normların öngördüğü bilgi temelli muhasebe standartlarını uygulayacaktır. (Akgün, 2012, s.14)*

Tüm bu açıklamalar kapsamında TFRS'yi ülkemizde uygulayacak olan meslek mensuplarının uygulamadaki rolleri büyük önem kazanmıştır. Meslek mensuplarının sahip olduğu deneyim ve bilgilerin muhasebenin en önemli çıktıları olan raporlara yansıtacağı düşünülmektedir. Yaşanan ekonomik krizler sonucunda işletmelerin daha sağlam muhasebe uygulamalarına ve her zamankinden daha etik, daha sorumluluk ve toplum bilinci ile bu uygulamaları hayata geçirmelerine ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır.

TFRS'nin ülkemiz sistemine uyumlaştırılması ve sorunsuz uygulanması sürecinde çok önemli bir göreve sahip olan muhasebe meslek mensupları, eğitim faaliyetlerini yoğunlaştırmak durumundadırlar. Bu doğrultuda da eğitim ve staj programları oluşturularak bilgi ve yetkinliklerin aktarımının sağlanması adına çalışmalara başlamış durumdadırlar.

Bununla birlikte kültür faktörünün adaptasyonunda da muhasebe mensuplarının yönlendirmesi önemlidir. Aynı zamanda standardizasyona geçiş sürecinin olumlu yanlarının ifade edilmesi sürece geçişi kolaylaştıracaktır.

Tüm bu beklentiler ve sorumluluklar doğrultusunda 34 ilimizde Temel Eğitim ve Staj Merkezi şubeleri kurulmuştur. TESMER adı verilen bu şubelerin mevcut olmadığı iller için de çalışmalar devam etmektedir.

### **1.3.8. Uluslararası Literatürde TFRS ve KOBİ TFRS Uygulamalarına İlişkin Yapılmış Araştırmalar**

UMS/UFRS'nin önem ve uygulamalarının giderek artmasıyla beraber, standartların benimsenmesi, uygunluğu, ilgililiği, fiili benimsenme ve uygulama aşamasında yaşanan ve yaşanabilecek sorunlar ve sonuçları, UFRS'lerin uygulama aşamasına yönelik hem ulusal hem de uluslararası literatürde pek çok akademik çalışma yapılmıştır. Sözkonusu çalışmalar; birden fazla ülkede yapılan çalışmalardır; bu çalışmalar ülkemizde yapılan çalışmalar ile benzer özellikler taşımaktadır (Çankaya ve Hatipoğlu s. 63)

Birden fazla ülkede yapılan araştırmalardan birinde Zeghal-Mhedhbi (2006), gelişmekte olan 32 ülkede UMS/UFRS'lerin benimsenme veya benimsenmeme kararını etkileyen faktörleri belirleyebilmek amacıyla; ekonomik büyüme, eğitim düzeyi, ekonomik dışa açıklık düzeyi, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik ve sermaye piyasalarının varlığı faktörlerini ele almıştır. Buna göre; okuryazarlık oranı daha yüksek olan, sermaye ve finans piyasası güçlü, kültürel anlamda Anglo-Sakson kültüre yakın ülkelerin UMS/UFRS'leri benimsemeleri daha yüksek olasılıkta olduğu tespit edilmiştir (Zeghal ve Mhedhbi, 2006; 376-384).

Bir diğer çalışmayı Deloitte Touche Tomatsu, Ernst & Young, Grant Thormon, KPGM ve Pricewaterhouse Coopers denetim şirketleri, UMS/UFRS'yi henüz kabul etmemiş 57 ülkede muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirmiştir. Bu çalışmada bazı standartların karmaşık yapısı, ulusal muhasebe düzenlerinin vergi eğilimli yapısı, bazı UMS/UFRS'lerin (gerçeğe uygun değere dayalı bazı standartları) uygulanma zorunluluğuna yönelik ülkeler arasında uyumsuzluklar, UFRS'lerin ilk uygulanmasına yönelik yetersiz rehberlik, ulusal sermaye piyasalarının sınırlı oluşu, yatırımcılar ve bilgi kullanıcıları arasındaki

ulusal muhasebe standartlarına yönelik tatminin varlığı, standartların ulusal dillere çevirilerine ilişkin zorluklardır (Street, 2003; 10-11).

AB'ye üye ülkelerin UMS/UFRS yönündeki yakınsama süreçlerinde karşılaşılabilecek engellere yönelik yapılan anket araştırmalarına göre; UMS/UFRS'lerin karmaşık yapısı ve bunların uygulanmasında karşılaşılan zorluklar, birçok ülkenin muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısı, bazı ülkelerdeki sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olmasıdır (Larson ve Street, 2004; 89).

Avrupa Birliği şirketleri üzerinde gerçekleştirilen bir başka çalışmada Jermakowichz-Tomaszewski (2006), UMS/UFRS'nı uygulamada karşılaşılan zorluklar; UMS/UFRS'lerin yapısının karmaşıklığı, UMS/UFRS'lere ilişkin uygulama rehberliğinin bulunmaması, UMS/UFRS'lerin tekdüze yorumlanmasında eksiklikler, UMS/UFRS'lerin sürekli değişmesi, geçmiş yıllara ilişkin finansal tabloların karşılaştırmalı hazırlanması, eğitim gerekliliği, dışsal etkenler; yabancı yatırım, ticaret, küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu organizasyon/kuruluşlar, olarak tespit etmiştir (Jermakowichz ve Tomaszewski, 2006; 170-189).

Warsame (2006), UMS/UFRS benimseme sürecinde muhasebe sistemini etkileyen faktörleri teorik olarak ortaya koymuş ve bunları içsel ve dışsal etkenler olarak ikiye ayırmıştır. Sözkonusu dışsal etkenler; yabancı yatırım, ticaret, küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu organizasyon/kuruluşlar, uluslararası yardım ön şartlarıdır. İçsel etkenler ise; sosyo-kültürel eğilim, yasal sistem, kurumsal sahiplik yapısı, ulusal ekonomik kalkınmışlık düzeyi, yerel sermaye piyasaları, muhasebe meslek örgütü, politik sistem; şeklinde ifade edilmiştir (Warsame, 2006; 32-147).

Kazakistan'da yapılan çalışmada UMS/UFRS'lerin uygunluğu/ilgililiği dört temel kavramda incelenmiştir; gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkeye uygunluk düzeyi, özel sektör ve kamu sektörünün nispi büyüklüğü, sermaye piyasasının gelişme durumu, ülkenin muhasebe ihtiyacı ve sözkonusu ihtiyaçlara UMS/UFRS'lerin uygunluğu. Buna göre UMS/UFRS'lerin Kazakistan'a uygunluğu/ilgililiği ekonominin gelişmesi ile daha da artacaktır (Tyrall vd., 2007; 82-110).

Rusya'da ise Preobragenskaya-Mcgee (2004) UMS/UFRS'lere geçişte Rusya'nın yaşadığı problemleri incelemiştir. Sözkonusu çalışmaya göre; pek çok işletme ve muhasebecinin UMS/UFRS'ye uygun hazırlanmış finansal bilgiye ihtiyaç

hissetmemesi, UMS/UFRS'ye uygun hazırlanmış finansal bilgiye talebin olmaması, yasal değişikliklerin gerekliliği, yürütücü kurumlar arası uyumsuzluk, standartlarda yeralan değerlendirme ölçütlerinin uygulanmasının zorluğu, standartlara ve uygulanmasına ilişkin bilgi eksikliği veya yetersizliği, standartların uygulanmasına yönelik rehberlikte yaşanan eksiklikler problem olarak tespit edilmiştir. (Preobragenskaya ve Mcgee, 2004; 42-45).

Rusya'da Romir Monitoring adlı araştırma kurumunun Rus muhasebeci ve işletmeler üzerine yaptığı anket sonuçlarına göre; UMS/UFRS'lerin uygulanması sürecinde yaşanan problemler; mevcut Rus muhasebe standartları ile ilgili uyumsuzluklar (yazılış tarzı, dil ve terimler), yasal düzenlemelerin UMS/UFRS'leri desteklememesi, eğitim kurslarının yokluğudur (Romir, 2004; 77-83).

Aynı kurum 2007 yılında muhasebeci, denetçi, bilgi kullanıcıları, eğitici ve öğrenciler üzerine yaptığı diğer bir anket sonuçlarına göre UMS/UFRS'lerin uygulanmasının önündeki engeller; uygulanmayı zorunlu kılan yasal düzenlemelerin olmaması, eğitim materyallerinin eksikliği, insan kaynaklarına ilişkin eksikliklerin olması olarak ifade edilmiştir (Romir, 2007; 4-6).

Poria (2009)'a göre; UMS/UFRS'lerin Hindistan'da benimsenme ve uygulanma sürecinde karşılaşılan en önemli sorunlar; standartlara ilişkin eğitim sorunu, bilgi kullanıcılarının sözkonusu uluslararası uygulamaların etkisine yönelik farkındalık eksikliği, mevcut birçok yasal düzenlemelerde değişikliklerin yapılmasının gerekmesi, standartlarda yeralan makul değer ile ölçümlemeye ilişkin birtakım zorluklar ve çekinceler, işletme planları ve raporlama sistemleri üzerinde önemli değişiklikler meydana gelmesidir (Poria, 2009; 3-4).

Birleşik Arap Emirliği'nde yapılan çalışmada Irvine-Lucas (2006); UMS/UFRS'lerin benimsenme ve uygulanma sürecinde, mevcut yasal altyapı ve hesap verebilirlik kültüründen (şeffaflık ve yolsuzluk) doğan bazı zorluklarla karşılaştığını ifade etmiştir. Bu zorluklar, standartların Birleşik Arap Emirlikleri'nde ve benzer gelişmekte olan ülkelerde doğru ve tutarlı uygulanması sürecini tehdit etmektedir (Irvine ve Lucas, 2006; 1-23).

Tayvan muhasebe standartlarının UMS'ye yakınsamasını engelleyen unsurlar; yasal sistem, işletme çıkarları, finansal piyasalar, kültür, vergileme sistemi, muhasebe mesleğinin rolü, yatırımcı ve bilgi kullanıcılarının çıkarları, uluslararası ilişkilerden kaynaklanan politik veya ekonomik faktörler şeklinde belirlenmiştir(Ong, 2005; 16).

Ülkemizde UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması üzerine yapılan birçok akademik çalışma yapılmıştır, bu çalışmalar hakkında genel bilgiler çalışmamızda tablo 5'te detaylı olarak sunulmuştur.

UMS/UFRS'lerin uygulama aşamasında ve uygulanmasında dünya'da yapılan çalışmalara kısaca bir değerlendirme yapacak olursak, gelişmiş ülkelerdeki sonuçlar, gelişmekte olan ülkelerdeki sonuçlar ve diğer ülkelerdeki sonuçlar olarak üçe ayırabiliriz. Gelişmiş ülkelerdeki sonuçlar daha çok piyasaların UFRS'ye yaklaşımı ve kültür faktörü ön plana çıkmış, dışsal etkenler; yabancı yatırım, ticaret, küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, uluslararası muhasebe firmaları, bilgi teknolojilerinde değişim, çokuluslu organizasyon ve kuruluşları ön plana çıkmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan sonuçlar ise vergi odaklı muhasebe, kültür, UFRS'lerin karmaşık yapısı, kurumsal yapının zayıflığı gibi sonuçlar çıkmıştır. Diğer ülkelerde yapılan araştırmalarda ise sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyine veya muhasebe ihtiyaçlarına uygun olmadığını, bu standartların uluslararası kuruluşlar (Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu) tarafından zorla dayatıldığına ilişkin endişeler taşıdıklarını ve bu ülkelerde gerekli olan finansal kapasitenin yetersiz olduğu görüşünü savunmuşlardır.

Ülkemizde yaşanabilecek en önemli sorunları ise Güvemli (2008) ve Akdoğan (2007) şöyle ifade etmektedir. Güvemli(2008) çalışmasında, muhasebe standartlarının uluslararası entegrasyonun gelişimini etkileyen faktörleri teknik sorunlar, kavramsal sorunlar, politik, kültürel, ekonomik ve hukuki sorunlar' olarak gruplandırarak açıklamıştır. Akdoğan(2007)'e göre Türkiye Muhasebe standartları (TMS) uygulamaları sürecinde ülkemizde karşılaşılan sorunların en başında; standartların anlaşılması zor, teknik ve karmaşık bilgilerle donatılmış olması ve farklı uygulama seçeneklerini bünyesinde içermesi, standartların uygulanmasını bilen eğitimli personele ihtiyaç duyulması şeklinde ifade etmekte idiler (Akdoğan, 2007; 113).

Literatür araştırmaları incelendiğinde UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen faktörlerin ifade edildiği Zeghal ve Mhedbhi(2006), Warsame(2006), Chand(2005), Tyrall vd.(2007), Mir ve Rahaman(2005), Larson ve Street(2004), Preobragenskaya ve Mcgee(2004), Street(2003), Irvine ve Lucas(2006), Ong(2005), Jermakowichz ve Tomaszewski(2006), Poria(2009), UN(2008), Wong(2004), Romir(2004), Romir(2007), Akdoğan(2007) ve



Güvemli(2008)'nin çalışmalarda yer alan faktörler, birbirine yakınlıkları dikkate alınarak Ekonomik ve Hukuki Çevre, Eğitim, Kültür ve Standartlar olarak dört gruba indirgenebilir.

Ulusal muhasebe sistemlerinin diğerlerinden farkını inceleyen çalışmalarda, muhasebe sistemlerinin, hukuk sistemleri, politik çevre, ekonomik koşullar ve kültürün etkisinde kaldığı ortaya konmuştur (Gray, 1988).

Ekonomik Koşullar ve Çevrefaktörünün UFRS araştırma ve uygulamalarında önemli bir etken olduğu bulgular arasında yer almaktadır. Ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik koşullar, o ülkede bulunan işletmeler ile yatırımcılar arasındaki ilişkileri de etkilediği gözlenmiştir. Finansal tablolarda yer alan açıklama düzeyi ve ekonomik koşullar arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalarda, temel olarak, ekonomik gelişim ve büyüme, enflasyon, ve sermaye piyasalarının gelişmişliği ön plana çıkmıştır (Archambault ve Archambault, 2003).

Bir ülkede ekonomi ne kadar gelişirse, içinde bulundurduğu işletmelerin kaynak ihtiyacı da artacağından finansal tablo açıklamalarının da bununla birlikte artacağı öngörülmektedir. Gelişmiş ülkelerde yer alan işletmelerin finansal tablolarında yer alan açıklamaların gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelere oranla daha fazla olduğunu belirlemiştir (Salter 1998).

Sermaye piyasalarının büyüklüğü de finansal tablolarda yer alan açıklamaları etkilemektedir. Archambault ve Archambault, (2003) çalışmasında, sermaye piyasalarının büyüklüğü ile finansal tablo açıklamaları arasında pozitif bir ilişki olduğu belirtilmektedir. Adhikari ve Tonkar (1992) da çalışmalarında benzer sonuçlara ulaşmışlardır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEĞİN DURUMU

Çok eski dönemlere dayanan muhasebe mesleği, ekonomik yaşamda üstlendiği roller ile hem devlet hem de toplum için büyük öneme sahiptir. Türkiye’de ilk olarak 1989 tarihli 3568 Sayılı yasa ile bir meslek statüsüne kavuşturulan muhasebecilik, yeni yasal gelişmelerden doğrudan etkilenmesi yüzünden sürekli bir gelişim halindedir. Bu bölümde de muhasebe mesleğinin tanımı ve kapsamı ile muhasebecilik mesleği, meslek mensupları, muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeler ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında muhasebecilik mesleği konuları ele alınıp incelenecektir.

#### 2.1. Muhasebe ve Muhasebecilik Mesleği Tanımı ve Kapsamı

Muhasebecilik geçmişten günümüze ticari hayata yön veren, üstlendiği fonksiyonlar ile sosyal açıdan da etkileri olan; işletme, devlet ve toplum geneli için büyük öneme sahip mesleklerden biri durumundadır (Karcıoğlu ve Yazarkan, 2011, s.2). Muhasebenin, işletmelerin ihtiyaç duyduğu mali bilgileri raporlaştırarak ilgililere sunan ve yeni gelişmelerin etkisi ile üretilen bilgilerin kapsamının genişletildiği bir alan olduğu düşünüldüğünde, muhasebecilerin hangi bilgilerin ne biçimde sunulacağı konusunda karar vermesi gerekmektedir (Ayboğa, 2001, s. 33)

Ekonomik hayatta meydana gelen gelişmeler ile özel sektörün ekonomideki ağırlığının artışı, muhasebe mesleğinin de devlet muhasebesinden ayrı biçimde sektör muhasebeciliğine doğru evrilmesinin önünü açmıştır. Böylece mesleğin bağımsız olma gerekliliği de ortaya çıkmıştır (Ayboğa, 2003, s.31).

Ekonomik yaşamda yapılan her işin meslek olarak değerlendirilemeyeceğinden hareketle, bir işin meslek olarak tanımlanmasında şu özellikleri taşıması gerekmektedir (Yayla ve Cengiz, 2005, s.148-149):

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi,

- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması,
- Toplum yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması bir faaliyetin meslek olarak tanımlanmasındaki temel kriterlerdir.

Muhasebe mesleği bu kriterlerin hepsini karşılamaktadır. Genel olarak profesyonel muhasebeci ise ulusal denetim ve profesyonel muhasebe kurumlarına üyelik için gerekli şartları taşıyan ve kendisine yasal olarak muhasebecilik yetkisi verilmiş kişidir (Sürmen, 2003, s.48). Muhasebe mesleğini icra edenler, mesleki faaliyetlerinde karşılaştıkları problemleri çözmek için muhasebenin temel kavram ve ilkeleri doğrultusunda, hukuk, iktisat, maliye ve teknoloji gibi alanlardan da destek alarak, gelişen ve değişen çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gereklerine uygun bilgi üretimi gerçekleştirmektedirler (Yayla ve Cengiz, 2005, s.148-149). Muhasebecilik mesleği ile uğraşanlar genel olarak işletme sahipleri, bunların bağlı buldukları vergi daireleri çalışanları, Sosyal Güvenlik Kurumu personeli yanı sıra ilgili meslek odaları ile etkileşim halindedir ve bunlar arasında karşılıklı denge sağlamak ile mükelleftir (Karcioğlu ve Yazarkan, 2011, s.3).

## **2.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensupları**

Muhasebe mesleğinin Osmanlı döneminden günümüze geçirmiş olduğu değişim tarihsel bir bakış açısıyla ele alındığında; Osmanlı döneminde muhasebe ihtiyaçlarının Batı’ya göre farklılıklar gösterdiği görülmektedir. Batı muhasebe sisteminde işadamlarının ve hissedarların ihtiyaçları gözetilirken, Osmanlı devletinde muhasebe, devletin bir girişimci olmasına göre düzenlenmiştir (Mert, 2013, s.17).

Osmanlı İmparatorluğu döneminde ticaret ve sanayinin geri olması dolayısıyla özel işletmelere ait muhasebe uygulamaları gelişmemiş, bununla beraber ticari hayatta egemen olan devlet muhasebesi alanında ilerlemeler kaydedilebilmiştir. İkinci Meşrutiyet sonrasında ise Genel Muhasebe Yasası çıkarılmasının ardından, ikili kayıt usulüne göre Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyye Dair Talimname uygulamaya konulmuştur. 1925 yılında ise muhasebe sisteminde değişikliğe gidilerek Amerikan sistemine dayanan defteri kebiri yevmiye uygulamaya konulmuştur (Karaaslan, 2004, s.46).

1926 yılında yürürlüğe giren 856 Sayılı Ticaret Kanunu’nun Alman Ticaret Kanunu’na dayanması nedeniyle, Türkiye’de bir süre Alman Muhasebe literatürü

etkili olmuştur. 1950 yılında yapılan genel vergi reformu ile yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile 1956'da yürürlüğe giren 6752 Sayılı Ticaret Kanunu muhasebe konusunda önemli gelişmelerin önünü açmıştır. 1960 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planına geçiş çalışmaları, 1971 yılında kurulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu ile hızlandırılmıştır. 1986 yılında ise Bankalar İçin Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya konulmuştur. 1992 yılında muhasebe kuralları ve ilkeleri standartlaştırılmış ve Maliye Bakanlığı tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Yönetmeliği yayınlanmıştır (Bahadır ve Tolga, 2013, s.391). Tekdüzen Hesap Planı ise 1994 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir (Sevilengül, 2004, s.13-14). Genel olarak Türkiye'de muhasebe sistemi Kıta Avrupası Sistemi'nden Anglo-Sakson muhasebe sistemine doğru bir geçiş yaşamıştır. Günümüzde ise her iki sistemin özelliklerini taşıyan karma bir sistem varlığını sürdürmektedir (Yıldız, Elitaş ve Üç, 2011, s.109).

1930'lardan itibaren muhasebenin bir yasal zemine kavuşturulması ile ilgili yapılan tüm çalışmalar sonrasında, Türkiye'de muhasebecilik 1989 tarih 3568 sayılı yasa ve 1992 tarihli Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yasal statü kazanmış ve meslek mensupları TÜRMOB bünyesinde örgütlenmelerini tamamlamıştır (Yıldırım ve Güney, 2012, s.36). 3568 Sayılı yasa kapsamında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri tanımlanmıştır. İlgili yasanın gerekçesinde ise üç temel amacın olduğu belirtilmiştir. Bunlar (Güvemli, 2009, s.7):

- Maliye Bakanlığı denetim yükünü azaltmak,
- İşletmelerde güvenin ve ahlaki unsurunun gelişmesini sağlamak,
- Vergi düzenlemeleri ile ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları en aza indirebilmek.

1989 tarihli yasa genel olarak muhasebenin konusu, defter tutma, beyanname ve tabloların düzenlenmesi, muhasebe sistemi kurulması, danışmanlık, bilirkişilik gibi işleri yapmak olarak belirlenmiştir. Devletin temel gelir kaynağı olan vergilerin tahsil edilebilmesi için de muhasebe mesleğinin önemi vurgulanmıştır. Bununla beraber ilgili kanunda muhasebeye sadece vergi açısından bakmamış ve faaliyet sonuçlarının tespiti, yatırım ve kâr dağıtım politikalarının belirlenmesi, finansal kararların alınması ve kişi veya kurumların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması, bu

konularda müşavirlik yapmak gibi görevlere de atıfta bulunmuştur (Kutlu, 2008, s.145). İlgili yasada muhasebe mesleğinin konusu 2. maddede yer almıştır. Buna göre, gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu işletmelerin, mevzuata ve muhasebe prensiplerine göre defterlerinin tutulması, kar-zarar tablolarının, beyannamelerinin ve diğer belgelerin düzenlenmesi, muhasebe sistemlerinin kurulması ve uygulanmasının yanı sıra ilgili konularda müşavirlik yapmak; burada belirtilen konularda belgelere dayalı olarak inceleme, denetim yapmak, rapor düzenlemek ve bilirkişilik görevlerini yürütmek muhasebe meslek mensuplarının görevleri içerisinde sayılmıştır (Arıkan, 2011, s.12).

Muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşması sonrasında 26.12.1992 tarihinde Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de muhasebe mesleğinin ve uygulamalarının bir disiplin altına alınması ise 1994 yılında kabul edilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile sağlanmıştır. Tebliğ, muhasebe uygulamasında sadece Tekdüzen Hesap Planı’nı düzenlememiştir. Bununla birlikte muhasebe kavramlarını, muhasebe politikaları, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması konularına açıklayıcı biçimde yer verilmiştir ve muhasebe uygulamalarındaki önemli bir eksiklik giderilmiştir.

3568 Sayılı yasada 2008 yılında 5786 Sayılı yasa ile yapılan değişiklikler kapsamında Serbest Muhasebecilik yasal düzenleme dışında bırakılmıştır. Böylece Türkiye’de muhasebe mali müşavirler Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler olarak ikiye ayrılmıştır. Her meslek grubunun sunacakları hizmetin sınırları da belirlenmiştir (Banar ve Ekergil, 2010, s.40).

3568 Sayılı yasa gereğince mesleğin konusunda belirtilen görevleri bir işyerine bağlı olmaksızın yürüten kişiler “Serbest Muhasebeci Meslek mensupları” olarak adlandırılmaktadır. Yasanın 4. maddesinde de serbest muhasebeci meslek mensupları olabilmenin temel şartları ise şu şekilde sıralanmıştır (Arıkan, 2011, s.12-14):

- *“T.C. vatandaşı olmak (yabancı Serbest Muhasebeci Meslek mensupları hakkında hüküm saklıdır)*
- *Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak*
- *Kamu haklarından mahrum bulunmamak*

- *Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.*
- *Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.*
- *Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”*

3568 sayılı yasa Türkiye’de Serbest Muhasebeci Meslek mensupları olmanın bazı özel kriterlerine de yer vermiştir. Buna göre ilgili unvanı alabilmek için hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler bilim dallarında ve denkliği Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK) tarafından onaylanan yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans derecesinde mezun olmak, sayılan bilim dalları dışındaki dallardan mezun olmakla beraber bu bilim dallarında yüksek lisans yapmak, en az üç yıllık stajı tamamlamak, Serbest Muhasebecilik Meslek mensupları sınavını kazanmak ve Serbest Muhasebecilik Meslek mensupları Ruhsatını almış olmak gerekmektedir (Arıkan, 2011, s.15).

Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği gereğince aday meslek mensuplarına yönelik bazı kriterler de belirlenmiştir. Buna göre ilgili yönetmeliğin 7.ve 8. maddeleri gereğince:

*“Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Serbest Muhasebecilik Stajına başlamak için Kanunun 4'ncü maddesindeki genel şartlar ile 5/A-a ve 5/B maddesindeki öğrenim şartlarına haiz, staja başlama değerlendirmesinden en az 60 puan almış olmak ve Birlik tarafından belirlenen staj giderlerini yatırmış olmak gerekir. Serbest Muhasebeci Meslek mensupları adayları için staj süresi 3 yıldır. (Arıkan, 2011, s.313).*

İlgili yasada belirtilen ikinci meslek mensupları da Yeminli Meslek mensupları. Genel bir değerlendirme ile Yeminli Meslek mensupları mesleği, muhasebe kuralları içerisinde işletmelerin bir bağımsız uzman kişi tarafından ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemleri kapsamında incelenmesini; bu konularda tarafsız görüş ortaya koymak için kanıt toplanıp bunların değerlendirilmesini ve oluşan görüşün tasdik raporu ile muhasebe bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan bir meslektir. İlgili yasaya göre yeminli meslek mensupları gerçek ve tüzel kişilerin teşebbüs ve işletmelerinin mali tablo ve beyannamelerinin muhasebe prensipleri, standartları ve mevzuat konularına göre uygulama ve denetimlerini tasdik etmek ile görevlidir. “Yeminli meslek mensupları olabilmenin bazı özel şartları vardır. Bunlar (Duman, 2001, s.165):

- En az 10 yıl serbest muhasebeci meslek mensupları yapmış olmak
- Yeminli meslek mensupları sınavını vermiş olmak
- Yeminli meslek mensupları ruhsatını almış olmasıdır.

Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciiler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir. Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Haziran 2014 tarihi itibarıyla Türkiye’de kayıtlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensupları sayısı aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 4.**

**Haziran 2014 Tarihi İtibariyle Türkiye’de Kayıtlı Serbest Muhasebeci,  
SerbestMuhasebeci Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensuplarının  
Sayısı**

Serbest Muhasebeci	Serbest Muhasebeci Meslek mensupları	Yeminli Meslek mensupları	Toplam
11.262	78.122	4.285	93.669

Kaynak: (TÜRMOB, 2014)

Yasaya göre yeminli meslek mensuplarının meslek odaları ile serbest muhasebeci meslek mensuplarının meslek odaları ayrı ayrı kurulmaktadır. Buna göre Kanun’da belirtilen meslek odaları, meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleklerin genel menfaatlere uygun bir şekilde gelişimini sağlamak, meslek mensuplarının birbiri ve mükellefleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü inşa etmek, mesleki disiplin ve ahlakı korumak amacıyla kurulmuşlardır (Şengel, 2010, s.474).

Ülkemizde muhasebe alanında üst meslek örgütü olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensupları Odaları Birliği bulunmaktadır. Bunun yanı sıra ülkemizin en eski meslek örgütlerinden biri olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği de mesleğin gelişimi açısından uzun yıllardır önemli görevler üstlenmektedir (Şengel, 2010, s.475).

**2.3. Muhasebe ve Meslek Eğitiminde Yaşanan Gelişmeler ve Etik Kurallar**

Teknolojide yaşanan baş döndürücü hıza uyum sağlamak, muhasebe meslek mensupları için hayati önem taşımaktadır. Ayrıca her geçen gün değişen kanun ve uygulamaları takip edip güncel bilgiye sahip olmak da muhasebe meslek mensupları için olmazsa olmazdır.

Muhasebe mesleğini yakından ilgilendiren bir diğer gelişme de küreselleşmedir. Tüm işlemlerin küresel dünyada uluslararası hale gelmesinden dolayı, muhasebe mesleği de çağa ayak uydurarak küreselleşmiştir. Muhasebe mesleğine ilişkin olarak Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu (IFAC) bünyesinde görev yapan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (UMESK) tarafından



muhasebe eğitim standartları (IES) yayımlanmıştır. Söz konusu standartlar şunlardır (Tetik, Kınay ve Ciğer, 2008, s.71-72):

- IES1: Muhasebe Mesleği Eğitim Programına Giriş,
- IES2: Muhasebe Mesleği Eğitim Programlarının İçeriği,
- IES3: Mesleki Beceriler,
- IES4: Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar,
- IES5: Staj Yükümlülükleri,
- IES6: Mesleki Kabiliyet ve Yeterliliklerin Değerlendirilmesi,
- IES7: Sürekli Mesleki Gelişim, Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi Programı,
- IES8: Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları.

Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009, s.285). Başka bir ifadeyle; muhasebede meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlâki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Bu hizmet ise, meslek mensuplarının uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olması zorunluluğunu ifade eder.

Muhasebe biliminin işletme ile ilgili finansal bilgileri menfaat sahiplerine sunmak şeklinde üstlendiği sorumluluk nedeniyle muhasebe mesleğinin ve bu meslek mensuplarının etik değerlere sahip çıkması ve uyması gerekmektedir. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik değerler belirlenmiştir ve bu değerlerin uygulanması ile ilgili gerekli denetimler TÜRMOB tarafından yapılmaktadır. Günümüzde muhasebe meslek mensuplarının sayısı hızla artış göstermektedir. Bu durum meslek mensupları arasında yoğun bir şekilde rekabete neden olmaktadır. Bu nedenle mükellef sayısını artırmak ve mevcut mükelleflerle olan bağı güçlendirmek, hizmet kalitesi ve verimlilik artışı ile mümkün olabilecektir. Meslek mensuplarının bunu sağlayabilmesi, teknolojik gelişmeleri yakından takip etmesi ve teknolojiyi etkin kullanımı ile mümkün olabilecektir (Tetik, Kınay ve Ciğer, 2008, s.72).

Arka arkaya meydana gelen şirket skandallarının da etkisi ile muhasebe mesleğinde etik kurallar çok önemli hale gelmiştir. Muhasebe mesleğine ilişkin olarak toplumsal güveni korumak ve mesleğin güvenilirliğini artırmak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip çıkması ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleğine ilişkin mesleki etik kurallar ulusal ve uluslararası ölçekte belirlenmiştir.

Muhasebe mesleğinin etik kurallarına ilişkin olarak ülkemizde 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensupları Kanunu ile ilgili yönetmelikler çerçevesinde TÜRMOB tarafından, uluslararası alanda ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) gibi kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar ile muhasebe meslek etiğine ilişkin kurallar oluşturulmuştur. Buna göre bu kurallar genel olarak (Daşdan, 2009, s.285):

- Bağımsızlık,
- Doğruluk,
- Dürüstlük
- Gizlilik,
- Kamu yararı,
- Meslek onuru,
- Mesleki özen,
- Mesleki yeterlilik,
- Muhasebe ilke ve standartlarına uyum,
- Sır saklama,
- Sosyal sorumluluk,
- Tarafsızlık,
- Haksız rekabet,
- Reklam ve teşvik yasağı olarak sıralamak mümkündür.

Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile oluşturulan etik kuralları 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci

Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensupları Meslek Etik Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### **2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebecilik Mesleğindeki Gelişmeler**

Türkiye'nin ihtiyaçlarını karşılamayan TTK'da değişikliğe gidilmesi uzun süre kamuoyunda tartışılmış ve yaşanan gelişmeler ile birlikte muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu düzenlemelere gidilmiştir. Gerçekte böyle bir düzenleme, özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın benimsenmesi, Avrupa Birliği üyeliğinin teşviki, küreselleşme ve liberalleşmenin itici gücü ile uygulamaya konulmuştur.

13 Ocak 2011'de TBMM'nde onaylanan ve 14 Şubat 2011'de Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiş ve iş yaşamı açısından birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir. Bunun ardından ilgili kanun ve 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un ticari hayatta meydana getirebileceği muhtemel sorunların önüne geçmek ve kamuoyunun kimi taleplerini yerine getirmek amacıyla; 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 Sayılı Resmi Gazete'de "6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (6335 Sayılı Değişiklik Kanunu) yayımlanmıştır.

Yeni yasanın Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Sistemi'ne ilişkin hükümleri de 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Bilen, Solmaz ve Çevik, 2014, s.16). Bu kapsamda 1956 yılından beri yürürlükte olan ve ihtiyaçları karşılamayan 6762 sayılı yasa yerine, muhasebe alanında da birçok yenilik getiren bir düzenlemeye gidilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu genel olarak muhasebe uygulamaları ile doğrudan hükümler içermemektedir. Bununla birlikte detaylı ve teknik konular için ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) görevlendirilmiştir. Yasa ile yönetim ve ticari işletmeler ile ilişkili üçüncü şahısların bilgilendirilmesi ile ilgili uluslararası standartlar ön plana çıkarılmıştır ve uygulamaların Türkiye Muhasebe

Standartlarına (TMS) uygun yapılacağı ilkesi benimsenmiştir (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012, s.13).

6102 sayılı TTK'nın muhasebe alanında getirdiği yenilikler genel olarak dört kısımdan oluşmaktadır. Bunlar (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012, s.13):

- Defterler ve belgeler ile ilgili yenilikler,
- Envanter ve değerlendirme ile ilgili yenilikler,
- Muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ile ilgili yenilikler,
- Bağımsız denetim ile ilgili yeniliklerdir.

#### **2.4.1. Defterler ve Belgeler ile İlgili Yenilikler**

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda tüm tacirlerin temel defterler olan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini tutmak zorunda oldukları belirtilmiş ayrıca ticari defter kavramı genişletilerek pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul müzakere ve toplantı defteri gibi muhasebeyle ilgili olmayan defterler de ticari defter kapsamına alınmıştır (TTK, 64). Buradaki amaç muhasebe ile ilgili olmasa da, ilgi gruplarının şirketle ilgili daha ayrıntılı bilgilere sahip olmasını sağlamaktır. Bu defterlerden pay defteri ile genel kurul müzakere ve toplantı defteri anonim ve limited şirketler için tutulması zorunlu iken, yönetim kurulu karar defteri sadece anonim şirketler için zorunlu tutulmuştur.

Pay defteri, anonim ve limited şirketin pay durumunu gösterir ve bu konuda şirket ile üçüncü kişilere gerekli bilgileri verir. Pay defterini tutmak anonim şirketlerde yönetim kurulunun, limited şirketlerde ise müdürlerin görevleri arasında sayılmıştır. Pay defterine 6762 sayılı eski TTK'da da yer verilmekle birlikte pay defteri yeni TTK'da eski TTK'ya kıyasla belirgin bir şekilde vurgulanmış, pay defterine yapılacak kayıtların kapsamı genişletilmiş ve bu defterin hiç yahut kanuna uygun surette tutulmaması durumunda cezaî sorumluluk hükümleri getirilmiştir. Pay defterine anonim şirketlerde; senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleri, intifa hakkı sahipleri, ad, soyad, unvan ve adresleri kaydedilir ve böylece şirket, kaydın yapıldığını pay senedine işaret eder. Payın usulüne uygun olarak devredildiği veya üzerinde intifa hakkı kurulduğu ispat edilmediği sürece, devralan ve intifa hakkı sahibi pay defterine yazılamaz. Şirketle ilişkilerde, sadece pay defterinde kayıtlı bulunan kimse pay sahibi ve intifa hakkı sahibi olarak kabul edilir.

Diğer yandan, yeni TTK'da pay senetleri borsaya kote edilmiş şirketler de dikkate alınmış ve Merkezî Kayıt Kuruluşu tarafından kayden takibi yapılan nama yazılı paylara ilişkin Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile ilgili diğer düzenlemeler saklı tutulmuştur (TTK, 449). Şirket, iktisap edenin yanlış beyanı sonucu pay defterine yapılan kaydı, ilgililerin görüşlerini alarak silebilir. Söz konusu kişilere, silinmeye ilişkin yazılı bilgi derhâl verilir (TTK, 449). Limited şirketlerde yeni TTK'ya göre esas sermaye paylarını içeren bir pay defteri tutarlar. Ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarî değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları, sahiplerinin adları ve adresleri bu deftere yazılmak zorundadır. Yeni TTK'nın şirket ortaklarına vermiş olduğu pay defterini inceleme hakkı ile ortaklar pay defterini inceleyebilir (TTK, 594).

Yeni TTK ile ticari defter olma özelliğini kazanan bir diğer defter olan yönetim kurulu karar defteri ise, anonim şirketlerde yönetim kurulunun şirket yönetimiyle ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı defterdir. Yönetim kurulu karar defterinde yer alması gereken asgari unsurlar; karar tarihi, karar sayısı, toplantıda hazır bulunanlar, kararın içeriği ve üyelerin imzalarıdır (TTK, 390). Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği defterdir. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, şirket genel kurul toplantısı yapılırken genel kurulda sorulan sorular, verilen cevaplar, sunulan öneriler, alınan kararlar deftere işlenerek düzenlenebileceği gibi hazırlanan toplantı tutanağının deftere yapıştırılması şeklinde de tutulabilir. Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dâhil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır.

Yeni TTK'nın 64. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, ticarî defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Bu doğrultuda yeni TTK'ya göre birer ticari defter olan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul müzakere ve toplantı defterinin de açılış tasdiğine tabi tutulması gerekmektedir. Kapanış onayları, ticari defterlerden sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri

için geçerlidir. Açılış onayları ise tüm ticari defterler için zorunlu tutulmuştur. Kapanış onayı yevmiye defteri için izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defteri için ise özel hesap dönemine sahip olan anonim şirketlerde izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar, normal hesap dönemleri için ise ocak ayı sonuna kadardır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir (TTK, 64).

Yeni Türk Ticaret Kanununun 65. maddesinde belirtildiği üzere, defterler ve gerekli diğer kayıtların, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilmesi mümkündür. Bu madde ile defterlerin elektronik ortamda tutulmasına da imkân sağlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak bir tebliğle belirlenecektir. Defter ve belgelerin saklanması konusunda da farklılık getiren yeni TTK, defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi elektronik ortamda da saklanabileceğini hüküm altına almıştır (TTK, 65).

Defter ve belgelere ilişkin olarak getirilen bir diğer önemli değişiklik olan e-fatura ve e-defter uygulaması, 421 Seri No'lu "Vergi Usul Kanunu Tebliği" ile düzenlemeye konu olmuştur. Bu düzenleme uyarınca, madeni yağ lisansı sahipleri ile kolalı gazoz, alkollü içecek ve tütün ürünlerini imal, inşa ve ithal eden mükellef gruplarına ve bunlardan mal alan bazı mükelleflere e-fatura ve e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir. Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan şirketler ve Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları (kolalı gazoz, tütün ürünleri veya alkollü (içecek) imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan şirketlerde (Resmi Gazete, 28497) yine bu

tebliğ uyarınca zorunlu olarak e-fatura ve e-defter uygulamasına tabi olan şirketler arasında gösterilmiştir.

Defter tutma yükümlülüğünü kanunun 64/1 maddesinde belirtildiği şekilde yerine getirmeyenler; ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarını kanunun 64/3 maddesine uygun olarak yaptırmayanlar; defterleri 65'inci maddeye uygun olarak tutmayanlar; hileli envanter çıkaranlar 200 günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılırlar. Kanunun 88. maddesi uyarınca, gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Bu zorunluluğa aykırı hareket edenler yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar (TTK, 562).

#### **2.4.2. Envanter ve Değerleme ile İlgili Yenilikler**

Yeni TTK, işletmelerde iktisadi kıymetleri değerlendirme ve raporlamaya ilişkin yeni hükümlere yer vermiştir. Bu hükümlerin ortak noktası, işlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları'nın ilke ve düzenlemelerine göre yapılacağıdır. Yeni TTK'nın 75, 79, 80'inci maddelerine göre iktisadi kıymetleri değerlendirme Türkiye Muhasebe Standartları'nda gösterilen ölçülere göre yapılacaktır (Akbulut, 2013, s.11-12).

Envanter ve değerlemeye ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta, Tek Düzen Hesap Planı'nın KGK Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından TMS doğrultusunda yeniden yapılandırılıp uygulamaya konulmasına kadar olan süreçte, TMS'yi uygulamak zorunda olan şirketler tarafından dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta raporlama kısmıdır. TMS'ye göre raporlama yapmak zorunda olan şirketlerin kullanmış oldukları standart bir hesap planı olmadığı için yukarıda ifade edildiği üzere muhasebe kayıtlarının Tek Düzen Hesap Planı kullanılarak yapılması, ancak ara dönem ve dönem sonu mali tablolarının düzenlenmesinde ise TMS/TFRS kuralları doğrultusunda raporlama yapılması ve KGK tarafından önerilen finansal tabloların kullanılması gerekmektedir (Özgün Akyol, 2012, s.174).

### **2.4.3. Muhasebe Standartlarının Uygulama Yükümlülüğü İle İlgili Yenilikler**

Bilindiği gibi genel hükümleri 01.07.2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu KOBİ’lere muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları’na uyma mecburiyeti getirmektedir. Muhasebe mesleğini ilgilendiren muhasebe standartları ile sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin hükümler ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Haftacı ve Badem, 2011, s.2).

Yeni TTK, halka açık olsun veya olmasın tüm işletmelerin muhasebe kayıtlarının ve finansal tablolarının TMS/IFRS’ye göre hazırlanmasını öngörmüştür. Yeni TTK ile şirketlerin mali tablolarının artık sadece vergi matrahına esas teşkil edecek şekilde değil, şirketlerin finansal durumu ve finansal durumundaki değişimler hakkında bilgi sağlama amacına hizmet edecek şekilde hazırlanması öngörülmektedir. Finansal durumunun yanında, firma performansı ve şirketin mali işlemlerindeki değişimin raporlanması ve analiz edilmesi için hazırlanması düşünüyor. Bu çerçevede düzenleyici otorite muhasebe standartları yerine finansal raporlama standartları olarak standart düzenlemelerini oluşturmaya başlamıştır. Diğer bir ifadeyle işletme bilgilerinin aktarılmasında raporlama ve sunum unsurları ön plana çıkmıştır. Bu durum (ölçme) değerlendirme konuları yerine sunum konularına yer vermeyle sonuçlanmaktadır (Akbulut, 2013, s.14).

Yeni TTK kapsamında muhasebe standartları yeni kavramlar da getirmiş, ancak bunların Türkçeye çevrilmesinde özenli olunmaması dolayısıyla anlaşılma güçlükleri ortaya çıkmıştır.

### **2.4.4. Bağımsız Denetim ile İlgili Yenilikler**

Geniş kapsamlı bir faaliyet olan denetim, nitelik, konu, amaç ve zaman bakımından çok değişik anlamlar kazanabilmektedir. Bu nedenle, denetim kavramı yerine çoğu zaman aralarındaki önemli farklılığa rağmen kontrol, yenileme, inceleme, teftiş, tahkik ve gözetleme gibi kavramlar kullanılmaktadır.

Genel itibarıyla denetim, bir kuruluşun ilgili taraflar adına kaynakların kullanımında verimlilik etkinlik ve ekonomiklik gibi unsurlarını ölçme, karşılaştırma



ve değerlendirme işidir(Arslan, 2002, s.81). Bu yönüyle denetim için standartlara uygunluğunun araştırılması tanımı yapılabilmektedir. Bu uyum mevzuat yönünden, mali yönden, ekonomik, fiziksel, sosyal ve çevresel yönden olabilmektedir. Kısacası modern anlamda denetim, bir performans değerlendirmesi sürecidir. Bu süreç planlama ile başlar, yürütme ile devam eder ve raporlama ile tamamlanır.

6102 sayılı kanun kapsamında denetim konusunda da büyük yenilikler getirilmiştir. Böylece Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları oluşturulması amacıyla Kamu Gözetimi Kurumu oluşturulmuştur.

Ancak daha sonra 26/06/2012 kabul tarihli 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile birlikte TTK’nın bu maddesi de değiştirilmiştir. Yeni düzenlemeyle birlikte bağımsız denetim yapma yetkisi, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Meslek mensuplarılik ve Yeminli Meslek mensuplarılik Kanunu’na göre ruhsat almış Yeminli Meslek mensupları veya Serbest Muhasebeci Meslek mensupları unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiiler ve/veya ortakları bu kişiilerden oluşan sermaye şirketlerine verilmiştir (TTK, Madde: 400). Dolayısıyla bağımsız çalışan her SMMM’nin ve her YMM’nin denetçi olamayacağı, denetçi olmak isteyen SMMM ve YMM’lerin KGK tarafından yetkilendirilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. 26.12.2012 itibariyle 28509 Sayılı Resmi Gazete’de Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile KGK tarafından belirlenen ve bağımsız denetçilerin kimler olabileceği konusundaki nitelikler açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre bağımsız denetçi olabilecek kişiilerde;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer ğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- Meslek mensubu (YMM veya SMMM) olması,
- Türkiye’de yerleşik olması,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

- Uygulamalı mesleki eğitimin tamamlanmış olması (15 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda bu şart aranmaz),
- Denetçilik sınavında (KGMDSK tarafından muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim, genel hukuk mevzuatı, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularında) başarılı olunması gerekmektedir.

## **2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler Açısından Muhasebe ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Önemi**

Muhasebe; işletmelerin ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgilerin toplanarak kaydedilmesi, bunların anlamlı biçimde özetlenmesi, yorumlanması ve çıkar gruplarına karar verme aşamasında sunulmasını ifade etmektedir (Daştan, 2010, s.12). Bu nedenle, muhasebecilik mesleği sürekli değişim halinde olan sosyal ve ekonomik yaşama adapte olabilmek için ürettiği bilginin niteliğini geliştirmek durumundadır.

2000'li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları, finansal piyasalarının ve muhasebecilik mesleğinin itibarını yaralamıştır. Yaşanan skandalların akabinde şirketler şeffaf finansal raporlama yapmaya ve denetçiler daha etik davranmaya başlamışlardır. ABD'de SarbanesOxley Kanunu ile hem denetçilere hem de denetlenenlere olan güven tekrar sağlanmaya çalışılmıştır. ABD denetim dünyasında bu gelişmeler yaşanırken, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Uluslararası Denetim Standartları'nı yayınlamış ve Avrupa devletlerinde de yaygınlaşması için çalışmalar yapmıştır (Arsoy, 2008, s.18). Kuşkusuz bu gelişmeler AB yolundaki Türkiye'yi de etkilemiş ve buna uygun düzenlemelerin hazırlanması gündeme gelmiştir. Bu çerçevede şirketlerin muhasebe standartlarının büyük önemi vardır. Şeffaflık ilkesinin tam anlamıyla uygulanması için uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının kullanılması ve tüm hissedarlar ve potansiyel yatırımcılar için kolayca anlaşılabilir şekilde hazırlanması gerekmektedir (Menteş, 2009, s.45).

Muhasebe meslek mensupları ve işletme sahiplerinin kurumsal yönetimi hayata geçirmesinde de muhasebe standartlarına uyma gerekliliği de ortaya çıkmıştır. Uluslararası alandaki düzenlemelere uygun biçimde doğru, etik ve kapsamlı finansal tablolar, yatırımcıların finansal işlem yaparken ya da genel olarak yatırım kararlarını

verirken daha rasyonel kararlar alabilmelerini sağlayacaktır. Ayrıca şeffaflık, hesap verebilirlik ve kamuyu aydınlatma gibi ilkelerin sağlam bir temele oturması muhasebe standartlarının merkezileştirilmesi ile mümkün olacaktır.

Tüm bunlarla beraber muhasebe meslek mensuplarınınca uyulması zorunlu kurallar olarak belirlenmiş etik kuralları ve kurumsal yönetim ilkeleri de benzer amaçlar taşımaktadır. Bununla birlikte son TTK hükümlerini de dikkate aldığımızda, özellikle kurumsal yönetim konusunda önemli düzenlemeler getiren TTK rekabet gücünün artırılması, kamu güvenliği ve şeffaflık açısından önemli yenilikler getirmiştir (Ulusan, Eren ve Köylü, 2012, s.13).

Genel bir değerlendirme ile Yeni TTK özellikle şeffaflık ve hesap verebilirlik konularında önemli düzenlemeler getirmiş ve bağımsız denetime büyük önem vermiştir. Bu nedenle, AB sürecinin ilerlemesi ve şirket skandallarının etkisi ile küreselleşen iş dünyasında, muhasebe meslek mensuplarının üzerine düşen görevleri yapması beklenmiştir.

### **2.5.1. Muhasebe ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Temel Problemleri**

Muhasebecilik mesleği; sürekli gelişim halinde olması, mevzuatın sürekli değişmesi, teknolojik yeniliklerin takip edilmesini gerektirmesi ve toplumsal sorumlulukların dikkate alınması gerekliliği dolayısıyla stresli mesleklerden biridir. Bunların yanı sıra ekonomik yaşamdaki gelişmeler ile birlikte denetim, kurumsal yönetim ve finansal raporlama niteliklerinin de ön plana çıkması, muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü artırmış durumdadır. Bu durum değer yargılarında çelişki, kural ve kararlarda aksama gibi mesleki sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Gökgöz ve Zeytin, 2012, s.478). Bunların dışında işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerin çeşitlenmesi, mali piyasa gelişmeleri, ülke içinde yabancı kaynak kullanımının artması, küreselleşme, şirket satın alma ve birleşmeleri muhasebe bilgisinin önemini artıran gelişmeler olmuştur (Alagöz ve Ceran, 2007, s.292-293).

Tüm bu gelişmeler ile birlikte muhasebe mesleğinin önemine paralel olarak zorlukları da artmış ve bu durum muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine ilişkin sorunların artmasına yol açmıştır. Meslek mensuplarının mesleklerini icra ederlerken karşı karşıya kaldıkları sorunları Özulucan, Bengü,

Özdemir'e (2010, s.44) göre, mevzuatın değişmesi sonucunda oluşan sorunların giderilememesi olarak gösterilmiştir. Ayrıca, mesleki kariyerde yavaş ilerleme, stajyer sorunları ve mesleki sınavlardaki sorunlar, hizmet içi eğitimlerin yetersizliği gibi insan kaynağına ilişkin sorunları sıralamıştır. Yine, Özulucan, Bengü, Özdemir (2010), yaptıkları tespitlerde, yoğun bürokrasi, yasal düzenlemelerin mesleki gerekleri tam olarak karşılayamaması gibi konulara da değinmişlerdir. Mükelleflerin muhasebe mesleğine olan bakış açısı ve ücret düşüklüğü, mesleki yayınların yetersiz oluşu, yasal düzenlemelerin bilgi için muhasebe anlayışına önem vermemesi, akademik çevre ile ilgili kopukluklar, staj ve mali tatil uygulamalarının yetersizliği gibi konular da yine benzer şekilde sıralanmıştır.

Bu kapsamda son yıllarda muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ortaya koyan birçok çalışma yapılmıştır. Gökgöz ve Zeytin (2012) Bilecik ve Yalova özelinde yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının temel sorun alanlarını iş yükünün fazla olması, ücretlerin yetersizliği, bürokratik işlemlerin yoğun olması, mükelleflerin evrakları zamanında teslim etmemesi olarak sıralamışlardır. Yıldırım ve Güney (2012) tarafından Erzurum ilinde yapılmış olan anket çalışmasında, meslek mensupları "Mükelleflerinden her ay düzenli tahsilât yapamama" durumunu en büyük bir sorun olarak değerlendirmiştir. Güney ve Bozkurt (2012) ise muhasebe meslek mensuplarının temel sorunlarının yetersiz bilgi, stres ve mesleki saygınlık kaybı olduğunu belirtmişlerdir.

Meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunların azaltılmasına dönük olarak meslek odasından beklentileri ise şöyledir (Özulucan, Bengü, Özdemir,2010, s.44):

- Mükellefler ile yaşanan sorunların çözümüne yardımcı olunması, mükelleflerden alınan ücretler konusunda resmi kurumların düzenleyici bir rol oynaması,
- Meslek mensuplarının yasaları ihlalleri konusunda önlemler alınması,
- Meslektaşların bilgi ve becerilerini arttırıcı seminerler, konferanslar,
- Sempozyumlar düzenlenmesi, meslek mensuplarının görüşlerini ifade edebileceği makale ve tebliğlerin yayınlanmasına yardımcı olmalı,
- Meslek mensuplarının yenilikleri (mevzuat, kitap, dergi vb) takip edebilmesini sağlayacak internet ortamları oluşturması,

- Meslek mensuplarının meslekle ilgili etkinliklerde yer almasına yardımcı olunması.

### **2.5.2. Muhasebe Mesleği ve Mesleğin Durumu ile İlgili Genel Değerlendirmeler**

En genel ifade ile işletmelerin ekonomik ve finansal durumlarının belirlenmesi, ölçümlenmesi ve değerlendirilmesi süreci olan muhasebe, çok eski çağlardan beri topluma karşı da sorumlulukları olan bir bilim dalıdır. Türkiye muhasebe sistemini oluşturma ve bunu yasal bir zemine oturma konusunda geç kalan ülkelerden biri olmasına rağmen, ilk olarak 1989 tarihli 3568 Sayılı yasa ile bir meslek statüsüne kavuşturulan muhasebecilikte çok önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yasal düzenlemelerin yanı sıra mesleki örgütlenmenin tamamlanması ile muhasebecilik, kamu ve sosyal alandaki önemi ile birlikte saygın bir yere ulaşmıştır.

Muhasebe mesleği gerek yasal düzenlemeler, gerekse teknolojinin hızla geliştiği ortamda sürekli olarak gelişim halinde olan bilim dallarından biri durumundadır. Bu nedenle zaman içerisinde yapılan düzenlemeler ile meslek mensuplarının taşıması gereken şartlar da belirlenmiş ve meslek profesyonellerinin bu şartları taşıyıp taşımadıkları sıkı bir biçimde denetlenmeye başlamıştır. Özellikle dünya çapındaki şirket skandallarının gösterdiği gibi muhasebe bölümlerinin, şirketlerin hesap verebilirlik ve şeffaflık konusunda önemli sorumluluklarının olması, mesleki anlamda yeni düzenlemelerin de önünü açmıştır.

Günümüzde muhasebe mesleğini en fazla etkileyen gelişmelerden biri de yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi olmuştur. Özellikle ilgili yasanın mali tabloların düzenlenmesi ile ilgili getirdiği yenilikler muhasebe sisteminde önemli değişikliklere yol açmıştır.

Muhasebe ile ilgili uygulamaların Ocak 2012 itibariyle yürürlüğe girdiği yeni TTK, muhasebe mesleğine getirdiği Türkiye Muhasebe Standartları ve bağımsız denetim uygulamaları ile daha şeffaf bir yapının ortaya çıkarılmasını amaçlamıştır. İlgili yasa kapsamında yeni TTK özellikle defter, belge, envanter, değerleme, muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ve bağımsız denetim ile ilgili yenilikler getirmiştir.

Muhasebe mesleğinde yaşanan tüm gelişmelere rağmen, muhasebe meslek mensupları birçok sorun ile karşı karşıyadır. Literatürde yapılan çalışmalar mesleki saygınlığın azalması, iş yükünün fazla olması ve mükellefler ile yaşanan sorunlar üzerine yoğunlaşmaktadır.

Standartların uygulanması ile ilgili yaşanan diğer bir sorunsal standartlarla ilgili bilgi eksikliğinin olması ve meslek mensuplarının konu ile ilgili yeterli eğitime sahip olmamalarıdır. Standartların yeni bir uygulama olması bu konu ile ilgili yeteri kadar uygulama örneklerinin olmaması ve standartların sürekli güncellenmesi meslek mensuplarının standartları benimsemesinde zorluklar yaşamalarına neden olmaktadır. Standartların uygulanması ile ilgili eğitim veren kurum ve kuruluşların sayılarının artırılması aynı zamanda meslek mensuplarının uygulama konusunda yaşayacakları sorunların meslek odaları ve üniversiteler tarafından belirlenerek bu konuda bilgi vermeleri yaşanan sorunların azalmasını sağlayacaktır (Çelik, 2013).

### **2.5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS KOBİ TFRS İle İlgili Uygulanmalara Yönelik Literatür Araştırmaları**

Meslek mensuplarına yönelik olarak standartların uygulanabilirlik başarısı ve uygulamada yaşanabilecek olası sorunları içeren ülkemizde geçmiş yıllarda yapılan araştırmaların bazıları Tablo 5’de sunulmaktadır:

**Tablo 5.****Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS KOBİ TFRS İle İlgili Uygulanmalara Yönelik Literatür Araştırmaları**

No	Yayının Adı	Yazar (lar)ı	Yılı	Yayımlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
1	Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma	Civan ve Kara	2002	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Gaziantep ili Serbest Muhasebeciler ve Meslek mensupları Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulama alanını belirlemek, muhasebe standartlarının meslek mensupları tarafından bilinirlik derecesi ve karşılaşılan sorunları ortaya koymak.	Araştırma sonucunda; muhasebecilerin yeterince muhasebe standartlarını bilmedikleri ve uygulamada bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunların olduğu tespit edilmiştir. Çözüm olarak: Standartlar taslak halindeyken muhasebecilerin de görüşü alınmalı, vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle standartlara atıfta bulunarak yaptırım gücünün artırılması standartların uygulanabilirliğini arttırmak için TÜRMOB ve Üniversitelerin öncülüğünde bütün illerde standartların önemi seminer ve panellerle anlatılmalı.
2	Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Bekçi	2007	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Burdur ve Isparta illerindeki meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'na bakış açılarını ve algılama düzeylerini araştırmak.	Araştırma sonucunda; meslek mensupları TMS uygulaması ile birlikte farklı sektör finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanacağını ve TMS uygulaması ile is yüklerinin artmasına rağmen muhasebe mesleğine verilen önemin artacaklarına inandıkları belirlenmiştir. Ayrıca meslek mensupları, SPK, TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nın TMS konusunda daha etkin çalışmalar yapması ve eğitim faaliyetlerinin artırılması gerektiğini vurgulamışlardır.

3	KOBİ'ler için TFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)	Ülkü	2008	Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi	İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensupları nın KOBİ'ler için TFRS setini nasıl algıladıklarını ortaya koymak ve KOBİ standartları nın muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini tespit etmek.	Araştırmanın sonucunda, meslek mensupları UFRS ile birlikte kaliteli bilgi üretileceğine inanmaktadır. Fakat meslek mensuplarının UFRS hakkındaki bilgi düzeylerinin yetersiz olması da düşündürücüdür.
---	--	------	------	--	---	---



No	Yayının Adı	Yazar (lar)ı	Yılı	Yayınlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
4	Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi	Erdoğan ve Dinç	2009	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Yayınlanmış standartlar konusunda muhasebe meslek mensuplarının ne derecede haberdar oldukları, uygulamada mevcut bilgilerini ne derecede kullandıkları ve meslek Mensupları arasında farklılık olup olmadığını belirlemek.	Muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket sonucunda genel olarak, meslek mensuplarının muhasebe standartlarından haberdar olduklarını söylemek mümkün fakat bir kısmının standartlar hakkındaki bilgilerini yetersiz olarak gördükleri tespit edilmiştir. Sahip olunan bilginin yeterliliği konusunda ise kendilerine en çok güvenen unvan grubunun Yeminli Mali Müşavirler olduğu görülmektedir. Ancak yeminli mali müşavirlerin %77'sinin standartlar hakkında bilgisinin olduğunu söylemelerine karşın, bunların yalnızca %54'ü bilgilerini yeterli görmekteydiler. Bunun yanı sıra Serbest mali müşavirlerin %67'si bilgilerinin var olduğunu söylerken, yalnızca %39'u bilgilerinin yeterli olduğunu söylemekteydiler.
5	Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma	Hatipoğlu	2009	Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Türkiye'de uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ve bu beklentilere etki edebilecek faktörleri belirlemek.	Mevcut UFRS Seti'nin yazılış dilinin tüm dünyada uygulanabilmesine imkân verecek şekilde teorik bir dille yazılmış olmasının yanında standart metinlerinin karmaşık ve uzun ifadelerden oluşması, söz konusu standartların orijinal metinlerden diğer ulusal dillere çevirilerde yaşanan sorunlar, standartların yayınlandıkları tarihlerden bu tarafa sürekli güncelleniyor olması ve uzun

						vadede bu güncellemelerin devam edecek olması gibi etkenler, söz konusu standartların ulusal ve uluslararası koşullarda doğru ve tutarlı uygulanabilmesinin önündeki engellerden biridir.
--	--	--	--	--	--	---

No	Yayının Adı	Yazar (lar)	Yılı	Yayınlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
6	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)	Can ve Gör	2011	World of IFRS Dergisi	Çankırı ve Ankara illerindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının genel özelliklerinin belirlenmesi ve muhasebe standartlarının meslek mensupları arasındaki bilinirlik düzeyini araştırmak.	Meslek mensupları; i) TMS hakkında yeterli bilgiye sahip ve aynı zamanda Standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri yakından takip etmektedirler, ii) TMS metinlerinin anlatım dilinin yeterince açık olmadığını ve meslek mensuplarının sistematik bir eğitime ihtiyaçları olduğunu düşünmektedirler, iii) TMS ile finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini, muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlayacağını ve standartlar ile denetim mekanizmasının daha kolay işleyeceğini düşünmektedir, iv) TMS'nin meslek mensuplarının iş yükünü artıracığını inisiyatif kullanmalarını kısıtlayacağını, kısa vadede başarı sağlanamayacağını, hatta ilk etapta bazı karışıklıklara neden olacağını düşünmektedirler, v) TMS ile ilgili yeterli eğitim verilmediğini, vi) TÜRMOB'un ve bağlı buldukları odalarının çalışmalarının bu konuda yetersiz olduğu kanaatindedir.

7	Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Çankaya ve Hatipoğlu	2011	Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	Çeşitli illerdeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, UMS/TFRS’lerin Türkiye koşullarında uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin neler olduğunu, bu beklentileri meslek mensuplarına ait demografik faktörler ve UMS/TFRS’lerin uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerden hangilerinin etkilediğini ortaya koymak.	Türkiye’de UMS/UFRS’lerin benimsenme ve uygulama sürecinde muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini etkileyen en önemli unsurlar; standartlara ilişkin eğitim sorunu (eğitim faktörü), mevcut standartlar setinin ülkemiz ekonomisinin önemli bölümünü oluşturan KOBİ’lere uygun olmayışı (ekonomik ve hukuki çevre faktörü), bu standartların yazılış şekli, çevirisi gibi öz yapısından kaynaklanan bir takım sorunlar taşınması (standartlar faktörü), söz konusu standartların uygulanması sürecinde kültür çevresinden etkilenebilme olasılığı (kültür faktörü) olarak belirlenmiştir.
---	--	----------------------	------	--	--	---

No	Yayının Adı	Yazar (lar)	Yılı	Yayınlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
8	Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma - Trabzon Alt Bölgesi Örneği	Dinç ve Atabay	2011	World of IFRS Dergisi	Trabzon ve çevresindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının standartlar konusundaki bilgi düzeylerini belirlemek ve standartların uygulanmasında etkili olması muhtemel faktörleri ortaya koymak.	Meslek mensupların standartlarla ilgili yeterli bilgi düzeyine ulaşmadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Trabzon ve çevresinde çoğunluk, standartlardan haberdar, ancak standartların nasıl uygulanacağı konusunda bilgi yetersizlikleri mevcuttur. Bu nedenle, meslek odalarının, meslek mensuplarına yönelik zorunlu eğitimler getirmeleri ve eğitimlerin mutlaka uygulamalı olarak yapılması gerekmektedir.
9	Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları	Elitaş ve Diğerleri	2011	World of IFRS Dergisi	Afyon-Denizli-Uşak illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinden, meslek mensupları perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartlarını değerlendirmek.	Meslek mensupları; TMS hakkında yeterli bilgiye sahip olmakla beraber TMS hakkında eğitime ihtiyacı olduğu tespit edilmiş ancak verilen eğitimlerin yeterli olmadığını, TMS uygulamalarından sonra denetim mekanizması daha kolay işleyeceğini ve TMS'nin tam olarak uygulamaya geçmesiyle beraber muhasebe mesleğine verilen önemin artacağı konusunda hemfikirdirler. Meslek yılı olarak 16 yıl ve üzerinde olan meslek mensupları, TMS nedeniyle mesleği bırakma fikrine, mesleğin başında olanlara göre daha yakın durmaktadırlar
10	Meslek Mensuplarının UFRS'ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma	Kurcan ve Diğerleri	2011	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi	Antalya ve Alanya'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının muhasebe standartlarına bakış açılarını ortaya koymak.	Çalışmadan elde edilen bulgular meslek mensuplarının gerek uluslar arası gerekse ulusal muhasebe standartları konusunda bilgilerinin oldukça yetersiz olduğunu göstermektedir. Meslek mensupları

						standartları karmaşık ve uygulanması zor olarak algılanmaktadır.
11	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği	Güneş ve Diğerleri	2011	World of IFRS Dergisi	Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerini ve KOBİ TFRS uygulamalarının meslek mensuplarına getireceği muhtemel iş yüklerini ortaya çıkarmak ve çözüm önerileri sunmak.	Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerinin oldukça yetersiz olduğu, KOBİ TFRS ile ilgili çok az sayıda materyallere sahip olup çok az sayıda seminer ve toplantılara katıldıkları görülmüştür. Ayrıca meslek mensupları KOBİ TFRS'nin zamanında ve başarı ile uygulanabileceği konusunda oldukça zayıf bir inanç taşıdıkları gibi kendilerinin KOBİ TFRS'yi başarı ile uygulayabileceklerinden de emin olmadıklarını belirtmişlerdir.

No	Yayın Adı	Yazar (lar)	Yılı	Yayımlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
12	KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ve Meslek mensuplarının Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma	Özdemir	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Ankara'daki serbest muhasebeci meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan gruplar yönüyle KOBİ TFRS uygulamasına geçmeden önceki ilgi düzeylerini ampirik olarak ortaya koymak.	Lisansüstü öğrenime sahip SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına daha yüksek ilgi duydukları; meslekte yeni olan SMMM'ler, mesleki deneyim süresi bakımından oluşturulan gruplar içinde KOBİ TFRS standardına ilgi düzeylerinin yüksek olan grup olduğu; mükellef sayısı daha az olan SMMM gruplarının KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi

13	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma	Çankaya ve Dinç	2012	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	Finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri tespit etmek.	Meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşleri yaş grupları arasında farklılık göstermektedir. Meslek mensuplarının standartların efektif biçimde öğrenilebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri; cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş aralıkları ve çalışma modelleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle herhangi bir anlamlı farklılık yoktur. Böylece öğrenme ve uygulama sürecindeki yapılan bir takım faaliyet ve uygulamaların etkisinin olumlu olacağı konusunda meslek mensupları hemfikirlerdir. Meslek mensuplarının standardı öğrenmeye yönelik ilgileri öğrenim düzeyleri bakımından oluşturan gruplar arasında lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının ön lisans ve altı öğrenime sahip meslek mensuplarına göre standartlar konusunda daha yeterli teorik bilgiye sahip oldukları belirlenmiş ve standartların öğrenilmesine ve uygulanmasına yönelik desteklerin yeterliliğine en yüksek katılımı 45 yaş ve üzeri grupta yer alan meslek mensuplarının gösterdiği tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan tüm gruplar tarafından standart setinin Türkçeye çevirisinde kullanılan dilin, standart setinin sektör ayrımı gözetmeksizin geliştirilmiş olmasının öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda farklı düşünmedikleri belirlenmiştir. Yaş aralıkları bakımından oluşturulan gruplar arasında 35 yaş üzeri – 44 yaş altı grupta yer alan meslek mensuplarının bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılmasının ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilirken, 45 yaş ve üzeri gruptaki meslek mensuplarının aksi uçta yer aldığı belirlenmiştir.
----	---	-----------------	------	--	---	--

No	Yayının Adı	Yazar (lar)	Yılı	Yayımlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
14	KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma	Poroy Arsoy ve Bora	2012	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Bursa Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, Türkiye'de KOBİ muhasebe standartlarını uygulayacak işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek, karşılaşacakları fırsat ve tehditleri ortaya koymak.	KOBİ muhasebe standardı uygulamasının önemi meslek mensuplarınca algılanmış. Meslek mensupları KOBİ'lerin kurumsallaşması için KOBİ muhasebe standartlarını önemli bir fırsat olarak görmektedirler. Her ne kadar KOBİ'lerin kurumsallaşmasında KOBİ muhasebe standartlarının önemli olduğunu düşünseler de, kurumsallaşma düzeyinin genel itibarıyla KOBİ'lerde düşük olduğu kanısına sahiptirler. Standartlara uyum süreci hem KOBİ'ler hem de muhasebe meslek mensupları açısından sancılı geçecek bir dönem olarak görünmektedir.
15	KOBİ'ler için TFRS'nin incelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin	Babaoğlu	2012	Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Mardin'de faaliyet gösteren serbest muhasebeci, serbest muhasebeci meslek mensupları ve yeminli meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ'ler için TFRS'yi benimseme durumlarını ortaya koymak.	Mardin Bölgesinde muhasebe mesleği mensuplarına yönelik yapılan anket çalışmasından elde edilen sonuçlar, konunun sahip olduğu öneme rağmen, meslek mensuplarının konuya olan hâkimiyetlerinin ve farkındalıklarının yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir.
16	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri Finansal Raporlama Standartları	Özkan ve Özşahin	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Kayseri ilindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili görüşlerini tespit etmek ve demografik özellikler itibarıyla görüş farklılığı olup olmadığını ortaya koymak.	Meslek mensupları, KOBİ TFRS'nin uygulamaya girmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacağı, finansal tablolarının daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olacağı, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı karar verebileceği, muhasebede dil birliği

Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma					sağlanacağı, vergi denetimlerinin kolaylaşabileceği ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağı görüşündedirler. Meslek mensuplarının tamamı AB'ye uyum için KOBİ TFRS'leri öğrenmeleri gerektiği, büyük bir kısmı da bu standartları okumadığı, mevcut iş yükünün bunu güçleştirdiği, standartta yer alan değerlendirme hükümlerinin tam olarak uygulanamayacağı ve standarttaki dilin yeterince anlaşılır olmadığı görüşündedirler. Ayrıca meslek mensupları TÜRMOB, TMSK, meslek odaları ve eğitim kurumlarının bu standartların uygulanmasına yönelik olarak yeterli düzeyde eğitim ve uygulama çalışmaları yapmadığı görüşündedirler.
---	--	--	--	--	---

No	Yayının Adı	Yazar (lar)ı	Yılı	Yayımlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
17	Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin	Erol Fidan ve Cinit	2013	Muhasebe ve Finansman Dergisi	2013 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale gelecek olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında KOBİ Muhasebe Standartları'nın muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirlik düzeylerini belirlemek ve meslek mensuplarının verdikleri cevaplar ile	Meslek mensuplarının TFRS uygulamaları hakkındaki bilgi düzeylerinin genel olarak değerlendirilmesi sonucunda TFRS hakkında ve KOBİ TFRS hakkında az bilgili oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %72'si KOBİ TFRS uygulamalarının mesleği zorlaştıracakını düşündüğünü belirtmiş, yaklaşık %19'u KOBİ TFRS uygulamalarının zorluğu yüzünden



Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)				meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında fark olup olmadığını test etmek.	mesleği bırakmayı düşündüğünü belirtmiştir. Ayrıca katılımcıların büyük çoğunluğu eğitim kurslarına katıldığını belirtmiştir. Katılımcıların yaklaşık % 55'i KOBİ TFRS'lerin ülkemizde uygulanması konusunda engel çıkabileceğini düşündüklerini belirtmiş ve katılımcıların yaklaşık % 67'si KOBİ TFRS'lerin yürürlüğe girme tarihinin ertelenmesi yönünde bir beklentileri olduğunu belirtmiştir. Meslek mensuplarına KOBİ TFRS uygulaması hakkındaki genel düşüncelerini ölçmek için sorulan sorular neticesinde KOBİ TFRS uygulanmasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracakları fikri meslek mensuplarında hakim olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, meslek mensupları KOBİ TFRS'nı kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünmemektedirler.
---	--	--	--	---	---

No	Yayının Adı	Yazar (lar)ı	Yılı	Yayımlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
18	1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği)	Erol Fidan ve Cinit	2013	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	1 Ocak 2013 itibarıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacak olan ülkemizde, muhasebe meslek mensuplarının söz konusu standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi, meslek mensupları arasında standartları algılama düzeyleri açısından farklılıkların olup olmadığının tespiti ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemek.	Meslek mensuplarının TFRS'yi kendi çabalarıyla öğrenemeyeceklerini düşündükleri ve meslek odalarının meslek mensuplarını sürekli eğitime tabi tutmaları yönünde ortak bir düşüncenin olduğu sonucu en basta olmak üzere, fark analizleri ile meslek mensupları arasında cinsiyet, yaş ve mesleki tecrübe durumu değişkenleri açısından istatistikî olarak anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bununla beraber; Bursa iline bağlı meslek mensuplarının hem TFRS hem de KOBİ TFRS hakkında az bilgili oldukları, katılımcıların tamamına yakınının KOBİ TFRS hakkında düzenlenen eğitimlere katıldıklarını, yarısından fazlasının KOBİ TFRS uygulamalarının mesleği zorlaştıracağını düşündüğü ve yine yarıdan fazlasının standartların uygulamaya geçilme tarihlerinde aksaklıklar olacağını düşündükleri görülmüştür. KOBİ TFRS uygulanmasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı düşüncesi de meslek mensuplarının çoğunluğu tarafından belirtilmiştir. Meslek mensupları demografik özelliklerine göre analiz edildiğinde; cinsiyet, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe gibi demografik özellikleri bakımından anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.
19	Finansal Raporlama	Özdemir	2013	Muhasebe ve	Samsun'daki muhasebe meslek mensuplarının	Meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama

Standartlarını Öğrenme Sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları: Samsun'da Ampirik Bir Araştırma			Denetime Bakış Dergisi	finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar çerçevesinde, cinsiyet, öğrenim düzeyi, yaş ve çalışma biçimleri doğrultusunda oluşturulan gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığını değerlendirmektedir.	standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşleri doğrultusunda; i) Cinsiyetleri ve öğrenim düzeyleri önemli bir belirleyici değildir, ii) Yaş grubu büyük olduğunda standartlara göre raporlama yapacak işletmelerin, raporların kalitesindeki artış dolayısıyla para ve sermaye piyasalarından daha kolay (ucuz) fon bulabileceklerine olan inanç, küçük olan gruba göre daha yüksektir, iii) Bağımlı çalışan meslek mensuplarının, bağımsız çalışan meslek mensuplarına göre, standartların raporlamanın çerçevesini değiştirirken meslek mensuplarının da niteliksel olarak gelişmesi gerekliliğini doğruladığına daha yüksek katılım gösterdikleri belirlenmiştir.
--	--	--	------------------------	--	--

No	Yayın Adı	Yazar (lar)	Yılı	Yayımlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
19	Finansal Raporlama Standartlarını Öğrenme Sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları: Samsun'da Ampirik Bir Araştırma	Özdemir	2013	Muhasebe ve Denetim Dergisi	Samsun'daki muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar çerçevesinde, cinsiyet, öğrenim düzeyi, yaş ve çalışma biçimleri doğrultusunda oluşturulan gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığını	Meslek mensuplarının standartların efektif biçimde öğrenilebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri (önerileri) bakımından görüşleri doğrultusunda; cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Buna göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının tümü; i) Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılması, ii) Vergi mevzuatında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama

				değerlendirmektir.	<p>Standartları ile uyumlaştırmaya gidilmesinin öğrenmedeki ikiliği azaltacağı, iii) Öğrenme sürecini ve uygulamayı olumlu etkileyeceği, iv) Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları adıyla çeviri olarak yayınlanan metinlerden ziyade, içeriğin ve uygulamaların özümsemesine yönelik açık ve anlaşılır yayınların öğrenme ve uygulama sürecini olumlu etkileyeceği konularında hemfikiridir. Meslek mensuplarının bir standardı öğrenmelerinde nelerin etkili olduğu bakımından görüşleri doğrultusunda; cinsiyet, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Buna göre; i) Meslek mensupları standartları öğrenme sürecinde standartların konusu (içeriği), ii) Öğrenmenin sebep olacağı maliyetler/zahmetler, iii) Öğrenmenin sağlayacağı faydalar/getiriler, iv) Standart metninin açıklığı ve anlaşılabilirliği tüm gruplar için önemli belirleyicilerdir. Fakat öğrenim düzeyleri bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının standartları öğrenirken, standartların kolaylığına (gündelik yaşama dair konuları daha çok içermesine) daha çok önem atfettikleri tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının standardı öğrenmeye yönelik ilgileri bakımından görüşleri doğrultusunda; cinsiyet bakımından erkek meslek mensuplarının standartlara ilişkin örnekleyici ve bilgilendirici kitap, bildiri, makale vb. yayınları daha</p>
--	--	--	--	--------------------	--

No	Yayının Adı	Yazar (lar)	Yılı	Yayımlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
19	Finansal Raporlama Standartlarını Öğrenme Sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları: Samsun'da Ampirik Bir Araştırma	Özdemir	2013	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Samsun'daki muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar çerçevesinde, cinsiyet, öğrenim düzeyi, yaş ve çalışma biçimleri doğrultusunda oluşturulan gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığını değerlendirmektir.	<p>yeterli buldukları tespit edilmiştir. Öğrenim düzeyleri bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının önlisans ve altı öğrenime sahip meslek mensuplarına göre standartlar konusunda daha yeterli teorik bilgiye sahip oldukları belirlenmiştir. Yaş grupları bakımından standartların öğrenilmesine ve uygulanmasına yönelik desteklerin yeterliliğine en yüksek katılımı “45 yaş ve üzeri” grupta yer alan meslek mensuplarının gösterdiği görülürken, en düşük katılımı “34 yaş ve altı” gruptaki meslek mensuplarının gösterdiği tespit edilmiştir. Çalışma biçimleri bakımından bağımsız çalışan meslek mensuplarının standartlar konusundaki teorik bilgi düzeylerinin, standartları konu alan eğitimlere ve seminarlere her fırsatta katılma arzularının ve TDMS ile standart setinin uyumluluğu yönündeki görüşe katılımlarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının; “standartların teknik altyapısını anlayan, yorumlayan ve bu konularda eğitim veren bireyler haline gelme arzuları”; “standart seti ile vergi düzenlemelerinin uyumluluğu” konularındaki değerlendirmeleri bakımından grupların birbirinden farklı olmadıkları belirlenmiştir.</p> <p>Meslek mensuplarının standartları öğrenme sürecini nelerin zorlaştırdığına yönelik görüşleri doğrultusunda; araştırmaya katılan tüm grupların, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında gerçeğe uygun sunum ve önemlilik ilkeleri doğrultusunda ihtiyaca uygun düzenleme esnekliğinin”, “standart setinin Türkçe'ye çevirisinde</p>

						<p>kullanılan dilin”, “standart setinin sektör ayrımı gözetmeksizin geliştirilmiş olmasının” öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda farklı düşünmedikleri belirlenmiştir. Öğrenim düzeyleri bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının standartların geleceğe yönelik risk tahminlerinde olduğu gibi daha matematiksel modellere dayanmasının öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilmiştir. Yaş grupları bakımından “35 yaş ve üzeri – 44 yaş ve altı” grupta yer alan meslek mensuplarının, bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılmasının ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilirken, “45 yaş ve üzeri” gruptaki meslek mensuplarının aksi uça yer aldığı belirlenmiştir.</p>
--	--	--	--	--	--	---

No	Yayının Adı	Yazar (lar)ı	Yılı	Yayınlandığı/ Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
20	01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından	Erol Fidan ve Cinit	2013	Akademik Yaklaşımlar Dergisi	2013 yılından itibaren ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarının, söz konusu standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemek amacıyla	Meslek mensupları arasında cinsiyet, unvan, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe değişkenleri açısından istatistiki olarak anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

	Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Yalova İli Örneği)				hazırlanmıştır.	
--	---	--	--	--	-----------------	--

Bulgular analiz edildiğinde;

Tablo 5'te yer alan çalışmalar incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının yeterince muhasebe standartlarını bilmedikleri ve uygulamada bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunların olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS eğitimlerinin uygulamalı olarak yapılmamasını en önemli eksiklik olarak belirttikleri ve eğitimlerin yeniden uygulamalı olarak yapılmasını zorunluluk olarak gören muhasebe meslek mensuplarının bulunduğu ortadadır. Ayrıca muhasebe meslek mensupları TFRS'ye çok yakın zamanda geçilmemesi gerektiğini, çünkü ülkemizin henüz hazır olmadığını öne sürmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının ortak görüşleri içerisinde, değerlendirme ölçülerinin nasıl ve kimler tarafından tespit edileceği de ayrı bir soru işareti olarak görülmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarının ülkemizde uygulanabilirliği noktasında oldukça ciddi şüphelerin bulunduğu bilinmektedir. TFRS'nin gelecek yıllarda muhasebe sistemi ve muhasebe anlayışına yeni ufuklar açacağı ve ülkemizi muhasebe anlamında dünya ile entegre edeceği düşünülmektedir. TFRS ve KOBİ TFRS'nin uygulanabilirlik yönünde akıllarda yer alan şüphelere neden olabilecek en önemli sorun, varlıkların düzenli aralıklarla değerlemeye tabi tutularak gerçek değerlerine en yakın tutarla izlenmesi zorunluluğuna işletme yöneticilerinin nasıl uyacakları sorunudur. İşletme yöneticilerinin muhasebe konusunda daha fazla teknik bilgiye sahip olarak mı, yoksa bu görevleri meslek mensuplarına devrederek mi çözecekleri sorunun ana kaynağı olarak düşünülmektedir. Varlıkların değerlemeye tabi tutulması işlemlerinin meslek mensuplarına devredilmesi durumunda onlarca işletmenin muhasebesini tutan meslek mensuplarının bu kadar iş yükünün altından nasıl kalkacakları da TFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyebilecek en önemli etkenlerden bir tanesi olduğu düşünülmektedir (Şahin, 2010, s.177).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DENİZLİ'DE FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KOBİ/TFRS YAKLAŞIMI

#### 3.1. Araştırmanın Gerçekleştirildiği Denizli ili'nin Ekonomik Yapısı

Denizli ilinin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyinin oldukça yüksek olması ihracatta ve işgücü istihdamında ülke standartlarının üstünde olması yükseköğrenim ve orta öğretim okuyazarlığının yüksek olması yatırım teşvik belgesi alımında ülkemizde ilk sıralarda olması gibi etmenler, araştırmamızın Denizli ilinde yapılmasında önemli olan etmenlerden bazılarıdır.

Denizli sanayi odası verilerine göre 2014 yılı ihracatı 3.199.067 dolardır. Ürün çeşitliği ve son yıllardaki inovasyonda yaşanan gelişmeler, ihracatın sürekli olarak artmasında bir etken olarak göze çarpmaktadır. 2014 yılı sonunda ilin istihdam oranı ise 187.000 seviyesindedir. Türkiye'de istihdam edinilen toplam zorunlu sigortalının %2'si Denizli ilinde istihdam edilmektedir. Denizli ilindeki ekonomik gelişmeler incelendiğinde istihdam artışı Türkiye'deki artışın oldukça üzerinde olduğu bilinmektedir. 2014 yılı sonunda Bankalarca Denizli ilinde kullanılan kredi miktarı ise 16.971.152 TL.dir. 2014 yılı sonu itibari ile Denizli ilinde yatırım teşvik belgesine bağlı yatırım tutarı ise 816.340.576 TL.dir. İstanbul sanayi odası tarafından 2014 yılında yapılan Türkiye'nin en büyük 1000 firmasını belirlemeye dönük çalışmada Denizli'den 22 firma girmiştir. Bu 22 firmanın 6'sı tekstil ve konfeksiyon, sektöründe üretim yapan firmalardır. 14 firma mermer, metal, bakır işleme, kablo, kağıt, çimento ve beton sanayinde üretim yapmaktadır. Gıda ve yem sanayinde 2 firma sıralanmıştır. ( Denizli Ticaret Odası, 2014:s.71-74 )

Denizli ili işgücü piyasası verileri incelendiğinde ilde sanayinin ihtiyacı olan kalifiye işgücü, sanayinin göstermiş olduğu çeşitliliği destekleyecek niteliktedir. Denizli ilinde eğitime ve yeniliklere verilen önem profesyonel yönetici ve nitelikli iş gücü havuzunu da beslemektedir. Bu bağlamda yukarıda saymış olduğumuz tüm veriler çalışmamızın Denizli ilinde yapılması konusunda önemli etkenlerden bazıları olmuştur.

### **3.2. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri**

Bu araştırmanın temel amacı; KOBİ'lerde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini, muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve uygulanabilirliğine ilişkin görüşleri çerçevesinde incelemektir. Muhasebe meslek mensuplarının tanımlayıcı özellikleri açısından da KOBİ TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerinde farklılıklar olup olmadığını da incelemek araştırmanın diğer amacını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda araştırmanın temel hipotezi:

- $H_1$  Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarına hazırdırlar.
- $H_0$  Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarına hazır değildirler.

### **3.3. Araştırmanın Yöntemi**

Bu araştırma “tarama modeli” olarak tasarlanmıştır. “Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekilde betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Onları herhangi bir şekilde değiştirme, etkileme çabası gösterilmez” (Karasar, 2009, s.77).

Araştırmada anket yöntemi benimsenmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda öngörülen muhasebe ilke ve uygulamaları çerçevesinde soru formları hazırlanmış ve Denizli ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından bu soru formları aracılığıyla bilgi toplanmıştır. Anket formları ilgili meslek mensuplarına ulaştırılarak yanıtlamaları istenmiştir.

### **3.4. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları**

KOBİ TFRS 35 ayrı standarttan oluşmaktadır. Araştırmanın zorlukları ve tüm standartların ölçümlenemeyeceği düşünüldüğünde araştırma kapsamında 15 standart ele alınmıştır. Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının uygulamada en fazla kullandığı standartların seçilmesine karar verilmiştir. Literatürde bu standartların muhasebe mensupları tarafından yüksek kullanıldığını desteklemektedir. Araştırma kapsam ve sınırlılığını oluşturan 15 standart aşağıda verilmektedir.

- 1) Maddi Duran Varlıklar
- 2) Finansal Tabloların Sunumu
- 3) Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar
- 4) Nakit Akış Tablosu
- 5) Stoklar
- 6) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- 7) Hasılat
- 8) Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- 9) Gelir Vergisi
- 10) KOBİ'ler için TFRS'ye Geçiş
- 11) Finansal Durum Tablosu
- 12) Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
- 13) Finansal Tablo Dipnotları
- 14) Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- 15) Kavramlar ve Genel İlkeler

Araştırmada belirlenen diğer sınırlılıklar aşağıda listelenmiştir.

- Araştırma veri toplama aracı ile sınırlıdır,
- Araştırma evreni temsil eden örneklem ile sınırlıdır,
- Araştırma Denizli ilindeki muhasebe meslek mensupları ile sınırlıdır.
- Araştırma belirlenen hipotezler ile sınırlıdır,

### 3.5. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Denizli il merkezindeki muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Denizli il merkezinde muhasebe meslek mensubu sayısının 830 olduğu bilinmektedir. Söz konusu ana kütle temsil edecek örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde

$$n = N t^2 p q / d^2 (N-1) + t^2 p q$$

*N: Ana kütledeki birey sayısı*

*n : Örneklem alınacak birey sayısı*

*p : İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)*

$q$  : İncelenen olayın görülmeyiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

$t$  : Belirli bir anlamlılık düzeyinde,  $t$  tablosuna göre bulunan teorik değer

$d$  : Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen  $\pm$  örnekleme hatasıdır(Salant ve Dillman, 1994, s. 55).

formülü kullanılarak homojen bir yapıda olmayan bu evren için % 95 güven aralığında,  $\pm$  % 5 örnekleme hatası ile gerekli örneklem büyüklüğü  $n = 263$  olarak hesaplanmıştır. Araştırmada 389 meslek mensubuna naket ulaştırılmış, 329 kullanılabilir anket geri dönmüştür. Bu sonuçlara göre örneklemin eveni temsil ettiği söylenebilir.

### 3.6. Veri Toplama Araçları

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket uygulanmıştır. Anket TFRS Uygulanabilirliği, KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler ve kişisel bilgileri ölçmek için tasarlanmıştır. KOBİ TFRS 15 standartını içeren 30 maddeden oluşan ölçek geliştirilmiştir.

“TFRS Uygulanabilirlik” ölçeğindeki 30 maddenin güvenilirliğini hesaplamak için iç tutarlılık katsayısı olan “Cronbach’s Alpha” hesaplanmıştır. Cronbach’s Alpha Katsayısının değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme kriteri (Özdamar, 2004);

$0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Araştırmada kullanılan likert ölçek için kişilerin verilen önermelerle ilgili görüşlerini, çok olumludan çok olumsuzu kadar sıralanan seçeneklerden belirtmeleri istenmiştir. Buna göre; (5) katılıyorum, (4) kısmen katılıyorum, (3) kararsızım, (2) kısmen katılmıyorum, (1) katılmıyorum şeklinde bir ölçek kullanılmıştır. Ölçek sonuçları  $5,00-1,00=4,00$  puanlık bir genişliğe dağılmışlardır. Bu genişlik beşe

bölünerek ölçeğin kesim noktalarını belirleyen düzeyler belirlenmiştir. Ölçek ifadelerinin değerlendirilmesinde aşağıdaki kriterler esas alınmıştır.

### Araştırmada kullanılan likert ölçeği

Seçenekler	Puanlar	Puan Aralığı	Ölçek Değerlendirme
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,00 - 1,79	Çok düşük
	2	1,80 - 2,59	Düşük
	3	2,60 - 3,39	Orta
	4	3,40 - 4,19	Yüksek
Katılıyorum	5	4,20 - 5,00	Çok yüksek

Faktör analizi verileri daha az sayıya indiren ve özetleme işlemi yapan bir grup çok değişkenli istatistiksel yöntemdir. Bu yöntem çok sayıda ki değişken içindeki karşılıklı ilişkileri analiz etmekte ve bu değişkenleri , ortak belirleyici yönleri (faktörleri) bakımından açıklamaktadır (Alagöz, 2014). Ölçek için güvenilirlik ve faktör analizi uygulanmıştır.

Ölçeğin genel güvenilirliği ( $\alpha = 0,932$ ) oldukça yüksek bulunmuştur. Ölçeğin iç tutarlılığını olumsuz etkileyen 13. ve 19. maddeler ölçekten çıkartılmıştır. Ölçeğin yapı geçerliliğini ortaya koymak için açıklayıcı (açımlayıcı) faktör analizi yöntemi uygulanmıştır. Yapılan Barlett testi sonucunda ( $p=0.000 < 0.05$ ) faktör analizine alınan değişkenler arasında ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Yapılan test sonucunda ( $KMO=0,899 > 0,60$ ) örnek büyüklüğünün faktör analizi uygulanması için yeterli olduğu tespit edilmiştir. Faktör analizi uygulamasında varimax yöntemi seçilerek faktörler arasındaki ilişkinin yapısının aynı kalması sağlanmıştır. Varimax yönteminde daha az değişkenle faktör varyanslarının maksimum olmasını sağlamak amacıyla döndürme yapılır. Faktör matrisinin sütunlarına önem verilir. Varimax yöntemi diğer yöntemlere göre en çok kullanılan yöntemdir. Faktör analizi sonucunda değişkenler toplam açıklanan varyansı %64,18 olan 5 faktör altında toplanmıştır. Güvenirliğine ilişkin bulunan alpha ve açıklanan varyans değerine göre “*TFRS Uygulanabilirlik*” ölçeğinin geçerli ve güvenilir bir araç olduğu anlaşılmıştır. Ölçeğe ait oluşan faktör yapısı aşağıda görülmektedir.

KOBİTFRRS 15 standartın meslek mensupları algılarına göre 5 alt faktöre ayrıldığı saptanmıştır. Faktör analizi sonucunda ortak belirleyici yanlarına göre alt boyutlara ayrılan maddeler yeniden isimlendirilmiş ve araştırma içerisinde bu isimler ile kullanılmışlardır.

### **Faktörlerin Belirlenmesi ve Literatür Araştırması**

Faktörlerin belirlenmesinde TFRS genel mantığını en fazla yansıttığı ve uygulamada en çok yer aldığı düşünülen standartlar göz önünde bulundurulmuştur. Bu doğrultuda Finansal Tabloların Sunuluşu, Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Hasılat ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar faktör gruplarını oluşturmuştur. Aynı zamanda literatürde en fazla çalışılan standartlarında çalışmamızda bulmuş olduğumuz standartların olduğu görülmektedir.

Akçakanat, Senal ve Ateş (2013) yılında yapmış oldukları çalışmada literatürde en fazla çalışılan standartların TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 18 Hasılat ilgili standartların çalışıldığı görülmektedir. Literatürde yapılan çalışmalarda ölçeğimizde geliştirmiş olduğumuz soruları destekleyici şekilde bulguların olduğu tespit edilmiştir

**Tablo 6.**  
**TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Faktör Yapısı**

Maddeler	Faktör Yüğü	Dönüştürölmüş Faktör Yüğüleri					Madde Toplam Korelasyon Değerleri
		1	2	3	4	5	
Finansal raporlama sürecinde hangi muhasebe politikalarının / yöntemlerinin kullanıldığının finansal raporları kullananlar tarafından bilinmesi önemlidir.	0,742	0,739					0,703
KOBİ TFRS kapsamında hazırlanan Finansal tabloların kullanılmasında ki bir diğer finansman (borç) bulma sürecini kolaylaştırmaktır.	0,703	0,745					0,657
Finansal durum ve performansın ölçümünde Nakit Akım Tablosu kesinlikle uygulanmalıdır.	0,749	0,701					0,712
Gelir-Gider tablosunda hiçbir kalemlağandışı olarak kabul edilemez.	0,617	0,643					0,580
İşletmelerin dönem sonlarında hazırladıkları finansal raporlarında devam eden faaliyetleri ile dönem içerisinde durdurdukları faaliyetlerin sonuçlarının birbirinden ayrı şekilde sunulması gerekir.	0,646	0,741					0,598
Borsada yatırım yapacak kişilerin finansal tablolardan yararlanmalarına gerek yoktur.	0,683	0,642					0,639
Finansal tabloların kalitesi sunulan açıklayıcı bilgi / dipnot miktarı ile doğru orantılıdır.	0,769	0,845					0,733
İşletme ekonomik olaylar ile ilgili sonuçları güvenilir olarak ölçemiyorsa finansal tablolara yansıtmaz.	0,767	0,863					0,727
İşletmelerin finansal tablolarında, bağı ortaklıklarının o döneme ilişkin karlarından işletmeye düşen payın da gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir.	0,797	0,849					0,763
TFRS ile VUK sonuçları açısından vergisel anlamda ortaya çıkan farkın (KKEG dışındaki) izleyen dönemlerde geri kazanılacak ya da ödenecek olmaları nedeniyle bilançoda varlık ya da borç olarak gösterilmeleri gerekir.	0,706	0,803					0,667
Vergi Usul Kanunu ve uygulamaları gerçeğin olduğu gibi yansıtılmasını engelleyebilmektedir.	0,776	0,810					0,738

Maddeler	Faktör Yükü	Dönüştürülmüş Faktör Yükleri					Madde Toplam Korelasyon Değerleri
		1	2	3	4	5	
Bir varlığın alınıp satıldığı aktif bir piyasa bulunması durumunda bu piyasada oluşan değerinin gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi ve varlığın finansal tabloda bu değerle raporlanması uygundur.	0,625	0,745					0,579
İşletmeler daha yumuşak geçişi sağlayabilmek adına bazı varlıkları için KOBİ TFRS'de yer alan ilgili standartları uygulamaları için eski uygulamalarına devam edebilmelidirler.	0,766	0,812					0,730
Mamul maliyetinin hesaplanmasında sabit maliyetler, kapasite kullanım oranı dikkate alınarak mamullere dağıtılmalıdır.	0,509		0,821				0,479
Lifo yönteminin kullanılması finansal raporlama açısından gerçeği yansıtmayan sonuçlar ortaya koyar.	0,417		0,710				0,389
Stokların finansal tablolarda tanınması açısından satışa hazır hale kadar katılan bütün maliyetlerin (taşıma maliyetleri, gümrük vergileri vb.) stok maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.	0,514		0,821				0,483
Üretim yapılan tesislerden (fabrika) sorumlu müdürün maaşı stoklara yansıtılmayıp, Genel Yönetim Gideri olarak kaydedilmez.	0,516		0,808				0,486
Varlıkların maliyetlerinin belirlenmesinde ödemenin ertelenmesinden kaynaklanan vade farkları varlık maliyetine katılmadan finansman gideri olarak kaydedilmelidir.	0,569		0,603				0,533
Amortisman hesaplanması sürecinde yararlanılabilecek sürenin (faydalı ömür) yanı sıra üretilebilecek ürün miktarı da varlıktan yararlanma kıstası olarak esas alınabilir.	0,483			0,731			0,442
Kıst Amortisman uygulaması sadece taşıtlar için değil diğer tüm maddi duran varlıklar için de uygulanmalıdır.	0,477			0,749			0,433
Amortisman oranları Maliye Bakanlığı Tebliği ile değil, işletmeler tarafından varlığın kullanımına uygun şekilde belirlenmelidir.	0,443			0,731			0,394



Maddeler	Faktör Yükü	Dönüştürülmüş Faktör Yükleri					Madde Toplam Korelasyon Değerleri
		1	2	3	4	5	
Maddi duran varlıkların değerini hesaplariken varlığın faydalı ömür veya kullanım kapasite artışı hesaplamaya dahil edilmelidir.	0,487			0,638			0,446
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, ilgili varlık satılmamış olsa bile gelir olarak kaydedilmelidir.	0,557			0,670			0,517
Satın alınan bir binanın aktifleştirilmesi sırasında binanın üzerinde bulunduğu arsa ile yapının değerlerinin ayrıştırılarak ayrı kalemlere kaydedilmesi gerekmektedir.	0,400			0,658			0,357
İşletmeler vadeli satışlarda hasılat tutarını belirlerken ortaya çıkan vade farkını da hasılat olarak kaydetmelidirler.	0,350				0,666		0,314
Bir işletme ürettiği ürünü (günlük süt), farklı bir ürün (yem) almak üzere diğer bir işletme ile takas ettiğinde bu işlem bir satış işlemidir.	0,409				0,813		0,380
Bir satış anlaşmasında yetersiz performansı nedeniyle müşterinin ürünü iadesine izin veriliyorsa, işletme hasılatı kaydetmek için iade süresinin sona ermesini beklemelidir.	0,480				0,650		0,448
Döneme ilişkin hizmet satış gelirleri belirlenirken, dönem içerisinde hizmetin yüzde kaçının tamamlandığının göz önünde bulundurulması gerekir.	0,460				0,695		0,427
Çalışanların raporlama dönemi boyunca sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları faydalara ilişkin maliyetler (kıdem tazminatı gibi) ilgili dönemde gider olarak kar zarar tablosuna yansıtılmalıdır.	0,452					0,791	0,432
İşletmenin 3 sene sonra ödeyeceği tahmini işten çıkarma tazminatını bugünkü değeri ile bilançoda göstermesi gerekir.	0,397					0,822	0,378
Özdeğer		10,508	4,207	1,796	1,507	1,235	
Açıklanan Varyans		27,066	11,676	11,324	8,204	5,910	
Crombach Alpha		0,947	0,874	0,838	0,773	0,780	

<b>Maddeler</b>	<b>Faktör Yükü</b>	<b>Dönüştürülmüş Faktör Yükleri</b>					<b>Madde Toplam Korelasyon Değerleri</b>
		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	
Genel Güvenirlilik						0,932	
Toplam Varyans						0,642	

Bu faktörler ana faktörler olup yükleri ve korelasyon değerleri de Tablo 5’te yer almaktadır. Bu değerler bize gerekli sonuçları vermektedir. Ancak daha açıklayıcı olma adına faktörleri oluşturan maddelerin de incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür. Bunun için de aşağıdaki tablo (Tablo 6) oluşturulmuştur. Bu değerler soruların öngörülen faktör gruplarına dağılımını destekleyici biçimdedir. Aşağıdaki Tablo 6’da söz konusu açıklamalar sunulmaktadır.



**Tablo 7.**  
**Faktörlerin Alt Boyutları**

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Cronbach's Alpha
Finansal Tablolar (Özdeğer=10,508)	İşletme Ekonomik Olaylar İle İlgili Sonuçları Güvenilir Olarak Ölçemiyorsa Finansal Tablolara Yansıtmaz.	0,863	27,066	0,947
	İşletmelerin Finansal Tablolarında, Bağlı Ortaklıklarının O Döneme İlişkin Karlarından İşletmeye Düşen Payın Da Gelir Olarak Gösterilmesi Gerekmektedir.	0,849		
	Finansal Tabloların Kalitesi Sunulan Açıklayıcı Bilgi / Dipnot Miktarı İle Doğru Orantılıdır.	0,845		
	İşletmeler Daha Yumuşak Geçiş Sağlayabilmek Adına Bazı Varlıkları İçin KOBİ TFRS'de Yer Alan İlgili Standartları Uygularlarken Bazı Varlıkları İçin Eski Uygulamalarına Devam Edebilmelidirler.	0,812		
	Vergi Usul Kanunu ve Uygulamaları Gerçeğin Olduğu Gibi Yansıtılmasını Engelleyeabilmektedir.	0,810		
	Tfrs İle Vuk Sonuçları Açısından Vergisel Anlamda Ortaya Çıkan Farkın (kkg Dışındaki) İzleyen Dönemlerde Geri Kazanılacak Ya Da Ödenecek Olmaları Nedeniyle Bilançoda Varlık Ya Da Borç Olarak Gösterilmeleri Gerekir.	0,803		
	KOBİ TFRS Kapsamında Hazırlanan Finansal Tabloların Kullanılmasında Ki Bir Diğer Finansman (borç) Bulma Sürecini Kolaylaştırmaktır.	0,745		
	Bir Varlığın Alınıp Satıldığı Aktif Bir Piyasa Bulunması Durumunda Bu Piyasada Oluşan Değerinin Gerçeğe Uygun Değer Olarak Kabul Edilmesi ve Varlığın Finansal Tabloda Bu Değerle Raporlanması Uygunur.	0,745		
	İşletmelerin Dönem Sonlarında Hazırladıkları Finansal Raporlarında Devam Eden Faaliyetleri İle Dönem İçerisinde Durdurdukları Faaliyetlerin Sonuçlarının Birbirinden Aynı Şekilde Sunulması Gerekir.	0,741		
	Finansal Raporlama Sürecinde Hangi Muhasebe Politikalarının / Yöntemlerinin Kullanıldığının Finansal Raporları Kullananlar Tarafından Bilinmesi Önemlidir.	0,739		
	Finansal Durum ve Performansın Ölçümünde Nakit Akım Tablosu Kesinlikle Uygulanmalıdır.	0,701		
	Gelir-gider Tablosunda Hiçbir Kalem Olağandışı Olarak Kabul Edilemez.	0,643		
	Borsada Yatırım Yapacak Kişilerin Finansal Tablolardan Yararlanmalarına Gerek Yoktur.	0,642		

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Cronbach's Alpha
Stoklar (Özdeğer=4,207)	Mamul Maliyetinin Hesaplanmasında Sabit Maliyetler, Kapasite Kullanım Oranı Dikkate Alınarak Mamullere Dağıtılmalıdır.	0,821	11,676	0,874
	Stokların Finansal Tablolarda Tanınması Açısından Satışa Hazır Hale Kadar Katlanılan Bütün Maliyetlerin (taşıma Maliyetleri, Gümrük Vergileri Vb.) Stok Maliyetine Dâhil Edilmesi Gerekmeğdir.	0,821		
	Üretim Yapılan Tesislerden (fabrika) Sorumlu Müdürün Maaşı Stoklara Yansıtılmayıp, Genel Yönetim Gideri Olarak Kaydedilmedi.	0,808		
	Lifo Yönteminin Kullanılması Finansal Raporlama Açısından Gerçeğı Yansıtmayan Sonuçlar Ortaya Koyar.	0,710		
	Varlıkların Maliyetlerinin Belirlenmesinde Ödemelerin Ertelenmesinden Kaynaklanan Vade Farkları Varlık Maliyetine Katılmadan Finansman Gideri Olarak Kaydedilmelidir.	0,603		
Maddi Duran Varlıklar (Özdeğer=1,796)	Kıst Amortisman Uygulaması Sadece Taşıtlar İçin Değil Diğer Tüm Maddi Duran Varlıklar İçin De Uygulanmalıdır.	0,749	11,324	0,838
	Amortisman Hesaplanması Sürecinde Yararlanılabilecek Sürenin (faydalı Ömür) Yanı Sıra üretilbilecek ürün Miktarı Da Varlıktan Yararlanma Kıstası Olarak Esas Alınabilir.	0,731		
	Amortisman Oranları Maliye Bakanlığı Tebliğleri İle Değil, İşletmeler Tarafından Varlığın Kullanımına Uygun Şekilde Belirlenmelidir.	0,731		
	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları, İlgili Varlık Satılmamış Olsa Bile Gelir Olarak Kaydedilmelidir.	0,670		
	Satın Alınan Bir Binanın Aktifleştirilmesi Sırasında Binanın üzerinde Bulunduğı Arsa İle Yapının Değerlerinin Ayrıştırılarak Ayrı Kalemlere Kaydedilmesi Gerekmeğdir.	0,658		
	Maddi Duran Varlıkların Değerini Hesaplarken Varlığın Faydalı Ömür Veya Kullanım Kapasite Artışı Hesaplamaya Dahil Edilmelidir.	0,638		
Hasılat (Özdeğer=1,507)	Bir İşletme ürettiğı ürünü (günlük Süt), Farklı Bir ürün (yem) Almak üzere Diğer Bir İşletme İle Takas Ettiğinde Bu İşlem Bir Satış İşlemidir.	0,813	8,204	0,773
	Döneme İlişkin Hizmet Satış Gelirleri Belirlenirken, Dönem İçerisinde Hizmetin Yüzde Kaçının Tamamlandığının Göz Önünde Bulundurulması Gerekir.	0,695		
	İşletmeler Vadeli Satışlarda Hasılat Tutarını Belirlerken Ortaya Çıkan Vade Farkını Da Hasılat Olarak Kaydetmelidirler.	0,666		

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Cronbach's Alpha
	Bir Satış Anlaşmasında Yetersiz Performansı Nedeniyle Müşterinin ürünü İadesine İzin Veriliyorsa, İşletme Hasılatı Kaydetmek İçin İade Süresinin Sona Ermesini Beklemelidir.	0,650		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Özdeğer=1,235)	İşletmenin 3 Sene Sonra Ödeyeceğı Tahmini İşten Çıkarma Tazminatını Bugünkü Değeri İle Bilançoda Göstermesi Gerekir.	0,822	5,910	0,780
	Çalışanların Raporlama Dönemi Boyunca Sundukları Hizmetler Sonucunda Almaya Hak Kazandıkları Faydalara İlişkin Maliyetler (kıdem Tazminatı Gibi) İlgili Dönemde Gider Olarak Kar Zarar Tablosuna Yansıtılmalıdır.	0,791		
Toplam Varyans %64,18				

“TFRS Uygulanabilirlik” ölçeğinin faktör analizi değerlendirilmesinde özdeğeri birden büyük faktörlerin ele alınmasına, değişkenlerin faktör içerisindeki ağırlığını gösteren faktör yüklerinin yüksek olmasına, aynı değişken için faktör yüklerinin birbirine yakın olmamasına dikkat edilmiştir. Ölçeği oluşturan faktörlerin güvenilirlik katsayıları ve açıklanan varyans oranlarının yüksek olması ölçeğin güçlü bir faktör yapısına sahip olduğunu göstermiştir.

Faktörlerin belirlenmesinde TFRS genel mantığını en fazla yansıttığı ve uygulamada en çok yer aldığı düşünülen standartlar göz önünde bulundurulmuştur. Bu doğrultuda Finansal Tabloların Sunuluşu, Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Hasılat ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar faktör gruplarını oluşturmuştur.

TFRS mantığı ile aynı doğrultuda ve ters doğrultuda ifadeler faktörler altında değerlendirilmiş, meslek mensuplarının düşüncelerinin TFRS ile uyumlu olup olmadığına yönelik ifadeler katılıp katılmadıkları göz önünde bulundurularak karar verilmeye çalışılmaktadır.

Birinci faktörde yer alan maddeler “Finansal Tablolar” kısmında yer almaktadır. “Finansal Tablolar” faktörünü oluşturan 13 maddenin güvenilirliği ( $\alpha$ ) 0,947 olarak çok yüksek bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri ise %27,066 olarak saptanmıştır. İkinci faktörde yer alan maddeler “Stoklar” olarak ele alınmıştır. “Stoklar” faktörünü oluşturan 5 maddenin güvenilirliği 0,874 olarak yüksek bir güven düzeyindeyken, açıklanan varyans değeri %11,676 olarak saptanmıştır. Üçüncü faktörde yer alan maddeler “Maddi Duran Varlıklar” olarak ele alınmıştır. “Maddi Duran Varlıklar” faktörünü oluşturan 6 maddenin güvenilirliği 0,838 olarak yüksek bir güven düzeyindeyken, açıklanan varyans değeri %11,324 olarak saptanmıştır. Dördüncü faktörde yer alan maddeler “Hasılat” olarak ele alınmıştır. “Hasılat” faktörünü oluşturan 4 maddenin güvenilirliği 0,773 olarak yüksek bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri %8,204 olarak saptanmıştır. Beşinci faktörde yer alan maddeler “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” olarak ele alınmıştır. “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” faktörünü oluşturan 2 maddenin güvenilirliği 0,780 olarak yüksek bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri %5,910 olarak saptanmıştır. Ölçekteki faktörlerin puanları hesaplanırken faktördeki maddelerin değerleri toplandıktan sonra madde sayısına bölünerek (aritmetik ortalama) faktör puanları elde edilmiştir.

**Tablo 8.**  
**KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler Ölçeği Faktör Yapısı**

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Cronbach's Alpha
F1m (Özdeğer=5,454)	İşletmelere Getirilen Denetim Zorunluluğu Bu Anlamda Standartlara Uygun Mali Tablo Hazırlama Gerekliliğini Ortaya Çıkarmaktadır.	0,780	15,343	0,785
	Standartlar Doğrultusunda Hazırlanmayan Tablolar Bilgi Kullanıcılarının Doğru ve Güvenilir Bilgiye Ulaşmasını Zorlaştırmaktadır.	0,771		
	Hazırlanan Finansal Tabloların, Bilgi Kullanıcıların İhtiyaçları Doğrultusunda Şeffaf ve Genel Amaçlı Olması Gerekmemektedir.	0,654		
	KOBİ TFRS Uygulaması Zorunlu Olduğu İçin Muhasebede Uygulama Birliği Sağlanacaktır.	0,646		
	KOBİ TFRS Standartlarına Geçiş Sürecinin Kısa Olması İşletmeler Açısından Adaptasyon Sorununa Neden Olabilmektedir.	0,445		
F2m (Özdeğer=1,868)	KOBİ TFRSlerin Uygulanması, Finansal Tablolarda Önemli Farklılık Ortaya Çıkaracaktır.	0,824	13,873	0,703
	KOBİ TFRSlerin Uygulanması, Finansal Bilgi Kalitesini Artıracaktır	0,791		
	KOBİlerin Kurumsallaşma Derecesinin Düşük Olması Nedeniyle Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçişte Zorluklar Yaşanacaktır.	0,714		
	KOBİ TFRS Sınır Ötesi Şirket Birleşmeleri Yapılabilmesini ve İşbirliği Anlaşmaları Yapılabilmesi İle İlgili Fırsatları Sağlayacaktır.	0,446		
F3m (Özdeğer=1,492)	İşletme Yöneticilerinin ve Sahiplerinin Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Eğitim Almaları, Standartların Uygulanmasını Olumlu Etkileyecektir.	0,848	12,425	0,754
	İşletme Yöneticilerinin ve Sahiplerinin Temel Muhasebe Eğitimi Almaları Standartların Uygulanmasını Olumlu Etkileyecektir.	0,801		
	Standartlarla İlgili Düzenli Olarak Eğitim Seminerlerinin Verilmesi Standartların Uygulanmasını Olumlu	0,660		



	Etkileyecektir.			
F4m (Özdeğer=1,231)	Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübe Sahibi Olması, Standartların Uygulanmasını Olumlu Etkileyecektir.	0,814	10,458	0,641
	İşletmeler Tarafından KOBİ TFRS'nin Anlaşılabilir Olması Standartların İyi Bir Dille Yazılmasına Bağlıdır.	0,614		
	Kurumsallaşmış ve Örgüt Kültürünü Oturtabilmiş İşletmeler Muhasebe Süreci İle İlgili Değişim ve Yeniliklere Daha Hızlı Adapte Olabilmektedir.	0,613		
F5m (Özdeğer=1,048)	Ülkemizde Vergi Mevzuatı İle KOBİ Muhasebe Standartları Arasındaki Farklılıklar Standartların Uygulanmasını Zorlaştırmaktadır.	0,773	9,528	0,554
	KOBİ Muhasebe Standartları Uygulamasının Getireceği Maliyet, Sağlayacağı Faydadan Daha Fazla Olacaktır.	0,754		
	KOBİ TFRS Standartlarının Karmaşık Bir Yapıya Sahip Olması İşletmeler Tarafından Anlama ve Aşamasında Sıkıntı Yaratabilmektedir.	0,502		
Toplam Varyans %61,627				

“Meslek Mensuplarının *KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler*” ölçeğinin faktör analizi değerlendirilmesinde özdeğeri birden büyük faktörlerin ele alınmasına, değişkenlerin faktör içerisindeki ağırlığını gösteren faktör yüklerinin yüksek olmasına, aynı değişken için faktör yüklerinin birbirine yakın olmamasına dikkat edilmiştir. Ölçeği oluşturan faktörlerin güvenilirlik katsayıları ve açıklanan varyans oranlarının yüksek olması ölçeğin güçlü bir faktör yapısına sahip olduğunu göstermiştir. Birinci faktörde yer alan maddeler “f1m” olarak ele alınmıştır. f1m faktörünü oluşturan 5 maddenin güvenilirliği 0,785 olarak yani yüksek bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri %15,343 olarak saptanmıştır. İkinci faktörde yer alan maddeler “f2m” olarak ele alınmıştır. f2m faktörünü oluşturan 4 maddenin güvenilirliği 0,703 olarak yani yüksek bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri %13,873 olarak saptanmıştır. Üçüncü faktörde yer alan maddeler “f3m” olarak ele alınmıştır. f3m faktörünü oluşturan 3 maddenin güvenilirliği 0,754 olarak yani yüksek bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri %12,425 olarak saptanmıştır. Dördüncü faktörde yer alan maddeler “f4m” olarak ele alınmıştır. f4m faktörünü oluşturan 3 maddenin güvenilirliği 0,641 olarak yani ortalama bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri %10,458 olarak saptanmıştır. Beşinci faktörde yer alan maddeler “f5m” olarak ele alınmıştır. f5m faktörünü oluşturan 3 maddenin güvenilirliği 0,554 olarak yani ortalama bir güven düzeyinde, açıklanan varyans değeri %9,528 olarak saptanmıştır. Ölçekteki faktörlerin puanları hesaplanırken faktördeki maddelerin değerleri toplandıktan sonra madde sayısına bölünerek (aritmetik ortalama) faktör puanları elde edilmiştir.

### **3.7. Verilerin İstatistiksel Analizi**

Araştırmada elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 21.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (Sayı, Yüzde, Ortalama, Standart sapma) kullanılmıştır.

Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup arasındaki farkı t-testi, ikiden fazla grup durumunda parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Tek yönlü (Oneway) Anova testi ve farklılığa neden olan grubun tespitinde Tukey Post Hoc testi kullanılmıştır.

Araştırmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki ilişki Pearsonkorelasyon, etki ise regresyon analizi ile test edilmiştir. Ölçekler arasındaki korelasyon ilişkileri aşağıdaki kriterlere göre değerlendirilmiştir (Kalaycı, 2006, s.116);

<i>r</i>	İlişki
0,00-0,25	Çok Zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

Elde edilen bulgular %95 güven aralığında %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

### 3.7.1. Demografik Özellikler

Aşağıdaki tabloda araştırmaya katılan demografik özelliklerine göre dağılımı verilmiştir. Bununla beraber demografik özellikler içerisinde de gruplar oluşturulmuştur, bu grupların frekansları ve topluluk içerisindeki yüzdesel payları verilmiştir.

**Tablo 9.****Araştırmaya Katılan Meslek mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı**

<b>Tablolar</b>	<b>Gruplar</b>	<b>Frekans (n)</b>	<b>Yüzde (%)</b>
İşletmesinin Faaliyet Süresi	1-9 Yıl	97	29,5
	10-19 Yıl	135	41,0
	20-29 Yıl	66	20,1
	30 Yıl ve üstü	31	9,4
	Toplam	329	100,0
İşletmesinin Çalışan Sayısı	Çalışanı Yok	26	7,9
	1-3 Kişi	212	64,4
	4-6 Kişi	67	20,4
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	7,3
	Toplam	329	100,0
Cinsiyet	Kadın	83	25,2
	Erkek	246	74,8
	Toplam	329	100,0
Yaş	20-29 Yaş	24	7,3
	30-39 Yaş	82	24,9
	40-49 Yaş	107	32,5
	50-59 Yaş	68	20,7
	60-69 Yaş	48	14,6
	Toplam	329	100,0
Öğrenim Durumu	Fakülte	275	83,6
	MYO	12	3,6
	Lise	23	7,0
	Meslek Lisesi	10	3,0
	Diğer	9	2,7
	Toplam	329	100,0
Unvan	YMM	13	4,0
	SMMM	297	90,3
	SM	19	5,8
	Toplam	329	100,0
Mesleki Kıdemi	1-9 Yıl	89	27,1
	10-19 Yıl	133	40,4
	20-29 Yıl	53	16,1
	30-39 Yıl	34	10,3
	40-49 Yıl	20	6,1
	Toplam	329	100,0
Ruhsat Alış Şekli	Sınavlı	259	78,7
	Sınavsız	70	21,3

	Toplam	329	100,0
Yeni Türk Ticaret Kanununu Okuma Durumu	Evet	300	91,2
	Hayır	29	8,8
	Toplam	329	100,0
KOBİ TFRS'ye İlişkin Herhangi Bir Eğitim Alma Durumu	Evet	238	72,3
	Hayır	58	17,6
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	10,0
	Toplam	329	100,0
KOBİ TFRS'lerin Yürürlüğe Girme Tarihinin Erteleneceği Yönünde Beklentisinin Olma Durumu	Evet	216	65,7
	Hayır	113	34,3
	Toplam	329	100,0
Ertelenmesini Uygun Bulduğu Zaman Süresi	2014 6. Ay	10	4,6
	2015 Yılı Başı	34	15,7
	2015 6. Ay	12	5,6
	2016 Yılı Başı	62	28,7
	2017 ve Sonrası	98	45,4
	Toplam	216	100,0

Meslek mensupları işletmenin faaliyet süresi değişkenine göre 97'si (%29,5) 1-9 yıl, 135'i (%41,0) 10-19 yıl, 66'sı (%20,1) 20-29 yıl, 31'i (%9,4) 30 yıl ve üstü olarak dağılmaktadır. Meslek mensuplarının %60'dan fazlası 10-30 yıllık faaliyet süresi olan işletmelerde çalışmaktadırlar. Dolayısıyla standartların ve uygulamaların geçmişi ile ilgili önemli bilgi birikimine sahip işletmelerin çalışanlarıdır diyebiliriz.

Meslek mensupları işletmenin çalışan sayısı değişkenine göre 26'sı (%7,9) Çalışanı yok, 212'si (%64,4) 1-3 kişi, 67'si (%20,4) 4-6 kişi, 24'ü (%7,3) 7 ve daha fazla kişi olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları cinsiyet değişkenine göre 83'ü (%25,2) Kadın, 246'sı (%74,8) Erkek olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları yaş değişkenine göre 24'ü (%7,3) 20-29 yaş, 82'si (%24,9) 30-39 yaş, 107'si (%32,5) 40-49 yaş, 68'i (%20,7) 50-59 yaş, 48'i (%14,6) 60-69 yaş olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları öğrenim durumu değişkenine göre 275'i (%83,6) Fakülte, 12'si (%3,6) MYO, 23'ü (%7,0) Lise, 10'u (%3,0) Meslek Lisesi, 9'u (%2,7) Diğer olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları unvan değişkenine göre 13'ü (%4,0) YMM, 297'si (%90,3) SMMM, 19'u (%5,8) SM olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları mesleki kıdemi değişkenine göre 89'u (%27,1) 1-9 yıl, 133'ü (%40,4) 10-19 yıl, 53'ü (%16,1) 20-29 yıl, 34'ü (%10,3) 30-39 yıl, 20'si (%6,1) 40-49 yıl olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları ruhsat alış şekli değişkenine göre 259'u (%78,7) Sınavlı, 70'i (%21,3) Sınavsız olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları yeni Türk Ticaret Kanunu'nu okuma durumu değişkenine göre 300'ü (%91,2) Evet, 29'u (%8,8) Hayır olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları KOBİ TFRS'ye ilişkin herhangi bir eğitim alma durumu değişkenine göre 238'i (%72,3) Evet, 58'i (%17,6) Hayır, 33'ü (%10,0) Eğitim almadım ancak, çeşitli kaynakları okuyarak yeterli bilgiye sahip oldum olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları KOBİ TFRS'lerin yürürlüğe girme tarihinin erteleneceği yönünde beklentisinin olma durumu değişkenine göre 216'sı (%65,7) Evet, 113'ü (%34,3) Hayır olarak dağılmaktadır.

Meslek mensupları ertelenmesini uygun bulduğu zaman süresi değişkenine göre 10'u (%4,6) 2014 6. Ay, 34'ü (%15,7) 2015 yılı başı, 12'si (%5,6) 2015 6. Ay, 62'si (%28,7) 2016 yılı başı, 98'i (%45,4) 2017 ve sonrası olarak dağılmaktadır.

Özetle, meslek mensupları ağırlıklı olarak 1-3 arası çalışan bulundurmaktadır. Bu çalışanların büyük bir kısmını erkekler oluştururken yaşları çeşitlilik göstermektedir. Bu çalışanların çok büyük bir çoğunluğu fakülte mezunudur. SMMM belgesini almış meslek mensupları bu belgelerini sınavla almışlardır. Meslek mensupları yeni Türk Ticaret Kanununu okuduklarını belirtirken TFRS konusunda eğitim aldıklarını da ifade etmişlerdir. Meslek mensupları, KOBİ TFRS'nin yürürlüğe girme tarihinin erteleneceği konusunda hemfikir olurken meslek mensuplarından soru formlarını yanıtlayanların yarısı bu erteleme nin 2017 yılına kadar olacağını belirtmişlerdir.

Günümüzde meslek mensuplarının, TFRS uygulamalarının getireceği yeniliklere ilişkin görüşleri de önemlidir. Meslek mensuplarının yenilikler ve fırsatlara yönelik görüşleri aşağıdaki tabloda incelenmiştir.

**Tablo 10.**  
**Meslek mensupları KOBİ TFRS’sının Getireceği En Önemli Yenilikler ve Fırsatlara Verdiği Önem Derecelerine Göre Dağılımı**

Tablolar	Gruplar	Frekans(n)	Yüzde (%)
Uluslararası Sermayeyi ülkemize Çekebilmek	En Önemli	103	31,3
	Önemli	133	40,4
	Önemsiz	80	24,3
	En Önemsiz	13	4,0
	Toplam	329	100,0
Finans Kuruluşlarından Daha Kolay Fon Sağlamak	En Önemli	124	37,7
	Önemli	111	33,7
	Önemsiz	82	24,9
	En Önemsiz	12	3,6
	Toplam	329	100,0
Uluslararası Pazarda Daha Kolay Rekabet Edebilmek	En Önemli	58	17,6
	Önemli	75	22,8
	Önemsiz	150	45,6
	En Önemsiz	46	14,0
	Toplam	329	100,0
Yenilik Getireceğine İnanmıyorum	En Önemli	47	14,3
	Önemli	13	4,0
	Önemsiz	18	5,5
	En Önemsiz	251	76,3
	Toplam	329	100,0

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS’nin getireceği en önemli yenilikler ve fırsatlar arasında “uluslararası sermayeyi ülkemize çekebilmek” ifadesine 103’ünün (%31,3) en önemli, 133’ünün (%40,4) önemli, 80’inin (%24,3) önemsiz, 13’ünün (%4,0) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS’nin getireceği en önemli yenilikler ve fırsatlar arasında “Finans kuruluşlarından daha kolay fon sağlamak” ifadesine

124'ünün (%37,7) en önemli, 111'inin (%33,7) önemli, 82'sinin (%24,9) önemsiz, 12'sinin (%3,6) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS sınır getireceği en önemli yenilikler ve fırsatlar arasında “*Uluslararası pazarda daha kolay rekabet edebilmek*” ifadesine 58'inin (%17,6) en önemli, 75'inin (%22,8) önemli, 150'sinin (%45,6) önemsiz, 46'sinin (%14,0) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS sınır getireceği en önemli yenilikler ve fırsatlar arasında “*Yenilik getireceğine inanmıyorum*” ifadesine 47'sinin (%14,3) en önemli, 13'ünün (%4,0) önemli, 18'inin (%5,5) önemsiz, 251'inin (%76,3) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Özetle, meslek mensuplarının KOBİ TFRS'den uluslararası rekabet kolaylığı getirmesini, finansman bulmada kolaylık sağlamasını ve uluslararası sermayeyi çekmede gelişim sağlamasını beklemektedirler.

**Tablo 11.**

**Meslek mensuplarının TFRS/KOBİ TFRS'ye Geçiş Aşamasında En Fazla Eksiklik Hissettiği Konulara Verdiği Önem Derecelerine Göre Dağılımı**

Tablolar	Gruplar	Frekans(n)	Yüzde (%)
TFRS Alanında Yetişmiş Personel Olmaması	En Önemli	110	33,4
	Önemli	126	38,3
	Önemsiz	66	20,1
	En Önemsiz	27	8,2
	Toplam	329	100,0
Türkiye'de TFRS Konusunda Uzman Eğitimden Eksikliği	En Önemli	113	34,3
	Önemli	124	37,7
	Önemsiz	62	18,8
	En Önemsiz	30	9,1
	Toplam	329	100,0
TFRS'ye Uygun Hesap Planının Halen Yayınlanmamış Olması	En Önemli	68	20,7
	Önemli	49	14,9
	Önemsiz	162	49,2
	En Önemsiz	50	15,2
	Toplam	329	100,0
Zaman Yetersizliği	En Önemli	36	10,9



	Önemli	30	9,1
	Önemsiz	39	11,9
	En Önemsiz	224	68,1
	Toplam	329	100,0

Meslek mensuplarının TFRS/KOBİ TFRS sına geçiş aşamasında en fazla eksiklik hissettiği konu olarak “*TFRS alanında yetişmiş personel olmaması*” ifadesine 110’unun (%33,4) en önemli, 126’sının (%38,3) önemli, 66’sının (%20,1) önemsiz, 27’sinin (%8,2) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Meslek mensuplarının TFRS/KOBİ TFRS sına geçiş aşamasında en fazla eksiklik hissettiği konu olarak “*Türkiye’de TFRS konusunda uzman eğitmen eksikliği*” ifadesine 113’ünün (%34,3) en önemli, 124’ünün (%37,7) önemli, 62’sinin (%18,8) önemsiz, 30’unun (%9,1) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Meslek mensuplarının TFRS/KOBİ TFRS sına geçiş aşamasında en fazla eksiklik hissettiği konu olarak “*TFRS’ye uygun hesap planının halen yayınlanmamış olması*” ifadesine 68’inin (%20,7) en önemli, 49’unun (%14,9) önemli, 162’sinin (%49,2) önemsiz, 50’sinin (%15,2) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Meslek mensuplarının TFRS/KOBİ TFRS sına geçiş aşamasında en fazla eksiklik hissettiği konu olarak “*Zaman yetersizliği*” ifadesine 36’sinin (%10,9) en önemli, 30’unun (%9,1) önemli, 39’unun (%11,9) önemsiz, 224’ünün (%68,1) en önemsiz olarak cevap verdiği görülmektedir.

Özetle, meslek mensupları, en büyük eksiklik olarak yetişmiş personel olmaması ve uzman eksikliğini görmektedirler. Uygun hesap planının halen yayınlanmamış olmasının ve zaman yetersizliğinin ise önemsiz olduğunu belirterek eksikliklerinin büyük bir etkisinin olmadığını belirtmişlerdir.

### **3.7.2. “KOBİ TFRS’yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının “*KOBİ TFRS’yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler*” ile ilgili ifadelere verdiği cevapların dağılımları Tablo 11’de görülmektedir.

**Tablo 12.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının “KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları**

	Katılmıyor		Kısmen Katılmıyor		Kararsız		Kısmen Katılıyor		Katılıyor		Ort	Ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
KOBİ TFRSlerin Uygulanması, Finansal Bilgi Kalitesini Artıracaktır	4	1,2	6	1,8	7	2,1	46	14,0	266	80,9	4,710	0,710
KOBİ TFRSlerin Uygulanması, Finansal Tablolarda Önemli Farklılık Ortaya Çıkaracaktır.	6	1,8	4	1,2	17	5,2	61	18,5	241	73,3	4,600	0,798
KOBİlerin Kurumsallaşma Derecesinin Düşük Olması Nedeniyle Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçişte Zorluklar Yaşanacaktır.	2	0,6	9	2,7	12	3,6	57	17,3	249	75,7	4,650	0,735
KOBİ TFRS Sınır Ötesi Şirket Birleşmeleri Yapılabilmesini ve İşbirliği Anlaşmaları Yapılabilmesi İle İlgili Fırsatları Sağlayacaktır.	9	2,7	10	3,0	33	10,0	87	26,4	190	57,8	4,330	0,968
KOBİ TFRS Uygulaması Zorunlu Olduğu İçin Muhasebede Uygulama Birliği Sağlanacaktır.	19	5,8	13	4,0	19	5,8	66	20,1	212	64,4	4,330	1,128
KOBİ Muhasebe Standartları Uygulamasının Getireceği Maliyet, Sağlayacağı Faydadan Daha Fazla Olacaktır.	50	15,2	29	8,8	51	15,5	78	23,7	121	36,8	3,580	1,440
Ülkemizde Vergi Mevzuatı İle KOBİ Muhasebe Standartları Arasındaki Farklılıklar Standartların Uygulanmasını Zorlaştırmaktadır.	24	7,3	15	4,6	22	6,7	57	17,3	211	64,1	4,260	1,217
İşletme Yöneticilerinin ve Sahiplerinin Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Eğitim Almaları, Standartların Uygulanmasını Olumlu Etkileyecektir.	6	1,8	3	0,9	16	4,9	37	11,2	267	81,2	4,690	0,766
İşletme Yöneticilerinin ve Sahiplerinin Temel Muhasebe Eğitimi Almaları Standartların Uygulanmasını Olumlu Etkileyecektir.	15	4,6	13	4,0	15	4,6	51	15,5	235	71,4	4,450	1,061
Standartlarla İlgili Düzenli Olarak Eğitim Seminerlerinin Verilmesi Standartların Uygulanmasını Olumlu Etkileyecektir.	7	2,1	1	0,3	5	1,5	29	8,8	287	87,2	4,790	0,688
Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübe Sahibi Olması, Standartların Uygulanmasını Olumlu Etkileyecektir.	9	2,7	0	0,0	8	2,4	31	9,4	281	85,4	4,750	0,753
Kurumsallaşmış ve Örgüt Kültürünü Oturtabilmiş İşletmeler Muhasebe Süreci İle İlgili Değişim ve Yeniliklere Daha Hızlı Adapte Olabilmektedir.	1	0,3	2	0,6	14	4,3	43	13,1	269	81,8	4,750	0,587
İşletmeler Tarafından KOBİ TFRSnin Anlaşılabilir Olması Standartların İyi Bir Dille Yazılmasına Bağlıdır.	3	0,9	10	3,0	7	2,1	65	19,8	244	74,2	4,630	0,754
KOBİ TFRS Standartlarının Karmaşık Bir Yapıya Sahip Olması İşletmeler Tarafından Anlama ve Aşamada Sıkıntı Yaratabilmektedir.	6	1,8	6	1,8	19	5,8	84	25,5	214	65,0	4,500	0,834

İşletmelere Getirilen Denetim Zorunluluğu Bu Anlamda Standartlara Uygun Mali Tablo Hazırlama Gerekliliğini Ortaya Çıkarmaktadır.	7	2,1	9	2,7	13	4,0	59	17,9	241	73,3	4,570	0,863
Standartlar Doğrultusunda Hazırlanmayan Tablolar Bilgi Kullanıcılarının Doğru ve Güvenilir Bilgiye Ulaşmasını Zorlaştırmaktadır.	11	3,3	3	0,9	9	2,7	55	16,7	251	76,3	4,620	0,866
KOBİ TFRS Standartlarına Geçiş Sürecinin Kısa Olması İşletmeler Açısından Adaptasyon Sorununa Neden Olabilmektedir.	8	2,4	3	0,9	10	3,0	53	16,1	255	77,5	4,650	0,797
Hazırlanan Finansal Tabloların, Bilgi Kullanıcıların İhtiyaçları Doğrultusunda Şeffaf ve Genel Amaçlı Olması Gerekmemektedir.	7	2,1	4	1,2	5	1,5	29	8,8	284	86,3	4,760	0,737

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının “*KOBİ TFRS’yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler*” ile ilgili ifadelerine verdiği cevaplar incelendiğinde;

“*KOBİ TFRS’lerin uygulanması, finansal tablolarda önemli farklılık ortaya çıkaracaktır.*” ifadesine meslek mensuplarının, %1,8’i (n=6) katılmıyorum, %1,2’si (n=4) kısmen katılmıyorum, %5,2’si (n=17) kararsızım, %18,5’i (n=61) kısmen katılıyorum, %73,3’ü (n=241) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının “*KOBİ TFRS’lerin uygulanması, finansal tablolarda önemli farklılık ortaya çıkaracaktır.*” ifadesine çok yüksek ( $4,600 \pm 0,798$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla standartların uygulanmasının finansal tablolarda önemli farklılık yaratacağını düşünmektedirler.

“*KOBİ’lerin kurumsallaşma derecesinin düşük olması nedeniyle muhasebe standartları uygulamasına geçişte zorluklar yaşanacaktır.*” ifadesine meslek mensuplarının, %0,6’sı (n=2) katılmıyorum, %2,7’si (n=9) kısmen katılmıyorum, %3,6’sı (n=12) kararsızım, %17,3’ü (n=57) kısmen katılıyorum, %75,7’si (n=249) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının “*KOBİ’lerin kurumsallaşma derecesinin düşük olması nedeniyle muhasebe standartları uygulamasına geçişte zorluklar yaşanacaktır.*” ifadesine çok yüksek ( $4,650 \pm 0,735$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Sonuç olarak meslek mensuplarının kurumsallaşma eksiğinin uygulamaya geçişte sorunlar yaratacağını düşündükleri görülmüştür.

“*KOBİ TFRS’ sınır ötesi şirket birleşmeleri yapılabilmesini ve işbirliği anlaşmaları yapılabilmesi ile ilgili fırsatları sağlayacaktır.*” ifadesine meslek mensuplarının, %2,7’si (n=9) katılmıyorum, %3,0’ı (n=10) kısmen katılmıyorum, %10,0’ı (n=33) kararsızım, %26,4’ü (n=87) kısmen katılıyorum, %57,8’i (n=190) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının “*KOBİ TFRS’ sınır ötesi şirket birleşmeleri yapılabilmesini ve işbirliği anlaşmaları yapılabilmesi ile ilgili fırsatları sağlayacaktır.*” ifadesine çok yüksek ( $4,330 \pm 0,968$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla meslek mensuplarının yeni standartların uluslararası şirket birleşmeleri ve işbirliği anlaşmaları noktalarında fayda sağlayacağı görüşünde oldukları bulunmuştur.

*“KOBİ TFRS’ uygulaması zorunlu olduğu için muhasebede uygulama birliği sağlanacaktır.”* ifadesine meslek mensuplarının, %5,8’i (n=19) katılmıyorum, %4,0’i (n=13) kısmen katılmıyorum, %5,8’i (n=19) kararsızım, %20,1’i (n=66) kısmen katılıyorum, %64,4’ü (n=212) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının *“KOBİ TFRS’ uygulaması zorunlu olduğu için muhasebede uygulama birliği sağlanacaktır.”* ifadesine çok yüksek ( $4,330 \pm 1,128$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Sonuç olarak standartların uygulama zorunluluğunun muhasebede uygulama birliği sağlama noktasında etkili olacağını düşündükleri görülmüştür.

*“KOBİ muhasebe standartları uygulamasının getireceği maliyet, sağlayacağı faydadan daha fazla olacaktır.”* ifadesine meslek mensuplarının, %15,2’si (n=50) katılmıyorum, %8,8’i (n=29) kısmen katılmıyorum, %15,5’i (n=51) kararsızım, %23,7’si (n=78) kısmen katılıyorum, %36,8’i (n=121) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının *“KOBİ muhasebe standartları uygulamasının getireceği maliyet, sağlayacağı faydadan daha fazla olacaktır.”* ifadesine yüksek ( $3,580 \pm 1,440$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Bu durum, meslek mensuplarının, standartların uygulanmasının faydalarının uygulama maliyetlerine katlanmaya değer olduğu görüşünde olduklarını göstermektedir

*“Ülkemizde vergi mevzuatı ile KOBİ muhasebe standartları arasındaki farklılıklar standartların uygulanmasını zorlaştırmaktadır.”* ifadesine meslek mensupları, %7,3’ü (n=24) katılmıyorum, %4,6’sı (n=15) kısmen katılmıyorum, %6,7’si (n=22) kararsızım, %17,3’ü (n=57) kısmen katılıyorum, %64,1’i (n=211) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının *“Ülkemizde vergi mevzuatı ile KOBİ muhasebe standartları arasındaki farklılıklar standartların uygulanmasını zorlaştırmaktadır.”* ifadesine çok yüksek ( $4,260 \pm 1,217$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Özetle meslek mensupları, vergi mevzuatı ile KOBİ muhasebe standartları arasındaki farklılıkların standart uygulamasında zorluklara sebebiyet olacağı görüşündedirler.

*“İşletme yöneticilerinin ve sahiplerinin yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili eğitim almaları, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.”* ifadesine meslek mensupları, %1,8’i (n=6) katılmıyorum, %0,9’u (n=3) kısmen katılmıyorum, %4,9’u (n=16) kararsızım, %11,2’si (n=37) kısmen katılıyorum, %81,2’si (n=267)

katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletme yöneticilerinin ve sahiplerinin yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili eğitim almaları, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.” ifadesine çok yüksek ( $4,690 \pm 0,766$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Bu, meslek mensuplarının, işletme yönetici ve sahiplerinin TTK ile ilgili eğitim almalarının standart uygulamalarını olumlu yönde etkileyeceği görüşünde olduklarını göstermektedir.

*“İşletme yöneticilerinin ve sahiplerinin temel muhasebe eğitimi almaları standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.”* ifadesine meslek mensupları, %4,6'sı (n=15) katılmıyorum, %4,0'ı (n=13) kısmen katılmıyorum, %4,6'sı (n=15) kararsızım, %15,5'i (n=51) kısmen katılıyorum, %71,4'ü (n=235) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletme yöneticilerinin ve sahiplerinin temel muhasebe eğitimi almaları standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.” ifadesine çok yüksek ( $4,450 \pm 1,061$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla meslek mensupları işletme yönetici ve sahiplerinin temel muhasebe eğitimi almalarının standartların uygulanmasında olumlu etkiye sahip olacağı görüşündedirler.

*“Standartlarla ilgili düzenli olarak eğitim seminerlerinin verilmesi standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.”* ifadesine meslek mensupları, %2,1'i (n=7) katılmıyorum, %0,3'ü (n=1) kısmen katılmıyorum, %1,5'i (n=5) kararsızım, %8,8'i (n=29) kısmen katılıyorum, %87,2'si (n=287) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “standartlarla ilgili düzenli olarak eğitim seminerlerinin verilmesi standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.” ifadesine çok yüksek ( $4,790 \pm 0,688$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Yani meslek mensupları eğitim seminerlerinin, standart uygulamalarına olumlu etki yapacağını düşünmektedirler.

*“Meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olması, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.”* ifadesine meslek mensuplarının, %2,7'si (n=9) katılmıyorum, %2,4'ü (n=8) kararsızım, %9,4'ü (n=31) kısmen katılıyorum, %85,4'ü (n=281) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olması, standartların uygulanmasını olumlu etkileyecektir.” ifadesine çok yüksek ( $4,750 \pm 0,753$ ) düzeyde katıldıkları

saptanmıştır. Özetle meslek mensupları meslek mensuplarının mesleki tecrübe sahibi olmasının standartların uygulanmasına olumlu etki yapacağı görüşündedirler.

*“Kurumsallaşmış ve örgüt kültürünü oturtabilmiş işletmeler muhasebe süreci ile ilgili değişim ve yeniliklere daha hızlı adapte olabilmektedir.”* ifadesine meslek mensupları, %0,3'ü (n=1) katılmıyorum, %0,6'sı (n=2) kısmen katılmıyorum, %4,3'ü (n=14) kararsızım, %13,1'i (n=43) kısmen katılıyorum, %81,8'i (n=269) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “kurumsallaşmış ve örgüt kültürünü oturtabilmiş işletmeler muhasebe süreci ile ilgili değişim ve yeniliklere daha hızlı adapte olabilmektedir.” ifadesine çok yüksek ( $4,750 \pm 0,587$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla kurumsallaşmış ve örgüt kültürünü oturtabilmiş işletmelerin yeni standart uygulamalarına daha kolay ve hızlı adapte olabilecekleri görüşündedirler.

*“İşletmeler tarafından KOBİ TFRS'nin anlaşılabilir olması standartların iyi bir dille yazılmasına bağlıdır.”* ifadesine meslek mensuplarının, %0,9'u (n=3) katılmıyorum, %3,0'ı (n=10) kısmen katılmıyorum, %2,1'i (n=7) kararsızım, %19,8'i (n=65) kısmen katılıyorum, %74,2'si (n=244) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletmeler tarafından KOBİ TFRS'nin anlaşılabilir olması standartların iyi bir dille yazılmasına bağlıdır.” ifadesine çok yüksek ( $4,630 \pm 0,754$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Özetle meslek mensupları, standartların anlaşılır bir dille yazılmasının işletmelerin KOBİ TFRS standartlarını anlamasında önemli olduğu görüşündedirler.

*“KOBİ TFRS' standartlarının karmaşık bir yapıya sahip olması işletmeler tarafından anlama ve aşamasında sıkıntı yaratabilmektedir.”* ifadesine meslek mensupları, %1,8'i (n=6) katılmıyorum, %1,8'i (n=6) kısmen katılmıyorum, %5,8'i (n=19) kararsızım, %25,5'i (n=84) kısmen katılıyorum, %65,0'ı (n=214) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “KOBİ TFRS' standartlarının karmaşık bir yapıya sahip olması işletmeler tarafından anlama ve aşamasında sıkıntı yaratabilmektedir.” ifadesine çok yüksek ( $4,500 \pm 0,834$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Yani meslek mensuplarına göre standartların karmaşık yapısı KOBİ TFRS'nin anlaşılmasında güçlük çıkartacaktır.

*“İşletmelere getirilen denetim zorunluluğu bu anlamda standartlara uygun mali tablo hazırlama gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.”* ifadesine meslek mensuplarının, %2,1'i (n=7) katılmıyorum, %2,7'si (n=9) kısmen katılmıyorum, %4,0'ı (n=13) kararsızım, %17,9'u (n=59) kısmen katılıyorum, %73,3'ü (n=241) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının *“işletmelere getirilen denetim zorunluluğu bu anlamda standartlara uygun mali tablo hazırlama gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.”* ifadesine çok yüksek ( $4,570 \pm 0,863$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla meslek mensupları, denetim zorunluluğunun, standartlara uyum zorunluluğunu da beraberinde getirdiği görüşündedirler.

*“Standartlar doğrultusunda hazırlanmayan tablolar bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasını zorlaştırmaktadır.”* ifadesine meslek mensupları, %3,3'ü (n=11) katılmıyorum, %0,9'u (n=3) kısmen katılmıyorum, %2,7'si (n=9) kararsızım, %16,7'si (n=55) kısmen katılıyorum, %76,3'ü (n=251) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları *“standartlar doğrultusunda hazırlanmayan tablolar bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasını zorlaştırmaktadır.”* ifadesine çok yüksek ( $4,620 \pm 0,866$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Yani meslek mensupları, standartlar doğrultusunda hazırlanmayan tabloların doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasını zorlaştırdığını düşünmektedirler.

*“KOBİ TFRS' standartlarına geçiş sürecinin kısa olması işletmeler açısından adaptasyon sorununa neden olabilmektedir.”* ifadesine meslek mensupları, %2,4'ü (n=8) katılmıyorum, %0,9'u (n=3) kısmen katılmıyorum, %3,0'ı (n=10) kararsızım, %16,1'i (n=53) kısmen katılıyorum, %77,5'i (n=255) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları *“KOBİ TFRS' standartlarına geçiş sürecinin kısa olması işletmeler açısından adaptasyon sorununa neden olabilmektedir.”* ifadesine çok yüksek ( $4,650 \pm 0,797$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla sürenin kısa olmasının adaptasyonu zorlaştırdığı görüşündedirler.

*“Hazırlanan finansal tabloların, bilgi kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda şeffaf ve genel amaçlı olması gerekmektedir.”* ifadesine meslek mensupları, %2,1'i (n=7) katılmıyorum, %1,2'si (n=4) kısmen katılmıyorum, %1,5'i (n=5) kararsızım, %8,8'i (n=29) kısmen katılıyorum, %86,3'ü (n=284) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları *“hazırlanan finansal tabloların, bilgi*



kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda şeffaf ve genel amaçlı olması gerekmektedir.” ifadesine çok yüksek ( $4,760 \pm 0,737$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Özetle finansal tabloların şeffaf ve genel amaçlı olması gerektiğini düşünmektedirler.

### **3.7.3. “TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları**

TFRS uygulanabilirlik ölçeği ile ilgili ifadelere meslek mensuplarının verdiği cevaplara göre hazırlanan tablolar aşağıda sunulmuştur.

#### **3.7.3.1. “Finansal Tablolar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları**

Araştırmaya katılan meslek mensupları “Finansal Tablolar” ile ilgili ifadelere verdiği cevapların dağılımları Tablo 12’de görülmektedir.

**Tablo 13.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları “Finansal Tablolar” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları**

	Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Katılıyorum		Ort	Ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
İşletme Ekonomik Olaylar İle İlgili Sonuçları Güvenilir Olarak Ölçemiyorsa Finansal Tablolara Yansıtılmaz.	14	4,3	22	6,7	42	12,8	91	27,7	160	48,6	4,100	1,122
İşletmelerin Finansal Tablolarında, Bağlı Ortaklıklarının O Döneme İlişkin Karlarından İşletmeye Düşen Payın Da Gelir Olarak Gösterilmesi Gerekmemektedir.	25	7,6	34	10,3	54	16,4	90	27,4	126	38,3	3,780	1,266
Finansal Tabloların Kalitesi Sunulan Açıklayıcı Bilgi / Dipnot Miktarı İle Doğru Orantılıdır.	23	7,0	38	11,6	60	18,2	96	29,2	112	34,0	3,720	1,240
İşletmeler Daha Yumuşak Geçiş Sağlayabilmek Adına Bazı Varlıkları İçin KOBİ TFRS'de Yer Alan İlgili Standartları Uygularlarken Bazı Varlıkları İçin Eski Uygulamalarına Devam Edebilmelidirler.	23	7,0	40	12,2	70	21,3	87	26,4	109	33,1	3,670	1,246
Vergi Usul Kanunu ve Uygulamaları Gerçeğin Olduğu Gibi Yansıtılmasını Engelleyebilmektedir.	6	1,8	21	6,4	52	15,8	76	23,1	174	52,9	4,190	1,036
Tfrs İle Vuk Sonuçları Açısından Vergisel Anlamda Ortaya Çıkan Farkın (kkeg Dışındaki) İzleyen Dönemlerde Geri Kazanılacak Ya Da Ödenecek Olmaları Nedeniyle Bilançoda Varlık Ya Da Borç Olarak Gösterilmeleri Gerekir.	14	4,3	26	7,9	53	16,1	97	29,5	139	42,2	3,980	1,134
KOBİ TFRS Kapsamında Hazırlanan Finansal Tabloların Kullanılmasında Ki Bir Diğer Finansman (borç) Bulma Sürecini Kolaylaştırmaktır.	17	5,2	28	8,5	40	12,2	66	20,1	178	54,1	4,090	1,210
Finansal Raporlama Sürecinde Hangi Muhasebe Politikalarının / Yöntemlerinin Kullanıldığının Finansal Raporları Kullananlar Tarafından Bilinmesi Önemlidir.	20	6,1	24	7,3	46	14,0	79	24,0	160	48,6	4,020	1,212
Bir Varlığın Alınıp Satıldığı Aktif Bir Piyasa Bulunması Durumunda Bu Piyasada Oluşan Değerinin Gerçeğe Uygun Değer Olarak Kabul Edilmesi ve Varlığın Finansal Tabloda Bu Değerle Raporlanması Uygundur.	7	2,1	18	5,5	38	11,6	78	23,7	188	57,1	4,280	1,010
İşletmelerin Dönem Sonlarında Hazırladıkları Finansal Raporlarında Devam Eden Faaliyetleri İle Dönem	18	5,5	30	9,1	37	11,2	86	26,1	158	48,0	4,020	1,206

İçerisinde Durdurdukları Faaliyetlerin Sonuçlarının Birbirinden Ayrı Şekilde Sunulması Gerekir.												
Gelir-gider Tablosunda Hiçbir Kalem Olağandışı Olarak Kabul Edilemez.	51	15,5	38	11,6	37	11,2	93	28,3	110	33,4	3,530	1,444
Finansal Durum ve Performansın Ölçümünde Nakit Akım Tablosu Kesinlikle Uygulanmalıdır.	12	3,6	18	5,5	35	10,6	92	28,0	172	52,3	4,200	1,068
Borsada Yatırım Yapacak Kişilerin Finansal Tablolardan Yararlanmalarına Gerek Yoktur.	4	1,2	14	4,3	44	13,4	106	32,2	161	48,9	4,230	0,922

Araştırmaya katılan meslek mensupları “*Finansal Tablolar*” ile ilgili ifadelere verdiği cevaplar incelendiğinde;

“*İşletme ekonomik olaylar ile ilgili sonuçları güvenilir olarak ölçemiyorsa finansal tablolara yansıtılmaz.*” ifadesine meslek mensupları, %4,3'ü (n=14) katılmıyorum, %6,7'si (n=22) kısmen katılmıyorum, %12,8'i (n=42) kararsızım, %27,7'si (n=91) kısmen katılıyorum, %48,6'sı (n=160) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletme ekonomik olaylar ile ilgili sonuçları güvenilir olarak ölçemiyorsa finansal tablolara yansıtılmaz.” ifadesine yüksek (4,100 ± 1,122) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla meslek mensupları, ekonomik olaylar ile ilgili sonuç ölçümleri güvenilir değilse finansal tablolara yansıtılamaz görüşünde oldukları bulunmuştur.

“*İşletmelerin finansal tablolarında, bağlı ortaklıklarının o döneme ilişkin karlarından işletmeye düşen payın da gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir.*” ifadesine meslek mensupları, %7,6'sı (n=25) katılmıyorum, %10,3'ü (n=34) kısmen katılmıyorum, %16,4'ü (n=54) kararsızım, %27,4'ü (n=90) kısmen katılıyorum, %38,3'ü (n=126) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletmelerin finansal tablolarında, bağlı ortaklıklarının o döneme ilişkin karlarından işletmeye düşen payın da gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir.” ifadesine yüksek (3,780 ± 1,266) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Yani meslek mensupları, bağlı ortaklıkların döneme ilişkin karlardan işletmeye düşen payın o döneme ait finansal tablolarda gelir olarak gösterilmesi gerektiğini düşündükleri bulunmuştur.

“*Finansal tabloların kalitesi sunulan açıklayıcı bilgi / dipnot miktarı ile doğru orantılıdır.*” ifadesine meslek mensupları, %7,0'ı (n=23) katılmıyorum, %11,6'sı (n=38) kısmen katılmıyorum, %18,2'si (n=60) kararsızım, %29,2'si (n=96) kısmen katılıyorum, %34,0'ı (n=112) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “finansal tabloların kalitesi sunulan açıklayıcı bilgi / dipnot miktarı ile doğru orantılıdır.” ifadesine yüksek (3,720 ± 1,240) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Bu yüksek düzeyli katılım meslek mensupları açıklayıcı bilgi/ dipnot miktarı ile finansal tabloların kalitesinin doğru orantılı olduğunu düşündüklerinin göstermektedir.

*“İşletmeler daha yumuşak geçişi sağlayabilmek adına bazı varlıkları için KOBİ TFRS'de yer alan ilgili standartları uygularken bazı varlıkları için eski uygulamalarına devam edebilmelidirler.”* ifadesine meslek mensupları, %7,0'ı (n=23) katılmıyorum, %12,2'si (n=40) kısmen katılmıyorum, %21,3'ü (n=70) kararsızım, %26,4'ü (n=87) kısmen katılıyorum, %33,1'i (n=109) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları *“işletmeler daha yumuşak geçişi sağlayabilmek adına bazı varlıkları için KOBİ TFRS'de yer alan ilgili standartları uygularken bazı varlıkları için eski uygulamalarına devam edebilmelidirler.”* ifadesine yüksek (3,670 ± 1,246) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla meslek mensupları yeni standartlara geçiş sırasında işletmelerin bazı varlıkları için eski uygulamaları kullanabilmelerinin, bu geçiş sürecinde işletmelere kolaylık sağlayacağı görüşündedirler.

*“Vergi usul kanunu ve uygulamaları gerçeğin olduğu gibi yansıtılmasını engelleyebilmektedir.”* ifadesine meslek mensupları, %1,8'i (n=6) katılmıyorum, %6,4'ü (n=21) kısmen katılmıyorum, %15,8'i (n=52) kararsızım, %23,1'i (n=76) kısmen katılıyorum, %52,9'u (n=174) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları *“vergi usul kanunu ve uygulamaları gerçeğin olduğu gibi yansıtılmasını engelleyebilmektedir.”* ifadesine yüksek (4,190 ± 1,036) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Bu da gösteriyor ki meslek mensupları vergi usul kanunu ve uygulamalarının finansal gerçekleri yansıtmada engelleyici unsur olduğunu düşünmektedirler.

*“TFRS ile VUK sonuçları açısından vergisel anlamda ortaya çıkan farkın (KKEG dışındaki) izleyen dönemlerde geri kazanılacak ya da ödenecek olmaları nedeniyle bilançoda varlık ya da borç olarak gösterilmeleri gerekir.”* ifadesine meslek mensuplarının, %4,3'ü (n=14) katılmıyorum, %7,9'u (n=26) kısmen katılmıyorum, %16,1'i (n=53) kararsızım, %29,5'i (n=97) kısmen katılıyorum, %42,2'si (n=139) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları *“TFRS ile VUK sonuçları açısından vergisel anlamda ortaya çıkan farkın (KKEG dışındaki) izleyen dönemlerde geri kazanılacak ya da ödenecek olmaları nedeniyle bilançoda varlık ya da borç olarak gösterilmeleri gerekir.”* ifadesine yüksek (3,980 ± 1,134) düzeyde katıldıkları saptanmış ve düşüncelerinin bu yönde olduğu görülmüştür.

*“KOBİ TFRS kapsamında hazırlanan finansal tabloların kullanılmasında ki bir diğer finansman (borç) bulma sürecini kolaylaştırmaktır.”* ifadesine meslek mensuplarının, %5,2'si (n=17) katılmıyorum, %8,5'i (n=28) kısmen katılmıyorum, %12,2'si (n=40) kararsızım, %20,1'i (n=66) kısmen katılıyorum, %54,1'i (n=178) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “KOBİ TFRS kapsamında hazırlanan finansal tabloların kullanılmasında ki bir diğer finansman (borç) bulma sürecini kolaylaştırmaktır.” ifadesine yüksek (4,090 ± 1,210) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

*“Finansal raporlama sürecinde hangi muhasebe politikalarının / yöntemlerinin kullanıldığının finansal raporları kullananlar tarafından bilinmesi önemlidir.”* ifadesine meslek mensupları, %6,1'i (n=20) katılmıyorum, %7,3'ü (n=24) kısmen katılmıyorum, %14,0'ı (n=46) kararsızım, %24,0'ı (n=79) kısmen katılıyorum, %48,6'sı (n=160) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “finansal raporlama sürecinde hangi muhasebe politikalarının / yöntemlerinin kullanıldığının finansal raporları kullananlar tarafından bilinmesi önemlidir.” ifadesine yüksek (4,020 ± 1,212) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla meslek mensupları, finansal rapor kullanıcılarının, raporlama sürecinde hangi yöntemlerin kullanıldığını bilmeleri gerektiğini düşünmektedirler.

*“Bir varlığın alınıp satıldığı aktif bir piyasa bulunması durumunda bu piyasada oluşan değerinin gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi ve varlığın finansal tabloda bu değerle raporlanması uygundur.”* ifadesine meslek mensupları, %2,1'i (n=7) katılmıyorum, %5,5'i (n=18) kısmen katılmıyorum, %11,6'sı (n=38) kararsızım, %23,7'si (n=78) kısmen katılıyorum, %57,1'i (n=188) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “bir varlığın alınıp satıldığı aktif bir piyasa bulunması durumunda bu piyasada oluşan değerinin gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi ve varlığın finansal tabloda bu değerle raporlanması uygundur.” ifadesine çok yüksek (4,280 ± 1,010) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Bu da gösteriyor ki meslek mensupları aktif piyasası bulunan bir varlığın piyasa değerinin gerçeğe uygun değer olarak alınmasını uygun bulmaktadırlar.

*“İşletmelerin dönem sonlarında hazırladıkları finansal raporlarında devam eden faaliyetleri ile dönem içerisinde durdurdukları faaliyetlerin sonuçlarının*

*birbirinden ayrı şekilde sunulması gerekir.*” ifadesine meslek mensupları, %5,5'i (n=18) katılmıyorum, %9,1'i (n=30) kısmen katılmıyorum, %11,2'si (n=37) kararsızım, %26,1'i (n=86) kısmen katılıyorum, %48,0'ı (n=158) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletmelerin dönem sonlarında hazırladıkları finansal raporlarında devam eden faaliyetleri ile dönem içerisinde durdurdukları faaliyetlerin sonuçlarının birbirinden ayrı şekilde sunulması gerekir.” ifadesine yüksek (4,020 ± 1,206) düzeyde katıldıkları saptanmıştır. Dolayısıyla meslek mensupları, devam eden ve dönem içinde sona eren faaliyetlerin ayrı şekilde sunulması gerektiğini düşündükleri bulunmuştur.

*“Gelir-gider tablosunda hiçbir kalem olağandışı olarak kabul edilemez.”* ifadesine meslek mensupları, %15,5'i (n=51) katılmıyorum, %11,6'sı (n=38) kısmen katılmıyorum, %11,2'si (n=37) kararsızım, %28,3'ü (n=93) kısmen katılıyorum, %33,4'ü (n=110) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “gelir-gider tablosunda hiçbir kalem olağandışı olarak kabul edilemez.” ifadesine yüksek (3,530 ± 1,444) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

*“Finansal durum ve performansın ölçümünde nakit akım tablosu kesinlikle uygulanmalıdır.”* ifadesine meslek mensupları, %3,6'sı (n=12) katılmıyorum, %5,5'i (n=18) kısmen katılmıyorum, %10,6'sı (n=35) kararsızım, %28,0'ı (n=92) kısmen katılıyorum, %52,3'ü (n=172) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “finansal durum ve performansın ölçümünde nakit akım tablosu kesinlikle uygulanmalıdır.” ifadesine çok yüksek (4,200 ± 1,068) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

*“Borsada yatırım yapacak kişilerin finansal tablolardan yararlanmalarına gerek yoktur.”* ifadesine meslek mensuplarının, %1,2'si (n=4) katılmıyorum, %4,3'ü (n=14) kısmen katılmıyorum, %13,4'ü (n=44) kararsızım, %32,2'si (n=106) kısmen katılıyorum, %48,9'u (n=161) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “borsada yatırım yapacak kişilerin finansal tablolardan yararlanmalarına gerek yoktur.” ifadesine çok yüksek (4,230 ± 0,922) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

**3.7.3.2. Maddi Duran Varlıklar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının “Maddi Duran Varlıklar” ile ilgili ifadelere verdiği cevapların dağılımları Tablo 13’de görülmektedir.

**Tablo 14.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları “Maddi Duran Varlıklar” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları**

	Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Katılıyorum		Ort	Ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
Kıst Amortisman Uygulaması Sadece Taşıtlar İçin Değil Diğer Tüm Maddi Duran Varlıklar İçin De Uygulanmalıdır.	0	0,0	4	1,2	19	5,8	46	14,0	260	79,0	4,710	0,630
Amortisman Oranları Maliye Bakanlığı Tebliğleri İle Değil, İşletmeler Tarafından Varlığın Kullanımına Uygun Şekilde Belirlenmelidir.	0	0,0	3	0,9	13	4,0	59	17,9	254	77,2	4,710	0,582
Amortisman Hesaplanması Sürecinde Yararlanılabilecek Sürenin (faydalı Ömür) Yanı Sıra üretilebilecek ürün Miktarı Da Varlıktan Yararlanma Kıstası Olarak Esas Alınabilir.	0	0,0	6	1,8	12	3,6	45	13,7	266	80,9	4,740	0,615
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları, İlgili Varlık Satılmamış Olsa Bile Gelir Olarak Kaydedilmelidir.	2	0,6	12	3,6	20	6,1	78	23,7	217	66,0	4,510	0,816
Maddi Duran Varlıkların Değerini Hesaplarken Varlığın Faydalı Ömür Veya Kullanım Kapasite Artışı Hesaplamaya Dâhil Edilmelidir.	3	0,9	2	0,6	17	5,2	61	18,5	246	74,8	4,660	0,690
Satın Alınan Bir Binanın Aktifleştirilmesi Sırasında Binanın üzerinde Bulunduğu Arsa İle Yapının Değerlerinin Ayrıştırılarak	0	0,0	3	0,9	15	4,6	49	14,9	262	79,6	4,730	0,586





satılmamış olsa bile gelir olarak kaydedilmelidir.” ifadesine çok yüksek ( $4,510 \pm 0,816$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“*Maddi duran varlıkların değerini hesaplarken varlığın faydalı ömür veya kullanım kapasite artışı hesaplamaya dahil edilmelidir.*” ifadesine meslek mensupları, %0,9'u (n=3) katılmıyorum, %0,6'sı (n=2) kısmen katılmıyorum, %5,2'si (n=17) kararsızım, %18,5'i (n=61) kısmen katılıyorum, %74,8'i (n=246) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “maddi duran varlıkların değerini hesaplarken varlığın faydalı ömür veya kullanım kapasite artışı hesaplamaya dahil edilmelidir.” ifadesine çok yüksek ( $4,660 \pm 0,690$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“*Satın alınan bir binanın aktifleştirilmesi sırasında binanın üzerinde bulunduğu arsa ile yapının değerlerinin ayrıştırılarak ayrı kalemlere kaydedilmesi gerekmektedir.*” ifadesine meslek mensupları, %0,9'u (n=3) kısmen katılmıyorum, %4,6'sı (n=15) kararsızım, %14,9'u (n=49) kısmen katılıyorum, %79,6'sı (n=262) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “satın alınan bir binanın aktifleştirilmesi sırasında binanın üzerinde bulunduğu arsa ile yapının değerlerinin ayrıştırılarak ayrı kalemlere kaydedilmesi gerekmektedir.” ifadesine çok yüksek ( $4,730 \pm 0,586$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

### 3.7.3.3. *Hasılat” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları*

Araştırmaya katılan meslek mensupları “*Hasılat*” ile ilgili ifadelere verdiği cevapların dağılımları Tablo 14’de görülmektedir.

**Tablo 15.**

### **Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının “*Hasılat*” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları**

	Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Katılıyorum		Ort	Ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
Bir İşletme ürettiği ürünü (günlük Süt), Farklı Bir ürün (yem) Almak üzere Diğer Bir	1	0,3	6	1,8	23	7,0	124	37,7	175	53,2	4,420	0,728

İşletme İle Takas Ettiğinde Bu İşlem Bir Satış İşlemidir.												
Döneme İlişkin Hizmet Satış Gelirleri Belirlenirken, Dönem İçerisinde Hizmetin Yüzde Kaçının Tamamlandığının Göz Önünde Bulundurulması Gerekir.	0	0,0	6	1,8	36	10,9	113	34,3	174	52,9	4,380	0,753
İşletmeler Vadeli Satışlarda Hasılat Tutarını Belirlerken Ortaya Çıkan Vade Farkını Da Hasılat Olarak Kaydetmelidirler.	1	0,3	12	3,6	58	17,6	135	41,0	123	37,4	4,120	0,844
Bir Satış Anlaşmasında Yetersiz Performansı Nedeniyle Müşterinin ürünü İadesine İzin Veriliyorsa, İşletme Hasılatı Kaydetmek İçin İade Süresinin Sona Ermesini Beklemelidir.	0	0,0	12	3,6	30	9,1	102	31,0	185	56,2	4,400	0,802

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının “*Hasılat*” ile ilgili ifadelerine verdiği cevaplar incelendiğinde;

“*Bir işletme ürettiği ürünü (günlük süt), farklı bir ürün (yem) almak üzere diğer bir işletme ile takas ettiğinde bu işlem bir satış işlemidir.*” ifadesine meslek mensupları, %0,3’ü (n=1) katılmıyorum, %1,8’i (n=6) kısmen katılmıyorum, %7,0’ı (n=23) kararsızım, %37,7’si (n=124) kısmen katılıyorum, %53,2’si (n=175) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “bir işletme ürettiği ürünü (günlük süt), farklı bir ürün (yem) almak üzere diğer bir işletme ile takas ettiğinde bu işlem bir satış işlemidir.” ifadesine çok yüksek (4,420 ± 0,728) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“*Döneme ilişkin hizmet satış gelirleri belirlenirken, dönem içerisinde hizmetin yüzde kaçının tamamlandığının göz önünde bulundurulması gerekir.*” ifadesine meslek mensupları, %1,8’i (n=6) kısmen katılmıyorum, %10,9’u (n=36) kararsızım, %34,3’ü (n=113) kısmen katılıyorum, %52,9’u (n=174) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının “döneme ilişkin hizmet satış gelirleri belirlenirken, dönem içerisinde hizmetin yüzde kaçının tamamlandığının göz önünde

bulundurulması gerekir.” ifadesine çok yüksek ( $4,380 \pm 0,753$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“İşletmeler vadeli satışlarda hasılat tutarını belirlerken ortaya çıkan vade farkını da hasılat olarak kaydetmelidirler.” ifadesine meslek mensupları, %0,3'ü (n=1) katılmıyorum, %3,6'sı (n=12) kısmen katılmıyorum, %17,6'sı (n=58) kararsızım, %41,0'ı (n=135) kısmen katılıyorum, %37,4'ü (n=123) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletmeler vadeli satışlarda hasılat tutarını belirlerken ortaya çıkan vade farkını da hasılat olarak kaydetmelidirler.” ifadesine yüksek ( $4,120 \pm 0,844$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“Bir satış anlaşmasında yetersiz performansı nedeniyle müşterinin ürünü iadesine izin veriliyorsa, işletme hasılatı kaydetmek için iade süresinin sona ermesini beklemelidir.” ifadesine meslek mensupları, %3,6'sı (n=12) kısmen katılmıyorum, %9,1'i (n=30) kararsızım, %31,0'ı (n=102) kısmen katılıyorum, %56,2'si (n=185) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “bir satış anlaşmasında yetersiz performansı nedeniyle müşterinin ürünü iadesine izin veriliyorsa, işletme hasılatı kaydetmek için iade süresinin sona ermesini beklemelidir.” ifadesine çok yüksek ( $4,400 \pm 0,802$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

#### **3.7.3.4. Stoklar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları**

Araştırmaya katılan meslek mensupları “Stoklar” ile ilgili ifadelere verdiği cevapların dağılımları Tablo 15’de görülmektedir.

**Tablo 16.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının “Stoklar” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları**

	Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Katılıyorum		Ort	Ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
Üretim Yapılan Tesislerden (fabrika) Sorumlu Müdürün Maaşı Stoklara Yansıtılmayıp, Genel Yönetim Gideri Olarak Kaydedilmelidir.	6	1,8	15	4,6	57	17,3	142	43,2	109	33,1	4,010	0,924
Mamul Maliyetinin Hesaplanmasında Sabit Maliyetler, Kapasite Kullanım Oranı Dikkate Alınarak Mamullere Dağıtılmalıdır.	2	0,6	22	6,7	52	15,8	127	38,6	126	38,3	4,070	0,928
Stokların Finansal Tablolarda Tanınması Açısından Satışa Hazır Hale Kadar Katılan Bütün Maliyetlerin (taşıma Maliyetleri, Gümrük Vergileri Vb.) Stok Maliyetine Dahil Edilmesi Gerekmetedir.	3	0,9	17	5,2	54	16,4	115	35,0	140	42,6	4,130	0,929
Lifo Yönteminin Kullanılması Finansal Raporlama Açısından Gerçeği Yansıtmayan Sonuçlar Ortaya Koyar.	0	0,0	11	3,3	30	9,1	84	25,5	204	62,0	4,460	0,796
Varlıkların Maliyetlerinin Belirlenmesinde Ödemenin Ertelenmesinden Kaynaklanan Vade Farkları Varlık Maliyetine Katılmadan Finansman Gideri Olarak Kaydedilmelidir.	9	2,7	16	4,9	33	10,0	94	28,6	177	53,8	4,260	1,008

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının “Stoklar” ile ilgili ifadelerine verdiği cevaplar incelendiğinde;

“Üretim yapılan tesislerden (fabrika) sorumlu müdürün maaşı stoklara yansıtılmayıp, genel yönetim gideri olarak kaydedilmelidir.” ifadesine meslek

mensupları, %1,8'i (n=6) katılmıyorum, %4,6'sı (n=15) kısmen katılmıyorum, %17,3'ü (n=57) kararsızım, %43,2'si (n=142) kısmen katılıyorum, %33,1'i (n=109) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “Üretim yapılan tesislerden (fabrika) sorumlu müdürün maaşı stoklara yansıtılmayıp, genel yönetim gideri olarak kaydedilmedi.” ifadesine yüksek (4,010 ± 0,924) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“*Mamul maliyetinin hesaplanmasında sabit maliyetler, kapasite kullanım oranı dikkate alınarak mamullere dağıtılmalıdır.*” ifadesine meslek mensupları, %0,6'sı (n=2) katılmıyorum, %6,7'si (n=22) kısmen katılmıyorum, %15,8'i (n=52) kararsızım, %38,6'sı (n=127) kısmen katılıyorum, %38,3'ü (n=126) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “mamul maliyetinin hesaplanmasında sabit maliyetler, kapasite kullanım oranı dikkate alınarak mamullere dağıtılmalıdır.” ifadesine yüksek (4,070 ± 0,928) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“*Stokların finansal tablolarda tanınması açısından satışa hazır hale kadar katılan bütün maliyetlerin (taşıma maliyetleri, gümrük vergileri vb.) Stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir.*” ifadesine meslek mensupları, %0,9'u (n=3) katılmıyorum, %5,2'si (n=17) kısmen katılmıyorum, %16,4'ü (n=54) kararsızım, %35,0'ı (n=115) kısmen katılıyorum, %42,6'sı (n=140) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının “stokların finansal tablolarda tanınması açısından satışa hazır hale kadar katılan bütün maliyetlerin (taşıma maliyetleri, gümrük vergileri vb.) Stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir.” ifadesine yüksek (4,130 ± 0,929) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“*LİFO yönteminin kullanılması finansal raporlama açısından gerçeği yansıtmayan sonuçlar ortaya koyar.*” ifadesine meslek mensuplarının, %3,3'ü (n=11) kısmen katılmıyorum, %9,1'i (n=30) kararsızım, %25,5'i (n=84) kısmen katılıyorum, %62,0'ı (n=204) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “LİFO yönteminin kullanılması finansal raporlama açısından gerçeği yansıtmayan sonuçlar ortaya koyar.” ifadesine çok yüksek (4,460 ± 0,796) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“*Varlıkların maliyetlerinin belirlenmesinde ödemenin ertelenmesinden kaynaklanan vade farkları varlık maliyetine katılmadan finansman gideri olarak kaydedilmelidir.*” ifadesine meslek mensupları, %2,7'si (n=9) katılmıyorum, %4,9'u

(n=16) kısmen katılmıyorum, %10,0'ı (n=33) kararsızım, %28,6'sı (n=94) kısmen katılıyorum, %53,8'i (n=177) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “varlıkların maliyetlerinin belirlenmesinde ödemenin ertelenmesinden kaynaklanan vade farkları varlık maliyetine katılmadan finansman gideri olarak kaydedilmelidir.” ifadesine çok yüksek (4,260 ± 1,008) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

### 3.7.3.5. “Çalışanlara Sağladığı Faydalar” İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının “Çalışanlara Sağladığı Faydalar” ile ilgili ifadelere verdiği cevapların dağılımları Tablo 16’da görülmektedir.

**Tablo 17.**

### Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları “Çalışanlara Sağladığı Faydalar” İle İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları

	Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Katılıyorum		Ort	Ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
İşletmenin 3 Sene Sonra Ödeyeceği Tahmini İşten Çıkarma Tazminatını Bugünkü Değeri İle Bilançoda Göstermesi Gerekir.	22	6,7	48	14,6	63	19,1	87	26,4	109	33,1	3,650	1,260
Çalışanların Raporlama Dönemi Boyunca Sundukları Hizmetler Sonucunda Almaya Hak Kazandıkları Faydalara İlişkin Maliyetler (kıdem Tazminatı Gibi) İlgili Dönemde Gider Olarak Kar Zarar Tablosuna Yansıtılmalıdır.	33	10,0	35	10,6	41	12,5	87	26,4	133	40,4	3,770	1,345

Araştırmaya katılan meslek mensupları “Çalışanlara Sağladığı Faydalar” ile ilgili ifadelerine verdiği cevaplar incelendiğinde;

“İşletmenin 3 sene sonra ödeyeceği tahmini işten çıkarma tazminatını bugünkü değeri ile bilançoda göstermesi gerekir.” ifadesine meslek mensupları, %6,7'si (n=22) katılmıyorum, %14,6'sı (n=48) kısmen katılmıyorum, %19,1'i (n=63) kararsızım, %26,4'ü (n=87) kısmen katılıyorum, %33,1'i (n=109) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “işletmenin 3 sene sonra ödeyeceği tahmini işten çıkarma tazminatını bugünkü değeri ile bilançoda göstermesi gerekir.” ifadesine yüksek (3,650 ± 1,260) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

“Çalışanların raporlama dönemi boyunca sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları faydalara ilişkin maliyetler (kıdem tazminatı gibi) ilgili dönemde gider olarak kar zarar tablosuna yansıtılmalıdır.” ifadesine meslek mensupları, %10,0'ı (n=33) katılmıyorum, %10,6'sı (n=35) kısmen katılmıyorum, %12,5'i (n=41) kararsızım, %26,4'ü (n=87) kısmen katılıyorum, %40,4'ü (n=133) katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensupları “çalışanların raporlama dönemi boyunca sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları faydalara ilişkin maliyetler (kıdem tazminatı gibi) ilgili dönemde gider olarak kar zarar tablosuna yansıtılmalıdır.” ifadesine yüksek (3,770 ± 1,345) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

#### 3.7.4. TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ortalamaları

Aşağıdaki tabloda araştırmaya katılan meslek mensupları TFRS uygulanabilirlik ölçeği alt boyutlarının ortalamaları verilmiştir.

**Tablo 18.**

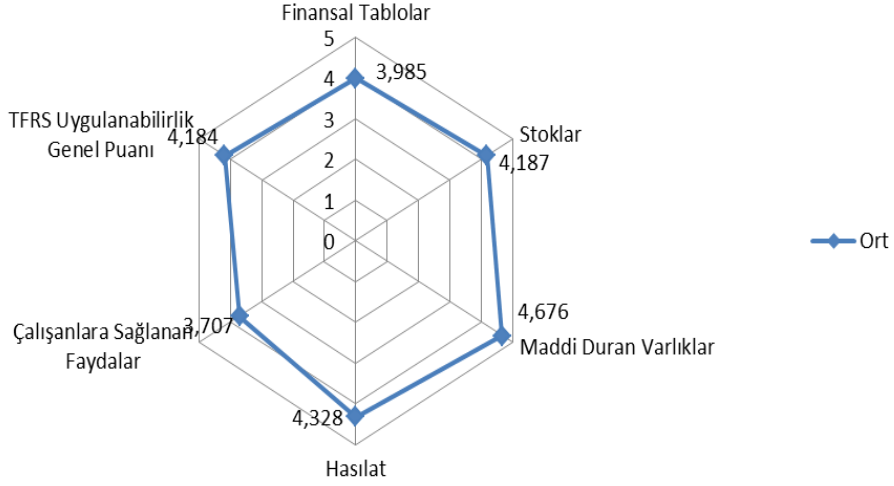
#### **Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ortalamaları**

	<b>N</b>	<b>Ort</b>	<b>Ss</b>	<b>Min.</b>	<b>Max.</b>
Finansal Tablolar	329	3,985	0,916	1,230	5,000
Stoklar	329	4,187	0,750	1,800	5,000
Maddi Duran Varlıklar	329	4,676	0,489	2,000	5,000
Hasılat	329	4,328	0,604	2,000	5,000
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	329	3,707	1,180	1,000	5,000



TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	329	4,184	0,585	2,430	5,000
-----------------------------------	-----	-------	-------	-------	-------

Araştırmaya katılan meslek mensupları “finansal tablolar”, “stoklar”, “çalışanlara sağlanan faydalar” ve “TFRS uygulanabilirlik faydalar” düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir. “Maddi duran varlıklar” ve “hasılat” düzeylerinin ortalamalarının ise çok yüksek olduğu görülmektedir.



**Şekil 5. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ortalamaları**

### 3.7.5. KOBİ TFRS'yi Uygulamayı Etkileyen Faktörlerin Ortalaması

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerin ortalamaları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

**Tablo 19.**

#### **Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Ortalaması**

	N	Ort	Ss	Min.	Max.
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	329	4,536	0,445	1,560	5,000

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerin ortalamasının çok yüksek ( $4,536 \pm 0,445$ ) düzeyde olduğu görülmektedir.

### 3.7.6. TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Demografik Özelliklere Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan meslek mensupları TFRS uygulanabilirlik ölçeği alt boyutlarının demografik özelliklere göre ortalamaları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 20.**

#### Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının İşletmenin Faaliyet Süresine Göre Ortalamaları

	Grup	N	Ort	Ss	F	P
Finansal Tablolar	1-9 Yıl	97	4,078	0,896	0,799	0,495
	10-19 Yıl	135	3,901	0,955		
	20-29 Yıl	66	3,978	0,874		
	30 Yıl ve üstü	31	4,072	0,897		
Stoklar	1-9 Yıl	97	4,122	0,871	0,532	0,660
	10-19 Yıl	135	4,193	0,709		
	20-29 Yıl	66	4,218	0,639		
	30 Yıl ve üstü	31	4,303	0,748		
Maddi Duran Varlıklar	1-9 Yıl	97	4,670	0,470	0,576	0,631
	10-19 Yıl	135	4,649	0,506		
	20-29 Yıl	66	4,692	0,538		
	30 Yıl ve üstü	31	4,774	0,351		
Hasılat	1-9 Yıl	97	4,314	0,661	0,629	0,596
	10-19 Yıl	135	4,306	0,609		
	20-29 Yıl	66	4,330	0,528		
	30 Yıl ve üstü	31	4,468	0,554		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	1-9 Yıl	97	3,644	1,237	0,250	0,861
	10-19 Yıl	135	3,748	1,212		
	20-29 Yıl	66	3,758	0,958		
	30 Yıl ve üstü	31	3,613	1,315		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	1-9 Yıl	97	4,206	0,603	0,508	0,677
	10-19 Yıl	135	4,143	0,618		
	20-29 Yıl	66	4,193	0,499		
	30 Yıl ve üstü	31	4,273	0,560		

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı ortalamalarının işletmenin faaliyet süresi değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyansanalizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı

bulunmamıştır ( $p>0.05$ ). Dolayısıyla işletmenin faaliyet süresinin TFRS uygulanabilirlik ölçeği alt boyutlarını etkilemediği saptanmıştır.

**Tablo 21.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının İşletmenin Çalışan Sayısına Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Finansal Tablolar	Çalışanı Yok	26	4,228	0,913	0,706	0,549
	1-3 Kişi	212	3,956	0,947		
	4-6 Kişi	67	3,999	0,850		
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	3,936	0,819		
Stoklar	Çalışanı Yok	26	4,054	0,815	0,595	0,619
	1-3 Kişi	212	4,210	0,735		
	4-6 Kişi	67	4,131	0,828		
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	4,283	0,578		
Maddi Duran Varlıklar	Çalışanı Yok	26	4,737	0,409	0,176	0,913
	1-3 Kişi	212	4,666	0,487		
	4-6 Kişi	67	4,677	0,533		
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	4,694	0,478		
Hasılat	Çalışanı Yok	26	4,471	0,460	0,749	0,524
	1-3 Kişi	212	4,301	0,649		
	4-6 Kişi	67	4,369	0,537		
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	4,302	0,494		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Çalışanı Yok	26	3,712	1,266	0,529	0,663
	1-3 Kişi	212	3,701	1,215		
	4-6 Kişi	67	3,627	1,119		
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	3,979	0,938		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	Çalışanı Yok	26	4,299	0,568	0,380	0,767
	1-3 Kişi	212	4,169	0,608		
	4-6 Kişi	67	4,181	0,556		
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	4,197	0,480		

İşletmenin çalışan sayısının, finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı ortalamalarını anlamlı şekilde etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir.

**Tablo 22.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Cinsiyete Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
Finansal Tablolar	Kadın	83	4,074	0,836	1,028	0,305
	Erkek	246	3,955	0,941		
Stoklar	Kadın	83	4,048	0,799	-1,962	0,051
	Erkek	246	4,234	0,728		
Maddi Duran Varlıklar	Kadın	83	4,681	0,393	0,106	0,915
	Erkek	246	4,674	0,518		
Hasılat	Kadın	83	4,325	0,543	-0,052	0,959
	Erkek	246	4,329	0,624		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Kadın	83	3,765	1,180	0,521	0,603
	Erkek	246	3,687	1,181		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	Kadın	83	4,204	0,545	0,360	0,719
	Erkek	246	4,177	0,599		

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 23.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Yaşa Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Finansal Tablolar	20-29 Yaş	24	4,164	0,835	1,503	0,201
	30-39 Yaş	82	4,016	0,937		
	40-49 Yaş	107	3,818	0,929		
	50-59 Yaş	68	4,110	0,902		
	60-69 Yaş	48	4,037	0,887		
Stoklar	20-29 Yaş	24	4,233	0,666	1,091	0,361
	30-39 Yaş	82	4,168	0,736		
	40-49 Yaş	107	4,082	0,860		
	50-59 Yaş	68	4,297	0,633		
	60-69 Yaş	48	4,275	0,692		
Maddi Duran Varlıklar	20-29 Yaş	24	4,743	0,337	1,475	0,209
	30-39 Yaş	82	4,762	0,408		
	40-49 Yaş	107	4,600	0,527		
	50-59 Yaş	68	4,652	0,507		
	60-69 Yaş	48	4,698	0,550		
Hasılat	20-29 Yaş	24	4,438	0,425	1,000	0,408
	30-39 Yaş	82	4,378	0,542		
	40-49 Yaş	107	4,243	0,720		
	50-59 Yaş	68	4,320	0,513		
	60-69 Yaş	48	4,391	0,614		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	20-29 Yaş	24	3,938	1,280	1,160	0,328
	30-39 Yaş	82	3,646	1,208		
	40-49 Yaş	107	3,668	1,209		
	50-59 Yaş	68	3,904	1,008		
	60-69 Yaş	48	3,500	1,229		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	20-29 Yaş	24	4,313	0,513	1,829	0,123
	30-39 Yaş	82	4,214	0,551		
	40-49 Yaş	107	4,065	0,648		
	50-59 Yaş	68	4,264	0,546		
	60-69 Yaş	48	4,220	0,558		

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır( $p>0.05$ ).

**Tablo 24.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Öğrenim Durumuna Göre Ortalamaları**

	<b>Grup</b>	<b>N</b>	<b>Ort</b>	<b>Ss</b>	<b>F</b>	<b>p</b>
Finansal Tablolar	Fakülte	275	3,998	0,916	0,642	0,633
	Myo	12	3,577	1,006		
	Lise	23	3,997	0,847		
	Meslek Lisesi	10	4,092	0,976		
	Diğer	9	3,974	0,978		
Stoklar	Fakülte	275	4,174	0,760	0,265	0,901
	Myo	12	4,250	0,729		
	Lise	23	4,183	0,632		
	Meslek Lisesi	10	4,320	0,828		
	Diğer	9	4,378	0,751		
Maddi Duran Varlıklar	Fakülte	275	4,672	0,487	0,663	0,618
	Myo	12	4,750	0,452		
	Lise	23	4,768	0,354		
	Meslek Lisesi	10	4,483	0,585		
	Diğer	9	4,667	0,759		
Hasılat	Fakülte	275	4,336	0,583	0,153	0,962
	Myo	12	4,375	0,420		
	Lise	23	4,272	0,682		
	Meslek Lisesi	10	4,225	0,893		
	Diğer	9	4,306	0,942		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Fakülte	275	3,716	1,166	0,239	0,916
	Myo	12	3,625	1,432		
	Lise	23	3,652	1,152		
	Meslek Lisesi	10	3,450	1,536		
	Diğer	9	3,944	1,102		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	Fakülte	275	4,188	0,583	0,213	0,931
	Myo	12	4,033	0,480		
	Lise	23	4,196	0,535		
	Meslek Lisesi	10	4,183	0,776		
	Diğer	9	4,222	0,758		

Araştırmaya katılan meslek mensupları öğrenim durumlarının, finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS

uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır( $p>0.05$ ).



**Tablo 25.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Unvana Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Finansal Tablolar	YMM	13	3,888	0,989	1,937	0,146
	SMMM	297	3,964	0,928		
	SM	19	4,381	0,550		
Stoklar	YMM	13	4,092	0,999	0,489	0,614
	SMMM	297	4,182	0,752		
	SM	19	4,337	0,490		
Maddi Duran Varlıklar	YMM	13	4,372	0,991	2,711	0,068
	SMMM	297	4,686	0,462		
	SM	19	4,728	0,339		
Hasılat	YMM	13	4,308	0,896	0,126	0,881
	SMMM	297	4,325	0,597		
	SM	19	4,395	0,488		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	YMM	13	3,346	1,197	3,241	<b>0,040</b>
	SMMM	297	3,684	1,180		
	SM	19	4,316	1,003		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	YMM	13	4,039	0,820	2,288	0,103
	SMMM	297	4,174	0,582		
	SM	19	4,440	0,369		

Araştırmaya katılan meslek mensupları çalışanlara sağlanan faydalar puanları ortalamalarının unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ( $F=3,241$ ;  $p=0,040<0.05$ ). Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır.

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarının unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0.05$ ).



**Tablo 26.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Mesleki Kıdeme Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Std. ap.	F	p
Finansal Tablolar	1-9 Yıl	89	3,989	0,913	0,701	0,592
	10-19 Yıl	133	4,005	0,879		
	20-29 Yıl	53	3,851	0,955		
	30-39 Yıl	34	4,167	0,823		
	40-49 Yıl	20	3,881	1,206		
Stoklar	1-9 Yıl	89	4,139	0,833	1,773	0,134
	10-19 Yıl	133	4,098	0,771		
	20-29 Yıl	53	4,302	0,626		
	30-39 Yıl	34	4,341	0,697		
	40-49 Yıl	20	4,430	0,491		
Maddi Duran Varlıklar	1-9 Yıl	89	4,702	0,496	0,896	0,467
	10-19 Yıl	133	4,619	0,506		
	20-29 Yıl	53	4,695	0,495		
	30-39 Yıl	34	4,770	0,360		
	40-49 Yıl	20	4,725	0,517		
Hasılat	1-9 Yıl	89	4,365	0,634	2,001	0,094
	10-19 Yıl	133	4,261	0,571		
	20-29 Yıl	53	4,255	0,689		
	30-39 Yıl	34	4,552	0,476		
	40-49 Yıl	20	4,425	0,574		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	1-9 Yıl	89	3,691	1,214	1,247	0,291
	10-19 Yıl	133	3,790	1,166		
	20-29 Yıl	53	3,670	1,148		
	30-39 Yıl	34	3,794	1,053		
	40-49 Yıl	20	3,175	1,360		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	1-9 Yıl	89	4,187	0,593	0,763	0,550
	10-19 Yıl	133	4,163	0,581		
	20-29 Yıl	53	4,137	0,597		
	30-39 Yıl	34	4,343	0,497		
	40-49 Yıl	20	4,167	0,689		

Mesleki kıdem değişkeninin araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS

uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0.05$ ).



**Tablo 27.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ruhsat Alış Şekline Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
Finansal Tablolar	Sınavlı	259	3,957	0,932	-1,062	0,289
	Sınavsız	70	4,088	0,853		
Stoklar	Sınavlı	259	4,174	0,738	-0,627	0,531
	Sınavsız	70	4,237	0,794		
Maddi Duran Varlıklar	Sınavlı	259	4,694	0,466	1,279	0,254
	Sınavsız	70	4,610	0,564		
Hasılat	Sınavlı	259	4,313	0,605	-0,897	0,371
	Sınavsız	70	4,386	0,603		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Sınavlı	259	3,728	1,181	0,624	0,533
	Sınavsız	70	3,629	1,179		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	Sınavlı	259	4,173	0,580	-0,680	0,497
	Sınavsız	70	4,226	0,604		

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarının ruhsat alış şekli değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 28.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Yeni Türk Ticaret Kanununu Okuma Durumuna Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
Finansal Tablolar	Evet	300	3,983	0,915	-0,093	0,926
	Hayır	29	4,000	0,937		
Stoklar	Evet	300	4,171	0,762	-1,290	0,198
	Hayır	29	4,359	0,599		
Maddi Duran Varlıklar	Evet	300	4,668	0,493	-0,889	0,375
	Hayır	29	4,753	0,442		
Hasılat	Evet	300	4,322	0,621	-0,637	0,356
	Hayır	29	4,397	0,387		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Evet	300	3,715	1,182	0,411	0,682

	Hayır	29	3,621	1,170		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	Evet	300	4,179	0,589	-0,519	0,604
	Hayır	29	4,238	0,551		

Yeni TTK okuma durumu değişkeninin araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarını anlamlı şekilde etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 29.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının KOBİ TFRS'ye İlişkin Herhangi Bir Eğitim Alma Durumuna Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Finansal Tablolar	Evet	238	3,948	0,944	1,078	0,341
	Hayır	58	4,145	0,810		
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	3,967	0,877		
Stoklar	Evet	238	4,164	0,742	1,949	0,144
	Hayır	58	4,352	0,704		
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	4,067	0,854		
Maddi Duran Varlıklar	Evet	238	4,659	0,526	0,542	0,582
	Hayır	58	4,730	0,380		
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	4,702	0,370		
Hasılat	Evet	238	4,328	0,589	0,082	0,922
	Hayır	58	4,310	0,636		
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	4,364	0,671		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Evet	238	3,704	1,159	0,022	0,978
	Hayır	58	3,733	1,312		
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	3,682	1,117		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	Evet	238	4,161	0,607	1,176	0,310
	Hayır	58	4,291	0,492		
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	4,165	0,564		

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarının KOBİ TFRS'ye ilişkin herhangi bir eğitim alma durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0.05$ ).

**Tablo 30.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının KOBİ TFRS'Lerin Yürürlüğe Girme Tarihinin Erteleneceği Yönünde Beklentisinin Olma Durumuna Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
Finansal Tablolar	Evet	216	4,054	0,909	1,896	0,059
	Hayır	113	3,853	0,918		
Stoklar	Evet	216	4,180	0,745	-0,254	0,800
	Hayır	113	4,202	0,762		
Maddi Duran Varlıklar	Evet	216	4,648	0,517	-1,420	0,134
	Hayır	113	4,729	0,429		
Hasılat	Evet	216	4,373	0,563	1,851	0,065
	Hayır	113	4,243	0,670		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Evet	216	3,722	1,158	0,330	0,742
	Hayır	113	3,677	1,225		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	Evet	216	4,214	0,579	1,290	0,198
	Hayır	113	4,127	0,595		

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarının KOBİ TFRS 'lerin yürürlüğe girme tarihinin erteleneceği yönünde beklentisinin olma durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 31.****Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutlarının Ertelenmesini Uygun Bulduğu Zaman Süresine Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Finansal Tablolar	2014 6. Ay	10	4,039	0,915	0,326	0,861
	2015 Yılı Başı	34	3,973	0,892		
	2015 6. Ay	12	4,314	0,727		
	2016 Yılı Başı	62	4,030	0,942		
	2017 ve Sonrası	98	4,067	0,924		
Stoklar	2014 6. Ay	10	4,040	0,928	1,036	0,389
	2015 Yılı Başı	34	4,388	0,634		
	2015 6. Ay	12	4,300	0,829		
	2016 Yılı Başı	62	4,171	0,790		
	2017 ve Sonrası	98	4,112	0,720		
Maddi Duran Varlıklar	2014 6. Ay	10	4,533	0,477	0,322	0,863
	2015 Yılı Başı	34	4,647	0,556		
	2015 6. Ay	12	4,778	0,336		
	2016 Yılı Başı	62	4,634	0,512		
	2017 ve Sonrası	98	4,653	0,533		
Hasılat	2014 6. Ay	10	4,375	0,793	1,518	0,198
	2015 Yılı Başı	34	4,544	0,367		
	2015 6. Ay	12	4,500	0,648		
	2016 Yılı Başı	62	4,387	0,523		
	2017 ve Sonrası	98	4,288	0,599		
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	2014 6. Ay	10	3,550	1,117	0,262	0,902
	2015 Yılı Başı	34	3,809	1,030		
	2015 6. Ay	12	3,750	1,340		
	2016 Yılı Başı	62	3,621	1,286		
	2017 ve Sonrası	98	3,770	1,113		
TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı	2014 6. Ay	10	4,150	0,689	0,358	0,838
	2015 Yılı Başı	34	4,242	0,539		
	2015 6. Ay	12	4,392	0,533		
	2016 Yılı Başı	62	4,195	0,585		
	2017 ve Sonrası	98	4,201	0,589		

Araştırmaya katılan meslek mensupları finansal tablolar, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, TFRS uygulanabilirlik genel puanı puanları ortalamalarının ertelenmesini uygun bulduğu zaman süresi değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p > 0.05$ ).

### 3.7.7. KOBİ TFRS'yi Uygulamayı Etkileyen Faktörlerin Demografik Özelliklere Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerin demografik özelliklere göre ortalamaları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

**Tablo 32.**

#### Araştırmaya Katılan Meslek mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin İşletmenin Faaliyet Süresi Göre Ortalamaları

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler	1-9 Yıl	97	4,606	0,412	1,512	0,211
	10-19 Yıl	135	4,488	0,441		
	20-29 Yıl	66	4,556	0,489		
	30 Yıl ve üstü	31	4,484	0,452		

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının işletmenin faaliyet süresi değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır( $p>0.05$ ).

**Tablo 33.**

#### Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin İşletmenin Çalışan Sayısı Göre Ortalamaları

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	Çalışanı Yok	26	4,652	0,446	1,004	0,391
	1-3 Kişi	212	4,536	0,429		
	4-6 Kişi	67	4,527	0,503		
	7 ve Daha Fazla Kişi	24	4,435	0,406		

İşletmenin çalışan sayısı değişkeninin araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarını anlamlı bir şekilde etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır( $p>0.05$ ).

**Tablo 34.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Cinsiyete Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	Kadın	83	4,536	0,441	-0,012	0,991
	Erkek	246	4,536	0,448		

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 35.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Yaşa Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	20-29 Yaş	24	4,602	0,346	1,505	0,200
	30-39 Yaş	82	4,537	0,351		
	40-49 Yaş	107	4,493	0,482		
	50-59 Yaş	68	4,491	0,514		
	60-69 Yaş	48	4,661	0,433		

Yaş değişkeninin araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarını anlamlı bir şekilde etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 36.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Öğrenim Durumu Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	Fakülte	275	4,535	0,444	1,930	0,105
	MYO	12	4,607	0,187		
	Lise	23	4,548	0,441		
	Meslek Lisesi	10	4,228	0,662		



	Diğer	9	4,772	0,335		
--	-------	---	-------	-------	--	--

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının öğrenim durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır( $p>0.05$ ).

**Tablo 37.**

**Araştırmaya Katılan Meslek mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Unvan Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p	Fark
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	YMM	13	4,774	0,300	4,335	<b>0,014</b>	<b>1 &gt; 3</b>
	SMMM	297	4,540	0,428			
	SM	19	4,313	0,668			

Unvan değişkeninin araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur( $F=4,335$ ;  $p=0,014<0.05$ ). Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır. Unvanı YMM olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ( $4,774 \pm 0,300$ ), unvanı SM olan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanlarından ( $4,313 \pm 0,668$ ) yüksek bulunmuştur.

**Tablo 38.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Mesleki Kıdemi Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	1-9 Yıl	89	4,567	0,400	1,502	0,201
	10-19 Yıl	133	4,521	0,424		
	20-29 Yıl	53	4,433	0,572		
	30-39 Yıl	34	4,655	0,319		
	40-49 Yıl	20	4,567	0,545		

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının mesleki kıdemi değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır( $p>0.05$ ).

**Tablo 39.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Ruhsat Alış Şekli Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	Sınavlı	259	4,529	0,452	-0,582	0,561
	Sınavsız	70	4,564	0,419		

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının ruhsat alış şekli değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 40.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Yeni Türk Ticaret Kanununu Okuma Durumu Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	Evet	300	4,535	0,454	-0,127	0,899
	Hayır	29	4,546	0,353		

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının yeni Türk ticaret kanununu okuma durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 41.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin KOBİ TFRS'Ye İlişkin Herhangi Bir Eğitim Alma Durumu Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p	Fark
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	Evet	238	4,572	0,396	4,111	0,017	1 > 2
	Hayır	58	4,387	0,620			
	Eğitim Almadım Ancak, Çeşitli Kaynakları Okuyarak Yeterli Bilgiye Sahip Oldum	33	4,537	0,367			

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının KOBİ TFRS'ye ilişkin herhangi bir eğitim alma durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ( $F=4,111$ ;  $p=0,017<0,05$ ). Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır. KOBİ TFRS'ye ilişkin herhangi bir eğitim alan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ( $4,572 \pm 0,396$ ), KOBİ TFRS'ye ilişkin herhangi bir eğitim almayan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanlarından ( $4,387 \pm 0,620$ ) yüksek bulunmuştur.

**Tablo 42.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin KOBİ TFRS'lerin Yürürlüğe Girme Tarihinin Erteleneceği Yönünde Beklentisinin Olma Durumu Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	Evet	216	4,542	0,435	0,335	0,738
	Hayır	113	4,525	0,465		

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının KOBİ TFRS'lerin yürürlüğe girme tarihinin erteleneceği yönünde beklentisinin olma durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 43.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Ertelenmesini Uygun Bulduğu Zaman Süresi Göre Ortalamaları**

	Grup	N	Ort	Ss	F	p	Fark
KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	2014 6. Ay	10	4,456	0,666	4,025	<b>0,004</b>	<b>2 &gt; 4</b>
	2015 Yılı Başı	34	4,693	0,229			
	2015 6. Ay	12	4,361	0,642			
	2016 Yılı Başı	62	4,402	0,520			
	2017 ve Sonrası	98	4,609	0,339			

Araştırmaya katılan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ortalamalarının ertelenmesini uygun bulduğu zaman süresi değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ( $F=4,025$ ;  $p=0,004<0.05$ ). Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır. Ertelenmesini uygun bulduğu zaman süresi 2015 yılı başı olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ( $4,693 \pm 0,229$ ), ertelenmesini uygun bulduğu zaman süresi 2016 yılı başı olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanlarından ( $4,402 \pm 0,520$ ) yüksek bulunmuştur. Ertelenmesini uygun bulduğu zaman süresi 2017 ve sonrası olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanları ( $4,609 \pm 0,339$ ), ertelenmesini uygun bulduğu zaman süresi 2016 yılı başı olan meslek mensupları KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler puanlarından ( $4,402 \pm 0,520$ ) yüksek bulunmuştur.

### 3.7.8. TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutları ile KOBİ TFRS'yi Uygulamayı Etkileyen Faktörler Arasındaki İlişkiler

**Tablo 44.**

**Araştırmaya Katılan Meslek Mensupları TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Alt Boyutları ile KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Aralarındaki İlişkinin Korelasyon Analizi ile İncelenmesi**

		KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler
<b>Finansal Tablolar</b>	r	0,037
	p	0,505
<b>Stoklar</b>	r	0,028
	p	0,607
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	r	0,032
	p	0,559
<b>Hasılat</b>	r	0,081
	p	0,143
<b>Çalışanlara Sağlanan Faydalar</b>	r	0,078
	p	0,159
<b>Tfrs Uygulanabilirlik Genel Puanı</b>	r	0,058
	p	0,293

Yapılan analiz testleri sonucunda Finansal Tablolar, Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Hasılat, Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı ile KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki bulunmamaktadır sonucuna varılmıştır.

### 3.7.9. KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği Üzerine Etkisi

Aşağıdaki tablolarda KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerin TFRS uygulanabilirlik ölçeği üzerine etkisini incelemek için yapılan regresyon analizi sonuçları tablolar halinde verilmiştir

**Tablo 45.**  
**KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Finansal Tablolar**  
**Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
Finansal tablolar	Sabit	3,640	7,025	<b>0,000</b>	0,446	0,505	-0,002
	KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler	0,076	0,668	0,505			

Finansal tablolar düzeyinin KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerden etkilenme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlı değildir (F=0,446; p=0,505>0,05).

**Tablo 46.**  
**KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Stoklar Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
Stoklar	Sabit	3,970	9,354	<b>0,000</b>	0,265	0,607	-0,002
	KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler	0,048	0,515	0,607			

Stoklar düzeyinin KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerden etkilenme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlı değildir (F=0,265; p=0,607>0,05).

**Tablo 47.**  
**KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Maddi Duran Varlıklar**  
**Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
Maddi duran varlıklar	Sabit	4,515	16,316	<b>0,000</b>	0,342	0,559	-0,002
	KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler	0,036	0,585	0,559			

Maddi duran varlıklar düzeyinin KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerden etkilenme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlı değildir (F=0,342; p=0,559>0,05).

**Tablo 48.**

**KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Hasılat Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
Hasılat	Sabit	3,830	11,235	<b>0,000</b>	2,160	0,143	0,004
	KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler	0,110	1,470	0,143			

Hasılat düzeyinin KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerden etkilenme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlı değildir (F=2,160; p=0,143>0,05).

**Tablo 49.**

**KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin Çalışanlara Sağladığı Faydalar Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
Çalışanlara sağlanan faydalar	Sabit	2,770	4,160	<b>0,000</b>	1,996	0,159	0,003
	KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler	0,206	1,413	0,159			

Çalışanlara sağlanan faydalar düzeyinin KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerden etkilenme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlı değildir (F=1,996; p=0,159>0,05).

**Tablo 50.**

**KOBİ TFRS'yi Uygulamalarını Etkileyen Faktörlerin TFRS Uygulanabilirlik Genel Puanı Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
TFRS uygulanabilirlik genel puanı	Sabit	3,837	11,605	<b>0,000</b>	1,110	0,293	0,000
	KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörler	0,076	1,054	0,293			

TFRS uygulanabilirlik genel puanı düzeyinin KOBİ TFRS'yi uygulamalarını etkileyen faktörlerden etkilenme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlı değildir (F=1,110; p=0,293>0,05).

### 3.8 Bulgular ve Yorumlar

Bu bölümde, araştırmaya katılan meslek mensuplarından ölçekler yoluyla toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgular yer almaktadır. Elde edilen bulgulara dayalı olarak açıklama ve yorumlar yapılmıştır.

TFRS Uygulanabilirlik Ölçeğine ait ifadelerle ilişkin açıklamalar soru bazında aşağıda verilmiştir;

Anket Sorusu: 1

Amortisman hesaplanması sürecinde yararlanılabilecek sürenin (faydalı ömür) yanı sıra üretilebilecek ürün miktarı da varlıktan yararlanma kistası olarak esas alınabilir.

Çalışmada sorulan ifadeye ilişkin standart KOBİ TFRS 17 - Maddi Duran Varlıklar Standardı'dır. Bu standart kapsamındaki yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (Par. 21):

“(a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir. ve

(c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.

Paragraf 21'de anlaşıldığı üzere varlığın teknik kapasitesi Amortisman hesaplamasında ekonomik ömür yerine kullanılabilir.

Cevapların ortalama değeri 4,20 (katılıyorum) olarak belirlendiği için tamamı olmasa bile çoğunlukla meslek mensuplarının bu ifadeye ilişkin olarak TFRS mantığı ile uyum içinde olduklarının söylenmesi mümkündür.



## Anket Sorusu: 2

Borsada yatırım yapacak kişilerin finansal tablolardan yararlanmalarına gerek yoktur.

Çalışmamızda sorulan ifadeye ilişkin standart maddesi (KOBİ/TFRS, paragraf 2.2)'de yer almaktadır.

Bu soruyla meslek mensuplarının yatırımlarda finansal tablo kullanımına ilişkin algılarının ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.

KOBİ TFRS kapsamında; “KOBİ finansal tablolarının amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır” şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla, borsada yatırım yapacak kişiler de KOBİ’ler için dış kullanıcıdır ve KOBİ’lerin borsada işlem gören hisselerine ilişkin yapacakları yatırımlarda KOBİ’lerin finansal tablolarından yararlanması gerekmektedir.

Çalışmamızdaki bu soru analiz yapılırken ters kodlanmıştır.

Çalışmaya katılan meslek mensuplarının bu soru kapsamında vermiş oldukları cevapların ortalaması 2,19 şeklinde oluşmuş ve bu görüşe katılma oranlarının düşük olduğu görülmüştür. Finansal tabloların yatırım kararlarında kullanımına ilişkin düşüncenin meslek mensupları tarafından tam anlamıyla kabullenmediklerinin savunulması mümkündür.

## Anket Sorusu: 3

Kıst Amortisman uygulaması sadece taşınlar için değil, diğer tüm maddi duran varlıklar için de uygulanmalıdır.

Amortisman hesaplanmasında ilk aktifleşme yılı için V.U.K. ile KOBİ TFRS bazı farklılıklar öngörmektedir. V.U.K.'a göre ilk yıl aktifleştirme tarihinden bağımsız olarak tüm yıla ilişkin amortisman tabloları alınırken KOBİ TFRS sadece

yıl içerisinde kullanım süresini göz önünde bulundurarak amortisman hesaplanmasını öngörmektedir.

Bu soru kapsamında meslek mensuplarının vermiş olduğu cevapların ortalaması; 3,94 (katılıyorum) şeklinde gerçekleşmiştir. Dolayısıyla meslek mensuplarının büyük bir kısmının bu ifadeye katıldıklarını söylemek mümkündür.

Anket Sorusu: 4

Amortisman Oranları Maliye Bakanlığı Tebliği ile değil, işletmeler tarafından varlığın kullanımına uygun şekilde belirlenmelidir.

Bir varlığa ilişkin amortisman oranının belirlenmesi ya da diğer bir ifade ile varlığa ilişkin yararlı ömrün belirlenmesine ilişkin standart maddesi; KOBİ TFRS 17– Maddi Duran Varlıklar standardıdır. Bu standart kapsamında; “amortisman yöntemi seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin veya amortisman oranlarının belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır.” Yine aynı şekilde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) ekinde yer alan terimler sözlüğünde amortisman oranının belirlenmesinde esas teşkil eden yararlı ömür; “bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanılabilir sürelerini veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu anket sorusuna verilen cevapların ortalama değeri; 4,25 (katılıyorum) olarak ortaya çıkmıştır. Ölçek ifadelerinin değerlendirilmesi kapsamında kriterler çerçevesinde çok yüksek olarak tanımlanan bu katılım oranı kapsamında, meslek mensuplarının bu ifadeye ilişkin olarak TFRS mantığı ile uyum içerisinde olduklarını söylemek mümkündür.

#### Anket Sorusu: 5

Finansal raporlama sürecinde hangi muhasebe politikalarının/yöntemlerinin kullanıldığının finansal raporları kullananlar tarafından bilinmesi önemlidir.

KOBİ TFRS Setinde;

“Finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında bilgilendirilmelidir.” şeklinde ifade edilmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının bu soruya vermiş oldukları yanıtların ortalaması; 4,22 yüksek düzeyde (katılıyorum) şeklinde olmuştur. Meslek mensuplarının oldukça büyük bir kısmı muhasebe politikaları – yöntemlerinin finansal tablo kullanıcıları tarafından bilinmesi gerektiğini düşünmektedir.

#### Anket Sorusu:6

KOBİ TFRS kapsamında hazırlanan finansal tabloların kullanılmasındaki bir diğer amaç finansman (borç) bulma sürecini kolaylaştırmaktır.

KOBİ TFRS kapsamında hazırlanan finansal tabloların amaçları ilgili standartta şu şekilde açıklanmaktadır.

“KOBİ finansal tablolarının amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır.

TFRS'nın kullanılmasındaki amaç gerçeğe uygun, şeffaf, karşılaştırılabilir, “dürüst resim ilkesine” göre hazırlanan finansal tabloların kullanıcıların ve paydaşların bilgi edinmesinde ve önemli kararlar almasına yardımcı olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle KOBİ/TFRS kapsamında hazırlanmış finansal tabloların geçerliliği ve güvenilirliği oldukça yüksek olduğundan dolayı işletmelere finansman sağlamada kolaylaştıracağını düşünülmektedirler. Finansman bulma

sürecinde, işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve uluslararası standartlara uygun olması, bu süreci kolaylaştıracak bir etkiye sahip olacaktır.

Çalışma kapsamında meslek mensuplarının bu soruya vermiş oldukları cevapların ortalaması; 4,32 yüksek düzeyde (katılıyorum) şeklinde bulunmuştur. Meslek mensupları büyük bir çoğunluğu finansal tabloların kullanımının finansman bulma sürecini kolaylaştıracaklarını düşünmektedir. Bu görüşün meslek mensuplarının TFRS'yi kabullenme sürecini olumlu yönde etkileyeceği öngörülmektedir.

Anket Sorusu: 7

Finansal durum ve performansın ölçümünde Nakit Akım Tablosu kesinlikle uygulanmalıdır

Nakit akış tabloları, belirli bir dönem için işletmenin nakit kaynaklarını ve nakit kullanım alanlarını gösteren bir tablodur (Özerhan ve Yanık, 2012 s.65).

Bu durum, KOBİ TFRS kapsamında tam bir finansal tablo seti başlığı altında 3.17 'd ' bendinde "Raporlama Dönemine İlişkin Nakit Akış Tablosu" şeklinde geçmektedir.

Bu çalışma kapsamında, sorulan yukarıdaki anket sorusuna meslek mensupları tarafından verilen cevapların ortalaması; 4,52 yüksek düzeyde (katılıyorum) şeklinde oluşmuştur. Dolayısıyla araştırmaya katılan meslek mensupları için nakit akım tablosu finansal durum ve performansın ölçümü ile direkt olarak ilgilidir. Meslek mensuplarının bu ifadeye ilişkin olarak TFRS mantığı ile uyum içinde olduklarının söylenmesi mümkündür.

Anket Sorusu:8

Gelir-Gider tablosunda hiçbir kalem olağandışı olarak kabul edilemez.

KOBİ TFRS seti kapsamında Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosunun açıklandığı 5. Bölümde Toplam Kapsamlı Karın Sunumu standardı 5.10'daşağıdaki ifadenin yer aldığı görülmektedir.

“Hiçbir gelir veya gider kalemi kapsamlı gelir tablosunda (ve sunulmuş ise, gelir tablosunda) ya da dipnotlarda “olağandışı kalem” olarak raporlanamaz veya tanımlanamaz. Yine aynı şekilde tam set TFRS’dede;

TMS1paragraf 87’de “İşletme, hiçbir gelir veya gider kalemini ne kapsamlı gelir tablosunda, ne ayrı birgelir tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermemelidir” şeklinde ifade edilmektedir.

Söz konusu soruya meslek mensuplarının vermiş oldukları cevapların ortalama değeri 4,04 olarak belirlenmiştir. Meslek mensuplarının finansal tablolara ilişkin yöneltilmiş olan sorular kapsamındaki ortalamalar ile karşılaştırıldığında; cevap ortalamalarının en düşük olduğu sorulardan bir tanesi olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile meslek mensupları her ne kadar oransal olarak katılıyor olarak görünseler de, bir kısım meslek mensubunun gelir tablosunda olağandışı gider olarak kabul edilmesi gereken kalemler olduğunu düşündüğü bir gerçektir. Meslek mensuplarının bu ifadeye ilişkin olarak TFRS mantığı ile uyum içerisinde olduklarını söylemek mümkündür.

Anket Sorusu: 9

İşletmelerin dönem sonlarında hazırladıkları finansal raporlarında devam eden faaliyetleri ile dönem içerisinde durdurdukları faaliyetlerin sonuçlarının birbirinden ayrı şekilde sunulması gerekir.

Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar TM1 paragraf 97-98 şu şekilde sıralanmaktadır.

...

e) durdurulan faaliyetler

...

TMS1 paragraf 97’de şöyle ifade edilmektedir. Bir gelir veya gider kalemi önemliyse, bunun niteliği ve tutarı ayrı ayrı sunulmalıdır. Bu ifadeye göre çalışmamızda sormuş olduğumuz soru kapsamlı gelir tablosunda durdurulan

faaliyetler ile devam eden faaliyetlerin ayrı ayrı sunulacağı şeklinde ifade edilmektedir.

Çalışma kapsamında meslek mensuplarının bu soruya vermiş oldukları cevapların ortalaması; 4,07 (katılıyorum) olarak çıkmıştır. Meslek mensupları her ne kadar oransal olarak katılıyor olarak görünseler de, bir kısım meslek mensubunun İşletmelerin dönem sonlarında hazırladıkları finansal raporlarında devam eden faaliyetleri ile dönem içerisinde durdurdukları faaliyetlerin sonuçlarının birbirinden ayrı şekilde sunulmaması gerektiğini savunmaktadır.

#### Anket Sorusu: 10

Maddi duran varlıkların değerini hesaplarırken varlığın faydalı ömür veya kullanım kapasite artışı hesaplamaya dâhil edilmelidir.

Maddi duran varlıkların verimini kapasitesini yada ömrünü artıran harcamalar TMS16 kapsamında değer artırıcı harcamalar olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle maddi duran varlıkların değerini hesaplanmasında bu tür harcamaların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Çalışmada sorulan ifadeye ilişkin standart KOBİ TFRS 17 - Maddi Duran Varlıklar Standardıdır. Bu standart kapsamında;

“Her bir maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirmeden sonra, söz konusu duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tutar ile izlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilir. İlgili standartta göre her bir maddi duran varlık için gerçekleşen muhasebe işlemleri, işlemlerin yapıldığı dönem içerisinde muhasebe kaydına aktarılır.

Cevapların ortalama değeri 4,66 (katılıyorum) olarak belirlendiği için tamamı olmasa bile çoğunlukla meslek mensuplarının bu ifadeye ilişkin olarak TFRS mantığı ile uyum içinde olduklarının söylenmesi mümkündür.

#### Anket Sorusu: 11

Mamul maliyetinin hesaplanmasında sabit maliyetler, kapasite kullanım oranı dikkate alınarak mamullere dağıtılmalıdır.

KOBİ TFRS bölüm 3 paragraf 9'a göre; sabit maliyetlerin dağıtımından üretim maliyetlerinin normal kapasitesinin esas alınacağı bildirilmiştir. Standart normal kapasiteyi planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğüyle dikkate alınarak normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tamamlanmaktadır.

Bu açıklamalar kapasite kullanım oranının sabit maliyetlerin mamullere dağıtımında dikkate alınması gereken bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarının bu soru kapsamında verdikleri yanıtların istatistiksel analizleri kapsamında elde edilen ortalama 4,70 (yüksek düzeyde katılıyorum) şeklindedir. Bu kapsamda, meslek mensuplarının önemli çoğunluğu, mamul maliyetlerinin hesaplanması sürecinde, sabit maliyetlerin kapasite kullanım oranları ile ilişkilendirilerek dağıtılmasına ilişkin TFRS mantığı ile uyumlu hareket etmektedir.

#### Anket Sorusu: 12

Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, ilgili varlık satılmamış olsa bile gelir olarak kaydedilmelidir.

Çalışmada sorulan ifadeye ilişkin standart KOBİ TFRS 2.23 Faaliyet Sonuçları (Finansal Performans) Standardı 'a' bendinde

'Gelir, özkaynak yatırımcılarının katkılarıyla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeye giren varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen artışlar ya da borçlarda oluşan azalışlar nedeniyle işletme özkaynaklarının artmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde gerçekleşen, ekonomik değerlerde yaşanan artışlardır' şeklinde geçmektedir.

Çalışma kapsamında yer alan bu soruya verilen cevapların ortalaması; 4,510 (çok yüksek düzeyde katılıyorum) şeklinde oluşmuştur. Dolayısıyla, meslek

mensuplarının, maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışlarının, ilgili varlık halen işletme bünyesinde olsa dahi, gelir olarak kaydedilmesi hususunda TFRS ile uyumlu oldukları söylenebilir.

Anket Sorusu: 13

Satın alınan bir binanın aktifleştirilmesi sırasında binanın üzerinde bulunduğu arsa ile yapının değerlerinin ayrıştırılarak ayrı kalemlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Çalışmada sorulan ifadeye ilişkin standart KOBİ TFRS 17 - Maddi Duran Varlıklar Standardı'dır. Standart kapsamında;

“Arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsa bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilir.” belirtilmektedir.

Çalışmaya katılan meslek mensuplarının vermiş olduğu cevaplar kapsamında çıkan ortalama 4,730 yüksek düzeyde (katılıyorum) şeklindedir. Bu nedenle, meslek mensuplarının bina ve arsaların değerlerinin ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi konusunda standart ile hem fikir olduğunu söylemek mümkündür.

Anket Sorusu: 14

LİFO yönteminin kullanılması finansal raporlama açısından gerçeği yansıtmayan sonuçlar ortaya koyar.

Çalışmada yer alan bu soru KOBİ TFRS13 – Stoklar Standardı kapsamındadır. Bu standart kapsamında belirlenen stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri;

“... stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak ölçülür. Benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar yöntemine (LIFO), bu Standartta izin verilmemektedir” şeklinde açıklanmıştır.



Meslek mensuplarının bu anket sorusuna ilişkin vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,46 yüksek düzeyde (katılıyorum) olarak bulunmuştur. Meslek mensuplarının tamamının görüşü olmasa da büyük bir kısmının ortak görüşü; LIFO yönteminin stok değerlendirme yöntemi olarak kullanılmasının finansal raporlama açısından gerçeği yansıtmayan sonuçlar ortaya koyacağı yönündedir. Bu durumda TFRS mantığına paralel görüş bildirdikleri söylenebilir.

#### Anket Sorusu: 15

Stokların finansal tablolarda tanınması açısından satışa hazır hale kadar katılan bütün maliyetlerin (taşıma maliyetleri, gümrük vergileri vb.) stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Çalışmada yer alan bu soru; KOBİ TFRS 13 – Stoklar Standardı ile ilgili olan bir sorudur. KOBİ TFRS 13 – Stoklar Standardının 10. paragrafı kapsamında; stokların maliyetleri; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının bu soruya verdikleri cevapların ortalaması 4,13 yüksek düzeyde (katılıyorum) olarak bulunmuştur. Ankete katılan meslek mensuplarının tamamı olmasa da, büyük bir kısmının bu uygulama kapsamında TFRS mantığı ile uyum içerisinde olduğunu söylemek mümkündür.

#### Anket Sorusu: 16

Üretim yapılan tesislerden (fabrika) sorumlu müdürün maaşı stoklara yansıtılmayıp, Genel Yönetim Gideri olarak kaydedilmedi.

Çalışmada yer alan bu soru ile ilişkilendirilecek olan standart KOBİ TFRS 13 – Stoklar Standardıdır.

KOBİ TFRS stoklar bölümüne göre, stokların maliyetini 3 ana unsur oluşturmaktadır (13.5):

Bunlar;

- Tüm satın alma maliyetleri

- Dönüştürme maliyetleri
- Stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler

“Stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri.
- (b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.
- (c) Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- (d) Satış giderleri.”

Çalışmamızdaki bu soru analiz yapılırken ters kodlanmıştır.

Üretim tesislerinin müdürünün maaşı genel üretim giderlerine dahil edilir. Bu durumda stok maliyetinde yer alır. Genel Üretim Giderleri ve Direkt İşçilik Giderleri dönüştürme maliyetlerinin bir parçasıdır. Bu nedenden dolayı bu soruya muhasebe meslek mensuplarının 1 vermelerini beklerdik.

Meslek mensuplarının bu soruya cevabı ise 4,86 ile yüksek düzeyde katılıyor olmuştur. Bu durumda meslek mensuplarının ürün maliyetinin belirlenmesi konusunda TFRS mantığı ile tam anlamıyla uyumunun savunulması mümkündür.

Anket Sorusu: 17

Varlıkların maliyetlerinin belirlenmesinde ödemenin ertelenmesinden kaynaklanan vade farkları varlık maliyetine katılmadan finansman gideri olarak kaydedilmelidir.

Bu soru ile ilgili olan standart; KOBİ TFRS 13 – Stoklar Standardıdır. Bu standardın 13.7nci paragrafı kapsamında;

“Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alınmış olabilir. Bazı durumlarda,örneğin, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında bir fark şeklinde, belirtilmemiş bir finansman unsuru içerir. Bu tür durumlarda, fark, finansmanın söz konusu olduğu dönem boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dâhil edilmez.”.

Ankete katılan meslek mensuplarının bu soruya verdikleri cevapların ortalaması; 4,26 yüksek düzeyde (katılıyorum) olarak bulunmuştur. Bu kapsamda, meslek mensuplarının standartta yer alan bu uygulama ile uyum içerisinde olduklarını söylemek mümkündür.

Anket Sorusu: 18

Finansal tabloların kalitesi sunulan açıklayıcı bilgi / dipnot miktarı ile doğru orantılıdır.

KOBİ TFRS seti kapsamında dip notlara ilişkin olarak;

“Muhasebeleştirme koşullarını taşımayan bir kalemin, dipnotlarda, açıklayıcı metinlerde ya da tamamlayıcı tablolarda açıklanması gerekebilir. İlgili kalem hakkında verilen bilgilerin, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişikliklerin değerlendirilmesi açısından gerekli olduğu durumlarda, bu tür açıklamaların yapılması uygun olur.

Çalışma kapsamında meslek mensuplarına sorulan soru kapsamında alınan cevapların ortalaması; 3,72 (katılıyorum) şeklinde gerçekleşmiştir. Bu durumda muhasebemeslek mensuplarının tamamı olmasa da büyük bir kısmı uygulama ile paralel bir bakış açısına sahiptir.

Anket Sorusu: 19

İşletme ekonomik olaylar ile ilgili sonuçları güvenilir olarak ölçemiyorsa finansal tablolara yansıtmaz.

Çalışmada yer alan bu soru, KOBİ TFRS'nin 2.7. paragrafına göre;

İşletmeler ekonomik olaylar ile ilgili meydana gelen sonuçları güvenilir, gerçeğe uygun bir şekilde ölçebiliyorsa finansal tablolara yansıtır, eğer ölçemiyorsa finansal tabloların dipnotlarında gösterir.

Meslek mensuplarının bu soru kapsamında vermiş oldukları cevaplarının ortalaması; 4,100 yüksek oranda (katılıyorum) şeklinde çıkmıştır. Diğer bir ifade ile meslek mensuplarının tamamı olmasa da büyük bir kısmı uygulama ile paralel bir bakış açısına sahiptir.

Anket Sorusu: 20

İşletmelerin finansal tablolarında, bağlı ortaklıklarının o döneme ilişkin karlarından işletmeye düşen payın da gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir.

TFRS 10'da bir bağlı ortaklığın gelir ve giderlerinin, TFRS 3'te belirlenen elde etme tarihinden itibaren konsolide finansal tablolara dahil edileceği belirtilmektedir.

KOBİ TFRS'de (Bölüm 9.3. c), “Konsolide edilen bağlı ortaklıkların raporlama dönemi kâr veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden tutardan ayrı olarak sunulur.” Bu açıklamadan yola çıkarak, bağlı ortaklıkların raporlama dönemindeki kârlarının işletmeye isabet eden tutarlarının kapsamlı gelir tablosu dâhilinde ele alındığı sonucuna varmak mümkündür.

Bölüm 9'da yapılan düzenlemelerle, konsolide finansal tablo hazırlama zorunda olmayanlar aşağıdaki koşullar ile, açıklanmıştır (KOBİ TFRS, Bölüm 9.3). i. Aşağıdaki her iki koşul birlikte mevcutsa;

Çalışma kapsamında meslek mensuplarına yöneltilen bu soru kapsamında verilen cevapların ortalaması 3,780 olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensupları kabul edilebilecek bir oranda bağlı ortaklıklara ilişkin mali tablo döneminde oluşmuş ve işletme payına isabet eden kârların gelir olarak yazılması gerektiği konusunda TFRS ile uyumludur.

Anket Sorusu: 21

İşletmeler vadeli satışlarda hasılat tutarını belirlerken ortaya çıkan vade farkını da hasılat olarak kaydetmelidirler.

Çalışmada yer alan bu soru KOBİ TFRS 23 – Hasılat Standardı ile ilgili olan bir sorudur. Konu standartta;

“Satış bedeliyle ilişkilendirilebilen hasılat tutarı, faiz hariç olmak üzere, satış tarihinde muhasebeleştirilir. Satış bedeli, alınacak taksitlerin emsal faiz oranı kullanılarak iskonto edilmesi suretiyle hesaplanan bugünkü değeridir.

İlgili standart vadeli satışlarda hasılat tutarını belirlerken ortaya çıkan vadeli farkını hasılat olarak kaydetmemesi gerektiğini belirtmektedir. Bu durumda muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları 4,12 katılıyorum oranıyla ilgili standart ile uyumlu olmadıkları anlaşılmaktadır.

Anket Sorusu:22

Bir işletme ürettiği ürünü (günlük süt), farklı bir ürün (yem) almak üzere diğer bir işletme ile takas ettiğinde bu işlem bir satış işlemidir.

KOBİ TFRS’de varlıkların takasına ilişkin olarak;

“Mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem çerçevesinde değiştirilmesi durumunda, hasılat muhasebeleştirilir” şeklinde ifade edilmektedir.

Bu kapsamda geliştirilen yukarıdaki anket sorusuna meslek mensuplarının vermiş olduğu cevapların ortalaması; 4,420 yüksek oranda (katılıyorum) şeklinde çıkmıştır. Muhasebe meslek mensupları için farklı bir ürün almak üzere bir ürünün takas edilmesi TFRS’de belirtildiği gibi bir satış işlemi olarak yorumlanmaktadır.

Anket Sorusu: 23

Bir satış anlaşmasında yetersiz performansı nedeniyle müşterinin ürünü iadesine izin veriliyorsa, işletme hasılatı kaydetmek için iade süresinin sona ermesini beklemelidir.

Çalışmada yer alan bu soru; KOBİ TFRS 23– Hasılat Standardı ile ilgili olan bir sorudur. Konu standart kapsamında bir işlemin hasılat kaydedilmesi için satış kabul edilmesi gerekmektedir. Standardın 23.12 kısmı kapsamında;

“Sahiplikle ilgili önemli risklerin elde tutulduğu durumlarda, hasılat muhasebeleştirilmez. Sahiplikle ilgili önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:

(a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında kalan, yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması.

(d) Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.”

Bu durum, hasılat kaydedilmesi için sürenin dolmasını beklemek gerektiği yorumuna neden olmaktadır.

Meslek mensuplarının bu anket sorusuna vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,40 yüksek düzeyde (katılıyorum) olarak bulunmuştur. Dolayısıyla meslek mensuplarının KOBİ TFRS 23 – Hasılat Standardı Standardında yer alan bu uygulama ile fikir birliği içerisinde olduğunu söylemek mümkündür.

Anket Sorusu: 24

Döneme ilişkin hizmet satış gelirleri belirlenirken, dönem içerisinde hizmetin yüzde kaçının tamamlandığının göz önünde bulundurulması gerekir.

Çalışmada yer alan bu soru; KOBİ TFRS 23 – Hasılat Standardı ile ilgili olan bir sorudur. Bu standart kapsamında tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak da bilinen bir yöntem kapsamında raporlama dönemine ilişkin satış gelirleri ele alınır. Bu yönteme ilişkin detaylı açıklamalar da standardın 23.14 paragrafında ‘ Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi (tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak da bilinir) dikkate alınarak muhasebeleştirilir’ şeklinde açıklanmıştır.

Meslek mensuplarının bu soru kapsamında vermiş oldukları cevapların ortalaması; 4,380 (katılıyorum) şeklinde oluşmuştur. Bu kapsamda, meslek mensuplarının satış gelirlerinin tamamlanma yüzdesi yöntemi ile alınmasına olumlu yaklaştığını söylemek mümkündür.

Anket Sorusu: 25

Çalışanların raporlama dönemi boyunca sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları faydalara ilişkin maliyetler (kıdem tazminatı gibi) ilgili dönemde gider olarak kar-zarar tablosuna yansıtılmalıdır.

Bu soruya ilişkin standart; KOBİ TFRS 28- Çalışanlara Sağlanana Faydalar Standardıdır. Standart kapsamında işten çıkarma tazminatı;“..... işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamamaları nedeniyle gerçekleştikleri anda kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir” şeklinde ifade edilmektedir.

Ankete katılan meslek mensupları tarafından bu soruya verilen cevapların ortalaması; 3,770 (katılıyorum) olarak bulunmuştur. Bu kapsamda, meslek mensuplarının; çalışanların raporlama dönemi boyunca sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları faydalara ilişkin maliyetlerin ilgili dönem kar-zarar tablosunda muhasebeleştirilmesi işlemini onayladıkları söylenebilir.

Anket Sorusu: 26

İşletmenin 3 sene sonra ödeyeceği tahmini işten çıkarma tazminatını bugünkü değeri ile bilançoda göstermesi gerekir.

Bu soruya ilişkin standart; KOBİ TFRS 28- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardıdır.

İşletmelerin çalışanlarından sağladığı kıdem tazminatının hesaplanmasında cari ve önceki dönemlerde çalışanlara sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan ve gelecekte ödenmesi beklenen hükümlülüğün bugünkü değeri esas alınır (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 486).

Bu durumda aynı uygulamanın işten çıkarma tazminatları içinde uygulanması doğru olmaktadır.

Meslek mensuplarının bu soru kapsamında vermiş oldukları cevapların ortalaması; 3,65 (katılıyorum) şeklindedir. Diğer bir ifade ile meslek mensuplarının KOBİ TFRS'deki uygulama ile yeterince mutabık olmadıkları sonucuna ulaşılabilir.

Anket Sorusu: 27

TFRS ile VUK sonuçları açısından vergisel anlamda ortaya çıkan farkın (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler dışındaki) izleyen dönemlerde geri kazanılacak ya da ödenecek olmaları nedeniyle bilançoda varlık ya da borç olarak gösterilmeleri gerekir.

KOBİ TFRS'de vergilerin ne şekilde muhasebeleştirileceği aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

“Mevcut ve geçmiş dönemlere ilişkin vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek vergi için dönem vergi borcu muhasebeleştirilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak hâlihazırda ödenmiş tutarın söz konusu dönemlere ilişkin ödenmesi gereken tutarı aştığı durumlarda, söz konusu fazla tutar varlık olarak muhasebeleştirilir.

Çalışmada yer alan bu soru kapsamında meslek mensuplarının vermiş olduğu cevapların ortalaması; 3,980 (katılıyorum) çıkmıştır. Bu kapsamda meslek mensuplarının kabul edilebilir oranda konu uygulama ile paralel bir düşünceye sahip olduğu görülmektedir.

Anket Sorusu: 28

Vergi Usul Kanunu ve uygulamaları gerçeğin olduğu gibi yansıtılmasını engelleyebilmektedir.

Meslek mensuplarının sadece görüşlerinin öğrenilmesi amacı ile sorulan bu soruyameslek mensupları tarafından verilen cevapların ortalaması 4,190 (yüksek düzeyde katılıyorum) şeklinde gerçekleşmiştir. Bu kapsamda meslek mensupları Vergi Usul Kanunu ve uygulamalarının işletmeye ilişkin varlık, kaynak, gelir, gider kalemlerinin olduğu gibi yansıtılmasının önüne geçtiği konusunda fikir birliğine sahiptir. Diğer bir ifade ile meslek mensupları, güvenilir ve gerçeği tam anlamı ile yansıtan finansal tabloların oluşturulabilmesi hususunda KOBİ TFRS setinde yer alan uygulamaların daha gerçekçi olduğunu düşünmektedir.



Anket Sorusu: 29

Bir varlığın alınıp satıldığı aktif bir piyasa bulunması durumunda bu piyasada oluşan değerinin gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi ve varlığın finansal tabloda bu değerle raporlanması uygundur.

KOBİ TFRS 11.27 kapsamındaki 'a' bendinde;

“Gerçeğe uygun değer en gerçekçi kanıtı, benzer bir varlığın aktif bir piyasadaki kotasyonlu fiyatıdır” denilmiştir.

Meslek mensuplarının bu soru kapsamındaki cevaplarının ortalaması; 4,280 yüksek düzeyde (katılıyorum) olarak bulunmuştur. Bu sonuç kapsamında, meslek mensupları varlıkları gerçeğe uygun değerleri ile muhasebeleştirme konusunda TFRS ile hem fikirlidir.

Anket Sorusu: 30

İşletmeler daha yumuşak geçişi sağlayabilmek adına bazı varlıkları için KOBİ TFRS’de yer alan ilgili standartları uygularken bazı varlıkları için eski uygulamalarına devam edebilmelidirler.

KOBİ TFRS bölüm 3 paragraf 2’de gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi için finansal tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu olması gerektiğini ve ayrıca finansal tabloların KOBİ TFRS ile uyumlu olduğunu belirtilebilmesi için tüm işlem ve olayların standartlara uygun olarak muhasebeleştirilmesi raporlanması ve dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla muhasebe uygulamalarında varlıkların bazılarının KOBİ TFRS kullanılarak bazılarının ise kullanılmadan muhasebeleştirilmesi uygun değildir.

Meslek mensuplarının bu soru kapsamında vermiş oldukları yanıtların ortalaması; 3,670 (katılıyorum) olarak oluşmuştur. Meslek mensupları standart ile aynı görüşe sahiptirler.

## SONUÇ

KOBİ'ler tüm dünyada ekonominin itici güçleri olarak kabul edilmekte ve faaliyetleri devlet tarafından teşvik edilmektedir. Her ülkede farklı KOBİ tanımlamaları olsa da, yapılan çalışmalar tüm dünya çapında KOBİ'lerin önemine dikkat çekmektedir. KOBİ'lerin son dönemlerde dış ticaret içerisindeki paylarının yükselmesi ve küreselleşme sürecinin de etkisi ile TFRS'nin KOBİ'lere uyarlanması gündeme gelmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ'ler için TFRS'leri 2009 yılında yayımlamıştır. KOBİ'ler için ayrı TFRS'lerin hazırlanmasının temel nedeni ise dünya çapında ulusal standartları kullananların sayısının giderek artması olarak gösterilmiştir.

Muhasebe bilgisi, finansal piyasada bulunan kullanıcılara güvenilir ve şeffaf bilgi aktaran önemli bir unsurdur. Fakat finansal bilgi kullanıcıları, bu bilgilerden yeteri kadar ve eşit olarak faydalandıklarını düşündükleri sürece finansal piyasalarda yatırım yapmaya karar verecekler ve bu kararlarını sürdürebileceklerdir. Bu nedenle sermaye piyasasında güven ortamının sağlanması ve kamunun aydınlatılması için finansal bilginin, gerçeğe uygun ve güvenilir olması oldukça önemlidir. Bu özellikleri taşıyan finansal bilgi, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve ihtiyaca uygun nitelikte olabilmektedir. Bu nitelikteki finansal bilgiler ancak uluslararası boyutta kabul edilen muhasebe standartları ile sağlanacaktır.

Muhasebe alanındaki farklı sistemlerden kaynaklanan anlaşmazlıkları gidermek ve ortak bir muhasebe dili yaratmak için, tüm dünyada muhasebe standardizasyonu ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu standartlar, ihtiyaç dâhilinde revize edilmekte ve gerek duyulduğu takdirde yeni standartlar eklenmektedir. Çalışmada ayrıntılı biçimde incelendiği gibi Türkiye'de TFRS'ye uyum için yapılan girişimlerin ardından 2012 yılında TFRS Ticaret Kanunu'ndaki yerini almış, gerek meslek kuruluşları gerekse kamu, TFRS ve KOBİ TFRS'nin uygulanabilirliği yönünde çok önemli adımlar atmışlardır. Üniversitelerde bu aşamada büyük destek vermişlerdir. Bu gelişme sonrasında KOBİ'ler için TFRS gündeme gelmiş ve söz konusu standartlar, TMSK tarafından bire bir çevrilerek 1 Kasım 2010 tarih 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Küçük ve orta ölçekli işletmeler için finansal raporlama rehberliği yapan ve bağımsız standartlar olan KOBİ TFRS konusunda farklı öngörüler olsa da, genel kanı, KOBİ TFRS'nin KOBİ'lerin gelişimi ve finansal durumları için faydalı olacağı yönündedir. KOBİ TFRS'nin, KOBİ'lerin hazırlayacakları finansal tablolarda şeffaflığın ve güvenilirliğin sağlanmasında büyük avantajlar getireceği düşünülmektedir. Bu tablolara göre hazırlanacak raporlar, işletmelerin geleceklerini etkileyecektir. Ayrıca, kredi temin eden, yatırım yapan ve borç sağlayan gruplar, işletmelerin finansal tablolarına daha rahat başvurabileceklerdir.

KOBİ TFRS hakkında meslek mensuplarının değerlendirmelerini ortaya koymayı amaçlayan bu çalışma kapsamında ilk olarak bir ölçek geliştirilmiştir. Soruların oluşturulmasında özen gösterilen nokta, meslek mensuplarının düşünce tarzının KOBİ TFRS'nin temel mantığı ile örtüşme derecesinin belirlenmesine odaklanılmasıdır. Belirli standartları bilme derecelerine göre TFRS mantığına yatkınlıkları belirlenmeye çalışılmış ve bu nedenle öne çıkan ve genel mantığı yansıttığı düşünülen standartlar ele alınarak bu standartların ilgili hükümleri çerçevesinde uyumluluk derecelerinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Araştırma bulgularına göre katılımcıların KOBİ TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve görüşlerine başvurulmuştur. Katılımcıların % 72,3 gibi büyük bir çoğunluğu, konu ile ilgili bir eğitime katıldığını, % 10'u ise konu hakkında kendisi araştırma yaptığını açıklamıştır. Bu durumda katılımcıların konu ile ilgili en temel bilgilere sahip oldukları görülmüştür.

Araştırma sonuçlarına göre katılımcıların KOBİ TFRS'nin getireceği en önemli fırsat ve yenilikler arasında “finans kuruluşlarından daha kolay fon sağlamak” ifadesi (%37,7) en önemli ifade olarak değerlendirilmiştir. Katılımcılar, geçiş aşamasında en fazla eksiklik hissettiği konu olarak Türkiye’de KOBİ TFRS konusunda uzman eğitmen eksikliğini belirtmişlerdir. Katılımcılar arasında KOBİ TFRS uygulamalarını etkileyen faktörler konusundaki ifadeler içerisinde ise olumlu görüşler ön plana çıkmıştır. Bununla beraber “KOBİ TFRS standartlarına geçiş sürecinin kısa olması, işletmeler açısından adaptasyon sorununa neden olabilmektedir” ifadesi de katılımcıların çoğunluğunun katıldığı bir ifade olmuştur.

Genel bir değerlendirme ile muhasebe meslek mensuplarına “KOBİ TFRS Uygulanabilirlik Ölçeği” ile ilgili sorulan sorulara vermiş oldukları cevaplar ile KOBİ TFRS'nin uygulanabilirliği yüksek çıkmıştır. Denizli ilindeki meslek mensuplarının ölçeğimize vermiş oldukları cevaplar ile KOBİ TFRS'nin genel hatlarıyla anlaşıldığı ve meslek mensuplarının konu ile bilgilendirildiği ve meslek mensuplarının konu ile ilgili araştırmalar yaptıkları söylenebilir.

Çalışma kapsamında katılımcılara KOBİ TFRS hakkındaki öngörülerini de sorulmuştur. Buna göre katılımcıların % 65,7 gibi büyük bir çoğunluğu yürürlüğe girme tarihinin erteleneceğini düşündüğünü belirtmiştir. Ertelenmenin uygun bulunduğu zaman süresi olarak da en fazla 2017 sonrası dönem belirtilmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensupları bunun nedeni olarak da alınan eğitimlerin yetersiz kaldığı, işletme yapılarının KOBİ TFRS'ye uygun olmadığı, meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye geçişe hazır olmadığı gibi faktörleri belirtmiştir. Meslek mensuplarına sorulan açık uçlu sorulardan bir tanesine verilen cevapların büyük bir çoğunluğu Türkiye'deki işletmelerin kurumsal altyapılarının zayıf olması nedeniyle KOBİ TFRS'nin uygulama aşamasındaki sorunlardan bir tanesi olabileceği yönünde görüş belirtmişlerdir.

Sonuç olarak; araştırmanın başında belirtilen “H<sub>1</sub> Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarına hazırdırlar” kabul edilmiş, “H<sub>0</sub> Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarına hazır değildir”, reddedilmiştir. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensuplarının altyapı ve düşünce tarzı ile KOBİ TFRS ile uyumlu olduğu düşünülmektedir.

Bu çalışmadan elde edilen bulgular neticesinde genel bir değerlendirme ile konu hakkında bazı öneriler ortaya koymak mümkündür. Meslek mensuplarının KOBİ TFRS konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı konuların tespit edilmesi, konular hakkında muhasebe meslek mensuplarının daha fazla bilgilendirilmesi ve verilen eğitimlerin teorinin yanı sıra uygulamaları da kapsamı gereklidir. Uygulama yapacak personel sıkıntısının giderilmesinin yanında muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine karar alma sürecinde daha fazla başvurulması standartların uygulamasında kolaylık sağlayacaktır. Bunun yanında mevcut işletme altyapılarının kayıt dışılık üzerine kurulu olması dolayısıyla kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin güçlendirilmesi bir zorunluluktur. Kamu Gözetim Kurumu ve TÜRMOB'un görev

çatışmasının giderilmesi ve ülkemizin en önemli problemlerinden bir tanesi olan kurumsallaşmanın ülkemiz işletmeleri yönetici ve çalışanları tarafından benimsenmesi ve uygulanması gereklidir. Standartların İngilizceden Türkçeye birebir çevrilmesi nedeniyle oluşan anlaşılma zorluğunun giderilmesi, bu sebeple uygulamada yaşanan sıkıntıları giderecektir. Bunun dışında vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki farklar giderilmeli ve Kamu Gözetim Kurumu tek düzen hesap planında yer alan değişiklikleri hazırlayıp yayınlamalıdır.

Sonuç olarak, KOBİ'lerin TFRS ve diğer sorunlarından kaynaklanan riskler nedeniyle derecelendirme notları ve ülke kredi maliyeti unsurlarından etkileneceği açıktır. Bunun için işletmelerin kayıt dışı uygulamalardan uzak, kurumsal yönetim ilkelerine uygun işletme yönetim kültürüne sahip uluslararası finansal raporlamaya uygun yüksek kalitede finansal raporlar üreten, kamuya ve paydaşlarına güvenilir ve karşılaştırılabilir raporlar sunabilen işletmeler haline dönüşmesi gerekmektedir. Bu kurallara uymayan işletmeler ise, kayıt dışı uygulamaları olan, dünyadaki gelişmelere ayak uyduramayan işletmeler haline dönüşecek, çağın gereklerine yerine getiremeyen yüksek rekabet ortamında kaybolup giden işletmeler olacaklardır.

KOBİ'ler ekonominin en önemli yapı taşları olmaları nedeni ile sahip oldukları önem ve üstlendikleri misyon ve vizyonu ile göz önüne alındığında bu kuruluşlara gereken önem verilmeli ve hayata geçirilmelidir. KOBİ'lerin bütün sorunlarına çözüm bulunmalıdır. Bütün bu gelişmeler ve atılacak adımlar genç bir nüfusa sahip Türkiye'nin istihdam ve büyüme yönünden de önünü açacaktır.

### **Kobi'ler ve Kobi Yöneticileri bu çalışmadan nasıl faydalanabilir;**

Muhasebe bilgi sistemlerini daha güçlü oluşturulması ve bu konularda gerekli hazırlıkların yapılması gerekir.

Kurumsallaşma yolunda gerçekçi ve somut adımlar atılmalı ve hayata geçirilmelidir.

Vergi odaklı muhasebe sisteminden kurtularak yatırımcıya bilgi vermeye yönelik şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların sunulabilmesi için gerekli altyapılar hazırlanmalıdır.

## KAYNAKLAR

- Adhikari, A. Ve Tondkar, R.H. 1992. Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4(2): 75-105.
- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18 (1), 227-242.
- Akçakanat Ö., Senal S., Ateş, B.(2013)Türkiye Muhasebe Standartları Çalışmalarının İçerik Analizi Bakımından Değerlendirilmesi (2004-2011), Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi International Journal of Alanya Faculty of Business 5(3), 1-8.
- Akdoğan, N. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulanmasında Uygulanacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi. *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, 8(1), 1-28.
- Akdoğan, N. (2010). KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı.*Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* Sayı 30, Ocak, 1-26.
- Akdoğan, N. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*.sayı. 38: 29-40.
- Akgemici, T. (2001, Haziran). “KOBİ’lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler”, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı yayınları *KOSGEB*, Ankara. 5
- Akgün A. (2012) Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, *Yönetimve EkonomiDergisi* Cilt:19 Sayı:2 1-16

- Aksoy T. (2010). “KOBİ Danışmalığı Yeni TTK ve Basel Düzenlemeleri Işığında KOBİ’leri İlgilendiren Konular”, Ankara SMMMO Bülten, Eylül-Ekim, 2010. 15-28
- Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartlarına Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, 182-199
- Aktaş, R. (Ocak-Şubat 2013). İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10-Konsolide Finansal Tablolar Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 133-168.
- Aktürk, A. (Mart-Nisan 2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 122, 63-84
- Alagöz, A. ve Ceran, Y. (2007). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri İle Mesleki Vizyon Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Konya İli Uygulaması. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(14). 291-312
- Albu C. N. , Albu, N., Pali-Pista, S. F., Gîrbină, M. M., Selimoglu, S. K., Kovács, D. M., ve Strouhal, J. (2013). Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(2), 140-175.
- Alexander, D. ve Archer, S. (2009). *International Accounting / Financial Reporting Standards Guide*. Chicago: CCH.
- Ankarath, Nandakumar, Mehta, Kalpesh J., GHOSH, T.P. ve ALKAFOJI, Yass A. (2010), *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Alp, A. ve Üstündağ, S. (2009). Financial Reporting Transformation: The Experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 680-699.

- Archambault, J.J. ve Archambault, M.E. 2003. A multinational Test of Determinants of Corporate Disclosure. *The International Journal of Accounting*, 38: 173-194.
- Arıkan, Y. (2011). “3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Yeminli Meslek mensupları Kanunu”. *Mesleki Mevzuat*, 17. Baskı, İstanbul: İSMMMÖ Yayını.
- Arıkan, Y. (2011). “Serbest Muhasebeci Meslek mensupları ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği”. *Mesleki Mevzuat*, 17. Baskı, İstanbul: İSMMMÖ Yayını.
- Arslan, S. (2007). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Global Uyum Süreci. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(2). 203-221
- ARSLAN, A. (2002) “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, Sayı 40, Mayıs-Ağustos, 71-84
- Arsoy Poroy, Aylin - Bora, Tuba, (2012). KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56 (Ekim), 17-28.
- Arsoy, A.P. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları. *AKÜ İİBF Dergisi*, 10(2). 17-35
- Aslan, Sinan (2007), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal raporlama standartları ile Global Uyum Süreci”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, c.XXIII, sayı.2, 203-221
- Ataman Akgül, B. ve Akay, H. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atmaca, M. ve Çelenk, H. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile



Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma.*Muhasebe ve Finansman Dergisi*,49.  
113-125

Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı.*Ege AcademicReview*, 1(2). 28-44

Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi.*Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18(1). 327-359

Aycı, A. (16-17 Haziran 2012). “KOBİ’lerin Rekabet Gücünün Arttırılmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi”, II. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Trabzon.

Aygün, D. (16-17 Haziran 2012). “Finansal Tabloların Sunulması Açısından KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) ile Tam Set TFRS Arasındaki Farklılıkların Değerlendirilmesi”. II.Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Trabzon.

Aysan, M. (2007).Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum.*Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 34.

Ayyagari, M., Beck, T. ve Demirgüç-Kunt, A. (2003). *Small And Medium Enterprises AcrossThe Globe: A New Database*, August 2003, [Http://Www.Worldbank.Org/Research/Bios/Tbeck/Abd.Pdf](http://Www.Worldbank.Org/Research/Bios/Tbeck/Abd.Pdf)

Bahadır, O. ve Tolga, B. (2013). Accounting Policy Options Under IFRS: Evidence From Turkey.*Accounting and Management Information System*, 12(3). 388-404

Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(sup1), 5-27.

Balsarı, K. Çağnur ve Durak,M. Gürol (6-10 Ekim 2010). “Türkiye’de TFRS Araştırmalarına Genel Bir Bakış”, 14. *Türkiye Muhasebe Standartları*

*Sempozyumu*, Türkiye’de Zorunlu TFRS Uygulamasının 5. Yılı, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası, Kıbrıs.

Banar, K. ve Ekergil, V. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1). 39-60

Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 42-57. 146-159

Bennett, B., Bradbury, M. ve Prangnell, H. (2006). Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards. *Abacus*, 42(2), 189-204.

Bilen, A., Solmaz, H. ve Çevik, S. (2014). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler. *Dicle Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(6). 15-42

Bozdemir, E. (2014). KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 6(12), 85-107.

Brown, P. (2011). International Financial Reporting Standards: What are the benefits?. *Accounting and Business Research*, 41(3), 269-285.

Çalınar, H. (2002). “Ülkemizde KOBİ’lerin Yatırım Kararlarında Uygulanacak Ekonomik ve Mali Yöntemler İle Değerlendirme Tekniklerinin Bir Model Olarak Önerilmesi”. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara.

Çankaya, F. ve Dinç, E. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 81-102.

ÇANKAYA, Fikret ve HATİPOĞLU, Oğuzhan, (2011), “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek

Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 7, .61-88

Çankaya, F. (2007). Uluslar arası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama. Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması.ZKE Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(6), 127-148.

Çelik, E. (2012a). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Meslek mensuplarıların Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi.

Çelik, M. (2012b). KOBİ TFRS Kapsamında Üretim Maliyeti ve Maliyetleme Yöntemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (290), 95 - 108

Çelik, Z. (2013). “Dünyada ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gündemir”, 15. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, Yeni TTK Sürecinde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Gündemi, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası, 6-10 Kasım 2013, Kıbrıs, s.1-7.

Çetinkaya, N. (2010). *KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi.

Çiftçi, Y. ve Erserim, A. (2007). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi. Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, Muğla.

Dalberg (2011). *Report On Support To Smes In Developing Countries Through Financial Intermediaries*. 08.11.2013, [http://www.Eib.Org/Attachments/Dalberg\\_Sme-Briefing-Paper.Pdf](http://www.Eib.Org/Attachments/Dalberg_Sme-Briefing-Paper.Pdf), 09.09.2013

Dalkılıç, A. F. (2008). Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(3), 1-18.

- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 26(1). 281-311
- Daştan, A. (2010). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi. *Bankacılar Dergisi*, 72. .3-18
- Denizli Ticaret Odası (2014) “Ekonomik Yönüyle Denizli”, 41. sayı 71-74
- Deloitte (2012), “IFRS in Focus: IASB Issues a Requestfor Information on the IFRS forSMEs”.
- Deaconu, A., Buiga, A., &Strouhal, J. (2012). SMEs Financial Reporting: Attitudes Towards IFRS For SMEs. *StudiaUniversitatis Babes-Bolyai, Oeconomica*, 57(1).
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2011). *KOBİ’lerde Finansal Raporlama*. İstanbul: TÜRMOB Yayınları-426
- Demir, V. (2007). KOBİ’ler İçin TFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, (80). 43-58
- Demir, Şeref (2011). “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, 43-72
- Demir, V. (6-10 Kasım 2013). “İyi Uygulamalar Işığında Modern TFRS/TFRS Eğitiminin Unsurları”, 15. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Yeni TTK Sürecinde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Gündemi, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası, Kıbrıs
- Dikmen, C. ve Yıldırım, S. (Ekim, 2012).KOBİ’lerin Devlet Bankalarına Yönelik Tutumları Üzerine Kocaeli İlinde Bir Uygulama. *Sakarya İktisat Dergisi*, 1(3). 20-36
- Diñç, E. ve Atabay, E.(2011), Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneğı. *World of IFRS Dergisi*, 20, 1-13.

- Duman, Ö. (2001). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Ankara: TESMER Yayını.
- Durak, M.G. (2010). *Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Geçişin Tahakkukların Güvenilirliği ve Kazançların Süreğenliği Üzerindeki Etkileri: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Uygulamaları*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Durak, M.G. ve Balsarı, Ç.K. (2011). Türkiye’de TFRS Araştırmalarına Genel Bakış *Dayanışma Dergisi İMMO*, (113), 9-24
- Durak, M.G. ve Gürel, E. (2014). İşletmesel Raporlama. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.122, 45-62
- Durak, M.G., Gürel E.(2014). *TFRS Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Faktörler*. Muhasebe ve Finansman Dergisi sayı 64- .95-110
- Düzce, Ç. (2007). *Türkiye’de KOBİ’lerin Finansal Sorunları ve Alternatif Finansman İmkanları*, İstanbul Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları. *World of IFRS (TFRS Dünyası Dergisi)*, *Muhasebe - Finans Mesleki Yönetim, Eğitim ve Kültür (MUMEYEK) Vakfı Yayınları*, 1 (5), 1-14.
- Erdoğan, Murat - Dinç, Engin, (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı. 43, Temmuz, 154-169
- Evans, L., Gebhardt, G., Hoogendoorn, M.N., Marton, J., Di Pietra, R., Mora, A., Thinggard, F., Vehmanen, P. & Wagenhofer, A. (2005). Problems And Opportunities Of An International Financial Reporting Standard For Small And Medium-Sized Entities. *The EAA FRSC’s Comment on the IASB Discussion Paper, Accounting in Europe*, (2), 23–45.
- Fidan, M.E. ve Cinit, H. (2013). 01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine

Yönelik Uygulama (Yalova İli Örneği). *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 4(1). 51-79

Fox, A., Hannah, G., Helliard, C. Ve Veneziani, M. (2013). The costs and benefits of IFRS implementation in the UK and Italy. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1), 86-101.

Gençoğlu, Ü.G., Özerhan, Y. ve Karabınar, S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları. 18-26

Gençtürk, M. (2008). İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (15) 2008 / 1 : 56-72

Gibbins, M. (May, 1983). Easing the tension between Professional judgment and standards. *CA Magazine*, 29-36.

Gökgöz, A. ve Zeytin, M. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması. *SDÜ İİBF Dergisi*, 17(1). 477- 493

Gökgöz, A. (2012). KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2) 477-493

GÖNEN, Seçkin ve Gülşah Eğürluel (2007); “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 316, . 229- 236.

Gray, S.J. 1988. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *ABACUS*, 1-15.

Güleryüz, M. (2014). *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’na Göre İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Okan Üniversitesi SBE.

- Güney, S. ve Bozkurt, R. (2012). The Problems and Ethical Attitudes of Accounting Professionals Towards Accounting Errors and Frauds: A Model Practice in City of Erzurum. *International Journal of Business and Social Science*, 3 (20).
- Gürdal, K. (2004). Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* (4) sayı 13, 88
- Güvemli, B.(2008); Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güvemli, O. (2009). Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı: Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (44). 6-16
- Hacıhasanoğlu, T., Karaca, N. ve Demirci, D.Ş. (16-17 Haziran 2012). “KOBİ’ler için TFRS’nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma”, *II. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Trabzon.
- Haftacı, V.,& Badem, A. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (50), 1-16.
- Harvie, Charles; Lee, Boon Chye (eds) (2002). The Role of SMEs in National Economies in East Asia, UK: Edward Elgar Publishing.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi, gerekliliği ve uygulanabilirliği üzerine bir araştırma*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hikmet, N. (2001). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (10). 34-37
- Hinson, Robert (2011). “Entrepreneurship Marketing”, in Entrepreneurship Marketing: Principles and Practice of SMEs Marketing, Sonny Nwankwo ve Gbadamosi, Ayantunji (eds), New York: Roulledge.

- Hornigren, Charles T. ve Walter T.Harrison (2007), Accounting, New Jersey: Pearson Education, Inc.
- IFRS for SMEs (2011). TÜRMOB-TMSK-IFRS Foundation Çalıştayı, 15-17 Mart 2011, Ankara.
- Irvine, H.,Lucas, N.(2006); Globalized Accounting Standards: The Case of the United Arab Emirates”, Proceedings, 3th International Conference On Contemporary Business, Leura, New South Wales, Charles Sturt University, Australia, ro.uow.edu.au/cgi/ viewcontent.cgi?article=1229&context... –
- Varıcı, İ. ve Özdemir, F.S. (Eylül-Ekim 2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 15-41.
- Jackling, B. (2013). *Global Adoption of International Financial Reporting Standards: Implications for Accounting Education*. American Accounting Association, USA.
- Jermakowicz, E.,Tomaszewski, S.(2006); “Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol:15, pp.170-196.
- Kalkan, A. (2005). *KOBİlere Sağlanan Desteklerin Örgütsel Performansına Etkileri*. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Gebze.
- Karaaslan, E. (Temmuz-Eylül 2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, (54). 57-63
- Karabınar, S., Can, V.A. ve Kaplan, E. (16-17 Haziran 2012). “Muhasebeciler TFRS Uygulamalarına Geçmeye Hazır mı? Sakarya Örneği” II. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Trabzon.
- Karaçay, H. (2004). KOBİ’lerin Türkiye Ekonomisindeki Rolüne Genel Bir Bakış.*Dünya Gazetesi*, 13.01.2004.



- Karaoğlan, M. (2011). *Muhasebe Bilgilerinin Güvenilirliğinde Mesleki Yargının Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmirDokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Karapınar, A. (Mayıs, 2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. *E-Yaklaşım Dergisi*, 1-5.
- Karasar, N.(2009). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. 2. Baskı. Ankara: Nobel Yayınları.
- Karcioğlu, R. ve Yazarkan, H. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyetleri Sırasında Kamu Kurumlarında Karşılaştıkları Sorunlara İlişkin Ampirik Bir Araştırma.*Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan.
- Kayı, E. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Meslek Mensuplarının (SMMM ve YMM’lerin) ve İlgili Tarafların Hazırlanma Süreçleri ve Sorumlulukları” Ocak 2011, İzmir,[http://www.dengeymm.com.tr/yeni\\_trk\\_ticaret\\_kanunu\\_erevesinde\\_meslek\\_mensuplarnn\\_smmm\\_ve\\_ymmelerin\\_ve\\_lgili\\_taraflarn\\_hazrlanma\\_sreleri\\_ve\\_sorumluluklar-ekrem\\_kay/yayin/26/](http://www.dengeymm.com.tr/yeni_trk_ticaret_kanunu_erevesinde_meslek_mensuplarnn_smmm_ve_ymmelerin_ve_lgili_taraflarn_hazrlanma_sreleri_ve_sorumluluklar-ekrem_kay/yayin/26/)
- KGK (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.10.08.2013, <http://Www.Kgk.Gov.Tr/Contents/Files/Pdf/4.5.660>.
- KGK (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Duyuru, 10.10.2013, [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-191-536](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-536).
- Kırlioğlu, H. ve Şenol, A. (2011). BASEL II ve TFRS’nin KOBİ’lere Beklenen Etkileri Üzerine SWOT Analizi.*Düzce Üniversitesi Yönetim ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, 1(1), 1-20.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya’da ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci.*Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, (2). 105-120
- Korkmaz, T. ve E. Açıkgöz ve S. Erdoğan, “Değerleme Standartları ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri”, 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu,

Küreselleşmenin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkileri, Uludağ Üniversitesi, Kemer- Antalya, 23-27 Mayıs 2007, 37-53.

Korkmaz, T., Temel, H. ve Birkan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 96-105.

KOSGEB (2004). *KOBİ Ekonomisi (KOBİ'ler ve Bankacılık)*. Ankara: Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkezi Müdürlüğü Yayınları.

Köse, Y. (2009). KOBİ'lerde Finansal Raporlamanın Amaçları ve Muhasebe Bilgilerinin Kullanım Düzeyine İlişkin Batı Karadeniz Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 114-120.

Kutlu, H.A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 63. Sayı 2, 143-170

Kumar, B. A. ve Saha, M. (2011). *Studies in Accounting and Finance. Contemporary Issues and Debates*. India: Dorling Kindersley.

Lantto, Anna-Maija ve Salstrom, Petri. (2009), "Impact of International Financial Reporting Standard Adoption on Key Financial Ratios", *Account and Finance*, Vol: 49, 2009, 341- 361.

Larson, R., Street, D. (2004), "Convergence with IFRS in An Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol:13, 2004, p.89-119.

Mackenzie, B., Lombard, A. ve Njikizana, T. (2011). *Applying IFRS for SMEs*. New Jersey: John Wiley and Sons.

Meek, G., Roberts, C., ve Gray, S. (1995). Factors influencing voluntary annual report disclosures by US, UK and continental European multinational corporations. *Journal of International Business Studies*, 26 (3), 555-720.

- Melville , Alan. (2008), *International Financial Reporting: A Practical Guide*, Second Edition, Harlow: Prentice Hall.
- Menteş, A. (2009). *Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi*. İstanbul: DerinYayınları.
- Mert, İ. (2013). A Historical Overview of Accounting in Turkey.*International Auditing and Risk Management*, 3 (31).
- Moqbel, M. ve Bakay, A. (2010). *Are us Academics and Professionals Ready for IFRS?*. SSRN 1662162.
- Müftüoğlu, T. (1998). *Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Müslümov, A. (2002). *21. Yüzyılda Türkiye’de KOBİ’ler Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri*. İstanbul:Literatür Yayıncılık.
- Ong, A.(2005); “Country-specific Barriers to International Convergence of Accounting Standards”, *Financial Reporting, Regulation and Governance, Electronic Journal*, V.4,No1, pp. 1-28, <http://www.business.curtin.edu.au/files/V4No1Ong1.pdf>
- Öğünmüş, K.A. (6-10 Ekim 2010). “Muhasebeci Gözüyle TFRS”, *14. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, Türkiye’de Zorunlu TFRS Uygulamasının 5. Yılı, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensuplarıler Odası, Kıbrıs.
- Ören, K., (2003).Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) Sağladığı Devlet Teşvikleri ve Kullanım Alanlarının Karşılaştırılması Nevşehir İlinde Bir Uygulama.*C.Ü.İ.İ.B.F Dergisi*, 4(2), 15-23
- Özbek, B.S., Sarısoy, Ö. ve Kurt, S.N. (25-26 Ekim 2011). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yasal Zorunluluk Olarak Uygulanması, Meslektaşlarımızın Mesleğe Devamını Etkiler mi? *I. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Sinop.

- Özdamar, K. (2004). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özdemir, F. S.(2012). KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgi Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 38, 57-84.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS*. TÜRMOB Yayınları.
- Özkan, S. ve Erdener, E. (26-30 Kasım 2008). “Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Özellikli Alanlar”, 12. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Muhasebe Standartları, Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar*, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası, Kıbrıs.
- Özkan, S. ve Erdener Acar, E. (2010).Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış.*Mali Çözüm Dergisi*, 97 (2010), 49-86.
- Özkorkut, K. (2011), “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Hükümlerinin Meslek Mensupları için Önemi”, *Denge dergisi*, Sayı:143, 38-41
- Özulucan, A. B, H.Ö. ve Fevzi, S. (2010). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler Ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları Ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, sayı 31: 41-64.
- Pekdemir R. (2008). *Muhasebeciler için TMS-TFRS Uygulama Rehberi*.
- Poroy, A.A. ve Bora, T. (2012). KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56., 17-27

- Poria, S. V.(2009); “ IFRS Implementation and Challenges in India”,Maharashtra Economic Development Council-MEDC, Monthly Economic Digest,August 2009, [www.gtgifrs.com/IFRS\\_Implementation\\_IN\\_India\\_VSP.pdf](http://www.gtgifrs.com/IFRS_Implementation_IN_India_VSP.pdf).
- Preobragenskaya, G.,Mcgee,W.(2004);“Converting The Accounting System of A Transition Economy: A Case Study of Russia”, Andreas School of Business Working Paper Series, pp. 1-49, <http://ssrn.com/abstract=546343> or doi:10.2139/ssrn.546343.
- Ram, R. & Newberry, S. (2013). IFRS for SMEs: The IASB’S Due Process. *Australian Accounting Review*, 23(1), 3-17.
- Rentfro, W. Randall (2000).*The Role Of Professional Judgment in The Application Of U.S. Accounting Standards: An Experimental Study Of The Effect Of Professional Judgment On Financial Reporting Decisions Of Accountants*, A Dissertation Submitted to the Faculty of The College of Business in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy Florida Atlantic University Boca Raton, Florida December.
- Resmi Gazete (1 Kasım 2010). *KOBİler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*, Sıra No: 208,Sayı: 27746.
- Romir Monitoring, Research Holding(2004); “Accounting Reform IComplex Survey Results”, pp. 1-94, [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru).
- Romir Monitoring, Research Holding(2007);“Accounting Reform -Complex Survey Results”,, pp. 1-59, [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru).
- Salter, S.B. 1998. Corporate Financial Disclosure in Emerging Markets: Does Economic Development Matter?. *The International Journal of Accounting*, 33(2): 211-234.
- Sayar, Z. (6-10 Kasım 2013). “TFRS Eğitiminde Yeni Trendler: TÜRMOB Bünyesinde Yapılan TFRS Eğitimlerinin Genel Değerlendirilmesi” PPT Sunumu, 15. *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Yeni TTK Sürecinde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Gündemi*, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası, Kıbrıs.

- SEC (2008). *Final report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the United States*, Securities and Exchange Commission, [www.sec.gov](http://www.sec.gov)
- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sharman, P, A. (2008). Applying Professional Judgment. *Strategic Finance*, 89(109), 61.
- Sirkeci, O. ve Aka, Y. (25-26 Ekim 2011). Göçmen KOBİ'ler Açısından Muhasebe Standartları, I. *Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu Bildiri Kitabı*. Sinop.
- Sodan, B. (2007). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Seçkin Yayınları.
- Sönmez, F. (Mayıs 2003). 13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (9).
- Susmuş, T., Acar, E.E. ve Özcan, H.M. (6-10 Ekim 2010). *Türk Üniversitelerinde TFRS Eğitimi, 14. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, Türkiye'de Zorunlu TFRS Uygulamasının 5. Yılı, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası, Kıbrıs.
- Sürmen, Y. (2003). Marketing of Professional Accounting Services: Application in Turkey. *Öneri*, 5(20).
- Szonyi, A.J. (1991). *Small Business Management Fundamentals*. Toronto, McGraw-Hill Ryerson Limited.
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi.
- Şengel, S. (2010). Muhasebe Meslek Odalarının Vizyon ve Misyonu Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(14). 472-488

Street, D.(2003); “GAAP Convergence 2002”, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers, University of Dayton, First Quarter, 2003, pp. 1-28.

Tek, N. ve Dalkılıç, A.F. (26-30 Kasım 2008). “TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar”, *12. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Muhasebe Standartları, Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar*, İzmir Serbest Muhasebeci ve Meslek mensupları Odası, Kıbrıs.

Tetik, N., Kınay, F. ve Ciğer, A. (2008). Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*,(38). 70-79

TMSK, (2012), “KOBİ TFRS”, (14.06.2012).  
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBİ\\_tfrs.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBİ_tfrs.pdf).

TMSK, 2002, s.3

TMSK, 2010, s.25

Tokgöz, 2013, s.14

TÜİK, Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri 2013, TÜİK Haber Bülteni, Sayı 15821, Ekim 2014, 1.

Türköz, P. (2008). *KOBİ'lerin Finansman Sorunları ve Bankaların KOBİ'lere Yaklaşımı: Isparta Alan Araştırması*. Yüksek Lisan Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

TÜRMOB (2014). “İstatistikler”, 06.06.2014,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>

Tyrrall,D.,Woodward, D.,Rakhğmbekova, A.(2007); “TheRelevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan ”, *The International Journal of Accounting*, Vol: 42,2007, pp. 82-110.

- Ulusan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Fin. Dergisi*, Temmuz sayısı, 11–33.
- Usul, H. ve Özdemir, O. (Haziran 2007). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamasında Geline Aşama ve Göller Bölgesi KOBİ'lerinde Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Bakış Açıları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (6), 71-82
- Utku, D.B. ve Gürsoy, K. (Ocak-Şubat 2011). KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. sayı.103, 19-42
- Ülkü, S. ve Gökgöz, A. (Mart - Nisan 2013). Lisans ve Önlisans Düzeyinde Öğrenim Gören Öğrencilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusundaki Bilgi Düzeylerinin ve Farkındalıklarının Ölçülmesi: Yalova Örneği. *İSMMMO Dergisi*. sayı 116, Mart-Nisan 2013, 39-55
- Ülkü, S. (2008). *KOBİ'ler için TFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul örneği)*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman ABD.
- Ünsalan, E. ve Şimşeker B. (2006). *İnsan Kaynakları Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, Sayı:1, Nisan, 31-57
- Varıcı, İ. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 37(2), 279-286
- Warsame, M. (2006); An Empirical Analysis of The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Evidence From Emerging African Capital Markets, Phd, Morgan State University



Wilde, Oscar (2010), “The Impact of the Adoption of International Financial Reporting Standards on the Legal Profession”, Houston Business and Tax Law Journal, Vol: X, 2010, 140-165.

Wong, P. (2004). Challenges and Successes In Implementing International Standards: Achieving Convergence To Ifrss And Isas. *Report, IFAC*(International Federation Of Accountants).

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

[www.KOBİzirvesi.org.tr/sunumlar/.../yesim\\_akdeniz.ppt](http://www.KOBİzirvesi.org.tr/sunumlar/.../yesim_akdeniz.ppt)

Yatağan, Ç. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanununun KOBİlerde Bakışı ve KOBİlerin Finansman Sorunu Üzerindeki Olası Etkileri. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2). 79-88

Yayla, H.E. ve Cengiz, E. (2005). Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Alan Çalışma: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 16. 147-169

Yıldırım, S. ve Güney, S. (2012). Serbest Muhasebeci Meslek mensuplarının Genel Sorunları: Erzurum İli Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (36). 35-48

Yıldız, F., (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre KOBİ’lerin Muhasebe Bilgi Sisteminin Değerlendirilmesi. *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2). 61-69

Yıldız, F., Elitaş, C. ve Üç, M. (2011). Classification of Turkish Accounting System. *International Journal of Business and Social Science*.

Yılmaz, B. (Ekim 2004). KOBİ’lerin Finansman Sorunlarına Bir Çözüm Önerisi: “Risk Sermayesi Finansman Modeli, *Dış Ticaret Dergisi*, Ankara: DTM Yayını, (33), 57-98.

Zeghal D., Mhedhbi, K. (2006); “An Analysis of the Factor Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries ” by K. Mhedhbi and D. Zeghal, *The International Journal of Accounting* , 41, pp.373-386

## EKLER

### EK-1: Anket Formu

Bu anket formu Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda hazırlanmakta olan doktora tezi kapsamında ele alınmaktadır. Akademik çalışma amaçlı olup bireysel nitelikli değerlendirme yapılmayacaktır. Ankete verilen cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Lütfen hiç bir soruyu cevapsız bırakmayınız.

(Bu anketin işletmelerin Mali İşler veya Finansman konularında görev yapan yöneticiler tarafından doldurulması rica olunur.)

**Tez Konusu:** KOBİ'lerde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Uygulanabilirliği

### Anket Uygulanacak Firmalar Hakkında Genel Bilgiler

İşletmenin Ticari Kimliği İşletmenin Faaliyet Alanı \_\_\_\_\_

İşletmenin Faaliyet Süresi \_\_\_\_\_

İşletmenin Çalışan Sayısı \_\_\_\_\_

\*Ünvanınız (Sadece bir seçeneği işaretleyiniz.) YMM SMMM SM

\*Ruhsat Alış Şekliniz: (Sadece bir seçeneği işaretleyiniz.) Sınavlı Sınavsız

\*Kaç yıldır meslek mensubusunuz: \_\_\_\_\_

\*Öğrenim Durumu: (Sadece bir seçeneği işaretleyiniz.)

- Fakülte
- MYO
- Lise
- Meslek Lisesi
- Diğer

\*Yaşınız: \_\_\_\_\_

\*Cinsiyetiniz: (Sadece bir seçeneği işaretleyiniz.)  Kadın  Erkek

\*Yeni Türk Ticaret Kanununu (İlgili kısımlarını) Okudunuz mu?  Evet  Hayır

## \*2.İşletmelerin KOBİ TFRS Hakkında Genel Düşünceleri

**KOBİ TFRS 'ye ilişkin herhangi bir eğitim aldınız mı?**

Evet

Hayır

Eğitim almadım ancak, çeşitli kaynakları okuyarak yeterli bilgiye sahip oldum.

Diğer seçenekleriniz varsa yazınız. \_\_\_\_\_

**\* KOBİ TFRS 'lerin Yürürlüğe Girme Tarihinin Erteleneceği Yönünde Bir Beklentiniz Oldu mu?**

Evet

Hayır

**Yanıtınız evet ise sizce ne zamana kadar ertelenmesi uygun olacaktır. (Sadece bir seçeneği işaretleyiniz.)**

2014 6. Ay

2015 yılı başı

2015 6. Ay

2016 yılı başı

2017 ve sonrası

**KOBİ TFRS 'nin erteleneceği yönündeki beklentinizin nedeni nedir?**

---

---

---

**KOBİ TFRS sının getireceği en önemli yenilikler ve fırsatları önem derecesine göre sıralayınız? (1 En önemli - 4 En önemsiz )**

- ( ) Uluslararası sermayeyi ülkemize çekebilmek  
( ) Finans kuruluşlarından daha kolay fon sağlamak  
( ) Uluslararası pazarda daha kolay rekabet edebilmek  
( ) Yenilik getireceğine inanmıyorum  
( ) Diğer \_\_\_\_\_

**TFRS/KOBİ TFRS sına geçiş aşamasında ( eğer eksiklik varsa ) en fazla hangi konuda eksiklik hissediyorsunuz? (1 En önemli - 4 En önemsiz )**

- ( ) TFRS alanında yetişmiş personel olmaması  
( ) Türkiye’de TFRS konusunda uzman eğitmen eksikliği  
( ) TFRS’ye uygun hesap planının halen yayınlanmamış olması  
( ) Zaman yetersizliği  
( ) Diğer .....

**\*3- İşletmelerin KOBİ TFRS yi Uygulama Şekilleri (Her satırda sadece bir seçeneği işaretleyiniz.)**

	Katılıyorum	KısmenKatılıyorum	Kararsızım	KısmenKatılmıyorum	Katılmıyorum
1-Amortisman hesaplanması sürecinde yararlanılabilecek sürenin (faydalı ömür) yanı sıra üretilebilecek ürün miktarı da varlıktan yararlanma kıstası olarak esas alınabilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2-Borsada yatırım yapacak kişilerin finansal tablolardan yararlanmalarına gerek yoktur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3-Kıst Amortisman uygulaması sadece taşıtlar için değil diğer tüm maddi duran varlıklar için de uygulanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4-Amortisman oranları Maliye Bakanlığı Tebliği ile değil, işletmeler tarafından varlığın kullanımına uygun şekilde belirlenmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5-Finansal raporlama sürecinde hangi muhasebe politikalarının / yöntemlerinin kullanıldığının finansal raporları kullananlar tarafından bilinmesi önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Katılıyor	Kısmen Katılıyor	Kararsız	Kısmen Katılmıyor	Katılmıyor
6-KOBİ TFRS kapsamında hazırlanan Finansal tabloların kullanılmasında ki bir diğer finansman (borç) bulma sürecini kolaylaştırmaktır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7-Finansal durum ve performansın ölçümünde Nakit Akım Tablosu kesinlikle uygulanmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8-Gelir-Gider tablosunda hiçbir kalem olağandışı olarak kabul edilemez.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9-İşletmelerin dönem sonlarında hazırladıkları finansal raporlarında devam eden faaliyetleri ile dönem içerisinde durdurdukları faaliyetlerin sonuçlarının birbirinden ayrı şekilde sunulması gerekir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10.-Maddi duran varlıkların değerini hesaplarken varlığın faydalı ömür veya kullanım kapasite artışı hesaplamaya dahil edilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11-Mamul maliyetinin hesaplanmasında sabit maliyetler, kapasite kullanım oranı dikkate alınarak mamullere dağıtılmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12-Şüpheli alacaklara karşılık ayrılıp ayrılmayacağına ya da ne miktarda ayrılacağına finansal tabloyu hazırlayan karar vermelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13-Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, ilgili varlık satılmamış olsa bile gelir olarak kaydedilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14-Satın alınan bir binanın aktifleştirilmesi sırasında binanın üzerinde bulunduğu arsa ile yapının değerlerinin ayrıştırılarak ayrı kalemlere kaydedilmesi gerekmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15-Lifo yönteminin kullanılması finansal raporlama açısından gerçeği yansıtmayan sonuçlar ortaya koyar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16-Stokların finansal tablolarda tanınması açısından satışa hazır hale kadar katlanılan bütün maliyetlerin (taşıma maliyetleri, gümrük vergileri vb.) stok maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17-Üretim yapılan tesislerden (fabrika) sorumlu müdürün maaşı stoklara yansıtılmayıp, Genel Yönetim Gideri olarak kaydedilmedi.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18-Varlığın faydalı ömrü, kalıntı değeri ya da amortisman yöntemi, varlığın kullanımına bağlı olarak, gerçeği yansıttık şekilde değiştirilebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Katılıyorum	KısmenKatılıyorum	Kararsızım	KısmenKatılmıyorum	Katılmıyorum
19-Varlıkların maliyetlerinin belirlenmesinde ödemenin ertelenmesinden kaynaklanan vade farkları varlık maliyetine katılmadan finansman gideri olarak kaydedilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20-Finansal tabloların kalitesi sunulan açıklayıcı bilgi / dipnot miktarı ile doğru orantılıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21-İşletme ekonomik olaylar ile ilgili sonuçları güvenilir olarak ölçemiyorsa finansal tablolara yansıtılmaz.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22- İşletmelerin finansal tablolarında, bağlı ortaklıklarının o döneme ilişkin karlarından işletmeye düşen payın da gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23- İşletmeler vadeli satışlarda hasılat tutarını belirlerken ortaya çıkan vade farkını da hasılat olarak kaydetmelidirler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24- Bir işletme ürettiği ürünü (günlük süt), farklı bir ürün (yem) almak üzere diğer bir işletme ile takas ettiğinde bu işlem bir satış işlemidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25- Bir satış anlaşmasında yetersiz performansı nedeniyle müşterinin ürünü iadesine izin veriliyorsa, işletme hasılatı kaydetmek için iade süresinin sona ermesini beklemelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26-Döneme ilişkin hizmet satış gelirleri belirlenirken, dönem içerisinde hizmetin yüzde kaçının tamamlandığının göz önünde bulundurulması gerekir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
27-Çalışanların raporlama dönemi boyunca sundukları hizmetler sonucunda almaya hak kazandıkları faydalara ilişkin maliyetler (kıdem tazminatı gibi) ilgili dönemde gider olarak kar zarar tablosuna yansıtılmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
28- İşletmenin 3 sene sonra ödeyeceği tahmini işten çıkarma tazminatını bugünkü değeri ile bilançoda göstermesi gerekir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
29-TFRS ile VUK sonuçları açısından vergisel anlamda ortaya çıkan farkın (KKEG dışındaki) izleyen dönemlerde geri kazanılacak ya da ödenecek olmaları nedeniyle bilançoda varlık ya da borç olarak gösterilmeleri gerekir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30-Vergi Usul Kanunu ve uygulamaları gerçeğin olduğu gibi yansıtılmasını engelleyebilmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Katılıyorum	KısmenKatılıyorum	Kararsızım	KısmenKatılmıyorum	Katılmıyorum
31-Bir varlığın alınıp satıldığı aktif bir piyasa bulunması durumunda bu piyasada oluşan değerinin gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi ve varlığın finansal tabloda bu değerle raporlanması uygundur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
32- İşletmeler daha yumuşak geçişi sağlayabilmek adına bazı varlıkları için KOBİ TFRS’de yer alan ilgili standartları uygularken bazı varlıkları için eski uygulamalarına devam edebilmelidirler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## EK 2

### KOBİ TFRS Bölüm No

1. Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler
3. Bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu
4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu
5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu
6. Bölüm: Özkaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu
7. Bölüm: Nakit Akış Tablosu
8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları
9. Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
10. Bölüm: Muhasebe politikaları, Tahminler ve Hatalar
11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar
12. Bölüm: Diğer Finansal Araçlar
13. Bölüm: Stoklar
14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar



15. Bölüm: Is Ortaklıklarındaki Paylar
16. Bölüm Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar
18. Bölüm: Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran varlıklar
19. Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye
20. Bölüm: Kiralamalar
21. Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
22. Bölüm Borçlar ve Öz kaynak
23. Bölüm: Hasılat
24. Bölüm: Devlet Teşvikleri
25. Bölüm: Borçlanma Maliyetleri
26. Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler
27. Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
28. Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
29. Bölüm: Gelir Vergileri
30. Bölüm: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

31. Bölüm: Yüksek Enflasyon
32. Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
33. Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları
34. Bölüm: Özellikli Faaliyetler
35. Bölüm: KOBİ TFRS'ye Geçiş



