

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE İLGİLİ
ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE
YÖNELİK BİR ÇALIŞMA: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN HAZIRLAYAN
Prof. Dr. Fikret OTLU Erkin Nevzat GÜDELÇİ

MALATYA-2019

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE
İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN
TESPİTİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA:
İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN
Erkin Nevzat GÜDELÇİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Fikret OTLU

MALATYA-2019

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE
İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN
TESPİTİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA:
İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

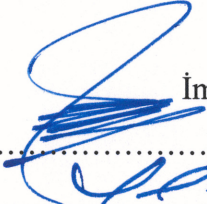
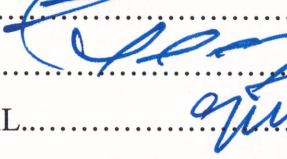
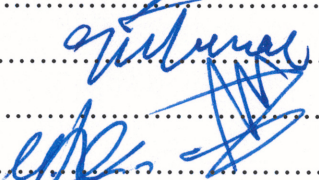
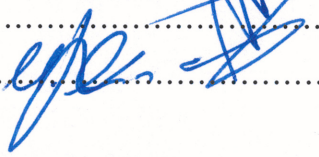
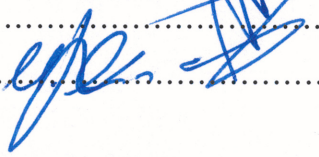
DANIŞMAN
Prof. Dr. Fikret OTLU

HAZIRLAYAN
Erkin Nevzat GÜDELÇİ

Jurimiz.....tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu doktora tezini (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bularak İşletme Anabilim, Muhasebe-Finansman Bilim dalında doktora tezi olarak kabul etmiştir.

Juri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

İmzası

- | | |
|---------------------------------------|--|
| 1- Prof. Dr. Fikret OTLU..... |  |
| 2- Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI..... |  |
| 3- Dr. Öğr. Üyesi Tuğba GÜLCEMAL..... |  |
| 4- Dr. Öğr. Üyesi Zülküf YALÇIN..... |  |
| 5- Dr. Öğr. Üyesi M. Ozan SARAY..... |  |

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun.....tarih ve
..... Sayılı kararı ile bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Mehmet KUBAT

ONUR SÖZÜ

Doktora Tezi olarak sunduğum “*Bağımsız Denetçilerin BOBİ FRS ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Örneği*” başlıklı bu çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün kaynakların, hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Erkin Nevzat GÜDELCİ

İmza

X

BİLDİRİM

Hazırladığım tezimin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

☒ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

☐ Tezim sadece İnönü Üniversitesi yerleşkesinden erişime açılabilir.

☐ Tezimin yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden ulaşılabilir.

ÖZET VE ANAHTAR KELİMELEER

**“Bağımsız Denetçilerin BOBİ FRS ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Tespitine
Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Örneği” Doktora Tezi, Malatya 2018**

Türkiye’nin de içinde bulunduğu küreselleşen dünyada, her alanda olduğu gibi ticaret alanında da işletmeler için sınırlar ve engeller giderek ortadan kalkmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları, muhasebe alanında işletmelerin ortak dil ihtiyacını giderebilmeyi, farklılıkları ortadan kaldırmayı, şeffaf açık bilgi sağlayabilmeyi amaçlamaktadır. Herkesçe kabul edilmiş benzer finansal raporlama sistemi, tüm kesimlerin karşılaştırılabilir bilgi ihtiyacını giderebilmektedir.

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de uluslararası seviyede karşılaştırma yapmaya imkan veren Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçiş için uzun süredir devam eden çalışmalar bulunmaktadır. TTK’nın 2012’de güncellemesine kadar geçen sürede, Uluslararası Muhasebe Standartları sadece SPK hükümleri altında faaliyet gösteren işletmelerle sınırlı tutulmuştur. 2012 yılında yürürlüğe giren TTK ile birlikte, Uluslararası Muhasebe Standartlarının kapsamı halka açık olmayan işletmeleri de içine alacak şekilde genişletilmiştir. Ancak karşılaşılan geçiş problemleri neticesinde, yeni bir düzenleme ile zorunlu uygulamanın sadece, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlı tutulmasına karar verilmiştir.

Türkiye’deki işletmelerin uluslararası seviyede raporlama yapabilmesini sağlamak ve modern dünyanın gereksinimlerini karşılamak amacı ile 2017 yılında büyük ve orta boy işletmeler için BOBİ FRS yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS ile beklenen amaçlara ulaşılması halinde, bilgi kullanıcıları başta olmak üzere tüm kesimlerin beklentileri doğrultusunda finansal raporlama yapmak mümkün olacaktır. Dolayısıyla, TFRS’ye geçişte yaşanan problemlerin benzerlerinin BOBİ FRS’ye geçiş sürecinde ortaya çıkıp çıkmayacağının belirlenmesi, standartların etkin olarak kullanılabilirliği konusunda fikir sağlayacaktır.

Bu çalışma ile geçiş sürecinde BOBİ FRS ile ortaya çıkacak değişikliklere ne kadar hazır olunduğu konusunda fikir sahibi olunmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda, İstanbul ilinde, bağımsız denetim firmalarında çalışmakta olan bağımsız denetçiler üzerine anket çalışması gerçekleştirilerek, BOBİ FRS bilgi düzeyleri ve BOBİ FRS ile ilgili olası olumlu ve olumsuz etkiler konusundaki algıları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Bağımsız Denetim, Algı Düzeyi Tespiti, Bilgi Düzeyi Tespiti



GÜDELÇİ, Erkin Nevzat

“A Study on Determination of Independent Auditors’ Perception and Knowledge Level About BOBİ FRS: İstanbul City Case” PHD Dissertaion, Malatya, 2018

ABSTRACT AND KEY WORDS

Thanks to globalization, like other areas, the barriers and obstacles are disappearing for companies in the field of trade. International Accounting Standards targets to satisfy the need for common language, elimination of differences, transparent and open information. The similar reporting system agreed by everyone can satisfy the need of information of all sides.

Turkey has been trying for such a long time in the same manner as the rest of the world to successfully adapt the International Accounting Standards which enables comparability. International Accounting Standards had been kept compulsory for only companies regulated under SPK (Capital Market Regulator) until new Turkish Commerce Law (TTK) put in practice. The scope of International Accounting Standards usage had been broadened to include all public companies after the arrival of TTK. However, because of the hardship encountered after the implementation, a new revision had to be done to restrict the practice only to companies operating in the scope of KAYIK (Companies is related to public interest).

BOBİ FRS was started to be implemented in 2007 for middle and big size companies to satisfy the need of the modern World and to have the qualified financial reports. It will be possible with BOBİ FRS to do reporting according to the expectation of firstly users of financial information and also all other sides. That is why, it is very important to determine if the similar hardships experienced with TFRS will arisen again during the transferring period of BOBİ FRS.

The aim of this study to get an idea about the readiness for changes with the arrival of BOBİ FRS. For this purpose, A survey fulfilled on independent auditors working for audit companies to estimate the level of their knowledge about BOBİ FRS and to see

What sort of negative and positive effects will come out after implementation of BOBI FRS.

Key Words: Financial Reporting Standard For Middle and Big Size Company (BOBI FRS), External Auditing, Independent Auditor, Determination of Perception Level, Determination of Knowledge Level



**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ
DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA: İSTANBUL İLİ
ÖRNEĞİ**

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iii
BİLDİRİM.....	iv
ÖZET VE ANAHTAR KELİMELEER.....	v
ABSTRACT AND KEY WORDS	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLÖLAR LİSTESİ	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xviii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xix
EKLER	xxii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK ÇERÇEVEDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA

1.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Kavramı	5
1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Özellikleri.....	6
1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının İlgili Taraflar İçin Önemi	8
1.3.1. Yatırımcılar Açısından UFRS'nin Önemi	9
1.3.2. Uluslararası Şirketler Açısından UFRS'nin Önemi.....	11
1.3.3. Düzenleyici Kuruluşlar Açısından UFRS'nin Önemi.....	12
1.3.4. Menkul Kıymet Borsaları Açısından UFRS'nin Önemi.....	12
1.3.5. Yükselen Ekonomiler Açısından UFRS'nin Önemi.....	13
1.4. Ülkelerin Muhasebe Uygulamalarında Farklılıklara Neden Olan Unsurlar ...	14

1.4.1. Yasal Sistemler	14
1.4.2. Finans Sağlayıcıları.....	15
1.4.3. Vergi ve Finansal Raporlama Arasındaki İlişki.....	17
1.4.4. Kültürel Farklılıklar	17
1.4.5. Muhasebe Mesleğinin Gücü	18
1.4.6. Enflasyon Seviyesi	19
1.4.7. Diğer Dış Faktörler	20
1.5. Muhasebe Standartlarını Oluşturma Süreci.....	21
1.5.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi	21
1.5.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi	22
1.5.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi	22
1.6. Finansal Raporlama Standartları İle İlgili Uluslararası Kurumlar	23
1.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	23
1.6.2. IFRS Vakfının Yapısı ve Organları.....	24
1.6.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	25
1.6.2.2. Uluslararası Finansal Yorum Komitesi (IFRIC).....	26
1.6.2.3. IFRS Danışma Konseyi (IFRS Advisory Council).....	27
1.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	27
1.6.3.1. IASB'ın Görevleri.....	29
1.6.3.2. IASB Tarafından Muhasebe Standartlarının Hazırlanma Süreci.....	30
1.6.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	32
1.6.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB).....	33
1.7. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Uyum Çalışmaları	34
1.7.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD).....	36
1.7.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS).....	36

1.7.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	37
1.7.4. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Çalışmaları	38
1.7.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) Çalışmaları	40
1.7.6. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Çalışmalar	40
1.7.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK).....	41
1.7.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).....	42
1.8. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş İle Sağlanacak Yararlar.....	44
1.9. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş Sürecinde Karşılaşılan Güçlükler	48

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

2.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Önemi.....	56
2.2. Bağımsız Denetiminin Tanımı	57
2.3. Denetim Türleri	59
2.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	59
2.3.1.1. Finansal Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)	59
2.3.1.2. Faaliyet Denetimi.....	60
2.3.1.3. Uygunluk Denetimi.....	61
2.3.2. Denetçi Statüsü Bakımından Denetim Türleri.....	62
2.3.2.1. Bağımsız Denetim	63
2.3.2.2. İç Denetim	64
2.3.2.3. Kamu Denetimi.....	65
2.3.3. Denetim Zamanına Göre Denetim Türleri	67
2.3.3.1. Sürekli Denetim	67
2.3.3.2. Sınırlı Denetim	67
2.3.3.3. Özel Denetim.....	68
2.4. Denetçi Türleri.....	68

2.4.1. Bağımsız Denetçiler.....	69
2.4.2. İç Denetçiler.....	69
2.4.3. Kamu Denetçileri	70
2.5. Bağımsız Denetimin Yararları.....	71
2.5.1. Denetlenen İşletmeye Sağlamış Olduğu Yararlar	71
2.5.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar	72
2.5.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar.....	73
2.6. Bağımsız Denetim Standartları	73
2.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	74
2.6.1.1. Genel Standartlar	74
2.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	76
2.6.1.3. Raporlama Standartları.....	77
2.6.2. Uluslararası Denetim Standartları	78
2.7. Denetim Süreci ve Aşamaları	78
2.7.1. Müşterinin Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması.....	79
2.7.1.1. Önceki Denetçi ile Görüşmek	80
2.7.1.2. Denetim Anlaşmasının Yapılması	81
2.7.2. Denetim Planlaması	81
2.7.2.1. İşletmenin Bulunduğu Sektör ve İşletme Hakkında Bilgi Toplama	82
2.7.2.2. Başlangıç Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması.....	83
2.7.2.3. Önemlilik Düzeyi ve Denetim Riskinin Belirlenmesi	83
2.7.2.4. İç Kontrol Yapısının Tanınması.....	85
2.7.2.5. Denetim Programının Hazırlanması.....	86
2.7.3. Denetim Testleri	87
2.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanma Süreci	89
2.7.4.1. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması	89
2.7.4.2. Denetim Raporunun Düzenlenmesi	90

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GENEL HATLARIYLA BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

3.1. BOBİ FRS Kavramı ve Ortaya Çıkışı	93
3.2. BOBİ FRS'nin Niteliği ve Kapsamı	95
3.3. BOBİ FRS'nin Genel Özellikleri	99
3.4. BOBİ FRS'nin Bölümleri	100
3.4.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar (Bölüm 1)	101
3.4.2. Nakit Akış Tablosu (Bölüm 2)	102
3.4.3. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar (Bölüm 3)	103
3.4.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (Bölüm 4)	103
3.4.5. Hasılat (Bölüm 5)	103
3.4.6. Stoklar (Bölüm 6)	104
3.4.7. Tarımsal Faaliyetler (Bölüm 7)	104
3.4.8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (Bölüm 8)	105
3.4.9. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar (Bölüm 9)	105
3.4.10. İştiraklerde Yatırımlar (Bölüm 10)	106
3.4.11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (Bölüm 11)	107
3.4.12. Maddi Duran Varlıklar (Bölüm 12)	107
3.4.13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Bölüm 13)	108
3.4.14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Bölüm 14)	108
3.4.15. Kiralamalar (Bölüm 15)	109
3.4.16. Devlet Teşvikleri (Bölüm 16)	109
3.4.17. Borçlanma Maliyetleri (Bölüm 17)	110
3.4.18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Bölüm 18)	110

3.4.19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (Bölüm 19)	110
3.4.20. Yabancı Para Çevirim İşlemleri (Bölüm 20)	111
3.4.21. İş Birleşmeleri (Bölüm 21).....	111
3.4.22. Konsolide Finansal Tablolar (Bölüm 22)	111
3.4.23. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (Bölüm 23)	112
3.4.24. Ara Dönem Finansal Raporlama (Bölüm 24).....	112
3.4.25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Bölüm 25) ...	112
3.4.26. Dipnotlar (Bölüm 26)	113
3.4.27. Geçiş Hükümleri (Bölüm 27).....	113

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeyine Yönelik Literatür Taraması	114
4.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi	120
4.3. Araştırmanın Amacı	121
4.4. Evren ve Örneklem	122
4.5. Varsayımlar ve Kısıtlar	123
4.6. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler	125
4.7. Veri Toplama Yöntemi ve Ölçekler	127
4.8. Verilerin Analizi.....	130
4.8.1. Tanımlayıcı İstatistikler.....	130
4.8.2. Geçerlilik Analizi (Faktör Analizi)	134
4.8.3. Güvenilirlik Analizi.....	141
4.8.4. BOBİ FRS Bilgi ve Algı Ölçekleri Frekans Analizi	142

4.8.4.1. BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme Ölçeği Frekans Analizi .	143
4.8.4.2. BOBİ FRS Olumlu Algı Düzeyi Ölçeği Frekans Analizi	153
4.8.4.3. BOBİ FRS Olumsuz Algı Düzeyi Ölçeği Frekans Analizi	158
4.8.5. Ölçeklere Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi.....	164
4.8.6. Hipotezlerin Analizleri.....	165
4.8.6.1. Ana Hipotez 1 ve 2'nin Analizi.....	166
4.8.6.2. Ana Hipotez 3'ün Analizi.....	168
4.8.6.2. Ana Hipotez 4'ün Analizi.....	174
SONUÇ VE ÖNERİLER	184
KAYNAKÇA.....	190
EKLER	209
Ek 1 Anket Formu	209
EK. 2 Araştırma Şirketi Yazısı.....	213

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 Finans Sağlayıcıların Gücüne Göre Finansal Yapının Özellikleri	17
Tablo 2 IFRS Kurumsal Zaman Tablosu	29
Tablo 3 Amaçlarına Göre Denetim Türleri Karşılaştırması	62
Tablo 4 BOBİ FRS Hakkında Genel Bilgiler	95
Tablo 5 Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetim Kriterler	96
Tablo 6 BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS Kapsamındaki İşletmelerin Uygulayacakları Düzenlemeler.....	99
Tablo 7 BOBİ FRS Bölümleri ve Ekleri Listesi	101
Tablo 8 Katılımcıların Tanımlayıcı Özellikleri	131
Tablo 9 Eğitim Sorumluluğu Görüş İstatistiği.....	132
Tablo 10 BOBİ FRS Bilgi Edinme Yöntemleri.....	133
Tablo 11 BOBİ FRS Hakkındaki Genel Bilgi ve Görüş Soruları.....	134
Tablo 12 KMO Değerleri ve Yorumları	135
Tablo 13 Bilgi Düzeyi Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları	136
Tablo 14 BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Açıklanabilen Varyans Oranı.....	136
Tablo 15 BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz değerlendirme Ölçeği Matrisi.....	137
Tablo 16 KMO ve Bartlett Testi Sonuçları.....	138
Tablo 17 Bartlett ve KMO Testi Sonuçları.....	139
Tablo 18 BOBİ FRS Algı Ölçeği Açıklanabilen Varyans Oranları.....	139
Tablo 19 BOBİ FRS Algı Ölçeği Matrisi	140
Tablo 20 Referans <i>Cronbach's Alfa</i> Katsayıları.....	141
Tablo 21 BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri	142
Tablo 22 BOBİ FRS Algı Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri	142
Tablo 23 BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme İfadelerinin Frekans Analizi ...	144
Tablo 24 Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme İfadelerinin Ortalaması.....	151
Tablo 25 Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme İfadelerinin Mesleki Unvana Göre Değerlendirilmesi.....	152
Tablo 26 BOBİ FRS Olumlu Algı Düzeyi Ölçeği İfadelerinin Frekans Analizi.....	154
Tablo 27 BOBİ FRS Olumsuz Algı Düzeyi Ölçeği İfadelerinin Frekans Analizi.....	159

Tablo 28 Ölçek ve Alt Boyutların Betimsel İstatistikleri	164
Tablo 29 Çarpıklık ve Basıklık Değerleri	165
Tablo 30 Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İyiliği İndeksleri	167
Tablo 31 Yol Analizi Uyum İyiliği Değerleri	167
Tablo 32 Yol Analizi Tahmin İstatistikleri	168
Tablo 33 Cinsiyet Faktörü ile Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan İki Örneklem T-testi İstatistikleri	169
Tablo 34 Yaş Faktörü ile Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları	170
Tablo 35 Mesleki Tecrübe Faktörüne Göre Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları	171
Tablo 36 Mesleki Ünvan Faktörüne Göre Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan İki Örneklem T-testi İstatistikleri	172
Tablo 37 Eğitim Seviyesi Faktörüne Göre Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi İstatistikleri	172
Tablo 38 BOBİ FRS Eğitimi Alma Faktörüne Göre Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T-testi İstatistikleri	173
Tablo 39 Cinsiyet Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T testi İstatistikleri	174
Tablo 40 Yaş Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Test İstatistikleri	175
Tablo 41 Mesleki Tecrübe Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Test İstatistikleri	176
Tablo 42 Mesleki Ünvana Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T testi İstatistikleri	178
Tablo 43 Eğitim Seviyesi Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları	179
Tablo 44 Eğitim Alma Durumuna Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T istatistikleri	180
Tablo 45 Hipotez Testlerinin Özet Tablosu	182

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 Ükelere Göre Dünyadaki UFRS Kullanımı.....	7
Şekil 2 IFRS Vakfının Yapısı	26
Şekil 3 UFRS Hazırlama Süreci	32
Şekil 4 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçişte Beklenen Güçlükler	48
Şekil 5 İlk Kez Konsolide Finansal Tablo Hazırlamanın Tahmini Maliyeti	54
Şekil 6 Denetim Tanımı Akış Şeması.....	58
Şekil 7 Denetim Türleri	59
Şekil 8 İç ve Dış Denetimin Karşılaştırılması	65
Şekil 9 Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türlerinin Karşılaştırılması.....	66
Şekil 10 Denetçi Türleri.....	69
Şekil 11 Bağımsız Denetim Standartları.....	74
Şekil 12 Denetim Süreci	79
Şekil 13 Denetim Riskinin Bileşenleri.....	85
Şekil 14 Denetim Amaçlarına Uygulanacak Denetim Testleri.....	88
Şekil 15 BOBİ FRS'den Beklenen Olumlu Etkiler	94
Şekil 16 BOBİ FRS ve Diğer Standartların Kapsamları.....	98
Şekil 17 Araştırmanın Modeli.....	125
Şekil 18 Yol Analiz Modeli	166

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

BM: Birleşmiş Milletler

BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

FAF: Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation)

FASAC: Finansal Muhasebe Standart Danışma Konseyi (Financial Accounting Standards Advisory Council)

FASB: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board)

IAESB: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board)

IAPC: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Association of Political Consultants)

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)

IASC: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)

IASs: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

ICAEW: İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Kurulu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)

IESBA: Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IFRIC: Uluslararası Finansal Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee)

IOSCO: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions)

IPSASB: Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board)

IPSASs: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards)

İSMMMO: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

KAYIK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KMO: Keiser-Meyer-Olkin Testi

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

LIFO: Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (Last In First Out Method)

MODV: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SAC: Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council)

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

TDK: Türk Dil Kurumu

TESMER: Temel Eğitim ve Staj Merkezi

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDEKS: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜDEKS: Türkiye Denetim Standartları Komitesi

TÜRMOB: Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği

UDS: Uluslararası Denetim Standartları

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

US GAAP: Amerika Birleşik Devletleri Genel Olarak Kabul Edilmiş Muhasebe İlkeleri
(United States Generally Accepted Accounting Principles)

VUK: Vergi Usul Kanunu

WTO: Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization)

YMM: Yeminli Mali Müşavirler

EKLER

Ek 1 Anket Formu	209
EK. 2 Araştırma Şirketi Yazısı	213



GİRİŞ

Dünya’da her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da işletmeler arasındaki engelleri uluslararası seviyede ortadan kaldıracak çalışmalar kapsamını genişleterek devam etmektedir. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları, muhasebe alanında işletmeler arasındaki engelleri ortadan kaldırarak, tüm taraflar için ortak bir platform sağlamaktadır. UFRS sayesinde işletmeler, karşılaştırılabilir, açık, anlaşılabilir bir şekilde finansal raporlama yapabilmekte, bu sayede sadece kendi ülkelerindeki ilgili taraflar için değil, küresel anlamda da her kesimin bilgi ihtiyacının giderilmesi mümkün olabilmektedir.

Uluslararası muhasebe standartları, ulusal muhasebe standartlarından farklı olarak birçok kesimin beklentilerini karşılayabilmektedir. Örneğin yatırımcılar, kendi ülkelerinkinden farklı şekilde hazırlanmış finansal tabloların güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği hakkında endişe duymaktadırlar. Uluslararası muhasebe standartları yatırımcıların bu endişelerini ortadan kaldırmaktadır. Benzer şekilde, uluslararası muhasebe standartları düzenleyici kuruluşlar, borsalar ve gelişmekte olan ülkelerin de beklentilerini karşıladığından günümüzde önemli bir yere sahiptir.

Bir ülkenin uluslararası muhasebe sistemine adaptasyonu, o ülkeye ait birçok faktöre bağlıdır. Söz konusu faktörler uluslararası muhasebe standartlarına geçişi olumlu ya da olumsuz şekilde etkileyebilmektedir. Örneğin hukuk sistemi, vergi ile muhasebe arasındaki ilişki, kültür, muhasebe mesleğine verilen önem, enflasyon seviyesi ile diğer unsurlar bir ülkedeki muhasebe sistemini etkilemekte ve uluslararası muhasebe standartlarına geçişi zorlaştırabilmektedir. Uluslararası finansal raporlama uygulamalarına geçiş noktasında birçok problem bulunsa da geçmişten günümüze çok sayıda kurum ve kuruluş bu engellerin aşılması ve uyumlaştırma noktasında çalışmalarda bulunmuştur. Bu kuruluşlardan ilki 1973 yılında kurulmuş olan IASC’dır. 2001 yılında IASC, IFRS olarak yeniden yapılandırılmış ve vakfa dönüştürülmüştür. IFRS vakfının organlarından biri olan IASB’ın muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki bir başka kuruluş olan FASB ile uluslararası muhasebe standartlarını uyumlaştırma konusunda yapmış olduğu “Norwalk Anlaşması” Uluslararası Muhasebe Standartlarının kapsamını genişletme noktasında önemli bir adımdır.

Ülkemizde de farklı kurumlar tarafından uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesine yönelik uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Özellikle TURMOB

tarafından kurulan TMSK'nin bu noktada yapmış olduğu çalışmalar önem arz etmektedir. TMSK faaliyeti boyunca uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adıyla toplam 19 adet standart yayınlamıştır. TMSK sonrasında TMSK, TMSK tarafından yayınlanan tüm standartları taslak metin olarak kabul etmiştir.

Literatürde uluslararası muhasebe standartlarına geçiş ile ortaya çıkacak birçok olumlu ve olumsuz gelişme belirtilmiştir. “Gerçeğe uygun değerin” belirlenmesi karşılaşılan önemli zorlukların başında gelmektedir. Diğer bir önemli sorun ise UFRS'ye göre düzenlenmiş mali tabloların vergi otoritelerinin ihtiyaçlarını karşılayamamasından kaynaklanmaktadır. Bunun yanında UFRS'nin çeviri seti olması ve çevriden kaynaklı problemler, UFRS uygulayacak yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayışı, tamamen farklı bilgisayar programlarına duyulan ihtiyaç, yüksek geçiş maliyetleri olumsuz gelişmeler arasında sayılabilir.

Uluslararası muhasebe standartlarına geçiş ile ortaya çıkacak birçok olumlu gelişme de söz konusudur. Mali tabloların karşılaştırılabilirlik düzeyinin artması birçok olumlu etkiyi de beraberinde getirmektedir. Karşılaştırılabilirlik sayesinde finansal piyasaların etkinliği de artmaktadır. Piyasadaki yatırımcılar açık, anlaşılır ve karşılaştırılabilir mali tablolar vasıtasıyla risk primi uygulamaksızın daha isabetli kararlar alabilmektedirler. Benzer finansal tablolar sayesinde finansal tabloların konsolidasyonu da kolaylaşmaktadır. UFRS, nitelikli muhasebe personeline başka ülkelerde çalışma fırsatları yaratmaktadır. Ayrıca işletmelere ortak bir dil ve anlayış sağlayarak iş yapmaları da kolaylaştırmaktadır.

Bu çalışmanın uygulama kısmının konusunu oluşturan unsurlardan biri olan bağımsız denetim kavramı hakkında genel bilgiler, ikinci bölümde verilmiştir. Günümüzde en yaygın denetim türü olan ve bu çalışmanın konusunu da oluşturan denetim türü, finansal tablolar denetimidir. Finansal tablolar denetimi kısaca mali tabloların muhasebe ilkelerine göre düzenlenip düzenlenmediğini, gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını ele almaktadır. Finansal tabloların işletmeler tarafından hazırlanıyor olması ve bu tabloların yine işletmeler tarafından karşılanabilme olasılığının bulunması nedeniyle işletme dışından bağımsız ve tarafsız bir denetçiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetleri, bu çalışmanın uygulama kısmının veri kaynağını da oluşturan bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetçiler

bağımsız denetim faaliyetlerini, bağımsız denetim standartlarına uyumlu şekilde ve mesleki standartlar kullanarak gerçekleştirir. Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetime tabi büyük ve orta boy işletmelerin finansal tablolarını BOBİ FRS dayalı olarak denetlemektedirler. Bağımsız denetim konu ile ilgili yakın ilişkisinden ötürü ayrı bir bölüm olarak ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü kısmında ise çalışmanın konusu ile ilgili diğer bir unsur olan BOBİ FRS, özellikleri ve bölümleri hakkında genel bir bilgi verilmeye çalışılmıştır. Türkiye’de TTK’nın 2012 yılında yeniden güncellemesine kadar geçen süreçte, TFRS sadece SPK hükümlerince faaliyet gösteren işletmelerle sınırlandırılmıştır. 2012 yılında yürürlüğe giren TTK ile birlikte halka açık olmayan bağımsız denetime tabi işletmelerin de TFRS kullanımı zorunlu tutulmuştur. Ancak uygulamada yaşanan zorluklar neticesinde söz konusu zorunluluk kaldırılmış ve isteğe bırakılmıştır. TFRS uygulamayan işletmelerin ise MSUGT doğrultusunda raporlama yapmaya devam etmelerine izin verilmiştir. MSUGT birçok eksiğinden dolayı artık günümüzde kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Dolayısıyla, 2014 yılında AB müktesebatına uygun, modern dünyanın gereksinimlerini karşılayacak, gerçeği yansıtan ve ihtiyaçlar doğrultusunda raporlama yapmaya imkan verecek, raporlama çerçevesi hazırlanması çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda 2017 yılında BOBİ FRS muhasebe standartları, Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olan ve tüm işletmelerce uyulması zorunlu, raporlama seti olarak belirlenmiştir. İşletmelerin bağımsız denetim kriterleri her geçen dönemle birlikte daha da düşürülmektedir. Bu durum BOBİ FRS’nin ileriki yıllarda daha da yaygın olarak kullanılacağını göstermektedir.

Çalışmanın dördüncü kısmı, BOBİ FRS ile ilgili bağımsız denetçiler üzerine yapılan bir uygulama çalışmasıdır. Bu çalışma ile geçiş sürecinde BOBİ FRS’nin sebep olacağı değişikliklere ne kadar hazır olunduğu konusunda fikir sahibi olunmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda, İstanbul ilinde, bağımsız denetim firmalarında çalışmakta olan bağımsız denetçiler üzerine anket çalışması gerçekleştirilmiştir. BOBİ FRS konusunda yetkin olduğu düşünülen bağımsız denetçilerin, BOBİ FRS ile ilgili olumlu ve olumsuz düşüncelerini, farklı açılardan değerlendirmek için bir ölçek geliştirilmiştir. Literatürde belirlenmiş bulunan uluslararası muhasebe standartlarının sebep olabileceği olumlu, olumsuz etkiler, bağımsız denetçilere sorularak, BOBİ FRS’nin yaratacağı

sonuçlar belirlenmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerin, BOBİ FRS bilgi düzeyleri ve BOBİ FRS olumlu ve olumsuz algıları çeşitli demografik unsurlar çerçevesinde incelenerek, BOBİ FRS'nin sebep olacağı etkiler hakkında bilgi elde edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada ilk olarak bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeyi hakkında fikir sahibi olunmasına çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerin genel olarak BOBİ FRS bölümleri hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları ve BOBİ FRS'nin getireceği değişikliklere hazır oldukları görülmektedir. Benzer şekilde bağımsız denetçilerin BOBİ FRS'nin sebep olabileceği olumlu ve olumsuz ifadelere genel olarak katıldıkları tespit edilmiştir. Söz konusu sonuçlar literatür taramasıyla belirlenen sonuçlar ile paralellik göstermektedir. Dolayısıyla, araştırma sonucunda uluslararası muhasebe standartlarının adaptasyonu ile ortaya çıkması muhtemel olumsuz etkilere benzer etkilerin BOBİ FRS ile birlikte ortaya çıkacağı beklenilmektedir. Diğer çalışmalardan farklı olarak bu çalışma da, BOBİ FRS bilgi düzeyi ile BOBİ FRS algı düzeyleri arasında bir ilişkinin var olup olmadığı da belirlenmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK ÇERÇEVEDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA

Araştırmanın bu bölümünde uluslararası finansal raporlama hakkında genel bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ilk olarak uluslararası muhasebe standartlarının tanımı yapılmış, çeşitli kesimler açısından önemi hakkında genel bir bilgi verilmiştir. Ayrıca muhasebe standartlarının farklılaşmasına neden olan unsurların neler olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra, muhasebe standartlarının oluşumunda rol oynayan uluslararası kuruluşlar ve muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmaya çalışan ulusal kuruluşlar hakkında bilgi verilmiştir. En son olarak uluslararası muhasebe standartlarının sağlayacağı yararlar ve neden olacağı güçlüklerin neler olduğu belirtilmiştir.

1.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Kavramı

Ekonomik birimlerin finansal bilgilerinin tanımlanması, ölçümü ve ilgili taraflara ulaştırılması finansal tablolar aracılığı ile olmaktadır. Üçüncü şahıslarla iletişim kurmaya yarayan finansal tabloların gerçekleri doğru ve beklenen zamanda yansıtması gerekmektedir. Bu tablolar ile üçüncü şahıslar (Devlet, Kreditorler, Alacaklılar, Sendikalar vb.) işletmelerin finansal durumunu değerlendirerek karar alma sürecini tamamlamaktadırlar. Günümüz ekonomisinde küreselleşme ile birlikte finansal raporlama kendine daha da önemli bir yer edinmiştir. Finansal tablolardan yararlananlar ister Japonya’da, isterse Türkiye’de olsun, finansal tabloları ortak bir dil vasıtasıyla okumak ve karar vermek istemektedir. Bu sayede dünyanın neresinde olurlarsa olsunlar benzer veya aynı sektörde faaliyet gösteren işletmeleri karşılaştırma imkanı elde etmiş olmaktadırlar (Durak, 2012: 38,39). Raporlama alanında tek düzeni sağlayabilmek, ilgili tarafların hatalı değerlendirmeler yapmalarını önleyebilmek, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldıracabilmek, finansal bilgi sunarken tek bir dil oluşturabilmek, mali tabloların açık, anlaşılır, karşılaştırabilir ve şeffaf olmasını sağlamak uluslararası muhasebe standartlarıyla mümkün olmaktadır (Kocamaz, 2012: 12).

1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Özellikleri

Muhasebe standartları kural ve düzenlemeler olup, finansal muhasebe ve raporlamayı düzenleyen hukuki ve hukuki olmayan beyanları içermektedir (Hussey, 2011: 2). Muhasebe standartları, olayların ve işlemlerin hangi değerle kayıt edilip, nasıl sınıflandırılacağını ve hangi raporla sunulacağını belirleyen kurallar bütünüdür (Marşap ve Kurt, 1997: 229). Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS)* ise mali tabloların sunumlarında ve değerlemede ortak bir noktada buluşmak amacıyla dikkatlice oluşturulmuş ve her biri birbiriyle uyumlu olan bir standartlar bütünüdür (Yazıcı, 2003: 37). UFRS, ekonomik işlem ve olayları düzenlemek için kullanılacak ortak metotları ortaya koymaktadır. Bu ise işletmeler tarafından oluşturulan finansal bilgilerin kalitesini yükselterek uluslararası düzeyde karşılaştırmalar yapma imkanını sağlamaktadır (Hussey, 2011: 2).

IASB, UFRS’lerin oluşturulmasından sorumlu olan ve merkezi Londra’da olan bir kuruldur. IASB, yorumlamanın gerekli olduğu, açık ve doğru ifade edilmiş prensiplere dayanan standartlar geliştirme üzerine yoğunlaşmıştır. Bu yüzden bu standartlara “ilkelere dayalı standartlar” denmektedir. Bu standartlar, Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (US GAAP) gibi çok daha fazla uygulama talimatı ve kuralı içeren kural bazlı standart setlerinden oldukça farklıdır (Nandakumar ve diğerleri, 2010: 2).

İlke bazlı standartlar daha az kural içerir. İlkelerin yorumu “mesleki tecrübe” ve “iyi niyet” kavramlarını öne çıkarmaktadır. İlgili tarafların iyi niyetli hareket etmesi durumunda, ilke bazlı standartların söz konusu işletme hakkında net bir görünüm ortaya koyması beklenmektedir. Fakat geçmişteki muhasebe skandalları (Enron skandalı, worldcom skandalı, parmalat skandalı vb.) düşünüldüğü zaman, “iyi niyet” unsuruna tam anlamıyla uyulmadığı görülmektedir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 4).

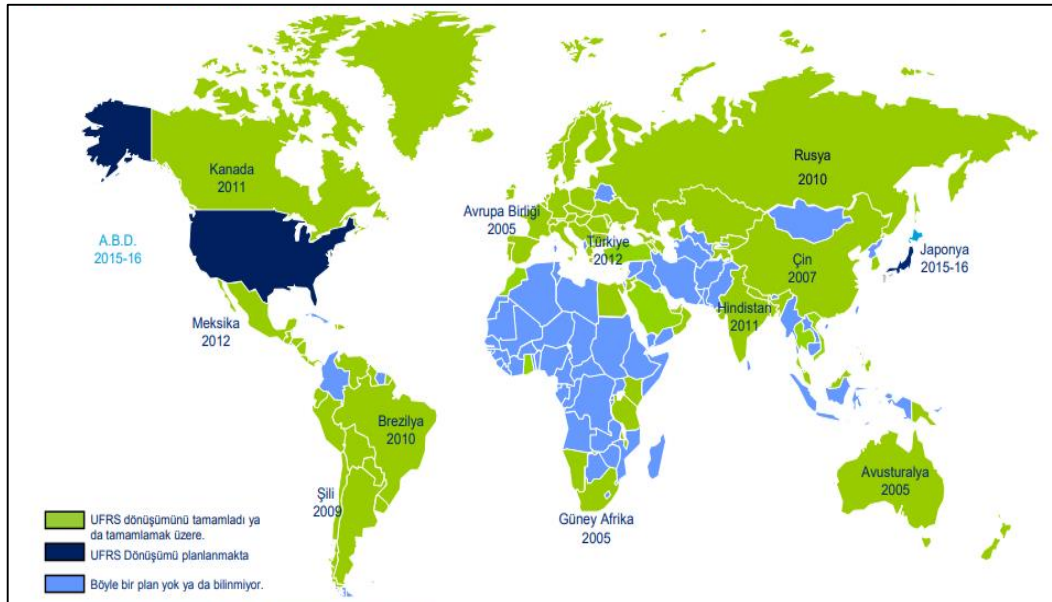
İlke bazlı standartlarda amaç işlemin şekilden çok ekonomik olarak özünü yansıtmaktır. Kural bazlı standartlar ise tüm işlemleri detaylı olarak düzenleyen kurallardan oluşmaktadır. Kural bazlı standartlar, raporlamada şeffaflığı tam olarak sağlayamamakta ve yapılacak olan değerlendirmeleri bir bakıma engellemektedir. Bu

* Uluslararası finansal raporlama standartları için Türkçe baş harflerin kısaltması olan UFRS ifadesi kullanılmaktadır. Ancak özellikle yabancı kaynaklarda ve bazı Türkçe kaynaklarda standartlar için International Financial Reporting Standards’ın kısaltması olan IFRS ifadesi de kullanılmaktadır. Söz konusu kavram karışıklığını önlemek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarına itafen bu çalışmada sadece UFRS kısaltması kullanılacaktır.

durum mali tablo düzenleyicilerinin ve bağımsız denetçilerin yapacakları çalışmaları sınırlandırmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 11).

İlke bazlı standartların eksik yönleri de bulunmaktadır. İlke bazlı standartlarda yorum yapanın bilgisi, deneyimleri vb. özellikleri standartların sağlıklı bir şekilde yorumlanmasını etkileyebilmektedir. Bazen benzer işlemler kişiye göre farklı şekilde yorumlanabilmektedir. Bu nedenle, ilke bazlı standartlara dayalı olarak yapılacak finansal raporlama yetkin kişiler tarafından yapılmadığında, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği olumsuz etkilenebilmektedir. Kural bazlı standartlar ise kuralların uygulayıcılar tarafından eksiksiz uyulmasını gerektirmektedir. Farklı yapıdaki işlemler çok sayıda kural ile belli format içinde raporlanmaktadır. Bu ise finansal verilerin karşılaştırılabilirliğini sınırlamaktadır. Ne yapılması gerektiğini ayrıntılı olarak belirleyen kurallar, günümüzün raporlama ihtiyacını karşılamada yetersiz kalmaktadır. Bu olumsuz yönüne karşın kural bazlı standartlar kişisel yorum ve yargılamayı dikkate almadığından fırsatçı davranışların ortaya çıkmasını engellemede etkilidir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 4)

Şekil 1 Ükelere Göre Dünyadaki UFRS Kullanımı



Kaynak: www.tobb.org.tr (10.01.2018)

Şekil 1’de dünyada 2011 yılı itibariyle UFRS’nin kullanıldığı yerler ve ülkelerin geçiş tarihleri verilmiştir. UFRS’nin kullanımı her geçen gün yeni ülkelerin katılımıyla

daha da fazla artmaktadır. Avrupa Birliği (AB) tarafından 2002 yılında yapılan hukuksal düzenlemelerle UFRS'nin kullanımı daha da genişlemiştir. Söz konusu hukuksal düzenlemeler ile Avrupa'daki tüm işletmeler konsolide finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak düzenlemek zorundadır. Söz konusu hukuksal değişiklikler, Fransa, Almanya, İspanya ve Birleşmiş Krallığı'nda içinde bulunduğu 30 ülkedeki 8000'den fazla işletmeyi kapsamaktadır. Avrupa dışındaki Asya ve Latin Amerika gibi birçok ülkede de UFRS kullanımı zorunlu tutulmuştur. Ayrıca Avustralya, Hong Kong, Yeni Zelanda, Filipin ve Singapur, UFRS'ye dayanan ulusal standartlar benimsemişlerdir. Bugün UFRS 100 den fazla ülkede kullanılmaktadır. Dünyadaki en büyük 500 şirketin çoğu UFRS kullanmaktadır (Ankarath ve diğerleri, 2010: 8).

1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının İlgili Taraflar İçin Önemi

Uluslararası ticaret ortaya çıktığından bu yana muhasebe, sonuçları kaydetme ve raporlamada gerekli olmuştur. İş dünyasının ve sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, yatırımcılara, kredi sağlayanlara, finansal analistlere, muhasebecilere ve denetçilere fayda sağlayacak finansal tabloların hazırlanması için ortak prosedürlerin uygulandığı bir ekonomik çevrenin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır (Smith ve diğerleri, 2008: 1). Günümüzde bazı ülkeler milliyetçilik gibi nedenlerle ortak prosedürler yerine kendi milli muhasebe sistemlerini kullanmayı sürdürmektedirler. Finansal sonuçlarını raporlamak için farklı muhasebe kurallarına sahip olmak bu ülkeler için düzgün bilgi akışı önünde engel oluşturmaktadır (Nandakumar ve diğerleri, 2010: 2).

İşletmeler tüm dünyada yükselen küreselleşme dalgasının etkisinden kurtulamamaktadır. Ülkeler arasındaki ticari engellerin Dünya Ticaret Örgütü (WTO) gibi küresel girişimlerin kurulmasıyla ortadan kalkması ve internet kullanımının giderek yaygınlaşması, işletmeler arasındaki uluslararası ticareti basit ve çekici hale getirmiştir (Nandakumar ve diğerleri, 2010: 2). İşletmeler arasındaki sınır ötesi ilişkiler yoğunlaşmış ve aralarındaki işlemler daha da artmıştır. Bu süreç ile birlikte, diğer alanlarda yaşanan yakınlaşmaya benzer şekilde, muhasebe alanında da bir bütünlük oluşturmak amacı ile tüm ülkelerce benimsenmiş ortak muhasebe standartlarını kullanma zorunluluğu ortaya çıkmıştır (Karaca, 2009: 3).

Küreselleşmenin ve sınır ötesi finansal faaliyetlerin artışı, sermaye piyasalarının birbirine daha fazla bağlanması, uluslararası muhasebe standartlarına olan ihtiyacı daha da attırmaktadır (Toth ve Darabos, 2016: 835). Karşılaştırılabilir, yüksek kalitede ve şeffaf bilgi sağlayan muhasebe standartları, kredi verenler, yatırımcılar, finansal analistler ve diğer kullanıcılar tarafından memnuniyetle karşılanmaktadır. Ortak standartlar olmaksızın, dünyanın farklı yerlerinde bulunanlar tarafından hazırlanan bilgileri karşılaştırmak zor olmaktadır. Giderek küreselleşen bir ekonomide, yüksek kalitede tek bir muhasebe standart setinin kullanımı sınır ötesi yatırımları ve diğer ekonomik kararları kolaylaştırırken, pazar etkinliğini arttırıp sermaye maliyetini de azaltmaktadır (Mirza ve diğerleri, 2010: 4).

Uluslararası muhasebe standartlarına dönüşümün taraftarları, uluslararası muhasebe standartlarına dönüşümün birçok yararları olduğunu iddia etmektedir (Choi ve Meek, 2010: 250). Dönüşüm çalışmalarındaki başlangıç girişimlerinin çoğu profesyonel meslek kuruluşları ve politik organlar tarafından savunulmuş olmasına rağmen, günümüzde uyumlaştırma çalışmalarına yönelik mevcut baskı artık finansal tabloları kullanan yatırımcı grupları tarafından, finansal tablolar hazırlayan uluslararası şirketlerden, sermaye piyasalarını gözleyen düzenleyicilerden, finansal raporlamadaki gereksinimlerdeki küresel farklılıklar nedeniyle önemli şekilde etkilenen menkul kıymetler endüstrisinden, kendi muhasebe standartlarını geliştirmeye yetecek kadar kaynağı bulunmayan gelişmekte olan ülkelerden gelmektedir (Saudagaran, 2009: 36). Bu kısımda uluslararası muhasebe standartlarına gereksinim duyan taraflar ve bu taraflar için UFRS'nin önemi üzerine durulacaktır.

1.3.1. Yatırımcılar Açısından UFRS'nin Önemi

Eğer bir işletmenin finansal tabloları yüksek kaliteli olmadığı için yatırımcılar tarafından yeterince anlaşılamıyor ise bu durumda yatırımcılar işletmeyi riskli olarak değerlendirebilirler (Nicolaisen, 2005: 663). Bunun nedeni yabancı yatırımcıların yatırım yaptıkları ülkenin muhasebe standartlarını tanımak için yeterince zamanlarının bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Yatırımcılar söz konusu muhasebe diline hakim olmadıklarından dolayı doğal olarak risk primi uygulamaktadır. Bu maliyetler ise

yatırım yaptıkları işletmelere ve ülkelere yansımakta, sermaye maliyeti dediğimiz olguyu yaratmaktadır (Hoogervorst, 2016).

İşletmeler zayıf ve kusurlu muhasebe standartları kullanıyorlarsa, yatırımcılar için iyi yatırım fırsatlarını kötülerinden ayırt etmek zaman kaybına ve zorluğa yol açmaktadır. Yatırımcılar, çeşitli nedenlerle potansiyel olarak daha yüksek getiri sağlayabilecek menkul kıymetlerden kaçınıp, daha güvenli gözüktüğünü düşündükleri seçeneklere yatırım yapabilmektedir. Ortak standartlar olmaksızın, küresel yatırımcılar finansal tabloları dönüştürmek ve anlamak için çokça zaman ve çaba harcamak zorunda kalacaklardır. Ancak bu sayede güvenli bir şekilde fırsatları değerlendirebileceklerdir. Bu süreç zaman alıcı ve zor olabilmektedir. Bu durumda bazen yatırımcılar içeriği değerlendirmek ve karşılaştırma yapabilmek için en iyi tahminlerini yapma yoluna gitmek zorunda kalmaktadır. Bilgiyi karşılaştırabilme yeteneği sermaye dağıtım kararı veren yatırımcılar için önemlidir. Karşılaştırılabilirlik, özellikle aynı endüstride faaliyet gösteren işletmeleri değerlendirebilmek için gereklidir (Nicolaisen, 2005: 663-666).

1980'lerde başlayan sermaye piyasalarının küreselleşmesindeki hızlı artış, finansal bilgi kullanıcılarını muhasebe standartlarını uyumlaştırmak için organize bir çabaya yönlendirmiştir. Borsaya kote olmuş yabancı menkul kıymetlerdeki artış, yabancı şirketlerin finansal raporlarını değerlendiren yatırımcıların sayısını arttırmıştır. Ancak, her ülkenin muhasebe standartlarını kendi belirlemesi, finansal analistlerin ve yatırımcıların kendi ülkeleri dışında hazırlanan finansal raporların güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği hakkında endişe duymasına neden olmaktadır. Yatırımcılar finansal tabloların uyumlaştırılmasını istemektedirler. Çünkü bu sayede yurt dışı yatırım maliyetlerinin düşeceğini ve yabancı ülkelerde daha etkili yatırım kararları alabileceklerini düşünmektedirler (Saudagaran, 2009: 36). İşletmelerin UFRS'ye göre hazırlanmış mali tabloları artan güvenilirlikleri sayesinde, yatırımcıların daha güvende hissetmeleri sağlanmaktadır. UFRS sadece riski azaltmayacak ayrıca bilgi edinme maliyetlerini de düşürecektir. UFRS, yatırım alanını genişletmenin yanında, ayrıca yatırımcılara daha geniş bir portföyle gelir elde edebilme imkanı da vermektedir (Lee ve Fargher, 2010: 9). Raporlama standartlarının uyumu ve standardizasyonu sayesinde, yatırımcılar finansal raporları anlayabilmek için analist ücretleri gibi maliyetlere de katlanmayacaktır (Jordan, 2013: 1).

1.3.2. Uluslararası Şirketler Açısından UFRS'nin Önemi

Sermaye, ürün ve iş gücü pazarları artan şekilde küreselleşirken, pazarlarında etkili biçimde rekabet edebilmek için çoğu büyük işletme kendilerini coğrafi olarak çeşitlendirmek zorundadır. Uluslararası şirketlerin satışları ve sınır ötesi yatırımlardaki artan hız, uluslararası ticaret için aynı oranda artan muhasebe işlemi anlamına gelmektedir. Uluslararası işletmeler tarafından yapılan yatırımın çoğu, gelişmiş ülkelerden farklı bir muhasebe sistemine sahip olabilecek gelişmekte olan ülkelerde gerçekleşmektedir. Yatırım yapılan yabancı ülkedeki ve kendi ülkelerindeki finansal raporlamadaki farklılık, konsolide finansal tabloların hazırlanması aşamasında işletmenin kaynaklarının tüketilmesine yol açmaktadır (Saudagaran, 2009: 36). Bir başka ifadeyle, uluslararası şirketler sıklıkla iki ayrı finansal rapor hazırlamak zorunda kalmaktadır. Bu setlerden biri devlet kurumları için ulusal muhasebe standartlarına göre hazırlanan rapor, diğeri ise grup içindeki işletmeler için UFRS'ye uygun olarak hazırlanan rapordur. UFRS'ye dönüşüm özellikle uzun süreçte iki farklı finansal rapor seti hazırlamanın maliyetini tamamen ortadan kaldırarak tasarruf sağlayacaktır (Phan, 2010: 8). İşletmeler farklı finansal raporlama setleri kullandıkları zaman ek maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Bu maliyetler arasında, işletme personelinin ve denetçilerin farklı muhasebe standartlarını öğrenmeleri için yapılan eğitim masrafları, söz konusu standartlara ait gelişmeleri takip ve uyum için katlanılan harcamalar sayılabilir (Nicolaisen, 2005: 666).

Muhasebe standartları sayesinde ayrıca işletmeler uluslararası rakiplerle daha kolay karşılaştırma yapabilme imkanına da sahip olmaktadır. Muhasebe standartlarının adaptasyonu ulusal sınırların aşılmasına imkan verdiği için ortaklıklar ve satın almalar daha kolay olmakta ve yabancı sermayeye ulaşım kolaylaşmaktadır. İşletmeler hisselerinin ve menkul kıymetlerinin satımını dünya çapında borsalarda yapabilmektedir. Örneğin mevcut ve yükselen borsalarda uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar kullanıldığı için yatırımcılar bilgiye dayalı doğru kararlar alabilmektedir. Finansal tabloların benzeşmesi işletme yönetimleri için bir platform sağlamakta, aynı sektöre ait tüm işletmeleri ortak bir yerde görebilme imkanına sahip olabilmektedir. Ayrıca, tek bir muhasebe seti, dünya çapında denetim

şirketlerine eğitim ve denetim kalitesini her yerde aynı olarak sağlayabilme imkanı vermektedir (Ikpefan ve Akande, 2012: 145).

1.3.3. Düzenleyici Kuruluşlar Açısından UFRS'nin Önemi

Piyasalardaki yabancı menkul kıymetlerin artışı ile birlikte, birçok ülkedeki düzenleyici kuruluşlar, sadece yerel işletmeleri değil, ayrıca yabancı işletmelerin uyumunu da gözlemlemek zorunda kalmışlardır. Yabancı işletmelerin farklı şekilde düzenlenmiş finansal tablolar kullanmaları, düzenleyici kuruluşların gözetim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu sorunun çözümü için düzenleyici kuruluşlarca, yabancı işletmelerin finansal tablolarını piyasalara uygun şekilde düzenlemeleri zorunlu tutulabilir. Ancak bu durumda, yabancı işletmelerin maruz kalacakları finansal raporlama maliyeti ve diğer zorluklar nedeniyle yatırım yapılacak ülkeden uzaklaşmaları söz konusu olacaktır. Bu ise düzenleyici kuruluşlar tarafından haklarını korumak ile yükümlü oldukları yatırımcıları çekici yatırım fırsatlarından mahrum bırakarak zarar verecektir. Düzenleyicilerin görevi yatırımcılara doğru, zamanlı, kolayca anlaşılabilir, yararlı ve analiz yapmaya elverişli bilgilerin sunulmasını sağlamaktır (Saudagaran, 2009: 37). Ayrıca düzenleyici kuruluşlar yatırımcıları, işletme ve fon yönetimini güçlendirici düzenlemelerle korumalı, dünya çapında yüksek kaliteli muhasebe standartlarını benimsemelidirler (Nicolaisen, 2005: 666). Devlet ve düzenleyici kuruluşlar finansal raporların karşılaştırabilirliğini arttırmak için büyük bir baskı altındadır (Hammermeister ve Zimmermann, 2010: 19). UFRS düzenleyici kuruluşların beklentilerini karşılamaktadır. Standartlar sayesinde, gözetim maliyetlerini düşürebildikleri gibi, bireysel yatırımcılara işlem maliyetine katlanmaksızın yabancı işletmelere yatırım yapma fırsatı sağlanmaktadır (Saudagaran, 2009: 37).

1.3.4. Menkul Kıymet Borsaları Açısından UFRS'nin Önemi

Günümüzde menkul kıymet borsaları, müşteri olarak gördükleri işletmeler ve uluslararası yatırımcılar için rekabet etmektedir (Hammermeister ve Zimmermann, 2010: 19). Menkul kıymet borsaları büyümek için, borsaya kota olmuş yabancı

işletmelerin sayısını arttırmayı amaçlamaktadır. Bu yüzden ülkeler, menkul kıymet borsalarını yabancı şirketlere daha çekici hale getirmek için çalışmaktadır. Yurt dışındaki borsalarda yer almaya çalışan işletmeler, muhasebe farklılıkları yüzünden yüksek maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla menkul kıymet borsaları finansal raporlama farklılıklarının azaltılması için çalışmaktadır (Saudagaran, 2009: 37).

Yatırımcılar en düşük işlem maliyetlerinin ve en iyi ürünlerin sunulduğu ülkelerde yatırım yapmaktadırlar. Borsaya kota olan işletme sayısı arttıkça daha yüksek ekonomik ölçek yaratılabilmektedir. Dünyanın en büyük menkul kıymet borsaları, yenilikçi finansal ürünler ile yatırımcıların ve işletmelerin ihtiyaçlarını gidermeye çalışmaktadır. Bu yüzden menkul kıymetler borsaları yatırımcı odaklı, açık muhasebe standartlarını talep etmektedir (Hammermeister ve Zimmermann, 2010: 19).

1.3.5. Yükselen Ekonomiler Açısından UFRS'nin nemi

Doğu Avrupa da ve eski Sovyetler Birliğindeki yönetim sisteminin değişimi: Brezilya, Rusya, Hindistan ve in gibi gelişmekte olan başlıca ekonomilerde pazara dayalı ekonomi politikalarına doğru bir yönelimin olmasından dolayı, muhasebede uyumlaştırma için büyüyen bir talep oluşmuştur. Bu ekonomilerin yabancı sermayeyi çekebilmek için, yabancı yatırımcılarda güven sağlayıcı muhasebe standartlarına sahip olmaları gerekmektedir. Ancak bu ülkeler zaman ve kaynak yetersizliğinden dolayı muhasebe standartlarını kendileri tasarlayamamaktadır. UFRS bu noktada düşük maliyetli bir seçenek sunmaktadır. Zaman unsuru gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinin hızlı gelişimi için önemli olduğundan, UFRS'yi benimsemek bu ülkelere büyük ölçüde zaman kazandıracaktır (Saudagaran, 2009: 37). Birçok gelişmekte olan ve endüstrileşen lke, UFRS'yi ulusal gereksinimleri için kullanmaktadır. Bu lkeler uluslararası sermaye sağlayıcılarının ve i kullanıcılarının gereksinimlerini karşılayacak güvenilir ve amacına uygun finansal bilgiyi UFRS ile elde edebilmektedir (Phan, 2010: 7).

1.4. Ülkelerin Muhasebe Uygulamalarında Farklılıklara Neden Olan Unsurlar

Bir ülkede muhasebe standartlarının adaptasyonu ve uygulanması o ülkeye özgü faktörler tarafından etkilenen bir çevrede gerçekleşmektedir. Farklı kültürel, ekonomik ve politik çevre faktörleri farklı muhasebe sistemlerinin oluşmasına neden olmaktadır. Buna karşılık benzer çevresel faktörler, benzer muhasebe sistemleri oluşturmaktadır. Bu faktörlere örnek olarak ekonomi, kültür, politika ile yasalar ve düzenlemeler verilebilir. Ülkeleri tam olarak UFRS'yi uygulamaktan alıkoyan şey, uluslararası standartları ulusal ihtiyaçları karşılamak için değiştirme isteği içinde olmalarıdır (Ikpefan ve Akande, 2012: 148; Alexander ve diğerleri, 2007: 164).

Farklı ülkelerdeki muhasebeciler, değerlendirme işlemleri, varlık ölçümleri, gelirin tespiti, dipnot açıklamaları, amortisman yöntemleri gibi uygulamalardaki farklılıklar nedeniyle benzer olmayan finansal tablolar üretmektedir. Sonuç olarak bu durum, konsolide hesapların hazırlanmasındaki sorunlar gibi birçok problem yaratmakta ve finansal tablolar karşılaştırılmaz olmaktadır. Bu zorlukların farkına varıp, anlamak küresel uyumu sağlamada ve zorlukların aşılmasında fayda sağlamaktadır. Buna ek olarak, bu zorlukları anlamak finansal raporlamalardaki çeşitliliklerin nedenlerini anlamamızda bize yardımcı olmaktadır (Leong, 2014: 1).

Bir ülkede muhasebe sistemini etkileyen ve dünyada muhasebe uygulamalarının farklılaşmasına neden olan ülkesel bazlı unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar üzerinde detaylı bir şekilde durulacaktır.

1.4.1. Yasal Sistemler

Bir ülkenin hukuk sistemi muhasebe üzerinde direkt bir etkiye sahiptir. Hukuk sistemi, devlet veya diğer taraflarca geliştirilen muhasebe kurallarının başlıca kaynağını oluşturmaktadır (Radebaugh ve diğerleri, 2006: 17).

Fransa, İtalya ve Almanya gibi ülkelerde, muhasebe büyük oranda detaylı, tanımlayıcı, prosedürlere dayalı muhasebe kurallarıyla düzenlenmektedir. Şirkete borç sağlayanların korunması odak noktasını oluşturmaktadır (Saudagaran, 2009: 5). Bu gibi ülkelerde, yerel muhasebe standartlarının geliştirilmesinde muhasebe profesyonellerinin çok az etkisi bulunmaktadır (Doupnik ve Perera, 2012: 28). Standartların hazırlanması genellikle kamu sektörü faaliyetlerini düzenleyen kurumlar tarafından, finansal

muhasebe ve vergi muhasebesi birbirine karışmış bir şekilde, yetersiz ve şeffaf olmayan bir yapıda gerçekleşmektedir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 5-8).

Buna karşılık İngiltere’de, Amerika Birleşik Devletleri ve Avustralya’da muhasebe kuralları muhasebe profesyonelleri tarafından hazırlanmaktadır. Bir başka ifade ile muhasebe standartları hukuk otoriteleri dışında oluşturulmaktadır. Bu yüzden çok daha detaylı kurallar geliştirilebilmektedir. Örneğin, ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) muhasebe standartlarıyla ilgili çok fazla rehber olacak açıklayıcı bilgi sağlamakta ve sürekli güncellemeler yaparak standartların tamamıyla olgunlaşmasını sağlamaktadır (Saudagaran, 2009: 5). Finansal raporlamada önem verilen nokta, pay sahipleri için doğru, tarafsız finansal tablolar sunmaktır. Araştırmacılar pay sahiplerinin dava etme tehlikesinden dolayı işletmelerin bilgileri daha fazla ifşa ettiğini, kayıpları zamanında raporlamada daha istekli davrandığını, raporlamada daha zamanlı, daha şeffaf ve daha etkili davrandığını ortaya çıkarmışlardır (Rappeport, 2008). Yatırımcıların hakları üzerine odaklanıldığında, yatırımcıların kar payı ve faiz geliri elde edebileceklerine olan inançları daha da artmaktadır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 9).

Kamu otoriteleri dışındakiler tarafından hazırlanan standartların ilke bazlı olmaları, yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda fırsatçı tutum içinde hareket etmesine olanak sağlamaktadır. Muhasebeci ve denetçiler ilke bazlı standartlara göre hareket ettiklerinde, işletmelerin çıkarları doğrultusunda hazırlanan mali tabloları yanlışlıkla doğru ve tarafsız olarak değerlendirilebilme olasılığı bulunmaktadır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 5-8).

1.4.2. Finans Sağlayıcıları

Farklı ülkelerdeki farklı şirketler, finansman ihtiyacını farklı şekilde karşılamaktadır. Almanya, Fransa, Belçika gibi ülkelerde bankalar, işletmelerin ihtiyaç duyduğu fonların esas sağlayıcıları durumundadır. Bu ülkelerde işletmeler finansman ihtiyaçlarını genel olarak borçlanma yoluyla karşılamaktadır. Bunun tam aksine, ABD ve İngiltere’de pay sahipleri genel olarak işletmelerin ihtiyaç duydukları fonların sağlayıcıları konumundadır. Bu durum borsaların gelişmesine imkan vermektedir (Jindrichovska, 2004: 4).

ABD ve İngiltere gibi sermaye piyasalarının güçlü olduğu ülkelerde, hisse senedi sahipliği tabana yayılmıştır. Sermaye piyasası, borsada kısıtlı işletme içi bilgiye sahip olan birçok pay sahibinden oluşmaktadır. Pay sahipleri gelecekle ilgili tahminler yapmak ve yatırım kararı verebilmek için ileriye dönük bilgi dahil birçok bilginin açıklanmasına ihtiyaç duymaktadır (Leong, 2014: 1). Bu ülkelerde yayınlanmış finansal bilgilerin yüksek kalitede olması gerekmektedir. İşletmelerin finansal durumunun değerlendirilmesinde, pay sahiplerinin işletmeyle ilgili iç bilgiye ulaşma imkanları bulunmadığı için, finansal bilginin açıklanması önem arz etmektedir. Raporlanmış bilgi, yatırım ile ilgili karar vermeye ve işletmenin gelecekteki finansal pozisyonunu değerlendirmeye yardımcı olmaktadır. Bu yüzden finansal bilgiye duyulan ihtiyaç ve istek işletmeyle ilgili finansal bilgiyi elde etme gücüne sahip bulunmayan yatırımcıların bulunduğu ülkelerde daha fazladır. Bunun tam aksine, pay sahiplerinin az olduğu borçlanma yoluyla sermaye sağlanan ülkelerde finansal tablolar özellikle borç verenlerin ve devletin bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. Bu tarafların genellikle bilgi ihtiyacı, varlıkların değerlendirilmesi ve vergilendirilebilir gelirin tespitine yöneliktir. Kredi sağlayıcılarının Almanya gibi ülkelerde büyük öneme sahip olması daha tutucu bir muhasebe anlayışını ortaya çıkarmıştır. Bu tutucu anlayış ile işletmelerin ilerde zor durumlarla karşılaşp, iflas etmeleri durumunda kredi sağlayıcılarının verdikleri krediyi geri alabilmeleri sağlanmaya çalışılmaktadır (Alexander ve diğerleri, 2007: 150).

Tablo 1 de pay sahiplerinin çok olduğu ve onların ihtiyaçları doğrultusunda finansal tabloların hazırlandığı ülkelerin özellikleri, buna karşılık pay sahiplerin az olduğu ve işletmelerin genelde borçlanmayla sermaye sağladığı ve finansal bilginin kredi kuruluşlarının ve devletin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak oluştuğu ülkelerin özellikleri belirtilmiştir.

Tablo 1 Finans Sağlayıcıların Gücüne Göre Finansal Yapının Özellikleri

Finansal Bilgilerin Pay Sahiplerinin İhtiyacına Göre Şekillendiği Ülkelerin Özellikleri	Finansal Bilginin Kredi Kuruluşlarının ve Devletin İhtiyacına Göre Şekillendiği Ülkelerin Özellikleri
* Güçlü sermaye piyasası	* Zayıf sermaye piyasası
* Dış pay sahibi sayısının fazlalığı	* İç pay sahibi sayısının fazlalığı
* Güçlü denetim mesleği	* Zayıf denetim mesleği
* Ayrı muhasebe ve vergi kuralları	*Muhasebe kurallarını domine eden vergi kanunları

Kaynak: (Klug, 2009: 5)

1.4.3. Vergi ve Finansal Raporlama Arasındaki İlişki

Bazı ülkelerde maliye otoriteleri, finansal tablolardan sağlanan bilgileri kullanarak vergilendirilecek geliri tespit etmektedirler. Bu ülkelerde maliyetler eğer kar zarar tablosunda tanınmış ise matrahdan indirilebilmektedir. Bu ise finansal raporlamanın vergiden etkilenmesine, hatta vergi odaklı olması tehlikesine yol açmaktadır. Yatırımcı anlayışına sahip olmayan Almanya, Belçika gibi ülkelerde, verginin muhasebe işlemlerindeki etkisi açıkça görülmektedir. Buna karşılık Amerika, İngiltere ve Hollanda gibi ülkelerde vergiler ile muhasebe arasındaki bağ daha zayıftır (Jindrichovska, 2004: 4). Bu ülkelerde finansal raporlar esas olarak yatırım kararlarında performans belirleyicileri olarak tasarlanmışlardır. Ayrıca, muhasebenin çoğu alanında ticari kurallar vergi kurallarından bağımsızdır. Vergi de kullanılan kayda alma ve ölçüm kuralları, pay sahipleri için yayınlanan tablolarda kullanılan değerlendirme kurallarından farklılık gösterebilmektedir (Alexander ve diğerleri, 2007: 15, 150). Bu yüzden yayınlanmış finansal tabloların vergi için ayarlanmasına ve pay sahipleri için hazırlanan raporlardan ayrı olarak devlete sunulması gerekmektedir (Radebaugh ve diğerleri, 2006: 16).

1.4.4. Kültürel Farklılıklar

Muhasebe sistemini etkileyen en önemli çevresel faktörlerden biri kültürdür. Birçok çalışma göstermiştir ki kültür, muhasebecilerin yargılamalarını

etkileyebilmektedir. Örneğin Avustralya ve Yeni Zelanda gibi gelişmiş ülkeler ile Papua Yeni Gine, Fiji gibi diğer Güney Pasifik ülkeleri arasındaki büyük kültürel farklar hala devam etmektedir. Bu ülkelerin hepsi İngiliz kolonisi olmasına rağmen ülkelerin kültürel değerleri farklılık göstermektedir. Örneğin, Fiji ve Avusturalya ortak finansal rapor setlerine, yakın coğrafik konuma, aynı koloni geçmişine ve muhasebe alanında profesyonel bağlantılara sahip olmalarına rağmen, kültürleri muhasebe anlayışlarını etkilemektedir. Avusturalya kültüründe, belirsizliğe tahammül düşük iken, bunun tam tersi Fiji kültüründe, belirsizliğe daha fazla tahammül edilebilmektedir. Dolayısıyla Fiji de muhasebe profesyonelleri kendi profesyonel yargılarını kullanmada isteksiz davranabilmektedir (Chand ve diğerleri, 2008: 120, 121).

Muhasebe uygulamalarında, uluslararası farklılıkları ortaya koyabilmek için dört değer geliştirmiştir. Bu değerlerin detayları aşağıda açıklanmıştır (Leong, 2014: 3).

Profesyonellik: Bir ülkenin muhasebe sisteminin ne seviyede muhasebe profesyonellerinin kişisel yargısına ve ne seviyede yasal taleplere bağlı olduğunu açıklamaktadır (Klug, 2009: 8).

Tekdüzelik: Esneklik düzeyi arttıkça, toplumun yeniliğe ve gelişmeye o denli açık bir tutum sergilediği; tekdüze muhasebe uygulamalarının yaygın olduğu toplumlarda ise yeni yaklaşımlara direniş sergilendiği gözlenmektedir (Öztürk ve Fındık, 2016: 247).

Tutuculuk: Gelecekteki belirsiz olaylarla mücadele etmede ülkenin muhasebe sistemi ölçülü ve dikkatli bir yaklaşımı mı yoksa daha pozitif ve risk alan bir yaklaşımı mı tercih edeceğini belirler (Klug, 2009: 8). Uygulamalarda belirsizlik azaltılmak istendikçe muhasebe uygulamalarının tutuculuk seviyesi artmaktadır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 14).

Gizlilik: Gizlilik tercihinin belirsizlikten kaçınmayla yakından ilgisi bulunmaktadır. Finansal bilgiyi kısıtlı hale getirerek, ortaya çıkabilecek çekişmeleri ve rekabeti azaltma amacı güdülmektedir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 14).

1.4.5. Muhasebe Mesleğinin Gücü

Bir ülkede muhasebe mesleğinin büyüklüğü, gücü, rolü ve rekabet edebilirliği birçok faktörden etkilenebilir. Buna karşılık, muhasebe mesleği de ülkenin kurumlarını ve muhasebe sistemini etkilemektedir. Muhasebe mesleğinin gücü muhasebenin

gelişimi yanında, hazırlanan muhasebe tablolarının kalitesini de etkilemektedir. Muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi arttıkça, merkezi ve tek tip sistemler yerine daha çok mesleki yargıya dayalı yerel muhasebe sistemleri ortaya çıkmaktadır (Leong, 2014: 2).

Amerika, Kanada gibi ülkelerde, çok iyi bilinen kurumlarda yakın zamanda yaşanan finansal raporlama ve denetim skandallarına rağmen, muhasebe mesleği genel olarak saygın bir yere sahiptir. Bu ülkelerde, meslek birlikleri, mesleğe giriş ve meslekte kalmayla ilgili ruhsat ve eğitim gereksinimlerini belirlemenin yanında, muhasebe ve denetleme standartlarının belirlenmesinde de önemli rol oynamaktadır. Buna karşılık, Fransa, İtalya ve Almanya gibi ülkelerde muhasebe mesleği daha az güce ve itibara sahiptir. Devlet bu ülkelerde muhasebe mesleğini düzenlemede en önemli rolü oynamaktadır. Rusya gibi diğer ülkelerde ise tarih boyunca muhasebe defter tutmayla eşit tutulmuş, düşük bir itibara sahip büro işi olarak görülmüştür (Saudagaran, 2009: 8).

Muhasebe mesleğinin itibarı, hazırlanan muhasebe tablolarının kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Muhasebe mesleğinin güçlü olduğu yerlerde, denetim raporları güvenilir ve bağımsız oldukları için daha fazla saygı görmektedir. Muhasebe mesleğinin zayıf olduğu ülkelerde, finansal tabloların kalitesi ve denetçilerin bağımsızlığı ve itibarı konusunda soru işaretleri bulunmaktadır (Saudagaran, 2009: 8). Güçlü mesleki kuruluşlar, kendi mesleki yargı düzeyini arttıracak raporlama uygulamalarının geliştirilmesinde önemli rol oynamaktadır (Goldberg ve Godwin, 1997: 99).

1.4.6. Enflasyon Seviyesi

Tarihi maliyet modeli, birçok ülkede muhasebenin temel unsurudur. Bu modele göre ekonomik işlemler, çoğu kez işlemin yapıldığı tarihte geçerli olan değeri ile kaydedilmektedir. Bu yüzden tarihi maliyet modeli altında, yıllar önce satın alınmış bir varlık finansal tablolarda hala satın alma fiyatında gözükmektedir. Düşük enflasyon ortamında bile, bu modelin karar vermede uygunluğu soru işaretleri oluşturmaktadır. Yüksek enflasyon ortamlarında ise kesinlikle karar vermede uygunluğunu kaybetmektedir. İngiltere ve ABD gibi enflasyonun düşük düzeyde tutulduğu ülkelerde, finansal raporlamada enflasyonun etkisi olmayacağı düşünülerek tarihi maliyet modeli

kullanılmaktadır. Bolivya ve Meksika gibi yüksek enflasyondan etkilenen ülkelerin ise finansal raporlama da tarihi maliyet modelinde ısrar etme imkanı bulunmamaktadır. Bu ülkeler finansal raporlamada, enflasyona göre ayarlanmış modeller kullanarak karar vermeye uygun bilgi sağlamaktadırlar (Saudagaran, 2009: 7,8).

Ülkeler, enflasyonun etkilerini azaltmada çeşitli yöntemler kullanmakta ve bu yöntemler muhasebe uygulamalarının farklılaşmasına yol açmaktadır. Türkiye de geçmişte enflasyonun etkisini azaltmak için, diğer ülkelerde olduğu gibi benzer uygulamalar benimsenmiş, 2005 yılında enflasyon muhasebesi uygulaması benimsenmiş, son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve karşılık ayırma gibi yöntemler uygulanmıştır (Gücenme, 2005: 86-88). Diğer ülkelerde de yüksek enflasyon muhasebe de farklı uygulamaları gerekli kılmıştır. Örneğin, İngiltere ve İtalya geçmişte ABD’den daha yüksek enflasyon seviyelerini yaşamıştır. İtalya’da düzenli aralıklarla enflasyon ayarlaması yapılmasına ihtiyaç duyulurken, İngiltere’de düzenli mal, tesis ve araç gereç değerlemesi yapılmasına izin verilmiştir. Amerika’da yüksek enflasyonun olduğu dönemlerde, fiyat ayarlamalarını içeren ek açıklamaların yapılması gerekli kılınmıştır (Goldberg ve Godwin, 1997: 100).

1.4.7. Diğer Dış Faktörler

Yukarda bahsedilen faktörlerin dışında finansal raporlama sisteminde farklılıklara sebep olan başka unsurlarda bulunmaktadır. Bunlar arasında tarih, coğrafya, dil, politik sistem ve eğitim seviyesi sayılabilir (Nobes, 2009: 24-156).

Avrupa dışındaki birçok ülkede etkili olan önemli faktörlerden biri de koloni etkisidir (Nobes, 2009: 24-156). Daha önce başka ülkeler tarafından koloni olmuş ülkeler, söz konusu kolonici ülkelerin benzer prensiplerine sahip olmaktadır (Fischer ve diğerleri, 2008: 506). Örneğin Gambia gibi Afrika’daki bazı eski İngiliz kolonileri İngiliz muhasebe sistemine dayalı bir sisteme sahiptir (Nobes, 2009: 24-156).

Coğrafya da muhasebe sistemini etkileyebilmektedir. Örneğin, Amerikan muhasebe sistemi Kanada muhasebe sistemini etkilemektedir. Bunun nedeni kısmen Amerika’nın Kanada’ya olan yakınlığıdır. ABD Kanada için büyük bir ihracat pazarı sunmaktadır. Ayrıca birçok Kanada kökenli işletme, Amerikan borsasında işlem

görmektedir. Bu gibi nedenlerden dolayı iki ülkenin muhasebe sistemleri birbirlerine yakındır (Saudagaran, 2009: 7,8).

Muhasebe sistemi ayrıca dinden de etkilenmektedir (Leong, 2014: 2). Örneğin, kutsal Kuran'da açıkça belirtildiği gibi faiz İslam'da yasaklanmıştır. Faiz'in yasak olduğu tüm İslami düşünürlerin üzerinde mutabık olduğu bir gerçektir. Diğer taraftan modern bankacılık sistemi tamamen faize dayanmakta ve bu yüzden modern bankacılık sistemi ile İslami ilkeler arasında çatışma yaşamaktadır (Hossain, 2009: 3). Bu durum İslami finansal kurumlar tarafından uygulanan finansal muhasebenin ve raporlamanın, şariat kurallarına göre uygulanıp geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu yüzden batı teori ve uygulamalarını benimsemiş olan muhasebe uygulayıcıları, akademisyenleri ve profesyonelleri karşılaştırmalarda zorluklarla karşı karşıya kalmaktadır (Abdel-Karim, 1999: 1).

1.5. Muhasebe Standartlarını Oluşturma Süreci

İşletmelerin ve üçüncü tarafların verecekleri kararlarda çok önemli bir rol oynayan muhasebe standartları, tüm kesimlerin ilgi odağı durumundadır. Muhasebe standartlarının kimin tarafından belirlenmesi gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Kamu sektörü tarafından yasama yolu ile özel sektörü düzenleyen kuruluşlar vasıtasıyla veya kamu sektörünün muhasebe standartlarını belirleme yetkisini bir başka kuruluşa aktarması yoluyla olmak üzere üç farklı şekilde belirlenebilir (Üstündağ, 2000: 32).

1.5.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Yasama yoluyla belirleme, muhasebe standartlarının yönetmelikler, kanunlar ve benzeri unsurlarca devlet eliyle belirlenmesi demektir. Muhasebe standartlarının devlet eliyle belirlenmesi, muhasebe düzenlemelerinin uyumu konusunda yaptırım sorunu yaşanmasının önüne geçmektedir. Bu yüzden yasama yoluyla belirlenen düzenlemeler, çıkar gruplarından gelen baskılara karşı daha dirençlidir. Bu yönetime getirilen eleştiri ise düzenlemelerin politik etkilerle oluşturulma olasılığının bulunmasıdır (Bostancı, 2002: 3).

1.5.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının özel sektörü düzenleyen kurumlarca oluşturulmasının, yasama yoluyla ortaya çıkan problemleri ortadan kaldıracığı düşünülmektedir. Özel sektör düzenleyici kuruluşları, tüm kesimlerin onayını alabilecek muhasebe standartlarının belirlenmesine çalışmakta, taraflarla kapsamlı ve uzun süreli fikir alışverişleri yapmaktadır. Bunun sonucunda herkesin üzerinde mutabık kaldığı bir kavramsal çerçeve oluşturulmaya çalışılmaktadır. Tüm tarafların sürece katılması, ilerde ortaya çıkabilecek muhtemel sorunları önceden görebilme ve bu sorunların çözümü noktasında gerekli tedbirleri başlangıçta alabilme gibi yararlar sağlamaktadır. Bu uzlaşma zorunluluğu sorunlar da yaratabilmektedir. Belli bir problem için farklı bakış açısına sahip tarafların tümünü tatmin edebilecek standartlar oluşturmaya çalışmak, belli bir problem için birçok duruma uygun olabilecek kesin olmayan standartların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bir başka sorun ise standartların en güçlü ve etkili tarafların beklentileri doğrultusunda şekillenebileceğidir. Bu ise oluşturulan bu standartların diğer kesimler tarafından adaletsiz olarak değerlendirilmesine yol açabilecek olmasıdır (Üstündağ, 2000: 34).

1.5.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Bu yöntem, muhasebe standartlarını oluşturma sorumluluğunun hükümet desteği olan bir başka kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Böylece yargının gücü ile birlikte yaptırım sağlanabilmektedir. Bir başka avantajı ise bu şekilde muhasebe standartlarının belirlenmesi, sadece yargı yoluyla standartların belirlenmesinden daha hızlı ve etkin olarak gerçekleşebilecektir. Bu yöntem bazı özellikleri yüzünden eleştirilmektedir. Yargının gücüne sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranışlar ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca söz konusu kuruluşlar politik baskılara açık olabilmekte ve bu baskılardan etkilenebilmektedirler (Bostancı, 2002: 3).

1.6. Finansal Raporlama Standartları İle İlgili Uluslararası Kurumlar

Dünya çapında muhasebe mesleği çeşitli resmi kurumlar tarafından yönetilmektedir. Bu kurumlar, mesleğin tam olarak gözetiminden sorumludur ve önceden belirlenmiş hedefleri gerçekleştirecek bir tavır içinde hareket ederler. UFRS'nin uzun süre uluslararası muhasebe standartları olarak varlığını sürdürebilmesi, bu yapıların bağımsız bir tavır içinde, toplumun çıkarına uygun, yatırımcılara, pazarlara, pazar katılımcılarına hesap verebilir muhasebe uygulamalarıyla sağlanmaktadır (Sıaga, 2018: 15).

1.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

IASC Haziran 1973 yılında kurulmuş olan ve uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmakla sorumlu olan bir yapıydı. Bu kuruluş 2001 yılında geniş kapsamlı yeniden yapılanma tamamlanana kadar aktif olarak faaliyet göstermiştir. Yeniden yapılanma tamamlandıktan sonra IASC, IASB olarak bilinir hale gelmiştir. IASB, IFRS vakfının gözetimi altında hala faaliyet göstermektedir. IASC Haziran 1973 den 1 Nisan 2001 yılına kadar geçen sürede, muhasebe standartlarının belirlenmesinden sorumlu olmuştur. IASC, Avusturalya, Almanya, Japonya, Kanada, Fransa, İrlanda, Meksika, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda'ya ait muhasebe birliklerinin anlaşmasıyla kurulmuştur (Cellucci, 2011: 15).

IASC'ın en önemli özelliği, dünyadaki ulusal muhasebe standart koyucularını, muhasebe standartlarını uyumlaştırmak ve geliştirmek için cesaretlendirmesidir. IASC'ın hedefleri tüzüğünde şu şekilde belirtilmiştir (Mirza ve diğerleri, 2011: 4);

- Finansal tabloların sunumunda toplumun çıkarını ön planda tutan muhasebe standartları oluşturmak ve yayınlamak ve dünya çapında kabul gören ve izlenen muhasebe standartlarının tanınırlığını arttırmaktır.
- Genel olarak IASC'ın amacı, düzenlemelerin uyumu ve gelişimini sağlamak, muhasebe standartları ve muhasebe tablolarının sunumu ile ilgili prosedürler oluşturmaktır.

IASC 1987 yılından 2001 yılındaki organizasyon yenilenmesine kadar geçen süreçte birçok faaliyette bulunmuştur. IOSCO yaklaşık 50 ülkeye ait bulunan sermaye

piyasası düzenleyici kurulca oluşturulmuş ve uluslararası arenada kendine önemli bir yer edinmiş bir kurumdur (Kirazcı ve Köse, 2002: 67). IASC, IOSCO için temel standartlar seti geliştirme hedefi ile “Karşılaştırılabilirlik ve Gelişme” projesini başlatmıştır (Epstein ve Jermakowicz, 2008: 4). Bu projenin temel amacı standartlarda farklılıkları ortadan kaldırmak ve alternatiflerin sayısını önemli ölçüde azaltmaktır (İbiş ve Özkan, 2006: 28). Bu uyumlaştırma projesi özellikle dünya çapındaki düzenleyici kuruluşların muhasebe standartlarını belirleme süreciyle aktif bir şekilde ilgilenmeye başlamasıyla daha fazla önem kazanmıştır (Mirza ve diğerleri, 2011: 4). Bu kapsamda IASC tarafından toplamda 41 adet muhasebe standardı yayınlanmış bulunmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 28).

IASC, üye ülkelerin muhasebe standartlara uyumu konusunda zorunluluk getirmemiştir. IASC daha çok ülkelerin içinde bulundukları özel durumları da dikkate alarak ikna yolu ile uluslararası uyum sağlamayı ümit etmiştir. Ancak IASC üyeleriyle yaptığı anlaşma gereğince, üyelerinin hükümete ve kendi standart belirleyici kuruluşlarına muhasebe standartlarına uyum konusunda baskı oluşturmalarını da istemektedir (Yeşiloğlu, 1997: 3).

IASC’ın kendi himayesi altında yayınlamış olduğu standartlar için kullanmış olduğu numara serisi, uluslararası muhasebe standartları (IASs) olarak bilinmekteydi. IASB, IASC’ın yerine geçtiğinde oluşturmuş oldukları yeni standartları UFRS olarak isimlendirmeye başlamışlardır. IASB ayrıca IASC tarafından oluşturmuş olan mevcut standartları bu standartların ismini değiştirmeden benimsemiştir. Bu ayırımın korunmasının nedeni, IASB’ın, IASC’ın sorumlu olduğu standartlarla, kendisinin sorumlu olduğu standartları ayırmak istemesinden kaynaklanmaktadır (Lubbe ve diğerleri, 2011: 30).

1.6.2. IFRS Vakfının Yapısı ve Organları

24 Mayıs 2000’de gerçekleşen yeniden yapılanma sonucunda IASC vakıf haline dönüştürülmüştür. 2010 yılında ise bugünkü adını “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation)” almıştır (Şavlı, 2014: 1). Vakfın yönetimi, vakfın mütevelli heyetinin sorumluluğu altındadır. Mütevelli heyeti, dünyanın farklı yerlerinden seçilmiş 22 kişiden oluşmaktadır. Geniş bir uluslararası temsil

sağlayabilmek için altı mütevelli üyesi Kuzey Amerika'dan, altı mütevelli üyesi Avrupa'dan, altı mütevelli üyesi Asya'dan ve dört mütevelli üyesi dünyanın geri kalan yerlerinden seçilmektedir. Mütevelli heyeti standart belirleme işi ile uğraşmamaktadır. Mütevelli heyeti daha çok stratejik meselelerden sorumludur (Ankarath ve diğerleri, 2010: 5).

Son olarak, vakfın çalışma bağımsızlığı korunurken, IFRS vakfının kamuya hesap verebilirliğini arttırmak için 2009 yılında yeni bir kurul olan “İzleme Kurulu” (Monitoring Board) kurulmuştur. İzleme Kurulunun sorumlulukları arasında, vakfın mütevelli heyeti ile toplantılara katılmak, mütevelli heyetine sorumluluklarını yerine getirmesi aşamasında tavsiyelerde bulunmak, mütevelli heyeti tarafından IFRS vakfına veya IASB'a gönderilmiş meseleleri görüşmek sayılabilir (Ankarath ve diğerleri, 2010: 5).

Bağımsız bir yapısı bulunan, kamu için çalışan ve kar amacı ile hareket etmeyen IFRS vakfının hedefleri şu şekildedir (Şavlı, 2014: 2):

- IASB aracılığı ile yüksek kalitede, anlaşılabilen, uygulanabilen ve herkesçe kabul görecektir finansal raporlama standartları geliştirmek,
- Bu standartların kullanımı ve uygulanması noktasında gerekli desteği sağlamak,
- Gelişen ekonomilerde küçük ve orta boydaki işletmelerin (KOBİ) raporlama ihtiyaçlarını dikkate almak,
- Muhasebe standartlarının adaptasyonuna yardımcı olmaktır.

IFRS vakfının 3 temel organı bulunmaktadır. Bu üç temel organ, standartların ve ilgili yorumların yayınlanma sürecinde önemli görev ve sorumluluklara sahiptir (Karabınar, 2006: 143; Şavlı, 2014: 1).

1.6.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

IASB, muhasebe standartlarının uyumu ve geliştirmesi faaliyetlerinden sorumludur. Kurul ayda bir kez toplanır ve toplantılar halka açık olarak yapılmaktadır (Ankarath ve diğerleri, 2010: 5). IASB, KOBİ'ler için muhasebe standartları da dahil olmak üzere, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasından tek başına sorumlu olan, tamamen bağımsız bir kuruldur (Mackenzie, ve diğerleri, 2013: 20).

IASB kuruluna, uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesindeki önemli rolü nedeniyle ayrı bir başlık olarak ilerde değinilecektir.

1.6.2.2. Uluslararası Finansal Yorum Komitesi (IFRIC)

IASC vakfı Mart 2002 de IFRIC'ı kurmuştur. IASB'ın bir komitesi durumundaki IFRIC, finansal muhasebe standartlarının geliştirmesi ve oluşturmaları konusunda IASB'a yardım etmektedir. IFRIC'in esas amacı, UFRS'nin yorumlanması ve uygulanması için rehberlik sağlamaktır. IFRIC, kabul edilemeyecek seviyede kapsamlı uygulamalar yaratacak, karışık muhasebe meseleleri üzerine çalışmaktadır. IFRIC, güçlü ve benzer muhasebe standardı uygulamaları oluşturulmasına katkı sağlamaktadır (Watkins, 2009: 113). IFRIC, UFRS'nin nasıl yorumlanacağı hakkında kullanıcılardan gelen teknik sorulara cevap vermekte ve ortaya çıkan boşlukları doldurmaktadır (Mackenzie ve diğerleri, 2013: 15). Şekil 2 de IFRS vakfının organları ve sorumlulukları gösterilmektedir.

Şekil 2 IFRS Vakfının Yapısı



Kaynak: (Bain ve diğerleri, 2016: 124)

1.6.2.3. IFRS Danışma Konseyi (IFRS Advisory Council)

IFRS Danışma Konseyi, IASB ve IFRS vakfının mütevelli heyetinin resmi danışma kurulu durumundadır. Üyeleri, kullanıcı grupları, muhasebe standartları hazırlayıcıları, finansal analistler, akademisyenler, denetçiler, düzenleyiciler, profesyonel muhasebe kuruluşları ve yatırımcı gruplarından oluşmaktadır (Bakker ve diğerleri, 2017: 7). IFRS Danışma Konseyi (eski ismiyle SAC) IASB'a ana projeler yanında önerilen standartların maliyetleri ve yararları konusunda ilgili kuruluşların öncelikleri ve görüşleri doğrultusunda tavsiyelerde bulunmaktadır. 30 veya daha fazla üyesi mütevelli heyeti tarafından atanmaktadır. IFRS Danışma Konseyi, uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgilenen mesleki ve coğrafi farklılıklara sahip kişi ve kuruluşların katılabilecekleri forumlar düzenlemektedir (Bain ve diğerleri, 2016: 125). IASB'ın başkanı aynı zamanda IFRS danışma konseyinin de başkanıdır (Kirk, 2009: 4).

1.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), muhasebe standartlarını geliştirip onaylayan bağımsız bir özel sektör kuruluşudur. IASB, IFRS vakfının gözetimi altında faaliyet göstermektedir www.iasplus.com (12.05.2018). Vakfın üyeleri, IFRS vakfı ve IASB'ın faaliyetlerinin gözetiminden sorumludur. Üyeler, IASB'ın bağımsızlığının korunmasından, çeşitli komitelere ve kurullara atamalar yapılmasından ve organizasyonun finansmanından sorumludur. Üyeler IASB'ın yaptığı işlerde ve muhasebe standartlarının sıkı bir şekilde uygulanması konusunda destek sağlamakta, fakat standartlarla ilgili herhangi bir teknik meseleye karışmamaktadırlar. Bu sorumluluk tamamıyla IASB'a aittir (Foley, 2014: 2,3).

IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılmaktadır. UFRS nerede ikamet ettiğine bakılmaksızın, tüm işletmeler tarafından kullanılacak standart seti olarak tanınmaktadır (Stice ve diğerleri, 2008).

Hızlı bir şekilde değişen uluslararası çevrede muhasebe standartlarına dayanarak yapılan raporlamanın işe yarar olabilmesi için, sürekli revizyonlar ile geliştirilmesi, böylece ortaya çıkabilecek karmaşanın önlenmesi sağlanmalıdır (Idowu ve Louche,

2011: 195). IASC tarafından 1973 den 2000 yılına kadar oluşturulan standartlar (International Accounting Standards - IASs) 2001 yılında IASB tarafından yenilenmiştir. IASB bugüne kadar bazı standartları iyileştirmiş, bazılarını yürürlükten kaldırmış, bazılarını iyileştirmek için önerilerde bulunmuş, bazılarını da yeni muhasebe standartlarıyla değiştirmiş ve daha önce muhasebe standardı düzenlenmemiş bazı konularda ise yeni muhasebe standartları oluşturmuştur. Bir başka ifade ile standartlar sürekli şekilde yenilenmiş, mevcut koşullara ve finansal piyasaların ihtiyaçlarına uygun olarak geliştirilmiştir (Bank, 2005: 248).

IASB ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) sürekli şekilde denetim alanında ve finansal raporlamada mevcut eğilimleri ve meseleleri (küreselleşme, sermaye akışları, bölgeselleşme, teknolojik değişiklikler vb.) yansıtacak şekilde muhasebe standartlarını güncelleyip yenilemektedir. Gelişmiş ülkelerdeki şirket başarısızlıkları ve yanıltıcı finansal bilgiler ile ilgili son olaylar (Enron skandalı, worldcom skandalı, parmalat skandalı vb) tüm dikkatleri denetçilerin rolü ve gözetimine, standart belirleyici kuruluşlarının ve finansal tabloları yayınlayan işletme yönetimlerinin etki alanına yöneltmiştir. IASB yeni standartlar düzenlemekte ve eski standartları revize etmekle uğraşırken, IFAC ve onun çok sayıda komitesi aktif bir şekilde uluslararası denetim standartlarını (UDS)* revize etmektedir (Bank, 2005: 248, 249). Ayrıca IASB, ulusal muhasebe standardı belirleyici kuruluşlarla işbirliğine girerek, ülkelerin muhasebe standartlarının birbirleriyle olan uyumunu arttırmaya çalışmaktadır (Başpınar, 2005: 42). Tablo 2 de IFRS vakfının süreç içerisinde geçirmiş olduğu tarihsel öneme sahip olaylar yer almaktadır.

* Uluslararası Denetim Standartlarının kısaltması olarak bazı kaynaklarda, İngilizce baş harflerin kısaltması olan “ISA” kullanılmaktadır. Bu çalışmada bir karışıklığa yol açmaması açısından Uluslararası Denetim Standartları için “UDS” kısaltması kullanılacaktır.

Tablo 2 IFRS Kurumsal Zaman Tablosu

Haziran 1973	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (daha sonra IASC olarak adlandırılan) kuruldu.
Ekim 1977	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (daha sonra IFAC olarak adlandırılan) kuruldu.
Haziran 2000	IASC'ın geniş kapsamlı yeniden organizasyonu başladı.
Mart 2001	IFRS kuruluğu oluşturuldu.
Nisan 2001	Uluslararası muhasebe standartları komitesi (daha sonra IASB olarak adlandırılan) oluşturuldu ve IASC'ın yerine geçti.
Nisan 2001	IFRS yorumlama komitesi oluşturuldu.
Haziran 2001	IFRS danışma konseyi oluşturuldu.

Kaynak: www.iasplus.com (15.05.2018)

1.6.3.1. IASB'ın Görevleri

IFRS vakfı yapısı içerisinde faaliyet gösteren IASB'ın görevleri şunlardır (www.iasplus.com (16.05.2018); Idowu ve Louche, 2011: 194; Erdem, 2012: 2):

- Muhasebe standartlarını hazırlama, taslakların ortaya konması gibi tüm teknik meselelerle alakalı tam bir sorumluluğa sahip olma,
- Tüm projelerle ilgili taslakları ve diğer tartışma belgelerini kamuoyunun değerlendirmesi için yayınlama, bu kapsamda halkın yorumu için açık ve bir muhasebe belirleme süreci izlemek,
- IASC'ın teknik meselelerle ilgili proje işleri ve işlerin organizasyonu üzerine titizlikle eğilmek,
- Yayımlanmış belgelerle ilgili olarak gelen yorumları, belirlenen süre içerisinde değerlendirmek,
- Büyük projeler ile ilgili tavsiyeler almak için uzman danışma grupları oluşturmak,
- Standart Danışma Konseyine öncelikli işler, gündem konuları ve ana projeler konusunda danışmak,
- Standartları görüşmek için kamuoyuna yönelik toplantılar düzenlemek,
- Standart Yorumlama Komitesince (IFRIC) oluşturulmuş bulunan ifadeleri onaylamak,
- Düzenleme gerekliliği olmamasına rağmen, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde saha testleri gerçekleştirmek ve bu sayede tasarlanan standartların

uygulanabilir ve işe yarar olduğunu tüm çevrelerde görebilme fırsatını elde etmek.

- Ulusal muhasebe standartlarını, uluslararası muhasebe standartlarına yaklaştırmaya çalışmak,

1.6.3.2. IASB Tarafından Muhasebe Standartlarının Hazırlanma Süreci

IASB tarafından muhasebe hazırlama sürecinde tam anlamıyla bir şeffaflık sağlayabilmek için standartlar oluşturulurken tüm ilgili tarafların (yerel düzenleyiciler, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları vb.) düşüncelerini ifade etmelerine izin verilir. IASB tarafından muhasebe standartlarını hazırlama sürecini 6 aşamada incelemek mümkündür (Waltor ve diğerleri, 2003: 37).

1.Aşama: Gündemin Belirlenmesi: IASB gelecek gündemini oluştururken yüksek kaliteli muhasebe standartları sağlamak için kullanıcıların ihtiyaçlarını dikkate almaktadır. IASB bir konuyu gündemine eklerken dikkat ettiği şey yatırımcıların beklentilerine uygun olup olmadığıdır. IASB'a göre, yatırımcıların beklentileri ve ihtiyaçlarının dikkate alınmasıyla aslında çalışanlar, kreditörler, tedarikçiler, müşteriler, devlet ve kamuoyu gibi diğer kullanıcıların çoğu ihtiyacının da karşılanması sağlanmaktadır. IASB bazı konuların gündeme eklenip, eklenmeyeceğine karar verirken ek araştırma yapma gereksinimi duyabilir. Bu araştırma, IASB veya bir başka standart düzenleyici tarafından gerçekleştirilebilir (Alexander ve diğerleri, 2007: 56).

2.Aşama: Proje Planlaması: Mevcut gündemine bir konu eklendiği zaman, IASB projeyi tek başına mı yoksa başka bir standart düzenleyici ile beraber gerçekleştirip, gerçekleştirmeyeceğine karar verir. IASB meselelerin özünü ve bu meseleleri oluşturan unsurlar arasındaki ilişki seviyesini düşünür ve gerekirse bir çalışma grubunu bu aşamada kurabilir (Alexander ve diğerleri, 2007: 56). Üyeleri kurul tarafından atanan ve danışma komitesi olarak bilinen bu çalışma grubunun görevi, sorunlar üzerine çalışmak ve önemli noktaların bir özetini çıkarmaktır. Bu özet üzerine kurulun görüşü alındıktan sonra danışma grubu IASB personeli ile birlikte konunun tartışılması için bir tartışma metni hazırlar (Waltor ve diğerleri, 2003: 37).

3.Aşama: Tartışma Belgesinin Yayını ve Geliştirilmesi: Tartışma metni standartların belirlenmesi sürecinde hazırlanması zorunlu bir belge olmamasına rağmen,

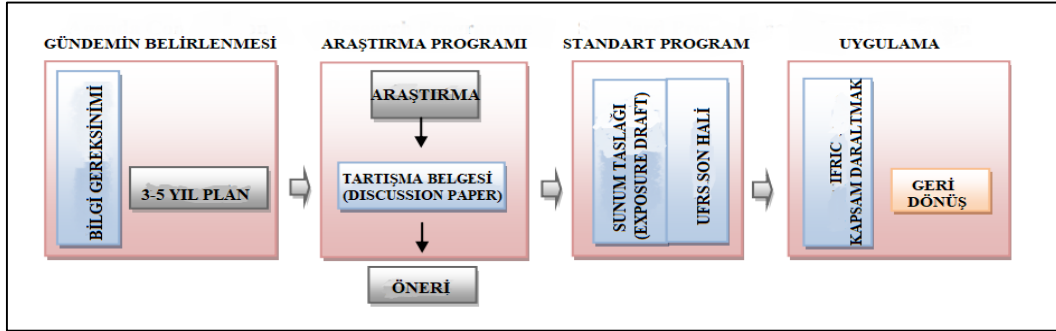
IASB tartışma metnini yeni konuyu açıklamak ve taraflardan erken yorumlar almak için bir araç olarak kullanır. Tartışma metni esas olarak meselenin geniş kapsamlı bir genel bakışını, mesele ile ilgili muhtemel yaklaşım tarzlarını, IASB’ın konuyla ilgili ilk görüşlerini ve diğer kesimlerin yorumu için davet içermektedir (Alexander ve diğerleri, 2007: 56). Bu belgenin amacı gelecekte taslak standardın temeli olarak hizmet edecek prensipleri ortaya çıkarmak ve taslağın reddine veya kabulüne ilişkin nedenleri ortaya koymaktır. Bu taslak kurula, SAC ve diğer ilgili taraflara yorum için gönderilir (Waltor ve diğerleri, 2003: 37).

4.Aşama: Kamu Oyuna Sunum Taslağı “Exposure Draft”’ın Geliştirilmesi ve Yayını: Yanıtlar alındıktan sonra, ekip taslak metin olarak bilinen taslak standardın hazırlanmasına geçer ve kurula sunulur. Kurul üyelerinin üçte iki çoğunluğunun taslak standarda onay vermesi gerekmektedir (Waltor ve diğerleri, 2003: 37). Daha sonra kurul kamu oyununun yorumu için “Exposure Draft” denilen taslağı yayımlar (Choi ve Meek, 2010: 263). Bu taslağın yayınlanması süreç içerisinde zorunlu bir adımdır (Alexander ve diğerleri, 2007: 56).

5.Aşama: Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesi ve Yayını: IASB kamuoyunun yorumu için yayınlamış olduğu taslak olan “Exposure Draft” üzerine aldığı yorumları değerlendirir. Bu taslak ile ilgili değişiklikler internet sitesinde yayınlanır. Taslak ile ilgili sorunlar çözüldükten sonra IASB kamuoyunun yorumu için düzeltilmiş taslağı tekrar yayınlayıp yayınlamayacağına karar verir (Alexander ve diğerleri, 2007: 56). Bu dönemin sonunda verilen cevapların ışığı altında taslağın son hali kurula sunulur, kurul üyelerinin dörtte üç çoğunluğunun onayı ile standart benimsenir (Waltor ve diğerleri, 2003: 37).

6. Aşama: Muhasebe Standardının Yayınından Sonraki Gelişmeler: Muhasebe standardı yayımlandıktan sonra, IASB çalışanları ve üyeleri diğer muhasebe düzenleme kuruluşları da dahil olmak üzere ilgili taraflarla düzenli toplantılar düzenleyerek uygulamaların muhtemel etkilerini ve sonuçlarını tartışmaktadır (Alexander ve diğerleri, 2007: 56). Şekil’de Standartların oluşturma süreci yer almaktadır.

Şekil 3 UFRS Hazırlama Süreci



Kaynak: www.ifrs.org (22.05.2018)

1.6.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, muhasebe mesleğinde küresel ölçekteki en üst kuruluş olarak görülmektedir. 118 ülke ve 159 kuruluş hali hazırda IFAC'ın üyesi konumundadır. IFAC muhasebe mesleğinde yüksek kalitede hizmet verilmesine katkı sağlayan ve faaliyetlerini kamu yararını gözeterek sürdüren bir kuruluştur. IFAC'ın 2,5 milyon civarında üyesi bulunmaktadır. Bu kişiler, sanayide, kamuda, devlette, ticarete ve akademide hizmet vermektedir. IFAC'ın genel amaçları arasında, kamu çıkarını korumak, küresel olarak muhasebe mesleğinin güçlenmesini sağlamak ve uluslararası ekonomik ilişkilerin gücünü arttırmaya çalışmak bulunmaktadır www.sakarya.edu.tr (23.05.2018).

1996 yılında IFAC, kamu kesimi işletmeleri için Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSASs) seti geliştirme projesi başlatmıştır. IFAC proje kapsamında standartları geliştirirken IASB'ın muhasebe standartları ile uyum içinde olmasına dikkat etmiştir. Bu şekilde geliştirilen muhasebe standartları kamu muhasebesi alanında IPSASs'na üstünlük kazandırmıştır. Bugüne kadar oluşturulan standartlar vasıtasıyla, IFAC, IASB'ın Uluslararası Muhasebe Standartlarını belli bir adaptasyondan sonra kamu işletmelerine taşımıştır (Lopez ve diğerleri, 2002: 85). IPSASs, IFAC'ın bir kuruluşu olan Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından geliştirilmektedir. IPSASB'ın amacı standartların uygulanmasını yaygınlaştırmakta dahil olmak üzere, kamu sektöründeki finansal yönetim ve finansal raporlamanın geliştirilmesine dair düzenlemeler ve ilkeler ortaya koymaktır. IPSASB finansal raporlamanın kalitesini arttırmaya çalışmaktadır. Böylece

hükümetler tarafından verilen kaynak dağıtım kararlarının daha iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerçekleştirilebilmektedir. IPSASB'ın ulusal otoriteler veya kamu işletmelerine herhangi bir şekilde zorlama yapma yetkisi bulunmamaktadır. IPSASB kendini destekleyici bir kurum olarak görmekte, ulusal ve uluslararası seviyede kamu kesimi işletmelerinin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla yeni standartların geliştirilmesinde veya mevcut standartların revize edilmesinde kanun koyuculara ve ulusal standart düzenleyici kuruluşlara destek olmaktadır (Budding ve diğerleri, 2015: 27).

1.6.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB)

FASB 1973'de özel sektör için finansal raporlama standartları oluşturmak amacı ile ABD'de kurulmuştur (Karabınar, 2006: 145). FASB'ın amacı finansal muhasebe standartlarını oluşturmak ve geliştirmek, finansal bilgi kullanıcıları, denetçiler gibi ilgili tarafları içeren toplum için kılavuzlar yayınlamaktır. IASB'a benzer şekilde, yapı üç organizasyondan oluşmaktadır. Bu üç bölümlü yapıda esas faaliyeti yürüten organizasyon Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB)'dır. FASB'ın görevi finansal muhasebe standartlarını oluşturmak ve geliştirmek, bu sayede hisse senedi ihraççıları, denetçileri ve finansal bilgi kullanıcılarını içeren toplumun bilgi ihtiyacını karşılamaktır (Kieso ve diğerleri, 2011: 22).

FASB tarafından belirlenen tek bir muhasebe seti işletmeler için avantaj yaratmaktadır. Tek bir muhasebe setinin işletmeler tarafından benimsenmesi karışıklıkları ortadan kaldırmaktadır. Örneğin, FASB işletmelere mali yılın başında ve sonunda envanter çıkarılmasında belli bir metot kullanılmakta, başka metotların kullanımını önlemektedir. FASB tarafından oluşturulmuş muhasebe standartları olmasa, işletmeler tarafından yatırımcılara farklı ve yanıltıcı bilgi sunabilecek muhasebe metotları kullanılabilir (Marquis, 2018: 1). FASB, karışık ve sürekli sorun olan meseleler üzerinde düşünmekte ve güncellemeler vasıtasıyla standartlarda değişiklikler yapmaktadır (Cross, 2017: 28).

Başlıca iki ana standart belirleyici kurum olan FASB ve IASB muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışması içerisindeyler. Tek bir evrensel muhasebe standardına sahip olmak finansal tabloların dünyanın herhangi bir yerinde okunmasını

ve yorumlamasını kolaylaştıracaktır. (Clay, 2007: 268) FASB ile IASB arasında Muhasebe Standartlarını uyumlaştırma süreci 2002 yılında “Norwalk Anlaşmasıyla” başlamıştır (Garmong, 2012: 25). Bu toplantı sırasında FASB ve IASB muhasebe standartlarını mümkün olduğu kadar çabuk şekilde uyumlaştırmak için anlaşmıştır. Bu anlaşma ile birlikte iki kurumun ilgili standardından hangisi en iyisi ise onun standardının benimsenmesi kabul edilmiştir. Eğer her iki kurumun standardının benimsenmeyeceğine dair iki kurum arasında uzlaşırsa, o zaman tamamıyla yeni bir standart oluşturulmasına karar verilmiştir (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2005: 52, 53). Bu anlaşma ile iki kurum en kısa sürede, hem içeride hem de ülke dışı finansal raporlama da kullanılabilecek kalitesi yüksek, uyumlu ve karşılaştırılabilir muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamıştır www.ifrs.org (28.05.2018).

Norwalk anlaşması 2006 yılında iki kurum arasında yapılan “mutabakat zaptı” ile daha da pekiştirilmiştir. “Mutabakat zaptı” ortak, ilke bazlı standartlar üretmeye yönelik olarak, önceliklerin ne olduğunu ve ulaşılmak istenen önemli hedefleri belirlemektedir (Garmong, 2012: 25). “Mutabakat zaptında” bu hedeflere 2008 yılına kadar ulaşmak amaçlanmıştır. 2006 yılında düzenlenen “Mutabakat zaptı” 2008 yılında IASB ve FASB tarafından güncellenmiştir www.ifrs.org (28.05.2018). Standartları geliştirecek ve farklılıkları ortadan kaldıracak önemli değişiklikler benimsenmiş ve bazı projeler mevcut gündemden çıkarılmıştır (Garmong, 2012: 25). 2009 yılında yayınladıkları ortak bildiride her iki kurumda 2006 yılında imzalanan “Mutabakat zaptına” bağlılıklarını tekrardan ifade etmişler ve 2006 yılında ortaya konan hedeflere ulaşmak için gösterecekleri çabalarda şeffaf olarak hareket edeceklerini belirtmişlerdir. Her iki kurumda 4 aylık dönemler itibarıyla uyum projeleriyle ilgili gelişmeleri içeren raporları kendi sitelerinde yayınlamayı taahhüt etmişlerdir www.ifrs.org (28.05.2018).

FASB ve IASB çok önemli bir ilerleme kaydetmiş olmasına rağmen finansal araçlar, finansal kiralama gibi konular hali hazırda çözülmeyi bekleyen sorunlar arasındadır (Garmong, 2012: 25).

1.7. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Uyum Çalışmaları

Türkiye’de muhasebe alanındaki gelişmeler incelendiğinde, çoklu bir muhasebe sisteminin bulunduğu ve bir işletmenin bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olduğu gözükmektedir. Örneğin bir işletme, vergi dairesine ibraz edeceği mali tablolar

için “1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne uymak zorundadır. Eğer aracı kuruluş ise “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Muhasebe Standartlarını” dikkate alarak SPK’ya vereceği mali tablolarını düzenlemelidir. Bankaca vereceği mali tablolar için “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Muhasebe Standartlarını” dikkate alırken, yurt dışından alacağı kredi için ise “Uluslararası Muhasebe Standartlarını” dikkate alarak mali tablolarını düzenlemelidir (Kocamaz, 2012: 110). Ülkemizde ortaya çıkan bu karmaşanın ortadan kaldırılması için, çeşitli kuruluşlar tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları setinin benimsenmesine yönelik uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır.

Ülkemizde muhasebe çalışmalarının başlangıcından itibaren esas amaç uluslararası muhasebe standartlarına uyum olmuştur. Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartlarını oluşturmak için kurulmuş bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), ulusal muhasebe standartlarını belirlerken bu standartların uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olmasına önem vermiştir. (Parlakkaya, 2004: 129).

Avrupa Birliği ile yakın ilişkiler içinde olan Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmaları uzun bir geçmişe sahiptir. İtalya, Danimarka, Avusturya örneklerinde olduğu gibi muhasebe standartlarının aynen kabul edilmesi anlayışı Türkiye’de de başlangıç noktasını oluşturmuştur. Türkiye’de uluslararası faaliyette bulunan işletmelerin, bu faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmeleri için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmiştir. Bu yüzden AB ile üyelik süreci içinde olan Türkiye’nin, AB uygulamalarına uygun muhasebe standartları geliştirme ihtiyaçı ortaya çıkar mıştır. Türkiye’de her bir düzenleyici kurum kendi beklentilerini dikkate alarak UFRS ile uyumlu muhasebe standartları geliştirmeye alış mıştır (elik, 2005: 110, 111). Bu kurullar yapmış oldukları faaliyetler ile muhasebe standartlarının gelişiminde önemli katkılar sağlamalarına rağmen, kendi beklentileri doğrultusunda muhasebe standartlarını ele almaları uyumsuzluğa ve karmaşaya yol açmıştır. Bu uyumsuzluğu gidermek amacıyla süreç içerisinde çeşitli çalışmalar yapılmıştır (Erdoğan ve Din, 2009: 155). Bu kısımda muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında rol oynayan önemli ulusal kurum ve kuruşlar ele alınmıştır.

1.7.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

TMUD, muhasebe mesleğindeki farklılıkları belirleyip, bu farklılıkları en aza indirebilmek için çaba sarf etmiş bir dernektir. Kurum, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunundaki çelişkilerin ve uyumsuzlukların muhasebe alanında yarattığı sorunları ortadan kaldırmak amacıyla çalışmalarda bulunmuştur (Parlakkaya, 2004: 130). TMUD yurt içindeki faaliyetlerinin yanında, yurtdışındaki muhasebe ile ilgili gelişmeleri yakından takip etmiş ve bu gelişmelerin bizzat içinde yer almıştır. 1974 yılında TMUD, IASC’a katılma amacıyla başvurmuş ve IASC’ın tüm kurucu üyelerinin olumlu oyu ile üye olarak kabul edilmiştir. 1975 yılında ise TMUD, uluslararası muhasebe standartlarını benimsemiş ve “uyulması gerekli mesleki kurallar” olarak tüm üyeleri tarafından uyulmasını istemiştir. Bu açıdan TMUD, Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını isteyen ilk kurum olmuştur (Aysan, 2008: 52). TMUD, 1992 yılına kadar yayınlanmış bulunan toplam 31 adet Standardı bir araya getirip kitap olarak yayınlamıştır (Parlakkaya, 2004: 130).

1.7.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği (TÜRMOB), uluslararası standartlarla uyum içinde standartlar geliştirmek amacı ile özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDEKS) kurmuştur (Çelik, 2005: 111). Gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir mali tabloların oluşturulmasında kullanılacak standartların, UFRS ile uyum içinde olması ve ülkemiz koşullarını yansıtması, bu kurulun muhasebe standartları oluştururken dikkate aldığı unsurlardır (Yalkın, 1995: 261).

TMUDEKS muhasebe standartlarını belirlerken şu amaçlarla hareket etmektedir (Başpınar, 2005: 50):

- Finansal tabloların sunumunda ve düzenlenmesinde kullanılacak olan muhasebe standartlarının oluşturulmasını ve yayınlanmasını sağlamak, ayrıca söz konusu standartların herkes tarafından benimsenmesi için çalışmak,

- Türkiye Muhasebe Standartlarını oluştururken, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde standartları oluşturmak,
- Türk ekonomisinin durumunu ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Ülkedeki muhasebe alanında kullanılmakta bulunan, kabul görmüş kavram ve terimlerden, muhasebe standartlarını geliştirme aşamasında yararlanmak,
- Finansal tablo sunum ve düzenlemesinde yararlanılan mevzuat ile muhasebe standart ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalarda bulunmak.

TMUDESK, 14 Nisan 1996 tarihi genel kurul toplantısında 11 adet muhasebe standardını oy birliği ile kabul etmiştir. “Türkiye Muhasebe Standartları” (TMS) olarak isimlendirilen söz konusu standartlar 1 Ocak 1997 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Standartlar temel kavramlar, uluslararası standartlar ve yürürlükteki uygulamalar gözetilerek hazırlanmışlardır (Yılmaz, 2007: 143). TMUDEKS toplam 19 adet standart yayımlamıştır. Fakat bu standartların kullanımı zorunlu tutulmadığından çok fazla kullanım alanı olmamıştır (Bostancı, 2002: 7). TMUDESK’in 1 Ocak 2002 tarihine kadar yayınlamış olduğu 19 adet standart UFRS ile uyumludur (Parlakkaya, 2004: 130).

TMUDEKS, faaliyeti süresince yapmış olduğu çalışmalar ile Türkiye’de muhasebe standartları kültürünün yerleşmesinde önemli bir rol oynamış ve Türk muhasebe tarihinde önemli bir yer edinmiştir (Başpınar, 2005: 51). Yayınlamış olduğu standartları uygulatma konusunda herhangi bir şekilde yasal yaptırım gücü bulunmadığından, standartların benimsenip uygulamasında istenilen sonuç alınamamıştır. Bu sorun, yaptırım gücü olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) kurulmasıyla ortadan kalkmıştır (Parlakkaya, 2004: 132).

1.7.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

İşletmelerin bağlı oldukları mevzuatlara dayanarak farklı mali tablolarını hazırlamak zorunda kalmaları ve bu konunun çözümü için bir birlikteliğin oluşmamış olması, ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda yaptırım yetkisi bulunan bir kurul ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Parlakkaya, 2004: 132). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Sermaye Piyasası Kanunu 4487 sayılı yasa ile eklenen EK-1’inci maddesine istinaden 2002 tarihinde faaliyetine başlamıştır. Kurul 9

üyeden oluşmaktadır ve kurul üyeleri 3 yıllık süre için seçilmektedirler (Çelik, 2005: 111).

TMUDESK, faaliyeti süresince yapmış olduğu çalışmalarla TMSK için bir alt yapı oluşturmuştur (Başpınar, 2005: 51). TMSK, TMUDEKS'in yayınladığı tüm standartları taslak metin olarak benimsemiş ve bu standartları ilgili tarafların görüşünü almak için internet sitesinde yayınlamıştır. Gelen görüş ve eleştiriler doğrultusunda çalışma komisyonlarınca standartlar üzerinde gerekli düzeltmeler yapılmış ve değerlendirilmeleri için kamuoyunun görüşüne yeniden sunulmuştur. Böylece standartlar son şeklini almış ve TMS olarak yayınlanmıştır (Çelik, 2005: 111).

TMSK da, TMUDEKS gibi ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumu ön planda tutmuştur (Parlakkaya, 2004: 132). Ulusal ekonominin ve muhasebe sistemimizin gücünü arttıracak uluslararası muhasebe standartları vasıtasıyla, Türkiye'nin çağdaş ülkeler ile bütünleşmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Kurulun çalışmaları bu açıdan sadece yurt içindeki ilgili kesimlerce değil, ayrıca yurt dışındaki ilgili kesimler tarafından da yakın bir şekilde izlenmiştir (Bostancı, 2002: 8).

TMSK, ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına dayalı olarak hazırlarken, söz konusu standartların yeterince açık, uygulanabilir ve ihtiyaçlara cevap verecek nitelikte olmaları için tüm tarafların katılımını sağlanmaya çalışmıştır (Parlakkaya, 2004: 133). TMSK, farklı kesimlerden toplam 9 üyeden oluşmuştur (Başpınar, 2005: 51).

Resmi Gazete'de 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile TMSK kaldırılmıştır. Bu kurula ait bulunan tüm sorumluluk, görev ve yetkiler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) aktarılmıştır. KGK ayrıca bağımsız denetim ile ilgili olarak kamu gözetimi yapma yetkisine de sahip olmuştur (Yereli, 2015: 29).

1.7.4. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Çalışmaları

Sermaye Piyasası Kanununda, Sermaye Piyasası Kurulu ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. 22. Madde, söz konusu kurulun görev ve sorumluluklarını ele almaktadır. Buna göre kurul temel mali tablolar, yıllık raporlar, denetim ve diğer

raporlar ile ilgili standartları belirlemek ve tebliğler vasıtasıyla bunları kamuoyuna duyurma yetkisine sahip bulunmaktadır. Bu yetkiye istinaden Sermaye Piyasası birçok yönetmelik ve tebliğ yayınlamıştır (Toroslu, 2009: 10).

SPK, muhasebe standartları ile UFRS arasındaki uyumun sağlanması amacı ile bir çalışma başlatmıştır (Parlakkaya, 2004: 133). Oluşturulacak standartların, Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam bir uyum içinde olabilmesi için İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, üniversiteler, özel sektörden katılımcılar ile geniş kapsamlı bir proje çalışması yürütülmüştür. Bu çalışma sonucunda UFRS'ye dayanarak hazırlanan 30 adet standardı içeren “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı” hazırlanmış ve SPK'nın sitesinde kamuoyunun görüşlerini almak için yayınlanmıştır. Gelen eleştiri ve görüşler ışığında 3 adet yeni standart daha eklenmiş ve toplam 33 adet standart oluşturulmuştur (Çelik, 2005: 113).

Standart hazırlama çalışması tamamlandıktan sonra, Seri XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları hakkındaki tebliğ 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmıştır (Parlakkaya, 2004: 133). Bu tebliğde, muhasebe standartlarının oluşturulması aşamasında TMSK'nun görüşlerine başvurulması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca o güne kadarki tüm standartlar birleştirilmiştir (Uçma, 2005: 10).

Borsada işlem gören tüm işletmelerin, tüm aracı kuruluşların, yatırım ortaklıklarının, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelere bağlı bulunan ortaklıkların, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan işletmelerin 01.01.2005 tarihinden sonra bu tebliğ hükümlerine uymaları zorunlu kılınmıştır (Gürdal, 2005: 114). Ancak, bankalar ve sigorta şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesi gereğince muhasebe, raporlama standartları gibi konularda kendilerine has kanun hükümlerine tabi bulunmaktadır (Doğruer, 2008). Bu tebliğ, ekinde bulunan tablolardan anlaşılacağı gibi Uluslararası Muhasebe Standartlarının tümünü içermektedir. Tebliğde ele alınan standartlar, bazı küçük ayrıntılar dışında Uluslararası Muhasebe Standartlarının çevirisi gibidir (Başpınar, 2005: 49).

Bu tebliğ ile, işletmelerin karşılaştırma imkanı sağlayan mali tablolara ve muhasebe sistemine sahip olmaları sağlanmış, söz konusu işletmelerin borsadaki hisse senetleri yerli ve yabancı yatırımcıların beklentilerini karşılar hale gelmiştir (Parlakkaya, 2004: 136). Kurul, 11.03.2008 tarihi itibarıyla, 2003 yılında yürürlüğe

koyduğu 25 No’lu tebliği yürürlükten kaldırmış, UFRS ile uyumlu TMS’yi esas aldığı bir tebliğ taslağı hazırlamış ve hazırladığı bu taslağı kamuoyunun görüşlerini almak amacıyla kendi internet sitesinde yayınlamıştır (Kocamaz, 2012: 114). Bu sayede SPK’ya tabi bulunan tüm işletmelerin TMS’ye geçişi sağlanmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 24-27).

1.7.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) Çalışmaları

Bankacılık sektörü ile ilgili gerekli düzenleme ve denetimlerin gerçekleştirilmesi maksadıyla, 1999 yılında 4389 sayılı kanun ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu kurulmuştur (Gürel, 2015: 33). BDDK, bankalar tarafından uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu finansal tabloların hazırlanabilmesi için çalışmalarda bulunmuş ve bu standartlara paralel 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır (Toroslu, 2009: 11). Hazırlanan bu standartlar vasıtasıyla, Türkiye’de bankaların hesap ve kayıt düzenleri noktasında tek düzen ve şeffaflığın sağlanması, işlemlerde kayıt dışılığın önlenmesi, faaliyetlerin gerçeğe uygun şekilde, güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların zamanlı ve gerçeği yansıtır şekilde hazırlanması ve yayımına yönelik ilke ve usulleri ortaya koymak amaçlanmıştır (Doğruer, 2008). 2002 yılında yapılmış olan bu düzenlemeler 2006 yılında çıkarılan “bankaların muhasebe uygulamaları ve belgelerin saklanması ilişkin usul ve esaslar hakkındaki yönetmelik” ile uygulamadan kaldırılmıştır. 2006 yılından sonra bankaların yapmış oldukları muhasebe ve raporlama faaliyetlerinde TMSK tarafından çıkarılan TMS’nin esas alınacağı belirtilmiştir (Kocamaz, 2012: 115). Kurul, bu tarih sonrasında finansal tablo formatları ve hesap planı vb. konularda yeni tebliğler çıkarmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 15).

1.7.6. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Çalışmalar

Sigorta Denetleme Kurulu, özel sigortacılık alanında kamu adına denetim yapma amacı ile 1962 yılı itibarıyla sigorta murakabe kurulu olarak kurulmuştur. Kurul, 1994

yılı içerisinde Hazine Müsteşarlığına dahil olmuş ve sigorta denetleme uzman ve aktüerleri olarak isimlendirilmiştir (Çelik S., 2013).

Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği (TSRSB) tarafından belirlenen en önemli amaçlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyum konusudur. Resmi Gazete’de 31.12.2004 tarihinde sigortacılık muhasebe sistem yönetmeliği çıkarılmıştır. Bu yönetmeliğe göre 01.01.2005 tarihi itibarıyla sigortacılık alanında yapılan muhasebe işlemlerinin UFRS ile uyumlu olması gerektiği benimsenmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre halka açık olan veya olmayan sigorta şirketlerinin tümü, Hazine Müsteşarlığı tarafından standartlar oluşturulana kadar, SPK’nın 25 No’lu tebliğine göre, finansal tablolarını hazırlamak ile sorumlu tutulmuşlardır. Ortaya konan bu yönetmelik kapsamındaki ilk tebliğ 01.01.2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 15). Hazine Müsteşarlığı tarafından daha sonra “sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin finansal raporlamaları hakkındaki yönetmelik” çıkarılmıştır. Bu yönetmelik ile 01.01.2008 itibarıyla söz konusu muhasebe işlemlerinin TMSK tarafından belirlenen mevzuat hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği kabul edilmiştir (Toroslu, 2009: 10).

1.7.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)

6792 Sayılı eski TTK, teknoloji alanında yaşanan ilerlemeler, küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkması ve küresel krizler gibi gelişmeler sonucunda yeni dünyanın ihtiyaçlarını cevap veremez duruma gelmiştir. Yeni TTK bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkan beklentilere cevap verebilme amacıyla 2011 yılında yürürlüğe girmiştir (Özgün, 2018: 17).

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda yaşanan önemli gelişmelerden biride Türk Ticaret Kanunu Taslağı’nın yasalaşmasıyla gerçekleşmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 17). TTK’nın 88. maddesine göre tacirler TMSK’nın belirlemiş olduğu muhasebe standartlarına uymak zorundadır. Böylece tüm işletmelere TTK ile uluslararası muhasebe standartlarına uygun düzenlenmiş Türkiye muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu getirilmiştir (İbiş ve Özkan, 2006: 13). Muhasebe alanında TTK ile getirilen en önemli yenilikler arasında, TMSK tarafından yayınlanacak

standartların tüm işletmeler tarafından uygulanacak olması, sermaye işletmelerine denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatma gibi muhasebe uygulamaları açısından son derece önemli değişiklikler bulunmaktadır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 17).

TTK'da Muhasebe Standartları'na çokça atıf yapılmaktadır. Bu durum standartların hukuksal dayanağını güçlendirmektedir. Bu sayede ileride bir sorun ile karşılaşıldığında veya bir revizyon yapma gereksinimi ortaya çıkması durumunda, kanun maddesi değiştirilmeden, doğrudan standartlar üzerinde değişiklik yapılması ve hızlı çözümler üretilmesi sağlanmıştır (Uyar, 2015: 11).

1.7.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

KGK, yeni TTK'da yer alan hükümler ve ayrıca Avrupa Birliği'ne uyum doğrultusunda 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan 660 sayılı KHK'ya istinaden kurulmuş ve kurul üyelerinin yeminlerini takiben 24 Kasım 2011 tarihi itibarıyla faaliyetine başlamıştır. Söz konusu KHK ile SPK, BDDK gibi kuruluşların kamu gözetimi yapma yetkileri ve daha önceden TÜRMOB ve Maliye Bakanlığının yetkisinde bulunan bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını oluşturma sorumluluğu Kamu Gözetim Kurumuna verilerek bütüncül bir yaklaşım benimsenmeye çalışılmıştır (Karasu, 2014: 79).

TTK'nın yürürlüğe girmesiyle UFRS'yi dikkate alan standartlar belirleme gerekliliği, Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uyumu da gerekli kılmıştır (Yereli, 2015: 35). Böylece Türk menşeli işletmeler, UFRS'ye uygun düzenledikleri ve UDS'na uygun denetlenmiş olan finansal tabloları vasıtasıyla rekabet edebilir, güvenilir, etkinliği yüksek yapılar haline gelmişlerdir (Baş, 2014: 17).

IASB ile KGK arasında yapılmış bulunan telif anlaşmasına istinaden, IASB tarafından çıkarılmış bulunan tüm standartlar kurul tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir. Ayrıca uluslararası muhasebe standartlarındaki değişikliklere paralel güncellemeler de yapılmaktadır. Yürürlükte bulunan standartların uygulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini artırmak amacıyla çalışma komisyonu oluşturulmuş ve ilgili standartların revizyonu için bu komisyona tüm tarafların katılımı sağlanmaya çalışılmıştır (Baş, 2014: 17).

660 sayılı KHK kapsamında KGK'nun görevlerinden bazıları şu şekildedir (KHK/600 mad. 9, 2011):

- Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini, anlaşılabilirliğini, güvenilirliğini, şeffaflığını ve tutarlılığını sağlamak amacıyla UFRS ile uyumlu standartlar oluşturmak ve yayınlamak,
- Standartların uygulanması noktasında ikincil düzenlemeler yapmak, kendi alanları ile ilgili düzenleme yapacak olanlara yapacakları düzenlemeler için onay vermek,
- Kamu yararını gözeterek ulusal denetim standartlarını, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak hazırlamak ve yayınlamak,
- Bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin kurulma esaslarını ve çalışma koşullarını tespit etmek. Bağımsız denetim yapma yetkisi bulunan kişileri ve denetim yapma yetkisi bulunan kuruluşları, listeler halinde resmi sicile kaydetmek ve bunların isimlerini kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sunmak,
- Bağımsız denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin faaliyet ve çalışmalarının, kurumun belirlemiş olduğu düzenlemelere uygunluğunu belirlemek ve denetlemek,
- Yaptığı inceleme ve denetim faaliyetlerine dayanarak belirlenen düzenlemelere ve standartlara aykırı denetçi ve denetim firmalarının çalışmalarını geçici veya tamamen durdurmak,
- Bağımsız denetim sınavı ve sınav ile ilgili disiplin ve soruşturma faaliyetlerini yerine getirmek, mesleki etik kuralları ve sürekli eğitim ile ilgili kuralları belirlemek ve bunlara yönelik kalite güvence sistemleri oluşturmak,
- Yabancı ülkelerdeki muadil kuruluşlarla işbirliği yapmak, Türkiye’de bağımsız denetim yapma yetkisine sahip denetim kuruluşları ve denetçileri belirleyip, bunları resmi sicile kaydederek internet sitesinde kamuoyuna duyurmak,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ve ilgili uluslararası kuruluşlarla işbirliğinde bulunmak,
- Muhasebe ve denetim standartlarının benimsenmesi ve standartların uygulamasına dönük meselelerle ilgili, kamunun bilgi ve farkındalık seviyesinin arttırılmasına yönelik toplantı ve benzeri etkinliklerde bulunulmasını sağlamaktır.

KGK, denetim faaliyetlerini uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirmenin yanında, standartların yalın bir dilde tercümesi, Türk muhasebe sistemine uyumunun sağlanması ve standartların yayınlanması faaliyetlerini

de yerine getirmekle sorumludur. Bu yönüyle TMSK'nın devamı niteliğindedir (Uyar, 2015: 14).

1.8. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş İle Sağlanacak Yararlar

UFRS hem yatırımcılara hem de diğer taraflar için belirli yararlar sağlamaktadır. Kavramsal çerçeve bölümünde belirtildiği gibi UFRS'de esas olarak yatırımcıların bilgi ihtiyacının karşılanması amaçlanmaktadır. UFRS'nin yatırımcılar için sağladığı yararları özetlemek gerekirse (Ball, 2006: 11):

1. UFRS, ulusal muhasebe standartlarına nazaran daha doğru, daha kapsamlı ve güncel finansal tablo bilgisi vaat etmektedir. Bilgi finansal tablolardan sağlanmaktadır. Bu durum pay senedi piyasalarında bilgiye dayalı değerlendirmeyi sağlamakta, bu sayede yatırımcıların riski düşmektedir.
2. Küçük yatırımcıların yatırım profesyonelleri gibi diğer kaynaklardan finansal tablo bilgilerini aynı şekilde değerlendirebilmeleri olası değildir. Finansal raporlama kalitesini arttırmak, yatırım profesyonelleri ile daha iyi rekabet edebilmelerini sağlamaktadır.
3. UFRS ile birlikte muhasebe standartlarındaki çok sayıdaki uluslararası farklılığın ortadan kalkması ve raporlama formatlarının standardizasyonun sağlanmasıyla, daha önceden yapılmakta olan ve finansal verilerin uluslararası olarak karşılaştırılabilirliğini sağlayan çoğu düzeltici analizde ortadan kalkmıştır. Bu sayede yatırımcıların finansal bilgiyi değerlendirmek için daha önce katlanmış olduğu maliyetlerde azalmıştır.
4. Finansal bilgiyi değerlendirme için yapılan çabaların azalması borsada oluşan fiyatların daha doğru bir şekilde oluşmasını sağlamaktadır. Çoğu yatırımcının artan pazar etkinliğinden yararlanması beklenmektedir.
5. Muhasebe standartlarındaki uluslararası farklılıkları azaltmak belli ölçüde sınır ötesi şirket birleşmelerinin ve satışlarının önündeki engelleri ortadan kaldırmaktadır.

Yukarda bahsedilen bilgilere dayanarak, UFRS etkin bir karşılaştırılabilirlik sağlamakta ve bu sayede bilgi edinme maliyetlerini ve yatırımcıların bilgi riskini azaltmaktadır (Ball, 2006: 11). Aşağıda uluslararası muhasebe standartlarına geçişin sağladığı diğer yararlar yer almaktadır.

Artan Karşılaştırılabilirlik: UFRS'nin esas amacı karşılaştırılabilirliği artırmaktır. UFRS, herkesçe kabul edilen muhasebe standartları olduğundan, ulusal muhasebe standartlarına göre daha yüksek seviyede bir karşılaştırılabilirlik sağlamaktadır. Karşılaştırılabilirlik zor bir tanım olmasına karşın benzer olayların benzer şekilde açıklanması şeklinde tanımlanabilir (Lang ve diğerleri, 2010: 2). Karşılaştırılabilirlik, yıllar içinde finansal verilerdeki değişikliklerin izlenip karşılaştırılabilmesine ve diğer işletmelerin finansal durum ve sonuçları ile kıyas yapılabilmesine imkan sağlamaktadır (Durak, 2012: 41). Finansal tablo kullanıcıları bir işletme ile diğer bir işletmeyi karşılaştırmaları sonucunda söz konusu işletmelerin finansal performanslarını ve finansal yapılarında meydana gelen değişiklikleri değerlendirebilmektedirler (Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 13).

Son 20 yılda küreselleşme ülkeler arasındaki ekonomik etkileşimi önemli şekilde arttırmıştır. Bu durum uluslararası alanda daha fazla karşılaştırılabilir muhasebe bilgisi için talep yaratmıştır (Yip ve Young, 2012: 1). Yatırımcılar, işletmeler, denetçiler ve diğer katılımcılar uluslararası alanda kullanılan muhasebe standartlarının yaklaşması sonucunda ortaya çıkan artan karşılaştırılabilirlikten yararlanmak istemektedir. Daha karşılaştırılabilir standartlar vasıtasıyla hem finansal tablo kullanıcıları hem de finansal tablo düzenleyicileri daha az maliyete katlanmakta ve dünya çapında sermaye piyasaları daha etkin hale gelmektedir www.fasb.org (04.07.2018).

Sermaye Piyasalarının Etkinliğinin Artması: UFRS, daha doğru, daha kapsamlı ve daha güncel finansal muhasebe bilgisi sağlamaktadır. Bu durum pay senedi piyasalarında bilgiye dayalı değerlendirme yapılmasına olanak vermekte ve böylece yatırımcılar için riski düşürmektedir. Uluslararası muhasebe standart setinin benimsenmesi ülkeler arasındaki raporlama düzeninde uyuma katkı sağlamaktadır. Standartlar yatırımcıların finansal bilgiyi yorumlama maliyetini düşürürken, finansal pazar etkinliğini arttırmaktadır. Sermaye piyasalarının beklentilerini karşılayan sağlam ve uluslararası karşılaştırılabilir finansal raporlama yatırımcıların güvenini arttırırken, yatırım kararı verirken ki risk değerlendirmesini kolaylaştırmakta ve sermaye maliyetinin azaltılmasına katkı sağlamaktadır (Qu ve diğerleri, 2012: 188). UFRS, işletmelerin ve yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarına daha kolay ulaşmasına imkan vermektedir. Bu durum ekonomilerin büyümesine katkı sağlamaktadır. Çoğu uluslararası piyasada UFRS ortak bir dil olarak kullanıldığından, ülke dışındaki

piyasalardan işletmeler kolay şekilde sermaye sağlayabilmektedir (Rich ve diğerleri, 2012: 1246).

UFRS ile birlikte öz sermaye maliyetinin iki şekilde azalacağına inanılmaktadır. İlk olarak finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğinin artması sonrasında ortak bir muhasebe dilinin benimsenmesi sağlanmaktadır. Bu durum yabancı yatırımcılardan sermaye çekmekte, yurtdışı sermaye akışı önündeki engelleri azaltmaktadır. İkinci olarak, UFRS gibi yüksek kaliteli muhasebe standartları, düşük kaliteli ulusal muhasebe standartlarının yerini aldığı zaman işletmeler daha açık ve anlaşılır bilgi sunabilmektedirler. Bu sayede yabancı yatırımcılar bilgi asimetrisi azaldığı için yönetimin kararlarını daha iyi izleyebilmektedirler. Dolayısıyla yatırımcılar verecekleri kararlarda daha düşük risk primi uygulamaktadır (Lee ve diğerleri, 2008: 7).

Açık, Şeffaf ve Güvenilir Bilgi Sağlama: Sermaye piyasalarında daha önceleri gizlilik hakimdir. Gizlilik, gücü kullanabilmenin gerekli bir unsuru olarak görülmekte ve ayrıca pazardaki politikaların yetersizliğini saklama gibi bir ek yararı da bulunmaktadır. Ancak gizlilik, politikaların istenen etkiyi sağlamasını da engellemektedir. Artan uluslararasılaşma ve dayanışmaya neden olan değişen dünya ekonomisi ve finansal akımlar, açıklık ve şeffaflık meselesini ekonomik politika yapımcılarının gündemindeki en önemli mesele haline getirmiştir. Merkez bankaları da dahil olmak üzere hükümetler, şeffaflık ve açıklığın tahmin edilebilirliği ve dolayısıyla verilen kararların etkinliğini arttıracağı görüşündedir. Açıklık, kurumları durumun gerçekliği ile yüzleştirmeye zorlamakta ve yetkilileri de düşünceleri, kararları ve uygulamaları konusunda daha sorumlu hale getirmektedir. Politika ayarlamalarının zamanlı yapılması desteklenmektedir. Eğer uygulamalar ve kararlar anlaşılabilir ve görülebilir olur ise izleme maliyetleri düşmektedir. Kamuoyu yerel sektör kuruluşlarını daha iyi izleyebilmektedir. Aynı şekilde, pay sahipleri ve çalışanlar işletme yönetimlerini, kreditorler borç alanları ve tasarruf sahipleri bankaları daha iyi izleyebilmektedirler. Bu sayede alınmış herhangi bir kötü karar taraflarca fark edilmeden ve sorgulanmadan gözden kaçmamaktadır (Lepadatu ve Pirnau, 2009: 102, 103).

Yatırımcılar pazar riskini kabul etmekte ve işletmeler tarafından üretilmiş bilgiye güvenmektedir. Ancak yöneticilerin kararları pay sahiplerinin çıkarlarını her zaman en yükseğe çıkarmayabilmektedir. Bu yüzden şeffaf bilgi, yönetimin hesap verebilirlik işlevini yerine getirmektedir. Çıkar çatışmalarını kontrol etmek, yatırımcıların

haklarının korunması ve onlara güvenilir bilgi sunabilmek için pazarda akılcı bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır (Aliabadi ve Shahri, 2016: 608).

Bir ülke tarafından UFRS'nin benimsenmesi finansal raporlamada şeffaflığı sağlamaktadır. UFRS'nin uygulanması global yatırımcıların o ülkede yatırım yapma ihtimallerini arttırmaktadır. Genelde, gelişmekte olan ekonomiler, gelişmiş ekonomilere nazaran daha zayıf ulusal finansal raporlama düzenlemelerine ve finansal raporlamada daha az şeffaflığa sahiptirler. Bu yüzden gelişmekte olan ülkeler, UFRS ile birlikte yabancı yatırımlar için daha büyük potansiyele sahiptirler. UFRS'nin tüm dünyada yaygınlaşması sermaye piyasası faaliyetlerini kolaylaştırmaktadır. Böylece özellikle gelişmekte olan ülkelere yatırımlar artmakta, ekonomi güçlenmekte ve insanların hayatlarının iyileşmesine katkı sağlanmaktadır (Gordon ve diğerleri, 2012: 375).

Meslek Mensupları İçin Ülke Sınırlarının Ortadan Kalkması: UFRS ile birlikte, nitelikli profesyonel muhasebecilerin başka ülkelerde çalışma fırsatları da artmıştır. Muhasebe ve denetçi firmaları etnik ve kültürel olarak zengin ekipler oluşturma ihtiyacı içine girmişlerdir. Çok dil bilen, farklı kültür ve ülkeleri anlayan ve ekip arkadaşlarını yönetebilen ve onlarla iyi ilişkiler kurabilen meslek mensuplarına ihtiyaç mesleki bilgi kadar önemli hale gelmiştir (Association of Chartered Certified Accountants, 2016: 20). Meslek mensupları küresel rekabetin oluşturduğu koşullarda faaliyet göstermektedir. UFRS ile birlikte sadece mal ve hizmetler veya sermaye değil, aynı zamanda emeğin de serbestçe dolaşımı tüm dünyada yaygınlaşacaktır (Sanlı, 2018: 3).

Uluslararası Ticaretin Gelişiminin Sağlanması: İşletmeler yabancı ülkelerde artan şekilde stratejik partnerler, müşteriler, tedarikçiler aramaktadırlar. UFRS işletmelere ortak bir finansal dil ve anlayış sağlamakta ve bu sayede işletmelerin birlikte iş yapmalarını kolaylaştırmaktadır (Ingram, 2017). Uluslararası ticaret ve yatırım her zaman ticaret ve yatırım dostu faktörlerin olduğu yerlerde gelişmiştir. Örneğin küreselleşme yanlısı politikalar, güçlü ekonomik büyüme, düşük işletme maliyetleri, politik ve sosyal istikrar ve yeterli altyapı uluslararası ticaretin gelişimi için önemli faktörler olarak sayılabilir. Fakat zamanla bu özellikler uluslararası ticaret ve yatırım için avantajdan çok gereksinim haline gelmiştir. Bir başka ifade ile sadece bu faktörlere sahip olmak daha iyi bir yatırım performansını garanti etmemektedir. Sonuç olarak ülkeler yatırımları ve ticareti arttırabilmek için bunların dışında yeni unsurlara

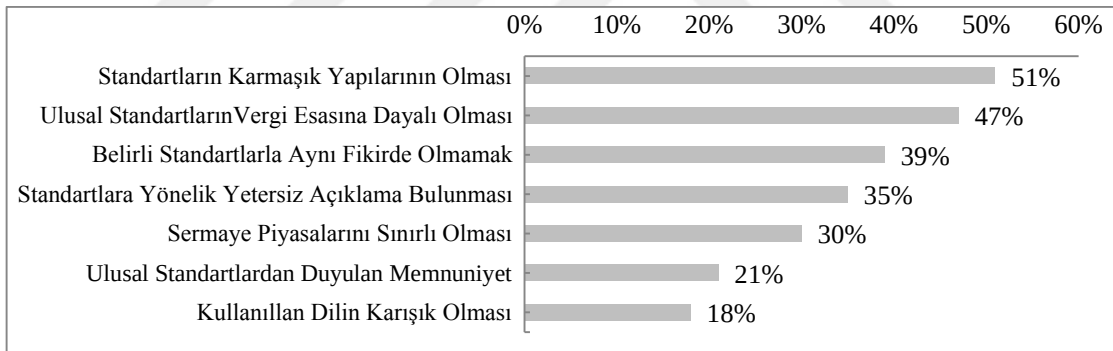
ihtiyaçları bulunmaktadır. UFRS'nin adaptasyonu ülkelerin uluslararası ticareti geliştirmesinde ihtiyacı duyduğu katkıyı sağlamaktadır (Ritsumeikan, 2012: 2).

1.9. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş Sürecinde Karşılaşılan Güçlükler

İşletmeler, denetçiler ve finansal analistlerin UFRS'ye dönüşüm ile birlikte birçok zorluğun üstesinden gelmeleri gerekecektir. Söz konusu değişim farklı işletmeleri farklı şekilde etkileyecektir. Dönüşüm sürecinde, alınan muhasebe kararları vasıtasıyla söz konusu oluşabilecek etkiyi yumuşatmak işletmeler için mümkündür (Walton, 2009: 36).

Şekil 4'de ulusal muhasebe standartlarını, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlaştırılma çabalarını teşvik etmek amacıyla büyük muhasebe şirketleri tarafından UFRS'yi kabul etmemiş 57 ülkede anket çalışması sonucunda belirlenen geçiş güçlükleri yer almaktadır. Anket çalışmasının sonuçları "GAAP Convergence 2002" adlı raporda belirtilmiştir (Thornton ve Diğerleri, 2002).

Şekil 4 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçişte Beklenen Güçlükler



Kaynak: (Thornton ve Diğerleri, 2002).

İşletmelerin UFRS'ye geçiş sürecinde karşılaştıkları başlıca sorunlar şu şekilde özetlenebilir:

Bazı Standartların Karmaşıklığı ve Gerçeğe Uygun Değer Sorunu: En başta gelen sorunlardan biri, standartlardan bazılarının karmaşık bir yapısıdır. Standartların zor anlaşılır olmaları ve karmaşık teknik detaylar içermeleri uygulamada farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Akdoğan, 2007: 113). IFAC yapmış olduğu bir çalışmada, çalışmaya katılanların uluslararası muhasebe standartlarının giderek daha uzun, daha karmaşık ve daha fazla kural bazlı olmaya başladığını, düşündüklerini tespit

etmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının karmaşık bir yapı kazanması, bu standartların hem adaptasyonunu hem de uygulanmasını kötü yönde etkilemektedir. Özellikle finansal araçlar ile ilgili standartların oldukça karmaşık oldukları katılımcılar tarafından belirtilmiştir (IFAC, 2004: 13). Bu karışık yapı, özellikle küçük işletmelerin daha fazla maliyete ve çabaya katlanmalarına sebep olmaktadır. UFRS'nin karmaşık yapıları, özellikle gelişmekte olan ve böyle geniş kapsamlı bir işi başarabilecek kaynağı, uzmanlığı bulunmayan ve altyapı noksanlığı bulunan ülkeler için standartların uygulanmasını sorunlu hale getirmektedir (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006: 192).

UFRS'nin daha karmaşık olmasına yol açan diğer bir unsur ise standartlarda “Gerçeğe uygun değer” modelinin benimsenmiş olmasıdır. “Gerçeğe uygun değer” kavramı birçok kişi tarafından sübjektif ve tam olarak doğru şekilde ölçülmesi zor bir kavram olarak düşünülmekte, farklı şekildeki yorumlamaların farklı sonuçlara yol açacağı değerlendirilmektedir (IFAC, 2004: 18). “Gerçeğe uygun değer”, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın veya hizmetin satın alınması veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan tutar olarak tanımlanmaktadır. “Gerçeğe uygun değer” ile amaçlanan piyasa fiyatını en doğru şekilde yansıtmak için değer ile finansal tabloların oluşturulmasıdır. Fakat her piyasa gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır. Dolayısıyla UFRS'ye göre ancak güvenilir olması koşulu ile finansal bilgilerin kayıt edilmesi gerektiğinden söz konusu piyasalarda oluşan değer ile raporlama yapılamamaktadır (Çelik E., 2012: 53). Gelişmekte olan ülkelerde mevcut aktif bir piyasanın bulunmaması, nitelikli personel eksikliği ve zayıf bir düzenleyici kurumun varlığı, gerçeğe uygun değer kavramının kullanımı ile ilgili endişeler yaratmaktadır (Alsaqqa ve Sawan, 2013: 18). Benzer şekilde, Türkiye’de de “gerçeğe uygun değer” yönteminin kullanımı konusunda ciddi sıkıntılar bulunmaktadır. Türkiye’de her çeşit mamule ait bir piyasanın bulunmaması “gerçeğe uygun değer” yönteminin kullanımını kısıtlamaktadır. “Gerçeğe uygun değer” yöntemi ile ilgili sorunları ortadan kaldırmak için yeni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Varıcı, 2009: 294).

Vergi Odaklılık: Muhasebe, kontrol sağlamak ve karar verebilmek için bilginin hazırlanmasını, bilginin gerçekçi şekilde kayıt edilmesini ve yorumunu içermektedir. Vergi ise esas olarak gelir elde etme yanında, hükümetlerin ekonomik ve sosyal politikalarının bir aracı olarak da kullanılabilir. Hukuk içinde vergi sisteminin başarılı bir şekilde çalışabilmesi, finansal ve ticari muhasebe için her zaman uygun

olmayabilecek seviyedeki bir kesinliği gerektirmektedir (Samuel ve diğerleri, 2013: 174). Muhasebe ve vergi arasındaki mevcut ilişki, uyum konusunda potansiyel bir engel olarak görülmektedir. UFRS’ye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar, esas olarak vergi otoritelerinin ihtiyaçlarından tamamen farklı olabilecek sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verme amacına hizmet etmektedir (Thornton ve Diğerleri, 2002).

Birçok ülkede, vergi kanunları etkili bir biçimde muhasebe standartlarını belirlemektedir. Çünkü işletmeler hesaplardaki gelir ve harcamalarını vergisel amaçlar doğrultusunda kaydetmektedirler. Başka bir ifade ile finansal ve vergisel muhasebe aynıdır. Almanya ve İsviçre buna örnek olarak verilebilir. Hollanda gibi diğer ülkelerde ise finansal ve vergisel muhasebe ayrıdır. Vergilendirilebilir gelir, esasen vergi kanunları vasıtasıyla farklılıklar için düzeltilmiş finansal muhasebe geliridir. Finansal ve vergi muhasebesi ayrı olsa dahi, elbette vergi kanunları bazen belirli muhasebe ilkelerinin uygulanmasını gerektirebilir. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki “Son Giren İlk Çıkar” stok değerlendirme yöntemi buna örnek olarak verilebilir (Choi ve Meek, 2010: 33).

Çeviriden Kaynaklanan Problemler: UFRS’nin uygulanması ve adaptasyonu ile ilgili bir diğer sorun standartların çeviri seti olmasından kaynaklanmaktadır. Çeviri süreci, ulusal otoriteler ile IASB arasında sürekli bir şekilde devam eden etkileşimi gerekli kılmaktadır. UFRS resmi olarak İngilizce olarak geliştirilmekte ve yayınlanmaktadır. Birçok üye ülke, çok fazla zaman ve kaynak harcayarak UFRS’yi kendi dillerine çevirmektedirler. Bu süreç özellikle teknik çeviri yapma kapasitesi düşük olan ülkelerde önemli bir problem oluşturmaktadır. Çeviri farklılıkları ise UFRS’nin uygulanmasında uyumsuzluk yaratabilmektedir. Adaptasyon sürecinde, çeviriden kaynaklanan zorluklar şu şekilde sıralanabilir (Alp ve Üstündağ, 2009: 690):

- İngilizce cümlelerin uzunluğu
- Terminolojinin uygunsuz kullanımı
- Aynı terminolojiyi kullanarak farklı kavramları açıklamak
- Çevirisi çok zor olan terminoloji kullanımı

Yukarıda belirtilen çeviri ile ilgili problemlerden en önemlilerinden biri, çeviriye uygun olmayan terminoloji kullanımından kaynaklanmaktadır. Örneğin UFRS İngilizcedeki “shall”, “should” kelimeleriyle şimdiki zamanı (present simple tense), farklı seviyelerdeki zorunlulukları belirtmek amacıyla kullanmaktadır. Ancak birçok dil

aynı belirteçleri kullanma yeterliliğine sahip bulunmamaktadır. Çeviri ile ilgili diğer bir sorun ise çevrilmiş standartlardaki terminoloji kullanımından kaynaklanmaktadır. Bu sorunu çözmek için bazı çevirmenler, ilk olarak uluslararası muhasebe standartları düzenleyicilerinin terim listelerini ve diğer anahtar kelime listelerini çevirmişlerdir. Ancak bazı kullanıcılar, IASB'ın terimler listesinin anahtar kelimelerin tümünü içermediği görüşündedirler. “significant” (önem), “material” (malzeme) gibi kavramlar farklı dillerde nüans farklılıklarına sahip olabilmenin yanında, kültürel farklılıklara ve etkilere de konu olabilmektedir (IFAC, 2004: 11). Çeviri sürecinde orijinalinden farklı olarak kelimenin anlamını kaybetmesi veya anlamının değişmesi riski her zaman bulunmaktadır (Nobes, 2006: 237).

UFRS ile İlgili Bilgi Eksikliği: Giderek çoğalan ve karmaşıkleşan küresel muhasebe uygulamaları, finansal ürünler, işlemler ve uluslararası standartlar gibi unsurlar, muhasebe mesleğinde bilgi ve beceriye sahip daha yetkin, muhasebe meslek mensubu ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Özellikle UFRS ile ilgili bilgi eksikliği açığı oldukça fazladır. Sadece çok az sayıdaki profesyonel muhasebeci UFRS konusunda yeterli seviyede detaylı bilgiye ve gerekli beceriye sahiptir (Alp ve Üstündağ, 2009: 691). Ayrıca varlıkların ve yükümlölüklerin ölçölmesine yardımcı olacak sigortacı ve değerleme uzmanı gibi farklı alanlardaki uzmanlar da UFRS konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler (Yihnew, 2009: 7). Karşılaşılan önemli zorluklar, işletmelerin ve ilgili tarafların (vergi müfettişleri, muhasebeciler, danışmanlar ve denetçiler) standartlarla ilgili yeterli bilgi ve deneyime sahip bulunmamasından kaynaklanmaktadır (www.pwc.com (10.06.2018)).

Bilgisayar Programı ve Sistemlerinin Adaptasyon Problemi: Bazı ölkelerde UFRS sadece konsolide raporlama için kullanılmaktadır. Bu ölkelerde vergi uygulamaları genel olarak UFRS'den çok yerel muhasebe standartlarına dayanmaktadır. İşletmeler esas olarak, yerel muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebe sistemlerini çalıştırmakta ve bilgisayar programları ve excel tabloları kullanarak, konsolide raporlama için UFRS'nin ihtiyaç duyduğu verileri üretmektedir. Resmi finansal tabloların UFRS ile uyumlu olarak hazırlandığı ve verginin bu tablolara dayandığı ölkelerde ise ayrı muhasebe kayıtları hazırlamak gerekmemektedir. Bu yüzden ayrı bilgisayar programları kullanılmasına da ihtiyaç bulunmamaktadır. UFRS'ye geçişte işletmelerin bilgisayar sistemlerini değerlendirmesi ve gerekli olan değişiklikleri

yapması için belirli bir geçiş sürecine ihtiyaçları bulunmaktadır www.pwc.com (02.06.2018). Bilgisayar sistemlerinin raporlama için güçlü ve tutarlı veri sağlaması gerekmektedir. Sistemin, finansal araçların gerçeğe uygun değeri gibi bilgileri ortaya koyabilecek yeterlilikte olması gerekmektedir (Parvathy, 2017: 17).

UFRS'nin Uygulanmasına Dönük Yeterli Bilginin Bulunmaması: IFAC tarafından yapılan bir anket çalışmasında, özellikle gelişmekte olan ülkelerden bazı katılımcılar standartlarla ilgili yayınlara erişimin ücret karşılığı olması ile ilgili endişelerini dile getirmişlerdir. Benzer şekilde Avrupa Birliğinden katılımcılar da, UFRS'nin doğru olarak uygulanmasında rehberlik sağlayacak gerekli bilginin ücretli olmasının işletmelerin UFRS'ye geçişini etkileyebileceğini ifade etmişlerdir (IFAC, 2004: 9). Ancak Birleşmiş Milletlerin (BM) 2007 yılı raporunda, IASC vakfının sürdürülebilir kaynaklar ile IASB'a kaynak sağlama üzerinde çalıştığı ve bunun gerçekleşmesi halinde IASB'ın yayınlarının ücretsiz olarak kamuoyunun erişimine sunulabileceği belirtilmiştir. 2009 yılında ise IASC vakfının mütevelli heyeti, kamuoyundan gelen talep üzerine UFRS'nin uygulama rehberleri gibi destekleyici belgeler haricindeki kısmının, IASB'ın internet sitesinde ücretsiz olarak yayınlanmaya başladığını bildirmiştir www.pwc.com (10.06.2018). Bu sayede UFRS'nin uygulanması ile ilgili bilgi yetersizliği problemi de büyük ölçüde çözüme kavuşmuştur.

Geçiş ile İlgili Maliyet Problemi: İster büyük olsun, ister küçük, tüm işletmeler UFRS'ye geçişte etkilerini hissedeceklerdir. Ancak küçük işletmelerin UFRS'nin benimsenmesiyle gelen değişiklikleri uygulayabilecek yeterli kaynakları genelde bulunmamaktadır. Geçiş sürecinde, küçük işletmeler personelin eğitimi, uzman ihtiyacı gibi maliyetlere diğer büyük işletmelere nazaran daha yüksek seviyede katlanmak zorunda kalmaktadır www.connectusfund.org (12.07.2018). İşletmeler, çalışanlarının yeni standartlara uyum sağlamaları için, kaynaklarının önemli bir kısmını personel eğitimine harcamak zorunda kalabilmektedirler. Söz konusu eğitim maliyetleri arasında, kurslar, UFRS eğitim materyallerinin sağlanması ve dağıtımı, alınan danışmanlık hizmetleri bulunmaktadır. İşletmeler ayrıca finansal tablo kullanıcıları için de eğitim harcaması yapabilmektedir. Bu eğitim, yatırımcılara ve kredi sağlayıcılarına UFRS'nin adaptasyonundan kaynaklanan değişiklikleri ayırt etme imkanı sağlamaktadır (Pawsey, 2018: 5).

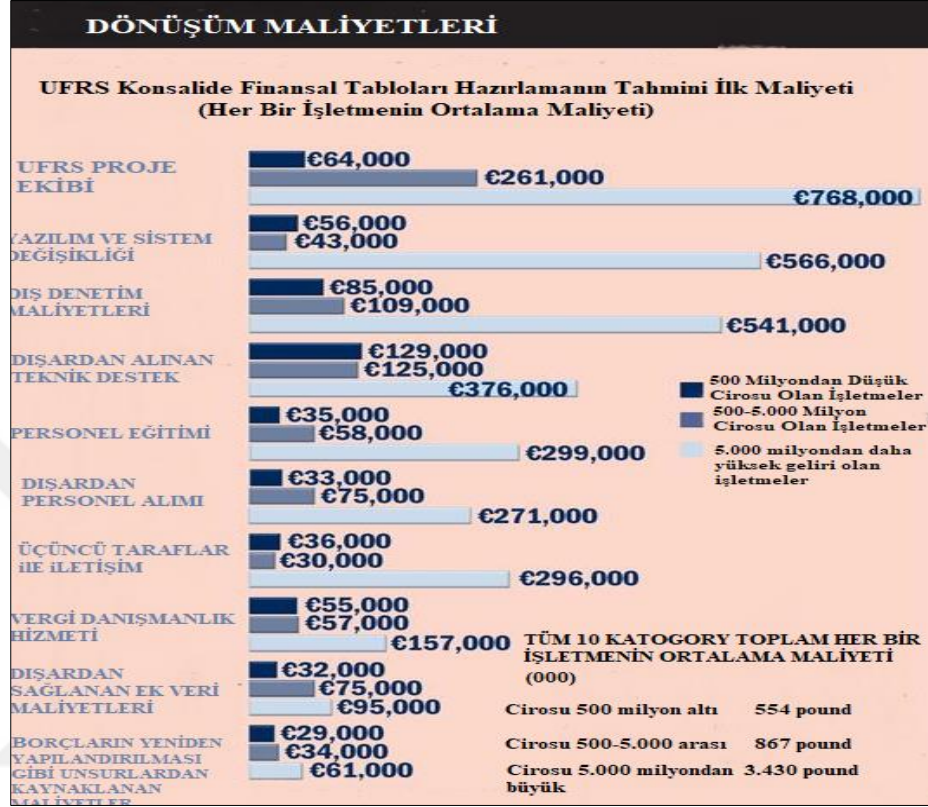
UFRS'ye geçiş maliyetleri işletmelerin büyüklüğüne, bulunduğu endüstriye, personelin becerisine, şirketin yapısına, muhasebe politikalarına bağlı olarak değişmektedir. UFRS'ye geçiş işlerinin yaklaşık yarısı dışarıdan kaynak kullanımını gerektirmektedir. Geçiş işlemlerinin % 40 ile % 50'si teknolojiyi, % 30 ile % 40'ı geçiş süreci ile ilgili işlemleri, yaklaşık % 20'si ise teknik muhasebe işleriyle ilgili olmaktadır (Johnson, 2009). Maliyetler, işletmenin byklğu ile arttığı gibi, işletmelerin dönüşüm için ne seviyede kendi personelini kullanıp, ne seviyede dışarıdan danışman kullandığına göre de değişmektedir. Ayrıca dönüşüm maliyetleri, mevcut kullanılan standartların UFRS'ye olan yakınlığına bağlı olarak değişebilmektedir. Amerikan ulusal muhasebe sistemi, İngiliz ulusal muhasebe sistemi gibi UFRS'ye yakın muhasebe standart setlerinin kullanımında maliyetler düşük iken, Fransız ulusal muhasebe sistemi veya Alman ulusal muhasebe sistemi gibi uzak muhasebe standartlarının kullanılması durumunda dönüşüm maliyetleri artabilmektedir (Walton, 2009: 41)

İngiltere ve Galler'deki uzman muhasebeciler kurulu (ICAEW) tarafından 2005 yılında, Avrupa Komisyonu için UFRS adaptasyon maliyetleri ile ilgili bir rapor hazırlandı. Söz konusu raporda veriler, finansal tablo kullanıcılarının ve denetçilerin online anketlere vermiş oldukları cevaplar ile sağlanan tahminlerden elde edildi. şekil 5 işletmelerin UFRS'ye ilk geçişte karşılaştıkları maliyet unsurlarını 10 temel kategoride vermekte ve işletmeleri cirolarına göre 3 gruba ayırmaktadır. Söz konusu her bir kategorideki maliyetlerin işletmelerin cirolarıyla doğru orantılı olarak arttıkları görülmektedir. En büyük dönüşüm maliyet unsurunun UFRS proje ekibinin oluşturulması ile ilgilidir. Diğer dönüşüm ile ilgili maliyet unsurları ise büyükten küçüğe doğru sırasıyla şu şekildedir (Walton, 2009: 42):

1. UFRS proje ekibi ilgili maliyetler
2. Yazılım ve bilgisayar sistemi değişikliği ile ilgili maliyetler
3. Dışarıdan sağlanan denetim maliyetleri
4. Dışarıdan alınan teknik destek maliyetleri
5. Personel eğitimi ile ilgili maliyetler
6. Dışarıdan personel alımı ile ilgili maliyetler
7. nc taraflarla iletişim ile ilgili maliyetler
8. Alınan vergi danışmanlık hizmeti ile ilgili maliyetler
9. Dışarıdan sağlanan ek veri maliyetleri

10. Dönüşümden sonra borçların yeniden yapılandırması maliyetleri

Şekil 5 İlk Kez Konsolide Finansal Tablo Hazırlamanın Tahmini Maliyeti



Kaynak: (Walton, 2009: 43)

Şeffaflık Sorunu: Bazı durumlarda şeffaflık ve güvenilirlik arasında bir çelişki ortaya çıkabilmektedir. UFRS ile birlikte işletmeye ait tüm bilgilerin açıklanması rakiplere adil olmayan bir avantaj sağlayabilmektedir. Benzer şekilde izleyici ve denetleyici kuruluşlar da, işletmeler ile ilgili gizli ve hassas sayılabilecek bilgiler elde edebilmektedir. Bu koşullar altında işletmeler güvenliklerini tehlikeye sokacağı düşüncesiyle hassas sayılabilecek bilgilerini paylaşmakta isteksiz davranabilmektedirler. UFRS geçiş ile birlikte ortaya çıkacak bu kısa süreli rahatsızlığa rağmen, bilginin tüm kesimlerce paylaşılması şeffaflık ortamı oluşturmakta ve bu durum sonunda tüm katılımcılara yarar sağlamaktadır (Lepadatu ve Pirnau, 2009: 103, 104).

İhtiyatlılık Problemi: Finansal raporlamada uygulanan ilke ve kuralların tümü finansal tablo kullanıcıların beklentilerine bağlı olarak değişmektedir. Örneğin Almanya ve

Fransa gibi kredi verenlerin güçlü olduğu ÷lkelerde, finansal tablolar kredi verenlerin beklentileri doğrultusunda en az iyimser bir bakış açısıyla (ihtiyatlı) hazırlanmaktadır. UFRS'nin “kavramsal çerçeve” bölümünde ise finansal raporlamanın esas hedefinin yatırımcılar olduğu ifade edilmektedir. Bunun nedeni, temel finansman kaynağının yatırımcılar olması ve onların bilgi ihtiyaçlarını karşılamının diğerk tüm kullanıcılardan daha önemli olduğu düşüncesidir. Almanya ve Fransa gibi ÷lkelerde UFRS ile birlikte gelen ihtiyatlılık düzeyindeki değışme birçok itirazı da beraberinde getirmiş, bu durum UFRS'nin adaptasyonunda zorluklara yol açmıştır. Kavramsal çerçevede ihtiyatlılık kavramı güvenilirliğe bağılı olarak tanımlanmıştır. İhtiyatlılığın gereğinden fazla kullanılması daha fazla karşılık ayrılmasına, bunun ise finansal raporlamanın gerçeğı yansıtır şekilde düzenlenmesini engellediğı savunulmuştur (Özkan ve Acar, 2010: 55-57).

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

Bu bölümde öncelikli olarak bağımsız denetim ve denetçi kavramları genel olarak alt başlıklar halinde ele alınacaktır. Bu sayede çalışmanın önemli unsurlarından biri olan bağımsız denetim hakkında genel bir bilgi sağlanması amaçlanmıştır. Denetim konusu, bir kişi, bir faaliyet veya bir örgüt ile ilgili olabilmektedir. Ancak bu çalışmanın konusu muhasebe denetimi olduğu için konuya işletmecilik bakış açısıyla yaklaşmıştır. Bu çalışmada denetim ile ilgili tüm kavramlar üzerine değil bağımsız denetim ve onun ile ilişkili kavramlar üzerine genel hatlarıyla değinilmiştir.

2.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Önemi

Dünyada bir bütün olarak modern muhasebeciliğin ve denetçilik mesleğinin gelişmesi, endüstri devriminden sonra gelişen ticari hayat ile paralellik göstermektedir. İşletmelerin nispeten küçük olduğu ve işletme sahiplerinin tek başlarına yönetimden sorumlu olduğu dönemlerde karışık muhasebe prosedürlerine ihtiyaç duyulmamaktaydı. İşletme faaliyetlerinin artmasıyla yatırımcılar tarafından işletmelere sermaye yatırımı yapılmaya başlanmıştır. Bu yüzden yöneticiler tarafından hesapların bu küçük yatırımcılara düzenli aralıklarla sunulması gerekli olmuştur. Ancak başarısız işletmelerin yöneticileri, söz konusu işletmelerin durumlarını yatırımcılardan saklama eğilimi içerisine girmişlerdir. Bu durum muhasebe alanında hilelere ve skandallara neden olmuştur. Bu yüzden hükümetler işletmelerin hesaplarının yöneticiler yerine üçüncü kişiler tarafından denetlenmesi için önlemler almışlardır. Muhasebe prosedürlerinin daha karışık bir yapı kazanması ve işletme büyüklüklerindeki artış yetenekli denetçilere duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Bu yüzden hesapların sadece bir mesleki örgüte bağlı yetkin muhasebeciler tarafından denetlenmesi gerekli görülmüştür (Basu, 2009: 12).

Bağımsız denetimin esas amacı işletmenin bilançosu ve gelir tablosunda belirtilmiş bulunan finansal pozisyonu hakkında raporlama yapmaktır. Hata ve hilelerin tek başlarına tespit edilmesi önemsiz bir amaçtır. Bu yüzden zaman içerisinde bağımsız denetçiler sadece hata ve hile aramak yerine finansal tabloların sunumundaki doğruluğun değerlendirilmesine odaklanmışlardır (Kumar ve Sharma, 2015: 1).

2.2. Bağımsız Denetiminin Tanımı

Denetim kelimesinin sözlük anlamı hesapların resmi olarak incelenmesidir. Açıkça hesapları inceleyen kişi ne inceleyeceğini bilen, nasıl inceleyeceğini bilen ve inceleme raporlarını ve gözlemlerini kime sunacağını bilen bir kişi olmalıdır (Basu, 2009: 16). Muhasebe denetimi için tek ve tam bir tanım vermek zordur. Birçok tanınmış yazar denetimi tanımlamış ve her biri yaptıkları tanımlamalarda denetimin bir yönünü ön plana çıkartmışlardır (Kumar ve Sharma, 2015: 1). Denetim kavramını açıklayabilmek amacıyla genel bir denetim tanımı şu şekilde yapılabilir:

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Berçin, 2011: 5).

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerin tabi olacakları bağımsız denetim ilke ve esaslarının yer aldığı ve standartlarının belirlendiği tebliğde bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmıştır:

Bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek raporlara bağlanmasını ifade eder (SPK Tebliği, 2006: Mük. 26196)

Söz konusu tanımlarda ortak olarak ifade edilen ve dikkat çeken özellikler aşağıda açıklanmıştır (Yılancı ve diğerleri, 2013: 1; Bozkurt, 2017: 30, 31; Selimoğlu ve Uzun, 2011: 6; Porter ve diğerleri, 2003: 3):

- *Ekonomik Faaliyet ve Olaylarla İlgili Olması*: Burada belirtilen faaliyet ve olaylar işletmelerin işlem ve faaliyetleri olabileceği gibi finansal tablolardaki bilgiler veya kişilerin yaptıkları faaliyetler de olabilir.
- *Önceden Belirlenmiş Bulunan Kriterler*: Denetimde esas olarak yapılan iş işletmenin doğru olarak ileri sürdüğü iddiaların denetçinin doğrularıyla karşılaştırılması sürecidir. Ancak denetçinin doğrularının dayandığı bazı ölçütler bulunmaktadır. Önceden belirlenen bu ölçütler işletmenin niteliğine göre, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri veya Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır.

- *Tarafsız Kanıt Toplama ve Değerleme:* Yapılan denetimin kalitesi söz konusu denetim çalışmasına olan güvene bağlıdır. Finansal tablo okuyucularının bağımsız denetim raporu talep etmelerinin esas nedeni yansız ve güvenilir bir değerlendirmeye duydukları ihtiyaçtır. Denetim çalışmasında denetçilerin bir görüşe ulaşabilmeleri için yeterli miktar ve nitelikte kanıt ihtiyaçları bulunmaktadır. Farklı kanıt toplama araçları vasıtasıyla toplanan kanıtlar değerlendirildikten sonra denetçi bir görüşe ulaşabilmektedir.
- *Sonuçların İlgililere İletilmesi:* Bu denetim, sürecin son aşamasını oluşturmaktadır. Denetçi denetim faaliyet sonucunda ulaştığı görüşü düzenlediği rapor ile işletme ilgililerine iletir. Eğer denetçinin görüşü olumsuz ise görüşünün neden olumsuz olduğunu belirten kanıtlarla raporunu sunması gerekmektedir.

Şekil 6’da muhasebe denetimi tanımında geçen ve birbirini takip eden muhasebe faaliyetleri arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

Şekil 6 Denetim Tanımı Akış Şeması



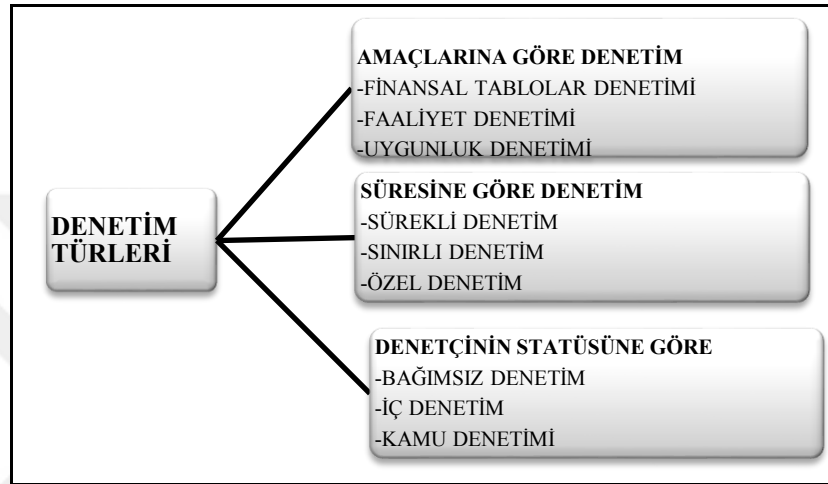
Kaynak: (Bozkurt, 2017: 31)

Şekil 6 görüldüğü gibi denetçi, muhasebe belge kayıtlarını inceler, gerekli olan kanıtları toplar ve değerlendirir. Böylece finansal tablolarda yer almakta olan bilgilerin muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı denetlenmiş olur. Denetçinin en son aşamada ulaşmış olduğu görüş ise bilgi kullanıcılarına bir rapor ile sunulur.

2.3. Denetim Türleri

Denetim faaliyetini farklı unsurlara göre sınıflandırmak mümkündür. Şekil 7’de görüldüğü gibi denetim, “amaçlarına göre denetim”, “süresine göre denetim” ve “denetçinin statüsüne göre denetim” olmak üzere üç şekilde sınıflandırılmaktadır.

Şekil 7 Denetim Türleri



Kaynak: (Bozkurt, 2017: 35)

2.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim tanımında belirtildiği gibi muhasebe denetiminde esas amaç, işletme ilgililerinin yararlanacakları bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda bir görüşe ulaşmaya çalışmaktır. İşletme ilgililerinin ilgi alanları farklı olduğu için denetim çalışmaları farklılaşmaktadır. Üç tür denetim çalışması söz konusudur. Bunlar “Mali Tablolar Denetimi”, “Uygunluk Denetimi” ve “Faaliyet Denetimidir” (Bozkurt, 2017: 33). Aşağıda söz konusu denetim türleri ele alınacaktır.

2.3.1.1. Finansal Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)

Günümüzde en yaygın olarak kullanılmakta olan denetim türü finansal tablolar denetimidir (Haftacı, 2011: 6). Finansal tablolar denetimi, işletmenin finansal tablolarının işletmenin performansı ve pozisyonunu doğru ve dürüst şekilde yansıtır yansıtmadığı konusunda işletmeden bağımsız ve nitelikli bir uzman tarafından görüş

oluşturulması sürecidir. Söz konusu uzman mali tabloların hukuksal ve/veya diğer düzenleyici gereksinimlere uygunluğunu belirlemekle sorumludur (Porter ve diğerleri, 2003: 5). Bu tür denetime “bağımsız denetim”, “dış denetim” de denmektedir (Bozkurt, 2017: 33).

Mali tablolar denetiminde denetçinin dayanağı “genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri” ve “yasal düzenlemelerdir”. Denetçi mali tabloların söz konusu ilkelere ve yasalara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini anlamak için görüş oluşturmaya çalışmaktadır (Berçin, 2011: 10). Muhasebe denetimi işletmeye bağlı bulunmayan tamamen bağımsız ve tarafsız bir kişi tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetçi finansal tabloların güvenilir ve doğru şekilde düzenlenip düzenlenmediği ile ilgili yeterli güvence vermek için kanıt toplayıp değerlendirme yapmakla sorumlu olan kişidir. Makul güvenceden kasıt denetçinin yüzde yüz güvence veremeyeceği ancak kabul edilebilir düzeyde bir güvence verebileceğidir. Denetçi denetim çalışması sonucunda bir rapor düzenler ve görüşünün yer aldığı bu raporu kendisine denetim görevi vermiş olan yöneticilere iletmektedir. Muhasebe denetiminde denetim raporu finansal tablo eki olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır (Yılancı ve diğerleri, 2013: 3).

Denetçi finansal tabloların üçüncü kişiler tarafından değişik amaçlar için kullanılacağını dikkate almalıdır. Çünkü denetim, ilgili tüm tarafların çıkarlarına uygun olacak sonuçlar ortaya çıkarmak zorundadır. Her bir tarafın ihtiyacı için ayrı denetim çalışması yapılması mümkün değildir. Dolayısı ile genel amaçlı bir denetim çalışması yapılmalı ve söz konusu sonuçlar ilgili olan tüm taraflara iletilmelidir (Haftacı, 2011: 6).

2.3.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin muhasebe dışındaki faaliyetlerinin incelenmesidir (Haftacı, 2011: 7). Faaliyet denetimi ile işletmenin tamamının veya bir bölümünün faaliyetlerinin ne ölçüde etkin ve etken olarak yerine getirildiğini anlamak amacıyla kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların işletmenin üst kademesiyle paylaşılması amaçlanmaktadır. Bu tür denetimde önceden belirlenmiş bulunan kriterler işletmenin tamamının veya bir bölümünün amaçları, daha önceden belirlenmiş bütçeler gibi performansı değerlemede kullanılabilecek ölçütlerdir (Yılancı ve diğerleri, 2013:

2). Faaliyet denetimi işletmenin faaliyetlerinin sistematik bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecini içermektedir. Bu denetim faaliyetinde amaç işletmenin etkinliği ve/veya verimliliğini arttırmaktır (Porter ve diğerleri, 2003: 6).

Faaliyet denetiminde ilgili kısmın faaliyet sonuçlarının önceden belirlenmiş bulunan hedeflere ya da standartlara ulaşp ulaşılmadığı ölçüldüğü için bu denetime verimlilik denetimi de denmektedir (Duman, 2008: 14). Ortaya çıkan sonuç ile işletmenin faaliyetleri değerlendirilmekte ve genellikle yönetime söz konusu alanda düzeltme yapılabilmesi için tavsiyelerde bulunmaktadır www.accountingtools.com (01.08.2018). Bu açıdan faaliyet denetiminin bir danışmanlık fonksiyonu da bulunmaktadır (Bozkurt, 2017: 35).

Etkinlik işletmenin amaçlarına ulaşılması noktasında ne kadar başarılı olunduğunun ölçülmesidir. Etkenlik (verimlilik) ise söz konusu amaçlara ulaşırken kaynakların ne ölçüde fayda sağlayacak şekilde kullanıldığını göstermektedir (Bozkurt, 2017: 35). Örneğin üretim bölümü için belirlenmiş bulunan aylık 50.000 birim üretim bölümü için bir performans ölçütüdür. Eğer üretim bölümü bu sayıyı yakalamış veya aşmış ise etkinlik sağlanmış demektir. Etkenlik ise amaca ulaşmada kaynakların (emek, sermaye, arazi, enerji vb.) ne ölçüde az veya çok kullanıldığı ile ilgilidir (Yılcı ve diğerleri, 2013: 2).

2.3.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, amaçlanan otoriteler tarafından konulmuş bulunan kurallara uyulup uyulmadığının incelenmesidir (Güredin, 2014: 17). Uygunluk denetiminde amaç işletmelerin veya bireylerin işletme yönetimi veya düzenleyici bir kuruluş tarafından konulmuş olan düzenlemelere veya prosedürlere uygun olarak hareket edip etmediğinin tespit edilmesidir (Porter ve diğerleri, 2003: 6). Uygunluk denetimde kullanılan önceden saptanmış ölçütler hem işletme yönetimi hem de devlet kurulları tarafından oluşturulabilmektedir (Bozkurt, 2017: 34). Önceden belirlenmiş bulunan ölçütler devlet tarafından konulmuş bulunan yasalar, yönetmelikler, tüzükler veya işletme yönetimince belirlenmiş bulunan kurallar, politikalar, prosedürler olabilir. Önceden belirlenmiş olan ölçütler eğer işletme yönetimi tarafından belirlenmiş ise denetçi tarafından işletmece belirlenmiş bulunan politikalara ve kurallara çalışanlar tarafından ne ölçüde uyulduğu

araştırılmalıdır (Yılancı ve diğerleri, 2013: 3). Örneğin işletmede hammaddenin depodan alınıp üretime sevk edilirken düzenlenmesi gereken ambar çıkış belgesinin bulunup bulunmadığı, belgelere dayanarak hammadde miktarının belirlenip belirlenememesi uygunluk denetimi için verilebilecek örnekler arasındadır. Kamu kuruluşlarının yapmış oldukları uygunluk denetimine örnek olarak, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) müfettişlerinin işletmenin düzenlemiş olduğu bordroların doğru düzenlenip düzenlenmediğinin incelenmesi verilebilir (Duman, 2008: 14). Tablo 3’de amaçlarına göre denetim türleri karşılaştırılmıştır.

Tablo 3 Amaçlarına Göre Denetim Türleri Karşılaştırması

	Finansal Tablo Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Bireylerin Yaptığı İşlemler ve Faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Kriter	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden saptanmış performans göstergeleri
Sonuçların İletilmesi	Muhasebe Bilgilerini kullanan tarafların tümü	Üst yönetim	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri

Kaynak: (Yılancı’dan aktaran Yılancı ve diğerleri, 2013: 4)

2.3.2. Denetçi Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini yürütmekte bulunan denetçiler farklı unvanlar ile çalışmalarını yürütmektedirler. Denetçiler taşımış oldukları unvanlara uygun olarak iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi isimlerini almaktadırlar. İşletme dışından kişilerin işletmede yaptıkları denetim faaliyetine dış denetim veya bağımsız denetim adı verilmektedir. İşletme bünyesindeki çalışmakta bulunan uzmanlar tarafından yapılan denetime iç denetim, kamu otoriteleri tarafından görevlendirilmiş bulunan denetçilerin yapmış oldukları denetime ise kamu denetimi adı verilmektedir. Denetçi statüsüne göre sınıflandırılan denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır www.ismmmo.org.tr (10.06.2018).

2.3.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir işletme yönetiminin iddialarını içeren mali tablolardaki finansal bilgilerin muhasebe ilkeleri doğrultusunda doğru ve güvenilir olarak düzenlenip düzenlenmediğini anlamak ve ilgili tarafları bu konuda aydınlatabilmek için yapılan denetim çalışmasıdır (Haftacı , 2011: 8, 9). Bu doğrulama sürecine çeşitli nedenlerle ihtiyaç duyulmaktadır (Viras, 2014: 30):

- Finansal tablolar muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanmış mı?
- Finansal tablolar işletmenin finansal pozisyonunu doğru şekilde yansıtıyor ve ilgili tüm bilgiler uygun şekilde açıklanıyor mu?

Pay sahiplerine raporlama yapmakta kullanılan finansal tabloların işletme tarafından hazırlanıyor olması ve bu finansal tabloların yine işletme tarafından çarpıtılabilme olasılığının bulunması nedeniyle tarafsız ve objektif bir doğrulamaya ihtiyaç duyulmaktadır. Tarafsızlık ve objektiflik işletme dışından olan bağımsız bir denetçi ile sağlanır. Söz konusu denetçinin bağımsız olabilmesi için aşağıdaki kriterleri karşılıyor olması gerekir www.ismmmo.org.tr (12.06.2018):

- Denetçinin işletmeyle denetim çalışması dışında herhangi bir ücret ilişkisi içinde olmaması gerekmektedir. Denetim sözleşmesinde belirtilen ücret dışında başka bir para ilişkisi bulunmamalıdır.
- Denetçinin işletme ile ilgili bir ekonomik veya ticari ilişki içinde bulunmaması, danışmanlık faaliyetinde bulunmaması gerekmektedir.
- Denetçi işletme ile herhangi bir şekilde önceden borç veya alacak ilişkisi içinde olmaması gerekmektedir.

Dış denetimin esas işlevi faaliyetlerin gerçekleştikleri dönemdeki finansal standartlara ve ilkelere tam olarak uygun raporlandığından emin olmaktır. Bu hedef, dış denetçinin finansal tabloların doğru ve gerçek bir görünüm gösterip göstermediği konusunda bir görüş oluşturmakla ilgili yasal sorumluluğunu ifade etmektedir. Dış denetçiler tüm muhasebe belgelerine erişebilmelidir. Böylece işletmede karar vericilere sunacakları denetim raporundaki görüşün oluşumu için gerekli olan bilgiyi elde edebilirler (Nasta ve Ladar, 2015: 48).

2.3.2.2. İç Denetim

İç denetim, işletme çalışanlarının kendisi veya dışarıdan biri tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Her iki durumda da denetim, işletme yönetimin isteklerine uygun olacak şekilde yürütülmektedir. Bu tür denetim geniş veya dar kapsamlı, tek seferlik veya sürekli şekillerde olabilmektedir (Porter ve diğerleri, 2003: 6).

İç denetim, finansal ve işletme faaliyetlerinin denetimini yönetimin bir işlevi olarak görmektedir. İç denetimde pay sahipleri için değil yönetim için raporlama yapan bir denetçi ekibi tarafından işletmenin devamlı ve eleştirel bir bakış açısıyla incelenmesi söz konusudur. İç denetimin esas amacı iç kontrol sistemlerinin iyi bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını ve uygun şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığını belirlemektir (Basu, 2009: 250). İç denetim finansal ve finansal olmayan nitelikteki işlemlerle ilgilenmektedir. Özetle iç denetim kapsamı içerisinde daha önce bahsedilmiş bulunan finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin bir veya bir kaç yer alabilmektedir (Duman, 2008: 15). İç denetim çalışması birçok faaliyeti içermektedir, örneğin: iç kontrol sisteminin ve finansal sistemin değerlendirilmesi; mevcut faaliyetlerin incelenmesi; yasal talepler doğrultusunda envanterin çıkarılıp çıkarılmadığının kontrolü; işletmedeki finansal ve finansal olmayan bilginin analizi; yolsuzluk ve eksikliklerin tespit edilmesi gibi faaliyetler iç denetimin kapsamında yer almaktadır (Nasta ve Ladar, 2015: 48).

İç denetçinin işi aşağı yukarı dış denetçininki ile aynıdır. İç denetçi kullandığı iç kontrol sisteminin zayıflıklarını bulmalı ve yönetime gerekli düzeltmelerin yapılması için öneride bulunmalıdır (Basu, 2009: 250). İç denetçi ile bağımsız denetçi birbirinden ayıran en önemli nokta ise bağımsızlıklarının derecesidir. Bilgi ve tecrübe açısından birbirlerinden bir farklılıkları genelde yoktur. Fakat iç denetçi işletmeye bağlı olarak çalışmakta ve yönetimin beklentileri doğrultusunda denetim yapmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları açısından, bağımsız denetim iç denetime göre daha güvenilir çalışmalar sağlamaktadır (Türedi'den Akt. Duman, 2008: 15, 16). Aşağıdaki Şekil 8'de iç ve dış denetim aralarındaki farklılıkları ortaya koyabilmek amacıyla belli ölçütler dikkate alınarak karşılaştırılmıştır.

Şekil 8 İç ve Dış Denetimin Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTÜ	İÇ DENETİM	DIŞ DENETİM
HEDEF	Rutin faaliyetleri incelemek ve düzeltme yapılması için öneride bulunmak	İşletmenin finansal tablolarını doğrulamak ve analiz etmek
KİM TARAFINDAN YAPILDIĞI	Çalışanlar	Üçüncü Bir Taraf
DENETÇİNİN KİM TARAFINDAN ATANDIĞI	Yönetim	Üyeler
RAPORU KULLANANLAR	Yönetim	Pay Sahipleri
GÖRÜŞ	Organizasyonun İşlevsel Faaliyetlerinin Etkinliği Üzerine Görüş Sağlanır.	İşletmenin Finansal Tablolarının Doğruluğu ve Dürüstlüğü Üzerine Görüş Sağlanır
KAPSAM	Yönetim Tarafından Belirlenmekte	Yasalar Tarafından Belirlenmekte
ZORUNLULUK	Zorunlu Değil, İsteğe Bağlı	Zorunlu
DÖNEM	Devam Eden Bir Süreç	Yılda Bir Kez
KONTROLLER	Faaliyetlerin Etkinliği	Finansal Tabloların Geçerliliği ve Doğruluğu

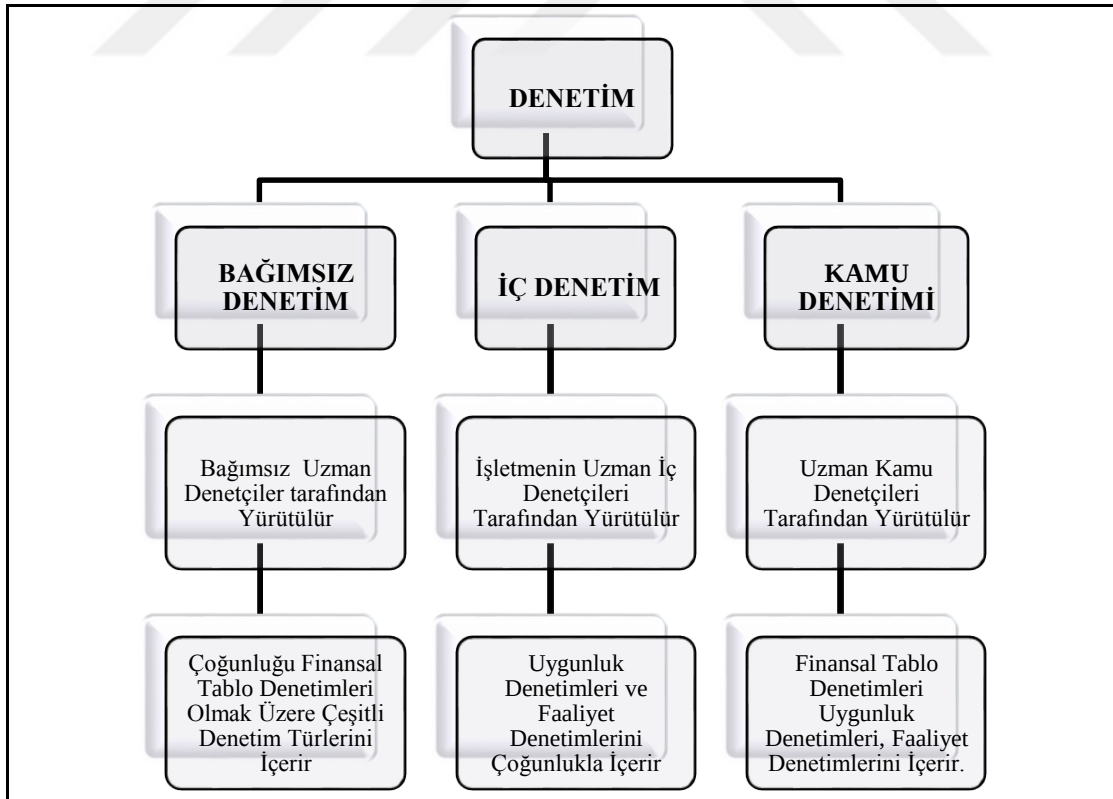
Kaynak: (Nasta ve Ladar, 2015: 48).

2.3.2.3. Kamu Denetimi

Kamuya bağlı olarak çalışmakta bulunan bir kişi tarafından kamu için yapılan denetim kamu denetimi olarak adlandırılmaktadır. Kamu denetiminde kamuya bağlı uzmanlar tarafından kamu kuruluşlarının ve özel sektör işletmelerinin denetlenmesi söz konusudur. Kamu denetçileri işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere uygunluğunu araştırmak amacı ile işletmenin vergi ve diğer kayıt ve işlemleri üzerinde denetim yapmaktadır. Tarafsız ve objektif olmakla birlikte esas olarak kamunun çıkarları dikkate alınarak hareket edilmektedir www.ismmmo.org.tr (20.06.2018). Kamu denetiminde, denetlenmekte olan işletmeler denetim faaliyetlerinin yürütülmesi

noktasında herhangi bir söz hakkına sahip değillerdir. Kamu denetiminin aksine iç denetim ise tamamen işletmenin kendi inisiyatifi altında gerçekleşmektedir. Kamu denetimini özel sektöre yönelik yapılan denetim ve kamu işletmelerine yönelik yapılan denetim şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Özel sektöre yönelik kamu denetim türlerinden en önemlilerinden biri vergi denetimidir. Vergi denetimi yanında özel sektöre yönelik diğer kamu denetim türleri de bulunmaktadır. Örneğin: SSK müfettişleri tarafından tüm çalışanların bordrolu ve doğru şekilde gösterilip gösterilmediğine yönelik yapılan denetim, kamu denetimi içerisinde değerlendirilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik yapılan kamu denetiminde ise denetlenen bir kamu kurum veya kuruluşu, denetleyen ise büyük olasılık ile kamu kurumuna bağlı çalışan bir kamu denetçisidir. Kamu kuruluşlarının yasa veya mevzuata uygun faaliyet gösterip göstermediğine yönelik yapılan denetim faaliyetidir (Duman, 2008: 16, 17). Şekil 9'da statüsüne göre denetim türlerinin birbirleri arasındaki başlıca farklılıklar özet olarak verilmiştir.

Şekil 9 Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türlerinin Karşılaştırılması



Kaynak: (Güredin, 2014: 20)

2.3.3. Denetim Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetim bu tür sınıflandırmada uygulama zamanı dikkate alınarak bir ayırıma tabi tutulmaktadır. Zamana göre denetimi ara denetim, sürekli denetim, son ve özel denetim olarak dörde ayırmak mümkündür.

2.3.3.1. Sürekli Denetim

Halka açık bulunan işletmelerin, SPK denetim ve gözetiminde bulunan şirketlerin, banka ve sigorta kuruluşlarının dönem sonu düzenledikleri mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenleyip düzenlemediklerinin denetlenmesidir (Selimoğlu ve diğerleri, 2011: 9). Sürekli denetimin özelliği, tam olarak denetimin yapılabilmesine imkan vermesidir. Mali dönem sona ermeden denetim sözleşmesi yapılabildiği için denetçi yeterli miktarda ve nitelikte kanıt toplayabilmekte ve denetim standartlarının tamamını uygulama şansı bulabilmektedir. Denetim faaliyetlerinde herhangi bir sınırlama söz konusu olmaksızın denetim gerçekleştirilmektedir www.muhassebex.com (15.08.2018).

2.3.3.2. Sınırlı Denetim

İşletmelerce ara dönemde hazırlanmış bulunan finansal tabloların, kurulun belirlemiş bulunduğu finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda soruşturma yoluyla bilgi toplanması, analitik inceleme teknikleri kullanarak değerlendirilmesi ve bir rapor oluşturulması sınırlı denetim olarak adlandırılmaktadır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ. m 4/f). Borsada pay senetleri işlem gören işletmeler, menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları, aracı kuruluşlar ve emeklilik yatırım fonlarının ara dönemde hazırladıkları mali tablolar, bu kapsamda ele alınmakta ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak denetlenmektedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2011: 9). Sınırlı denetim kapsamına giren işletmeler ve kuruluşlar üç, altı ve dokuzuncu ay sonunda düzenlemiş oldukları mali tablolarını Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ile SPK'ya göndermekte mükelleflerdir (Kaval'dan aktaran Aydoğan, 2016: 775). Ara denetim ile

sürekli denetim uygulama açısından benzerlik taşımaktadır. İkisi arasındaki farklılık, ara dönem denetimde daha az miktarda kanıt toplanmakta ve ortaya çıkan sonuçlar geçici bir süreyi kapsamaktadır. Kanıt toplamadaki sınırlılık ve sonuçların geçiciliğinden ötürü finansal tabloların güvenilirlik düzeyi düşüktür. Denetçiler belirtilen kısıtlarından ötürü düzenlemiş oldukları denetim raporlarında “ara finansal tabloların hazırlanmasında ilke ve kurallara aykırı bir duruma rastlanmamıştır” şeklinde bir ifade kullanarak sadece dolaylı bir güvence verebilmektedirler (Haftacı, 2011: 10).

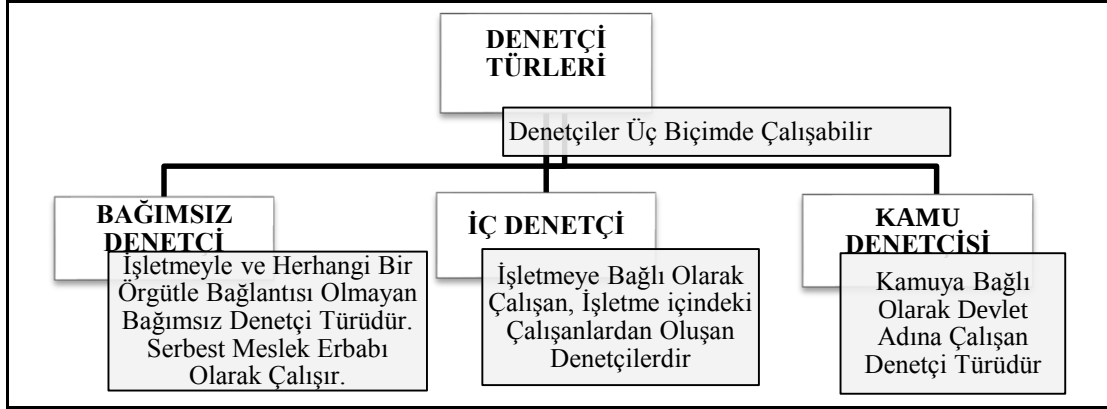
2.3.3.3. Özel Denetim

İşletmelerin, birleşme, bölünme, devir gibi durumlarında ya da işletmelerin sermaye piyasası araçlarını ilk kez piyasaya sunmaları durumunda SPK’nın belirlemiş olduğu esaslar doğrultusunda denetime tabi tutulmasına özel denetim denmektedir (Selimoğlu ve diğerleri 2011). Özel bağımsız denetime tabi olacak finansal tabloların, söz konusu denetim çalışmasının yapılmış olduğu ay sonu veya daha sonra hazırlanması gerekmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla denetim çalışması başlamaktadır (Seri X No:22 sayılı Tebliğ. m.6).

2.4. Denetçi Türleri

Denetçi, denetim faaliyetini yürütmekle sorumlu olan, yeterli deneyim ve bilgi birikimine sahip bağımsız hareket edebilen ve yüksek ahlaki standartlara sahip olan kişidir. Şekil 10’da görüldüğü gibi denetçiler genel olarak bağımsız denetçi (dış denetçi), iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Güredin, 2014: 19). Denetçi türlerinin hepsi örgütlerinin misyonuna, tüzüklere ve profesyonel standartlara bağlı olarak denetim faaliyetlerini farklı şekilde yerine getirmektedirler (Bidgoli, 2006: 831).

Şekil 10 Denetçi Türleri



Kaynak: (Yılancı ve diğerleri, 2013: 6)

2.4.1. Bağımsız Denetçiler

Dış denetim (bağımsız denetim) faaliyeti, özel bir şirket için çalışmakta bulunan bağımsız muhasebeciler tarafından, mesleki standartları kullanarak ve denetim standartlarına uyumlu olarak gerçekleştirilmektedir (Bidgoli, 2006: 831). Bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşü, mali tabloları yatırımcılar başta olmak üzere kreditorler, işçi sendikaları, hükümet kuruluşları ve kamuoyu için daha güvenilir kılmaktadır (Fernonda, 2006: 227). Bağımsız denetçiler işletmelerin denetim talebi üzerine ve ücret karşılığında, bağımsız olarak denetim faaliyetini yerine getirirler. Denetlenecek işletme ile dış denetçi arasında herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmamaktadır. Bu tür denetimde bağımsız denetçilerden beklenen, denetlenen işletmenin muhasebe hareketlerinin % 100'nün incelenmesi değildir. Denetçi örnekleme yaparak belirli sayıda belge ve kayıt inceleyerek genel bir görüşe ulaşmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçi % 100 güvence değil, makul bir güvence sağlayabilmektedir. Denetçinin işletme politikalarını değiştirmek veya onları değerlendirmek gibi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Denetçi sadece denetim çalışmasından sorumludur (Bozkurt, 2017: 38).

2.4.2. İç Denetçiler

Genel olarak işletme, sahip ve yöneticilerine karşı sorumlulukları bulunan ve işletmenin faaliyetlerinin doğru şekilde yürütülmesi için yönetimin belirlemiş olduğu

ilke ve kurallara uyulup uyulmadığının tespitini yapan kişilere iç denetçi adı verilmektedir (Duman, 2008: 20). İç denetçiler genellikle denetim faaliyetini gerçekleştirdikleri işletmelerin çalışanı konumundadırlar. İç denetçiler finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi gibi denetim faaliyetlerinin birini veya birkaçını birlikte yürütebilirler. İç denetçiler, dış denetçilere finansal tablolar denetiminin tamamlanması için yardım edebilirler veya işletme içerisinde yönetim için denetim faaliyetini gerçekleştirebilirler. İç denetçilerin herhangi bir şekilde denetlemiş oldukları faaliyetlere işlevsel bir katılımlarının bulunmaması gerekmektedir. İşletme küçük veya çok büyük bir iç denetim ekibine sahip olabilir. Denetim çalışmasındaki bağımsızlığı arttırmak için denetim ekibindeki en üst pozisyondaki kişiye başkan yardımcısı statüsü verilmekte ve bu kişinin doğrudan yönetim kuruluna raporlama yapması sağlanmaktadır (Fernonda, 2006: 227). Ancak iç denetçilerin işçi-işveren ilişkisi var olduğu sürece, denetlemiş oldukları işletmeden tamamen bağımsız olmaları beklenemez. Bağımsızlığın bulunmayışı iç ve dış denetçi arasındaki en büyük farkı oluşturmaktadır (Arens ve diğerleri, 2012: 16).

2.4.3. Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarında çalışmakta bulunan ve kamunun yararı için denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir (Bozkurt, 2017: 39). Kamu denetçileri kamu denetimini yerel, bölgesel ve ülke çapındaki hükümet kurum ve kuruluşlarında gerçekleştirebilecekleri gibi kamu adına bireylerin ve özel işletmelerin denetimini de gerçekleştirebilirler. Kamu denetçileri, finansal ve finansal olmayan denetim faaliyetlerini yerine getirmektedirler. Çeşitli kurumlar tarafından düzenlenmiş bulunan yasalara, düzenlemelere ve talimatlara bağlı olarak denetim faaliyetlerini yerine getirirler (Bidgoli, 2006: 831). Çoğunlukla uygunluk denetimi yapmalarına karşın, belirli aşamalarda faaliyet ve finansal tablolar denetimi de gerçekleştirebilirler. Ancak dış denetçilerin yaptıkları şekliyle bir finansal tablolar denetimi yapmazlar. Çünkü kamu denetçileri kamuyu bilgilendirecek bir raporlama değil, elde edilen sonuçları yönetime sunmak amacıyla denetim faaliyeti gerçekleştirmektedirler (Yılancı ve diğerleri, 2013:5).

2.5. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim, toplumun birçok kesimine fayda sağlamakta ve ekonomik yaşamın sağlıklı işlemesine katkıda bulunmaktadır (Güredin, 2014: 25). İşletmeler düzenli olarak gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinden sosyal yararlar yanında birçok farklı yarar da sağlamaktadır. Doğru olmayan finansal bilgilere dayanarak alınan hatalı kararlar en başta toplum üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Kaynaklar etkin olmayan ve yararsız projelere yanlışlıkla aktarılabilmektedir. Bu durum ekonomik verimliliğin azalmasına neden olmaktadır. Buna ek olarak, kurumsal ve bireysel yatırımcılar yatırım seçeneklerini değerlendirirken yanlış kararlar verebilmektedirler. Bağımsız denetimin işletmeler üzerine olan olumlu etkisi yanında sağladığı sosyal yararlar da göz ardı edilmemelidir. İşletmeler hakkındaki doğru finansal bilgi etkin bir ekonomi sağlamak için yaşamsal niteliktedir. Doğru şekilde yapılan bağımsız denetimden sağlanacak yararlar aşağıda belirtildiği gibi üç kategoriye ayrılabilir (Fried ve diğerleri, 2008: 292).

2.5.1. Denetlenen İşletmeye Sağlamış Olduğu Yararlar

Bağımsız denetim sonucunda ortaya konmuş bulunan raporlar işletmenin durumunu *tarafsız* ve *nesnel* bir şekilde ortaya çıkarmaktadır. Bağımsız denetçiden olumlu görüş almış bir mali tablo güvenilir olarak kabul edilir. İşletme yöneticileri bu sayede daha sağlıklı karar alma imkanına kavuşmaktadır. Denetçi vasıtasıyla işletme yöneticisi, işletmede ortaya çıkan tüm eksiklikleri ve hataları zamanında görme ve müdahale etme imkanını elde eder (Erdoğan, 2002: 62). Örneğin denetçi işletmeye, iç kontrol yapısının eksiklikleri, muhasebe veya diğer yönetim bilgi sistemlerinin güçlendirilmesi, vergi, yatırım ve finansal planlama gibi konularda tavsiyelerde bulunabilir (Porter ve diğerleri, 2003: 12).

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağlamış olduğu diğer yararlar sırasıyla şu şekildedir (Güredin, 2014: 25; Fried ve diğerleri, 2008: 292; Duman, 2008: 40):

- Bağımsız denetim finansal tabloların daha güvenilir olmasını sağlar.
- İşletme yönetimi başta olmak üzere, işletme çalışanlarının sahtekarlık yapma eğilimlerinin azalması sağlanır.

- Düzenlenecek rapor ve vergi beyannameleri, denetlenmiş bulunan finansal tablolara dayanarak düzenlendikleri için güvenilirlikleri daha yüksek olacak ve yapılabilecek bir vergi denetimin yapılma ihtimali azalacaktır.
- Denetlenmiş finansal tablolar yüksek güvenilirlikleri sayesinde kredi olanaklarından daha fazla yararlanma imkanı verir.
- Bağımsız denetim yapılmış bulunan maddi hataların bulunmasını sağlar ve bu sayede gelir ve giderler doğru şekilde gösterilir.
- Bağımsız denetim, bir holding grubu içinde bulunan işletmelere, holding grubu içinde belirlenmiş bulunan politika ve prosedürlere tüm işletmelerce uyulduğunu göstermektedir.
- Denetçi tarafından yazılacak olan tavsiye mektubu sayesinde belirlenen eksiklikler ve hatalar işletmeye bildirilir. İşletme yönetimi bu sayede sürekli düzeltmeler yapma ve gelişme imkanı elde eder.

2.5.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim sayesinde yönetimde bulunmayan ortaklarda dahil olmak üzere tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. Bağımsız denetim ile her türlü yanlış ve hata tespit edilir ve işletme yönetiminin olayları gizleme veya manipüle etme ihtimali ortadan kaldırılmış olur (Erdoğan, 2002: 62). İşletmenin pay sahipleri tarafından işletmeye yatırılmış olan fonların belirlenen amaçlar için kullanıldıkları denetim sayesinde garantilenmiş olur. Denetimin bu etkisi, özellikle işletme yönetimi ile işletme sahipliğinin ayrıldığı, pay sahiplerinin çok dağınık olduğu ve bu yüzden yönetim üzerinde direkt kontrollerinin bulunmadığı işletmelerde daha belirgindir (Ainapure ve Ainapure, 2009: 45). Ayrıca işletmelerin denetlenmiş mali tabloları, işletmenin karlılık düzeyi, faaliyetlerin etkinliği ve finansal yapısı konusunda hem alım-satım ilişkisi içinde bulunan işletmelere, hem de para ve sermaye piyasası kuruluşlarına daha güvenli bilgi sağlamaktadır (Erdoğan, 2002: 62). Belirtilen bu yararlarının dışında bağımsız denetimin diğer taraflara sağladığı yararlar şu şekildedir (Güredin, 2014: 25; Fried ve diğerleri: 292, 2008; Duman, 2008: 40):

- Denetlenmiş bulunan finansal tablolar, kredi kuruluşlarının verecekleri kredi ile ilgili kararlarda fayda sağlamaktadır.
- İşveren ve işçi sendikaları alacakları kararlarda denetlenmiş finansal tablolardan doğru ve güvenilir bilgi sağlarlar.
- Denetlenmiş bulunan finansal tablolar, işletme birleşmelerinde, devir veya satın alınma işlemlerinde taraflara nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar, küçük yatırımcılara yatırım kararlarında yardımcı olmaktadır.

2.5.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

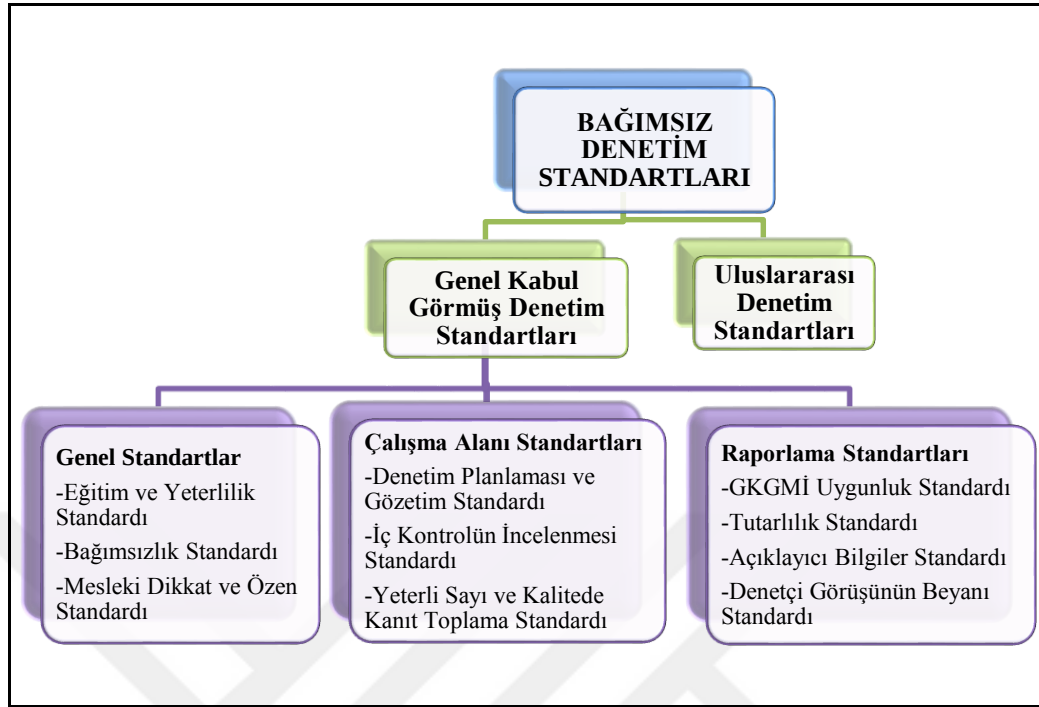
Bağımsız denetimin sağladığı yararlar kamu kuruluşları açısından şu şekilde sayılabilir (Güredin, 2014: 25; Fried ve diğerleri: 2008: 292):

- Vergi beyannameleri ve mali raporlar denetlenmiş finansal tablolar sayesinde daha güvenle oluşturulmaktadır.
- Kamu kuruluşlarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi, resmi kuruluşlarca yapılacak olan denetim faaliyetinin kapsamını daraltmaktadır.
- Denetlenmiş finansal tablolar, borçluluk ve iflas durumlarında, adli mercilerin ihtiyaç duydukları güvenilir bilgiyi sağlamaktadır.

2.6. Bağımsız Denetim Standartları

Her mesleğin uyması gerekli bulunan ilke ve kurallar bulunmaktadır. Denetim faaliyetlerinin de kalitesini üst seviyede tutmak amacıyla denetçilerin uymak zorunda oldukları bazı ilke ve kurallar oluşturulmuştur (Bozkurt, 2017: 41). İşletmede yaşanan olaylar ortak bir dil ile raporlandığına göre, söz konusu raporların da yine aynı şekilde ortak prensiplerle değerlendirilmesi gerekmektedir. “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve “Uluslararası Denetim Standartları” uluslararası alanda ortaya çıkan bu ihtiyacı gidermek amacıyla oluşturulmuşlardır (Soyer, 2005: 53). Uluslararası alandaki bağımsız denetim standartları Şekil 11’de görüldüğü gibi bir ayrıma tabi tutulabilir.

Şekil 11 Bağımsız Denetim Standartları



Kaynak: (Güredin,2014: 40-50)

2.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bu standartlar meslek örgütlerince benimsenmiş ve her denetçinin uymakla sorumlu olduğu kurallar bütünü olarak değerlendirilmektedir. Bu standartlar denetim faaliyetinin kalitesini üst düzeye çıkarmakta ve kılavuz görevi görmektedir (Yıllancı ve diğerleri, 2013: 17). Bu standartlar uygulayıcılara detaylı şekilde rehberlik sağlamak yerine, genel bir çerçeve sunmaktadır (Arens ve diğerleri, 2012: 34). Genel olarak bu standartları denetçinin kişisel özellikleri ile ilgili olan standartlar ile denetim ve raporlama faaliyetiyle ilgili olan standartlar olmak üzere iki ana gruba ayırmak mümkündür (Blough, 1949: 266).

2.6.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından ayrı olarak denetçinin çalışmasının genel kalitesiyle ve denetçinin kişisel nitelikleriyle ilgilidir (Blough, 1949: 266). Muhasebe denetimini meslek olarak yapmak isteyen kişilerin

sahip olmaları gerekli bulunan eğitim ve uzmanlık seviyelerinin ne olması gerektiğini ve denetim çalışması faaliyeti yerine getirilirken nasıl davranılması gerektiği genel standartların kapsamı içerisinde yer almaktadır. Genel standartlar, eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı, mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Yılancı ve diğerleri 2012: 23).

- *Eğitim ve yeterlilik standardı:* Denetim faaliyeti yeterli eğitime sahip, konusunda uzman kişiler tarafından yürütülmelidir (Blough, 1949: 266). Bağımsız denetçiler en son yayınlanan muhasebe ve denetim ile ilgili düzenlemeleri takip edebilecek, denetlenen işletmenin içinde yer aldığı iş dünyasındaki gelişmeleri izleyebilecek seviyede olmalıdır (Messier ve diğerleri, 2014: 54). Bu standart ile uyum içinde bulunan bir denetçi üstlenmiş olduğu her bir görevi başarılı bir şekilde gerçekleştirecek yeterli beceri seviyesine sahip bulunmaktadır (Berryman, 1960: 71).
- *Bağımsızlık:* Bağımsızlık verilecek kararları olumsuz şekilde etkileyebilecek kişisel çıkarlardan veya üçüncü tarafların etkisinden ve kontrolünden uzak olmayı içermektedir. Eğer bir kişi tarafsız olmak istiyor ise hizmet verdiği işletmeden ayrı olmak zorundadır. Denetçi her durumda profesyonel bir kişi olarak yargılamasının ona doğru olarak söylediği hareket tarzları üzerinde istekli ve ısrarcı olabilmelidir (Berryman, 1960: 71). Finansal bilgi kullanıcıları, eğer bağımsız denetçinin bağımsızlığına şüphe ile yaklaşırlarsa denetçi görüşünün güvenilirliği onlar için ortadan kalkmaktadır. Bu yüzden denetçiler mali tablo kullanıcılarının güven ihtiyaçlarını karşılayabilmek için bağımsızlıklarına gölge düşürebilecek faaliyet ve ilişkilerden uzak durmalıdırlar (Güredin, 2014: 44).
- *Mesleki dikkat ve özen standardı:* Raporun hazırlanmasında ve denetim faaliyeti sırasında denetçi tarafından gerekli mesleki hassasiyet ve ilginin gösterilmesi gerekmektedir (Blough, 1949: 266). Mesleki dikkat ve özen, denetim belgelerinin eksiksiz düzenlenmesini, denetim kanıtlarının yeterliliğinin sağlanmasını ve denetim raporunun uygun şekilde düzenlenmesini içermektedir (Arens ve diğerleri, 2012: 35).

2.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartlar denetçinin gerçekleştireceği denetim faaliyetlerinde izlenmesi gerekli olan temel yolu göstermektedir (Erdoğan ve diğerleri, 2012: 12). Çalışma alanı standartları, denetçinin niteliksel özellikleri ile ilgili olmayıp, yapılacak denetim faaliyetinin kapsamını, denetim işlemlerini ve bulguların nasıl raporlanması gerektiğini denetim çalışması başladığı zaman ortaya koyan standartlardır. Bu standart grubu üçe ayrılmaktadır: Planlama, iç kontrol ve kanıt toplama (Yılcı ve diğerleri, 2013: 22; Bozkurt, 2017: 44).

- *Denetimin planlanması ve gözetim standardı:* Denetim çalışmasının uygun şekilde planlanması ve denetçi yardımcılarının uygun şekilde gözetilmesi ile ilgili standartlardır (Blough, 1949: 267). Uygun şekilde yapılmış planlama, maddi hataların daha kolay şekilde tespit edildiği etkin bir denetim faaliyetine imkan verirken, aynı zamanda denetim faaliyetinin uygun bir sürede tamamlanmasını da sağlar (Messier ve diğerleri, 2014: 55).
- *İç kontrolün incelenmesi standardı:* Bağımsız denetim çalışmasına güvenilir bir dayanak noktası oluşturması için mevcut iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesi gerekmektedir (Blough, 1949: 266). İşletmenin iç kontrol sisteminin yeteri kadar anlaşılması, denetim prosedürlerinin etkin bir şekilde kapsamının, zamanının ve yapısının tespitine imkan vermektedir. Eğer denetçi işletmenin iç kontrol sisteminde zayıf alanlar tespit ederse, bu bilgi denetçiye maddi hataların ortaya çıkabileceği olan alanlara odaklanmasını sağlamaktadır (Messier ve diğerleri, 2014: 55).
- *Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama standardı:* Yeterli nitelikte kanıt, inceleme, gözlem, soruşturma ve doğrulama vasıtasıyla toplanması gerekmektedir. Böylece incelenmekte olan finansal tabloların doğruluğu hakkında görüş oluşması için rasyonel bir temel sağlanmış olur (Blough, 1949: 267). Denetçinin işinin çoğunu, yönetimin finansal tablolar ile ilgili iddiaları için kanıt aranması ve kanıtların değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır. Denetçi bu kanıtları elde etmek için farklı denetim prosedürleri kullanmaktadır. Burada yönetimin iddiası ile ilgili olan kanıtın yeterliliği ve uygunluğu genel

olarak denetçinin mesleki yargılamasına bağlıdır (Messier ve diğerleri, 2014: 55).

2.6.1.3. Raporlama Standartları

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesinin esas amacı, rapor vasıtasıyla varılan görüşün ifade edilmesidir (Blough, 1949: 270). Raporlama standartları, denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında denetçinin bir görüş oluşturmaya yardımcı olmaktadır. Bu standartlar denetçiye raporunu oluştururken neyi, nasıl ve niçin ele alınması gerektiği hakkında bilgi sağlamaktadır. Bu standart grubu kendi içerisinde dörde ayrılmaktadır: Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk standardı, tutarlılık standardı, açıklayıcı bilgiler standardı ve denetçi görüşünün beyanı standardı (Selimoğlu ve diğerleri 2011: 16).

- *Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) uygunluk standardı:* Denetim raporunda denetçi işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini incelemelidir (Dinç , 2001: 21). Eğer denetçi işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmediği tespit eder ise bunu raporunda belirtmelidir (Gücenme'den aktaran Akçay ve Bilen, 2018: 237).
- *Tutarlılık (değişmezlik) standardı:* İşletmenin geçmiş yıllara ait olan finansal tablo bilgilerinin söz konusu dönemde de aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirlemeye çalışmaktadır (Dinç, 2001: 21). Karşılaştırılabilir olabilmek için, benzer olaylar belirli bir dönemde veya dönemden döneme aynı şekilde ele alınması gerekmektedir (Berryman, 1960: 78). Denetçiler işletmelerin karşılaştırma yapmayı engelleyici muhasebe politikasına sahip olup olmadığını raporlarında belirtmelidir (Bozkurt, 2017: 47).
- *Açıklayıcı bilgiler standardı:* Bu standarda göre, finansal tablolardaki rakamları açıklamaya yardımcı olan her türlü ek bilginin işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığının denetçi tarafından belirlenmesi gerekmektedir (Loughran, 2010: 44).
- *Denetçi görüşünün beyanı:* Bu standart ile denetçi mali tabloların incelenmesi sonucunda varmış olduğu görüşünü raporunda belirtmesi gerekmektedir

(Bozkurt, 2017: 47). Söz konusu görüş olumlu veya olumsuz olabilir. Eğer görüşü olumsuz ise nedenini açıklamalıdır (Berryman, 1960: 78). Denetçi aynı şekilde görüş bildirmekten kaçınmakta ise nedeni raporunda belirtilmelidir (Yılancı ve diğerleri, 2013: 26).

2.6.2. Uluslararası Denetim Standartları

Ticari hayatın ve piyasaların küreselleşmesi ve uluslararası sermaye akışının giderek hızlanması, dünyada muhasebe ve denetim alanındaki standartların uyumlaştırılması gereğini ortaya çıkarmıştır (Güredin, 2014: 52). Uluslararası denetim standartlarının oluşturulmasında küresel ölçekteki en güçlü ve etkili kurum olarak IFAC yer almaktadır (Erdoğan ve diğerleri 2012: 14). UDS, katı kurallar seti değildir. Denetim faaliyetinin etkinliği için bazen denetçinin UDS'nin dışında kendi yargılamasını yapması gerekebilir. Standartlar yol gösteren kurallardır ve gereken noktada denetçinin mesleki yargısını kullanması için esneklik sağlamaktadır. Ancak denetçi, bu gibi durumlarda hareket tarzının haklılığını kanıtlamak ile sorumludur (Soyer, 2005: 54).

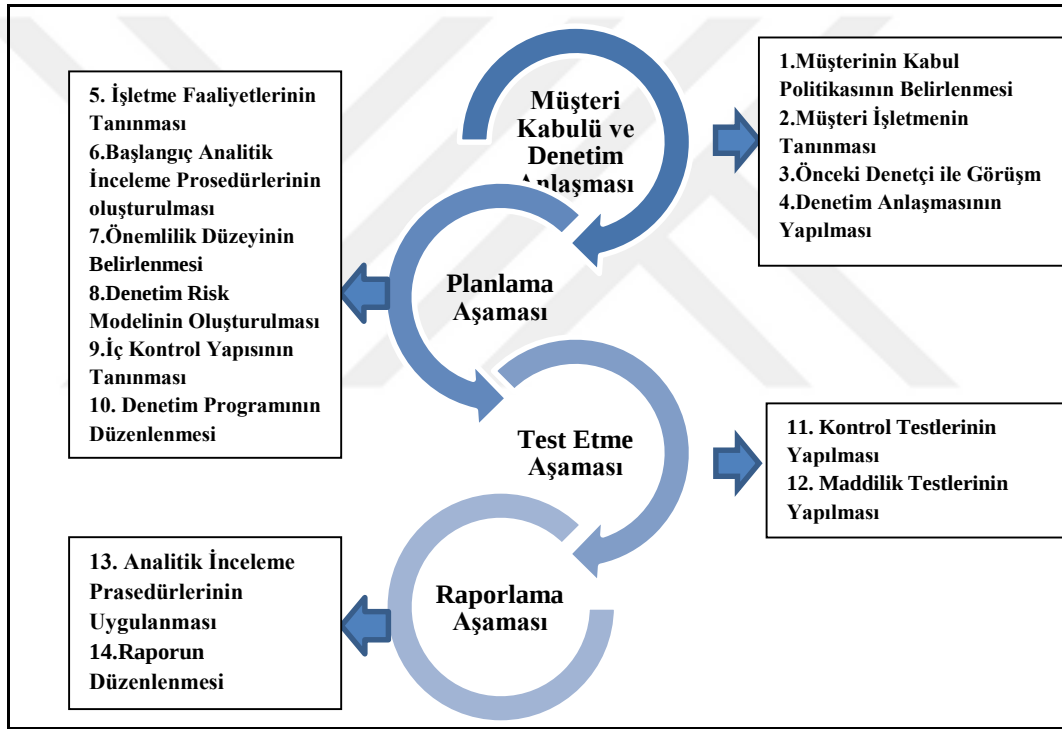
IFAC tarafından yayınlanan denetim standartları, üye ülkelerin denetim standartlarını hükümsüz hale getirmemekte, fakat ülkeleri standartlarını geliştirip evrenselleştirme noktasında teşvik etmektedir. Ayrıca bu standartları benimsememiş bulunan ülkeleri uluslararası standartları benimseme noktasında özendirilmektedir (Güredin, 2014: 53). Üye ülkeler kendi ulusal denetim standartlarını UDS'ye dayandırmakta ve kendi ülkelerinin hukuksal düzenleme gereksinimlerine uygun olarak gerekli olan değişiklikleri yapmaktadırlar (Arens ve diğerleri, 2012: 33). Belirli konularda ülke uygulamalarının uluslararası denetim standartlarından (UDS) farklı olması durumunda, çatışmayı önlemek amacıyla üyelik yükümlülükleri dahilinde UDS dikkate alınmaktadır (Soyer, 2005: 54).

2.7. Denetim Süreci ve Aşamaları

Denetim belli aşamalardan oluşan bir süreçtir (Yılancı ve diğerleri, 2013: 38). Türk Dil Kurumuna (TDK) göre süreç “aralarında birlik olan veya belli bir düzen veya zaman içinde tekrarlanan, ilerleyen, gelişen olay ve hareketler dizisi” şeklinde

tanımlanmaktadır www.tdk.gov.tr (21.09.2018). İşletmeler belirlemiş oldukları denetim amaçlarını yerine getirebilmek ve yeterli kanıt toplayabilmek için uygun bir metodoloji yani süreç geliştirmek zorundadır (Erdoğan ve diğerleri 2012: 48). Denetim süreci iyi bir şekilde tanımlanmış mantıklı adımlardan oluşmaktadır. Her bir adımın özel bir amacı veya hedefi bulunmaktadır. Bu amaç ve hedefler uygun denetim prosedürleri uygulanarak gerçekleştirilmektedir (Porter ve diğerleri, 2003: 148). Şekil 12’de müşterinin kabulü ile başlayan, denetim çalışması ile devam eden ve raporun açıklanması ile son bulan denetim süreci aşamaları yer almaktadır.

Şekil 12 Denetim Süreci



Kaynak: (Bozkurt, 2017: 92)

2.7.1. Müşterinin Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması

Ülkemizde denetim çalışması, denetim hizmeti almak isteyen müşterinin denetim firmasına başvurması ile başlar (Erdoğan ve diğerleri, 2012: 49). Denetçiler ilk olarak kendilerine başvuran müşterileri kabul edip etmeyeceklerine dair bir politika oluştururlar ve ona göre incelemede bulunurlar (Bozkurt, 2017: 93). Yeni müşteri bulmak veya eski müşterileri korumak denetim firmaları için rekabet ortamında kolay

olmasa da, firmalar potansiyel müşterilerin kabul edilebilir olup olmadığına karar vermek için azami özen göstermelidirler. Denetim firmaları mesleki ve hukuksal sorumlulukları gereği, dürüst olmayan, denetim faaliyetinin uygun şekilde gerçekleşmesini engelleyen veya denetim ücreti konusunda sürekli tartışma çıkaran müşterilerden uzak durmalıdır. Bu tür müşteriler işletmeye sağlayacakları faydadan çok daha fazla probleme neden olmaktadır. Denetim firmaları günümüzde, özellikle yazılım şirketleri, sağlık işletmeleri gibi yüksek risk seviyesindeki endüstrilerden müşterileri reddetmekte veya mevcut müşterilerle olan denetim faaliyetlerini sürdürmemektedirler (Loughran, 2010: 48). Denetim firmalarının kültürleri de bazen müşteri seçiminde rol oynamaktadır. Bazı denetim firmaları, başka denetim firmalarının kabul etmeyeceği riskli olabilecek müşterilere hizmet sağlayabilmektedirler (Johnstone ve diğerleri, 2016: 24).

Denetim riskini dikkate alarak müşteri işletmeyi değerlendiren denetim firması işletme ile ilgili tüm finansal ve finansal olmayan bilgiyi elde etmeye çalışmaktadır (Güredin, 2014: 180). Denetçi, müşteri işletme ile ilgili gerekli bilgileri, çeşitli toplantılar ve soruşturmalar düzenleyerek, işletme ve haberleri okuyarak sağlamaya çalışmaktadır. Bu bilgi sağlama yollarından en önemlisi, varsa önceki denetçiyle görüşmektir (Bozkurt, 2017: 94).

2.7.1.1. Önceki Denetçi ile Görüşmek

Denetim teklifinin değerlendirilmesi aşamasında önceki denetçi ile görüşmek, müşteri hakkında en kısa ve en etkili şekilde bilgi toplamayı sağlamaktadır. Nitekim denetim standartları da önceki denetçi ile görüşmeyi ve bilgi almayı zorunlu tutmuştur. (Yılcı ve diğerleri, 2013: 42). Önceki denetçi ile görüşmek denetçiye, müşteri ile anlaşma yapıp yapmaması konusunda bilgi sağlamaktadır. Önceki denetçi ile görüşerek, işletmenin dürüstlüğü, muhasebe ilkelerine uyum, denetim süreci ve denetim ücreti konularında bilgi edinilmektedir (Arens ve diğerler, 2012: 212). Eğer işletme yönetimi eski denetçi ile görüşme yapılmasına izin vermez ya da kısıtlama getirirse, denetçi nedenlerini sormalı ve aldığı yanıtı göre anlaşmayı yapıp yapmayacağına karar vermelidir (Johnstone ve diğerleri, 2016: 25). Müşteri önceki denetçi ile ilişkisini kesmesinin ve yeni bir denetçi aramasının nedenlerini saklamak isteyebilmektedir. Eğer

denetçi gelir getiren bir müşteri ile ilişkisini kesmeye karar vermiş ise ciddi bir problem olabileceği gerçeği gözden uzak tutulmamalıdır (Loughran, 2010: 51).

2.7.1.2. Denetim Anlaşmasının Yapılması

Müşteri hakkındaki bilgiler toplandıktan ve önceki denetçi ile görüşüldükten sonra, söz konusu işletmeye denetim hizmeti verilip verilmeyeceğine dair karar verilmektedir. İşletmeye denetim hizmeti verilmesine karar verilmiş ise söz konusu işletme ile denetim sözleşmesi imzalanmaktadır (Yılancı ve diğerleri, 2013: 43). Denetçi ve müşteri arasında imzalanan denetim sözleşmesi ile denetim anlaşması somutlaşmaktadır. Denetim sözleşmesi denetçi ve müşterinin görevleri ve sorumluluklarının neler olduğunu göstermektedir (Loughran, 2010: 61).

2.7.2. Denetim Planlaması

Denetçi denetim faaliyetini etkin bir şekilde yürütmesine imkan verecek şekilde işini planlaması gerekmektedir (Gupta, 2005: 34). Denetim planı ile denetim prosedürlerinin yapısı, kapsamı ve zamanı, denetim standartlarına uyumlu olacak şekilde belgelenmektedir. Bir başka ifadeyle denetim planı, denetimin nasıl etkin ve etken bir tavır içinde gerçekleşeceğinin düşünülmesidir. Planlama faaliyetlerinin yapısı ve kapsamı işletmenin büyüklüğüne, karmaşık bir yapısının olup olmadığına ve denetçinin işletmeyi tanıyıp tanımadığına bağlı olarak değişebilmektedir (Messier ve diğerleri, 2014: 78). İyi bir denetim planı şu yararları sağlamaktadır (Gupta, 2005: 34):

- Denetim ile ilgili önemli kısımlara gereken önemi vermek,
- Ortaya çıkabilecek problemleri önceden tespit etmek,
- Denetim faaliyetinin hızlı bir şekilde tamamlanmasını sağlamak,
- Yardımcıların etkili kullanımını sağlamak,
- Diğer denetçiler ve uzmanlar tarafından yapılan işlerin koordinasyonunu sağlamaktır.

Uygun bir plan yapılabilmesi için işletmenin içinde bulunmuş olduğu sektör ve işletme hakkında yeterli bilgi elde edilmesi gerekmektedir (Güredin, 2014: 186)

2.7.2.1. İşletmenin Bulunduğu Sektör ve İşletme Hakkında Bilgi Toplama

İyi bir denetim faaliyeti için, işletmenin işi, bulunduğu sektör ve faaliyetleri hakkında detaylı bilgi sahibi olunmalıdır. Denetçinin iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme hakkında bilgi sahibi olması, finansal tablolardaki maddi yanlışlıkların riskini değerlendirebilmesine, bu yanlışlıkların hata mı yoksa hile mi olduğunu belirlemesine olanak sağlamaktadır. Denetçi bu sayede denetim prosedürlerinin yapısını, kapsamını ve zamanını belirleyebilmektedir (Arens ve diğerleri, 2012: 216). Denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmesinin yolu, işletmenin kendisi ve çevresini yeterince tanınması ile sağlanmaktadır (Messier ve diğerleri, 2014: 78). Örneğin denetçi, işletme tarafından denetim kapsamında üretilen ürünlerin modasının geçme ihtimalinin hayli yüksek olduğunu değerlendirmiş ise yani doğal riski yüksek bulmuş ise stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitine daha fazla önem vermelidir (Gupta, 2005: 36).

Son yıllarda ortaya çıkan gelişmeler müşteri ve sektör hakkında bilgi sahibi olmanın önemini daha da arttırmıştır (Arens ve diğerleri, 2012: 216):

- Dünyadaki ekonomik koşullarda yaşanan kötüleşme, işletmelerin iş riskini arttırabilmektedir. Denetçinin işletme hakkında bilgi sahibi olması, ekonomik zorlukların işletmelerin finansal tablolarında ne gibi etkilere neden olacağını anlamasına yardımcı olmaktadır.
- İşletmeler bilgi teknolojileri sayesinde müşterilerine ve tedarikçilerine bağlanabilmektedir. Dolayısıyla denetçiler, işletmenin müşterileri, tedarikçileri ve yaratıkları risk hakkında bilgi sahibi olmalıdır.
- Çoğu işletme günümüzde konut kredisi (mortgage) tabanlı menkul kıymetler gibi karışık ve yeni finansal enstrümanlara yatırım yapmaktadır. Bu tür menkul kıymetlerin değerinde ani azalmalar olabilmektedir. Denetçinin bazı durumlarda karmaşık muhasebe uygulamalarına yönelmesi gerekebilmektedir.
- İnsan sermayesinin ve maddi olmayan varlıkların artan önemi muhasebe uygulamalarını daha karmaşık bir hale getirmiş, yönetsel yargılama ve tahminlerin önemini arttırmıştır.

2.7.2.2. Başlangıç Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması

Analitik inceleme prosedürleri, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkinin, denetçilerin beklentileriyle uyumlu olup olmadığını tespit etmek amacıyla kullanılmaktadır (Beasley ve Carcello, 2009: 268). Finansal veri mali tablolarda yer almaktadır. Finansal olmayan veri ise finansal tablolardan elde edilmeyen verileri içermektedir. Örneğin işletmenin sektör içindeki genel durumu; işletmenin pazarlama, personel istihdamı ve yeni şube açma gibi faaliyetleri denetçiye işletme ile ilgili finansal olmayan veriler sağlamaktadır (Loughran, 2010: 79).

Analitik inceleme, işletmenin hesapları arasında ve işletme faaliyetleriyle hesaplar arasında bir uyumun bulunduğu varsayımına dayanmaktadır. Eğer hesaplar arasında veya hesaplarla işletme faaliyetleri arasında bir uyumsuzluk bulunuyorsa, söz konusu alanlarda hata veya hile olma olasılığının yüksek olduğu düşünülmektedir (Yılcı ve diğerleri, 2013: 51). Örneğin, eğer denetçi müşterinin yeni bir makineye yüksek tutarda yatırım yaptığının fark etmiş ise söz konusu dönemde amortisman giderlerinin geçmiş yıla göre daha fazla olmasını beklemektedir. Analitik inceleme prosedürlerinin başarılı bir şekilde uygulanmasıyla denetçi, işletmenin sektörü ve işletme hakkında daha detaylı bilgi edinebilmektedir (Beasley ve Carcello, 2009: 268).

2.7.2.3. Önemlilik Düzeyi ve Denetim Riskinin Belirlenmesi

Denetçi, denetim faaliyetlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını planlarken, önemlilik ve denetim riskini belirlemesi gerekmektedir (Erdoğan ve diğerleri 2012: 22). Denetim çalışmalarının esas amacı, önemli yanlışlıkların bulunup bulunmadığını anlamaya yöneliktir (Bozkurt, 2017: 103). Denetçinin, denetlenen işletmenin tüm kayıtlarını incelemesi mümkün değildir. Dolayısıyla denetlenen mali tabloların belirli miktarda hata içermesi kabul edilebilmektedir. “Kabul edilebilir hata” örneklem içindeki kabul edilebilen maksimum hata sayısıdır (Loughran, 2010: 146). Buna göre önemlilik, yatırımcıların kararlarını etkileyecek büyüklükteki hata tutarıdır. Planlama aşamasında denetçi finansal tablolarda önemli olabilecek yanlışlıkların toplam tutarının ne olması gerektiğini belirlemektedir. Belirlenen önemlilik düzeyi mesleki yargıya dayalı olarak ileriki aşamalarda değişebilmektedir (Güredin, 2014: 216, 219).

Denetimin planlanması aşamasında ayrıca denetim riskinin de tespit edilmesi gerekmektedir. Denetçiler denetim faaliyetini gerçekleştirirken belli miktarda belirsizliği veya belli seviyede riski kabul etmektedir. Denetçi kanıtın uygunluğu konusunda doğasından kaynaklanan belirsizliğin, müşterinin iç kontrol yapısının etkinliği konusundaki belirsizliğin veya denetim tamamlandığında finansal tabloların doğru şekilde ifade edilip edilmediği hakkındaki belirsizliğin var olduğunu bilmektedir (Arens, 2012: 258). Finansal tablolar hakkında yanlış görüş bildirme riski olarak tanımlanan denetim riski, doğal risk, kontrol riski ve bulgu riski olarak üç kısma ayrılmaktadır (Manson, 2007: 234).

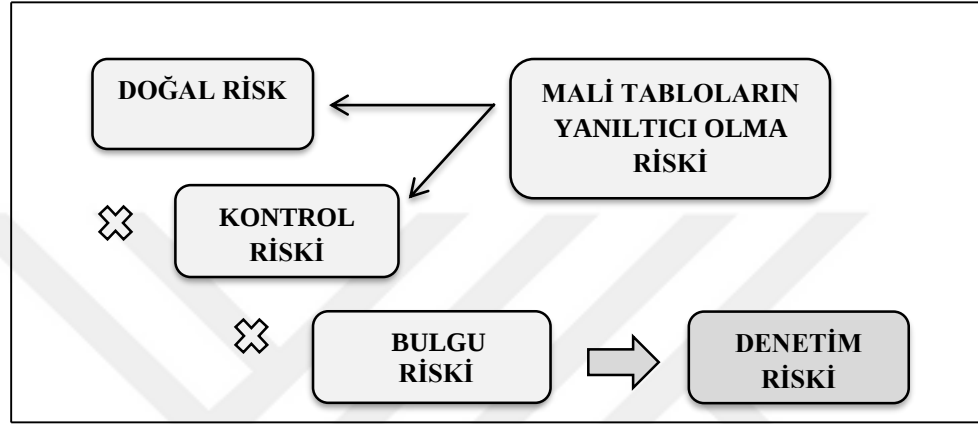
Doğal risk, müşteri işletmenin işinin doğası gereği yanlış bir denetim sonucuna varma olasılığıdır. Denetçinin görevi, işletmenin işinin doğası gereği, finansal tablolardaki iddialarıyla ilgili maddi yanlışlıklar yapmasının ne kadar olası olduğunu tespit etmektir. Örneğin bilgisayar üreten işletmeler, bilgisayarların kısa sürede demode olması nedeniyle yüksek doğal riske sahiptir. Bu işletmeler yüksek stokla çalışmaları halinde, stoklarının değerini kısa sürede yitirme riski ile karşı karşıyadırlar (Loughran, 2010: 70).

Kontrol riski ise bir hesap kalemi ile ilgili önemli hata ve yanlışlığın, işletmenin iç kontrol yapısı tarafından tespit edilmesinde başarısız olma olasılığıdır (Selimoğlu ve diğerleri, 2011: 88). Etkili bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde kontrol riski düşük, iç kontrol yapısının zayıf olduğu işletmelerde ise kontrol riski yüksektir. Denetçiler doğal riskte olduğu gibi kontrol riski üzerinde de etki sahibi değillerdir (Bozkurt, 2017: 114).

Bulgu risk ise denetçinin prosedürlerinin işlemlerde veya mali tablolardaki yanlışlıkları tespit edememe riskini ifade etmektedir (Woodhead, 1992: 3). Şekil 13, denetim riskinin bileşenleri arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Denetim riski önemli yanlışlıkların bulunma riski ile söz konusu yanlışlıkların denetçi tarafından ortaya çıkarılamaması riskinin fonksiyonudur. Önemli yanlışlık olma riski ise doğal risk ve kontrol riskinin çarpımına eşittir. Dolayısıyla denetim riski, doğal risk, kontrol riski ve bulgu riskinin çarpımı ile bulunmaktadır (Güredin, 2014: 226). Bu model uygulamada denetim faaliyetlerinin planlanmasında ve koordinasyonunda etkin bir şekilde kullanılmakta ve birçok denetim firması tarafından denetim metodolojisindeki en önemli gelişmelerden biri olarak değerlendirilmektedir (Woodhead, 1992: 3). Denetçi,

doğal risk ve kontrol riskini herhangi bir şekilde değiştirememektedir. Denetçi sadece bulgu riskini arttırıp azaltabilmektedir. Dolayısıyla eğer doğal risk ve kontrol riski yüksek ise denetçi bulgu riskini olabildiğince düşük tutması gerekmektedir (Bozkurt, 2017: 117).

Şekil 13 Denetim Riskinin Bileşenleri



Kaynak: www.researchgate.net (02.10.2018)

2.7.2.4. İç Kontrol Yapısının Tanınması

Denetim çalışmasına başlamadan önce, iç veya dış denetçinin ilk yapması gereken işlerden biri iç kontrol sistemini değerlendirmektir. Bulguların sonuçları iç kontrol sistemine duyulan güven seviyesinin belirlenmesini sağlamaktadır. Dış denetçinin iç kontrol sistemini tasarlamak gibi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Dış denetçi sadece iç kontrol seviyesini belirlemeye çalışmaktadır (Trenerry, 1999: 4).

Denetçi iç kontrol riskini belirleyebilmek için, iç kontrol sisteminin yapısı ve uygulamaları hakkında bilgi edinmelidir. Denetçi ilk başta belirlediği kontrol risk değerlendirmesini kullanarak her bir maddi sınıfa ait işlemler için denetim faaliyetini planlamaktadır. Ancak denetçi bazı durumlarda işletmenin kontrol yapısının yetersizliğinden dolayı müşterinin finansal tablolarının denetlenebilir durumda olmadığını tespit edebilmektedir. Bu yüzden denetçi, her bir maddi sınıfa ait işlemle ilgili denetim faaliyetini planlamadan önce, İşletmenin denetlenebilir olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir. İki esas faktör işletmenin denetlenebilirliğini etkilemektedir: bunlar yönetimin dürüstlüğü ve muhasebe kayıtlarının yeterliliğidir. Eğer yönetim

dürüstlükten yoksun ise çoğu denetçi denetim yapmayı kabul etmeyecektir. Aynı şekilde muhasebe kayıtları yetersiz ise denetim için gerekli olan denetim kanıtı ortaya çıkmayacaktır. Denetçi iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olduktan sonra, denetim riskinin bir parçası olarak kontrol riskini tespit etmektedir. Değerlendirmiş olduğu iç kontrol risk seviyesi, denetçinin beklentisinin bir ölçüsü olarak, işletmenin iç kontrol sisteminin maddi yanlışlıkları oluşmadan önleyebileceği veya tespit edip düzeltebileceği seviyeyi belirtmektedir (Arens ve diğerleri, 2012: 307). Eğer denetçi, işletmenin iyi bir kontrol sistemine sahip olduğu görüşündeyse, kontrol riskini düşük olarak belirleyecektir. Tersi durumda ise kontrol riskini yüksek belirleyecektir. İç kontrol sisteminin iyi çalışıyor olması maddilik testlerinin kapsamının daralmasını sağlarken, tersi durumda ise kapsamının genişlemesine yol açacaktır (Yılancı ve diğerleri, 2013: 53).

2.7.2.5. Denetim Programının Hazırlanması

Denetim programı, uygulanacak olan denetim prosedürlerinin listesini içermektedir. Denetimde yapılacak işlerin kimler tarafından yapılacağını ve bu işlerin zamanının belirtildiği belgedir. Denetim programı denetim planlaması aşamasında yapılmaktadır. Ancak denetim çalışması ilerledikçe denetim programının değişmesi söz konusu olabilmektedir (Duman, 2008: 66). Örneğin denetçi, planlama aşamasında iç kontrol sisteminin kuvvetli olduğunu varsayarak, sınırlı sayıda alacak kaleminin mutabakatını yapmasının yeterli olduğunu düşünebilmektedir. Ancak daha sonradan iç kontrol sisteminin zayıf olduğunu değerlendirdiğinde, daha fazla alacak kaleminin mutabakatını yapması gerektiği sonucuna ulaşacaktır (Güredin, 2014: 192). Denetim programı yapmanın yararları şu şekilde sıralanmaktadır (Duman, 2008: 66):

- Denetim çalışması sırasında yapılacak işlerin toplu olarak görülmesini sağlar,
- Denetim faaliyetini gerçekleştirecek ekip içerisinde iş bölümünün yapılmasına yardımcı olur,
- Denetim ekibinden birinin başlatmış olduğu denetim çalışmasının, başka bir denetim çalışanınca sürdürülmesini sağlar,
- Denetim ekibinde bulunanların ekip sorumlularınca düzenli olarak nezaret edilmelerine yardımcı olur,

- Denetim sonrası yapılacak soruşturmalarda kanıt olarak kullanılabilir,
- Gelecekte yapılacak olan denetim ile ilgili çalışmalarda yol gösterici olmaktadır,
- Denetim çalışmalarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde yürütülmesini sağlamaktadır.

2.7.3. Denetim Testleri

Denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşabilmesi için uygulaması gereken iki tür test bulunmaktadır. Bunlardan ilki uygunluk testleri denilen iç kontrol sistemini değerlendirmek için yapılan testlerdir (Yılancı ve diğerleri, 2012: 47). Kontrol testleri, denetim planlaması aşamasında değerlendirilmiş bulunan iç kontrol riskinin gerçekten ilk değerlendirildiği şekliyle var olup olmadığını ve ilgili dönem boyunca belirlenen şekilde çalışıp çalışmayacağını tespit etmeye yarayan testlerdir (Millichamp, 2002: 105). Denetçi planlama aşamasında belirlediği kontrol riski ile ilgili yeterli miktarda kanıt toplayamamaktadır. Dolayısıyla denetçinin denetim faaliyeti boyunca işletmenin kontrollerinin etkinliği hakkında ek kanıtlar elde etmesi gerekmektedir. Kontrollerin etkinliğinin test edilmesine imkan veren prosedürlere kontrol testleri adı verilmektedir (Arens, 2012: 313).

Maddi doğruluk testleri (tözel testler) ise denetimin yürütülmesi aşamasındaki testlerdir. Maddi doğruluk testleri, işletmenin yaptığı işlemlerde, finansal tablo unsurlarının sunumunda ve hesap kalanlarında ortaya çıkan maddi hataları tespit edebilmek amacı ile uygulanmaktadır. Maddi doğruluk testleri üçe ayrılmaktadır (Messier ve diğerleri, 2014: 84).

İşlemlere ilişkin maddilik (tözel) testleri: Bu tür testler işlemlerdeki hata ve hileleri tespit etmek için yapılmaktadır. Örneğin denetçi büyük miktarda satın alınmış olan stokları incelemek isterse, alış faturasındaki alınan ürünlerin maliyetinin stok hesabına doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğini test etmelidir (Messier ve diğerleri, 2014: 84). Bu tür testlerde işlemlerin gerçekleşmiş olması, tam olması, doğru olması, söz konusu döneme ait olması, uygun olarak hesaplara aktarılmış ve sınıflandırılmış olması gerekmektedir (Erdoğan ve diğerleri 2012: 70).

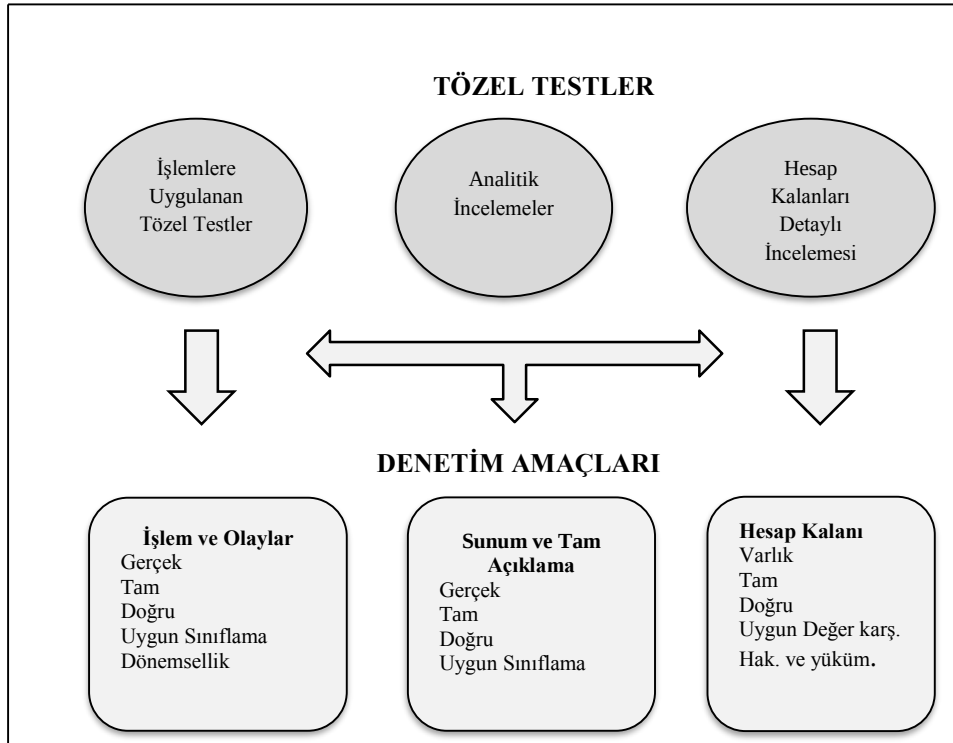
Analitik yöntemler: Bu aşamada analitik inceleme prosedürleri tutarların test edilmesi için kullanılmaktadır. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ile

önemli derecede hata ve yanlışlıkla karşılaşılırsa hesap bakiyelerinin incelenmesi için ayrıntılı çalışmalar yapılmalıdır (Bozkurt, 2017: 185).

Hesap kalanlarının detaylı incelenmesi: Bu tür testler dönem sonundaki finansal tabloların hesap kalanları üzerine odaklanmaktadır. Örneğin denetçi alacak hesabını test etmek için belirlemiş olduğu müşterilere doğrulama mektubu göndermesi gerekebilmektedir (Messier ve diğerleri, 2014: 84). Gelir tablosu ve bilanço hesaplarının kalanlarının incelenmesine dönük olarak yapılan bu testlerde, fiziksel incelemeler, doğrulamalar, belge incelenmesi, görüşme ve tutarların yeniden hesaplanması gibi denetim teknikleri kullanılarak kanıt toplanmaktadır (Erdoğan ve diğerleri 2012: 70).

Denetçiler, denetim faaliyetlerini istenilen şekilde gerçekleştirebilmek için yukarıda belirtilen denetim testlerini yapmaktadır. Denetim testlerinin gerçekleştirilmesi için ise çeşitli yöntemlerle kanıt toplanmaktadır. Kanıt toplama yöntemleri ile toplanan bu kanıtlar, denetim raporunda denetçinin oluşturacağı görüşe temel oluşturmaktadır. (Yılancı ve diğerleri, 2012: 37). Şekil 14 ile hangi denetim amacı için ne tür maddi doğruluk testi kullanılabileceği gösterilmektedir.

Şekil 14 Denetim Amaçlarına Uygulanacak Denetim Testleri



Kaynak: (Erdoğan ve diğerleri, 2012: 71)

2.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanma Süreci

Denetimin son aşaması, denetçinin yapmış olduğu denetim faaliyeti sonucunda ulaşmış olduğu sonucu kaleme aldığı aşamadır. Raporlama standartlarının dördüncüsü denetçiden işletmenin finansal tabloları hakkında bir bütün olarak bir fikir oluşturmasını ya da görüş oluşturamadığına dair bir rapor düzenlemesi gerektiğini belirtmektedir. Eğer denetçi bir görüş oluşturamayacağına karar verirse, neden böyle bir karar verdiğini raporunda ifade etmelidir (Loughran, 2010: 313). Denetçi eğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayan maddi farklılık tespit ettiyse, bu farklılığın nedenini ve parasal etkisini açık bir şekilde raporunda ifade etmelidir. Bu sayede kullanıcıların finansal tablolarda uygun olan değişiklikleri yaparak değişikliklerin etkilerini görmeleri sağlanmalıdır (Johstone ve diğerleri, 2017: 686).

Denetçi tüm denetim çalışmasını gözden geçirmekte ve atlamış olduğu noktalar olup olmadığını belirlemeye çalışmaktadır. Denetçi bazı eksikliklerin farkına varırsa tamamlaması gerekmektedir. Denetim raporlama aşamasında işletme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirememe, iflas veya üretime ara verilmesi gibi belirsizliklerin olup olmadığının da belirlenmesi gerekmektedir. Yine bu aşamada bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmış ve finansal tablolarda belirtilmemiş bulunan önemli bir yanlışlık olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca rapor hazırlanmadan önce denetçi yönetimden finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlandığı konusunda bir beyan mektubu almaktadır (Yılancı ve diğerleri, 2013: 125).

2.7.4.1. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması

Analitik inceleme prosedürleri son olarak denetim çalışması tamamlanmadan önce uygulanmaktadır (Bozkurt, 2017: 355). Analitik inceleme prosedürleri bu aşamada denetçiye tüm önemli uyumsuzlukların değerlendirilmesinde ve diğer sıra dışı unsurların uygun bir şekilde açıklanmasında yardımcı olmaktadır. Denetçi analitik inceleme prosedürlerini, işletme hakkındaki bilgisiyle finansal tabloların uyumlu olup olmadığını belirlemek için denetimin sonunda veya sonuna yakın uygulamaktadır. Analitik inceleme prosedürleri, her bir finansal tablo unsurunun denetimi sırasında oluşturulmuş bulunan sonuçları doğrulamak amacıyla kullanılmaktadır. Bu prosedürler

ayrıca daha fazla çalışma yapılması gereken alanların tespit edilmesine de olanak vermektedir (Hayes ve diğerleri 2005: 334). Bunun için mali tabloların son taslağı üzerine analitik testler yaparak söz konusu tablolardaki bilgilerin güvenilirlikleri hakkında fikir elde edilmeye çalışılır. Söz konusu testler işletmenin finansal tablolarında yer alan verilerin önceki dönem ve sektör ortalamaları ile karşılaştırılabileceği gibi, finansal olmayan verilerle de karşılaştırma yapılabilir (Selimoğlu ve diğerleri, 2011: 153). Böylece denetçi halihazırda incelenmesi gereken kısımlar kalıp kalmadığını belirlemiş olur. Örneğin söz konusu denetçi, bir gider kalemi ile ilgili önemli bir artış olduğunu fark ederse bu konuda herhangi bir sorun olup olmadığını araştırmak amacıyla ilave kanıtlar toplayabilir (Erdoğan ve diğerleri, 2012: 201).

2.7.4.2. Denetim Raporunun Düzenlenmesi

Denetim raporunun düzenlenme aşaması denetim sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır. Denetçi düzenlemiş olduğu raporla, mali tablolar hakkındaki görüşünü yazılı hale getirmektedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2011: 155). Kapanış toplantısında denetim sonuçları işletmeye sunulduktan sonra, baş denetçi resmi olarak denetim sonuçlarını yazılı bir şekilde raporlamaktadır. Kapanış toplantısında önemli bulguların tümü hakkında işletme ile görüşme yapılmaktadır. Dolayısıyla işletme denetim raporundaki sonuçlar hakkında önceden bilgi sahibi olmaktadır. Denetçi dört farklı şekilde görüşünü oluşturabilmektedir (Rusell, 2005: 112).

- Olumlu görüş bildirme
- Şartlı görüş bildirme
- Olumsuz görüş bildirme
- Görüş bildirmekten kaçınma

2.7.4.2.1. Olumlu Görüş Bildirme

Olumlu görüş finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarına uyumlu, doğru ve dürüst bir şekilde düzenlendiğinin denetçi tarafından belirlenmesi üzerine oluşturulan bir rapor türüdür (Hayes ve diğerleri 2005: 502). Olumlu görüş bildiren denetim raporları en yaygın olan rapor türüdür. Denetçi

tarafından düzeltme gereken hatalar bulunduktan sonra, müşteriler neredeyse her zaman olumlu görüş almak için gerekli olan düzeltmeleri yapmaktadır (Messier, 2014: 22). Olumlu görüş bildiren denetim raporu, giriş, kapsam ve görüş olmak üzere üç paragrafa ayrılmaktadır. Giriş paragrafı hangi finansal raporların incelendiğini ve finansal tabloların yönetimin sorumluluğu olduğunu içeren bir ifade içermektedir. Kapsam paragrafı ise denetimin yapısını, tüm kayıtların incelenmesi yerine örneklem yapıldığı bilgisini ve ayrıca denetim faaliyetinin, yönetimin yaptığı önemli tahminlere ve muhasebe politikalarının değerlendirilmesine dayandığını belirten bir ifade içermektedir. Görüş kısmında ise finansal tablolardaki finansal bilgilerin doğru bir şekilde sunulduğu değerlendirilmesi yer almaktadır (Loughran, 2010: 314).

2.7.4.2.2. Şartlı Olumlu Görüş Bildirme

Şartlı olumlu görüş raporu muhasebe ilkeleri ile uyumlu olduğuna dair olumlu bir doğrulama içeren bir rapordur. Fakat bazı doğrulanmamış alanlar veya finansal tablolardaki verileri doğrulayacak yeterli kanıt elde etmeyi engelleyen zorluklar bulunmaktadır (Crumbley, Rezaee ve Ziegenfus, 2004: 293). Denetçinin şartlı görüş bildirmesine neden olabilecek durumlardan biri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden farklı olabilecek işlemlerin bulunabilmesidir. Fakat bu farklılık finansal tabloların bütünü hakkındaki olumlu görüşü etkileyecek düzeyde değildir. Şartlı görüş oluşturmaya neden olabilecek ikinci bir durum ise müşteri işletmenin denetim faaliyetlerini kısıtlayan bir tutum içinde bulunmasıdır. Denetçi bu yüzden bazı alanların denetimini tam olarak gerçekleştirmediği için bu alanları ayırmaktadır. Üçüncü neden ise eğer işletmenin geleceği ile ilgili önemli bir olumsuzluk söz konusu ise denetçi şartlı olumlu görüş bildirmektedir (Yılancı ve diğerleri, 2013: 133).

2.7.4.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Müşteri işletme, engelleyici bir tavır sergileyebilir ve denetim faaliyetlerinin önemli bir kısmı üzerinde sınırlandırıcı bir etki oluşturabilir. Denetçi bu durumda yeterli sayıda ve nitelikli denetim kanıtı elde edemez ve bu yüzden finansal tablolar hakkında bir görüş ifade edemez (Hayes ve diğerleri 2005: 502).

2.7.4.2.4. Olumsuz Görüş Bildirme

Tüm kanıtları incelemesini engelleyecek bir sınırlamanın bulunması ve bu yüzden denetçinin sağlıklı bir şekilde görüş oluşturmaması veya finansal tablodaki bir unsurun sunumu veya değerlendirmesi ile ilgili denetçinin aynı fikirde olmaması denetçinin denetim raporunda olumsuz görüş bildirmesine neden olmaktadır (Porter ve diğerleri, 2003: 377).



BÖLÜM 3

GENEL HATLARIYLA BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

Ülkemizdeki mevcut raporlama sisteminin modern dünyanın beklentilerini artık karşılayamaması, yeni bir raporlama sistemini gerekli kılmıştır. Bu kapsamda, 2017 yılında yürürlüğe giren BOBİ FRS, bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarını açık ve karşılaştırılabilir bilgi sağlayarak gidermeyi amaçlamaktadır. Bu bölümde araştırmanın konusunu oluşturan BOBİ FRS ile ilgili genel bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır.

3.1. BOBİ FRS Kavramı ve Ortaya Çıkışı

Türkiye’de uluslararası seviyede karşılaştırmaya uygun finansal raporlama yapılabilmesi için uzun süredir devam eden çalışmalar bulunmaktadır. TTK’nın 2012 yılında güncellenmesine kadar geçen sürede, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) kullanımı sadece SPK hükümleri altında faaliyet gösteren işletmelerle sınırlandırılmıştır. Ancak 6102 sayılı TTK ile birlikte, halka açık olmayan işletmelerin de finansal tablolarını uluslararası standartlara uygun olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Bu önemli değişiklik birçok tartışmayı neden olmuştur. Karşılaşılan eleştiri ve zorluklar neticesinde kayıtların uluslararası standartlara uygun olarak yapılması zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu düzenlemeden sonra Kamu Gözetim Kurumu (KGK), TFRS’nin kapsamını bağımsız denetimden ayırmış ve sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) TFRS hükümlerine tabi olacağını belirtmiştir. Bağımsız denetime tabi olan fakat TFRS kapsamı dışındaki işletmelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerine uygun olarak finansal tablolarını oluşturabilecekleri hükme bağlanmıştır (Gökçen ve diğerlerinden aktaran Ataman ve Cavlak: 2017: 154).

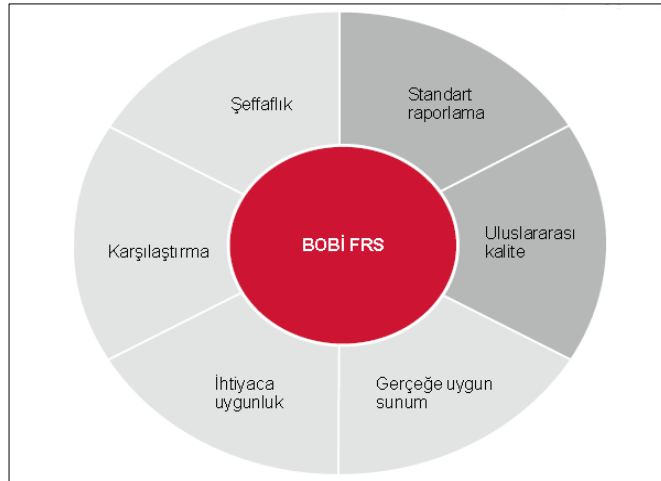
MSUGT, işletmelerin durumlarını gerçekçi olarak sunulmasından çok verginin doğru olarak hesaplanması amacıyla hareket etmektedir. Bunun yanında MSUGT’da değerlemenin ihtiyari olarak bırakılması ya da değerlemeye ait esasların açıklanmamış olması gibi eksik yönlerinin bulunması nedeniyle finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmaktadır (Yünlü, 2016: 27). MSUGT’un eksiklerinden dolayı KGK “*Bağımsız Denetime Tabi Olup Türkiye Muhasebe*

Standartları (TMS) Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tabloların Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar” adlı düzenlemenin uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bu hususlar yeni standart seti hazırlanıncaya kadar geçici olarak düşünülmüş çözümlerdir (Gökçen ve diğerlerinden aktaran Ataman ve Cavlak: 2017: 154). Bu “ilave hususlar” ayrıntılı şekilde oluşturulmuş bir standart setinden çok, MSUGT’da ele alınmamış ya da isteğe bırakılan noktalarla ilgili belirli düzenlemeleri (kıdem tazminatı ve amortisman uygulama zorunluluğu gibi) içermektedir (Ataman, 2017: 16).

KGK tarafından, TMS/IFRS kapsamı dışında bulunan fakat bağımsız denetime tabi olan işletmelerin doğru, dürüst, gerçeği yansıtan ve ihtiyaçlar doğrultusunda raporlama yapabilmeleri, ayrıca AB mevzuat hükümleri gereğince finansal raporlar oluşturabilmeleri için yerel finansal raporlama çerçevesi çalışmalarına 2014 yılında KGK tarafından başlanmıştır (Ataman ve Gökçen: 2017: 23). Çalışmalar 2017 yılında finansal raporlama standartlarının oluşturulmasıyla son bulmuştur. Bu standartlar 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)* isimli tebliğ ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017: 154).

Şekil 15, işletmelerin BOBİ FRS hükümlerine uygun finansal raporlama yapmaları sonucunda ortaya çıkması olası olumlu etkileri göstermektedir.

Şekil 15 BOBİ FRS’den Beklenen Olumlu Etkiler



Kaynak: www.kurfarklari.files.wordpress.com (11.07.2018)

Şekil 15 incelendiğinde UFRS'nin sağladığı olumlu etkilere benzer etkilerin BOBİ FRS uygulamasıyla da ortaya çıkacağı düşünülmektedir. Anket formunun olumlu algı ölçeğini oluşturan olumlu etkilerin, BOBİ FRS'nin yaratacağı olumlu etkilerle uyumlu olduğu gözükmemektedir.

3.2. BOBİ FRS'nin Niteliği ve Kapsamı

BOBİ FRS yürürlüğe girmeden önce sadece KAYİK kapsamında bulunan işletmelerin tam set TFRS'yi kullanma zorunluluğu bulunmaktaydı. KAYİK kapsamındaki işletmeler, SPK'da tanımlanmış ihraççılar, SPK kurumları ve faaliyet alanları, çalıştırdıkları kişi sayısı, yaratıkları ekonomi, işlem hacimleri ve benzeri etkilerinden dolayı kamu yararını ilgilendiren diğer kuruluşlardan oluşmaktadır.

Yıllar içerisinde bağımsız denetime tabi bulunan işletmelerin sayısının artmasıyla, TFRS'nin uygulama alanının genişletilmesi gerekmiştir. Ancak bu durum bir takım problemleri beraberinde getirmiştir. BOBİ FRS seti, karşılaşılan problemlere çözüm olabilmek için yürürlüğe girmiştir. Bir diğer ifade ile BOBİ FRS, KAYİK kapsamı dışındaki, TFRS uygulamayan, bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal raporlarını uluslararası seviyede hazırlamalarına imkan veren bir set olarak karşımıza çıkmaktadır (Öztürk, 2017: 596). BOBİ FRS hakkındaki genel bilgiler Tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4 BOBİ FRS Hakkında Genel Bilgiler

BOBİ FRS	
Düzenleyici	KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu)
Yayınlanma Tarihi ve Yeri	29.07.2017 tarihli Resmi Gazete (sayı: 30138 Mükerrer) BOBİ FRS Hakkında Tebliğ (Sıra No:56)
Uygulama Tarihi	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
Uygulayacak Olan İşletmeler	Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulamayan İşletmeler
Kapsamı	Münferit ve Konsolide Finansal Tablolar
İçerik	27 Bölüm 9 Ek (bkz. ,Tablo)

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 155)

KGK'nın yaptığı son düzenleme ile 01.01.2018 tarihinden sonraki dönemlerde uygulanmak üzere bağımsız denetime tabi olan fakat KAYİK kapsamı dışındaki

işletmeler BOBİ FRS kullanacaklardır. 6102 sayılı TTK'ya göre bağımsız denetime tabi işletmeleri belirlemek Bakanlar Kurulunun sorumluluğundadır (Kaya, 2018: 264). Hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına dair ölçütler ilk olarak 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu ölçütler, 14 Mart 2014, 01 Şubat 2015 ve 19 Mart 2016 yıllarında daha fazla firmayı kapsayacak şekilde yeniden belirlenmiştir. Bu ölçütlerle ilgili en son değişiklik ise 26 Mayıs 2018 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir www.verginet.net (06.02.2019).

AB müktesebatına uygun ve Bakanlar Kurulunca bağımsız denetime tabi şirketler için belirlenen kriterler, Tablo 5'de belirtilmiştir. KGK verilerine göre Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan 6.250 işletme bulunmaktadır. Bu şirketlerin bir kısmı KAYİK kapsamında olup sayıları 1550 kadardır. Geri kalan 4700 şirketin 1 Ocak 2018 tarihinden başlamak üzere BOBİ FRS'ye tabi olacaktır (Doğan, 2017: 773).

Tablo 5 Yıllar İtibariyle Bağımsız Denetim Kriterleri

Kriter/Yıl	2013	2014	2015	2016	2018
Aktif Toplamı	150 milyon ve üstü TL	75 milyon ve üstü TL	50 milyon ve üstü TL	40 milyon ve üstü TL	35 milyon
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 milyon ve üstü TL	150 milyon ve üstü TL	100 milyon ve üstü TL	80 milyon ve üstü TL	70 milyon
Çalışan Sayısı	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü	175 kişi

Kaynak: (Ataman, 2017: 15; www.verginet.net (06.02.2019))

Tablo 5'de görüleceği üzere söz konusu kriterlerin düzeyi her geçen revizyon ile daha da düşmektedir. Bu durum ileriki yıllarda bağımsız denetim kapsamındaki işletme sayısının daha da artacağını göstermektedir. Bağımsız denetime tabi bulunan ve KAYİK kapsamı dışındaki işletme sayısının ileriki yıllarda kademeli olarak artarak 4.700'den çok daha yukarılara çıkması beklenilmektedir (Doğan, 2017: 773). Tablo 8'deki işletmelerin bağımsız denetim kriterlerinin gelecek senelerde yeniden bakanlar kurulunca revize edilmesinin olası olduğu gözükmektedir.

En son yayınlanan 2018 yılı kriterlerine göre Tablo 5'de belirtilen üç kriterden en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde tek başına veya kendine bağlı ortaklıklarla birlikte aşan işletmeler bağımsız denetime tabi olacaklardır

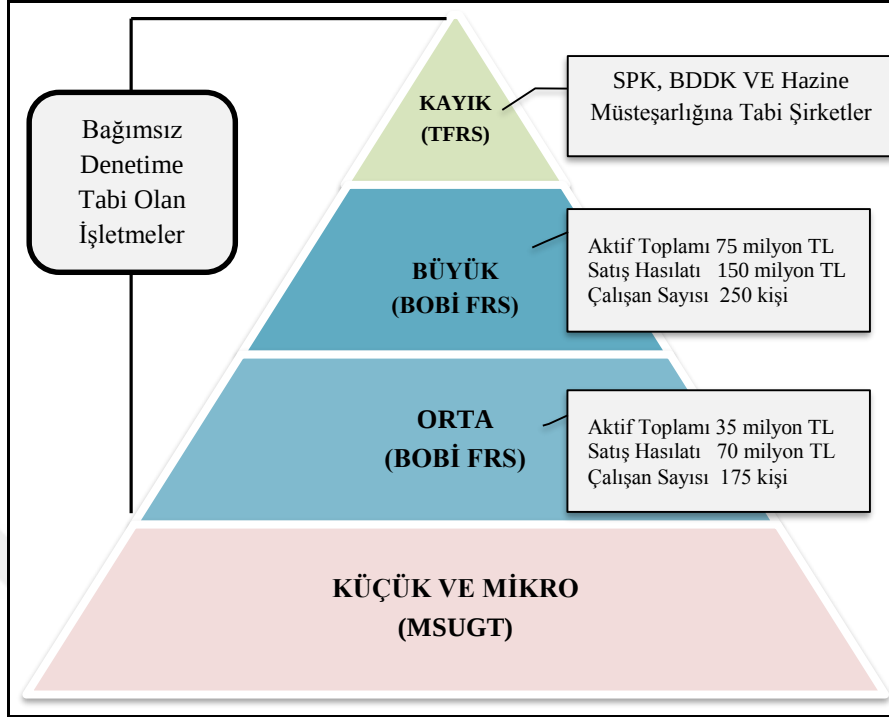
www.verginet.net (06.02.2019) Bu kriterler haricinde Bakanlar Kurulu tarafından belirtilmiş özel alanlar içinde faaliyet gösteren işletmelerde benzer şekilde bağımsız denetime tabidirler (Ataman, 2017: 15).

Bağımsız denetime tabi olan işletmeler, art arda iki hesap döneminde üç kriterden en az ikisinin eşik değerinin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin % 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde sonraki hesap döneminde bağımsız denetim kapsamından çıkarılmaktadır www.verginet.net (06.02.2019).

Genel olarak değerlendirme yapıldığında BOBİ FRS'nin diğer muhasebe setlerinden ayıran en önemli özellik “büyük” ve “orta” büyüklükteki işletmelerin belirli ölçütlerle (aktif büyüklüğü, satış toplamı ve çalışan sayısı) birbirlerinden ayrılmasıdır. KAYİK kapsamı dışında bulunan ve bağımsız denetime tabi bulunan işletmeler, tebliğdeki “büyük” işletme eşiğine gelinceye kadar “orta” büyüklükteki işletme, bu eşğin üzerinde ise “büyük” işletme olarak değerlendirilmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 156). Büyük ve orta boy işletmelerin tabi olacakları muhasebe uygulamaları farklı olabilmektedir (Ataman, 2017: 17). Orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı finansal raporlama öngörülmüş, büyük işletmelere ise ilave yükümlülükler getirilmiştir www.vektordenetim.com (06.02.2019). Büyük işletme sınıfına giren işletmelerin tabi olacağı ilave yükümlülükler şu şekildedir www.ismmmo.org.tr (05.07.2018).

- Büyük işletmeler zorunlu olarak konsolide finansal tablo hazırlarken, bu kapsam dışındaki işletmeler ise ihtiyari olarak konsolide finansal tablo düzenleyebilirler.
- Konsolide finansal tablo hazırlayan şirketlerin ayrıca münferit finansal tablo hazırlamaları zorunlu tutulmuştur.
- Büyük işletmeler tarafından sunulan konsolide ve münferit finansal tablolarda ertelenmiş vergi tutarlarının sunumu da zorunludur.
- İşletme birleşmelerinin bağlı ortaklık olması durumunda büyük işletme dışındaki işletmelerin “Bölüm 21 İş Birleşmeleri” uygulanmaları zorunlu değildir.
- Sadece büyük işletmelerce ek açıklamalar yapılmaktadır. Şekil 16’da mevcut uygulamadaki standartların kapsamı ve işletmelerin hangi standarda tabi olacağına dair kriterler verilmiştir.

Şekil 16 BOBİ FRS ve Diğer Standartların Kapsamları



Kaynak: KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, İstanbul, 14.09.2017 (Aktaran: Ataman ve Cavlak, 2017: 157)

Şekil 16'dan görüleceği üzere bir işletmenin “büyük” olarak değerlendirilebilmesi için:

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üzeri Türk Lirası,
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olma, kriterlerinden en az ikisini iki yıl üst üste yerine getiren işletmeler “büyük” işletme olarak değerlendirilmektedir. Benzer şekilde;
- Aktif toplamı 35 milyon ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon ve üstü,
- Ortalama çalışan sayısı 175 ve üstü olma kriterlerin den en az ikisini iki yıl üst üste yerine getiren işletmeler ise “orta” büyüklükteki işletme olarak değerlendirilmekte ve BOBİ FRS’ye uygun olarak raporlama yapmak zorundadırlar.

Tablo 6 BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS Kapsamındaki İşletmelerin Uygulayacakları Düzenlemeler

		İŞLETME		
		KAYIK	Büyük Ölçekli	Orta Ölçekli
DÜZENLEME	Ertelenmiş Vergi Hesaplama Zorunluluğu	VAR	VAR	YOK
	Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Zorunluluğu	VAR	VAR	YOK

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 166)

Tablo 6’ da belirtilen muhasebe uygulamalarını orta büyüklükteki işletmelerin uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak orta büyüklükteki işletmeler isterlerse bu uygulamaları yerine getirebilirler. Orta büyüklükteki işletmelerin konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarını sunmaları zorunluyken, münferit düzenleyecekleri finansal tablolarda bu isteğe bırakılmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 166).

3.3. BOBİ FRS’nin Genel Özellikleri

BOBİ FRS’nin diğer standart setlerinden ayrılan başlıca özellikleri aşağıdaki gibidir (Ataman ve Cavlak, 2017: 156; Doğan, 2017: 773; European Commission, 2009: 4; www.kgk.gov.tr (20 Mayıs 2018)):

- BOBİ FRS 27 ayrı bölümden oluşmuş ve bir işletmenin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe olayları dikkate alınarak hazırlanmıştır. BOBİ FRS’nin bu özelliği başka bir standart setine gerek kalınmaksızın finansal tabloların düzenlenmesine imkan vermektedir. BOBİ FRS bir muhasebe standart setinin taşıması gerekli olan tüm özellikleri taşımaktadır. Her bir bölüm bilgi kullanıcılarının ve işletmelerin BOBİ FRS seti içindeki bilgiyi referans gösterebilmeleri için numaralandırılmış paragraflar içermektedir.
- BOBİ FRS seti uluslararası finansal raporlama uygulamaları ve AB tarafından belirlenen ilkelerle uyumlu bulunmaktadır. Söz konusu AB direktiflerinde yer alan istisnalardan yararlanan orta büyüklükteki işletmeler büyük işletmelerden farklı olarak bazı yükümlülüklerden muaf tutulmuşlardır.
- AB Direktiflerinde yer alan “önce küçükleri düşün” anlayışına paralel olarak orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esası benimsenmiştir. Büyük işletmeler

ise tüm yükümlölükleri yerine getirmekle sorumlu tutulmuştur. Önce küçükleri düşün anlayışı politika geliştirme sürecinde politika yapıcılar tarafından küçük işletmelerin dikkate alınmasını ifade eder. Bir başka ifade ile kurallar oluşturulduğu zaman küçük işletmelerin bakış açısıyla oluşturulmalıdır. Küçük işletmeler yetersiz ölçek ekonomilerine sahip olduklarından dolayı, büyük işletmeler için tasarlanan kurallar ve prosedürler küçük işletmeler için orantısız olabilmektedir.

- Ekinde konsolide ve münferit finansal tablo örnekleri bulunmaktadır. Ayrıca ekinde kullanıcıların yararlanmaları için terimler sözlüğüne de yer verilmiştir. Sözlüğün içinde bulunan terimler eğer ilk kez kullanılıyorsa koyu olarak belirtilmişlerdir, bu sayede kullanıcılar için kolaylık sağlanmıştır. Tam Set TMS/TFRS de bulunmayan bu ekler kullanıcıların ihtiyaçlarının giderilmesi amacıyla sunulmuştur.
- Ele alınan bölümler ve konular sade ve anlaşılır bir dil ile kaleme alınmıştır. TMS/TFRS'ye kıyasla daha anlaşılır bir dil kullanılmış olup, gerekli olmayan detaylar ayıklanarak sadece konunun özüne değinilmeye çalışılmıştır.

BOBİ FRS tam set TFRS'ye göre daha açık ve anlaşılır bir şekilde kaleme alınmıştır. Tam set TFRS'de yer alan konuların bazıları BOBİ FRS'de hiç ele alınmamıştır. Tam set TFRS, standartlar seti olarak oluşturulmuşken, BOBİ FRS'nin bölümlerden oluştuğu görülmektedir (Kaya, 2018: 265).

3.4. BOBİ FRS'nin Bölümleri

BOBİ FRS, UFRS ve AB düzenlemeleri ile uyumlu bulunan 27 bölüm ve 9 ekten oluşmaktadır. BOBİ FRS incelendiğinde iki gruba ayrıldığı görülmektedir. Birinci grup finansal tabloların düzenlenmesi için oluşturulmuş standartları, ikinci grup ise bu tabloların hazırlanması için oluşturulan kalemleri ele alan standartları içermektedir. Finansal tabloların hazırlanması için oluşturulmuş standartlarda; finansal tabloların amacı, finansal tablolarda ne gibi bilgilerin olması gerektiği ve bu söz konusu bilgilerin sunumu ile ilgili konular açıklanmaya çalışılmıştır. Tabloların hazırlanmasında kullanılan kalemlere yönelik standartlarda ise söz konusu kalemlere ait muhasebe

ilkeleri ele alınmıştır (Eskin, 2017: 37). Tablo 7’de BOBİ FRS’yi oluşturan 29 bölüm ve 9 ek yer almaktadır.

Tablo 7 BOBİ FRS Bölümleri ve Ekleri Listesi

27 BÖLÜM	B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	B2 Nakit Akışı Tablosu	B3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar
	B4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B5 Hasılat	B6 Stoklar
	B7 Tarımsal Faaliyetler	B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	B9 Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar
	B10 İştiraklerdeki Yatırımlar	B11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	B12 Maddi Duran Varlıklar
	B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	B14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	B15 Kiralamalar
	B16 Devlet Teşvikleri	B17 Borçlanma Maliyetleri	B18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
	B19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	B20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	B21 İş Birleşmeleri
	B22 Konsolide Finansal Tablolar	B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	B24 Ara Dönem Finansal Raporlama
	B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	B26 Dipnotlar	B27 Geçiş Hükümleri
9 EK	E1 Finansal Durum Tablosu	E2 Kar veya Zarar Tablosu	E3 Öz Kaynak Değişim Tablosu
	E4 Nakit Akış Tablosu	E5 Konsolide Finansal Durum Tablosu	E6 Konsolide Kar veya Zarar Tablosu
	E7 Konsolide Öz kaynak Değişim Tablosu	E8 Konsolide Nakit Akış Tablosu	E9 Tanımlar

Kaynak: (Ataman ve Cavlak, 2017: 155)

3.4.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar (Bölüm 1)

Bu bölümde, finansal tabloların sunumu aşamasında uyulması gerekli olan kurallar, finansal tabloların ne gibi bilgiler taşıması gerektiği ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmaktadır. BOBİ FRS’ye göre kullanılması zorunlu finansal tablolar şu şekilde belirtilmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 31):

- Finansal Durum Tablosu
- Kar veya Zarar Tablosu

- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar

Finansal bilgilerin özellikleri temel ve destekleyici özellikler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Temel özellikler ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum şeklinde kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. İhtiyaca uygun olarak sunulmuş bulunan bilginin gerçeğe uygun sunulması, gerçeğe uygun olarak sunulmuş bilginin ise ihtiyaca uygun olarak sunulması esastır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 4). İhtiyaca uygun bilgi, bilgi kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek güce sahip bilgidir. Gerçeğe uygun sunum ise tam, hatasız ve tarafsız olarak bilginin sunulmasıyla sağlanmaktadır (Özbireckli ve diğerleri, 2017: 11). Destekleyici özellikler ise anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum olarak sıralanmaktadır (Şen ve Özbireckli, 2018: 465).

3.4.2. Nakit Akış Tablosu (Bölüm 2)

Bu bölümün amacı, esas faaliyetlerle, yatırım ve finansman ile ilgili faaliyetlerden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarının sınıflandırılması, nakit akış tablosunun düzenlenmesi ve nakit giriş ve çıkışlarındaki değişiklikler hakkında bilgi sağlanmasıdır (Ataman ve Gökçen 2017: 41). Nakit akışları tablosu, faaliyetlerin türü dikkate alınarak bölümlere ayrılmaktadır. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 39). Nakit akış tablosunun bölümleri esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üçe ayrılmıştır (Şen ve Özbireckli, 2018: 40). Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, bir işletmenin hasılat yaratan esas faaliyetleri ile finansman ve yatırım faaliyetleri dışında kalan faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır. Yatırım faaliyetleri bölümü, uzun vadeli varlıkların edinimi veya elden çıkarılması sonucu oluşan nakit akımlarından oluşmaktadır (BOBİ FRS, Par. 4.4; 4.7). Finansman faaliyetleri ise işletmenin özkaynak ve yabancı kaynaklarında meydana gelen nakit giriş ve çıkışlarını göstermektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 44).

3.4.3. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar (Bölüm 3)

Bu bölümün esas amacı muhasebe politikalarının nasıl seçilmesi, uygulanması ve değiştirilmesi gerektiğini belirleyen kuralları ortaya koymak, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ve yanlılıkların düzeltilmesine ilişkin usulleri belirlemektir (Ataman ve Gökçen, 2017: 55). BOBİ FRS'ye göre muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler geriye doğru uygulanmalıdır. Eğer muhasebe tahminlerinde değişiklik yapılmış ise yapıldığı dönemde ve ileriye doğru düzeltilmelidir, yanlılıklar ise geriye doğru düzeltilmelidir (BOBİ FRS, Par. 3.8; 3.20; 3.25).

3.4.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (Bölüm 4)

Bu bölümün amacı, bir işletmenin raporlama dönemi sonrası ortaya çıkan olaylarla ilgili olarak finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme yapacağını ve nelerin açıklanması gerektiğini belirlemektir. Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama döneminin sonu ile finansal tabloların yönetim tarafından onaylandığı tarih arasında gerçekleşen, işletme için olumlu veya olumsuz olayları kapsamaktadır. Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 69).

3.4.5. Hasılat (Bölüm 5)

Bu bölümün amacı, hasılat kapsamında ele alınan konuların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğidir. Bu bölüm kapsamında ele alınan konular; mal satışları başta olmak üzere, hizmet sunumu, inşaat sözleşmeleri, işletme varlıklarının başkalarınca kullanımından kaynaklanan faiz, isim hakkı ve kar payıdır (Ataman ve Gökçen, 2017: 75). Hasılatın kayda alınabilmesi için ekonomik faydanın işletmeye girmesinin muhtemel olması ve faydanın sağlıklı olarak ölçülebilmesi gerekmektedir. Hasılat alınan veya alınması beklenen tutar dikkate alınarak ölçülür. İşlemin bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi öngörüldüğü durumlarda vade ayrıştırılması olmaksızın tahsil edilen bedel üzerinden gerçekleşmektedir. Bir yıldan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi öngörüldüğünde vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal ve hizmetin peşin bedeli

üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.9). Hizmet sunumunda ve inşaat sözleşmelerinde eğer bir işleme ait sonuç güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor ise ilgili işleme ait hasılat tutarı dönem sonu itibariyle tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir (Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 467).

3.4.6. Stoklar (Bölüm 6)

Bu bölümde stoklarla ilgili muhasebe işlemleri ele alınmaktadır. Stokların ilk kayda alımında, stokların maliyetlerinin belirlenmesinde, stokların değer düşüklüğüne uğramasında ve elden çıkarılması sırasında elde edilen hasılat ile maliyetlerin belirlenmesi amacı ile uygulanmaktadır. Stoklar maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 89). Stokların maliyeti satın alma ile ilgili tüm maliyetleri, dönüştürme ile ilgili maliyetleri ve stokların mevcut duruma getirilmesi için gerekli olan diğer maliyetleri içermektedir. Vadeli alım sırasında vade farkı ortaya çıkarsa vade farkı bir yılın üzerinde değilse vade farkları stokların maliyetine dahil edilmektedir. Eğer vade farkı bir yılın üzerinde ise finansman giderleri maliyete dahil edilmemektedir (BOBİ FRS, Par. 6.8). Borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde kar veya zarara yansıtılmalıdır. Ancak üretimi bir yıldan daha uzun sürede gerçekleşirse söz konusu stok satışa hazır hale gelene kadar stokun maliyetine dahil edilmelidir (BOBİ FRS, Par. 6.9). Dönüştürme maliyetinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Tam maliyet yönteminde değişken ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dahil edilmektedir. Bunun ile birlikte sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesini dikkate alınarak dönüştürme maliyetine katılmasına izin verilmiştir (Ataman ve Gökçen, 2017: 91).

3.4.7. Tarımsal Faaliyetler (Bölüm 7)

Bu bölüm ile işletmelerin canlı varlıkları ile tarımsal ürünlerinin kayda alınmasına ve ölçümü ile ilgili muhasebe ilkeleri ele alınmaktadır. Bu standart tarımsal ürünlere hasat sonrası uygulanamamaktadır. Hasat sonrası ortaya çıkan işlemler stoklar standardı kapsamında ele alınmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 99). Canlı varlıklar BOBİ

FRS'ye göre gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet modeli yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.5). Eğer bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu durumda söz konusu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.8).

3.4.8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (Bölüm 8)

Bu standartla amaçlanan, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi aşamasında ölçüm ve muhasebeleştirilme esaslarını belirlemektir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 157). Arama ve değerlendirme ile ilgili varlıklar ilk kayda alınma sırasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Arama ve değerlendirme varlıkları daha sonraki ölçümlerinde maliyet bedelinden amortisman ve değer düşüklüğü değeri düşüldükten sonra ölçüme tabi tutulmaktadır. Defter değeri, geri kazanılabilir değeri aşan bir durumun bulunması halinde söz konusu varlık için değer düşüklüğü hesaplanmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 106).

3.4.9. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar (Bölüm 9)

Bu bölümün amacı finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin muhasebe ilkelerini ve ihraç ettiği özkaynak araçlarının muhasebeleştirilmesi esaslarını ele almaktır. (Ataman ve Gökçen, 2017: 111). Finansal araçlar bir işletmenin finansal varlığını artırırken başka bir işletmenin finansal yükümlülüğünü veya öz sermaye aracını arttıran sözleşmelerdir (BOBİ FRS, Par. 9.3). Finansal araçlar, finansal varlıklar, finansal yükümlülükler ve türev finansal araçlar olarak üç kısma ayrılabilir. BOBİ FRS'ye göre finansal varlık ve yükümlülükler şu şekilde sınıflandırılmıştır (Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 162):

- Alacak ve yükümlülükler
- Borçlanma araçları
- Özkaynak araçlarındaki yatırımlar
- Diğer finansal araçlar

Alacaklar ve borçlar: BOBİ FRS'ye göre senetli ve senetsiz alacaklar ve borçların değerlendirilmesinde vadeleri dikkate alınarak ayırım yapılmaktadır. Vadesi bir yıl ve

altı olan senetsiz alacak ve borçlar itibari değer ile vadesi bir yıl ve uzun olan senetsiz alacak ve borçlar ise itfa edilmiş (reeskont) değeri ile gösterilmelidir (BOBİ FRS, Par. 9.8). İşletmenin dönem sonları itibariyle tahsili şüpheli hale gelmiş bulunan ticari ve diğer alacakları için değer düşüklüğü karşılığı ayırması da gerekmektedir (Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 165).

Borçlanma araçları: BOBİ FRS'ye göre bankadaki mevduat, özel kesim ve devletin çıkardığı tahvil ve bonolar itfa edilmiş değer üzerinden değerlendirilir ve değer farkları kar ve zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.13).

Özkaynak araçlarındaki yatırımlar: Özkaynağa dayalı olarak finansal araçlara yapılan yatırımlar, borsada işlem görüp görmemelerine bağlı olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Borsada işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değeri ile borsada işlem görmeyenler ise maliyet değeri dikkate alınarak değerlendirilmektedir (Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 170).

Diğer finansal araçlar: Diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alımına ilişkin taahhütler maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararı düşülmektedir. Bunun dışında kalan diğer finansal araçlar hem ilk kayda alımında hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve ölçüm farkları kar veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 9.25,26).

3.4.10. İştiraklerde Yatırımlar (Bölüm 10)

Bu bölümün amacı diğer işletmelere yapılan yatırımların tespiti ve ölçülmesine ilişkin ilkelerin muhasebeleştirilmesidir. İştirak, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık olmayan işletmelerdir. Söz konusu iştirak üzerinde % 20 veya daha fazla oy hakkına sahip olunması durumunda önemli etkiden söz edilmektedir. Eğer tek başına kontrole sahip ise o zaman bağlı ortaklık veya müşterek kontrol olarak adlandırılmaktadır. BOBİ FRS ilk kayıtlarını maliyet bedeli üzerinden gerçekleştirmektedir (Alataş ve Kılıç, 2018: 467). İştirakler ilk muhasebeleştirme sonrasında maliyet veya özkaynak yönteminden biri kullanarak ölçülmektedir. Konsolide finansal tabloların ölçümünde ise özkaynak yöntemi kullanılmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 135).

3.4.11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (Bölüm 11)

Müşterek girişim iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 151). Müşterek kontrol ise bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması olarak tanımlanmaktadır. Kararların alınması için ilgili tarafların oy birliğinin sağlanması gerekmektedir (Doğan, 2017: 777). Müşterek kontrol edilmekte olan işletmelerin konsolide finansal tabloları özkaynak yöntemi ile raporlanmaktadır. Bireysel finansal tablolar ise özkaynak veya maliyet yöntemi ile raporlanabilmektedir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 471).

3.4.12. Maddi Duran Varlıklar (Bölüm 12)

Bu bölümde maddi duran varlıklar ile ilgili muhasebe işlemleri düzenlenmektedir. Maddi duran varlıklar ile ilgili olarak ilk kayda alma işlemlerinin yapılması, defter değerinin tespit edilmesi, amortisman hesaplamaları ve değer düşüklüğü konuları ele alınmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 159). Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeli dikkate alınarak ölçülmektedir. Maddi duran varlık eğer bir yıldan daha kısa vadeli alınmış ise vade farkı ayrıştırılmadan aktifleştirilir. Vade bir yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılarak ilgili dönemin kar veya zarar tablosunda finansman gideri olarak kaydedilmektedir. Maddi duran varlıklar ile ilgili borçlanma maliyetleri oluştukları zaman ilgili kar zarar hesabına yansıtılmaktadır. Fakat inşası bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar için borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine eklenmektedir. Maddi duran varlıklar ilk kayıt sonrasındaki ölçümlerinde birikmiş değer düşüklüğü ve birikmiş amortisman tutarları indirildikten sonra maliyet veya yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden değerlendirilmektedir. Eğer bir maddi duran varlık için yeniden değerlendirme uygulanır ise bu varlığın içinde bulunduğu sınıftaki tüm maddi duran varlık kalemleri için yeniden değerlendirme işlemi yapılmaktadır (Alataş ve Kılıç, 2018: 469). BOBİ FRS'ye göre duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur. Amortisman hesaplanmasında kullanılan faydalı ömür işletme tarafından tespit edilmektedir. Amortisman tabi olan tutar, defter değerinden kalıntı değeri

düşülmesi yoluyla bulunmaktadır. Muhasebe standartlarında doğrusal amortisman, hızlandırılmış amortisman ve üretim miktarı yöntemleri kullanılabilir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 472).

3.4.13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Bölüm 13)

Bu bölüm amacı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerini düzenlemektir. İşletmeler tarafından kira geliri, değer artışı veya bunların ikisini birden elde etmek amacıyla elde ettikleri gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 159). Yatırım amacı ile elde tutulan gayrimenkuller ilk kayda alma esnasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda alma sonrasında gerçeğe uygun değer ya da maliyet yöntemi kullanarak ölçülebilmektedir (BOBİ FRS, Par. 13.5, 7).

3.4.14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Bölüm 14)

Bu bölümde maddi olmayan duran varlıklara (MODV) ilişkin muhasebe ilkeleri ele alınmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alma sırasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. MODV ilk kayıttan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklükleri düşüldükten sonra maliyet üzerinden ölçülmektedir. Bir yıldan kısa süreli alınmış bulunan MODV vade farkı ayrıştırmadan muhasebeleştirilirken, bir yıldan daha uzun sürede satın alınmış ise vade farkı ayrıştırılmaktadır. Borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde kar veya zarara yansıtılmaktadır. Ancak oluşturulması bir yıldan daha uzun süre alan borçlanma maliyetleri MODV maliyetine dahil edilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 159). BOBİ FRS'ye göre harcamanın araştırma ve geliştirme niteliğinde olmasına göre sınıflandırılması gerekmektedir. Yapılan faaliyet araştırma nitelikli ise kar veya zarara kaydedilmektedir. Geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar ise belirli koşulların sağlanması şartı ile aktifleştirilmesi mümkündür. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri birbirinden ayıramaz ise bir bütün olarak gider yazılır (Alataş ve Kılıç, 2018: 471). Sınırlı ömre sahip bulunan MODV itfaya tabi tutulur. Maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değeri indirilmesi sonucu bulunan tutar üzerinden itfa gerçekleşir. Kullanılan gün esasına göre

kıst Amortisman uygulanmaktadır. Varlığın ömrü belirsiz ise beş yıldan az on yıldan çok olmayacak şekilde işletmece belirlenecek süre içinde itfa gerçekleştirilir (BOBİ FRS, Par. 23-27).

3.4.15. Kiralamalar (Bölüm 15)

Bu bölümün amacı kiralama işlemlerinin kiracı ve kiraya veren tarafından kayda alınımı ve ölçümüyle ilgili muhasebeleştirme ilkelerini ortaya koymaktır. İki tür kiralama bulunmaktadır. Bunlardan ilki geleneksel kiralama diğeri ise finansal kiralama. Finansal kiralama işleminin ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değer veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden muhasebeleştirme yapılmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 159). Finansal kiralamaya tabi bulunan varlık ilgili olduğu maddi duran varlık hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmektedir. Finansal kiralamada amortisman tutarı kiracı tarafından ayrılmaktadır. BOBİ FRS'ye göre amortisman süresi eğer söz konusu varlığın mülkiyeti kiracıya geçecekse söz konusu varlığın faydalı ömrü, mülkiyetin kiracıya geçeceğinin belli olmadığı durumlarda finansal kiralama süresi ile varlığın faydalı ömründen kısa olanı kullanılmalıdır. Faydalı ömür, işletmenin geçmiş tecrübesine dayanılarak tespit edilmektedir. Kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ile finansman giderlerinin ayrıştırılması gerekmektedir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 474).

3.4.16. Devlet Teşvikleri (Bölüm 16)

Bu bölümün amacı devlet teşvikleri ve sağlanan yardımlara ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (Ataman ve Gökçen, 2017: 159). Devlet teşvikleri eğer bir performans şartına bağlı değil ya da performans şartını önceden sağlamışlar ise işletmece elde edildiklerinde kar veya zarara yansıtılmaktadır. Belirli bir performans şartının yerine getirilmesi gerektiren teşvikler ise performans şartı karşılandığında kar veya zarara yansıtılmaktadır. Teşvik alınan veya alınacak olan varlık gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 16.7, 8).

3.4.17. Borçlanma Maliyetleri (Bölüm 17)

Bu bölümün amacı borçlanma maliyetlerinin kayda alınması amaçlarının düzenlenmesidir. Üretilmesi, inşası veya oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süre alan stoklar, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilir ve söz konusu varlık satışa hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine dahil edilmektedir (BOBİ FRS, Par. 17.2).

3.4.18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Bölüm 18)

Bu bölümün amacı varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarda yer almasını önlemek amacıyla değer düşüklüğüne tabi tutulmasına ilişkin muhasebe düzenlemelerini ele almaktadır. Bu kapsamda varlıklarla ilgili ortaya çıkan değer düşüklüğü zararları ve hesaplamaları ile bu zararların iptal edilmesi konuları ele alınmaktadır (BOBİ FRS, Par. 18.1). Değer düşüklüğüne tabi tutulan varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerinden büyük ise aradaki fark değer düşüklüğü olarak muhasebeleştirilmektedir (Doğan, 2017: 779). Varlığın daha önceki değerlemeden değer artışı bulunması durumunda, değer düşüklüğü değer artış fonundan düşülmektedir. Şerefiye amortisman konusu yapılamaz değer düşüklüğü testine tabi olur (Şen ve Özbirecikli, 2018: 779).

3.4.19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (Bölüm 19)

Bu bölümün amacı; karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara ilişkin muhasebe ilkelerini ele almaktır. Karşılıkların kayda alınması ve ölçümü ile koşullu varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı bu bölümde ele alınmaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 229). BOBİ FRS'ye göre karşılıklar yapılması beklenen en gerçekçi tahmin dikkate alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, Par. 19.9). Kıdem tazminatı, kıdeme esas ücret üzerinden hesaplanmaktadır ve cari dönemin finansal tablolarına yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 19.17). İşletme, koşullu varlık ve yükümlülüklerini finansal tablolara yansıtmamaktadır. Söz konusu varlık ve yükümlülükler finansal tablo dipnotlarında kısaca açıklanmalıdır (Ataman ve Gökçen, 2017: 233).

3.4.20. Yabancı Para Çevirim İşlemleri (Bölüm 20)

Bu bölümde işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkelerini ve finansal tabloların başka bir para cinsinden sunulması durumunda yapılması gereken çevirim işlemlerini ele almaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 241). Yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınması sırasında, yabancı para cinsindeki tutar işlem tarihindeki spot kur hesaplanarak ağırlıklı kullanılan para birimine dönüştürülmektedir (BOBİ FRS, Par. 20.13). Parasal olmayan kalemler maliyet bedeli ile ölçülüyor ise işlem tarihinde geçerli olan kurdan, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülüyor ise gerçeğe uygun değerın tespit edildiği günkü spot kurdan çevrilmektedir (Doğan, 2017: 780)

3.4.21. İş Birleşmeleri (Bölüm 21)

Bu bölümün amacı, iş birleşmesi sonucunda elde edilen varlıkların, yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri ile şerefiyenin ölçümünü ortaya koymaktır (Ataman ve Gökçen, 2017: 257). Standarda göre iş birleşmesi, ayrı iş veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak amacıyla bir araya gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu süreç ile edinen taraf, edinilen tarafın kontrolünü ele geçirmektedir (BOBİ FRS, Par. 21.2). Satın alma yöntemine göre edinilmiş işletmenin varlık ve yükümlülükleri gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir. Birleşme tarihinde ortaya çıkan şerefiye varlık olarak kayda alınmakta ve itfa edilmektedir. Eğer edinen işletmenin payı maliyetinden fazla olması durumunda negatif şerefiye söz konusu olur ve ortaya çıkan kazanç kar ve zarar tablosuna aktarılmaktadır (Doğan, 2017: 780, 781).

3.4.22. Konsolide Finansal Tablolar (Bölüm 22)

Bu bölümün amacı; işletmelerin bağlı ortaklıklarına yapmış oldukları yatırımları muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tabloların hazırlanma ilkelerini ortaya koymaktır (Ataman ve Gökçen, 2017: 257). BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır. Orta boy

işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemeleri isteğe bırakılmıştır (BOB  FRS, Par. 22.14; 22.10). Konsolide finansal tablolar tam konsolidasyon yöntemine göre hazırlanmaktadır. Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklıklar ise maliyet veya  zkaynak yöntemi uygulanarak ölçülmektedir (şen ve  zbirecikli, 2018: 480).

3.4.23. Gelir  zerinden Alınan Vergiler (Bölüm 23)

İşletmelerin finansal tablolarındaki işlem ve olaylarla ilgili olarak ortaya çıkan cari ve sonraki döneme ait vergilerin kayda alınması gerekmektedir. Söz konusu kayıt olarak alınmış bulunan vergi dönem vergisi ve ertelenmiş vergilerden oluşmaktadır. Büyük işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Orta büyüklükteki işletmeler ise ihtiyari olarak ertelenmiş vergi tutarını sunabilirler (Ataman ve Gökçen, 2017: 257).

3.4.24. Ara Dönem Finansal Raporlama (Bölüm 24)

Bu bölümün amacı, ara dönemde sunulmakta bulunan finansal tabloların asgari içeriği ile ara dönem finansal raporlarda uygulanacak ölçüm ve kayda alma ilkelerini ortaya koymaktır (BOB  FRS, Par. 24.1). Ara dönem finansal tablolar yıllık ve  zet finansal tablolarda ihtiyaca uygun olarak sunulmakta bulunan tüm bilgileri içerecek şekilde düzenlenmelidir (BOB  FRS, Par. 24.3).

3.4.25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Bölüm 25)

Bu bölümün amacı, yüksek enflasyonlu bir ekonomik ortamda faaliyetlerini sürdürmekte olan işletmelerin finansal tablolarını nasıl düzenlemeleri gerektiğini ortaya koymaktır. İşletmeler yüksek enflasyon ortamında finansal tablolarını düzeltmek zorundadırlar (Ataman ve Gökçen, 2017: 314).

3.4.26. Dipnotlar (Bölüm 26)

Bu bölümde, finansal tablo dipnotlarının nasıl sunulması gerektiğine ilişkin ilkeler ele alınmakta ve diğer bölümde ele alınan konulara ilave olarak ayrıntılı dipnot açıklamaları bulunmaktadır (BOBİ FRS, Par. 26.1).

3.4.27. Geçiş Hükümleri (Bölüm 27)

Bu bölüm daha önce TFRS'ye veya başka bir finansal raporlama setine göre finansal tablo hazırlamış veya daha önce finansal tablo hazırlamamış olan işletmelerin ilk kez hazırladığı finansal tablolara bu standart uygulanır (BOBİ FRS, Par. 27.1).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın son bölümünde, İstanbul ilinde faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışmakta olan bağımsız denetçilerin, BOBİ FRS ile ilgili algı ve bilgi düzeyleri ve aralarındaki ilişkiler, tanımlayıcı özellikler çerçevesinde belirlenmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ilk olarak UFRS ile ilgili algı ve bilgi düzeylerinin tespitine yönelik yapılmış olan ulusal ve uluslararası çalışmaların özeti sunulmuştur. Daha sonra çalışmanın konusu, amacı, kapsamı belirtilmiştir. Metodoloji kısmında ise bilgi toplama yöntemi olan anket çalışması, örneklem süreci, araştırmanın modeli, araştırmanın değişkenleri ve hipotezleri hakkında bilgi verilmiştir. En son kısımda ise analiz ve yorum gerçekleştirilmiştir.

4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeyine Yönelik Literatür Taraması

Bu bölümde son 10 yılda uluslararası muhasebe standartları ile ilgili bilgi ve algı düzeyinin tespitine yönelik yapılmış bulunan ulusal ve uluslararası çalışmaların bir özeti sunulmuştur. Bu bölümde ayrıca bu çalışmanın diğer çalışmalardan farklı olan yönleri de ortaya konmaya çalışılmıştır.

Öztürk ve Çarıkçı (2018), Akdeniz Bölgesinde çalışan meslek mensupları üzerine yapmış oldukları anket çalışması ile meslek mensuplarının BOBİ FRS algı düzeylerini tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların BOBİ FRS ile ilgili beklentilerinin olumlu yönde olduğu, buna karşılık BOBİ FRS ile ilgili düzenlenen eğitimleri yeterli görmedikleri tespit edilmiştir. Genç meslek mensupları ile daha yaşlı meslek mensupları arasında ve az tecrübeli meslek mensupları ile çok tecrübeli meslek mensupları arasında beklentiler açısından anlamlı farklılıklar tespit edilmiş, genç ve tecrübesiz meslek mensuplarının daha olumlu bir bakış açısına sahip olduğu görülmüştür. Buna ek olarak, BOBİ FRS mükellefine sahip olanların, olmayanlara kıyasla BOBİ FRS'yi diğer standart setlerinden farklı gördüğü sonucuna ulaşılmıştır. Aynı şekilde farkındalık, eğitim ve kolaylık faktörleri açısından BOBİ FRS eğitim

alanlarla almayanlar arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Ayrıca üniversitelerde yeterli eğitimin verilmediği ve bu yüzden UFRS uygulamalarını bilen öğrenci sayısının az olduğunun düşünüldüğü tespit edilmiştir. Katılımcılar, vergi uygulamalarına dönük raporlama yapmanın en önemli geçiş problemi olduğunu belirtmişlerdir.

Sakarya vd., (2018) tarafından Balıkesir ilinde odaya kayıtlı SM ve SMMM'lerin, BOBİ FRS'ye yönelik farkındalık ve bilinirlik düzeylerinin tespiti için bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonunda eğitim kurslarına katılanların, katılmayanlara göre bilgi ve farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların BOBİ FRS'nin kısa sürede benimsenip başarılı olacağı konusunda kararsız kaldıkları görülmüştür. Çalışmada standartların karmaşıklığı ve vergi uygulamalarına uymayan düzenlemeler en önemli olumsuz etkiler olarak görülmektedir.

Kara (2018) Van'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının TMS/TFRS hakkındaki bilgi düzeylerini ve düşüncelerini tespit etmek için Van SMMM Odası'na kayıtlı 83 muhasebe meslek mensubu üzerine anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının TMS/TFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu, TMS/TFRS uygulamalarının iş yüklerini arttıracığı, TÜRMOB tarafından verilecek olan eğitimlerin TMS/TFRS'nin uygulanma sürecini kolaylaştıracağı sonucuna ulaşılmıştır.

Eraslan (2018) Osmaniye ilinde odaya kayıtlı olan SM ve SMMM'ler üzerine anket çalışması gerçekleştirmiştir. Bu çalışmayla meslek mensuplarının standartlara bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda Türkiye'deki işletmelerin TMS/TFRS'ye geçmesi için gerekli olan şartların yeterli olgunluğa erişmediği, buna karşılık denetim faaliyetlerinin etkinleşeceği ve finansal tabloların anlaşılabilirliğinin artacağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yürekli ve Durak (2017), TFRS'nin getirmiş olduğu faydalara rağmen neden KOBİ'ler tarafından uygulanmadığının belirlenmesi amacı ile Denizli ilinde meslek mensuplarının TFRS algısı üzerine bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının TFRS'nin olumlu etkiler yaratacağına inandıkları ve özellikle yabancı sermayenin ülkeye çekilmesine yardımcı olacağını düşündükleri ortaya çıkmıştır. Ayrıca eğitime daha fazla önem verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ercan ve Büyükoğlu (2017) tarafından işletmelerin KOBİ TFRS algı düzeylerini tespit etmek için Gaziantep'te faaliyet gösteren 290 KOBİ üzerine bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda KOBİ'lerin büyük çoğunluğunun orta ve üzeri bilgi seviyesine sahip olduğu tespit edilmiştir. TFRS ile ilgili görüşlerin sektörlere göre farklılık gösterip göstermediği tek yönlü anova testiyle analiz edilmiş ve sektör gruplarının birbirlerinden anlamlı şekilde farklılaştıkları bulunmuştur.

Kaya (2015) Elazığ ilinde Odaya kayıtlı 74 muhasebe meslek mensubu üzerine yapmış olduğu anket çalışmasıyla, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ve Tam Set TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve düşüncelerini tespit etmeye çalışmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeylerinin yetersiz düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin KOBİ TFRS bilgi düzeylerinin tam set TFRS'ye oranla daha yüksek olduğu görülmüştür. Katılımcılar geçişte karşılaşılabilecek en önemli sorunun TFRS ve VUK arasındaki farklılıklardan kaynaklanacağını ifade etmişlerdir.

Yel ve Erdem (2015) Bolu SMMM odasına kayıtlı 93 meslek mensubu üzerine bir anket çalışması yapmıştır. Elde edilen veriler açıklayıcı faktör analizine tabi tutularak bir ölçek geliştirilmiştir. Daha sonra demografik özellikler ile faktör grupları arasında herhangi bir ilişkinin olup olmadığı yapılan ki-kare analizleri ile araştırılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda Bolu ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu, bununla birlikte UFRS hakkındaki bilgi ve beklentilerinin de yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Bengü vd., (2014) tarafından Niğde ilinde meslek mensupları üzerine bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amacı, meslek mensuplarının öğrenim düzeylerinin, yaşlarının, mesleki deneyimlerinin ve cinsiyetlerinin dikkate alınarak bu standartlara ait görüş, ilgi ve bakış açılarının ortaya konmasıdır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının demografik özelliklere göre algı düzeylerinin farklılaştığı tespit edilmiştir.

Sacarin, vd. (2013), Romanya'da 142 meslek mensubu üzerine anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucunda katılımcıların çoğunluğunun UFRS uygulamalarının yararlarının farkında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ancak katılımcıların çoğu UFRS uygulamalarının başlangıçta ulusal standartlarla birlikte uygulanmasını, daha sonra ise tamamiyle UFRS uygulamalarına geçilmesi gerektiğini

belirtmişlerdir. Katılımcılar mali riski geçiş sürecindeki en önemli zorluk olarak değerlendirmişlerdir. En önemli fayda ise yatırımcıların ihtiyacı olan karşılaştırılabilir bilginin sağlanması olarak görülmektedir. En önemli maliyet kalemini bilgisayar sistemlerinin değişiminin yaratacağı, buna karşılık UFRS uygulamalarının yaratacağı faydanın maliyetinden çok daha fazla olacağı tespit edilmiştir.

Fidan ve Cinit (2013) tarafından Eskişehir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki bilgi düzeylerini tespit etmek ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Anket sonuçlarından elde edilen veriler, Ki-Kare, Independent Sample T-Testi ve Anova testleri ile analiz edilmiştir. Meslek mensupları arasında cinsiyet, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe değişkenleri açısından anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeylerinin düşük olduğu bulunmuştur. Meslek mensupları TFRS uygulamalarının mesleklerini zorlaştıracığı görüşünde olduklarını belirlemişlerdir.

Hatunoğlu vd., (2013), Kahramanmaraş'ta 46 adet işletme üzerine gerçekleştirdikleri anket çalışması ile muhasebeden sorumlu yöneticilerin TFRS konusundaki bilgi düzeylerini ve sebep olacağı etkileri nasıl değerlendirdiklerini belirlemeye çalışmışlardır. Söz konusu yöneticilerin standartlar konusunda bilgi seviyelerinin yeterli olmadığı, ancak TFRS'nin olumlu etkilere sebep olacağını düşündükleri ortaya çıkmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların eğitim düzeyleri arttıkça TFRS'nin sebep olacağı etkilere daha yüksek seviyede katıldıkları görülmektedir. Katılımcılar, TFRS'nin karmaşık bir yapısının olmasını ve üst düzey mesleki eğitim gerektirmesini en önemli iki sorun olarak değerlendirmişlerdir.

Hacıhasanoğlu vd., (2012), meslek mensuplarının KOBİ TFRS konusundaki bilgi düzeyleri ile bakış açılarının belirlenmesi amacı ile Ankara ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin düşük olduğu, ancak KOBİ TFRS'nin olumlu etkiler yaratacağına inandıkları görülmektedir. Katılımcıların KOBİ TFRS ile ilgili verdikleri ifadelerin demografik özelliklere göre anlamlı farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir.

Köroğlu ve Doğan (2012), TFRS hakkında meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ve meslek mensupları arasında görüş ayrılıklarının bulunup bulunmadığı konusunda

Marmaris ilçesinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerine anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Yapılan anket çalışması sonucunda, meslek mensuplarının TFRS konusunda yeterli bilgi seviyesine sahip olmadığı anlaşılmıştır. Meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin öğrenim durumu ve mesleki tecrübeye bağlı olarak değiştiği tespit edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda eğitim seminerleri, hesap planının ve muhasebe paket programlarının standartlara uyumlu hale getirilmesi halinde problem çıkmayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Can ve Gör (2011), Ankara ve Çankırı ilinde faaliyet gösteren 142 meslek mensubunun TFRS ile ilgili bilgi düzeylerinin tespiti için bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Meslek mensuplarının TFRS hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları tespit edilmiştir. Ancak meslek mensupları, TFRS'nin dilinin yeterince açık olmadığını ve meslek mensuplarının eğitime ihtiyaç duyduğunu belirtmişlerdir. Buna karşılık meslek mensupları, TFRS ile muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlanacağını ve standartlar ile denetim mekanizmasının daha kolay işleyeceğini düşünmektedirler.

Dinç ve Atabay (2011), Trabzon ve çevresindeki mali müşavirlerin TFRS ile ilgili bilgi seviyelerini tespit etmek ve uygulama noktasında ortaya çıkabilecek faktörleri belirlemek amacıyla bir anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda mali müşavirlerin bilgi düzeylerinin yetersiz seviyede olduğu bulunmuştur. Buna karşılık, meslek mensuplarının bilgi ve tecrübe düzeyi yükseldikçe, TFRS'nin olumlu sonuçlar doğuracağına olan inançlarının arttığı görülmektedir.

Güneş vd. (2011), Elazığ ve Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak çalışan meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkındaki bilgi düzeylerini ölçmek, beklenti ve görüşlerini ortaya koymak amacı ile anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin oldukça yetersiz seviyede olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensupları KOBİ TFRS'nin başarılı olarak uygulanabilirliği konusunda zayıf bir inanca sahip oldukları ortaya çıkmıştır.

Gençtürk vd. (2011), KOBİ TFRS'nin muhasebe mesleğine katkısı ve meslek mensuplarının KOBİ TFRS bilgi düzeyi ve KOBİ TFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla Antalya, Isparta ve Burdur'da meslek mensupları üzerine bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket çalışması sonucunda meslek mensuplarının KOBİ TFRS'nin olumlu katkılar sağlayacağını düşündükleri

belirlenmiştir. Meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip oldukları ve meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri iller, öğrenim seviyeleri ile anketteki ifadelerle verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel anlamlı farklar bulunmuştur.

Kurcan vd. (2011), Antalya ve Alanya’da faaliyet gösteren meslek mensuplarının hem ulusal hem de uluslararası muhasebe standartları konusundaki bilgi birikimi ve bakış açılarını anket yöntemiyle belirlenmeye çalışmıştır. Meslek mensuplarının hem ulusal hem de uluslararası muhasebe standartları konusunda bilgi birikimlerinin yetersiz olduğu, uygulamaları karmaşık ve uygulaması zor olarak algıladıkları belirlenmiştir.

Navarro ve Bastida (2010), ulusal işletmelerin UFRS’nin adaptasyonu ile ilgili algı düzeylerini tespit etmek için İspanya’da bir anket çalışması yapmıştır. Anket İspanya’daki 63 işletmede çalışan finans ve muhasebe müdürü üzerine gerçekleştirilmiştir. Katılımcılar UFRS’yi karar verme sürecine katkı sağlayan yüksek kaliteli bir düzenleme olarak algılamaktadır. Ayrıca katılımcılar UFRS ve İspanyol muhasebe standartları arasında büyük farklar olduğunu belirtmişlerdir. Katılımcılar UFRS’nin çok kapsamlı ve karışık olduğunu, bu yüzden bazı durumlar için maliyet yönünden etkin olmadığını düşünmektedirler. Katılımcılar UFRS’nin ulusal muhasebe standartlarından daha uygun bir standart seti olduğunu düşünmemektedirler.

Rezaee ve Smith (2010) yapmış olduğu anket çalışmasında, akademisyenler ve uygulayıcıların, ABD’deki US GAAP ve UFRS’nin uyumlaştırılması ile ilgili bakış açılarını değerlendirmeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların çoğunluğunun UFRS’ye dayalı etkili bir uyumlaştırmanın başta denetçiler ve analistler için yararlı sonuçlar doğuracağını düşündüğü belirlenmiştir. Ayrıca, UFRS’ye geçişte standartların oluşturulması, kapsamlı ve maliyet gerektiren değişiklikleri gerekli kılacağı düşünülmektedir.

Erdoğan ve Dinç (2009) meslek mensuplarının UFRS hakkındaki ne kadar bilgi sahibi olduklarını, bilgilerini ne seviyede kullandıklarını ve meslek mensuplarının düşünceleri arasında farklılık olup olmadığını tespiti için her bölgeyi temsilen, en az bir şehir belirlenerek anket çalışmaları yapılmıştır. Elde edilen verilerin analizi için tek yönlü anova ve karşılaştırma analizi yapılmıştır. Araştırma sonucunda YMM’lerin diğer meslek mensuplarına nazaran, UFRS hakkında yüksek seviyede bilgiye sahip olduğu belirlenmiştir. Yüksek mesleki ünvana sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerindeki yüksek olduğu görülmektedir. Benzer şekilde eğitim seviyesi yüksek

meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkındaki bilgi düzeyinin diğerlerine göre anlamlı şekilde daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Son 10 yılda uluslararası muhasebe standartları ile ilgili bilgi ve algı düzeyinin tespitine yönelik yapılmış çalışmalar incelendiğinde, yapılmış olan ulusal çalışmaların çoğunluğunun odalara kayıtlı SMMM'ler ve SM'ler üzerine gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu çalışmaların büyük bir kısmında söz konusu meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yetersiz seviyede olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla, uluslararası muhasebe standartlarının etkilerini daha iyi değerlendirebilmek için, bilgi düzeyi yüksek olduğu düşünülen bağımsız denetçiler üzerine bu çalışmanın gerçekleştirilmesinin daha doğru bir değerlendirme yapılmasına imkan vereceği düşünülmektedir. Ayrıca katılımcıların konu hakkındaki bilgi düzeyleri ile farkındalık seviyeleri arasındaki ilişkinin tespitine yönelik yeterli sayıda çalışma yapılmadığı görülmektedir. Çalışma bu yönüyle literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu, Türkiye'nin İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili olumlu-olumsuz algı düzeyleri ve bilgi düzeyleri arasındaki ilişkinin tespiti ile tanımlayıcı özellikler açısından bilgi ve algı düzeylerinin nasıl farklılaştığını ortaya koymaktır.

Günümüzde ticari sınırların ortadan kalkmasıyla birlikte, uluslararası finansal raporlama artık Türkiye'de dahil olmak üzere tüm dünyada kendine daha önemli bir yer edinmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirilmesi için teorik kısımda belirtildiği gibi ulusal kurum ve kuruluşlar tarafından birçok çalışmada bulunulmuştur. Söz konusu standartların uyumlaştırılması noktasında önemli gelişmeler sağlanmasına rağmen, Türkiye'nin bir geçiş süreci içinde olduğu, adaptasyon ve uygulama konularında hala sorunlar yaşandığı görülmektedir. TTK'nın 2012'de kabul edilmesine kadar geçen sürede TFRS'nin sadece SPK hükümleri altında faaliyet gösteren işletmeler ile sınırlandırılması ve daha sonra yeni TTK ile birlikte tüm işletmeleri kapsamı sonucunda uygulamada birçok sorun ortaya çıkmıştır. Bu yüzden KGK, TFRS'nin uygulanmasını KAYIK kapsamındaki işletmeler ile sınırlı tutmuştur. Diğer işletmelerin ise MSUGT kapsamında raporlama yapmaya devam etmelerini hükme bağlamıştır.

TFRS'nin uygulanması noktasında yaşanan bu adaptasyon problemleri Türkiye gibi vergisel amaçlar doğrultusunda raporlama yapan ve kural bazlı muhasebe standartları benimsemiş olan bir ülkenin, uluslararası muhasebe standartlarına ne kadar hazır olduğu sorusunu gündeme getirmiştir. Küresel raporlama ihtiyaçları doğrultusunda bağımsız denetime tabi fakat TFRS kapsamı dışındaki işletmelerin, uymaları gerekli olan UFRS ile uyumlu ve TFRS'nin daha basitleştirilmiş bir şekli olan BOBİ FRS Temmuz 2017'de Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS ile birlikte benzer adaptasyon problemlerinin tekrar yaşanıp yaşanmayacağı ve ilgili tarafların söz konusu standartlara ne kadar hazır olduğu sorusu gündeme gelmiştir. Bu çalışma, bağımsız denetime tabi işletmeleri denetleyecek olan denetçilerin, BOBİ FRS hakkındaki olumlu ve olumsuz algı ve bilgi düzeylerinin tespiti, standartların Türkiye'de etkin şekilde uygulanabilirliği ve kabulü konusunda fikir sağlayacaktır.

Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren BOBİ FRS'nin henüz yeni bir raporlama sistemi olması ve hali hazırda BOBİ FRS ile ilgili çok az sayıda çalışmanın olması bu çalışmanın önemini arttıran bir başka husustur. Konu ile ilgili önceden fazla araştırma yapılmamış olması nedeniyle bu çalışmanın daha sonra hazırlanacak benzer çalışmalara önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca sanayileşmenin yüksek olduğu ve BOBİ FRS kapsamındaki orta ve büyük işletme sayısının çok fazla olduğu İstanbul gibi bir ilde, BOBİ FRS ile yakından ilişkili olan bağımsız denetçiler üzerine bu çalışmanın yapılmış olmasının, sağlıklı sonuçlar alınmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bunun yanında bu çalışma yetkililere BOBİ FRS'nin uygulamaya dönük problemleri noktaları hakkında fikir vermesi beklenmektedir.

4.3. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın genel amacı, BOBİ FRS'ye geçiş sürecinde ilgili tarafların söz konusu değişikliklere ne kadar hazır olduğu konusunda bilgi sahibi olmaktır. Bu genel amaca bağlı olarak belirlenen alt amaçlar ise şu şekildedir;

- Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeyleri ile BOBİ FRS algı düzeyleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi,
- Bağımsız denetçilerin yaş, cinsiyet, eğitim vb. tanımlayıcı özellikleri ile BOBİ FRS bilgi ve BOBİ FRS algı düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar bulunup bulunmadığının ortaya konulması,

- Bağımsız denetçilerin literatür taramasıyla belirlenen uluslararası muhasebe standartlarının neden olacağı olumlu ve olumsuz etkileri nasıl değerlendirdiklerini ortaya koymak,
- BOBİ FRS kapsamında denetim yapacak olan bağımsız denetçilerin söz konusu standartlarla ilgili bilgi düzeylerinin ne seviyede olduğunu tespit etmektir.

4.4. Evren ve Örneklem

Türkiye genelinde faaliyet gösteren toplam KGK'na kayıtlı 258 bağımsız denetim kuruluşundan 139'u İstanbul ilinde bulunmaktadır www.denkur.kgk.gov.tr (15.08.2018). Bir başka ifade ile Türkiye'deki toplam bağımsız denetim kuruluşlarının yarısından fazlası, sanayileşmenin yoğun olduğu İstanbul ilinde faaliyet göstermektedir. Dolayısıyla çalışmanın evrenini, İstanbul ilinde faaliyet gösteren 139 bağımsız denetim kuruluşunda çalışan 1.609 YMM ve SMMM unvanına sahip bağımsız denetçi oluşturmaktadır.

Minimum örneklem sayısının tespitinde basit tesadüfi örneklem yöntemi kullanılmıştır. Basit tesadüfi örneklem evreni bir bütün olarak ele almaktadır. Bu yöntem, evreni oluşturan unsurların örneğe girme şansının tamamen eşit olduğunu, evreni oluşturan unsurlar arasında herhangi bir tabakalaşma veya kümeleşmenin bulunmadığını varsaymaktadır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 57). Bu çalışmada minimum örneklem büyüklüğünün 1609 ana kütle için, % 95 güvenirlilik düzeyi ve % 5 örneklem hatası ile 310^* olması gerektiği basit tesadüfi örneklem formülü** kullanılarak hesaplanmıştır.

* Formül yardımı ile bulunan değer ayrıca www.surveystem.com/sscalc.htm sitesinde ana kütle ve güven aralığı değerleri girilerek kontrol edilmiş ve aynı değer bulunmuştur.

** Söz konusu formül Ay ve Koç (2014)'un çalışmasından alınmıştır.

n = örneklem büyüklüğü

N = ana kütle

d = örnekleme hatası

p = incelenecek olayın görünüş sıklığı (olasılığı)*

q = incelenecek olayın görülmeyiş sıklığı

z = örneklem hatası için alınan sabit değer**

$$n = \frac{N.z^2.p.q}{N.d^2 + z^2.p.q}$$

$$n = \frac{1.609.1,96^2.0,5.0,5}{1609.0,05^2 + 1,96^2.0,5.0,5}$$

$$n = \frac{1.609.1,96^2.0,5.0,5}{1609.0,05^2 + 1,96^2.0,5.0,5}$$

$$n = \frac{1.545,2836}{4,0225 + 0,9604} = \frac{1.545,2836}{4,9829} = 310.11$$

Tesadüfî örneklem yöntemine göre 310 ve daha üstü sayıda elde edilecek cevaplayan sayısının, ana kütleli yeterli derecede temsil edeceği ve çalışma kapsamında elde edilen 379 adet anket formu ile istenenin üzerinde bir sayıya ulaşıldığı tespit edilmiştir.

4.5. Varsayımlar ve Kısıtlar

Katılımcıların anket formlarını doldururken, anketi oluşturan BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirme ve BOBİ FRS olumlu-olumsuz algı düzeyi ile ilgili ifadeleri anlayıp doğru değerlendirebilecek kişisel beceriye, bilgiye ve uygun çevresel koşullara sahip oldukları kabul edilmiştir. Ayrıca katılımcıların herhangi bir önyargı içinde

* Eğer ana kütle homojen ise yani benzer özellikler gösteriyor ise p=0,9, Q=0.1 olarak alınmalıdır. homojenlikten uzaklaşıldıkça “p” değeri düşürülürken “q” değeri düşürülen “p” değeri kadar artırılır. Önemli olan nokta p + q = 1 eşitliğinin hiçbir zaman bozulmayacağıdır. Ana kütleli tamamen heterojen olduğu varsayılan durumlar için hatayı maksimum yapan oran yani p=0.5 değeri kullanılmaktadır ve hesaplamalar bu değer üzerinden yapılmaktadır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 70).

** 0.05 hata payı öngörüldüğünde z değeri z değeri tablosunda 1,96 olarak yer almaktadır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 70).

olmadan anketi oluşturan ifadelerle açık ve objektif olarak yanıt verebilecekleri varsayılmıştır.

Bu araştırmanın sonuçları, benzer çalışmaların sonuçlarından kültürel, kurumsal ve ülkesel farklılıklar nedeniyle ayrışabilmektedir. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlar bu çalışmanın evrenini oluşturan bağımsız denetçilerin görüşlerini yansıtmakta ve bu kitleden elde edilen verilerle sınırlı olmaktadır.

Söz konusu anketin başlıca kısıtları ise şunlardır;

1. Her anket çalışmasında karşılaşılabilecek muhtemel olan anket ile ilgili yapısal sorunlar bu çalışma içinde söz konusudur. Tüm anket çalışmalarında karşılaşılabilecek sorunlar arasında; verilen cevabın yanıtlayıcı tarafından yeterince dikkatli bir şekilde okunmaması veya ilgi gösterilmemesi; kişilerin vakit ayırmaktan kaçınmaları neticesinde cevap verme seviyelerinin düşük olması, bunun ise genelleme yapmayı zorlaştırması; anket ile elde edilen bilgilerin ölçü ve tartı gibi araçlar ile elde edilmiş somut veriler içermemesi, tamamen kasıtlı veya kasıtsız hata içerebilecek beyanlara dayanıyor olması; bu teknik ile sadece yüzeysel bilgi elde edilebilmesi gibi yapısal sorunlar yer almaktadır (Birsen, 2007: 88).

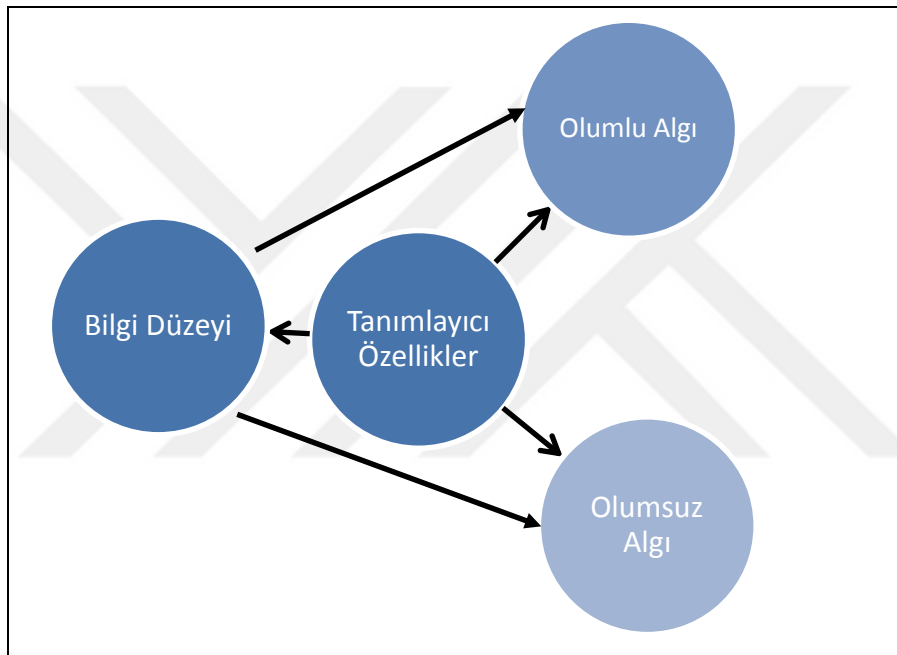
2. Geniş kapsamlı araştırmalar, para ve zaman gerektirmektedir. Dolayısı çalışma sadece İstanbul ili ile sınırlı tutulmuştur. Türkiye'nin tümünü içerecek şekilde çalışma, hem süre açısından hem de mali ve teknik sınırlamalar nedeniyle gerçekleştirilememiş, bunun yerine Türkiye'de faaliyet gösteren denetçilerin çoğunluğunun bulunduğu İstanbul ili araştırma kapsamını oluşturmuştur.

3. BOBİ FRS'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin BOBİ FRS hükümlerine göre mali tablolarını düzenleme zorunluluğunun getirilmesi ve bağımsız denetimin gün geçtikçe artan önemi, bağımsız denetçilerin iş yükünü de aynı derecede arttırmıştır. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin iş yoğunlukları nedeniyle anket çalışmasına yeterli zaman ayıramadıkları gözlemlenmiştir. Denetçilerin yaptıkları denetim çalışmaları kapsamında iş yerlerinde olmamaları nedeniyle denetçilere ulaşılmasında sıkıntılar yaşanması araştırmanın kısıtları arasında yer almaktadır.

4.6. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler

Araştırma tarama modelinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya konu olan şeyin kendi koşulları içinde, olduğu gibi tanımlanması ve herhangi bir şekilde onu değiştirme çabasına girmeden olduğu gibi gözlemlenip belirlenmesi “tarama modeli” olarak adlandırılır. (İslamoğlu ve Alniaçık, 2016: 99, 100). Araştırmaya ilişkin amaçlar ve hipotezler dikkate alındığında araştırma modeli şekil 17’deki gibi oluşturulmuştur.

Şekil 17 Araştırmanın Modeli



Hipotez, araştırılmakta olan problemle ilgili olarak doğruluğu ve yanlışlığı test edilmemiş olan bir önerme, amacın yargı bildiren şekliyle ifadesidir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 175). Araştırmanın amaçları doğrultusunda 4 ana hipotez, 18 alt hipotez belirlenmiştir. Araştırma ilişkin belirlenen hipotezler şu şekildedir:

H1: BOBİ FRS bilgi düzeyi ile olumlu algı düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H2: BOBİ FRS bilgi düzeyi ile olumsuz algı düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H3: Bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikleri ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3,a: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3,b: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3,c: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3,d: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3,e: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3,f: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4: Bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikleri ile BOBİ FRS algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,a: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,b: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,c: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,d: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,e: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,f: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,g: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,h: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,i: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,i: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,j: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4,k: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

4.7. Veri Toplama Yöntemi ve Ölçekler

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Literatürde belirlenen ifadeleri doğru şekilde aktarabilmek amacıyla daha önceden güvenilirlikleri ve geçerlilikleri yapılmış olan ölçeklerden söz konusu ifadeler anket formuna açık bir şekilde geçirilmiştir. İfadelerin Türkçeye uyarlanması aşamasında, söz konusu ölçeklerdeki İngilizce ifadeler, İngilizce dil becerisi yüksek farklı kişilerce Türkçeye çevrilmiş ve araştırma soruları en anlaşılır ifadeleri içerecek şekilde Türkçe oluşturulmuştur. Daha sonra bu sorular tekrar İngilizceye çevrilerek anlam farklılıklarının olup olmadığı kontrol edilmiştir.

Anket çalışması için anket formları hem bilgisayar ortamında online olarak, hem de yazılı form olarak hazırlanmıştır. Hazırlanan anketler konusunda uzman bir araştırma şirketi tarafından hem internet, hem de yüz yüze görüşme yoluyla bağımsız denetçilere uygulanmıştır.

Araştırma amaçları doğrultusunda oluşturulan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci kısım bağımsız denetçilerin kişisel ve demografik özelliklerine dair istatistiksel verilerin toplanması için oluşturulmuş bulunan kişisel bilgi formudur. İkinci kısım, bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkındaki olumlu ve olumsuz algı düzeylerinin ölçülebilmesi amacı ile oluşturulmuş bulunan BOBİ FRS algı ölçeğidir. Üçüncü kısım ise bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkındaki bilgi düzeylerinin ölçülebilmesi için oluşturulmuş BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeğidir. İkinci ve üçüncü bölüme ait algı ve bilgi düzeyini ölçmeyi amaçlayan anket soruları 1 ile 5 arasında değerlendirme seçeneklerini içermektedir. Ölçek, 1 rakamı “kesinlikle katılmıyorum”, 2 rakamı “katılmıyorum”, 3 rakamı “ne katılıyorum, nede katılmıyorum”, 4 rakamı “katılıyorum” 5 rakamı ise “kesinlikle katılıyorum” ifadesini temsil edecek şekilde 5’li Likert olarak hazırlanmıştır.

Kişisel Bilgi Formu: Anket formunun birinci bölümünü (7 soru) kişisel bilgi formu oluşturmaktadır. Kişisel bilgi formu kategorik olarak hazırlanmış bulunan ve katılımcıların, cinsiyet, yaş, tecrübe, mesleki unvan, eğitim durumu gibi tanımlayıcı özelliklerini tespit etmeyi amaçlayan sorulardan oluşmaktadır. Bu kısımda ayrıca bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili genel düşüncelerini anlamak ve BOBİ FRS eğitim durumları hakkında bilgi almak için düzenlenmiş bulunan sorularda yer almaktadır.

BOBİ FRS Algı Ölçeği: Literatür çalışması ile uluslararası muhasebe standartlarının sebep olabileceği olumlu ve olumsuz etkiler belirlenmiştir. Söz konusu etkiler, bu çalışmanın algı ölçeğini oluşturan ifadelerin dayanağını oluşturmaktadır. 2018 yılından itibaren Türkiye’de bağımsız denetime tabi işletmeler mali tablolarını BOBİ FRS’ye uygun olarak hazırlayacaklardır. Bu noktada geçiş sürecinde olan Türkiye’nin, söz konusu değişikliklere ne kadar hazır olduğunu anlayabilmek amacı ile literatürde belirlenen olumlu ve olumsuz ifadeler, konu hakkında yetkin olduğu düşünülen bağımsız denetçilere sorulmuştur. Bu sayede, BOBİ FRS’nin sebep olabileceği etkilerin bağımsız denetçiler tarafından nasıl algılandıkları belirlenmeye çalışılmıştır. BOBİ FRS algı ölçeği iki faktörden oluşmaktadır. Birinci faktör, olumlu algıyı ölçmeye dönük olarak hazırlanmış bulunan 13 ifadeden oluşmaktadır. İkinci faktör ise olumsuz algıyı ölçmek için oluşturulmuş 11 adet ifadeyi içermektedir.

Literatür taraması sonucu belirlenen ve çalışmanın olumlu algı ölçeğini oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartlarının sağlamış olduğu olumlu etkilerin başlıcaları şu şekilde özetlenebilir; işletmelerin finansal raporlama etkinliğinin artması (Jain, 2008; Ball, 2006; Epstein ve Jermakowicz, 2008; Madawaki, 2012; Ikpefan ve Akande, 2012); finansal tabloların şeffaflığının artması (Essein, 2011; Gordon E., 2008; Hossain ve diğerleri, 2015; Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006; Epstein ve Jermakowicz, 2008; Madawaki, 2012); finansal tabloların karşılaştırılabilirliğin artması (Okere, 2009; Gordon E., 2008; Jain, 2008; Hossain ve diğerleri, 2015; Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006; Ball, 2006; Epstein ve Jermakowicz, 2008; Madawaki, 2012; Kumar K., 2014); işletmelerin sermaye maliyetinin azalması (Leuz, 2000; Gordon E., 2008; Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006; Ball, 2006; Kumar K., 2014); işletmelerin uluslararası piyasalara girişinin kolaylaşması (Bhattacharjee ve Hossain , 2010; Gordon E., 2008; Jain, 2008; Hossain ve diğerleri, 2015; Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006;

Madawaki, 2012; Ikpefan ve Akande, 2012); yatırımcıların, yatırım portföylerini çeşitlendirebilmesi (Gordon E., 2008; Madawaki, 2012; Ikpefan ve Akande, 2012), vergi temelli muhasebe uygulamalarına nazaran daha kullanışlı olması (Ikpefan ve Akande, 2012; Kumar K., 2014); muhasebe eğitim uygulamalarının tüm dünyada standartlaşması (Ikpefan ve Akande, 2012); meslek mensuplarına tüm dünyada yeni iş fırsatları sağlaması (Hossain ve diğerleri, 2015; Ikpefan ve Akande, 2012), finansal tabloların daha anlaşılır olması (Ball, 2006; Epstein ve Jermakowicz, 2008; Ikpefan ve Akande, 2012); denetim faaliyetlerinin kolaylaşması (Hossain ve diğerleri, 2015), kayıt dışı ekonominin engellenmesi (Madawaki, 2012; Ikpefan ve Akande, 2012),

Bunun yanında, literatürde uluslararası muhasebe standartlarına geçiş ile ortaya çıkabilecek bir çok olumsuz sonuçta belirtilmiştir. Olumlu ifadeler için yapılan işlemlere benzer şekilde, literatürde belirlenmiş bulunan olumsuz ifadeler, güvenilirlikleri ve geçerliliği yapılmış bulunan anketlerden, çalışmanın anket formuna aktarılmıştır.

Söz konusu olumsuz etkiler şu şekilde sıralanabilir; çeviri seti olmasından kaynaklı sorunlar (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006; Ikpefan ve Akande, 2012; Zeff, 2007; Alp ve Üstündağ, 2009; Nobes, 2009); ifadelerin yoruma açık olmasının yarattığı uygulama sorunları (Sacarın ve diğerleri, 2013; Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006); “gerçeğe uygun değer” belirlemedeki zorluklar (Sacarın ve diğerleri, 2013; Hossain ve diğerleri, 2015; Çelik E., 2012; Ikpefan ve Akande, 2012; Alsaqqa ve Sawan, 2013); bilgi yetersizliğinden dolayı danışman ihtiyacının ortaya çıkması (Sacarın ve diğerleri, 2013; Alp ve Üstündağ, 2009); üniversitelerde yeterli sayıda yetkin akademisyenin bulunmayışı (Ikpefan ve Akande, 2012); maliyetinin sağlayacağı faydaya göre yüksek olması (Sacarın ve diğerleri, 2013; Hossain ve diğerleri, 2015; Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006; Walton, 2009; Pawsey, 2018); işletmelerce tam olarak uygulanmasının zor olması (Hossain ve diğerleri, 2015); yeterli yetkin elemanın bulunmayışı (Uyar ve Güngörmüş, 2013; Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006; Madawaki, 2012), kanunlarda büyük değişikliklerin ortaya çıkması (Li ve diğerleri, 2006; Madawaki, 2012; Ikpefan ve Akande, 2012; Kumar K., 2014); bilgisayar programlarının değişmesi (Sacarın ve diğerleri, 2013; Siddiqui ve Siddiqui, 2012; Parvathy, 2017); vergi kurallarına uymayan uygulamalar (Shleifer ve Vishny, 2003;

Hossain ve diğeri, 2015; Madawaki, 2012; Ikpefan ve Akande, 2012; Siddiqui ve Siddiqui, 2012;) olarak tespit edilmiştir.

BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme Ölçeği: Anket formunun üçüncü kısmını oluşturan BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeği 5'li Likert tipte hazırlanmış olan ve 29 adet ifadeden oluşan bir ölçektir. Tüm bölümler ayrı ayrı sorularak katılımcılardan, BOBİ FRS'yi oluşturan tüm bölümler hakkında bilgi seviyelerini kendilerinin değerlendirmesi istenmiştir. Ölçeğin amacı tek boyutu ile bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkındaki kendi öz değerlendirme bilgi düzeylerini ölçmektir.

4.8. Verilerin Analizi

Araştırma kapsamında elde edilen veriler öncelikli olarak Microsoft Excel programına girilmiş, daha sonra IBM SPSS 23 programına analiz için aktarılmıştır. Faktör analizi, frekans analizi, güvenilirlik analizi, T-testi ve anova testleri SPSS 23 programı ile gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, yapısal eşitlik modelleme çözümlemesi için IBM SPSS AMOS 23 programı kullanılmıştır. İlk olarak bağımsız denetçilerin kişisel ve demografik bilgilerini içeren birinci bölümün frekans analizi gerçekleştirilmiştir. Daha sonra söz konusu ölçme aracı olarak kullanılacak anketin yapısal olarak uygun olup olmadığını belirlemek amacı ile faktör ve güvenilirlik analizi yapılmıştır. Üçüncü kısım araştırmanın normal dağılım testlerini ve betimsel istatistiklerini içermektedir. Dördüncü kısım ise çalışmanın hipotezlerinin doğruluğunun araştırılması için yapılan analiz testlerinin yer aldığı bölümdür. Yapılan analizlerde % 95 güvenilirlik seviyesi ve % 5 hata payı ($p<0,05$) koşulu aranmıştır.

4.8.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Ankete katılan meslek mensuplarının belirlediğimiz tanımlayıcı değişkenlere göre verdikleri cevapların frekans değerleri Tablo 8'de yer almaktadır.

Tablo 8 Katılımcıların Tanımlayıcı Özellikleri

Demografik Özellikler	Kategori	Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	148	39,1
	Erkek	231	60,9
	Toplam	379	100
Yaş	24 ve altı	4	1,1
	25-40	239	63,1
	41-55	110	29,0
	55 üstü	26	6,9
	Toplam	379	100
Mesleki Tecrübe	0-2 yıl	21	5,5
	2-5 yıl	65	17,2
	5-10 yıl	96	25,3
	10-20 yıl	139	36,7
	21 yıl ve üzeri	58	15,3
	Toplam	379	100
Mesleki Ünvan	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	328	86,5
	Yeminli Mali Müşavir	51	13,5
	Toplam	379	100
Eğitim Durumu	İlköğretim	0	0
	Lise	0	0
	Ön lisans	0	0
	Lisans	258	68,1
	Yüksek Lisans	108	28,5
	Doktora	13	3,4
	Toplam	379	100
BOBİ FRS ile ilgili eğitim alma durumu	Evet	171	45,1
	Hayır	208	54,9
	Toplam	379	100

Tablo 8’de, katılımcıların cinsiyete göre dağılımlarına baktığımızda % 60,9’u (n=231) erkek, % 39,1’i (n=148) kadın olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin yaş değişkenine göre dağılımı incelendiğinde ise % 1,1’i (n=4) 24 yaş ve altı, % 63,1’i (n=239) 25-40 yaş, % 29’u (n=110) 41-55 yaş, % 6,9’u (n=26) 55 yaş ve üstü olarak dağılım göstermektedir.

Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü açısından dağılımı incelendiğinde; % 5,5’i (n=21) 0-2 yıl, % 17,2’si (n=65) 2-5 yıl, %25,3’ü (n=96) 5-10 yıl, % 36,7’si (n=139) 10-20 yıl, % 15,3’ü (n=58) 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların yaklaşık % 52’lik kısmının 10 yıl ve daha üzeri mesleki tecrübeye sahip olması araştırmanın güvenilirliğine katkı sağlamaktadır.

Bağımsız denetim firmasındaki çalışanların mesleki ünvanları açısından dağılımına bakıldığı zaman, % 86,5’i (n=328) gibi büyük bir kısmı serbest muhasebeci

mali müşavir (SMMM) ve % 13,5'i (n=51) yeminli mali müşavir (YMM) unvanına sahip olduğu görülmektedir.

Katılımcıların eğitim durumlarına göre dağılımı incelendiğinde % 68,1'i (n=258) lisans, % 28,5 (n=108) yüksek lisans, % 3,4'ü (n=13) doktora eğitime sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların hepsinin lisans ve lisansüstü eğitim seviyesine sahip olması araştırmanın güvenilirliğine katkı sağlamaktadır.

Katılımcıların BOBİ FRS ile ilgili eğitim alma durumu incelendiğinde, katılımcıların % 45,1'i (n=171) BOBİ FRS konusunda eğitim aldığını ifade ederken, % 54,9'u (n=208) ise eğitim almadığını ifade etmiştir.

Jermakowicz ve Tomaszewski'nin (2005) Avrupa kökenli işletmeler üzerine yapmış oldukları çalışmanın sonuçlarından biri, UFRS ile ilgili rehberlik sağlayacak yeterli bilginin bulunmadığı yönündedir. Bu kapsamda, katılımcılardan BOBİ FRS ile ilgili bilgiyi nereden sağlanması gerektiğine dönük ve şu anda bilgi ihtiyaçlarını nereden karşıladıklarına dair iki soru hazırlanmıştır.

Katılımcıların BOBİ FRS ile ilgili eğitim verme sorumluluğunun hangi kurum veya kurumlarda olması gerektiğine dair soruya verdikleri yanıtlar Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9 Eğitim Sorumluluğu Görüş İstatistiği

Sizce BOBİ FRS ile ilgili eğitim verme sorumluluğu aşağıdakilerden hangisinde veya hangilerinde olmalıdır?	Frekans (n)	Yüzde (%)
Maliye Bakanlığı	30	7,9
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	93	24,5
Üniversiteler	97	25,6
TÜRMOB	238	62,8
SPK	22	5,8
TESMER	34	9
KGK	56	14,8
Diğer	0	0

Tablo 9'dan görüldüğü gibi, katılımcıların vermiş oldukları yanıtların % 62,8 (n=238) gibi büyük bir kısmı eğitimin meslek odaları vasıtasıyla gerçekleştirilmesi gerektiği yönündedir. Bu bağlamda meslek mensuplarının genel olarak meslekleri ile ilgili eğitimlerinin çoğunu bağlı oldukları meslek odaları vasıtasıyla alıyor olmaları, BOBİ FRS ile ilgili eğitim beklentilerinin de bu yönde oluşmasında etkili olduğu

düşünülmektedir. Ayrıca verilen cevapların % 7,9'u (n=30) bu sorumluluğun maliye bakanlığında olması gerektiğini belirtirken, % 24,5'i (n=93) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunda, % 25,6'sı (n=97) üniversitelerde, % 5,8'i (n=22) SPK'da, % 9'u (n=34) TESMER'de, % 14,8'i (n=56) KGG'da olması gerektiğini belirtmektedir.

Tablo 10 BOBİ FRS Bilgi Edinme Yöntemleri

BOBİ FRS hakkında bilgi edinme yöntemi olarak en çok yararlandığınız yöntem	Frekans (n)	Yüzde (%)
Sürelî yayınlar	41	10,8
İnternet	295	77,8
TÜRMOB Tarafından Sağlanan Kurslar	74	19,5
TÜRMOB Tarafından Sağlanan Kongre ve Seminerler	109	28,8
SPK Tarafından Düzenlenen Kurslar	19	5
SPK Tarafından Düzenlenen Kongre ve Seminerler	15	4
Özel Olarak Katıldığınız Kurslar	38	10
KGG	44	11,6
Diğer	4	1,1

Tablo 10'da katılımcıların, BOBİ FRS ile ilgili bilgi alma yöntemleri arasında en çok faydalandıkları kaynağın % 77,8 (n=295) ile internet olduğu görülmektedir. Söz konusu sonuç "*BOBİ FRS ile ilgili eğitim aldınız mı?*" sorusunun sonucu ile paralellik göstermektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin standartlar yürürlüğe girmeden önce BOBİ FRS ile ilgili bilgi ihtiyaçlarını, daha çok kişisel çaba ile internet aracılığı gidermeye çalıştıkları sonucuna varmak mümkündür. Katılımcıların tercih ettikleri diğer bilgi alma yöntemleri ise; TÜRMOB Tarafından Sağlanan Kongre ve Seminerler % 28,8 (n=109), TÜRMOB Tarafından Düzenlenen Kurslar % 19,5 (n=74), KGG % 11,6 (n=44), Sürelî Yayınlar % 10,8 (n=41), Özel Olarak Katıldığınız Kurslar % 10 (n=38), SPK Tarafından Düzenlenen Kurslar % 5 (n=19), SPK Tarafından Düzenlenen Kongre ve Seminerler % 4 (n=15) ve Diğer yöntemler % 1,1 (n=4) olarak belirlenmiştir.

Tablo 11 BOBİ FRS Hakkındaki Genel Bilgi ve Görüş Soruları

	Evet		Hayır	
	n	%	n	%
BOBİ FRS uygulamalarına tabi müşteriniz bulunuyor mu?	194	51,2	185	48,8
BOBİ FRS uygulamalarının mesleğinizi zorlaştıracığını düşünüyor musunuz?	84	22,2	295	77,8
BOBİ FRS'nin zorluğu yüzünden mesleği bırakmayı düşündünüz mü?	9	2,4	370	97,6

Tablo 11 incelendiğinde “BOBİ FRS uygulamasına dair müşteriniz bulunuyor mu?” sorusuna katılımcıların % 51,2’si (n=194) “evet” cevabını verirken, % 48,8’i (n=185) “hayır” cevabını vermiştir. İşletmelerin BOBİ FRS’ye uygun olarak mali tablolarını ilk olarak 31/12/2018 tarihinde düzenleyecek olmaları anket çalışmasının yapıldığı tarih itibarıyla katılımcıların verdikleri “evet” cevabının düşük olmasında etkili olduğu düşünülmektedir. Katılımcılara sorulan “BOBİ FRS uygulamalarının mesleğinizi zorlaştıracığını düşünüyor musunuz?” sorusuna katılımcıların % 22,2’si (n=84) “evet”, % 77,8’i (n=295) “hayır” cevabını vermiştir. Katılımcıların çoğunluğu BOBİ FRS ile birlikte zorluk yaşamayacaklarını düşünmektedir. Bağımsız denetçilerin bu cevabı vermelerinin nedeni TFRS/TMS uygulamalarını tanıyor olmaları ve BOBİ FRS’nin benzer uygulamaları içeriyor olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Benzer olarak sorulmuş olan “BOBİ FRS’nin zorluğu yüzünden mesleği bırakmayı düşünüyor musunuz?” sorusuna katılımcıların % 97,6 (370) gibi büyük kısmı “hayır” cevabını vermiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin çoğunluğu BOBİ FRS’yi meslek hayatlarını engelleyecek bir değişiklik olarak görmedikleri sonucuna varmak mümkündür.

4.8.2. Geçerlilik Analizi (Faktör Analizi)

Hazırlanmış bulunan anket formunun ölçüm kalitesinin tespiti ve gereken düzeltmelerin yapılabilmesi amacı ile anketin ikinci ve üçüncü kısmını oluşturan algı ve bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçekleri için geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Gerek güvenilirlik analizi, gerekse faktör analizi, anket tasarımı sırasında yapılan hataların bulunmasına ve bu hataların giderilmesine imkan sağlayan yapı geçerliliğinin güçlü araçları olarak görülmektedir (Baş T., 2010: 145).

Anket formunun ikinci ve üçüncü kısmını oluşturan algı ve bilgi düzeyleri ölçeklerinin güvenilirliklerini ortaya koymak amacı ile “açımlayıcı faktör analizi” yapılması gerektiğinden, söz konusu ölçeklerin faktör analizine uygun olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Bunun için Keiser-Meyer-Olkin (KMO) (örnekleme yeterliliği istatistiği) ve Bartlett’s test of sphericity (bartless küresellik testi) testleri gerçekleştirilmiştir.

Değişkenler arasında yeterli ilişkinin bulunup bulunmadığını tespit etmek amacı ile Bartlett küresellik testi yapılmıştır. Benzer şekilde KMO analizi ile sorular arasındaki korelasyonun faktör analizine ne kadar uygun olduğunu belirlemeye çalışılmıştır. KMO değeri 0 ile 1 arasında değişmektedir.

Tablo 12 KMO Değerleri ve Yorumları

KMO Değeri	Yorumu
0,80 ve yukarısı	Mükemmel
0,70 ve 0,80 arası	İyi
0,60 ve 0,70 arası	Orta
0,50 ve 0,60 arası	Kötü
0,50 ve aşağısı	Kabul Edilemez

Kaynak: (Durmuş ve diğerleri, 2013: 80)

Tablo 12 de görüleceği gibi, KMO değeri için kabul edilebilecek sınır 0,50’nin altında olmamalıdır (Durmuş ve diğerleri 2013: 80). KMO değeri ne kadar yüksek ise o kadar iyidir (Akbulut, 2010: 96).

İlk olarak bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeğinin faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Ölçeğin amacı tek boyutu ile bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkındaki kendi öz değerlendirme bilgi düzeylerini ölçmektir. Bu nedenle yapılan faktör analizi ile ölçeğin geçerli bir yapıya sahip olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 13 Bilgi Düzeyi Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçütü		0,935
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare	12297,932
	Standart Sapma	406
	Anlamlılık Değeri (p)	0,000

Tablo 13 incelendiğinde, Bartlett testi ($p=0,00<0,05$) ve KMO (0,935) değerleri ölçeğin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. Bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeğinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu tespit edildikten sonra faktör analizi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 14 BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Açıklanabilen Varyans Oranı

Faktör	İlk Özdeğerler			Rotasyon Kareleri Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif
1	17,232	59,421	59,421	17,232	59,421	59,421

Tablo 14’de bilgi düzeyi ölçeğinin tek faktörüyle toplam varyansın ne kadarını açıkladığı görülmektedir. Açıklanan varyans oranının, tek faktörle hazırlanmış bulunan ölçeklerde % 30’un üzerinde olması yeterli değerlendirilmektedir (Büyüköztürk’den aktaran Can, 2013: 269). Tablo 14’de görüldüğü gibi BOBİ FRS bilgi ölçeğinin tek faktörü ile toplam varyansın % 59’luk gibi bir kısmını açıkladığı görülmektedir.

Ölçeğin tek boyutlu yapısını oluşturan ifadelerin ölçeğe yaptıkları katkılar Component Matrix tablosunda görülmektedir. Component Matrix tablosunda her bir sütün bir faktörü gösterirken, her bir sıra ise söz konusu maddenin faktör altındaki yükünü ortaya koymaktadır (Akbulut, 2010: 94). Faktör yükü yüksek olursa o sorunun ilgili faktörü açıklama gücü de yüksek olacağı için faktörün güvenilirliği de o ölçüde artacaktır (Durmuş ve diğerleri, 2013: 87). En liberal kaynaklar bile maddelerin ölçek içerisinde kalabilmeleri için faktör yük değerlerinin en azından 0,30 değerinde olması gerektiğini belirtmektedir. Faktör yük değerinin 0,45 ve üzeri olması ise iyi olarak değerlendirilmektedir (Büyüköztürk’den aktaran Can, 2013: 269).

Tablo 15 BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz değerlendirme Ölçeği Matrisi

Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme İfadeleri	Faktör 1: Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme
Geçiş Hükümleri (Bölüm 27)	,808
Dipnotlar (Bölüm 26)	,790
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Bölüm 25)	,699
Ara Dönem Finansal Raporlama (Bölüm 24)	,798
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (Bölüm 23)	,852
İş Birleşmeleri (Bölüm 21)	,781
Konsolide Finansal Tabloları (Bölüm 22)	,820
Yabancı Para Çevirim İşlemleri (Bölüm 20)	,839
Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (Bölüm 19)	,839
Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Bölüm 18)	,826
Borçlanma Maliyetleri (Bölüm 17)	,798
Devlet Teşvikleri (Bölüm 16)	,757
Kiralamalar (Bölüm 15)	,785
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Bölüm 14)	,800
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Bölüm 13)	,816
Maddi Duran Varlıklar (Bölüm 12)	,833
Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (Bölüm 11)	,761
İştiraklerdeki Yatırımlar (Bölüm 10)	,811
Finansal Araçlar ve Özkaynaklar (Bölüm 9)	,828
Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (Bölüm 8)	,532
Tarımsal Faaliyetler (Bölüm 7)	,618
Stoklar (Bölüm 6)	,709
Hasılat (Bölüm 5)	,708
Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (Bölüm 4)	,773
Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışıklar (Bölüm 3)	,793
BOBİ FRS'yi genel olarak	,582
Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS)	,723
Nakit Akış Tablosunu (Bölüm 2)	,788
Kavramsal Çerçeve Finansal Tabloları (Bölüm 1)	,779

Tablo 15 incelendiğinde en düşük ifadenin değerlendirme ölçeğine 0,532'lik katkı sağladığı görülmektedir. Ölçekteki ifadelerin yük değerleri 0,45'den yukarı olduğu için ölçeğe yüksek derecede katkı sağladıkları görülmektedir.

Algı düzeyi ölçeğinin faktör analizine uygunluğunu belirlemek için KMO ve Bartlett testleri yapılmıştır.

Tablo 16 KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçütü		,846
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare	4036,918
	Standart Sapma	253
	Anlamlılık Değeri (<i>p</i>)	,000

Tablo 16 incelendiğinde, KMO testi sonucunun (0,846) ve Bartlett testi sonucunun ($p=0,00>0,05$) analiz yapmaya uygun olduğu görülmektedir.

Bartlett ve KMO testleri sonucunda ölçeklerin faktör analizi için uygun olduğu tespit edildikten sonra olumlu, olumsuz algı boyutları için faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonucunda elde edilen ve her bir maddenin yer aldığı faktördeki faktör yükünü veren Rotated Component Matrix Tablosu incelendiğinde, olumlu algıyı ölçmek için hazırlanan ifadelerden iki tanesinin olumsuz algı faktörü altında gruplaştığı görülmektedir. Söz konusu 2 madde anket formundan çıkarılmıştır. Anket formundan çıkarılan ifadeler, “S.21. *BOBİ FRS'nin uygulanması sermaye maliyetlerini azaltacaktır*”, “S.22. *Yoruma dayalı BOBİ FRS, kurala dayalı vergi temelli muhasebe uygulamalarına nazaran daha kullanışlıdır.*” ifadeleridir. Ayrıca ortaya çıkan Rotated Component Matrix Tablosunda “S.13.*BOBİ FRS'nin kullanımı kayıt dışı ekonomiyi engelleyecektir.*” ifadesinin birden fazla faktör altında yakın değer aldığı gözlemlenmiştir. Birden fazla faktörle ilişkisi olan maddeler, birden fazla yapıyı ölçüyor olduklarından çakışık (karmaşık) madde olarak kabul edilmektedir. (Büyüköztürk'den aktaran Can, 2013: 269). Herhangi bir ifadenin farklı faktör sütunlarında yakın değerler alması söz konusu oluyor ise analiz dışı bırakılması gerekmektedir (Durmuş ve diğerleri, 2013: 85). Söz konusu S.13. ifadesi çıkarıldıktan sonra aşağıdaki Bartlett ve KMO testi tekrar yapılmıştır.

Tablo 17 Bartlett ve KMO Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçütü		0,843
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare	3619,651
	Standart Sapma	210
	Anlamlılık Değeri (p)	,000

Tablo 17 incelendiğinde, KMO testi sonucu (0,843) ve Bartlett testi sonucu ($p=0,00>0,05$) ölçeklerin faktör analizi yapmaya uygun olduğunu göstermektedir.

Olumlu ve olumsuz algı ölçeklerini kuramsal olarak bozan söz konusu maddeler ölçek dışına bırakıldıklarında, olumlu ve olumsuz algı boyutlarının ölçek varyansının ne kadarını açıkladığı Tablo 18’de gösterilmiştir. Açıklanan varyans oranı çok faktörlü çalışmalarda % 40’ın üzerinde olması davranış bilimlerinde yapılan çalışmalarda yeterli görülmektedir (Büyüköztürk’den aktaran Yaman, 2015).

Tablo 18 BOBİ FRS Algı Ölçeği Açıklanabilen Varyans Oranları

Faktör	İlk Öz değerler			Rotasyon Kareleri Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif
1	6,119	29,140	29,140	4,798	22,848	22,848
2	3,426	16,312	45,452	4,747	22,604	45,452

Tablo 18 incelendiğinde olumlu algı ile ilgili faktörün toplam varyansın yaklaşık % 23’nü ve olumsuz algı faktörünün ise toplam varyansın % 22’sini açıkladığı görülmektedir. İki faktör birlikte değerlendirildiklerinde ise toplam varyansın yaklaşık % 45’ni açıklamaktadırlar.

Tablo 19 BOBİ FRS Algı Ölçeği Matrisi

Olumlu-Olumsuz Algı İfadeleri	Faktörler	
	Faktör 1: Olumlu Algı	Faktör 2: Olumsuz Algı
BOBİ FRS'nin kullanımı işletmelerin finansal raporlamasının etkinliğini arttıracaktır.	,851	
BOBİ FRS'nin kullanımı finansal tabloları daha anlaşılır kılacaktır.	,846	
BOBİ FRS'ye geçişle finansal tabloların şeffaflığı artacaktır.	,829	
BOBİ FRS'nin kullanımı tam set TFRS'ye geçişi kolaylaştıracaktır.	,810	
BOBİ FRS'nin kullanımı sonucunda işletmelerin finansal tabloları uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olacaktır.	,687	
BOBİ FRS'nin kullanımı sonucunda BOBİ'ler daha kolay denetlenebilecektir.	,558	
BOBİ FRS'nin kullanımı ile tüm dünyada muhasebe sürecindeki eğitim uygulamaları standartlaşacaktır.	,532	
BOBİ FRS'ye geçiş ile Türkiye'deki şirketlerin küresel piyasalara girişi kolay olacaktır.	,523	
BOBİ FRS'nin uygulanması Türkiye'deki meslek mensuplarına uluslararası alanda mesleki fırsatlar sağlayacaktır.	,503	
BOBİ FRS ile yatırımcıların, yatırım portföylerini çeşitlendirmeleri kolaylaşacaktır	,455	
BOBİ FRS konusunda üniversitelerde yetkin akademisyen bulunmamaktadır		,707
BOBİ FRS'ye geçişle mevcut kanunlarda büyük değişiklikler olacaktır.		,669
BOBİ FRS setinin uygulanmasının maliyeti sağlayacağı faydadan daha fazla olacaktır.		,667
BOBİ FRS uygulamasındaki en büyük engellerden biri muhasebe bilgisayar programına geçişte yaşanacaktır.		,663
BOBİ FRS'nin dikkate aldığı "gerçek uygun değer" belirlenmesinde zorluklarla karşılaşılacaktır.		,649
BOBİ FRS'nin işletmelerce tam olarak uygulanması ulaşılması güç bir amaçtır.		,601
BOBİ FRS uygulanmasındaki en büyük engellerden biri vergi sistemine uymayan uygulamalar olacaktır.		,596
BOBİ FRS'nin uygulanmasında bilgi yetersizliğinden dolayı dışarıdan danışmanlara ihtiyaç duyulacaktır.		,585
BOBİ FRS'deki yoruma açık ifadeler uygulamada farklılıklara neden olacaktır.		,537
Türkiye'de BOBİ FRS'yi uygulayacak yetkinlikte muhasebe elemanı bulunmamaktadır.		,520
BOBİ FRS seti çeviri olduğu için bazı aksaklıklara yol açacaktır.		,494

Tablo 19’da görüldüğü gibi algı soruları olumlu ve olumsuz olmak üzere iki faktörden oluşmaktadır. İlk 10 ifade olumlu algıyı ölçmeyi amaçlayan ifadeler, diğer 11 ifade ise olumsuz algıyı ölçmeye amaçlayan ifadelerdir. Tablo 19’daki Rotated Component Matrix Tablosu incelendiğinde tüm ifadelerin faktör yüklerinin yeterli olduğu görülmektedir.

4.8.3. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik analizi araştırmacıya yorum hatası taşıyabilecek olan soruları göstermektedir. Sorular ne kadar özenle hazırlanmış olursa olsun, özellikle bu çalışmada olduğu gibi yabancı dilden çeviri ifadeler kullanılıyorsa, soruların güvenilirliğinin düşük olması olasıdır. Bir kültürde herkesçe benzer şekilde yorumlanan bir ifade, farklı bir kültürde değişik şekilde yorumlanabilir. Bu ise yabancı bir dilden çevrilen anketlerin güvenilirliği etkileyebilmektedir. Böyle bir durumda güvenilirliği düşük sorular çalışmadan çıkarılmalıdır (Baş T. , 2010: 144, 145).

Tablo 20 Referans Cronbach’s Alfa Katsayıları

Katsayı Aralığı	Güvenilirlik Düzeyi
$X < 0,50$	Yetersiz Güvenirlilik Seviyesi
$0,60 > X > 0,50$	Genel Kabul Gören Düzeyde Güvenilir
$0,70 > X > 0,60$	İyi Derecede Güvenilir
$0,9 > X > 0,70$	Çok İyi Derecede Güvenilir
$1 > X > 0,90$	Mükemmel Derecede Güvenilir

Kaynak: (Özdamar, 2016: 114)

Tablo 20 Cronbach Alfa katsayı aralıklarının güvenilirlik düzeylerini göstermektedir. Cronbach’s Alfa değeri faktör altında yer alan soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Bu değerin 0,70 ve üstü olması iyi derecede güvenilir olarak yorumlanmaktadır (Durmuş ve diğerleri, 2013: 89).

Tablo 21 BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri

Bilgi Düzeyi Faktörü	Madde Sayısı	<i>Cronbach's Alfa</i> Güvenirlilik Katsayısı
BOBİ FRS Bilgi Düzeyi	29	0,974

Tablo 21’de görüldüğü gibi BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeği için *Cronbach's Alfa* değeri 0,974 olarak bulunmuştur. Ölçeğin “mükemmel derecede” ölçüm yapılabilecek seviyede olduğu görülmektedir. Bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeğinin faktör ve güvenilirlik analiz bulguları değerlendirildiğinde ölçeğin ölçümleme yapmaya uygun olduğu kabul edilmiştir.

Tablo 22 BOBİ FRS Algı Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri

Algı Faktörleri	Madde Sayısı	<i>Cronbach's Alfa</i> Güvenirlilik Katsayısı
Olumlu Algı Düzeyi	10	0,857
Olumsuz Algı Düzeyi	11	0,842

Tablo 22’de görüleceği üzere, yapılan güvenilirlik analizi sonucunda olumlu algı düzeyi için *Cronbach's Alfa* değeri 0,857, olumsuz algı boyutu için ise 0,842 olarak bulunmuştur. Her iki boyut için bulunan değer 0,8 den yukarı olduğu için iki boyutun güvenilirlik düzeyi “çok iyi derecededir”. Faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonucunda algı düzeyi ölçeğinin ölçümleme yapmaya uygun olduğu görülmektedir.

4.8.4. BOBİ FRS Bilgi ve Algı Ölçekleri Frekans Analizi

Bu kısımda BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeğine ve algı ölçeklerine ait ifadelerin frekans analizleri ile ifadelerin ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir. Ölçekteki ifadeler anket formundaki sıraya uygun bir şekilde ele alınmıştır. Faktör analizi sonucunda çıkarılmış bulunan ifadeler bu kısımda yer almamaktadır. Olumlu ve olumsuz algı düzeyini ölçmek için tasarlanmış ölçekler ayrı ayrı olarak değerlendirilmiştir. Frekans analizi, öz değerlendirme bilgi boyutu, olumlu algı boyutu ve olumsuz algı boyutu olmak üzere üç kısımda ele alınmıştır.

4.8.4.1. BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme Ölçeği Frekans Analizi

İlk olarak çalışmanın bilgi düzeyi ölçeğinin frekans analizi gerçekleştirilmiştir. Bilgi ölçeğindeki yer alan ifadeler tek tek değerlendirilmiştir. BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçek ifadelerine ait frekans dağılımları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 23’de verilmiştir.



Tablo 23 BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme İfadelerinin Frekans Analizi

BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Maddelerinin	Hiç Biliyorum		Biliyorum		Kısmen Biliyorum		Biliyorum		Tamamen biliyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
BOBİ FRS'yi genel olarak	35	9,2	28	7,4	153	40,4	64	16,9	99	26,1	3,43	1,21
Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını	13	3,4	12	3,2	112	29,6	94	24,8	148	39,1	3,92	1,05
Kavramsal Çerçeve Finansal Tabloları (Bölüm 1)	17	4,5	13	3,4	93	24,5	100	26,4	156	41,2	3,96	1,09
Nakit Akış Tablosunu (Bölüm 2)	14	3,7	11	2,9	105	27,7	96	25,3	153	40,4	3,96	1,06
Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıkları (Bölüm 3)	19	5	13	3,4	97	25,6	100	26,4	150	39,6	3,92	1,11
Raporlama Döneminden Sonraki Olayları (Bölüm 4)	20	5,3	16	4,2	80	21,1	105	27,7	158	41,7	3,96	1,13
Hasılatı (Bölüm 5)	25	6,6	17	4,5	92	24,3	99	26,1	146	38,5	3,85	1,18
Stokları (Bölüm 6)	22	5,8	15	4	99	26,1	100	26,4	143	37,7	3,86	1,14
Tarımsal Faaliyetleri (Bölüm 7)	54	14,2	38	10	96	25,3	75	19,8	116	30,6	3,42	1,38
Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (Bölüm 8)	67	17,7	46	12,1	95	25,1	70	18,5	101	26,6	3,24	1,42
Finansal Araçlar ve Özkaynakları (Bölüm 9)	25	6,6	18	4,7	102	26,9	96	25,3	138	36,4	3,80	1,17
İştiraklerdeki Yatırımları (Bölüm 10)	22	5,8	18	4,7	122	32,2	90	23,7	127	33,5	3,74	1,14
Müşterek Girişimlerdeki Yatırımları (Bölüm 11)	24	6,3	19	5	114	30,1	92	24,3	130	34,3	3,75	1,16

BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Maddelerinin	Hiç Bilmiyorum		Bilmiyorum		Kısmen Biliyorum		Biliyorum		Tamamen Biliyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Maddi Duran Varlıkları (Bölüm 12)	18	4,7	14	3,7	84	22,2	107	28,2	156	41,2	3,97	1,10
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri (Bölüm 13)	18	4,7	16	4,2	102	26,9	101	26,6	142	37,5	3,88	1,10
Maddi Olmayan Duran Varlıkları (Bölüm 14)	18	4,7	15	4	94	24,8	106	28	146	38,5	3,91	1,10
Kiralamaları (Bölüm 15)	21	5,5	16	4,2	105	27,7	98	25,9	139	36,7	3,84	1,14
Devlet Teşviklerini (Bölüm 16)	25	6,6	17	4,5	123	32,5	86	22,7	128	33,8	3,73	1,17
Borçlanma Maliyetlerini (Bölüm 17)	26	6,9	21	5,5	97	25,6	97	25,6	138	36,4	3,79	1,19
Varlıklarda Değer Düşüklüğünü (Bölüm 18)	21	5,5	18	4,7	101	26,6	98	25,9	141	37,2	3,84	1,14
Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkları (Bölüm 19)	20	5,3	18	4,7	114	30,1	93	24,5	134	35,4	3,80	1,13
Yabancı Para Çevirim İşlemlerini (Bölüm 20)	19	5	16	4,2	102	26,9	96	25,3	146	38,5	3,88	1,12
İş Birleşmelerini (Bölüm 21)	29	7,7	23	6,1	112	29,6	85	22,4	130	34,3	3,70	1,22
Konsolide Finansal Tablolarını (Bölüm 22)	26	6,9	20	5,3	98	25,9	96	25,3	139	36,7	3,80	1,19
Gelir Üzerinden Alınan Vergileri (Bölüm 23)	20	5,3	18	4,7	80	21,1	104	27,4	157	41,4	3,95	1,14
Ara Dönem Finansal Raporlamayı (Bölüm 24)	26	6,9	19	5	96	25,3	95	25,1	143	37,7	3,82	1,19
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamayı (Bölüm 25)	53	14	38	10	61	16,1	90	23,7	137	36,1	3,58	1,42
Dipnotları (Bölüm 26)	21	5,5	18	4,7	80	21,1	107	28,2	153	40,4	3,93	1,14
Geçiş Hükümlerini (Bölüm 27)	27	7,1	23	6,1	91	24	95	25,1	143	37,7	3,80	1,21

Tablo 23’de bilgi düzeyi öz değerlendirme frekans sonuçlarına yer verilmiştir. Bilgi düzeyi öz değerlendirme anket formunda sorulan “*BOBİ FRS’yi genel olarak*” ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 9,2 hiç bilmiyorum (n=35), % 7,4 bilmiyorum (n=28), % 40,4 kısmen biliyorum (n=153), % 16,9 biliyorum (n=64), % 26,1 tamamen biliyorum (n=99). Soru ortalaması incelendiğinde (3,43±1,21) katılımcıların “*kısmen biliyorum*” düzeyinde cevap verdikleri görülmektedir.

Bilgi düzeyi öz değerlendirme anket formunda sorulan “*Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS)*” ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 3,4 hiç bilmiyorum (n=13), % 3,2 bilmiyorum (n=12), % 29,6 kısmen biliyorum (n=112), % 24,8 biliyorum (n=94), % 39,1 tamamen biliyorum (n=148). Soru ortalaması incelendiğinde (3,92±1,05) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmede bulunduğu görülmektedir.

“*Kavramsal Çerçeve Finansal Tablolar (Bölüm 1)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 4,5 hiç bilmiyorum (n=17), % 3,4 bilmiyorum (n=13), % 24,5 kısmen biliyorum (n=93), % 26,4 biliyorum (n=100), % 41,2 tamamen biliyorum (n=156). Soru ortalaması incelendiğinde (3,96±1,09) katılımcılar “*biliyorum*” düzeyinde cevaplar verdiği görülmektedir.

“*Nakit Akış Tablosu (Bölüm 2)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 3,7 hiç bilmiyorum (n=14), % 2,9 bilmiyorum (n=11), % 27,7 kısmen biliyorum (n=105), % 25,3 biliyorum (n=96), % 40,4 tamamen biliyorum (n=153). Soru ortalaması incelendiğinde (3,96±1,06) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmede bulunduğu görülmektedir.

“*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar (Bölüm 3)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5 hiç bilmiyorum (n=19), % 3,4 bilmiyorum (n=13), % 25,6 kısmen biliyorum (n=97), % 26,4 biliyorum (n=100), % 39,6 tamamen biliyorum (n=150). Soru ortalaması incelendiğinde (3,92±1,11) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (Bölüm 4)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,3 hiç bilmiyorum (n=20), % 4,2 bilmiyorum (n=16), % 21,1 kısmen biliyorum (n=80), % 27,7 biliyorum (n=105),

% 41,7 tamamen biliyorum (n=158). Katılımcıların genel olarak ($3,94\pm1,13$) “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmede bulunduğu görülmektedir.

“*Hasılat (Bölüm 5)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 6,6 hiç bilmiyorum (n=25), % 4,5 bilmiyorum (n=17), % 24,3 kısmen biliyorum (n=92), % 26,1 biliyorum (n=99), % 38,5 tamamen biliyorum (n=146). Katılımcıların genel olarak ($3,85\pm1,18$) “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmede bulunduğu görülmektedir.

“*Stoklar (Bölüm 6)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,8 hiç bilmiyorum (n=22), % 4,0 bilmiyorum (n=15), % 26,1 kısmen biliyorum (n=99), % 26,4 biliyorum (n=100), % 37,7 tamamen biliyorum (n=143). Soru ortalaması incelendiğinde ($3,86\pm1,14$) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Tarımsal Faaliyetler (Bölüm 7)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 14,2 hiç bilmiyorum (n=54), % 10 bilmiyorum (n=38), % 25,3 kısmen biliyorum (n=96), % 19,8 biliyorum (n=75), % 30,6 tamamen biliyorum (n=116). Soru ortalaması incelendiğinde ($3,42\pm1,38$) katılımcıların genel olarak “*kısmen biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (Bölüm 8)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 18,4 hiç bilmiyorum (n=67), % 12,5 bilmiyorum (n=46), % 24,8 kısmen biliyorum (n=95), % 17,9 biliyorum (n=70), % 26,3 tamamen biliyorum (n=101). Soru ortalaması incelendiğinde ($3,24\pm1,42$) katılımcıların genel olarak kısmen “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar (Bölüm 9)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 6,6 hiç bilmiyorum (n=25), % 4,7 bilmiyorum (n=18), % 26,9 kısmen biliyorum (n=102), % 25,3 biliyorum (n=96), % 36,4 tamamen biliyorum (n=138). Soru ortalaması incelendiğinde ($3,80\pm1,17$) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*İştiraklerdeki Yatırımlar (Bölüm 10)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,8 hiç bilmiyorum (n=22), % 4,7 bilmiyorum (n=18), % 32,2 kısmen biliyorum (n=122), % 23,7 biliyorum (n=90), % 33,5 tamamen

biliyorum (n=127). Soru ortalaması incelendiğinde (3,74±1,14) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (Bölüm 11)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 6,3 hiç bilmiyorum (n=24), % 5 bilmiyorum (n=19), % 30,1 kısmen biliyorum (n=114), % 24,3 biliyorum (n=92), % 34,3 tamamen biliyorum (n=130). Soru ortalaması incelendiğinde (3,75±1,16) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Maddi Duran Varlıklar (Bölüm 12)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 4,7 hiç bilmiyorum (n=18), % 3,7 bilmiyorum (n=14), % 22,2 kısmen biliyorum (n=84), % 28,2 biliyorum (n=107), % 41,2 tamamen biliyorum (n=156). Soru ortalaması incelendiğinde (3,97±1,10) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Bölüm 13)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 4,7 hiç bilmiyorum (n=18), % 4,2 bilmiyorum (n=16), % 26,9 kısmen biliyorum (n=102), % 26,6 biliyorum (n=101), % 37,5 tamamen biliyorum (n=142). Soru ortalaması incelendiğinde (3,88±1,10) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Bölüm 14)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 4,7 hiç bilmiyorum (n=18), % 4 bilmiyorum (n=15), % 24,8 kısmen biliyorum (n=94), % 28 biliyorum (n=106), % 38,5 tamamen biliyorum (n=146). Soru ortalaması incelendiğinde (3,1±1,10) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Kiralamalar (Bölüm 15)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,5 hiç bilmiyorum (n=21), % 4,2 bilmiyorum (n=16), % 27,7 kısmen biliyorum (n=105), % 25,9 biliyorum (n=98), % 36,7 tamamen biliyorum (n=139). Soru ortalaması incelendiğinde (3,84±1,14) katılımcıların genel olarak “*biliyorum*” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Devlet Teşvikler (Bölüm 16)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 6,6 hiç bilmiyorum (n=25), % 4,5 bilmiyorum (n=17), % 32,5 kısmen biliyorum (n=123), % 22,7 biliyorum (n=86), % 33,8 tamamen

biliyorum (n=128). Soru ortalaması incelendiğinde (3,73±1,17) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Borçlanma Maliyetler (Bölüm 17)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 6,9 hiç bilmiyorum (n=26), % 5,5 bilmiyorum (n=21), % 25,6 kısmen biliyorum (n=97), % 25,6 biliyorum (n=97), % 36,4 tamamen biliyorum (n=138). Soru ortalaması incelendiğinde (3,79±1,19) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Bölüm 18)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,5 hiç bilmiyorum (n=21), % 4,7 bilmiyorum (n=18), % 26,6 kısmen biliyorum (n=101), % 25,9 biliyorum (n=98), % 37,2 tamamen biliyorum (n=141). Soru ortalaması incelendiğinde (3,84±1,14) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (Bölüm 19)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,3 hiç bilmiyorum (n=20), % 4,7 bilmiyorum (n=18), % 30,1 kısmen biliyorum (n=114), % 24,5 biliyorum (n=93), % 35,4 tamamen biliyorum (n=134). Soru ortalaması incelendiğinde (3,80±1,13) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Yabancı Para Çevirim İşlemler (Bölüm 20)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5 hiç bilmiyorum (n=19), % 4,2 bilmiyorum (n=16), % 26,9 kısmen biliyorum (n=102), % 25,3 biliyorum (n=96), % 38,5 tamamen biliyorum (n=146). Soru ortalaması incelendiğinde (3,88±1,12) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*İş Birleşmeler (Bölüm 21)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; 7,7 hiç bilmiyorum (n=29), % 6,1 bilmiyorum (n=23), % 29,6 kısmen biliyorum (n=112), % 22,4 biliyorum (n=85), % 34,3 tamamen biliyorum (n=130). Soru ortalaması incelendiğinde (3,70±1,22) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Konsolide Finansal Tablolar (Bölüm 22)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 6,9 hiç bilmiyorum (n=26), % 5,3

bilmiyorum (n=20), % 25,9 kısmen biliyorum (n=98), % 25,3 biliyorum (n=96), % 36,7 tamamen biliyorum (n=139). Soru ortalaması incelendiğinde (3,80±1,19) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (Bölüm 23)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,3 hiç bilmiyorum (n=20), % 4,7 bilmiyorum (n=18), % 21,1 kısmen biliyorum (n=80), % 27,4 biliyorum (n=104), % 41,4 tamamen biliyorum (n=157). Soru ortalaması incelendiğinde (3,95±1,14) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Ara Dönem Finansal Raporlama (Bölüm 24)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 6,9 hiç bilmiyorum (n=26), % 5 bilmiyorum (n=19), % 25,3 kısmen biliyorum (n=96), % 25,1 biliyorum (n=95), % 37,7 tamamen biliyorum (n=143). Soru ortalaması incelendiğinde (3,82±1,19) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Bölüm 25)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 14,0 hiç bilmiyorum (n=53), % 10 bilmiyorum (n=38), % 16,1 kısmen biliyorum (n=61), % 23,7 biliyorum (n=90), % 36,1 tamamen biliyorum (n=137). Soru ortalaması incelendiğinde (3,58±1,42) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Dipnotlar (Bölüm 26)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 5,5 hiç bilmiyorum (n=21), % 4,7 bilmiyorum (n=18), % 21,1 kısmen biliyorum (n=80), % 28,2 biliyorum (n=107), % 40,4 tamamen biliyorum (n=153). Soru ortalaması incelendiğinde (3,93±1,14) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

“*Geçiş Hükümler (Bölüm 27)*” bölümünü ne kadar biliyorsunuz sorusuna ait frekans dağılımı şu şekildedir; % 7,1 hiç bilmiyorum (n=27), % 6,1 bilmiyorum (n=23), % 24 kısmen biliyorum (n=91), % 25,1 biliyorum (n=95), % 37,7 tamamen biliyorum (n=143). Soru ortalaması incelendiğinde (3,80±1,21) katılımcıların genel olarak “biliyorum” düzeyinde değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

Tablo 24 Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme İfadelerinin Ortalaması

Maddi Duran Varlıkları (Bölüm 12)	3,97	Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri (Bölüm 13)	3,88	Borçlanma Maliyetleri (Bölüm 17)	3,79
Raporlama Döneminden Sonraki Olayları (Bölüm 4)	3,96	Stokları (Bölüm 6)	3,86	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımları (Bölüm 11)	3,75
Nakit Akış Tablosunu (Bölüm 2)	3,96	Hasılatı (Bölüm 5)	3,85	İştiraklerdeki Yatırımları (Bölüm 10)	3,74
Kavramsal Çerçeve Finansal Tabloları (Bölüm 1)	3,96	Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Bölüm 23)	3,84	Devlet Teşviklerini (Bölüm 16)	3,73
Gelir Üzerinden Alınan Vergileri (Bölüm 23)	3,95	Kiralamalar (Bölüm 15)	3,84	İş Birleşmelerini (Bölüm 21)	3,70
Dipnotları (Bölüm 26)	3,93	Ara Dönem Finansal Raporlamayı (Bölüm 24)	3,82	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamayı (Bölüm 25)	3,58
Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS)	3,92	Finansal Araçlar ve Özkaynakları (Bölüm 9)	3,80	BOBİ FRS'yi genel olarak	3,43
Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıkları (Bölüm 3)	3,92	Geçiş Hükümlerini (Bölüm 27)	3,80	Tarımsal Faaliyetleri (Bölüm 7)	3,42
Maddi Olmayan Duran Varlıkları (Bölüm 14)	3,91	Konsolide Finansal Tablolarını (Bölüm 22)	3,80	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (Bölüm 8)	3,24
Yabancı Para Çevirim İşlemlerini (Bölüm 20)	3,88	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkları (Bölüm 19)	3,80		

Tablo 24 incelendiğinde en bilinen iki konunun “*Maddi Duran varlıklar (Bölüm 12)*” ve “*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (Bölüm 4)*” olduğu görülmektedir. En az bilinen iki konunun ise “*Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirmesi (Bölüm 8)*” ve “*Tarımsal Faaliyetler (Bölüm 7)*” olduğu belirlenmiştir.

Tablo 25 Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme İfadelerinin Mesleki Unvana Göre Değerlendirilmesi

	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeciler		Yeminli Mali Müşavirler			Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeciler		Yeminli Mali Müşavirler	
BOBİ FRS Bölümleri	Biliyorum Diyenlerin Sayısı	Biliyorum Diyenlerin Yüzdesi	Biliyorum Diyenlerin Sayısı	Biliyorum Diyenlerin Yüzdesi	BOBİ FRS Bölümleri	Biliyorum Diyenlerin Sayısı	Biliyorum Diyenlerin Yüzdesi	Biliyorum Diyenlerin Sayısı	Biliyorum Diyenlerin Yüzdesi
BOBİ FRS Genel Olarak	130	% 40,5	33	% 62,8	Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Bölüm 14)	209	% 65,1	39	% 76,5
Tam Set Muhasebe Standartları	204	% 63,6	36	% 70,6	Kiralamalar (Bölüm 15)	195	% 60,4	39	% 76,5
Kavramsal Çerçeve (Bölüm 1)	216	% 67,2	36	% 70,6	Devlet Teşvikleri (Bölüm 16)	170	% 53	41	% 80,4
Nakit Akış Tablosu (Bölüm 2)	203	% 63,2	42	% 82,4	Borçlanma Maliyetleri (Bölüm 17)	193	% 60,1	39	% 76,4
Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar (Bölüm 3)	204	% 63,5	42	% 82,4	Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Bölüm 18)	200	% 62,5	36	% 70,6
Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (Bölüm 4)	216	% 67,3	45	% 88,3	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (Bölüm 19)	188	% 58,6	36	% 70,6
Hasılat (Bölüm 5)	195	% 60,8	45	% 88,3	Yabancı Para Çevirim İşlemleri (Bölüm 20)	206	% 64,1	33	% 64,8
Stoklar (Bölüm 6)	196	% 61,1	42	% 82,4	İş Birleşmeleri (Bölüm 21)	180	% 56,1	32	% 62,8
Tarımsal Faaliyetler (Bölüm 7)	149	% 46,4	40	% 78,5	Konsolide Finansal Tablolar (Bölüm 22)	200	% 62,5	33	% 64,8
Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (Bölüm 8)	140	% 43,6	30	% 58,9	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (Bölüm 23)	218	% 67,9	36	% 70,6
Finansal Araçlar ve Özkaynaklar (Bölüm 9)	193	% 60,1	36	% 70,6	Ara Dönem Finansal Tablolar (Bölüm 24)	198	% 61,7	35	% 68,6
İştiraklerdeki Yatırımlar (Bölüm 10)	182	% 56,7	33	% 64,7	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Bölüm 25)	190	% 59,2	35	% 68,6
Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (Bölüm 11)	187	% 58,3	32	% 62,7	Dipnotlar (Bölüm 26)	217	% 67,6	39	% 76,4
Maddi Duran Varlıklar (Bölüm 12)	215	% 67	42	% 82,4	Geçiş Hükümleri (Bölüm 27)	198	% 61,7	39	% 76,4

Tablo 25’de katılımcıların mesleki ünvanlarına göre BOBİ FRS’nin bölümlerini “biliyorum” veya “tamamen biliyorum” seçeneğini işaretleyenler toplam ve yüzde olarak gösterilmiştir. Buna göre SMMM ünvanına sahip katılımcılardan biliyorum diyenlerin oranının % 45 ile % 60 arasında değiştiği gözlemlenmiştir. SMMM bağımsız denetçilerin en yüksek biliyorum dediği standart “*Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (Bölüm 23)*” standardı olurken (% 67,9), en düşük biliyorum cevabı verdiği standart ise “*Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Standardı (Bölüm 8)*” olmuştur (% 43,6).

YMM bağımsız denetçi ünvanına sahip katılımcılardan genel olarak standartları biliyorum diyenlerin oranı % 60 ile % 85 arasında değiştiği gözükmemektedir. YMM bağımsız denetçilerin en yüksek biliyorum dediği standartlar % 88,3 ile “*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (Bölüm 4)*” ve “*Hasılat (Bölüm 5)*” standartları olmuştur. YMM bağımsız denetçilerin en az bildiği standart ise “*Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (Bölüm 11)*” standardı (% 62,7) olduğu gözükmemektedir.

4.8.4.2. BOBİ FRS Olumlu Algı Düzeyi Ölçeği Frekans Analizi

Bu bölüm kapsamında olumlu algı ölçeğini oluşturan ifadelerin frekans dağılımları ile ortalama ve standart sapma değerleri anketteki yer aldıkları sıra ile Tablo 26’da özetlenmiştir.

Tablo 26 BOBİ FRS Olumlu Algı Düzeyi Ölçeği İfadelerinin Frekans Analizi

Olumlu Algı Düzeyi Ölçeği İfadeleri	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Ne katılıyorum nede katılmıyorum		Katılıyorum		Kesinlikle katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
BOBİ FRS'nin kullanımı sonucunda BOBİ'ler daha kolay denetlenebilecektir.	3	0,8	50	13,2	109	28,8	196	51,7	21	5,5	3,48	0,82
BOBİ FRS'nin kullanımı tam set TFRS'ye geçişi kolaylaştıracaktır.	0	0	15	4	131	34,6	204	53,8	29	7,7	3,65	0,68
BOBİ FRS'nin kullanımı işletmelerin finansal raporlamasının etkinliğini arttıracaktır.	0	0	26	6,9	89	23,5	235	62	29	7,7	3,70	0,71
BOBİ FRS'ye geçişle finansal tabloların şeffaflığı artacaktır.	0	0	30	7,9	94	24,8	218	57,5	37	9,8	3,69	0,75
BOBİ FRS'nin kullanımı finansal tabloları daha anlaşılır kılacaktır.	0	0	26	6,9	99	26,1	220	58	34	9	3,69	0,73
BOBİ FRS'nin kullanımı sonucunda işletmelerin finansal tabloları uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olacaktır.	12	3,2	31	8,2	94	24,8	207	54,6	35	9,2	3,58	0,88
BOBİ FRS ile yatırımcıların, yatırım portföylerini çeşitlendirmeleri kolaylaşacaktır	21	5,5	23	6,1	160	42,2	82	21,6	93	24,5	3,54	1,09
BOBİ FRS'nin kullanımı ile tüm dünyada muhasebe sürecindeki eğitim uygulamaları standartlaşacaktır.	21	5,5	17	4,5	94	24,8	102	26,9	145	38,3	3,87	1,14
BOBİ FRS'ye geçiş ile Türkiye'deki şirketlerin küresel piyasalara girişi kolay olacaktır.	25	6,6	21	5,5	98	25,9	102	26,9	133	35,1	3,78	1,17
BOBİ FRS'nin uygulanması Türkiye'deki meslek mensuplarına uluslararası alanda mesleki fırsatlar sağlayacaktır.	23	6,1	20	5,3	102	26,9	106	28	128	33,8	3,78	1,15

Tablo 26’da katılımcıların BOBİ FRS olumlu algı ölçeğine verdikleri yanıtların frekans analizleri yer almaktadır. Olumlu algı ölçeğinde yer alan ifadelerinin her birinin frekans sonuçları sırasıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Uluslararası ortamda ortaya çıkan artan karşılaştırılabilirlik, denetim faaliyetlerinin kalitesine ve hızına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca işletmelerin şeffaf ve açık bir şekilde mali tablolarını hazırlamak zorunda kalmaları, alacakları kararları zamanında almalarını ve uygulamaların daha anlaşılabilir ve görülebilir olmasına yardımcı olacaktır. Bu ise denetçilerin denetim faaliyetlerinin kalitesini artırılmasına olumlu katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca UFRS ile birlikte finansal tabloların konsolidasyonu ve denetim faaliyetleri kolaylaşacaktır. Olumlu algı düzeyi ölçeğinin ilk sorusu olan “*BOBİ FRS’nin kullanımı sonucunda BOBİ’ler daha kolay denetlenebilecektir.*” önermesine bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtların genel dağılımı; % 0,8 kesinlikle katılmıyorum (n=3), % 13,2 katılmıyorum (n=50), % 28,8 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=109), % 51,7 katılıyorum (n=196), % 5,5 kesinlikle katılıyorum (n=21) şeklindedir. Soru ortalaması incelendiğinde ($3,48 \pm 0,82$) bağımsız denetçilerin genel olarak “*ne katılıyorum ne katılmıyorum*” yönünde cevaplar verdiği gözükmektedir. Sonuçlardan bağımsız denetçilerin, BOBİ FRS uygulamalarının bağımsız denetim faaliyetlerini kolaylaştırıp, kolaylaştırmayacağı konusunda kararsız oldukları gözükmektedirler.

BOBİ FRS uygulayan işletmeler 2 yıl BOBİ FRS uyguladıktan sonra isterlerse BOBİ FRS’nin daha kapsamlı şekli olan tam set TFRS’yi uygulayabilmektedirler. “*BOBİ FRS’nin kullanımı tam set TFRS’ye geçişi kolaylaştıracaktır.*” ifadesine verilen yanıtların dağılımına baktığımızda; % 0 kesinlikle katılmıyorum (n=0), % 4 katılmıyorum (n=15), % 34,6 ne katılıyorum ne katılmıyorum (n=131), % 53,8 katılıyorum (n=204), % 7,7 kesinlikle katılıyorum (n=29) olarak belirlenmiştir. Soru ortalaması incelendiğinde ($3,65 \pm 0,68$) katılımcıların genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verdiği görülmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçiler BOBİ FRS’nin tam set TFRS’ye geçiş için bir basamak oluşturacağını düşünmektedirler.

Uluslararası finansal raporlama ile amaçlanan finansal tabloların karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği, güvenilirliği, şeffaflığı ve tutarlılığı artırarak finansal tablolardan daha etkin olarak yararlanılmasını sağlamaktır. “*BOBİ FRS’nin kullanımı işletmelerin finansal raporlamasının etkinliğini arttıracaktır.*” önermesine

verilen yanıtların dağılımı incelendiğinde dağılım şu şekildedir; % 0 kesinlikle katılmıyorum (n=0), % 6,9 katılmıyorum (n=26), % 23,5 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=89), % 62 katılıyorum (n=235), % 7,7 kesinlikle katılıyorum (n=29). Soru ortalaması incelendiğinde (3,70±0,71) katılımcıların genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verildiği görülür. Finansal raporlamanın BOBİ FRS sayesinde daha da etkin olacağı fikrine bağımsız denetçilerin katıldığı gözükmektedir.

Uluslararası muhasebe standartları ile şeffaf bilgi sunulması amaçlanmaktadır. Şeffaf bilgi yönetimin hesap verebilirliğini sağlamaktadır. Bu sayede çıkar çatışması olmaksızın yatırımcıların hakları korunmaktadır. Ayrıca şeffaf bilgi yabancı yatırımcıların o ülkede yatırım yapma ihtimallerini attırmaktadır. Olumlu algı ölçeğinin dördüncü ifadesi olan “*BOBİ FRS'ye geçişle finansal tabloların şeffaflığı artacaktır.*” ifadesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 0 kesinlikle katılmıyorum (n=0), % 7,9 katılmıyorum (n=30), % 24,8 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=94), % 57,5 katılıyorum (n=218), % 9,8 kesinlikle katılıyorum (n=37). Verilen yanıtların soru ortalaması ise (3,69±0,75) olarak bulunmuştur. Bağımsız denetçilerin “*katılıyorum*” tarzında yanıtlar verdiği gözükmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomilerin finansal raporlamaları incelendiğinde genel olarak gelişmiş ekonomilere göre daha az şeffaf düzenlemelerin bulunduğu gözükmektedir. Bağımsız denetçiler BOBİ FRS ile finansal tablolarda şeffaflığın, dolayısıyla gerçeğe uygun bilginin sağlanacağı görüşündedirler.

Birçok hükümet ve merkez bankaları da dahil olmak üzere çoğu kuruluş açık ve anlaşılabilir bilginin tahmin edilebilirliği ve dolayısıyla doğru değerlendirmeyi sağlayacağı görüşündedirler. Bilginin açık olarak sunulması verilen kararların daha iyi izlenebilirliğini sağlamaktadır. Bu sayede verilen kötü bir karar gözden kaçamayacaktır. Bağımsız denetçilerin “*BOBİ FRS'nin kullanımı finansal tabloları daha anlaşılır kılacaktır.*” ifadesine verdikleri yanıtlar incelendiğinde katılımcıların % 0 kesinlikle katılmıyorum (n=0), % 6,9 katılmıyorum (n=26), % 26,1 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=99), % 58 katılıyorum (n=220), % 9 kesinlikle katılıyorum (n=34) şeklinde yanıtlar verdiği gözükmektedir. Soru ortalaması incelendiğinde (3,69±0,73) katılımcıların genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Bağımsız denetçiler genel olarak açık bilginin finansal tabloları tüm kullanıcıların beklentilerini karşılayacak şekilde anlaşılır kılacağı görüşündedirler.

Özellikle küreselleşme sonucunda ortaya çıkan ekonomik etkileşim farklı ülkelerdeki finansal bilgilerin karşılaştırılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Finansal tablo kullanıcıları bir işletme ile diğer işletmeyi ya da bir işletmenin geçmiş verilerini karşılaştırarak işletmelerin finansal tablolarını değerlendirmek istemektedirler. Bunun için karşılaştırma yapmaya imkan veren finansal tablolara ihtiyaç duyulmaktadır. Bağımsız denetçilerin *“BOBİ FRS'nin kullanımı sonucunda işletmelerin finansal tabloları uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olacaktır.”* önermesine verdikleri yanıtlar şu şekildedir; % 3,2 kesinlikle katılmıyorum (n=12), % 8,2 katılmıyorum (n=31), % 24,8 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=94), % 54,6 katılıyorum (n=207), % 9,2 kesinlikle katılıyorum (n=35). Soru ortalaması incelendiğinde (3,58±0,88) katılımcıların genel olarak *“katılıyorum”* seviyesinde cevaplar verdiği görülmektedir. Bağımsız denetçiler BOBİ FRS ile birlikte finansal verilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olacağı görüşündedirler.

BOBİ FRS gibi uluslararası standartlar olmaksızın yatırımcılar farklı ulusal standartları anlayıp finansal tabloları değerlendirmek için belirli bir risk almak ve çaba göstermek zorundadırlar. Bu durum yatırımcıların çoğu zaman karlı olabilecek yatırımlardan kaçınmalarına yol açabilmektedir. Sermaye dağıtım kararı veren yatırımcıların, uluslararası standartlara göre hazırlanmış finansal tablolara dayanarak kararlar vermesi söz konusu risk ve çabanın ortadan kalkmasını sağlayabilecektir. Bağımsız denetçilerin *“BOBİ FRS ile yatırımcıların, yatırım portföylerinin çeşitlendirmeleri kolaylaşacaktır.”* önermesine verdikleri yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 5,5 kesinlikle katılmıyorum (n=21), % 6,1 katılmıyorum (n=23), % 42,2 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=160), % 21,6 katılıyorum (n=82), % 24,5 kesinlikle katılıyorum (n=93). Soru ortalaması incelendiğinde (3,54±1,09) katılımcıların genel olarak *“katılıyorum”* seviyesinde cevaplar verdiği gözükmemektedir. Bağımsız denetçiler, yatırımcıların BOBİ FRS sayesinde işletmelerin uluslararası finansal tablolarını daha kolay okuyabileceğini ve bu sayede yabancı işletmelerin farklı enstrümanlarına yatırım yapmaktan çekinmeyeceklerini düşünmektedirler.

“BOBİ FRS'nin kullanımı ile tüm dünyada muhasebe sürecindeki eğitim uygulamaları standartlaşacaktır.” önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 5,5 kesinlikle katılmıyorum (n=21), % 4,5 katılmıyorum (n=17), % 24,8 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=94), % 26,9 katılıyorum (n=102), % 38,3 kesinlikle

katılıyorum (n=145). Verilen yanıtların soru ortalaması incelendiğinde (3,87±1,14) genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verildiği görülmektedir. Bağımsız denetçiler muhasebe standartları ile birlikte muhasebe eğitimlerinin tüm dünyada standart bir yapıya kavuşacağı görüşündedirler.

Karşılaştırılabilir finansal tablolar yatırımcıların ve işletmelerin yabancı sermaye piyasalarına kolaylıkla ulaşmalarını sağlamaktadır. Uluslararası finansal standartlar ile ortak bir dil kullanılması işletmelerin uluslararası piyasalardan sermaye ihtiyaçlarını daha kolay karşılamalarına yardımcı olması beklenilmektedir. Bağımsız denetçilere sorulan “*BOBİ FRS’ye geçiş ile Türkiye’deki şirketlerin küresel piyasalara girişi kolay olacaktır.*” önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 6,6 kesinlikle katılmıyorum (n=25), % 5,5 katılmıyorum (n=21), % 25,9 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=98), % 26,9 katılıyorum (n=102), % 35,1 kesinlikle katılıyorum (n=133). Soru ortalaması incelendiğinde (3,78±1,17) katılımcıların genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verdiği görülmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçiler BOBİ FRS sayesinde işletmelerin yabancı piyasalardan karşılaştırılabilirliği yüksek finansal tabloları ile daha kolay fon bulabilecekleri görüşündedirler.

Tüm dünyada küreselleşme sadece mal ve hizmetin aktarımını değil ayrıca iş gücünün de dolaşımını arttırmıştır. Benzer muhasebe standartlarının tüm dünyaca kullanımı meslek mensuplarına farklı ülkelerden yeni iş imkanlarının ortaya çıkmasına katkı sağlayabilecektir. Katılımcılara sorulan “*BOBİ FRS’nin uygulanması Türkiye’deki meslek mensuplarına uluslararası alanda mesleki fırsatlar sağlayacaktır.*” önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 6,1 kesinlikle katılmıyorum (n=23), % 5,3 katılmıyorum (n=20), % 26,9 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=102), % 28 katılıyorum (n=106), % 33,8 kesinlikle katılıyorum (n=128). Soru ortalaması incelendiğinde (3,78±1,15) katılımcıların genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Dolayısıyla bağımsız denetçiler BOBİ FRS ile birlikte yeni mesleki fırsatların ortaya çıkacağı fikrini benimsedikleri gözükmemektedir.

4.8.4.3. BOBİ FRS Olumsuz Algı Düzeyi Ölçeği Frekans Analizi

BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi ölçeğinde yer alan ifadelerin dağılımı ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 27’de verilmiştir.

Tablo 27 BOBİ FRS Olumsuz Algı Düzeyi Ölçeği İfadelerinin Frekans Analizi

Olumsuz Algı Düzeyi Ölçeği İfadeleri	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Ne katılıyorum nede katılmıyorum		Katılıyorum		Kesinlikle katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
BOBİ FRS seti çeviri olduğu için bazı aksaklıklara yol açacaktır.	16	4,2	13	3,4	140	36,9	90	23,7	120	31,7	3,75	1,07
BOBİ FRS'deki yoruma açık ifadeler uygulamada farklılıklara neden olacaktır.	19	5	14	3,7	73	19,3	112	29,6	161	42,5	4,01	1,10
BOBİ FRS uygulanmasındaki en büyük engellerden biri vergi sistemine uymayan uygulamalar olacaktır.	18	4,7	16	4,2	121	31,9	90	23,7	134	35,4	3,80	1,11
BOBİ FRS uygulamasındaki en büyük engellerden biri muhasebe bilgisayar programına geçişte yaşanacaktır.	25	6,6	18	4,7	105	27,7	101	26,6	130	34,3	3,77	1,16
BOBİ FRS'ye geçişle mevcut kanunlarda büyük değişimler olacaktır.	33	8,7	28	7,4	126	33,2	78	20,6	114	30,1	3,56	1,23
Türkiye'de BOBİ FRS'yi uygulayacak yetkinlikte muhasebe elemanı bulunmamaktadır.	19	5	21	5,5	82	21,6	107	28,2	150	39,6	3,91	1,13
BOBİ FRS setinin uygulanmasının maliyeti sağlayacağı faydadan daha fazla olacaktır.	37	9,8	27	7,1	104	27,4	87	23	124	32,7	3,61	1,27
BOBİ FRS'nin işletmelerce tam olarak uygulanması ulaşılması güç bir amaçtır.	35	9,2	24	6,3	119	31,4	84	22,2	117	30,9	3,59	1,24
BOBİ FRS'nin uygulanmasında bilgi yetersizliğinden dolayı dışarıdan danışmanlara ihtiyaç duyulacaktır.	8	2,1	6	1,6	75	19,8	123	32,5	167	44,1	4,14	0,93
BOBİ FRS'nin dikkate aldığı "gerçek uygun değer" belirlenmesinde zorluklarla karşılaşılacaktır.	12	3,2	13	3,4	90	23,7	105	27,7	159	42,0	4,01	1,04
BOBİ FRS konusunda üniversitelerde yetkin akademisyen bulunmamaktadır	25	6,6	22	5,8	119	31,4	88	23,2	125	33,0	3,70	1,17

Tablo 27’de olumsuz algı ifadelerine verilen yanıtların frekans analizleri yer almaktadır. Olumsuz algı ifadelerinin her birinin frekans sonuçları sırasıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının İngilizce olan orijinalinden diğer bir dile çevrilmesinde uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir. Farklı dillerde kelimelerin anlamlarında ortaya çıkan nüans farklılıkları, beklenenin dışında yorumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çeviri yaparken kültürel farklılıklar nedeniyle kelimenin anlamını yitirmesi veya anlamının değişmesi riski her zaman bulunmaktadır. Bağımsız denetçilere yöneltilen “*BOBİ FRS seti çeviri olduğu için bazı aksaklıklara yol açacaktır.*” önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 4,2 kesinlikle katılmıyorum (n=16), % 3,4 katılmıyorum (n=13), % 36,9 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=140), % 23,7 katılıyorum (n=90), % 31,7 kesinlikle katılıyorum (n=120). Soru ortalaması incelendiğinde ($3,75 \pm 1,07$) bağımsız denetçilerin genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verdiği görülmektedir. Dolayısı ile katılımcılar, BOBİ FRS ile uygulamada terminoloji uyumsuzluğu veya uzun cümle yapısı gibi çeviriden kaynaklanan sorunlar yaşanacağı görüşündedirler.

BOBİ FRS ilke bazlı standartlardır. İlke bazlı standartlar daha az kural içerir ve uygulamada daha fazla mesleki yorum gerektirmektedir. Dolayısı ile ilke bazlı standartların uygulanması mesleki tecrübe ve iyi niyet unsurlarını gerekli kılmaktadır. Katılımcıların “*BOBİ FRS’deki yoruma açık ifadeler uygulamada farklılıklara neden olacaktır.*” önermesine verdikleri yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 5 kesinlikle katılmıyorum (n=19), % 3,7 katılmıyorum (n=14), % 19,3 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=73), % 29,6 katılıyorum (n=112), % 42,5 kesinlikle katılıyorum (n=161). Soru ortalaması incelendiğinde ($4,01 \pm 1,10$) katılımcıların genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Bağımsız denetçiler BOBİ FRS’deki mesleki yargıya dayalı olarak düzenlenen yoruma açık ifadelerin farklı yorumlanabileceğini, bunun ise uygulamada sorunlara yol açacağını düşünmektedir.

Vergi otoritelerinin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanan finansal tablolar, BOBİ FRS’ye göre düzenlenmiş ve sermaye piyasalarının ihtiyaçları için hazırlanan finansal tablolardan tamamen farklı olabilmektedirler. BOBİ FRS ile amaçlanan yatırımcılar için şeffaf, açık, karşılaştırılabilir bilgi sağlamaktır. Vergi temelli anlayışta ise amaç devletin toplayacağı vergi üzerinedir. “*BOBİ FRS uygulanmasındaki en büyük engellerden biri*

vergi sistemine uymayan uygulamalar olacaktır.” önermesine katılımcıların verdikleri yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 4,7 kesinlikle katılmıyorum (n=18), % 4,2 katılmıyorum (n=16), % 31,9 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=121), % 23,7 katılıyorum (n=90), % 35,4 kesinlikle katılıyorum (n=13). Soru ortalaması incelendiğinde (3,80±1,11) katılımcıların genel olarak *“katılıyorum”* seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Dolayısıyla bağımsız denetçiler bugüne kadar uygulanmakta olan vergi temeli muhasebe uygulamalarından sonra, vergi otoriteleri yerine yatırımcıların beklentileri doğrultunda raporlama yapılmasının BOBİ FRS’nin uygulanmasında sorun yaratacağı görüşündedirler.

BOBİ FRS’ye geçiş ile birlikte işletmelerin bilgisayar sistemlerini değerlendirmesi ve gerekli olan değişiklikleri yapmaları gerekmektedir. Bunun için belirli bir süreye ve parasal kaynağa ihtiyaçları bulunmaktadır. Olumsuz algı ölçeğindeki *“BOBİ FRS uygulamasındaki en büyük engellerden biri muhasebe bilgisayar programına geçişte yaşanacaktır.”* önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 6,6 kesinlikle katılmıyorum (n=25), % 4,7 katılmıyorum (n=18), % 27,7 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=105), % 26,6 katılıyorum (n=101), % 34,3 kesinlikle katılıyorum (n=130). Soru ortalaması incelendiğinde (3,77±1,16) katılımcıların genel olarak *“katılıyorum”* seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Bağımsız denetçilerin, gerçeğe uygun değer gibi farklı bilgileri ortaya koyabilecek nitelikte yeni bilgisayar programlarını kullanmak zorunda kalmalarının BOBİ FRS’ye geçişte ve standartların uygulanması noktasında sorun yaratacağı görüşünde oldukları anlaşılmaktadır.

Türkiye’de bugüne kadar muhasebe uygulamalarının vergi odaklı ve kural bazlı olmasına karşılık BOBİ FRS ile birlikte muhasebe uygulamalarında yatırımcı odaklı ve ilke bazlı bir anlayış geçerli olacaktır. Katılımcıların *“BOBİ FRS’ye geçişle mevcut kanunlarda büyük değişiklikler olacaktır.”* önermesine verdikleri yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 8,7 kesinlikle katılmıyorum (n=33), % 7,4 katılmıyorum (n=28), % 33,2 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=126), % 20,6 katılıyorum (n=78), % 30,1 kesinlikle katılıyorum (n=114). Soru ortalaması incelendiğinde (3,56±1,23) katılımcıların genel olarak *“katılıyorum”* seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Dolayısıyla katılımcılar BOBİ FRS’nin etkili bir şekilde uygulanması için kanunlarda birçok değişikliğin yapılmasının gerekli olacağı görüşündedirler.

BOBİ FRS'nin uygulanması noktasında profesyonel muhasebecilerin yeterli seviyede bilgi ve beceriye sahip olmaları gerekmektedir. Tüm dünyada UFRS'nin etkin bir biçimde uygulanması için gerekli olan bilgi ve beceriye sahip yeterli sayıda meslek mensubunun bulunmadığı görülmektedir. Katılımcılara yöneltilen *“Türkiye’de BOBİ FRS’yi uygulayacak yetkinlikte muhasebe elemanı bulunmamaktadır.”* önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 5 kesinlikle katılmıyorum (n=19), % 5,5 katılmıyorum (n=21), % 21,6 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=82), % 28,2 katılıyorum (n=107), % 39,6 kesinlikle katılıyorum (n=150). Soru ortalaması incelendiğinde (3,91±1,13) bağımsız denetçilerin genel olarak *“katılıyorum”* seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Dolayısıyla bağımsız denetçiler BOBİ FRS’yi doğru şekilde uygulayabilecek yetkinlikte yeterli sayıda meslek mensubunun bulunmadığı görüşündedirler.

BOBİ FRS'nin uygulanmaya başlanması tüm işletmelere bir maliyet baskısı oluşturacaktır. Küçük işletmeler personel eğitimi ve uzman ihtiyacı gibi maliyetleri büyük işletmelere göre nispeten daha fazla hissedeceklerdir. Ayrıca Türkiye gibi daha önceden uluslararası muhasebe standartlarına yakın olmayan vergi tabanlı ve kural bazlı muhasebe sistemlerinin kullanıldığı ülkelerde maliyet baskısı daha da fazla hissedilecektir. Katılımcıların olumsuz algı ölçeğindeki *“BOBİ FRS setinin uygulanmasının maliyeti sağlayacağı faydadan daha fazla olacaktır.”* önermesine verdikleri yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 9,8 kesinlikle katılmıyorum (n=37), % 7,1 katılmıyorum (n=27), % 27,4 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=104), % 23,0 katılıyorum (n=87), % 32,7 kesinlikle katılıyorum (n=124). Soru ortalaması incelendiğinde (3,61±1,27) katılımcıların genel olarak *“katılıyorum”* seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Bağımsız denetçiler BOBİ FRS'nin neden olacağı maliyet sorununun sağlayacağı yararları gölgede bırakacağını düşünmektedirler.

BOBİ FRS uygulanmasıyla birlikte işletmeler TFRS'nin yürürlüğe girmesiyle yaşadıkları problemlerin benzerlerini yaşayabilirler. Bu problemler BOBİ FRS'nin işletmelerce etkili bir biçimde uygulanmasını önleyebilir. Katılımcılara yöneltilen *“BOBİ FRS'nin işletmelerce tam olarak uygulanması ulaşılması güç bir amaçtır.”* ifadesine katılımcıların verdikleri yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 9,2 kesinlikle katılmıyorum (n=35), % 6,3 katılmıyorum (n=24), % 31,4 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=119), % 22,2 katılıyorum (n=84), % 30,9 kesinlikle katılıyorum

(n=117). Soru ortalaması incelendiğinde ($3,59 \pm 1,24$) katılımcıların genel olarak “katılıyorum” seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Bağımsız denetçiler işletmeler tarafından BOBİ FRS’nin amacına uygun olarak istenen şekilde uygulanmasının çeşitli sorunlar nedeniyle zor olacağı görüşündedirler.

İşletmelerde BOBİ FRS’yi uygulayacak yeterli sayıda bilgili ve tecrübeli muhasebe personelinin bulunmaması işletmeleri dışarıdan destek almaya zorlayacağı düşünülmektedir. Önceki deneyimlerden işletmelerin bu destek ihtiyacını genellikle bağımsız denetçi firmalarından sağladığı görülmektedir www.kgk.gov.tr (10.10.2010). Olumsuz algı ölçeğinin dokuzuncu ifadesi olan “*BOBİ FRS’nin uygulanmasında bilgi yetersizliğinden dolayı dışarıdan danışmanlara ihtiyaç duyulacaktır.*” önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 2,1 kesinlikle katılmıyorum (n=8), % 1,6 katılmıyorum (n=6), % 19,8 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=75), % 32,5 katılıyorum (n=123), % 44,1 kesinlikle katılıyorum (n=167). Soru ortalaması incelendiğinde ($4,14 \pm 0,93$) katılımcıların genel olarak “katılıyorum” seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Katılımcılar, işletmelerdeki yetkin personel eksikliği yüzünden BOBİ FRS’ye uygun hazırlanacak kayıt ve finansal tablolar için dışarıdan danışmanlara ihtiyaç duyulacağı görüşündedirler.

Uluslararası muhasebe standartlarının en başta gelen problemlerinden biri bazı standartların karışık yapılarının olmasıdır. Bu karışıklığa yol açan en önemli neden ise “gerçeğe uygun değer” modelinin benimsenmesinden kaynaklanmaktadır. “Gerçeğe uygun değer” piyasada oluşan değerdir. BOBİ FRS’ye göre ancak güvenilir olması koşulu ile piyasada oluşan değer ile raporlama yapılabilir. Dolayısı ile aktif bir piyasanın olmayışı, piyasada oluşan değer belirlenmesinde nitelikli personele duyulan ihtiyaç gibi nedenler “gerçeğe uygun değer” kullanımını zorlaştırmaktadır. Katılımcıların “*BOBİ FRS’nin dikkate aldığı gerçeğe uygun değer belirlenmesinde zorluklarla karşılaşılacaktır.*” önermesine verdikleri yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 3,2 kesinlikle katılmıyorum (n=12), % 3,4 katılmıyorum (n=13), % 23,7 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=90), % 27,7 katılıyorum (n=105), % 42,0 kesinlikle katılıyorum (n=159). Soru ortalaması incelendiğinde ($4,01 \pm 1,04$) katılımcıların genel olarak “katılıyorum” seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Dolayısıyla bağımsız denetçiler, gerçeğe uygun değer tam olarak tespitinin Türkiye’de piyasaların yetersizliği ve yetkin personel gereksinimi gibi nedenlerden ötürü zor olduğu görüşündedirler.

BOBİ FRS'nin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacak yeterli sayıda bilgili ve tecrübeli muhasebe personeli yetiştirmek için üniversitelerde uluslararası muhasebe standartları konusunda öğrencilerin yeterli bilgi seviyesine ulaşmalarını sağlayacak yetkin akademisyenlere ihtiyaç duyulmaktadır. Katılımcılara yöneltilen “*BOBİ FRS konusunda üniversitelerde yetkin akademisyen bulunmamaktadır.*” önermesine verilen yanıtların dağılımı şu şekildedir; % 6,6 kesinlikle katılmıyorum (n=25), % 5,8 katılmıyorum (n=22), % 31,4 ne katılıyorum ne de katılmıyorum (n=119), % 23,2 katılıyorum (n=88), % 33 kesinlikle katılıyorum (n=125). Soru ortalaması incelendiğinde (3,70±1,17) katılımcıların genel olarak “*katılıyorum*” seviyesinde cevaplar verdiği görülür. Dolayısıyla katılımcılar üniversitelerde BOBİ FRS konusunda yetkin muhasebe personeli olmadığı görüşündedirler.

4.8.5. Ölçeklere Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi

Ölçek ve alt boyutlarına ait betimsel istatistikler Tablo 28’de gösterilmiştir. Ölçek araçlarının normal dağılım istatistikleri bu kısımda hesaplanıp yorumlanmıştır.

Tablo 28 Ölçek ve Alt Boyutların Betimsel İstatistikleri

Değişken	N	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Bilgi Düzeyi	379	1,00	5,00	3,79	0,89
Olumlu Algı	379	1,60	4,90	3,68	0,62
Olumsuz Algı	379	1,09	5,00	3,81	0,70

Tablo 28 incelendiğinde ankete katılan katılımcı sayısının 379 olduğu görülmektedir. Bilgi düzeyi ölçeğini incelediğimiz zaman en düşük değerin (minimum) 1 en yüksek değerin (maksimum) 5 olduğu görülmüştür. Bilgi düzeyi ölçeği 3,79 ortalamaya ve 0,89 standart sapma değerine sahiptir. Olumlu algı boyutunu incelediğimiz zaman en düşük değerin 1,83 en yüksek değerin 5, ortalama değerin 3,64 ve standart sapma değerinin ise 0,62 olduğu gözükmemektedir. Olumsuz algı boyutu minimum 1,00, maksimum 5, ortalama 3,81 ve 0,70 standart sapma değerlerine sahiptir. Olumsuz algı boyutunun olumlu algı boyutundan daha yüksek ortalamaya sahip olması genel olarak katılımcıların BOBİ FRS hakkındaki olumsuz algı önermelerini daha fazla onayladıkları şeklinde yorumlanabilir.

Parametrik analiz tekniklerinin uygulanabilmesi için toplanan verinin ön koşul olarak bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu koşullardan verinin normal olarak dağılıyor olması genel olarak tüm parametrik testlerde istenen bir ön koşuldur. Eğer veri bu ön koşulu sağlayamaz bir başka ifade ile normal dağılmaz ise parametrik değil non-parametrik testlerin uygulanması gerekmektedir. Verilerin normal dağılıp dağılmadıklarını belirlemek için birçok yöntem kullanılmaktadır. En yaygın olarak kullanılanlarından biri “skewness” çarpıklık ve “kurtosis” basıklık değerlerinin incelenmesidir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 192, 193).

George ve Mallery (2016) çarpıklık ve basıklık değerlerinin +1 ile -1 değerleri arasında olmasının çoğu parametrik amaç için mükemmel bir değer olduğunu, + 2,0 ile - 2,0 arasındaki değerlerin ise çoğu durum için kabul edilebilir bir aralık olduğunu belirtmektedir. Benzer şekilde Büyüköztürk (2018) çarpıklık değeri +1 ile -1 arasında kalıyorsa değerlerin normalden aşırı şekilde dağılmadığı şeklinde yorumlanabileceğini ifade etmektedir.

Tablo 29 Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

Değişken	Çarpıklık	Basıklık
Bilgi Düzeyi	-0,649	-0,043
Olumlu Algı	-0,825	0,700
Olumsuz Algı	-0,436	0,530

Tablo 29’deki ölçeklere ait çarpıklık ve basıklık değerleri verilmiştir. Ölçek ve alt ölçeklerinin tümünün basıklık ve çarpıklık değerleri +1 ile -1 arasında yer almaktadır. Ölçeklere ait verilerin normal bir şekilde dağıldığı görülmektedir.

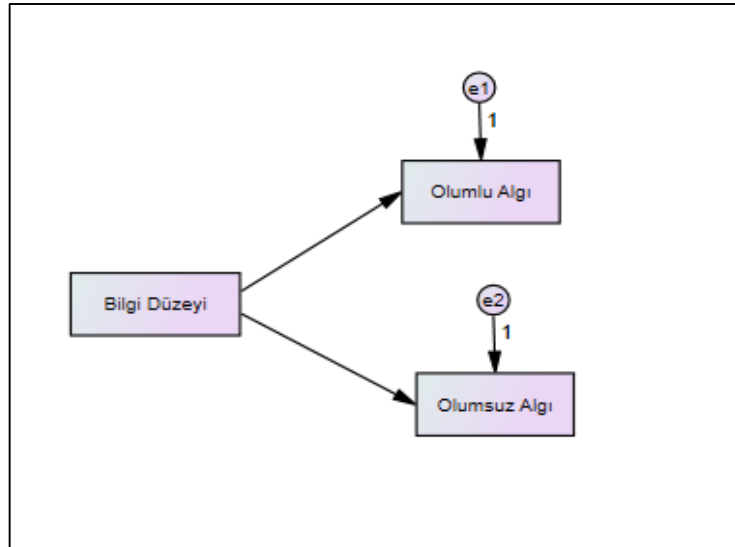
4.8.6. Hipotezlerin Analizleri

Bu bölümde, araştırmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan hipotezler test istatistik teknikleri ile analiz edilip ortaya çıkan bulgular tablo ve gerekli yorumlar ile birlikte sunulmuştur. Katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri ile algı düzeyleri arasındaki ilişki, BOBİ FRS bilgi düzeyi ve algı düzeylerinin betimsel özelliklere göre nasıl farklılaştığı hipotez testleri ile tespit edilmiştir. Çalışmada dört ana hipotez ve 18 alt hipotez bulunmaktadır.

4.8.6.1. Ana Hipotez 1 ve 2'nin Analizi

Çalışmanın ilk iki ana hipotezi olarak belirlenen “H1: BOBİ FRS bilgi düzeyi ile olumlu algı düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi ile “H2: BOBİ FRS bilgi düzeyi ile olumsuz algı düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezlerinin sınanması gerçekleştirilmiştir. Hipotezlerin test edilmesi için yapısal eşitlik modelinin bir türü olan yol (path) analizi uygulanmıştır. İki ve daha fazla değişkenin doğrusal olan veya doğrusal olmayan ilişkilerinin karşılaştırılması aşamasında yol analizi kullanılmaktadır. Bu çalışmada kullanılan gözlenen değişkenlerle yol analizi yapısal eşitlik modelinin en eski biçimidir. Yol analizi çoklu regresyona benzetmek ile birlikte ondan üstün olan tarafları bulunmaktadır. Regresyonda sadece bir bağımlı değişken analiz edilebiliyorken, yol analizinde birden çok değişken analiz edilebilmektedir (Meydan ve Şeşen, 2015: 28). Bu çalışmada da bir bağımsız değişken ve iki adet bağımlı değişken bulunduğundan regresyon analizi yerine yapısal eşitlik modellerinden yol analizi yapılmıştır. Yapısal eşitlik modelinde bağımsız değişkenler egzogen, bağımlı değişkenler ise endojen değişken olarak adlandırılmaktadır. Şekil 18’de söz konusu çalışmaya konu olan yapısal eşitlik modeli gösterilmektedir.

Şekil 18 Yol Analiz Modeli



(*e1 ve e2 hata terimlerini ifade etmektedir)

Şekil 18'deki modelden görüleceği üzerine bilgi düzeyi öz değerlendirme egzojen değişken, BOBİ FRS olumlu algı ve BOBİ FRS olumsuz algı ise endojen değişkendir.

Yapısal eşitlik modellerinde, toplanan verilerin söz konusu model için ne kadar uygun olduğunun tespiti için değerlendirme ölçütlerine başvurulur. Söz konusu modelin veri ile uyumlu veya uyumsuz olup olmadığı bu uyum indekslerine bakılarak anlaşılmaktadır (Meydan ve Şeşen, 2015: 31).

Tablo 30 Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İyiliği İndeksleri

Model Uyum İndeksi	Kabul Edilebilir Uyum	Mükemmel Uyum
CMIN/DF	2 - 3	<2
GFI	0,90 – 0,95	>0,95
AGFI	0,85 – 0,90	>0,90
NFI	0,90 – 0,95	>0,95
IFI	0,90 – 0,95	>0,95
CFI	0,90 – 0,95	>0,95
RMSE	0,05 – 0,09	<0,05

Kaynak: (Meydan ve Şeşen, 2015: 31-35; Kline , 2011: 33-35)

Tablo 30'da Yapısal eşitlik modellerinin bir türü olan yol analizlerinde referans alınan model uyum indeksleri verilmiştir.

Hipotezlerin sınanması için analizler gerçekleştirilmiş ve analizler sonucunda ortaya çıkan iyilik değerleri aşağıdaki Tablo 31'de gösterilmiştir.

Tablo 31 Yol Analizi Uyum İyiliği Değerleri

CMIN/DF	GFI	AGFI	NFI	IFI	CFI	RMSEA
1,966**	0,997**	0,979**	0,969**	0,984**	0,984**	0,051*

*kabul edilebilir model uyumuna, **mükemmel model uyumuna işaret eder.

Tablo 31'deki analiz sonucunda ortaya çıkan uyum iyiliği değerleri incelendiğinde, RMSEA değeri kabul edilebilir model uyumuna işaret ederken, CMIN/DF, GFI, NFI, IFI ve CFI ise mükemmel model uyumuna işaret etmektedir. Ortaya çıkan değerlere göre verilerin çalışmanın modeli için uygun olduğu görülmektedir. Yol analizine ait tahmin istatistikleri Tablo 32'de sunulmuştur.

Tablo 32 Yol Analizi Tahmin İstatistikleri

Endojen Değişken	←	Egzojen Değişken	Stadartize β	S.H	K.D	Anlamlılık Değeri (p)
Olumlu Algı	←	Bilgi Düzeyi	0,227	0,032	7,121	0,000*
Olumsuz Algı	←	Bilgi Düzeyi	0,273	0,038	7,150	0,000*

S.H= Standart hata, K.D= kritik değer, *%95 güven düzeyinde istatistiksel manidarlığı simgeler

Tablo 32'deki analiz sonuçları incelendiğinde, % 95 güvenilirlik düzeyinde bilgi düzeyi değişkeninin olumlu algı üzerinde belirli bir pozitif etkisinin bulunduğu görülmektedir ($\beta=0,227$, $p=0,00<0,05$). Benzer şekilde bilgi düzeyinin olumsuz algı üzerinde de % 95 güvenilirlik düzeyinde, belirli bir pozitif etkisinin bulunduğu görülmektedir ($\beta=0,273$, $p=0,00<0,05$). Daha açık bir ifade ile bağımsız denetçilerin bilgi düzeyleri arttıkça BOBİ FRS olumlu ve olumsuz algı düzeylerinin belirli bir seviyede arttığı belirlenmiştir. Dolayısıyla, *H1 ve H2 ana hipotezleri kabul edilmiştir*. Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS bilgi düzeyleri arttıkça teori kısmında açıklanan BOBİ FRS'nin neden olabileceği olumlu ve olumsuz etkileri daha yüksek seviyede onayladıkları görülmektedir. Bilgi düzeyinin olumsuz algı düzeyi üzerindeki etkisi, bilgi düzeyinin olumlu algı üzerindeki etkisinden biraz daha fazla olduğu görülmektedir. Dolayısıyla katılımcıların bilgi düzeyi arttıkça, BOBİ FRS ile birlikte ortaya çıkabilecek olumsuz etkilere, olumlu etkilere kıyasla daha yüksek seviyede katıldıkları belirlenmiştir.

4.8.6.2. Ana Hipotez 3'ün Analizi

Çalışmanın üçüncü hipotezi olan “*H3: Bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikleri ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.*” hipotezinin alt hipotezlerinin test edilmesi için, levene testi, scheffe testi, bağımsız iki örneklem T-testi ve tek yönlü anova testleri uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda bağımsız denetçilere ait tanımlayıcı istatistikler ile bilgi düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Söz konusu ana hipoteze bağlı alt hipotezler sırasıyla test edilmiştir.

“*H3,a: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.*”

Kadın ve erkek denetçiler ile bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemek amacı ile bağımsız iki örneklem T-testi yapılmıştır. Bağımsız iki örneklem T-testi analiz sonucu tablosunda iki ayrı satır bulunmaktadır. Birinci satır varyansların homojen olduğu değeri, alttaki satır varyansların homojen olmadığını kabul ederek hesaplanan T değerini gösterir. İlk olarak varyansların homojen olup olmadığına bakılır. Buna göre hangi T değerinin kullanılacağına karar verilir. Eğer Levene testinin anlamlılık düzeyi 0,05 değerinden küçük ise varyans homojen değildir ve bu yüzden alt satırdaki SPSS’in düzelterek verdiği T değerine bakmak gerekir (İslamoğlu ve Alınışık, 2016: 309). Hipotezi test etmek için yapılan testlerin sonuçları Tablo 33’de verilmiştir.

Tablo 33 Cinsiyet Faktörü ile Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan İki Örneklem T-testi İstatistikleri

	Cinsiyet	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	T-değeri	Anlamlılık Değeri (p)
Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme	Kadın	0,338	148	3,74	0,89	-879	0,38*
	Erkek		231	3,82	0,89		

*% 95 güven düzeyinde söz konusu değer manidar değildir

Tablo 33’de $H_{3,a}$ hipotezini test etmek için yapılan analiz sonuçları gösterilmiştir. Levene testi sonucunda varyansların homojen olduğu tespit edildikten sonra ($p=0,338>0,05$) yapılan T-testi sonucunda $H_{3,a}$ hipotezi red edilmiştir ($p=0,38>0,05$). Cinsiyet faktörü ile bağımsız denetçilerin bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında % 95 güven düzeyinde anlamlı bir fark bulunamamıştır.

“ $H_{3,b}$: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Çalışmada yaş aralıkları ikiden fazla kategoriye ayrıldığı için T-testi yerine tek yönlü anova testi uygulanmıştır. Hipotezin sınanması için yapılacak anova testi öncesi 24 yaş ve altı yalnızca beş denetçi olduğundan söz konusu yaş grubu, 25-40 yaş grubu ile birleştirilerek örneklem yetersizliğinden kaynaklanacak sapmaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. T-testinde olduğu gibi anova testinde de varyansların homojenliğinin test edilmesi gerekmektedir. Bunun için Levene testi uygulanmıştır (Durmuş ve diğerleri,

2013: 124). Yaş grupları ile bilgi düzeyi arasındaki anlamlı farklılıkları belirlemek için yapılan testlerin özeti Tablo 34’de gösterilmiştir.

Tablo 34 Yaş Faktörü ile Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları

	Yaş Faktörü	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	Anlamlılık Değeri (p)	Anlamlı Fark
Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme	40 ve Altı	2,890	243	3,687	0,92	5,144	0,006*	B > A**
	41-55		110	3,972	0,86			
	55 Üstü		26	4,058	0,5			

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder; **A:40 ve Altı, B:41-55, C:55 Üstü

Tablo 34’de, H_{3,b} hipotezini test etmek için yapılan analiz sonuçları görülmektedir. Varyansların homojen olduğu levene testi ile tespit edilmiştir ($p=2,890>0,05$). Yapılan tek yönlü anova testi sonucunda % 95 güvenilirlik seviyesinde yaş unsuru ile bilgi düzeyi arasında anlamlı bir farklılık bulunmuş ($p=0,006<0,05$). Dolayısıyla, H_{3,b} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre denetçilerin yaş gruplarından en az bir tanesinin bilgi düzeyi diğerlerinden istatistiksel olarak anlamlı farklılaşmaktadır. Yaş gruplarının gözlem sayısı birbirinden farklı olduğu için scheffe test sonuçlarının yorumlanması gerekmektedir. Yapılan scheffe testi sonucunda farkın 40 ve altı yaş grubu ile 41-55 yaş grubu arasında olduğu görülmüştür. Söz konusu grupların ortalamalarını Tablo 34’de incelediğimiz zaman 41-55 yaş grubunun ortalaması (3,97) iken, 40 ve altı yaş grubunun ortalaması (3,69) olduğu gözükmemektedir. Dolayısıyla ortalaması daha büyük olan 41-55 yaş grubundaki bağımsız denetçilerin 40 ve altı yaş grubuna sahip denetçilere nazaran BOBİ FRS hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu görülmektedir.

“H_{3,c}: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Farklı mesleki deneyime sahip bağımsız denetçilerin BOBİ FRS bilgi düzeyleri arasında anlamlı farkları sınayan levene ve tek yönlü anova testi sonuçları Tablo 35’deki gibidir.

Tablo 35 Mesleki Tecrübe Faktörüne Göre Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları

		Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	Anlamlılık Değeri (p)	Anlamlı Fark
Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme	0-2 yıl	3,424	21	3,285	0,798	9,874	0,000*	E > A** E > B E > C E > D D > A D > C
	2-5 yıl		65	3,647	0,880			
	5-10 yıl		96	3,526	0,926			
	10-20 yıl		139	3,935	0,900			
	21 yıl üzeri		58	4,257	0,564			

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder;** A:0-2 yıl, B:2-5 yıl, C:5-10 yıl, D:10-20 yıl, E:21 yıl ve üzeri

Tablo 35’de, H_{3,c} hipotezini test etmek için yapılan analiz sonuçları görülmektedir. İlk olarak varyansların homojen olduğu levene testi ile belirlendikten sonra ($p=3,424>0,05$) tek yönlü anova testinin sonuçlarının incelenmesine geçilmiştir. Yapılan anova testi sonucunda % 95 güvenilirlik düzeyinde tecrübe grupları arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($p=0,00<0,05$). Dolayısıyla H_{3,c} hipotezi kabul edilmiştir. Farkın hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla yapılan scheffe testi sonucunda 21 yıl ve üzeri tecrübeye sahip meslek mensuplarının ortalaması (4,257), diğer tüm meslek mensupların ortalamalarından daha yüksek olduğu bulunmuştur. Dolayısıyla 21 yıl ve üzeri tecrübeye sahip meslek mensupları, diğer tüm tecrübe gruplarından BOBİ FRS hakkında daha bilgili oldukları gözükmemektedir. Benzer şekilde 10-20 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin ortalaması (3,935), 0-2 yıl tecrübe grubunun (3,285) ve 5-10 yıl tecrübe grubunun (3,526) ortalamalarından daha yüksektir. Dolayısı ile 10-20 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçiler 0-2 yıl tecrübe grubundan ve 5-10 yıl tecrübe grubundan daha bilgili olduğu görülmektedir. Yaş faktöründe olduğu gibi bağımsız denetçilerin tecrübe düzeyleri arttıkça BOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeyleri de artmaktadır.

“H_{3,a}: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Hipotezin sınanmasına geçmeden önce serbest muhasebeci (SM) ünvanına sahip sadece yedi katılımcı olduğu için serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) grubu birleştirilerek örneklem yetersizliğinden kaynaklanacak sapmaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Kategori sayısı ikiye indiği için iki kategori

arasındaki anlamlı farklılıkları sınamak için bağımsız iki örneklem T-testi analizi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 36 Mesleki Ünvan Faktörüne Göre Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan İki Örneklem T-testi İstatistikleri

	Mesleki Ünvan	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	T-değeri	Anlamlılık Değeri (p)
Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme	SMMM	2,819	328	3,757	0,91	-2,162	0,031*
	YMM		51	4,046	0,73		

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder

Tablo 36’da, H_{3,d} hipotezini test etmek için yapılan analiz sonuçları görülmektedir. Varyansların homojen olduğu belirlendikten sonra ($p=2,819>0,05$) yapılan T-testi anlamlı çıktığından ($p=0,031<0,05$) *H_{3,d} hipotezi kabul edilmiştir.* Grupların ortalamaları karşılaştırıldığında YMM’lerin SMMM’lere kıyasla, BOBİ FRS hakkındaki bilgi düzeylerinin daha yüksek olduğu görülmektedir ($4,04>3,75$). Dolayısıyla daha yüksek kariyere sahip meslek mensuplarının, BOBİ FRS hakkındaki bilgi seviyelerinin aynı şekilde yüksek olduğu gözükmemektedir.

“H_{3,e}: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Bağımsız denetçilerin farklı eğitim seviyeleri ile bilgi düzeyleri arasındaki anlamlı farklılıkları sınamak için yapılan levene, tek yönlü anova ve scheffe test sonuçları Tablo 37’de verilmiştir.

Tablo 37 Eğitim Seviyesi Faktörüne Göre Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi İstatistikleri

	Eğitim Durumu	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	Anlamlılık Değeri (p)	Anlamlı Fark
Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme	Lisans	4.946	258	3,710	0,93	4,768	0,009*	C >A**
	Yüksek Lisans		108	3,935	0,80			
	Doktora		13	4,315	0,43			

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder; **A: Lisans, B:Yüksek Lisans, C:Doktora

Tablo 37’de, $H_{3,e}$ hipotezini test etmek için yapılan analiz sonuçları görülmektedir. Söz konusu hipotezi test etmeden önce varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir ($p=4,946>0,05$). Hipotezi sınamak için yapılan tek yönlü anova testi sonunda % 95 güvenilirlik seviyesinde bağımsız denetçilerin eğitim seviyeleri ile bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,009<0,05$). Dolayısıyla $H_{3,e}$ hipotezi kabul edilmiştir. Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu bulmak için yapılan scheffe testi sonucunda doktora mezunu bağımsız denetçilerin ortalamasının, lisans mezunu bağımsız denetçilerden daha yüksek olduğu görülmektedir ($4,31>3,71$). İleri düzey eğitime sahip doktora mezunu bağımsız denetçilerin, lisans mezunu bağımsız denetçilere nazaran BOBİ FRS hakkındaki bilgi düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir.

“**H_{3,f}**: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Hipotezin test edilmesi için bağımsız iki örneklem T-testi gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizlerin sonuçları Tablo 38’de gösterilmiştir.

Tablo 38 BOBİ FRS Eğitimi Alma Faktörüne Göre Bilgi Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T-testi İstatistikleri

	Eğitim Alma	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	T-değeri	Anlamlılık Değeri(p)
Bilgi Düzeyi Öz Değerlendirme	Evet	2,819	171	4,082	0,784	5,897	0,000*
	Hayır		208	3,560	0,914		

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder

Tablo 38’de gözüktüğü gibi levene testi sonucunda ($p=2,819>0,05$) varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir. Gerçekleştirilen T-testi sonucunda % 95 güvenilirlik seviyesinde eğitim alma faktörü ile bilgi düzeyi arasında istatistiksel olarak bir anlamlı fark olduğu bulunmuştur ($p=0,000<0,05$). Dolayısıyla $H_{3,f}$ hipotezi kabul edilmiştir. Grup ortalamaları incelendiğinde BOBİ FRS ile ilgili eğitim almış bağımsız denetçilerin, eğitim almamış bağımsız denetçilere kıyasla BOBİ FRS hakkında daha bilgili oldukları görülmektedir ($4,08>3,56$). Sonuç olarak bağımsız denetçilerin eğitim faaliyetlerine katılmaları bilgi düzeylerinin artmasına katkı sağladığı görülmektedir.

4.8.6.2. Ana Hipotez 4'ün Analizi

Çalışmada dördüncü ana hipotezi olarak belirtilen; “*H4: Bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikleri ile BOBİ FRS algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.*” ana hipotezine bağlı alt hipotezlerin test edilmesi için, levene testi, bağımsız iki örneklem T-testi ve tek yönlü anova testleri uygulanmıştır. Böylece tanımlayıcı özellikler ile olumlu ve olumsuz algı düzeyleri arasında anlamlı fark olup olmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır.

“*H4,a: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.*”

“*H4,b: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.*”

Hipotezlerinin test edilmesi için iki örneklem T-testi gerçekleştirilmiştir. Testin sonuçları Tablo 39’da verilmiştir.

Tablo 39 Cinsiyet Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T testi İstatistikleri

	Cinsiyet	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	T-değeri	Anlamlılık Değeri (p)
Olumlu Algı Düzeyi	Kadın	0,598	148	3,717	0,61	0,972	0,332**
	Erkek		231	3,654	0,62		
Olumsuz Algı Düzeyi	Kadın	0,903	148	3,988	0,68	4,017	0,000*
	Erkek		231	3,694	0,71		

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder; **%95 güvenilirlik seviyesinde fark manidar değildir

Tablo 39’da, H4,a ve H4,b hipotezini test etmek için yapılan analiz sonuçlarına ait veriler özet olarak yer almaktadır.

H4,a hipotezi için yapılan levene testi sonucunda varyansların homojen olduğu ($p=0,598>0,05$) bulunmuş fakat yapılan bağımsız iki örneklem T-testi sonucunda anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,332>0,05$). *H4,a hipotezi red edilmiştir.*

H_{4,b} hipotezi için yapılan levene testi sonucunda varyansların homojen olduğu ($p=0,903>0,05$) bulunmuştur. Yapılan T-testi sonucu anlamlı çıktığı için ($p=0,00<0,05$) *H_{4,b} alt hipotezi kabul edilmiştir.* Söz konusu farkın nedenini anlamak için Tablo 39'daki kadın erkek katılımcı cevaplarının ortalamaları incelendiğinde, kadın katılımcıların ortalamalarının (3,99), erkek katılımcıların ortalamalarından (3,69) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla kadın katılımcıların BOBİ FRS hakkında daha olumsuz bir yargıya sahip olduğu görülmektedir

“H_{4,c}: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

“H_{4,d}: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Hipotezleri test etmeden önce bilgi ölçeğinin analizinde olduğu gibi 24 yaş ve altı beş denetçi 25-40 yaş grubu ile birleştirilerek örneklem yetersizliğinden kaynaklanacak sapmaların önüne geçilmesine çalışılmıştır.

Tablo 40 Yaş Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Test İstatistikleri

	Yaş Aralığı	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	Anlamlılık Değeri (p)
Olumlu Algı Düzeyi	40 ve Altı	0,595	243	3,644	0,649	1,060	0,347*
	41-55		110	3,731	0,549		
	55 Üstü		26	3,669	0,573		
Olumsuz Algı Düzeyi	40 ve Altı	3,626	243	3,817	0,747	2,149	0,118*
	41-55		110	3,854	0,666		
	55 Üstü		26	3,538	0,412		

*%95 güvenilirlik seviyesinde fark manidar değildir

Tablo 40'da H_{4,c} ve H_{4,d} hipotezlerini test etmek için yapılan analiz sonuçları gösterilmiştir.

H_{4,c} hipotezini test etmek için yapılacak anova testi öncesinde levene testi gerçekleştirilmiştir. Levene testi ile varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir

($p=0,595>0,05$). Anova testi sonucunda yaş faktörü ile olumlu algı faktörü arasında manidar bir fark tespit edilememiştir ($p=0,347>0,05$). Bu yüzden $H_{4,c}$ hipotezi red edilmiştir.

$H_{4,d}$ hipotezinin analizi için levene testi yapılmış ve varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir ($p=3,626>0,05$). Yapılan tek yönlü anova testi sonucunda yaş faktörü ile olumsuz algı faktörü arasında istatistiksel anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p=0,118>0,05$). Dolayısıyla $H_{4,d}$ hipotezi red edilmiştir.

“**H_{4,e}:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

“**H_{4,f}:** Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Mesleki tecrübe faktörü ikiden fazla kategoriye içerdiğinden, $H_{4,e}$ ve $H_{4,f}$ hipotezini test etmek için anova testi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 41 Mesleki Tecrübe Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Test İstatistikleri

		Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	Anlamlılık Değeri (p)	Anlamlı Fark
Olumlu Algı Düzeyi	0-2 yıl	3,962	21	3.300	0.832	3.818	0.005*	D>A**
	2-5 yıl		65	3.585	0.737			
	5-10 yıl		96	3.643	0.500			
	10-20 yıl		139	3.796	0.573			
	21 yıl üzeri		58	3.697	0.603			
Olumsuz Algı Düzeyi	0-2 yıl	2.488	21	3.632	0.903	5.136	0.000*	D>C**
	2-5 yıl		65	3.974	0.602			
	5-10 yıl		96	4.009	0.606			
	10-20 yıl		139	3.682	0.708			
	21 yıl üzeri		58	3.657	0.611			

*%95 güven düzeyinde manidar farkı; **A=0-2 yıl, B=2-5 yıl, C=5-10 yıl, D=10-20 yıl, E=21yıl üzeri

Tablo 41’de $H_{4,e}$ ve $H_{4,f}$ hipotezlerinin test istatistikleri yer almaktadır. $H_{4,e}$ için yapılan levene testi sonucunda varyansların homojen olduğu ($p=3,962>0,05$) tespit edilmiştir. Yapılan tek yönlü anova testi sonucunda mesleki tecrübe faktörü ile olumlu algı düzeyi arasında istatistiksel manidar bir fark tespit edilmiştir ($p=0.005<0,05$). Dolayısıyla $H_{4,e}$ hipotezi kabul edilmiştir. Yapılan scheffe testi sonucunda 0-2 yıl

tecrübe düzeyine sahip bağımsız denetçiler ile 10-20 yıl tecrübe düzeyine sahip bağımsız denetçilerin olumlu algı seviyeleri anlamlı seviyede birbirlerinden farklılaştığı bulunmuştur. 10-20 yıl tecrübe düzeyine sahip bağımsız denetçilerin ortalaması (3.80), 0-2 yıl tecrübe düzeyine sahip bağımsız denetçilerin ortalamasından (3.30) yüksek olduğu için 10-20 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkında daha yüksek olumlu algı düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Deneyimli bağımsız denetçiler BOBİ FRS'nin olumlu etkilere sebep olacağına, deneyimsiz denetçilere kıyasla daha yüksek seviyede inandıkları gözükmemektedir.

H_{4,f} hipotezini test etmek için tek yönlü anova testinin yapılması gerekmektedir. Varyansların homojen olduğu tespit edildikten sonra ($p=2.488>0.05$) tek yönlü anova testi yapılmış ve mesleki tecrübe faktörü ile olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($p=0.00<0.05$). Dolayısıyla *H_{4,f} hipotezi kabul edilmiştir.* Scheffe testi sonucunda 5-10 yıl tecrübe düzeyine sahip bağımsız denetçiler ile 10-20 yıl tecrübe düzeyine sahip bağımsız denetçilerinin olumsuz algı düzeylerinin birbirlerinden istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaştığı tespit edilmiştir. Tablo 41'den görüleceği üzere 10-20 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin ortalaması 3,68, 5-10 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin ortalaması 4,0 dır. 5-10 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçiler, 10-20 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçilere kıyasla olumsuz ifadeleri daha yüksek seviyede cevapladıkları görülmektedir.

“H_{4,g}: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

“H_{4,h}: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”

Tablo 42'de, H_{4,g} ve H_{4,h} hipotezlerine ait test istatistiklerinin sonuçları yer almaktadır. İki kategori arasındaki farklılıkları sınamak için T-testi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 42 Mesleki Ünvana Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T testi İstatistikleri

	Mesleki Unvan	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	T Değeri	Anlamlılık Değeri (p)
Olumlu Algı Düzeyi	SMMM	4,456	328	3,66	0,637	-1,465	0,144*
	YMM		51	3,79	0,457		
Olumsuz Algı Düzeyi	SMMM	2,257	328	3,82	0,726	0,958	0,339*
	YMM		51	3,72	0,585		

*%95 güvenilirlik seviyesinde fark manidar değildir

Tablo 42’de yapılan bağımsız T-testi analiz sonuçları verilmiştir. Yapılan levene testi ile varyansların homojen olduğu ($p=4,456>0,05$) tespit edildikten sonra T-testi yapılmış ve mesleki unvan faktörü ile olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p=0,144>0,05$). *Dolayısıyla $H_{4,g}$ hipotezi red edilmiştir.*

$H_{4,h}$ hipotezini test etmek için ilk olarak varyansların homojenliği test edilmiştir ($p=2,257>0,05$). Bağımsız iki örneklem T-testi sonucunda anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,339>0,05$). *$H_{4,h}$ hipotezi red edilmiştir.*

*“**H_{4,ı}**: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”*

*“**H_{4,i}**: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.”*

$H_{4,ı}$ ve $H_{4,i}$ hipotezlerinin testi birden çok kategoriye karşılaştırmayı gerektirdiği için tek yönlü anova testinin yapılması gerekmektedir.

Tablo 43 Eğitim Seviyesi Faktörüne Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Tek Yönlü Anova Testi Sonuçları

	Eğitim Düzeyi	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	Anlamlılık Değeri (p)	Anlamlı Fark
Olumlu Algı Düzeyi	Lisans	0,294	258	3,616	0,598	5,694	0,04*	C > A**
	Yüksek Lisans		108	3,776	0,649			
	Doktora		13	4,092	0,490			
Olumsuz Algı Düzeyi	Lisans	0,072	258	3,749	0,726	3,973	0,02*	B > A**
	Yüksek Lisans		108	3,968	0,647			
	Doktora		13	3,664	0,676			

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder; **A=Lisans, B=Yüksek Lisans, C=Doktora

Tablo 43’de, H_{4,1} ve H_{4,i} hipotezlerini test etmek için yapılan analiz sonuçları gösterilmiştir.

H_{4,1} hipotezini test etmek için varyansların homojen olduğu tespit edildikten sonra ($p=0,294>0,05$) tek yönlü anova testi yapılmıştır. Test sonucunda eğitim seviyesi faktörü ile olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,04<0,05$). Dolayısıyla H_{4,1} hipotezi kabul edilmiştir. Scheffe testi sonucunda doktora mezunlarının ortalamasının (4,09), lisans mezunlarının ortalamasından (3,61) daha yüksek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla yüksek düzeyde eğitime sahip doktora mezunu bağımsız denetçiler, daha düşük eğitime sahip lisans mezunu bağımsız denetçilere kıyasla BOBİ FRS’nin neden olabileceği olumlu gelişmeleri daha yüksek seviyede onayladıkları gözükmemektedir.

H_{4,i} hipotezini sınamak için ilk olarak varyansların homojen olduğu tespit edildikten sonra ($p=0,072>0,05$) H_{4,i} hipotezini sınamak için yine tek yönlü anova testi yapılmış ve eğitim seviyesi ile olumsuz algı arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,02<0,05$). Dolayısıyla H_{4,i} hipotezi kabul edilmiştir. Farkın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için çoklu karşılaştırmaya imkan veren scheffe testi yapılmıştır. Farkın bu kez yüksek lisans ile lisans mezunları arasında olduğu tespit edilmiştir. İki grubun ortalamaları karşılaştırıldığında, yüksek lisans mezunu bağımsız denetçilerin, daha düşük eğitim seviyesine sahip olan lisans mezunu bağımsız denetçilere kıyasla BOBİ FRS’nin neden olacağı olumsuzlukları daha yüksek seviyede cevapladıkları

gözükmektedir (3,97>3,75). Dolayısıyla yüksek lisans seviyesindeki bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin yüksekliği, BOBİ FRS'nin olumsuz yönlerini fark etmelerini sağlamaktadır.

“H4,j: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.”

“H4,k: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.”

H4,j ve H4,k hipotezlerini testi iki kategoriye karşılaştırmayı gerektirdiği için T-testi yapılması gerekmektedir.

Tablo 44 Eğitim Alma Durumuna Göre Algı Düzeyleri Arasındaki Farkları Sınayan Bağımsız İki Örneklem T istatistikleri

	Eğitim Alma Durumu	Levene Testi	Kişi	Ortalama	Standart Sapma	T-değeri	Anlamlılık Değeri (p)
Olumlu Algı Düzeyi	Evet	5,056	171	3,833	0,573	4,561	0,00**
	Hayır		208	3,550	0,624		
Olumsuz Algı Düzeyi	Evet	5,077	171	3,891	0,637	2,062	0,04*
	Hayır		208	3,740	0,757		

*%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder

Tablo 44’de, H4,,j ve H4,k hipotezlerini test etmek için yapılan analiz sonuçları gösterilmiştir.

H4,j hipotezi için varyansların homojen olduğu belirlendikten sonra ($p=5,056>0,05$) yapılan bağımsız iki örneklem T-testi sonucunda eğitim alma faktörü ile olumlu algı düzeyi arasındaki farkın anlamlı olduğu bulunmuştur ($p=0,00<0,05$). Dolayısıyla H4,j hipotezi kabul edilmiştir. Ortalamalar incelendiğinde (3,83>3,55) BOBİ FRS ile ilgili eğitim alan grubun, eğitim almayanlara kıyasla BOBİ FRS hakkında daha olumlu bir bakış açısına sahip oldukları görülmektedir. Dolayısıyla katılımcıların eğitimler vasıtasıyla BOBİ FRS’yi daha yakından tanımaları, onların BOBİ FRS’nin olumlu yönlerini daha yüksek oranda onaylamalarında etkili olduğu düşünülmektedir.

H_{4,k} hipotezi için T-testi öncesinde varyansların homojen olduğu Levene testiyle belirlenmiştir ($p=5,077>0,05$). Hipotezi sınamak için yapılan t testi sonucunda anlamlı farklılık bulunmuş ve *H_{1,k} hipotezi kabul edilmiştir* ($p=0,04<0,05$). Bağımsız denetçilerin olumsuz algı seviyeleri eğitim alıp almamalarına göre manidar şekilde farklılaşmaktadır. Grup ortalamaları incelendiğinde (3,89>3,74), eğitim alan bağımsız denetçilerin sadece BOBİ FRS'nin neden olabileceği olumlu gelişmeleri değil ayrıca olumsuz yönleri de benzer şekilde yüksek seviyede cevapladıkları görülmektedir. Tablo 45'de araştırma hipotezlerinin test sonuçları özet olarak verilmiştir.



Tablo 45 Hipotez Testlerinin Özet Tablosu

Ana Hipotez		Kullanılan Analizler	Hipotez Sonuçları	Hipotez Kabul/Red
H1: BOBİ FRS bilgi düzeyi ile olumlu algı düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır		*Path Analizi	$p=0.000<0.05$	Kabul (+)
H2: BOBİ FRS bilgi düzeyi ile olumsuz algı düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır		*Path Analizi	$p=0.000<0.05$	Kabul (+)
Ana Hipotez	Alt Hipotezleri	Kullanılan Analizler	Hipotez Sonuçları	Hipotez Kabul/Red
H3: Bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikleri ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	H3,a: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi * Bağımsız İki Örneklem T Testi	$p=0.38>0.05$	Red(-)
	H3,b: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi *Scheffe Testi	$p=0.006<0.05$	Kabul (+) 41-55>40 Altı
	H3,c: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi *Scheffe Testi	$p=0.00<0.05$	Kabul (+) 21 yıl üstü>0-2 yıl 21 yıl üstü>2-5 yıl 21 yıl üstü>5-10 yıl 21 yıl üstü>10-20 yıl 10-20 yıl>0-2 yıl 10-20 yıl>5-10 yıl
	H3,d: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi * Bağımsız İki Örneklem T Testi	$p=0.03>0.05$	Kabul (+) YMM>SMMM
	H3,e: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi *Scheffe Testi	$p=0.009<0.05$	Kabul (+) Doktora>Lisans
	H3,f: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır	*Levene Testi * Bağımsız İki Örneklem T Testi	$p=0.000<0.05$	Kabul(+) E.Alan>E.Almayan

Ana Hipotez	Alt Hipotezler	Kullanılan Analizler	Hipotez Sonuçları	Hipotez Kabul/Red
H4: Bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikleri ile BOBİ FRS algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	H4,a: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Bağımsız iki örneklem T Testi	$p=0.332>0.05$	Red (-)
	H4,b: Bağımsız denetçilerin cinsiyet faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Bağımsız iki örneklem T Testi	$p=0.000<0.05$	Kabul (+) Kadın>Erkek
	H4,c: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi	$p=0.347>0.05$	Red (-)
	H4,d: Bağımsız denetçilerin yaş faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi * Tek Yönlü Anova Testi	$p=0.118>0.05$	Red (-)
	H4,e: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi *Scheffe Testi	$p=0.005<0.05$	Kabul (+) 10-20 yıl>0-2 yıl
	H4,f: Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi *Scheffe Testi	$p=0.000<0.05$	Kabul (+) 5-10 yıl>10-20 yıl
	H4,g: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Bağımsız iki örneklem T Testi	$p=0.144>0.05$	Red (-)
	H4,h: Bağımsız denetçilerin mesleki ünvan faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Bağımsız iki örneklem T Testi	$p=0.339>0.05$	Red (-)
	H4,ı: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi *Scheffe Testi	$p=0.040<0.05$	Kabul (+) Doktora>Lisans
	H4,i: Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi *Tek Yönlü Anova Testi *Scheffe Testi	$p=0.020<0.05$	Kabul (+) Y.Lisans>Lisans
	H4,j: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS olumlu algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	*Levene Testi * Bağımsız İki Örneklem T Testi	$p=0.000<0.05$	Kabul (+) Eğ.Alan>Eğ.Almayan
	H4,k: Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS eğitim alma faktörü ile BOBİ FRS olumsuz algı düzeyi arasında anlamlı bir farklılık vardır	**Levene Testi * Bağımsız İki Örneklem T Testi	$p=0.04<0.05$	Kabul (+) Alan>Almayan

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünya’da küreselleşmenin artan etkisine paralel olarak uluslararası muhasebe standartları, tüm dünyada daha da önemli bir yer edinmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarının önemi, şeffaf açık bir dil ile tüm kesimlerin bilgi ihtiyacını, en doğru şekilde karşılamasından kaynaklanmaktadır. UFRS’nin artan önemine karşılık, standartlara adaptasyonu etkileyen hukuk sistemi gibi farklılıklar, zorluklara yol açmakta ve ülkelerin UFRS’ye geçiş sürecinde, çok fazla sabır ve çaba göstermesine neden olmaktadır.

Uluslararası finansal raporlama uygulamalarına geçiş noktasında, birçok zorluk bulunsa da, geçmişten günümüze çok sayıda ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluş UFRS’nin yaygınlaştırılması için, çalışmalarda bulunmuş veya bulunmaktadır. Daha önceleri IASC, olarak bilinen ve 2001 yılında yeniden yapılandırılan IFRS, uluslararası muhasebe standartlarının, tüm dünyada yaygınlaştırılmasını sağlamak için çalışan en etkin kuruluştur. IFRS vakfının organlarından biri olan ve muhasebe standartlarının uyumu ve geliştirilmesinden sorumlu olan IASB’in, bir başka standart geliştiren kuruluş olan FASB ile yapmış olduğu “Norwalk Anlaşması” Uluslararası Muhasebe Standartlarının tüm dünyada kabulü noktasında tarihi bir adımdır.

Türkiye’de farklı kurumlar tarafından, uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesine yönelik uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Özellikle TMUDEKS’in Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), adıyla yayınlamış olduğu toplam 19 adet standart, Türkiye’nin uluslararası muhasebe standartlarına geçişi noktasında, önemli bir adımdır. TMUDEKS sonrasında kurulan TMSK’nin gerekli düzeltmeler sonrasında tüm standartları tekrar uyulması zorunlu kuralar olarak yayınlaması da, UFRS’e geçiş noktasındaki bir başka önemli gelişmedir.

Bu çalışmanın araştırma verileri, BOBİ FRS hakkında bilgi düzeyi yüksek olduğu düşünülen bağımsız denetim firmalarında çalışan, bağımsız denetçilerden elde edilmiştir. Bağımsız denetim süreci, müşterinin kabulü ile başlayan ve raporlama aşamasıyla sonuçlanan olay ve hareketler dizisidir. Bağımsız denetçiler denetim faaliyetleri sonucunda BOBİ FRS’ye dayanarak düzenlemiş oldukları denetim raporlarında, işletmenin finansal tablolarının durumu ile ilgili görüşlerini belirtmektedirler. Dolayısı ile bağımsız denetçiler için BOBİ FRS, bilgi kullanıcılarının

bilgi ihtiyaçlarını karşılayan mali tabloların denetiminde, dikkate aldıkları kriterleri oluşturmaktadır.

2017 yılında resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren ve bu çalışmanın araştırma konusunu oluşturan BOBİ FRS sayesinde, AB müktesebatına uygun, modern dünyanın gereksinimlerini karşılayarak raporlama yapılması amaçlanmaktadır. BOBİ FRS, Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sürecinde, tarihi bir dönüm noktasıdır. BOBİ FRS’nin, KAYİK kapsamı dışındaki bağımsız denetime tabi tüm işletmelerce uygulanacak olması ve bağımsız denetim kriterlerinin gün geçtikçe daha da düşürölmesi, BOBİ FRS’nin kapsamını ve önemini giderek arttırmaktadır. BOBİ FRS, “orta” veya “büyük” olarak nitelendirilen işletmelerin karşılaşabilecekleri tüm muhasebe olaylarını karşılayan, 27 ayrı bölüm ve 9 ek olarak açık ve anlaşılır şekilde oluşmuştur.

Araştırma kısmında, BOBİ FRS ile ilgili İstanbul ilindeki bağımsız denetim firmalarında çalışmakta olan bağımsız denetçiler üzerine, bir anket çalışması yapılmıştır. BOBİ FRS konusunda yetkin olduğu düşünölen bağımsız denetçilerin, BOBİ FRS bilgi ve algı düzeylerini ölmek için öekler oluşturulmuştur. Bu çalışmada, elde edilen verilerle Türkiye’nin geçiş sürecinde, BOBİ FRS’ye ne kadar hazır olduğu konusunda bilgi sahibi olunması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeyleri tespit edilerek, literatürde uluslararası muhasebe standartlarının sebep olduğu, olumlu ve olumsuz etkileri nasıl değerlendirdikleri belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca, BOBİ FRS bilgi düzeyi ile algı düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı, bağımsız denetçilerin tanımlayıcı özellikler ile BOBİ FRS bilgi ve algı düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar bulunup bulunmadığı, tespit edilmiştir. Bu sayede BOBİ FRS’ye geçişte ne kadar hazır olunduğu konusunda, fikir sahibi olunmaya çalışılmıştır.

Literatürde, uluslararası standartlarla ilgili bilgi kaynaklarının yetersiz olmasının standartların uygulanması noktasında, sorunlara neden olacağı belirtilmektedir. Bağımsız denetçilerin bilgi kaynakları arasında, internet ilk sırada yer almaktadır (% 77,8). Bağımsız denetçilerin genel olarak bilgi ihtiyaçlarını kendi çabalarıyla karşıladıkları görölmektedir. Bu kapsamda, BOBİ FRS ile ilgili farklı bilgi edinme kaynaklarının bulunması, BOBİ FRS’ye geçiş sürecinde fayda sağlayacaktır. Bağımsız

denetçiler, BOBİ FRS ile ilgili bilgi ihtiyacını, daha çok meslek odalarının vereceği eğitimler vasıtasıyla karşılanması gerektiğini düşünmektedir.

Bağımsız denetçilerin, genel olarak BOBİ FRS bölümleri için “biliyorum” seviyesinde cevaplar verdikleri gözükmemektedir. Söz konusu sonuç, bağımsız denetçilerin verdikleri, BOBİ FRS’nin meslekleri açısından zorluk oluşturmayacağı (%77,8) ve BOBİ FRS yüzünden mesleklerini bırakmayı düşünmedikleri (% 97,6), yanıtlarıyla paralellik göstermektedir. Bağımsız denetçiler, genel olarak BOBİ FRS bölümleri hakkında yeterli bilgiye sahip olduklarını ve BOBİ FRS’nin getireceği değişikliklere hazır olduklarını düşünmektedirler. Bağımsız denetçilerin, BOBİ FRS bilgi düzeyi öz değerlendirme ölçeğine verdikleri yanıtlar incelendiğinde, “*bölüm 12 maddi duran varlıklar*” standardının, tüm bölümler içerisinde en iyi bildikleri bölüm olduğu gözükmemektedir. Bağımsız denetçiler, en az bilgi sahibi oldukları bölümü ise “*bölüm 8 maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi*” olarak belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin olumlu algı ölçeğindeki ifadelerle genel olarak “katılıyorum” seviyesinde yanıtlar verdiği gözükmemektedir. Dolayısıyla, literatürde belirlenen uluslararası muhasebe standartlarının sebep olacağı olumlu etkilere benzer etkilerin, BOBİ FRS ile sağlanacağı düşünülmektedir. Araştırmanın sonuçlarına göre, BOBİ FRS olumlu algı ifadeleri arasında yer alan “*eğitim uygulamaları standartlaşacaktır.*” ifadesi en yüksek ortalama ile (3.87) BOBİ FRS’nin sebep olacağı en önemli olumlu etki olarak gözükmemektedir. En düşük olumlu etkinin ise “*BOBİ FRS’nin sonucunda BOBİ’ler daha kolay denetlenebilecektir.*” ifadesine ait olduğu gözükmemektedir (3.48). Bağımsız denetçiler literatürde belirlenen olumlu gelişmeler içerisinde kendi mesleklerinin BOBİ FRS sayesinde daha kolaylaşacağını diğer tüm olumlu ifadeler içerisinde en düşük seviyede cevaplamaları dikkat çekicidir.

Olumsuz algı ifadelerinin sonuçları değerlendirildiğinde, genel olarak verilen yanıtların “katılıyorum” seviyesinde olduğu gözükmemektedir. Söz konusu sonuçlar, literatür taraması ile belirlenen sonuçlarla paralellik göstermektedir. Dolayısıyla, uluslararası muhasebe standartlarının adaptasyonu ile ortaya çıkan olumsuz etkilere benzer etkilerin BOBİ FRS ile birlikte ortaya çıkması beklenilmektedir. Olumsuz algı ifadeleri incelendiğinde, “*BOBİ FRS uygulanmasında bilgi yetersizliğinden dolayı dışarıdan danışmanlara ihtiyaç duyulacaktır.*” ifadesi BOBİ FRS’nin yaratacağı en önemli olumsuz etki olarak gözükmemektedir (4.14). Dolayısıyla BOBİ FRS ile birlikte

işletmeler, personelin yetersiz bilgi birikimine sahip olması nedeniyle, raporlama gereksinimlerini karşılamayacakları ve bu yüzden dışarıdan yardım alma ihtiyaçı içine girecekleri beklenmektedir. Olumsuz algı ifadelerine verilen yanıtlardan “*BOBİ FRS’ye geçiş ile mevcut kanunlarda büyük değişikler olacaktır.*” ifadesi en düşük ortalamaya sahip olan ifadedir (3.56). Dolayısı ile verilen ifadeler içinde, BOBİ FRS’nin kanunlarda önemli değişiklik yaratması en az beklenen olumsuz sonuç olarak gözükmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi ile algı düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla kişilerin BOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeyleri arttıa, BOBİ FRS’nin sebep olacağı olumlu ve olumsuz etkileri daha iyi anlayıp, değerlendirebildikleri görülmektedir. Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkında bilgi düzeyleri arttıa olumlu ifadelere kıyasla, olumsuz ifadeleri azda olsa biraz daha yüksek seviyede cevapladıkları görülmektedir. Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkında bilgi düzeylerinin artması, BOBİ FRS’nin etkin olarak kullanımı sonucunda ortaya çıkacak nihai olumlu etkilerden çok, geçiş sürecinde ortaya çıkabilecek olumsuz etkiler üzerine biraz daha fazla yoğunlaşmalarına sebep olduğu gözükmektedir.

Cinsiyet dışında tüm tanımlayıcı özellikler ile bilgi düzeyi arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. Katılımcıların yaş, tecrübe, kariyer ve eğitim düzeylerinin artışı ile birlikte BOBİ FRS bilgi düzeylerinin de arttığı görülmektedir. Yaşı daha büyük, alanında daha tecrübeli, daha yüksek kariyere sahip ve daha eğitimi mesleki uzmanların, BOBİ FRS ile ortaya akacak değişikliklere, daha kolay adapte olacakları düşünülmektedir. Ayrıca BOBİ FRS ile ilgili eğitim faaliyetlerine katılan katılımcıların, BOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeylerinin, katılmayanlara kıyasla daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla eğitim faaliyetlerinin, BOBİ FRS’nin getireceği değişikliklere uyum sağlamada, etkili olduğu görülmektedir.

Kadın denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili olumsuz ifadeleri erkeklere kıyasla daha yüksek seviyede cevapladıkları belirlenmiştir. Kadınların BOBİ FRS’ye geçişle ortaya çıkabilecek olumsuz etkiler üzerine daha fazla odaklandıkları görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe süreleri arttıa, BOBİ FRS ile ilgili olumlu ifadeleri daha yüksek seviyede cevapladıkları belirlenmiştir. Buna karşılık mesleki deneyim süresi kısaldıa bağımsız denetçilerin bu kez BOBİ FRS’nin olumsuz ifadelerini daha fazla onayladıkları görülmektedir. Katılımcıların alanlarında elde etmiş

oldukları deneyim sayesinde, BOBİ FRS ile belirlenen amaçlara ulaşılacağına olan inançlarının arttığı, buna karşılık daha az deneyime sahip olan katılımcıların daha çok, geçiş sürecindeki olumsuz etkiler üzerine yoğunlaştığı düşünülmektedir.

Bağımsız denetçilerin eğitim seviyeleri arttıkça, BOBİ FRS'nin hem olumlu hem de olumsuz etkilerini belirten ifadeleri daha yüksek seviyede cevapladıkları görülmektedir. Eğitim seviyesinin artması, kişileri BOBİ FRS'nin sebep olabileceği etkiler konusunda daha bilinçli hale getirdiği düşünülmektedir. Benzer şekilde BOBİ FRS konusunda eğitim almış bağımsız denetçilerin, almayanlara kıyasla BOBİ FRS'nin sebep olabileceği olumlu ve olumsuz etkileri daha yüksek seviyede cevapladıkları görülmektedir. Kısaca yüksek eğitim seviyesi yanında, dışarıdan alınmış olan eğitimler, kişilerin BOBİ FRS ile ilgili farkındalık düzeylerini arttırmada yardımcı olmaktadır. Yapılan araştırma sonucunda, BOBİ FRS'nin etkin şekilde kullanımının sağlanmasıyla ilgili şu önerilerde bulunulabilir:

- Çalışmanın betimsel istatistikleri değerlendirildiğinde, katılımcılar BOBİ FRS'nin, olumlu etkilerden çok, daha fazla olumsuz etki yaratacağını düşünmektedir. Benzer şekilde H1 ve H2 hipotez testleri sonucunda, katılımcıların bilgi düzeyleri arttıkça olumsuz etkileri, olumlu etkilerden daha yüksek seviyede cevapladıkları görülmektedir. BOBİ FRS gibi uluslararası muhasebe standartları ile az veya çok adaptasyon problemleri yaşanabilecek olmasına rağmen, amacına uygun şekilde kullanımı ile modern dünyanın ihtiyacı olan raporlama gereksinimlerinin karşılanacağı bir gerçektir. Bu kapsamda ilgili kişilerin, BOBİ FRS konusunda farkındalık seviyelerinin artırılması sağlanarak, geçiş sürecinde ortaya çıkabilecek olumsuz etkiler yerine, nihai olumlu etkiler üzerine odaklanmaları sağlanmalıdır.
- BOBİ FRS ile ilgili ortaya çıkabilecek en önemli olumsuz etkinin başında, çalışanların bilgi eksikliğinden dolayı dış desteğe ihtiyaç duymaları görülmektedir. Türkiye'de TFRS konusunda işletmelerin bilgi eksikliğinden kaynaklı ihtiyaç duydukları desteği, genel olarak bağımsız denetçi firmalarından sağladıkları görülmektedir. BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte işletmelerin benzer problemler yaşayabileceği düşünülmektedir. Hipotez testi sonuçlarında, ortaya çıktığı gibi katılımcıların; tecrübe, eğitim, yaş ve mesleki

unvan faktörlerinin yükselmesiyle birlikte, BOBİ FRS konusunda bilgi düzeyleri de artmaktadır. Dolayısıyla işletmeler, muhasebe ve kayıtları yerine getirmeyi sağlayacak bilgili ve tecrübeli muhasebe elaman ihtiyacını geçiş süreciyle birlikte gidermeleri gerekmektedir.

- 2018'den itibaren KAYIK dışındaki bağımsız denetime tabi tüm işletmeler BOBİ FRS'ye tabi olacaklardır. Bu geçiş sürecinde yaşanacak en büyük değişikliklerden biride bilgisayar sistemlerinde gerçekleşecektir. Araştırma sonucunda bilgisayar programlarının değişmesinin geçiş sürecinde ortaya çıkacak olumsuz etkilerin başında geldiği görülmektedir. İşletmeler muhasebe programlarının yetersizliğinden kaynaklı problemler yaşamamaları için gerekli önlemleri önceden almaları gerekmektedir.
- Mesleki eğitim ve staja daha fazla önem verilmelidir. Araştırma sonucunda BOBİ FRS eğitim faaliyetlerinin düzenlenmesinde sorumluluğun, ilk başta meslek odalarında olması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, Türkiye'de meslek odaları başta olmak üzere tüm ilgili organlar tarafından verilen BOBİ FRS eğitim faaliyetlerinin, IFAC gibi uluslararası kuruluşların kılavuzlarına uygun düzenlenmesi gerekmektedir. Bu sayede, BOBİ FRS'ye uyum konusunda, eğitim faaliyetlerinden beklenen en etkin sonuç en kısa zamanda alınmış olur.
- Araştırma sonucunda katılımcıların genel olarak BOBİ FRS konusunda üniversiteleri yetersiz gördükleri anlaşılmaktadır. Üniversitelerin işletme ve muhasebe ile ilgili bölümlerinde yetkin akademisyenler tarafından, BOBİ FRS ve TFRS konusunda daha geniş kapsamlı eğitimler verilmelidir. Söz konusu bölümlerde, iş etiği konusuna ayrı bir ders olarak, gereken önem gösterilmelidir. Bunun yanında öğrencilerin BOBİ FRS'nin pratik olarak uygulanmasına dönük deneyim kazanmasına yardımcı olacak müfredat değişiklikleri de yapılmalıdır.
- Düzenleyici kuruluşların etkinliği güçlendirilmelidir. Bu sayede işletmelerin BOBİ FRS ile ilgili finansal raporlama faaliyetlerini daha etkin bir şekilde düzenlemek mümkün olabilir.

KAYNAKÇA

- Abdel-Karim, R. A., "Accounting and Auditing Standarts for İslamic Financial Institutions" Proceeding of *İslamic Finance into 21st Century*, Harvard University, Massachusetts, 1999.
- Ainapure, V. ve Ainapure, M. (2009), *Auditing And Assurance*, (2. baskı.), PHD Learning Private Limited, New Delhi
- Akbulut, Y., (2010), *Sosyal Bilimlerde SPSS Uygulamaları*, (1.baskı), İdeal Kültür ve Yayıncılık, İstanbul
- Akçay, A. ve Bilen, A., "Denetim Kalitesi ve Göstergeleri", *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2018, (40), ss. 227-256.
- Akdoğan, N., "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci, Sorunlar Çözüm Önerileri", *Mali Çözüm*, 2007, (80), ss.101-117.
- Alataş, A. ve Kılıç, İ., "Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/IFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2018, (64), ss. 453-478.
- Alexander, D. vd., (2007), *International Financial Reporting and Analysis*, (1.baskı), Thompson, London
- Aliabadi, F. ve Shahri, A., "Transparency in Financial Reporting with or without IFRS: The Case of Iran", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2016/18, (Özel Sayı 1), ss. 605-623.
- Alp, A. ve Üstündağ, S., "Financial Reporting Transformation: The Experince of Turkey", *Critical Perspectives on Accounting*, 2009, (20), ss. 680-699.
- Alsaqqa, I. ve Sawan, N., "The Advantages and the Challenges of Adopting IFRS into UAE Stock Market", *International Journal of Business and Management*, 2013/8, (19), ss.1-23.
- Ankarath, N. vd., (2010), *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standarts*, (1.baskı), John Wiley & Sons. Inc, New Jersey
- Arens, A. vd., (2012), *Auditing and Assurance Services*, (14. baskı), Pearson Publising, New Jersey
- Ataman, B., (2017), "TFRS Tam Set İle BOBİ FRS'larına Genel Bakış ve Değerlendirme", *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular*, (ss. 9-24), Trakya Üniversitesi Yayın, Edirne

- Ataman, B. ve Cavlak, H., "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2017/2,(3), ss.153-168.
- Ataman, B. ve Gökçen, G., (2017), *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*, (1.baskı), Beta Basım Yayım, İstanbul
- Ay, G. ve Koç, H., "Örgütsel Adelet Algısı ile Örgütsel Bağlılık Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi: Öğretmenler Üzerine Bir İnceleme", *İşletme Araştırma Dergisi*, 2014/6, (2), ss. 67-90.
- Aydoğan, S., (2016), "Türkiye'de Bağımsız Dentimin Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2016, (ICAFR 16 Özel Sayı), ss. 771-785.
- Aysan, M., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2008, (40), ss. 44-53.
- Bain, C. vd., (2016), *Course Outlines*, (1.baskı), John Wiley & Sons. Inc: New Jersey
- Bakker , E. vd., (2017), *IFRS Standarts*, (1.baskı), John Wiley & Sons. Inc: New Jersey
- Ball, R., "International Financial Reporting Standartds (IFRS): Pros and Cons for Investors", *Accounting and Business Research*, 2006, (36), ss. 5-27.
- Bank, W., (2005), *Financial Sector Assesment-A Handbook*, (1.baskı), World Bank Institute, Washington
- Barth, M. vd., "International Accounting Standarts and Accounting Quality", *Journal Of Accounting Research*, 2008/46, (3), ss. 467-498.
- Basu, S., (2009), *Fundamentals of Auditing*, (1.baskı), Pearson, New Delhi
- Baş, S., "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı İle Röportaj" *İzmir Yeminli Mali Müşavirler Dergisi*, 2014, (118), ss. 16-21.
- Baş, T., (2014), *Anket*, (6. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Başpınar, A., "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 2005, (148), ss. 35-62.
- Beasley, M., ve Carcello, J., (2009), *GAAS Guide*, (1.baskı), Wolters Kluwer Business, Chicago
- Bengü, H., vd., "Niğde İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ampirik Olarak Değerlendirilmesi", *Ömer*

Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2014/7, (1), ss. 161-175.

- Berçin, A., (2011), *Muhasebe ve Vergi Denetimi*, (1.baskı), Kriter Yayınevi, İstanbul
- Beresford, D., vd., (2006), "The Explosion Of Accounting Standarts", *Financial Executive*, 2006/22, (5), ss. 16-23.
- Berryman, R., (1960), "Auditing Standards and The Law", *The Accounting Review*, 1960/35, (1), ss. 70-80.
- Bhattacharjee, S., ve Hossain , M., "Determinants of Financial Reporting Outcomes Following IFRS Adaption-İmplications For Bangladesh", *The Bangladesh Accountant*, 2010/69, (40), ss. 10-19.
- Bidgoli, H., (2006), *Handbook of Information Security*, (1. baskı), John Wiley & Sons. Inc., New Jersey
- Birsen, G., (2007), *Toplumsal Bilimlerde Araştırma*, (1.baskı), Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara
- Blough, C., "Auditing Standarts and Procedures", *The Accounting Review*, 1949/24, (3), ss. 265-271.
- Bostancı, S., "Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", *Mali Çözüm Dergisi*, 2002, (59), ss. 1-8.
- Bozkurt, N., (2017), *Muhasebe Denetimi*, (7. baskı), Alfa Yayınları, İstanbul
- Bozkurt, vd., "Perception of Professions Interested in Accounting and Auditing Acceptance and Adaptation of Global Financial Standarts", *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 2013/18, (34), 16-23.
- Budding, vd., (2015), *Public Sector Accounting*, (1.baskı), Routledge, New York
- Büyüköztürk, Ş., (2018), *Veri Analizi El Kitabı*, (24 baskı), Pagem Akademi, Ankara
- Can, A., (2013), *SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Veri Analizi*, (1.baskı), Pagem Akademi, Ankara
- Can, İ., ve Gör, Y., "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma", *World of IFRS*, Ekim 2011, ss. 5-9.
- Cellucci, R., "The International Accounting Standards Board", *Neimann Business Review*, 2011/39, (2), ss. 14-29.

- Chand, P., vd., "Factors Causing Differences in the Financial Reporting Practices In Selected South Pacific Countries In the Post-Convergence Period" *Asian Academy of Management Journal*, 2008/13, (2), ss. 111-129.
- Choi, F., ve Meek, G., (2010), *International Accounting*, (1.baskı), Pearson, New Jersey
- Clay, M., "IASB and FASB Working Together to Converge Accounting Standards". *Proceeding of the Northeast Business and Economic Associations*, Pennsylvania University, Pennsylvania, 2007, ss. 268-272.
- Colings, S., (2013), *Frequently Asked Questions About IFRS*, (1.baskı), John Wiley & Sons, New York
- ConnectUS, "Advantages and Disadvantages of Adopting IFRS". <https://connectusfund.org/6-advantages-and-disadvantages-of-adopting-ifrs> (12.07.2018)
- Cross, J., (2017), "40 Years of the FASB and more", *On Balance*, 2017/13, (1), ss. 27-29.
- Crumbly, L. vd., (2004), *US Master Auditing Guide*, (1. baskı) Peterson L, Chicago
- Çelik , E., (2012), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Konusunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Adana (Türkiye)*
- Çelik, O., "Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2005/60, (1), ss. 110,111.
- Çelik, S., (2013), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Niğde (Türkiye)*
- Çiftçi, Y. ve Erserim, A., " Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, Bandırma, 2008.
- Deloitte, "IFRS governance timeline", <https://www.iasplus.com/en> (15.05.2018)
- www.pwc.com, "The Way Towards IFRS", pwc web sitesi, Erişim Tarihi: (02, 10 Haziran 2018), <https://www.pwc.com/hu/en/services/ifrs/assets/the-way-towards-ifrs.pdf>

- Dinç, Y., (2001), *Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*, Gazi Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Ankara (Türkiye)
- Dinç, E., ve Atabay, E., "Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma-Trabzon Alt Bölgesi Örneği", *World of IFRS*, Ekim 2011, ss. 20-33.
- Doğan, A., "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması", *İşletme Araştırma Dergisi*, 2017/9, (4), ss. 770-786.
- Doğruer, U., "AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye.", www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/ (05.05.2018)
- Doupnik, T. ve Perera, H., (2012), *International Accounting*, (1.baskı), McGraw-Hill, Boston
- Duman, Ö., (2008), *SMMM ve YMM Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, (1.baskı), Tesmer Yayın, Ankara
- Durak, G. ve Yürekli, E., (2017), "Meslek Mensuplarının Gözünden KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standartları: Denizli İlinde Bir Uygulama", *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2017/6, (2), ss. 115-130.
- Durak, G., "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi", *Vergi Dünyası*, 2012, (365), ss. 38-45.
- Durmuş, B. ve diğerleri, (2013), *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi*, (5. baskı), Beta, İstanbul
- Epstein, B., ve Jermakowicz, E., (2008), *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, (1.baskı), John Wiley and Sons, New Jersey
- Eraslan, S., "Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS ve TFRS'ye Bakış Açıları ve Algıları Üzerine Osmaniye İlinde Yapılan Bir Çalışma", *International Journal of Academic Value Studies*, 2018, (22), ss. 934-943.
- Ercan, C. ve Büyükoğlu, B., "KOBİ TFRS'nin İşletmeler Tarafından Algılanma Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği", *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 2017, (15), ss. 2069-2076.
- Erdem, Ş., "Muhasebe Standardının Dünya'daki Gelişimi", Erişim Tarihi: (12 Mayıs 2018), <http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html>

- Erdoğan, M. vd., (2012), *Denetim*, (1.baskı), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir
- Erdoğan, M., "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetim Gerekliği", *Doğus Üniversitesi Dergisi*, 2002, (5), ss. 51-63.
- Erdoğan, M., ve Dinç, E. "Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi", *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2009, (43), ss. 154-169.
- Erdoğan, N., "Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2006, (31), ss. 112-119.
- Eskin, İ., (2017), "BOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi", *Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular*, Trakya Üniversitesi Yayın, Edirne, ss. 34-44.
- Essein, A., "IFRS.The Role of the Chartered Secretary And Administration" *Proceeding of 35th Conference of ICSAN*, 26 th and 27 th October 2011, Logos.
- European Commission, (2009), *Think Small First*, (1.baskı), European Commission Press, Brüksel
- Fernonda, A., (2006), *Corporate Governance*, (1.baskı), Pearson Education, Delhi
- Fidan, M. ve Cinit, H., (2014), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2014, (1626), ss.72-85.
- Fischer vd., (2008), *Advanced Accounting* (1.baskı) South-Western Cengage: Mason
- Foley, C., (2014), "The Role. CIA Ireland Public Accountants", <http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/exam-related-articles-2014>, (12.04.2018).
- Fried, G. ve diğerleri (2008), *Sport Finance*, (1.baskı), Human Kinetics: Windsor
- Garmon, S., "The State of Major FASB IASB Convergence Projects", *Accounting Review*, 2012/28, (7), ss. 24-28.
- Gençoğlu, G. Ü. ve Ertan, Y., "Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2012, (53), ss. 1-24.
- Gençtürk, M. vd., "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Farkındalık Düzeylerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Araştırma", *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 2011/48, (551), ss. 77-92.

- George, D. ve Mallery, P., (2016), *IBM SPSS Statistics 23 Step by Step*, (1.baskı), Routledge, New York
- Goldberg, S. R. ve Godwin, J. H., "International Differences in Financial Reporting: What U.S CFO's Need to Know", *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 1997/8, (2), ss. 93-102.
- Gordon, E., "Sustainability in Global Financial Reporting and Innovation in Institutions", *Accounting Research Journal*, 2008/21, (3), ss. 231-238.
- Gordon, L. vd., "The Impact of IFRS Adaption on Foreign Direct Investment", *J. Account Public Policy*, 2012, (31), ss. 374-398.
- Gupta, K., (2005), *Contemporary Auditing*, (6. baskı), Mc-Graw Hill, New Delhi
- Gücenme, Ü., (2005), *Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi*, (1.baskı), Aktüel Yayınları, İstanbul
- Güneş, vd., "Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya Örneği" *World of IFRS*, Ekim 2011, ss. 61-74.
- Gürdal, K., "Muhasebe Dünyasından Haberler", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül 2005, ss. 169-176.
- Güredin, E., (2014), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, (14. baskı), Türkmen Kitapevi: İstanbul
- Gürel, A. B., (2015), *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Türk Hava Kurumu Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Ankara, (Türkiye)
- Hacıhasanoğlu, vd., (2012), "KOBİ'ler İçin TFRS'nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma", *World Of IFRS*, Aralık 2012, 4: 1-22.
- Haftacı, V., (2011), *Muhasebe Denetimi*, (2. baskı), Ummuttepe Kitapevi, İzmit
- Hammermeister, J. H. ve Zimmermann, J., (2010), "Financial Reporting Demands in a Globalised World: The Harmonisation of Accounting Rules" *Transtate Working Papers* 125, ss. 1-26
- Hatunoğlu, Z. vd., "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2013/6, (1), ss. 51-62.

- Hayes, R. vd., (2005), *Principles of Auditing*, (2. baskı), Pearson Ed., London
- Hoogervorst, H., (03.11.2016), "*The Benefits of IFRS Standards to emerging economies*", <http://www.ifrs.org/-/media/feature/news/speeches/hans-hoogervorst-the-benefits-of-ifrs-standards-to-emerging-economies-nov-2016.pdf> (05.02.2018)
- Hora, J. vd., International Accounting Standards in Capital Markets. *International Accounting, Auditing ve Taxation*, 1997/6, (2), ss. 172-190.
- Hossain, M. Z., "Why is Interest Prohibited in Islam? A Statistical Justification", *Humanomics*, 2009/25, (4), ss. 241-253.
- Hossain, M., vd., "Adoption of International Financial Reporting Standards in Bangladesh: Benefits and Challenges", *IOSR Journal of Business and Management*, 2015/8, (1), ss. 16-24.
- Hussey, R., (2011), *Fundamentals Of International Financial Accounting And Reporting*, (1.baskı), World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.: London
- Idowu, S., ve Louche, C., (2011), *Theory and Practice of Corporate Social Responsibilities*, (1.baskı), Springer: New York
- IFAC, (2004), "*Challenges And Successes in Implementing International Standards*", http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ifac_report_challengesuccess_111004.pdf
- Ikpefan, O. A. ve Akande, A., "International Financial Reporting Standards (IFRS): Benefits, Obstacles And Intrigues For Implementation in Nigeria", *Business Intelligence Journal*, 2012/5, (2), ss. 299-307
- Ingram, D., "What Are the Benefits of International Accounting Standards", <https://bizfluent.com/info-7975847-benefits-international-accounting-standards.html> (26.05.2018)
- İbiş, C. ve Özkan, S., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış *Mali Çözüm Dergisi*", 2006, (74) , ss. 25-40.
- İslamoğlu, H. ve Alınacı, Ü., (2016), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, (5.baskı), Beta, İstanbul
- Jain, P., "Implementation in India: Opportunities and Challenges", *World Journal of Social Sciences*, 2008/21, (3), ss. 231-238.
- Jermakowicz, E. ve Tomaszewski, S., "Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly traded Companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2006, (15), ss.170-196.

- Jermakowicz, E. ve Tomaszewski, S., (2005)., "The Brave World of IFRS. *Financial Executive*, 2005/21, (9), ss. 52-55.
- Jindrichovska, I., (01.14.2004), "*International Differences in Accounting: The Birth of an Accounting Harmonization Process*", *Erişim Tarihi :15.03.2018* ies.fsv.cuni.cz/default/file/download/id/40
- Johnson, S., (30.03.2009), "*Guessing the Costs of IFRS Conversion*", *Erişim Tarihi: 15.07.2018*, <http://ww2.cfo.com/accounting-tax/2009/03/guessing-the-costs-of-ifrs-conversion/>
- Johnstone, K. vd., (2016), *Auditing: A Risk Based Approach*, (10. baskı), Cengage Learning US, New York
- Johnstone, K. vd., (2017), *Auditing: Risk-Based Approach*, (9 baskı.), Cengage Learning US, New York
- Jordan, A., (26.09.2013), "*Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP Research Methodology*", *Erişim Tarihi: 20.06.2018*, <https://research-methodology.net/advantages-and-disadvantages-of-ifrs-compared-to-gaap/>
- Kara, M., "Van İlindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Bilgi Düzeyleri ve Düşünceleri", *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2018, (41), ss. 245-262.
- Karabınar, S., "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2006, (31), ss. 141-148.
- Karaca, S., (2009), *KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama*, (1.baskı), Umuttepe Yayınları: İzmit
- Karapınar, A. ve Eflatun, A., (2017), *BOBİ FRS Uygulama ve Yorumları*, (1.baskı), Gazi Kitabevi, Ankara
- Karasu, R., "Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", *Amme İdaresi Dergisi*, 2014/47, (1), ss. 79-105.
- Kaval, H. (2006), *Muhasebe Denetimi*, (2.baskı), Gazi Kitapevi, Ankara
- Kaya, G., "Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS ve Tam Set TFRS Hakkındaki Bilgi Düzeyleri ve Düşünceleri: Elazığ'da Ampirik Bir Çalışma", *The Journal of Academic Social Science Studies*, 2015, (36), ss. 157-178.
- Kaya, P., "Stoklara İlişkin TMS2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2018/20, (2), ss. 262-285.

- Kılıç, M., (2013), *Preparedness for and Perception for IFRS for SMEs in Turkish SMEs*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Fatih Üniversitesi, Yönetim Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye)
- Kieso, D. vd., (2011), *Intermediate Accounting*, (1.baskı), John Wiley and Sons: New Jersey
- Kirazcı, M. ve Köse, T., "IASB, FASB ve TMUDEKS'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2002/3, (2), ss-77- 103
- Kirk, R., (2009), *A Quick Reference Guide*, (1.baskı), CIMA Publishing, Oxford
- Kline, R. (2011), *Principles and Practices of Structural Equation Modeling*, (3 baskı), New York, Guilford Press
- Klug, C., (22.10.2009), "International Accounting Differences. Karlstads Universitet", Erişim Tarihi: 10.01.2018, <http://www3.kau.se/kurstorg/files/k/82F31620191991600AijFF50087F/KLUG.pdf>
- Kocamaz, H., "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2012/2, (2), ss. 105-120
- Köroğlu, Ç. ve Doğan, C., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Süreci ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi", *Word of IFRS*, Aralık 2012, ss. 11-23.
- Kumar, K., "International Financial Reporting Standard (IFRS): Prospects and Challenges", *Journal of Accounting and Marketing*, 2014/3, (1), ss. 1-4
- Kumar, R., ve Sharma, V., *Auditing Principles and Practices* (3. baskı), PHI Learning Private Limited, New Delhi
- Kurcan, F. vd., "Meslek Mensuplarının UFRS'ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2011/4, (3), ss. 15-28.
- Lang, M., vd., (15.09.2010), "Earnings Comevment and Accounting Comparability: The Effects of Mandatory IFRS Adoption", , SSRN Web Sitesi: Erişim Tarihi: 20.04.2018, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1676937##
- Lee, E. vd., (2008), *Mandating IFRS: Its Impact on the Cost of Equity Capital in Europe*, ACCA, London

- Lee, G. ve Fargher, N., (05.10.2010), "Did the Adoption of IFRS Encourage Cross-Border Investment?", SSRN, Erişim Tarihi: 02.02.2018, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1686571
- Leong, C. H., (21.04.2014), "Causes and Examples of International Differences in Accounting", Erişim Tarihi: 06.04.2018, <http://hoileongchan.blogspot.com.tr/2014/04/causes-and-examples-of-international.html>
- Lepadatu, G. ve Pirnau, M., (2009), "Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS)", *European Research Studies*, 2009/12, (1), ss. 101-108.
- Leuz, C., "The Economic Consequences of Increase Disclosure", *Journal of Accounting Research*, 2000, (38), ss. 91-124.
- Li, K. vd., (20.10.2010), "The impairment of Purchased Goodwill: Effects on Market Value", SSRN, Erişim Tarihi: 12.04.2018, <https://ssrn.com/abstract=930979>
- Lopez, vd., (2002), The IPSAS Approach: A Useful Tool for Accounting Reform in Europe, *Innovations in Government Accounting*, (1.baskı), Springer, Boston
- Loshi, P. ve Ramadhan, S., (2002), "The Adoption of International Accounting Standards by Small and Closely Held Companies: Evidence from Bahrain", *The International Journal of Accounting*, 2002/37, (4), ss. 429-440.
- Loughran, M., (2010), *Auditing For Dummies*, Wiley Publishing Inc, Indianapolis
- Lubbe, vd., (2011), *Financial Accounting: GAAP PRINCIPLES*, (1.baskı) Oxford University Press, Oxford
- Mackenzie, B. vd., (2013), *Interpretations and Applications of International Financial Standards*, Wiley Inc., Somerset
- Madawaki, A., "Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries: The Case of Nigeria", *International Journal of Business and Management*, 2002/7, (3), ss. 152-161.
- Manson, S., (2007), *Current Issues in Auditing*, (1.baskı), SAGE Publication Company, London
- Marquis, A., "What are The Advantages of FASB Accounting Stanadart Setting, Chron Web Sitesi, Erişim Tarihi: 02.05.2018, <http://smallbusiness.chron.com/advantages-fasb-accounting-standard-setting-35769.html>
- Marşap, B. ve Kurt, G., "Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi", *Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Belek-Antalya, 1-5 Ekim 1997.

- Messier, W. vd., (2014), *Auditing and Assurance Services*, (10. baskı), Mc Graw Hill Education, New York
- Meydan, C. ve Şeşen, H., (2015), “*Yapısal Eşitlik Modellemesi Amos Uygulamaları*”, (2. baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.
- Millichamp, A., (2002), *Auditing*, (8. baskı), Thomson, London
- Mirza, A. vd., (2010), *İnternational Financial Reporting Standarts (IFRS) Workbook and Guide*, (1.baskı), John Wiley & Sons, New Jersey
- Mirza, A. vd., (2011), *Practical İmplementation Guide and Workbook.*, (1.baskı), Wiley & Sons Inc, New Jersey
- Nandakumar, vd., (2010), *Understanding IFRS Fundamentals*, (1. baskı), John Wiley & Sons Inc, New Jersey
- Nasta, L. ve Ladar, C., “Convergences and Divergences Between Internal and External Audit on International Context”, *AGORA International Journal of Administration Sciences*, 2015/1, (1), ss. 46-55.
- Navarro, J. ve Bastida, F., (2010), “An Empirical Insight on Spanish Listed Companies Perceptions of International Financial Reporting Standards”, *Journal of İnrenetional Accounting*, 2010/19, (2), ss.110-120.
- Neag, R. vd., (2009), “Actual Aspects Regarding The IFRS for SME-Options, Debates and Future Developments”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 2009/1, (1), ss. 1-3.
- Nicolaisen, D. T., “A Securities Ragulator Looks at Onvergence”, *Northwestern Journal of International Law & Business*, 2005/25, (3) ss. 661-686
- Nobes, C., “The Survival of İnternational Differences Under IFRS: Towards a Research Agenda”, *Accounting and Business Review*, 2006/36, (3), ss. 233-245.
- Nobes, C., (2009), *Comparative International Accounting*, (1.baskı), Pearson Education, New Jersey
- Nobes, C., (2011), *International Variations in IFRS Adoption and Practice*, (1.baskı), ACCA, London
- Okere, E., “İmperatives of Attainment of Economic Develepment in Nigeria”. *ICAN 39 Annual Accountants Conferences, 2009, Nigeria*
- Özbirecikli vd., (2017), *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*, (1 baskı), Detay Yayıncılık, Ankara

- Özdamar, K., (2016), *Ölçek ve Test Geliştirme Yapısal Eşitlik Modellemesi*, (1.baskı), Nisan Kitapevi, İstanbul
- Özgün, H., (2018), *Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Kullanımını Etkileyen Faktörler ve Adım Üniversitelerinde Bir Uygulama (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Pamukkale Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Denizli (Türkiye)
- Özkan, S. ve Acar, E., “Uluslararası Muhasebe/Finanal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2010, (97), ss. 49-86.
- Öztürk, E., “Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması”, *Journal Of Business Research Turk*, 2017/9, (3), ss. 594-617.
- Öztürk, E. ve Fındık, H., “Türkiye'deki Muhasebe Eğitiminin Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlaştırılması Sürecinde Karşılaşılan Adaptasyon Problemlerinin Muhasebe Alt Kültür Değerleri Çerçevesinde Tartışılması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Kasım 2016/9, (3), ss. 241-256.
- Öztürk, M. ve Çarıkçı, O., “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Algı Düzeyinin Araştırılması”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2018/5, (3), ss. 568-582.
- Parlakkaya, R., “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2004/4, (7), ss. 119-139.
- Parvathy, P. “IFRS Convergence: Opportunies And Challenged in India”, *Accounting and Financial Control*, 2017/1, (2), ss. 13-18.
- Pawsey, N., (2007), “IFRS Adoption: Costs and Benefits For Large, Listed Australian Comapanies”, Charles Sturt University Web Site, Erişim Tarihi: 12.06.2018, <https://researchoutput.csu.edu.au/ws/portalfiles/portal/9662069/S6-23%26%2320%3BPawsey-Full.pdf>
- Phan, D. T., “The Relevance of International Financial Reporting Standarts (IFRS) to A Developing Country: Evidence from Vietnam”, *An Interdisciplinary Dialogue Conference* (s. 8), Hanoi-Vietnam, 1 Ekim 2010 .
- Porter, B. vd., (2003), *Principles of External Auditing*, (1.baskı), John Wiley and Sons, New York

- Qu, W. vd., “Does IFRS Convergence Improve Quality Of Accounting Information?- Evidence From The Chinese Stock Market” *Corporate Ownership & Control*, 2012/9, (4), ss. 187-196.
- Radebaugh, L. vd., (2006), *International Accounting and Multinational Enterprises*, (1.baskı), John Wiley & Sons, New York
- Rappeport, A., (01.04.2008), "One standart, Many Laws. CFO", Erişim Tarihi: 10.04.2018, <http://ww2.cfo.com/strategy/2008/04/one-standard-many-laws/>
- Rezaee, Z. ve Smith, Z., “Convergence in Accounting Standards: Insights from Academicians and Practitionaries”, *Advances in Accounting*, 2010/26, (1), ss. 142-154.
- Rich, J. vd., (2012), *Cornerstones of Financial and Managerial Accounting*, (1. baskı), South-Western Cengage Learning, Mason
- Ritsumeikan, L., “The Unwanted Effects of International Financial Reporting Standarts (IFRS) Adoption on International Trade and Investment in Developing Countries.”, *Journal of Economic Education Research*, 2012/13, (1), ss. 1-14.
- Roussey, R., “New Focus for The Internation Standards on Auditing”, *Journal of International Accounting and Taxation*, 1996/5, (1), ss. 133-146.
- Rusell, P., (2005), *The ASQ Auditing Handbook*, (3 baskı), American Society for Quality Press, Milwaukee
- Sacarin, M. vd., “Perceptions of Accounting Professionals on IFRS Application at the Individual Financial Statements: Evidence From Romania”, *Accounting and Management Information Systems*, 2013/12, (3), ss. 405-423.
- Sakarya, Ş. vd., “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nın Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin ve Farkındalığının Tespiti: Balıkesir İli Örneği”, *Muhasebe ve Uygulamaları Dergisi*, 2018, (Özel Sayı), ss. 699-724.
- Samuel, F. vd., (2013), “The Impact of International Financial Reporting Standarts on Taxation”, *International Journal of Business and Social Science*, 2013/4, (10), ss. 169-174.
- Sanlı, N., “Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Yeni Vizyonu ve Değişen Misyonu”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2001, (56), 10-13
- Saudagaran, S. M., (2009), *International Accounting: A User Perspective*, (1.baskı), CCH, Chicago
- Selimoğlu, S. vd., (2011), *Muhasebe Denetimi* (3. baskı), Gazi Kitabevi, Ankara

- Shleifer, A. ve Vishny, R. “Stocks Market and Driven Acquisitions”, *Journal of Financial Economics*, 2003, (70), ss. 295-311.
- Siaga, S., (2012), *Challenges to The Adaption Of International Financial Reporting Standards in Africa*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) University of Johannesburg, International Accounting, Johannesburg (South Africa)
- Siddiqui, S. ve Siddiqui, A., (2012), *Comprehensive Accountancy*, Laxmi Publication, New Delhi
- Smith, M. vd., “Going International: Accounting and Auditing Standards”, *Internal Auditing*, 2008/23, (4), ss. 3-12.
- Soyer, S, (2005), *Uluslararası Denetim Standartları* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye)
- Stice, E. K. vd., (2008), *Financial Accounting*, (1.baskı), Thomson, Mason
- Şavlı, T., (2014), *Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Şen, İ. ve Özbirecikli, M., (2018), “BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2018, (Nisan Özel Sayı), ss. 462-484.
- Tabacnick, B. ve Fidell, L., (2007), *Using Multivariate Statistics*, (5. baskı), Pearson, Boston
- Toroslul, V., “Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, *E-Yaklaşım*, 2009, (197), ss. 1-10.
- Toth, K. ve Darabos, E., “The Growing Importance of International Financial Reporting”, *Economic Sciences*, July 2016, (1), ss. 823-833.
- Trenerry, A., (1999), *Principles of Internal Control*, (1.baskı), UNSW Press, Hong Kong
- T.C. Resmi Gazetesi, *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*, 30138, 2017
- Uçma, T., (2005), “Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, Mayıs 2005, (89), ss. 1-7
- Uyar, A. ve Güngörmüş, A., (2013), “Perceptions and Knowledge of Accounting Professions on IFRS for SMEs:Evidence from Turkey”, *Research in Accounting Regulations*, 2013/25, (1), ss. 77-87.

- Uyar, U., (2015), *Finansal Raporlama Standartları'nın Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Denizli (Türkiye)
- Üstündağ, S., “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2000/1, (1), ss. 31-57.
- Varıcı, İ., (2009), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2009/27,(2), ss. 279-296.
- Vries, F., (2014), *Transforming Financial Auditing with Data-Analysis at a Big4 Audit Firm: All Abroad*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Delft University of Technology, Technology, Policy and Management, Delft, (Netherlands)
- Walton, P., (2009), *An Executive's Guide for Moving From U.S GAAP to IFRS*, (1.baskı), New Business Expert Press, New York
- Waltor, P. vd., (2003), *International Accounting*, (1.baskı), Thomson, London
- Watkins, J., (2009), *Financial Operations*, (1.baskı), Elsevier Ltd, Oxford
- Woodhead, A., “Audit Risk Modeling”, *Managerial Auditing Journal*, 1992/7, (5), ss. 3-7.
- Yalkın, Y., “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 1995/50, (1) ss. 259-270.
- Yaman, E., “Kişilerarası Çekicilik Ölçeği: Geçerlilik Güvenilirlik Çalışması.”, *International Journal of Human Sciences*, 2015/12, (1), ss. 1547-1557.
- Yazıcı, M., “Muhasebe Standartlarının Tanımı”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, 2003, (18), ss. 33-37.
- Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S., (2007), *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri* (2 baskı), Detay Yayıncılık, Ankara
- Yel, T. ve Erdem, M., “Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS Hakkındaki Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bolu İli Örneği”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2015/11, (2), ss. 217-213.
- Yereli, A., “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, *Dayanışma Dergisi*, 2015, ss. 28-36.

- Yeşiloğlu, H., (1997), “Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler”, *ISMMMO III. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu.*, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997
- Yılcı, M. vd., (2012), *Muhasebe Denetimi*, (1.baskı), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir
- Yılcı, M. vd., (2013), *Muhasebe Denetimi*, (1. baskı), Detay Yayıncılık, Ankara
- Yılmaz, B., “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2007/7, (13), ss. 139-153.
- Yihnew, A., (Ekim 2009), *Problems Faced by Industries in implementing IFRS*. Karlsdads Universitet, Erişim Tarihi: 13.02.2019, <http://www3.kau.se/kurstorg/files/a/53FE0D32190d12F3A0TpFE9F6182/ANTEHUNEGN.pdf>
- Yip, R. ve Young, D., “Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability”, *The Accounting Review*, 2012/87, (5), ss. 1767-1789.
- Yünlü, M., “Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/IFRS Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 2016/1, (1), ss. 23-43.
- Zeff, S., “Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High Level of Quality”, *The British Accounting Review*, 2007, (39), ss. 290-302.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2011, 26 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 28103 (Mükerrer)), Erişim Adresi <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1%C4%B1%20KHK.pdf>
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:10, No: 22, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (12.Ocak.2018)
- www.ismmmo.org.tr, “İstanbul SMMM Odası Duyurular”, Erişim Tarihi: 05.07.2018, http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/BOB%C4%B0_FRS_Sorular_.pdf_172.pdf (05.07.2018)
- www.ifrs.org, Erişim Tarihi: 22.05.2018, <https://www.ifrs.org/-/media/feature/aboutus/legal-andgovernance/constitution-docs/due-process-handbook.pdf?la=en>

www.ifrs.org, Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2018, <http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Pages/Convergence-with-US-GAAP.aspx>

www.fasb.org, "*Comparability in International Accounting Standards-An Overview*" Erişim Tarihi : 04.07.2018, <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663>

www.iasplus.com, Erişim Tarihi: 12.05.2018, <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb>

www.iasplus.com, "*Responsibilities of IASB*", Erişim Tarihi: 16.05.2018, <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource21>

www.ismmmo.org.tr, "*Denetim Türleri*" Erişim Tarihi: 10.06.2018, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>

www.ismmmo.org.tr, "*Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı BOBİ FRS Neler Getiriyor*" Erişim Tarihi: 05.07.2018, http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/BOB%C4%B0_FRS_Sorular_.pdf_172.pdf

www.accountingtools.com, Erişim Tarihi: 01.08.2018, www.accountingtools.com/articles/types-of-audits.html

www.tdk.gov.tr. Erişim Tarihi: 21.09.2018

www.researchgate.net, Erişim Tarihi: 02.10.2018, https://www.researchgate.net/figure/Three-components-of-Audit-Risk_fig1_303997071

www.kurfarkları.com, Erişim Tarihi: 11.07.2018, www.kurfarklari.files.wordpress.com

www.verginet.net, Erişim Tarihi: 06.02.2018, www.verginet.net/dtt/11/Vergi_Sirkuleri-2018-67.aspx

www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 20 Mayıs 2018, http://kgk.gov.tr/Content_Assingment_Detail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1

www.surveystem.com/sscalc.htm, Erişim Tarihi: 30.06.2018

www.muhassebex.com, "*SPK'ya Göre Denetim ve Türleri*" Erişim Tarihi: 15.08.2018, <http://www.muhassebex.com/spk-ya-gore-denetim-ve-turleri>

www.sakarya.edu.tr, Erişim Tarihi: 23.05.2018, http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/78321/43432/11_

www.denkur.kgk.gov.tr Erişim Tarihi: 15.08.2018

www.tobb.org.tr Erişim Tarihi: 10 Ocak 2018



EKLER

Ek 1 Anket Formu

BOBİ FRS HAKKINDAKİ DEĞERLİ GÖRÜŞLERİNİZ

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

Sayın Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması İstanbul ilindeki bağımsız denetçilerin BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı) seti hakkındaki algı ve bilgi düzeylerini ortaya koyabilmek amacıyla yapılmaktadır. Anket aracılığıyla siz değerli meslek mensuplarının görüşlerinden yararlanılarak elde edilecek olan bilgiler, doktora tezinde kullanılacaktır.

Ankete vereceğiniz cevaplar 3. kişiler ile paylaşılmayacak ve sadece bilimsel çalışmada kullanılacaktır. Ankete yapacağınız değerli katkılar için şimdiden teşekkür eder saygılarımı sunarım.

1. BÖLÜM (DEMOGRAFİK BİLGİLER)

Bu bölümde sizden kişisel bilgileriniz istenmektedir. Size uygun olan seçeneği işaretleyiniz. Lütfen tüm alanları doldurunuz.

S.1. Cinsiyetiniz?

1) Kadın ☐

2) Erkek ☐

S.2. Yaşınız?

1) 24 ve altı ☐

2) 25-40 ☐

3) 41-55 ☐

4) 55 ve üstü ☐

S.3. Mesleki Tecrübeniz?

1) 0-2 yıl ☐

2) 2-5 yıl ☐

3) 5-10 yıl ☐

4) 10-20 yıl ☐

5) 21 yıl ve üzeri

S.4. Mesleki Unvanınız?

1) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ☐

2) Yeminli Mali Müşavir ☐

S.5. Eğitim Durumunuz?

- 1) Lisans ☐ 2) Yüksek Lisans ☐ 3) Doktora ☐

S.6. BOBİ FRS ile ilgili eğitim aldınız mı?

- 1) Evet ☐ 2) Hayır ☐

S.7. Sizce BOBİ FRS ile ilgili eğitim verme sorumluluğu aşağıdakilerden hangisinde veya hangilerinde olmalıdır?

1) Maliye Bakanlığı ☐	2) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ☐	3) Üniversiteler ☐
4) TÜRMOB ☐	5) SPK ☐	6) TESMER ☐
7) KGK ☐	8) Diğer ☐	

S.8. BOBİ FRS hakkında bilgi edinme yöntemi olarak en çok yararlandığınız yöntem aşağıdakilerden hangisi veya hangileridir?

- 1) Süreli Yayınlar ☐
2) İnternet ☐
3) TÜRMOB Tarafından Sağlanan Kurslar ☐
4) TÜRMOB Tarafından Sağlanan Kongre ve Seminerler ☐
5) SPK Tarafından Düzenlenen Kurslar ☐
6) SPK Tarafından Düzenlenen Kongre ve Seminerler ☐
7) Özel Olarak Katıldığınız Kurslar ☐
8) Diğer ☐

Aşağıdaki soruları "EVET" veya "HAYIR" şeklinde lütfen cevaplayınız	EVET	HAYIR
S.9. BOBİ FRS uygulamalarına tabi müşteriniz bulunuyor mu?	☐	☐
S.10. BOBİ FRS uygulamalarının mesleğinizi zorlaştıracığınızı düşünüyor musunuz?	☐	☐
S.11. BOBİ FRS'nin zorluğu yüzünden mesleği bırakmayı düşündünüz mü?	☐	☐

2. BÖLÜM (ALGI DÜZEYİNİN TESPİTİNE YÖNELİK SORULAR)

BOBİ FRS'nin getirebileceği değişiklikler ile ilgili olarak aşağıda yer alan ifadelere ne derecede katılıp katılmadığınızı lütfen belirtiniz 1) Kesinlikle katılmıyorum 2) Katılmıyorum 3) Ne katılıyorum nede katılmıyorum 4) Katılıyorum 5) Kesinlikle katılıyorum anlamına gelmektedir.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum nede katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
BOBİ FRS'nin kullanımı kayıt dışı ekonomiyi engelleyecektir.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin kullanımı sonucunda BOBİ'ler daha kolay denetlenebilecektir.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin kullanımı tam set TFRS'ye geçişi kolaylaştıracaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin kullanımı işletmelerin finansal raporlamasının etkinliğini arttıracaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'ye geçişle finansal tabloların şeffaflığı artacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin kullanımı finansal tabloları daha anlaşılır kılacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin kullanımı sonucunda işletmelerin finansal tabloları uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS ile yatırımcıların, yatırım portföylerini çeşitlendirmeleri kolaylaşacaktır	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin uygulanması sermaye maliyetlerini azaltacaktır.	1	2	3	4	5
Yoruma dayalı BOBİ FRS, kurala dayalı vergi temelli muhasebe uygulamalarına nazaran daha kullanışlıdır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin kullanımı ile tüm dünyada muhasebe sürecindeki eğitim uygulamaları standartlaşacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'ye geçiş ile Türkiye'deki şirketlerin küresel piyasalara girişi kolay olacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin uygulanması Türkiye'deki meslek mensuplarına uluslararası alanda mesleki fırsatlar sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS seti çeviri olduğu için bazı aksaklıklara yol açacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'deki yoruma açık ifadeler uygulamada farklılıklara neden olacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS uygulanmasındaki en büyük engellerden biri vergi sistemine uymayan uygulamalar olacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS uygulamasındaki en büyük engellerden biri muhasebe bilgisayar programına geçişte yaşanacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'ye geçişle mevcut kanunlarda büyük değişiklikler olacaktır.	1	2	3	4	5
Türkiye'de BOBİ FRS'yi uygulayacak yetkinlikte muhasebe elemanı bulunmamaktadır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS setinin uygulanmasının maliyeti sağlayacağı faydadan daha fazla olacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin işletmelerce tam olarak uygulanması ulaşılması güç bir amaçtır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin uygulanmasında bilgi yetersizliğinden dolayı dışarıdan danışmanlara ihtiyaç duyulacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS'nin dikkate aldığı "gerçek uygun değer" belirlenmesinde zorluklarla karşılaşılacaktır.	1	2	3	4	5
BOBİ FRS konusunda üniversitelerde yetkin akademisyen bulunmamaktadır	1	2	3	4	5

3. BÖLÜM (BOBİ FRS Bilgi Düzeyi Soruları)

BOBİ FRS'nin getirebileceği değişiklikler ile ilgili olarak aşağıda yer alan ifadeleri ne derecede bilip bilmediğinizi lütfen belirtiniz 1) Hiç bilmiyorum 2) Bilmiyorum 3) Kısmen biliyorum 4) Biliyorum 5) Tamamen biliyorum anlamına gelmektedir.	Hiç bilmiyorum	Bilmiyorum	Kısmen biliyorum	Biliyorum	Tamamen biliyorum
BOBİ FRS'yi genel olarak,	1	2	3	4	5
Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS)	1	2	3	4	5
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve Finansal Tabloları	1	2	3	4	5
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosunu	1	2	3	4	5
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıkları	1	2	3	4	5
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olayları	1	2	3	4	5
Bölüm 5 Hasılatı	1	2	3	4	5
Bölüm 6 Stokları	1	2	3	4	5
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetleri	1	2	3	4	5
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	1	2	3	4	5
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynakları	1	2	3	4	5
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımları	1	2	3	4	5
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımları	1	2	3	4	5
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıkları	1	2	3	4	5
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri	1	2	3	4	5
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıkları	1	2	3	4	5
Bölüm 15 Kiralamaları	1	2	3	4	5
Bölüm 16 Devlet Teşviklerini	1	2	3	4	5
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetlerini	1	2	3	4	5
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğünü	1	2	3	4	5
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkları	1	2	3	4	5
Bölüm 20 Yabancı Para Çevirim İşlemlerini	1	2	3	4	5
Bölüm 21 İş Birleşmelerini	1	2	3	4	5
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolarını	1	2	3	4	5
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergileri	1	2	3	4	5
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlamayı	1	2	3	4	5
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamayı	1	2	3	4	5
Bölüm 26 Dipnotları	1	2	3	4	5
Bölüm 27 Geçiş Hükümlerini	1	2	3	4	5

ANKETE GÖSTERMİŞ OLDUĞUNUZ İLGİ VE AYIRMIŞ OLDUĞUNUZ ZAMAN İÇİN TEŞEKKÜR EDERİM.

EK. 2 Araştırma Şirketi Yazısı



08.08.2018

Sayın İlgili,

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Ana Bilim Dalında yapılmakta olan "Bağımsız Denetçilerin BOBİ FRS ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Örneği" başlıklı doktora tezinin anket çalışması tarafımızdan yapılmıştır.

Saygılarımızla,

