T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI: BİR UYGULAMA

Mehtap KARABULUT

Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İZMİR - 2023

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI: BİR UYGULAMA

Mehtap KARABULUT

Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İZMİR - 2023

DOKTORA TEZ ONAY SAYFASI

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum "**Bağımsız Denetime Tabi Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bir Uygulama"** adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

09.01.2023

Mehtap KARABULUT

ÖZET

Doktora Tezi

Bağımsız Denetime Tabi Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı: Bir Uygulama

Mehtap KARABULUT

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Doktora Programı

Bağımsız Denetime tabi Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nın (BOBİ FRS'nin) tüm bölümleri ile bir bütün olarak incelendiği bu doktora tez çalışması dört bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümde genel olarak muhasebe standartları açıklanmış, Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ve 2022 Sürümü ile BOBİ FRS hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde BOBİ FRS'nin tüm bölümleri ana hatları itibariyle incelenmiş, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği / Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve KÜMİ FRS ile karşılaştırılmıştır. Üçüncü bölüm BOBİ FRS hakkında alan yazın taramasıdır. Dördüncü bölümde BOBİ FRS'yi uygulayan/uygulayacak olan işletmelerde BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın güçlü ve zayıf yönleri ile fırsatlar ve tehditleri SWOT Analizi ile tespit edilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın Balanced Scorecard (BSC) boyutları (finansal, müşteri, iç süreç, öğrenme ve gelişim) açısından işletme performansına etkileri saptanmaya çalışılmıştır. Sonrasında BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan 2018-2021 yılları arası dikey analizi verilmiş finansal tablolara oran analizi yapılmıştır. Ardından Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi ile ilk geçiş yılı sonuçlarına ilişkin bağımsız denetçi görüşlerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak Türkiye'de BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın uluslararası standartlara uyumun tabana yayılması açısından önemli bir adım olduğu ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, SWOT, BSC, EFR.

ABSTRACT

Doctoral Thesis

Doctor of Philosophy (PhD)

Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises Subject to Independent Audit: An Application

Mehtap KARABULUT

Dokuz Eylul University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Business Administration Program

This doctoral thesis, which examines the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS for LMSE) subject to Independent Audit as a whole with all its sections, consists of four chapters.

In the first part, accounting standards in general are explained and information about the Draft Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) and its 2022 Version and FRS for LMSE are given. In the second part, all sections of the FRS for LMSE are analyzed in outline and compared with the General Communiqué on Accounting System Application / Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards (TAS / TFRS) and FRS for SMEs. The third chapter is a literature review on the FRS for LMSE. The fourth section the strengths, weaknesses, opportunities and threats of financial reporting in accordance with the FRS for LMSE in the enterprises that implement / will implement the FRS for LMSE were determined by SWOT Analysis. In addition, the effects of financial reporting in accordance with the FRS for LMSE on business performance in terms of Balanced Scorecard (BSC) dimensions (financial, customer, internal process, learning and development) were tried to be determined. Afterwards, a vertical analysis covering all sectors in accordance with the FRS for LMSE was given and ratio analysis was made for the financial

statements between 2018-2021.Then The Electronic Financial Reporting (EFR) Project and the results of the first transition year and the independent auditor's opinions are presented.

In conclusion, financial reporting in Turkey in accordance with the FRS for LMSE is an important step in terms of broadening compliance with international standards.

Keywords: TAS/TFRS, FRS for LMSE, FRS for SMEs, SWOT, BSC, EFR.

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI: BİR UYGULAMA

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER viii
KISALTMALAR xvi
TABLOLAR LİSTESİ xx
ŞEKİLLER LİSTESİ xxv
EKLER LİSTESİ xxv

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK MUHASEBE STANDARTLARI, BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS)

1.1. KÜRESELLEŞMENİN MUHASEBE STANDARTLARINA ETKİSİ 4
1.2. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN KURULUŞLAR 9
1.2.1. Uluslararası Kuruluşlar 9
1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Commitee - IASC) 9
1.2.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) 10
1.2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) 10

1.2.1.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) 11
1.2.1.5. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) 11
1.2.1.6. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development - OECD) 12
1.2.1.7. Avrupa Birliği -AB (European Union - EU) 12
1.2.1.8. Birleşmiş Milletler - BM (United Nations -UN) 13
1.2.2. Ulusal Kuruluşlar 14
1.2.2.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 14
1.2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) 15
1.2.2.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) 16
1.2.2.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 17
1.2.2.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 18
1.2.2.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 19
1.2.2.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 19
1.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARINDAKİ GÜNCEL DURUM 21
1.4. GENEL OLARAK KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI VE KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) 32
1.5. GENEL OLARAK BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) 41

İKİNCİ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE DİĞER DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR 51
2.1.2. BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar 51
2.1.2. BOBİ FRS Bölüm 1 ve MSUGT / VUK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü), TMS 1, KÜMİ FRS Bölümler 1-2-3-4 ile Karşılaştırılması 54
2.2. NAKİT AKIŞ TABLOSU 56
2.2.1. BOBİ FRS Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu 56
2.2.2. BOBİ FRS Bölüm 2 ve MSUGT / VUK, TMS 7, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 57
2.3. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR 58
2.3.1. BOBİ FRS Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar 58
2.3.2. BOBİ FRS Bölüm 3 ve MSUGT / VUK, TMS 8, KÜMİ FRS Bölüm 5 ile Karşılaştırılması 59
2.4. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR 60
2.4.1. BOBİ FRS Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar 60
2.4.2. BOBİ FRS Bölüm 4 ve MSUGT / VUK, TMS 10, KÜMİ FRS Bölüm 6 ile Karşılaştırılması 60
2.5. HASILAT 61
2.5.1. BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat 61
2.5.2. BOBİ FRS Bölüm 5 ve MSUGT / VUK, TFRS 15, KÜMİ FRS Bölüm 7 ile Karşılaştırılması 62
2.6. STOKLAR 63
2.6.1. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar 63
2.6.2. BOBİ FRS Bölüm 6 ve MSUGT / VUK, TMS 2, KÜMİ FRS Bölüm 8 ile Karşılaştırılması 65
2.7. TARIMSAL FAALİYETLER 66
2.7.1. BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler 67

2.7.2. BOBİ FRS Bölüm 7 ve MSUGT / VUK, TMS 41, KÜMİ FRS Bölüm 9 ile Karşılaştırılması 67
2.8. MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ 68
2.8.1. BOBİ FRS Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi 68
2.8.2. BOBİ FRS Bölüm 8 ve MSUGT / VUK, TFRS 6, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 69
2.9. FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR 69
2.9.1. BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar 69
2.9.2. BOBİ FRS Bölüm 9 ve MSUGT / VUK, TMS 32 TFRS 9, KÜMİ FRS Bölüm 10 ile Karşılaştırılması 71
2.10. İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR 73
2.10.1. BOBİ FRS Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar 73
2.10.2. BOBİ FRS Bölüm 10 ve MSUGT / VUK, TMS 28, TMS 24, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 74
2.11. MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR 74
2.11.1. BOBİ FRS Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar 75
2.11.2. BOBİ FRS Bölüm 11 ve MSUGT / VUK, TMS 28, TFRS 11, TFRS 12, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 76
2.12. MADDİ DURAN VARLIKLAR 76
2.12.1. BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar 76
2.12.2. BOBİ FRS Bölüm 12 ve MSUGT / VUK, TMS 16, KÜMİ FRS Bölüm 11 ile Karşılaştırılması 77
2.13. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 78
2.13.1. BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 79
2.13.2. BOBİ FRS Bölüm 13 ve MSUGT / VUK, TMS 40, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 80
2.14. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 80
2.14.1. BOBİ FRS Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar 80
2.14.2. BOBİ FRS Bölüm 14 ve MSUGT / VUK, TMS 38, KÜMİ FRS Bölüm 12 ile Karşılaştırılması 81
2.15. KİRALAMALAR 82

2.15.1. BOBİ FRS Bölüm 15 Kiralamalar 82
2.15.2. BOBİ FRS Bölüm 15 ve MSUGT / VUK, TFRS 16, KÜMİ FRS Bölüm 13 ile Karşılaştırılması 83
2.16. DEVLET TEŞVİKLERİ 84
2.16.1. BOBİ FRS Bölüm 16 Devlet Teşvikleri 84
2.16.2. BOBİ FRS Bölüm 16 ve MSUGT / VUK, TMS 20, KÜMİ FRS Bölüm 14 ile Karşılaştırılması 85
2.17. BORÇLANMA MALİYETLERİ 86
2.17.1. BOBİ FRS Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri 86
2.17.2. BOBİ FRS Bölüm 17 ve MSUGT / VUK, TMS 23, KÜMİ FRS Bölüm 15 ile Karşılaştırılması 86
2.18. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ 87
2.18.1. BOBİ FRS Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü 87
2.18.2. BOBİ FRS Bölüm 18 ve MSUGT / VUK, TMS 36 KÜMİ FRS Bölüm 16 ile Karşılaştırılması 88
2.19. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR 89
2.19.1. BOBİ FRS Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar 89
2.19.2. BOBİ FRS Bölüm 19 ve MSUGT / VUK, TMS 37, KÜMİ FRS Bölüm 17 ile Karşılaştırılması 90
2.20. YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ 91
2.20.1. BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri 91
2.20.2. BOBİ FRS Bölüm 20 ve MSUGT / VUK, TMS 21, KÜMİ FRS , Bölüm 18 ile Karşılaştırılması 92
2.21. İŞ BİRLEŞMELERİ 93
2.21.1. BOBİ FRS Bölüm 21 İş Birleşmeleri 93
2.21.2. BOBİ FRS Bölüm 21 ve MSUGT/VUK, TFRS 3, KÜMİ FRS Bölüm 19 ile Karşılaştırılması 94
2.22. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR 95
2.22.1. BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar 95
2.22.2. BOBİ FRS Bölüm 22 ve MSUGT / VUK, TFRS 10, TMS 27,

KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 96
2.23. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 97
2.23.1. BOBİ FRS Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler 97
2.23.2. BOBİ FRS Bölüm 23 ve MSUGT / VUK, TMS 12, KÜMİ FRS Bölüm 20 ile Karşılaştırılması 98
2.24. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA 98
2.24.1. BOBİ FRS Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama 98
2.24.2. BOBİ FRS Bölüm 24 ve MSUGT / VUK, TMS 34, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 100
2.25. YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA 100
2.25.1. BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama 100
2.25.2. BOBİ FRS Bölüm 25 ve MSUGT / VUK, TMS 29, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması 102
2.26. DİPNOTLAR 102
2.26.1. BOBİ FRS Bölüm 26 Dipnotlar 103
2.26.2. BOBİ FRS Bölüm 26 ve MSUGT / VUK, TMS 1, KÜMİ FRS Bölüm 21 ile Karşılaştırması 103
2.27. GEÇİŞ HÜKÜMLERİ 103
2.27.1. BOBİ FRS Bölüm 27 Geçiş Hükümleri 104
2.27.2. BOBİ FRS Bölüm 27 ve MSUGT / VUK, TFRS 1, KÜMİ FRS Bölüm 22 ile Karşılaştırması 104
2.28. EKLER 105
2.29. BOBİ FRS İLE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI İLİŞKİSİ 106

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) ALAN YAZIN TARAMASI İNCELEMESİ

3.1. KİTAPLAR 110
3.2. BİLDİRİLER 114
3.2.1. 2017 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler 114
3.2.2. 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler 115
3.2.3. 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler 117
3.2.4. 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler 119
3.2.5. 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler 120
3.3. MAKALELER 121
3.3.1. 2017 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler 129
3.3.2. 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler 131
3.3.3. 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler 140
3.3.4. 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler 150
3.3.5. 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler 155
3.3.6. 2022 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler 161
3.4. TEZLER 165
3.5. KÜMİ FRS TASLAĞI HAKKINDA ALAN YAZIN TARAMASI 169

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) DURUM VE PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ ÜZERİNE BÜTÜNCÜL UYGULAMA

4.1. BOBİ FRS'YE UYGUN FİNANSAL RAPORLAMA DURUM VE PERFORMANS ANALİZİ 172
4.1.1. Amaç ve Kapsam 172
4.1.2. Ana Kütle ve Örneklem 172
4.1.3. Dönem ve Kısıt 173
4.1.4. Yöntem ve Teknik 174

4.1.5. Bulgular ve Değerlendirme 175
4.2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ SEKTÖR VERİLERİ (2018-2021 YILLARI ARASI) ÜZERİNDEN BOBİ FRS'YE UYGUN YAYINLANMIŞ TÜM SEKTÖRLERİ KAPSAYAN FİNANSAL TABLOLAR VE ORAN ANALİZİ 203
4.2.1. 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi 204
4.2.2. 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi 212
4.2.3. 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi 218
4.2.4. 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi 224
4.3. BOBİ FRS İLE EFR PROJESİNİN İLK GEÇİŞ YILINA İLİŞKİN UYGULAMA SONUÇLARI ÜZERİNE BAĞIMSIZ DENETÇİ GÖRÜŞLERİ 230

SONUÇ 237
KAYNAKÇA 246
EKLER

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AKPB	Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
B.	Bölüm
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDR	Bağımsız Denetim Raporu
BM	Birleşmiş Milletler
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
DEÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi
DR	Doktora
DTS	Bağımsız Denetime Tabi Olma Durumu Sorgulama
EFR	Elektronik Finansal Raporlama
EU	European Union (Avrupa Birliği)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FDT	Finansal Durum Tablosu
FFMS	Finans Muhasebe Standartları
FİFO	First in First out (İlk Giren İlk Çıkar)
FRS for LMSE	Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Entities
FRSU HP	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
HDTM	Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
HP	Hesap Planı
HTML	Hypertext Markup Language (Hiper Metin İşaretleme Dili)
IAS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)

IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators (Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu)
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards (Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları)
ISAR	International Standards of Accounting and Reporting
SMMMO	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
K.	Katılımcı
K/Z	Kâr veya Zarar
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KGK-SİHA	Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Hesaplama Aracı
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülleri
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
KOBİ FRS	Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
M.	Mükerrer
Max.	Maximum
Md.	Madde
MDV	Maddi Duran Varlık
Min.	Minimum
MODAV	Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı

MODV	Maddi Olmayan Duran Varlık
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MT	Mali Tablolar
NAT	Nakit Akış Tablosu
NGD	Net Gerçekleşebilir Değer
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
ÖDT	Özkaynak Değişim Tablosu
Prg.	Paragraf
s.	Sayfa
ss.	Sayfa Sayısı
SBG	Sözleşme Bilgi Giriş Portalı
SEC	US Securities and Exchange Commission (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SR.	Soru
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDK	Türk Dil Kurumu
TDMS	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSB	Türkiye Sigortalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜFE	Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UN	United Nations (Birleşmiş Milletler)
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı)
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
UTMT	Ulusal Tez Merkezi Taraması
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
XBRL	eXtensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)
XML	eXtensible Markup Language (Genişletilebilir İşaretleme Dili)
YAG	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
YFRÇ	Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi
Yİ-ÜFE	Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi
YL	Yüksek Lisans
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YMMO	Yeminli Mali Müşavirler Odası
YÖK	Yüksek Öğretim Kurumu
YPCİ	Yabancı Para Cinsinden İşlemler
YPÇ	Yabancı Para Çevrim

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Muhasebe; Kuramı ve Uygulaması s. 5

Tablo 2: TMS / TFRS Seti 2023 Envanteri (Adet) s. 20

Tablo 3: EFR Projesi BOBİ FRS (2021 Sürümü) ve TFRS Finansal Tabloları Listesi s. 30

Tablo 4: 2013/34 Sayılı AB Direktifi - Şirket Ölçütleri s. 31

Tablo 5: BOBİ FRS'ye İlişkin Yayınlanan Modüller s. 43

Tablo 6: BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü) Bölümlerinin Karşılaştırılması s. 48

Tablo 7: KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü)'nde Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) Bölümleri s. 49

Tablo 8: BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ve KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü)'nde Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan TMS/TFRS'ler s. 49

Tablo 9: BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolidasyon İşlemleri s. 96

Tablo 10: BOBİ FRS Bölüm 24 Karşılaştırılmalı Sunulacak Ara Dönem Raporlamadaki Finansal Tablolar s. 99

Tablo 11: KÜMİ FRS (2022 Sürümü) Bölüm 22 Geriye Dönük Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler s. 105

Tablo 12: KÜMİ FRS (2022 Sürümü) Bölüm 22 Bazı Hükümlerin Uygulanmamasına İlişkin Muafiyetler s. 105

Tablo 13: BOBİ FRS Hakkındaki Kitapların Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 110

Tablo 14: BOBİ FRS Hakkında Kitapların İlk Basım Yılı Esas Alınarak Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 111

Tablo 15: BOBİ FRS Hakkında Bildirilerin Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 114

Tablo 16: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2017) s. 115

Tablo 17: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2018) s. 116

Tablo 18: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2019) s. 118

Tablo 19: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2020) s. 120

Tablo 20: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2021) s. 121

Tablo 21: BOBİ FRS Hakkında Makalelerin Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 122

Tablo 22: BOBİ FRS Hakkında Makalelerin Konu Kategorilendirmesi Açısından Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 123
Tablo 23: BOBİ FRS Hakkında Makalelerin Tek Bir Bölüm Bazında Yapılan Karşılaştırmasını Konu Alan Konular Açısından Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 124
Tablo 24: BOBİ FRS Hakkındaki Makalelerin Yayınlandığı Dergiler Açısından Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 125
Tablo 25: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2017) s. 130
Tablo 26: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2018) s. 132
Tablo 27: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2019) s. 141
Tablo 28: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2020) s. 150
Tablo 29: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2021) s. 156
Tablo 30: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2022) s. 161
Tablo 31: BOBİ FRS Hakkında Lisansüstü Tezlerin Yıllar İtibariyle Dağılımı s. 165
Tablo 32: BOBİ FRS Hakkındaki Lisansüstü Tezlerin Yıllar İtibariyle Üniversiteler Bazında Dağılımı s. 166
Tablo 33: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Tabi Firma Sayısı s. 173
Tablo 34: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama İçin SWOT Analizi Faktörleri s. 176
Tablo 35: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama İçin Balanced Scorecard (BSC) Boyutları, Amaç, Ölçüt ve Hedefleri s. 178
Tablo 36: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Güçlü Yönleri Analizi s. 185
Tablo 37: BOBİ FRS Uygulamasının Güçlü Yönleri Sıralaması s. 186
Tablo 38: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Zayıf Yönleri Analizi s. 188
Tablo 39: BOBİ FRS Uygulamasının Zayıf Yönleri Sıralaması s. 189
Tablo 40: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Fırsatları Analizi s. 190
Tablo 41: BOBİ FRS Uygulamasının Fırsatları Sıralaması s. 192
Tablo 42: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Tehditleri Analizi s. 193
Tablo 43: BOBİ FRS Uygulamasının Tehditleri Sıralaması s. 194
Tablo 44: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Finansal Boyutu Analizi s. 195

Tablo 45: BOBİ FRS Uygulamasının Finansal Boyutu Amaçları Sıralaması s. 196
Tablo 46: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Müşteri Boyutu Analizi s. 197
Tablo 47: BOBİ FRS Uygulamasının Müşteri Boyutu Amaçları Sıralaması s. 198
Tablo 48: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın İç Süreci Boyutu Analizi s. 199
Tablo 49: BOBİ FRS Uygulamasının İç Süreci Boyutu Amaçları Sıralaması s. 200
Tablo 50: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporların Öğrenme ve Geliştirme Boyutu Analizi s. 201
Tablo 51: BOBİ FRS Uygulamasının Öğrenme ve Geliştirme Boyutu Amaçları Sıralaması s. 202
Tablo 52: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu s. 205
Tablo 53: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu s. 208
Tablo 54: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Nakit Akışı Tablosu s. 209
Tablo 55: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları s. 209
Tablo 56: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları s. 210
Tablo 57: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları s. 211
Tablo 58: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu s. 212
Tablo 59: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu s. 215
Tablo 60: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Nakit Akışı Tablosu s. 216
Tablo 61: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları s. 216

Tablo 62: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları s. 217
Tablo 63: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları s. 218
Tablo 64: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu s. 219
Tablo 65: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu s. 221
Tablo 66: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Nakit Akışı Tablosu s. 222
Tablo 67: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları s. 222
Tablo 68: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları s. 223
Tablo 69: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları s. 224
Tablo 70: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu s. 225
Tablo 71: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu s. 227
Tablo 72: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Nakit Akışı Tablosu s. 228
Tablo 73: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları s. 228
Tablo 74: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları s. 229
Tablo 75: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları s. 230

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe Standartları Uygulamalarında Güncel Durum s. 32
Şekil 2: Katılımcıların Şirket Türü Dağılımı s. 180
Şekil 3: Katılımcıların Faaliyet Alanı Dağılımı s. 181
Şekil 4: Katılımcıların Şirketteki Pozisyon Dağılımı s. 181
Şekil 5: Katılımcıların 2021 Yılı İtibariyle Aktif Toplamları Dağılımı s. 182
Şekil 6: Katılımcıların 2021 Yılı İtibariyle Net Satış Hasılatları Dağılımı s. 182
Şekil 7: Katılımcıların 2021 Yılı İtibariyle Ortalama Çalışan Sayısı Dağılımı s. 183
Şekil 8: Katılımcıların BOBİ FRS'ye Tabi Olma Yılı Dağılımı s. 183
Şekil 9: Katılımcıların BOBİ FRS ile Finansal Raporlamaya Tabi Olmaktan Memnun Olup Olmadıklarına İlişkin Dağılım s. 184
Şekil 10: KGK Tarafından Yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Sektör Verileri Erişim Ekran Görüntüsü s. 204

EKLER LİSTESİ

EK 1: Anket Formu (BOBİ FRS'ye Göre Finansal Raporlama Durum ve Performans Analizi) ek s.1

EK 2: Görüşme Formu (BOBİ FRS ile EFR Projesinin İlk Geçiş Yılı Uygulama Sonuçları Üzerine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri) ek s.5

EK 3: Etik Kurul İzni (T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal ve Beşerî Bilimler Bilimsel Araştırmalar ve Yayın Etik Kurulu İzinleri ek s.6

GİRİŞ

Ekonomik, kültürel, siyasal ve teknolojik birçok alanda kendini gösteren küreselleşme, etkilerini muhasebe alanında da göstermiş ve muhasebe sistemlerinin de tek bir payda altında toplanmasını gerektirmiştir. Ülkelerin birbirleri ile bütünleşme süreci içerisinde mal ve sermaye hareketleri, sınırları ortadan kaldırmıştır. Firmalar iç pazarda olduğu kadar dış pazarda da faaliyet göstermek, yatırım yapmak, finansman tedarik etmek istemişlerdir. Bunların yapılabilmesi için firmaların en temel araçları finansal tablolardır. Finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sağlanması ve bu bilgilerin karşılaştırılabilir olması için küresel bir muhasebe dili kullanılması gerekmektedir. Bu evrensel dilin oluşturulması için 1973 yılında birçok ülke kuruluşunun da bir araya gelmesiyle Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee -IASC) kurulmuş ve 1975 yılında ilk standart yayınlanmıştır. Ülkemizde de uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmalarına ilişkin kurumsal bir yapıya ihtiyaç duyulduğu düşüncesi ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuş ilk standardı 1999 yılında yayınlamıştır. TMUDESK'den sonra ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ardından Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) standartlar ile ilgili çalışmalarda bulunmuşlardır.

Ülkemizde finansal raporlama kapsamında yapılan çalışmalardan birisi de Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Sıra No: 56 Tebliği ile 30138 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'dır. BOBİ FRS ile muhasebe standartlarının daha genel tabana yayılması için gerçekleştirilen çalışmaları takiben finansal raporlama standartlarında yaşanan son gelişmelerden birisi de küçük ve mikro işletmeler tarafından 01.01.2023 tarihi ve sonraki dönemlerde uygulanacak olan 16.01.2023 tarihinde 32075 mükerrer sayılı Resmî Gazete yayımlanan Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) 2022 Sürümü'dür.

Bu bağlamda tez çalışmasının esas konusunu; Bağımsız Denetime tabi "Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarını (TMS / TFRS)" uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olan "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)"nın ayrıntılı bir şekilde incelenmesi, diğer güncel uygulamalarla karşılaştırılması ve reel olarak etkilerinin değerlendirilmesidir.

Tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; muhasebe alanında, küreselleşmenin etkisiyle ihtiyaç duyulan muhasebe standartlarının Dünya'da ve ülkemizde oluşum süreci incelenmiş, bu sürece yön veren düzenlemelerle birlikte ulusal ve uluslararası kuruluşlara yönelik açıklamalar ele alınarak ülkemizin bu süreç içerisindeki yeri değerlendirilmiştir. KÜMİ FRS Taslağı ile 2022 Sürümü arasında tespit edilen farklar doküman içerik analizi yardımıyla ortaya koyulmuştur. Genel olarak BOBİ FRS ele alınmış, BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS'nin (2022 Sürümü) temel düzeyde karşılaştırması yapılmıştır. BOBİ FRS, Elektronik Finansal Raporlama (EFR) projesi kapsamında elektronik raporlamaya konu olan finansal tablolar yayımlanan tablo formatları ve taksonomilere değinilmiştir. EFR Projesi ilk geçiş yılı uygulama sonuçları

İkinci bölümde; BOBİ FRS (2021 Sürümü) temel unsurları, bölümleri itibariyle ayrıntılı olarak incelenmiştir. Ayrıca BOBİ FRS; TMS / TFRS, KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği / Vergi Usul Kanunu (MSUGT / VUK) ile karşılaştırılmıştır.

Üçüncü bölümde BOBİ FRS'ye ilişkin ayrıntılı bir şekilde yapılan alan yazın taraması incelemesine yer verilmiştir. Standardın yürürlüğe girmesi sebebiyle 2017 yılı temel alınarak web tabanlı erişime açık 2022 yılı sonuna kadar olan BOBİ FRS ile ilgili kitaplar, bildiriler, makaleler ve tezler incelenmiştir. Bölümün sonuna KÜMİ FRS Taslağı hakkında yapılan alan yazın taraması da eklenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise Türkiye'de BOBİ FRS uygulayan ve/veya uygulayacak erişilebilen işletmeler üzerinde BOBİ FRS uygulamalarının Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler- GZFT (Strengths Weaknesses Opportunities Threats-SWOT) analizi sonucu ortaya çıkan faktörlerin hangi önem sırasında yer aldığının tespiti ile Dengeli Performans Ölçüm Kartı (Balanced

Scorecard -BSC) uygulaması kapsamında yer alan her bir boyut hedefi üzerinden BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın işletme performansına yönelik etkileri analiz edilmeye çalışılmıştır. Ardından KGK tarafından 16.01.2023 tarihinde tüm ve/veya sektörel olarak TFRS ya da BOBİ FRS için ayrı ayrı yayınlanan, 2018 ila 2021 yılları arasına ait Finansal Durum Tablosu (FDT), Kâr veya Zarar (K/Z) Tablosu ile Nakit Akış Tablosu (NAT) verileri yıllar itibariyle (2018-2021) BOBİ FRS tablolarından tümü seçilerek incelenmiş ve ardından temel düzeyde rasyo analizi yapılmıştır. Son olarak da BOBİ FRS'ye yönelik tarafımızca hazırlanan görüşme formundan faydalanılarak BOBİ FRS ve EFR Projesi ilk geçiş yılı uygulamasına ilişkin bağımsız denetçi görüşleri değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK MUHASEBE STANDARTLARI, BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS)

Tez çalışmasının birinci bölümünde; muhasebe alanında, küreselleşmenin etkisiyle ihtiyaç duyulan muhasebe ve/veya finansal raporlama standartları ve oluşum süreci genel olarak incelenmiştir. Ardından bu sürece yön veren düzenlemelerle birlikte ulusal ve uluslararası kuruluşlara yönelik açıklamalar yapılmıştır. Bu süreç içerisinde Türkiye'deki muhasebe standartlarından çalışmanın esas konusu oluşturan BOBİ FRS'nin yeri ve önemi genel olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca KÜMİ FRS Taslağı ile 2022 Sürümü arasında tespit edilen farklar ortaya koyulmuştur.

1.1. KÜRESELLEŞMENİN MUHASEBE STANDARTLARINA ETKİSİ

Küresel ekonomik yapı ve düzenin gerektirdiği tarzda bir finansal raporlamanın oluşturulması ve bunun dünya genelinde yaygınlaştırılması için yıllarca süren çalışmalar, yeknesak bir uygulamanın dünya genelinde tüm kurum ve kuralları ile hayata geçirilerek sürdürülmesi ile doğrudan ilişkilidir (Özerhan Akbulut ve Yanık, 2010: 28).

Finansal tabloların karşılaştırılabilirliği, finansal bilgilerin rapor edilmesinde önemli bir özellik olarak kabul edilmiş ve muhasebe bilgilerinin kullanışlılığını artırmıştır (Wang, 2014: 957). Küreselleşme sürecinde finansal tabloları birbirleriyle karşılaştırma ihtiyacı ve bütün kullanıcıların anlayabileceği bir şekilde hazırlanabilme gerekliliği oluşmuştur. Bu duruma getirilen çözümler içerisinde en çok kabul gören yaklaşım muhasebe ve finansal raporlamanın uyumlaştırılması ve ortak bir muhasebe dili oluşturulması hususundaki çalışmalardır (Duman ve Yücenurşen, 2020: 36).

Muhasebe verilerinin belli nitelikleri taşıması ve işletme ile ilgili yönetim, yatırım ve kredi kararlarına temel oluşturması için muhasebe kuramlarında belirtilen

kavramlara, ilkelere ve standartlara uygun olarak üretilmesi büyük önem taşır. Muhasebe kuramı ve uygulamaları Tablo 1'deki gibi dört katlı bir bina olarak düşünülebilir (Koç Yalkın, 2002: 2).

Tablo 1: Muhasebe; Kuramı ve Uygulaması

Sıra	**Muhasebe**	**Kuram / Uygulama**
4	Hesap Planı	II. Muhasebe Uygulamaları
3	Rapor Sistemi (Finansal Tablolar)	
2	Muhasebe Standartları	I. Muhasebe Kuramı
	Finansal Tablo İlkeleri	
1	Muhasebenin Temel Kavramları	

Kaynak: Koç Yalkın, 2002: 2.

Türkiye'de muhasebe anlayışının gelişimi; Fransız Ekolü Dönemi (1850 – 1925), Alman Ekolü Dönemi (1926 – 1960), Amerika Ekolü (1961 ve Sonrası) ve Karma Dönem olmak üzere üç dönemde incelenebilir (Dinç ve Atasel, 2016: 269).

Türkiye'de muhasebenin Batılı anlamda belirli kurallara bağlanması 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile başlamıştır. Bu dönemde Fransızlar ile Osmanlı İmparatorluğu arasındaki yakın ticari ve ekonomik ilişkiler, muhasebe uygulamalarında da Fransız etkisinde kalınmasına sebep olmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 269). Kendine özgü bir devlet muhasebe sistemi bünyesinde kayıt tekniği kullanan Osmanlı'da, merdiven kayıt tekniğinin terk edilip çift taraflı kayıt sisteminin tanınmaya başlanması ile özellikle Batılılaşma hareketleri bu dönemdeki muhasebenin kurumsallaşmasında önemli bir rol oynamıştır (Uçma, 2012: 155).

1926 yılında yürürlüğe giren ve 856 sayılı Kanun ile Alman etkisi muhasebe sistemine etkisi yansımıştır. Hem Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunu'ndan alınmasının hem de Almanya kökenli muhasebe bilim adamlarının muhasebe sürecine dâhil olmalarının Türkiye'de muhasebe uygulamalarında Alman etkisinin artmasında temel etken olduğu söylenebilir (Aslan, 2015: 32).

1960 yılından sonra, Türkiye'nin Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile yakın askeri ve ekonomik ilişkiler içine girdiği görülmektedir. Muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, özelikle ABD'de kullanılan Amerikan Genel Kabul Görmüş

Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP) dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir (Dinç ve Atasel, 2016: 271). Finansal raporlamayı dünya genelinde ortak bir dil haline getirme ihtiyacı giderek belirginleşirken bu dilin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standarts) (IFRS) ya da US GAAP'ten hangisinin olacağı tartışılmaktadır. IFRS'in temel yaklaşımı, US GAAP'in kuralcı anlayışının aksine ekonomik olayları temel muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde yorumlanmaktır (Saltoğlu, 2005: 111).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından hazırlanan ve 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 1972 yılında uygulamaya konulan Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1993 yılına kadar kamuda uygulanmıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156).

Gelişim süreci içerisindeki diğer düzenlemeler ilgili konular kapsamında Uluslararası ve Türkiye'deki standartlaşma kısaca ele alınabilir.

Türk Dil Kurumu (TDK), standardı; "belli bir tipe göre yapılmış veya ayrılmış, ölçün, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, örnek veya temel olarak alınabilen, bir işletmede bir ürünü, bir çalışma yöntemini, üretilecek miktarı, bütçenin para miktarını belirlemek için konulmuş kural*"* şeklinde ifade etmektedir (TDK; https://sozluk.gov.tr/, 18.11.2022). Bu bağlamda "ölçün" denilebilir.

Fransızca bir kelime olan "Standart" kavramı, belirli bir veya birden çok ölçüte uygun bir nitelik ve karşılaştırma ölçüsü olarak tanımlanabilir. Muhasebenin temel kavramları, ilkeleri, politikaları ve standartları muhasebe uygulamalarına yön verirler. Muhasebede temel kavramlardan ilkeler, ilkelerden standartlar, standartlardan politikalar belirlenir (Sağlam ve Öztürk, 2009: 4). Standartlar ilke bazlı olup, finansal tablo hazırlayıcılarına kayda alınma, ölçüm, sunum ve dipnotlara ilişkin rehberlik etmektedir. Bu standartların kural bazlı olmaktan ziyade ilke bazlı olması esastır (Akdoğan, 2006: 15).

Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmaktadır. Uluslararası muhasebe alanında, uygun koşullar sağlanarak gerçekleştirilebilecek bir entegrasyon süreci bu sorunların üstesinden gelinmesine katkıda bulunacaktır. Ancak, entegrasyon sürecinin de bazı problemleri beraberinde getireceği açıktır (Güvemli, 2008: 37).

Ülkenin muhasebe sisteminin diğer bir ülkenin muhasebe sistemi ile farklılaşmasına neden olan birçok etmen bulunmaktadır. Bu etmenler; ekonomik gelişmişlik düzeyi, politik sistem, ekonomik büyüme, mesleki bilgi altyapısı, genel eğitim düzeyi, muhasebe eğitiminin durumu, muhasebe bilgisini kullanan taraflar, işletme alanındaki yeniliklerin hızı, ekonomik sistem finansman kaynakları, işletme sahiplik yapıları, standartların yaptırım gücü ve etik kurallar, devletin ekonomideki rolü, yasal sistem, enflasyon, kültür, krizler, mesleğin saygınlığı, sosyal çevre, ülkelerin ekonomik bağları ve işletme uygulamalarının seviyesi olarak sayılabilir (Ağca ve Aktaş, 2007: 230).

Halka açık işletmelerin mali yapılarının, yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından uluslararası seviyede karşılaştırılabilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) tarafından hazırlanan muhasebe standartlarının (Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS / UFRS'ler) (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS)) Dünya genelinde tutarlı bir şekilde uygulanmasıyla sağlanacaktır. UMS adıyla yayınlanan standartlar 2021 yılından sonra UFRS adıyla yayımlanmıştır. Bu stndartlar 2017 yılı itibariyle 150 ülke tarafından kabul görmüştür (KGK; http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/UMS/UFRS-nedir?, 12.01.2018).

Uluslararası alanda ortak set olarak kabul edilen muhasebe / finansal raporlama standardı UMS / UFRS'lerdir. Birçok ülkede ya doğrudan kullanılmakta ya da UMS / UFRS'ye paralel düzenlemeler yapılmaktadır (Sağlam ve Öztürk, 2009: 4).

Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının en çok yakındıkları konulardan biri de farklı finansal tablo kullanıcıları için çok sayıda farklı tablo düzenleme gerekliliğidir. Bu yakınma genellikle yasal zorunluluk sonucu düzenlenen farklı tabloların işletmelerin gerçek finansal durumlarını ve faaliyetlerinin gerçek sonuçlarını yansıtmamasından ve bu nedenle de gerçek finansal bilgiye ancak muhasebe dışı ek işlemlerin yapılmasından sonra üretilen bilgilerden ulaşılmasıdır. UMS / UFRS'lerin finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılacak muhasebe standartları olarak hayata geçirilmesi muhasebe dış ek işlemlere duyulan gereksinimi

ortadan kaldıracak ve muhasebe meslek mensuplarının üzerinden önemli bir iş yükünü alacaktır (Ayboğa, 2002: 44).

Standartlar ile muhasebede bir düşünce veya olaya bakış tarzı değişikliği gelmektedir. Geleneksel muhasebenin varlıkları maliyet bedeli ile borçları itfa bedeli ile değerleme şeklinde ölçülerinden uzaklaşılmakta, aktif ve pasifleri bilanço günü cari değerlerine göre değerleme ölçüsü getirilmektedir. Ülkemizde temel / ek finansal tablo ayrımını ortadan kaldırmakta, tabloların şekil ve içerikleri yenilikçi bir yaklaşımla farklılaşmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: vi).

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rol üstelenen muhasebe / finansal raporlama standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumdadır. Bu bağlamda muhasebe / finansal raporlama standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma yaratmıştır (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 5). Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler aşağıda kısaca ele alınmıştır (Üstündağ, 2000: 32-35).

Muhasebe standartlarının kamu tarafından yasama yoluyla belirlenmesi, kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yollarla devlet tarafından belirlenmesi durumudur.

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesiyle; standartların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda oluşabilecek sorunların önüne geçileceği ve ilgi gruplarının bu süreçte daha etkin bir rol alabileceği ileri sürülmektedir.

Kamu adına muhasebe standartları düzenleme yetkisinin özerk bir kuruma devredilmesi; hükümet desteği alan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir.

Başlangıçta standart oluşturma süreci; muhasebe meslek örgütlerinin hâkimiyetinde iken, sonradan yapılan düzenlemelerle bu yapının değiştirilerek finansal tablo hazırlayan ve kullanan tüm ilgi gruplarının sürece katılımının sağlanmış olması ve standartların uygulanmasına ilişkin yaptırım gücünün daha belirgin hale gelmesidir. Söz konusu ülkelerde, standart oluşturma görevi, ilgili çıkar gruplarının temsil edildiği bağımsız kurullar tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu kurullar tarafından kaliteli standartlar üretmek ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek üzere piyasa katılımcıları ile sürekli iletişimi öngören yöntemler uygulanmaktadır (Sayar, 2002: 77). Bu oluşumda, engelleyici etkiler ve

entegrasyonun sağlıklı bir şekilde gelişimine katkıda bulunabilecek kurumlar yer almaktadırlar.

1.2. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN KURULUŞLAR

Muhasebe / Finansal Raporlama standartlarına yön veren başlıca uluslararası ve ulusal kuruluşlar ele alınacaktır.

1.2.1. Uluslararası Kuruluşlar

Standartlara yön veren uluslararası kuruluşlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC)

Muhasebe standartlarının uluslararası seviyede uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) gelmektedir.

IASC; 1973 yılında ortak muhasebe standartları oluşturmak amacıyla 9 ülkenin (Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika) 16 muhasebe örgütünün girişimiyle kurulmuştur (Uysal, 2006: 90).

IASC; 2001 yılında yapılan değişiklikle yetkilerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB)'na devretmiştir. IASC vakıf haline getirilerek, IASB bu vakfa bağlı özerk bir kurum haline dönüştürülmüştür.

Ülkemiz açısından IASC'ye 1974 yılında üye olan ilk kurum Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'dir. Bunun yanında 1994 yılından itibaren Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), IASC'ye üye olmuştur.

1.2.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)

07.10.1977 tarihinde Almanya'nın Münih kentinde, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) kurulmuştur. Denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve profesyonel muhasebeciler için eğitim gibi alanlarda yüksek kalitede uluslararası standartların geliştirilmesi, benimsenmesi, kullanımını desteklemektedir. Üye organlar ve diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliğinin yapılması ve mesleğin uluslararası sözcüsü gibi konularda görev yapmaktadır (IFAC; http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history, 09.05.2018).

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmış ve IASC, IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite olmuştur.

1.2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB)

2001 yılından bu yana bağımsız bir düzenleyici otorite olarak UMS / UFRS'leri geliştiren ve yayımlamak üzere 1973 yılında Londra'da faaliyetlerine başlayan IASC'ın bir uzantısı şeklinde oluşturulan kuruldur. (KGK; http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir?, 12.01.2018).

1973 - 2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlamış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS" olarak adlandırılmıştır. 2000 yılından sonra (2001-) IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı adla kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı - UFRS (International Financial Reporting Standards - IFRS)" adı altında yeni kod verilerek yayımlanmıştır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS'ler) da set olarak "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak

tanımlanmıştır (Çiftci ve Erserim, 2008: 8). Kısacası, 1973-2000 yılları arası IASC tarafından çıkarılan ve kimileri için şu an yürürlükten kaldırılmış varsayılan standartlar UMS, 2000 yılından bu kuruluşun devamı niteliğinde kurulan IASB tarafından çıkarılanlar ise UFRS olarak adlandırılmıştır (Sağlam ve Öztürk, 2009: 17).

1.2.1.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB)

"Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (F*inancial Accounting Standards Board* - FASB); bağımsız, özel, kâr amacı gütmeyen Connecticut'ta kurulmuş, kuruluşlar için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını belirleyen, *US GAAP* takip eden bir kuruluştur" (FASB; http://www.fasb.org/facts/index.shtml, 09.05.2018).

ABD'de, muhasebe standartlarını belirleme yetkisi yasal olarak SEC'e ait olmasına rağmen, bu yetki daha çok muhasebe örgütlerine bırakılmıştır (Çiftci ve Erserim, 2008: 12).

FASB ve IASB (2003) "Global Muhasebe Standartları" konusunda bir anlaşma imzalamışlardır (TMUD, 2003: 1). Bu çerçevede, IFRS ve US GAAP'lerin yakınsamasına ilişkin proje 2002 yılında başlamıştır (TMSK, 2011: 7). FASB ve IASB; 18.09.2002 tarihinde önemli bir adım atarak Amerikan standartları ile UMS / UFRS'yi yakınlaştırma taahhütlerini kesin ve açık olarak belirtmek amacına yönelik Norwalk anlaşmasına imza atmışlardır. Bu anlaşma küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktasını oluşturmaktadır (Aksoy, 2005: 187).

1.2.1.5. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (International Organization of Securities Commissions - IOSCO)

IASB'in çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions - IOSCO), bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak; 1995 yılında ise IOSCO ve IASC arasında yapılan anlaşmayla IASC'nin insiyatifini

desteklemeyi ve Avrupa Birliği - AB (European Union - UN) muhasebe gereksinimlerinin IASC ile bağlantılı çalışma önerisini kabul etmiştir. IOSCO, kararları üye ülkeler arasında bağlayıcı olmamakla birlikte, üyelerine UMS / UFRS'in kullanımını tavsiye etmektedir (Sağlam ve Öztürk, 2009: 12). SEC'in de IOSCO üyesi olduğu düşünüldüğünde, IOSCO ve IASB'nin ortak girişimlerinin muhasebe standartlarının uluslararası uyumunda kayda değer gelişmeler sağladığı söylenilebilir (İbiş ve Özkan, 2006: 31-32).

1.2.1.6. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development - OECD)

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development - OECD); 14.12.1960 tarihinde, Paris'te Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulan bir örgüttür.

1979 yılında IASC ve OECD muhasebe / finansal raporlama standartları konusunda müşterek bir çalışma grubu oluşturmuşlardır. OECD'nin kendisi standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, kendi amaçları ile çelişmediği sürece UMS / UFRS faaliyetlerini IASC'ye bırakma eğilimindedir. Buna paralel olarak UMS / UFRS oluşturulması konusundaki rolünü gözlemci statüsü ile sınırlandırmıştır (Sağlam ve Öztürk, 2009: 11).

1.2.1.7. Avrupa Birliği – AB (European Union - UN)

Avrupa Birliği – AB (European Union -UN); UMS'leri tam olarak uygulayan ülkelerle bunlara sahip olmayan ülkeler topluluğundan oluşmaktadır. AB'ye üye ülkelerin muhasebe sistem ve standartlarında ortaya çıkan farklılıklar AB yetkili komisyonlarca çıkartılan Yönerge (Direktif)'lerle uygulama alanına girmiştir (Gökdeniz, 1996: 2).

AB'de benimsenen ilke "Muhasebe Harmonizasyonunda Yeni Strateji: Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu"dur (Bayazıtlı, 1997: 28). Muhasebe dünyasındaki gelişmeler tek muhasebe dilinin kullanımını yaygınlaştırmaktadır. Türkiye'de bu gelişmelerin içerisinde olup AB ve UMS / UFRS gelişmelerini

yakından izlemekte, aynı zamanda uygulamaların bu normlara yaklaştırmaktadır (Akdoğan, 2006: 28)

AB'de muhasebe uyumlaştırması; şirketler hukuku uyumlaştırma programının bir parçasıdır. AB Yönergeleri ve düzenlemelerinin Birlik tarafından yayınlanma tarihleri ve konuları itibariyle; Birinci (1968) hesapların eşanlamlı yayınlanması, İkinci (1976) kamu ve özel şirketlerin yapısal olarak birbirlerinden ayrılması, minimum sermaye, dağıtımında limit, Dördüncü (1978) yıllık hesapların formatları ve sunum kuralları, Yedinci (1983) ana ve bağlı şirketlerin konsolidasyonu, Sekizinci (1984) denetçilerin çalışmalarında gerekli olan nitelik, deneyim ve minimum standartları, Onbirinci (1989) şirketlerin üye ülkelerdeki şubelerine ilişkin kurallar, şeklindedir (Gökdeniz, 2006: 94-95). Revize 8. Direktif, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır (Çalışkan, 2006: 58). Birlik içinde standartların uyumlaştırılması için yapılan çalışmalar Direktifler aracılığıyla yasallaşmıştır. Her ne kadar Dördüncü ve Yedinci Direktifler bazı temel kabul edilebilir muhasebe standartları konusunda hükümler getirmiş olsalar da uyumlaştırma çalışmalarında yeterli sonucu göstermemişlerdir. Mevcut Direktifleri değiştirmek ve/veya yeni Direktifler kabul etmek uzun bir yasal süreç gerektirmektedir (Özkok, 2000: 93).

Türkiye'deki kamu gözetimi, kalite güvence, inceleme ve yaptırım sistemleri, Avrupa Komisyonu'nun 25.07.2016 tarih ve (EU) 2016/1223 sayılı Uygulama Kararı'yla AB üyesi ülkelerle eşdeğer olduğu, İsviçre Hükümeti'nin 23.08.2017 tarihli kararıyla da ülkemiz kamu gözetimi sisteminin İsviçre ile eşdeğer olduğu kararlaştırılmıştır (KGK; https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6542/Sıkca-Sorulan-Sorular, 18.11.2012).

1.2.1.8. Birleşmiş Milletler- BM (United Nations -UN)

Birleşmiş Milletler - BM (United Nations -UN) 1970'lerin başında muhasebe standartları ve çok uluslu şirketler için raporlama gibi uluslararası muhasebe ile ilgili

birtakım çalışmalar yapmıştır. Bununla birlikte BM'in kendi iç yapısında bu konuyla ilgili bir komisyon kurulmuş ve 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren "The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)" diye adlandırılan bir çalışma grubu oluşturmuştur. Genel olarak BM ve IASC işbirliği içindedir (Üstündağ, 2000: 49-50). 2010 yılı itibariyle BM ülkelerinin Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS)'nı kabul etmesi hedeflenmiştir (Sağlam ve Öztürk, 2009: 10).

1.2.2. Ulusal Kuruluşlar

Standartlara yön veren ulusal kuruluşlar aşağıda kısaca açıklmıştır.

1.2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve faydalarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Söz konusu Kanunu yürürlükten kaldıran 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Kurulun görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Kurul idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisidir. Kurulun ilgili olduğu bakanlık, Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Kurulun merkezi İstanbul'dadır (SPK; www.spk.gov.tr, 09.05.2018).

UMS / UFRS esas alınarak hazırlanan Seri: XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i, 15.11.2003 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara dönem finansal tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. UMS / UFRS'lerdeki söz konusu değişim dikkate alınarak, 21.12.2004 tarihinde Seri: XI, No:27 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile eklenen Ek Madde 1 uyarınca, finansal tablo ve rapor ile dipnot formatları dahil

Tebliğ'in 5'inci maddesi gereğince Kurulca yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları saklı olmak üzere, işletmelerin UMS / UFRS'leri uygulamalarının, Tebliğ'de öngörülen düzenleme ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmünde olduğu kabul edilmiştir.

UMS / UFRS'ler, AB'nin finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar ile yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısında yer alan hükümler göz önünde bulundurularak hazırlanan ve Seri: XI, No: 25 Tebliği'ni yürürlükten kaldıran Seri: XI, No: 29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ ile finansal tablolara borsa şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıkları, 01.01.2008 tarihinden itibaren AB tarafından kabul edilen haliyle UMS / UFRS uygulanması gündeme gelmiştir.

1.2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Haziran 1999'da kurulmuş ve Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır (BDDK; https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/SSS/10461bddk7.pdf, 09.05.2018).

BDDK, Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, işlemlerin kayıt dışı kalmasının engellenmesi, konsolide ve konsolide olmayan finansal durumlar ve performanslar ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren, finansal tabloların zamanında hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasında esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği (MUY)'ni ve buna bağlı olarak UMS / UFRS'yi esas alan 19 adet muhasebe tekniğini 2002 yılında yayınlamıştır. Yapılan düzenlemeler, 01.11.2006 tarihinde yayınlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren bankaların

muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS'lerin esas alınacağı kabul edilmiştir (Kocamaz, 2014: 115).

1.2.2.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)

26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı[1] tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)' nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkilere dayanarak yayınlanan ve uygulanması 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yürürlüğe girmiştir. Tebliğin konusunu oluşturan başlıklar (1 Seri No.'lu MSUGT, 1992);

a) Muhasebenin Temel Kavramları (MTK),

b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

c) Mali Tablolar (MT) İlkeleri,

d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi

Ülkemizde muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması hayli geç olarak, 13.06.1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı yasa ile olmuştur (5786 sayılı ve 10.07.2008 tarihli Kanun Değişiklik). Muhasebe mesleğinin ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarının disiplin altına alınması da buna bağlı olarak gecikmiştir.

MSUGT ile birlikte işletmelerde muhasebe uygulamalarında ve finansal tablo formatlarında tekdüzen sağlanmıştır. Ancak tekdüzen hesap planının kullanılmasıyla aynı formatta finansal tabloların düzenlenmesindeki başarı, muhasebe politikalarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yansımamıştır (Ayboğa, 2002: 47).

Vergi uygulamaları ile muhasebe standartlarının belirlediği muhasebe uygulamaları arasında amaçlar farklılaştığından farklar oluşmaktadır. Vergi uygulamalarının temel amacı, vergi matrahının doğru tespiti ve vergi gelirinin arttırılmasıdır. Muhasebe uygulamaları, işletme ile ilgili paydaşların ihtiyacına uygun bilgilerin, zamanında gerçeğe uygun şekilde, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir şekilde sunumunu amaçlamaktadır. Akdoğan (2016: 1-2; 124-126) çalışmasında; aradaki uyumsuzluğa neden olan temel farklılıkları finansal raporların düzenleniş amacı, şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışındaki farklılıklar, değerleme ölçütlerindeki

[1] O tarih itibariyle adı

farklılıklar, finansal tablo unsurlarının muhasebeleştirme esaslarında ve finansal raporlamada farklılıklar olarak incelemiştir. Aradaki uyumsuzluğun ortadan kaldırılması veya asgariye indirilmesi için; vergi kanunlarında yeni yaklaşımla değişikliğe gidilmesi, MSUGT'nin güncellenmesi, ihtiyaçlara göre yeni hesap grupları ve hesapların açılması, hesapların işleyişi ile finansal tablo formatlarının tek olması ve muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilmesi vb. gibi önerilmiştir

Türkiye'de vergi odaklı muhasebe anlayışında aflara ilişkin Kanunlar dikkati çekmektedir. Örneğin;

> *6111 sayılı Kanun ülkemizde 1924 yılından bu yana çıkartılan 29. Mali Af Yasası'dır. Ülkemizde yaklaşık her üç yılda bir Mali Af Yasası çıkarılmıştır. Bu Kanun'un 10 ve 11. maddelerinde stok beyanı konusu düzenlenmiştir. Kanun'da stok beyanı olarak geçse de bu düzenleme bir tür af olarak adlandırılmış, afların birçok sakıncasına rağmen stok beyanı, bilanço bozukluklarının düzeltilmesi için araç haline gelmiştir. Düzenlemeler sadece bir vergi affı olarak düşünülmemeli, aynı zamanda bir Bilanço Düzeltme Kanunu olarak da düşünülmelidir (Kıldiş, 2011: 22-25).*

1.2.2.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (HDTM)[2], Dünya Bankasına "Türkiye'de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" raporunu hazırlatmıştır. Bu rapor ve içerdiği öneriler Dünya Bankası'nın Uzmanı Mourice Mould tarafından hazırlanmıştır. TÜRMOB ve Dünya Bankası işbirliği ile Ankara'da 12-14.01.1994 tarihlerinde düzenlenen "Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" konulu sempozyumda bu rapor ilgili kuruluşların temsilcilerinin katılımı ile tartışılmıştır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK); bu tartışmalar ve daha sonraki çalışmalar sonucu, meslek örgütü olan TÜRMOB tarafından 09.02.1994 tarihinde kurulmuştur.

Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarını esas alarak, Türkiye'nin yapısını ve koşullarını göz önünde bulunduran düzenlemeleri yapmakla görevlendirilmiştir. (Koç Yalkın, 1995: 261) Muhasebe Standartlarına ilişkin ilk çalışma, 1994 yılında kurulan TMUDESK'in yayımlamış olduğu 19 adet standarttır.

[2] O tarih itibariyle adı

1999 yılında ülke genelinde tekdüzeni sağlamak üzere kurulan TMSK, TMUDESK'in görevlerini üstlenmiştir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 16).

1.2.2.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

*"*15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. TMSK, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluştur*"* (TSB, https://www.tsb.org.tr/tmsk.aspx?pageID=833, 09.05.2018).

TMSK; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı[3], Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB (bir Yeminli Mali Müşavir - YMM ve bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - SMMM), tarafından, üç yıl süreyle görev yapmak için atanan, toplam dokuz üyeden oluşmaktadır. TMSK'nın temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

TMSK tarafından, UMS / UFRS ile bire bir uyumlu şekilde oluşturulan standartlar "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)" ve "Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS)" adıyla yayınlanmıştır. TMSK tarafından, finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçeveyi ve buna ilişkin uygulamayı ve yayımlanacak TMS / TFRS'ler ile tek tip finansal tabloların düzenlenmesi ve finansal tabloların UMS / UFRS'ler ile uygunluğunun sağlanmasına dair usul ve esasları belirleyen "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ" 16.1.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

2011 yılında bütün yetki ve sorumlulukları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na devredilmiştir.

[3] Bakanlıklar o tarihteki adıyla.

1.2.2.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)

Türkiye'de uyum çalışmaları kapsamında 13.01.2011 Tarih ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Md. 88'e göre; *"*Gerçek ve tüzel kişilerin bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlenmesinde KGK'nın yayınlamış olduğu standartlara uyulması*"* gerektiği belirtilmiştir.

Yeni TTK; ticari defterlerin, finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporunun UFRS'ye uyarlanmış TMS / TFRS'ye uygun şekilde tutulmasını ve düzenlenmesini öngörmektedir. Bu kurallar bütünü, işletmelerin ve işletmelerin şeffaflaşması ve çağdaşlaşması yönünde önemli katkılar sağlayacaktır (TOBB, 2012: 1).

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

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK); 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 02.11.2011 tarihinde kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla kurulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'in esas amacı; doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunulmasının sağlanmasıyla, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının kamu yararını korumak amacıyla doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasıdır. Gerçekleştirdiği kamu gözetimi sistemi süreçleri AB ile eşdeğerliliğe sahiptir. KGK'nın görevleri aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (KGK; https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tanıtım/Kariyer_Uzmanı.pdf, 18.11.2022).

> *Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, UMS / UFRS ile uyumlu TMS / TFRS'leri oluşturmak ve yayımlamak, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS)'nı oluşturmak ve yayımlamak.*

Türkiye'de KGK tarafından TMS / TFRS'ler yıllık bazda set olarak internet sitesinde yayımlanmaktadır. TFRS 2023 Seti Kırmızı Kitap ve Mavi Kitap olarak sunulmuştur. TFRS 2023 Seti (Kırmızı Kitap), 31.12.2022 tarihinde KGK tarafından

onaylanan Standartların tamamını içermekte olup, 01.01.2023 itibariyle henüz yürürlüğe girmemiş değişiklikler de Standart setinde yer almaktadır. Söz konusu değişiklikler sette yer alan ilgili Standartlara kırmızı olarak işaretlenmiş bulunmaktadır. 31.12.2022 tarihinde yayımlanmış olup, 01.01.2023 veya öncesinde başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren Standart ve değişikliklere TFRS 2023 Seti'nden (Mavi Kitap) aracılığıyla erişilmektedir. TFRS 2023 Seti kitaplar itibariyle standart listesi ek olarak sunulmuştur. TFRS 2023 Seti hem kırmızı ve hem de mavi kitap itibariyle sayısal bilgi özeti Tablo 2'deki gibidir:

Tablo 2: TFRS Seti 2023 Envanteri (Adet)

Unsurlar	Kırmızı Kitap	Mavi Kitap
TFRS 2023 SETİNE İLİŞKİN ÖNSÖZ	1	1
FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE (2018 SÜRÜMÜ)	1	1
TFRS	16	16
TMS	25	25
TFRS Yorumlar	15	15
TMS Yorumlar	4	4

Kaynak: KGK; https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10378/TFRS-2023-Seti, 18.01.2023.

TFRS setinde yer alan Kavramsal Çerçeve bir Standart değildir. TMS / TFRS Yorumları ise IFRS Vakfı bünyesinde yer alan IFRS Yorumlama Komitesi (IFRS Interpretations Committee) tarafından rehberlik sağlanması adına hazırlanan yorumların birebir Türkçe'ye çevrilmiş halleridir. Yorumların da standartlarla uygulanması zorunludur (KGK; https://www.kgk.gov.tr/Dynamic ContentDetail /6542/Sıkca-Sorulan-Sorular, 18.11.2022). KGK tarafından "Türkiye Muhasebe Standartları" başlığı altında "Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS / TFRS)", Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) yer almaktadır. Ancak bu çalışmada genel kabul görmüş muhasebe standartları kapsamında esas olan TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ele alınmıştır (Bkz. KGK; https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebe Standartları, 18.01.2023).

17.12.2022 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Md. 1) ile TMS Kurum tarafından yayımlanan TFRS, BOBİ FRS ile KÜMİ FRS ve farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için Kurum tarafından belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri, hüküm altına almıştır. Böylece KGK tarafından yayımlanan muhasebeye ilişkin standartlar "TMS" adı altında net bir şekilde toplanmıştır.

Aşağıda Türkiye'de muhasebe standartlarındaki güncel durum başlığı altında KGK uygulamalarından ayrıntılı incelenecek olup, en son gelişmelerden birisi *"*07.12.2022 tarihinde; IASB ile KGK'in ortak yürütülecek bir etkinlik planlanması*"*dır (KGK; https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4866/Genel-Sunum-ve-Acaklamalara-(General-Presentation-and-Disclosures)-Iliskin-Taslak-Metin-Hakkında-Bilgilendirme-Toplantısı, 06.12.2022)

1.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARINDAKİ GÜNCEL DURUM

Türkiye'de standartların gelişim sürecinde, bu tez çalışmasının esas konusu standart yayımlanmadan önce de benzer girişimlerde bulunulmuştur.

Bunlardan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KOBİ FRS); 09.07.2009 tarihinde KOBİ'ler tarafından kullanılmak üzere, kendine özgü olarak tam set TMS/TFRS'ler temel alınarak daha sade, kaliteli ve iyi bir raporlamayı basit hale getirerek hazırlanmıştır (IFRS for SME's, 2009). 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmî Gazete'de "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) Hakkında Tebliğ (Sıra No:208)" yayımlanmıştır. 35 bölümden oluşmuştur.

IASB tarafından yapılan çalışmalar kapsamında yapılan yuvarlak masa toplantılarında (13-14.10.2005 tarihinde Londra'da 43 farklı grup temsilcisi katılımı ile) temel olarak "KOBİ'ler tarafından kullanılacak muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerinde kolaylıklara gidilmesi muhtemel alanlar nelerdir?" sorusuna cevap aranmıştır (Üstündağ, 2007: 72). Uluslararası arenada ortak bir muhasebe dilinin kullanılması, halka açık ve organize piyasalarda işlem gören işletmelerin yanısıra KOBİ'ler için de ihtiyaç haline gelmiştir. Bu doğrultuda UMSK'nin yayınladığı

KOBİ'ler için muhasebe standartları ülkemizde TMSK tarafından Türkçe'ye çevrilerek yayınlanmıştır (Poroy Arsoy ve Bora, 2012: 26). IASB'in Temmuz 2009'da yayımlandığı "KOBİ'ler için UFRS[4]" standardı, dünya ekonomisine büyük katkısı olan küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansal raporlama sorunlarını gidermek üzere hazırlanmıştır. Standart, ilke ve kural bazlı standartların bir karışımı şeklinde yapıdadır (Demir, 2009: 1). Standardın[5] geliştirilmesine Eylül 2003'te başlanmış olup, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testleri Kasım 2007'de tamamlanmıştır. Standardın yayımlanması kadar adının belirlenmesi de zorlu bir süreç olmuştur (Çelik, 2009: 2).

KOBİ'ler için yayımlanan finansal raporlama standardı, KOBİ'lerin finansal raporlamada daha kaliteli, karşılaştırılabilir ve bütün dünyada geçerli olan bilgiler üretmesine olanak tanımakta ve KOBİ'lere yurt dışı piyasalara açılma şansını getirmektedir. Çeşitli ülkelerde uygulaması başlatılacak olan ve tam set IAS/IFRS'lerden daha basit olan ancak IAS/IFRS'lerle de büyük ölçüde temel konularda benzerlik gösteren bu standart hükümlerinin Türkiye KOBİ'leri için de gecikmeden uygulamaya konulması önerilmiştir (Akdoğan, 2010: 25). KOBİ TFRS'in tüm KOBİ'lerin aynı dili konuşmalarını sağlayarak, karar vericilerin karşılaştırılabilir finansal bilgilere daha kısa sürede ulaşmalarına yardımcı olacağı kanısı oluşmuştur (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011: 37). Ancak daha sonra KOBİ TFRS setinin uygulamasından vazgeçilmiştir

Muhasebede ortak dilin oluşturulmasına yönelik dünyada yapılan çalışmalara uyum sağlamak adına ülkemizde yapılan çalışmalarda genellikle devletin veya yasal statüye sahip kurum ve kuruluşların etkin bir şekilde rol aldığı görülmektedir. KGK, SPK, BDDK gibi üst kurulların çalışmalarıyla birlikte 6102 Sayılı TTK'de yapılan önemli değişiklikler, muhasebe standartlarının birçok işletme tarafından uygulanmasına sebep olmuştur.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin (2012) amacı; "13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı TTK ve 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı KGK Teşkilat ve Görevleri

[4] Akdoğan (2017): İngiltere KOBİ TFRS'yi kendi ülkesine yönelik FRS 102 olarak yayınlamıştır. Ama içeriği aynıdır.

[5] İlk hazırlık: KOBİ'ler için Muhasebe Standartları (Accounting Standards for Small and Medium Sized Companies), Sonrası: Halka Açık Olmayan İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards for Private Entities), Değişiklik: KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı (Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Companies).

Hakkında KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir*"* (Md. 1/1). Denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirleyen "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" (2013)[6], ardından Kurul Kararı (Ekim 2014) ile

> *"Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul ve Esaslar"[7]ın yayımlanmasına karar verilmiştir. (Karar_Eki_02_10_2014.pdf).*
> *KGK, 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak; bağımsız denetime tâbi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS uygulamalarını öngörmüştür. Kurum 2014 yılında TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TFRS uygulama kapsamını genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarla (KAYİK)[8] sınırlandırmıştır.*
> *Bunun yanı sıra, KAYİK'ler dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. Bu çerçevede TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi MSUGT olarak belirlenmiştir. VUK dayanağında çıkarılan MSUGT'lerde öncelikli amacın, finansal tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesi olması sebebiyle finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. Bu sebeple Kurum tarafından kapsamlı bir düzenleme yapılıncaya kadar söz konusu eksikliklerin giderilebilmesi amacıyla bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'lere ek olarak uygulanmak üzere 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla "TMS'leri Uygulamayan şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır (KGK; https://kgk.gov.tr/BüyükveOrtaBoyİşletmelerİçinFinansalRaporlamaStandardıResmiGazetedeYayımlandı/, 31.07.2017).*

*"*E. Finansal Tablolarda Asgari Olarak Yer Alması Gereken Diğer Kalemler *..."* Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'nde (2013) değişikliğe gidilmiştir

Kurul Kararı (Aralık 2014) ile 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı TTK'in 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı KHK'nın 9 uncu, 26 ncı ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca; 26.08.2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî

---

[6] "Md. 3 … bağımsız denetime tabidir. a) Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası. b) Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası. c) Çalışan sayısı beşyüz ve üstü…"

[7] "Md. 5 - (1) Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir: Aktif toplamı : 75 milyon TL ve üzeri Yıllık net satış hasılatı : 150 milyon TL ve üzeri Çalışan sayısı : 250 çalışan ve üzeri."

[8] "KAYİK; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır" (660 Sayılı KHK, 2011: Madde:27/ğ).

Gazete'de yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" doğrultusunda bağımsız denetim kapsamında olup TMS uygulamayan şirketlerce 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanacak yürürlükteki mevzuata ilave hususlar kararlaştırılmıştır

Bağımsız denetime tabi olup *"Tam Set TMS / TFRS"* uygulamayan işletmeler için uygulanacak finansal raporlama standardı konusunda KGK, 2014 yılında çalışmalara başlamış ve çalışma nihai hale gelinceye kadar "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ)" olarak adlandırılmıştır.

> *Kurum tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak üzere Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) çalışmalarına başlanmıştır. YFRÇ'in hazırlanmasında; AB Direktifi, İngiltere'nin UFRS uygulamayan işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 102 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden faydalanılmıştır. Bunun yanı sıra, YFRÇ'in denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşıması gereken özellikleri karşılaması amacıyla yapılan çalışmalar belirli süreçler izlenerek yürütülmüştür. Bu sürecin bir parçası olarak akademisyenlerden, ilgili kamu kurum ve kuruluşu uzmanlarından, bağımsız denetçilerden, meslek örgütleri temsilcilerinden ve özel sektör temsilcilerinden oluşan bir Çalışma ve Danışma Komisyonu oluşturularak ilgili paydaşların görüşleri alınmıştır. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi yayımlanırken, AB Direktifinde yer alan ölçütlere uygun bir şekilde büyük ölçekli işletme tanımının yapılması planlanmaktadır. Bu kapsamda referans alınan AB Direktifine göre üç ölçütten (Aktif Toplamı ≥ 20 milyon Avro; Net Satış Hasılatı ≥ 40 milyon Avro; Çalışan Sayısı ≥ 250 kişi) en az ikisini sağlayan işletmeler büyük ölçekli işletme olarak tanımlanmaktadır. YFRÇ'in yürürlük tarihi olan 01.01.2016 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması amaçlanmıştır (KGK; https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TFRS/Ek_1_YerelFinansalRaporlamaÇerçeveTaslağı.pdf, 13.11.2015).*

YFRÇ Taslağı, bağımsız denetime tabi olup, tam set TMS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olarak KGK tarafından 11.12.2015 tarihine kadar kamuoyunun görüşüne açılmıştır.

> *YFRÇ; bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. YFRÇ'in amacı, işletmelerin büyüklüğüyle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır. YFRÇ'nin temel özellikleri şöyle sıralanmıştır (YFRÇ Taslağı Kitapçığı-2015):*
> - *24 bölümden oluşmaktadır. Her bir bölüm, ele alınan konunun bütünlüğü muhafaza edilmek suretiyle ve işletmeler ile finansal tablo kullanıcılarının*

ihtiyaç duydukları bilgiye referansta bulunabilmelerini sağlamak amacıyla numaralandırılmış paragraflar içerecek şekilde kaleme alınmıştır.
- *Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır.*
- *İşletmelerin genel olarak karşılaşabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir.*
- *Bölümler itibarıyla yer verilen konular sade bir anlatım diliyle kaleme alınmıştır.*
- *AB düzenlemeleriyle tam uyumludur.*
- *Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.*
- *AB Muhasebe Direktifindeki "önce küçükleri düşün" yaklaşımı muhafaza edilerek orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilave yükümlülükler getirilmiştir.*

Türkiye'de finansal raporlamaya ilişkin standartlardan BOBİ FRS'nin; Aralık 2014'te akademisyenler, bağımsız denetçiler, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının, meslek örgütü ve özel sektör temsilcilerinin de görev aldığı "Çalışma ve Dayanışma Komisyonu" hazırlık süreci çalışmaları başlamış, 2015 yılı Haziran, Ağustos ve Ekim aylarında yapılan toplam dört toplantı sonucu Kasım 2015'te taslak metni kamuoyu görüşüne sunulmuştur. Hazırlık süreci aşamasında; 25 şirketten yazılı görüş talebi, Aralık 2015'te Ankara'da Başkent Üniversitesi ile Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MODAV) işbirliğinde 37 Üniversiteden 81 Öğretim Üyesi görüşüyle "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ)'nin Değerlendirilmesi Çalıştayı", Şubat 2017'de Marmara Üniversitesi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası işbirliğinde "YFRÇ Taslağı Uygulama Çalıştayı ve YFRÇ İhtiyacı ve Uygulama Üzerine Değerlendirme Paneli" düzenlenmiştir (Arslan, 2018).

Öztürk (2016) çalışmasında, KOBİ'ler için UFRS çıkış noktasından hareketle, 2013/34 No.lu AB Yönergesi ile bu alanda kendi standardını hazırlayan İngiltere, Kanada ve Türkiye'nin halka açık olmayan işletmeleri UMS / UFRS çerçevesinde karşılaştırılmıştır.

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumunu sağlayacak yerel bir finansal raporlama standardının çıkarılması çalışmaları, 2017 tarihinde sonuçlanmış olup, 29.07.2017 tarih ve 30138 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de *"Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)* adı ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS (2017 Sürümü), geribildirim görüş ve ilave çalışmalar sonucu ortaya çıkan, 2013/34/EU sayılı AB

Muhasebe Direktifiyle uyumlu, genelde maliyet esaslı bir finansal raporlama yaklaşımı öngörülerek hazırlanmıştır.

Hazırlanan taslak metin Kasım 2015'te kamuoyunun ve kamu kurum ve kuruluşların görüşüne açılmış ve değerlendirilmelerle taslağa son hali verilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS'nin hazırlanmasında ülkemizdeki alışılmış muhasebe uygulamaları dikkate alındığından, düzenlemenin işletmeler ve muhasebecilerce kolaylıkla kabul göreceği düşünülmüştür (Yünlü, 2017: 31; 38).

Bağımsız denetime tabi olan KAYİK kapsamı dışında kalan şirketlerin bağımsız denetiminde kıstas oluşturması bakımından uluslararası düzeyde bir rapolama ve bağımsız denetimi açısından önemli bir adım olan BOBİ FRS, MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini alacaktır (KGK; https://kgk.gov.tr/BüyükveOrtaBoy İşletmelerİçinFinansalRaporlamaStandardıResmiGazetedeYayımlandı/, 31.07.2017).

BOBİ FRS (2017 Sürümü)'nün; KGK Yetkilileri tarafından tanıtımı seçilmiş iller (25 il) bazında yapılarak duyurusu *"*Bu kapsamda, bağımsız denetime tâbi olup TMS / TFRS uygulamayan işletmeler 01.01.2018 tarihinde başlayan raporlama dönemine ait finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'yi uygulayacaklardır*."* şeklinde yapılmıştır (KGK; https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1518/BOBI-FRS-Uygulaması-Baslıyor-, 29.11.2018). 2021 yılı itibariyle yaklaşık 4.000 işletmenin kullandığı BOBİ FRS'ye farkındalığın artırılması için Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığı tarafından KGK Uzmanlarınca "BOBİ FRS Webinar Eğitimleri" (09.06.2021 ila 23.12.2021 arası dönem) düzenlenmiştir. (KGK; https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail /4766/Buyuk-ve-Orta-Boy-İsletmeler-icin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBI-FRS)-Webinar-Egitim-Paketi, 16.12.2021, 18.11.2022).

> *Hem güncellenen Standartlara uyumun sağlanması hem de EFR Projesi kapsamında sisteme yüklenecek finansal tablolarla bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo formatlarının uyumlu hale getirilmesi amacıyla "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" güncellenmiştir. 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe giren Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup 13.09.2018 tarihli ve 03/161 sayılı Kurul Kararı uyarınca zorunlu veya isteğe bağlı olarak TMS / TFRS uygulayan işletmeler, finansal tablolarını finansal tablo örneklerine göre hazırlamakla yükümlüdürler. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerden TFRS uygulayanlar tarafından da bu finansal tablo örnekleri kullanılabilir (KGK; https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/TMS/FinansalTabloÖrnekle*

riveKullanımRehberi'ninGüncellenmişVersiyonu07.06.2019tarihlive30794sayılı ResmîGazete'deYayımlanmıştır., 10.06.2019).

Daha sonrada "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'nde yapılan değişiklikler" 14.12.2019 tarih ve 30978 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin esaslar Mayıs 2018'de yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir (Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, 2018). Daha sonra BOBİ FRS ile bağıntılı bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesi için KGK Kurul Kararı (Şubat 2019) yayımlanmıştır.

Türkiye'de TMS'ye uygun finansal tabloların (dipnotlar hariç) Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili olan XBRL (eXtensible Business Reporting Language) formatında analize uygun şekilde kullanıcılarla paylaşılmasını sağlamak üzere KGK tarafından "TMS Taksonomisi" yayımlanmaktadır. TMS Taksonomisinin içeriği oluşturulurken, TFRS'lerin güncel halleri ve şirketlerce yayımlanan finansal tablolar dikkate alınarak, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyabilecekleri tüm kalemlere yer verilmiştir. 2016 yılı itibariyle Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'na KAP-4.0 Projesi kapsamında bankalar hariç olmak üzere halka açık şirketler bildirdikleri finansal tablolarını bu taksonomiye uygun olarak hazırlamaya başlamışlardır (KGK; https://www.kgk.gov.tr /DynamicContentDetail/6542/Sıkca-Sorulan-Sorular, 18.11.2022). Dünya genelinde kabul gören Genişletilebilir İşaretleme Dili (Extensible Markup Language-XML)'in işletme ve finansal raporlama alanında kullanılması amacıyla geliştirilmiş XBRL'in altyapısına uygun olarak tasarlanan bu sistem, önce test amacıyla bazı denetim kuruluşlarının 2018 yılı finansal tabloları için kullanımına açılmıştır. Excel finansal tablolara ait her bir kalem sistem üzerinde tanımlanmış olan XBRL elementleriyle eşleştirilmekte ve finansal tablolardan elde edilen veriler analize uygun hale getirilmektedir (KGK; https://www.kgk.gov.tr /ContentAssignmentDetail /3555/Elektronik-Finansal-Raporlama-26.05.2019, 29.10.2019).

Türkiye'de 26.03.2019 tarihinde bağımsız denetime tabi şirketlerin TMS / TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarının bilgisayar ortamında işlenerek finansal analizlerde kullanılması amacıyla KGK bünyesinde ***Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi*** başlatılmıştır.

KGK'ye yapılan bildirimler, elektronik ortamda ***Sözleşme Bilgi Giriş Portalı (SBG)*** üzerinden gerçekleştirilmekte ve bu bildirimlerde finansal tablolar PDF formatında yüklenmektedir. EFR Projesi kapsamında oluşturulan sistem SBG'ye entegredir. Standartlar uyarınca hazırlanan her bir finansal tablo türü için Kurum tarafından Excel formatında tek tip tablo formatı kullanılmaktadır (KGK; https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3555/Elektronik-Finansal-Raporlama-26.05.2019, 29.10.2019). KGK web sayfası aracılığıyla "Sözleşme Bilgi Girişi Portalı (SBG)" na erişilmektedir.

Bilindiği üzere, KGK tarafından ilk olarak 20.05.2013 tarihinde Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, EFR Projesi kapsamında sisteme yüklenecek finansal tablolarla bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo formatlarının uyumlu hale getirilmesi amacını da içerecek şekilde 07.06.2019 Tarih ve 30794 Sayılı Resmî Gazete'de güncellenmiş versiyonuyla yayımlanmıştır (KGK; https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3584/Finansal-Tablo-Ornekleri-ve-Kullanım-Rehberinin-Guncellenmis-Versiyonu-10.06.2019, 29.10.2019).

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, 10.06.2019 tarihinde veya sonrasında yapılacak Bağımsız Denetim Raporu (BDR) bildirimleriyle birlikte, şirketler tarafından ***"Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi"***ne uygun olarak hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara ait Excel dosyalarını KGK'ye elektronik ortamda iletmeye başlamışlardır. Ancak finansal tabloları KAP aracılığıyla kamuya açıklanan şirket ve fonlar nezdinde gerçekleştirilen bağımsız denetimlerle ihtiyari olarak yaptırılan bağımsız denetimler için elektronik ortamda finansal tablo bildirimi yapılmayacaktır. EFR kapsamında KGK'ye bildirilen finansal tablolarda kamuoyundan gelen görüşler çerçevesinde şekillenen ve bazı değişikliklerle son hallerine ulaşılan Excel dosya formatlarına tam bir uyum sağlanması gerekmektedir. Ayrıca formatlara herhangi bir ilave kalem ve isimlerinde herhangi bir değişiklik yapılamamaktadır. EFR sistemine ilk geçiş yılına özgü kolaylaştırıcı olarak, 31.12.2019 tarihinden önce sona eren yıllık hesap dönemlerine ait finansal tablolar yüklenirken özkaynaklar değişim tablosu yüklenmeyeceği ve nakit akış tablosunun sadece işletme-esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları, kur farklarının nakit ve nakit benzerleri üzerine etkisi ile dönem başı ve dönem sonu nakit ve nakit benzerlerine ait

bilgilerle yer alacağı öngörülmüştür (KGK; https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3578/EFR-Finansal-Tabloların-Elektronik-Ortamda-Alınmasına-Baslanacaktır-27.05.2019, 29.10.2019).

> *31.12.2019 tarihinde veya bu tarihten sonra sona eren yıllık hesap dönemlerine ait finansal tablolar, 20.03.2020 tarihinden itibaren EFR sistemi üzerinden yüklenirken NAT'ın tüm kalemlerine ait tutarlar girilecek, ancak ÖDT'in yüklenmemesi uygulamasına devam edilecektir (KGK; https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4650/EFR-Finansal-Tabloların-Elektronik-Ortamda-Alınmasına-iliskin-Duyuru-19.03.2020, 29.10.2020).*
>
> *İlk geçişe ilişkin kolaylık sağlanması amacıyla yapılan bildirimlerde özkaynak değişim tablosunun yüklenmesi talep edilmemiştir. Bununla birlikte, 31.12.2021 tarihinde ve bu tarihten sonra sona eren raporlama dönemlerine ilişkin finansal tablolar için EFR sistemine yapılacak bildirimlerde ÖDT'in yüklenmesi gerekmektedir (KGK; https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/ElektronikFinansalRaporlamaSistemineÖzkaynakDeğişimTablosununYüklenmesineİlişkinDuyuru, 07.10.2021).*

26.03.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2018/11597 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar" uyarınca denetime tabi olma durumuna göre şirket konsolide-münferit finansal tablolarının hazırlanması esastır. 25.04.2019 Tarih ve 03/119 sayılı Kurul Kararı uyarınca zorunlu/isteğe bağlı olarak TMS / TFRS uygulayan işletmeler, finansal tablolarını örneklerine göre hazırlamakla yükümlüdürler. KGK internet sitesi web sayfasında EFR projesi kapsamında TFRS ve BOBİ FRS tablo formatları Excel dosyaları ve yol gösterici videolar mevcuttur. EFR için excel dosyaları şeklinde tablo formatları hem TMS / TFRS hem BOBİ FRS (2017 Sürümü) için ayrı ayrı sunulmuştur (KGK; https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9190/Elektronik-Finansal-Raporlama, 29.10.2020).

Güncelleme sonrası BOBİ FRS (2021 Sürümü)'ye uygun finansal tablo formatları eklenerek yayımlanmıştır. 31.12.2021 tarihinde ve bu tarihten sonra sona eren raporlama dönemlerine ilişkin BOBİ FRS (2021 Sürümü)'ne uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, EFR sistemine bu formatlar kullanılarak yüklenecektir (KGK;https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/BOBİFRS2021SürümüneİlişkElektronikFinansalRaporlamaTabloFormatlarıYayımlanmıştır, 06.10.2021). Söz konusu finansal tabloların listesi Tablo 3'deki gibidir.

Tablo 3: EFR Projesi BOBİ FRS (2021 Sürümü) ve TFRS Finansal Tabloları Listesi

BOBİ FRS (2021 Sürümü) Finansal Tabloları	**TFRS Finansal Tabloları**
BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu (Konsolide)	TFRS Finansal Durum Tablosu (Konsolide)
BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu (Konsolide)	TFRS Kar veya Zarar Tablosu (Konsolide)
	TFRS Kapsamlı Gelir Tablosu (Konsolide)
BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu - Doğrudan Yöntem (Konsolide)	TFRS Nakit Akış Tablosu - Doğrudan Yöntem (Konsolide)
BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu - Dolaylı Yöntem (Konsolide)	TFRS Nakit Akış Tablosu - Dolaylı Yöntem (Konsolide)
BOBİ FRS Özkaynak Değişim Tablosu (Konsolide)	TFRS Özkaynak Değişim Tablosu (Konsolide)
BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu (Münferit)	TFRS Finansal Durum Tablosu (Münferit)
BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu (Münferit)	TFRS Kar veya Zarar Tablosu (Münferit)
BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu- Doğrudan Yöntem (Münferit)	TFRS Kapsamlı Gelir Tablosu (Münferit)
BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu- Dolaylı Yöntem (Münferit)	TFRS Nakit Akış Tablosu - Doğrudan Yöntem (Münferit)
BOBİ FRS Finansal Durum Tablosu (Münferit)	TFRS Nakit Akış Tablosu - Dolaylı Yöntem (Münferit)
BOBİ FRS Özkaynak Değişim Tablosu (Münferit)	TFRS Özkaynak Değişim Tablosu (Münferit)

Kaynak: KGK; https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9190/Elektronik-Finansal-Raporlama, 18.11.2022.

26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamında, 2022 hesap döneminde denetime tabi olduğu değerlendirilen Şirketlerin sorgulanabileceği sistem kullanıma açılmıştır

> *Kurum tarafından "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Hesaplama Aracı (KGK-SİHA)" oluşturulmuştur. Kurum İnternet sitesinde ilk defa erişime açılan KGK-SİHA'da, öncelikle şirketin Karar'da oluşturulan gruplardan hangisine girdiğinin ve denetim muafiyetinin bulunup bulunmadığının belirlenmesine yönelik soruların cevaplandırılması, akabinde ise sorgulaması yapılacak şirketin kendisine ve varsa bağlı ortaklık ve iştiraklerine ait aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi hesaplamada esas alınacak verilerinin açılan alanlara girilmesi istenilmektedir. Yapılan söz konusu veri girişlerine göre de sorgulaması yapılan şirketin Karar kapsamında bağımsız denetime tabi olup olmadığına yönelik bir değerlendirme sonucu çıkmaktadır. (KGK; https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4854/1/0/Bagimsiz-Denetime-Tabi-Olacak-Sirketler-İcin-Hesaplama-Aracı-(KGK-SİHA)-Kullanıma-Acilmistir-, 07.10.2022).*

Bu gelişmelerin ardından 12.07.2019 tarihinde "Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı" yayımlanarak 16.09.2019 tarihine kadar kamuoyu görüşüne açılmıştır. Böylece standartları uygulayan işletmelerin daha geniş tabana yayılması için adım atılmıştır.

Aşağıdaki Tablo 4'de AB direktifi kapsamında şirket ölçütleri yer almaktadır.

Tablo 4: 2013/34 Sayılı AB Direktifi - Şirket Ölçütleri

Aktif Toplamı	***Mikro İşletme***	< 350.000 EUR <	***Küçük İşletme***	< 4.000.000 EUR <
Net Satış Hasılatı		< 700.000 EUR <		< 8.000.000 EUR <
Çalışan Sayısı		< 10 <		< 50 <

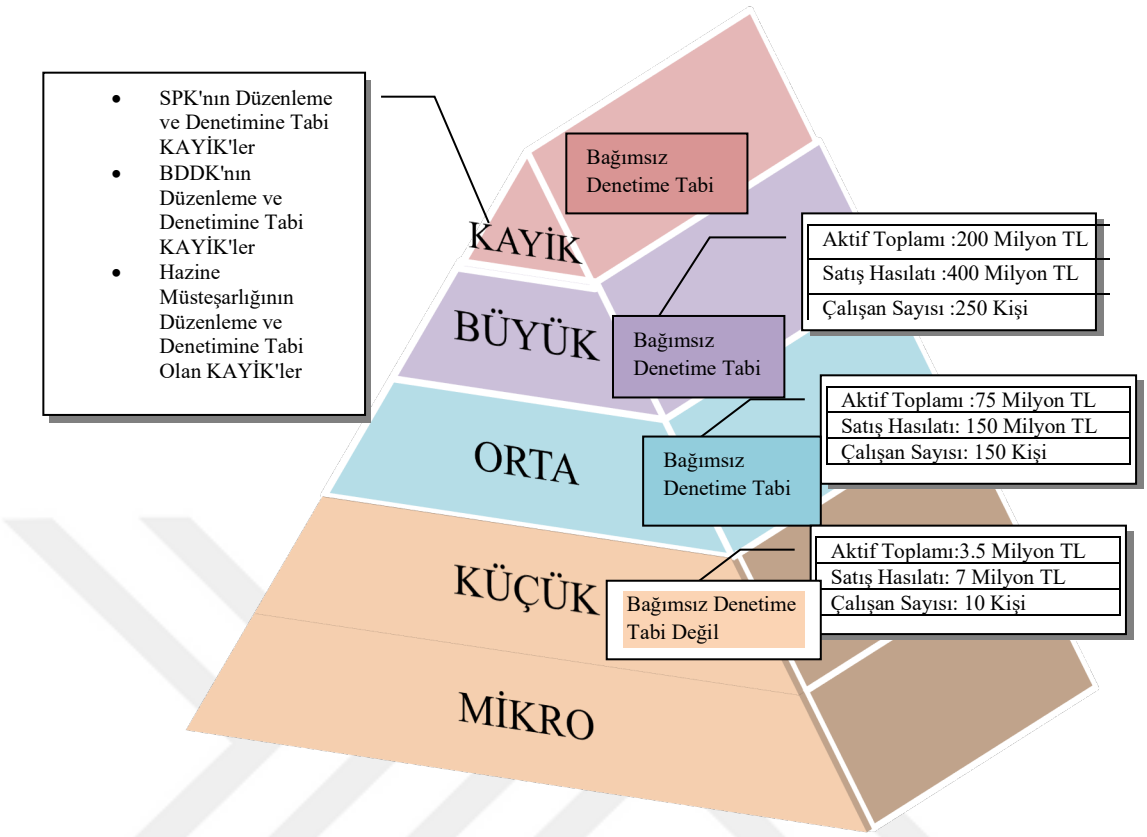
Kaynak: KGK; https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3595/Kucuk-ve-Mikro-İsletmeler-İcin-Finansal-Raporlama-Standardı-Taslagı-kamuoyu-gorusunene-acilmistir-, 12.07.2019.

> *KÜMİ FRS'in hazırlanmasında; AB Direktifi, İngiltere'nin mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden faydalanılmıştır. Kurumca KÜMİ FRS çalışmaları Şubat 2019 itibarıyla tamamlanmış ve sonrasında akademisyenlerden, ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanlarından, meslek örgütleri temsilcilerinden ve özel sektör temsilcilerinden oluşan Çalışma Grubuyla çalışmalara devam edilmiştir. Nisan 2019'da Çalışma grubunun son toplantısı gerçekleştirilerek, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde Taslak Metin oluşturulmuştur (KGK; https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3595/Kucuk-ve-Mikro-İsletmeler-İcin-Finansal-Raporlama-Standardı-Taslagı-kamuoyu-gorusune-acilmistir-, 12.07.2019):*

*"*BDDK tarafından 24.06.2022 tarihli ve 10250 sayılı Kurul Kararı alınmıştır. Söz konusu Karar kapsamında 28.06.2022 tarihi itibariyle 2021 hesap döneminin bağımsız denetimine ilişkin 12.630 şirketin sözleşme bildirimi yapılmıştır. Anılan Karar'da şirketlerin bağımsız denetime tabi olma durumları sınıflandırılmıştır*"* (KGK; https://www.kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4842/1/0/BDDK-24-06-2022-Tarihli-Kurul-Kararı-(Bagımsız-Denetime-Tabi-Olma)-Hakkında-Duyuru, 30.06.2022). 6434 No.lu Cumhurbaşkanı Kararı ile 30.11.2022 tarihinde "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" yayımlanmıştır.

Muhasebe standartları uygulamalarındaki güncel durum Şekil 1'deki gibi görselleştirilmiştir.

Şekil 1: Muhasebe Standartları Uygulamalarında Güncel Durum



Kaynak: 6434 No.lu Cumhurbaşkanı Kararı ile 30.11.2022 tarihinde "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"'dan faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Türkiye'deki Muhasebe Standartlarına yönelik en güncel gelişme olarak 16.01.2023 tarih ve 32075 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'nün yayınlanmasıdır. KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'ne tezin bu bölümünde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

1.4. GENEL OLARAK KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI VE KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ)

20.12.2022 Tarihli 75935942-050.01.04-(01/13755) KGK Kurul Kararı ile Bağımsız denetime tabi olmayıp ihtiyari olarak TMS / TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulamayan TTK'nın 64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin uygulayacağı KÜMİ FRS'nin yayınlanmasına karar verilerek 16.01.2023

tarih ve 32075 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayınlanarak 01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Kararın 5. Maddesinde küçük işletme sayılma ölçütleri verilmiş ve üç ölçütten en az ikisinin eşik değerleri aşması halinde gerçek ve tüzel kişilerin müteakip raporlama döneminden itibaren "küçük işletme" kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Ölçütler (KÜMİ FRS (2022 Sürümü);

- Aktif Toplamı: 3,5 Milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 7 Milyon ve üstü Türk Lirası
- Ortalama Çalışan Sayısı: 10 ve üstü olarak kabul edilmiştir.

Yukarıda verilen ölçütlerin belirlenmesine esas tablolarda ise bağımsız denetim kapsamından çıkan bir gerçek ve tüzel kişi olmadığı takdirde vergi dairesine sunulan finansal tabloların, bu kapsamdan çıkan gerçek ve tüzel kişi ise bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların dikkate alınacağı vurgulanmıştır. Ortalama çalışan sayısı hesabında ise 30.11.2022 tarih ve 32029 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan uygulamaya ilişkin esasların sunulduğu "Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesi Dair Karar" Madde 5'te yer alan son iki yıla ilişkin ortalama çalışan sayının baz alınacağı belirtilmiştir.

KÜMİ FRS'nin genel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (KÜMİ FRS (2022 Sürümü):

- *"22 Bölüm ve 104 sayfadan oluşmaktadır.*
- *AB Direktifinde yer alan "önce küçükleri düşün" yaklaşımı muhafaza edilmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır.*
- *Genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.*
- *Finansal tablo formatlarına ve terimler sözlüğüne yer verilmiştir.*
- *Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır."*

KÜMİ FRS Taslağı (12.07.2019) ile 2022 Sürümü'nü (16.01.2023) karşılaştırmak yerinde olacaktır (Bkz. Karabulut ve Tektüfekçi, 2023a). Bu bağlamda çalışmada her iki Standart metni doküman içerik analizi yardımıyla incelenmiştir.

Taslağı'na göre 2022 Sürümü'nün kamuoyu görüşlerinin değerlendirilmesi üzerine şekillenmesi sebebiyle, temel farklılıkların tespiti kamuoyunun Standartlara

yaklaşımının ne yönde olduğunun belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir. Örnekler içerisinde yer alan farklılıklar açıklamalara dahil edilmemiştir. Çalışmada 2022 Sürümü paragrafları esas alınmıştır.

Birinci Bölüm Kavramlar ve Genel İlkeler; finansal taloların ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunum sağlaması amacıyla, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin finansal tablolara alınmasına ve ölçümüne ilişkin temel kavram ve ilkeleri düzenlemektedir (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 1.1). Bu paragrafta yer alan "ihtiyaca uygun olma" ifadesi Taslak'ta yer almamaktadır.

Ayrıca; KÜMİ FRS, finansal tablolarda sunulacak varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderler için kullanılacak ölçüm esaslarını belirler (KÜMİ FRS, 2022 Prg. 1.10). Finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasıdır (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 2.10).

Taslak'ta olmayan "özkaynak" kelimesinin buradaki her iki paragrafa (Prg. 1.10 ve Prg. 2.10) da eklendiği görülmüştür.

"KÜMİ FRS'de yer alan temel ölçüm esasları, maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değerdir" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 1.12). Taslakta yer alan "itibari değer" ifadesi, bu paragrafta cümle içerisinden çıkarılmıştır.

"Faydalı finansal bilginin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir" (KÜMİ FRS, 2022: Prg 2.8). Taslakta olmayan "temel özellik ve destekleyici özellik ayrımı" bu paragrafa eklenerek BOBİ FRS ile daha uyumlu hale getirilmiştir.

"Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu bilgi önemlidir" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 2.20) paragrafı eklenerek "önemliliğin tanımı" yapılmıştır.

"İşletme faaliyetlerinin niteliğinde önemli bir değişiklik olması veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler

ve Hatalar'da yer alan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağının açık olması" veya KÜMİ FRS'nin sunumda bir değişiklik yapılmasını zorunlu kılması (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 2.27) kısmı eklenerek "finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında değişiklik yapılmasına dair istisnalar" belirtilmiştir.

> *Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte özkaynak araçları genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilemez (KÜMİ FRS,2022: Prg. 3.6) paragrafı eklenerek "nakit ve benzerleri kavramları" açıklanmıştır.*

Finansal Durum Tablosu örneğinde Taslakta yer alan "Yabancı Para Çevrim Farkları", KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü'nde) ise Finansal Durum Tablosu (FDT) (Ek şablon) içerisinde bulunmamaktadır.

> *Geçmiş dönem hataları; hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması sebebiyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır (KÜMİ FRS,2022: Prg. 5.19).*

İlgili paragrafda "finansal tabloların onaylandığı tarihe kadar" ifadesine "yayımlanması" kelimesi eklenmiştir. Bu değişim aynı şekilde 6.2 no.lu paragrafta raporlama döneminden sonraki olaylar kısmında geçen tarih için de kullanılmıştır. Ayrıca 6.3 no.lu paragrafta Finansal Durum Tablosu'nun yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih açıklığa kavuşturulmuş ve "tabloların genel kurula ya da genel kurul öncesinde diğer taraflara sunmak üzere yönetim organı tarafından onaylandığı tarih" olarak belirtilmiştir.

KÜMİ FRS (2022 Sürümü) hasılat bölümüne eklenen 7.6 ve 7.7. no.lu paragraflarla hasılat bedellerinin bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi hususunda bir ayrıma gidilerek mikro işletmeler için her koşulda vade farkı ayrıştırılması zorunluluğunun bulunmadığı ancak küçük işletmelerde bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi öngörüldüğü takdirde vade farkı ayrıştırılarak peşin bedel üzerinden finansal tablolara alınacağı saptanmıştır. Bu ayrım, bölümü BOBİ FRS uygulamalarına uyumlaştırıcı bir etkide bulunmuştur.

“Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hâsılat kayda alınır” (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 7.16) paragrafı eklenerek önemsiz riskin taşınmasının hâsılat kaydına engel olmadığı vurgulanmıştır.

“Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, tamamlanan iş için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hâsılat finansal tablolara alınır” (KÜMİ FRS, 2022: Prg 7.20) paragrafı Taslakta geri kazanılması beklenen gider olarak belirtilmekte iken, aynı ifade 7.24. no.lu paragrafta inşa sözleşmeleri için de kullanılmıştır.

Hasılat bölümüne eklenen 7.28. ve 7.29. no.lu paragraflar ile hizmet sunumuna yönelik maliyetler ve inşaat sözleşme maliyetlerinin nelerden oluştuğuna ilişkin ayrıntılı bilgiler verilmiştir.

“İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir” (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 7.39) ifadesi Taslakta “uzun vadeli varlıklar” olarak yer almaktadır.

“Stokların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler, ilgili raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılır.” cümlesi KÜMİ FRS (2022 Sürümü) 8.5. no.lu paragrafa eklenmiştir.

Taslakta geçen “stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür” ifadesi KÜMİ FRS’ye (2022 Sürümü’ne) eklenen 8.8. ve 8.9. no.lu paragraflarla değiştirilmiştir. Küçük ve mikro işletmelerde uygulama farklılığına gidilerek küçük ölçekteki işletmelerde bir yıldan daha uzun sürede bir ödeme karşılığında satın alınan stoklarda vade farkı ayrıştırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Taslaktaki “stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.” ifadesi KÜMİ FRS’de (2022 Sürümü’nde) “amaçlanan kullanımına veya satışa hazır hale gelmesi 1 yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası veya elde edilmesi için kullanılan krediler bu stokların satışa ya da kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dahil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir” (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 8.10) paragrafı ile değiştirilmiştir. 8.13. no.lu paragrafla değiştirilen cümle ile stokların maliyetinin üzerinde değerlenmemesi için “anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği

dönemde her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim giderinin düşürüleceği" belirtilmiştir.

"Hizmet sunuma ilişkin bir işlemin tamamlanan kısmı için katlanılan ve "Hasılat" bölümü uyarınca ilgili olduğu hasılatın henüz kayda alınmadığı maliyetler, geri kazanılmasının muhtemel olması şartıyla, hizmet işletmelerinin stoklarını oluşturur" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 8.15) paragrafı ile hizmet işlemlerinin stok maliyetine yönelik kıstas getirilmiştir. Kâr marjı ve fiyatlara dahil edilen ancak üretimle ilişkisi olmayan giderlerin stok maliyetine eklenmeyeceğinden söz edilmiştir.

Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümüne eklenen cümle ile "Finansal araçlarda sınıflandırma yapılırken tereddütlü durumlar oluşmasında bu bölümde yer alan tanım ve ilkelerin uygulanacağı" vurgulanmıştır (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 10.9). Taslakta alacak ve borçlara ilişkin ilk ölçüm işlemlerinin "itibari değer" üzerinden gerçekleştirileceği ifadesi 2022 Sürümü'ne eklenen 10.13.-10.16. no.lu paragraflarla değişikliğe uğramış ve küçük mikro işletmelerin uygulamada ayrıma gidileceğine dikkat çekilmiştir. Buna göre küçük işletmelerde "ilk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar, ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki dönemlerde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülür" (Prg. 10.13). "İlk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacak ve borçlar ise ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerde iskonto edilmiş tutarlar üzerinde ölçer" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 10.14). Mikro işletmeler ise "Ticari ve ticari olmayan işlemlerden kaynaklanan tüm alacak ve borçları iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçer" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 10.15). Borçlanma araçları altında eklenen 10.21 ila 10.25. no.lu paragraflarla borçlanma araçlarının sonraki ölçümüne dair ayrıntılar verilmiştir.

"Finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan her türlü kazanç veya kayıp kâr vey zarara yansıtılır" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 10.41; Prg. 10.44) paragrafların Taslakta bulunmadığı saptanmıştır. Özkaynak araçlarının ilk ihracı başlığı altında yer alan "özkaynak olarak finansal tablolara alındığı, ancak ihracın nakit veya farklı türde bir kaynak elde edilmeden

önce yapıldığı durumlarda, elde edilecek tutar özkaynaklardan indirilir" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 10.47) ifadesi Taslakta "elde edilecek tutar, Finansal Durum Tablosunda özkaynaklardan indirilecek "Ödenmemiş Sermaye" kaleminde gösterilir" olarak yer almaktadır. "Nakit veya farklı türde bir kaynağın ihraçtan önce alınması ve işletmenin alınan nakit veya farklı türde bir kaynağı geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda, özkaynaklar elde edilen tutar ölçüsünde artırılır" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 10.48) ifadesi ise Taslakta "Nakit veya diğer kaynakların ihraçtan önce alınması ve işletmenin elde edilecek nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda FDT'deki "Sermaye" kalemi, elde edilen tutar ölçüsünde artırılır." olarak yer almaktadır.

Finansal araçlara ilişkin tüm işletmeler tarafından yapılacak temel açıklamalarda Taslakta yer alan "Bankalardaki mevduatın bloke olanına ilişkin tutarlar", "Karşı tarafı aynı toplulukta yer alan işletme ile gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ticari alacak, diğer alacak, ticari borç ve diğer borç tutarları", "tedavüldeki tahvil ve finansman bonolarından banka garantili olanların tutarı", "Tedavüldeki tahvillerden paya dönüştürülebilir niteliktekilerin tutarı" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 21.8) açıklamaları 2022 Sürümü'nde bulunmamaktadır. 2022 Sürümü'ndeki "Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı" (Prg. 22.3) ifadesi ise Taslakta yer almamaktadır.

2022 Sürümü'nde Maddi Duran Varlıklar (MDV) bölümüne eklenen "kiralanan varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin arttırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler bu bölüm kapsamında değerlendirilir" ifadesine yer verilmiştir (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 11.11).

Taslakta "MDV'lere ilişkin borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zarar da muhasebeleştirileceğine" dair hüküm olmasına karşılık, 2022 Sürümü'nde bulunmamaktadır. 2022 Sürümü'ne eklenen 11.13 ve 11.14 no.lu paragraflar ile "Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan MDV'ler ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülür." Mikro işletmelerde ise vade farkı ayrıştırılması yapılmayacağı özellikle vurgulanmıştır.

Amortismanlara ilişkin (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 11.27) "Amortismana tâbi tutar, MDV maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenir" cümlesine "yeniden değerleme sonrası" ifadesi eklenmiştir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV) bölümünde, "işletme birleşmeleri sonucu ortaya çıkan şerefiyeye, finansal varlıklara ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu MODV'lere uygulanmaz" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 12.2) paragrafına Taslakta yer almayan "finansal varlık" ifadesinin eklendiği saptanmıştır.

"MODV satın alma, işletme içinde oluşturma, varlıkların takası yoluyla ya da işletme birleşmesi kapsamında elde edilebilir" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 12.5) paragrafına Taslakta olmayan "işletme içinde oluşturma ve varlıkların takası" ifadelerinin de eklendiği tespit edilmiştir.

İşletme içinde oluşturulan MODV'ler Taslakta kâr veya zarara yansıtılırken, 2022 Sürümü'nde MODV kapsamında değerlendirilmektedir. MDV ediniminde küçük ve mikro işletmeler için yapılan vade farkından kaynaklanan farklılık MODV için de uygulama farklılığı olarak karşımıza çıkmaktadır (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 12.8-12.9). MODV'lere eklenen 12.12 ve 12.13 no.lu paragraflarla MODV'lerin takas ve işletme birleşmesi yoluyla edinilmiş olunmasına ilişkin ayrıntılar verilmiştir.

Borçlanma maliyetleri bölümünde Taslakta yer alan "tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde Kâr veya Zarar Tablosu'nun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılır" ifadesinin 2022 Sürümü'nde yapılan güncellemeler sebebiyle stoklar, MDV ve MODV bölümleri uyarınca maliyete dahil edilmesi gereken borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere tüm borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılacağı belirtilmiştir (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 15.3).

Karşılıklar şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklara eklenen 17.18 no.lu paragrafla kıdem tazminatı ile ilgili esas faaliyetlerden gelirler ve giderler hesaplarına yansıtılacak farklar belirtilmiştir.

Yabancı para çevrim işlemlerine eklenen paragrafla "finansal tabloların sunulmasında TL kullanılacağı" belirtilmiştir (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 18.3). Parasal olmayan kalemlere ilişkin "yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen MDV'lere ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç ve kayıpları "Yeniden

Değerleme Yedeği"nde gösterilir" cümlesi eklenmiştir (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 18.13).

İş birleşmeleri bölümüne eklenen "sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına kâr payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 19.3) paragrafıyla "iş" tanımı yapılmıştır.

Taslakta gelir üzerinden alınan vergiler altında "Gelir üzerinden alınan vergi, vergiye tâbi kâr bütün vergileri içerir" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 20.2) paragrafının eklenmesi ile gelir üzerinden alınan vergilerin kapsamı belirtilmiştir. Taslaktaki varlıklar ve yükümlülüklerin mahsup edilmesine ilişkin istisnalar 2022 Sürümü'nde yer almamaktadır. Taslaktaki bu bölüm içerisinde hissedarlara yapılan kâr payı ödemesine ilişkin vergi dairesine hissedarlar adına ödenecek olan vergilerin "Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler" kaleminde gösterileceği hükmü KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü'nde) "Ortaklara Yapılan Dağıtımlar" altında 10.54. no.lu paragrafta belirtilmiştir.

Dipnotlar bölümünde Taslakta tüm işletmeler tarafından yapılacak temel açıklamalarda yer alan "Sınırsız sorumluluğa sahip olduğu işletmelerin adı, yasal yapısı ve merkezi" ifadesi KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü'nde) yer almamaktadır. Yine Taslakta Dipnotlarda küçük işletmeler tarafından yapılacak açıklamalarda MDV'lerde listelenenler 2022 Sürümü'nde tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar olarak yer almıştır. Bununla bağlantılı olarak Taslakta tüm işletmelerin yapması gereken açıklamalarda, diğer açıklamalarda yer alanların 2022 Sürümü'nde bulunmadığı saptanmıştır. Ayrıca Taslakta yer alan Devlet Teşvikleri'ne yönelik açıklanması gereken dipnotlar 2022 Sürümü'nde bulunmamaktadır.

Taslakta "Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmelerle İlgili Açıklamalar", 2022 Sürümü'nde "Ana Ortaklık, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerle İlgili Açıklamalar" olarak geçmektedir. Yine Taslakta ana ortaklık, bağlı ortaklık, iştiraklerle ilgili dönemin finansman giderlerine yönelik bilgi dipnot olarak istenirken, 2022 Sürümü'nde ticari ve diğer alacak ile ticari ve diğer borç tutarları da istenmektedir. Taslakta "Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmasını Öngören Muafiyetler" altında devletten alınan kredilere yönelik muafiyetler 2022 Sürümü'nde geçerli değildir. "Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler"

altında “ikame maliyet olarak gerçeğe uygun değerin kullanımı”, “Yeniden değerleme sonucunda bulunan tutarın ikame maliyet olarak kullanımı”, “MDV’lerde arsa ve binaların ayrıştırılması”na yönelik muafiyetlerin Taslakta yer almadığı saptanmıştır (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 22.11).

1.5. GENEL OLARAK BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” 29.07.2017 tarih ve 30138 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

BOBİ FRS 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde bağımsız denetime tâbi olup TMS / TFRS uygulamayan işletmelerin uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe giren finansal raporlama çerçevesidir. Amacı gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır. Kurum verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.250 şirketten 1.550’si TMS / TFRS uygulamakta 4.700’si ise 01.01.2018’den itibaren BOBİ FRS’yi uygulayacaktır (KGK; https://kgk.gov.tr/BüyükveOrtaBoyİşletmelerİçinFinansalRaporlamaStandardıResmiGazetedeYayımlandı/, 31.07.2017):

- ✓ *27 bölümden oluşmaktadır. İşletmelerin genel olarak karşılaşabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına olanak vermektedir.*
- ✓ *Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.*
- ✓ *Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur.*
- ✓ *AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.*
- ✓ *Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir.*
- ✓ *Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.*
- ✓ *Konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.*

BOBİ FRS (2017 Sürümü) işletmelerin karşılaşabilecekleri finansal senaryolara karşılık uygulanması gereken esasları uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak açıklamıştır.

BOBİ FRS'nin hazırlanmasında ülkemizdeki alışılmış muhasebe uygulamaları dikkate alındığından, düzenlemenin işletmeler ve muhasebeciler tarafından kolay bir şekilde kabul göreceği düşünülmektedir (Yünlü, 2017: 38).

BOBİ FRS 2017 sürümü uygulanmaya başladıktan sonra KGK yetkililerin inceleme çalışmaları ve kullanıcılardan gelen geri dönüşler sebebiyle birtakım iyileştirmeler yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Çalışmalar neticesinde bölümler arasında daha fazla uyum ve belirtilmemiş olan bazı durumların netleştirilmesi adına yapılan güncellemeler 30.03.2021 tarih ve 31439 sayılı (M) Resmî Gazete'de BOBİ FRS 2021 sürümü olarak yayınlanmıştır. (KGK; https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4741/BOBİ-FRS-2021-Sürümü-Hakkında-Kurul-Kararı1-30/3/2021-tarihli-ve-31439-sayılı-(Mukerrer)-Resmi-Gazetede-yayımlanmıştır, 28.07.2021).

BOBİ FRS 2021 ile birlikte büyük işletme kriterleri yeniden düzenlenmiş ve aktif toplamı 75 milyon TL ve üstünden, 200 milyon TL ve üstü şeklinde, yıllık net satış hasılatı ise 150 milyon TL ve üstünden, 400 milyon TL ve üstü şeklinde değiştirilmiştir. Ortalama çalışan sayısına ise 250 ve üstü olarak aynı kalmıştır.

BOBİ FRS (2017: P.5, 5/3)'yi uygulayan bir işletme iki yıl geçmediği sürece isteğe bağlı olarak TFRS uygulayamamaktadır. İsteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan bir işletme de en az iki yıl TFRS uygulamadıkça BOBİ FRS uygulayamayacaktır. Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır. Varsa BOBİ FRS'ye göre hazırlanan tablolar yok ise vergi dairelerine sunulan finansal tablolar esas alınır.

Şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede ya da muhtasar ve hizmet prim beyannamesinde bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması esas alınır (KGK; https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BakanlarKuruluKararları/BKK_UsulveEsaslar1.pdf, 01.12.2018).

KGK yetkilileri ve uzmanları tarafından, iş hacmi itibarıyla büyük ve orta boy işletmelerin daha fazla bulunduğu ilk olarak 24 ilde 25 tanıtım toplantısı (ikisi İstanbul'da) 24 ilde 25 toplantı (İstanbul'da iki toplantı) düzenlenerek tanıtımını gerçekleştirdikleri BOBİ FRS'in tanıtım toplantıları sunumları*"* üç oturum olarak internet sitesinde daha sonra paylaşıma açılmıştır (KGK; https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1385/BOBI-FRS-Tanıtım-Toplantıları-Sunumlar, 29.11.2018). Söz konusu toplantılar[9] 15.08.2019-26.10.2019 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

KGK, "BOBİ FRS'ye İlişkin Modüller" yayımlamıştır. Bunların listesi Tablo 5'deki gibidir.

Tablo 5: BOBİ FRS'ye İlişkin Yayınlanan Modüller

BOBİ FRS Modülleri
BOBİ FRS Modül 1 - Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar (22.09.2021)
BOBİ FRS Modül 2 - Nakit Akış Tablosu (14.09.2020)
BOBİ FRS Modül 3 - Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar (14.09.2020)
BOBİ FRS Modül 4 - Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (14.09.2020)
BOBİ FRS Modül 5 – Hasılat (02.02.2021)
BOBİ FRS Modül 6 – Stoklar (14.09.2020)
BOBİ FRS Modül 7 - Tarımsal Faaliyetler (20.08.2021)
BOBİ FRS Modül 8 - Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi (05.08.2021)
BOBİ FRS Modül 9 - Finansal Araçlar ve Özkaynaklar (05.01.2021)
BOBİ FRS Modül 10 - İştiraklerdeki Yatırımlar (29.12.2020)
BOBİ FRS Modül 11 - Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar (30.06.2021)
BOBİ FRS Modül 12 - Maddi Duran Varlıklar (09.11.2020)
BOBİ FRS Modül 13 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (29.12.2020)
BOBİ FRS Modül 14 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar (14.09.2020)
BOBİ FRS Modül 15 – Kiralamalar (09.11.2020)
BOBİ FRS Modül 16 - Devlet Teşvikleri (04.02.2021)

[9] Tarafımızca katılım gösterilen Toplantı: İzmir ili-12.09.2017.

BOBİ FRS Modül 17 - Borçlanma Maliyetleri (28.09.2021)
BOBİ FRS Modül 18 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü (60.09.2021)
BOBİ FRS Modül 19 - Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (29.12.2020)
BOBİ FRS Modül 20 - Yabancı Para Çevrim İşlemleri (04.02.2021)
BOBİ FRS Modül 21 - İş Birleşmeleri (09.11.2021)
BOBİ FRS Modül 22 - Konsolide Finansal Tablolar (17.06.2021)
BOBİ FRS Modül 23 - Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (0104.22021)
BOBİ FRS Modül 24 - Ara Dönem Finansal Raporlama (02.04.2021)
BOBİ FRS Modül 25 - Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (01.06.2021)

Kaynak: KGK; https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10266/Buyuk-ve-Orta-Boy-Isletmeler-İcin-Finansal-Raporlama-Standardına-İliskin-Moduller, 18.11.2022.

KGK internet sitesinde "Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Sunum ve Diğer Açıklayıcı Materyaller" kısmında BOBİ FRS sunumlarına ve modüllerine yer verildiği görülmektedir. KGK tarafından BOBİ FRS'ye ilişkin eğitim modülleri sunulmuştur. Modüller; 1) Giriş, 2) Bölüm Özeti, 3) Bölüm Hükümlerinin Açıklanması ve Örneklendirilmesi, 4) Dipnot Açıklamaları ve 5) Karşılaştırma Tablosu olmak üzere beş kısımdan oluşmaktadır.

16.12.2019 tarihinde İngilizce versiyonu da yayımlanmıştır (KGK; https://kgk.gov.tr//Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBİFRSSunumlar/POAFRSforLMSE.pdf, 16.12.2019).

KGK tarafından; BOBİ FRS'nin ilk geçiş yılında finansal tablolar üzerinde oluşturduğu etkiyi incelemek amacıyla, BDR bildirimi sırasında, BDR alanı kullanılarak dağıtılmamış kârlar, toplam özkaynaklar ve dönem net kârı tutarına ilişkin Önceki Finansal Raporlama Çerçevesi ile BOBİ FRS arasındaki mutabakat tabloları aracılığıyla finansal tabloların elektronik ortamda yüklenmesinin SBG'ye giriş yapılarak gerçekleştirilmesi öngörülmüştür (KGK; https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4672/2/0/BOBI-FRSnin-İlk-Gecis-Yilina-İliskin-Uygulama-Sonucları, 13.05.2020). BOBİ FRS Geçiş Hükümleri Bölümü'nde tanınan muafiyet çerçevesinde BOBİ FRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş döneme ait karşılaştırmalı finansal tablo hazırlayıp hazırlamadığına göre mutabakat

tabloları doldurulmaktadır. Etkinin inceleme sonuçlarının 13.05.2020 tarihinde kamuoyuyla paylaşıldığı rapora göre; 11.02.2020 tarihi itibariyle, SBG'ye yapılan bildirimlerden toplam 2.663 şirket (muafiyetten faydalanarak karşılaştırmalı finansal tablo hazırlamayan 2.267 ve muafiyetten faydalanmayan 396 olmak üzere) finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlamıştır. Söz konusu 2.663 şirketin; 810'u büyük boy, 1.654'ü ise orta boy işletme olup, kalan 199'u ise analizlere orta boy işletme olarak dâhil edilen ancak tabi oldukları mevzuat uyarınca BOBİ FRS'yi uygulayan tarımsal üretici birlikleri ile tarımsal üretici merkez birlikleridir. Muafiyetten faydalanmayarak geçmiş döneme ait karşılaştırmalı finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin 168'i büyük boy, 217'si orta boy, 11'i ise birliktir. BOBİ FRS'nin İlk Geçiş Yılına İlişkin Uygulama Sonuçları Raporu (2020) bağlamında; ilgili mutabakat tabloları aracılığıyla KGK'ye iletilen bilgilerden faydalanılarak BOBİ FRS'nin Önceki Finansal Raporlama Çerçevesine göre ***dağıtılmamış kârlar, toplam özkaynaklar*** ve ***dönem net kârı üzerindeki etkileri*** incelenmiştir. 2.663 şirket üzerinde incelenen etkinin sonuçları şöyle özetlenebilir:

- Mutabakatı sağlayan 1.775 şirketin, 1.002'sinin dağıtılmamış kârlar tutarı azalış ve 773'ünün artış göstermiştir. Büyük boy işletmelerin dağıtılmamış kârları artış gösteren şirket sayısı, azalış gösterenlere göre daha fazladır.
- Mutabakatı sağlayan 2.004 şirketin, 1.157'sinde toplam özkaynaklar tutarı azalış ve 848'inde artış göstermiştir. Toplam özkaynakları azalış gösteren şirketlerin oranı, orta boy işletmelerde %57,68'dir. Çoğu büyük boy işletmede ise artış saptanmıştır.
- Muafiyetten faydalanmayan 396 şirketten mutabakatı sağlayan 277'sinin, 158'inde dönem net kârı tutarı azalış ve 119'unda artış göstermiştir. BOBİ FRS'ye geçişle birlikte çoğu büyük boy işletmede dönem net kârı tutarında azalış tespit edilmiştir. Orta boy işletmelerde dönem net kârı azalış gösteren şirketlerin oranı büyüklere nazaran daha fazladır.
- Ayrıca BOBİ FRS'ye geçişle birlikte değişim yüzdeleri negatiften pozitife ya da pozitiften negatife dönen; dağıtılmamış kârlar tutarı için 1.560, toplam özkaynaklar tutarı için 1.916, dönem net zararı oluştuğundan dönem net kârı için 243 şirket üzerinden temel istatistiki hesaplamalar yapılmıştır. Tüm şirketlerin de analizi ile Önceki Finansal Raporlama

Çerçevesi ve BOBİ FRS'ye ilişkin %5'lik anlamlılık düzeyinde fark olup olmadığı test edilmiştir.

- Sonuç olarak BOBİ FRS'ye geçişle birlikte, şirketlerin çoğunun dağıtılmamış kârlar, toplam özkaynaklar ve dönem net kârı tutarlarında bir azalış tespit edilmiştir. Artış gösteren şirketlerde yaşanan artış oranları, azalış gösterenlere göre daha fazladır. Çoğu büyük boy işletmenin toplam özkaynaklarında ve dağıtılmamış kârlarında bir artış gözlemlenmiştir. Dönem net kârında azalış ve artış gösteren şirketlerin sayısı ise neredeyse birbirine eşittir. Şirketler büyüklüklerine göre ayrıştırılıp ayrı ayrı analize tabi tutulduklarında orta boy işletmeler açısından Önceki Finansal Raporlama Çerçevesine ve BOBİ FRS'ye göre dağıtılmamış kârlar, toplam özkaynaklar ve dönem net kârı tutarlarında istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılık olduğu ve BOBİ FRS'ye geçişle birlikte azalışlar oluştuğu, büyük boy işletmeler açısından ise özellikle toplam özkaynaklar ve dağıtılmamış kârlarda görülen artışın, istatistiksel olarak anlamlı bir fark yaratmadığı sonucu ortaya çıkmıştır.

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte ilgili taraflardan alınan geri bildirimler ve KGK'nın inceleme çalışmaları sonrası, BOBİ FRS'nin bazı hükümlerinde iyileştirme yapılması gereği oluşmuş ve açıkça düzenlenmeyen konuların netleştirilmesi amaçlanmıştır. Bunlara ek olarak büyük işletme tanımına yönelik aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ölçütlerine ilişkin değerler aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü TL olarak yeniden belirlenmiştir. Taslak metne ilişkin görüş ve öneriler en geç 15.01.2021 tarihine kadar kamuoyu görüşüne açılmıştır (KGK;https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/BüyükveOrtaBoyİşletmeleriçinFinansalRaporlamaStandardı'nayönelikiyileştirmelereilişkintaslakmetinkamuoyugörüşüneaçılmıştır., 09.12.2020).

Geribildirimler sonrasında taslağa nihai hali verilerek BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkında Kurul Kararı 30.03.2021 tarihli ve 31439 sayılı (M) Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. BOBİ FRS 2021 Sürümü ile yapılan değişikliklerin rahat bir şekilde tespit edilebilmesi mevcut paragraf numaralarının sabit kalması amacıyla yeni eklenen paragraflar (bölüm sonuna eklenenler dışında) kendinden önceki

paragraf numarasına harf eklenerek numaralandırılmış, silinen paragrafların numarası ise değiştirilmemiştir. Diğer paragraflarda yapılan değişikliklerde de aynı yol takip edilmiştir. Diğer taraftan, büyük işletmelerin tespit edilmesine kıstas olan aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ölçütlerine ilişkin eşik değerler aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü TL olarak yeniden belirlenmiştir. Ortalama çalışan sayısına ilişkin eşik değer ise 250 ve üstü olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Kurum tarafıdan Elektronik Finansal Raporlama (EFR) sisteminden alınan veriler doğrultusunda; zorunlu olarak TFRS uygulayanlar dışında bağımsız denetime tâbi olan işletmelerin büyük işletme kapsamına giren %67 işletmenin eşik değerlerin değişmesiyle %34'e düşeceği tahmin edilmiştir. Böylece, BOBİ FRS'de büyük işletmelere yönelik; ertelenmiş vergi tutarının sunumu, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve ek dipnot açıklamaları yapılmasına ilişkin ilave yükümlülükler daha az sayıda işletme için zorunlu olacaktır (KGK; www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)-2021-Sürümü, 01.04.2021).

BOBİ FRS 2021 Sürümünde yapılan iyileştirmeler bölümler bazında ilgili paragraflara atıf yapılarak özetlenmiştir (Bkz. BilgiNotu30_03_2021.pdf).

KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ile BOBİ FRS'nin genel bir karşılaştırmasını yapmak yararlı olacaktır. KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'nün; BOBİ FRS ile ağırlıkla uyumlu olduğu, ancak kullanıcılar açısından daha kolay ve daha az maliyetlerle uygulanabilecek şekilde tasarlandığı görülmüştür. BOBİ FRS (2017 Sürümü) 27 bölüm, dokuz ek ve 239 sayfa; BOBİ FRS (2021 Sürümü) ise 27 Bölüm, dokuz ek ve 280 sayfa iken, KÜMİ FRS (2022 Sürümü) 22 Bölüm ve 104 sayfadan oluşmaktadır. BOBİ FRS daha önce yayımlandığından esas alınmasının daha doğru yaklaşım olacağına kanaat getirilerek KÜMİ FRS Taslağı ile bölümlerinin karşılaştırılması doküman içerik analizi yardımıyla gerçekleştirilmiştir. Söz konusu karşılaştırma, Tablo 6'da özet olarak sunulmuştur.

Tablo 6: BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) İle KÜMİ FRS (2022 Sürümü) Bölümlerinin Karşılaştırılması

Büyük ve Orta Boy İletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) (2017 ve 2021 Sürümü)	**Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı KÜMİ FRS (2022 Sürümü)**
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler
	Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu
	Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu
	Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	-
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve ~~Yanlışlıklar~~ (2017) Hatalar (2021)	Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 5 Hasılat	Bölüm 7 Hasılat
Bölüm 6 Stoklar	Bölüm 8 Stoklar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	-
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	-
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	-
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15 Kiralamalar	Bölüm 13 Kiralamalar
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	Bölüm 14 Devlet Teşvikleri
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	-
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama	-
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	-
Bölüm 26 Dipnotlar	Bölüm 21 Dipnotlar
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	Bölüm 22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş
+ Tanımlar	+ Terimler Sözlüğü

Kaynak: BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'nden faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Ayrıca KÜMİ FRS'de yer almayan BOBİ FRS'ye ilişkin bölümler Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü)'nde Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) Bölümleri

KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü)'nde Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) Bölümleri	
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 10	İştiraklerdeki Yatırımlar
Bölüm 11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Bölüm 13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 22	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Kaynak: BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ve KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'nden faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Yine BOBİ FRS ve KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'nde yer alan bölümler itibariyle ayrı bir bölüm olarak bulunmayan TMS / TFRS'ler Tablo 8'deki gibidir.

Tablo 8: BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ve KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü)'nde Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan TMS/TFRS'ler

BOBİ FRS 2017 ve 2021 ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'nde Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan TMS/TFRS'ler	
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 33	Hisse Başına Kazanç

Kaynak: BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü), KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ile TFRS 2023 setinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tez çalışmasının birinci bölümünde muhasebe standartları BOBİ FRS ve KÜMİ FRS hakkında genel bilgiler verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümüne BOBİ FRS'nin ayrıntılı incelemesi ve diğer düzenlemelerle karşılaştırılması yapılacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE DİĞER DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Tez çalışmasının esas konusu olan BOBİ FRS'nin bölümleri itibariyle temel hükümlerine ilişkin özet bilgiler verilmiştir. Türkiye'deki mevcut muhasebe sistemi kapsamında MSUGT / VUK uygulamaları, TMS / TFRS seti ve KÜMİ FRS ile BOBİ FRS arasındaki farklılıklar karşılaştırılarak açıklanmıştır.

2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR

BOBİ FRS birinci bölümünde, kavramsal çerçeve ve finansal tablolara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

2.1.1. BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

BOBİ FRS Bölüm 1; Prg. 1.1 ila Prg. 1.58 arasında finansal tablolara ilişkin genel hükümler, faydalı finansal bilginin özellikleri (ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum), genel finansal raporlama ilkeleri (işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık), finansal tabloların sunumunda önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, sunumda tutarlılık, finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, Finansal Durum Tablosu (FDT): unsurları ve sunumu, Kâr veya Zarar (K/Z)Tablosu: unsurları ve sunumu, Özkaynak Değişim Tablosu (ÖDT), Nakit Akış Tablosu (NAT) ile dipnotlar yer almaktadır.

BOBİ FRS 2021 (Prg. 1.1)'de finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun yapılabilmesi, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin ilke ve esaslar düzenlenmiştir.

Finansal tablo bilgi kullanıcıları çok çeşitli ve her birinin ihtiyacı birbirinden farklı olabilmektedir. Bundan dolayı finansal tabloların amacı; finansal tablo

kullanıcılarının alacakları kararları etkileyebilecek nitelikteki faydalı bilgiler vermektir.

Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olması için öncelikle ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gereklidir. Bu temel özelliklerin yanında anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum gibi destekleyici özellikleri de taşımalıdır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.7). Raporların hazırlanmasında temel prensipler; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi, sunumda tutarlılıktır.

BOBİ FRS 2021 (Prg. 1.14)'de; süreklilik kavramı, faaliyetlerin öngörülebilir bir gelecekte devam etmesi varsayıma dayanmaktadır. Değerlendirme yapılırken raporlama dönemi sonrası oniki ayı içerecek şekilde veriler dikkate alınarak devam edebilme kabiliyeti değerlendirilmelidir. Tahakkuk esası (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.16); işlem ve olayların işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkilerinin gerçekleştiği dönemde gösterilmelerini, ihtiyatlılık (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.17) belirsizlikler sebebiyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan düşük belirlenmemesinin gerektiğini ifade etmektedir. Önemlilik kavramına (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.19) göre bir bilgi kullanıcıların alacakları kararları etkileyebilir nitelikteyse bu tutar ve kalem mutlaka finansal tablolarda yer almalı ve yanlış raporlanmamalıdır. Mahsup Yasağı (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.21), standartla izin verilen haller ya da zorunlu durumlar dışında, varlık ve yükümlülüklerin veya gelir ve giderlerin birbirlerinden mahsup edilemeyeceğini belirtmektedir. BOBİ FRS'ye göre raporlamanın sıklığı yılda en az bir defa olarak belirtilmiştir. Raporlama dönemi sonunun değişmesi sonucu yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulması durumunda, işletmenin raporlama döneminin değiştiği, daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının sebebi ve finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı dipnotlarda ifade edilmelidir. Karşılaştırmalı bilgi ilkesine göre cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlar bir önceki dönemin rakamları ile karşılaştırılabilir şekilde sunulmalıdır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.23). Sunumda tutarlılık ilkesine göre, "finansal tablo kalemlerinin sunumunda veya

sınıflandırılmasında dönemler itibariyle değişiklik yapılamaz.*"* (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.26).

BOBİ FRS'ye göre asgari olarak düzenlenmesi gereken *"*finansal tablolar; FDT, K/Z Tablosu, NAT, ÖDT ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar"dan oluşmaktadır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.3).

FDT; "işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.29). FDT unsurları; varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardır. Geçmişte gerçekleşen olaylardan kaynaklanan, hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler varlık; geçmişte gerçekleşen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik yararı olan değerlerin işletmeden çıkışına sebep olacak mevcut sorumluluklar ise yükümlülük; işletme varlıklarından, işletmeye ait tüm yükümlülüklerin düşülmesi sonrası geriye kalan pay ise özkaynaklar olarak sınıflandırılır.

Standartta GUD gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülüklerin ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçüleceği belirtilmektedir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.34).

FDT; sunulurken kısa vade-uzun vade ayrımı yapılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.38). Varlıklar; İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi bekleniyorsa, esas olarak ticari amaçla elde tutuluyorsa, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya nakit veya nakit benzeri olması durumunda dönen varlık olarak sınıflandırılır. (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.41). Bu kapsama girmeyen diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.42).

Yükümlülükler ise; kısa vadeli yükümlülükler (ticari bir amaçla üstlenilmesi, normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olması veya ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması halinde) ve uzun vadeli yükümlülük (kısa vadeli yükümlülük olarak bu koşulardan herhangi birini sağlamaması durumunda) olarak sınıflandırılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.44).

K/Z Tablosu, işletmenin raporlama dönemine ait gelir ve giderlerini net sonucuyla gösteren ve işletmenin finansal performansı ile ilgili bilgi veren tablodur (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.46). K/Z Tablosunun unsurları gelirler ve giderlerdir.

Gelirler; ortakların, raporlama dönemi boyunca eklemiş olduğu değerler dışında, varlık girişi, varlık değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalışlar sonucu özkaynaklarda meydana gelen artışları kapsamaktadır. Giderler ise, ortakların raporlama dönemi boyunca işletmeden çektiği değerler dışındaki, varlık çıkışı, varlık değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artışlar şeklinde özkaynaklarda meydana gelen azalışlardır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.48-1.49).

ÖDT; "FDT'de yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 1.53. NAT "işletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 2.1).

2.1.2. BOBİ FRS Bölüm 1 ve MSUGT / VUK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü), TMS 1, KÜMİ FRS Bölümler 1-2-3-4 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Bölüm 1'de yer alan veriler; MSUGT'de dört başlık altında toplanmıştır Bunlar; Muhasebenin Temel Kavramları (MTK), Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar (MT) İlkeleri, MT'lerin Düzenlenmesi ve Sunulmasıdır. TMS / TFRS'de Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü) ayrı bir standart olarak değerlendirilmemiştir. Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin hükümler TMS 1'de yer almıştır. KÜMİ FRS'de ise "Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler", "Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu", "Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu", "Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu" olmak üzere dört bölüm halinde açıklanmıştır.

KÜMİ FRS'de birinci bölüm kavramlar ve genel ilkeler Prg.1.1-1.12'de yer almaktadır. Prg. 1.1' nde; "gerçeğe uygun finansal tablolar oluşturulurken işlemlerin tablolara alınma ve ölçümlerine yönelik esaslar düzenlenmiş, FDT ve K/Z tablosu unsurları açıklanmıştır." Bu unsurlara göre işlemlerin ilgili kaleme alınabilmesi için;

gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması veya faydanın işletmeden çıkışının muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir. İkinci bölümü finansal tabloların sunumu Prg. 2.1-2.28'da yer almaktadır. Prg. 2.1'de; asgari olarak hazırlanması gereken finansal tablolar belirtilmiş, bu tablolarda yer alması gereken bilgiler ve tabloların taşıması gereken özellikler ile ilkeler açıklanmıştır. Üçüncü bölümü FDT Prg. 3.1-3.10'da yer almaktadır. Verilen ekteki tabloya uygun olarak hazırlanması gereken FDT'de dönen - duran varlık, kısa vadeli - uzun vadeli yükümlülüklerin ayrımına yönelik özelikler belirtilmiştir. Buna göre; işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesinin beklenmesi ticari amaçla elde tutulması, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya nakit veya nakit benzeri olan varlıklar dönen varlık, bu özellikleri taşımayan diğer durumlarda duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır. Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenen, ticari amaçla üstlenen, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olan, ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olan yükümlükler kısa vadeli, diğer bütün yükümlülüklerini uzun vadeli olarak sınıflandırır. Özkaynak sınıfında temel olarak ödenmiş sermaye, yedekler, geçmiş yıllar kâr/zararı, dönem net kâr/zararı gibi kalemler bulunur (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 3.6-3.10). Dördüncü bölümü K/Z Tablosu Prg. 4.1-4.6'da yer almakta olup, ekte sunulmuştur. Prg. 4.1'de finansal performans ile ilgili bilgi vermek için hazırlanan, işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren K/Z Tablosu'nun hazırlanmasına ve sunulmasına yönelik esasları düzenlemektedir. BOBİ FRS'nin Bölüm 1'de yer alan açıklamalarla uyumludur.

MSUGT'de MTK'den "İşletmenin Sürekliliği" kavramı, "Süreklilik" olarak TMS / TFRS, BOBİ FRS ile KÜMİ FRS'de temel varsayım olarak ele alınmıştır. Buna karşın "ihtiyatlılık, tutarlılık, dönemsellik, maliyet esası, tam açıklama, özün önceliği" genel ilkeler şeklinde BOBİ FRS ile KÜMİ FRS'de yer almaktadır. MSUGT'de önemlilik, sosyal sorumluluk gibi kavramlar ilkeler şeklinde TMS / TFRS ve BOBİ FRS ile KÜMİ FRS'de olup, ihtiyaca uygunluk kapsamında tanımlanmıştır. TMS / TFRS'deki doğrulanabilirlik ilkesi ise MSUGT, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de bulunmamaktadır.

Hazırlanması gereken finansal tablolar açısından MSUGT'de temel olarak iki temel finansal tablo hazırlanması gerekirken TMS 1'de dört adet finansal tablo hazırlanması [Genel Amaçlı Finansal Tablolar: FDT, K/Z ve diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, NAT, ÖDT] gerekmektedir. KÜMİ FRS'de ise iki adet tablo (FDT ve K/Z Tablosu) hazırlanmaktadır. BOBİ FRS ise sunulması gereken tablolar açısından TMS 1'den diğer kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmaması yönüyle ayrılmaktadır.

KGK tarafından BOBİ FRS'in uygulanmasında yardımcı olacak şekilde hazırlanan modüllerden BOBİ FRS Modül 1'de MSUGT, BOBİ FRS ve TFRS hükümleri karşılaştırmasında; finansal raporlama ilkeleri ve tanımlar açısından BOBİ FRS ve TFRS uyumlu olarak belirtilmiştir.

K/Z Tablosu'nun düzenlenmesinde ise MSUGT fonksiyon ve çeşit esası olup, esaslar itibariyle TMS fonksiyon ve giderlerin niteliğine göre yaklaşımları, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de fonksiyon esası benimsenmektedir.

Ölçüm esasları açısından MSUGT'de tarihi maliyet esaslı bir ölçümleme benimsenirken, TMS / TFRS'de tarihi maliyet, cari değer, GUD, kullanım ve itfa değeri kavramlarına yer verilmiştir. BOBİ FRS, GUD dışında başka bir ölçüm hesabı belirlenmediği sürece ilk kayda almada maliyet bedeli esas alınacağı belirtilmiştir. KÜMİ FRS (Prg. 1.11)'nda varlık ve yükümlülükler ilk defa kayda alınırken maliyet bedeli esas alınarak ölçülmektedir.

2.2. NAKİT AKIŞ TABLOSU

BOBİ FRS ikinci bölüm, Nakit Akış Tablosudur.

2.2.1. BOBİ FRS Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu

BOBİ FRS Bölüm 2; Prg. 2.1 ila Prg. 2.26 arasında nakit ve nakit benzerleri kavramları, NAT sunumu [Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları (Doğrudan-Dolaylı Yöntemler-Yöntemler arası geçiş), Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları], yabancı para cinsinden işlemlere ilişkin nakit akışları, faiz ve kâr payı, gelir üzerinden alınan vergiler, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar yer almaktadır.

*"*NAT; işletmenin bir raporlama döneminde esas faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini sınıflandırarak sunan tablodur*"* şeklinde tanımlanmıştır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 2.1).

Esas faaliyetler, bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir. (BOBİ FRS, 2021: Prg. 2.8). Yatırım faaliyetleri, *"*uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır. Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarının ve yükümlülüklerinin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 2.14-2.15).

BOBİ FRS'de; esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur. Gayrisafi nakit girişleri ve gayrisafi nakit çıkışlarının ana gruplar halinde sınıflandırılarak ayrı olarak sunulduğu yöntem doğrudan yöntem, esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının gösterimine vergi öncesi kârdan (Dönem K/Z kalemi) başlandığı sonrasında nakit akışı yaratmayan kalemlerin, stoklarda ve esas faaliyetlere ilişkin alacak ve borçlarda dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin, yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı oluşturan kalemlerin etkilerine göre düzeltildiği yöntem ise dolaylı yöntem olarak açıklanmıştır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 2.13).

2.2.2. BOBİ FRS Bölüm 2 ve MSUGT / VUK, TMS 7, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS NAT'ın hangi yönteme göre hazırlanacağına yönelik bir yorum bulunmamasına karşılık TMS 7'de esas faaliyetlerden nakit akışlarının doğrudan yöntemi kullanarak hazırlanması hususunda teşvik edici bir yorum bulunmaktadır (Özdemir, 2020: 374).

MSUGT'de NAT formatları klasik format olarak belirlenmi olup, nakit akışları hangi faaliyetlerle ilişkili olduğuna bakılmaksızın, dönem içi nakit girişleri ve dönem içi nakit çıkışları şeklinde brüt yönteme göre düzenlenmektedir (Kargın ve Aktaş, 2011: 4).

MSUGT'ye göre NAT ek tablolar arasında yer almakta olup hazırlanması ihtiyaridir. BOBİ FRS Modül 2'de; MSUGT'ye göre daha ayrıntılı bir açıklama ve

sınıflandırma yapıldığı, MSUGT'de dönem içi nakit giriş ve çıkışı şeklinde yapılan sınıflamanın işletmenin nakit akışlarının hangi faaliyetlerden kaynaklandığının tespit edilebilmektedir. KÜMİ FRS'de NAT ilişkin bölüm bulunmamaktadır.

2.3. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

BOBİ FRS üçüncü bölüm, muhasebe politikaları, tahminler ve hatalardır.

2.3.1. BOBİ FRS Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

BOBİ FRS Bölüm 3; Prg. 3.1 ila Prg. 3.33 arasında muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında değişiklikler, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, hata, açıklamalar, geriye dönük uygulama ile düzeltme, ilave FDT sunulması, konuya ilişkin altı örnek yer almaktadır.

Muhasebe politikaları, "finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 3.2).

İşlem ve olayların, işletmenin finansal tablolarındaki verileri gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak şekilde gösterecek olması halinde geriye yönelik uygulanması koşuluyla politika değişikliğine gidebilirler (BOBİ FRS, 2021: Prg. 3.8). "Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 3.11).

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, "varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişikliktir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 3.17). Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler gerçekleştikleri dönemlerle uyumlaştırılmak üzere ileriye doğru uygulanır.

Bir değişikliğin, politika ya da tahmin değişikliği olup olmadığının anlaşılmasının zor olması halinde değişiklik tahmin değişikliği olarak kabul edilir. Değişiklik sadece yapıldığı dönemi etkiliyorsa değişikliğin yapıldığı dönemin

kâr/zararına, gelecek dönemleri de etkilemesi halinde hem değişikliğin yapıldığı yılın hem de gelecek dönemlerin kar/zararına dahil edilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 3.19-3.20).

Hata ise finansal tablo kalemlerinin kayda alınmasında, ölçümünde, sunumunda veya açıklanmasında ortaya çıkan matematiksel hatalar, muhasebe politikarlarının uygulanmasındaki hatalar, bilgilerin gözden kaçırılması ya da yanlış yorumlanmasını içerir ve önemli oldukları taktirde geriye dönük olarak düzeltilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 3.23-3.24,3.27).

2.3.2. BOBİ FRS Bölüm 3 ve MSUGT / VUK, TMS 8, KÜMİ FRS Bölüm 5 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Bölüm 3, politika değişikliği ve hataların geriye dönük tahmin değişikliğinin ise ileriye dönük uygulanması yönüyle KÜMİ FRS ve TMS ile arasında farklılık bulunmamaktadır. BOBİ FRS Modül 3'te bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar 32 örnekle zenginleştirilmiş ve TMS ile uyumlu olduğu belirtilmiştir.

VUK'a göre yanlışlıklar yine muhasebe kaidelerine uygun olarak düzeltilmelidir. MSUGT'ye göre muhasebe politikalarında cari veya gelecek dönemde değişiklik yapılması halinde etkileri tablolarda gösterilmelidir. Hatalar ve tahminlere ilişkin ise herhangi bir tanım bulunmadığı gibi değişikliklerine yönelik herhangi bir uygulama belirtilmemiştir (VUK, Md. 217).

KÜMİ FRS'de beşinci bölümü 5.1-5.28 paragraflarında düzenlenmiştir. Adı, BOBİ FRS 2021 sürümünde yapılan değişiklikle bölüm adı, altı örnek sayısı itibariyle aynıdır.

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında, işletmeler tarafından uygulanan politikalardaki değişiklikler zorunluysa özel olarak geçiş hükümlerine göre, geçiş hükümleri yoksa değişikliğini geriye dönük olarak uygulayacağı belirtilmiştir (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 5.7). Finansal tablolardaki, bazı kalemlerin değerlerinin belirlenmesinde tahminler kullanılmaktadır. Bu tahminlerin değişikliklerinde bu değişiklikler önceki dönemleri ilgilendirmez ve dönemin kâr veya zararına dâhil edilerek ileriye yönelik düzeltilir. Geçmiş dönem finansal

tablolarında meydana gelen hatalar ise geriye dönük olarak düzeltilir (KÜMİ FRS, (2022 Sürümü: Prg. 5.16-5.20).

2.4. RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

BOBİ FRS dördüncü bölüm, raporlama döneminden sonraki olaylardır.

2.4.1. BOBİ FRS Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

BOBİ FRS Bölüm 4; Prg. 4.1 ila Prg. 4.10 arasında raporlama döneminden sonraki olayların tanımı, düzeltme gerektiren olaylar, sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, kâr payı, işletmenin sürekliliği yer almaktadır.

Raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylar raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut ise düzeltme gerektirir mevcut değilse düzeltme gerektirmez (BOBİ FRS, 2021: Prg. 4.3-4.6).

Finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylanmasından önce kâr payı dağıtılacağı ilan edilmesi halinde raporlama dönemi sonrasında mevcudiyet bulunmadığından kâr paylarına ait herhangi bir yükümlülük kaydı yapılmaz (BOBİ FRS, 2021: Prg. 4.9).

2.4.2. BOBİ FRS Bölüm 4 ve MSUGT / VUK, TMS 10, KÜMİ FRS Bölüm 6 ile Karşılaştırılması

MSUGT'ye göre bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlarla ilgili olarak bilanço dipnotlarında bilgi sunulmalıdır.

BOBİ FRS 4. Bölümü, TMS 10 ve KÜMİ FRS'nin 6. Bölümü (Bölüm adı BOBİ FRS ile aynı) ile uyumludur. BOBİ FRS Modül 4'te bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar 23 örnekle zenginleştirilmiştir.

Konu, KÜMİ FRS'de altıncı bölümde 6.1-6.12. paragraflarında düzenlenmiştir. Raporlama döneminden sonraki olaylar tanımlanmakta ve bu olaylara ilişkin muhasebe ilkeleri açıklanmaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018:

19). Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumların etkilerinin raporlama dönemi sonrasında "Yönetim Kurulu Organı" onayından önce netleşmesi ve etkilerinin finansal tablolardaki sunulan verileri önemli ölçüde etkilemesi durumunda dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar bu etkiyi yansıtacak şekilde düzeltilir. Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar ise önemli olmaları halinde sadece dipnotlarda belirtilir (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 6.6). Tutarların etkilenmemesi durumunda ise sadece dipnotlarda gerekli değişiklikler yapılır.

2.5. HASILAT

BOBİ FRS beşinci bölüm, hasılattır.

2.5.1. BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat

BOBİ FRS Bölüm 5; Prg. 5.1 ila Prg. 5.41 arasında kapsam, hasılatın kayda alınması, ölçümü, mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin ya da bir inşa sözleşmesinin maliyeti, tamamlanma yüzde yöntemi, faiz, isim hakları ve kâr payları yer almaktadır.

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkan gelirdir. (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.2). Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşmaya göre, satış iskontoları düştükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel üzerinden ölçülür. Hasılat bedeli, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilecek ise vade farkı ayrıştırılmadan doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilecek ise vade farkı ayrıştırılarak peşin bedel üzerinden ölçülür (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.8-5.9). Ölçüm etkin faiz yöntemine göre yapılır. Ortaya çıkan vade farkı, faiz geliri olarak kayıtlara alınır.

Takas benzer niteliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerin arasında ise hasılat oluşmaz (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.12). Mal satışına ilişkin hasılat, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getiriler alıcıya devredildiğinde, satılan mallar üzerinde kontrol sürdürülmediğinde, hasılat tutarı güvenilir biçimde ölçülebildiğinde, işleme ait ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olduğunda, işleme ait

katlanılan veya gerçekleşecek maliyetler güvenilir biçimde ölçülebildiğinde kayda alınır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.14).

Hizmet sunumuna ait bir işlemde hasılat tutarı, sonucu güvenilir şekilde tahmin edilebiliyorsa işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi gözönünde bulundurularak kayda alınır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.18). İşlemin sonucu güvenilir şekilde tahmin edilemiyorsa geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat kayda alınır. Dolayısıyla hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.21).

İnşa sözleşmelerinde ise sözleşme sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa sözleşmeye ait hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Yansıtılan hasılat ve maliyetlerin tespit edilmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.23).

Faiz, "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" bölümünde bulunan etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Kâr paylarında ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı oluştuğu anda kayda alınır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 5.41/a; c).

2.5.2. BOBİ FRS Bölüm 5 ve MSUGT / VUK, TFRS 15, KÜMİ FRS Bölüm 7 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS'de hâsılat bedelinin bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal ve hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür (BOBİ FRS, 2021, Prg. 5.9). TFRS 15'e göre hâsılat tutarından tüm vade farkları süreye bakılmaksızın ayrıştırılmaktadır.

KÜMİ FRS'de yedinci bölüm 7.1-7.42. paragraflarda düzenlenmiştir. Bölüm adı BOBİ FRS ile aynı olup, Prg. 7.5'te "işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanan hâsılat, satış iskontoları düşüldükten sonra vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür." MSUGT ve KÜMİ FRS Bölüm 7'ye göre ise mikro işletmelerde hâsılatın ölçülmesinde vade farkları ayrıştırılmamaktadır. Ancak küçük işletmelerde

hasılat bedelinin 1 yıldan uzun sürede tahsil edilmesi öngörülüyor ise vade farklı ayrıştırılmaktadır. BOBİ FRS Modül 5'te bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar 52 örnekle zenginleştirilmiştir.

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hâsılat standardında BOBİ ve KÜMİ FRS'den farklı olarak sözleşmenin tamamlanması üzerine kurulmuş, tıpkı mal satışlarında olduğu gibi edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ölçülmektedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 422).

MSUGT'de ise tamamlanmış taahhüt yöntemine göre inşaat bitiminde muhasebeleştirilmektedir. Hizmet ise ifa edildiğinde ve gelir mahiyet ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre, hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi benzerdir. Sonuç güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hâsılat kayda alınır ve herhangi bir kâr ortaya çıkmaz (Gücenme Gençoğlu, 2020a: 191). KÜMİ FRS'ne göre hizmet sunumları ile inşa faaliyetlerinde elde edilen tutarın hâsılat olarak kaydedilmesi için dönem sonundaki tamamlanma yüzdeleri dikkate alınır (Usul ve Ömürbek, 2020: 62).

2.6. STOKLAR

BOBİ FRS altıncı bölüm, stoklardır.

2.6.1. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar

BOBİ FRS Bölüm; 6 Prg. 6.1 ila Prg. 6.27 arasında kapsam, ölçüm, stokların maliyetinin belirlenmesi (satın alma, dönüştürme ve diğer maliyetler, stok maliyetine dahil edilmeyen giderler, ortak ürünler ve yan ürünler, hizmet işletmelerinin stok maliyeti, canlı varlıklarda hasadı yapılan tarımsal ürünlerin maliyeti, maliyet ölçüm teknikleri), maliyet hesaplama yöntemleri, değer düşüklüğü, gider olarak kayda alma yer almaktadır.

BOBİ FRS (Prg. 6.2)'ye göre, olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde bulundurulan, üretilmekte olan varlıklar ya da üretim sürecinde

veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzemeler stok olarak nitelendirilmektedir.

Stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür. Net Gerçekleşebilir Değer (NGD); "olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 6.4).

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerinden oluşmaktadır. Stokların satın alma maliyetleri ise satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içermektedir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 6.6-6.7).

Dönüştürme maliyetleri, üretim sürecinde üretimle doğrudan ilişkili direkt işçilik giderleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılmasıyla oluşan tutarları içerir. Diğer maliyetler, stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkili olması kaydıyla maliyete dâhil edilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 6.11-6.14).

Normalin üstünde gerçekleştiği taktirde fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri satış maliyetine dahil edilmez. Bununla birlikte depolama giderleri bir sonraki üretim aşaması için zorunlu değilse ve genel yönetim giderleri stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde etkili değilse bu maliyetler satış maliyetine eklenmez (BOBİ FRS, 2021: Prg. 6.15).

Üretim sürecinde birden fazla ürün üretiliyor ise hammadde ve dönüştürme maliyetleri güvenilir olarak belirlenemiyorsa maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 6.16).

Mamul maliyetleri, gerçekleşmiş tutarlar esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Sonuçların fiili maliyetlere yakın olması halinde standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi yöntemler de kullanılabilir. Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (First in First out-FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanılabilir (BOBİ FRS, 2021: Prg.19- 6.20).

Stoklar değer düşüklüğüne uğrarsa, defter değerleri NGD'ye indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararı olarak K/Z Tablosunda "Satışların Maliyeti" kaleminde kayda alınır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 6.22).

Stokların satışı gerçekleştirilmesiyle birlikte, defter değeri, ilgili hâsılatın finansal tablolara alındığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde K/Z Tablosuna yansıtılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 6.26).

2.6.2. BOBİ FRS Bölüm 6 ve MSUGT / VUK, TMS 2, KÜMİ FRS Bölüm 8 ile Karşılaştırılması

VUK (Md. 274)'a göre; stoklar "maliyet bedeli" ile değerlenir. %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda "emsal bedeli" üzerinden ölçebilir.

KÜMİ FRS (Bölüm adı BOBİ FRS ile aynı) ile uyumludur. BOBİ FRS Modül 6'da bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar 32 örnekle zenginleştirilmiştir.

Stoklar satın alındığında vade farkı ayrıştırılmasına yönelik farklılıklar bulunmaktadır. VUK'a göre vade farkı ayrıştırılmamaktadır. KÜMİ FRS'nin sekizinci bölümünde mikro işletmelerde vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Ancak küçük işletmelerde bedeli bir yıldan uzun sürede ödenecek stoklar için vade farkı ayrıştırılması yapılarak peşin tutar üzerinden ölçme yapılmaktadır. BOBİ FRS'de stok fiyatının belirlenmesinde alış koşulu önem arz etmektedir. Vadeli alışlarda vadenin bir yıldan az veya çok olması vade farkı ayrıştırması yapılması açısından önemlidir. Bir yıldan uzun vadeli ise vade farkı ayrıştırılmakta ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. TMS 2 Stoklar standardında "bir yıl" ayrımı bulunmamakta; vadeli alış fiyatında finansman maliyetinin etkin bir şekilde yer alıp almadığı önemli olmaktadır. Bu durumun belirlenmesi işletme insiyatifine bırakılmıştır. İşletme tarafından etkin bir finansman maliyetinin olduğuna kanaat getirilirse süreye bakılmaksızın etkin faiz yöntemi kullanılarak vade farkı ayrıştırılması yapılacaktır (Selvi ve Ercan, 2018: 49). BOBİ FRS'de finansal araçlar ve öz kaynaklar bölümünün Prg. 9.14-9.19 uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (Güler, 2018:136).

KÜMİ FRS'nin sekizinci bölümü Prg. 8.1-8.21'de düzenlenmiştir. KÜMİ FRS'de maliyet bedeli ile ölçülürken, BOBİ FRS ve TMS 2 Stoklar standardında maliyet bedeli ile NGD'den düşük olanı üzerinden ölçülür.

"Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak, üretilmek, üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılmak üzere elde tutulan varlıklar" stok olarak nitelendirilmektedir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 8.2). Stoklar; vade farkı ayrıştırılmaksızın, maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Her raporlama dönemi sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilerek tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. KÜMİ FRS değer düşüklüğü için yer alan %10 sınırı BOBİ FRS' de bulunmamaktadır.

Stok maliyetleri belirlenirken sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerinin unsuru olarak belirlenmesinde TMS 2 normal maliyet, VUK tam maliyet, BOBİ FRS Bölüm 6 ve KÜMİ FRS Bölüm 8'de ise dönüştürme maliyetlerinin ölçümünde tam maliyetin yanında tercih edilmesi durumunda normal maliyet yöntemlerinden de faydalanılabileceğini belirtmiştir.

TMS 2'ye göre normal maliyet yönteminde düşük kapasite, atıl kapasite sebebiyle dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri gider olarak sonuç hesaplarına aktarılırken satışı gerçekleştirilmemiş ise dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinden dolayı stokların maliyeti etkilenmeyecektir. Dağıtılmayan sabit genel üretim maliyetleri, K/Z tablosunda gider olarak gösterilecektir.

BOBİ TFRS ve KÜMİ FRS'de ise; düşük kapasite ya da âtıl kapasite sebebiyle dağıtılamayan genel üretim giderlerini, gerçekleştiği dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilecektir (Gökçen ve Öztürk, 2017: 107).

2.7. TARIMSAL FAALİYETLER

BOBİ FRS yedinci bölüm, tarımsal faaliyetlerdir.

2.7.1. BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

BOBİ FRS Bölüm; 7 Prg. 7.1 ila Prg. 7.14 arasında tanımlar, canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi (GUD ve maliyet yöntemi), tarımsal ürünlerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi, GUD belirlenmesi yer almaktadır.

Tarımsal faaliyet (Prg. 7.2), "Canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkidir. Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir."

Canlı varlıklar, GUD ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. GUD yöntemi tercih edilir ise canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş GUD üzerinden, maliyet yöntemi tercih edilirse MDV bölümündeki gibi amortismana tabi tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür. Tarımsal Ürünler ise hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş GUD üzerinden ölçülür (BOBİ FRS, 2021: Prg. 7.5; 7.7; 7.9-7.10).

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut hali için geçerli ve bulunduğu konumda faal bir piyasası bulunuyorsa bu piyasada açıklanmış olan fiyat GUD olarak kabul edilebilir. Farklı faal piyasalara erişim mümkün ise, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat baz alınabilmektedir. Faal bir piyasası bulunmuyorsa "en yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı, farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları, ya da sektör ölçütleri baz alınabilir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 7.12).

2.7.2. BOBİ FRS Bölüm 7 ve MSUGT / VUK, TMS 41, KÜMİ FRS Bölüm 9 ile Karşılaştırılması

KÜMİ FRS (Bölüm adı BOBİ FRS ile aynı) ile uyumludur. BOBİ FRS Modül 7'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar sekiz örnek bulunmaktadır.

KÜMİ FRS dokuzuncu bölümü Prg. 9.1-9.10'nda düzenlenmiştir. Canlı varlıklar, ilk defa kayda alınırken maliyet ya da GUD yöntemi kullanılarak, Tarımsal ürünler ise hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş GUD üzerinden ölçülür (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 9.5-9,9)

Canlı varlıkların ölçümü KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de muhasebe politikası tercihi yapılabilecek şekilde GUD ya da maliyet değeri üzerinden ölçülebilme hakkı tanımasına karşılık, TMS 41'e göre canlı varlıklar (GUD aşırı maliyet ve çabaya katlanılmaksızın ölçülebilme halleri dışında) GUD ile ölçülmektedir. MSUGT'ye göre ise maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Hayvanların maliyet bedelleri tespit edilemiyor ise emsal bedel kullanılabilmektedir.

Tarımsal ürünler KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS 41'e göre satış maliyetleri düşülmüş GUD üzerinden ölçülür. VUK'a göre ise maliyet bedeli ile ölçülmektedir. MSUGT'de tarımsal faaliyetlerin farklı bir grupta sınıflandırılmasına yönelik herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

2.8. MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

BOBİ FRS sekizinci bölüm, maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesidir.

2.8.1. BOBİ FRS Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

BOBİ FRS Bölüm 8; Prg. 8.1 ila Prg. 8.11 arasında tanımlar ve kapsam, arama ve değerlendirme varlıklarının kaydedilmesi, ölçümü, değer düşüklüğü, sunum yer almaktadır.

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce yapılan çalışmalar ile cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari olarak uygulanabilirliği kanıtlandıktan sonra yapılan harcamalar bu standart kapsamına girmemektedir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 8.1; 8.1Ç).

Bu harcamalara örnek olarak; (BOBİ FRS, 2021: Prg. 8.3).

> *Arama haklarının elde edilmesi, topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofiziksel çalışmalar, arama sondajı, kazı, örnekleme, bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik olarak mümkün olup olmadığının ve ekonomikliğinin değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetler verilebilir.*

İlk defa kayda alınırken maliyet bedeli ile ölçülen arama ve değerlendirme varlıkları niteliğine göre MDV veya maddi olmayan duran varlık (MODV) olarak

sınıflandırılır ve bu sınıflandırma tutarlı olarak uygulanır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 8.7; 8.10).

2.8.2. BOBİ FRS Bölüm 8 ve MSUGT / VUK, TFRS 6, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 8'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalarla beş örnek bulunmaktadır. Karşılaştırmada BOBİ FRS, MSUGT ve TMS / TFRS'de *"aktifleştirilebilir"* olduğu görülmektedir.

KÜMİ FRS'nde maden kaynakları ile ilgili bölüm bulunmamaktadır. TFRS 6'da GUD yöntemi de kullanılabilmektedir. İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına "maliyet modeli" ya da "yeniden değerleme modeli" uygulanır.

BOBİ FRS Bölüm 8'e göre maden kaynaklarının araştırma ve değerlendirilmesi sonucunda gerçekleşen tutarlara ilişkin ayrıntılı bilgi ve açıklama istemesi MSUGT ile farklılaşan yönünü oluşturmaktadır. Bölüm 8'e göre maden kaynaklarının aranması ve değerlenmesinden kaynaklanan; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ile esas faaliyetlerden ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının yer aldığı açıklamaların yapılması gerektiği belirtilmiştir (Akarçay ve Öğüz, 2019: 79).

2.9. FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

BOBİ FRS dokuzuncu bölüm, finansal araçlar ve özkaynaklardır.

2.9.1. BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

BOBİ FRS Bölüm 9; Prg. 9.1 ila Prg. 9.73 arasında tanımlar, finansal varlık ve yükümlülüklere ilişkin muhasebe ilkeleri (alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, itfa edilmiş değer ve etkin faiz yöntemi, özkaynak araçlarına yatırımlar, diğer finansal araçlar), değer düşüklüğü, finansal varlıkların ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması, korunma muhasebesi, kayda alınmış bir finansal

aracın sabit / değişken faiz oranı riskine veya elde tutulan emtianın fiyat riskine karşı korunması, özkaynaklar, payların ilk ihracı, dönüştürülebilir yükümlülük veya benzeri birleşik finansal araçlar, işletmenin kendi paylarını geri satın alması, ortaklara yapılan dağıtımlar yer almaktadır.

Finansal araçlar, *"*bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir*"* (BOBİ FRS, 2021: Prg. 9.3). Finansal araçlar için dört sınıflandırma kategorisi bulunmaktadır.

Alacak ve Borçlar: İşletmenin ticari ve ticari olmayan işlemleri sonucu ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacakları ve borçları vadelerine göre itibari değer ve itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür. Vadesi bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar ile ödeme çağrısı yapılan sermaye alacaklar, itibari değer üzerinden, tahsili ya da ödenme süresi bir yıldan uzun olan alacaklar (ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları hariç) ve borçlar ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. İtfa edilmiş değeri ile ölçülen ticari alacak ve borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı K/Z Tablosu'nda "Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler" veya "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kalemlerinde; diğer alacak ve borçlara ait etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise "Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler" veya "Faiz vb. Giderler" kalemlerinde gösterilir. İşletme tahsil edilmesinin şüpheli hale geldiğini düşündüğü bir alacağını makul bir gerekçe sunarak dönem sonunda tahmin eder ve bu alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplar (BOBİ FRS, 2021: Prg. 9.7-9.8; 9.10).

Borçlanma Araçları: Ticari ve diğer alacaklar/borçlar dışında kalan ve belli ölçütlerin tamamını sağlayan borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. Bu sınıfta yer alan finansal varlık ve yükümlülükler ilk defa kayda alınırken, işlem maliyetleri de dikkate alınmış olarak işlem fiyatları üzerinden ölçülür. "İşlem maliyetleri bir finansal varlığın veya yükümlülüğün edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 9.11-9.12).

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar: Bu sınıfa giren yatırımların kayda alınmasında kullanılacak yöntemler borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görüp görmemesine göre farklışmaktadır. Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer

piyasalarda işlem görenler ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülür ve işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyenler ise ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde ise borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler GUD (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır, bu kapsam dışında kalanlar ise maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür (BOBİ FRS, 2021: Prg. 9.20-9.21).

Diğer Finansal Araçlar: Alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) olarak değerlendirilir.

Söz konusu bu üç sınıfın dışında kalan diğer finansal araçlar hem ilk muhasebeleştirme aşamasında hem de sonraki dönemlerde GUD üzerinden ölçülür ve ölçüm farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır. İlk defa kayda alınırken oluşan işlem maliyetleri doğrudan kâr veya zarara yansıtılarak giderleştirilir. Ancak diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler ise işlem maliyetleri işlem fiyatına dahil edilecek şekilde maliyet bedeliyle ölçülür. Sonraki ölçümlerde ise varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedelinden indirilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 9.22; 9.25-9.26).

2.9.2. BOBİ FRS Bölüm 9 ve MSUGT / VUK, TMS 32 / TFRS 9, KÜMİ FRS Bölüm 10 ile Karşılaştırılması

KÜMİ FRS onuncu bölüm Prg. 10.1-10.56 arasında düzenlenmiştir. Bölüm adı BOBİ FRS ile aynıdır. KÜMİ FRS'nde bir örnek bulunmasına karşın, BOBİ FRS Modül 9'da bölüme ilişkin oldukça ayrıntılı açıklamalı 59 örnekle zenginleştirilmiştir.

KÜMİ FRS ile BOBİ FRS bu bölüm itibariyle genel olarak birbirleriyle uyumludur. Ancak alacak ve borçlar BOBİ FRS'den farklı olarak mikro işletmelerde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen tutar (iskonto edilmemiş tutar) üzerinden ölçülürken küçük işletmelerde bu işlemler bir yıldan uzun süreli vade içeriyorsa iskonto edilmiş tutarları üzerinden ölçülür. BOBİ FRS'de ticari alacak ve borçlardan sadece vadesi bir yılı aşanlar itfa edilmiş maliyet ile ölçülmektedir. TFRS 9'da ise vade ayrımı yapılmamaktadır. Borçlanma araçları; taslağa göre GUD ile ölçülürken, BOBİ FRS'de itfa edilmiş değer üzerinden ölçülür (Karabulut, 2019: 274).

Karşılaştırmaya sınıflandırma açısından bakıldığında; TFRS 9'da KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'dan farklı olarak varlığın çeşidine göre değil değerleme ölçüsüne göre bir ayrım yapılmıştır. Bu ayrım finansal varlıklar işletmenin kullandığı iş modeli ve finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özelliklerine bağlıdır.(Arısoy ve Tuğay, 2019a: 566).

KÜMİ FRS (Prg. 10.28)'nda özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken GUD (işlem fiyatı) üzerinden ölçülür. Diğer finansal araçların finansal tablolara alınmasında "BOBİ FRS (Prg. 9.22-9.26)'de yer alan ilgili hükümler dikkate alınır" ifadesi yer almaktadır. VUK'a göre itibari değer ile değerlenir.

TFRS 9 uyarınca özkaynağa dayalı finansal varlıklar ilk muhasebeleştirmede GUD üzerinden ölçülür. Söz konusu finansal varlıkların izleyen dönemlerde GUD'de meydana gelen değişiklikler kar veya zarar olarak raporlanır. BOBİ FRS'de; özkaynak araçlarındaki yatırımların, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görüp görmediklerine bağlı olarak ölçümleri farklılaşmaktadır. (Öztürk, 2017: 600).

Ticari alacaklarla ilgili değer düşüklükleri BOBİ FRS'de "beklenen kredi zararı" yaklaşımı yerine "gerçekleşen kredi zararı" yaklaşımına göre ölçülmektedir (Tunçez, 2018: 1023).

MSUGT / VUK'a göre ise dava ve icra safhasındaki alacaklar için karşılık ayrılır. Türev araçlar; TMS / TFRS ve BOBİ FRS, KÜMİ FRS'de GUD ile ölçülürken, VUK'ta türev finansal araçlara ilişkin hüküm bulunmamaktadır.

2.10. İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

BOBİ FRS onuncu bölüm, iştiraklerdeki yatırımlardır.

2.10.1. BOBİ FRS Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS Bölüm 10; Prg. 10.1 ila Prg. 10.21 arasında iştirak tanımı, iştiraklerin ölçümü (ilk kayda almada ölçüm, bağlı ortaklık yatırımın iştirak yatırımı haline gelmesi, müşterek girişimin iştirak yatırımı haline gelmesi, sonraki ölçüm, maliyet ve özkaynak yöntemleri yer almaktadır.

İştirak;

> *Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir. Bir işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını, doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 10.2; 10.4).*
> *İştirakler, ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden ölçülür. İştirakler, münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür. İştiraklerdeki yatırımlar konsolide finansal tablolarda ise özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür. Maliyet yönteminin tercih edildiği durumlarda iştirakler, varsa "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" bölümüne göre hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedelleri üzerinden ölçülür. İşletme raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını test ederek uğradığına dair güçlü kanıtlar varsa defter değeri ve geri kazanılabilir değerini karşılaştırarak değer düşüklüğü varsa Diğer Faaliyetlerden Giderler" altında "Diğer Giderler" kaleminde gösterir." "İştiraklerden elde edilen kâr payı veya diğer dağıtımlar K/Z Tablosu'nda "Bağlı ortaklıklardan, iştiraklerden ve müşterek girişimlerden kâr payları" kaleminde gösterilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 10.7; 10.9-10.13).*
> *Özkaynak yönteminin kullanıldığı durumlarda iştirak yatırımının defter değeri, iştirakin; Dönem net kârından (zararından) ve cari dönemde özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından, işletmeye düşen pay kadar artırılır veya azaltılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 10.19).*

2.10.2. BOBİ FRS Bölüm 10 ve MSUGT / VUK, TMS 28, TMS 24, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

MSUGT'ye göre kısa vadeli geçici finansal yatırım amaçlı satın alınan pay senetleri "110 Hisse Senetleri" hesabında izlenmektedir. Uzun vadeli amaçlarla %10 ile %50 arasında bir oranda yönetime katılma hakkına sahipse "242 İştirakler"

hesabında izlenir. %10 altı “240 Bağlı Menkul Kıymetler”, %50’in üzeri “245 Bağlı Ortaklıklar” hesaplarında kayda alınır.

Şerefiye iştirakin edinimi sırasında net tanımlanabilir varlıklardaki payın mukayyet değerini aşan kısımdır. Şerefiye VUK’ta peştamallık olarak geçmektedir. 01.01.2023 tarihinden itibaren doğrudan peştamallık yazılacak tutar 4.400 TL olarak belirlenmiştir (vukteblig544ek.pdf).

VUK (Md. 326)’ta peştemallıkların beş yıl süre ile mukayyet değerleri üzerinden itfa edileceği hükme bağlanmıştır.

İştirakler, TMS 28’de başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilirken, VUK uyarınca pay senetleri alış bedeliyle; ortaklık payları mukayyet değerleriyle değerlenmektedir. Diğer ortaklık payları mukayyet değerinden kayda alınacağından Standart uyarınca yapılan kayıt vergisel açıdan da kabul edilebilir olmaktadır (Gücenme Gençoğlu’ye göre aktaran Özalmış,2018: 26).

TMS 24’te ilişkili taraflar ele alınmıştır. TMS 28’e göre sonraki ölçümde özkaynak yöntemi kullanılırken, BOBİ FRS’de münferit finansal tablolarda özkaynak ve maliyet yöntemi kullanılmaktadır. VUK’a göre elden çıkarılana kadar alış bedeli ile izlenir. BOBİ FRS’de özkaynak yönteminde şerefiye tutarı ayrı olarak kayda alınmaz ve defter değeri içerisinde yer alırken TMS’de böyle bir muafiyet bulunmamaktadır. BOBİ FRS Modül 10’da bölüme ilişkin oldukça ayrıntılı açıklamalar 48 örnekle zenginleştirilmiştir.

İştiraklerdeki yatırımlara ilişkin KÜMİ FRS’de ayrı bir bölüm bulunmamakta olup “Finansal Araçlar” bölümünde özkaynak araçlarındaki yatırımlar kapsamı içerisinde açıklanmıştır.

2.11. MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR

BOBİ FRS onbirinci bölüm, müşterek girişimlerdeki yatırımlardır.

2.11.1. BOBİ FRS Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS Bölüm 11; Prg. 11.1 ila Prg. 11.17 arasında müşterek girişim tanımı ve türleri, müştereken kontrol edilen faaliyetler, varlıklar ve işletmeler (ölçüm, yatırım haline gelmesi) yer almaktadır.

Müşterek girişim, "iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir." Müşterek kontrol; "bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 11.2-11.3). Müşterek girişimler BOBİ FRS'ye göre üç farklı türde sınıflandırılmıştır.

Müştereken kontrol edilen faaliyetler; ortaklık, başka bir hukiki ya da mali yapı oluşturulmadan her girişimcinin kendi varlık ve kaynaklarını kullanarak faaliyeti kendi faaliyeti şeklinde yürütür ve faaliyete ilişkin olarak kendi adlarına katlandıkları yükümlülüklere ilişkin bağımsız olarak finansman sağlarlar (BOBİ FRS, 2021: Prg. 11.5).

"Bir işletme müşterek girişimcisi olduğu müştereken kontrol edilen faaliyetle varlıkların satışı veya varlıkların verilmesi gibi bir işlem yaptığında, kazanç ve kayıpları sadece diğer tarafların müştereken kontrol edilen faaliyetteki payları ölçüsünde kayda alır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 11.8).

Müştereken kontrol edilen varlıklar; girişimciler müşterek girişime verilmiş veya müşterek girişimin amaçları için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan varlık ya da varlıklar üzerinde, müşterek kontrole sahiptirler. Müşterek girişimciler söz konusu varlıkların çoğunlukla ortak mülkiyetine de sahiptirler ve ayrı bir finansal yapı oluşturulmamıştır. Girişimciler payları oranında hasılat elde eder ve giderlere katlanırlar (BOBİ FRS, 2021: Prg. 11.10).

Müştereken kontrol edilen işletmeler; "her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir." (BOBİ FRS, 2021: Prg. 11.15). Müştereken kontrol edilen işletmeler; ilk kayda alma sırasında, maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedelini transfer edilen bedel ile yatırımla ilgili doğrudan katlanılan tutarların toplamı oluşturur. Münferit finansal tablolarda müştereken kontrol edilen işletmedeki yatırımların sonradan ölçümü

maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemine göre, konsolide finansal tablolarda ise özkaynak yöntemine göre ölçülür.

2.11.2. BOBİ FRS Bölüm 11 ve MSUGT / VUK, TMS 28, TFRS 11, TFRS 12, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

MSUGT / VUK düzenlemelerinde ise iş ortaklığı olarak geçmekte ve alış bedeli ile muhasebeleştirilmektedir.

Müşterek girişimler; BOBİ FRS'de yapılan oluşum biçimlerine göre sınıflandırma TMS/TFRS setinde müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırılmıştır. TMS 28'de BOBİ FRS'den farklı olarak ilk kayda almadan GUD de kullanılabilmektedir. BOBİ FRS Modül 11'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ile 13 örneğe yer verilmiştir.

TFRS 11'de müşterek kontrol edilen anlaşmalar, TFRS 12'de ise diğer işletmelerdeki paylar ele alınmıştır. Müşterek girişimlerdeki yatırımlara ilişkin KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü'nde) ayrı bir bölüm bulunmamaktadır.

2.12. MADDİ DURAN VARLIKLAR

BOBİ FRS onikinci bölüm, MDV'dir.

2.12.1. BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar

BOBİ FRS Bölüm 12; Prg. 12.1 ila Prg. 12.36 arasında kapsam ve ilk kayıt, sonraki ölçüm, amortisman, değer düşüklüğü ve finansal tablo dışı bırakma yer almaktadır.

MDV, "mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir." (BOBİ FRS, 2021: Prg. 12.2). MDV, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür (BOBİ FRS, 2021: Prg. 12.6). Bir yıl ya da daha kısa süreli bir ödeme karşılığında satın alınan MDV vade farkı ayrıştırılmadan ödenen ya da ödenmesi beklenen değer üzerinden

muhasebeleştirilirken, vadesi bir yıldan uzun olan ödeme karşılığında alınan MDV'lerde etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı ayrıştırılır ve vade farkı tutarı faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren MDV borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyetine dâhil edilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 12.9-12.10).

"MDV; sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden değerlenir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 12.15). İlk kayda almadan sonra bir MDV yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki GUD'dir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlenmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendiği tarihteki GUD'den, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır.

Her bir raporlama dönemi sonunda MDV kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığı ölçülür (BOBİ FRS, 2021: Prg. 12.33).

2.12.2. BOBİ FRS Bölüm 12 ve MSUGT / VUK, TMS 16, KÜMİ FRS Bölüm 11 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 12'de bölüme ilişkin oldukça ayrıntılı açıklamalar 38 örnekle zenginleştirilmiştir. KÜMİ FRS onbirinci bölümü Prg. 11.1-11.38 arasında düzenlenmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS'de MDV'ler ilk kayda alınırken maliyet bedeliyle ölçülmektedir. KÜMİ FRS'de mikro işletmelerde MDV'lerin maliyeti, vade farkı ayrıltırılmadan ödenen veya ödenmesi gereken tutar üzerinden ölçülürken, küçük işletmelerde bir ıldan uzun sürede ödenmesi gerekiyor ise vade farkı ayrıştırılır. BOBİ FRS'de bir yıldan uzun vadeli ödeme karşılığında satın alınan MDV'ler vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden TMS'de ise tüm vade farkları vade süresine bakılmaksızın ayrıştırılmakta ve kalan tutar finansal tablolara kaydedilmektedir. VUK'a göre vade farkları maliyete eklenmektedir. VUK'ta kayıtlı değer üzerinden amortisman ayrılır. Kalıntı değer hesaplanmaz. VUK amortisman süreleri işletmelere bırakılmamıştır. Satış amaçlı duran varlıklar için MDV'lardan çıkarma gibi bir ayrıştırma

yapılmadığından amortisman ayrılmaya devam edilmektedir KÜMİ FRS'de, BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre MDV'lara kıst amortisman esası uygulanır. Ayrılmayan amortisman ilave sene olarak eklenir. VUK'ta kıst amortisman sadece binek araçlara uygulanır.

TMS 16, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de arsa ve binalar ayrı olarak raporlanırken VUK'ta arsa ve binalar birlikte raporlanır.

BOBİ FRS'de kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere elde tutulan gayrimenkuller "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (YAG)" olarak ayrı bir bölümde değerlendirilirken, KÜMİ FRS hükümleri uyarınca MDV olarak değerlendirilir. MDV; KÜMİ FRS (P. 11.15), BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre sonraki ölçümlerinde maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi kullanılarak ölçülürken, VUK'ta sadece maliyet yöntemi uygulanır.

Yeniden değerlemeye tâbi tutulan MDV'nin yeniden değerleme tarihindeki GUD; BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yetkili ve uzman kişilerce TMS 16'yı uygulayanlarsa TFRS 13'e göre tespit eder (Tunçez, 2020: 106).

VUK'ta MDV'lerin değer düşüklüğüne dair bir düzenleme yoktur. Ancak VUK (Md. 317) uyarınca mükelleflerin müracaatı üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanarak itfa edilmesi mümkündür.

BOBİ FRS, TMS ve KÜMİ FRS'ye göre MDV elden çıkarıldığında ya da gelecekte bir fayda beklenmediğinde finansal tablo dışı bırakılırken, VUK'ta bilanço dışı bırakmanın tek koşulu satışın gerçekleşmesidir. MDV ilişkin borçlanma maliyetlerindeki farklı uygulamalar 2.17. No.lu alt başlıkta açıklanmıştır.

2.13. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

BOBİ FRS onüçüncü bölüm, YAG'dir.

2.13.1. BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

BOBİ FRS Bölüm 13; Prg. 13.1 ila Prg. 13.22 arasında kapsam, ilk kayıt ve ölçüm, sonraki ölçüm, sunum, sınıf değişikliği ve finansal tablo dışı bırakma yer almaktadır.

"Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım amacıyla elde tutulan varlıklar işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratırlar. Bu özellikleri taşıyan varlıklar, YAG olarak nitelendirilir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 13.2).

"YAG'ler (mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar hariç) ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür." "YAG, ilk kayda almadan sonra GUD ya da maliyet yöntemi uygulanarak ölçülebilir. Bu seçim muhasebe politikası tercihi olup seçilen yöntem YAG'lerin tamamına uygulanır*"* (BOBİ FRS, 2021: Prg. 13.5; 13.7).

> *GUD ile ölçülen YAG'lere ilişkin değer artış kazançları ya da değer azalış zararları K/Z Tablosu'nda "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları" ya da "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde ayrı olarak sunulur. Maliyet bedeliyle ölçülen YAG'lere ilişkin amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları K/Z Tablosu'nda Diğer Faaliyetlerden Giderler altında "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları" kaleminde gösterilir. YAG'lerin elde tutulma amacının farklılaşması durumunda yeni elde tutulma amacına uygun olarak, bu varlıklar MDV'lere ya da stoklara aktarılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 13.14-13.16).*

Gayrimenkullerde sınıf değişikliği olduğunda değeri değişikliğin olduğu tarihte bu bölüm hükümleri uyarınca tespit edilir ilgili varlık grubuna aktarılır. YAG elden çıkarılması ya da gelecekte bir fayda beklenmediği gidi durumlarda finansal tablolardan çıkarılır. Oluşan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 13.17; 13.22).

2.13.2. BOBİ FRS Bölüm 13 ve MSUGT / VUK, TMS 40, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

MSUGT / VUK'ta YAG için ayrı bir sınıflandırma ve düzenleme yapmamıştır. YAG'ler, MDV'ler içerisinde maliyet bedeli ile kayda alınıp ölçülmektedir.

TMS 40'ta YAG'lerin vadeli alımında peşin ödenen tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark ertelenmiş vade farkları hesaplarında izlenmektedir. BOBİ FRS'de ise bir yıldan uzun vadeli olarak alındığında vade farkı ayrıştırılmaktadır.

BOBİ FRS Modül 13'te bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve 19 örnek verilmiştir. KÜMİ FRS'de ilgili bölüm bulunmamaktadır. Ancak 11. MDV Bölümünde BOBİ FRS hükümlerinin tercihe bağlı olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

2.14. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

BOBİ FRS ondördüncü bölüm, MODV'dır.

2.14.1. BOBİ FRS Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

BOBİ FRS Bölüm 14; Prg. 14.1 ila Prg. 14.37 arasında kapsam, ilk kayıt, sonraki ölçüm, itfa, sınırlı faydalı ömre sahip ve faydalı ömrü belirsiz MODV'ler, değer düşüklüğü ve finansal tablo dışı bırakma yer almaktadır.

MODV, "fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 14.2). Varlığın ayrılabilir olması ve sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması özelliklerinden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir.

MODV'ler ilk muhaselebeleştirme esnasında maliyet bedeliyle ölçülür (BOBİ FRS, 2021: Prg. 14.7) MODV satın alma yolu ile elde edildiğinde maliyet bedeli, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ile varlığın amaçlanan kullanıma hazır

hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin dahil edilmesiyle oluşur (BOBİ FRS, 2021: Prg. 14.8)

Bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, 2021: 14.9).

"MODV, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür." "Kripto paralar hariç MODV'ler için itfa payı ayrılması zorunludur." "İtfaya tâbi tutar, MODV'in maliyet bedelinden kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 14.21-14.23).

Öngörülebilir bir sınır tespit edilemiyorsa MODV, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir (BOBİ FRS, 2021: 14.33).

Bir MODV kalemi, elden çıkarılması ya da gelecekte herhangi bir fayda beklenmemesi durumunda finansal tablo dışında bırakılır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 14.36).

BOBİ FRS'de işletmede oluşturulan bir MODV'lerin kayda alınıp alınmayacağının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır. Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmezken, geliştirme safhasında yapılan harcamalar MODV olarak aktifleştirilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 14-17).

2.14.2. BOBİ FRS Bölüm 14 ve MSUGT / VUK, TMS 38, KÜMİ FRS Bölüm 12 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 14'te bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar 29 örnekle zenginleştirilmiştir. KÜMİ FRS onikinci bölüm (Prg. 12.1-12.29)'nde düzenlenmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS (Prg. 12.4), MSUGT / VUK, TMS 38, BOBİ FRS'ye göre ilk defa kayda almada maliyet bedeli ile muhasebeleştirilen MODV'ler, sonraki ölçümlerde BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ne göre sadece maliyet (birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle) yöntemi, TMS 38'de ise

maliyet ya da yeniden değerlenmiş tutara (yeniden değerleme tarihindeki GUD'den birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı) göre ölçülmektedir. VUK'ta ise maliyet bedeli ile izlenmeye devam edilir.

BOBİ FRS ve TMS 38'de MODV ile ilgili AR-GE giderleri ölçümü konusunda uyum söz konusudur. Araştırma safhasında bütün harcamalar oluştuklarında aktifleştirilmeden gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Geliştirme safhasından yapılan giderler ise aktifleştirilir. Ancak KÜMİ FRS (Prg. 12.11)'nda ise AR-GE giderleri MDV ortaya çıkmadığı durumda dönem gideri olarak kâr ve zarara yansıtılır. MSUGT / VUK'a göre ise sonunda bir MODV elde edilmediği sürece AR-GE doğrudan gider olarak kayda alınmaktadır.

KÜMİ FRS (Prg. 12.25) ve BOBİ FRS'de sınırsız faydalı ömre sahip MODV, en az 5 en çok 10 yıl olmak üzere itfa edilmekte iken TMS 38'de sınırsız faydalı ömre sahip ilgili varlıklar itfa edilmemektedir. Ancak bu varlıklarda değer düşüklüğü olduğu düşünüldüğünde değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. MSUGT / VUK'a göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de şerefiye, ölçülebiliyorsa itfa ömrü boyunca, ölçülemiyorsa 10 yılda itfa edilmekte ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır. TMS 38'de şerefiye, itfa edilmemekte, sadece değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (Aktaş Mozeikçi ve Tüter Şahinoğlu, 2018: 43).

2.15. KİRALAMALAR

BOBİ FRS onbeşinci bölüm, kiralamalardır.

2.15.1. BOBİ FRS Bölüm 15 Kiralamalar

BOBİ FRS Bölüm 15; Prg. 15.1 ila Prg. 15.33 arasında kapsam, tanımlar, kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralama işlemlerinin kiracı tarafından kayda alınması ve ölçümü (finansal kiralama, faaliyet kiralaması), kiralama işlemlerinin kiraya veren tarafından kayda alınması ve ölçümü (finansal kiralama, üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler, faaliyet kiralaması, satış ve geri kiralama işlemleri) yer almaktadır.

BOBİ FRS'ye göre; kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşmeye kiralama olarak kabul edilmektedir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 15.2)

"Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama; devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 15.7-15.8).

İşletme, "Kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın GUD'yi ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır." (BOBİ FRS, 2021: Prg. 15.13). Faaliyet kiralamasında kiracı, geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

> *Finansal kiralamada kiraya veren, finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın GUD ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak kaydeder. Varlığın GUD ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır. Alınan kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek kâr veya zarara yansıtır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 15.20-15.21; 15.28).*

2.15.2. BOBİ FRS Bölüm 15 MSUGT / VUK, TFRS 16, KÜMİ FRS Bölüm 13 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 15'te bölüme ilişkin oldukça ayrıntılı açıklamalar 35 örnekle zenginleştirilmiştir. KÜMİ FRS'nin onüçüncü bölümü (Prg. 13.1-13.29)'nde düzenlenmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS (Prg. 13.2.)'nde; "kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır." KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğü, kiralanan varlığın GUD ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden finansal tablolara alır. TFRS 16'da ise kira yükümlülüğünü kiralamanın fiilen başladığı tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden

ölçer (Gökgöz, 2019: 320). MSUGT / VUK'ta ilk ölçüm ve sonraki ölçümlerde BOBİ FRS ile uyumludur.

TFRS 16'da hem faaliyet hem de finansal kiralamada başlangıçta finansal durum tablosunda raporlanır ve finansman giderleri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. BOBİ FRS, KÜMİ FRS'de ise sadece finansal kiralamalarda bu uygulama yapılmaktadır. Faaliyet kiralamaları doğrusal olarak kiralama süresi boyunca kiracı için gider, kiralayan içinse gelir olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır (Öztürk, Gökçen ve Güleç, 2019: 426).

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de varlığın aktife alınacağı grup MDV, MODV, YAG şeklinde sınıflandırılırken, MSUGT / VUK'a göre kullanım hakkı, TFRS 16'ya göre YAG hariç olmak üzere "Kullanım Hakkı" olarak veya ilgili varlık sınıfı içinde sunulur.

2.16. DEVLET TEŞVİKLERİ

BOBİ FRS onaltıncı bölüm, devlet teşvikleridir.

2.16.1. BOBİ FRS Bölüm 16 Devlet Teşvikleri

BOBİ FRS Bölüm 16 Prg. 16.1 ila Prg. 16.9 arasında; kapsam, kayıt ve ölçüm yer almaktadır.

BOBİ FRS'de devlet teşvikleri, faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 16.1).

"İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır." "Teşvik, alınan ya da alınacak olan varlığın GUD üzerinden ölçülür*"* (BOBİ FRS, 2021: Prg. 16.7-16.8).

2.16.2. BOBİ FRS Bölüm 16 ve MSUGT / VUK, TMS 20, KÜMİ FRS Bölüm 14 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 16'da bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve 11 örneğe yer verilmiştir. KÜMİ FRS ondördüncü bölüm Prg. 14.1-14.7 arasında düzenlenmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de yer alan teşvik hükümleri birbiriyle genel olarak uyumludur. Teşvikler, firmanın ilerleyen günlerde performans koşulunu karşılama zorunluluğu yoksa ya da önceden sağlamışsa alındıkları zamanda kâr veya zarara aktarılır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017: 289).

Ancak BOBİ FRS (Prg. 16.9)'deki "piyasa faiz oranından düşük oranıyla devletten alınan krediler için geri ödenecek tutar piyasa oranı ile iskonto edilerek bugünkü değer üzerinden ölçülür, oran farkından dolayı finansal durum tablosundaki farklılık devlet teşviki olarak muhasebeleştirilir" hükümleri KÜMİ FRS'de yer almamaktadır.

KÜMİ FRS; işletmenin herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmiyorsa veya performans şartını önceden yerine getirdiyse teşvikler, alındıkları anda; şartlarını yerine getirmesini gerektiriyorsa şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır (KÜMİ FRS 2022: Prg. 14.6/a-b). KÜMİ FRS'ye göre, "alınan ya da alınacak olan varlığın GUD üzerinden ölçülür." (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 14.7).

Eğer sonradan performans koşulunu karşılama zorunluluğu varsa performans koşullarını sağladığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler kâr veya zarara yansıtılıncaya kadar FDT'de Ertelenmiş Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları içerisinde gösterilir (Karacan ve Uygun, 2018: 808).

TMS 20'de ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım tanımlanmıştır. Bunlar; "Sermaye Yaklaşımı, teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği, yani faydalanılan teşvikin FDT'de takip edildiği yaklaşımdır. Gelir Yaklaşımı ise teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda, yani gelir tablosunda takip edildiği yaklaşımdır" (Karasioğlu ve Kınalı, 2017:143-144).

VUK'a göre bir ayrım bulunmamaktadır. MSUGT kapsamında "Diğer Gelirler" hesabında kâr / zarara aktarılır.

2.17. BORÇLANMA MALİYETLERİ

BOBİ FRS onyedinci bölüm, borçlanma maliyetleridir.

2.17.1. BOBİ FRS Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri

BOBİ FRS Bölüm 17 Prg. 17.1 ila Prg. 17.9 arasında; kayda alma, aktifleştirilebilir borçlanma maliyetleri, aktifleştirmenin başlaması, aktifleştirmeye ara verilmesi ve de son verilmesi yer almaktadır.

BOBİ FRS'de "Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir" şeklinde tanımlanmıştır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 17.1).

Satışa hazır hale gelmesi ya da amaçlanan kullanımına hazır olması bir yıldan daha uzun süren stoklara, MDV'lere, maliyet yöntemi uygulanılarak ölçülen YAG'lere ve MODV'lere ait üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle ilgili borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dâhil edilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 17.2).

2.17.2. BOBİ FRS Bölüm 17 ve MSUGT / VUK, TMS 23, KÜMİ FRS Bölüm 15 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 17'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve 14 örneğe yer verilmiştir. KÜMİ FRS onbeşinci bölüm (Prg. 15.1-15.3)'nde düzenlenmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS Prg. 15.3'e göre; "tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır." Ancak BOBİ FRS Bölüm 17.2 paragraf açıklamaları dışında kalan tüm borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

TMS 23'te "özellikli varlık" tanımı yapılmıştır. BOBİ FRS'de yer alan bir yıl kıstasının TMS 23'te özellikli varlık tanımında "uzun süre" olarak tanımlanması beraberinde belirsiz bir yatırım sürecini oluşturmaktadır. TMS 23'te altı, BOBİ FRS'de dört açıdan değerlendirilen borçlanma maliyetlerini başlık olarak TMS 23'te taşıyıcı bitkiler, imalat tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller, stoklar, MODV,

taşıyıcı bitkiler, enerji üretim tesisleri olmak üzere BOBİ FRS'de ise stoklar, MDV, YAG ve MODV'ler olarak sayılabilir (Elagöz ve Özcan, 2020: 87).

VUK'ta borçlanma maliyetleri stoklar ve MDV bakımından ele alınmıştır. Stoklar aktife alınıncaya kadarki borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir, aktife alındıktan sonra ise maliyete eklemek ya da gider olarak kaydetme açısından seçme hakkı bulunmaktadır. MDV'lerde ise varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenilen, sonraki dönemlerde maliyete ekleme veya dönem gideri olarak kaydetme açısından seçimlik hak bulunmaktadır. Stok edinimi ile ilgili borçlanma maliyetleri, varlık aktife alınıncaya kadar maliyete eklenir, varlık aktife alındıktan sonra ise maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

2.18. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

BOBİ FRS onsekizinci bölüm, varlıklarda değer düşüklüğüdür.

2.18.1. BOBİ FRS Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

BOBİ FRS Bölüm 18; Prg. 18.1 ila Prg. 18.40 arasında kapsam, değer düşüklüğü göstergeleri, geri kazanılabilir tutarın belirlenmesi, satış maliyetleri düşülmüş GUD, kullanım değeri, iskonto oranı, şerefiye ve nakit yaratan birimin defter değeri ve değer düşüklüğü zararının iptali yer almaktadır.

Değer düşüklüğü genel olarak bir varlığın defter değerinden daha düşük bir tutarda satılması ya da kullanılması halinde ortaya çıkan tutardır.

BOBİ FRS'e göre; değer düşüklüğü, stoklar, satış maliyetleri düşülmüş GUD üzerinden ölçülen tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, finansal varlıklar, GUD üzerinden ölçülen YAG, gelir üzerinden alınan vergiler dışında tüm varlıklara uygulanmaktadır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 18.2).

"Her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 18.4).

Satış maliyetleri düşülmüş GUD, varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları içerisinde satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutar olup, kullanım değeri ise varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 18.12; 18.15).

> *Bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları "MDV" bölümüne göre yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır. Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları K/Z Tablosu'nda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde gösterilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 18.27).*

2.18.2. BOBİ FRS Bölüm 18 ve MSUGT / VUK, TMS 36, KÜMİ FRS Bölüm 16 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 18'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve 17 örneğe yer verilmiştir. KÜMİ FRS onaltıncı bölümü Prg. 16.1-16.15) arasında düzenlenmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS (Prg. 16.3)'na göre; "raporlama dönemi sonunda, her bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir mevcut olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş GUD karşılaştırılır." BOBİ FRS ve TMS 36'da ise defter değeri ve geri kazanılabilir tutar karşılaştırılması yapılır. MSUGT / VUK'a göre fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. Görüş alınır, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oranlar kullanılır.

"Varlığın satış maliyetleri düşülmüş GUD'in, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır" (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 16.8). BOBİ FRS ve TMS 36'da varlık değer düşüklüğü için herhangi bir oran belirtilmemiştir.

KÜMİ FRS (2022: Prg. 16.11) ve BOBİ FRS'de şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz, itfa edilir. MSUGT / VUK'a göre 5 yıl içinde itfa edilir. TMS 36'ya göre ise değer düşüklüğü testine tabi tutulur, itfa edilmez.

BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve TMS 36'ya göre değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara ya da varlığa ilişkin hesaba yansıtılırken, MSUGT kapsamında varlıkların

değer düşüklüğünün ne şekilde hesaplanacağına ilişkin hüküm düzenlenmemiş olup VUK'a göre gelir tablosuna yansıtılır.

2.19. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

BOBİ FRS ondokuzuncu bölüm; karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklardır.

2.19.1. BOBİ FRS Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

BOBİ FRS Bölüm 19; Prg. 19.1 ila Prg. 19.23 arasında kapsam, karşılıklar, karşılıklara ilişkin tazminatlar, kıdem tazminatı karşılığı, şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar ile ilgili iki örnek yer almaktadır.

Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür Karşılıklar; İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması, yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması halinde kayda alınır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 19.4-19.5).

"FDT'ye yükümlülük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kayda alınır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 19.6).

Birden çok sayıdaki kalemin karşılık tutarı, mümkün olan tüm sonuçların gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 19.11). Tek bir yükümlülüğün karşılığı hesaplanırken gerçekleşme ihtimali en yüksek olan tahmin en gerçekçi tahmin olabilir. Ancak diğer sonuçlar arasında büyük farklılıklar var ise tüm sonuçları dikkate almak gerekecektir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 19.12).

Şarta bağlı yükümlülük; geçmiş olaylardan doğan kontrolü üzerinde işletmenin etkisinin olmadığı ileride gerçekleşecek belli bir olaya bağlı

yükümlülüklerdir. İşletmeden ekonomik fayda çıkışının gerekmeme ihtimalinin yüksek olması ya da tutarının tam olarak ölçülememesi sebebiyle kayda alınmamaktadır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 19.18/a-b).

Şarta bağlı varlık, "geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlı muhtemel varlıktır" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 19.21).

Şarta bağlı varlıklar ve yükümlülükler, FDT'de gösterilmezler. Ancak ekonomik fayda giriş ya da kaynak çıkış ihtimali yüksekse dipnotlarda açıklanır.

2.19.2. BOBİ FRS Bölüm 19 ve MSUGT / VUK, TMS 37, KÜMİ FRS Bölüm 17 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Bölüm 19, KÜMİ FRS ve TMS 37 hükümleri genel olarak uyumludur. Ancak KÜMİ FRS ve BOBİ FRS "şarta bağlı" ifadesi TMS 37'de "koşullu" ifadesi olarak yer almaktadır.

BOBİ FRS Modül 19'da bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve 24 örneğe yer verilmiştir. KÜMİ FRS onyedinci bölümü (Prg. 17.1-17.24 arasında düzenlemiş olup dört örneğe yer verilmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS'de işletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması halinde işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel ise ve tutarı güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa FDT'ye yükümlülük olarak yansıtılır. Varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kâr veya zarara yansıtılır.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de göre karşılıklar yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. Paranın zaman değerinin etkisinin fazla olduğu durumlarda BOBİ FRS bugünkü değerin dikkate alınabileceğini belirtmektedir. TMS 37'de ise ye göre ise bugünkü değeri hesaplanarak muhasebeleştirilir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020:) 13).

Karşılıklar VUK (Md. 228)'ta, "doğan veya doğması beklenen fakat miktarı kesinlikle kestirilemeyen ve işletme için borç niteliğini taşıyan belli bazı zararları

karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlar"dır. MSUGT'ye göre muhasebe uygulamalarında bu esas alınır. Yapılan özel düzenlemeler kapsamında ayrılabilecek karşılıklar;

- VUK (Madde 278) dayanılarak değeri düşen mallar karşılığı,
- VUK (Madde 323) dayanılarak şüpheli alacaklar karşılığı,
- Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) (Madde 14) dayanılarak sigorta reasürans şirketlerinin hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ilişkin ayırdıkları sigorta teknik ihtiyatlarıdır.

Kıdem tazminatları için TMS 37 içerisinde ayrı bir bölüm bulunmakta ve aktüeryal hesaplama yapılması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, KÜMİ FRS'de şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar FDT'de gösterilmez. Kaynak çıkışının ve girişinin olma ihtimali çok düşük değilse, dipnotlarda kısa bir açıklama yapılır (KÜMİ FRS,2022: Prg. 17.19;17.21). BOBİ FRS'deki kıdem tazminatı için ayrı bir bölüm mevcut olmayıp hesaplamalarında aktüeryal hesaplamalardan faydalanılmamaktadır.

BOBİ FRS Modül 19'da belirtildiği gibi BOBİ FRS'de cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır. Çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır. MSUGT / VUK'a göre kıdem tazminatı ödendiğinde gider yazılır.

2.20. YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ

BOBİ FRS yirminci bölüm, yabancı para çevrim işlemleridir.

2.20.1. BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

BOBİ FRS Bölüm 20; Prg. 20.1 ila Prg. 20.26 arasında ağırlıkla kullanılan para birimi, yabancı para cinsinden işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri, finansal tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi (AKPB) dışındaki para birimi cinsinden sunulması, AKPB finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı olan bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve müşterek girişimlerin finansal tablolarının çevrimi ile ilgili üç örnek yer almaktadır.

AKPB; "işletmenin ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimi" olarak tanımlanmıştır.

> *AKPB belirlenirken öncelikli faktörler, işletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi, rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle işletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi, mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen (genellikle bu tür maliyetlerin belirlendiği ve ödendiği) para birimidir* (BOBİ FRS, 2021: Prg. 20.2-20.3).

Yabancı Para Cinsinden İşlemler (YPCİ*),* "işletmenin AKPB dışındaki bir para birimiyle gerçekleşen işlemlerdir." "YPCİ; ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir*."* (BOBİ FRS, 2021: Prg. 20.7-20.8).

> *YPC parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak AKPB'ye çevrilir.*
> *Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre K/Z Tablosu'nun ilgili kaleminde gösterilir.*
> *YPC parasal olmayan kalemler ise, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; YPC GUD'leri üzerinden ölçülüyorsa GUD belirlendiği tarihteki spot kurdan AKPB'ye çevrilir.*
> *Parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme ilişkin değer değişimlerinin yansıtıldığı K/Z Tablosu kalemi kullanılarak kâr veya zarara kaydedilir. (BOBİ FRS, 2021: Prg. 20.13-20.15; Prg. 20.17).*

AKPB, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin, finansal tablolarını AKPB'den farklı bir para biriminden sunması durumunda; "FDT'deki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kurdan, karşılaştırmalı dönemlere ilişkin bilgiler dâhil, gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurdan, çevrilir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 20.19).

2.20.2. BOBİ FRS Bölüm 20 ve MSUGT / VUK, TMS 21, KÜMİ FRS Bölüm 18 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 20'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve 24 örnek bulunmaktadır. KÜMİ FRS onsekizinci bölümü Prg. 18.1-18.15 arasında düzenlemiş olup dört örneğe yer verilmiştir. Bölüm adları aynıdır.

KÜMİ FRS'ye göre; "yabancı para cinsinden işlemler ilk defa finansal tablolara alınırken, yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki Türkiye

Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir." (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 18.4) "YPC parasal kalemler, TCMB tarafından belirlenen dönem sonundaki döviz kuru kullanılarak Türk Lirası'na çevrilir." (KÜMİ FRS, 2022: Prg. 18.11) Maliyet bedelleri ile ölçülenler işlem tarihindeki kurdan; GUD ile ölçülüyorsa, GUD'in belirlendiği tarihte TCMB tarafından belirlenen döviz kuru üzerinden Türk Lirası'na çevrilir (KÜMİ FRS, 2022:Prg. 18.12).

BOBİ FRS'de çevrim kuru döviz alış kuru yerine spot kur olarak belirtilmiştir. TMS 21'de ise YPC işlemler ilk defa finansal tablolara alınırken, yabancı para birimindeki tutar, yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, ifadesi yer almaktadır. TMS 21'de işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimini "geçerli para birimi" olarak tanımlarken, BOBİ FRS "AKPB" ifadesini kullanmaktadır.

VUK'a göre borsa rayici olan YPC parasal ve parasal olmayan kalemler borsa rayici ile -ülkemizde yabancı para borsa olmadığından- borsa rayici yoksa dönem içi işlemler için TCMB kuru, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın dönem sonu için belirlediği kur değerinden çevrilir.

2.21. İŞ BİRLEŞMELERİ

BOBİ FRS yirmibirinci bölüm, iş birleşmeleridir.

2.21.1. BOBİ FRS Bölüm 21 İş Birleşmeleri

BOBİ FRS Bölüm 21; Prg. 21.1 ila Prg. 21.35 arasında kapsam, iş birleşmelerinin tanımlanması, muhasebeleştirilmesi, edinen işletmenin belirlenmesi, birleşme tarihinin ve maliyetinin belirlenmesi, edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ile kayda alınması, şerefiye ve negatif şerefiyenin ölçülmesi ile kayda alınması, ölçüm dönemi, ortak kontrole tabi iş birleşmeleri ve bir örnek yer almaktadır.

BOBİ FRS (Prg. 21.2)'de *"*iş birleşmesi, ayrı iş veya işletmelerin tek bir raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir*."* *"*İş birleşmeleri (Prg. 21.10), satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir*."*

> *Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmeleri içeren bir iş birleşmesi, birleşen tüm teşebbüs ya da işletmelerin birleşmenin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir iş birleşmesidir. Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri hakların birleştirilmesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 21.34).*

2.21.2. BOBİ FRS Bölüm 21 ve MSUGT/ VUK, TFRS 3, KÜMİ FRS Bölüm 19 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 21'de bölüme ilişkin oldukça ayrıntılı açıklamalar 47 örnekle zenginleştirilmiştir. KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ondokuzuncu bölümü Prg. 19.1-19.6 arasında düzenlemiş olup bir örneğe yer verilmiştir. BOBİ FRS Bölüm adından "İş" yerine "İşletme" ifadesinin kullanım tercihi ile farklıdır.

KÜMİ FRS (Prg. 19.6)'nda*; "*işletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS Bölüm 21 Prg. 21.10-21.33'de yer alan ilgili hükümler dikkate alınacağı*"* belirtilmiştir.

TFRS 3'de yer alan düzenlemeler (şerefiyenin ortaya çıkması, iş birleşmesinin muhasebeleştirilmesi: satın alma yöntemi, vb. gibi) ile uyumludur. Ancak şerefiye; BOBİ FRS'de iş birleşmesinin maliyeti ile edinilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri veya GUD arasındaki fark olarak tanımlanırken, TFRS 3'te Birleşme tarihinde transfer edilen bedelin GUD, edinilen işletmedeki azınlık paylarının GUD'ye aşamalı olarak gerçekleştirilen bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin daha önceden elinde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payının birleşme tarihindeki GUD eklenerek edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarlarından fazla olan kısmıdır (Mortaş ve Gümrah, 2016: 40).

Şerefiye; BOBİ FRS'de, güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü boyunca, tahmin edilemiyorsa 10 yılda itfa edilmekte iken TFRS 3'e göre itfa edilmemektedir. TFRS 3'te pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kazanç, BOBİ FRS'de "negatif şerefiye" olarak isimlendirilmektedir. MSUGT / VUK kapsamında şerefiyeler 5 yılda itfa edilmektedir.

2.22. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

BOBİ FRS yirmiikinci bölüm, konsolide finansal tablolardır.

2.22.1. BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar

BOBİ FRS Bölüm 22; Prg. 22.1 ila Prg. 22.33 arasında bağlı ortaklık tanımı, yatırımlarının muhasebeleştirilmesi (Büyük işletmelerin dışındaki işletmeler, yatırımların ölçümü, iştirak yatırımının bağlı ortaklık yatırımı bağlı ortaklık yatırımının iştirak haline gelmesi), büyük işletmeler, münferit finansal tablolar sunumu, konsolidasyon işlemleri, aynı muhasebe politikalarının uygulanması, aynı raporlama tarihi, ölçüm, kontrol kaybına neden olmayacak şekilde ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki payının değişmesi ve kontrolün kaybı yer almaktadır.

BOBİ FRS'de; bağlı ortaklık tanımlanmış yatırımlara ilişkin muhasebe ilkeleri ile konsolide finansal tabloların hazırlanıp sunulmasına ait kurallar düzenlenmiştir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 22.1).

Bağlı ortaklık, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletmedir. Buna adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhildir. (BOBİ FRS, 2021: Prg. 22.2).

Kontrol, "faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür." (BOBİ FRS, 2021: Prg. 22.4). Yatırımcının kontrol gücü ise aksi ortaya konulmadığı sürece işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olması durumunda geçerli olmaktadır (BOBİ FRS, 2021: Prg. 22.5).

"Büyük işletmeler, bağlı ortaklıklarını tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide eder ve konsolide finansal tablolarını düzenler" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 22.14). Konsolide finansal tablolar sunan ana ortaklıkların, münferit finansal tablolarını da sunma zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak bu işletmelerin münferit finansal tablolarına ilişkin dipnotlarını sunması gerekmez. Konsolide finansal tablo sunmayan işletmeler bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarını maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirir. BOBİ FRS 22. Bölüm kapsamında konsolidasyon işlemleri Tablo 9'da sıralanmıştır.

Tablo 9: BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolidasyon İşlemleri

(a.)	Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarındaki birbirine tekabül eden varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.
(b.)	Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.
(c.)	Topluluk içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir.
(d.)	Konsolide edilen bağlı ortaklıkların topluluk içi işlemlerin eliminasyonu yapıldıktan sonraki dönem net kârından veya zararından kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar tespit edilir.

Kaynak: BOBİ FRS 2021: Prg. 22.25/a-ç.

> *Konsolide finansal tablolarda, benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılır. Topluluk üyelerinden birinin, benzer işlem ve olaylar için konsolide finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarından farklı bir politikayı benimsemiş olması durumunda, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekir* (*BOBİ FRS, 2021: Prg. 22.26-22.27).*

2.22.2. BOBİ FRS Bölüm 22 ve MSUGT / VUK, TFRS 10, TMS 27, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 22'de bölüme ilişkin oldukça ayrıntılı açıklamalar 38 örnekle zenginleştirilmiştir. KÜMİ FRS'de konsolidasyon ile ilgili bölüm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS'de büyük ölçekli işlemelere getirilen ilave yükümlülüklerden biride konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğüdür. Orta ölçekli firmalar bağlı ortaklıkları olsa bile isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilirler. Ancak TFRS 10'da bağlı ortaklığı bulunan tüm işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır. BOBİ FRS ve TFRS'de konsolide finansal tablolar benzer olarak tam konsolidasyon yöntemi ile hazırlanırken, TFRS 10'da bireysel tabloların hazırlanmasında BOBİ FRS'ye ek olarak GUD yöntemi de kullanılmaktadır. Bireysel finansal tablolar düzenlemesi ile ilgili standart TMS 27'dir.

MSUGT / VUK'a göre bağlı ortaklıklar alış bedeli ile kayıtlarda yer alınır. MSUGT ve KÜMİ FRS'ye göre işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamaz.

2.23. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

BOBİ FRS yirmiüçüncü bölüm, gelir üzerinden alınan vergilerdir.

2.23.1. BOBİ FRS Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

BOBİ FRS Bölüm 23; Prg. 23.1 ila Prg. 22.41 arasında kapsam, dönem vergisi, ertelenmiş vergi (kayda alma, vergiye esas değer, geçici farklar (vergiye tabi, indirilebilir), indirilmemiş geçmiş yıl zararları ve vergi indirimleri, kayda alınmış ertelenmiş vergi varlığının yeniden değerlendirilmesi, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar, ertelenmiş verginin ölçümü, sunum, ertelenmiş verginin sunulmasına son verilmesi, kâr payı ödemeleri üzerinden yapılan tevkifat ve beş örnek yer almaktadır.

Dönem vergisi, cari raporlama dönemine ait mali kâr üzerinden ödenecek olan vergiyi ifade eder. Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı FDT'de "Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler" kaleminde gösterilir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 23.8).

"Ertelenmiş vergi; varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 23.12).

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. Türkiye'de vergi odaklı muhasebe düzenlemeleri standartların gündeme gelmesiyle daha da sorgulanır hale gelmiştir. Finansal tabloların gerçeğe uygun ve şeffaf hazırlanması ile oluşturulan BOBİ FRS doğrultusunda, işletmelerin ticari kâr ile mali

kâr farklılıklarının belki de vergi kanunlarına yapılacak ilave düzenlemelerle azaltılması sonucunu ortaya çıkaracaktır (Ataman ve Gökçen, 2017: 257; v).

2.23.2. BOBİ FRS Bölüm 23 ve MSUGT / VUK, TMS 12, KÜMİ FRS Bölüm 20 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 23'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar 30 örnekle zenginleştirilmiştir. KÜMİ FRS yirminci bölümü (Prg. 20.1-20.6)'nde düzenlemiştir. Bölüm adları aynıdır. Ancak TMS 12'de adı "Gelir Vergileri" olarak ifade edilmiştir.

KÜMİ FRS'ye (2022: Prg. 20.3) göre ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanmaz. BOBİ FRS'na göre "sadece büyük işletmeler için ertelenmiş vergi hesaplaması zorunlu, orta ölçekli işletmelerde ise ihtiyaridir" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 23.3A).

Dönem vergisi; KÜMİ FRS (2022 Sürümü) (P. 20.6)'nda *"*K/Z Tablosu'nda "dönem vergi gideri", BOBİ FRS'da "K/Z Tablosu'nda "vergi gideri" kaleminde gösterilir."

TMS 12'ye göre tam seti kullanan tüm işletmelerin finansal tablolarında, ertelenmiş vergiyi hesaplaması ve sunması zorunludur. MSUGT / VUK'ta ertelenmiş vergi uygulaması bulunmamaktadır.

2.24. ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

BOBİ FRS yirmidördüncü bölüm, ara dönem finansal raporlamadır.

2.24.1. BOBİ FRS Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama

BOBİ FRS Bölüm 24; Prg. 24.1 ila Prg. 24.16 arasında ara dönem finansal raporların içeriği, raporlarda yer verilmesi gereken açıklamalar, ara dönem finansal tablolarda sunulması gereken dönemler, önemlilik, yıllık finansal tablolarda yapılacak açıklama, ölçüm ve kayda alma, tahminlerin kullanımı, daha önceden raporlanan ara dönem finansal tablolarının düzeltilmesi ve bir örnek yer almaktadır.

BOBİ FRS'de, "bir yıldan daha kısa olan finansal raporlama dönemlerinde (ara dönemlerde) sunulan finansal raporların asgari içeriği ile ara dönem finansal raporlarda uygulanacak ölçüm ve kayda alma ilkeleri belirlenmektedir." (BOBİ FRS, 2021: Prg. 24.1).

Ara dönem finansal raporlarla, açık ve anlaşılır şekilde bu bölümün hükümlerine uygun olarak ara döneme ilişkin finansal durumunun ve performansının anlaşılması için ihtiyaca uygun tüm bilgilerin verilmesi amaçlanır." (BOBİ FRS, 2021: Prg. 24.3).

BOBİ FRS 24. Bölüm kapsamında ara dönem karşılaştırmalı sunulacak finansal tablolara ilişkin bilgi Tablo 10'da sunulduğu gibidir.

Tablo 10: BOBİ FRS Bölüm 24 Karşılaştırılmalı Sunulacak Ara Dönem Raporlamadaki Finansal Tablolar

FDT	Cari ara dönem FDT	Önceki raporlama dönemi sonu FDT
K/Z TABLOSU	Cari ara dönem K/Z Tablosu	Bir önceki yılın ara dönem K/Z Tablosu
	Cari yıla ilişkin raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren K/Z Tablosu	Önceki raporlama dönemi başından ilgili ara dönem sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren K/Z Tablosu
NAT	Cari raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren NAT	Önceki raporlama döneminin aynı ara dönemine ait NAT
ÖDT	Cari raporlama dönemi başından cari ara dönemin sonuna kadar geçen süredeki kümülatif bilgileri içeren ÖDT	Önceki raporlama döneminin aynı ara dönemine ait ÖDT

Kaynak: BOBİ FRS 2021: Prg. 24.10/a-ç.

2.24.2. BOBİ FRS Bölüm 24 ve MSUGT / VUK, TMS 34, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 24'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ile beş örneğe yer verilmiştir. KÜMİ FRS'de ara dönem raporlama ile ilgili bölüm bulunmamaktadır.

TMS 34, genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur. Ancak TMS 34'e göre ara dönemlerde özet ya da yıllık finansal tablolar sunulduğu zaman diğer kapsamlı gelir tablosu sunulması da zorunludur. BOBİ FRS Modül 24'deki karşılaştırmada TMS ile ihtiyatlılık hariç uyumlu olduğu, TMS / TFRS'lerde konu ile bağlantılı olarak dipnotlara ilişkin ayrı bir standart bulunmamakta, ancak her bir standart içerisinde dipnotlar bölümüne yer verildiği belirtilmiştir.

2.25. YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

BOBİ FRS yirmibeşinci bölüm, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlamadır.

2.25.1. BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

BOBİ FRS Bölüm 25; Prg. 25.1 ila Prg. 25.27 arasında yüksek enflasyonlu ekonomi, finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi [FDT (parasal kalemlerin ve parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi, borçlanma maliyetleri içerisinde yer alan enflasyon etkisi, özkaynakların düzeltilmesi), K/Z Tablosu (Net parasal pozisyon kazanç ve kayıpları), NAT], karşılaştırmalı finansal bilgiler, konsolide finansal tablolar bu bölümün uygulandığı raporlama dönemlerinde dönem başındaki ertelenmiş vergi tutarının hesaplanması, yüksek enflasyonun sona ermesi, açıklamalar, yürürlük tarihi ve geçiş çizelgesi yer almaktadır.

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).

> *Türkiye'de 2021 yılında Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksindeki (Yİ-ÜFE) yıllık artış %79,89; Tüketici Fiyat Endeksi'ndeki (TÜFE) yıllık artış ise %36,08 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum TFRS'yi uygulayan işletmelerin 2021 yılı finansal raporlama döneminde TMS 29 (IAS 29)'u uygulayıp uygulamayacakları konusunda tereddütlerin oluşmasına yol açmıştır. Uluslararası uygulamalarda, satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel fiyat endeksi olarak tüketici fiyat endeksi esas alınmaktadır. Standardın 37'inci paragrafına göre TFRS'yi uygulayan işletmelerimizin TMS 29'u uygulayıp uygulamayacağı konusunda da genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan TÜFE oranlarını esas almaları gerekmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından açıklanan TÜFE oranlarına göre son üç yılın genel satın alım gücündeki kümülatif değişiklik %74,41 olarak gerçekleşmiştir. Bu itibarla, TFRS'yi uygulayan işletmelerimizin 2021 yılına ait finansal tablolarında TMS 29 kapsamında herhangi bir düzeltme yapmalarına gerek bulunmamaktadır. Bu doğrultuda, Kurumca yayımlanan ve gerçeğe uygun sunum sağlayan geçerli finansal raporlama çerçeveleri arasında uygulamada ciddi farklılıkların oluşmaması adına "BOBİ FRS Bölüm 25"de yer alan ilgili hükümlerin TFRS'ye uyumlu şekilde değiştirilerek BOBİ FRS uygulayan işletmelerde de yukarıda belirtilen uygulamanın esas alınması sağlanacaktır (KGK; https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4817/1/0/Türkiye-Finansal-Raporlama-Standartları-Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-için-Finansal-Raporlama-Standardı-Kapsamında-Yüksek-Enflasyonlu-Ekonomilerde-Finansal-Raporlamanın-Uygulanması, 20.01.2022).*

VUK (Md. 298) esas alınarak Yİ-ÜFE baz alınmıştır. Ancak KGK tarafından 20.01.2022 tarihinde TMS/TFRS uygulayan işletmelerde Enflasyon şartlarının belirlenmesinde TÜFE oranının esas alınacağı belirtilmesi sonrasında BOBİ FRS'de gerçeğe uygun sunumun sağlaması ve finansal raporlama düzenlemeleri ile ciddi farklılık oluşmaması için BOBİ FRS'de de ilgili hüküm değiştirilmiş ve 05.03.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. BOBİ FRS'deki ilgili hükümlerin TFRS'yle uyumlaştırılmasına yönelik olarak yapılan çalışmalar tamamlanmış ve BOBİ FRS Bölüm 25'e nihai hâli verilerek söz konusu değişiklikler 05.03.2022 tarihli ve 31769 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır." (KGK; https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4821/Buyuk-ve-Orta-Boy-İsletmeler-İcin-Finansal-Raporlama-Standardı-Yuksek-Enflasyonlu-Ekonomilerde-Finansal-Raporlama-Bolumune-İliskin-Degisiklikler-5-Mart-2022-tarihli-ve-31769-sayılı-Resmi-Gazete-, 07.03.2022). Bu gelişmeye bağlı olarak 09.06.2022 tarihinde BOBİ FRS Bölüm 25 Modülü de güncellenmiştir (KGK; https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/BOBİFRSModülBüyükveOrtaBoyİşletmeleriçinFinansalR

aporlamaStandardınınYüksekEnflasyonluEkonomilerdeFinansalRaporlamaBölümün eİlişkinDeğişikliklerkapsamındagüncellenmiştir, 09.06.2022).

Parasal kalemlere cari değerler üzerinden gösterildiklerinden herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır. Ancak parasal olmayan kalemler cari değerleri üzerinden ölçüldüğü taktirde düzeltme uygulanmayacaktır. Cari değer dışında bir değerden ölçülüyorsa bu kalemin edinim tarihinden, raporlama dönemi sonuna kadar kullanılması öngörülen genel fiyat endeksinde meydana gelen değişikliğin, ilgili kalemin maliyetine ve birikmiş amortismanına uygulanması suretiyle düzeltilecektir (BOBİ FRS, 2021: Prg.25.11).

2.25.2. BOBİ FRS Bölüm 25 ve MSUGT / VUK, TMS 29, KÜMİ FRS ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS Modül 25'de bölüme ilişkin ayrıntılı açıklamalar ile 12 örneğe yer verilmiştir. KÜMİ FRS'de yüksek enflasyona ilgili bölüm bulunmamaktadır. Modül 25 karşılaştırmasında, tanımlar ve kapsam TMS / TFRS ile, yüksek enflasyonun sona ermesi hususunda ise MSUGT / VUK ile uyumlu olduğu belirtilmiştir.

VUK (Seri No: 328) Genel Tebliği'ne göre enflasyon düzeltmesi yapılması koşulları aynıdır. Son enflasyon düzeltmesi 2004 yılının ikinci geçici vergi döneminde VUK (Mükerrer Md. 298)'a göre enflasyon düzeltmesi yapılmıştır.

29.01.2022 tarihli 31734 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair 7352 Sayılı Kanun" (Md. 1) göre şartlar oluşmasına karşılık 2021, 2022 ve 2023 geçici vergi dönemleri için finansal tablolara enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı (İSMMMO, 20042022-2022-1-gecici-vergi-donemi-enflasyon-duzeltmesi-yapilmayacak.pdf, 20.04.2022) ancak 31.12.2023 tarihli finansal tabloların şartlar oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

2.26. DİPNOTLAR

BOBİ FRS yirmialtıncı bölüm, dipnotlardır.

2.26.1. BOBİ FRS Bölüm 26 Dipnotlar

BOBİ FRS Bölüm 26; Prg. 26.1 ila Prg. 26.10 arasında dipnotların sunumuna ilişkin genel ilkeler, dipnotlarda yer verilmesi gereken bilgiler, tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar, sadece büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar, konsolide finansal tablolarda yapılacak açıklamalar yer almaktadır.

BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgilere ilişkin ilkeleri düzenler. Bunlara ilişkin sınıflandırma ayrı ayrı;

- Tüm işletmeler,
- Büyük işletmeler,
- ve Konsolide finansal tablolarda

yapılacak açıklamalar şeklindedir (BOBİ FRS, 2021: Prg. 26.1).

2.26.2. BOBİ FRS Bölüm 26 ve MSUGT / VUK, TMS 1, KÜMİ FRS Bölüm 21 ile Karşılaştırması

BOBİ FRS bölüm 26 ile ilgili Modül yayımlanmamıştır. KÜMİ FRS'de yirmibirinci bölüm (Prg. 21.1-21.8)'nde düzenlenmiştir. KÜMİ FRS'de tüm işletmelerin yapacağı dipnot açıklamaları ve sadece küçük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar olarak belirtilirken, BOBİ FRS'de tüm işletmeler, sadece büyük işletmeler tarafından konsolide finansal tablolarda yapılacak açıklamalar şeklinde ayrım yapılmıştır.

Tam Set TMS / TFRS'lerde ise dipnotlar için ayrı bir standart bulunmamaktadır. Her standardın içerisinde yapılması gereken dipnotlar açıklamalarına yer verilmektedir. MSUGT'ye göre MTK'den "Tam Açıklama" kavramı devreye girmektedir. Söz konusu detay açıklamaların Bilanço ve Gelir Tablosu dipnotları başta olmak üzere ek bilgi olarak yer alacağı belirtilmiştir.

2.27. GEÇİŞ HÜKÜMLERİ

BOBİ FRS yirmiyedinci bölüm, geçiş hükümleridir.

2.27.1. BOBİ FRS Bölüm 27 Geçiş Hükümleri

BOBİ FRS Bölüm 27; Prg. 27.1 ila Prg. 27.15 arasında, ilk geçiş, muafiyetler (bu standardın bazı hükümlerinin geriye dönük uygulanmasını öngören muafiyetler, bazı hükümlerinin uygulanmamasına imkân tanıyan muafiyetler, düzeltmelerin yapılmasının mümkün olmaması ve iki örnek yer almaktadır.

Geçiş Hükümleri kapsamında 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, 2021: Prg. 27.1).

"Bu standardı ilk defa uygulayacak işletmelerin geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tabloları sunması gerekmez" (BOBİ FRS, 2021: Prg. 27.3).

Standardın izin verdiği muafiyetler, *"*bazı hükümlerin geçmişe dönük uygulanmaması" ve "bazı hükümlerinin uygulanmaması*"* şeklinde sınıflandırılmıştır.

2.27.2. BOBİ FRS Bölüm 27 ve MSUGT / VUK, TFRS 1, KÜMİ FRS Bölüm 22 ile Karşılaştırması

BOBİ FRS Bölüm 27 ile ilgili Modül yayımlanmamıştır. KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü'nde) yirmiikinci bölümü (Prg. 22.1-22.14)'nde düzenlenmiş olup, bir örnek verilmiştir. Bölüm adı farklılaşmaktadır. KÜMİ FRS'de "Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına Geçiş" ismiyle yer alan standartta yer alan hükümleri BOBİ FRS ile uyumlu olmakla birlikte uygulandığı firmaların ölçeği gereği daha sade şekliyle yer almaktadır.

KÜMİ FRS'de belirtilen geriye dönük düzeltmeye ilişkin muafiyetler Tablo 11 ve bazı hükümlerin uygulanmamasına ilişkin hükümler ise Tablo 12'deki gibidir.

Tablo 11: KÜMİ FRS Bölüm 22 Geriye Dönük Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler

(a.)	Finansal varlıkların ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması
(b.)	Muhasebe tahminleri

Kaynak: KÜMİ FRS (2022 Sürümü), P.22.10/a-b.

Tablo 12: KÜMİ FRS Bölüm 22 Bazı Hükümlerin Uygulanmamasına İlişkin Muafiyetler

(a.)	İşletme birleşmeleri
(b.)	İştirak, müştereken kontrol edilen işletme ve bağlı ortaklıkların ölçümü
(c.)	İkame maliyet olarak GUD kullanımı
(d.)	Yeniden değerleme sonucunda bulunan tutarın ikame maliyet olarak kullanımı
(e.)	MDV arsa ve binaların ayrıştırılması

Kaynak**:** KÜMİ FRS (2022 Sürümü), P.22.11/a-d.

TFRS 1 ile TFRS'lerin ilk kez uygulanması durumunda uygulanacak esaslar düzenlenmiştir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de karşılaştırmalı olarak verilme gerekliliği olmamasına karşılık TFRS 1 (2005: Prg.21)'de.;

"TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar, sunulan tüm tablolar için karşılaştırmalı bilgiye yer verecek şekilde, en az üç FDT'yi, iki kapsamlı gelir tablosunu, iki bireysel gelir tablosunu (sunulması durumunda), iki NAT, iki ÖDT ve ilgili dipnotları içerir." hükmü bulunmaktadır.

2.28. EKLER

BOBİ FRS bölümlerin dışında ekte finansal tablo formatları münferit (BOBİ FRS Ek 1-4) ve konsolide (BOBİ FRS Ek 5-8) olanlar yer almaktadır. Ayrıca BOBİ FRS Ek 9 tanımlara ayrılmıştır.

KÜMİ FRS'de en sonda terimler sözlüğüne yer verilmiştir. TMS / TFRS Setinde genel amaçlı finansal tablolar TMS 1'de oldukça ayrıntılı açıklanmıştır. TMS 7 sadece NAT'a aittir.

BOBİ FRS 2021 sürümü tüm bölümleri itibariyle açıklandıktan sonra muhasebeleştirilmesine ilişkin hesap planı değerlendirmelerine geçilebilir.

2.29. BOBİ FRS İLE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI İLİŞKİSİ

Akdoğan ve Sevilengül (2007); TMS / TFRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı (HP) arasındaki bazı farklılıklar söz konusu olduğundan TMS / TFRS'ye uyum için TDMS HP bir takım yapılması gereken değişikler bağlamında ana hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar bazında çeşitli öneriler getirmişlerdir.

05-07.01.2018 tarihleri arasında Ankara'da düzenlenen Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MODAV) ve Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Finansal Yönetim Bölümü İşbirliği ile 3. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı'nda Akdoğan (2018), daha önce TMSK'ya sunulmuş olan taslak planın yeniden gözden geçirilerek güncellenmiş hali olan "Tekdüzen Hesap Planı Güncellenmesine İlişkin Öneri Taslağı*"* üzerinde değerlendirmelerde bulunulmuş olup, ardından bu taslak KGK'ye sunulmuştur.

> *KGK tarafından KAYİK'lerin finansal tablolarını UMS / UFRS tam uyumlu TMS / TFRS'ye, bağımsız denetime tabi olup TMS / TFRS uygulamayan işletmelerin ise finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlamaları öngörülmüştür. Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlamakla birlikte, bu finansal bilgilerin üretildiği defter kayıtlarını MSUGT'nde yer alan tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına uygun olarak tutmakta ve bu çerçevede muhasebe sistemlerini oluşturmaktadır. İşletmeler yasal zorunluluk gereği MSUGT'ye göre tuttukları ticari defterlerinden hareketle vergi idaresine sunmaları gereken finansal tablolarına ulaşmaktadır. Ancak mevcut hesap planı TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır. Bu sebeple, mevcut durumda BOBİ FRS ya da TFRS'ye uygun finansal tablolar, MSUGT'ye göre hazırlanmış finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılarak ya da bu tablolar için de ayrı bir kayıt düzeni oluşturularak düzenlenmektedir. Oluşturulan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSU HP) taslağında özellikle TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin doğrudan finansal tablo verilerine ulaşması için gereklilik arz eden hesap gruplarına ve hesaplara yer verilmiş, aynı zamanda mevcut hesap planında yer almayan ancak MSUGT'yi uygulayan işletmeler dâhil tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri diğer hesaplar da eklenmiştir (KGK; https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads /files/Duyurular/v2/TFRS/FinansalRaporlamaStandartlarınaUygunHesapPlanı Taslağı, 25.12.2018).*

KGK'in web sayfasındaki "Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Sunum ve Diğer Açıklayıcı Materyaller" kısmından "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı (Taslak)" erişilmektedir (KGK;

https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9187/Turkiye-Muhasebe-Standartlarına-İliskin-Sunum-ve-Diger-Acıklayıcı-Materyaller, 18.11.2022). Bu bağlamda FRSU HP Taslağı incelendiğinde; hesap sınıf, grup ve hesap açıklamalarına geçmeden önce kayıtlarını TL cinsinden tutma ve geçerli para birimi konusu ele alınmıştır. Örneğin TMS / TFRS ile birlikte aynı kullanılabilecek hesapların dışında türev araçlar konusunda ilgili hesap gruplarında; "türev finansal varlıkların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili K/Z tablosu hesabının ya da bunların özkaynaklara yansıdığı durumlarda BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler için "561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)" kullanılması önerilmiştir. Özkaynaklar bağlamında "556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (Bu Hesap BOBİ FRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)" ibaresiyle ayrılmıştır. Ayrıca 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları; 557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar; 558 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler); 559 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±); 567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar; 569 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)"açıklamalarında ayrı olarak "BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından; …" değerlendirmeler yapılmıştır. Yine ertelenmiş vergi açısından "Bununla birlikte, BOBİ FRS'de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinden "696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)" hesabı kullanılmaz; tüm vergi etkisi "692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)" hesabına alacak kaydedilir." ifadesinin yer aldığı görülmüştür. Buna karşılık hem TMS/TFRS hem BOBİ FRS için 16 Hesap Grubu için "TFRS'yi ya da BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler bu grubu kullanmaz." vb. gibi ifade bulunmaktadır.

Bu tez çalışmasında konunun çok kapsamlı ele alınması sebebiyle, örnekler bazında muhasebeleştirme yapılmamıştır.

BOBİ FRS bölümler itibariyle ayrıntılı bir şekilde irdelendikten ve karşılaştırması da yapıldıktan sonra BOBİ FRS bağıntılı ayrıntılı alan yazın taramasının yer aldığı üçüncü bölüme geçilebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) ALAN YAZIN TARAMASI İNCELEMESİ

Tez çalışması konusuna yönelik yapılan ayrıntılı alan yazın taraması bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte alan yazında standardın daha iyi anlaşılması ve uygulanmasına yönelik birçok çalışma olduğu görülmüştür. Yapılan güncellemelerle birlikte özellikle mevcut düzenlemelerle olan benzerlikler ve farklılıklarının tespit edilmesi ile yürürlüğe konulacak yeni düzenlemelerle karşılaştırma yapılması alan yazının genişlemesine sebep olmaktadır. Çalışmada, BOBİ FRS hakkında nitel araştırma yöntemlerinden doküman içerik analiz tekniğinden yararlanılarak ayrıntılı alan yazın taraması yapılması amaçlanmıştır. Kapsamlı doküman içeriği analizi sonucu elde edilen bulgular yıllar ve akademik yayın türü itibariyle alt başlıklar halinde temel noktalarıyla özetlenmiştir. İnternet aracılığıyla çeşitli elektronik veri tabanları üzerinden "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı" ve/veya "BOBİ FRS" anahtar kelimeleri kullanılarak web tabanlı tarama yapılmıştır. Konuya ilişkin Temmuz 2017-Aralık 2022 dönemi içerisindeki yayımlanan kitap, bildiri, makale ve de lisansüstü tezler tespit edilmeye çalışılmıştır. BOBİ FRS'nin ilk defa 2017 yılında yayınlanması sebebiyle taramanın başlangıç tarihi 2017 yılı seçilmiştir. BOBİ FRS'ye ilişkin alan yazın taraması, 2018 yılı başından itibaren 2022 yılı sonu dahil (01.01.2018-31.12.2022) periyodik aralıklarla sürdürülmüştür. BOBİ FRS (2017 Sürümü) sonrası yapılan yayınların, BOBİ FRS (2021 Sürümü) sonrasındaki eğilimi de dönemler itibariyle saptanmaya çalışılmıştır.

Tez çalışmasının esas konusu BOBİ FRS bağlamsal alan yazını araştırmanın ana kütlesini oluşturmaktadır. Örneklemin kabul görecek kısmı ise konuya ilişkin basılı birkaç kitabın dışında ağırlıkla web tabanlı tarama sonucu elde edilen ulusal alan yazındır. BOBİ FRS hakkında ilk yayım tarihi 2017 yılından başlayarak, Aralık 2022'ye değin erişilebilen kaynaklar açısından 15 adet bildiri, 19 adet kitap, 120 adet makale, 48 adet lisansüstü tez (44 yüksek lisans ve 4 doktora tezi) yazılarak alan yazına kazandırıldığı tespit edilmiştir (Bkz. Karabulut ve Tektüfekçi, 2023).

Doküman içerik analizi tekniğinden yararlanılmıştır. Yıllar itibariyle kitaplar ilk basım yılı bazında, makaleler ise konu ve dergi isimleri esas alınarak kategorize edilmiştir. Ancak araştırmanın kısıtları arasında yer alan devam eden lisansüstü tezler, çeşitli akademik platformlarda sunulan özet ve / veya tam metin bildirilerin tümüne erişilememiş olup ayrıştırılmasının zorluğu sebebiyle tek bir disiplin ya da disiplinler arası kitaplarda kitap içi bölüm olarak da yayımlanan alan yazın kapsam dışı bırakılmıştır.

Elde edilen bulgular kapsamında BOBİ FRS hakkındaki kitaplar, bildiriler, makaleler ve lisansüstü tezlere ilişkin ayrıntılı bilgiler alt başlıklar halinde incelenebilir.

3.1. KİTAPLAR

BOBİ FRS hakkında ilk basım yılları itibariyle yazılmış kitapların sayısal dağılımı Tablo 13'teki gibidir.

Tablo 13: BOBİ FRS Hakkında Kitapların Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıllar	Kitap Sayısı (Adet)
2017	2
2018	6
2019	4
2020	3
2021	3
2022	1
Toplam	**19**

Tablo 13 incelendiğinde; kitapların BOBİ FRS (2017 Sürümü)'ne istinaden basımı 2017 yılında başlamasına karşın, en fazla 2018 yılında yazıldığı görülmektedir. Yine BOBİ FRS (2021 Sürümü) değişikliklerinin ve yeniliklerinin dikkate alındığı 2021 yılında basıldığı saptanmıştır. BOBİ FRS hakkında ilk basım

yılı esas alınarak kitapların ayrıntılı bilgileri aşağıdaki Tablo 14'de sunulduğu gibidir.

Tablo 14: BOBİ FRS Hakkında Kitapların İlk Basım Yılı Esas Alınarak Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıllar	Yazar[10]	Kitap Adı	Yayıncı
2017	Ataman ve Gökçen	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları	Beta Basım Yayın
2017	Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm	Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: BOBİ FRS	Detay Yayıncılık
2018	Acar, Usul, Dinç ve Demirci	Örneklerle Açıklamalı BOBİ FRS	Detay Yayıncılık
2018	Güler	Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Uygulaması "01.01.2018 Tarihinde Yürürlüğe Giren ve Standardın Tüm Bölümlerinin Eksiksiz Olarak İncelendiği" BOBİ FRS Uygulaması	Yaklaşım Yayıncılık
2018	Işıklılar, Buz ve Bağıran	BOBİ FRS-Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları BOBİ FRS'ye Uyarlanmış Tekdüzen Hesap Planı	Gazi Kitabevi
2018	Karapınar ve Eflatun	2018 BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları	Gazi Kitabevi
2018	Özerhan Akbulut ve Sultanoğlu	MSUGT TMS/TFRS Karşılaştırmalı Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı	Gazi Kitabevi
2018	Zengin	Finansal Tablo Hileleri ve BOBİ FRS Kapsamında Örnek Uygulamalar	Seçkin Kitabevi
2019	Cömert ve Cömert	İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını
2019	Kocamış ve Yıldırım	Büyük ve Orta Boy İşletmelere Yönelik Finansal Raporlama Standartlarıyla (BOBİ FRS) Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları	Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını
2019	Özgörmen ve İzmirli Ata	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS	İksad Yayınevi

[10] Her yıl itibariyle yazarların soyadları, alfabetik olarak sıralanmıştır.

2019	Usul	BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına Göre İnşaat Muhasebesi	Detay Yayıncılık
2020	Akdoğan, Aktaş, Gümüş, Hiçyorulmaz, Parlak, Süklüm, Tosunoğlu, Bozkurt Yazar, Cengiz, Ede, Karataş	BOBİ FRS TFRS- TMS ve MSUGT- VUK Karşılaştırmaları	Siyasal Kitabevi
2020	Gücenme Gençoğlu	TMS/TFRS, BOBİ FRS ve Vergi Mevzuatına Göre Envanter İşlemleri	Alfa Aktüel
2020	Temiz ve Şeker	Uluslararası ve Yerel Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Mantar Üretim İşletmesi Örneği (TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve VUK Karşılaştırmalı)	Gazi Kitabevi
2021	Akyüz ve Gülten	BOBİ FRS Muhasebesi ve Denetimi	Gazi Kitabevi
2021	Köy	TMS-TFRS, BOBİ FRS ve VUK Değerleme Hükümlerinin Uygulamaları ve Farklılıkları	Gazi Kitabevi
2021	Yükçü, İpek Alkan, Kaplanoğlu ve İçerli	BOBİ FRS Uygulamaları (2021 Sürümü)	İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını
2022	Güdelci	BOBİ FRS'ye Geçiş Süreci ve Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma	Kriter Yayınevi

Tablo 14 incelendiğinde; tüm kitaplar açısından altısı tek yazarlı, sekizi iki yazarlı, diğerlerinin çok yazarlı oldukları görülmüştür. Kitapların, en fazla "Gazi Kitabevi" yayını olduğu saptanmıştır. BOBİ FRS (2017 Sürümü) ile yayımlanan ilk basılı kitaplar arasından tesadüfi seçilmiş birkaçına yer vermek yerinde olacaktır.

Ataman ve Gökçen (Kasım 2017) tarafından ortaklaşa hazırlanan kitap, 29 ana başlıktan oluşmaktadır. İlk başlık muhasebe standartlarının gelişimi olup, ikinci başlık BOBİ FRS ve sonrası tüm başlıklar sırasıyla 27 bölümünü kapsamaktadır. İlgili her bölüm bazında örnek uygulamalara yer verilmiştir. En sonda BOBİ FRS'de kullanılan münferit / konsolide finansal tablolar sunulmuştur.

Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm (Aralık 2017) tarafından ortaklaşa hazırlanan kitap, 26 bölümden oluşmaktadır. BOBİ FRS bölümleri esas alınarak Özbirecikli dokuz bölümü (2., 3., 4., 5., 6., 13., 14., 23., 26.), Kıymetli Şen on bir

bölümü (1., 7., 8., 9., 10., 11., 17., 21., 22., 24., 25.) Tüm (12., 15., 16., 18., 19., 20.) altı bölümü yazmıştır. İlgili bölümlerde örnekler sunulmuştur.

Acar, Usul, Dinç ve Demir (Aralık 2018) tarafından ortaklaşa hazırlanan kitap, yedi bölümden oluşmaktadır. BOBİ FRS bölümlerini farklı kategori içerisinde; Acar (Bölüm IV) Duran Varlıklar; kitabın editörü ve yazarı Usul Bölüm III Dönen Varlıklar; Dinç Bölüm (I-II-VII) Kavramsal Çerçeve ve Mali Tablolar, Finansal Raporlamada Özel Hususlar ile Özkaynaklar; Demirci (Bölüm V-VI) Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, olarak ele alıp incelemişlerdir. İlgili bölümlerde çeşitli örneklere yer verilmiştir.

Özerhan ve Sultanoğlu (Aralık 2018) ortaklaşa hazırlanan kitap; BOBİ FRS bağıntılı farklılaştırılarak finansal tablolara ilişkin genel ilkeler, finansal tablolar, yabancı para çevrim işlemleri, konsolide finansal tablolar, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama, ara dönem finansal raporlama, dipnotlar, geçiş hükümleri olmak üzere sekiz kısımdan oluşmaktadır. İlgili kısımlarda örnekler ve açıklamalarına yer verilmiştir.

Akdoğan ve diğerleri (2020) tarafından ortaklaşa hazırlanan çok yazarlı kitap; BOBİ FRS bölümleri itibariyle 22 bölümden oluşmaktadır. Kitap editörü ve yazarı Akdoğan (1., 11.), Aktaş, M. A. (2., 12.), Gümüş, U. T. (5., 15.), Hiçyorulmaz (6., 16.), Parlak (7., 17.), Süklüm (8., 18.), Tosunoğlu (9., 19.), Bozkurt Yazar (10., 20.), Cengiz (3., 13.), Ede (4., 14.), Karataş (21., 22.) olmak üzere her yazar tarafından ikişer bölüm yazılmıştır.

Yine BOBİ FRS (2021 Sürümü) bağlantılı örnek verilebilir.

Yükçü, İpek Alkan, Kaplanoğlu ve İçerli (Ekim 2021) tarafından ortaklaşa hazırlanan kitap, 27 bölümden oluşmaktadır. BOBİ FRS bölümleri esas alınarak üç yazar yedişer bir yazar altı bölüm yazmıştır. Kitap editörü yazar Yükçü (Bölüm 10., 13., 15., 16., 18., 26., 27.), İpek Alkan (1., 3., 11., 20., 23., 24., 25.), İçerli (5., 6., 7., 8., 12., 14., 17.) ve Kaplanoğlu (2., 4., 9., 19., 21., 22.) BOBİ FRS bölümlerini örneklere de yer vererek açıklamışlardır.

Tüm BOBİ FRS bölümleri itibariyle değerlendirilen kitapların dışında ihtisas muhasebeleri bağlamında yayımlanan kitap örneği de verilebilir.

Usul (Ekim 2019) tarafından yazılan kitap, yedi kısımdan oluşmaktadır. Kitapta; inşaat kavramı ve inşaat işletmeleri, inşaat taahhüt işlemleri, BOBİ FRS'ye

göre inşaat taahhüt işlemlerinin vergisel boyutu ve gelir tespit yöntemleri, inşaat faaliyetlerinde maliyet unsurları ve muhasebeleştirilmesi, avans ve hakkedişlerin muhasebeleştirilmesi, özel inşaat (yap-sat) işletmeleri, asgari işçilik ayrıntılı şekilde örneklerle açıklanmıştır.

3.2. BİLDİRİLER

2017 yılından günümüze kadar geçen sürede BOBİ FRS ile ilgili sunulan bildirilerde BOBİ FRS'nin genel olarak uygulanması ve mevcut standartlarla karşılaştırılmasının yanı sıra, stoklar, finansal araçlar, muhasebe tahmin, politika ve hatalar konuları üzerinde durulmuştur.

Yıllar itibariyle BOBİ FRS ile ilgili hazırlanıp sunulan bildiri sayısı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 15: BOBİ FRS Hakkında Bildirilerin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıl	Bildiri Sayısı (Adet)
2017	3
2018	3
2019	5
2020	2
2021	2
TOPLAM	**15**

Tablo 15'ten de görüldüğü gibi en fazla bildiri sayısı 2019 yılındadır. Ancak alan yazın taramasına erişilebilen çeşitli platformlarda sunulan özet ve tam metin bildirileri araştırma kısıtları arasındadır.

3.2.1. 2017 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler

2017 yılında BOBİ FRS hakkında erişilebilen bildiriler Tablo 15'deki gibidir.

Tablo 16: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2017)

Yazar ve Sunum Platformu Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Ataman (2. Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumu)	Tam Set TMS/TFRS ile BOBİ FRS'ye yönelik genel bir değerlendirmede bulunmak amacıyla TMS/TFRS'ler başlıklar halinde listelenerek, BOBİ FRS'nin bölümleri TMS/TFRS'ler ile karşılaştırılarak farklılıkları özetlenmiştir.	Vergi odaklı muhasebe düzenindeki halihazırdaki uygulamaların, standartların gündeme gelmesiyle birlikte daha fazla sorgulanır hale geleceği, ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıkların ilave düzenlemelerle daha aza indirgenmesi gerektiği belirtilmiştir.
Eskin (2. Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumu)	BOBİ FRS'nin uygulama sürecine yönelik tespitlerde bulunmak ve durum değerlendirmesi yapmak amacıyla BOBİ FRS'nin oluşum süreci, niteliği ve kapsamı açıklanmış, standart bölümlerinin hangi konuyu düzenlediğine ilişkin özet tablo sunulmuştur.	Tam set TMS/TFRS'ye göre daha doğru bir uygulama ortamı sağlayacak şekilde hazırlanan BOBİ FRS'nin, uygulayan işletmelerde rekabet gücünü artıracağı ve "vergi için muhasebe" anlayışından daha çok, "bilgi için muhasebe" anlayışına geçişi sağlayacağı vurgulanmıştır.
Gökçen (2. Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumu)	Muhasebe mesleğini farklı alanlarda icra eden meslek elemanlarının yetiştirilmesinde önemli rol oynayan üniversitelerde, finansal raporlama standartlarına yönelik eğitimlerin düzeyini belirmek amacıyla 2015 yılı itibariyle Yükseköğretim Kurulu'na bağlı devlet üniversitelerinde, lisans eğitimi verilen 122 işletme bölümünün ders planları incelenmiş; muhasebe standartlarını içeren derslere yönelik tespitlerde bulunulmaya çalışılmıştır.	122 işletme bölümünden 46'sında muhasebe standartlarına ilişkin dersin bulunduğu, 62'sinde muhasebe standartlarına ilişkin dersin bulunmadığı, 14 adet işletme bölümünde ise muhasebe standartlarına ilişkin ders verip vermediğine ilişkin bilgiye ulaşılamadığı ve muhasebe standartlarına yeterince önem verilmediği sonucuna ulaşmıştır. Öğrencilerin güncel uygulamalardan uzak kalmaması adına ders müfredatlarında değişime gidilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 16 incelendiğinde; 2017 yılında farklı yazarlarca hazırlanan üç bildirinin aynı uluslararası akademik platformda sunulduğu tespit edilmiştir.

3.2.2. 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler

2018 yılında BOBİ FRS hakkında erişilebilen bildiriler Tablo 16'daki gibidir.

Tablo 17: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2018)

Yazar ve Sunum Platformu Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Gökçen ve Ataman (3rd International Trakya Accounting Finance and Auditing Symposium)	KGK'nın yayınladığı TMS/TFRS Finansal Tablo örnekleri ile BOBİ FRS'de yer alan Finansal Tablo örnekleri arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla muhasebe standartları ile ilgili çalışma yapan kuruluşlar açıklamış, uygulama birliğinin sağlanması için yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi karşılaştırmalı incelenmiştir.	TMS/TFRS'de tam set finansal tablolardaki, FDT, ÖDT, NAT BOBİ FRS'deki finansal tablolar arasında yer alırken TMS/TFRS'deki K/Z ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, BOBİ FRS'de K/Z tablosu olarak yayınlanmıştır. BOBİ FRS, K/Z Tablosuna diğer kapsamlı gelirleri dahil etmeyerek finansal tabloyu basitleştirdiği ve iki düzenlemede yer alan finansal tablo örneklerinin ve dipnot açıklamalarının tekrar gözden geçirilerek düzeltmelerin yapılması gerektiği hususu vurgulanmıştır.
Dızman (IV. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi)	BOBİ FRS ve MSUGT'a göre hazırlanan FDT ve Bilançonun, hesap sınıfı, grubu ve hesaplar açısından farklılıkları tespit etmek amacıyla BOBİ FRS ve MSUGT'da yer alan, BOBİ FRS'de yer alan ancak MSUGT'ta olmayan MSUGT'da yer alıp BOBİ FRS de yer almayan hesaplar tablo halinde karşılaştırmalı sunulmuştur.	BOBİ FRS'de "FDT" ifadesi yer alırken, MSUGT "Bilanço" ifadesini kullanmaktadır. MSUGT'ta Hesap Sınıfları, Hesap Grupları ve Hesaplar numaralandırıldığı halde BOBİ FRS'de numaralandırılmadığı, Hesap Sınıfları ve Hesap Grupları isimleri bakımından birtakım farklılıkların olmasının yanında ortak noktalarının fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dızman (IV. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi)	BOBİ FRS ve MSUGT'a göre "K/Z Tablosu" ve "Gelir Tablosu"nu hesap sınıfı, grubu ve hesaplar açısından değerlendirerek farklılıkları belirlemek amacıyla BOBİ FRS ve MSUGT'da var olan, BOBİ FRS'de yer alan ancak MSUGT'da olmayan, MSUGT'da yer alıp BOBİ FRS'de yer almayan hesaplar tablo halinde karşılaştırmalı sunulmuştur.	BOBİ FRS'de "K/Z Tablosu" ifadesi yer alırken, MSUGT "Gelir Tablosu" ifadesini kullanmaktadır. BOBİ FRS'de konsolide finansal tablolarda dönem net kar veya zararından sonra, "Ana ortaklık sahiplerine isabet eden dönem net karı veya zararı", "kontrol gücü olmayan paylara isabet eden dönem net karı veya zararı" kalemlerinin ayrıca yer aldığı, MSUGT'da Hesap Sınıfları, Grupları ve Hesapların numaralandırıldığı halde BOBİ FRS'de numaralandırılmadığı, Hesap Sınıfları ve Grupları adları açısından birtakım farklılıkların olmasına karşılık ortak noktalarının fazla olduğu belirtilmiştir.

Tablo 17 incelendiğinde 2018 yılında iki ayrı platformda biri ortak diğeri tek yazarlı (aynı yazarın aynı platformda iki ayrı çalışması) bildiriler hazırlandığı saptanmıştır.

3.2.3. 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler

2019 yılında BOBİ FRS hakkında erişilebilen bildiriler Tablo 18'deki gibidir

Tablo 18: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2019)

Yazar ve Sunum Platformu Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Demir (International Congress on Business and Marketing)	TMS 2 ve BOBİ FRS 'de stoklar ile ilgili finansman giderlerine ilişkin muhasebeleştirme açısından farklılıkların incelenmesi amacıyla stoklara ilişkin TMS 2 ve BOBİ hükümleri açıklandıktan sonra vade farklarının etkin faiz yöntemine nasıl hesaplanacağına yönelik örnek verilerek muhasebe kayıtları yapılmıştır.	Vade farkları açısından BOBİ FRS ve TMS 2 farklı uygulama içermekte olup 1 yıla kadar olan vade farklarının BOBİ FRS'de ayrıştırılmayacağı ancak TMS 2'ye göre tüm vade farklarının alışlarda 328 Ertelenmiş Vade Giderleri hesabında satışlarda ise 128 Ertelenmiş Vade Gelirler hesabında izlenerek dönemsel olarak K/Z hesaplarına yansıtılacağı vurgulanmıştır.
Karabulut (2. Uluslararası Sosyal Bilimlerde Kritik Tartışmalar Kongresi)	Türkiye'de Muhasebe standartlarına ilişkin gelişmelerden en günceli olan KÜMİ FRS Taslağını inceleyip, BOBİ FRS ile farklılıkları tespit etmek amacıyla KÜMİ FRS Taslağı bölümler halinde özetlenerek BOBİ FRS ile farklılaşan yönleri açıklanmıştır.	Ağırlıklı olarak BOBİ FRS'ye benzeyen KÜMİ FRS Taslağının küçük ve mikro düzeydeki yüksek sayıdaki işletmelere uygulanmasının beraberinde karmaşıklığa yol açabileceğini, sürecin iyi yönetilebilmesi için meslek mensuplarının yeterince bilgilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
Katkat Özçelik (IKSAD 4. International Congress of Social Sciences)	Türkiye'de yerel muhasebe uygulamalarını uluslararası uygulamalarla yakınsama çalışmaları sebebiyle uyum sürecinde yaşanılan sorunlara dikkat çekmek için Muhasebe standartlarının gelişim seyri aktarılmış, muhasebe standartlarıyla ilgili sorunlar özetlenmiştir.	Her kuruma hazırlanan finansal raporların farklılaşması ve ayrı uygulamalara tabi olması sebebiyle oluşan zorlukların tek rapor ile çözümlenmesini sağlayacak şekilde ilave hükümler konulması önerilmiştir.

Tuğay (4. International EMI Entrepreneurship and Social SciencesCongress)	SMMM'lerin BOBİ FRS'ye ilişkin görüşlerini ve önerilerini ortaya koymak amacıyla BOBİ FRS kavramsal çerçevesi özet olarak aktarılmış 100.000 meslek mensubunun bulunduğu örneklem içerisinde 201 adet anket formu üzerinden analiz yapılmıştır.	Katılımcıların yüzde 59,2 'sinin BOBİ FRS'nin gerekli olmadığını düşündüğü, yüzde 44,3'ünün Türkiye'nin BOBİ FRS'ye hazır olma konusunda kararsız olduğu, yüzde 40,3'ünün KGK tarafından BOBİ FRS ile ilgili verilen eğitimlerin yeterli olduğu olmadığı konusunda kararsız olduğu, yüzde 45,7 'sinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu yeni bir TDHP oluşturulmasına katılmadığı, yüzde 56,21'sinin vergi mevzuatının TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu hale gelmesi görüşüne katılmadığı, yüzde 63,7'sinin uygulamada zorluklarla karşılaşacaklarını düşünmediği, yüzde 72,1 'i ise meslek mensuplarının bilgilendirilmesine yönelik eğitim düzenlemesine gerek olmadığı tespit edilmiştir.
Utku ve Kaya (18. Uluslararası İşletmecilik Kongresi)	Riskten korunmak amacıyla kullanılan Türev araçların BOBİ FRS kapsamında incelenmesi ve muhasebe kayıtlarına ilişkin örnekler verilerek kullanıcılara yol göstermek amacıyla BOBİ FRS'de korunma muhasebesine ilişkin açıklanan hususlar belirtilmiş, forward ve swap sözleşmelerine yönelik örnekler verilerek muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir.	Forward ve swap sözleşmelerinde sözleşmelerin ilk imzalanması aşamasında nazım hesaplarda gösterilmesi gerektiği, dönem sonlarında kur farklarının özkaynaklarda muhasebeleştirileceği, vade sonunda ise özkaynaklarda bulunan korunma yedeklerinin gelir tablosuna aktarılacağı belirtilmiştir.

Tablo 18 incelendiğinde 2019 yılında biri ortak diğerleri tek yazarlı farklı uluslararası akademik platformda sunulan bildiriler oldukları belirlenmiştir.

3.2.4. 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler

2020 yılında BOBİ FRS hakkında erişilebilen bildiriler Tablo 19'daki gibidir.

Tablo 19: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2020)

Yazar ve Sunum Platformu Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Sözer ve Yavuz (VII. Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kongresi)	TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardının VUK ve BOBİ FRS ile karşılaştırılmasının yapılabilmesi için standart ayrıntılı olarak incelenmiş ve VUK ile farklılıkları tablolar halinde özetlenmiştir.	VUK ile TMS-16 arasında amortismana yönelik tutar, yöntem, hesaplanma ve ayırma koşulları yönünden farklılıklar bulunduğu BOBİ FRS ile ise farklılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Karabulut ve Tektüfekçi (III. Uluslararası Sosyal Bilimlerde Kritik Tartışmalar Kongresi)	BOBİ FRS ve EFR Projesi ilk geçiş yılı uygulamasına yönelik yarı yapılandırılmış mülakat tekniği ile bağımsız denetçilerin görüşlerini belirlemektir.	BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanan tabloların MSUGT / VUK'a göre hazırlanan tablolara göre daha etkin, anlaşılabilir, kolay analiz edilebilir olduğu ancak bu tabloların oluşturulması için yüksek ntitelikli personel konusunda eksiklikler bulunduğu ve finansal tabloları internete yüklemenin ilave iş yükü oluşturduğu saptanmıştır.

Tablo 19 incelendiğinde 2020 yılında ortak yazarlı uluslararası akademik platformda iki bildiri bilgisine yer verilmiştir.

3.2.5. 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Bildiriler

2021 yılında BOBİ FRS hakkında erişilebilen bildiriler Tablo 20'deki gibidir.

Tablo 20: BOBİ FRS Hakkında Bildiriler (2021)

Yazar ve Sunum Platformu Adı	Amaç / Yöntem	Bulgu / Sonuç
Akın ve Esmeray / 6 th International EMI Entrepreneurship & Social Sciences Congress	COVİD-19 salgınının, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve BDS açısından sürekliliğe etkisini değerlendirmek amacıyla bu standartların hükümleri çerçevesinde süreklilik kavramı açıklanmıştır.	İşletmelerce COVİD-19 salgını süresince alınması gereken tedbirler ele alınmıştır.
Karabınar ve Altunay (5. Lisanüstü İşletme Öğencileri Sempozyumu Bildiriler Kitabı)	İşletmelerin farklı muhasebe politikası uygulaması, tahminlerde değişikliğe gitmesi ya da hataların ortaya çıkması gibi durumlarının TMS 8 ve BOBİ FRS 3 kapsamında finansal raporlara nasıl yansıyacağını araştırmak için öncelikle alan yazın taraması yapılmış, muhasebe tahmin, politika değişiklikleri ve hatalara ilişkin BİST'te işlem gören şirketlerden örnekler verilmiş, özkaynaklar değişim tabloları incelenmiştir.	Değişen muhasebe politikaları sebebiyle yapılan düzeltmeler sonucunda şirketlerin dönem kârlarına bağlı olarak vergi yükümlülüklerinin de değiştiği her iki standardında birbiri ile uyumlu hükümler içerdiği sonucuna varılmıştır.

Tablo 20 incelendiğinde 2021 yılında her ikisi de ortak yazarlı biri ulusal diğeri uluslararası akademik platformda sunulan bildiriler yer almaktadır.

Yıllar itibariyle bildiriler incelendiğinde genellikle BOBİ FRS seçilmiş bölümlerin ele alındığı, ilgili TMS/TFRS ile karşılaştırıldığı görülmüştür.

2022 yılında BOBİ FRS hakkında erişilebilen bildiri bulunmamaktadır.

3.3. MAKALELER

BOBİ FRS hakkında yayım yılı itibariyle makalelerin sayısal dağılımı aşağıdaki Tablo 21'deki gibidir.

Tablo 21: BOBİ FRS Hakkında Makalelerin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıllar	Makale Sayısı (Adet)
2017	5
2018	28
2019	31
2020	21
2021	21
2022	14
Toplam	**120**

Tablo 21'de görüldüğü gibi BOBİ FRS hakkında yazılan toplam 120 makale olduğu saptanmıştır. En fazla makale yayım yılı 2019 ve 2018'dir.

BOBİ FRS ile ilgili yazılan makalelerin konularını, dört başlık altında kategorilendirilebiliriz:

- Bunlardan birincisi, genel olarak standartların tüm bölümlerinin karşılaştırıldığı makalelerdir. Bu kategoriye dahil makaleler, tüm standardın uygulamada olan diğer standartlarla ya da tek bir standartla karşılaştırıldığı makalelerdir.
- İkincisi; BOBİ FRS'de yer alan bir bölümün, diğer standartlarda yer alan aynı konuya ilişkin hükümlerinin ele alınarak yapılan karşılaştırmaları içeren makalelerdir.
- Üçüncüsü; tek bir bölümün, BOBİ FRS kapsamında ayrıntılı olarak incelendiği makalelerdir.
- Dördüncüsü ise görüş ve/veya algı tespit edilmesine yönelik makalelerdir. Bu kategoride yer alan makalelerde BOBİ FRS ile ilgili tarafların görüş, farkındalık, beklenti ve algılarını tespit etmeye yönelik sorulardan oluşan anket tekniğinden faydalanılarak yapılan makaleler yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen bu kategorilendirme esas alındığında yıllar itibariyle yazılan makale sayılarının dağılımı aşağıdaki Tablo 22'deki gibidir.

Tablo 22: BOBİ FRS Hakkında Makalelerin Konu Kategorilendirmesi Açısından Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıllar	Genel Olarak Standartların Karşılaştırılması	Tek Bölüm Bazında Diğer Standartlarla (TMS / TFRS / KÜMİ FRS Taslağı) Karşılaştırılması	Tek Bölüm BOBİ FRS Bazında İncelenmesi	Görüş / Algı Tespit Etme	Toplam
2017	3	2	-	-	**5**
2018	5	17	3	3	**28**
2019	5	19	4	3	**31**
2020	3	13	4	1	**21**
2021	6	12	-	3	**21**
2022	4	8	1	1	**14**
Toplam	**26**	**71**	**11**	**11**	**120**

Tablo 22'den yıllar itibariyle yayınlanan makaleler içerisinde konu açısından en fazla tek bir bölümün diğer standartlarda yer alan uygulamalar ile karşılaştırıldığı görülmüştür. 2019 ve 2018 yıllarında, ağırlıkla konunun üzerine yoğunlaşılmıştır. Söz konusu bu karşılaştırmaların hangi yıllarda yazıldığı ve hangi bölümlerden oluşturulduğu incelendiğinde ise aşağıdaki Tablo 23'teki bir özet sonuç ortaya çıkmıştır.

Tablo 23: BOBİ FRS Hakkında Makalelerin Tek Bir Bölüm Bazında Yapılan Karşılaştırmasını Konu Alan Konular Açısından Yıllar İtibariyle Dağılımı

Bölüm ve Standart Adlı Konu	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
Borçlanma Maliyetleri	-	-	-	1	-	-	**1**
Devlet Teşvikleri	-	-	-	3	-	1	**4**
Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	1	1	4	2	-	3	**11**
Hasılat	-	4	2	1	-	-	**7**
İş Birleşmeleri	-	1	-	-	-	-	**1**
İştirakler	-	-	-	1	-	-	**1**
Karşılıklar Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	-	-	1	-	-	-	**1**
Kiralamalar	-	1	3	-	1	-	**5**
Konsolide Finansal Tablolar	-	-	-	-	1	-	**1**
MDV	-	4	2	2	4	1	**13**
MODV	-	1	-	1	1	-	**3**
Stoklar	1	4	6	2	4	-	**17**
Tarımsal Faaliyetler	-	-	-	-	-	2	**2**
Yabancı Para Çevrim İşlemleri	-	1	-	-	1	1	**3**
YAG	-	-	1	-	-	-	**1**
Toplam	**2**	**17**	**19**	**13**	**12**	**8**	**71**

Tablo 23 incelendiğinde; 2017-2022 yılları itibariyle BOBİ FRS bölümleri arasında en fazla 2019 ve 2018 yıllarında makale yayımlandığı, makale konuları içerisinde ise en fazla stoklar, MDV, hasılat, finansal araçlar ve özkaynaklar üzerinde durulduğu açıkça görülmektedir.

Söz konusu makalelerin yayınlandığı dergiler açısından yıllar itibariyle dağılımı ise Tablo 24'deki gibidir.

Tablo 24: BOBİ FRS Hakkındaki Makalelerin Yayınlandığı Dergiler Açısından Yıllar İtibariyle Dağılımı

Sıra No	Yayın Adı	2017	2018	2019	2020	2021	2022	TOPLAM
1	Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi	-	1	-	-	-	1	**2**
2	Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	-	-	-	1	-	-	**1**
3	Alanya Akademik Bakış Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
4	Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	-	1	-	-	-	-	**1**
5	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
6	Asya Studies - Academic Social Studies / Akademik Sosyal Araştırmalar	-	-	-	-	1	-	**1**
7	Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
8	Atlas Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi	-	1	-	-	-	-	**1**
9	Bucak İşletme Fakültesi Dergisi	-	-	-	1	1	-	**2**
10	Business and Economics Research Journal	-	-	-	2	-	-	**2**
11	Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	-		1	-	-	1	**2**
12	Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi	-	-	-	1	-	-	**1**
13	Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi	-	-	1	1	-	-	**2**
14	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari	-	-	1	-	-	-	**1**

	Bilimler Dergisi							
15	Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi	-	-	-	-	1	-	**1**
16	Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi	2	2	1	1	1	-	**7**
17	Hitit Sosyal Bilimler Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
18	IBAD Sosyal Bilimler Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
19	International Academic Social Resources Journal	-	-	-	-	1	-	**1**
20	International Journal of Social Inquiry	-	1	-	-	-	-	**1**
21	International Social Sciences Studies Journal	-	-	-	1	-	-	**1**
22	İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi	-	-	-	-	1	-	**1**
23	İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
24	International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies	-	-	1	-	-	-	**1**
25	İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
26	İşletme Akademisi Dergisi	-	-	-	-	-	1	**1**
27	İşletme Araştırmaları Dergisi	2	1	-	-	-	1	**4**
28	İzmir Democracy University Social Sciences Journal	-	-	1	-	-	-	**1**
29	Journal of Academic Value Studies	-	-	-	-	-	1	**1**
30	Journal of Accounting and Taxation Studies	-	1	-	-	-	-	**1**
31	Journal of Politics Economy and Management	-	1	-	-	-	-	**1**

32	Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
33	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	-	-	-	-	-	1	**1**
34	Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	-	1	-	-	-	-	**1**
35	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMMO) Yayını Mali Çözüm Dergisi	-	1	1	1	2	-	**5**
36	Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi	-	-	-	1	-	1	**2**
37	Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi	-	-	-	-	1	-	**1**
38	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	-	1	1	-	2	-	**4**
39	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı-MODAV)	-	4	1	2	-	1	**8**
40	Muhasebe Enstitüsü Dergisi	-	1	-	-	1	-	**2**
41	Muhasebe ve Denetime Bakış	-	-	-	-	3	2	**5**
42	Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi	-	-	-	-	1	-	**1**
43	Muhasebe ve Finansman Dergisi (Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği-MUFAD)	1	1	3	4	-	-	**9**
44	Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMMO) Yayını İDA Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi	-	-	-	1	-	-	**1**

45	Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)	-	4	5	-	1	-	**9**
46	Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	-	-	-	1	-	-	**1**
47	PressAcademia Procedia	-	1	-	2	-	-	**3**
48	Sayıştay Dergisi	-	1	-	-	-	-	**1**
49	Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	-	-	-	-	-	1	**1**
50	Socrates Journal of Interdisciplinary Social Studies						1	**1**
51	Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi	-	-	-	-	-	1	**1**
52	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	-	1	-	-	-	-	**1**
53	Turkish Studies Economics, Finance and Politics	-	1	-	1	-	-	**2**
54	Uluslararası Beşerî ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi	-	-	-	-	-	1	**1**
55	Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi	-	-	-	-	2	-	**2**
56	Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
57	Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi	-	-	2	-	-	-	**1**
58	OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
59	Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi	-	1	-	-	-	-	**1**

60	Vergi Dünyası Dergisi	-	-	2	-	-	-	**2**
61	Vergi Raporu Dergisi	-	-	1	-	-	-	**1**
62	Verimlilik Dergisi	-	-	-	-	1	-	**1**
63	Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi	-	-	-	-	1	-	**1**
64	Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	-	1	-	-	-	-	**1**
	TOPLAM	**5**	**28**	**31**	**21**	**21**	**14**	**120**

Tablo 24 incelendiğinde; 2017-2022 yılları arasında en fazla makalelerin yayınlandığı dergilerin "Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)" ile "Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)" olduğu saptanmıştır. Bu dergileri "Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MODAV)" ve "Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi" izlemektedir.

Söz konusu dergilerde yayınlanan makaleler yıllar itibariyle alt başlıklarda ele alınıp özetlenebilir.

3.3.1. 2017 İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler

2017 yılında BOBİ FRS hakkında makaleler Tablo 25'deki gibidir.

Tablo 25: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2017)

Yazar ve Dergi Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Cavlak ve Ataman (Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi)	BOBİ FRS'nin genel özelliklerine yer verilerek Tam Set TMS/TFRS ile arasındaki farklılıkları belirlemek amacıyla BOBİ FRS bölümleri "Tam Set TMS/TFRS'de Karşılığı Olan Standartlar" ve "Tam Set TMS/TFRS'de Karşılığı Olmayan Standartlar" olarak tablo bazında ele alınmış, bölümler ve standartlar arasındaki uyumluluk düzeyleri kategorilendirilmiş, farklılıklar özetlenmiştir.	Tam Set TMS/TFRS'de bulunan 44 düzenlemenin %70,5'inin (31) BOBİ FRS'de yer aldığı, tam set TMS/TFRS'de BOBİ FRS ile benzer konulara ilişkin düzenlemelerde yer alan 703 sayfanın BOBİ FRS'ye 195 sayfa olarak yansımasının BOBİ FRS'nin daha sade olduğuna ilişkin bir kanıt olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Doğan (İşletme Araştırmaları Dergisi-İAD)	BOBİ FRS ile TMS/TFRS'ler arasında karşılaştırma yaparak benzerlik ve farklılıkları belirlemek için BOBİ FRS'nin hazırlanma amacı ve genel özelliklerine değinerek BOBİ FRS'de yer alan 24 bölüm BOBİ FRS ve TMS/ TFRS'ler ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.	BOBİ FRS'nin TMS/TFRS ile karşılaştırıldığında muhasebe ilkelerinin daha basit bir şekilde ele alındığı, "gerçeğe uygun değer" kavramının BOBİ FRS'de yerini "maliyet bedeli" esasına bıraktığı belirtilmiştir. BOBİ FRS uygulanarak hazırlanacak tabloların bağımsız denetime kıstas olabilecek daha kaliteli bir raporlama sistemi sağlayacağı görüşüne varılmıştır.
Gökçen ve Öztürk (Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi)	TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan maliyetleme yöntemlerinden "tam maliyet" ve "normal maliyetleme" yöntemlerinin uygulanması ve sonuçların muhasebe kayıt düzenine nasıl aktarılması gerektiği konusunda değerlendirmede bulunmak amacıyla maliyet ölçümleme sisteminin gelişimi açıklanmış, standartlarda önerilen maliyetleme yöntemlerinin fayda ve sakıncaları belirtilmiştir. Her iki yöntemde "Satışların Maliyeti" ve "Brüt Kar"ın hesaplandığı bir örnek ile çıkan sonuçlar değerlendirilmiş, kullanılması gereken hesaplara yer verilmiştir.	BOBİ FRS'de yer alan normal maliyetleme yöntemine ilişkin düşük ya da atıl kapasite sebebiyle dağıtılamayan genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilmesi hükmünün bu giderlerin işletmede stok olarak kalması sebebiyle dönem zararını yanlış yorumlamalara sebebiyet vereceği, TFRS'de normal maliyetleme hükümlerine göre gider kalemi içerisinde gösterilen atıl ya da düşük kapasite maliyetlerinin BOBİ FRS'de de satışların maliyeti kalemi yerine "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kaleminde raporlanması gerektiği belirtilmiştir.

Gençoğlu Gücenme (Muhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD)	TMS/TFRS'de yer almasına rağmen uygulama kolaylığı sağlamak için BOBİ FRS'de yer almayan standartları belirterek iki standart arasındaki farklılıkları belirlenmesi amacıyla BOBİ FRS bölümleri ile TMS/TFRS de yer alan standartlara ilişkin tablo bazlı bir karşılaştırma yapılmıştır. Özellikli sektörlerin kullanacakları ve sık rastlanmayan durumlar için kullanılanlar bölümler dışında tüm işletmelerin kullanacağı bölümler seçilerek özetlenmiştir.	BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'ye göre daha sade olması sebebiyle ortaya çıkan farklılıklardan dolayı FDT ve K/Z tablosu formatında değişiklikler olduğu görülmüştür. Finansal tabloların TMS/TFRS ihtiyaçlarına göre şekillenmesi BOBİ FRS içinde gereken ihtiyacı karşılayacak ve stoklar, MDV ve MODV, diğer alacak ve borçların finansal tablolarda daha ayrıntılı verilmesini sağlayarak tek tip finansal tablo uygulamalarının da yaygınlaşacağı görüşüne ulaşılmıştır.
Öztürk (İşletme Araştırmaları Dergisi-İAD)	BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de finansal varlıklara ilişkin düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıkları örneklerle açıklamak amacıyla finansal varlıkların TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından sınıflandırılmaları, ölçümleri ve muhasebeleştirilmelerine yönelik açıklamalar yapılmış, muhasebe uygulamalarına ilişkin örnekler yer almıştır.	TFRS 9 finansal varlıkların ilk muhasebeleştirmesinde; "itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen", "GUD farkı kar veya zararda sınıflandırılarak ölçülen" ve "GUD farkı diğer kapsamlı gelirde sınıflandırılarak ölçülen" finansal varlıklar şeklinde üçlü bir ayrım yapılmıştır. BOBİ FRS'de ise ticari ve diğer alacaklar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal varlıklar olarak beşli bir ayrım bulunmaktadır. BOBİ FRS'de TFRS 9'den farklı diğer kapsamlı gelirin raporlanmasına olanak tanımamaktadır. TFRS 9'da belirtilen "beklenen kredi zararı" yaklaşımı BOBİ FRS'de yerini "gerçekleşen kredi zararı"na bırakılmıştır.

3.3.2. 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler

2018 yılında BOBİ FRS hakkında makaleler Tablo 26'da sunulmuştur.

Tablo 26: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2018)

Yazar ve Dergi Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Akdoğan ve Bülbül (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi-MODAV)	Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilme esaslarını, firmaların denetim raporlarını inceleyerek uygulamadaki farklılıkları belirlemek için öncelikle ortak kontrole tabi işletme birleşmelerine yönelik düzenlemeler ve hakların birleştirilmesi yöntemleri açıklanmış, sonrasında BIST 100 kapsamındaki 25 firma ile kurumsal yönetim indeksi içerisinde yer alan üç firma olmak üzere toplam 28 ortak kontrole tabi işletme birleşmesi raporlaması yapan firmaların finansal tabloları ve denetim raporları incelenmiştir.	Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde şerefiye ortaya çıkmamakta ve aktif pasif uyumsuzluğunu gidermek üzere özkaynaklar altında denkleştirici bir hesap kullanılacağı, ancak uygulamada 2017 yılına ilişkin 28 firmanın finansal tabloları ve raporları incelendiğinde hesap ismi birliği olmamasının yanında gerekli açıklamalarda eksiklikler ve hesapların bulunmaması uygulamada şirketten şirkete, denetçiden denetçiye standartların farklı yorumlanmaları olduğu görülmüştür.
Arısoy (PressAcademia Procedia)	Stoklara ilişkin vadeli alımlarda oluşan vade farklarını VUK, BOBİ FRS Bölüm 6 ve TMS 2 kapsamında incelemek ve farklılıkları belirlemek için vadeli stok alımlarına ilişkin standartlarda yer alan maddeler açıklanmıştır.	VUK'a göre vadeli alımlardaki vade farklarının stokların maliyetine dahil edileceği, BOBİ FRS'ye eğer vade bir yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırması gerektiği, TMS 2'ye göre ise vade süresine bakılmaksızın tüm vade farklarının ayrıştırılması gerektiği belirtilmiştir.
Bulut Deniz ve Çukacı (Turkish Studies Economics, Finance and Politics)	MSUGT'da muhasebenin 12 temel kavramı içerisinde yer alan önemlilik kavramını muhasebe standartları kapsamında ele almak ve MODV başlığı altında incelemek için önemlilik kavramının mevcut muhasebe düzenlemelerindeki tanımlamaları yapılmış, MSUGT TMS/TFRS BOBİ FRS'de MODV önemlilik kavramı kapsamında değerlendirilmiştir.	Önemlilik kavramı TFRS /TMS'de direk adı geçmese bile 10 adet standartta yer bulmuştur. BOBİ FRS'de ise iki bölümde bu kavrama değinilmektedir. Muhasebe uygulamalarına göre MODV'lerin belirlenmiş kriterleri sağlaması koşulu ile önemlilik arz eden hesap kalemlerinin ayrı bir kalem olarak sunulması gerektiği vurgulanmıştır.

Cavlak , Ataman ve Gökçen (Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi)	BOBİ FRS'nin finansal tabloları üzerindeki etkisini rasyo analizi ile incelemek amacıyla örnek bir işletme verileri ile düzeltme kayıtları yapılarak oluşturulan BOBİ FRS'ye uygun hazırlanmış bilanço ve gelir tablolarına rasyo analizi yapılmış, çıkan sonuçlara göre BOBİ FRS'nin tablolara etkisi incelenmiştir.	Hisse senedi değerlemesi, şüpheli alacaklar, ticari alacaklar reeskontu, stoklardaki vade farklarının ayrıştırılması gibi nedenlerle dönen varlık tutarları değişeceğinden BOBİ FRS ye göre düzenlenen tablolarda likidite oranlarında azalma etkileri görülebilmiş. Finansal yapı oranlarına bakıldığında ticari borçlara uygulanan reeskont kaldıraç oranı ile faaliyet oranlarına bakıldığında stok değer düşüklüğünün stok devir hızını arttırmış, kârlılık oranlarına bakıldığında ise net karın azalmasından dolayı vergi sonrası kârlılık oranı azalmış, maliyetin artmasından dolayı ise brüt kar oranı düşmüştür. Faaliyet giderlerindeki artışlar karşılık ve reeskont giderleri sebebiyle faaliyet kârının net satışlara oranında da düşme meydana getirdiği belirtilmiştir.
Karacan, Çiftçioğlu ve Kutlu (Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi)	TMS 21 "Kur Değişim Etkileri" VUK "Kur Farkları" BOBİ FRS 20. Bölüm "Yabancı Para Çevrim İşlemleri" kapsamında kur değişimlerini ilk ölçüm, sonraki ölçüm, parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevrimi hususları yönünden farklılık ve benzerliklerini tespit etmek için" ilgili hükümlere ilişkin açıklamalar yapılmış muhasebeleştirme ve raporlamayla ilgili ayrıntılar tabloda özetlenmiştir.	BOBİ FRS 20. Bölüm ile TMS 1 standardının ağırlıklı olarak birbiri ile uyumlu olduğu ancak VUK'a göre parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevrimlerinde ve ölçüm işlemlerinde HMB'nın belirlediği kur üzerinden çevrilmesi gibi farklılıkların, standartları düzenleme amacından kaynaklandığı görüşüne varılmıştır.
Demirci ve Kıymaz Kıvraklar (Journal of Accounting and Taxation Studies)	Finansal Kiralama işlemleri TMS 17, UFRS16, BOBİ FRS, MSUGT/ VUK düzenlemelerini kiraya veren ve kiralayan bakımından inceleyerek farklılıkları ortaya koymak için alan yazın taraması yapılmış ve dört düzenleme çerçevesinde kiraya veren ve kiralayan açısından farklılıkları belirten tablolar verildikten sonra örnek bir muhasebe uygulaması yapılmıştır.	Dört düzenleme açısından en temel farklılığın kiralama işlemlerinin MSUGT ve yeni UFRS 16'da MODV'lerce, TMS 17 ve BOBİ FRS'de ise ilgili MDV hesabında gösterilmesinden kaynaklandığı diğer bir temel ayrımın ise faaliyet kiralamalarının TMS 17'de sadece dipnotlarda raporlandığı, UFRS 16'da finansal tablolarda gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dinç ve Atasel (Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	Türev ürünlerinin riskten korunma amacıyla kullanılması durumunda uygulanması gereken riskten korunma muhasebesinin BOBİ FRS hükümleri kapsamında değerlendirilmiştir. Riskten korunma muhasebesi uygulayacak firmalarının türev ürünlere ilişkin kazanç ve kayıplarının muhasebeleştirilmesine yönelik önerilen hesap planı örnekler yardımı ile sunulmuştur.	BOBİ FRS'ye göre işletme dışından kaynaklanan faiz oranı, kur, fiyat ve yurtdışındaki net yatırımlara ilişkin kur riski durumlarında, belirli şartların sağlanması halinde riskten korunma muhasebesinin uygulanabileceği belirtilmiştir. Türev ürünün, değişken faiz oranı riskinden korunmak, kesin taahhüde veya gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme ilişkin kur riskinden korunmak, gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme ilişkin emtia fiyatı riskinden korunmak, yurtdışındaki net yatırımların kur riskine karşı korunmak gibi nedenlerden ötürü alınmaları halinde etkin kısmı korunma yedeği olarak özkaynaklarda izlenmesi etkin olmayan kısmın ise gelir tablosunda izlenmesi gerektiğini vurgulanmıştır.
Doğan (Muhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD)	BOBİ FRS'de yer alan bölümlerin MSUGT/VUK ile karşılaştırmasını yapmak, benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymak için MSUGT ile ilgili genel bilgiler verilmiş ve BOBİ FRS bölümler halinde açıklamış uygulamalarda sıkça karşılaşan hususlar arasındaki farklılıklar belirtilmiştir	VUK/MSUGT uyarınca hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun sunum gerçekleştirmede yetersiz kaldığı ve BOBİ FRS uygulayan firmalarda AB ile daha uyumlu bir muhasebe sisteminin sağlanması yanında bağımsız denetimin kolaylaştığı ve daha güvenilir finansal tablolara ulaşılmıştır.
Gökçen, Öztürk ve Güleç (Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi)	Aralarında farklılıklar bulunan BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS'de yer alan bölüm ve standartların karşılaştırmasının yapılarak bu farklılıkların finansal tablolara olan etkilerini değerlendirmek için BOBİ FRS'nin oluşmasına yönelik süreç ele alınmış, BOBİ FRS ve TFRS Setlerinin arasındaki farklılıklar tablo halinde değerlendirilerek bu farklılıkların finansal tablolara yapacağı etkilerin vurgulanması amacıyla örneklere yer verilmiştir.	BOBİ FRS ve TFRS Set'inde temel olarak 2 hususun farklılaştığını belirtmektedir. Birincisi BOBİ FRS' de tarihi maliyete dair görüşün ağırlıklı olmasına karşılık, TFRS Set'inin gerçeğe uygun sunuma daha hassas bir şekilde yaklaşıldığı görülmektedir. İkinci farklılık ise, BOBİ FRS'nin işlem ve muhasebeleştirme yönünden daha pratik ve işlem yoğunluğuna yönelik kolaylaştırdığı belirtilmiştir.

Gücenme Gençoğlu ve İşseveroğlu (International Journal of Social Inquiry)	İnşaat ve Taahhüt işletmelerindeki faaliyetleri TFRS 15, BOBİ FRS 5. Bölüm ve VUK düzenlemeleri kapsamında değerlendirmek ve farklılıkları tespit etmek için alan yazın taraması gerçekleştirilmiş, mevzuatta yer alan inşaat ve taahhüt işlerin ilişkin hükümler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.	Vergi mevzuatı çerçevesinde inşaat ve taahhüt işlerinin 'Tamamlanma yöntemi" ile muhasebeleştirilmesi, standartlarda ise "Tamamlanma yüzdesi yöntemi" ile muhasebeleştirilmesi sebebi ile VUK uygulamasını seçen firmaların tablolarında etkin bir şekilde verim alınamayacağını ve dönemsellik kavramına aykırı bir durum oluştuğunu tamamlanma yüzdesi yönteminde ise tamamlanma derecelerinin denetiminin kolay olmadığı ve tespit etmenin maliyetlerinin yüksek olduğu ancak başarılı bir şekilde uygulanabildiği taktirde güçlü bir raporlamadan söz edilebileceği vurgulanmıştır.
Güleç (İşletme Araştırmaları Dergisi-İAD)	Duran varlıklar içerisinde yer alan MDV ve MODV BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS kapsamında farklılıklarını örneklerle açıklamak amacıyla MDV-MODV'lerin her iki standart setindeki ilk kayıt, vadeli alım, takas işlemleri, sonraki ölçümler, değer düşüklüğü, finansal tablo dışı bırakma gibi temel hususlarda karşılaştırması yapılmış ve BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir.	BOBİ FRS'de "Satış amaçlı Elde Tutulan MDV ve Durdurulan Faaliyetler" sınıflandırmasının bulunmadığı, BOBİ FRS 'ye göre, 1 yıldan az vadeli alımlarda herhangi bir vade ayrımının yapılmamasına karşılık TMS 16'da süreye bakılmaksızın vade farkının ayrıştırıldığı, takas işlemlerinde ise TMS'de takas işlemindeki "MDV'nin maliyeti GUD ile ölçüldüğü, BOBİ FRS'de parasal olmayan kalemlerde takas işlemlerinde net defter değerini esas alırken, parasal kalemlerinde işlemlerde yer alması durumunda ilgili tutarın GUD'yi de takasın yönüne göre net defter değerine dâhil edileceği belirtilmiştir. MODV'lerin ise TMS/TFRS' den farklı olarak BOBİ FRS'de şerefiyeye değer düşüklüğü testi uygulanmayacağı ve amortisman ayrılacağı belirtilmiştir.
Günce (Atlas Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi[11])	BOBİ FRS ve TMS/TFRS Bilanço ve Gelir tablosu açısından farklılıklarını tespit etmek amacıyla genel özelliklere yer verilmiş olup FDT ve K/Z Tablosu açısından karşılaştırılmıştır.	BOBİ FRS'ninTMS/TFRS ile daha sade bir dille kaleme alınmasına karşılık, büyük işletmeler bakımından daha fazla uyumlu olduklarını belirtilmiştir.

[11] IMASCON 2019 kongrede bildiri olarak da sunulan çalışmanın makale halidir.

Kaya (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi)	BOBİ FRS ile TFRS/TMS standartları içerisinde yer alan stoklara ilişkin hükümler arasındaki benzerlik ve farklılıkları karşılaştırmak için standartlarda yer alan başlıklar referans alınmış içerik analizi yaklaşımıyla karşılaştırmalar yapılmıştır.	TMS 2'de âtıl ve düşük kapasite sebebiyle dağıtılmayan sabit üretim giderleri gider olarak sonuç hesaplarına aktarılırken BOBİ FRS satılan malın maliyeti hesabına dahil edildiği, TMS 2 dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yöntemini benimserken BOBİ FRS buna ek olarak tam maliyet yöntemine de izin verdiği TMS 2 vadeli alımlarda vade farkı ayrılıştırmasını her koşulda öngörürken BOBİ FRS sadece vadesi bir yılı aşan alımlarda vade farkı ayrıştırılması gerektiği, TMS 2 de özellikli varlık niteliği taşıyan stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete dahil edilirken BOBİ FRS'de üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan uzun süren stoklar için katlanılan maliyetler ifadesi kullanıldığı görülmüştür.
Kıllı ve Işık (Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi)	Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri sözleşmelerini TFRS 15 ve BOBİ FRS kapsamında incelemek ve örnek uygulama ile alanyazına katkı sağlamak için taramadan sonra standartlara ilişkin inşaat sözleşmeleri açıklamalarına yer verilmiş, yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulama yapılmıştır.	Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi mevzuatı, TFRS 15, BOBİ FRS açısından farklılıklarının olduğu, vergi mevzuatında işin tamamlanmasında gelir ve gidere aktarılan tutarların TFRS 15 ve BOBİ FRS kapsamında ait oldukları döneme aktarılmasının dönemsellik ve tam açıklama kavramları gereğince kullanıcılara daha doğru bilgi sağladığı saptanmıştır.
Küçük (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi-MODAV)	Piyasa faiz oranından düşük bir oranla elde edilen ve işletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da şartları önceden yerine getirdiği teşviklerin BOBİ FRS kapsamında yorumlanması için devlet teşviki kapsamına giren kredilere ilişkin gelir ve gider tutarlarının belirlenmesi ve bunların muhasebe dönemleri itibariyle nasıl ilişkilendirilebileceğine yönelik bir örnek verilmiş, direk ve endirekt yönteme göre kayıt örnekleri sunulmuştur.	Muhasebe standartlarına uygun olarak iki hesaplama yöntemi önerilmiş ancak bunlardan hangisinin daha uygulanabilir hususunda bir değerlendirme yapmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Mozeikçi ve Şahinoğlu (Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	BOBİ FRS'nin uygumadaki etkilerinin uygulayıcılar tarafından nasıl algılandığının tespit edilmesi için yerel finansal raporlama ve BOBİ FRS'nin oluşum sürecine kısaca değinilmiş, TMS/TFRS ile farklılık arz eden konuları özetlenmiş ve Kırklareli SMMMO'na kayıtlı Bağımsız Mali Müşavirlere uygulanan 9 demografik, 1 açık uçlu, 24 genel ifade içeren anket çalışmasının sonuçları değerlendirilmiştir.	Çoğunluğu bağımsız denetçilik belgesine haiz olmayan 26 katılımcının, %27'sinin BOBİ FRS ile ilgili yeterli bilgiye sahip olduğu, %70'inin BOBİ FRS'nin ülkemiz için kaliteli bir raporlama sistemi sunulması açısından faydalı olduğu, %69 finansal tablo analiz ve yorumlamasını kolaylaştıracağı, %73'ünün GUD Muhasebesinin güvenilir raporlama için önemli olduğu, %62'nin uygulamanın iş yüklerini arttıracağı, %66'nın finansal tablo hazırlanmasında asgari tablo sayısının artmasının finansal bilgi niteliğini arttıracağı, %73'ü güvenilir finansal bilgi elde edilebilmesinde önemli olduğu, %81'inin büyük işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını sunmasının gerekli olduğu,%85'inin ise ticari işlemlerde 1 yılı aşan vadelerde ayrıştırmanın finansal tablolarda daha faydalı bilgi sağlayacağı ortaya çıkmıştır.
Öztürk ve Güleç (İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi)	Normal maliyetleme yaklaşımının güncel koşullarda TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin farklılıkların belirlenmesi için normal maliyetleme yaklaşımının tanımı, faydaları, ortaya çıkış süreci açıklanmış, standartlara göre oluşabilecek maliyetleme sistemleri ve nasıl hesaplama yapılması gerektiğine dair kayıtlar yapılmıştır.	TMS 2 stoklar standardına göre oluşabilecek maliyetleme sistemlerini - sipariş maliyeti + normal maliyetleme ya da safha maliyeti + standart maliyeti olarak belirtirken BOBİ FRS standardına göre oluşabilecek maliyet sistemleri 1) Safha maliyetleme + normal maliyetleme, 2) Sipariş maliyetleme + fiili maliyetleme, 3) Safha maliyetleme + standart maliyetleme, 4) Safha maliyetleme + fiili maliyetleme olarak belirtilmiştir.

Öztürk ve Çarıkçı (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS'ye yönelik algı ve bakış açılarını tespit etmek için Batı Akdeniz Bölgesinde aktif olarak çalışan meslek mensuplarına 5'i tanımlayıcı,22'si BOBİ FRS'ye yönelik algı tespitine yönelik toplamda 27 soru yönlendirilmiştir. Kolayda örnekleme yöntemi uygulanarak 276 muhasebe meslek mensubuna ulaşılabilmiştir.	Katılımcıların beklentilerine yönelik algılarının çok yüksek ve geleceğe yönelik olumlu düşünce içinde oldukları, BOBİ FRS'ye yönelik kolaylık algılarının; BOBİ FRS mükellefine sahip olan ve sahip olmayan katılımcılar arasında farklılık gösterdiği, BOBİ FRS eğitimlerine yönelik algıları ile BOBİ FRS'ye yönelik kolaylık algılarının; daha önce BOBİ FRS eğitimi alan ve almayan katılımcılar arasında farklılık gösterdiği saptanmıştır.
Sabuncu (Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi-MODAV)	Firmaların mal ve hizmet satışı, inşa sözleşmeleri, faiz ve isim hakkı ve kâr payı sonucu elde edilen gelirlerinin oluşturduğu hasılatın, BOBİ FRS Hükümleri ve TMS ile karşılaştırılmasının yapılarak aradaki farklılıkların belirlenmesi için BOBİ FRS'de hasılatın ölçülmesine ve muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamalar açıklanmış muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiş, tek düzen muhasebe sistemi ile karşılaştırması yapılmıştır.	BOBİ FRS ve TMS'de peşin ve bir yıla kadar olan vadeli satışlara ilişkin muhasebe kayıtlarında benzerlik olduğu, inşaat sözleşmelerinde BOBİ FRS'de tamamlanma yüzdesi yöntemine karşılık tek düzen muhasebe sisteminde iş bittiği zaman hasılat olarak değerlendirilmesi gerektiği, karşılık ayırma ve takas işlemlerinde de farklılıkların bulunduğu vurgulanmıştır.
Çatıkkaş, Esen ve Suekinci (Sayıştay Dergisi)	BOBİ FRS'de hasılat bölümü içerisinde yer alan İnşaat Taahhüt İşleri'ne ilişkin hükümlerinin TMS ve Gelir Vergisi Kanunu açısından farklılıkların belirlemek ve ilgili giderlerin raporlanma zamanı itibariyle finansal tablolarda nasıl yer alacağına ilişkin açıklamalarda bulunulması için birden fazla yılı kapsayan inşaat işlerinin vergi kanunları ile finansal raporlama standartları arasında uygulama farklılıkları özetlenmiş ve ilgili hükümler çeşitli senaryolala yapılması gereken muhasebe kayıtları ile örneklendirilmiştir.	Gelir Vergisi Kanunu'na göre birden fazla yılı kapsayan inşaat işlerinde kar ve zararın inşaatın bittiği yıl tespit edilmesi sebebiyle işin devam ettiği yıllarda taahhüt işi yapan firmanın finansal tablolarında işe ilişkin hasılat ve giderlerin gözükmeyeceği, bu hasılat ve giderlerin sadece işin tamamlanmış yıla aitmiş gibi gözükeceği, ancak BOBİ FRS'de TMS/TFRS'de olduğu gibi tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde her yıl o yıla ilişkin tamamlanan kısmın ele alınması gerektiğini belirtmiştir.

Sakarya, Yazgan ve Yıldırım (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS'ye ilişkin farkındalık ve bilinirlik düzeyini tespit etmek için öncelikli olarak konuya ilişkin alan yazın çalışmalarına yer verilmiş, sonrasında Balıkesir ilindeki SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarına uygulanan 5 adet demografik, 3 adet evet-hayır, 13 adet genel ifade içeren anket çalışmasına ilişkin bulgular yorumlanmıştır.	BOBİ FRS uygulamalarının meslek mensupları tarafından anlaşılabilmesi için eğitimlerin verilmesi, gerektiğini, BOBİ FRS'nin kısa vadede uygulama başarısı konusunda kararsız kalan katılımcıların, bunun nedenini, standartların karmaşık olması ve vergi sistemi ile uymayan düzenlemelerin yer almasından kaynaklandığı ortaya çıkmıştır.
Selvi ve Ercan (Muhasebe Enstitüsü Dergisi)	BOBİ FRS Stoklar Bölümü, TMS-2 ve VUK hükümlerinde geçen stok kavramını, stok maliyetlerinin unsurları, maliyet hesaplama yöntemleri, değer düşüklüğü yönlerinden incelemek için stoklara ilişkin güncel olarak geçerli tüm muhasebe mevzuatı içerisinde yer alan hükümler başlıklar halinde karşılaştırılmıştır.	BOBİ FRS'nin 6. Bölümü Stoklar genel olarak TMS 2 standardı ve VUK hükümleri uyumlu olmasına karşılık bazı farklılıkların olduğu, BOBİ FRS'de yer alan stoklara ilişkin uygulamaların VUK ile karşılaştırıldığında yenilikler getirdiği, TFRS ile karşılaştırıldığında ise sadeleştirildiği görülmüştür.
Kıymetli Şen ve Karagül (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	BOBİ FRS'yi uygulayan işletmelerde ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesinin raporlanmsında kullandıkları yöntem olan "Hakların Birleşmesi Yöntemi" hakkında bilgi vermek için ortak kontrole tabi işletme birleşmesinin tanımı yapılmış, özkaynak yöntemine göre kayda alınan ortaklığın, ortak kontrole tabi iş birleşmesi şeklinde yeniden yapılandırılarak nasıl kayda alınacağı hususunda örnek verilmiştir.	Hakların Birleşmesi yönteminde satın alma yönteminden farklı olarak varlık ve yükümlülüklerde defter değerinin alınması sonucu şerefiye çıkmadığı, bunun sonucu olarak satın alma yönteminde K/Z Tablosunda görülen şerefiyenin amortisman payının hakların birleşmesi yönteminde görülmeyeceği, alım satım bedeli arasındaki farkın muhasebeleştirilmesinde Özkaynaklar kalemi içerisinde "Ortak Kontrole Tabi İş birleşmelerinin Etkisi" adlı hesabın kullanılabileceği belirtilmiştir.
Kıymetli Şen ve Özbirecikli (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	BOBİ FRS bölümlerinin Türkiye'de güncel muhasebe uygulamaları ile arasındaki farklılıkları ortaya koyarak, BOBİ FRS maddeleri bölümler itibariyle açıklanmış, TMS/TFRS, MSUGT, VUK maddeleri kapsamında karşılaştırma yapılmıştır.	TMS/TFRS'de yer verilen 11 maddenin BOBİ FRS'de yer almadığı, kapsamlı gelir bölümünün kaldırıldığı, vadeli alış ve satışlarda bir yılın üzerinde gerçekleşen işlemlerde vade ayrıştırıldığı, özellikli varlık kavramının yerine İnşası Normal Şartlar Altında Bir Yıldan Uzun Süren Varlık tanımının yapıldığı, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların 5-10 yıl arasında itfa edileceği, şerefiyenin itfa edileceği ve değer düşüklüğüne tabi tutulacağı gibi farklılıklarla MSUGT'un eksik yönlerini tamamlayıcı nitelikte olduğu ifade edilmiştir.

Tüm (Journal of Politics Economy and Management)	Raporlama döneminden sonraki olayları, Bağımsız Denetim standardı (BDS 560) ve BOBİ FRS Bölüm 4 kapsamında incelemek için raporlama döneminden sonraki olaylar, BOBİ FRS ve bağımsız denetim standartlarına göre açıklanmış, daha önce konuyla ilgili çalışma yapan yazarlardan esinlenerek hazırlanan örnekler ile konunun daha iyi anlaşılması sağlanmıştır.	BOBİ FRS'ye göre raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönem sonu tarihi ile finansal tabloların yayımlanmaya karar verdiği tarih arasında ortaya çıkan, düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılmıştır. 2'ye ayrılmaktadır. Bağımsız denetçi sorumlulukları açıklanmıştır.
Uzun (Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi)	VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS düzenlemeleri çerçevesinde MDV tanımını yapmak, benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymak için VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan MDV'lere ilişkin hükümlere yönelik genel açıklamalar yapıldıktan sonra benzerlik ve farklılıklar sunulmuştur.	Üç düzenleme içerisinde VUK'un diğer standartlara göre daha farklı uygulamalar içerdiği, BOBİ ile TMS TFRS ağırlıklı olarak birbiri ile benzediği ancak temel farklılığın borçlanma maliyetleri ve özellikli varlıklar hususunda ortaya çıktığını saptanmıştır.
Yelgen ve Uyar (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	BOBİ FRS'de yer alan maddi duran varlıklara ilişkin hükümlerin, TFRS ve VUK maddeleri kapsamında uygulama farklılıklarını açıklayarak işletmelerde rastlanılacak her türlü işlemi kuramsal olarak açıklamak için BOBİ FRS'de MDV'lerle ilgili genel hükümlerle VUK, TFRS hükümlerinin karşılaştırılması yapılmış, örnekler verilmiştir	Maddi duran varlıkların BOBİ FRS'den vade farkları yönüyle TFRS'den farklı olduğu, sonraki ölçüm ve borçlanma maliyetleri konularında VUK ile arasında farklılık olduğu belirtilmiştir.
Yücel, Öncü ve Akaytay (Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi)	MDV'lere ilişkin güncel muhasebe mevzuatında yer alan hükümlerin karşılaştırmak için maddi duran varlıklarının tanımı yapılarak vade farklarının kaydı, finansman giderlerinin kaydı, değer düşüklüğü, amortisman uygulamaları her üç muhasebe uygulaması çerçevesinde açıklanmış, dönem sonunda yapılan değerlemeye ilişkin farklılıklar belirtilmiştir.	TMS ve BOBİ FRS'nin "ilke bazlı" hazırlandığı özellikle dönem sonu işlemlerinde bunun ön plana çıktığı, ancak ilk muhasebeleştirilme ve elden çıkarma hususlarında BOBİ FRS'nin belirlenen bazı hükümlerin TFRS'den ayrılması yönüyle VUK'taki gibi kural bazlı olduğu ifade edilmiştir.

3.3.3. 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler

2019 yılında BOBİ FRS hakkında makaleler Tablo 27'deki gibidir.

Tablo 27: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2019)

Yazar ve Dergi Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Akdoğan (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	TDMS HP değişmesi gerekliliğine dair sebepleri tespit etmek ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanan hesap planı taslağı ile arasındaki farklılıkları açıklamak amacıyla Türkiye'de geçerli olan muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde standartların getirdiği etkiler, sınıflandırma farklılıkları, kapsamda farklılıklar, ölçme ve değerlemede farklılıklar, muhasebede farklılıklar şeklinde sınıflandırarak açıklanmış ve taslakta bulunan farklılıklar sunulmuştur.	Muhasebe standartlarının gereği gibi uygulanması ve kurumlar arasında birliğin sağlanabilmesi için gerekli koşullardan birisinin hesap planındaki değişikliklerle beraber KGK tarafından bütün kesimler için zorunlu hale getirilmesi görüşünde bulunulmuştur.
Arısoy ve Tuğay (Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi)	VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS hükümlerini stoklar yönünden karşılaştırmak ve stok maliyet yöntemlerindeki farklılıkları üretim işletmesi örneği ile açıklayarak finansal tablo kullanıcılarına faydalı olabilecek önerilerde bulunmak için Burdur ilinde faaliyet gösteren bir gıda işletmesinde üretimlerin hesaplanmasında standartlarda yer alan tam maliyet ve normal maliyete göre hesaplamalar yapılarak bunlara ilişkin muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.	VUK'a göre tam maliyet, TMS/TFRS'lere göre normal maliyet, BOBİ FRS'ye göre seçimlik hak olarak tam ve normal maliyet uygulanabileceği, normal maliyet kullanılmasının daha gerçekçi sonuçlar vereceği, farklı kapasite kullanımlarından kaynaklanan maliyet farklılıkların normal maliyet yönteminin seçilmesiyle olumsuz etkinin engelleneceği belirtilmiştir.
Aygören ve Kurtcebe (Muhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD)	FRS kapsamında türev finansal araçların, riskin sayısallaştırılması ve finansal tablolarda gösterilmesini sağlamak amacıyla KGK tarafından yayımlanan HP Taslağındaki kodlar kullanılmış olarak örnek verilerek işleyişe katkı sağlamak amacıyla Forward sözleşmeler, Futures Sözleşmeler, Opsiyonlar, Swap işlemlerinin muhasebeleştirilmelerine yönelik muhasebe standartlarında yer alan düzenlemeler açıklanmış ve bu konulara ilişkin uygulama örnekleri verilmiştir.	Türev finansal araçlara ait işlemlerin özünde muhasebe tablolarında gösterilmesinin önem arz ettiği, nazım hesaplar dışında riskin sayısallaştırılarak tablolarda şeffaf bir şekilde gösterilmesinin sağlanması gerektiği ifade edilmiştir.

Bayri, Acar ve Senal (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi-MODAV)	Finansal araçların içerisinde özellik arz eden finansal yatırımlara ilişkin TFRS ve BOBİ FRS hükümleri gereğince muhasebe sürecinde meydana getirdiği değişiklikleri örnekler yardımıyla açıklayarak, ertelenmiş vergi etkisini gösterebilmek amacıyla TFRS hükümleri gereği finansal araçların sınıflandırılmasına yönelik başlıklar, BOBİ FRS ile kıyaslamalı bir şekilde incelenmiş ve muhasebe kayıtlarına ilişkin örnekler verilmiştir.	Değerlendirmenin sonucuna göre finansal yatırımların ilk kayda alınırken GUD ile kayda alınacağı sonraki ölçümlerde ise ya itfa edilmiş maliyet ile ya da gerçeğe uygun maliyet ile değerleneceği belirtilmiştir.
Buyruk Akbaba (Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Alanında Yeni Ufuklar)	Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesini işlemlerini BOBİ FRS hükümleri kapsamında BOBİ FRS'de yer alan kiralama hükümleri açıklanmış, finansal kiralama ve geleneksel kiralamaya ilişkin verilen bir örnekle muhasebe kayıtları yapılmıştır.	Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde finansal kiralama- geleneksel kiralama ayrımı yapıldığı, finansal kiralama işlemlerinde kiracının "varlığın GUD ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden" aktife alacağı, kiraya verenin ise aktifi tablo dışı bırakacağı, geleneksel kiralamada ise kiracının kira ödemelerini doğrudan gider yansıtırken kiralayanın gelir olarak tablolara alınacağı ifade edilmiştir.
Karahan (Opus Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi)	VUK, BOBİ FRS kapsamında finansal kiralama işlemlerine ilişkin benzerlik ve farklılıkları kiracı ve kiralayan açısından karşılaştırılmalı bir kuramsal çalışma ile ortaya koymak amacıyla finansal kiralama işlemlerine ilişkin standartlarla ilgili alan yazın çalışması yapılmış, VUK ve BOBİ FRS açısından karşılaştırma tablolar halinde verilerek örnek uygulama yapılmıştır.	MSUGT kiralama işlemleri "MODV" grubu altında BOBİ FRS'de ise "MDV" grubunda, Kiraya veren ise "ticari alacaklar" grubunda raporlarken, BOBİ FRS "Diğer alacaklar" grubunda gösterildiği MSUGT ile BOBİ FRS arasındaki farklılıkların giderilmesinin finansal tablolarda tutarlılıkta önemli olduğu vurgulanmıştır.
Çalış ve Hışman (İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi)	Hasılat kavramının ulusal ve uluslararası alanlarda farklı tanımlamalarının olması sebebiyle uygulamadaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla hasılata ilişkin alan yazın taraması yapılmış, TFRS 15, BOBİ FRS Bölüm 5 ve VUK hükümleri, muhasebeleştirme, ölçüm ve sunum karşılaştırılarak uygulama örnekleri verilmiştir.	Yapılan karşılaştırmalar neticesinde Türkiye'deki uygulamalarda farkların vade farklarından kaynaklandığı, BOBİ FRS ve TFRS'de inşaat sözleşmelerine dayalı işlemlerde tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilmesi VUK'ta ise işin bittiği yılda muhasebeleştirilmesinden kaynaklandığı vurgulanmıştır.

Dabbağoğlu ve Dursun (İzmir Democracy University Social Sciences Journal)	Stok maliyetlerinin VUK ve BOBİ FRS'ye göre farklı uygulamalarla hesaplanmasını eleştirel bakış açısıyla incelemek amacıyla ticari mal alımına ilişkin varsayımsal bir örnek verilerek VUK ve BOBİ FRS kapsamında vadelerine yönelik muhasebeleştirme yapılarak vade farklarından kaynaklanan uygulama farklılıklarının faaliyet kârına etkileri gösterilmiştir.	Özünde faiz olan vade farklarının tahakkuk edildikleri dönemde finansal tablolara alınması gerektiği ve vade farkından dolayı kaynaklanan farklı uygulamaların muhasebe düzeninde karşılaştırılabilir bir etki bırakmadığı vurgulanmıştır.
Demir (Vergi Raporu)	Stokların muhasebe standartları çerçevesinde değerleme işlemine yönelik incelenmesi amacıyla TMS 2'ye göre stok hükümleri incelenmiş, BOBİ FRS'de stok değerleme farklılıklarına değinilmiş, etkin faiz, net gerçekleşebilir değer ve özellikli varlıklara ilişkin muhasebe kaydı örnekleri verilmiştir.	İhtiyatlılık ilkesinin bir gereği olarak TMS ve BOBİ FRS 'ye göre stokların maliyet ve NGD'den düşük olanı değerleneceği, TMS 2'de normal maliyet yöntemine karşılık BOBİ FRS de tam maliyet yöntemi ve ya normal maliyet yöntemi kullanılmasının bir diğer farklılık olarak öne çıktığı vurgulanmıştır.
Deran ve Acar, (Vergi Dünyası Dergisi)	MDV'ler, TMS 16, BOBİ FRS 12. Bölüm, VUK kapsamında değerleme ölçüsü ve amortisman yönlerinden gelir tablosu ve bilançoya yansıyan farklılıklarını ortaya koymak amacıyla TMS 16, BOBİ FRS 12. Bölüm, VUK'a göre MDV'leri değerleme ilkelerine yer verilmiş, amortismana tabi değer yönünden ayrıntılı bir şekilde ele alınmış, benzerlik ve farklılıklar aktarılmış örnek bir uygulama ile gider/gelir kalemlerine olan etkileri incelenmiştir.	Her üç düzenlemede ilk muhasebeleştirme esnasında maliyet bedelinin esas alınması gerektiği ancak maliyet bedelinin üç uygulama içerisinde vade farklarına yönelik uygulama farklılıkları sebebiyle değişebileceği, TMS16 ve BOBİ FRS yeniden değerleme yapılabilme seçeneği olduğu halde VUK'ta bu koşulun sınırlı kaldığı, faydalı ömür konusunda TMS16 ve BOBİ FRS'de sağlanan serbestinin VUK'ta olmadığı belirtilmiştir.
Ergi ve Güleç (Hitit Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi)	Muhasebe mensupları ve eğitimcilerinin BOBİ FRS'ye yönelik düşünce ve görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla 93 meslek mensubu, 190 meslek eğitmenine, BOBİ FRS hakkında genel görüşlerin sorulduğu anket sonuçları yorumlanmıştır.	BOBİ FRS'ye yönelik eğitimlerin verilmesine gerek olduğu, standardın etkin bir şekilde kullanılmasıyla mesleğin itibar kazanacağı, basılı yayınların yeterli olmadığı ve yeni bir hesap planına ihtiyaç bulunduğu görüşlerine varılmıştır.
Gönen (İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi)	TFRS ve BOBİ FRS'de stoklar bölümü kapsamına giren dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasındaki farklılıkları ve BOBİ FRS'de sunulan seçimlik hakların etkilerinin finansal tablolara yansımasını tespit etmek için normal ve tam maliyet yöntemleri açıklanmış ve uygulama sonucu gelir tablosuna etkileri örnek bir uygulama ile detaylandırılmıştır.	Tam maliyet yönteminde üretim aşamasındaki bütün maliyetlerin üretim maliyetine dahil edilmesi, normal maliyet yönteminde ise faydalanılan kapasite oranında maliyete eklemesi suretiyle farklılaştığı ifade edilmiştir.

Günce (İnternational Journal of Disciplines Economics &Administrative Sciences Studies)	MDV'lerin kayda alınmasını BOBİ FRS hükümleri kapsamında örnekler verilerek açıklanmak için BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında maddi duran varlık tanımı yapılmış ve kayda alınması gereken şartlar açıklanmıştır. Maliyetine eklenebilecek harcamalar ve vadeli alıma ilişkin örnekler verilmiştir.	MDV'lerin 1 yıldan uzun süreli vadeli alımlarında vade farklarının ayrıştırılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.
Gücenme Gençoğlu ve Kurt (M-uhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD)	Risklere karşı korunabilmek için uygulanması gereken temel ilkelerden olan ihtiyatlılık ilkesinin BOBİ FRS'de yer alan hükümler ışığında değerlendirilmesi için muhasebe standartlarının gelişim sürecine ilişkin özet bilgiler verilmiş, BOBİ FRS'de GUD ve ihtiyatlılık kavramına ilişkin düzenlemeler açıklanmış, varlıkların ve gelirlerin olduğundan yüksek giderlerin ve yükümlülüklerin olduğundan düşük gösterilmesinin önlenmesine ilişkin hükümler açıklanmıştır.	Varlıkların olduğundan yüksek raporlanmaması için stoklar ve MDV'lerin ediniminde bir yılı aşan vadeler bulunuyorsa bunlara ilişkin vade farkının ayrı raporlanması, GUD ile ölçülen canlı varlık, YAG ve hisse senetleri farklarının kar ve zarara yansıtılması, stoklar, MDV-MODV'lerde değer düşüklüklerinin bilançoda ayrı gösterilerek gider kaydedilmesi gibi uygulamalar sayesinde dönem kârının yüksek çıkmasının engelleneceği ve devlet teşvikleri, karşılıklar gibi uygulamalar ile de giderlerin olduğundan düşük raporlanmaması sağlanarak sadece kesinleşmiş yükümlülüklerin değil olası yükümlülüklerinde raporlanmış olmasının ihtiyatlılık kavramına aykırı davranılmasına engel olacağı belirtilmiştir.
Karataş Aracı ve Bekçi (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	Finansal raporlama ile ilgili kavramsal çerçevenin belirlendiği, uyulması gereken ilkelerin sunulduğu bölümlerin MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS ile karşılaştırmasının yapılarak detaylı bir şekilde incelenmek için alanyazın taraması yapılmış sonrasında MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS hükümleri ile ilgili genel bilgiler verilmiş, benzerlik ve farklılıklar özetlenmiştir.	Orta boy işletmelerde BOBİ FRS ve MSUGT uygulamalarının birbiri ile yüksek oranda benzerlik göstermesinin daha uygulanabilir olması bakımından uygun olduğu ve büyük işletmelere yönelik hükümlerin TMS/TFRS uygulamalarıyla daha çok benzediği ifade edilmiştir.

Kaya ve Yazan (Vergi Dünyası Dergisi)	BOBİ FRS'de MDV ilişkin seçimlik hakları kullanırken sonraki dönem değerleme işlemlerinde uygulanabilecek yöntemler ve taslakta yer alan hesaplara eleştirel bir yaklaşım sunmak amacıyla MDV'lerin sonraki değerlemesinde kullanılan maliyet yöntemi ve yeniden değerleme yöntemleri anlatılmış, yeniden değerleme yöntemine göre ikisi TFRS 16 da yer alan yöntemlerden olmak üzere üç yönteme göre muhasebe örnekleri verilmiştir.	KGK HP taslağında yer alan hesaplardan 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı'nın hangi yöntem için kullanılması gerektiği hususunda bir ayrım yapılmadığı, değer düşüklüğü iptali hususunda alacaklı hesabın önerildiği gibi ilgili fonksiyon hesabı olması durumunda ise önceki döneme ilişkin giderlerin ilgili yılın üretim maliyetlerini farklı ölçüde etkilenebileceği vurgulanmıştır.
Kırkık, Coşkun ve Coşkun (Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi)	Manisa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan meslek mensuplarını BOBİ FRS ile ilgili görüşleri ve kullanıcılara ne gibi faydalar sağlayacağı konularındaki görüşlerini tespit etmek için kayıtlı 239 meslek mensubuna anket uygulanmıştır.	BOBİ FRS'nin finansal tabloların kalitesini arttıracağı, muhasebede küreselleşmeyi sağlamanın KGK'nın ana hedefi olduğu, zorunlu olmayan işletmelerde BOBİ uygulanmamasının temel nedeni olarak bilgi eksikliği olduğu ve genel olarak meslek mensuplarının bu uygulama için kullanıcıların faydasına olduğu düşüncesine sahip oldukları saptanmıştır.
Kıymetli Şen (İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi)	BOBİ FRS'yi uygulamak zorunda olan firmaların BOBİ FRS'ye uygun ilk açılış bilançolarını nasıl düzenlemeleri gerektiği hususunda bilgi vermek için BOBİ FRS'ye ilk geçiş bilançosunun hazırlanmasında sağlanan muafiyetler tanımlanmış, örnek bir bilanço üzerinde muhasebe kayıtları yapılarak BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış bir bilanço oluşturulmuştur.	MSGT/VUK ile BOBİ FRS arasında farklılıklar bulunduğu ve bu farklılıkların geçiş tarihi itibariyle özkaynaklara yansıtılarak BOBİ FRS'ye uygun hale getirilebilmektediği belirtilmiştir.
Marşap (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	TFRS 16 standardının yayınlanmasıyla Satış ve Geri Kiralama işlemlerinde meydana gelen değişiklikleri BOBİ FRS ile karşılaştırmış, TFRS 16 Kiralamalar Standardı incelenmiş, kiralama çeşitleri özellikle satış ve geri kiralama açısından hem BOBİ FRS hem TFRS 16 ya göre örneklendirilerek muhasebeleştirilmiştir.	TFRS 16 ile gelen yenilikler çerçevesinde kiralama işlemlerinde kiraya veren açısından bakıldığında bir değişiklik olmadığı, kiracılar bakımından ise değişikliklerin hem FDT hem de K/Z Tablosunu etkilediği, BOBİ FRS'nin ise henüz TFRS 16 ile uyumlu olmadığı yürürlükte olmayan TMS 17 ile daha fazla benzediği belirtilmiştir.

Memiş (Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilme ilkelerinin farklılıklarını ve bu farklılıkların finansal tablolara nasıl yansıyacağını tespit etmek için Türkiye'de bulunan firmaların MSUGT, BOBİ FRS TMS/TFRS'ye tabi olma koşulları limitler verilerek incelenmiş, hasılatın muhasebeleştirilmesi yapılmıştır.	Üç düzenleme içerisinde hasılata yönelik hükümlerde farklılıkların olduğu ve bu farklılıklardan en önemlisinin vade farkı ayrıştırılmasından kaynaklandığını belirtilmiş, BOBİ FRS'de sağlanan uygulama kolaylıklarının uygulayıcılar ve denetçiler açısından yerinde olduğu vurgulanmıştır.
Otlu ve Güdelci (Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi)	Türkiye ve benzeri ülkelerde muhasebe standartlarını uygulanabilmesinde ne gibi zorluklar yaşanacağı konusunda kavramsal olarak tespitlerde bulunmak için BOBİ FRS'nin ortaya çıkış sürecine ilişkin bilgi verildikten sonra BOBİ FRS'nin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler dokuz başlık halinde, olumlu etkileri ise beş başlık altında incelenmiştir.	Yerel muhasebe standartlarından uluslararası standartlara geçiş sürecinin doğal bir sonucu olarak birtakım engeller olduğu ancak ulaşılmak istenen hedefin değerini bilen ülkeler tarafından öncelikle eğitim konusunda gereken hassasiyeti gösterdikleri taktirde istenen etkinin mutlaka görüleceği ifade edilmiştir.
Öztürk, Gökçen ve Güleç (Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi)	2021 yılı itibariyle yürürlüğe girmesi planlanan KÜMİ FRS Taslağının BOBİ FRS ve Tam set TMS/ TFRS'de karşılık bulan bölüm ve standartlarının karşılaştırılması yapılarak, KÜMİ FRS Taslağının Türk Finansal Raporlama sisteminde nasıl bir gelişme gerçekleştireceğini belirlemek için KÜMİ FRS Taslağının oluşum süreci ve genel özelliklerine yer verilmiş sonrasında ise BOBİ FRS ve Tam set TMS/ TFRS ile bölüm ve standartların karşılaştırılması yapılmıştır.	Tam Set TMS/TFRS setinde yer alan 12 standardın BOBİ ve KÜMİ FRS taslağında yer almadığı, BOBİ FRS yer alan 9 bölümün de KÜMİ FRS taslağında yer almadığı, temel noktalarda kolaylaştırıcı yönde farklılıklar sunan taslağın, standart bir muhasebe dilinin oluşturulması bakımından önemli bir adım olduğuna dikkat çekilmiştir.

Sabuncu (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi)	İşletme faaliyetleri içerisinde önemli yer tutan MDV'leri BOBİ FRS kapsamında incelenmek için BOBİ FRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından MDV'lerin muhasebeleştirilmesine yönelik benzerlik ve farklılıklar varsayımsal örnekler ile açıklanmaya çalışılmıştır.	VUK MDV'lerin edinimine ilişkin vade farklarının ayrıştırılmazken, BOBİ FRS de bir yılı aşan vade farklarının ayrıştırılması gerektiği, BOBİ FRS'de kıst amortisman uygulamaları mevcutken VUK'da sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulanması, BOBİ FRS 'de azalan amortisman yönteminde oran sınırı yokken VUK'ta yüzde 50'yi aşmaması, Borçlanma maliyetleri inşaası1 yılı aşan sürelerde tamamlanan varlıklar için borçlanma giderleri maliyete eklenirken TMS'de tamamlanana kadar maliyet sonrasında ise gider veya maliyete eklenmesi hususunda seçimlik hakkın bulunması gibi farklılıkların olduğu belirtilmiştir.
Sabuncu (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	BOBİ FRS'de tarımsal faaliyetlere yönelik faaliyetleri açıklamak üzere biyolojik varlık ve tarım ürünlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiş ve TMS/TFRS MSUGT arasındaki farklılıklar vurgulanmıştır.	BOBİ FRS'nin Türkiye'de önemli bir boşluğu doldurduğu TMS/TFRS ile arasında benzerlikler olduğu uygulama birliğinin sağlanmasının birden fazla sistemin bulunduğu Türkiye'de sadeleştirmeyi sağlayacağı vurgulanmıştır.
Sabuncu (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	BOBİ FRS'de değer artış kazancı sağlamak ya da sermaye kazancı elde etmek için elde tutulan gayrimenkullerin YAG sınıfının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile karşılaştırılmasının yapılarak benzerlik ve farklılıklarının tespit edilmesi için YAG'lerin tanımı yapılmış, BOBİ FRS'de YAG'lerin ilk defa kayda alınması, sonraki ölçümü, nitelik değiştirmesi, elden çıkarılması ile ilgili bilgiler verildikten sonra BOBİ FRS ve TDMS'ye göre muhasebe kayıt örnekleri verilmiştir.	TDMS'de MDV içerisinde yer bulan YAG'lerin ilk ediniminde maliyet sonraki değerlemelerinde ise maliyet GUD yönteminden birini seçebilecekleri, bir yıldan uzun süreli vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırması ise VUK ile arasında bir diğer önemli farklardan biri olduğu ifade edilmiştir.

Serçemeli ve Paça (Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi)	Muhasebe alanında çalışan akademisyenler örneklem alınarak BOBİ FRS 'ne ilişkin akademisyen farkındalığını ve farkındalıklar arasında önemli bir farklılık bulunup bulunmadığını belirlemek için BOBİ FRS ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş, muhasebe ve finans alanında çalışan akademisyenlere gönderilen formlardan geri dönüş yapılan 118 anket formu üzerinden analiz yapılmıştır.	İfadelere verilen cevaplar içerisinde akademisyenlerin en çok "BOBİ FRS'nin iş dünyasının ihtiyaçları için gerekli olduğuna inanıyorum" düşüncesi ile TMS/TFRS'nin anlaşılması ve doğru kullanılması açısından katkı sağlayacağı, görüşünde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.
Tuğay ve Arısoy (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	TMS 39 Standardının karmaşık içeriğinin yerine geçecek olan TFRS 9 standardının BOBİ FRS Bölüm 9 ile örneklerle karşılaştırılarak yeniliklerin nasıl yansıyacağını bilgi kullanıcılarına faydalı olabilecek şekilde incelemek için finansal araçların sınıflandırılması, muhasebeleştirilmesi, değerleme ile ilgili açıklamalar yapılmış, her iki standart arasında farklar özetlendikten sonra bu farklılıklara ilişkin örnekler verilmiştir.	BOBİ FRS'de alacak ve borçlar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer varlıklar gibi bir sınıflandırmanın bulunduğu, TFRS 9 da itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülen varlıklar, GUD değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar, GUD değişimi K/Z'ayansıtılarak ölçülen finansal varlıklar olarak sınıflandırıldığı, BOBİ FRS'de alacak ve borçlar 1 yıldan kısa süreli ise itibari değer ile 1 yılın üzerinde ise itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçüldüğü, TFRS 9'da ise tüm alacak ve borçların itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçüldüğü, borçlanma araçlarının BOBİ FRS de işlem maliyeti ilave edilmiş işlem fiyatı esas alındığı sonraki ölçümün itfa edilmiş değer üzerinden yapıldığı, TFRS 9 da ise işletmenin kullandığı iş modeli göre , özkaynak araçlarındaki yatırımların ise BOBİ FRS borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmesine göre farklı düzenlemeler bulunurken TFRS 9 da tüm özkaynak araçları GUD üzerinden ölçüleceği belirtilmiştir.

Yalçın (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi)	Stokların ilk kayda alınmasını, sonradan ölçümünü, sunum ve yapılacak açıklamaları TMS/TFRS, BOBİ FRS, VUK/MSUGT çerçevesinde inceleyip, farkları tespit etmek için her üç düzenlemede stokların tanımı yapılmış, maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan yöntemler açıklanmış, dönem sonu değerleme işlemleri ve açıklamalara yer verilirken örneklerle KGK HP'de yer alan hesaplar kullanılarak muhasebe kayıtları yapılmıştır.	Stoklarla ilgili MSUGT / VUK uygulamalar arasında vade farkları, dönüştürme maliyetleri ve sonraki ölçümler gibi konularda farklılıkların azaltılması ve uyumlaştırılmanın arttırılması gerektiği vurgulanmıştır.
Yalçın (Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi)	Finansal kiralama işlemlerini MSUGT, TFRS 16, BOBİ FRS Bölüm 15 hükümleri kapsamında inceleyip, karşılaştırma yapmak için finansal kiralama ve faaliyet kiralaması türleri her üç uygulama açısından finansal tablolara alınma, sunum ve açıklamalar bakımından, kiracı ve kiralayan yönünden incelenmiş ve bunların muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir	Finansal kiralamalar için her üç düzenlemenin birbiri ile benzerlik gösterdiği, faaliyet kiralamalarında ise MSUGT'de özel bir hükmün bulunmadığı, TFRS 16'da kiraya verenin aktiflerini azaltması gerektiği ancak gelecek dönemlerde gelirinin artacağı, kiracıların TFRS 16 kapsamında kiralama hakkı varlığı ve uzun dönemli bir borç kaydı yapması sebebiyle FDT'sında önemli etkilerin görüleceği belirtilmiştir..
Yalçın (Alanya Akademik Bakış Açısı)	İşletmelerin diğer işletmelerin finansal araçlarına yaptıkları yatırımları TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve VUK hükümleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelemek için finansal araç yatırımları ilk kayda alma, sonraki ölçüm, değer düşüklüğü, finansal tablo dışı bırakma yönlerinden üç düzenlemeye göre ele alınmış, farklılıklar örneklerle açıklanmıştır.	TFRS 9 kapsamında finansal varlıkların, "İtfa Edilmiş Maliyetle Değerlenen Finansal Yatırımlar", "GUD Farkı Kâr Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar" ve "GUD Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Yatırımlar" şeklinde sınıflandırıldığı, BOBİ FRS kapsamında itibari değerle, maliyet bedeli üzerinden, itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ve GUD farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlıklar şeklinde sınıflandırıldığı, MSUGT/VUK göre ise borçlanma veya özkaynak aracı olması ve devlet veya özel sektöre ait olması kriterlerine göre sınıflandırıldığı ifade edilmiştir.

Yıldırım (IBAD Sosyal Bilimler Dergisi)	BOBİ FRS Bölüm 19'da yer alan karşılıkların ayrıntılı olarak incelenmesi için BOBİ FRS Bölüm 19'da yer alan hükümler MSUGT/VUK TFRS ile karşılaştırılması örneklerle açıklanmıştır.	BOBİ FRS Bölüm 19'a göre karşılık tutarları hesaplanırken "bugünkü değer" ya da "beklenen harcama tutarı" yöntemlerinin kullanılacağı kıdem tazminatı yükümlülüğün ilgili yılda finansal tablolara yansıtılması gerektiği, şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin ise finansal tablolarda ekonomik fayda giriş ya da çıkışı yüksek değil ise yansıtılmaması gerektiğini belirtmiştir.

3.3.4. 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler

2020 yılında BOBİ FRS hakkında makaleler Tablo 28'de sunulmuştur.

Tablo 28: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2020)

Yazar ve Dergi Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Altınkaynak ve Doğan (Muhasebe ve Finansman Dergisi)	MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS'de yeralan teşviklere ilişkin hükümler doğrultusunda raporlamada görülen farklılıkların belirlenmesi ve finansal tablo karşılaştırılabilirliğini etkilememesi için önerilerde bulunmak için turizm sektörü örneği üzerinde teşvikler tanımlanmış, MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS'ye göre muhasebe kayıt örnekleri verilmiştir.	Ülkemizde devlet teşviklerinin uygulanma şeklinin tüm şirketler için aynı olmasına karşılık muhasebe kayıtlarında görülen farklılıkların, tablo kullanıcılarının karşılaştırma olanağını azaltması sebebiyle görüş ve uygulama birliği sağlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Demir (Muhasebe ve Finansman Dergisi)	Vergi mizanına göre oluşturulan bilanço ve gelir tablosu verilerinden yola çıkarak BOBİ FRS' ye dönüştürme kayıtlarının yapılması şeklinde bütünsel bir örnek yapılması amacıyla bağımsız denetime tabi bir firmanın mizan verileri üzerinden bilanço, gelir tablosu ve kurumlar vergisi verileri oluşturulmuş sonrasında ise BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanması gereken finansal tablolarda uygulama farklılıklarından kaynaklanan etkilerin giderilmesi için gerekli muhasebe kayıtları Taslak HP'de yer alan hesaplar kullanılarak örnek muhasebe kayıtları ile BOBİ FRS uygun finansal tablolar hazırlanmıştır.	BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloların vergi mizanından yola çıkarak hazırlanması esnasında daha doğru verilerin sağlanması için yöneticilerin, muhasebe çalışanlarının ve denetçilerin işbirliği içerisinde olması gerektiği ifade edilmiştir.
Dinç ve Yıldırım (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi-MODAV)	Türkiye'deki yürürlükte bulunan muhasebe uygulamaları içerisinde devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin tespitlerde ve önerilerde bulunmak için devlet teşvikleri mevzuatı ile ilgili bilgiler verilmiş, muhasebe literatüründe yer alan çalışmalar özetlenmiştir. Vergi hukuku, muhasebe hukuku açısından devlet teşviklerinin yeri incelendikten sonra her üç muhasebe uygulamasındaki hükümler açıklanmış ve örnek muhasebe kayıtları verilmiştir.	Devlet Teşvikleri hususunda tekdüzeliğin bulunmadığı, MSUGT ile muhasebe standartlarının uygulamada farklı şekilde raporlandığı, genel olarak gelir yaklaşımı tavsiye edilmesine karşılık uygulamada görülen sermaye yaklaşımının muhasebe ilke ve kurallarına aykırı olduğu belirtilmiştir.
Durmuş ve Kutlu (İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi)	BOBİ FRS'nin yayımlanmasıyla birlikte TMS/TFRS uygulayan firmalardan BOBİ FRS'yi uygulamaya başlayacak olanlarının, BOBİ FRS ile birlikte gelen değişimleri göstererek hata yapma olasılıklarını düşürmek için BOBİ FRS'nin genel özellikleri açıklanmış, bölüm bazlı olarak TMS/TFRS ile karşılaştırılması yapılmış, MDV'lere ilişkin bir örnek verilmiştir.	BOBİ FRS'nin TMS/ TFRS ile uyumlu olduğu vurgulanmıştır.

Elagöz ve Özcan (Muhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD)	Borçlanma maliyetlerinin VUK, TMS23 ve BOBİ FRS Bölüm 17 kapsamında uygulama farklılıklarının örnekler yolu ile açıklanmak için borçlanma maliyetleri VUK 163, 238 sayılı Tebliğleri kapsamında tanımlanarak ilgili örnek verildikten sonra TMS 23 kapsamında ve BOBİ FRS 17. Bölüm kapsamında düzenlemeler belirtilmiş ve örneklerle desteklenmiştir.	TMS 23 kapsamında özel varlık tanımının yer aldığı buna karşılık VUK ve BOBİ FRS de bu tanımların yer almamasına karşılık BOBİ FRS de oluşturulması inşası bir yılı aşan süreli stoklar, MDV, YAG ve MODV ayrımı yapılmış, er üç düzenlemede de yatırım süresince ortaya çıkan maliyetler aktifleştirilirken tamamlandıktan sonra ortaya çıkan giderler TMS ve BOBİ FRS kapsamında gider yazılırken, VUK kapsamında her iki yöntemi kullanabilmeleri için serbestlik tanımlanmıştır.
Gücenme Gençoğlu (Business and Economics Research Journal)	KÜMİ FRS Taslağının MSUGT ve BOBİ FRS ile karşılaştırılması ve farklılıkların ortaya koymak için KÜMİ FRS'nin temel özelliklerine yer verilmiş, hasılat, stoklar, finansal varlık ve yükümlülükler, maddi/maddi olmayan duran varlıklar, devlet teşvikleri, karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ile ilgili BOBİ FRS ve MSUGT hükümleri ayrıntılı olarak incelenmiştir.	Vergi muhasebesi anlayışından ticari muhasebe uygulamasına geçiş açısından KÜMİ FRS'nin önemli bir yer adım olduğu belirtilmiştir.
Gücenme Gençoğlu (Business and Economics Research Journal)	Türkiye'deki finansal raporlama çerçeveleri kapsamında MDV'leri karşılaştırmak için ilk kayıtta maliyet değerinin nasıl tespit edileceği ve amortisman ayrılmasına yönelik dört düzenlemede yer alan hükümler incelenmiş ve aralarındaki farklılıklar tablolar halinde özetlenmiştir.	MDV'lerle ilgili amortisman ve sonraki ölçüm konularında TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağının genel olarak uyumlu olduğu ancak vadeli alımlarda BOBİ FRS'de bir yılı aşan vade farklarının ayrıştırıldığı KÜMİ FRS'de ise vade farklarının ayrışmaması yönünden birbirlerinden ayrıldığı , ülkemizde kullanılan yerel muhasebe uygulamasında ise sonraki ölçüm ve amortisman hususunda standartlardan farklı bir yol izlenmesinin karar alıcıların tam olarak finansal bilgi edinememesine sebep olacağı vurgulanmıştır.
Güdelci (Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	Önemi her geçen gün artmakta olan barter işlemlerinin BOBİ FRS hükümleri gereğince nasıl muhasebeleştirileceği konusunda bilgi vermek için Barter ile ilgili yapılan çalışmalar özetlenmiş, barter işlemlerinin BOBİ FRS'de hasılat bölümü içerisinde yer alması sebebiyle standart içerisinde yer alan hükümler ayrıntılı olarak ele alınıp barter işlemlerine yönelik örnekler verilmiştir.	Benzer nitelikteki malların değiş tokuşu sırasında takas olarak nitelendirileceği, ancak farklı nitelikteki malların hasılat olarak değerlendirilerek GUD'nin belirlenmesinin gerekli olduğu belirtmiştir. MSUGT'da ise değiş tokuş işlemlerinde emsal değerin ele alındığı vurgulanmıştır.

Kablan (Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi)	Tekdüzen hesap planı ile KGK'nın yayınlamış olduğu FRSUHP içerik analizi ile farklılıkların ortaya çıkarılması için doküman inceleme tekniği kullanılmış, hesap planında yer alan hesap grupları itibariyle karşılaştırma yapılan tablolar oluşturulmuştur.	Yeni hesap planı taslağı ile hesap sayılarının artmış olduğu, hesap isimlerinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile gelen yenilikler doğrultusunda değiştirildiği sonuçlarına ulaşmıştır. En fazla hesap artışının K/Z Tablosu hesaplarında olduğu belirtilmiştir.
Kaya, Bayraktar ve Atasel (PressAcademia Procedia)	Konkordato işlemlerinin VUK, MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamak için konkordato projesinin kabul edilmesiyle birlikte alacaklı ve borçlu yönünden yapılacak kayıtlar VUK, MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre karşılaştırılarak açıklanmıştır.	Konkordato işlemlerinde finansal raporlarda gerçeğe uygun bir sunumun sağlanabilmesi için alacaklılar için vazgeçilen ya da taksitlendirilen alacakların borçlular içinse taksitlendirilen ve bağışlanan tutarların raporlanması gerektiğine dikkat çekilmiştir.
Kendir ve Aslantaş Ateş (Bucak İşletme Fakültesi Dergisi)	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında verilen teşviklerin teknokentlerde yer alan AR-GE faaliyetlerinde bulunan firmalarının muhasebe kayıtlarının MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS kapsamında incelenmek için Isparta Göller Bölgesi Teknokentinde faaliyet gösteren bir firmanın 2018 yılı muhasebe verileri üzerinden hammadde alımı ve AR-GE safhalarında kullanılmaları, satışları, amortisman kayıtları, bağış ve desteklere ilişkin MSUGT, TMS/TFRS, ve BOBİ FRS ile karşılaştırmalı olarak muhasebe kayıt örnekleri verilmiştir.	Proje kapsamında oluşan maliyetlerin MSUGT, TMS/TFRS Tam Set ve BOBİ FRS'ye göre raporlanmaları durumlarına göre farklılık arz edebileceğini, TMS/TFRS Tam Set ile BOBİ FRS'nin MSUGT'a göre birbirleri ile daha fazla benzerlik gösterdiği, MSUGT'a göre projeye başlanmasından önce katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir.
Kıymetli Şen ve Özbirecikli (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi-MODAV)	KÜMİ FRS'nin BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT/VUK ile karşılaştırılmasının yapılması ve farklılıkların tespit edilerek ilgili taraflara getireceği faydaları ortaya koymak için KÜMİ FRS bölümler halinde özetlenmiş ve BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT/VUK ile arasındaki farklılıklar ortaya koyulmuştur.	BOBİ FRS ve TMMS/TFRS'lere göre daha sade olan, MSUGT'un eksik yönlerini tamamlayıcı etkisi bulunan KÜMİ FRS'nin maliyet odaklı olması daha kolay uygulanabilmesi açısından fayda sağlamakla birlikte vergi odaklı bir sistemden bilgi verici bir sisteme geçiş aşamasında önemli bir etkisi olacağı vurgulanmıştır.
Kurt (International Social Siences Studies Journal)	BOBİ FRS'nin işletmelere uygulanabilirliğine ilişkin daha önce meslek mensupları açısından değerlendirilen konuların BOBİ'ler açısından değerlendirilmesi için Çanakkale Ticaret ve Sanayi odasına kayıtlı üye firmalar üzerinde yapılmıştır. Yüz yüze, e-posta ve faks yoluyla geri dönüşler alınarak 46 adet işletme üzerinden analiz yapılmıştır.	BOBİ FRS'nin uygulanmasıyla birlikte denetim mekanizması daha etkin işleyeceği böylece daha doğru kaliteli ve şeffaf bilgi üretilmesine sebep olacağı, yöneticiler riskleri daha iyi yönetebilecek bunun sonucu olarak işletmelerin performansının artacağı düşüncesine sahip oldukları sonuçlarına ulaşılmıştır.

Mazman İtik (Turkish Studies-Economics-Finance-Politics)	Satılan mamül maliyetinin hesaplanmasında BOBİ FRS ve TMS TFRS hükümleri açısından farklılıkları tespit etmek amacıyla ilk önce alanyazın çalışmasına yer verilmiş, örnek bir uygulama ile normal maliyet tam maliyet'e göre maliyet hesaplaması yapılmıştır.	Stok maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet ve normal maliyete izin veren BOBİ FRS uygulamalarında normal maliyet yönteminin kullanılmasında brüt satış karı ve dönem K/Z oranının daha düşük olduğu gözlemlenmiştir.
Mert ve Öcalmış (PressAcademia Procedia)	BOBİ FRS ve TMS/TFRS'lere göre iştirak ve bağlı ortaklıkların raporlanmasında kullanılan maliyet ve özkaynak yöntemlerinin sonuçlarının finansal tablolara nasıl yansıdığının tespit edilmesi için BOBİ FRS'ye tabi olan bir firmanın 2018 ve 2019 yılı finansal tabloları üzerinden iştirak ve bağlı ortaklıklarını her iki yönteme göre raporlayan bir örnek verilmiştir.	İştirak ve Bağlı ortaklıklar raporlanırken maliyet yönteminin seçilmesi durumunda bu yatırımlardan kaynaklanan getirilerin finansal tablolara yansımadığı ancak özkaynak yönteminin seçilmesi durumunda elde edilen getirilerin finansal tablolarda gözükmesi sebebiyle özkaynak yönteminin seçilmesinin daha uygun olduğu belirtilmiştir.
Özdemir (Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi)	BOBİ FRS'nin NAT'leri düzenlerken önerdiği "Doğrudan Yöntem" ve "Dolaylı Yöntem"e göre hazırlanan tabloların avantaj ve dezavantajlarını araştırmak için NAT'sine ilişkin genel bilgiler ve alan yazında iki yönteme ilişkin tartışmalar özetlenmiş, örnek bir işletmeye ilişkin BOBİ FRS'ye göre hazırlanan FDT ve K/Z tablosu verilerinden faydalanarak dolaylı ve dolaysız yöntemle iki adet NAT hazırlanmıştır.	Doğrudan yöntem ile hazırlanan NAT'lerin daha ayrıntılı bilgi sağlamasına karşılık dolaylı yöntemle hazırlanan NAT'lerin daha kolay hazırlandığı ve daha anlaşılır olduğu saptanmıştır.
Öztürk ve Babaoğlu (Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi)	Yerel muhasebe uygulamalarında uluslararası standartlaşmanın sağlanması amacıyla yürürlüğe konulan muhasebe standartları uygulanırken ihtiyaç duyulan hesaplara yönelik yayımlanan HP taslağını incelemek için TFRS/TMS ve BOBİ FRS uygulayan firmalarda kullanılmayacak hesaplar sıralanmış, yeni HP dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar, özkaynaklar, gelir tablosu, maliyetler sınıflandırması altında karşılaştırma yapılmış, yeni HP'den elde edilecek faydaların ne olabileceği ve bu taslağın eksik yanları açıklanmıştır.	HP'nin standartlara yönelik olması sonucu standartlarının daha rahat anlaşılabileceği, tekdüze olması sebebiyle de uygulamada birlik sağlayacağı ve mevcut hesap planıyla da uyumlu olması sebebiyle daha kolay uygulanabileceği gibi olumlu yönlerinin olduğunu, çok fazla hesaba ve ayrıntıya yer verilmesi sebebiyle de bazı olumsuzluklar yaşanabileceği belirtilmiştir.

Tunçez (IDA Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi)	Hem TMS 16 hem BOBİ FRS bölüm 12 kapsamında MDV'lerin kaydedilmesi için gereken şartlar belirtilmiş ve KGK'nın taslak olarak yayınlamış olduğu HP'de yer alan ilgili hesaplar açıklanmış, ilk kayda alınmasından sonraki dönemlerde yapılacak değerlemeye ilişkin bilgi verilmiş ve MDV'lerin tablo dışı bırakılması koşullarına yer verilmiştir.	Ağırlıklı olarak uyumlu olduğu belirtilen standart hükümlerinin vade farkı yönünden farklılaşması ve GUD tespitinde TMS 16 'da TFRS 13 standardına yapılan atfın yerine BOBİ FRS' de yetkili ve uzman kişilerce yapılması gerektiği belirtilmiştir.
Tutkavul (Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi)	Stok maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yönteminin mamul maliyetlerine ve vergilendirmeye olan etkilerini araştırmak için örnek bir uygulama üzerinden üretim firmasının verileri kullanılarak, TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK uygulamalarına göre maliyetler oluşturulmuş muhasebe kayıtları yapılmıştır. Stokların satışlarına yönelik farklı senaryolar üzerinden ertelenmiş vergi etkileri değerlendirilmiştir.	Standartlar ile VUK arasındaki stoklarla ilgili temel farklılığın iki noktada ortaya çıktığı, bunlardan birincisinin mamul maliyetlerinin hesaplanmasında VUK'un tam maliyet yöntemini seçmesi TMS/TFRS'lerin normal maliyet yöntemini benimsediği, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin ise seçimlik hak sunduğu, diğer önemli farkın ise vergilendirme hususunda olduğu ifade edilmiştir.
Yazarkan ve Yılmaz Soğuksu (Muhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD)	İşletmelerin KOSGEP tarafından aldıkları devlet teşviklerini MSUGT, BOBİ FRS, TMS kapsamında nasıl muhasebeleştirdiklerine ilişkin tespitte bulunmak için Ordu iline faaliyet gösteren işletme üzerinden KOSGEP'ten alınan teşviğin nasıl muhasebeleştirileceğine dair MSUGT/BOBİ FRS, TMS uygulanması göre kayıt örnekleri verilerek karşılaştırma yapılmıştır.	Devlet teşviklerinin MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre alındığı dönemde 602 no'lu hesapta raporlanacağı TMS'ye göre ise ilgili varlığın ekonomik ömrü boyunca Gelir Tablosuna yansıtılması gerektiği ve gelir yaklaşımının benimsenmesinin daha uygun olacağı belirtilmiştir.
Yücel, Öncü, Akcan (Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi)	Finansal araçların sınıflandırılması ve değerlemeleri konularında VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS kapsamında karşılaştırma yapmak için finansal araçların sınıflandırılması ile ilgili genel bilgi verilmiş, Hazır Değerler, Menkul Kıymetler, Ticari ve Diğer Alacaklar, Mali Borçlar başlıkları altında değerleme farklılıkları belirtilmiştir.	BOBİ FRS hazırlanırken temelde TMS/TFRS'lerin esas alınmasına karşılık finansal araçların sınıflandırılması ve değerlenmesi hususlarında MSUGT ile de uyumlu olduğu vurgulanmıştır.

3.3.5. 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler

2021 yılında BOBİ FRS hakkında makaleler Tablo 29'daki gibidir.

Tablo 29: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2021)

Yazar ve Dergi Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Albeni (Bucak İşletme Fakültesi Dergisi)	BOBİ FRS 'de MDV'lerin sonraki ölçümünde kullanılan yöntemlerden maliyet modeli ve yeniden değerlemenin nasıl uygulanması gerektiğini yeni HP taslağında yer alan hesaplar ile muhasebeleştirerek açıklamak amacıyla BOBİ FRS'de MDV'lere ilişkin ilgili hükümler incelendikten sonra KGK'nın yayınladığı modüllerde yer alan brüt ve net yöntem de dahil olmak üzere maliyet yönteminin birlikte karşılaştırıldığı örnek bir uygulama verilmiştir.	Maliyet bedeli yönteminde değer azalışları olması durumunda söz konusu tutarın karşılık olarak ayrılıp giderleştirildiği, yeniden değerleme yönteminde brüt yöntem kullanıldığında söz konusu değer azalışı oranında birikmiş amortisman ve kayıtlı değerinin aynı oranda azaltılması, net yöntemde ise daha önceki birikmiş amortismanın iptal edilerek yeni hesaplanan değer göre tekrar kaydının yapılması gerektiğini belirtilmiştir.
Arzova ve Şahin (Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi)	GUD yaklaşımını TMS/ TFRS, BOBİ FRS, Faizsiz Finans Muhasebe Standartları ve KÜMİ FRS açısından incelemek ve farklılıkları ortaya koymak için GUD kavramına ilişkin alan yazında yer alan çalışmalara yer verilmiş, standartlar kapsamında GUD'nin uygulanmasına yönelik açıklamalar yapılmıştır.	GUD kavramı ile ilgili en ayrıntılı verilerin TFRS/ TMS setinde olduğu, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin birbiri ile benzer hükümlerinin olduğu, Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarında ise GUD'nin benimsendiği vurgulanmıştır.
Arzova ve Şahin, (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-MUVU)	Kiralama işlemlerini BOBİ FRS ve TFRS hükümleri doğrultusunda kiracı açısından benzerlik ve farklılıklarını belirlemek için ilk olarak alan yazın sunulmuş, iki standart hükümleri ayrı ayrı incelendikten sonra aynı örnek içerisinde TFRS 16 ve BOBİ FRS'ye göre örnek muhasebe kayıtları verilmiştir.	Finansal kiralama işlemlerinin ağırlıklı olarak her iki standartta uyumlu olduğu, ancak diğer kiralama işlemlerinde farklılıkların bulunduğu sonucuna ulaşmıştır.
Ataman ve Gökçen (Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi)	FRSUHP Taslağının 1994 yılından beri yürürlükte TDMS HP ile karşılaştırmak için 1938 yılında başlayan hesap planı çalışmalarına yönelik süreç aktarılmış, hesap sınıfları itibariyle karşılaştırılmıştır	Taslak Planda gerçeğe uygun sunumu sağlamak adına gereken hesaplar ana yapısı bozulmadan ayrıntılı olarak eklenmiştir.

Ayar ve Fowzi (Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi)	KÜMİ FRS Taslağı ile BOBİ FRS'nin karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkların ortaya çıkarılması amacıyla KÜMİ FRS ile ilgili genel bilgiler verilmiş ve bölümleri karşılaştırılmıştır.	BOBİ FRS ile yüksek oranda uyumlu bir standardın KÜMİ'lere uygulanmasının uluslararası normlara uyum yönünden önemli bir adım olduğuna dikkat çekilmiştir.
Baran ve Derya Başkan (Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi)	Ankara'daki SMMM'lerin finansal raporlama standartlarına ilişkin görüşlerinin demografik özelliklerine göre değerlendirilmek için FRS'ye ilişkin kavramsal çerçeve çizilmiş, standartlara yönelik anketle araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.	Ankara SMMM Odasına bağlı faaliyet gösteren 392 meslek mensubuna uygulanan anket sonucu yeterli bilgi sahibi olmadıklarını, uygulama eğitimi konusunda eksiklik bulundukları tespit edilmiştir.
Beller Dikmen ve Deran (Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi)	Konsolide finansal tablolara ilişkin işlemlerin TFRS, BOBİ FRS, VUK/MSUGT kapsamında finansal tablolara nasıl yansıyacağı konusunda karşılaştırma yapmak için TFRS, BOBİ FRS, VUK/MSUGT'da konsolide finansal tablolara ilişkin hükümler açıklanmış, FRSUHP taslağında yer alan hesaplar kullanılarak örnek bir uygulama yapılmıştır.	Konsolide finansal tablolar ile ilgili VUK'ta bir zorunluluk bulunmadığı, TFRS 10 ve BOBİ FRS'nin ağırlıklı olarak uyumlu olduğu, TFRS 2'de bağlı ortaklığı olan tüm işletmelerde konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmasına karşılık BOBİ FRS'de bu zorunluluğun sadece büyük boy işletmelerde görüldüğü ifade edilmiştir.
Boşdurmaz (İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi)	TMS 2, VUK, BOBİ FRS açısından stoklara ilişkin farkılıkları belirlemek için stoklara ilişkin değerleme ve maliyet yöntemlerine ilişkin genel bilgiler verildikten sonra hazır giyim firması üzerinden üç standarda göre ayrı ayrı gelir tablosu hazırlanmıştır.	VUK'a göre kapasite sapmalarının önemsiz olduğu, uygulamalar arasındaki farklılıkların farklı ölçekteki firmalar için normal görülebileceği ancak ilkelerin birbirleriyle yakınsanması durumunda uygulama birliği sağlanacağı belirtilmiştir.
Demir ve Narlıkaya (Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi)	Elâzığ SMMMO'ya kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS'ye yönelik algılarını farklı değişkenler üzerinden tespit etmek için ilk bölümde BOBİ FRS ile ilgili genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümde ise uygulanan anket sonuçları değerlendirilmiştir.	Elazığ'daki SMMM'lerin BOBİ FRS'ye yönelik algıları ile cinsiyet, yaş, BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumu, BOBİ FRS eğitimi alma durumu arasında anlamlı bir farklılığın olduğu eğitim düzeyi ve mesleki tecrübeyle arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Doğan ve Ercan (İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi)	Muhasebe sistemlerinin arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla yürürlüğe koyulan BOBİ/FRS standardı ile ilgili alan yazında bulunan tezlerin kategorilendirilerek analiz etmek için BOBİ FRS anahtar sözcükle bulunan tezlerin; ana konularını, yöntem bilimleri, hangi üniversitelerde daha çok yazıldığı ve danışmanlarının akademik unvanları gibi sorulara cevap aranmıştır.	BOBİ/FRS konusunda 1 adet doktora 23 adet yüksek lisans tezi olduğu, en fazla Marmara Üniversitesinde BOBİ FRS ile ilgili tezin bulunduğu, yazarlardan yarıdan fazlasının erkek, en çok Doç. Dr. Unvanına sahip danışman hocaların bulunduğu, hasılat, stok, VUK konularına öncelik verildiği, birinin dışında diğerlerinin görüntüleme konusunda izinli oldukları sonucuna ulaşmıştır.
Haberal (Muhasebe ve Denetime Bakış)	KÜMİ FRS Taslağında yer alan değerleme hükümlerinin BOBİ FRS ve VUK ile karşılaştırılmasının yapılması için BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ağırlıklı olarak varlık yükümlülüklerin GUD'lerini yansıtmaya çalışan değerleme hükümleri belirlerken VUK'ta önemli olanın maliyet bedeli olduğu ve ne kadar süre geçerse geçsin finansal tablolarda maliyet bedelinin yer almasının finansal tablolar içerisinde farklılık yaratacağı vurgulanmıştır.	VUK'ta yer alan değerlemeye ilişkin hükümlerin standartlara uyum gösterecek şekilde revize edilmesi gerektiği belirtilmiştir.
Kablan (Muhasebe ve Denetime Bakış)	VUK'a göre hazırlanan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması durumunda yapılacak kayıtların performans üzerindeki etkilerini COPRAS yöntemi ile analiz etmek için Örnek bir uygulama üzerinden VUK'a göre düzenlenmiş bilanço ve gelir tablosu dönüşümü için gerekli muhasebe kayıtları yapılarak karşılaştırmalı hazırlanmış, rasyo oranları hesaplanarak performansa olan etkisi incelenmiştir.	Vergi odaklı hazırlanan finansal tabloların en iyi performansı sunduğu, finansal tabloların TMS/TFRS setine uygun olarak hazırlanmasına yaklaştıkça performansın azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.
Kılıç ve Önal (Asya Studies-Academic Social Studies / Akademik Sosyal Araştırmalar)	Uluslararası ticaret işlemleri ile ilgili olarak ağırlıklı faaliyette bulunulan konulara ilişkin gündemde yer alan muhasebe standartları açısından karşılaştırma yapmak için VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS kapsamında stoklar ve kur değişimi işlemleri örneklendirilerek karşılaştırılmıştır.	Muhasebe meslek mensuplarının işlemleri detaylı bir şekilde takip etmeleri sayesinde birliğin oluşacağı ve finansal tabloların etkinliğe ulaşacağı belirtilmiştir.

Kıymık (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	Mevcut bulunan muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde stokların kapsamı, maliyetlerinin belirlenmesi, dönem sonu değerlemelerine ilişkin karşılaştırılma yapmak için stokları yürürlükte bulunan düzenlemeler çerçevesinde tanımlanmış, satın alma maliyetleri, borçlanma maliyetleri, kur farkları, alış iskontoları, dönüştürme maliyetler, ortak ve yan ürünlerin belirlenmesi, maliyet hesaplama yöntemleri, maliyet ölçüm teknikleri ve dönem sonu değerlemesine ilişkin uygulamalar benzerlik ve farklılıkları belirtilerek örneklendirilmiştir.	Stoklara ilişkin düzenlemeler karşılaştırıldığında borçlanma maliyetlerininTMS'de satın alma açısından tüm finansman bileşeni, BOBİ FRS'de ise 1 yıldan uzun süreli vadeli alımda vade farkı ayrıştırıldığı. VUK ve MSUGT'da ise stok maliyetine dahil edilmesi, kur farklarında ise VUK'a göre stokların işletme aktifine girene kadar oluşan kur farklarının stok maliyetine dahil edildiği, TMS ve BOBİ FRS de dönem gideri olduğu mamul maliyetine giren unsurlardan VUK'a göre tam maliyet yöntemi benimsenirken TMS/TFRS setinde normal maliyet BOBİ FRS'de ise tam ve normal maliyet kabul edildiği, dönem sonunda BOBİ FRS ve TMS hükümleri gereği maliyet bedeli ve NGD'den düşük olanı ile değerlenirken, VUK 'a göre ise maliyet bedelinin esas alındığı ifade edilmiştir.
Özçelik ve Satar (Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi)	MDV muhasebesi uygulamaları, 2021 yılında BOBİ FRS ve VUK'ta yeniden değerleme yapılan değişiklikler ile tüm yönüyle ele alınarak finansal raporlamaya etkilerinin karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi amacıyla FRS ve VUK'a göre MDV'lerin ilk edinim, sonraki ölçüm, amortisman uygulamaları, finansal tablo dışı bırakma yönleriyle karşılaştırılarak farklılıklar açıklanmıştır.	MDV'lerle ilgili hükümlerde ağırlıklı olarak BOBİ FRS, TMS ve KÜMİ FRS'nin birbirine benzediği, alış giderlerinin, standartlarda maliyet bedeline eklenirken, VUK'ta gider olarak kaydedilmesine seçenek tanıdığı, arsa maliyetinin VUK'ta standartlardan farklı olarak maliyete eklendiği, amortismana ayırmaya ilişkin sınırın olduğu gibi konularda farklılıklar tespit edilmiştir.
Öztürk ve İbrahimoğlu (Verimlilik Dergisi)	Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde faaliyet gösteren SMMM'lerin BOBİ FRS'ye ilişkin algılarını farklılık, farkındalık, eğitim, beklenti, kolaylık faktörleri üzerinden araştırmak için katılımcılara yüz yüze görüşme tekniği ile demografik özellikleri ile BOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeylerine yönelik 28 adet sorudan oluşan anket uygulaması yapılmıştır.	Ağırlıklı olarak katılımcıların BOBİ FRS ile ilgili farkındalığa sahip oldukları, özellikle genç meslek mensuplarının yeniliklere daha fazla açık oldukları, BOBİ FRS'ye tabi mükellefi olan meslek mensuplarının yüksek farkındalığa sahip oldukları, konu ile ilgili eğitim alanların ve farkındalık ve beklenti konusunda anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sarısoy ve Eskin (Muhasebe Enstitüsü Dergisi)	İşletme doğasındaki değişmeler dolayısıyla değişen muhasebe standartlarından uygulanma fırsatı bulamayan KOBİ FRS ile BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasındaki farklılıkları ortaya çıkarmak için 2013 yılında yayınlanmasına rağmen uygulamaya konulamayan KOBİ FRS'nin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından farklılıklar belirlenecek şekilde özetlenmiştir.	BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin birbirine daha uyumlu olduğu, KÜMİ FRS'nin sadelik sebebiyle uygulama kolaylığı özelliği sayesinde gerçeğe uygun sunuma daha fazla yaklaşıldığı ve çağın gerekliğine uyum sağladığı ancak denetimin mecburi olmaması sebebiyle tablolarda kontrolün nasıl sağlanacağı konusunda belirsizliklerin olduğunu belirtilmiştir.
Say ve Kınalı (International Academic Social Resources Journal)	Amortisman uygulamalarının BOBİ FRS, TMS ve VUK açısından karşılaştırmak için MDV ve amortismana ilişkin genel tanımlar yapıldıktan sonra bir örnek ile her üç uygulamaya ilişkin muhasebe kayıtları yapılmıştır.	Amortisman uygulamalarında farklılıklardan birinin VUK'ta kalıntı değer olmaması ve diğerinin ise amortisman süresini belirleme hakkını işletmeye tanınmamasından kaynaklandığı vurgulanmıştır.
Serçemeli ve Karabulut (İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi)	BOBİ FRS (2017 Sürümü) ile belirsizlik sağlayan durumların güncellendiği BOBİ FRS (2021 sürümü)'nde meydana gelen değişiklikleri tespit etmek için değişiklik gösteren bölümler ayrı ayrı incelenmiş, farklılıklar özetlenmiştir.	Yeni sürümde yapılan iyileştirmeler neticesinde anlaşılması zor konularla ilgili netlik kazandığı TMS/TFRS yakınsama görüldüğü BOBİ FRS'nin daha kolay uygulanma ve anlaşılabilirliğine olan etkisinin araştırılması gerektiğine dikkat çekilmiştir.
Sürmen ve Bayraktar (Muhasebe ve Denetime Bakış)	Mevcut muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde AR-GE harcamalarına ilişkin kayıt esaslarını açıklamak için Ar-Ge kavramı açıklanmış tarihsel süreç içesinde Türkiye'deki faaliyetler ile ilgili bir takım istatistiki bilgilere yer verilmiş, TMS/TFRS, BOBİ FRS, VUK ve MSUGT hükümleri benzerlik ve farklılıklar örneklerle açıklanmıştır.	Ar-Ge harcamalarının ilk kayda alınmasında TMS 38 ve BOBİ FRS Bölüm 14 süreci Ar-Ge safhası olarak ayrı ayrı değerlendirilmiş, araştırma safhasında yapılan harcamalar giderleştirildiği, geliştirme safhasında yer alan harcamaların ise aktifleştirildiği, TMS 38 ve BOBİ FRS bölüm 14 hükümleri gereğince sınırsız faydalı ömre sahip olanlar itfa edilmeyip düzenli olarak değer düşüklüğe testine tabi tutulduğu, BOBİ FRS 14 'e göre ise belirsiz faydalı ömre sahip varlıklar 5-10 yıl arasında itfa edilebildiği, izleyen dönemlerde ise TMS 36 da maliyet ve yeniden değerleme yöntemi kullanılırken BOBİ FRS Bölüm 14'te sadece maliyet yöntemi benimsendiği belirtilmiştir.

Yeter ve Altunay (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi)	VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS arasındaki farklılıklardan biri olan stok maliyetinin hesaplanmasına yönelik tespitte bulunmak için mamul maliyetlerine yönelik kavramsal çerçeve açıklanmış, tam ve normal maliyetin hesaplanmasına yönelik süt ürünleri üreten bir firma üzerinden örnek verilmiştir.	Normal kapasitenin altında bir çalışma düzeyi olduğunda standartlar arasındaki farklılıkların vergilendirmeyi etkileyeceği görüşüne varılmıştır.

3.3.6. 2022 Yılı İtibariyle BOBİ FRS Hakkında Makaleler

2022 yılında BOBİ FRS hakkında makaleler Tablo 30'daki gibidir.

Tablo 30: BOBİ FRS Hakkında Makaleler (2022)

Yazar ve Dergi Adı	Amaç / Yöntem	Sonuç
Açık Ateş ve Ürgüp (İşletme Araştırmaları Dergisi)	Turizm teşviklerini muhasebeleştirirken raporlama sistemleri arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri örnekler vererek işletme açısından nasıl daha doğru bilgi sunulcağını göstermek için turizm işletmesi verileri üzerinden aynı enerji teşviği örneği ile TMS-20, BOBİ FRS, MSUGT'ye göre yevmiye kayıtları yapılmıştır.	Teşviklerin herhangi bir şarta bağlı olmaması halinde 602-Diğer Gelirler veya 644-Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve kazançlar hesabında muhasebeleştirildiği, Sermaye yaklaşımında ise 549-Özel Fonlar hesabına kaydedildiği, teşviklerin şarta bağlı olması halinde ise TMS-20 ve BOBİ FRS'de 482-Ertelenmiş Teşvik gelirleri hesabı kullanıldığı, MSUGT'da ise Ertelenmiş Gelirler hesabı yerine 480 ve 380 Gider Tahakkukları hesabı kullanılacağı belirtilmiştir.
Aktar (MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi)	Türev ürünler içerisinde yer alan swap işlemlerini TMS, BOBİ FRS ve VUK kapsamında incelemek ve farklılıkları muhasebe uygulamalarına etkileriyle birlikte değerlendirmek için Swap işlemlerine yönelik hususlar TMS 32, TMS 39, BOBİ FRS Bölüm 9 ve vergi mevzuatı açısından incelenmiş, döviz ve faiz swaplarına ilişkin varsayımsal iki örnek ile muhasebeleştirilmeye yönelik örnek verilmiştir.	BOBİ FRS ile TMS/TFRS ilkeleri türev finansal araçların değerlemesi bakımından uyumlu olduğu, ancak ülkemizde swap işlemlerine ilişkin mevzuatın yetersiz olması sebebiyle vergi peçelemesi amacıyla kullanıldığı ve swap işlemlerinin yaygınlaşması gerektiği ifade edilmiştir.

Cengiz (İşletme Akademisi Dergisi)	TMS/TFRS ile BOBİ FRS arasındaki farklılıkları bölümler bazında açıklamak için BOBİ FRS ile TMS/TFRS'nin temel farklılıkları açıklanmıştır.	BOBİ FRS'nin kolaylık sağlayan uygulamaları dışında tam set standartlar ile uyumlu olduğu belirtilmiştir.
Dızman (Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi)	Finansal Yatırımlar ve Menkul Kıymetler hesap gruplarının TDMS HP ve FRS Hesap Planı Taslağı açısından karşılaştırılarak farklarının belirlenmesi ve uygulamada oluşabilecek kararsızlıkları gidermek üzere FRS HP Taslağı kısa vadeli ve uzun vadeli finansal yatırımlar grubu, TDMS HP menkul kıymetler grubu, mali duran varlıklar grubu el alınmıştır.	Hesap planlarındaki temel farklılık, "Menkul Kıymetler" hesap grubunun "Çeşit Esası" na göre, "Finansal Yatırımlar" hesap grubunun ise "Fonksiyon Esası"na göre oluşturulmasının küreselleşen Dünya'da ihtiyaçları karşılamada daha yüksek yeterliliğe sahip olduğu vurgulanmıştır.
Erkal (Socrates Journal of InterdisciplinarSocial Studies)	BOBİ FRS'nin öneminin vurgulanması amacıyla BOBİ FRS ile ilgili kavramsal açıklamalara yer verilmiştir.	BOBİ FRS'nin muhasebe ve finansal raporlamada önemli bir gelişme olduğuna dikkat çekilmiştir.
Kaya (Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi)	MSUGT ve BOBİ FRS'na uygun olarak hazırlanan finansal tablolara finansal rasyo analizleri uygulayarak sonuçlar arasındaki farklılıkları tespit etmek için hızlı tüketim ürünleri sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış 2019 ve 2020 yılı FDT ve K/Z Tabloları oran analizi yapılmıştır.	MSUGT ve BOBİ FRS'ye göre hazırlanan tablolar arasında likidite oranlarına göre fark olmadığı, finansal yapı oranlarından sadece borçlanma katsayısı oranında fark olduğu, faaliyet oranlarında küçük de olsa farklılıkların bulunduğu, kârlılık oranlarında ise hesaplanan vergi sonrası kârlılık oranı dışında çok fazla bir farklılık olmadığı sonuçlarına ulaşmıştır.
Keleş (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi-MODAV)	TMS/TFRS, BOBİ FRS, VUK ve KÜMİ FRS taslağı kapsamında tarımsal faaliyetlere yönelik hükümlerin karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkları için alan yazındaki son çalışmalar araştırılarak KGK tarafından yayınlanan standartlar veVUK'un tarımsal faaliyetlere yönelik hükümleri ayrıntılı olarak incelenmiş, karşılaştırılmıştır.	BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağının tarımsal faaliyetlere ilişkin hükümlerinin birbiri ile benzediği ancak canlı varlıkların sunumuna ilişkin hüküm bulunmaması, sonraki dönemlerdeki ölçümde sadece maliyet yönteminin kullanılmasına izin vermesi, tarımsal ürünlerin sadece maliyet değeri ile ölçülmesine izin vermesi, tarımsal ürünlerin değerlemesine izin verilmemesi yönleriyle VUK ile farklılıkların olduğu, TMS 41 ile canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde ve sonraki dönemlerde muhasebeleştirilmesinde sadece satış maliyetleri düşülmüş GUD uygulanmasından dolayı farklılık olduğu tespitlerinde bulunulmuştur.

Onur, Kayalı ve Yereli (Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi)	MDV'lere yönelik hükümlerin VUK ve BOBİ FRS kapsamında karşılaştırmasının yapılarak bu farklılıkların finansal tablolardaki sonuçlarının gösterilmesi amacıyla MDV'lere yönelik alan yazında BOBİ FRS ve VUK kapsamında karşılaştırma yapan çalışmalar açıklanmış, ilk kayıt, sonraki ölçüm, değer düşüklüğü, finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin açıklamalar yapılmıştır.	Gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunumu temel alan BOBİ FRS'ye göre hazırlanan MT'lerin; daha doğru, şeffaf, bilgi sunduklarını, nihai amacı vergi matrahını tespit etmek olan VUK'ta, yeniden değerleme yapılmaması, gerçeğe uygun sunumun tam olarak yapılamayacağından finansal tablolara olan güvenin azalacağı saptanmıştır.
Özbirecikli, Sayar ve Türkoğlu (Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi)	Doğu Akdeniz bölgesinde bulunan bağımsız denetçi mali müşavirlerin muhasebe standartları ve bağımsız denetimle ilgili mesleki eğitim beklentilerini ve ihtiyaçlarını ortaya koyarak eğitimlerin daha etkin olmasına yönelik önerilerde bulunmak için Adana, Mersin, İskenderun ve Hatay illerinde bulunan SMMM odalarında kayıtlı bağımsız denetçi sıfatına haiz 327 meslek mensubuna elektronik ortamda anketten dönüş alınan 61 kişinin muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı, bilgi ve deneyim durumları ve beklentilerine ilişkin tespitlerde bulunulmuştur.	Zorunlu olarak verilen eğitimlerin meslek mensuplarının standartlara bakış açısı, eğitim ile ilgili beklentilerini ya da bilgi seviyelerini çok fazla etkilemediği ancak bağımsız denetime tabi mükellefleri bulunmasının bilgi düzeylerini arttırdığı ve bakış açılarını değiştirdiği, mesleki tecrübenin artmasıyla bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısının daha olumlu olduğu ve bilgi düzeylerini arttırdığı sonuçlarına ulaşılmıştır.
Sabuncu (Journal of Academic Value Studies)	Kripto varlıklara ilişkin işlemlerin TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT/ VUK, KÜMİ FRS Taslağı çerçevesinde ilk muhasebeleştirme, itfa payı, sonraki ölçüm, finansal tablo dışı bırakma işlemleri TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT hükümleri doğrultusunda açıklanmış ve FRSUHP yer alan hesaplar doğrultusunda muhasebeleştirilmesi örneklendirilmiştir.	Kripto varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT'a göre, maliyet bedeli üzerinden raporlanacağı, vade farklarının TMS ve BOBİ FRS'de ayrılmasına karşılık, KÜMİ FRS ve MSUGT'da maliyete ekleneceği, sonraki ölçümde ise, TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS'de benzerlik göstererek maliyet modeli uygulanacağı, TMS'nin ikinci bir seçenek sunduğu ve yeniden değerleme modelini uygulayabileceği, VUK'da ise maliyet bedeli ile değerleneceği kripto varlıklar elden çıkarıldığında ise ortaya çıkan kazanç veya kayıpların TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve KÜMİ FRS Taslağında K/Z kaydedileceği açıklanmıştır.

Satır ve Kısakürek (Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi)	Ölçüm esaslarının BOBİ FRS ve TMS/TFRS kapsamında muhasebeleştirilmelerine yönelik farklılıkları tespit etmek amacıyla varlık ve yükümlülüklerin ölçülmesine yönelik örnekler verilmiştir.	BOBİ FRS ve TMS/TFRS varlık ve yükümlülüklerin GUD ve karşılaştırılabilirliğe olanak verilecek şekilde gösterilmelerinin yatırımcıların kaygılarını azaltacağı belirtilmiştir.
Solaksubaşı (Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi)	GUD yaklaşımının BOBİ FRS kapsamında hangi durumlarda, ne şekilde uygulanması gerektiğinin belirlenmek için BOBİ FRS'de yer alan tüm bölümler GUD yaklaşımı yönünden doğrudan uygulanması gereken dolaylı olarak uygulanması gereken, GUD yaklaşımı kullanılmayan bölümler sınıflandırılması yapılarak açıklanmış, muhasebeleştirilmelerine yönelik örnekler sunulmuştur.	TMS/TFRS uygulamayan bağımsız denetime tabi firmaların tabi olduğu BOBİ FRS'de GUD yaklaşımının TMS/TFRS'lere göre sınırlı kaldığı ancak 2021 Sürümü ile aradaki farkların azaldığı, ilerleyen günlerde yapılacak çalışma ve sürümlerle bu farkın daha azaltılmasının beklendiği vurgulanmıştır.
Yalçın (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi))	TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı, MSUGT ve VUK hükümleri çerçevesinde tarımsal faaliyetlere yönelik açıklamaları ayrıntılı inceleyerek karşılaştırma yapmak için tarımsal faaliyet ve canlı varlıklara ilişkin tanımlamalar yapılarak, bunlara ilişkin ilk kayda alma, sonraki dönem ölçüm işlemleri, finansal tablolardan çıkarma, devlet teşvikleri ile ilgili örnekler verilmiştir.	Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 41 kapsamında satış maliyetleri düşülmüş GUD yöntemi kullanılacağı KÜMİ FRS Taslağı ve BOBİ FRS'de ise seçimlik olarak maliyet yöntemi ve GUD yöntemi kullanılabileceği, MSUGT'da ise özel bir hükmün bulunmadığı tarımsal ürünlerin ise TMS 41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı kapsamında hasat noktasında, GUD'den satış maliyetleri düşülerek ölçüleceği sonraki ölçümlerde ise stoklar bölümlerine yönelik hükümlerin geçerli olacağı ifade edilmiştir.
Yılmaz (Uluslararası Beşerî ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi)	BOBİ FRS'nin 20. Bölümü kapsamında YPB ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesine ve AKPB dışında bir para birimi ile hazırlanan finansal tablolardaki çevrim işlemlerine yönelik hükümleri incelemek amacıyla BOBİ FRS 20. Bölüm açıklamalarına yer verilmiş, parasal, parasal olmayan işlemler ve AKPB sunum para birimine çevrim işlemlerine ilişkin muhasebeleştirme örneklendirilmiştir.	Uluslararası düzenlemelerin yanı sıra ülkemizde uygulamaya koyulan BOBİ FRS'nin finansal tabloların hazırlanmasında, anlaşılmasında ilgili taraflar için anlama ve yorumlamada fayda sağlayacağı belirtilmiştir.

3.4. TEZLER

BOBİ FRS hakkında yıllar itibariyle erişimi Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK) Başkanlığı Ulusal Tez Merkezi Taraması (UTMT) tarafından sağlanan lisansüstü tezlerin yönetilerek tamamlananlarının, Yüksek Lisans (YL) ve Doktora (Dr.) düzeyinde sayısal dağılımı aşağıdaki Tablo 31'deki gibidir

Tablo 31: BOBİ FRS Hakkında Lisansüstü Tezlerin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıl	Tez Sayısı	Yüksek Lisans Tezi	Doktora Tezi
2018	7	7	-
2019	12	11	1
2020	9	9	-
2021	12	10	2
2022	8	7	1
TOPLAM	**48**	**44**	**4**

Tablo 31 incelendiğinde; toplam 48 lisansüstü tezin, dördü doktora, diğerleri yüksek lisans düzeyinde yönetilerek tamamlanmıştır. Konuya ilişkin ilk ve son yıllarda sayının eşitliği, ara yıllarda da kendi arasında dengeli dağılım gösterdiği saptanmıştır.

Lisansüstü tezlerin hazırlandığı üniversiteler bazında sayısal dağılımı ise aşağıdaki Tablo 32'de sunulduğu gibidir.

Tablo 32: BOBİ FRS Hakkındaki Lisansüstü Tezlerin Yıllar İtibariyle Üniversiteler Bazında Dağılımı

Yıllar	Tez Türü (YL / Dr.)	Üniversitesi[12]
2018	YL	Atılım (2)
	YL	Dumlupınar (1)
	YL	Gaziantep (1)
	YL	İstanbul Okan (1)
	YL	İstanbul Ticaret (1)
	YL	Mehmet Akif Ersoy (1)
2019	Dr.	İnönü (1)
	YL	İstanbul Arel (1)
	YL	İstanbul Okan (1)
	YL	İstanbul Ticaret (1)
	YL	Kırklareli (1)
	YL	Kilis 7 Aralık (1)
	YL	Kütahya Dumlupınar (1)
	YL	Manisa Celal Bayar (1)
	YL	Marmara (4)
2020	YL	Bursa Uludağ (1)
	YL	İnönü (1)
	YL	İstanbul Arel (1)
	YL	İstanbul Aydın (1)
	YL	İstanbul Okan (2)
	YL	İstanbul Ticaret (1)
	YL	Kafkas (1)
	YL	Marmara (1)
	YL	Manisa Celal Bayar (1)
	YL	Süleyman Demirel (1)
2021	Dr.	Kocaeli (1)
	Dr.	Sivas Cumhuriyet (1)
	YL	Akdeniz (1)
	YL	Avrasya (1)

[12] Üniversite adlarının yıllar itibariyle kendi içerisinde alfabetik sıralaması esas alınmıştır.

	YL	Burdur Mehmet Akif Ersoy (2)
	YL	İstanbul Okan (1)
	YL	İstanbul Ticaret (1)
	YL	Karamanoğlu Mehmetbey (1)
	YL	Sivas Cumhuriyet (1)
	YL	Tekirdağ Namık Kemal (1)
2022	Dr.	Gaziantep (1)
	YL	Burdur Mehmet Akif Ersoy (2)
	YL	Bursa Uludağ (1)
	YL	Kırıkkale (1)
	YL	Manisa Celal Bayar (1)
	YL	Niğde Ömer Halisdemir (1)

Kaynak: YÖK UTM Taraması'ndan faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır

Tablo 32 incelendiğinde; genellikle İstanbul İlindeki Üniversitelerde yazılmış lisansüstü tezlerin, çoğunlukta olduğu görülmektedir.

Yıllar itibariyle yazılan lisansüstü tezlerin konusunu ağırlıklı olarak;

- ✓ 2018 yılı tezler; stoklar ve hasılat olmak üzere yabancı para çevrim işlemleri, MDV, MODV, ölçme ve değerleme yöntemleri,
- ✓ 2019 yılı tezler; ilgili tarafların görüşlerini tespit etmeye yönelik çalışmaların yanında stoklar, hasılat, devlet teşvikleri, finansal araçlar ve MDV'ler,
- ✓ 2020 yılı tezler; BOBİ FRS'nin yürürlükte bulunan diğer uygulamalarla karşılaştırılmasının yapılmasının yanında stoklar ve finansal araçlar,
- ✓ 2021 yılı tezler; BOBİ FRS'ye yönelik örnek uygulamaların yer aldığı tezler ve stokların yanısıra MDV, finansal kiralama, devlet teşvikleri ve hasılat,
- ✓ 2022 yılı tezler; BOBİ FRS'ye yönelik örnek uygulamaların yer aldığı tezler olmak üzere stoklar, MDV, finansal kiralama, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar,

oluşturmaktadır.

Söz konusu doktora ve yüksek lisans tezlerinden tesadüfî seçilmiş birkaç örnek verilebilir.

Kara (2019) tarafından hazırlanan beş bölümden oluşan yüksek lisans tezinde; stok kavramı ayrıntılı olarak ele alınmış, VUK ve BOBİ FRS'de stoklarla ilgili hükümlerin karşılaştırması yapılarak farklılıkların tablolara nasıl yansıdığını göstermek üzere seçilmiş bir firma verileri üzerinden muhasebe kayıt ve tablo örnekleri sunulmuştur.

Karahan (2019) tarafından hazırlanan beş bölümden oluşan yüksek lisans tezinde; muhasebe standartlarının gelişim süreci ve TMS/TFRS, BOBİ FRS'lerle ilgili standartlar ve bölümler itibariyle açıklandıktan sonra her iki standardın karşılaştırması yapılmıştır. Ortaya çıkan farklılıklarla ilgili anket tekniğinden faydalanılarak İstanbul ilinde faaliyet gösteren BOBİ FRS'ye tabi firmalar üzerinde konu ile ilgili bilgi düzeyleri ve yetkinlikleri ölçmeye yönelik bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Güdelci (2019) tarafından hazırlanan dört bölümden oluşan doktora tezinde; uluslararası finansal raporlama, bağımsız denetim, BOBİ FRS ile ilgili genel açıklamalarda bulunulmuş ve uygulama bölümünde ise İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili bilgi ve algı düzeyleri arasındaki ilişki anket tekniğinden faydalanarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Genç (2022) tarafından hazırlanan üç bölüm ve ayrıca tartışma kısmının bulunduğu doktora tezinde; muhasebe standartlarının Dünyadaki ve Türkiye'deki gelişimi açıklandıktan sonra uygulama için seçilmiş bir tekstil firmasının verileri üzerinden VUK, TFRS ve BOBİ FRS'ye göre oluşturulan tablolar sonucunda hangi standardın, hangi işletmeler için tercih edilmesi gerektiğine dair yorumlarda bulunulmuştur.

Böylece BOBİ FRS hakkında alan yazın taramasına yapılan doküman içerik analizi sonuçları kısaca özetlenmiş, seçilmiş kaynaklardan öz açıklamalarda bulunulmuştur.

3.5. KÜMİ FRS TASLAĞI HAKKINDA ALAN YAZIN TARAMASI İNCELEMESİ

KÜMİ FRS Taslağı hakkında çeşitli akademik çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Taslağı'nın yayım tarihinden 2022 Sürümü'nün yayım tarihine değin Temmuz 2019 ila Aralık 2022 döneminde web tabanlı alan yazın taraması sonucu erişilebilen seçilmiş birkaç çalışma örnek olarak verilebilir.

Gökçen, Öztürk ve Güleç (2019) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı'nın gelişim süreci, TMS / TFRS ve BOBİ FRS ile farklılıkları özetlenmiş ve KÜMİ FRS Taslağı'nın standart bir muhasebe dilinin oluşturulmasında önemli bir rol üstlendiği vurgulanmıştır.

Gücenme Gençoğlu ve Kurt (2019) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı, mevcut vergi uygulamaları ve BOBİ FRS ile karşılaştırılmıştır. KÜMİ FRS Taslağı, ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırılması ve vergiden ticari muhasebe anlayışına geçilmesinde önemli bir adım olarak görülmüştür.

Karabulut (2019) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye'de muhasebe standartlarına ilişkin gelişmelerden en günceli olan KÜMİ FRS Taslağı incelenmiş, BOBİ FRS ile farklılıkları tespit edilmiştir.

Akbulut ve Can (2020) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı'nın temel özellikleri açıklanmış ve diğer Standartlarla olan farklılıklar özetlenerek muhasebe uygulamalarına olan etkileri ortaya koyulmuştur.

Aytaç ve Gücenme Gençoğlu (2020) tarafından yapılan çalışmada; MDV'lere ilişkin ilk ve sonraki ölçüm, maliyetin tespiti, amortisman hesaplanması gibi uygulamaların finansal raporlama standartları ve ülkemizdeki vergi uygulamaları açısından karşılaştırması yapılmıştır.

Kadooğlu Aydın (2020) tarafından yapılan çalışmada; Şanlıurfa ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkındaki bilgi düzeyleri, görüş ve düşüncelerinin tespitine yönelik 42 ifadeden oluşan anketin bulguları değerlendirilmiştir.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslakta yer alan ilkelerin diğer Standartlarla ve MSUGT / VUK ile olan farklılıkları vurgulanmış, Taslağı'n yürürlüğe girmesi durumunda sağlanacak avantajlarından

bahsedilmiştir. KÜMİ FRS Taslağı ile vergi odaklı bir yaklaşımdan ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumla bilgilendirme odaklı bir yaklaşıma geçileceği belirtilmiştir.

Tutkavul (2020) tarafından yapılan çalışmada; stokların dönüştürme maliyetlerinden sabit genel üretim giderlerinin TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve VUK açısından karşılaştırması sonucunda üretilen ürünlerin maliyeti ile vergilendirmede olmak üzere iki hususta farklılaştığı belirtilmiştir. VUK tam maliyetlemeyi, TMS normal maliyetlemeyi kabul ederken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslakta ise tercihte bulunulmadığı, VUK'a göre hesaplanan maliyetlerin Standartlara göre oluşan maliyetlerden yüksek olduğu, vergilendirmede kârın satışların aynı dönemde yapılmasında farklılık göstermediği, farklı dönemlerde ise ertelenmiş vergi geliri / gideri sebebiyle gösterdiği vurgulanmıştır.

Usul ve Ömürbek (2020) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslaktaki Bölüm 7 Hâsılat ele alınmıştır. Hâsılatın hangi durumlarda ne tutarda ve ne zaman kayda alınması gerektiğine dair açıklamalar yapılmış, örnekler verilmiştir

Arzova ve Şahin (2021) tarafından yapılan çalışmada; gerçeğe uygun değer (GUD) kavramı, TMS / TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları açısından ele alınmıştır. TMS / TFRS'de ilk ve sonraki ölçümlerde GUD kullanımını gerektiren durumlar açıklanmıştır. Diğer Standartlarda GUD kavramına yer verenler belirtildikten sonra farklılıklar ve benzerlikler üzerinde durulmuştur.

Ayar ve Fowzi (2021) tarafından yapılan çalışmada; BOBİ FRS'nin KÜMİ FRS Taslağı ile benzerlik ve farklılıkları, temel düzeyde ortaya koyulmuştur.

Bozkurt Yazar (2021) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye'deki Üniversitelerde görev yapan muhasebe ve finansman anabilim dalındaki akademisyenlerin, KÜMİ FRS Taslağı'na yönelik görüşleri tespit edilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

Haberal (2021) tarafından yapılan çalışmada; BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı'nın VUK / MSUGT ile değerleme hükümleri açısından karşılaştırılması yapılmış, benzerlik ve farklılıklar saptanmıştır.

Kablan (2021) tarafından yapılan çalışmada; VUK'a göre hazırlanmış örnek bir finansal tablo üzerinden TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı çevrim işlemleri gerçekleştirilmiş, çıkan sonuçları "Karmaşık Oransal Değerlendirme"

anlamına gelen COPRAS yöntemiyle değerlendirilerek finansal performansın belirlenmesinde en etkili raporlama çerçevesinin hangisi olduğuna yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Kaya ve Utku (2021) tarafından yapılan çalışmada; işletme varlıkları arasında önemli yer tutan stokların VUK, MSUGT, TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı açısından hükümleri değerlendirilerek farklılıkları belirtilmiş, KÜMİ FRS Taslağı'na göre stokların muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir.

Parlak (2021) tarafından yapılan çalışmada; hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik VUK / MSUGT, TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı içerisinde yer alan hükümler karşılaştırılmış, benzerlik ve farklılıkları açıklanarak KÜMİ FRS Taslağı açısından muhasebeleştirilmesi örneklendirilmiştir.

Keleş (2022) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye'deki finansal raporlama çerçeveleri ve VUK hükümleri kapsamında tarımsal faaliyetlere ilişkin işlemlere yönelik düzenlemelerin benzerlik ve farklılıkları ele alınmıştır. TMS / TFRS, BOBİ FRS ile ağırlıklı olarak birbirine benzemesine karşın, VUK hükümleriyle arasında daha fazla farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yazarkan (2022) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı ve BOBİ FRS'de stoklara ilişkin bölümlerde yer alan açıklamalara yer verilmiş, bu doğrultuda örnek muhasebe kayıtları üzerinden ölçüm, vade farkı, değer düşüklüğü ve borçlanma maliyetleri konularında farklılıkların bulunduğu belirtilmiştir.

Yukarıda alan yazın taraması incelendiğinde; erişilebilen tarafımızca seçilmiş akademik yayınların genel çoğunluğunda KÜMİ FRS Taslağı'nın kuramsal bazda değerlendirildiği, bunun yanısıra konu hakkında daha az sayıda araştırma bazlı çalışmalar türetildiği tespit edilmiştir. Ayrıca 2023 yılı başında KÜMİ FRS (2022 Sürümü) yayınlandığından Taslağı ve BOBİ FRS ile karşılaştırılmalarının yapıldığı çalışmalar da görülmektedir.

Alan yazında yer alan yayınların incelenmesi sonucunda hazırladığımız analiz ve durum tespitine yönelik çalışmamızın bulunduğu dördüncü bölüme geçilebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) DURUM VE PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ ÜZERİNE BÜTÜNCÜL UYGULAMA

Tez çalışmasının dördüncü bölümü konuya ilişkin bütüncül uygulamayı kapsamaktadır. Bu bağlamda bölümde bütünleşik bakış açısıyla tarafımızca yapılan birbirini bütünleyen araştırma, uygulama, analiz, bulgu ve değerlendirmelerine yer verilmiştir.

4.1. BOBİ FRS'YE UYGUN FİNANSAL RAPORLAMA DURUM VE PERFORMANS ANALİZİ

Önceki bölümlerde ayrıntıları sunulan BOBİ FRS uygulamalarının mevcut düzene getirdiği farklılıkların, işletmelerin iç ve dış çevresine etkilerini ve faaliyet süreçlerine nasıl yansıdığına dair tespitler bu tezin odak noktasını oluşturmuştur.

4.1.1. Amaç ve Kapsam

Araştırmada Türkiye'de faaliyet gösteren büyük ve orta boy işletmelerde BOBİ FRS'yi uygulayan ya da uygulayacak olan firmalar üzerinden BOBİ FRS'ye tabi finansal tablo hazırlayarak raporlamanın SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) – (Güçlü ve Zayıf yönler, Fırsatlar ve Tehditler -GZFT) analizi ile durum tespit ederek bir önem sıralaması yapmak ve Balanced Scorecard (BSC) (Kurumsal Karne-Dengeli Performans Ölçüm Kartı) ile performansa etki edip etmediğini analiz etmek amaçlanmıştır.

4.1.2. Ana Kütle ve Örneklem

Araştırma Türkiye'de faaliyet gösteren ve finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlayan firmalara yönelik olup kapsama 2022 yılında bu standartları uygulayacak olan firmalar da dâhil edilmiştir.

KGK yetkilileriyle iletişime geçilmiş ve bu standartları uygulayan halihazırda 4.280 firma bulunduğu bilgisi edinilmiştir. Bu firmalardan 2.300'ü tespit edilebilmiş, bunlardan 1.035 adedine ulaşılabilmiş, ancak 49 geri dönüş sağlanabilmiştir.

Tablo 33: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Tabi Firma Sayısı

2021 Yılı BOBİ FRS Tabi Firma Sayıları	
Zorunlu	4.050
İhtiyari	230
Toplam	**4.280**

Kaynak: KGK Yetkilileri[13] tarafından edinilen verilerdir (05.12.2022).

4.1.3. Dönem ve Kısıt

BOBİ FRS'yi uygulayan firmaların bulunması çabalarına Aralık 2020 itibariyle başlanmış ilk veriye Ocak 2021'de ulaşılmıştır. Anket formu oluşturulması ve Etik Kurul izni alınması Ekim-Kasım 2022 döneminde yapılmıştır. İlgili firmalar üzerinden uygulanması ise Kasım 2022 – Ocak 2023 arasındaki gerçekleştirilmiştir.

Birçok katılımcı çalışmanın yıl sonuna gelmesi finansal tabloların hazırlanması işlemlerinden dolayı yoğunluklarını bildirmiş ve anketi dolduramayacaklarını belirtmişlerdir. Telefon ile aranan firmaların bir kısmında ise anket sebebiyle aranıldığı belirtildiğinde muhasebe bölümüne bile aktarılmadan görüşme sonlandırılmıştır. Bazı katılımcılar ise 6698 sayılı KVKK sebebiyle şirket verilerinin paylaşılacağı endişesi ile cevaplamaktan kaçınmışlardır.

Anket formlarının gönderildiği işletmelerde BSC uygulamalarının olup olmadığı konusunda da bilgi bulunmamaktadır. Bu sebeple alan yazın taraması ile elde edilen hedefler, amaçlar rakamsal veriyi içinde barındıran performansa yönelik tespitler için talep edilmiştir.

[13] Tez çalışması sürecinde veri ve bilgi sağlanmasında KGK Yetkililerinin desteği ve yardımı için teşekkürü bir borç biliriz.

4.1.4.Yöntem ve Teknik

SWOT analizi, stratejik yönetimde kullanılan, işletmenin çevresini güçlü ve zayıf yönleri ile fırsatlar ve tehditler açısından ele alan bir analiz tekniğidir.

İşletmelerin stratejik planlama sürecinde; sistematik bir yaklaşımla karar verme sürecini desteklemek için sıklıkla kullanılan yöntemlerden birisi Türkçe ifadesiyle Güçlü - Zayıf Yönler ile Fırsatlar ve Tehditler (GZFT) analizidir. İçsel faktörler kısmında; işletmenin rakiplerine göre daha etkili ve verimli olduğu *güçlü;* daha az ise *zayıf* yönleridir. Dışsal faktörler kısmında; çevresel faktörlere bağlı işletmenin amaçlarını misyonlarını gerçekleştirmesi için elverişli ortam yaratan durumlar *fırsat,* zorlaştıranlar ise *tehdit*tir. Yöntemin uygulanması, işlemenin daha etkin bir planlama yapması sağlamakta ve maliyetleri de azaltmaya yardımcı olmaktadır (Özgen, 2009: 1-4).

İşletmeler örgütsel strateji yaklaşımı çerçevesinde üst kademe yönetimlerin formüle ettiği stratejileri uygulayarak çevrelerine uyum sağlarlar. SWOT olarak özetlenen bakış açısıyla dış çevredeki gelişmelerin fırsat ve tehlike şekline nitelendirilmesi, iç bünyesindeki zayıf ve güçlü yönlerin tespitine ağırlık vermektedir (Koçel, 2018: 371).

BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama açısından SWOT Analizi için farkındalık önemlidir.

Stratejik düşünülebilen bir yönetici; SWOT Analizi ile zayıflıklara sebep olan engelleri belirleme ve üstesinden gelme, tehditler kapsamında negatiflikleri, riskleri, sorunları belirleyerek rasyonel çözümleme, güçlü yönler çerçevesinde olumlu olanı daha da üst seviyeye taşıyabilme ve sürdürebilme, sonuç olarak fırsatları (şimdiki, gelecekteki) etkin, etkili ve gerçekçi bir şekilde belirleyerek potansiyeli hareket geçirerek fırsatları değerlendirmeye odaklanabilecektir. Söz konusu SWOT Analizi çeşitli teknikleri (bilge belge toplama, anketler, senaryolar oluşturma, beyin fırtınası, delphi, istatistiksel teknikler, bilgi teknolojileri, finansal tablolar, ekonomik analiz, trend-etki analizleri vd. gibi) gerçekleştirilebilir. İç ve dış paydaşlar kapsamında elde edilen sonuçlara göre katılımcı bir şekilde her birimin (kurumun, ana departmanların, alt düzeydeki birimlerin vb.) görüşleri çerçevesinde GZFT önem düzeyine göre hiyerarşik olarak sıralanır. Ardından yine katılımcı şekilde araştırılarak ve tartışılarak

herbiri için öneriler ayrıca gerekli ise olası önlemler belirlenebilir. Başka bir ifadeyle olası risklerin yine olası etki düzeylerini (5'li Likert Ölçeği) belirlenerek çözüm önerileri getirilir (Özmutaf, 2019: 30-31; 39).

BOBİ FRS'ye uygun şekilde alan yazın taramasından faydalanılarak tarafımızca SWOT Analizi yapabilmek amacıyla temel noktalarıyla belirlenen iç ve dış faktörler Tablo 34'de sunulduğu gibidir.

Tablo 34: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama İçin SWOT Analizi Faktörleri

İÇ FAKTÖRLER			
Sıra No	**Güçlü Yönler**	**Sıra No**	**Zayıf Yönler**
1	İşletme Bilgilerinin Daha Ayrıntılı Karşılaştırılabilirliği	**1**	İstihdam Edilen Uzman ve Yetkin Personelde Yetersizlik
2	Finansal Tablolara Artan Güvenilirlik	**2**	Artan Ek Maliyet ve Mali Yük
3	Finans Tedariki Kolaylığı	**3**	Yetersiz Kurumsal Yapı
4	Azalan Muhasebe Sistem Yapısal Karmaşıklığı	**4**	Vergi Yasalarıyla Farklılıklarıyla Artan İş Yükü
5	Kurumsallaşmanın Sağlanması	**5**	Yetersiz Muhasebe/ERP Sistemleri Program Yazılımları
6	Artan Küresel Rekabet Ortamı Avantajı	**6**	"GUD" Belirlenmesinde Zorluk
DIŞ FAKTÖRLER			
Sıra No	**Fırsatlar**	**Sıra No**	**Tehditler**
1	Sınır Ötesi İşletme Birleşmeleri veya İşbirliği Anlaşmaları Yapma Fırsatına Sahip Olunacağı	**1**	GUD Tespit Maliyetinin Faydalarını Aşması
2	Küresel Pazarlara Girişin Kolaylığı	**2**	Vergi Mevzuatı ile BOBİ FRS Arasındaki Farklılıkların Raporlamayı Zorlaştırması.
3	Finansal Raporların Sektörler Bazında Uluslararası Düzeyde Karşılaştırılabilirliği	**3**	Standartların Yazım Dilinin Anlaşılmasının Zorlukları
4	Yatırımcıların, Yatırım Portföylerini Çeşitlendirilebileceği	**4**	Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı
5	Evrensel Muhasebe Uygulamaların Standartlaşması	**5**	BOBİ FRS'deki Yoruma Açık İfadelerin Uygulamada Farklılıklara Yol Açacağı
6	Türkiye'deki Meslek Mensuplarına Uluslararası Alanda Mesleki Fırsatlar Yaratması	**6**	Özel Bilgilerin Yayınlanması

Kaynak: Alan yazın taramasından faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Balanced Scorecard (BSC), Kurumsal Karne, Toplam Dengeli Başarı Göstergesi Yöntemi, Başarı Karnesi olarak adlandırılmaktadır.

BSC yaklaşımı, amacı itibariyle hem çeşitli performans göstergelerini kullanan bir kontrol ve performans ölçüm ve değerleme aracı hem bütünleşik bir yönetim aracı hem de bir "kurumsal öğrenme" aracıdır. Finansal nitelikteki göstergeler; işletmenin, hissedarlara veya sahiplere nasıl göründüğünü gösterirken, müşterilerle ilgili göstergeler; müşterilere, nasıl göründüğünü gösterir. İçsel süreçlerle ilgili göstergeler; organizasyonun iç işleyişinde hangi süreçler itibariyle gelişme sağlanması veya mükemmelliğe gitmesi gerektiğini gösterecektir. Kurumsal öğrenme ve yeniliklerle ilgili olarak değişkenler; değişim ve geliştirme ile ilgili yeteneklerin nasıl sürdürülebilir olarak muhafaza edebileceğimizi gösterir. Başarının nihai göstergesi olan finansal ölçütlerin alacağı değerler esasında kurumsal öğrenme ile başlamaktadır. Bu durum işletmenin işlevsel süreçlerini etkilemekte müşteri tatmini ile sürekliliği sağlamakta, bunların sonucu olarak da finansal başarı ölçütleri değeri yükseltilmektedir (Koçel, 2018: 449-450; 452).

Balance Scorecard'ın dört boyutu bulunmaktadır. Bunlar finansal, müşteri, şirket içi süreç, öğrenme ve gelişme boyutudur (Kaplan ve Norton, 2000: 41).

BOBİ FRS'yi uygulayan ve/veya uygulayacak işletmelerde bu tür raporlamanın performansını belirlemek amacıyla Balanced Scorecard (BSC) (Dengeli Performans Ölçüm Kartı)'ın dört temel boyutu (Finansal, Müşteri, İç Süreç, Öğrenme ve Geliştirme) üzerinden amaç-ölçüt-hedefler Tablo 35'deki gibi öngörülmüştür.

Tablo 35: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama İçin BSC Boyutları Amaçları, Ölçüt ve Hedefleri

Sıra No	Finansal Boyutu Amaçları	Ölçüt (Ölçüm)	Hedef
1	Satış Geliri	Satış Tutarı Satışların Kârlılığı	Artırmak
2	Maliyet Yönetimi	Birim ve Toplam Maliyetler Çalışan Başına Maliyetler	Azaltmak
3	Aktiflerin Kullanımı	Aktiflerin Kârlılığı Nakit Akışı Alacak Tahsil Süresi Stok Devir Hızı	Artırmak
4	Yatırımların Getirisi	Aktiflerin Kârlılığı	Artırmak
Sıra No	**Müşteri Boyutu Amaçları**	**Ölçüt (Ölçüm)**	**Hedef**
1	Mevcut ve Yeni Müşteri Pazar Payı	Yeni Müşterilere Satış ve Satış Miktarı	Artırmak
2	Müşteri İlişkileri Geliştirme Müşteri Memnuniyeti, Sadakati ve Sürekliliği	Toplam Müşteri (Mevcut ve Yeni) Sayısı Mevcut Müşteri Ortalama İşlem Sayısı, Sipariş-Satış Sıklığı Ayrılan Müşteri Sayısı Anket Sonuçları	Süreklilik Sağlamak
3	Marka Bilinilirliği ve İmajı	Reklam ve Tanıtım Faaliyetleri Anket Sonuçları	Artırmak
4	Müşteri Şikayetleri	Toplam Müşteri (Mevcut ve Yeni) Şikayet Sayısı Çözümlenen Sorun Sayısı	Azaltmak
Sıra No	**İç Süreçler Boyutu Amaçları**	**Ölçüt (Ölçüm)**	**Hedef**
1	Paydaş Beklentileri	Paydaşlar Tedarik Süresi	Karşılamak
2	Kapasite, Verimlilik ve Etkinlik	Çıktı / Girdi Mamul / Hizmet Üretim Süreci Teslimat Yeniden Sipariş	Artırmak
3	Yeni Mamul / Hizmet ve Yaratıcılık	Yeni Mamul / Hizmet Adedi Yeni Mamul / Hizmet Geliştirme Yaratıcı Tasarım Sayısı	Geliştirmek Tasarlamak
4	Ekip (Takım) Çalışması	Ekip (Takım) Çalışması Teşviki Çok Fonksiyonlu Ekip İşbirliği	Teşvik Etmek

Sıra No	Öğrenme ve Geliştirme Boyutu Amaçları	Ölçüt (Ölçüm)	Hedef
1	Çalışanların Yönetime Katılımı, Gelişim ve Yetkinlik	Çalışan Öneri Sayısı Çalışan Başına Verimlilik Personele Verilen Ödül-Teşvik Geribildirim Anket-Sonucu Eğitim Sonuçları	Artırmak
2	Çalışan Tatmini ve Sürekliliği	Personel Devir Hızı İşten Ayrılan Personel Sayısı	Süreklilik Sağlamak Düşürmek
3	Liderlik	Lider Çalışan / Personel Liderlik Yetkinliği / Kurumsal Kapital	Geliştirmek
4	Bilgi Teknolojileri Yeterlilik ve Etkinlik	Dijital Kullanım Sayısı Yeni Teknoloji / Mamul / Hizmet Sayısı Eğitim ve Uygulama Sonuçları / Bilgi Sermayesi	Artırmak

Kaynak**:** Alan Yazın Taramasından faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. [14]

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır.

Çalışma BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın (SWOT) Analizi ve BSC boyutları üzerinden de performansını ortaya koyabilmek amacıyla tarafımızca alan yazından faydalanılarak Tablo 34 ve 35'deki bilgileri elde etmek amacıyla tarafımızca üç ana kısımdan oluşan anket formu hazırlanmıştır (Bkz. Ek 1).

Online Surveey (http://www.surveey.com/survey/) anket sisteminden faydalanılarak anket formu dijital ortamda hazır hale getirilmiştir.

Surveey sistemindeki veriler IBM SPSS Statistics 29.0 ile analize tabi tutulmuştur.

Bu araştırma için Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ) Rektörlüğü Hukuk Müşavirliği E-87347630-659-420815 Sayılı ve 10.11.2022 tarihli yazısı (Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'nun 08.11.2022 tarihli 9 Sayılı Kararı) ile onay alınmıştır (Bkz. Ek 3).

Birinci kısımda, işletmelerin genel özellikleri hakkında yedi soru sorulmuştur. Bu soruların yanında BOBİ FRS kapsamında olmaktan memnun olup olmadıklarını tespit etmeye yönelik soru da bulunmaktadır.

[14] Uygulamada her işletmenin kendi yapısına göre performans karnesi farklı oluşturulabilir. İşletmenin sektörü, alt sektörü, faaliyet alanı, mamul / hizmeti farklılaştırabilecektir.

İkinci kısımda, BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın SWOT Analizini yaparak durum tespiti amacıyla Tablo 34'de sunulan yönlerden her biri için altışar adet olmak üzere toplamda 24 adet soru yer almaktadır.

Üçüncü kısım ise BOBİ FRS'yi uygulayan işletmelerde bu tür raporlamanın performansını ölçmek üzere BSC'nin dört temel boyutu üzerinden performans tespiti için niceliksel olarak cevap bulmayı amaçlayan dörder adet olmak üzere toplamda 16 adet hedefe (Tablo 35'de sunulan) yönelik soru bulunmaktadır.

BOBİ FRS'yi uygulayan şirketlerin elektronik ortamda mail adreslerine bu form gönderilmiştir. Ayrıca katılımın artmasının sağlanması amacıyla telefon ile aranarak ankete katılım göstermeleri hususunda yardımcı olup olamayacakları sorulmuş, açıklamalarda bulunulmuştur.

Ankette yer alan veriler azaliz edilirken betimleyici tüm soruların frekans ve yüzde dağılımları yer almaktadır. İkinci ve üçüncü kısımda bunlara ek olarak ortalamaları hesaplanmış ve sıralandırma yapılmıştır.

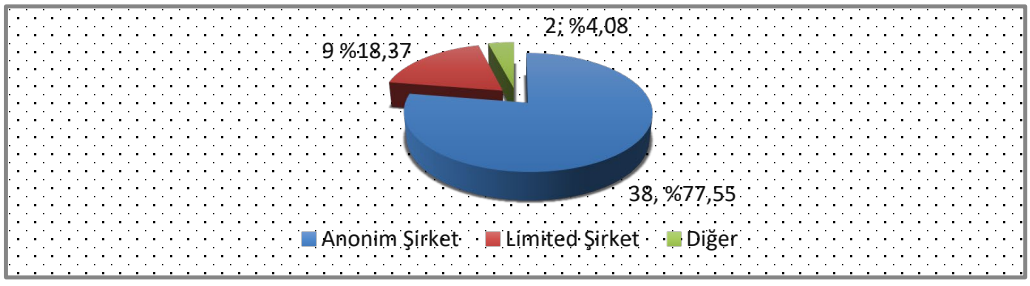
6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) kapsamına riayet edilmiştir. Bu sebeple sadece akademik yayın amaçlı firma bazında anket sorularına verilen cevaplar genel bir bütün olarak ele alınmıştır. Araştırma bulgularına geçilebilir.

4.1.5. Bulgular ve Değerlendirme

Araştırma için hazırlanan anketin birinci kısmında yer alan işletmenin BOBİ FRS açısından genel özelliklerine yönelik sorulara verilen cevaplar sırasıyla aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Katılımcı işletmelerin şirket türü dağılımı Şekil 2'deki gibi görselleştirilmiştir.

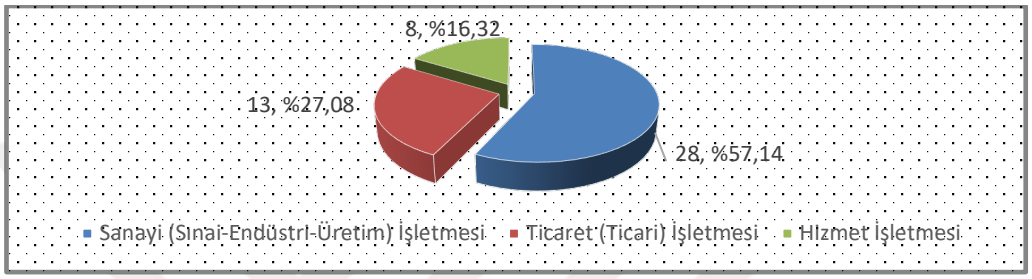
Şekil 2: Katılımcıların Şirket Türü Dağılımı



Katılımcıların; 38'i (%77,55) Anonim Şirket (A.Ş.), 9'u (%18,37) Limited Şirket, 2'si (%4,08) diğer statüdedir. Buna göre katılımcılar çoğunlukla A.Ş. statüsündedir.

Katılımcı işletmelerin faaliyet alanı dağılımı Şekil 3'deki gibi görselleştirilmiştir.

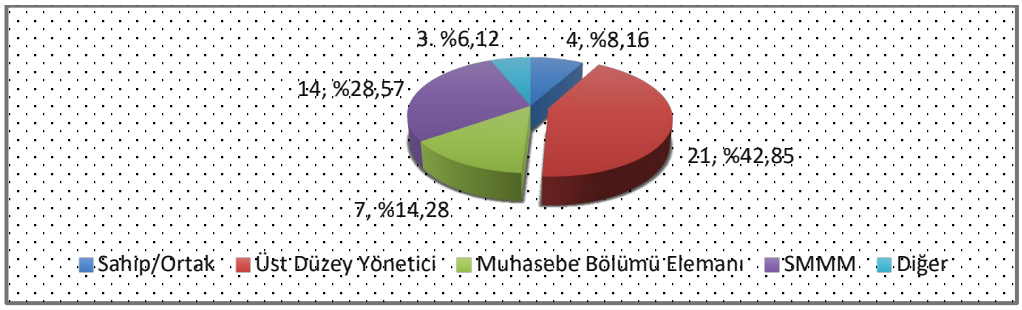
Şekil 3: Katılımcıların Faaliyet Alanı Dağılımı



Katılımcıların; 28'i (%57,14) Sanayi (Sınai-Endüstri-Üretim) İşletmesi, 13'ü (%26,53) Ticaret (Ticari) İşletmesi, 8'si (%16,32) Hizmet İşletmesi olarak faaliyet göstermektedir. Buna göre katılımcılar çoğunlukla sanayi işletmesidir.

Katılımcı işletmelerde anket sorularını cevaplayanın bulunduğu pozisyon dağılımı Şekil 4'deki gibi görselleştirilmiştir.

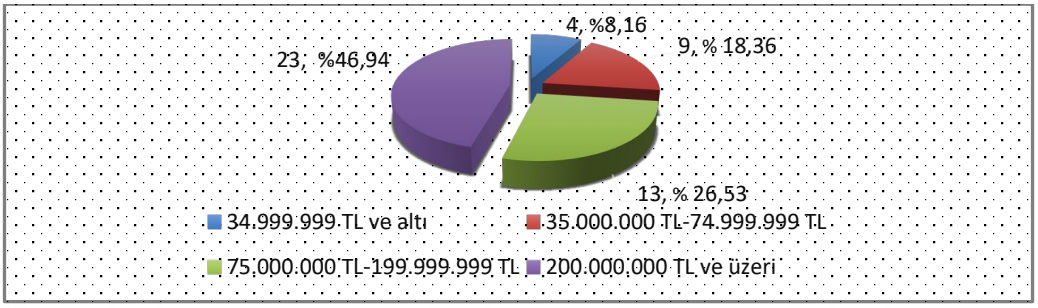
Şekil 4: Katılımcıların Şirketteki Pozisyon Dağılımı



Katılımcıların; 4'ü (%8,16) Sahip/Ortak, 21'i (%42,85) Üst Düzey Yönetici, 7'si (%14,28) Muhasebe Bölümü Elemanı, 14'ü (%28,57) SMMM, 3'ü (%6,12) Diğer pozisyonunda bulunduklarını belirtmişlerdir. Buna göre katılımcılar sahip/ortak sıfatıyla ağırlıktadır.

Katılımcı işletmelerin 2021 yılı itibariyle aktif toplam dağılımı Şekil 5'deki gibi görselleştirilmiştir.

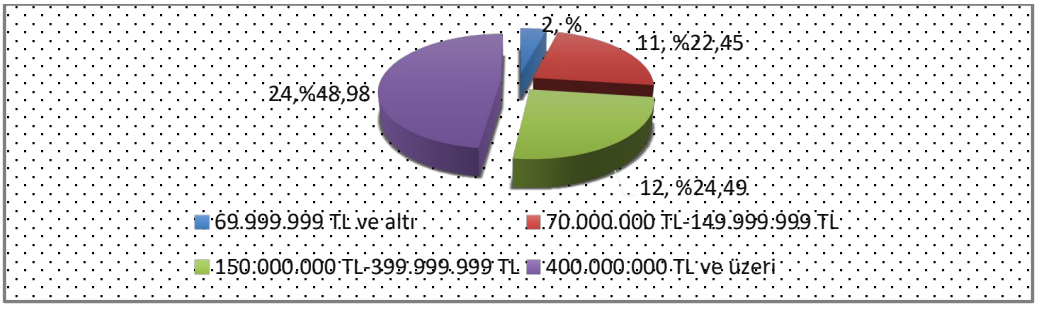
Şekil 5: Katılımcıların 2021 yılı itibariyle Aktif Toplam Dağılımı



Katılımcıların 2021 yılı itibariyle Aktif Toplamları; katılımcıların 4'ünün (%8,16) 34.999.999 TL ve altı, 9'unun (%18,36) 35.000.000 TL-74.999.999 TL arası, 13'ünün (%26,53) 75.000.000 TL-199.999.999 TL arası, 22'sinin (%46,93) 200.000.000 TL ve üzeridir. Buna göre katılımcıların 2021 yılı itibariyle aktif toplamları ağırlıklı olarak 200.000.000 TLve üzeridir.

Katılımcı işletmelerin 2021 yılı itibariyle Net Satış Hasılatları dağılımı Şekil 6'daki gibi görselleştirilmiştir.

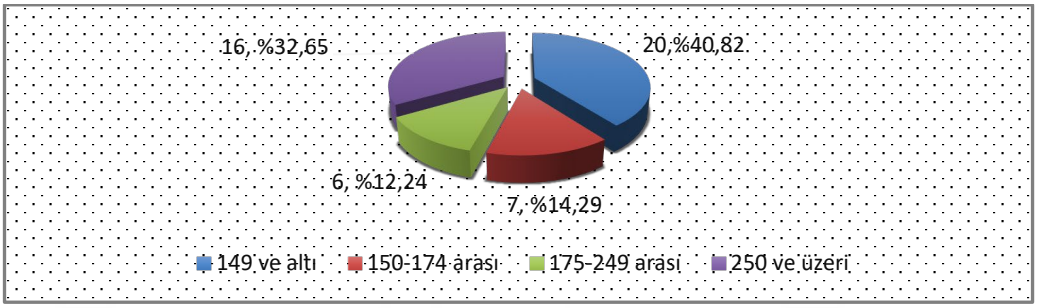
Şekil 6: Katılımcıların 2021 yılı itibariyle Net Satış Hasılatları Dağılımı



Katılımcıların 2021 yılı itibariyle Net Satış Hasılatları; 2'sinin (%4,08) 69.999.999 TL ve altı, 11'inin (%22,45) 70.000.000 TL-149.999.999 TL, 13'ünün (%24,49) 150.000.000 TL-399.999.999 TL, 23'ünün (%48,98) 400.000.000 TL ve üzeridir.

Katılımcı işletmelerin 2021 yılı itibariyle Ortalama Çalışan Sayısı dağılımı Şekil 7'deki gibi görselleştirilmiştir

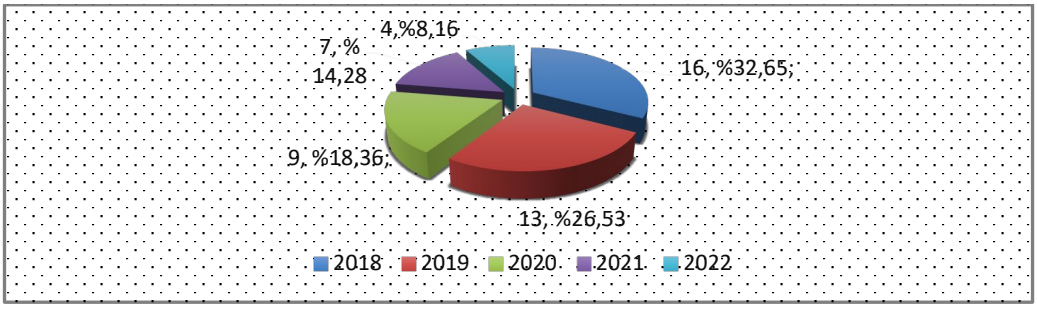
Şekil 7: Katılımcıların 2021 yılı itibariyle Ortalama Çalışan Sayısı Dağılımı



Katılımcıların Ortalama Çalışan Sayıları, 20'sinin (%40,82) 149 ve altı, 7'sinin (%14,29) 150-174 arası, 6'sının (%12,24) 175-249 arası, 16'sının (%32,65) 250 ve üzeridir.

Katılımcı işletmelerin BOBİ FRS'ye Tabi Olma Yılı dağılımı Şekil 8'deki gibi görselleştirilmiştir.

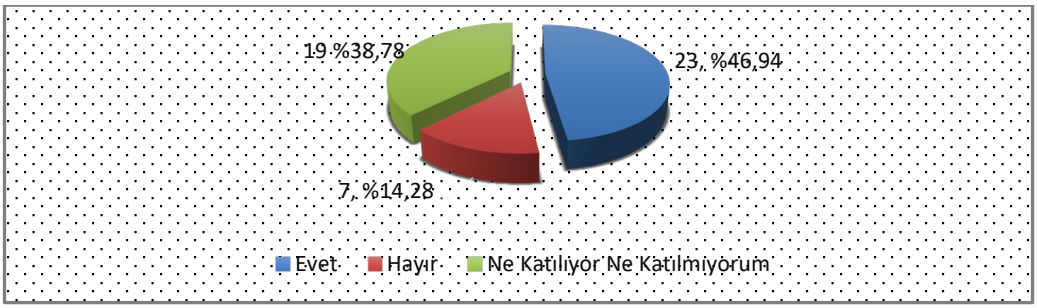
Şekil 8: Katılımcıların BOBİ FRS'ye Tabi Olma Yılı Dağılımı



Katılımcıların BOBİ FRS'ye tabi olma yılı; 16'sının (%32,65) 2018, 13'ünün (%26,30) 2019, 9'unun (%18,36) 2020, 7'sinin (%14,28) 2021,4'ünün (%8,16) ise 2022 yılıdır.

Katılımcıların BOBİ FRS'ye göre finansal raporlamaya tabi olmaktan memnuniyetlerinin sorgulanmasına ilişkin dağılım Şekil 9'daki gibi görselleştirilmiştir.

Şekil 9: Katılımcıların BOBİ FRS ile Finansal Raporlamaya Tabi Olmaktan Memnun Olup Olmadıklarına İlişkin Dağılım



BOBİ FRS ile finansal raporlamaya tabi olmaktan memnun olup olmadıkları sorusuna; katılımcıların 23'ü (%46,94) evet, 7'si (%14,28) hayır, 19'i (%38,78) ise kararsız olarak cevap vermişlerdir.

Katılımcı işletmelerin BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın SWOT analizi yapılmıştır.

Anketin ikinci kısmında katılımcı işletmelerin BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın SWOT analizine yönelik sorulara verilen cevaplar sırasıyla iç ve dış faktörleri bazında incelenebilir.

BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın "Güçlü Yönleri" analizi Tablo 36'da sunulmuştur.

Tablo 36: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Güçlü Yönleri Analizi

GÜÇLÜ YÖNLER		1	2	3	4	5	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
GUC1	Frekans (n)	2	3	8	27	9	49	3,78	0,963
	Yüzde (%)	4,1	6,1	16,3	55,1	18,4	100		
GUC2	Frekans (n)	2	5	10	26	6	49	3,59	0,977
	Yüzde (%)	4,1	10,2	20,4	53,1	12,2	100		
GUC3	Frekans (n)	1	4	11	25	8	49	3,71	0,913
	Yüzde (%)	2	8,2	22,4	51	16,3	100		
GUC4	Frekans (n)	0	12	20	13	4	49	3,18	0,905
	Yüzde (%)	0	24,5	40,8	26,5	8,2	100		
GUC5	Frekans (n)	1	10	10	16	12	49	3,57	1,137
	Yüzde (%)	2	20,4	20,4	32,7	24,5	100		
GUC6	Frekans (n)	1	9	15	14	10	49	3,47	1,082
	Yüzde (%)	2	18,4	30,6	28,6	20,4	100		

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, işletme bilgilerinde daha ayrıntılı karşılaştırılabilirlik sağlayacağı" ifadesine; katılımcıların 2'si (%4,1) tamamen katılmadığını, 3'ü (%6,1) katılmadığını, 8'i (%16,3) ne katıldığını ne katılmadığını, 27'si (%55,1) katıldığını, 9'u (18,4) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini arttırarak denetimi kolaylaştıracağı" ifadesine katılımcıların 2'si (%4,1) tamamen katılmadığını, 5'i (%10,2) katılmadığını, 10'u (%20,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 26'sı (%53,1) katıldığını, 6'sı (12,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, işletmeye finans tedariki konusunda çeşitli olanakları kolaylaştıracağı" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) tamamen

katılmadığını, 4'ü (%8,2) katılmadığını, 11'i (%22,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 25'i (%51) katıldığını, 8'i (16,3) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerindeki yapısal karmaşıklığı çözümleyeceği" ifadesine; katılımcıların 12'si (%24,5) katılmadığını, 20'si (%40,8) ne katıldığını ne katılmadığını, 13'ü (%26,5) katıldığını, 4'ü (%8,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, kurumsallaşma ve kurum kültürü oluşmasına yardımcı olacağı" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) Tamamen katılmadığını, 10'i (%20,4) katılmadığını, 10'u (%20,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 16'sı (%32,7) katıldığını, 12'sı (%24,5) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, küresel rekabet ortamında avantaj kazandıracağı" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) tamamen katılmadığını, 9'u (%18,4) katılmadığını, 15'u (%30,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 14'ü (%28,6) katıldığını, 10'u (%20,4) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS uygulamasının güçlü yönlerinin sıralaması Tablo 37'deki gibi yapılmıştır.

Tablo 37: BOBİ FRS Uygulamasının Güçlü Yönleri Sıralaması

Güçlü Yönler	Ortalama	Sıra
İşletme Bilgilerinin Daha Ayrıntılı Karşılaştırılabilirliği	3,78	1
Finans Tedariki Kolaylığı	3,71	2
Finansal Tablolara Artan Güvenilirlik	3,59	3
Kurumsallaşmanın Sağlanması	3,57	4
Artan Küresel Rekabet Ortamı Avantajı	3,47	5
Azalan Muhasebe Sistem Yapısal Karmaşıklığı	3,18	6

Tablo 37'de görüldüğü üzere sonuçlara göre en fazla önemli güçlü yön; BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletme bilgilerinde daha ayrıntılı karşılaştırılabilirliğin sağlandığı yönündedir. Bu güçlü yönü çok yakın bir oranla takip eden 2. Güçlü Yön ise BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletmeye finans tedariki konusunda çeşitli

olanakları kolaylaştırdığıdır. Muhasebe standartları en önemli amaçlarından birinin gerçeğe uygunluk olduğu düşünüldüğünde finans tedarik eden firmaların güvende olması adına talep ettikleri finansal tabloların şirketin değerleme günü itibariyle en gerçek şekilde görmek istemelerinden dolayı birinci sırada çıkmasının Türkiye koşullarında güçlü yön olarak görülmesinin doğal bir sonucu olduğu düşünülebilinir. Katılımcıların güçlü yönler arasında en az önemlisi "BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerindeki yapısal karmaşıklığı çözümlediği yönündedir. Bunun sebebinin, BOBİ FRS'nin tablolar düzenlenirken gerekli olan ayrıntılı verilerin hazırlanması için kayıtların sistemli bir şekilde ele alınması gerektiğidir. BOBİ'lerin muhasebe sistemlerinde belli bir aşamaya gelmiş olması nedeniyle bunu daha az bir şekilde güçlü yan olarak kabul etmiş olmaları muhtemeldir.

Katılımcı işletmelere göre BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın "Zayıf Yönleri" analizi Tablo 38'de sunulmuştur.

Tablo 38: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Zayıf Yönleri Analizi

ZAYIF YÖNLER		1	2	3	4	5	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
ZAY1	Frekans (n)	1	7	13	15	13	49	3,80	0,889
	Yüzde (%)	2	14,3	26,5	30,6	26,5	100		
ZAY2	Frekans (n)	1	3	10	26	9	49	3,65	1,91
	Yüzde (%)	2	6,1	20,4	53,1	18,4	100		
ZAY3	Frekans (n)	3	8	13	15	10	49	3,43	1,173
	Yüzde (%)	6,1	16,3	26,5	30,6	20,4	100		
ZAY4	Frekans (n)	2	6	6	22	13	49	3,78	1,104
	Yüzde (%)	4,1	12,2	12,2	44,9	26,5	100		
ZAY5	Frekans (n)	3	8	16	14	8	49	3,33	1,125
	Yüzde (%)	6,1	16,3	32,7	28,6	16,3	100		
ZAY6	Frekans (n)	1	10	15	17	6	49	3,35	1,011
	Yüzde (%)	2	20,4	30,6	34,7	12,2	100		

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlama için, uzman ve yetkin personel sayısı yetersiz kalacağı" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) tamamen katılmadığını, 7'si (%14,3) katılmadığını, 13'ü (%26,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 15'i (%30,6) katıldığını, 13'ü (%26,5) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, işletmelere ilave maliyet ve finansal yük getireceği" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) tamamen katılmadığını, 3'i (%6,1) katılmadığını, 10'u (%20,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 26'sı (%53,1) katıldığını, 9'u (%18,4) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, BOBİ'lerde uygulanması için kurumsal yapılarının zayıf ve yetersiz kalacağı" ifadesine; katılımcıların 3'ü (%6,1) tamamen katılmadığını, 8'i (%16,3) katılmadığını, 13'u (%26,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 15'i (%30,60) katıldığını, 10'u (20,4) tamamen katıldığını belirtmiştir.

“BOBİ FRS ile Finansal Raporlamanın, Türkiye’deki mevcut vergi mevzuatı düzenlemeleriyle farklılaşan noktaları itibariyle iş yükünü arttıracağı” ifadesine; katılımcıların 2’si (%4,1) tamamen katılmadığını, 6’i (%12,2) katılmadığını, 6’sı (%12,2) ne katıldığını ne katılmadığını, 22’si (%44,9) katıldığını, 13’ü (&26,5) tamamen katıldığını belirtmiştir.

“BOBİ FRS ile Finansal Raporlama için, uyumlu ERP sistemleri ve/veya diğer muhasebe program/yazılımı ile ekipman olanakları yetersizdir/yetersiz kalacağı” ifadesine; katılımcıların 3’ü (%6,1) tamamen katılmadığını, 8’i (%16,3) katılmadığını, 16’sı (%32,7) ne katıldığını ne katılmadığını, 14’ü (%28,6) katıldığını, 8’i (%16,3) tamamen katıldığını belirtmiştir.

“BOBİ FRS ile Finansal Raporlama için, ölçümde GUD’un zor belirleneceği” ifadesine; katılımcıların 1’i (%2) tamamen katılmadığını, 10’u (%20,4) katılmadığını, 15’i (%30,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 17’si (%34,7) katıldığını, 6’sı (%12,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS uygulamasının zayıf yönlerinin sıralaması Tablo 39’da yapılmıştır.

Tablo 39: BOBİ FRS Uygulamasının Zayıf Yönleri Sıralaması

Zayıf Yönler	Ortalama	Sıra
İstihdam Edilen Uzman ve Yetkin Personelde Yetersizlik	3,80	1
Vergi Yasalarıyla Farklılıklarıyla Artan İş Yükü	3,78	2
Artan Ek Maliyet ve Mali Yük	3,65	3
Yetersiz Kurumsal Yapı	3,43	4
“GUD" Belirlenmesinde Zorluk	3,35	5
Yetersiz Muhasebe/ERP Sistemleri Program Yazılımları	3,33	6

Tablo 39’da görüldüğü üzere sonuçlara göre en fazla önemli zayıf yön; BOBİ FRS ile finansal raporlama için, uzman ve yetkin personel sayısı yetersiz kaldığıdır. Bu zayıf yönü çok yakın bir şekilde BOBİ FRS ile finansal raporlama, Türkiye'deki mevcut vergi mevzuatı düzenlemeleriyle farklılaşan noktaları itibariyle uyum sorunu açısından iş yükünü arttırdığıdır. Bu bölümde 4.2. No’lu alt başlıkta yer alan bağımsız denetçilerin görüşlerini aldığımız çalışmada da yeterince bilgiye sahip

meslek mensubu bulunmadığı görüşleri belirtilmiştir. Bu bağlamda görüşler örtüşmektedir. Katılımcıların zayıf yönler arasında en az önemlisi "BOBİ FRS ile finansal raporlama için, uyumlu ERP sistemleri ve/veya diğer muhasebe program/yazılımı ile ekipman olanakları yetersizdir/yetersiz kaldığı" yönündedir. Her geçen gün gelişen muhasebe sistemleri sayesinde zayıf yön olarak ortaya çıkan programlardaki uyumlanmanın gün geçtikçe en az zayıf nokta olması kaçınılmazdır. Sistemlerin uyum konusunda etkin olabildiği söylenilebilir.

Katılımcı işletmelere göre BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın yaratacağı "Fırsatlar" analizi Tablo 40'da sunulmuştur.

Tablo 40: BOBİ FRSye Uygun Finansal Raporlamanın Fırsatları Analizi

FIRSATLAR		1	2	3	4	5	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
FIR1	Frekans (n)	3	5	18	18	5	49	3,35	1,011
	Yüzde (%)	6,1	10,2	36,7	36,7	10,2	100		
FIR2	Frekans (n)	2	5	21	14	7	49	3,39	,996
	Yüzde (%)	4,1	10,2	42,9	28,6	14,3	100		
FIR3	Frekans (n)	1	5	14	22	7	49	3,59	,934
	Yüzde (%)	2	10,2	28,6	44,9	14,3	100		
FIR4	Frekans (n)	1	5	11	24	8	49	3,67	,944
	Yüzde (%)	2	10,2	22,4	49	16,3	100		
FIR5	Frekans (n)	0	4	13	24	8	49	3,73	,836
	Yüzde (%)	0	8,2	26,5	49	16,3	100		
FIR6	Frekans (n)	1	5	15	21	7	49	3,57	,935
	Yüzde (%)	2	10,2	30,6	42,9	14,3	100		

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlama sayesinde, sınır ötesi işletme birleşmeleri ve/veya iş birliği anlaşmaları yapma fırsatına sahip olunacağı" ifadesine;

katılımcıların 3'ü (%6,1) tamamen katılmadığını, 5'i (%10,2) katılmadığını, 18'u (%36,7) ne katıldığını ne katılmadığını, 18'sı (%36,7) katıldığını, 5'i (%10,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlama sayesinde, küresel pazarlara girişin daha kolaylaşacağı" ifadesine katılımcıların 2'si (%4,1) tamamen katılmadığını, 5'i (%10,2) katılmadığını, 21'i (%42,9) ne katıldığını ne katılmadığını, 14'ü (%28,6) katıldığını, 7'sı (%14,3) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlama sayesinde hem ulusal hem de uluslararası düzeyde finansal raporların sektörler bazında karşılaştırılabilirliği sağlayacağı" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) tamamen katılmadığını, 5'i (%10,2) katılmadığını, 14'ü (%28,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 22'sı (%44,9) katıldığını, 7'sı (%14,3) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlama sayesinde hem yatırımcı hem de yatırım portföyü çeşitlendirilebilirliği yapılabileceği" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) tamamen katılmadığını, 5'i (%10,2) katılmadığını, 11'u (%22,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 24'ü (%49) katıldığını, 8'i (%16,3) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlama sayesinde, evrensel muhasebe uygulamalarını daha belirgin şekilde standartlaştıracağına" ifadesine; katılımcıların 4'ü (%8,2), katılmadığını, 13'u (%26,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 24'sı (%49) katıldığını, 8'i (16,3) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlama sayesinde, Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarına hem ulusal hem de uluslararası düzeyde çalışma olanağı sunulacağı" ifadesine; katılımcıların 1'i (%2) tamamen katılmadığını, 5'i (%10,2) katılmadığını, 15'i (%30,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 21'i (%42,9) katıldığını, 7'si (%14,3) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS uygulamasının fırsatları sıralaması Tablo 41'de yapılmıştır.

Tablo 41: BOBİ FRS Uygulamasının Fırsatları Sıralaması

Fırsatlar	Ortalama	Sıra
Evrensel Muhasebe Uygulamaların Standartlaşması	3,73	1
Yatırımcıların, Yatırım Portföylerini Çeşitlendirilebileceği	3,67	2
Finansal Raporların Sektörler Bazında Uluslararası Düzeyde Karşılaştırılabilirliği	3,59	3
Türkiye'deki Meslek Mensuplarına Uluslararası Alanda Mesleki Fırsatlar Yaratması	3,57	4
Küresel Pazarlara Girişin Kolaylığı	3,39	5
Sınır Ötesi İşletme Birleşmeleri veya İşbirliği Anlaşmaları Yapma Fırsatına Sahip Olunacağı	3,35	6

Tablo 41'den de görüldüğü üzere sonuçlara göre en fazla önemli fırsat; BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, evrensel muhasebe uygulamaları daha belirgin şekilde standartlaştırmakta olduğu yönündedir. Küresel olarak okunabilen finansal raporların olması firmaların uluslararası ortamda daha rahat temsil edilmesini sağlayarak mal ve sermaye akışına destek olacaktır.

Katılımcılar fırsatlar içerisinde en az önemlisi "BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, sınır ötesi işletme birleşmeleri ve/veya iş birliği anlaşmaları yapma fırsatına sahip olunduğu yönündedir. Bunun sebebinin, dış pazarlara, uluslararası yasal düzenlemelere ve yabancı kültürlere dahil olmanın sebep olacağı durumlarla başa çıkma konusunda şüphelerin olduğu söylenebilir. Bu fırsatın zamanla daha yüksek bir sıralamada yer alacağı düşünmekteyiz.

Katılımcı işletmelere göre BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın beraberinde getireceği "tehditler" analizi Tablo 42'de sunulmuştur.

Tablo 42: Türkiye'de BOBİ FRS Uygulamasının Tehditler Analizi

TEHDİTLER		1	2	3	4	5	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
TEH1	Frekans (n)	2	9	23	10	5	49	3,14	,979
	Yüzde (%)	4,1	18,4	46,9	20,4	10,2	100		
TEH2	Frekans (n)	0	8	14	15	12	49	3,63	1,035
	Yüzde (%)	0	16,3	28,6	30,6	24,5	100		
TEH3	Frekans (n)	2	10	16	18	3	49	3,20	,979
	Yüzde (%)	4,1	20,4	32,7	36,7	6,1	100		
TEH4	Frekans (n)	4	13	12	14	6	49	3,10	1,177
	Yüzde (%)	8,2	26,5	24,5	8,6	12,2	100		
TEH5	Frekans (n)	0	7	25	12	5	49	3,31	,847
	Yüzde (%)	0	14,3	51	24,5	10,1	100		
TEH6	Frekans (n)	3	13	14	15	4	49	3,08	1,077
	Yüzde (%)	6,1	26,5	28,6	30,6	8,2	100		

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamada, GUD ölçüm tespit maliyeti, bu tür raporlama için sağlanacak faydayı aşacağı" ifadesine; katılımcıların 2'si (%4,1) tamamen katılmadığını, 9'u (%18,4) katılmadığını, 23'ü (%46,9) ne katıldığını ne katılmadığını, 10'u (%20,4) katıldığını, 5'i (%10,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamada, Türkiye'deki vergi mevzuatı uygulamaları ile arasındaki farklılıkların bu tür raporlamayı zorlaştıracağı" ifadesine; katılımcıların 8'i (%16,3) katılmadığı, 14'ü (%28,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 15'i (%30,6) katıldığını, 12'si (%24,5) tamamen katılmadığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamada, BOBİ FRS standart metninin yazım dili kolaylıkla anlaşılarak uygulanamayacağı" ifadesine; katılımcıların 2'si (%4,1) tamamen katılmadığını, 10'u (%20,4) katılmadığını, 16'sı (%32,7) ne katıldığını ne katılmadığını, 18'i (%36,7) katıldığını, 3'ü (%6,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamada, kayıt dışı ekonominin varlığı engel oluşturacağı" ifadesine; katılımcıların 4'ü (%8,2) tamamen katılmadığını, 13'ü (%26,5) katılmadığını, 12'si (%24,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 14'ü (%28,6) katıldığını, 6'sı (12,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamada, BOBİ FRS standart metnindeki bazı yoruma açık ifadelerin varlığı, finansal raporları hazırlarken muhasebe manipülasyonları gibi farklı uygulamalara sebep olacağı" ifadesine; katılımcıların 7'si (%14,3) katılmadığı, 25'i (%51) ne katıldığını ne katılmadığını, 12'si (%24,5) katıldığını, 5'i (%10,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS ile Finansal Raporlamada, bazı rekabet avantajı sağlayabilecek işletmemizin özel bilgileri ifşa edilerek açıklanacağı" ifadesine; katılımcıların 3'ü (%6,1) tamamen katılmadığını, 13'ü (%26,5) katılmadığını, 14'ü (%28,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 15'i (%30,6) katıldığını, 4'ü (%8,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS uygulamalarının beraberinde getireceği birtakım tehditlerin sıralaması Tablo 43'de yapılmıştır.

Tablo 43: BOBİ FRS Uygulamasının Tehditleri Sıralaması

Tehditler	Ortalama	Sıra
Vergi Mevzuatı ile BOBİ FRS Arasındaki Farklılıkların Bu Tür Raporlamayı Zorlaştırması.	3,63	1
BOBİ FRS'deki Yoruma Açık İfadelerin Uygulamada Farklılıklara Yol Açacağı	3,31	2
Standartların Yazım Dilinin Anlaşılmasının Zorlukları	3,20	3
GUD Tespit Maliyetinin Faydalarını Aşması	3,14	4
Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı	3,10	5
Özel Bilgilerin Yayınlanması	3,08	6

Tablo 43'den de görüldüğü üzere sonuçlara göre en fazla önemli tehdit; BOBİ FRS ile finansal raporlamada, Türkiye'deki vergi mevzuatı uygulamaları ile arasındaki farklılıklar bu tür raporlamayı zorlaştırmakta olduğu yönündedir. BOBİ FRS ile finansal raporlamada, Türkiye'deki Standartlara göre farklı dönemlerde gelir ya da gider niteliği kazanacak değerlerin yerel muhasebe sisteminde farklı

dönemlerde gelir ya da gider olarak nitelendirilmesinden dolayı oluşan geçici farklar muhasebe değeri ve vergi değeri arasında farklılıklara yol açmaktadır. Standardın genel mantığının yerel uygulayıcılar tarafından anlaşılması zor olabilmektedir. Bu farklılıkların daha rahat anlaşılabilmesi için uygulayıcılara eğitim verilmesi uygun olabilir.

Katılımcılar fırsatlar içerisinde en az tehdit olarak görülen nokta ise "Rekabet avantajı sağlayabilecek özel bilgilerin ifşa edilmesi" yönündedir. Bu da işletmelerin finansal tablolarda bulunan verilerinin mesleki, ticari, mali açıdan kendilerine tehdit olarak düşük bir seviyede gördüklerini göstermiştir.

Katılımcı işletmelerin BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamasının Balanced Scorecard (BSC) Analizi yapılmıştır.

Katılımcı işletmelere göre BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın BSC kapsamında "finansal boyut" analizi Tablo 44'te sunulmuştur.

Tablo 44: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlamanın Finansal Boyutu Analizi

FİNANSAL BOYUT		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**Toplam**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
FİN1	Frekans (n)	7	20	13	7	2	49	2,53	1,043
	Yüzde (%)	14,3	40,8	26,5	14,3	4,1	100		
FİN2	Frekans (n)	4	23	13	7	2	49	2,59	,977
	Yüzde (%)	8,2	46,9	26,5	14,3	4,1	100		
FİN3	Frekans (n)	4	6	14	9	3	49	2,63	1,074
	Yüzde (%)	8,2	12,2	28,6	18,4	6,1	100		
FİN4	Frekans (n)	5	2	2	17	5	49	2,78	1,159
	Yüzde (%)	10,2	4,1	4,1	34,7	10,2	100		

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, satışları arttırdığı" ifadesine; katılımcıların 7'si (%14,3) tamamen katılmadığını, 20'si (%40,8)

katılmadığını, 13'ü (%26,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 7'si (%14,3) katıldığını, 2'si (%4,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, maliyetleri azalttığı" ifadesine; katılımcıların 4'ü (%8,2) tamamen katılmadığını, 23'ü (%46,9) katılmadığını, 13'ü (%26,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 7'si (%14,3) katıldığını, 2'si (%4,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, varlıkları (aktifleri) arttırdığı" ifadesine; katılımcıların 4'ü (%8,2) tamamen katılmadığını, 6'sı (%12,2) katılmadığını, 14'ü (%28,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 26'sı (%18,4) katıldığını, 6'sı (%6,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, yatırım getirilerini arttıracağı" ifadesine; katılımcıların 5'i (%10,2) Tamamen katılmadığını, 2'si (%4,1) katılmadığını, 2'si (%4,1) ne katıldığını ne katılmadığını, 17'si (%34,7) katıldığını, 5'i (%10,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS Uygulamasının "Finansal Boyutu" bakımından Sıralaması Tablo 45'de yapılmıştır.

Tablo 45: BOBİ FRS Uygulamasının Finansal Boyutu Amaçları Sıralaması

Finansal Boyutu Amaçları	Ortalama	Sıra
Yatırımların Getirisi	2,78	1
Aktiflerin Kullanımı	2,63	2
Maliyet Yönetimi	2,59	3
Satış Geliri	2,53	4

Tablo 45'de Türkiye'de BOBİ FRS Uygulamasının "Finansal Boyutu" üzerinden değerlendirilmesine ilişkin katılımcıların cevaplarının ortalamaları ve sıralaması yer almaktadır. Finansal boyut bakımından en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, yatırım getirilerini arttırdığı hususunun olduğu saptanmıştır. En alt sırada ise BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların satışları arttırdığı tespit edilmiştir.

Katılımcı işletmelere göre BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın BSC kapsamında "müşteri boyutu" analiz sonuçları Tablo 46'de sunulmuştur.

Tablo 46: BOBİ FRS Uygulamasının Müşteri Boyutu Analizi

MÜŞTERİ BOYUTU		1	2	3	4	5	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
MUS1	Frekans (n)	7	17	14	9	2	49	2,80	1,154
	Yüzde (%)	14,3	34,7	28,6	18,4	4,1	100		
MUS2	Frekans (n)	6	15	9	16	3	49	2,90	1,177
	Yüzde (%)	12,2	30,6	18,4	32,7	6,1	100		
MUS3	Frekans (n)	4	8	13	22	2	49	3,20	1,040
	Yüzde (%)	8,2	16,3	26,5	44,9	4,1	100		
MUS4	Frekans (n)	5	21	10	10	3	49	2,69	1,103
	Yüzde (%)	10,2	42,9	20,4	20,4	6,1	100		

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, pazar payını arttırdığı" ifadesine; katılımcıların 7'si (%14,3) tamamen katılmadığını, 17'i (%34,7) katılmadığını, 14'ü (%28,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 9'u (%18,4) katıldığını, 2'si (%4,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, müşterilerin memnuniyeti ve sürekliliğini sağladığı" ifadesine; Katılımcıların 6'sı (%12,2) Tamamen katılmadığını, 15'i (%30,6) katılmadığını, 9'u (%18,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 16'sı (%32,7) katıldığını, 3'ü (%6,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, marka bilinirliği ve imajı olumlu etkilediği" ifadesine; katılımcıların 4'ü (%8,2) Tamamen katılmadığını, 8'i (%16,3) katılmadığını, 13'ü (%26,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 22'si (%44,9) katıldığını, 2'si (%4,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar ile, müşteri şikâyetlerinin azalış gösterdiği" ifadesine; katılımcıların 5'i (%10,2) tamamen katılmadığını, 21'i

(%42,9) katılmadığını, 10'u (%20,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 10'sı (%20,4) katıldığını, 3'ü (6.1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS uygulamasının "Müşteri Boyutu" bakımından sıralaması Tablo 47'de yapılmıştır.

Tablo 47: BOBİ FRS Uygulamasının Müşteri Boyutu Amaçları Sıralaması

Müşteri Boyutu Amaçları	Ortalama	Sıra
Marka Bilinilirliği ve İmajı	3,20	1
Müşteri İlişkileri Geliştirme Müşteri Memnuniyeti, Sadakati ve Sürekliliği	2,90	2
Mevcut ve Yeni Müşteri Pazar Payı	2,80	3
Müşteri Şikayetleri	2,69	4

Tablo 47'de Türkiye'de BOBİ FRS FRS uygulamasının "Müşteri boyutu" üzerinden değerlendirilmesine ilişkin katılımcıların cevaplarının ortalamaları ve sıralaması yer almaktadır. Müşteri boyutu etkileri bakımından en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / raporlar, marka bilinirliğini ve imajını olumlu etkilediği hususunun olduğu saptanmıştır. En alt sırada ise BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların ile müşteri şikâyetlerinin azalış gösterdiği tespit edilmiştir.

Katılımcı işletmelere göre BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın BSC kapsamında "İç Süreci Boyutu" analiz sonuçları Tablo 48'de sunulmuştur

Tablo 48: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Uygulamasının İç Süreci Boyutu Analizi

İÇ SÜRECİ		1	2	3	4	5	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
İCSUR1	Frekans (n)	4	12	10	20	3	49	3,12	1,111
	Yüzde (%)	8,2	24,5	20,4	40,8	6,1	100		
İCSUR2	Frekans (n)	2	12	18	14	3	49	3,08	,975
	Yüzde (%)	4,1	24,5	36,7	28,6	6,1	100		
İCSUR3	Frekans (n)	6	17	11	14	1	49	2,73	1,076
	Yüzde (%)	12,2	34,7	22,4	28,6	2	100		
İCSUR4	Frekans (n)	5	8	14	18	4	49	3,16	3,124
	Yüzde (%)	10,2	16,3	28,6	36,7	8,2	100		

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, paydaşların (iç ve dış) ihtiyaç ve beklentilerini karşıladığı" ifadesine; katılımcıların 4'ü (%8,2) tamamen katılmadığını, 12'si (%24,5) katılmadığını, 10'u (%20,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 20'sı (%40,8) katıldığını, 3'ü (%6,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, işletmenin verimlilik ve etkinliğini arttırdığı" ifadesine; katılımcıların 2'si (%4,1) tamamen katılmadığını, 12'si (%24,5) katılmadığını, 18'i (%36,7) ne katıldığını ne katılmadığını, 14'sı (%36,7) katıldığını, 3'ü (%6,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, yenilik (inovasyon) ve yaratıcılığı geliştirdiği" ifadesine; katılımcıların 6'si (%12,2) tamamen katılmadığını, 17'i (%34,7) katılmadığını, 11'i (%22,4) ne katıldığını ne katılmadığını, 14'ü (%28,6) katıldığını, 1'i (%2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, işletmemizde ekip (takım) çalışmasını teşvik ettiği" ifadesine; katılımcıların 5'i (%10,2) tamamen katılmadığını, 8'i (%16,3) katılmadığını, 14'ü (%28,6) ne katıldığını ne katılmadığını, 18'i (%36,7) katıldığını, 4'ü (%8,2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS uygulamasının "İç Süreci Boyutu" bakımından sıralaması Tablo 49'da yapılmıştır.

Tablo 49: BOBİ FRS Uygulamasının İç Süreci Boyutu Amaçları Sıralaması

İç Süreci Boyutu Amaçları	Ortalama	Sıra
Ekip (Takım) Çalışması	3,16	1
Paydaş Beklentileri	3,12	2
Kapasite, Verimlilik ve Etkinlik	3,08	3
Yeni Mamul / Hizmet ve Yaratıcılık	2,73	4

Tablo 49'da Türkiye'de BOBİ FRS uygulamasının "İç Süreci Boyutu"ndaki etkilerine ilişkin katılımcıların cevapların ortalamaları yer almaktadır. İş süreç boyutu etkileri bakımından en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar, işletme ekip (takım) çalışmasını teşvik ettiği hususu saptanmıştır. En alt sırada ise BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporların ile yenilik ve yaratıcılığı geliştirdiği tespit edilmiştir.

Katılımcı işletmelere göre BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın BSC kapsamında "Öğrenme ve Geliştirme Boyutu" analiz sonuçları Tablo 50'de sunulmuştur.

Tablo 50: BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Uygulamasının Öğrenme ve Geliştirme Boyutu Analizi

OG-GEL BOYUTU		1	2	3	4	5	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
OG-GEL1	Frekans (n)	5	8	17	17	2	49	3,16	1,124
	Yüzde (%)	10,2	16,3	34,7	34,7	4,1	100		
OG-GEL2	Frekans (n)	6	16	16	10	1	49	2,67	1,008
	Yüzde (%)	12,2	32,7	32,7	20,4	2	100		
OG-GEL 3	Frekans (n)	4	17	12	15	1	49	2,84	1,028
	Yüzde (%)	8,2	34,7	24,5	30,6	2	100		
OG-GEL4	Frekans (n)	5	8	12	21	3	49	3,18	1,112
	Yüzde (%)	10,2	16,3	24,5	42,9	6,1	100		

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, çalışanların yönetime katılımı, gelişimi ve yetkinliğini arttırdığı" ifadesine; katılımcıların 5'i (%10,2) tamamen katılmadığını, 8'i (%16,3) katılmadığını, 17'si (%34,7) ne katıldığını ne katılmadığını, 17'si (%34,7) katıldığını, 2'si (4,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, çalışanların tatmini ve sürekliliğini sağlayarak personel devir hızını düşürdüğü" ifadesine; katılımcıların 6'sı (%12,2) tamamen katılmadığını, 16'sı (%32,7) katılmadığını, 16'sı (%32,7) ne katıldığını ne katılmadığını, 10'u (%20,4) katıldığını,1'i (%2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, işletmemizde liderlik üzerinde olumlu etki ettiği" ifadesine; katılımcıların 4'ü (%8,2) tamamen katılmadığını, 17'si (%34,7) katılmadığını, 12'si (%24,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 15'i (%30,6) katıldığını, 1'i (%2) tamamen katıldığını belirtmiştir.

"BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, bilgi teknolojilerinden faydalanma ve etkin kullanımını arttırdığı" ifadesine; katılımcıların 5'i (%10,2)

tamamen katılmadığını, 8'i (%16,3) katılmadığını, 12'si (%24,5) ne katıldığını ne katılmadığını, 21'i (%42,9) katıldığını, 3'ü (%6,1) tamamen katıldığını belirtmiştir.

Tüm bu sonuçlara göre BOBİ FRS uygulamasının "Gelişim ve Öğrenme Boyutu" bakımından sıralaması Tablo 51'de yapılmıştır.

Tablo 51: BOBİ FRS Uygulamasının Gelişim ve Öğrenme Boyutu Amaçları Sıralaması

Öğrenme ve Geliştirme Boyutu Amaçları	Ortalama	Sıra
Bilgi Teknolojileri Yeterlilik ve Etkinlik	3,18	1
Çalışanların Yönetime Katılımı, Gelişim ve Yetkinlik	3,16	2
Liderlik	2,84	3
Çalışan Sürekliliği	2,67	4

Tablo 51'de Türkiye'de BOBİ FRS uygulamasının "Öğrenme ve Gelişim Boyutu" üzerinde değerlendirmesine ilişkin katılımcıların cevaplarının ortalaması ve sıralaması yer almaktadır. Öğrenme ve Gelişim Boyutu boyut etkileri bakımından en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, bilgi teknolojilerinden faydalanmalar ve etkin kullanımını arttırdığı hususu saptanmıştır. En alt sırada ise BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, çalışanların tatmini ve sürekliliğini sağlayarak personel devir hızını düşürdüğü tespit edilmiştir.

Tez çalışmasının bu bölümün ilk kısmında yer alan uygulamada Türkiye'de BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama yapan ve/veya yapacak olan işletmeler bakımından bu tür finansal raporlamanın SWOT analizi yardımıyla durumu analitik olarak incelenmiştir.

Ayrıca aynı çalışma içerisinde BSC'nin temel boyutları açısından performansa yönelik ifadelere cevap bulunmaya çalışılmıştır. Hem durum hem de performans analizi tek bir çalışma içerisinde bütüncül olarak irdelenmiştir.

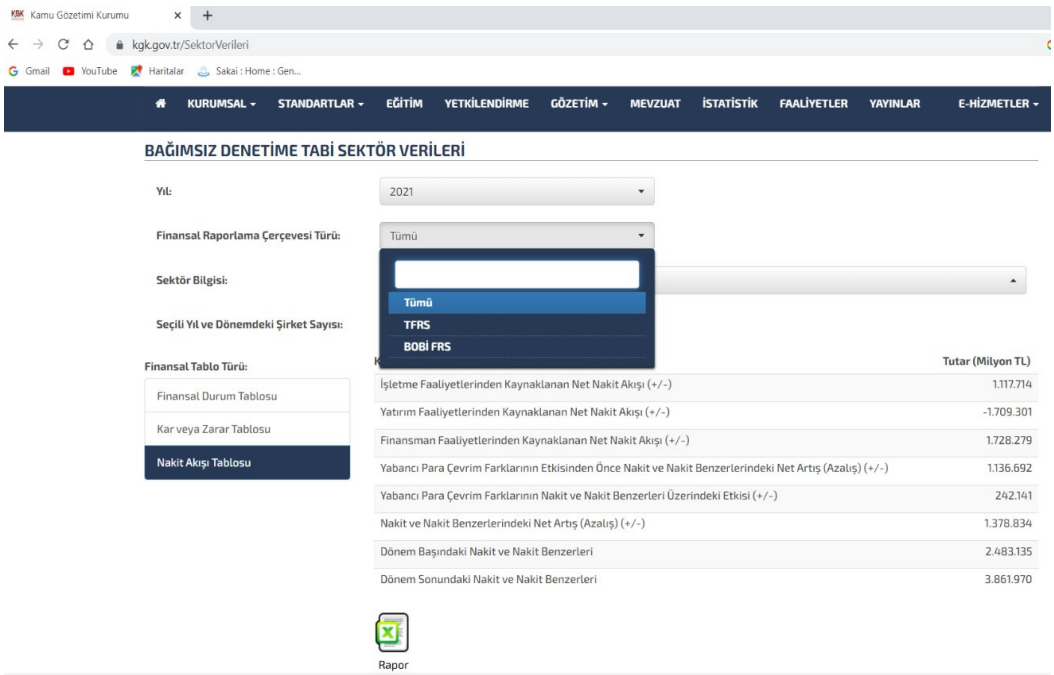
4.2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ SEKTÖR VERİLERİ (2018-2021 YILLARI ARASI) ÜZERİNDEN BOBİ FRS'YE UYGUN YAYINLANMIŞ TÜM SEKTÖRLERİ KAPSAYAN FİNANSAL TABLOLAR VE ORAN ANALİZİ

KGK, bağımsız denetim şirketleri tarafından EFR kapsamında kendilerine iletilen BOBİ FRS'ye göre denetimden geçmiş finansal tabloları 16.01.2023 tarihinde kamuoyuna sunmuştur. Tezin bu kısmının amacı, ilk defa KGK tarafından kamuoyuna sunulan Bağımsız Denetime Tabi Sektör verilerinin (2018-2021 yılları arası) BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal tabloları incelenmesi ve analiz edilmesidir. Çalışmada dikey analizi verilmiş finansal tablolar incelenmiş ve temel oran analizleri yapılmıştır. Söz konusu bu finansal tabloların kamuoyuna sunulmasının akabinde analize tabi şirketlerin ilgili dönemlerdeki yapılarının tespit edilerek güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesi açısından bu kısım büyük önem arz etmektedir

10.06.2019 tarihinden itibaren bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler tarafından bağımsız denetime tabi şirketlerin finansal tabloları EFR Sistemi ile KGK'ye bildirilen 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait finansal tablo (FDT, K/Z Tablosu ile NAT) verileri; 16.01.2023 tarihinde KGK tarafından Avrupa Birliği'ndeki Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (Nomenclature des Activités Économiques dans la Communauté Européenne - NACE) kodlama sistemine göre belirlenmiş olan 22 Ana ve 272 Alt sektör kapsamında kamuoyuna açılmıştır. Ayrıca ilerleyen dönemlerde "Finansal Analiz Platformu (FinAP)" aracılığıyla bu sektörlere ilişkin verilerin yıllar itibariyle finansal analiz oranlarına (kârlılık analizi, devir hızı analizi, likidite analizi ve finansal yapı analizine ilişkin ortalama oranlar) da yer verileceğinin planlandığını açıklamışlardır. Bu sayede işletmelerin, içinde bulunduğu sektörle kıyaslamalar yaparak performans değerlendirmelerini daha sağlıklı bir şekilde yapabilmesine uygun hale getirilecektir (KGK, https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/Bağımsız-Denetime-Tabi-Sektor-Verileri-yayımlanmıştır-, 21.01.2023). Bu bağlamda hem TFRS'ye hem de BOBİ FRS'ye uygun FDT, K/Z Tablosu ile NAT verileri tüm veya ayrı olarak erişime açılmıştır. Yine tüm sektörler ya da seçilmiş sektör bazında da

ulaşılmaktadır. Konu KGK yetkililerinden edilen bilgiye istinaden 6698 sayılı KVKK kapsamında işletme bazında değil tümü sektörel sunulmuştur. 16.01.2023 tarihinde KGK internet sitesi web sayfası aracılığıyla erişime açılan "Bağımsız Denetime Tabi Sektör Verileri" ekran görüntüsü Şekil 10'daki gibidir.

Şekil 10: KGK Tarafından Yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Sektör Verileri Erişim Ekran Görüntüsü



Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 20.01.2023.

Tez çalışmasının bu kısmında BOBİ FRS ve BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloları ile ilgili kısa bilgi verildikten sonra erişime açılan 2018 ila 2021 yılları arası bağımsız denetime tabi sektör verileri üzerinden BOBİ FRS'ye uygun hazırlanan Finansal Tablolarının incelenmesine ve ilgili tabloların oran analizine geçilebilir.

4.2.1. 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi

Çalışmada 2018-2021 yılları arası yayımlanan sadece "BOBİ FRS"ye uygun Finansal Tablolar (FDT, K/Z Tablosu ile NAT) sektörel bazda "tümü" verileri temel

alınarak incelenmiştir. Daha sonra ilgili finansal tabloların verileri oran analizine tabi tutulmuştur.[15] Analizlerde Microsoft Office programı Excel aracılığıyla hesaplamalar yapılarak yorumlanmıştır.

KGK sitesinden elde edilen verilere göre; 2021 yılında 3.767 şirketin BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama gerçekleştirdiği belirtilmiştir. Bu bağlamda 2021 yılında 3.767 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle "Finansal Durum Tablosu" yayınlanmış dikey analizi Tablo 52'daki gibi sunulmuştur.

Tablo 52: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Grup Yüzde (%)	Aktif Yüzde (%)
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.467.865	20,533	15,126
Finansal Yatırımlar	35.797	0,501	0,369
Ticari Alacaklar	2.467.808	34,52	25,43
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	278.628	3,898	2,871
Sözleşme Varlıkları	10.505	0,147	0,108
Stoklar	2.588.692	36,211	26,676
Canlı Varlıklar	1.814	0,025	0,019
Peşin Ödenmiş Giderler	118.646	1,66	1,223
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	29.110	0,407	0,3
Diğer Dönen Varlıklar	149.975	2,098	1,545
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	0	0	0
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	**7.148.845**	**100**	**73,668**
Ticari Alacaklar	4.622	0,181	0,048
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	60.483	2,367	0,623
Sözleşme Varlıkları	115	0,005	0,001
Finansal Yatırımlar	16.432	0,643	0,169
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	7.043	0,276	0,073
İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	10.128	0,396	0,104
Canlı Varlıklar	542	0,021	0,006
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	62.407	2,442	0,643
Maddi Duran Varlıklar	2.085.462	81,613	21,49
Şerefiye	20.235	0,792	0,209
Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	135.676	5,31	1,398

[15] Finansal analiz ve değerlendirilmede temel kaynak olarak Akdoğan ve Tenker ile Gökçen ve Ataman (2022)'den faydalanılmıştır.

Peşin Ödenmiş Giderler	80.612	3,155	0,831
Ertelenmiş Vergi Varlığı	43.307	1,695	0,446
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar	0	0	0
Diğer Duran Varlıklar	28.246	1,105	0,291
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	**2.555.317**	**100**	**26,332**
TOPLAM VARLIKLAR	**9.704.162**	**0**	**100**
Finansal Yükümlülükler	1.084.778	26,443	11,178
Ticari Borçlar	1.818.537	44,329	18,74
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	280.260	6,832	2,888
Sözleşme Yükümlülükleri	11.313	0,276	0,117
Ertelenmiş Gelirler	729.347	17,779	7,516
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	140.713	3,43	1,45
Kısa Vadeli Karşılıklar	24.547	0,598	0,253
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	12.905	0,315	0,133
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	0	0	0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**4.102.404**	**100**	**42,275**
Finansal Yükümlülükler	1.041.009	69,717	10,727
Ticari Borçlar	71.027	4,757	0,732
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	179.479	12,02	1,85
Sözleşme Yükümlülükleri	161	0,011	0,002
Ertelenmiş Gelirler	30.156	2,02	0,311
Uzun Vadeli Karşılıklar	125.111	8,379	1,289
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	954	0,064	0,01
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	43.169	2,891	0,445
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	2.121	0,142	0,022
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**1.493.192**	**100**	**15,387**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	**5.595.596**	**0**	**57,662**
Ödenmiş Sermaye	979.941	23,851	10,098
Sermaye Düzeltme Farkları	-8.127	-0,198	-0,084
Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları	88.042	2,143	0,907
Geri Alınmış Paylar (-)	133	0,003	0,001
Paylara İlişkin Primler/İskontolar (+/-)	1.709	0,042	0,018
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi (+/-)	-1.386	-0,034	-0,014
Özkaynaklarda Kaydedilen Birikimli Gelirler (Birikimli Kapsamlı Gelirler)	846.213	20,596	8,72
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	49.517	1,205	0,51
Diğer Özkaynak Payları	0	0	0
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (+/-)	1.409.474	34,306	14,524
Dönem Net Kârı/Zararı (+/-)	741.537	18,049	7,641
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	1.511	0,037	0,016
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	4.108.566	100	42,338
TOPLAM KAYNAKLAR	9.704.162	0	100

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2021 yılında toplam varlıkların yüzde 73,67'sinin dönen varlıklardan, yüzde 26,33'ünün ise duran varlıklardan, toplam kaynakların ise yüzde 42,27'sinin kısa

vadeli yükümlülüklerden, yüzde 15,39'unun uzun vadeli yükümlülüklerden, yüzde 42,34'ünün özkaynaklardan oluştuğu görülmektedir.

Toplam varlıklar içerisinde yüzde 26,68 ile en yüksek paya sahip olan stokların dönen varlıklar içerisindeki payı yüzde 36,21'dir.Stoklardan sonra aktifler içerisinde en yüksek payı içeren kalemler yüzde 25,43 (grup içerisinde yüzde 34,52) ortalama ile ticari alacaklar ve yüzde 21,49 (grup içerisinde yüzde 81,61) ile MDV'lerdir.

Toplam kaynaklar içerisinde yüzde 18,74 ile en yüksek paya sahip olan kısa vadeli ticari borçların kısa vadeli yükümlülükler içerisindeki payı ise yüzde 44,33'dür. Kısa vadeli ticari borçlardan sonra toplam kaynaklar içerisinde en yüksek payı içeren kalemler sırasıyla yüzde 14,52 ortalama ile geçmiş yıl kârları (özkaynaklar grubu içerisinde yüzde 34,31) ve yüzde 11,18 ortalama ile kısa vadeli finansal yükümlülüklerdir (kısa vadeli yükümlülükler grubu içerisinde yüzde 26,44).

KGK tarafından 2021 yılında 3.767 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle "Kâr veya Zarar Tablosu" yayınlanmış dikey analizi Tablo 53'deki gibi sunulmuştur.

Tablo 53: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Hasılat Yüzde (%)
Hasılat	12.516.555	100
Finans Sektörü Faaliyetleri Hasılatı	0	0
Toplam Hasılat	**12.516.555**	**100**
Satışların Maliyeti	-10.964.960	-87,604
Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti	0	0
Toplam Maliyetler	**-10.964.960**	**-87,604**
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	-108	-0,001
BRÜT KÂR (ZARAR)	**1.551.486**	**12,395**
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-24.318	-0,194
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-414.121	-3,309
Genel Yönetim Giderleri	-309.858	-2,476
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	530.923	4,242
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-329.066	-2,629
ESAS FAALİYET KÂRI (ZARARI)	**1.005.044**	**8,03**
Diğer Gelirler	772.579	6,172
Diğer Giderler	-146.740	-1,172
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	2.606	0,021
Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	0	0
Finansman Giderleri	-707.425	-5,652
DÖNEM KÂRI (ZARARI)	**926.063**	**7,399**
Vergi Gideri	-184.459	-1,474
Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı (Zararı)	0	0
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	**741.604**	**5,925**

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023

2021 yılında toplam maliyetler hâsılatın yüzde 87,60'ına tekabül etmektedir. Bu oran brüt kârın önemli bir oranda azalmasına sebep olmuştur. İşletmenin ana faaliyet konusundaki net başarısını gösteren faaliyet kârı net, satışların yüzde 8,03'ü düzeyinde gerçekleşmiştir. İşletmenin vergi öncesi kârı hâsılatın yüzde 7,40'ı iken dönem net kârı (zararı) hâsılatın yüzde 5,93'üdür.

KGK tarafından 2021 yılında 3.767 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle yayımlanan "Nakit Akışı Tablosu" Tablo 54'deki gibi sunulmuştur.

Tablo 54: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Nakit Akışı Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	160.340
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	-512.911
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	1.029.533
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	676.961
Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi (+/-)	-33.508
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	643.453
Dönem Başındaki Nakit ve Nakit Benzerleri	892.534
Dönem Sonundaki Nakit ve Nakit Benzerleri	1.535.987

Kaynak: KGK https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2021 yılında şirketler, işletme faaliyetlerinden 160,340 milyar TL, finansman faaliyetlerinden ise 1,29 trilyon TL nakit girişi elde etmişlerdir. Yatırım Faaliyetlerinden dolayı ise 512,911 milyar TL nakit çıkışı gerçekleşmiştir. YPC farkları sebebiyle 33,508 milyar TL nakit çıkışı sonucunda dönem sonunda nakit ve benzerlerinde artış 643,453 milyar TL'dir.

2021 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan likidite oranlarına ilişkin Tablo 55 aşağıda sunulduğu gibidir:

Tablo 55: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları

Yıllar / Likidite Oranları	Cari Oran	Asit-Test Oranı	Nakit Oran
2021	1,7426	1,1111	0,3665

Tablo 55'ten görüldüğü üzere 2021 yılında BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama yapan şirketlerin kısa vadeli yükümlülüklerini karşılama oranı 1,7426'dür. Gelişmiş ekonomilerde 2 olması gereken cari oran için gelişmekte olan ülkelerde 1,5 olması normal kabul edilebilmektedir. Bu oran gelişmekte olan ekonomilerde normal olarak kabul edilen oranın üzerindedir. Cari oranın 1'den büyük olması net işletme sermayesinin olduğunu göstermektedir. Asit test oranı 1,1111'dir. Türkiye'de BOBİ

FRS uygulamaları gereği canlı varlıklar stoklar dışında raporlanmaktadır. Tüm sektörleri kapsayan FDT'de tarım, hayvancılık, balıkçılık vb. sektörlerinin bulunması sebebiyle bu oran hesaplanırken sadece stoklar tek başına ele alınmamış, paraya çevrilmesi daha uzun bir süre gerektirdiği için canlı varlıklar da dönen varlıklardan çıkarılmıştır (Tektüfekçi, 2021: 399). Çalışmada da bu esas alınmıştır. Kısa vadeli yükümlülükleri ödeme gücünü en hassas şekilde ölçen nakit oran ise 0,3665 olarak hesaplanmaktadır. Bu oranın genel olarak 0,20 çıkması normal kabul edilebilmektedir. Oranın yüksek çıkması herhangi bir tehdit oluşturmasa da daha net bir yorum için stok ve alacakların devir hızları gibi oranlara da ihtiyaç bulunmaktadır. Şirketlerin 2021 yılı finansal tabloların likidite oranlarına göre her ne kadar olması gereken oranların, ülkenin durumu, sektörlere ilişkin ortalamalar gibi faktörlerden etkilense de bu oranların kısa vadeli yükümlülükleri karşılamada yeterli oranlar olduğunu söyleyebiliriz.

2021 Yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan finansal yapı oranlarına ilişkin Tablo 56 aşağıdaki gibidir:

Tablo 56: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları

Yıllar / Finansal Yapı Oranları	**Yabancı Kaynaklar / Toplam Varlıklar**	**Toplam Varlıklar / Devamlı Sermaye**	**Dönen Varlıklar / Toplam Varlıklar**
2021	0,5766	1,7323	0,7367
Yıllar / Finansal Yapı Oranları	**Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar / Toplam Kaynaklar**	**Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar / Toplam Kaynaklar**	**Özkaynaklar / Toplam Kaynaklar**
2021	0,4227	0,1539	0,4234

Finansal yapı oranlarına bakıldığında "Finansal Kaldıraç Oranı" olarak da adlandırılan borçlanma oranı 0,5766 olarak hesaplanmaktadır. Bu oranın 1'den küçük 0,50'den büyük olması beklenmektedir. 0,5766 oranı olumlu kabul edilebilmektedir. İşletmelerin varlıkların finansmanında bir miktar daha fazla yabancı kaynak kullandığını göstermektedir. Varlıkların uzun vadeli kaynaklar ve

özkaynak ile karşılanma oranı ise 1,7323 olarak açıklanmaktadır. Bu da varlıkların bir kısmının kısa vadeli yabancı kaynaklarla karşılandığının göstergesidir. Şirketlerin toplam varlıkları içerisinde dönen varlıklarının oranı ise 0,7367'dir. Oranın 0,40-0,60 arasında olması normal kabul edilmektedir. Burada dönen varlıkların, toplam varlıklar içerisinde yüksek oranda bulunduğunu söyleyebiliriz. Toplam kaynaklar içerisinde kısa vadeli yabancı kaynakların oranı 0,4227'dir. Bu oranın 0,30 olması genellikle normal kabul edilse de ülkemizde uzun vadeli borçlanmada yaşanan güçlükler sebebiyle kısa vadeli borçlanmalara yöneldiği görülmektedir. Bu sebeple ülkemizde yüzde 50 seviyelerine kadar normal kabul edilmektedir. Uzun vadeli yabancı kaynakların oranı 0,1539'dur. Bu oranın ülkemizde 1/6 - 1/8 arasında olması normal kabul edildiğinden 0,1539 oranı normal kabul edilebilmektedir. Özkaynakların oranı ise 0,42 olarak hesaplanmıştır. Bu oranın 0,40-0,50 arasında olması normal kabul edilebilmektedir.

2021 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan kârlılık oranlarına ilişkin Tablo 57 aşağıdaki gibidir:

Tablo 57: 2021 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları

Yıllar / Kârlılık Oranları	Net Kâr (veya Zarar) / Toplam Varlık	Net Kâr (veya Zarar) / Özkaynak Oranı	Brüt Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar
2021	0,0764	0,1805	0,1240
Yıllar / Kârlılık Oranları	**Esas Faaliyet Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**	**Faiz ve Vergi Öncesi Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar**	**Dönem Net Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**
2021	0,0803	0,0740	0,0593

Şirketlerin kârlılık oranlarına bakıldığında, şirketlerin işletme varlıklarının kârlılığını analiz etmek için kullanılan oran (aktif kârlılığı) yüzde 7,64 dür. İşletme sahiplerinin finanse ettiği her birime düşen kâr payı oranı ise yüzde 18,05'dir. Net satışların ise yüzde 12,40'ı brüt satış kârıdır. Şirketler yüzde 8,03 oranında esas faaliyetlerinden kâr etmişlerdir. Her birim satışa düşen vergi öncesi kâr oranı ise yüzde 7,40'dır. Şirketler satışlarının yüzde 5,93 oranında net kâr elde etmektedirler.

Bu oranların yorumlanmasında standart kabul edilen oranlar bulunmamaktadır. Oranların, dönemin koşulları içerisinde ve geçmiş dönemlerle karşılaştırılarak değerlendirilmesi gerekir.

4.2.2. 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi

KGK sitesinden elde edilen verilere göre; 2020 yılında 4.250 şirketin BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama, gerçekleştirdiğini belirtmiştir. Bu bağlamda 2020 yılında 4.250 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle "Finansal Durum Tablosu" yayınlanmış dikey analizi Tablo 58'deki gibi sunulmuştur.

Tablo 58: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Grup Yüzde (%)	Aktif Yüzde (%)
Nakit ve Nakit Benzerleri	174.982	14,416	11,019
Finansal Yatırımlar	15.252	1,257	0,96
Ticari Alacaklar	405.672	33,42	25,546
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	34.456	2,839	2,17
Sözleşme Varlıkları	65.405	5,388	4,119
Stoklar	445.913	36,735	28,08
Canlı Varlıklar	1.173	0,097	0,074
Peşin Ödenmiş Giderler	29.035	2,392	1,828
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	3.305	0,272	0,208
Diğer Dönen Varlıklar	38.651	3,184	2,434
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	0	0	0
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	**1.213.851**	**100**	**76,437**
Ticari Alacaklar	2.669	0,713	0,168
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	7.111	1,901	0,448
Sözleşme Varlıkları	0	0	0
Finansal Yatırımlar	3.222	0,861	0,203
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	4.181	1,117	0,263
İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	8.894	2,377	0,56
Canlı Varlıklar	219	0,059	0,014
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	29.297	7,83	1,845

Maddi Duran Varlıklar	256.643	68,587	16,161
Şerefiye	2.533	0,677	0,16
Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	15.570	4,161	0,98
Peşin Ödenmiş Giderler	5.483	1,465	0,345
Ertelenmiş Vergi Varlığı	11.023	2,946	0,694
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar	0	0	0
Diğer Duran Varlıklar	27.334	7,305	1,721
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	**374.185**	**100**	**23,563**
TOPLAM VARLIKLAR	**1.588.036**	**0**	**100**
Finansal Yükümlülükler	168.510	19,061	10,611
Ticari Borçlar	473.507	53,56	29,817
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	88.352	9,994	5,564
Sözleşme Yükümlülükleri	55.652	6,295	3,504
Ertelenmiş Gelirler	56.731	6,417	3,572
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	16.386	1,854	1,032
Kısa Vadeli Karşılıklar	15.633	1,768	0,984
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	9.293	1,051	0,585
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	0	0	0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**884.068**	**100**	**55,671**
Finansal Yükümlülükler	131.509	57,631	8,281
Ticari Borçlar	32.165	14,096	2,025
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	31.073	13,617	1,957
Sözleşme Yükümlülükleri	255	0,112	0,016
Ertelenmiş Gelirler	8.348	3,658	0,526
Uzun Vadeli Karşılıklar	16.564	7,259	1,043
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	716	0,314	0,045
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	6.560	2,875	0,413
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.000	0,438	0,063
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**228.192**	**100**	**14,369**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	**1.112.260**	**0**	**70,04**
Ödenmiş Sermaye	314.650	66,134	19,814
Sermaye Düzeltme Farkları	2.846	0,598	0,179
Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları	1.735	0,365	0,109
Geri Alınmış Paylar (-)	-135	-0,028	-0,009
Paylara İlişkin Primler/İskontolar (+/-)	1.031	0,217	0,065
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi (+/-)	-1.617	-0,34	-0,102
Özkaynaklarda Kaydedilen Birikimli Gelirler (Birikimli Kapsamlı Gelirler)	47.959	10,08	3,02
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	14.900	3,132	0,938
Diğer Özkaynak Payları	0	0	0
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (+/-)	54.970	11,554	3,462
Dönem Net Kârı/Zararı (+/-)	36.951	7,766	2,327
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	2.482	0,522	0,156
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	**475.776**	**100**	**29,96**
TOPLAM KAYNAKLAR	**1.588.036**	**0**	**100**

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2020 yılında toplam varlıkların yüzde 76,44'sının dönen varlıklardan, yüzde 26,56'ünün ise, duran varlıklardan, toplam kaynakların ise yüzde 55,67'sinin kısa vadeli yükümlülüklerden, yüzde 14,37'sinin uzun vadeli yükümlülüklerden, yüzde 29,96'sının özkaynaklardan oluştuğu görülmektedir.

Toplam varlıklar içerisinde yüzde 26,08 ile en yüksek paya sahip olan stokların dönen varlıklar içerisindeki payı, yüzde 36,74'dir.Stoklardan sonra aktifler içerisinde en yüksek payı içeren kalemler yüzde 25,54 (grup içerisinde yüzde 33,42) ortalama ile ticari alacaklar ve yüzde 16,16 ile (grup içerisinde yüzde 68,59) ile MDV'lerdir.

Toplam kaynaklar içerisinde yüzde 29,82 ile en yüksek paya sahip olan kısa vadeli ticari borçların kısa vadeli yükümlülükler içerisindeki payı ise yüzde 53,56'dır. Kısa vadeli ticari borçlardan sonra toplam kaynaklar içerisinde en yüksek payı içeren kalemler sırasıyla yüzde 19,81 ortalama ile ödenmiş sermaye (özkaynaklar grubu içerisinde yüzde 66,13) ve yüzde 10,61 ortalama ile kısa vadeli finansal yükümlülüklerdir (kısa vadeli yükümlülükler grubu içerisinde yüzde 19,06).

KGK tarafından 2020 yılında 4.250 şirketin BOBİ FRS'ye tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle "Kâr veya Zarar Tablosu" yayınlanmış dikey analizi aşağıdaki Tablo 59'daki gibi sunulmuştur.

Tablo 59: 2020 Yılı BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Hasılat Yüzde (%)
Hasılat	2.492.990	100
Finans Sektörü Faaliyetleri Hasılatı	0	0
Toplam Hasılat	**2.492.990**	**100**
Satışların Maliyeti	-2.225.221	-89,259
Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti	0	0
Toplam Maliyetler	**-2.225.221**	**-89,259**
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	-428	-0,017
BRÜT KÂR (ZARAR)	**267.340**	**10,724**
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-1.458	-0,058
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-61.701	-2,475
Genel Yönetim Giderleri	-109.508	-4,393
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	58.031	2,328
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-64.931	-2,605
ESAS FAALİYET KÂRI (ZARARI)	**87.772**	**3,521**
Diğer Gelirler	58.601	2,351
Diğer Giderler	-10.873	-0,436
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	-455	-0,018
Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	0	0
Finansman Giderleri	-86.774	-3,481
DÖNEM KÂRI (ZARARI)	**48.270**	**1,936**
Vergi Gideri	-11.446	-0,459
Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı (Zararı)	0	0
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	**36.824**	**1,477**

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023

2020 yılında toplam maliyetlerin hâsılatın yüzde 89,26'ına tekabül etmesi brüt kârın önemli bir oranda azalmasına sebep olmuştur. İşletmenin ana faaliyet konusundaki net başarısını gösteren faaliyet kârı net satışların yüzde 3,52'si düzeyinde gerçekleşmiştir. İşletmenin vergi öncesi kârı hâsılatın yüzde 1,94'ü iken dönem net kârı (zararı) hasılatın yüzde 1,48'idir.

KGK tarafından 2020 yılında 4.250 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle yayımlanan "Nakit Akışı Tablosu" Tablo 60'daki gibi sunulmuştur.

Tablo 60: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Nakit Akışı Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	-55.539
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	-44.341
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	61.535
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	-38.346
Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi (+/-)	1.752
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	-36.593
Dönem Başındaki Nakit ve Nakit Benzerleri	180.254
Dönem Sonundaki Nakit ve Nakit Benzerleri	143.661

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023

2020 yılında şirketlerin, işletme faaliyetlerinden dolayı 55,539 milyar TL, yatırım faaliyetlerinden dolayı 44,341 milyar TL nakit çıkışı gerçekleşmiştir. Finansman faaliyetlerinden ise 61,535 milyar TL nakit girişi elde etmişlerdir. YPC farkları sebebiyle 1,752 milyar TL nakit girişi sonucunda dönem sonunda nakit ve benzerlerinde azalış 36,593 milyar TL'dir.

2020 Yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan likidite oranlarına ilişkin Tablo 61'deki gibidir.

Tablo 61: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları

Yıllar / Likidite Oranları	Cari Oran	Asit-Test Oranı	Nakit Oran
2020	1,3730	0,8673	0,2152

Tablo 61'den de görüldüğü üzere 2020 yılında BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama yapan şirketlerin kısa vadeli yükümlülüklerini karşılama oranı 1,3730'dur. Bu oran normal kabul edilen oranların altında olsa da 2020 yılında tüm dünyayı etkileyen Covid-19 salgın kaynaklı yaşanan ekonomik durgunluğa rağmen 1'in üstünde olmasının net işletme sermayesi olduğunu göstermesi sebebiyle olumlu

kabul edilebilir. Asit test oranı 0,8673'dür. Bu oran hesaplanırken stoklar ve canlı varlıklar birlikte dönen varlıklardan düşülmüştür. Nakit oranı ise 0,2152 olarak hesaplanmaktadır. Bu oran normal kabul edilmiştir.

Şirketlerin 2020 yılı finansal tabloların likidite oranlarına bakıldığında Covid-19 salgın şartlarında finansal raporlama, işletmeleri diğer dönemlere kıyasla, özelikle gelecekte elde etmeyi bekledikleri nakit akışlarının tahmin edilmesi bakımından, daha büyük bir belirsizlik ortamıyla karşı karşıya bırakmıştır (Yünlü, 2021:28). Buna rağmen artan belirsizlik ortamı sebebiyle zorlu bir ekonomik çevrede faaliyet gösteren işletmelerin likidite oranları üzerinde çok fazla bir olumsuzluğa sebep olmadığı, kısa vadeli yükümlülükleri ödeme konusunda yeterli oranlar olduğunu söyleyebiliriz.

2020 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan finansal yapı oranlarına ilişkin Tablo 62 aşağıdaki gibidir:

Tablo 62: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları

Yıllar / Finansal Yapı Oranları	**Yabancı Kaynaklar / Toplam Varlıklar**	**Toplam Varlıklar / Devamlı Sermaye**	**Dönen Varlıklar / Toplam Varlıklar**
2020	0,7004	2,2558	0,7644
Yıllar / Finansal Yapı Oranları	**Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar / Toplam Kaynaklar**	**Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar / Toplam Kaynaklar**	**Özkaynaklar / Toplam Kaynaklar**
2020	0,5567	0,1437	0,2996

Finansal yapı oranlarına bakıldığında, finansal kaldıraç oranı 0,7004 olarak hesaplanmaktadır. 0,7004 oranı olumlu kabul edilebilmektedir. İşletmelerin varlıkların finansmanında bir miktar daha fazla yabancı kaynak kullandığını göstermektedir. Varlıkların uzun vadeli kaynaklar ve kaynak ile karşılanma oranı ise 2,2558 olarak açıklanmaktadır. Bu da varlıkların bir kısmının kısa vadeli yabancı kaynaklarla karşılandığının göstergesidir. Şirketlerin toplam varlıkları içerisinde dönen varlıklarının oranı ise 0,7644'dür. Burada dönen varlıkların, toplam varlıklar içerisinde yüksek miktarda bulunduğunu söyleyebilmemiz mümkündür. Toplam

kaynaklar içerisinde kısa vadeli yabancı kaynakların oranı 0,5567'dir. Uzun vadeli yabancı kaynakların oranı 0,1437'dir. Bu oran normal kabul edilebilmektedir. Özkaynakların oranı ise 0,2996 olarak hesaplanmıştır. 2020 yılına baktığımızda şirketlerin kısa vadeli kaynaklara ağırlık verdiğini görmekteyiz. Bunun nedeni olarak pandeminin yarattığı belirsizlik ortamının beraberinde getieceği kısa vadeli borçlanmaya gidilmesi olarak düşünülebilir.

2020 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan kârlılık oranlarına ilişkin Tablo 63 aşağıdaki gibidir:

Tablo 63: 2020 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları

Yıllar / Kârlılık Oranları	Net Kâr (veya Zarar) / Toplam Varlık	Net Kâr (veya Zarar) / Özkaynak Oranı	Brüt Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar
2020	0,0232	0,0774	0,1072
Yıllar / Kârlılık Oranları	**Esas Faaliyet Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**	**Faiz ve Vergi Öncesi Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar**	**Dönem Net Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**
2020	0,0352	0,0194	0,0148

Şirketlerin kârlılık oranlarına bakıldığında, aktif kârlılığı yüzde 2,32'dir. İşletme sahiplerinin finanse ettiği her birime düşen kâr payı oranı ise yüzde 7,74'dür. Net satışların ise yüzde 10,72'si brüt satış kârıdır. Şirketler yüzde 3,52 oranında esas faaliyetlerinden kâr etmişlerdir. Her birim satışa düşen vergi öncesi kâr oranı ise yüzde 1,94'dür. Şirketler satışlarının yüzde 1,48 oranında net kâr elde etmektedirler.

4.2.3. 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi

KGK sitesinden elde edilen verilere göre; 2019 yılında 3.648 şirketin BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama, gerçekleştirdiğini belirtmiştir. Bu bağlamda 2019 yılında 3.648 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal

verileriyle “Finansal Durum Tablosu” yayınlanmış dikey analizi Tablo 64’deki gibi sunulmuştur.

Tablo 64: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS’ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Grup Yüzde (%)	Aktif Yüzde (%)
Nakit ve Nakit Benzerleri	62.595	9,848	6,774
Finansal Yatırımlar	8.519	1,34	0,922
Ticari Alacaklar	207.229	32,604	22,427
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	69.684	10,963	7,542
Sözleşme Varlıkları	20.527	3,23	2,222
Stoklar	242.552	38,161	26,25
Canlı Varlıklar	840	0,132	0,091
Peşin Ödenmiş Giderler	7.173	1,129	0,776
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	1.604	0,252	0,174
Diğer Dönen Varlıklar	14.874	2,34	1,61
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	0	0	0
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	**635.603**	**100**	**68,788**
Ticari Alacaklar	1.669	0,579	0,181
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	16.009	5,551	1,733
Sözleşme Varlıkları	150	0,052	0,016
Finansal Yatırımlar	2.644	0,917	0,286
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	3.323	1,152	0,36
İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	6.807	2,36	0,737
Canlı Varlıklar	111	0,039	0,012
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	19.523	6,769	2,113
Maddi Duran Varlıklar	212.275	73,603	22,973
Şerefiye	2.360	0,818	0,255
Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.713	3,021	0,943
Peşin Ödenmiş Giderler	3.929	1,363	0,425
Ertelenmiş Vergi Varlığı	8.680	3,01	0,939
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar	0	0	0
Diğer Duran Varlıklar	2.207	0,766	0,239
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	**288.406**	**100**	**31,213**
TOPLAM VARLIKLAR	**924.010**	**0**	**100**
Finansal Yükümlülükler	101.414	23,333	10,976
Ticari Borçlar	170.770	39,291	18,481
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	75.686	17,414	8,191
Sözleşme Yükümlülükleri	7.291	1,678	0,789
Ertelenmiş Gelirler	58.083	13,364	6,286
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	8.613	1,982	0,932

Kısa Vadeli Karşılıklar	9.656	2,222	1,045
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	3.117	0,717	0,337
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	0	0	0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**434.634**	**100**	**47,038**
Finansal Yükümlülükler	101.966	54,355	11,035
Ticari Borçlar	3.234	1,724	0,35
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	58.716	31,3	6,355
Sözleşme Yükümlülükleri	1	0,001	0
Ertelenmiş Gelirler	6.029	3,214	0,653
Uzun Vadeli Karşılıklar	8.837	4,711	0,956
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	561	0,299	0,061
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	7.864	4,193	0,851
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	379	0,202	0,041
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**187.592**	**100**	**20,302**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	**622.226**	**0**	**67,34**
Ödenmiş Sermaye	165.403	54,809	17,901
Sermaye Düzeltme Farkları	4.489	1,488	0,486
Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları	1.628	0,54	0,176
Geri Alınmış Paylar (-)	88	0,029	0,01
Paylara İlişkin Primler/İskontolar (+/-)	787	0,261	0,085
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi (+/-)	-1.156	-0,383	-0,125
Özkaynaklarda Kaydedilen Birikimli Gelirler (Birikimli Kapsamlı Gelirler)	30.423	10,081	3,293
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	6.497	2,153	0,703
Diğer Özkaynak Payları	0	0	0
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (+/-)	67.547	22,383	7,31
Dönem Net Kârı/Zararı (+/-)	24.716	8,19	2,675
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	1.356	0,45	0,147
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	**301.783**	**100**	**32,66**
TOPLAM KAYNAKLAR	**924.010**	**0**	**100**

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2019 yılında toplam varlıkların yüzde 68,79'unun dönen varlıklardan, yüzde 31,21'inin ise, duran varlıklardan oluştuğu, toplam kaynakların ise yüzde 47,03'ünün kısa vadeli yükümlülüklerden, yüzde 20,30'unun uzun vadeli yükümlülüklerden, yüzde 32,66'sının özkaynaklardan oluştuğu görülmektedir.

Toplam varlıklar içerisinde yüzde 26,25 ile en yüksek paya sahip olan stokların dönen varlıklar içerisindeki payı, yüzde 38,16'dir. Stoklardan sonra aktifler içerisinde en yüksek payı içeren kalemler yüzde 22,97 ile (grup içerisinde yüzde 73,60) ile MDV'ler yüzde 22,43 (grup içerisinde yüzde 32,60) ile ticari alacaklardır.

Toplam kaynaklar içerisinde yüzde 18,48 ile en yüksek paya sahip olan kısa vadeli ticari borçların kısa vadeli yükümlülükler içerisindeki payı ise yüzde

39,29'dır. Kısa vadeli ticari borçlardan sonra toplam kaynaklar içerisinde en yüksek payı içeren kalemler sırasıyla yüzde 17,90 ortalama ile ödenmiş sermaye (özkaynaklar grubu içerisinde yüzde 54,81) ve yüzde 11,03 ortalama ile uzun vadeli finansal yükümlülüklerdir (uzun vadeli yükümlülükler grubu içerisinde yüzde 54,35).

KGK tarafından 2019 yılında 3.648 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle "Kâr veya Zarar Tablosu" yayınlanmış dikey analizi Tablo 65'teki gibi sunulmuştur.

Tablo 65: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Hasılat Yüzde (%)
Hasılat	1.029.302	100
Finans Sektörü Faaliyetleri Hasılatı	0	0
Toplam Hasılat	**1.029.302**	**100**
Satışların Maliyeti	-907.190	-88,136
Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti	0	0
Toplam Maliyetler	**-907.190**	**-88,136**
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	-175	-0,017
BRÜT KÂR (ZARAR)	**121.936**	**11,847**
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-1.161	-0,113
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-39.160	-3,805
Genel Yönetim Giderleri	-29.616	-2,877
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	24.341	2,365
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-25.079	-2,437
ESAS FAALİYET KÂRI (ZARARI)	**51.260**	**4,98**
Diğer Gelirler	23.634	2,296
Diğer Giderler	-8.789	-0,854
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	628	0,061
Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	0	0
Finansman Giderleri	-35.382	-3,437
DÖNEM KÂRI (ZARARI)	**31.351**	**3,046**
Vergi Gideri	-6.457	-0,627
Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı (Zararı)	0	0
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	**24.894**	**2,419**

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023

2019 yılında toplam maliyetler, hâsılatın yüzde 88,13'üne tekabül etmektedir. Bu oran brüt kârın önemli bir oranda azalmasına neden olmuştur. İşletmenin ana faaliyet konusundaki net başarısını gösteren faaliyet kârı net satışların yüzde 4,98

düzeyinde gerçekleşmiştir. İşletmenin vergi öncesi kârı hâsılatın yüzde 3,05'i iken dönem net kârı (zararı) hasılatın yüzde 2,42'sidir.

KGK tarafından 2019 yılında 3.648 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle yayımlanan "Nakit Akışı Tablosu" Tablo 66'daki gibi sunulmuştur.

Tablo 66: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Nakit Akışı Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	8.614
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	-26.389
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	34.291
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	16.517
Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi (+/-)	514
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	17.031
Dönem Başındaki Nakit ve Nakit Benzerleri	44.188
Dönem Sonundaki Nakit ve Nakit Benzerleri	61.219

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2019 yılında şirketler, işletme faaliyetlerinden 8,340 milyar TL, finansman faaliyetlerinden ise 34,291 milyar TL nakit girişi elde etmişlerdir. Yatırım Faaliyetlerinden dolayı ise 26,389 milyar TL nakit çıkışı gerçekleşmiştir. YPC farkları sebebiyle 17,031 milyar TL nakit girişi sonucunda dönem sonunda nakit ve benzerlerinde 17,031 milyar TL'lik artış gerçekleşmiştir.

2019 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan likidite oranlarına ilişkin Tablo 67 aşağıdaki gibidir;

Tablo 67: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları

Yıllar / Likidite Oranları	Cari Oran	Asit-Test Oranı	Nakit Oran
2019	1,4624	0,9024	0,1636

Tablo 67'de görüldüğü üzere 2019 yılında BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama yapan şirketlerin kısa vadeli yükümlülüklerini karşılama oranı 1,4624'dür. Bu oran gelişmekte olan ekonomilerde normale yakın bir orandır. Asit test oranı 0,9024'dür. Bu oran hesaplanırken stoklar ve canlı varlıklar düşülmüştür. Nakit oranı ise 0,1636 olarak hesaplanmıştır.

Şirketlerin 2019 yılı finansal tabloların likidite oranlarına bakıldığında her ne kadar olması gereken oranlardan biraz düşük olsa da bu oranların kısa vadeli yükümlülükleri karşılamada yeterli oranlar olduğunu söyleyebiliriz.

2019 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan finansal yapı oranlarına ilişkin Tablo 68 aşağıdaki gibidir:

Tablo 68: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları

Yıllar / Finansal Yapı Oranları	**Yabancı Kaynaklar / Toplam Varlıklar**	**Toplam Varlıklar / Devamlı Sermaye**	**Dönen Varlıklar / Toplam Varlıklar**
2019	0,6734	1,8881	0,6879
Yıllar / Finansal Yapı Oranları	**Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/Toplam Kaynaklar**	**Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Toplam Kaynaklar**	**Özkaynaklar / Toplam Kaynaklar**
2019	0,4704	0,2030	0,3266

Finansal yapı oranlarına bakıldığında finansal kaldıraç oranı 0,6734 olarak hesaplanmaktadır. Bu oranı olumlu kabul edilebilmektedir. İşletmelerin varlıkların finansmanında bir miktar daha fazla yabancı kaynak kullandığını göstermektedir. Varlıkların uzun vadeli kaynaklar ve kaynak ile karşılanma oranı ise 1,8881 olarak hesaplanmaktadır. Şirketlerin toplam varlıkları içerisinde dönen varlıklarının oranı ise 0,6879'dur. Toplam kaynaklar içerisinde kısa vadeli yabancı kaynakların oranı 0,4704'dür. Uzun vadeli yabancı kaynakların oranı 0,2030'dur. Bu oran normaldir. Özkaynakların oranı ise 0,3266 olarak hesaplanmıştır. Bu oran da normal kabul edilebilmektedir. 2019 yılında şirketlerin toplam kaynakları içerisinde yabancı kaynaklarının oranının, özkaynaklardan fazla olduğunu söyleyebiliriz. Özkaynak oranı azaldıkça şirketlerin katlandığı faiz ve finansman maliyetleri artacaktır.

2019 Yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan kârlılık oranlarına ilişkin Tablo 69 aşağıdaki gibidir:

Tablo 69: 2019 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları

Yıllar / Kârlılık Oranları	Net Kâr (veya Zarar) / Toplam Varlık	Net Kâr (veya Zarar) / Özkaynak Oranı	Brüt Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar
2019	0,0269	0,0825	0,1185
Yıllar / Kârlılık Oranları	**Esas Faaliyet Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**	**Faiz ve Vergi Öncesi Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar**	**Dönem Net Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**
2019	0,0498	0,0305	0,0242

Şirketlerin 2019 yılı kârlılık oranlarına bakıldığında, aktif kârlılığı yüzde 2,69'dur. İşletme sahiplerinin finanse ettiği her birime düşen kâr payı oranı ise yüzde 8,25'dir. Net satışların ise yüzde 11,85'i brüt satış kârıdır. Şirketler yüzde 4,98 oranında esas faaliyetlerinden kâr etmişlerdir. Her birim satışa düşen vergi öncesi kâr oranı ise yüzde 3,05'dür. Şirketler satışlarının yüzde 2,42 oranında net kâr elde etmektedirler.

4.2.4. 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Tablolar ve Oran Analizi

KGK sitesinden elde edilen verilere göre; 2018 yılında 3.641 şirketin BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama, gerçekleştirdiğini belirtmiştir. Bu bağlamda 2018 yılında 3.641 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle "Finansal Durum Tablosu" yayınlanmış dikey analizi Tablo 70'deki gibi sunulmuştur.

Tablo 70: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Finansal Durum Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Grup Yüzde (%)	Aktif Yüzde (%)
Nakit ve Nakit Benzerleri	44.735	7,645	5,33
Finansal Yatırımlar	8.694	1,486	1,036
Ticari Alacaklar	194.678	33,269	23,195
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	65.274	11,155	7,777
Sözleşme Varlıkları	18.945	3,238	2,257
Stoklar	230.288	39,354	27,438
Canlı Varlıklar	871	0,149	0,104
Peşin Ödenmiş Giderler	7.511	1,284	0,895
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	1.711	0,292	0,204
Diğer Dönen Varlıklar	12.454	2,128	1,484
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	0	0	0
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	**585.166**	**100**	**69,72**
Ticari Alacaklar	1.996	0,786	0,238
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0	0	0
Diğer Alacaklar	5.771	2,271	0,688
Sözleşme Varlıkları	244	0,096	0,029
Finansal Yatırımlar	2.645	1,041	0,315
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	2.536	0,998	0,302
İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	5.493	2,161	0,654
Canlı Varlıklar	81	0,032	0,01
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	15.609	6,142	1,86
Maddi Duran Varlıklar	192.694	75,821	22,959
Şerefiye	1.937	0,762	0,231
Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7.345	2,89	0,875
Peşin Ödenmiş Giderler	3.464	1,363	0,413
Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.918	4,296	1,301
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar	0	0	0
Diğer Duran Varlıklar	3.404	1,34	0,406
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	**254.144**	**100**	**30,28**
TOPLAM VARLIKLAR	**839.310**	**0**	**100**
Finansal Yükümlülükler	85.285	21,788	10,161
Ticari Borçlar	152.737	39,02	18,198
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	75.220	19,217	8,962
Sözleşme Yükümlülükleri	6.265	1,601	0,747
Ertelenmiş Gelirler	52.151	13,323	6,214
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	6.990	1,786	0,833
Kısa Vadeli Karşılıklar	9.995	2,553	1,191
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.787	0,712	0,332
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	0	0	0
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**391.433**	**100**	**46,637**

Finansal Yükümlülükler	93.873	51,584	11,185
Ticari Borçlar	2.316	1,273	0,276
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0	0
Diğer Borçlar	61.605	33,853	7,34
Sözleşme Yükümlülükleri	27	0,015	0,003
Ertelenmiş Gelirler	5.806	3,191	0,692
Uzun Vadeli Karşılıklar	7.488	4,115	0,892
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	525	0,289	0,063
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	9.939	5,462	1,184
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	398	0,219	0,047
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	**181.981**	**100**	**21,682**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	**573.414**	**0**	**68,32**
Ödenmiş Sermaye	153.633	57,78	18,305
Sermaye Düzeltme Farkları	4.472	1,682	0,533
Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları	1.433	0,539	0,171
Geri Alınmış Paylar (-)	49	0,019	0,006
Paylara İlişkin Primler/İskontolar (+/-)	886	0,333	0,106
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi (+/-)	-1.059	-0,398	-0,126
Özkaynaklarda Kaydedilen Birikimli Gelirler (Birikimli Kapsamlı Gelirler)	25.172	9,467	2,999
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	5.346	2,011	0,637
Diğer Özkaynak Payları	0	0	0
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (+/-)	50.479	18,985	6,014
Dönem Net Kârı/Zararı (+/-)	24.259	9,124	2,89
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	1.221	0,46	0,146
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	**265.895**	**100**	**31,68**
TOPLAM KAYNAKLAR	**839.310**	**0**	**100**

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2018 yılında toplam varlıkların yüzde 69,72'inin dönen varlıklardan, yüzde 30,28'inin ise, duran varlıklardan oluştuğu, toplam kaynakların ise yüzde 46,64'ünün kısa vadeli yükümlülüklerden, yüzde 21,68'inin uzun vadeli yükümlülüklerden, yüzde 31,68'inin özkaynaklardan oluştuğu görülmektedir.

Toplam varlıklar içerisinde yüzde 27,44 ile en yüksek paya sahip olan stokların dönen varlıklar içerisindeki payı, yüzde 39,35'dir. Stoklardan sonra aktifler içerisinde en yüksek payı içeren kalemler yüzde 23,20 ile (grup içerisinde yüzde 33,27) ile MDV'ler yüzde 22,96 (grup içerisinde yüzde 75,82) ile ticari alacaklardır.

Toplam kaynaklar içerisinde yüzde 18,35 ile en yüksek paya sahip olan ödenmiş sermayedir. Ödenmiş sermayenin, toplam özkaynaklar içerisindeki payı ise yüzde 57,78'dir. Özkaynaklardan sonra toplam kaynaklar içerisinde en yüksek payı içeren kalemler sırasıyla yüzde 18,20 ortalama ile kısa vadeli ticari borçlar (kısa vadeli yükümlülükler grubu içerisinde yüzde 39,02) ve yüzde 11,19 ortalama ile

uzun vadeli finansal yükümlülüklerdir (uzun vadeli yükümlülükler grubu içerisinde yüzde 51,84).

KGK tarafından 2018 yılında 3.641 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle "Kâr veya Zarar Tablosu" yayınlanmış dikey analizi aşağıdaki Tablo 71'deki gibi sunulmuştur.

Tablo 71: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Yayınlanmış Tüm Sektörleri Kapsayan Kâr veya Zarar Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)	Hasılat Yüzde (%)
Hasılat	914.146	100
Finans Sektörü Faaliyetleri Hasılatı	0	0
Toplam Hasılat	**914.146**	**100**
Satışların Maliyeti	-818.475	-89,534
Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti	0	0
Toplam Maliyetler	**-818.475**	**-89,534**
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	10	0,001
BRÜT KÂR (ZARAR)	**95.680**	**10,467**
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-763	-0,083
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-28.750	-3,145
Genel Yönetim Giderleri	-20.956	-2,292
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	37.851	4,141
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-38.665	-4,23
ESAS FAALİYET KÂRI (ZARARI)	**44.396**	**4,857**
Diğer Gelirler	30.163	3,3
Diğer Giderler	-7.385	-0,808
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	45	0,005
Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	0	0
Finansman Giderleri	-50.579	-5,533
DÖNEM KÂRI (ZARARI)	**16.641**	**1,82**
Vergi Gideri	-4.529	-0,495
Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı (Zararı)	0	0
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	**12.112**	**1,325**

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2018 yılında toplam maliyetler hâsılatın yüzde 89,53'üne tekabül etmektedir. İşletmenin ana faaliyet konusundaki net başarısını gösteren faaliyet kârı net satışların yüzde 4,86'sı düzeyinde gerçekleşmiştir. İşletmenin vergi öncesi kârı hâsılatın yüzde 1,82'si iken dönem net kârı (zararı) hasılatın yüzde 1,33'üdür.

KGK tarafından 2018 yılında 3.641 şirketin BOBİ FRS'ye uygun tüm sektörleri kapsayan finansal verileriyle yayımlanan "Nakit Akışı Tablosu" Tablo 72'deki gibi sunulmuştur.

Tablo 72: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Nakit Akışı Tablosu

Kalem Adı	Tutar (Milyon TL)
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	18.754
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	-24.137
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)	2.476
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	-2.906
Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi (+/-)	-160
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (+/-)	-3.067
Dönem Başındaki Nakit ve Nakit Benzerleri	38.612
Dönem Sonundaki Nakit ve Nakit Benzerleri	35.544

Kaynak: KGK, https://www.kgk.gov.tr/SektorVerileri, 25.01.2023.

2018 yılında şirketler, işletme faaliyetlerinden 18,754 milyar TL, finansman faaliyetlerinden ise 2,476 milyar TL nakit girişi elde etmişlerdir. Yatırım Faaliyetlerinden dolayı ise 24,137 milyar TL nakit çıkışı gerçekleşmiştir. Yabancı para çevrim farkları sebebiyle 160 milyon TL nakit çıkışı sonucunda dönem sonunda nakit ve benzerlerinde 3,067 milyar TL'lik azalış gerçekleşmiştir.

2018 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan likidite oranlarına ilişkin Tablo 73 aşağıdaki gibidir;

Tablo 73: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Likidite Oranları

Yıllar / Likidite Oranları	Cari Oran	Asit-Test Oranı	Nakit Oran
2018	1,4949	0,9044	0,1365

Tablo 73'de görüldüğü üzere 2018 yılında BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama yapan şirketlerin kısa vadeli yükümlülüklerini karşılama oranı 1,4649'dur. Bu oran normale çok yakındır. Asit test oranı 0,9044'dür. Bu oran stoklar ve canlı varlıklar düşülerek hesaplanmıştır. Nakit oranı ise 0,1365'dir. Hesaplanan oran nakit ve kısa sürede nakde dönüştürülebilen finansal yatırımların kısa vadeli borçları ödeme konusunda yetersiz olabileceği düşünülebilir.

2018 Yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verileriyle verilerinden faydalanılarak hazırlanan finansal yapı oranlarına ilişkin Tablo 74 aşağıdaki gibidir:

Tablo 74: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Finansal Yapı Oranları

Yıllar/Finansal Yapı Oranları	**Yabancı Kaynaklar / Toplam Varlıklar**	**Toplam Varlıklar / Devamlı Sermaye**	**Dönen Varlıklar / Toplam Varlıklar**
2018	0,6832	1,8740	0,6972
Yıllar / Finansal Yapı Oranları	**Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar / Toplam Kaynaklar**	**Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar / Toplam Kaynaklar**	**Özkaynaklar / Toplam Kaynaklar**
2018	0,4664	0,2168	0,3168

Finansal yapı oranlarına bakıldığında finansal kaldıraç oranı 0,6832 olarak hesaplanmaktadır. Bu oran olumlu kabul edilebilmektedir. Varlıkların uzun vadeli kaynaklar ve kaynak ile karşılanma oranı ise 1,8740 olarak hesaplanmaktadır. Şirketlerin toplam varlıkları içerisinde dönen varlıklarının oranı ise 0,6972'dur. Burada dönen varlıkların, toplam varlıklar içerisinde yüksek miktarda bulunduğunu söyleyebiliriz. Toplam kaynaklar içerisinde kısa vadeli yabancı kaynakların oranı 0,4664'dür. Uzun vadeli yabancı kaynakların oranı 0,2168'dir. Bu oranın ülkemizde 1/6-1/8 arasında olması normal kabul edilse de oranın 0,20 civarlarında olması normaldir. Özkaynakların oranı ise 0,3168 olarak hesaplanmıştır. Bu oranın 0,40-0,50 arasında olması normal kabul edilebilmektedir.

2018 yılına baktığımızda şirketlerin toplam kaynakları içerisinde yabancı kaynaklarının oranının özkaynaklardan fazla olduğunu söyleyebiliriz. Özkaynak oranı azaldıkça şirketlerin katlandığı faiz ve finansman maliyetleri artacaktır.

2018 yılı BOBİ FRS'ye uygun yayınlanmış tüm sektörleri kapsayan finansal tablo verilerinden faydalanılarak hazırlanan kârlılık oranlarına ilişkin Tablo 75 aşağıdaki gibidir:

Tablo 75: 2018 Yılı İtibariyle BOBİ FRS'ye Uygun Finansal Raporlama Yapan Şirketlerin Kârlılık Oranları

Yıllar / Kârlılık Oranları	Net Kâr (veya Zarar) / Toplam Varlık	Net Kâr (veya Zarar) / Özkaynak Oranı	Brüt Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar
2018	0,0144	0,0456	0,1047
Yıllar / Kârlılık Oranları	**Esas Faaliyet Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**	**Faiz ve Vergi Öncesi Kâr (veya Zarar) / Net Satışlar**	**Dönem Net Kârı (veya Zararı) / Net Satışlar**
2018	0,0485	0,0182	0,0132

Şirketlerin 2018 yılı kârlılık oranlarına bakıldığında aktif kârlılığı yüzde 1,44'dür. İşletme sahiplerinin finanse ettiği her birime düşen kâr payı oranı ise yüzde 4,56'dır. Net satışların ise yüzde 10,47'si brüt satış kârıdır. Şirketler yüzde 4,85 oranında esas faaliyetlerinden kâr etmişlerdir. Her birim satışa düşen vergi öncesi kâr oranı ise yüzde 1,82'dir. Şirketler satışlarının yüzde 1,32 oranında net kâr elde etmektedirler.

4.3. BOBİ FRS İLE EFR PROJESİNİN İLK GEÇİŞ YILINA İLİŞKİN UYGULAMA SONUÇLARI ÜZERİNE BAĞIMSIZ DENETÇİ GÖRÜŞLERİ

BOBİ FRS ve EFR Projesi ilk geçiş yılı uygulamasına ilişkin bağımsız denetçi görüşleri bütüncül olarak değerlendirilmiştir. [16]

[16] İş bu araştırma; uluslararası hakemli Kongre'de sunulmuş bildiri olup, tam metni bildiri kitap içi bölüm bildirisine dönüştürülmüştür (Bkz. Karabulut ve Tektüfekçi, 2020).

BOBİ FRS ve EFR Projesinin ilk geçiş yılında uygulayıcıların algı ve bakış açılarına yönelik bağımsız denetçi görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu açıdan bütüncül değerlendirmeyi kapsamaktadır.

Anakütle Ankara ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler olup, tarafımızca seçilen örneklemi ise beş bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Katılımcılar ilk katılımcıdan itibaren kartopu yöntemiyle belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle ilk görüşmenin gerçekleştirildiği katılımcının önerisi doğrultusunda ikinci katılımcı ile sonrasında da zincirleme şekilde diğer katılımcılarla sırasıyla iletişime geçilmiştir.

Kısıtlar arasında sayılabilecek Covid-19 salgını sebebiyle interaktif erişilebilirlik bağlamında mülakat Eylül-Ekim 2020 döneminde (ilk görüşme Eylül 2020 başında, son görüşme ise Ekim 2020 sonunda) gerçekleştirilmiştir. Ortalama görüşme süresi 25 ila 40 dakika arasındadır. Araştırma, sadece seçilen örneklem grubunun görüşlerini yansıtmakta olup, sonuçlarla genelleme yapılamayacağı açıktır.

Çalışmada BOBİ FRS ve EFR Projesi ile ilk geçiş yılı uygulamasına dönük nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış mülakat tekniği[17] kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinin araştırmacıya sunduğu en önemli kolaylık görüşmenin önceden hazırlanmış görüşme protokolüne bağlı olarak sürdürülmesi sebebiyle daha sistematik ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2004: 283). Ayrıca veri toplama tekniklerinden birisi olan mülakatla; katılımcıların önemli konuları derinlemesine ele alması sağlanabilmekte, anket veya odak grup görüşmesine göre daha kişisel oluşu sebebiyle görüş belirlemede etkin sonuçlar elde edilebildiği bilinmektedir. Bu bağlamda görüşme sırasında tarafımızca hazırlanan soru formundan faydalanılmış ve her bir katılımcıya aynı ifadeler yöneltilerek cevaplar sağlanmıştır (Bkz. Ek 2). Bu araştırma için Dokuz Eylül Üniversitesi (DEÜ) Rektörlüğü Hukuk Müşavirliği 7347630/42104268/3368 Sayılı ve 07.08.2020 tarihli yazısı (Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'nun 05.08.2020 tarihli 5 Sayılı Kararı ile) onay alınmıştır (Bkz. Ek 3).

Görüşmeler Covid-19 Salgını sebebiyle katılımcıların kendilerinin belirlediği uygun randevu zaman dilimlerinde internet ortamında görüntülü olarak gerçekleştirilmiştir. Görüşme öncesinde katılımcılara konu ile ilgili kısa bir

[17] Söz konusu araştırma, öncelikle odak grup görüşmesi şeklinde planlanmıştır. Ancak COVİD-19 Salgını sebebiyle sonradan katılımcılarla uzaktan internet erişimli ortamda yapılabilen mülakata dönüştürülmüştür.

bilgilendirme yapılmış, araştırmanın amacı ve bilgilerin tamamen bilimsel çalışmada kullanılacağı belirtilmiştir. Ayrıca kendilerine Kurum'dan alınan etik kurul izni de beyan edilerek gönüllü katılımları sağlanmıştır. Görüşme süresince seslerinin sadece yazılı metne aktarılırken eksiklikleri tamamlamak amacıyla kullanılacağı bilgisi de verilerek ses kaydı hususunda izinleri talep edilmiştir. 6698 sayılı KVKK başta olmak üzere kişisel bilgilerin gizliliğine yönelik ilgili tüm ikincil mevzuata (https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5257/Yonetmelikler, 2020) riayet edilmiştir. Bu nedenle çalışmada; katılımcıların, kimlik bilgileri belirtilmemiş, mülakat sorularına verdikleri cevaplarda Katılımcı (K) olarak K-A, K-B,…. devam edecek şeklinde harflendirme yapılarak adlandırılmışlardır. Her birinden alınan cevaplar içerik analiziyle aktarılmıştır.

Yapılan araştırmanın bulguları aşağıdaki gibidir:

- ✓ Katılımcıların demografik özellikleri incelendiğinde; Üç kadın - iki erkek, 27-30 yaş aralığında, dördü mali müşavir ve biri stajyer olmak üzere bağımsız denetçilik deneyimleri 2-6 yıl arasında değiştiği görülmektedir.
- ✓ Katılımcıların mülakat sorularına verdikleri cevaplar bazında bulgular şunlardır:

Katılımcıların **SR.1. No.lu** BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların daha nitelikli ve işletmenin gerçek durumunun yansıtılmasında daha etkin olup olmadıkları düşüncelerine yönelik cevapları:

> **K-A.** *BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar şirketlerin MSUGT/VUK'a uygun hazırladığı tablolardan daha nitelikli ve şirketin gerçek durumunun yansıtılmasında daha etkilidir. Artık MSUGT/VUK'a göre hazırlanan tablolar işletmenin ve finansal çevrelerin isteklerini tam olarak karşılayamayacak pozisyona girmiş olup, BOBİ FRS'ye uygun hazırlanan finansal tablolar ise günümüzün koşullarına daha uyum sağlayabilmiş tablolar sunmaktadır.*
>
> **K-B.** *BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunun yansıtılması konusunda daha etkili olabileceği, yapılan denetimin tarihi maliyete daha yakın bir görüşü oluşturabilecek olmasından dolayı varılabilecek bir kanı olabilir. Ancak daha nitelikli olabileceği kanısına varmak tam da doğru olmayacaktır. Gerçeğe uygun sunum konusunun TMS/TFRS'de büyük hassasiyetle ele alındığı ve denetimin BOBİ FRS kapsamında hazırlanan tabloların denetimine göre daha detaylı bulgular elde edilmesine olanak sağladığı bilinmektedir. BOBİ FRS pratik ve kolay ulaşılabilir bilgiler edinmede yardımcı olsa da gerçeğe uygun ve işletme sürekliliğine ilişkin faydalı bilgiler sağlama konusunda TMS/TFRS ile aynı sunumu yakalayamamaktadır.*
>
> **K-C.** *BOBİ FRS'ye göre hazırlanan tabloların daha nitelikli olduğunu düşünüyoruz. Hesap hareketlerinde çoğu atlanan kayıtlar (örneğin; vadeli mevduat ve/veya faiz tahakkukları, kıst yönteme göre hesaplanan amortisman*

vb. gibi) da dikkate alınarak tablolara yansıtılmaktadır. İlişkili taraf hareketlerinin yılsonu bakiyeleri açıkça belirtilmekte ve finansal/ticari harekete göre sınıflama kayıtları atılmaktadır. Şirketten temin edilebiliyorsa yaşlandırma tabloları ile paranın net bugünkü değeri hesaplanmakta, alacak ve borçların yılsonu gerçek değerleri belirlenmekte ve kredi hesaplamasında kur zararları dönemselliklerince ayrılmakta, şirket kayıtlarında alınmayan teminat mektupları, rehin, ipotek ve kefalet bilgileri mutabakatlar aracılığıyla doğrulanarak rapora aktarılmaktadır.

K.D. *Düzgün tutulan bir TDMS'de BOBİ FRS ile çok farklı olduğunu düşünmüyorum. Şirketi ticari/ticari olmayan alacaklarının ve borçlarının kayıtlarını dönemsellik kavramını göz önünde alarak atması, kullanılan kredilerin faiz tahakkukunu hesaplamış olması durumunda bahsi geçen gider ve gelir kalemlerinin arasında fark bulunmamaktadır. Ancak 31.12.2018 döneminden itibaren geçerli olan kiralamalarla ilgili düzenleme ve reel değer hesaplanması, kıst amortisman hesaplaması ve gerçeğe uygunluğu, işletmenin gelecekte doğacak/doğması muhtemel görülen giderler (örneğin, işçilerin işletmelere açtığı tazminat davaları, çalışanların kullanılmayan izinlerine karşılık ayrılması dönem itibariyle hesaplanması vb. gibi) takip modelleri yönüyle BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar, MSUGT/VUK'a göre hazırlanan finansal tablolardan hem nitelik ve hem de gerçeği yansıtma açısından daha etkilidir.*

K-E. *TMS/TFRS ve BOBİ FRS finansal tablolar karşılaştırdığımızda TMS/TFRS finansal tablolar ve dipnotların daha detaylı olduğunu görmekteyiz. Bakıldığında aralarında çok fazla farklar olmayıp, sadece sunum olarak değişiklikler göstermekte ve BOBİ FRS'nin de kendi içinde artıları bulunmaktadır. Örneğin, hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS'de varlıklar bölümünde yer alan MDV VE MODV'lerin detaylı net defter değerlerine dipnotlarda ulaşmaktayız.*

Katılımcıların **SR.2. No.lu** finansal tablo kullanıcıları açısından BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış tabloların, MSUGT/VUK'a uygun hazırlananlara göre daha anlaşılabilir ve kolay analiz edilebilir olup olmadığı değerlendirmelerine yönelik cevapları:

K-A. *Sağlıklı hazırlandığı sürece BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış tablolar, MSUGT/VUK'a göre hazırlanmış tablolara göre daha anlaşılır ve analiz edilebilir nitelikte olacaktır.*

K-B. *BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların, MSUGT/VUK'a göre hazırlananlardan daha fonksiyonel, işletmenin hedeflerine uygun yol alabilmesi için daha yol gösterici ve aydınlatıcı olduğunu söyleyebiliriz. MSUGT/VUK'a göre kalıp alışkanlığından yeni çıkmış biri için başlangıçta daha zorlayıcı olsa bile, kişilerin finansal okuryazarlığının seviyesi değiştikçe, standartların tabloları daha analiz edilebilir ve işlevsel hale getirdiğini, tablo okuyucularına işletme hakkında gerçeğe uygun bir fikir oluşturduğunu görebileceklerdir.*

K-C. *Benim denetimlerinde bulunduğum BOBİ FRS kullanan şirketler genelde aile şirketleri ve dışarıdan yatırımcı alan ya da halka açık firmalar olmadığı için konuyu üst yönetim ile yönetim bazında ele almak istiyorum. Önceden genel kurullarda sadece faaliyet raporu hazırlanırken, şimdi daha anlaşılır ve bağımsız denetim raporunun okunması sermayedarlar için kolaylaştırıcıdır. Bunun sebebi bakiyelerin dipnotlarda daha detaylı ve gerçeği yansıtıcı açıklanması ve önceki döneme göre karşılaştırılmasının yapılmasıdır. Bu da çok*

fazla bakiyenin (örneğin; stokların, MDV'lerin sayılması, cari ve banka mutabakatları sayesinde toplam borç ve alacak, banka kredi tutarları ve ortalama faizleri vb. gibi) denetim ekibi tarafından dış teyitlerle kontrol edilmiş olmasından kaynaklanmaktadır.

K-D. *Kesinlikle daha anlaşılır ve analiz edilebilir olduğunu düşünüyorum. BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların dipnotları ve detaylandırılması (örneğin; yükümlülükleri analizi açısından kullanılan kredilerin vadelerinin 1-2 yıl, 5 yıldan uzun gibi yazılması, dönem içi değişimler açısından alacakların şüpheli olanlarına ve MDV ile MODV ilişkin hareket tabloları oluşturulması vb. gibi) daha kolay anlaşılabilirlik sağlamaktadır.*

K-E. *Evet. BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların daha anlaşılabilir ve analizinin daha kolay olduğunu düşünüyorum. Zaten bağımsız denetim raporuna bakıldığında tüm detaylar dipnotlarda sunulmaktadır. Bilançoya bakıldığında gruplar halinde verilmesi Şirket'in tanınması açısından kolaylık yaratmaktadır.*

Katılımcıların **SR.3. No.lu** BOBİ FRS'nin, seçimlik haklar tanıması ve tahmini yöntemler kullanılmasına izin vermesinin kâr/kazanç yönetimine sebep olup olmayacağına ilişkin etkisine yönelik cevapları:

K-A. *BOBİ FRS'nin seçimlik haklar tanıması ve tahmini yöntemler kullanılmasına izin vermesi aynı verilerle hazırlanan tabloların farklı ellerde farklı sonuçlar vermesine sebep olmaktadır. Burada kâr/kazanç yönetimi amacı güdülebileceği gibi belli bir disipline bağlı kalınmaması tablo hazırlayıcılarının gerekliliği tartışılır esnekliklere başvurmasına da yol açacaktır. Seçimlik yerine her konuda yapılması gerekenin altı kalın kalemle çizilmelidir.*

K-B. *BOBİ FRS, MSUGT/VUK ve TTK ile uyumlu olduğu varsayımıyla sağladığı seçimlik hakların ve tahmini yöntemlerin kâr/kazanç yönetimine neden olabileceği doğrudur. Muhasebe ilkelerinin sağladığı esnekliklerin, işletmenin, işletme sahiplerinin veya işletme yöneticilerinin çıkarları doğrultusunda kullanılması, kâr/kazanç yönetimine yol açarak finansal tablo okuyucularına yanıltıcı bilgilere de sebep olabilir. Bu sebeple finansal tabloların hazırlığında TMS/TFRS gibi BOBİ FRS uygulamalarının varlığı ve denetimi son derece önemlidir.*

K-C. *Şirketlerin çoğu seçimlik haklarında benzer yöntemler kullanmakta ve tahmini yöntemlerden faydalanmamaktadır. Örneğin; şüpheli alacaklar ve stok değer düşüklüğü, amortismana tabi varlıkların faydalı ömürleri, finansal varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri veya şarta bağlı borçlar için tahminler yapılması gerekebilirken, bağımsız denetim firmaları son beş yıllık tahsilatları değerlendirerek şüpheli kaydı atmakta ve karşılık ayırmakta, yılsonu ve diğer yılın ilk satışlarını inceleyerek stoklar için NGD hesaplamakta, amortismana tabi varlıklar için amortisman süresini belirlemektedir.*

K-D. *BOBİ FRS'nin tanıdığı seçimlik haklar kâr/kazanç yönetimine neden olmaktadır. Örneğin; tanıdığı seçimlik hak olan yatırım amaçlı olmayan gayrimenkulün değerlemesi, yatırım amaçlı olmayan gayrimenkulü şirket karını daha yüksek göstermek istemesi durumunda ilgili gayrimenkulü maliyet değerinden değil de değerlenmiş değeri üzerinden kaydederek kâr/kazanç yönetimi yapabilmektedir.*

K-E. *BOBİ FRS'nin bizler açısından seçimlik haklar tanıması sunumlar için kolaylık sağlamaktadır. Küçük firmalar için seçimlik hakların uygulanması daha kolay olmakla birlikte kâr/kazanç yönetimini çok etkilemeyeceğini, ancak büyük ölçekli şirketler için seçimlik hakların belli standart çerçevesinde*

uygulanması gerektiğini, değişimlerin ise kâr/kazanç yönetimine sebep olabileceğini düşünmekteyim.

Katılımcıların **SR.4. No.lu** BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloların oluşturulması için şirketlerde yeterli düzeyde eğitimli personelinin olup olmadığı ile ilk uygulama yılındaki başarısını nasıl değerlendirdiklerine yönelik cevapları:

K-A. *BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloların oluşturulması için şirketlerde yeterli düzeyde eğitimli personel asla bulunmamaktadır. İlk uygulanma yılında eğer ortada bir başarı varsa bu tamamen revizyonu gerçekleştiren tablo hazırlayıcısı denetim personellerinin eseridir.*
K-B. *Ülkemizde ne yazık ki bağımsız denetim kültürü ve TMS/TFRS uygulamaları gibi BOBİ FRS henüz köklü bir yer edinememiştir. Zorunlu denetime tabii ve belli bir ticari/finansal ölçeğe ulaşmış firmalarda bu uygulamalara yer verilirken, bu alanda sorumlu olabilecek nitelikli personel barındırılmaktadır. Diğer firmalar için aynı durum söz konusu değildir.*
K-C. *Halka açık şirketler dışında bilgisi olan pek kişi bulunmamaktadır. Ama uygulamanın MSUGT/VUK'tan evirildiğini düşündüğümüz için şirketler çok fazla zorlanmadılar.*
K-D. *BOBİ FRS uygun finansal tabloların oluşturulması için şirketlerde yeterli düzeyde eğitimli personel bulunmamaktadır. Bağımsız denetimdeki iki yıllık çalışma hayatımda sadece bir adet yeterli eğitime sahip personel gördüm. Şirketler ne yazık ki muhasebe departmanına fazla önem göstermemekte ve personel maaşlarını da azaltmak adına bilgi seviyesi düşük personel çalıştırmayı sürdürmektedir.*
K-E. *Yeterli düzeyde personel bulunmamakta ve gerekli eğitimli personelin olmaması sonucunda denetçi üzerinde oluşan yük daha da artmaktadır. Özellikle hadlerin düşürülerek bağımsız denetime tabi olan şirketlerin sınırının genişletilmesi sonucunda denetçilerin, tabloların denetlenmesinden raporun sunulmasına kadar süreçte birçok zorlukla karşıya kaldıklarını görmekteyiz.*

Katılımcıların **SR.5. No.lu** EFR Projesinin bağımsız denetçilerin mevcut iş yükü ve sorumluluklarını nasıl ve ne şekilde etkileyip etkilemediğine ilişkin görüşlerini belirlemeye yönelik cevapları:

K-A. *EFR'lerin bağımsız denetçilerin mevcut iş yükünü arttırdığını düşünmüyorum. Orta düzey bir asistanın şirket EFR'lerini ortalama bir saat kadar sürede hazırlayabildiği pratikte görülmektedir.*
K-B. *EFR'ye göre finansal tablolara ait uygulamaların denetçiler için ek bir iş yükü oluşturduğu söylenebilir. Bu uygulama, TMS/TFRS ve BOBİ FRS tablolarına ait standartların anlaşılabilmesi, yapılan denetimler sonucunda oluşan tabloların standartlara uygunluğu açısından olumlu olsa bile her firmanın yapısının birbirinden farklı olması ve tablolarda farklı kalemlere de ihtiyaç duyulması sebebiyle elektronikleştirilmeleri için zaman gerektirmektedir.*
K-C. *BOBİ FRS finansal raporlama gerçekten zahmetli ve zaman alıcı bir süreçtir. Tablolar oluşturularak sisteme yüklenmesi esastır.*
K-D. *Ekstra iş yükü oluşturmaktadır. Raporlama aşamasında yapılan çalışmaları KGK'nin istediği formatta tekrar düzenlenmesi bir işin iki kere yapılmasına sebep olmaktadır."*

K-E. *Bağımsız denetim raporunda sunulan finansal tabloların, elektronik ortamda hazırlanmasının denetçinin üzerinde ayrı bir yük oluşturduğunu düşünmekteyim.*

Görüşme sonunda; katılımcılara yukarıda belirlenen sorulara verdikleri cevapların dışında konuya ilişkin başka eklemek istedikleri bilgiler olup olmadığı da sorulmuş, katılımcılara katkı ve paylaşımlardan dolayı teşekkür edilerek mülakat tamamlanmıştır.

Bu çalışmada; seçilen konu BOBİ FRS'nin öncelikle Türkiye'de Mart 2019 döneminde gündeme gelen EFR projesi ilişkisi kurulmuş, Mayıs 2020 yılında yayımlanan BOBİ FRS'ye ilk geçiş yılı uygulama sonuç raporu bütüncül değerlendirilmiştir. Konuya ilişkin yapılan alan yazın taramasında akademik yayınlarda konunun ele alınışı açısından bu iki detayın da eklenerek bağımsız denetçi görüşlerinin belirlenmesine yönelik araştırma bazlı bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu yönüyle diğer çalışmalardan farklılaştırılarak alan yazına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Yeni araştırmalarda, ülkemiz çeşitli bölge ve illerinden örneklem seçimiyle görüşler alınarak daha genelleme yapılabilir bir akademik yayın üretilebilir. Farklı çalışmalarda Covid-19 salgın dönemi ve sonrası, başlangıç yılı sonrası dönemlerde değişiklik gösterebilecek görüşler elde edilerek karşılaştırılabilir.

Türkiye'de ilgili mevzuat kapsamında finansal tabloları denetleyen bağımsız denetçilerden BOBİ FRS'nin ilk geçiş yılı uygulama sonucunda söz konusu standardın etkin kullanılıp kullanılmadığı, bu tür değişikliklere ne denli hazır olunduğu, EFR projesi uygulamasıyla olan ilişkisi açısından bağımsız denetçilere ek yükümlülükler getirip getirmediği vb. gibi konularda geribildirimler neticesinde görüşler ortaya koyulmuştur.

Bu çalışma, BOBİ FRS ve EFR Projesinin ilk geçiş yılı uygulama sonuçlarıyla bütünleşik bağımsız denetçi görüşlerinin tespitine odaklanması yönüyle önemli düzeyde farklılaşmaktadır.

SONUÇ

İçinde bulunduğumuz bilgi çağında, sadece fikirler, düşünceler, kültürel etkiler sınırsız bir şekilde yayılmamakta aynı zamanda mal, hizmet, sermaye dolaşımı da artık sınırlara bağlı kalmadan gerçekleşmektedir. Bilginin artan önemi ile birlikte bilgiyi yönetenler rekabetçi koşullarda üstün bir şekilde kendini gösterebilecek ve fırsatları kazanca dönüştürebileceklerdir. Firmalar sadece bulundukları ülkelerde değil Dünya'nın her yerinde faaliyet gösterme becerisi kazanmaya çalışmaktadırlar. Ortada dolaşan sermaye hareketlerinden faydalanmak, yatırımlarda bulunmak, finans tedariki sağlamak gibi sebeplerle krizler ile daralan ekonomiyi finansal tablolarıyla genişletme çabasına girmişlerdir.

Finansal tabloların en büyük koz olduğu ulusal ve uluslararası piyasalarda, bu tablolara duyulan güvenin artması gerekmektedir. Ancak muhasebe uygulamalarında her ülkenin yerel mevzuat düzenine tabi olması tüm Dünya'da finansal düzen bakımından ortak bir çatının oluşmasına engel olmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini etkilemektedir. Karşılaştırılma yapılamayan finansal tablolara çekince ile bakılmakta yüksek kalitede ve şeffaf bir tablo olup olmadığı hususları tereddüt yaratabilmektedir KGK tarafından yayınlanan standartlarla uluslararasına uyum süreci devam ettirilmektedir.

KÜMİ FRS Taslağı ve KÜMİ FRS (2021 Sürümü) ile BOBİ FRS bir bütün ele alınmıştır. KÜMİ FRS Taslağı ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü)'nün arasındaki farklar incelendiğinde; en önemli farkların stoklar, hasılat, finansal araçlar ve özkaynaklar, MDV ve MODV konularında olduğu saptanmıştır. KÜMİ FRS Taslakta küçük ve mikro işletmeler arasında bu konularla ilgili uygulamada farklılıklar görülmemesine karşılık, 2022 Sürümü'nde vade farklarına yönelik küçük işletmeler için BOBİ FRS'ye yakınsayan uygulamalar benimsenmiştir. Bu durum Türkiye'de uygulamadaki Standartlar arasında uyumun artması açısından önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

BOBİ FRS ile EFR projesine göre sisteme yüklenen BOBİ FRS'ye uygun hazırlanan finansal tabloların Excel formatı kapsamında ilişkisi ele alınmış, BOBİ FRS ilk geçiş yılı uygulama sonuç raporu değerlendirmesi incelenmiştir.

KGK tarafından; bağımsız denetime tâbi olup, TMS / TFRS'yi uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS'in (Yürürlük: 01.01.2018 tarihi ve sonrası hesap dönemleri) 13.05.2020 tarihinde 'İlk Geçiş Yılına İlişkin Uygulama Sonuçları Raporu' yayınlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler KGK'ye; 10.06.2019 tarihi veya sonrası BDR bildirimlerinde, şirketlerin finansal tablolarına ilişkin "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi"ne uygun Excel dosyalarını elektronik ortamda iletmeye başlamışlardır. KGK; BOBİ FRS'nin ilk geçiş yılında finansal tablolar üzerinde oluşturduğu etkiyi incelemek amacıyla, BDR bildiriminde BDR alanı kullanılarak dağıtılmamış kârlar, toplam özkaynaklar ve dönem net kârı tutarına ilişkin Önceki Finansal Raporlama Çerçevesi ile BOBİ FRS arasındaki mutabakat tabloları aracılığıyla finansal tabloların elektronik ortamda yüklenmesini öngörmüştür. Bu bildirimler SBG üzerinden girişle 26.03.2019 tarihinde başlatılan "EFR Projesi"ne uygun oluşturulan Excel finansal tablo formatlarıyla gerçekleştirilmektedir. Uygulama sonuçları raporuna göre; 11.02.2020 tarihi itibariyle, SBG' ye yapılan bildirimlerden 810'u büyük boy, 1.654'ü orta boy ve 199'u birlik toplam 2.663 şirketin (muafiyetten faydalanmış ve karşılaştırmalı finansal tablo hazırlamamış 2.267 şirket) finansal tablolarını BOBİ FRS' ye göre hazırladığı, geçişle birlikte çoğunun dağıtılmamış kârlar, toplam özkaynaklar ve dönem net kârı tutarlarında bir azalış gösterdikleri tespit edilmiştir.

Tez çalışmasında BOBİ FRS bölümlerinin hükümleri özetlenmiş, MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS ile karşılaştırması yapılmıştır.

BOBİ FRS'nin Tam Set TMS/TFRS uyumlu olmasına karşılık ülkemizde vergi düzenlemeleri ile uyumlu MSUGT/VUK hükümlerinin de etkilerinin görüldüğünü söylemek mümkündür.

BOBİ FRS ile ilgili 2017-2022 yılları arasında alan yazında yer alan kitaplar, bildiriler, makaleler ve tezler incelenmiştir. Bildiriler ve makaleler yazar, sunumun yapıldığı platform, makaleler için dergi adı amaç/yöntem ve sonuçları gösterecek şekilde tablolar halinde sunulmuştur.

- Çalışmada BOBİ FRS hakkında; 2017 yılında iki, 2018 yılında altı, 2019 yılında dört, 2020 ve 2021 yıllarında üçer, 2022 yılında bir olmak üzere toplamda 19 kitap basıldığı, altısının tek ve sekizinin iki

yazarlı, diğerlerinin çok yazarlı olarak en fazla kitabın "Gazi Kitabevi "tarafından yayınlandığı,

- Farklı akademik platformlarda sunulan bildirilerin tamamına erişilemediğinden ve de tek bir disiplin ya da disiplinler arası kitaplarda kitap içi bölüm olarak yayımlanan alan yazının da kısıtlar arasında olması sebebiyle erişilebilen 15 adet bildiride daha çok diğer uygulamalarla karşılaştırma şeklinde hazırlandığı ve ağırlıklı olarak stoklar finansal araçlar, muhasebe tahmin, politika ve hatalar konuları üzerinde durulduğu,
- 2017 yılında beş, 2018 yılında 28, 2019 yılında 31, 2020 yılında 21, 2021 yılında 21, 2022 yılında 14 olmak üzere erişilebilen toplamda 120 makalenin en fazla 2019 ve 2018 yıllarında yayınlandığı ve 71 adedinde BOBİ FRS'de yer alan tek bir bölümün diğer ilgili standartlarla karşılaştırılmasının yapıldığı, bu karşılaştırmalarda konu olarak en fazla stoklar, hasılat, MDV, finansal araçlar ve özkaynakların seçildiği, en fazla "Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)" ile "Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)" nde yayınlandığı,
- 2018 yılında yedi yüksek lisans tezi, 2019 yılında 11 yüksek lisans ve bir doktora tezi, 2020 yılında 11 yüksek lisans tezi, 2021 yılında dokuz yüksek lisans ve iki doktora tezi, 2022 yılında ise altı yüksek lisans ve bir doktora tezi olmak üzere toplam 48 adet lisansüstü tez yönetilerek tamamlandığı, tez konuları olarak yine en fazla stoklar, MDV ve hasılat konuları üzerinde durulduğu, son yıllarda BOBİ FRS örnek uygulamalarına da ayrıntılı yer verildiği,

saptanmıştır.

Ayrıca KÜMİ FRS Taslağı hakkında alan yazın taraması incelemesine yer verilmiştir.

Tez konusuna yönelik BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın SWOT analizi ile iç ve dış faktörler düzeyinde durum analizi ve BSC'nin dört temel boyut (Finansal, Müşteri, İç Süreç, Öğrenme ve Geliştirme) üzerinden performans etkileri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma bulgularına göre;

- İşletme türünü, katılımcıların 38'i (%77,5) anonim şirket, 8'i (%16,32) limited şirket, 2'si (%4,08) diğer;
- Faaliyet türünü, katılımcıların 28'i (%57.14) sanayi (sınai-endüstri-üretim) işletmesi, 13'ü (%26,53) ticaret (ticari) işletmesi, 8'i (%16,32) hizmet işletmesi;
- Şirketteki pozisyonlarını, katılımcıların 4'ünün (%8,16) sahip/ortak, 21'i (%42,85) üst düzey yönetici, 7'si (%14,28) muhasebe bölümü elemanı 14'ü (%28,57) SMMM, 3'ü (%6,12) diğer;
- 2021 yılı itibariyle aktif toplamlarını, katılımcıların 4'ü (%8,16), 34.999.999 TL ve altı, 9'u (%18,36) 35.000.000 TL-74.999.999 TL, 13'ü (%26,53) 75.000.000 TL-199.999.999 TL, 23'si (%46,93) 200.000.000 TL ve üzeri;
- 2021 yılı itibariyle net satış hâsılatlarını, katılımcıların 2'si (%4,08) 69.999.999 TL ve altı, 11'i (%22,45) 70.000.000 TL-149.999.999 TL, 12'ü(%24,49) 150.000.000 TL-399.999.999 TL, 24'ü (%48,98) 400.000.000 TL ve üzeri;
- 2021 yılı itibariyle ortalama çalışan sayılarını, katılımcıların 20'si (%40,82) 149 ve altı, 7'si (%14,29) 150-174 arası, 6'sı (%12,24) 175-249 arası, 16'sı (%32,65) 250;
- BOBİ FRS'ye tabi olma yılını, katılımcıların 16'sı (%32,65) 2018, 13'ü (%26,53) 2019, 9'u (%18,36) 2020, 7'si (%14,28)2021,4'ü (%8,16) 2022 yılı;
- BOBİ FRS ile finansal raporlamaya tabi olmaktan memnun olup olmadıkları sorusuna katılımcıların 23'ü (%46,94) evet, 7'si (%14,28) hayır, 19'u (%38,78) kararsız olarak

belirttiği görülmüştür.

SWOT analizi kapsamında Güçlü ve Zayıf yönler ile Fırsatlar ve Tehditler bazında ilgili tespitler:

- **En fazla önemli güçlü yön**; BOBİ FRS ile finansal raporlamanın, işletme bilgilerinde daha ayrıntılı karşılaştırılabilirliği sağladığı,

- **En az önemli güçlü yön**; BOBİ FRS ile finansal raporlamanın, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerindeki yapısal karmaşıklığı çözümlediği,
- **En fazla önemli zayıf yön**; BOBİ FRS ile finansal raporlama için, uzman ve yetkin personel sayısının azlığı,
- **En az önemli zayıf yön**; BOBİ FRS ile finansal raporlama için, uyumlu ERP sistemleri ve/veya diğer muhasebe program/yazılımı ile ekipman olanakları yetersiz kaldığı,
- **En fazla önemli fırsat**; BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, evrensel muhasebe uygulamaları daha belirgin şekilde standartlaştırmakta olduğu,
- **En az önemli fırsat:** BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, sınır ötesi işletme birleşmeleri ve/veya iş birliği anlaşmaları yapma fırsatına sahip olunduğu,
- **En fazla önemli tehdit**; BOBİ FRS ile finansal raporlamada, Türkiye'deki vergi mevzuatı uygulamaları ile arasındaki farklılıkların bu tür raporlamayı zorlaştırdığı,
- **En az önemli tehdit;** BOBİ FRS ile finansal raporlama da rekabet avantajı sağlayabilecek özel verilerin ifşa edilmesi olarak

görüldüğü yönündedir.

BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlamanın BSC Finansal, Müşteri, İç Süreci, Öğrenme ve Gelişim Boyutu üzerinden performansa etkisi bazında ilgili tespitler ise:

- Finansal Boyutu amaçları arasında en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların yatırım getirilerini arttırdığı, en alt sırada ise satışları arttırdığı;
- Müşteri Boyutu amaçları arasında en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların marka bilinirliği ve imajı olumlu etkilediği, en alt sırada ise müşteri şikâyetlerinin azalış gösterdiği,
- İş Süreci Boyutu amaçları arasında en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, işletmenin ekip (takım) çalışmasını teşvik ettiği, en alt sırada ise yenilik ve yaratıcılığı geliştirdiği;

- Gelişim ve Öğrenme Boyutu amaçları arasında en üst sırada BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar, bilgi teknolojilerinden faydalanmalar ve etkin kullanımını arttırdığı, en alt sırada ise çalışanların tatmini ve sürekliliğini sağlayarak personel devir hızını düşürdüğü

hususlarıdır.

Uygulamada BOBİ FRS'nin sadece mali birimlerce dikkate alındığı ancak daha verimli olması bakımından BSC Boyutları içerisinde incelenen amaçlara yönelik yapılacak çalışmalarla da entegre bir düzenin oluşturulması ve muhasebe sistemi ile yönetim muhasebe sistemi arasındaki uyumun arttırılması gerektiği ve BOBİ FRS'ye uygun finansal raporlama düzenleme amaçlarının sadece muhasebe birimlerince değil işletmenin tamamı tarafından benimsenmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

KGK tarafından yayımlanan sektörlere göre sınıflandırılmış BOBİ FRS'ye uygun hazırlanan finansal tablolar ele alınmıştır. 2018-2021 yılları arası tüm sektörleri kapsayan bağımsız denetimden geçmiş FDT, K/Z Tablosu, NAT incelenmiş, ardından likidite oranları, finansal yapı oranları, kârlılık oranlarını ölçen temel oranlar hesaplanarak yorumlanmıştır.

KGK; 2021 yılında 3.767, 2020 yılında 4.250, 2019 yılında 3.648, 2018 yılında 3.641 şirketin finansal raporlarını EFR Sistemi kapsamında SBG Portal ile iletildiğini bildirmiştir. KGK tarafından bu şirketlere ilişkin yayımlanan finansal tablolara bakıldığında her yılın farklı sayıda şirket içermesi sebebiyle analizler diğer yıllarla karşılaştırmalı olarak yapılamamış, her yıl kendi içerisinde hesaplanan oranlar kapsamında değerlendirilmiştir. Bu durum çalışma için kısıt oluşturmuştur. Buna göre her yıl için devir hızı oranları hesaplatılamamıştır.

Genel olarak FDT değerlendirildiğinde; stokların dönen varlıklar, MDV'lerin duran varlıklar, ticari borçların kısa vadeli yükümlülükler, uzun vadeli finansal yükümlülüklerin uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde ağırlıklı olduğunu söyleyebiliriz. Şirketlerin toplam kaynakları içerisinde kısa vadeli yükümlülüklerin önemli oranlarda bulunduğu da görülmektedir.

2021 yılına bakıldığında varlıkların nakde dönüşebilme kabiliyeti açısından cari oran (1,7426) ve asit test oranının (1,1111) ülkemizde standart kabul edilen

değerlere yakın olduğu nakit oranın (0,3665) ise bir miktar yüksek olduğu görülmüştür. Finansal yapı oranların da ise dikkat çeken bir nokta olarak dönen varlıkların toplam varlıklar içerisindeki ağırlığının 0,7367 ile toplam varlıklar içerisinde önemli bir yer tuttuğunu belirtebiliriz.

2020 yılına bakıldığında her ne kadar cari oran (1,3730) ve asit test oranı (0,8673) standart değerlerin altında gerçekleşmiş olsa da ilgili dönemdeki Covid-19 salgın kaynaklı yaşanan ekonomik durgunluğa rağmen net işletme sermayesi bulunmaktadır. Finansal yapı oranların da ise kısa vadeli yükümlülükleri oranının 0,5567 gibi yüksek bir oran olmasının salgının yarattığı belirsizlik ortamı sebebiyle kısa vadeli borçlanmaya gidildiği sonucunu düşündürtebilir.

2019 yılına bakıldığında likidite oranlarının standart oranların altında gerçekleşmesi kısa vadeli yükümlülüklerin ödenmesi konusunda bir sıkıntı olabileceğini göstermektedir. Ancak daha doğru bir yorum için ilgili dönemde normal kabul edilen değerlerin de bilinmesi gerekmektedir. Finansal yapı oranlarında ise toplam kaynaklar içerisine yabancı kaynakların ağırlıklı olduğunu (yüzde 67,34) söyleyebiliriz.

2018 yılına bakıldığında likidite oranlarından nakit oranın (0,1365), cari oran (1,4949) ve asit test oranına (0,9044) göre normal kabul edilen oranlarla karşılaştırıldığında daha düşük olduğu göze çarpmaktadır. Finansal yapı oranların da ise toplam kaynaklar içerisine yabancı kaynakların ağırlıklı olduğunu (yüzde 68,32) söyleyebiliriz.

Satışlarda yüksek mal ve hizmet maliyetlerinden dolayı kârlılık oranları da tüm yıllar itibariyle 2018-2019-2020 yıllarında %1-%3 civarlarında olmasına karşılık 2021 yılında %6-7 civarlarındadır. Nakit akışları ise 2021 ve 2019 yıllarında pozitif yönde iken 2020 ve 2018 yıllarında negatif yöndedir.

Bu çalışmada KGK tarafından cari yılın ilk günlerinde yayımlanarak sunulan sektör verileri üzerinden finansal tabloların hemen inceleme konusu yapılarak ele alınması ve henüz yayımlanmayan ilerleyen süreçte kamuoyu ile paylaşılacağı belirtilen tek bir dönemde değil tüm dönemler itibariyle ilgili finansal tabloların oran analizine tabi tutulması açısından alan yazına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

BOBİ FRS-EFR Projesinin ilk geçiş yılı uygulama sonuçları ile bütüncül şekilde Eylül-Ekim 2020 döneminde nitel araştırma yöntemlerinden yarı

yapılandırılmış mülakat tekniği aracılığıyla Covid-19 Salgını sebebiyle interaktif olarak Ankara ilinde faaliyet gösteren beş bağımsız denetçi (kartopu yöntemiyle belirlenen) görüşleri ortaya koyulmuştur. Bu bağlamda Türkiye'de ilgili mevzuatlar kapsamında finansal tabloları denetleyen bağımsız denetçilerden BOBİ FRS'nin ilk geçiş yılı uygulama sonucunda söz konusu standardın etkin kullanılıp kullanılmadığı, bu tür değişikliklere ne denli hazır olunduğu, EFR projesi uygulamasıyla olan ilişkisi açısından bağımsız denetçilere ek yükümlülükler getirip getirmediği vb. gibi konularda geribildirimler neticesinde görüşler değerlendirilebilmiştir.

Söz konusu araştırma bulgularına göre katılımcıların görüşlerinden;

- BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların MSUGT / VUK'a göre hazırlananlardan daha nitelikli ve işletmenin gerçek durumunun yansıtılmasında daha etkin olduğu, ancak gene de başlangıç uygulaması olduğundan TMS/TFRS ile aynı düzeyde sunumu henüz yakalayamadığı,
- BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış tabloların, MSUGT / VUK'a uygun hazırlananlara göre gerçeğe uygun ve daha detaylı dipnot açıklamalarıyla daha anlaşılabilir ve kolay analiz edilebilir olduğu,
- BOBİ FRS'nin; seçimlik haklar tanıması, tahmini yöntemler kullanılmasına izin vermesiyle esneklik düzeyi farklılaştıkça kâr/kazanç yönetimine, bunun da farklı etkiye sebep olabileceği,
- BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloların oluşturulması için şirketlerde yeterli düzeyde eğitimli personelin bulunmayışı, ilk uygulama yılındaki başarısını da TMS/TFRS'ye yönelik finansal raporlama yapan personelin etkisiyle büyük ölçüde sağlanabildiği,
- EFR Projesinin bağımsız denetçilerin BDR'de sundukları finansal raporların yanında elektronik ortamda belirlenen formatta yeniden sisteme yüklenmesinin mevcut iş yükü ve sorumluluklarını arttığı, farklılaşmalarda zaman alıcı etki yarattığı

ortaya çıkmıştır.

Tez çalışmasında bu konunun, Türkiye'de BOBİ FRS'nin ilk geçiş yılı uygulamasının bütünleşik şekilde ele alınıp irdelenmesi, seçilmiş katılımcı bağımsız denetçi görüşleri ile sınırlı olmasına karşın uygulama yönüyle belirleyici düzeydedir.

Sonuç olarak Türkiye'de bağımsız denetime tabi şirketlerden Tam Set TMS/TFRS'ye göre finansal raporlama yapmayan işletmelere yönelik getirilen düzenleme olan BOBİ FRS'nin daha geniş tabana yayılarak uygulanmaya başlaması ve devam ettirilmesi ülkemiz açısından oldukça önemli bir adım olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada BOBİ FRS'nin bütüncül bir bakış açısıyla ele alınmasının alan yazına değer katacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT). (1992, 26 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı:21447 (M)).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK). *(*1961, 10 Ocak*). Resmî Gazete* (Sayı:10703).

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (5786 Sayılı ve 10.07.2008 Tarihli Kanun Değişiklik). (1989,13 Haziran) *Resmî Gazete* (Sayı: 20194).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK).(2011, 14 Şubat). *Resmî Gazete* (Sayı:27846).

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK). (2011, 02 Kasım). *Resmî Gazete* (Sayı:28103).

6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu. (2016, 07 Nisan). *Resmî Gazete* (Sayı:29677).

Acar, D., Usul, H. Dinç E., ve Demirci Ş. D. (2017). *Örneklerle Açıklamalı BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Açık Ateş, B. ve Elden Ürgüp, S. (2022). Turizm Sektöründe Devlet Teşviklerinin TMS-20, BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi.* 14(3): 1890-1903.

Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.* (18): 227-242.

Akarçay Öğüz, A. (2019). Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi. *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı* (ss.75-80). İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Akbulut, E. ve Can, M. E. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. (63): 85-93.

Akdoğan, H., Aktaş, M.A., Gümüş, U. T., Hiçyorulmaz, E., Parlak, N., Süklüm, N., Tosunoğlu, B., Bozkurt Yazar, B., Cengiz, S., Ede, H., ve Karataş, M. (Aralık 2020). *BOBİ FRS TFRS-TMS ve MSUGT-VUK Karşılaştırmaları*, Editör: H. Akdoğan, Ankara: Siyasal Kitabevi.

Akdoğan, N. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi.* 8(1): 1-28.

Akdoğan, N. (2010). KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS / IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* (30): 1-26.

Akdoğan, N. (2016). *VUK Yasası'nın Muhasebe Standartları ile Uyumlu Hale Gelmesi İçin Yapılması Gereken Değişikliklere İlişkin Öneriler*. Ankara: Gazikitabevi.

Akdoğan, N. (2018). Tekdüzen Hesap Planı Güncellenmesine İlişkin Öneri Taslağı. *Çalıştay Notları.* Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı Ankara. 05-07.01.2018.

Akdoğan, N. (2019). Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-.* 12(3): 745-785.

Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2018). Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerindeki Finansal Raporlama Farklılıklarına İlişkin BIST 100 ve Kurumsal Yönetim Endeksi Şirketlerinin İncelemesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 20(3): 531-559.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*. (84): 29-70.

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. 10. Baskı. Ankara: Gazikitabevi.

Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi.* (71): 182-199.

Aktar, A. (2022). Swap İşlemlerinin TMS, BOBİ FRS ve VUK Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi.* 11(1): 342-354.

Aktaş Mozeikçi, A. ve Tüter Şahinoğlu, K. (2018). BOBİ FRS'nin Getirdiği Değişikliklerin Uygulayıcılar Tarafından Algılanma Düzeyi: Kırklareli İlinde Bir Araştırma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Finansal Raporlamada Güncel Yaklaşımlar Özel Sayı 7(2): 38-49.

Akın S. ve Esmeray A. (2021). COVID-19 Salgınının İşletmenin Sürekliliğine Etkisinin TMS/TFRS, BOBI FRS ve BDS Açısından İncelenmesi. (ss.97-98) The International EMI Entrepreneurship & Social Sciences Congress, Gorazhde, Bosna-Hersek, 16 - 18 Eylül 2021.

Albeni, N. (2021). BOBİ FRS'yi Uygulayan İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Maliyet Modeli ve Yeniden Değerleme Modeline Göre Yapacağı Muhasebe Kayıtları. *Bucak İşletme Fakültesi Dergisi.* 4(2): 195-223.

Altınkaynak, F. (2020). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Adaptasyonunda Örgüt Kültürünün Rolü. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi.* 3(1): 27-36.

Arısoy, K. (2018). Stok Satın Alma Maliyetlerinde Vade Farkının Vergi Usul Kanunu, TMS 2 VE BOBİ FRS Açısından İncelenmesi. *Press Academia Procedia.* 7(1): 356-358.

Arısoy, K. ve Tuğay, O. (2019a). Finansal Araçların TMS / TFRS ve BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 6(2): 563-577.

Arısoy, K. ve Tuğay, O. (2019b). Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.* 33(1): 155-177.

Arslan, Ö. (2018). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi Paneli Sunumu.* Düzenleyen Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı ve-Balıkesir Üniversitesi-Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları. Balıkesir. 04-05 Mayıs 2018

Arzova, S. B. ve Şahin, B. Ş. (2021a). TFRS / TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.* 43(1): 21-41.

Arzova, S. ve Şahin, B. (2021b). Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından KGK Yeni Hesap Planına Göre Raporlanmasının TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.* 14(1): 419-449.

Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devler Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ataman Akgül, B. ve Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulanma Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayın.

Ataman, B. (2017). TFRS Tam Set ile BOBİ FRS'larına Genel Bakış Ve Değerlendirme. Editör: K. Çalıyurt, G. Günay. 2. *Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumu, Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular* (ss. 8-23). Edirne: Trakya Üniversitesi.

Ataman, B. ve Gökçen, G. (2021). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) ile Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) Bilanço Hesap Gruplarının Karşılaştırılması ve Değerlendirmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi.* 6(1): 151-159.

Ayar, H. C. ve Fowzi, H. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nın Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi.* 4(2): 115-123.

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere göre Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayını Sosyal Bilimler Dergisi.* (8): 39-55.

Aygören, H. ve Kurtcebe, E. (2019). Türev Finansal Araçların Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* (84): 1-16.

Aytaç, A. ve Gücenme Gençoğlu Ü. (2020). Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal.* 11(3): 753-767.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012, 26 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 28509).
Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2022, 17 Aralık). *Resmî Gazete*. (Sayı:32046).

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. (2013, 23 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 28537)

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar. (2018, 26 Mart). *Resmî Gazete*. (Sayı: 30432)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK). *Kurum Hakkında*. https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/SSS/10461bddk7.pdf, (09.05.2018).

Baran, E. ve Derya Başkan, T. (2021). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinen Farklılıkları ve Bu Standartlara İlişkin Yaklaşımları Üzerine Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi.* 19(1): 88-109.

Bayazıtlı, E. (1997). *Türkiye Muhasebe Standartları 3 ve 4: Uluslararası-ABD-İngiltere Muhasebe Standartları Karşılaştırması*. İzmir: Baskı-Dizgi Siyasal Kitabevi.

Bayrı, O, Acar, D. ve Senal, S. (2019). Finansal Yatırımların TFRS 9 ve BOBİ FRS kapsamında Sınıflandırılması ve Gelir Vergisi Standardı Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 21(3): 563-580.

Beller Dikmen, B. ve Deran, A. (2021). Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi.* (Prof. Dr. Fikret Otlu Özel Sayısı): 541-565.

Bergeron, B. (2003). *Essention of XBRL Financial Reporting in The 21 st Century.* Kanada: John Wiley & Sons.

Boşdurmaz, S. (2021). VUK, TMS ve BOBİ FRS'de Stokların Karşılaştırılması ve Hazır Giyim Sektöründe Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi.* 31(166): 207-228.

Bozkurt Yazar, B. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile İlgili Muhasebe-Finans Eğitimcilerine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.* 35(3): 749-778.

Bulut Deniz, M. ve Çukacı, Y. C. (2018). Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi. *Turkish Studies Economics. Finance and Politics. 13*(22): 147-163.

Buyruk Akbaba, A. (2019). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: BOBİ FRS'ye Göre İncelenmesi. (ss.135-151). *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Alanında Yeni Ufuklar.* Editör: S. Sönmez, E. Özçoban, D. Balkan, H. Karakuş. Ankara: Gece Akademi.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (2021 Sürümü) Hakkında Kurul Kararı. (2021, 30 Mart). *Resmî Gazete* (Sayı 31439 (M))

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56), (2017, 29 Temmuz). *Resmî Gazete* (Sayı:30138 (M)).

Cavlak, H. ve Ataman, B. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi.* 2(3): 153-168.

Cavlak, H., Ataman, B. ve Gökçen, G. (2018). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'ye) Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 3(2): 458-477.

Cengiz, H. (2022). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Karşılaştırılması. *İşletme Akademisi Dergisi. 3*(1): 1-15.

Cumhurbaşkanı Kararı (Karar No: 6434). Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. (2022, 30 Kasım). *Resmî Gazete* (Sayı:32029).

Çalış, Y. E. ve Hışman, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi.* 11(4): 355-377.

Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim. *Sayıştay Dergileri.* (63):51-58

Çatıkkaş, Ö., Esen, Ö. ve Şuekinci, C. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı BOBİ FRS ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği. *Sayıştay Dergisi.* (108): 191-209.

Çelik, O. (2009). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Genel Bakış. *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*. (ss.1-18.), Kıbrıs. 18-22 Kasım 2009.

Çiftci, Y. ve Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu.* (ss. 24-45). Balıkesir. 24-27 Nisan 2008

Dabbağoğlu, K. ve Dursun, G. (2019). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Kapsamında Ticari Mal Maliyeti. *İzmir Democracy University Social Sciences Journal*. 1(2): 31-43.

Demir, Ö. ve Narlıkaya, Z. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Büyük Ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına Yönelik Algılarının İncelenmesi; Elazığ İli Örneği. *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi.* 8(16): 105-125.

Demir, Ş. (2019). Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları. *Vergi Raporu.* (238): 11-22.

Demir, Ş. (2019). TMS 2 ve BOBİ FRS Düzenlemeleri Kapsamında Stokların Değerlemesi. *İnternational Congress on Business and Marketing*. (ss. 402-417). Düzenleyen Maltepe Üniversitesi. İstanbul. 13-14 Haziran 2019.

Demir, Ş. (2020). Vergi Mizanından BOBİ FRS'ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* (85): 1-24.

Demir, V. (2009). KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar ve İlkeler-Finansal Tabloların Sunuluşu. *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu* (ss.1-22). Kıbrıs. 18-22 Kasım 2009.

Demirel. E. (2023) 31.12.2023 Tarihine Kadar Enflasyon Düzeltmesi (Enflasyon Muhasebesi) Yapılmayacak (Kuyumcular Hariç). *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO)*.
https://www.ismmmo.org.tr/dosya/3828/Mevzuat-Dosya/23012023-2022-yil-sonu-gecici-vergi-donemi-icin-enflasyon-duzeltmesi.pdf, (20.04.2022).

Demirci, Ş. D. ve Kıymaz Kıvraklar, M. (2018). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting and Taxation Studies* (10. Yıl Özel Sayı): 508-531.

Demirel Utku, B. ve Gürsoy, K. (2011). KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi., *Mali Çözüm Dergisi.* Ocak-Şubat: 1-37.

Deran, A. ve Acar, A. (2019). Maddi Duran Varlıkların Değerleme Esasları ve Amortisman İşlemleri Açısından TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi. *Vergi Dünyası Dergisi. 1*(449): 6-49.

Dızman, Ş. (2018). BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Finansal Durum Tablosu-Bilanço Karşılaştırması. *IV. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi* (s. 394-412). Düzenleyen İKSAD- İktisadi Kalkınma ve Sosyal Araştırmalar Derneği ve ATLAS Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi. Erzurum.7-8 Aralık 2018

Dızman, Ş. (2018). BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Kar veya Zarar Tablosu-Gelir Tablosu Karşılaştırması. *IV. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi*. (ss. 413-421). Düzenleyen İKSAD- İktisadi Kalkınma ve Sosyal Araştırmalar Derneği ve ATLAS Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi. Erzurum.7-8 Aralık 2018.

Dızman, Ş. (2022). FRS Hesap Planı Taslağı Finansal Yatırımlar ile Tekdüzen Hesap Planı Menkul Kıymetler. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi.* (131): 21-33.

Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.* 6(12): 267-283.

Dinç, E. ve Atasel, O. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında Riskten Korunma Muhasebesi ve Korunma Yedeği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 23*(4): 1185-1204.

Dinç, E. ve Yıldırım, F. (2020). Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 22(2): 355-383.

Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi (İAD).* 9(4): 770-786.

Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* (80): 115-132.

Doğan, B. ve Ercan, C. (2021). BOBİ FRS konusunda Türkiye'de yapılan lisansüstü tezlere ilişkin bir. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*. 6(16): 491-500.

Duman, H. ve Yücenurşen, M. (2020). Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları Gelişim Süreci. *İktisadi ve İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar*. (ss.32-58). Ivpe Cetinje, Montenegro.

Durmuş, C. N. ve Kutlu, O. (2020). Büyük ve Orta Boy İşletmeleri İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Karşılaştırılması. *İstanbul SMMMO Yayını Mali Çözüm Dergisi. 30*(158): 189-211.

Elagöz, İ. ve Özcan, S. (2020). Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* (85): 77-90.

Erdoğan, M. ve Dinç, E. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* . (43): 154-169.

Ergi, Ş. ve Güleç, Ö. F. (2019). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Eğitimcileri ve Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* 12(2): 377-399.

Erkal, Z. E. (2022). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının Önemi. *Socrates Journal of Interdisciplinary Social Studies*. 21:1–6.

Erkan, Ü. (2021). Mal Alımlarında Oluşan Vade Farklarının Vergi Mevzuatı, TMS/TFRS ile BOBİ FRS Kapsamında Maliyet Ya Da Gider Niteliğinin Örnek Uygulamayla Açıklanması. https://www.platodenetim.com/resimler/dosyalar /dosya_1628338880_969639201.pdf, (15.11.2022).

Eskin, İ. (2017). BOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi. Editör: K. Çalıyurt, S. Günay. *2. Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumu Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finans ve Denetimde Güncel Konular* (ss. 34-42). Edirne: Trakya Üniversitesi. Aralık 2017.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB); http://www.fasb.org/facts/index.shtml, (09.05.2018).

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü). (2018, 27 Ekim). *Resmî Gazete* (Sayı:30578).

Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi (2013). *www.spk.gov.tr.* https://spk.gov.tr/data/61e87ab81b41c611a4c53a60/288e6d25b51e168f6c668560fc1f2b26.pdf (01/11/2021).

Genç, F. (2022*) Bağımsız Denetimin Gelişimi ve VUK, TFRS ve BOBİ FRS'nin İmalat Sanayi Açısından Değerlendirilmesi Üzerine Bir Uygulama*. (Yayımlanmış Doktora Tezi). Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Gökçen, G. (2017). Üniversitelerimizde Okutulan Muhasebe Derslerinin İçeriklerinin, TFRS ve BOBİ FRS'lerdeki Gelişmeler Doğrultusunda Yeniden Ele Alınması. Editör: K. Çalıyurt, S. Güney. *2. Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumu,* (ss. 24-33). Edirne: Trakya Üniversitesi. Aralık 2017.

Gökçen, G. ve Ataman, B. (2018). TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Düzenlenen Finansal Tabloların Karşılaştırılması. *3rd International Trakya Accounting Finance and Auditing Symposium* (ss. 1-4). Edirne: Trakya Üniversitesi. 01-04 Kasım 2018.

Gökçen, G. ve Ataman, B. (2022). *Finansal Tablolar Analizi: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na Göre Düzenlenen Finansal Tabloların Analizi Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Gökçen, G. ve Öztürk, E. (2017). Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS)ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 2*(2): 105-114.

Gökçen, G. ve Öztürk, E., Güleç, Ö. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 3*(2): 437-457.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları.* İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Gökçen, G., Öztürk, E., ve Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,* 4(3): 413-430.

Gökdeniz, A. Ü. (1996). *Muhasebe Standartları.* İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Gökdeniz, A. Ü. (2006) *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi.* İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Gökgöz, A. (2019). TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 5(1): 318-332.

Gönen, S. (2019). Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmalar Dergisi.* 8(1): 12-22.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020a). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economics Research Journal.* 11(1): 187-199.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020b). Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal.* 11(3): 753- 767.

Gücenme Gençoğlu, Ü. ve İşseveroğlu, G. (2018). Türkiye'de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama. *International Journal of Social Inquiry.* 11(2): 135-151.

Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Kurt, Y. (2019). Türkiye'de Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Göre İhtiyatlılık İlkesinin Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* (Özel Sayı): 345-354.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi.* (76): 1-24.

Güdelci, E. N. (2019). *Bağımsız Denetçilerin BOBİ FRS ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Örneği.* (Yayımlanmış Doktora Tezi). Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Güdelci, E. N. (2020). BOBİ FRS Açısından Barter İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 12(3): 61-72.

Güleç, Ö. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi (İAD).* 10(4): 901-921.

Güleç, Ö. F. ve Ergi, Ş. (2019). Dünyada ve Türkiye'de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 8(2): 258-277.

Güler, İ. (2018). 01.01.2018 *Tarihinde Yürürlüğe Giren ve Standardın Tüm Bölümlerinin Eksiksiz Olarak İncelendiği BOBİ FRS Uygulaması.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık AŞ.

Günce, N. (2018). BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Bilanço ve Gelir Tablosu Düzenlenmesi Açısından Karşılaştırılması. *Atlas Sosyal Bilimler Dergisi*. (4): 23-32.

Günce, N. (2019). Maddi Duran Varlıkların Kayda Alınmasının BOBİ FRS Açısından İncelenmesi. *International Journal of Disciplines In Economics and Administrative Sciences Studies*. 5(12): 228-234.

Güvemli, B. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni ile Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* 20(62): 329-344.

International Federation of Accountants – IFAC. (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu). *Who We Are*. http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history, (09.05.2018).

Işıklılar, S., Buz, B. ve Bağıran, V. (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları.* İstanbul: Hilal Yayıncılık.

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

Kablan, A. (2020). Hesap Planı Değişimi Üzerine Bir İnceleme: Tek Düzen Hesap Planı ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Karşılaştırması. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi.* 2(2): 103-129.

Kablan, A. (2021). VUK'a Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağına Uygun Finansal Tablolara Dönüştürme İşlemleri ve Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin COPRAS Yöntemi ile Analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* 20(62): 285-308.

Kadooğlu Aydın, G. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS): Şanlıurfa İlinde Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesi. *Fırat Üniversitesi Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.* 4(2): 147-166.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (2017).* Ankara.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Kurul Kararı (Karar No: 75935942-050.01.04 - [01/41] Toplantı Tarihi: 29.12.2014) Ek: Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar. (2014, 30 Aralık). *Resmî Gazete*. (Sayı: 29221).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Kurul Kararı. (Karar No: 75935942-050.01.04 - [01/72] Toplantı Tarihi: 14.02.2019). Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar. (2019, 16 Şubat). *Resmî Gazete* (Sayı: 30688).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *BOBİ FRS'nin İlk Geçiş Yılına İlişkin Uygulama Sonuçları Raporu. (2020).* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4672/BOBI-FRSnin-Ilk-Gecis-Yılına-Iliskin-Uygulama-Sonucları, (19.05.2020).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *EFR Finansal Tabloların Elektronik Ortamda Alınmasına Başlanacaktır.* https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3578/EFR-Finansal-Tabloların-Elektronik-Ortamda-Alınmasına-Baslanacaktır-27.05.2019, (29.10.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler için Hesaplama Aracı (KGK-SİHA) Kullanıma Açılmıştır.* https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4854/1/0/Bagimsiz-Denetime-Tabi-Olacak-Sirketler-İcin-Hesaplama-Aracı-(KGK-SİHA)-Kullanıma-Acilmistir-, (07.10.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDFlinkleri/Tanıtım/Kariyer_Uzmanı.pdf, (18.11.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *TFRS 2022 Seti.* https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10378/TFRS-2022-Seti, (18.11.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *UMS/UFRS nedir?* http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/UMS/UFRS-nedir?, (12.01.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına İlişkin Modüller,* https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10266/Buyuk-ve-Orta-Boy-Isletmeler-İcin-Finansal-Raporlama-Standardına-İliskin-Moduller, (18.11.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Sunum ve Diğer Açıklayıcı Materyaller.* https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9187/Turkiye-Muhasebe-Standartlarına-İliskin-Sunum-ve-Diger-Acıklayıcı-Materyaller, (18.11.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler için Hesaplama Aracı.* https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4854/1/0/Bagimsiz-Denetime-Tabi-Olacak-Sirketler-İcin-Hesaplama-Aracı-(KGK-SİHA)-Kullanıma-Acilmistir-, (07.10.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Resmi Gazete'de Yayımlandı.* https://kgk.gov.tr/BüyükveOrtaBoyİşletmelerİçinFinansalRaporlamaStandardıResmiGazetedeYayımlandı/, (31.07.2017).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *BOBİ FRS Tanıtım Toplantıları.* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1385/BOBI-FRS-Tanıtım-Toplantıları-Sunumlar, (29.11.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *BOBİ FRS Uygulaması Başlıyor.* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/1518/BOBI-FRS-Uygulaması-Baslıyor-, (29.11.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Elektronik Finansal Raporlama.* https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3555/Elektronik-Finansal-Raporlama-26.03.2019, (29.10.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi Güncellenmiş Versiyon.* https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3584/Finansal-Tablo-Ornekleri-ve-Kullanım-Rehberinin-Guncellenmis-Versiyonu-07-06-2019-tarihli-ve-30794-sayılı-Resmi-Gazetede-Yayımlanmıştır-10.06.2019, (29.10.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *EFR Finansal Tabloların Elektronik Ortamda Alınmasına İlişkin Duyuru.* https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4650/EFR-Finansal-Tabloların-Elektronik-Ortamda-Alınmasına-iliskin-Duyuru-19.03.2020, (29.10.2020).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4817/1/0/Türkiye-Finansal-Raporlama-Standartları-Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-için-Finansal-Raporlama-Standardı-Kapsamında-Yüksek-Enflasyonlu-Ekonomilerde-Finansal-Raporlamanın-Uygulanması, (20.01.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Elektronik Finansal Raporlama.* https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9190/Elektronik-Finansal-Raporlama, (29.10.2019; 18.11.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *BOBİ FRS 2021 Sürümüne İlişkin Elektronik Finansal Raporlama Tablo Formatları.* https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/BOBİFRS2021SürümüneİlişkinElektronikFinansalRaporlamaTabloFormatlarıYayımlanmıştır, (06.10.2021).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Elektronik Finansal Raporlama Sistemine Özkaynak Değişim Tablosunun Yüklenmesine İlişkin Duyuru.* https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/ElektronikFinansalRaporlamaSistemineÖzkaynakDeğişimTablosununYüklenmesineİlişkinDuyuru, (07.10.2021).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Bölümüne İlişkin Değişiklikler.* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4821/Buyuk-ve-Orta-Boy-İsletmeler-İcin-Finansal-Raporlama-Standardı-Yuksek-Enflasyonlu-Ekonomilerde-Finansal-Raporlama-Bolumune-İliskin-Degisiklikler-5-Mart-2022-tarihli-ve-31769-sayılı-Resmi-Gazete-, (07.03.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Webinar Eğitim Paketi.* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4766/Buyuk-ve-Orta-Boy-İsletmeler-icin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBI-FRS)-Webinar-Egitim-Paketi, 16.12.2021, (18.11.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/BOBİFRSModülBüyükveOrtaBoyİşletmeleriçinFinansalRaporlamaStandardınınYüksekEnflasyonluEkonomilerdeFinansalRaporlamaBölümüneİlişkinDeğişikliklerkapsamındagüncellenmiştir, (09.06.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı.* https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/FinansalRaporlamaStandartlarınaUygunHesapPlanıTaslağı, (25.12.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK*). BOBİ FRS'nin İlk Geçiş Yılına İlişkin Uygulama Sonuçlar* https://kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4672/2/0/BOBI-FRSnin-İlk-Gecis-Yilina-İliskin-Uygulama-Sonucları, (13.05.2020).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *BOBİ FRS 2021 Sürümü Hakkında Kurul Kararı.* https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/BOBİFRS2021SürümüHakkındaKurulKararı30/3/2021tarihlive31439sayılı(Mükerrer)ResmiGazete'deyayımlanmıştır (01.04.2021).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Küçük ve-Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağı.* https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3595/Kucuk-ve-Mikro-İsletmeler-İcin-Finansal-Raporlama-Standardı-Taslagı-kamuoyu-gorusune-acilmistir-, (12.07.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *XBLR Basın Duyurusu.* https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Basın/2013-3.pdf, (09.05.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *BOBİ FRS 2021 Sürümü.* https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/BOBİFRS2021Sürümü/BilgiNotu30_03_2021.pdf, (01.04.2021).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *BDDK'nın 24.06.2022 Tarihli Kurul Kararı (Bağımsız Denetime Tabi Olma) Hakkında Duyuru.* https://www.kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4842/1/0/BDDK-24-06-2022-Tarihli-Kurul-Kararı-(Bagımsız-Denetime-Tabi-Olma)-Hakkında-Duyuru, (30.06.2022).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (Republic of Turkey Public Oversight Authority-POA). Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Entities FRS for LMSE.pdf_16.12.2019, https://kgk.gov.tr//Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBİFRSSunumlar/POAFRSforLMSE.pdf, (16.12.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na Yönelik İyileştirmelere İlişkin Taslak Metin Kamuoyu Görüşüne Açılmıştır.*

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/BüyükveOrtaBoyİşletmeleriçinFinansalRaporlamaStandardı'nayönelikiyileştirmelereilişkintaslakmetinkamuoyugörüşüneaçılmıştır., (09.12.2020).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun 25/04/2019 Tarih ve 75935942-050.01.04-[03/119] Sayılı Kararı, 27.04.2019 Tarih ve 30757 Sayılı Resmî Gazete.

Kaplan R. S. ve Norton D. P. (2000). Balanced Scorecard-Performansı Etkileyen Faktörler. *Balanced Scorecard*. İstanbul. ARGE Danışmanlık Yayınları.

Kara, S. (2019). *Stokların BOBİ FRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Karabınar, F. D. ve Altunay, M. A. (2021). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar: TMS-BOBİ FRS Karşılaştırması. *5. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu Bildiriler Kitabı* (s. 138-145). Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi.

Karabulut, M. (2019). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile Karşılaştırılması. *III. Uluslararası Sosyal Bilimlerde Kritik Tartışmalar Kongresi Tam Metin Bildiriler Kitabı*. (ss. 267-279). Düzenleyen İzmir Demokrasi Üniversitesi (İDÜ). İzmir 03-05 Ekim 2019.

Karabulut, M. ve Tektüfekçi, F. (2020). Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile Elektronik Finansal Raporlama Projesinin İlk Geçiş Yılına İlişkin Uygulama Sonuçlarının Bütüncül Değerlendirilmesi: Bağımsız Denetçi Görüşleri Üzerine Bir Araştırma. (ss. 189-208). *Sosyal Bilimlerde Güncel ve Seçme Yazılar.* Bursa: Ekin Yayınevi.

Karabulut, M. ve Tektüfekçi, F. (2023a). Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile KÜMİ FRS (2022 sürümü) İncelemesi: KÜMİ FRS Taslağı Üzerine İzmir ili Muhasebe Meslek Mensuplarının Algı ve Farkındalık Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *İDA Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi.* 6(1): 43-66.

Karabulut, M. ve Tektüfekçi, F. (2023b). Pragmatik Bir Bakış Açısıyla Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Alan Yazın Taraması İncelemesi. *İzmir Yönetim Dergisi*. 3(2): 75-89.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi.* 11(56): 799-813.

Karacan, S., Çiftçioğlu, S. ve Kutlu, T. (2018). MS – BOBİ FRS – VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması. *Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi*. 2(1): 1-10.

Karahan, M. (2019). Finansal Kiralama İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler (BOBİ) Açısından Karşılaştırılması Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi-(OPUS),* 13(19): 2259-2285.

Karahan, Y. (2019). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS / TFRS) Karşılaştırılması ve Bir Anket Çalışması.* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Karasioğlu, F. ve Kınalı, F. (2017). TMS - 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi.* 20(2): 140-150.

Karataş Aracı, Ö. N. ve Bekçi İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi-. 12*(3): 857-884.

Karğın, M. ve Aktaş, R. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* . (52): 1-24.

Katkat Özçelik, M. (2019). Muhasebede Standart Karmaşası. *IKSAD 4. International Congress of Socıal Sciences*. (ss. 399-413). Erzurum. 5-8 Eylül 2019.

Kaya, A. (2022). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na GöreHazırlanan Finansal Tabloların Oran Analizi Yöntemiyle Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (48): 22-37.

Kaya, H. P. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 20(2): 262-285.

Kaya, U. ve Yazan, Ö. (2019). Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönem Değerleme İşlemlerinin BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: KGK Hesap Planı Taslağı Çerçevesinde Öneriler ve Eleştiriler. *Vergi Sorunları Dergisi*. 42(372): 27-43.

Kaya, U., Bayraktar, Y. ve Atasel, O. Y. (2020). Türkiye'deki Muhasebe Düzenlemeleri Açısından Konkordato İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *PressAcademia Procedia.* 11(1): 79-83.

Kaya, Y. ve Utku, M. (2021). Stoklara İlişkin Hükümlerin KÜMİ FRS Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye'deki Mevcut Uygulama ve Standartların Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (91): 1-16.

Keleş, D. (2022). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilme Esasları: TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Bir Karşılaştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 24(3): 620-640.

Kendir, E. ve Aslantaş Ateş, B. (2020). Teknokentte Faaliyet Gösteren Bir Firmanın Ar-Ge Faaliyetlerinin MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS Tam Set Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Bucak İşletme Fakültesi Dergisi.* 3(2): 192-221.

Kıldiş, Y. (2011). Mali Aflar ve 6111 Sayılı Kanun'da Geçen Stok Beyanı Konusunun Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi.* Haziran (222): 22-25.

Kılıç, İ. ve Önal, S. (2021). Uluslararası Ticaret İşlemlerinin BOBİ-FRS, TMS/TFRS ile VUK Kapsamında Karşılaştırmalı Olarak İnceleme ve Uygulaması. *Asya Studies-Academic Social Studies / Akademik Sosyal Araştırmalar*. 5(16): 183-194.

Kıllı, M. ve Işık, Y. (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 6(6): 1093–1104.

Kırkık, Ş., Coşkun, S. ve Coşkun, S. (2019). BOBİ FRS'nin Muhasebe Mesleğine Etkisinin SMMM'lerin Bakış Açıları Doğrultusunda Değerlendirilmesi: Manisa İlinde Bir Uygulama. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi.* 1(1): 58-79.

Kıymetli Şen, İ. ve Karagul, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.* (Özel Sayı): 169-187.

Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.* (Özel Sayı): 462-484.

Kıymetli Şen, İ. (2019). BOBİ FRS'nin İlk Uygulaması İçin Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması. *Mali Çözüm Dergisi.* 30(160): 13-38.

Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS / TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* (16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı): 1-19.

Kıymık, H. (2021). TMS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT'a Göre Stokların Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8(1): 508-538.

Kocamaz, H. (2014). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye'de Oluşum Ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(2): 105-120.

Koç Yalkın, Y. (1995). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. (50): 259-270.

Koç Yalkın, Y. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi.* Haziran, 4(2): 1-8.

Koçel, T. (2018). *İşletme Yöneticiliği (Yönetim ve Organizasyon, Organizasyonlarda Davranış, Klasik Modern Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar).* Genişletilmiş 17. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım: İstanbul

Kurt, A. (2020). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının (BOBİ FRS) Büyük ve Orta Boy İşletmelere Uygunluğu Üzerine Bir Araştırma". *International Social Sciences Studies Journal.* (6): 1133-1141.

Kurul Kararı (Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/30] ve Toplantı Tarihi: 18.09.2014). Ek: Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda Değişiklik Yapılması Hakkında Usul ve Esaslar. (2014, 10 Ekim) *Resmî Gazete* (Sayı: 29141)

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı, 12.07.2019, http://www.kgk.gov.tr, (14.07.2019).

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KOBİ FRS) - IFRS for SME's. (2009).

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) Hakkında Tebliğ. (2010, 01 Kasım). *Resmî Gazete*. (Sayı:27746)

Küçük, E. (2018). Devlet Teşviki Kapsamındaki Düşük Faizli Kredilerin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 20(4): 761-784.

Marşap, B. (2019). Satış ve Geri Kiralama İşlemlerinin IFRS 16 ve BOBİ FRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 21(1): 1-15.

Memiş, M. Ü. (2019). Hasılatların Muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS Karşılaştırması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 10(9): 236-249.

Mert, H. ve Öcalmış, Y. (2020). Examination of Reporting of İnvestments in Associates and Subsidiaries in Financial Statements within the Scope of BOBİ FRS and TFRS. *PressAcademia Procedia (PAP).* (11): 22-27.

Mortaş, M. ve Gümrah, A. (2016). İşletme Birleşmelerinin TFRS-3, TTK ve VUK Kapsamında Değerlendirilmesi ve Birleşme Başarısının TOPSİS Yöntemi Belirlenmesi. *Uluslararası Sosyal ve Ekonomik Bilimler Dergisi.* 6(1): 39-51.

Onur, G., Kayalı, N. ve Yereli, A. (2022). Maddi Duran Varlıkların BOBİ FRS ve VUK Kapsamında Karşılaştırılması. *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi.* 5(3): 298-323.

Otlu, F. ve Güdelci, E. N. (2019). BOBİ FRS ile Ortaya Çıkması Muhtemel Etkilerin Teorik Boyutta Değerlendirilmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi.* 12(66): 1117-1125.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2015 TMS – TFRS.* Ankara: Gazikitabevi.

Özalmış, Y. (2018). *İştirak Yatırımlarının Finansal Tablolarda Raporlanmasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İncelenmesi*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.* Ankara: Detay Yayıncılık.

Özbirecikli, M., Sayar, Z. A. ve Türkoğlu, E. A. (2022). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Bağımsız Denetim Standartlarına Yönelik Eğitim İhtiyacı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* (67): 1-20.

Özçelik, H. ve Satar, R. (2021). Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi.* 5(2): 842-860.

Özdemir, S. (2020). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında Nakit Akış Tablosu Düzenlenmesinde Doğrudan – Dolaylı Yöntem Tartışması ve Karşılaştırmalı Örnek Bir Uygulama. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 9(1): 373-385.

Özerhan Akbulut, Y. ve Yanık, S. (2010). *IFRS/IAS ile Uyumlu Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları.* TÜRMOB Yayınları-377. Ankara: TÜRMOB Yayınları-377

Özerhan Akbulut, Y., ve Sultanoğlu, B. (2018). *MSUGT TMS/TFRS Karşılaştırmalı Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Özgen, Ö. (2009). GZFT Analizi Nedir? Nasıl Uygulanır? *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı*. (ss. 1-4.). Kıbrıs. 18-22 Kasım 2009

Özkok, S. (2000). Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* (2): 87-94.

Özmutaf, N. M. (2019). Çağdaş Yönetici Nitelikleri ve Yönetsel Konular. Ankara: Detay Yayıncılık.

Öztürk, C. (2016). *Halka Açık Olmayan İşletmelerce Uygulanan Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ'ler için UFRS ile Avrupa Birliği Yönergesinin, İngiltere, Kanada ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi (İAD). 9*(3): 594-617.

Öztürk, E. ve Babaoğlu, G. (2020). Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Hesap Planından (Taslak) Sağlanacak Faydaların TFRS ve BOBİ FRS Setleri Açısından Değerlendirilmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 5*(3): 436-450.

Öztürk, E. ve Güleç, Ö. (2018). Normal Maliyetleme Yaklaşımının Gelişimi ve Uygulanmasına Yönelik Bir İnceleme. İstanbul SMMMO *Mali Çözüm Dergisi.* (148): 11-27.

Öztürk, E., Gökçen, G. ve Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS / TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 4(3): 413-430.

Öztürk, M.S. ve Çarıkçı, O. (2018). 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.* 5(3): 568-582.

Öztürk, S. ve İbrahimoğlu, H. (2021). BOBİ FRS ile TMS/TFRS Karşılaştırması: Kars, Ardahan ve Iğdır İllerinde Faaliyet Gösteren Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Algısı. *Verimlilik Dergisi. 0*(4): 167-184.

Parlak, N. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Çerçevesinde Hâsılatın Muhasebeleştirilmesi ve Diğer Finansal Raporlama Standartları ile Karşılaştırılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. (65): 75-89.

Poroy Arsoy, A. ve Bora, T. (2012). KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* . Ekim: 1-27.

Poroy Arsoy, A., Ertan, Y. ve Kılınçarslan, T. B. (2018). Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili'nin (XBRL) Finansal Raporlama Gelişimine Katkısı ve TMS Taksonomisi Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* . (79): 1-12.

Sabuncu, B. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Hâsılatın Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesinin İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 20(4): 738-760.

Sabuncu, B. (2019). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Açısından Maddi Duran Varlıkların Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi.* 14(3): 713-727.

Sabuncu, B. (2019). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm ve Muhasebe Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması. *Dergisi.* 12(1): 1-26.

Sabuncu, B. (2019). Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises in Regard to Agricultural Activities. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (özel sayı), 431–444.

Sabuncu, B. (2022). Kripto Varlık İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Academic Value Studies.* 8(3): 220-230.

Sağlam, J. ve Ever, D. (2019). Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Getirilen Finansal Raporlama Standartlarının Etkileri. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 3(2): 299-310.

Sağlam, N. ve Öztürk, B. (2009). Muhasebe Standartları Oluşum Süreci (ss. 3-35), TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması UFRS-UMS Uyumlu Yorum-Açıklama-Örnekler. Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Nisan, Editörler: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A. O. *Örneklerle UFRS Kayıtları.* Ankara: MuhasebeTR Özel Baskı.

Sakarya, Ş. ve Yazgan, K., Yıldırım, H. H. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bilinirliğinin ve Farkındalığının Tespiti: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. Nisan Özel Sayı: 699-724.

Saltoğlu, M. (2005). Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.* 7(1): 99-113.

Sarısoy, Ö. ve Eskin, İ. (2021). KOBİ IFRS'den Günümüze Finansal Raporlama Standartlarının Genel Bir Değerlendirmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi* (64): 19-37.

Satım, L. ve Süphandağ, C. (2010). Şerefiyenin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (131): 38-42.

Satır, H. ve Kısakürek, M. (2022). Muhasebe Standartlarına Göre Varlık ve Yükümlülüklere İlişkin Ölçüm Esasları ve Muhasebe Kayıt Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 19 (3): 1631-1643

Say, S. ve Kınalı, F. (2021). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılaştırılması. *International Academic Social Resources Journal.* 6(31): 1801-1807.

Sayar, Z. A. R. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* (7): 73-80.

Selvi, Y. ve Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında "Stoklar". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi.* 16(59): 47-57.

Serçemeli, M. ve Karabulut, M. (2021). BOBİ FRS 2017 ile 2021 Sürümü Arasındaki Farklar Üzerine Bir Değerlendirme. *İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi.* 31(168): 59-76.

Serçemeli, M. ve Paça, M. (2019). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile İlgili Akademisyenlerin Farkındalıkları Hakkında Araştırma. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi.* 12(18): 14-36.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). www.spk.gov.tr, (09.05.2018).

Solaksubaşı, A. İ. (2022). BOBİ FRS'de Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* (66): 45-66.

Sözer, A. ve Yavuz, İ. (2020). Türkiye Muhasebe Standardı 16 Maddi Duran Varlıklardaki Değişiklikler, VUK, TFRS Açısından Karşılaştırılması ve BOBİ FRS Uygulamaları. *Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kongresi – ISRC*. Antalya. 28 Ekim-1 Kasım 2020.

Sürmen, Y. ve Bayraktar, Y. (2021). Türkiye'deki Muhasebe Düzenlemeleri Çerçevesinde Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* 21(63): 39-60.

Tektüfekçi, F. (2021). II. Kısım 13. Bölüm: COVİD-19 Salgını Sürecinin Borsa İstanbul'da İşlem Gören "*Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık" Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Tabloları Üzerine Etkisinin Değerlendirilmesi*

(ss.380-412). COVİD-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Tabloları Üzerine Etkisine İlişkin Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi. N. Akdoğan, D. U. Erhan ve N. Çetinkaya (Ed.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Tuğay, O. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının BOBİ FRS Konusundaki Görüşleri: Bir Araştırma. *4 th International EMI Entrepreneurship Social Sciences Congress*. (ss. 1085-1093). Düzenleyen Nişantaşı Üniversitesi. İstanbul.29-30 Kasım 2019.

Tuğay, O. ve Arısoy, K. (2019). Finansal Araçların TMS/TFRS VE BOBİ FRS Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* 6(2): 563-577.

Tuncez, H. A. (2020). TMS 16 ve BOBİ FRS Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması. *İDA Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*. 3(2): 92-109.

Tunçez, H. A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi.* 11(61): 1018-1024.

Tutkavul, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Perspektifinden Dönüştürme Maliyetleri: Üretim Maliyetlerine ve Vergilendirmeye Etkisi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* (40): 347-365.

Tüm, K. (2018). Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Bağımsız Denetim Standartları (BDS 560) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi. *Journal of Politics Economy and Management,* 1(1): 49-61.

Türk Dil Kurumu (TDK). https://sozluk.gov.tr/, Erişim Tarihi: 18.11.2022.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK). (2011). *TMSK Aylık Bülteni.* Haziran: 1-7, http://www.tmsk.org.tr, (28.06.2011).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD). (2003). IASB'den Haberler. *Dış Haberler Bülteni.* Sayı: (10): 1-9.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketim İş dünyasında yeni bir perde açılıyor. TOBB Yayın No: 2011-127, ISBN: 978-9944-60-875-6, Deloitte, Nisan, TOBB: Ankara.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). *Meslek Mensubu Dağılım Tablosu*. https://turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-, (08.01.2020).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). *2019/2020 Çalışma Raporu*. https://turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/d176ad0c-ac50-4656-9832-b1f1ad23cd80/calisma-donemine-bakis--3-,(28.11.2021)

Türkiye Sigortalar Birliği (TSB). https://www.tsb.org.tr/tmsk.aspx?pageID=833, (09.05.2018).

Uçma, T. (2012). Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı Dergisi.* (2): 145-178.

Usul, H. (2019). *BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Usul, H. ve Ömürbek, N. (2020). Küçük ve Mikro İşletmelerde Hâsılat. *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(1): 60-69.

Utku, M. ve Kaya Y. (2019). Döviz Kuru Riskinden Korunma Amaçlı Türev Araçların Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. (ss. 266-282).18. Uluslararası İşletmecilik Kongresi. Düzenleyen Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi. Osmaniye. 02-04 Mayıs 2019.

Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,* 5(17): 87-107.

Uzun, E. (2018). VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açışından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi* (81): 344-354.

Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.* 1(1): 31-57.

Üstündağ, S. (2007). KOBİ Muhasebe Standartları. *Muhasebe Gündemi*. (ss.66-74). Düzenleyen Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi ve İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMMO), İzmir. 09-10 Ocak 2007.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 544). (2022, 30 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 32059 (2. M.)).

Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2022, 29 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı: 31734).

Wang, C. (2014). Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence from Transnational Information Transfer. *Journal of Accounting Research.* 4(52): 955-992.

Yalçın, S. (2019). Muhasebe Mevzuatı ve Standartlarında Kiralama İşlemleri: Muhasebeleştirme, Ölçüm, Sunum ve Açıklamalar. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 18*(72): 1619- 1641.

Yalçın, S. (2019). TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT'de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Alanya Akademik Bakış. 3*(3): 321-341.

Yalçın, S. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.* (60): 202- 222.

Yalçın, S. (2022). Muhasebe Mevzuatı ve Standartlarında Tarımsal Faaliyetler: Muhasebeleştirme ve Ölçüm. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.* (71): 24-43.

Yazarkan, H. (2022). Stoklara İlişkin İşlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlendirilmesi. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi.* 12 (3):2149-2170.

Yazarkan, H. ve Yılmaz Soğuksu, Z. (2020). KOSGEB Tarafından KOBİ'lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* . (87): 1-14.

Yelgen, E. ve Uyar, S. (2018, Nisan). BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. (*Özel Sayı):98-109.

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı Kitapçığı (11.12.2015). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu: Ankara.

Yeter, B. ve Altunay, M. A. (2021). Vergi Usul Kanunu, TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS 6 Stoklar Bölümü Açısından Dönüştürme Maliyetleri. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 8*(2): 1036-1063.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2004). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldırım, G. (2019). BOBİ FRS Karşılıklar Standardı ve Uygulaması. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi.* (Özel Sayı): 421-431.

Yılmaz, S. (2022). İşletmelerde BOBİ FRS Uygulamasında Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Beşerî ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*. 6(1): 20-30.

Yücel, S., Öncü, M. ve Akaytay, A. (2018). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (39): 283-304.

Yücel, S., Öncü, M. ve Akcan, A. (2020). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi. 19*(73): 18-35.

Yükçü, S. İpek Alkan, G. Kaplanoğlu, E., & Yılmaz İçerli, M. (2021). *BOBİ FRS Uygulamaları (2021 Sürümü).* İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.

Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK) Başkanlığı Ulusal Tez Merkezi (UTM). (Ocak 2018 - Aralık 2022), https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp.

Yünlü, M. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları: Ne Getiriyor? *İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi* (ss. 27-39). Düzenleyen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Muhasebe ve Denetim Sempozyumu. 27-28 Eylül 2017

Yünlü, M. (2021). I. Kısım 2. Bölüm: COVİD-19 Sürecinde TMS'lerde Yapılan Güncellemeler ve Kamu Gözetimi Kurumunun Faaliyetleri. (ss.28-39). *COVİD-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Tabloları Üzerine Etkisine İlişkin Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi*. N. Akdoğan, D. U. Erhan ve N. Çetinkaya (Ed.). Ağustos, Ankara: Gazi Kitabevi.

EKLER

EK 1: ANKET FORMU (BOBİ FRS'YE GÖRE FİNANSAL RAPORLAMA DURUM VE PERFORMANS ANALİZİ)

Sayın Katılımcı;
Türkiye'de 29.07.2017 tarih ve 30138 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanarak 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiş, günümüz uygulamalarına yönelik 2021 sürümü ile de güncellenmiştir. Bu çalışmadaki temel amaç; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından öngörüldüğü üzere BOBİ FRS'yi uygulayan ve/veya uygulayacak olan işletmelerde bu tür finansal raporlamanın SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) Analizini yapmak başka bir ifadeyle güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek, iç ve dış çevreden kaynaklanan fırsat ve tehditlerini değerlendirmektir. Ayrıca Balanced Scorecard (BSC), başka bir ifadeyle Kurumsal Karne (Dengeli Ölçüm Kartı) ile de performans ölçümünü yapabilmektir. Araştırmadan elde edilen bulgular, sadece BOBİ FRS konulu doktora tez çalışmamız ve bağlantılı akademik yayınlarımızda kullanılacaktır. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na istinaden sorulara verdiğiniz cevaplar, kesinlikle üçüncü kişilerle paylaşılmayacak ve genel bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Anket formunda yer alan her bir soruyu boş bırakmaksızın cevaplandırmanız, araştırmanın daha doğru ve güvenilir bir şekilde sonuçlandırılması açısından büyük önem arz etmektedir. Zaman ayırarak alanyazına katkılarınız için teşekkür ederiz.

Mehtap KARABULUT
Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Doktora Programı Öğrencisi

Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ
Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı
Öğretim Üyesi

I.) İşletmenizin BOBİ FRS Açısından Genel Özellikleri Hakkında Sorular

Bu bölümde işletmenizi tanımlayıcı bilgilere ilişkin sorular yer almaktadır. Lütfen size uygun olan seçeneği (X) işareti ile belirtiniz.

1) Şirket türünüz:

( ) Anonim Şirket
( ) Limited Şirket
( ) Diğer …….. (belirtiniz)

2) Faaliyet alanınız:

( ) Sanayi (Sınai-Endüstri-Üretim) İşletmesi ( ) Ticaret (Ticari) İşletmesi ( ) Hizmet İşletmes

3) Şirketteki Pozisyonunuz:

( ) Sahip/Ortak

( ) Üst Düzey Yönetici

( ) Muhasebe Bölümü Elemanı

( ) SMMM

( ) Diğer …….. (belirtiniz)

4) Aktif Toplamınız: (2021 yılı itibariyle)

( ) 34.999.999 TL ve altı

( ) 35.000.000 TL -74.999.999 TL

( ) 75.000.000 TL -199.999.999 TL

( ) 200.000.000 TL ve üzeri

5) Net Satış Hasılatınız: (2021 yılı itibariyle)

( ) 69.999.999 TL ve altı

( ) 70.000.000 TL -149.999.999 TL

( ) 150.000.000 TL-399.999.999 TL

( ) 400.000.000 TL ve üzeri

6) Ortalama Çalışan Sayınız: (2021 yılı itibariyle)

( ) 149 ve altı ( ) 150-174 arası ( ) 175-249 arası ( ) 250 ve üzeri

7) BOBİ FRS'ye Tabi Olma Yılınız:

( ) 2018 ( ) 2019 ( ) 2020 ( ) 2021 ( ) 2022

8) BOBİ FRS ile finansal raporlamaya tabi olmaktan memnun musunuz?

( ) Evet ( ) Hayır ( ) Kararsızım

II.) İşletmenizin BOBİ FRS' ye göre Finansal Raporlamasının SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) Analizi Hakkında Sorular

Bu bölümün amacı; finansal raporlamada, BOBİ FRS'yi uygulayan işletmelerde bu tür raporlamanın SWOT Analizini (Güçlü ve Zayıf yönleri ile Fırsatlar ve Tehditleri) yapabilmektir. Bu kapsamda her bir alan için altışar soru hazırlanmıştır. Aşağıdaki soruları cevaplarken 5'li Likert Ölçeğinden yararlanarak size göre en uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

1.Tamamen Katılmıyorum **2.** Katılmıyorum **3.** Ne Katılıyor Ne Katılmıyorum **4.** Katılıyorum **5.** Tamamen Katılıyorum

BOBİ FRS' ye Göre Finansal Raporlama;	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
1) BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletme bilgilerinde daha ayrıntılı karşılaştırılabilirlik sağlamaktadır.					
2) BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini arttırarak denetimi kolaylaştırmaktadır.					
3) BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletmeye finans tedariki konusunda çeşitli olanakları kolaylaştırmaktadır.					
4) BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerindeki yapısal karmaşıklığı çözümleyebilmektedir.					
5) BOBİ FRS ile finansal raporlama, kurumsallaşma ve kurum kültürü oluşmasına yardımcı olmaktadır.					
6) BOBİ FRS ile finansal raporlama, küresel rekabet ortamında avantaj kazandırmaktadır.					
7) BOBİ FRS ile finansal raporlama için, uzman ve yetkin personel sayısı yetersiz kalmaktadır.					
8) BOBİ FRS ile finansal raporlama, işletmelere ilave maliyet ve finansal yük getirmektedir.					
9) BOBİ FRS ile finansal raporlamanın, büyük ve orta boy işletmelerde uygulanması için kurumsal yapıları zayıf ve yetersiz kalmaktadır.					
10) BOBİ FRS ile finansal raporlama, Türkiye'deki mevcut vergi mevzuatı düzenlemeleriyle farklılaşan noktaları itibariyle iş yükünü arttırmaktadır.					
11) BOBİ FRS ile finansal raporlama için, uyumlu ERP sistemleri ve/veya diğer muhasebe					

program/yazılımı ile ekipman olanakları yetersizdir/yetersiz kalmaktadır.					
12) BOBİ FRS ile finansal raporlama için, ölçümde Gerçeğe Uygun Değer zor belirlenmektedir.					
13) BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, sınır ötesi işletme birleşmeleri ve/veya iş birliği anlaşmaları yapma fırsatına sahip olunmaktadır.					
14) BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, küresel pazarlara giriş daha kolaylaşmaktadır.					
15) BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde hem ulusal hem de uluslararası düzeyde finansal raporların sektörler bazında da karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır.					
16) BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde hem yatırımcı hem de yatırım portföyü çeşitlendirilebilirliği yapılabilmektedir.					
17) BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, evrensel muhasebe uygulamaları daha belirgin şekilde standartlaşmaktadır.					
18) BOBİ FRS ile finansal raporlama sayesinde, Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarına hem ulusal hem de uluslararası düzeyde çalışma olanağı sunulmaktadır.					
19) BOBİ FRS ile finansal raporlamada, Gerçeğe Uygun Değer ölçüm tespit maliyeti, bu tür raporlama için sağlanacak faydayı aşmaktadır.					
20) BOBİ FRS ile finansal raporlamada, Türkiye'deki vergi mevzuatı uygulamaları ile arasındaki farklılıklar bu tür raporlamayı zorlaştırmaktadır.					
21) BOBİ FRS ile finansal raporlamada, BOBİ FRS standart metninin yazım dili kolaylıkla anlaşılarak uygulanamamaktadır.					
22) BOBİ FRS ile finansal raporlamada, kayıt dışı ekonominin varlığı engel oluşturmaktadır.					
23) BOBİ FRS ile finansal raporlamada, BOBİ FRS standart metnindeki bazı yoruma açık ifadelerin varlığı, finansal raporları hazırlarken muhasebe manipülasyonları gibi farklı uygulamalara neden olmaktadır.					
24) BOBİ FRS ile finansal raporlamada, bazı rekabet avantajı sağlayabilecek işletmemizin özel bilgileri ifşa edilerek açıklanmaktadır.					

III.) İşletmenizin BOBİ FRS' ye göre Finansal Raporlamasının Balanced Scorecard (BSC) (Dengeli Performans Ölçüm Kartı) Hakkında Sorular

Bu bölümün amacı; finansal raporlamada, BOBİ FRS'yi uygulayan işletmelerde bu tür raporlamanın Balanced Scorecard (BSC) (Dengeli Performans Ölçüm Kartı)'ın dört temel boyutu (Finansal, Müşteri, İç Süreç, Öğrenme ve Geliştirme) açısından performansını belirlemektir. Bu kapsamda her bir boyuta ilişkin dörder soru hazırlanmıştır. Aşağıdaki soruları cevaplarken 5'li Likert Ölçeğinden yararlanarak size göre en uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

1.Tamamen Katılmıyorum **2.** Katılmıyorum **3.** Ne Katılıyor Ne Katılmıyorum **4.** Katılıyorum **5.** Tamamen Katılıyorum

BOBİ FRS' ye Göre Finansal Raporlama;	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
a) BOBİ FRS ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, satışlarımızı arttırmaktadır.					
b) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, maliyetlerimizi azaltmaktadır.					
c) BOBİ FRS' ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, varlıklarımızı (aktiflerimizi) arttırmaktadır.					
d) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, yatırım getirilerimizi arttırmaktadır.					
e) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, pazar payımızı arttırmaktadır.					
f) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, müşterilerimizin memnuniyeti ve sürekliliğini sağlamaktadır.					
g) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, marka bilinirliğimiz ve imajımızı olumlu etkilemektedir.					
h) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar ile, müşteri şikâyetlerimiz azalış göstermektedir.					
i) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, paydaşların (iç ve dış) ihtiyaç ve beklentilerini karşılamaktadır.					
j) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, işletmemizin verimlilik ve etkinliğini arttırmaktadır.					
k) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, yenilik (inovasyon) ve yaratıcılığımızı geliştirmektedir.					
l) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, işletmemizde ekip (takım) çalışmasını teşvik etmektedir.					
m) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, çalışanlarımızın gelişimi ve yetkinliğini arttırmaktadır.					
n) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, çalışanlarımızın tatmini ve sürekliliğini sağlayarak personel devir hızımızı düşürmektedir.					
o) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, işletmemizde liderlik üzerinde olumlu etki etmektedir.					
p) BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar / finansal raporlar, bilgi teknolojilerinden yararlanmamızı ve etkin kullanımımızı arttırmaktadır.					

Katılımınızla araştırmamıza, değer kattığınız için teşekkür ederiz.

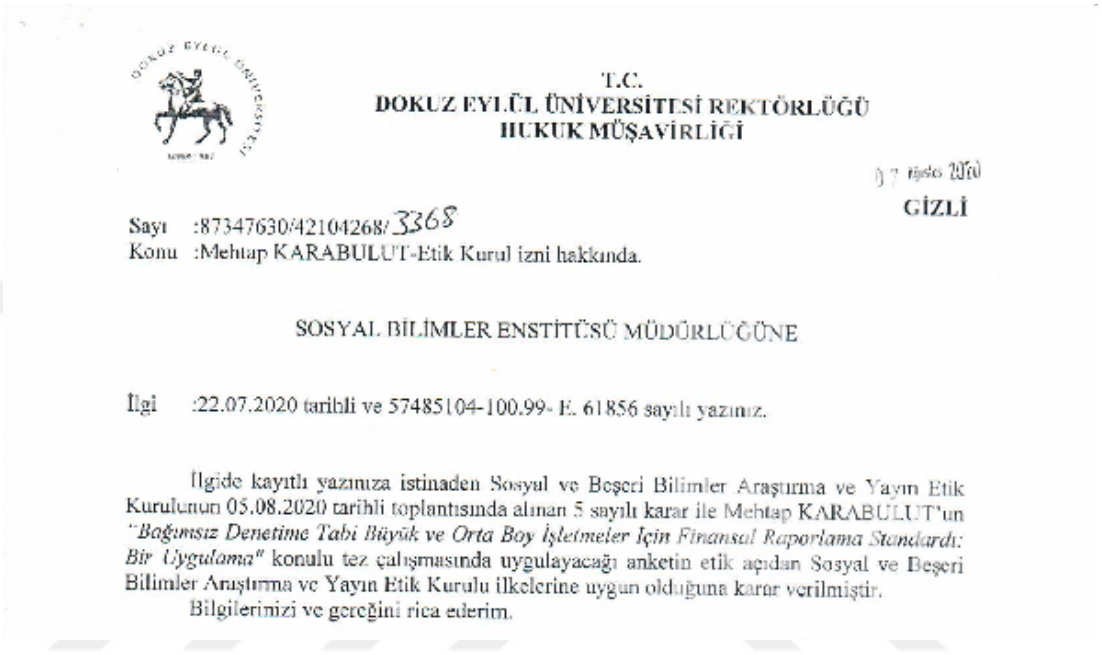
EK 2: GÖRÜŞME FORMU (BOBİ FRS İLE EFR PROJESİNİN İLK GEÇİŞ YILI UYGULAMA SONUÇLARI ÜZERİNE BAĞIMSIZ DENETÇİ GÖRÜŞLERİ)

Sayın Katılımcı;
Türkiye'de 29.07.2017 tarih ve 30138 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanarak 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiş, günümüz uygulamalarına yönelik 2021 sürümü ile de güncellenmiştir. Bu çalışmadaki temel amaç; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından öngörüldüğü üzere BOBİ FRS ve Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesinin ilk geçiş yılı uygulama sonuç raporları ile bağlantılı şekilde konuya ilişkin uygulayıcılarının algı ve bakış açılarına yönelik bağımsız denetçi görüşlerinin belirlenmesidir. Araştırmadan elde edilen bulgular, sadece BOBİ FRS konulu doktora tez çalışmamız ve bağlantılı akademik yayınlarımızda kullanılacaktır. 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na istinaden sorulara verdiğiniz cevaplar, kesinlikle üçüncü kişilerle paylaşılmayacak ve genel bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Zaman ayırarak alan yazına katkılarınız için teşekkür ederiz.

Mehtap KARABULUT
Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi

Demografik özellikleri belirlemeye yönelik; Kendiniz hakkında kısaca bilgi verebilir misiniz?
SR.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'na göre hazırlanan finansal tabloların daha nitelikli ve işletmenin gerçek durumunun yansıtılmasında daha etkin olduğunu düşünüyor musunuz?
SR.2. Finansal tablo kullanıcıları açısından Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'nda olduğu gibi BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış tablolar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) / Vergi Usul Kanunu (VUK)'a uygun hazırlanmış tablolara göre daha anlaşılabilir olup daha kolay analiz edilebilir mi? Bu konuyu nasıl değerlendiriyorsunuz?
SR.3. BOBİ FRS'nin, seçimlik haklar tanıması ve tahmini yöntemler kullanılmasına izin vermesi kâr / kazanç yönetimine neden olabilir mi? Sizce nasıl etki edebilir?
SR.4. BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloların oluşturulması için şirketlerde yeterli düzeyde eğitimli personel olduğunu düşünüyor musunuz? Ayrıca ilk uygulama yılındaki başarısını nasıl değerlendiriyorsunuz?
SR.5. Elektronik Finansal Raporlama (EFR) Projesi, bağımsız denetçilerin mevcut iş yükü ve sorumluluklarını nasıl ve ne şekilde etkilemiştir? Bu etki hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

EK 3: T.C. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ SOSYAL VE BEŞERÎ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR VE YAYIN ETİK KURULU İZİNLERİ



T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ

07 Ağustos 2020

GİZLİ

Sayı :87347630/42104268/3368
Konu :Mehtap KARABULUT-Etik Kurul izni hakkında.

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi :22.07.2020 tarihli ve 57485104-100.99- E. 61856 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınıza istinaden Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulunun 05.08.2020 tarihli toplantısında alınan 5 sayılı karar ile Mehtap KARABULUT'un *"Bağımsız Denetime Tabi Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bir Uygulama"* konulu tez çalışmasında uygulayacağı anketin etik açıdan Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu ilkelerine uygun olduğuna karar verilmiştir.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

HİZMETE ÖZEL

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ

ACELE

Sayı : E-87347630-659-420815 10.11.2022

Konu : Etik Kurul İzni- Mehtap KARABULUT

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 01.11.2022 tarih ve 408650 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ile bildirilen başvuru, Üniversitemiz Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulunun 08.11.2022 tarihli toplantısında değerlendirilmiş ve toplantıda alınan 9 sayılı karar ile; Enstitünüz İşletme Anabilim Dalı İşletme Doktora Programı Öğrencisi Mehtap KARABULUT'un, *"Bağımsız Denetime Tabi Büyük ve Orta Boy İşlemler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bir Uygulama."* başlıklı çalışmasının etik açıdan uygun olduğuna karar verilmiş olup, alınan karar Makamımızca onaylanmıştır.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof.Dr. Nükhet HOTAR
Rektör

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.
Doğrulama Kodu: 76250F66-BE05-4C2F-B00A-453B31A51549 Doğrulama Adresi: https://turkiye.gov.tr/dokuz-eylul-universitesi-ebys
Adres: Kültür Mahallesi, Cumhuriyet Blv No:144, 35220 Konak/İzmir
KEP Adresi : dokuzeyluluniversitesi@hs01.kep.tr
Bilgi için: Gülcan TOPÇU
Sürekli İşçi

HİZMETE ÖZEL

- 35146657 - 35146657 - 35146657 - 35146657 -