TEORİKTEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör
Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI



ORION
AKADEMİ

ORION
AKADEMİ

TEORİKTEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör
Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

2022

ORION
AKADEMİ

Orion Akademi, Orion Kitabevi Markasıdır.

ORİON AKADEMİ

ISBN: 978-625-8307-04-7

© Orion Kitabevi

Ağustos 2022-Ankara

TEORİKTEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör: Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

İç Tasarım: Mehmet ÇAKIR

Kapak Tasarım: Mehmet ÇAKIR

Baskı

Meteksan Matbaacılık Teknik Sanayi Ticaret A.Ş.
Beytepe Köy Yolu No:3 06800 Bilkent / ANKARA
Sertifika No: 46519

Orion Akademi

Kültür Mah. Ataç 2. Sok. No:71/D Kızılay / ANKARA

Tel: 0 312 417 78 35

orionkitabevi@gmail.com

www.orionkitabevi.com.tr- orion@orionkitabevi.com.tr

HAKEM KURULU*

UNVAN	ADI SOYADI	ÜNİVERSİTE
Prof. Dr.	Akın MARŞAP	İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
Prof. Dr.	Tansel HACIHASANOĞLU	YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
Doç. Dr.	Alirıza AĞ	BAYBURT ÜNİVERSİTESİ
Doç. Dr.	Alper TAZEGÜL	KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
Doç. Dr.	Mustafa Can SAMIRKAŞ	MERSİN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Aydın BAĞDAT	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Aysel ÖZTÜRKÇÜ AKÇAY	VAN YÜZÜNCÜYIL ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Ergin TEMEL	TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Erkin GÜDELCİ	BATMAN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Melik YOLCİ	AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Şehmus AYDIN	HAKKÂRİ ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Yakup ASLAN	MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ
Dr. Öğr. Üyesi	Yunus YILMAZ	DİCLE ÜNİVERSİTESİ
Dr.	İsmail Ercan BÖRÜ	HAKKÂRİ ÜNİVERSİTESİ
Dr.	Uğur TÜRKER	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
* Unvan ve Ada göre sıralanmıştır.		

Bu kitapta yayımlanan çalışmaların içerikleriyle ilgili her türlü etik ve yasal sorumluluk, ilgili bölüm yazarı veya yazarlarına aittir.

ÖNSÖZ

Günümüzde muhasebe geleneksel kayıt tutma işlevinin ötesine geçerek kuruluşlar ve paydaşlarının kararlarında etkili olabilecek faydalı bilgiler sunan bir disiplin halini almıştır. Bu disiplin sayesinde ilgili kuruluşların şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde faaliyetlerini yürütmeleri ve başarılı sonuçlar almaları mümkün hale gelmektedir.

Muhasebe alanından teorik ve görgül (ampirik) çalışmaların yer aldığı bu kitapta on iki bölüm bulunmaktadır. Bölümler, on üç farklı üniversiteden on altı araştırmacının katkıları ile hazırlanmıştır. Özverili bir ekip çalışması sonucunda ortaya çıkarılan kitap kapsamında; *"finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunların belirlenmesine yönelik bir araştırmaya", "nakit akış tablolarında faaliyete dayalı modelleme ve oran analizine ilişkin bir uygulamaya", "entegre raporlamaya", "enflasyon muhasebesi uygulamalarına", "muhasebe eğitimine ilişkin öğrencilerin sorun ve beklentileri ile ilgili bir araştırmaya", "maliyet analizi ile ilgili bir vaka çalışmasına", "muhasebe derslerine yönelik öğrenci tutumlarının değerlendirilmesine ilişkin bir araştırmaya", "e–muhasebe uygulamalarına", "muhasebede etik kavramı ve önemine", "uzayla ilgili ekonomik faaliyetlere yönelik muhasebe ve vergi sorunlarına", "muhasebe bilgi sistemi ve yapay zekaya",* ve *"muhasebede teknoloji inovasyonuna"* yer verilmiştir.

Kitapta yer alan tüm çalışmalar editoryal süreçten geçtikten sonra hakem değerlendirilmesinden geçirilmiştir. İlgili çalışmaların benzerlik oranları %20'nin altındadır. Kitabın hazırlanması sürecinde emek veren tüm bölüm yazarlarına ve değerli görüşleri ile çalışmaları titizlikle değerlendiren hakemlere teşekkürlerimi sunar, kitabın akademiye gönül veren tüm paydaşlara faydalı olmasını dilerim.

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI
Hakkâri Üniversitesi

İÇİNDEKİLER

BÖLÜM 1

FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN MİZAN DÜZEYİNDE DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA 1

Prof. Dr. Hikmet ULUSAN

Dr. Nurettin ÖZDEMİR

BÖLÜM 2

TMS 7 KAPSAMINDA DÜZENLENEN NAKİT AKIŞ TABLOLARINDA FAALİYETE DAYALI MODELLEME VE ORAN ANALİZİ: BIST (BORSA İSTANBUL) GIDA, İÇECEK ENDEKSİNDEKİ İŞLETMELERDE BİR UYGULAMA 49

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin EZİN

BÖLÜM 3

RAPORLAMADA YENİ TREND: ENTEGRE RAPORLAMA ve TÜRKİYE'DE YAYIMLANAN ENTEGRE RAPORLAR ÜZERİNE BİR İNCELEME..... 77

Dr. Öğr. Üyesi Dursun KELEŞ

BÖLÜM 4

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARI 95

Dr. Öğr. Üyesi Serkan YÜCEL

BÖLÜM 5

MESLEKİ VE TEKNİK ANADOLU LİSELERİNDEKİ ÖĞRENCİLERİN MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ SORUNLARI VE BEKLENTİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA 129

Dr. Kadir GÖKOĞLAN

BÖLÜM 6

YÖNETİM KARARLARINDA GEÇERLİ MALİYET ANALİZİ: BİR VAKA UYGULAMASI..... 149

Dr. Serkan DEMİRKAN

BÖLÜM 7

MUHASEBE DERSLERİNE YÖNELİK ÖĞRENCİ TUTUMLARININ BELİRLENMESİ: SAĞLIK YÖNETİMİ BÖLÜMÜNDE BİR ARAŞTIRMA 169

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

BÖLÜM 8

E-DÖNÜŞÜM PERSPEKTİFİNDE E-MUHASEBE UYGULAMALARININ GELİŞİM SERÜVENİ..... 185

Öğr. Gör. Dr. Ahmet AKATAK

BÖLÜM 9

MUHASEBEDE ETİK KAVRAMI VE ALANDAKİ ÖNEMİ .. 219

Arş. Gör. Dr. Seda AĞGÜL

BÖLÜM 10

UZAYLA İLGİLİ EKONOMİK FAALİYETLERE YÖNELİK MUHASEBE VE VERGİ SORUNLARI 243

Dr. Ayhan YATBAZ

Prof. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR

BÖLÜM 11

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE YAPAY ZEKÂ..... 263

Dr. Öğr. Üyesi Bora TOPAL

Dr. Öğr. Üyesi Selçuk YALÇIN

BÖLÜM 12

MUHASEBEDE TEKNOLOJİ İNOVASYONU..... 295

Öğr. Gör. Dr. Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÇEMBERLİTAŞ

BÖLÜM 1

FARKLI MUHASEBE DÜZENLEMELERİNE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN MİZAN DÜZEYİNDE DÖNÜŞÜM SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA[1]

Prof. Dr. Hikmet ULUSAN[2]
Dr. Nurettin ÖZDEMİR[3]

GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin amacı mevcut potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler başta olmak üzere işletme ile ilgili taraflara alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üretmek ve raporlamaktır. Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, işletme ile ilgili taraflara belirli dönemlerde düzenlenen finansal tablolar aracılığıyla iletilmektedir. Finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar

1 Bu çalışma Yozgat Bozok Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsünde Prof. Dr. Hikmet ULUSAN danışmanlığında Nurettin ÖZDEMİR tarafından hazırlanan "Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Üzerine Bir Araştırma" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

2 Yozgat Bozok Üniversitesi, hikmet.ulusan@bozok.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9527-4319

3 Yozgat Bozok Üniversitesi, nurettin66ozdemir@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0001-6101-3030

alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturur. Bu tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanır ve sunulurlar (Ulusan, 2017: 301). Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında ülkelerin muhasebe düzenlemeleri esas alınmaktadır. Ülkelerin muhasebe düzenlemeleri arasında farklılıkların bulunması, finansal tabloların da farklılaşmasına neden olmaktadır.

14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve muhasebe ile ilgili hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile işletmelere bağımsız denetim uygulaması ve bu çerçevede gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu amaçla, 26.03.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı'nda bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin esaslar güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre; aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Söz konusu ölçütler şöyledir:

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası,
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Türkiye'de farklı faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe düzenlemelerine tabi olan finansal kurumlar hariç bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ (MSUGT)'leri ile getirilen düzenlemelere göre muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Ancak, 6102 sayılı TTK madde 88'de gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetime tabi tutulacak münferit ve /

veya konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğu getirilmiştir. TTK madde 88 ve geçici madde 1'e göre Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standart (TMS)'ları / Türkiye Finansal Raporlama Standart (TFRS)'ları ve yorumları, KGK tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. KGK, TTK'nın kendisine verdiği yetkiyi kullanarak bağımsız denetime tabi finansal tabloların hazırlanmasında TMS / TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan büyük ve orta boy işletmeler için 29.07.2017 tarihli ve 30138 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nı yayımlamıştır. BOBİ FRS, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6102 sayılı TTK geçici madde 6'da Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablo düzenleyecek olan işletmeleri belirleme yetkisi de KGK'ya verilmiştir. Bu bağlamda, KGK tarafından 13.09.2018 tarihli ve 03/161 sayılı Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı ile Türkiye'de faaliyet gösteren kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama kapsamı güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 19.09.2018 tarihli ve 30540 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 03/161 sayılı Kurul Kararı'na göre;

- Bağımsız denetime tabi olan KAYİK münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS / TFRS'leri uygulayacaktır.
- Bağımsız denetime tabi olup KAYİK dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'yi

uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler isteğe bağlı olarak TMS / TFRS'leri de uygulayabileceklerdir.

- İlk iki madde kapsamına dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik KGK tarafından henüz Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmadığından bunlar münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatı uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'yi de uygulayabileceklerdir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere Türkiye'de muhasebe kayıtlarını tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMS / TFRS'leri esas alan bankalar, katılım bankaları, finansal kiralama, faktoring, finansman, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri gibi finansal kurumlar hariç bağımsız denetime tabi olan işletmeler dönem sonlarında iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar düzenlemek zorundadırlar. Bunlardan birincisi, MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolar; diğeri ise TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardır. Bu işletmeler muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'leri esas alırken bağımsız denetime tabi finansal tablolarının hazırlanmasında ise TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'yi uygulamaktadırlar.

Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmelerin iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlamaları finansal tabloların dönüşümü konusunu gündeme getirmiştir. Finansal tabloların dönüştürülmesi, bir işletmenin farklı finansal raporlama düzenlemelerine uygun olarak iki veya daha fazla finansal tablolar hazırladığı bir süreç olarak tanımlanabilir (Prochazka, 2012). Bir muhasebe düzenlemesine göre hazırlanan finansal tabloların başka bir muhasebe

düzenlemesine dönüştürülmesi finansal tablolar düzeyinde dönüştürme, mizan düzeyinde dönüştürme ve ikili muhasebe sistemi olmak üzere üç temel yönteme göre yapılmaktadır (Mejzlik, 2006: 118). Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme yöntemi sadece finansal tablolarda sunulan kalemlerin yeniden sınıflandırılması söz konusu olduğunda kullanılmaktadır (Prochazka, 2012). Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi, bir ülkenin yerel muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan mizan üzerine fark kayıtlarının eklenmesi suretiyle finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemeleriyle uyumlu finansal tablolar hazırlanması şeklinde uygulanabilir (Öztürk, 2013). İkili muhasebe sisteminde işletmelerin muhasebe sistemi, finansal nitelikteki işlem ve olayların finansal tabloların düzenleneceği her iki muhasebe düzenlemesinin gerekliliklerine uygun olarak iki kez kaydedilmelerini sağlayacak şekilde kurulmaktadır (Prochazka, 2012). Türkiye'de TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS uygulamasına ilişkin mevzuat hem ikili muhasebe sisteminin hem de mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin kullanımına izin vermektedir.

Muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlamasında MSUGT'leri uygulayan işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolarını genel itibarıyla dönem sonunda ve MSUGT'lere göre hazırlanan mizandan hareketle yapılan dönüşüm işlemleri yoluyla hazırlamaktadırlar. Bu çalışmada, Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, aşağıda öncelikle farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü konusunda Türkiye'de yapılan çalışmalar özetlenmiştir. Daha sonra, araştırmanın metodolojisi ve araştırmada elde edilen verilerin analizi ve

bulgulardan bahsedilmiştir. Çalışma, sonuç ve öneriler kısmı ile tamamlanmıştır.

1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü konusunda Türkiye'de yapılan çalışmalar gözden geçirildiğinde bu çalışmaların MSUGT'ler yani Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüşümünün bir örnek uygulama üzerinden incelenmesi şeklinde yapıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmalara; Öztürk (2013), Yardımcıoğlu (2013), Elitaş ve Ergüden (2016), Ulusan (2017), Demir (2020) ve Kablan (2021) tarafından yapılan çalışmalar örnek olarak verilebilir.

2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

2.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

İşletmelerin dışa açılan yüzü olan finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilmesinin temelinde dönüşüm sürecinin sağlıklı bir şekilde yönetilmesi yatmaktadır. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin hem MSUGT'lere hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırladıkları finansal tabloların faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine sahip olabilmeleri için en sağlıklı yol söz konusu işletmelerin ikili muhasebe sistemini kullanarak finansal tablolar hazırlamalarıdır. Ancak, ikili muhasebe sistemi kullanılarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolar hazırlanmasının işletmelere ilave maliyeti olacak ve hatta birçok işletme açısından dönüşüm işleminin maliyeti faydasını aşacaktır. Bu nedenle, Türkiye özelinde bakıldığında bu yöntemi kurumsal kapasitesi ve muhasebe organizasyonu daha güçlü olan işletmeler kullanmakta olup bu işletmelerin sayısı oldukça azdır. İkili muhasebe sistemini kullanan işletmelerin dışında kalan bağımsız denetime tabi olan diğer işletmeler ise, mizan

düzeyinde dönüştürme yöntemini kullanarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolar hazırlamaktadırlar.

Farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işlemi sırasında meslek mensuplarının dönüşüm sürecinde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, varlık ve borçların değerlemesinden, düzenlemeler arasındaki değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşabilecekleri tahmin edilmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada, Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Türkiye'de bu konuda yapılmış herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu çalışma, sadece muhasebe literatürüne katkı sağlamakla kalmayacak aynı zamanda muhasebe meslek mensupları ve düzenleyici kuruluşların da yararlanacakları bir kaynak olacaktır.

2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamı, KGK tarafından yetkilendirilen ve ilgili web sitesinde "KAYİK Dahil Bağımsız Denetim Şirketleri" olarak listelenen 74 şirket olarak belirlenmiştir. Bölge, şehir ve işletme çeşitliliğinin sağlanması amacıyla araştırmaya Ankara, İstanbul, Kırklareli, İzmir, Kayseri, Yozgat ve Samsun şehirlerinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri dahil edilmiştir.

COVİD-19 salgını nedeniyle görüşmelerin birçoğunun yüz yüze olarak değil de çevrimiçi (online) yapılması ve katılımcıların görüşme sorularına verdikleri cevapların subjektif olması araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

2.3. Araştırmanın Yöntemi ve Görüşme Formunun Hazırlanması

Bu çalışmada nitel araştırma yapılmıştır. Nitel araştırma, "veri toplama araçlarından gözlem, görüşme ve doküman analizi yöntemlerin kullanıldığı, algı ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulduğu bir araştırma" şeklinde tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 36-37). Araştırmaya katılan meslek mensuplarından mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunlara ilişkin ayrıntılı ve derinlemesine bilgi almak amacıyla yapılan bu araştırmada olgu bilim deseni kullanılmıştır. Olgu bilim diğer adıyla fenomenoloji deseni, farkında olmamıza rağmen ayrıntılı ve derinlemesine bilgi sahibi olmadığımız olgulara odaklanmamıza imkan sağlayan bir desendir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 66).

Araştırmanın verileri, nitel araştırmada en sık kullanılan yöntem olan görüşme yöntemi ile toplanmıştır. Bogdan ve Biklen (1992)'e göre görüşme yöntemi insanların bakış açılarını, deneyimlerini, duygularını ve algılarını ortaya koymak amacıyla kullanılan güçlü bir yöntemdir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 38). Görüşme yöntemine göre verilerin toplanmasında üç tür yaklaşımdan bahsedilmektedir. Bu yaklaşımlar; yapılandırılmış görüşme, yarı yapılandırılmış görüşme ve yapılandırılmamış görüşme şeklinde sınıflandırılmaktadır (Berg ve Lune, 2019: 117-118). Bu araştırmada önceden hazırlanmış ve belirli düzeyde yapılandırılmış sorular içermesi, soruların esnek bir yapısının olması, katılımcılardan özel bilgiler alınması, farklı sorularla konunun açılması ve daha detaylı bilgilerin alınması gibi avantajlarından dolayı yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılmıştır. Katılımcılarla yapılan görüşmeler doğrultusunda elde edilen veriler, ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır.

Araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımının tercih edilmesiyle birlikte bu yaklaşıma uygun bir görüşme

formu hazırlanmıştır. Genel bilgiler ve finansal tabloların dönüşümünde karşılaşılan sorunlar olmak üzere iki bölüm altında hazırlanan görüşme formunun taslağı literatür taraması sonucunda oluşturulmuştur. Üniversitelerin muhasebe alanında görev yapan öğretim üyeleri, pazarlama alanında görev yapan ve nitel araştırma konusunda uzman olan öğretim üyeleri ile finansal tabloların dönüşümünü yapan meslek mensuplarının görüş ve önerileri doğrultusunda görüşme formu tekrar düzenlenmiştir. Düzenlenen görüşme formu kullanılarak iki meslek mensubuyla pilot görüşme gerçekleştirilmiş ve soruların öntesti yapılmıştır. Pilot görüşmelerden elde edilen geri bildirimler doğrultusunda görüşme soruları yeniden gözden geçirilerek formun nihai hali tamamlanmıştır.

2.4. Hedef Evren ve Örneklemin Belirlenmesi

Araştırmanın amacı doğrultusunda hedef evren ve örneklem belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu amaçla öncelikle hedef evrenin doğru bir şekilde belirlenmesi, sonrasında ise örnekleme yöntemleri kullanılarak örneklem grubunun seçimi yapılmıştır. Bu araştırmada, bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları hedef evren olarak belirlenmiştir. Araştırmanın örneklem çerçevesi ise, amaçlı örnekleme yöntemlerinden biri olan "ölçüt örnekleme" yöntemine göre belirlenmiştir. Ölçüt örnekleme yönteminin temelinde önceden belirlenmiş kriterlere sahip olan kişilerin araştırmaya dahil edilmesi yatmaktadır. Bu araştırma özelinde, farklı düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümünde aktif rol alan meslek mensupları örneklem çerçevesine dahil edilmiştir. Creswell (2013), Neuman (2014), Patton (2005), Rubin ve Babbie (2016) tarafından yapılan çalışmalarda olgu bilim deseninde yapılan nitel araştırmalarda örneklem sayısının 5 ile 25 katılımcı arasında belirleneceği ifade edilmiştir (Baltacı, 2018: 263). Literatürde yer alan bilgiler ve araştırmanın amaçları doğrultusunda bu çalışmada örneklem büyüklüğü 25 kişi olarak belirlenmiştir.

3. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR

Araştırma kapsamında elde edilen veriler, analiz çeşitlendirmesi yapılarak içerik ve betimsel analiz yöntemlerine göre analiz edilmiştir. Analiz sürecinde öncelikle 25 katılımcı ile yapılan görüşmelerde elde edilen ve ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınan verilerin transkripsiyonu yapılmıştır. Daha sonra bu veriler, excel programında sınıflandırılarak bir dosya içerisinde birleştirilmiştir. Görüşmeler tekrar tekrar incelenerek katılımcıların vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda kodlar, kodların ilişkili olduğu kategoriler ve kategorilerin ilişkili olduğu temalar belirlenmiştir. Verilerin analizi, Şekil 1'de yer alan akış diyagramı çerçevesinde yapılmıştır.



Şekil 1. Veri Analizi Akış Diyagramı

Kodlar, kategoriler ve temalar ile ilişkilendirilerek yapılan veri analizi, demografik özelliklere ilişkin bilgiler ve finansal tabloların dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunlar başlıkları altında ele alınmıştır.

3.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bilgiler

Finansal tabloların dönüşüm sürecinde yer alan ve bu araştırmaya dahil olan katılımcıların cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, meslek unvanı, deneyim ve şehir gibi demografik bilgileri ile katılımcılarla yapılan görüşme sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Cinsiyet, Yaş, Öğrenim Durumu, Meslek Unvanı, Deneyim, Şehir ve Görüşme Süresi Bilgileri

Sıra No	Katılımcı Kodu	Cinsiyet	Yaş	Öğrenim Durumu	Meslek Unvanı	Deneyim	Şehir	Görüşme Süresi
1	K1	Kadın	46-55	Lisans	Kıdemli Denetçi	26+	Yozgat	82,42
2	K2	Erkek	36-45	Lisans	Kıdemli Denetçi	16-20	Kayseri	57,26
2	K3	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	1-5	Kayseri	42,25
4	K4	Erkek	36-45	Doktora	Kıdemli Denetçi	21-25	Ankara	47,52
5	K5	Erkek	46-55	Doktora	YMM	26+	Kırklareli	44,35
6	K6	Erkek	46-55	Lisans	Kıdemli Denetçi	16-20	Ankara	81,12
7	K7	Kadın	36-45	Yüksek Lisans	YMM	21-25	Ankara	45,52
8	K8	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	Kıdemli Denetçi	6-10	Ankara	47,00
9	K9	Erkek	26-35	Lisans	Kıdemli Denetçi	11-15	İstanbul	54,40
10	K10	Erkek	26-35	Lisans	Denetçi	1-5	Samsun	101,55
11	K11	Erkek	66+	Lisans	YMM	26+	Samsun	47,45
12	K12	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	Sorumlu Denetçi	11-15	Ankara	39,28
13	K13	Kadın	36-45	Yüksek Lisans	SMMM	21-25	İstanbul	75,07
14	K14	Erkek	46-55	Lisans	YMM	16-20	İstanbul	146,40
15	K15	Erkek	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	6-10	Ankara	46,38
16	K16	Erkek	26-35	Lisans	Sorumlu Denetçi	11-15	Ankara	59,39
17	K17	Erkek	36-45	Lisans	Denetçi	11-15	Ankara	70,14
18	K18	Kadın	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İzmir	53,43
19	K19	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	6-10	Ankara	45,56
20	K20	Erkek	26-35	Lisans	Sorumlu Denetçi	1-5	İstanbul	65,36
21	K21	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	47,55
22	K22	Kadın	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	6-10	Ankara	48,43
23	K23	Erkek	26-35	Lisans	SMMM	6-10	Ankara	51,38
24	K24	Kadın	26-35	Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	63,45
25	K25	Kadın	26-35	Yüksek Lisans	SMMM	1-5	İstanbul	52,48

Tablo 1'de yer alan bilgilere göre araştırmaya katılan 25 katılımcının 18'i erkek, 7'si ise kadındır. Katılımcıların 15'i 26-35, 5'i 36-45, 4'ü 46-55 ve 1'i ise 65+ yaş aralığındadır. Katılımcıların 15'i lisans, 8'i yüksek lisans ve 2'si doktora düzeyinde öğrenim durumuna sahiptir. Katılımcıların 10'u SMMM, 6'sı Kıdemli Denetçi, 4'ü YMM, 3'ü Sorumlu Denetçi ve 2'si ise Denetçidir. Katılımcıların 7'si 1-5 yıl, 5'i 6-10 yıl, 4'ü 11-15 yıl, 3'ü 16-20 yıl, 3'ü 21-25 yıl ve 3'ü ise 26 yıl ve üzerinde mesleki deneyime sahiptir. Katılımcıların 11'i Ankara, 7'si de İstanbul da görev yaparken 2'şer katılımcı Kayseri ve Samsun'da, 1'er katılımcı da Kırklareli, İzmir ve Yozgat'ta görev yapmaktadır. Katılımcılarla yapılan en kısa görüşme 39,28 dakika, en uzun görüşme 146,40 dakika olmak üzere toplam görüşme süresi 1521,14 dakika olarak gerçekleşmiştir. Ortalama görüşme süresi ise 60,51 dakika olmuştur.

Yukarıda yer alan bilgiler değerlendirildiğinde görüşmeye dahil edilen ve isimleri K1, K2…K25 şeklinde kodlanan 25 katılımcının çoğunluğunun cinsiyetinin erkek, yaş aralığının 26-35, öğrenim durumunun lisans, meslek unvanının SMMM, deneyim süresinin 1-5 yıl ve görev yaptığı şehrin Ankara olduğu görülmektedir.

3.2. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amacıyla katılımcılara varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması, varlık ve kaynakların değerlemesi, düzenlemeler arasındaki değerleme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve gider kalemleri ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşıp karşılaşmadıklarına dair

sorular yöneltilmiştir. Katılımcılar tarafından verilen cevapların analizi, aşağıda dört başlık altında incelenmiştir.

3.2.1. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen "**MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin yeniden sınıflandırılmasından kaynaklanan sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?**" sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Yeniden Sınıflandırmadan Kaynaklanan Sorunlar	**Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar**	Maddi Duran Varlıklar	İlişkili Taraflardan Alacaklar	Bina ve Arsalar
		Vadeli-Vadesiz Mevduatlar	Kısa-Uzun Vade Ayrımı	
	Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar	Olağandışı Gelir ve Giderler	Kur Farkları	
		Vade Farkları	Borçlanma Maliyetleri	

3.2.1.1. Varlık ve Kaynakların Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların maddi duran varlıkların yeniden sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşmalarının temelinde, işletme yönetimi tarafından yapılması gereken sınıflandırmanın yapılmaması, maddi duran varlıkların kullanım amaçlarının net olarak belirlenmemesi ve işletme yöneticilerinden sağlıklı bilginin alınamaması yatmaktadır. Bu varlıkların sınıflandırılmasında

sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Karşılaşabileceğimiz en büyük sorun. Bizde tebliğ hükümlerine göre sadece gayrimenkuller diye bir hüküm var. Ama TMS / TFRS hükümlerinde yatırım amaçlı gayrimenkuller diye bir bölüm söz konusu oluyor. Genelde burada biz firmadan sağlıklı bir bilgi alamadığımızdan hangi gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağına, hangisinin başka hesaplarda sınıflandırılacağına denetçinin kendisi karar veriyor. Yani bu süreç içerisinde firmadan çok sağlıklı bir sonuç alamadığımızdan dolayı gayrimenkullerin sınıflandırılmasında sorun yaşıyoruz." (K14, YMM)*

> *"Şirket bünyesinde yer alan duran varlıkların sınıflandırılması ile ilgili sorunlar yaşayabiliyoruz. Mesela şirket bir duran varlık aldığında yatırım amaçlı aldık diyor ama daha sonra şirket için kullandıkları oluyor. Ya da bir duran varlık satın almış ve bunu üretim aşamasında kullanacağım diyor. Diğer taraftan satma durumum da olabilir diyor. Yani genel olarak işletme yönetiminin duran varlıklarla ilgili olarak net bir görüşleri ya da tasarrufları olmadığından, duran varlıkların ne amaçla kullanıldığı ile ilgili yeterli bilgi alma noktasında sorunlar yaşıyoruz. Bizler de bu nedenden dolayı ilgili varlıkların sınıflandırılması ile ilgili sorunlarla karşılaşabiliyoruz." (K21, SMMM)*

Katılımcıların alacakların ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırılmasında sorun yaşamalarının temelinde, işletmelerin alacaklarını ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırma yapmaması, sınıflandırma yapılmasına ilişkin bir çalışmanın olmaması ve işletmelerden yeterli bilgi alınamaması ile işletme yönetici ve muhasebe personelinin ilişkili taraf kavramına alışkın olmamaları gibi nedenler yatmaktadır. Alacakların ilişkili taraflardan olup olmadığına göre sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"İlişki tarafların sınıflandırılmasında önemli sorunlar yaşanabiliyor. Çünkü firma tarafından belirlenmesi gereken ilişkili taraf durumu firmalar tarafından anlaşılmıyor. Firma tarafından sınıflandırılması gerekirken firmalar da bu sınıflandırmayı yapma noktasında, ilişkili olup olmadığını ayırt etme noktasında çoğu zaman sıkıntı yaşıyorlar. Bu durumda da iş biraz dönüşüm yapan kişinin inisiyatifine kalıyor." (K3, SMMM)

"Alacakların ilişkili olup olmama durumuna göre sınıflandırmada bazen sorunlar yaşanabiliyor. Bazı firmalarda bu durumun net olmasına rağmen bazı firmalarda ise ilişkili tarafın belirlenmesinde sorunlar yaşanabiliyor. Burada mizanın ve muavin hesapların tek tek incelenerek ilişkili taraf tespitinin yapılması gerekiyor." (K6, Kıdemli Denetçi)

Katılımcıların birlikte alınan arsa ve binaların ayrıştırılarak farklı hesaplar altında sınıflandırılmasında sorun yaşamalarının temelinde standartlardaki hükümlerin net olmaması, işletmelerin değerleme şirketlerinden rapor almaması, işletmeler tarafından herhangi bir çalışma yapılmaması ve genel itibarıyla dönüşüm yapan kişilerin tahminlerine dayalı değer belirlenmesi gibi nedenler yatmaktadır. Bu alanda sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Özellikle işletmelerin edindiği bina ve arsanın ayrıştırılmasında da sorunlar olabiliyor. Standartlarda nasıl yapılacağı çok belli olmadığı için ve tahmine dayalı karar verilmesinden dolayı arsa ve binaların sınıflandırılmasında sorunlar yaşanabiliyor. Biz genelde oradaki mesela aktifte kayıtlı arsanın yerindeki rayiç değerleri alıyoruz. O rayiç değerlere göre binanın gerçeğe uygun değerine bakıp oradan bir oranlama yaparak belirli bir oranda arsa payı ayırıyoruz yani. Orada da firmanın da çok fikri olmadığı için yine bizim yönlendirmemize ve tahmine dayalı rakamlar ortaya çıkıyor." (K7, YMM)

> *"Bina ve arsaların birlikte alınması halinde bunların ayrıştırılması ve farklı hesaplar altında sınıflandırılması gerekiyor. Firmalar bu işlemi kendileri yapamadıkları için değerleme şirketlerinden rapor alması gerekiyor. Bu da işletmeler tarafından çok tercih edilmediği için arsa paylarını biz kendimiz belirliyoruz. Bu noktada sorunlar olabiliyor." (K9, Kıdemli Denetçi)*

Katılımcılar tarafından mevduatların sınıflandırılması ile ilgili yaşanan sorunların nedenlerine çok fazla değinilmemektedir. Böyle olmakla birlikte, katılımcılar, mevduatların vadelerinin belirlenmesi ve dolayısıyla TMS / TFRS'lere göre üç aydan uzun vadeli mevduatların finansal yatırım olarak sınıflandırılmasında sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Vadeli ve vadesiz mevduatların sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Vadesi üç aydan uzun olan mevduatın finansal yatırımlar olarak sınıflandırılmasında sorun yaşıyoruz." (K1, Kıdemli Denetçi)*

> *"Banka mevduatlarının vadeli mevduat mı yoksa vadesiz mevduat mı olduğunun sınıflandırılmasında sorunlar yaşanıyor." (K4, Kıdemli Denetçi)*

Katılımcıların kısa ve uzun vadeli varlık ve kaynakların sınıflandırılmasında karşılaştıkları sorunların temelinde düzenlemeler arasındaki hüküm farklılıkları ve işletmelerin genel olarak muhasebe kayıtlarını bu ayrıma göre yapmaması yatmaktadır. Varlık ve kaynakların kısa ve uzun vade ayrımına göre sınıflandırılmasında sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Bir diğer önemli hususta ticari alıcılar ya da satıcılar hesaplarının sınıflandırılmasında genellikle uzun vadeli ve kısa vadeli ayrımı firmalar tarafından çok yapılmıyor. Tebliğ hükümlerinde yer almadığı halde firmalar hem alıcılar hem satıcılar yani 300'lü hesaplar, 400'lü hesaplar ya da işte atıyorum 100 no'lu hesaplar, 200 no'lu hesapların uzun vadeli*

ve kısa vadeli sınıflandırılmasını genelde yapmıyorlar. Çünkü firmalar genelde aktif tarafta 100'lü hesapları, pasif tarafta ise 300'lü hesapları kullanma eğiliminde oluyorlar. Otomatik olarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre bu hesapların yeniden sınıflandırılmasında mutlaka bir sıkıntı çekiyoruz ve sorunlarla karşılaşıyoruz." (K14, YMM)

"Kısa vadeli ve uzun vadeli varlık ve kaynakların sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz." (K25, SMMM)

3.2.1.2. Gelir ve Giderlerin Yeniden Sınıflandırılmasından Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılar tarafından verilen cevaplara göre gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması sırasında en fazla sorunla karşılaşılan alanın olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılması olduğu tespit edilmiştir. TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS hükümlerine göre hiçbir gelir ve gider olağandışı olarak sınıflandırılmamaktadır. MSUGT'lere göre olağandışı olarak nitelendirilen gelir ve giderleri yeniden sınıflandırmak zorunda kalan meslek mensuplarının yaşadığı sorunların temelinde işletmelerin olağandışı gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde torba yöntemini kullanmaları ve işletmelerin gelir ve giderleri ile ilgili detay bilgileri vermemeleri yatmaktadır. Katılımcılar, olağandışı olarak muhasebeleştirilen gelir ve giderin detaylarını elde etmek ve yeniden sınıflandırmak için ekstra çalışma yapmaları gerektiğinden de bahsetmişlerdir. Olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında da sorunlar yaşanabiliyor. Bu kapsamdaki gelir ya da giderleri sınıflandırırken geçmiş 3 yıla ilişkin verileri inceleyerek bir oranlama yaparak olağandışı gelir ve giderleri yeniden sınıflandırıyoruz. İşletmelerin muhasebe müdürlerinden de ekstra bilgi talebinde bulunmak zorunda kalıyoruz. Olağandışı

kalemler altında çok ciddi rakamlar varsa onları düzeltmelerini istiyoruz." (K17, Denetçi)

"Mesela olağandışı gelir ve giderlerin detaylı bir şekilde kaydedilmemesi halinde o gider ve gelirlerin yeniden sınıflandırılmasını yapamıyoruz. Muhasebe sistemi sıkıntılı olan bir firmanın torba yöntemiyle kayıt yapması ya da faiz giderlerini olağandışı giderlere kaydetmiş olduğunda biz bunların detay kırılımlarını göremediğimiz durumlar oluyor. Bu durumda işletmeye soruyoruz, muavin dökümünü alıyoruz ve o şekilde detaylara ulaşmaya çalışıyoruz. Ama büyük çoğunlukla olağandışı gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında sorunlar yaşayabiliyoruz. Bu sınıflandırmaları yapabilmek için ekstra çalışmalar yapmak zorunda kalıyoruz." (K24, SMMM)

Katılımcılar tarafından kur farklarının sınıflandırılmasında sorun yaşanmasının en önemli nedeni olarak, MSUGT'lere göre muhasebeleştirilen kur farklarının ayrımı yapılmadan genel itibarıyla 646-656 no'lu hesaplar altında toplanmış olması ifade edilmiştir. Finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde ilgili hesaplar altında toplanan kur farklarının gerçekleşme nedenleri belirlenerek ait oldukları hesap kalemlerinde yeniden sınıflandırılması gerekmektedir. Ancak bu noktada işletmelerden detay bilgilerin alınması hususunda sorunlar yaşandığı ve dönüşüm yapan kişiler tarafından kapsamlı çalışmalar yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Kur farklarının sınıflandırılmasında sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Özellikle dış ticaret işlemleri yoğun olan firmalarda kur farklarıyla ilgili bir nüans var. Eğer ticaretle ilgili kur farkıysa bunun esas faaliyetlerle ilgili bir gelir veya gider, ama bankadaki döviziyle ilgili bir kur farkıysa bunun da finansal gelir veya gider olarak raporlanması gerekiyor. Mesela firmalar finansal tablolarda bunun ayrımını da çok fazla yapmıyorlar. Yaşadığımız sıkıntılardan bir tanesi de bu." (K10, Denetçi)

> *"Aynı şekilde mesela tekdüzen hesap planının yetersizliği nedeniyle finansman faaliyetlerinden kaynaklanan kur farklarının sınıflandırılmasında sorunlar yaşanıyor. Çünkü tekdüzen hesap planına göre bütün kur farklarının kaydedileceği tek bir hesap var ve o hesap da 646 nolu hesaptır. Dolayısıyla işletmeler tüm kur farklarını bu hesaba kaydetmektedirler. Ancak TMS / TFRS'lere göre hazırlanan mali tablolarda kur farklarının faaliyet konusundan mı finansmandan mı kaynaklandığına göre farklı sınıflandırılması gerekiyor. Elimizde detay bilgiler olmadığında da bu sınıflandırmayı yapmak pek mümkün olmuyor. Bu sınıflandırmayı yapmak için de ekstra çalışmalar yapılması gerekiyor." (K16, Sorumlu Denetçi)*

Katılımcılar, MSUGT'lere göre stoklar, alacaklar, borçlar ve sabit kıymetlerin maliyetine dahil edilen ancak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gereken vade farklarının yeniden sınıflandırılmasında sorunla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Özellikle TMS / TFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerde tüm vade farklarının ayrıştırılma zorunluluğu nedeniyle vade farklarının sınıflandırılmasında daha büyük sorunlar yaşandığı; BOBİ FRS'de bir yılın altındaki vade farklarının ayrıştırılmamasının dönüşüm sürecinde meslek mensuplarına ciddi kolaylık sağladığı tespit edilmiştir. Vade farklarının ayrıştırılmasında sorun yaşayan katılımcılar, genel itibarıyla vade ve faiz oranlarının belirlenmesinde ve vade farklarının ayrıştırılması ile ilgili işletme yöneticilerinin ikna edilmesinde sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Vade farklarının sınıflandırılmasında sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Vade faklarının ayrıştırılması ve vade farkı olarak sınıflandırılması ile ilgili sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Bu nedenle bazı işletmelerde vade farklarını ayırıyoruz bazılarında ayırmıyoruz. BOBİ FRS'de vade farklarının ayrıştırılması hususunda biraz daha esneklik tanınıyor. Bir yılın altında olan vade farklarının ayrılması istenmiyor. Ama TMS / TFRS'lerde her türlü vade farkının mecburen ayrılması gerektiğinden sorun*

olabiliyor. Bu nedenle işletmelerden vadelerle ilgili ekstra bilgi talebinde bulunmamız gerekiyor. Bu bilgileri alamadığımız durumlarda da sorunlar ortaya çıkabiliyor." (K17, Denetçi)

"Vade farklarını işletmeler ayırmadıkları ve bununla ilgili detay bilgi vermedikleri için biz bu vade farklarını yeniden sınıflandırma konusunda sorun yaşıyoruz. Vade ve faiz oranlarını alamadığımız için bu sınıflandırmaları yapmak çok da mümkün olmuyor." (K24, SMMM)

TMS / TFRS'lere göre özellikli varlıkların, BOBİ FRS'ye göre ise inşası bir yıldan uzun süren varlıkların ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri, bu varlıklar işletmede amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilinceye kadar maliyete dahil edilmektedir. Bunların dışında kalan ve varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise doğrudan kâr veya zarara yansıtılmaktadır. VUK'a ve dolayısıyla MSUGT'lere göre ise maddi duran varlıkların aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan borçlanma maliyetleri maliyete eklenirken sonraki dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ise işletmenin isteğine bırakılmıştır. Bu nedenle, dönüşüm sürecinde MSUGT'lere göre maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilen ancak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre doğrudan kâr veya zarara yansıtılması gereken borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetinden ayrıştırılarak farklı bir gider hesabında yeniden sınıflandırılması gerekmektedir. Katılımcı cevapları değerlendirildiğinde dönüşüm sürecinde özellikle maddi duran varlıkların maliyetinde yer alan borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması ve yeniden sınıflandırılması hususunda büyük sorunlarla karşılaştıkları görülmektedir. Varlık alımında ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin yeniden sınıflandırılmasında sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Şirket krediyle bir sabit kıymet alıyor. Kredilerin faizlerini de aktifleştirmeye çalışıyorlar. Ancak bilindiği üzere sadece yapımı bir yıl üzerinde olan ve özellikli varlık olarak değerlendirilen

varlıklara ilişkin faizler aktifleştirilebiliyor. Firmalar ise taşıt bile alsa faizini aktifleştirmeye kalkıyor. Bunların da ayrımını yapmak için muavin hesapların incelenmesi ve gerçek maliyetlerinin tespit edilmesi işimizi zorlaştırıyor." (K9, Kıdemli Denetçi)

"Vadeli alınan maddi duran varlıkların kredi ile alınması durumunda kredi maliyetlerinin maddi duran varlığın maliyetinden ayrıştırılması gerekiyor. Firmalar kredi maliyetlerini maliyete dahil edip amortismanlarını da bu tutar üzerinden ayırıyorlar. Biz burada maddi duran varlık listelerini tuttururken sıkıntı yaşıyoruz. Dönüşüm yaparken kredi maliyetlerini maliyetten ayırarak faiz gideri olarak sınıflandırmamız gerekiyor. Dolayısıyla da, amortisman hesaplamalarını yeni tutar üzerinden yapmak zorunda kalıyoruz ve bu konuda sorun yaşıyoruz." (K10, Denetçi)

3.2.2. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen "**MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık ve kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?**" sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Varlık ve Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Değerlemeden Kaynaklanan Sorunlar	**Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar**	Maddi Duran Varlıklar	Şüpheli Alacaklar	Vadeli Alacaklar
		Stoklar		Gerçeğe Uygun Değer
	Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar	Kıdem Tazminatı Karşılıkları		Dava Gider Karşılıkları
		Vadeli Borçlar		İtfa Edilmiş Maliyet

3.2.2.1. Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların büyük çoğunluğu maddi duran varlıkların değerlemesinde sorun yaşadığını ve bunun çeşitli nedenlerden kaynaklandığını ifade etmişlerdir. Katılımcı ifadelerine göre bu alanda yaşanan sorunların temelinde maddi duran varlıkların yeniden değerleme modeline göre değerlemeye tabi tutulması, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi, maddi duran varlıkların amortisman işlemlerinin yapılması, gerçeğe uygun değer ile değerlenen maddi duran varlıklar için değerleme şirketlerinden rapor alınmaması, işletmelerin değerleme işlemleri için bütçe ayırmaması gibi nedenler yatmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlemesi ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde standartlarda yer alan hükümlere göre gerçeğe uygun değer tespitinin yapılması gerekiyor. Bu değerlemenin yapılması sürecinde kural olarak genelde SPK lisansı olan bir değerleme şirketinden gerçeğe uygun değer tespiti için destek almamız gerekiyor. Ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkullerin senelik olarak değerlemesinin yapılması gerekiyor. Tabi bunu her sene yapma noktasında da sorunlar ve sıkıntılarla karşılaşıyoruz." (K8, Kıdemli Denetçi)*

> *"Vergi kanunlarında olmayıp standartlarda olan farklılıklardan kaynaklanan değerleme farklarında sorunlar yaşanabiliyor. Özellikle maddi duran varlıklarla ilgili yeniden değerleme uygulamasının VUK'ta olmaması nedeniyle yeniden değerleme yöntemine göre değerlenen maddi duran varlıkların ölçümü ve değerlemesinde sorunlar yaşıyoruz. Varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde sorunlar yaşandığı için bu hususta hizmet satın alma yoluna gidiyoruz." (K25, SMMM)*

Katılımcıların büyük çoğunluğu, şüpheli alacakların belirlenmesi ve değerinin tespit edilmesi ile ilgili sorun yaşandığı ve bu nedenle ekstra çalışma yapmak zorunda

kaldıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların bu alanda sorun yaşamalarının temelinde işletme yöneticilerinin durağan, hareketsiz ve tahsili gecikmiş alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına direnç göstermeleri yatmaktadır. Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ile ilgili sorun yaşanmasının diğer nedenleri; yöneticilerin standart hükümlerinin mantığını anlamaması, avukatlardan davaya düşmüş alacaklarla ilgili bilgi alınamaması, işletmeler tarafından riskli bakiyelerin tespit edilmemesi ve alacak yaşlandırmasına yönelik çalışmanın yapılmaması şeklinde sayılabilir. Şüpheli alacakların değerlemesinde sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Şüpheli alacaklarla ilgili de sorunlar yaşanıyor. Çünkü şüpheli alacağı ayırdığımızda aslında firmaların varlığını silmiş oluyoruz. Onu çok fazla istemiyorlar. Ama gerçekten şüpheli hale geldiği için de bunu şüpheliye ayırmak gerekli. Bu nedenle iki yıl boyunca hareketsiz olan bakiyeleri şüpheliye atıyoruz. Hatta şirketle konuşup hareketsiz olmasa dahi biz bunu alamayacağız diye konuştuğumuz alacaklar varsa onları da şüpheliye alıyoruz. Şirketlere maalesef bunu da çok fazla anlatamıyoruz. Standartlara göre şüpheliye alma mantığımız VUK'a göre biraz daha farklı oluyor. Firmalar dava açılmış olmasını bekliyorlar. TMS / TFRS'lerde bu hükümler biraz daha esnek olduğu için şüpheli alacaklarda sıkıntı yaşıyoruz. Hatta dava açılmış olmasına rağmen o alacağını şüpheliye çekmeyen de çok fazla müşterimiz oluyor. Yani dava var aslında, alacak belli ki şüpheli hale gelmiş, hani davanın sonucunun ne olacağı da belli değil sonuçta. Bu durumda bile şüpheliye almayan firmalar çok fazla var. Bu konuda avukatlardan da bilgi almak çok fazla zor oluyor. Çünkü avukatlar da bizim düşündüğümüz gibi düşünmüyor. O yüzden şüpheli alacak tespitine yönelik çok daha detaylı bir çalışma yapmak gerekiyor. Bu da bizim ekstra çaba ve zaman harcamamıza neden oluyor." (K18, SMMM)*

> *"TFRS 9'a göre 120 no'lu hesabın değerlemesinde sorunlarla karşılaşıyoruz. Yani orada hem riskli bakiyenin tespitinde hem*

de yaşlandırma temininde sorun yaşıyoruz. Zaten şirketlerin birçoğu yaşlandırma veremiyor. Verse de doğru olmuyor. Yani muhasebe paket programları burada tam anlamıyla devreye girmiyor. Mesela bizim kısa bir süre önce 30.09.2021 bilançosunu denetleyip halka açtığımız bir şirket var, biz o şirketten yaşlandırma çizelgesi alamadık. Yani aslında şirket halka açılıyor ama bize alacak yaşlandırması veremiyor. Yani çok tezat bir durum bu." (K21, SMMM)

Varlıkların değerlemesi ile ilgili karşılaşılan diğer bir sorun da vadeli alacakların değerlemesinden kaynaklanmaktadır. Katılımcı ifadeleri değerlendirildiğinde TMS / TFRS'lerin BOBİ FRS'ye oranla daha zorlayıcı hükümler içerdiği anlaşılmaktadır. TMS / TFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerde vade süresine bakılmaksızın bütün vadeli alacaklara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmasında ciddi sorunlar yaşanmaktadır. BOBİ FRS'ye göre bir yılın altındaki alacaklarda vade farklarının ayrıştırılmamasına ilişkin düzenleme, dönüşüm sürecinde nispeten kolaylık sağlamaktadır. Vadeli alacakların değerlemesinde sorun yaşanmasının temelinde alacakların sözleşme ile kayıt altına alınmaması yatmaktadır. Sözleşme yapılmadığı durumlarda hem alacakların vadelerine ilişkin bilgilerin hem de diğer bilgilerin temin edilmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Katılımcılar, vadeli alacakların değerlemesine ilişkin düşüncelerini ve karşılaştıkları sorunları aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Firmalarda faturalara vade girilmemesinden kaynaklı sorunlar olabiliyor. O zaman da ortalama vadeye göre hesaplama yapıyoruz. Gerçekçi bir vadeye ulaşamıyoruz. Firma fiiliyatta ödemeyi alacak olduğunda veyahut da ödeme yapacak olduğunda diğer firmayla otuz gün, altmış gün, doksan gün gibi karşılıklı bir anlaşması var. Ama ekonomik düzene baktığımızda hiçbir firma karşısındaki firmaya birebir ödeme yapmıyor. Ödemeyi yapmadığı gibi vade farkı da kesilmiyor. Hatta birçok firmanın aslında icralık olması gerekiyor yani dava açılması lazım ama bunları dahi yapmayarak bekleme yolunu seçiyorlar." (K13, SMMM)

> *"Vade farklarının ayrıştırılması noktasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Vade farklarını neden ayrıştırdığımızı ve buna neden ihtiyacımız olduğunu anlatırken bile çok zorlanıyoruz. Çünkü şirketler ona uygun dataları bile tutmuyorlar. Veyahut da o datayı temin edemiyorlar. Temin ettiklerinde de yani vadesinin geçmiş olduğunu görüyoruz ve bunları neye göre nitelendirdiklerini anlayamıyoruz." (K18, SMMM)*

Katılımcı ifadelerine göre varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesinde önemli sorunlar yaşanmaktadır. Bu alanda sorun yaşanmasının nedenleri ise mevcut uygulamada gerçeğe uygun değer kavramının olmaması, işletmelerin ve dönüşüm yapan meslek mensuplarının gerçeğe uygun değer tespitinde yetersiz kalması ve işletmelerin ek bir maliyete katlanarak SPK'ya kayıtlı değerleme şirketlerinden rapor almak istememeleri şeklinde ifade edilmiştir. Bahsedilen nedenlerden dolayı gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde sorun yaşayan ve bu nedenle ekstra çalışma yapmak zorunda kalan katılımcılar, standartların müsaade ettiği çerçevede maliyet yöntemini tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Özellikle BOBİ FRS'de sağlanan kolaylıklar nedeniyle maliyet yönteminin daha fazla kullanıldığı ifade edilmiştir. Gerçeğe uygun değer tespitinde sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Gerçeğe uygun değer ve bu değerin tespit edilmesiyle ilgili birtakım sıkıntılar ve sorunlar oluşabiliyor. Özellikle işletmenin duran varlıklarının, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin veya maddi duran varlıkların ya da maddi olmayan varlıkların değerlemesiyle ilgili değerleme uzmanları bulup bunu yaptırmak hem biraz zahmetli hem de zor. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler bu iş için bütçe ayırmak istemiyorlar. Bu maliyete katlanmak istemiyorlar. Öyle olunca da ağırlıklı olarak bu sefer ne yapıyorsunuz? Otomatikman hep maliyet yöntemini seçmek durumunda kalıyorsunuz. O zaman da hazırlanmış olan finansal tablo ne kadar gerçeği yansıtacaktır o sorun vardır." (K5, YMM)*

> *"Değerleme ile ilgili yaşanan sorunların başında gerçeğe uygun değer ile değerlenen varlıkların değerlemesi gelmektedir. Bu kapsamdaki varlıkların değerlemesi için uzman görüşünün alınması gerektiğinde ekstra bir çalışma yapılıyor. Mesela maddi duran varlıkların değerlemesinde SPK'ya tabi değerleme kuruluşları dışındaki bir değerlemeyi çok fazla önermiyoruz firmalara. Çünkü uzman kişilerden kasıt ne oluyor burada. Yani iki tane emlakçının bir bina hakkında ya da bir arsa hakkında verdiği bilgiyi ve görüşü benim kontrol edebilmem çok mümkün değil. Bizim için daha güvenilir bilgi, tabii ki SPK'ya tabi kuruluşların vermiş olduğu raporlar oluyor. Biz bu raporları dikkate alıyoruz ama bu raporların alınmasında da ayrı sorunlarla karşılaşabiliyoruz." (K11, YMM)*

İşletmelerin büyük çoğunluğunda stokların sayısı ciddi rakamlara ulaşabilmektedir. Dolayısıyla, dönüşümü yapan meslek mensuplarının hem işletmenin tüm stoklarına ulaşabilme düzeyinin az olması hem de değerlemesi yapılacak stoklarla ilgili uzmanlığının bulunmaması nedeniyle stokların değerlemesinde sorunlar yaşanabilmektedir. TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS'ye göre stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanıyla değerlemesi de stok değerlemesini zorlaştıran diğer bir neden olarak ifade edilmektedir. Katılımcı ifadelerine göre işletmeler tarafından stokların net gerçekleşebilir değerini ve stok değer düşüklüğünü tespit etmek amacıyla herhangi bir çalışma yapılmamaktadır. Bu nedenle, dönüşüm işlemini yapan meslek mensupları tarafından bu çalışmanın yapılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Burada da, net gerçekleşebilir değerin belirlenmesi için ihtiyaç duyulan verilerin temininde sorunlarla karşılaşılmaktadır. İşletmelerden değerlemesi yapılacak olan stoklara ilişkin birim satış fiyatları, satış maliyetleri ve satış giderleri (nakliye giderleri vb.) gibi veriler istenilen düzeyde temin edilememektedir. Bu nedenlerden dolayı, dönüşüm işlemini yapan meslek mensuplarının tahminleri doğrultusunda subjektif bir değerleme yapılmaktadır. Stokların değerlemesinde

sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Stoklarla ilgili değerlemeleri ele aldığımız zaman stok değer düşüklüğü ile ilgili firmalarda genellikle bir çalışma bulunmuyor. Yani stokların dönem sonu itibarıyla net gerçekleşebilir değeri ya da stokların geri kazanılabilir değeri ile ilgili bir çalışmayı firmalarda göremiyoruz. Firmalarda stoklara ilişkin net gerçekleşebilir değerin hesaplanmasına yönelik nakliye giderleri tarzında satış giderlerinin belirlenmesine ve bu giderlerin düşülmesine yönelik herhangi bir çalışma yapıldığını şimdiye kadar hiç görmedim. Bu çalışmalar firmalar tarafından yapılmadığı için de biz stokların değerlemesinde ciddi sorunlarla karşı karşıya kalıyoruz." (K10, Denetçi)*

> *"Stoklarla ilgili çalışmaları yaparken çok sorun yaşıyoruz. Mesela stoklarla ilgili birim satış fiyatını alamadığımız şirketlerde stokların değerlemesinde sıkıntı yaşıyoruz. Stok değer düşüklüğünü hesaplarken stokların birim satış fiyatlarını müşterilerden alamıyoruz. Dönüşüm sürecinde yaşadığım en büyük problem bu alanda oluyor. Kesinlikle ürünlerin yani o stokta bulunan malzemelerin birim satış fiyatlarını elde edemediğimiz için stok değer düşüklüğü ya doğru bir şekilde hesaplanamıyor ya da hiç hesaplanamıyor." (K24, SMMM)*

3.2.2.2. Kaynakların Değerlemesinden Kaynaklanan Sorunlar

MSUGT'lere göre her yıl kıdem tazminatı karşılığı hesaplamak ve raporlamak isteğe bağlı bir uygulamadır. Ancak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplamak ve raporlamak zorunludur. TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınmasının ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesinin zorunlu olması, katılımcıların büyük bir çoğunluğu tarafından dönüşüm sürecinde sorun yaşanmasına neden olmaktadır. BOBİ FRS'de aktüeryal varsayımların dikkate alınmaması ve hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarının bugünkü değerine

indirgenme zorunluluğunun olmaması, dönüşüm sürecinde meslek mensuplarına uygulama kolaylığı sağlamaktadır. Katılımcılara göre kıdem tazminatı hesaplamasında yaşanan sorunlar; kıdem tazminatı hesaplaması için gerekli bilgilerin işletmelerden istenilen zamanda ve formatta alınamaması, mevcut uygulamada kıdem tazminatı karşılığının ayrılmaması ve işletmeler tarafından kıdem tazminatına ilişkin çalışma yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasında sorun yaşayan katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Kıdem tazminatı meselesi var mesela değerlemede. BOBİ FRS'de nispeten daha kolay uygulamalar yer almakla beraber TMS / TFRS'lerde kıdem tazminatının değerlemesi çok sıkıntılı oluyor. Orada da işte firmalardan çalışanlarla ilgili bilgi alınması problem. Yani ilk işe giriş tarihi, mesela firmanın başka bölümlerinde çalışmıştır, aldığı ücret tutarları gibi bilgilerin temin edilmesinde ve hesaplama yapılmasında sorunlar ortaya çıkıyor." (K6, Kıdemli Denetçi)*

> *"TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatının hesaplanmasında sorunlarla karşılaşabiliyoruz. Çünkü standartlarda aktüeryal varsayımlara göre hesaplama yapılması ve ayrılacak kıdem tazminatı karşılığının belirlenmesi için ek bilgi ve belgeler gerekiyor. Bu noktada işletmelerden sigortalı işçilerin ilk işe giriş tarihlerinin alınamaması gibi durumlardan dolayı belli varsayımlara göre hareket etmek zorunda kalıyoruz." (K13, SMMM)*

Katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler arasında yer alan dava gider karşılıklarının tespit edilmesinde sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Bunun sebebi olarak işletme yöneticilerinin açılan davaları önemsememesi ve davalarla ilgili çalışma yapmaması ile avukatların davalara ilişkin bilgi vermeye sıcak bakmaması ve davalara ilişkin yazıları vermemesi gösterilmektedir. Katılımcılar tarafından karşılık ayrılması

için ihtiyaç duyulan davaların tutarları, riskleri, sonuçları, kazanma ve kaybetme oranlarına ilişkin bilgilerin temininde sorun yaşandığı ifade edilmiştir. Bahsedilen sorunlar nedeniyle gerçeğe uygun bir şekilde dava karşılığı hesaplayamayan katılımcıların, dava karşılığı ayırmama ya da kendi tahminlerine göre bir karşılık ayırma yolunu tercih ettikleri görülmüştür. Davalara ilişkin karşılık ayrılması ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Dönüşüm yaptığım firmalardan davalarla ilgili çalışmalar almak istiyoruz ama firmalarda böyle çalışmaları çok fazla göremiyoruz maalesef. Bizler de firmanın davalarına ilişkin bilgileri avukattan istiyoruz. Yani firma adına açılan davaları ve bunların kazanma oranlarını istiyoruz ama tabii böyle bir oranı zaten onlar da veremiyorlar. Verseler de sağlıklı olmuyor. Zaten bu davalar genellikle işten ayrılma, tazminat ya da ücret haklarıyla ilgili düşük meblağlı işçi davaları olduğundan herhangi bir karşılık ayrılmıyor. Bu da bizim için gerçek anlamda bir dava karşılığı ayırmamıza engel teşkil ediyor." (K10, Denetçi)*

> *"Davalara ilişkin karşılık ayırma ile ilgili sorunlar olabiliyor. Özellikle işçi davaları işletme aleyhine sonuçlandığı için çok büyük davalarla ilgili karşılık ayırma yoluna gidiyoruz. Burada davalarla ilgili bilgileri avukatlardan almak istiyoruz ama avukatlar genelde kayıtsız kalıyorlar. Biz burada işletme yöneticilerinden bağımsız olarak birebir avukatlarla mutabakat yazışmalarımızı yapmaya çalışıyoruz. İşletmenin aktifini etkileyecek düzeydeki davalara ilişkin işletme avukatlarından net bilgi ya da doyurucu bilgi alamadığımız durumlarda kendi irtibatımız olan avukatlardan da kazanma ya da kaybetme ihtimali ile ilgili ekstra görüş aldığımız durumlar oluyor. Bu durumda olan davalara davanın durumuna göre %50-%60 oranlarında dava karşılığı ayırıyoruz." (K17, Denetçi)*

Dönüşüm sürecinde TMS / TFRS'lere göre tüm vadeli borçlara ilişkin, BOBİ FRS'ye göre ise sadece bir yılın üzerindeki vadeli borçlara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmasında sorunlar yaşanmaktadır. BOBİ FRS'de vadesi bir yılın altında olan borçlara ilişkin vade farklarının ayrıştırılmaması meslek mensuplarına önemli düzeyde kolaylık sağlamaktadır. Katılımcı ifadeleri incelendiğinde katılımcıların, vadeli alacaklar ile vadeli borçların değerlemesini birlikte cevapladıkları görülmüştür. Vadeli borçların değerlemesi ile ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Varlık ve kaynak hesaplarındaki vade farklarının ayrıştırılmasında sorunlarla karşılaşılmaktadır." (K4, Kıdemli Denetçi)*

> *"Alacak ve borçlar için de aynı şey geçerli. Örneğin BOBİ FRS'de sadece 1 yılı geçen vadeler için vade farkları ayrılırken TMS / TFRS'lerde böyle bir ayrım bulunmamakta. Şimdi orada BOBİ FRS'de 1 yılı geçen vadeli alacak ya da borç yok diye geçebilirsiniz ama TMS / TFRS'lerde çok ciddi sorun oluyor. Yani hangi alacak ne kadar vadeli? Ortada sözleşme yok. Firmadan alınan bir bilgi de yok. Yani orada ortalama vade belirlemek falan gerekiyor ya da tek tek hesapların vadelerine göre iskonto edilmesi gerekiyor." (K7, YMM)*

Katılımcılar tarafından kaynakların itfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanmasında yaşanan sorunların temelinde etkin faiz yönteminin kullanılması ve etkin faiz oranının belirlenmesi yatmaktadır. Bu alanda sorunla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Değerleme olarak genelde şirket kredilerinin itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması amacıyla etkin faiz yöntemini kullandığımızda bir faiz tahakkuku eklememiz gerekir veya vadeli mevduatta bir faiz tahakkuku olabiliyor. Bu faizlerin hesaplanmasında sorun yaşanabiliyor." (K9, Kıdemli Denetçi)*

"İtfa edilmiş maliyet bedelinin hesaplanmasında sorunlar yaşıyoruz. Etkin faiz oranının belirlenmesi ve bu orana göre itfa edilmiş maliyet hesaplanması dönüşüm işlemini zorlaştırmaktadır." (K19, SMMM)

3.2.3. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen "**MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde düzenlemeler arasındaki değerleme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerleme farklarının hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunları ifade edebilir misiniz?**" sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Varlık ve Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

TEMA	KATEGORİLER	KODLAR		
Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	**Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar**	Amortisman Hesaplamaları	Şüpheli Alacaklar	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
	Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	Ertelenmiş Vergiler	

Değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan sorunlara ilişkin katılımcılar tarafından verilen cevaplar değerlendirildiğinde, bu cevapların "Değerlemeden Kaynaklanan Sorunlar" temasında yer alan cevaplarla genel itibarıyla benzerlik gösterdiği

görülmektedir. Katılımcılar, değerlemeden kaynaklı yaşadıkları sorunların bazılarını bu kısımda da ifade etmişlerdir.

3.2.3.1. Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcıların yarısından fazlası, dönüşüm sürecinde maddi duran varlıklara ilişkin yapılan amortisman hesaplamalarında ve muhasebeleştirme işlemlerinde çok önemli sorunlar yaşadığını ifade etmiştir. Katılımcıların yaşadığı sorunlar, genel itibarıyla maddi duran varlıkların amortismana tabi tutarlarının, faydalı ömürlerinin ve hurda (kalıntı) değerlerinin belirlenmesinde yaşanmaktadır. Ayrıca katılımcılar tarafından tüm sabit kıymetler için kıst amortisman hesaplamasının yapılmasında, uygun amortisman yönteminin seçilmesinde, amortismanlara ilişkin düzeltme farklarının hangi hesaplara kaydedileceğinin belirlenmesinde, işletmelerin çok fazla amortismana tabi varlığının olması ve bu varlıklara ilişkin güvenilir amortisman tablolarının alınmasında sorun yaşandığı belirtilmiştir. Katılımcı ifadelerine göre maddi duran varlıkların amortisman işlemlerinde yaşanan sorunların temelinde başta faydalı ömür ve hurda değerin tespit edilmesi olmak üzere birçok alanda işletme yöneticileri tarafından tutarlı bir çalışma yapılmaması ve dönüşüm yapan meslek mensuplarının da kendilerini bu alanda yeterli görmemesi yatmaktadır. Amortisman hesaplamaları ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Standart hükümlerine göre amortisman hesaplamalarının yeniden yapılmasında sorunlarla karşılaşıyoruz. Hurda değerin belirlenmesi, gerçeğe uygun ekonomik ömrün belirlenmesi ve tekrardan amortisman hesaplaması yaparken sıkıntılar yaşıyoruz. Firmalar genelde hurda değerini çok fazla dikkate almıyorlar ve bununla ilgili çalışma da yapmıyorlar. Mesela dönüşüm yaptığımız bir ulaşım*

firmasının otobüslerine VUK'a göre 5 yıl ekonomik ömür üzerinden hesaplama yapılmış ve muhasebeleştirilmiş ama bu otobüslerin hem ekonomik ömürlerinin belirlenmesinde hem de hurda değerinin belirlenmesinde sorunlar ortaya çıkıyor. Bizler tekrardan standart hükümleri doğrultusunda firma yöneticilerinin ekonomik ömür ve hurda değeri belirlemesini sağlayarak, yeniden amortisman hesaplaması yapıyoruz ve amortisman düzeltme kayıtlarını yapıyoruz. Hurda değerinin ciddi boyutlara ulaştığı firmalarda bu konu bizi fazlasıyla zorlamaktadır." (K10, Denetçi)

"Şirketler tekdüzende sadece binek araçlar için kıst amortismana göre amortisman ayırıyorlar. TMS / TFRS'lere göre ise bütün sabit kıymetleri kıst amortisman yöntemine göre tekrardan hesaplamamız gerekiyor. Diğer taraftan sabit kıymetlerin faydalı ömürlerinin yönetim tarafından belirlenmesi gerekiyor. Sabit kıymetlerin hem kıst amortismanlarının hesaplanması hem de faydalı ömürlerinin belirlenmesi gibi nedenler bizim amortisman hesaplamalarını gerçeğe uygun bir şekilde yapmamızı zorlaştırıyor. Makineler için amortisman ayırmada da 24 saat çalışıyor gibi amortisman ayırıyoruz ama aslında 10 saat çalıştığı durumlar olabiliyor. Dolayısıyla makineler için gerçekçi bir amortisman hesaplaması yapamıyoruz." (K21, SMMM)

Şüpheli alacaklarla ilgili olarak MSUGT'lerdeki hükümler ile TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'deki hükümlerin farklı olması katılımcıların bu alanda sorun yaşamasına neden olmaktadır. Katılımcılara göre şüpheli alacak karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde yaşanan sorunların temelinde işletme yöneticilerinin kural bazlı bir düzenleme olan mevcut uygulamanın dışına çıkılmasına direnç göstermeleri ve ilke bazlı olan TMS / TFRS ve BOBİ FRS hükümlerine uyum sağlayamamaları yatmaktadır. Bu çerçevede yaşanan diğer sorunlar ise tahsil kabiliyetini kaybetmiş alacakların tespitinin yapılamaması, işletmelerin şüpheli alacaklar için beklenen kredi zararını hesaplayacak takip sistemlerinin olmaması ve şüpheli

alacaklarla ilgili işletme avukatlarından teyit mektuplarının alınamaması olarak ifade edilmiştir. Şüpheli alacakların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Şüpheli ticari alacakların tespitinde ve bunların muhasebeleştirilmesinde sorunlar yaşayabiliyoruz. Alacaklarla ilgili bizim standartlara göre karşılık ayırabilmemiz için tahsil kabiliyetini kaybetmiş olması gerekiyor. Ama müşteri işletmeler genelde tahsil edebileceklerine yönelik iyimser oluyorlar. Biz de daha kötümser olduğumuz için bu noktada anlaşmazlık yaşıyoruz. İşletmeler standart hükümlerinin mevcut uygulamadan farklı olduğunu anlayamıyorlar." (K8, Kıdemli Denetçi)*

> *"Şüpheli ticari alacakların değerinin hesaplanmasıyla ilgili de sorunlar yaşanabiliyor. İşletmeler bildiğimiz gibi normalde davaya rücu etmemiş herhangi bir alacağa karşılık ayırmıyor, çünkü kanunen kabul edilmeyen gider yazması gerekiyor. Ama bizim tarafımızda diğer karşılıklarda olduğu gibi gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan bilançoya ulaşmaya çalıştığımızdan dolayı hareket görmeyen ya da ileride hareket görmeyecek bütün alacaklara TFRS 9'a göre beklenen kredi zararı hesaplaması yapılması gerekiyor. Bu beklenen kredi zararı hesaplamasına ulaşabilmek için de yine şirketlerin aslında kendi içerisinde bir takip altyapısı olması lazım. Vade analizine bağlı olarak hangi vadede yaptığı satışların yüzde ne kadarının şüpheliye düştüğünü belirteceği ve bunu takip edebileceği bir sistem olması lazım ki sonrasında ortaya çıkan beklenen kredi zararı hesaplaması bir altyapıda mantıklı bir çalışmaya dayanak olarak devam edebilsin. Ama maalesef o da mümkün olmuyor şu ana kadar. Bunu kuran işletmeler tabii ki var. Ama bu işletmelerin hepsi sağlam bir bilgi teknolojisi altyapısına sahip olan işletmeler oluyor. Sağlam bilgi teknolojisi altyapısına sahip olan işletmeler, şüpheli alacak karşılığının takibini yapabiliyorlar ama bunu yapamayan işletmelerde şüpheli alacak karşılığını bulmak zor oluyor. Hareket görmeyenlerin haricinde şüpheli alacakların*

gelecekte hangisinin şüpheli olduğunu bulmak zor oluyor? Bazı noktalarda söz konusu şüpheli alacaklar avukat mektuplarından ortaya çıkıyor. Avukatlardan gerekli zamanda gerekli dönütleri alamıyoruz. Bu nedenlerle şüpheli alacak karşılığını hesaplamak genel itibarıyla sorunlu olabiliyor." (K16, Sorumlu Denetçi)

MSUGT'lere göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar aktifleştirilebileceği gibi doğrudan gider de kaydedilebilir. Oysa TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ya da BOBİ FRS'ye göre araştırma safhasında yapılan harcamalar doğrudan gider kaydedilmekte ve geliştirme safhasında yapılan harcamalar ise aktifleştirilmektedir. Araştırma ve geliştirme harcamaları olan işletmelerin finansal tablolarının dönüşümünde görev alan katılımcı cevapları incelendiğinde, araştırma ve geliştirme safhalarının ayrılmasında ve dolayısıyla hangi harcamaların aktifleştirileceği hangi harcamaların doğrudan gider yazılacağı ile ilgili sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Katılımcılar, bu harcamaların hangi safhada yapıldığına ilişkin işletme yönetimi tarafından herhangi bir çalışma yapılmadığını ifade etmişlerdir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Araştırma ve geliştirme safhalarında yapılan giderlerin ayrıştırılmasında sorunlar yaşıyoruz. Bu kapsamda yapılan giderlerin hangi safhada yapıldığı ve ne kadar fayda sağlayacağının belirlenmesi ile ilgili sorunlar yaşanmaktadır." (K1, Kıdemli Denetçi)

"Araştırma ve geliştirme gideri yapan işletmelerde araştırma safhası ile geliştirme safhasının belirlenmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu nedenle de hangi harcamaların gider olarak, hangi harcamaların da aktifleştirileceği net bir şekilde belirlenememektedir." (K11, YMM)

3.2.3.2. Kaynaklara İlişkin Değerleme Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Kaynakların değerlemesinden kaynaklanan sorunlar başlığı altında da ifade edildiği gibi katılımcıların özellikle TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında sorunlarla karşılaşmalarının temelinde aktüeryal varsayımların dikkate alınması ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesi yatmaktadır. Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Özellikle TMS / TFRS'lere göre yapılan dönüşüm işlemlerinde kıdem tazminat karşılığının hesaplanmasında sıkıntılar yaşanıyor. Çünkü kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınması ve buna göre hesaplamaların yapılması gerekiyor." (K7, YMM)*

> *"Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanmasında sorunlar yaşıyoruz. Çünkü aktüeryal varsayımlar da dikkate alınarak kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması gerekiyor. Hesaplanan karşılık tutarlarını 31.12 tarihine indirgemek gerekiyor. Çünkü biz her şeyi 31.12'ye indirgeyerek hesaplarız. Bu hesaplamaları kıdem tazminatı karşılıkları için de yaparız. Kıdem tazminatı karşılıklarının net bugünkü değer hesaplamasının yapılması ve bu tutar üzerinden raporlanması gerekiyor. Bu noktada sorunlarla karşılaşabiliyoruz." (K20, Sorumlu Denetçi)*

MSUGT'lerde ertelenmiş vergilerle ilgili hüküm bulunmaması, hem işletme yöneticilerinin hem de dönüşüm yapan meslek mensuplarının bu alanda sorun yaşamasına neden olmaktadır. Katılımcı ifadelerine göre ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin karşılaşılan sorunların temelinde işletme yöneticilerinin bilgi eksikliği ile ertelenmiş vergi hesaplamasına ilişkin bilgi ve belgelerin

işletmelerden temin edilememesi yatmaktadır. Yöneticilerin bu konudaki bilgi eksikliği, ertelenmiş vergilere karşı olumsuz bakış açısı geliştirmelerine ve uygulamanın işletmeye ilave vergi yükümlülüğü getireceğine inanmalarına neden olmaktadır. Bu alanda sorun yaşadığını belirten katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Ertelenmiş vergi hesaplamakla ilgili herkes bir şekilde sıkıntı yaşıyor. Neden sıkıntı yaşıyor? Yani tecrübeyle alakalı olarak sıkıntılar yaşanıyor diyebilirim. Yanlış hesaplamalar olabiliyor. Ama bu konuda biz de hataya mahal vermemek için kendi açımızdan programları kullanıyoruz. Firmalar ertelenmiş vergi ile ilgili durumlarda genelde geri duruyorlar. Ne olduğuyla ilgili de çok fazla fikirleri olmuyor. Bu nedenle de bize çok yardımcı olamıyorlar." (K13, SMMM)*

> *"Ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasında sorun yaşıyoruz. Biz yaptığımız düzeltme kayıtlarından sonra bir de ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü çıkartıyoruz şirkete. O durumda şirkete bunu anlatırken problem yaşıyoruz. İşletmelerden gerçekten vergi yükümlülüğü olacağına inananlar oluyor." (K18, SMMM)*

3.2.4. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcılara yöneltilen "**MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde varlık, kaynak, gelir ve gider kalemleri ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşıyor musunuz? Karşılaştığınız sorunlar genel itibarıyla hangi işlemlerden kaynaklanmaktadır?**" sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan kodlar, kategoriler ve tema Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. Varlık, Kaynak, Gelir ve Giderler İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

<table>
<tr><th>TEMA</th><th>KATEGORİLER</th><th colspan="4">KODLAR</th></tr>
<tr><td rowspan="10">Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar</td><td rowspan="2">Maddi Duran Varlıklar</td><td>Maddi Duran Varlık Listeleri</td><td>Faydalı Ömür</td><td colspan="2">Kalıntı Değer</td></tr>
<tr><td colspan="2">Kullanım Amaçları</td><td colspan="2">Gerçeğe Uygun Değer</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Kıdem Tazminatları</td><td>İlk İşe Giriş Tarihi</td><td>Toplam Çalışma Süresi</td><td>Bordro Bilgileri</td><td>İzin Ücretleri</td></tr>
<tr><td>Personel Listesi</td><td>İşten Ayrılanların Bilgisi</td><td colspan="2">Muhtemel Emeklilik Tarihleri</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Stoklar</td><td colspan="2">Stokların Tahmini Satış Fiyatı</td><td colspan="2">Stokların Tahmini Tamamlanma Maliyeti ve Satış Giderleri</td></tr>
<tr><td colspan="2">Stok Affı</td><td colspan="2">Stok Listesi</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Vade Farkları</td><td colspan="2">Vade Süresi</td><td colspan="2">Faiz Oranı</td></tr>
<tr><td colspan="2">Vadeli İşlem Listesi</td><td colspan="2">Vade Farkının Ayrıştırılması</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Şüpheli Alacaklar</td><td>Hareketsiz Alacaklar</td><td>Alacakların Tahsil Kabiliyeti</td><td colspan="2">Dava Aşamasındaki Alacaklar</td></tr>
<tr><td colspan="2">Alacakların Takibi</td><td colspan="2">Alacak Yaşlandırma</td></tr>
</table>

3.2.4.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Katılımcı ifadelerine göre maddi duran varlıklarla ilgili esas itibarıyla maddi duran varlık listelerinin alınması, faydalı ömür ve kalıntı değerin tespit edilmesi, kullanım amaçları ve gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde bilgi ve belge eksikliği sorunu ile karşılaşılmaktadır. Maddi duran varlıklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Maddi duran varlıkların amortismanlarının ayrılması noktasında çok büyük sorunlar yaşıyoruz. Orada da varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde ciddi problemler yaşanıyor.*

Hurda değerinin belirlenmesinde, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde problemler olabiliyor. Firmalar direk bir değerleme şirketine değerleme yaptırarak ekstra maliyete katlanmak istemiyorlar." (K3, SMMM)

"Amortisman hesaplamalarında da bilgi ve belge eksikliğinden kaynaklanan sorunlardan bahsetmem gerekir. İşletmelerden sabit kıymet listelerini, alım tarihlerini, değerleme oranlarını, ekonomik ömürlerini eksiksiz bir şekilde almamız gerekiyor ama genelde istenilen şekilde alamıyoruz. Çünkü eksik bilgiler oluyor ve biz bu eksik bilgilerin tamamlanmasını istiyoruz. Bu nedenle sabit kıymetlere ilişkin yapılacak amortisman giderlerinin hesaplanmasına yönelik problemlerle karşılaşıyoruz. Bu tarz problemler de, şirketlerden bunları ayrıntılı bir şekilde isteyerek tekrar alıyoruz. Zaten tam olarak veriyi alamadığımız her çalışmayı yarım bırakıyoruz, çünkü yapamıyoruz diyebilirim. Hurda değerin belirlenmesi bizim için her zaman sorun oluşturur. Çünkü hurda değeri, herkes için farklı bir değer olabilmektedir. Hiçbir işletme hurda değerim var demez, çünkü çoğu zaman bunu bilmezler bile. Bununla ilgili net bir bilgi alınmasında sorunlar yaşanabilmektedir." (K20, Sorumlu Denetçi)

3.2.4.2. Kıdem Tazminatları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Daha öncede ifade edildiği gibi TMS / TFRS'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal varsayımların dikkate alınmasının ve hesaplanan tutarın bugünkü değerine indirgenmesinin zorunlu olması, dönüşüm sürecinde sorun yaşanmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan MSUGT'lere göre kıdem tazminatı hesaplamalarının ve raporlamasının zorunlu olmaması da, işletmelerin kıdem tazminatı hesaplamalarına gereken önemi vermemesine ve istenilen bilgilerin temin edilememesine neden olmaktadır. Bu alanda, esas itibarıyla çalışanların ilk işe giriş tarihleri, toplam çalışma süreleri, bordro bilgileri, izin ücretleri, personel listesi, işten ayrılanların bilgileri

ve çalışanların muhtemel emeklilik tarihleri gibi bilgilerin toplanmasında sorunlarla karşılaşılmaktadır. Katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde dönüşüm sürecinde kıdem tazminatı karşılığının hesaplamasına esas olan bilgi ve belgelerin, başta muhasebe altyapısı zayıf işletmeler olmak üzere tüm işletmelerden alınmasında genel itibarıyla sorun yaşandığı ve bunun sonucunda da gerçeğe uygun bir hesaplama yapılamadığı görülmektedir. Hesaplama düzeyinde yaşanan sorunlar, aynı zamanda kıdem tazminatı karşılıklarının bugünkü değer üzerinden kayda alınmasını ve dönüşüm sürecinin zamanında tamamlanmasını da zorlaştırmaktadır. Kıdem tazminatları ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Kıdem tazminatlarının hesaplamasında da bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz. Mesela işe giriş tarihi ve ilk sigortalanma tarihi eksik. Daha doğrusu çok detaylı liste tutulmuyor çoğu şirkette. Yani personel listesini istediğinizde, ne zaman işe girdiklerine ilişkin bir tablo istediğinizde bu bilgileri bile temin edemiyorlar. Bazen fabrikada 300-400 kişi çalışıyor ama öyle detay bir liste olmadığı için insan kaynaklarının ekstra bir çalışma yapması gerekiyor. Bu listeyi hazırlamak, hem bayağı uğraştırıyor hem de dönüşüm işlemlerinin aksamasına neden oluyor." (K9, Kıdemli Denetçi)*

> *"Kıdem tazminatı karşılığını hesaplamada çok karmaşık bir sürece giriyoruz. Bu hesabı yaparken yaşadığımız en büyük sorun bilgi eksikliğinden kaynaklanıyor. Buradaki en büyük problem bilgi almak. Bilgi elimize ne kadar hızlı ve detaylı gelirse, biz de o kadar hızlı ve detaylı çalışmayı sonlandırırız. Yoksa bize bırakırlarsa, bu sefer biz zaten firmayı ne kadar yönlendirebiliriz ki yani firmanın içinde yaşamıyoruz sonuçta. Dışarıdan giren bir kişi olarak sadece dışsal anlamda bir bilgi oluşturmaya çalışıyoruz." (K13, SMMM)*

3.2.4.3. Stoklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Stokların net gerçekleşebilir değerlerinin ve dolayısıyla ortaya çıkması muhtemel değer düşüklüklerinin hesaplanması, dönüşüm işini yapan meslek mensuplarının zorlandığı alanların başında gelmektedir. Bilindiği üzere TMS 2 Stoklar standardına göre net gerçekleşebilir değerin hesaplanması için tahmini satış fiyatının, tamamlama maliyetinin ve satış giderlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmelerin muhasebe altyapılarının yetersizliği nedeniyle stok değerlemesine ilişkin ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşabilme sorunu yaşanmaktadır. Sürekli olarak işletmelere sağlanan stok affı gibi kolaylıklar da işletme yöneticilerinin bu duruma gereken önemi vermesini engellemektedir. Stoklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar; esas itibarıyla stokların tahmini satış fiyatlarının belirlenmesi, stokların tahmini tamamlanma maliyeti ve satış giderlerinin tespit edilmesi, sürekli çıkarılan stok afları ve stok listelerinin alınmasında yaşanmaktadır. Stoklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

> *"Stok değer düşüklüğüyle ilgili mutlaka çalışmanız olsun deniliyor ama hiçbir firmada stok değer düşüklüğüne ilişkin çalışma yapılmıyor. Firmaların neredeyse tamamı stoklarında değer düşüklüğü olmadığını iddia ediyorlar. Bu nasıl olabilir yani? Bir firma da hiç mi hurda olmaz. Hurda vardır ama genelde bu şekilde cevaplarla karşılaşıyoruz. Hatta elimizde de yeterli bilgi olmadığından en son aşamada, artık işletme bize böyle bilgi verdi; biz de bu bilgiyi doğru kabul ettik diye tutanağa bağlıyoruz. Mecburi bir şekilde işletmenin beyanını esas alıyoruz yani. Maalesef bizlerin gidip de bir işletmenin deposunu delik deşik ederek arama imkanımız olmuyor. Ayrıca o yetkinliğe de sahip değilim ki ben. Her türlü firma var. Ürün çeşitliliği çok fazla olan bir işletmede her ürün ile ilgili değer düşüklüğünü belirleyecek bilgi ve deneyime sahip olamayabilirim. Ben ne makine mühendisiyim ne inşaat*

mühendisiyim. Dönüşüm işini yapan hiçbir kimsenin de firma yetkililerinin karşısına geçip ben bu yetkinliğe sahibim diyeceğini düşünmüyorum. Diyorsa da, yanlış yapıyor diye düşünüyorum. Çünkü herkes kendi uzman olduğu alanda işini yapmalıdır." (K13, SMMM)

"En büyük bilgi eksikliği sorununu stoklarda yaşıyoruz. Stoklarla ilgili 2 yılda bir af çıktığı için dönüşümünü yaptığımız işletmelerde dönüşüm aşamasında stok sayımı yapmak istediğimizde ve envanter listenizi gönderin dediğimizde, stokumuz yok diyorlar; ama sonrasında stok affından yararlanma yoluna gidiyorlar. Aslında sürekli olarak stok affı çıktığı için dönüşüm aşamasında bizden stoklarını gizlemek istiyorlar ve dolayısıyla bizler de stoklarla ilgili yeterli bilgi alma noktasında sorun yaşıyoruz. Bu konuda işletmelerin %90'ında sorun çıkıyor." (K17, Denetçi)

3.2.4.4. Vade Farkları İle İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

MSUGT'lere göre stoklara, alacaklara, borçlara ve sabit kıymetlere ilişkin vade farkları ayrıştırılmadığından TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülen finansal tablolarda bunların maliyetine dahil edilen vade farklarının ayrıştırılabilmesi için ilave bilgi ve belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. Katılımcı cevapları incelendiğinde vade farklarına ilişkin sorunların genel itibarıyla etkin faiz yönteminin uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgelerin temin edilememesinden kaynaklandığı görülmektedir. Çünkü TMS / TFRS'ler ve BOBİ FRS'de etkin faiz yöntemine göre hesaplama yapılabilmesi için vadeli işlem listesinin, vade sürelerinin ve faiz oranlarının bilinmesi gerekmektedir. Katılımcı ifadelerine göre bu alandaki sorunlar; vadeli işlemlere ilişkin vade süreleri ve faiz oranlarının belirlenmesi, vadeli işlem listelerinin alınması ve vade farklarının ayrıştırılmasında yaşanmaktadır. Vade farkları ile ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Vadeli satışlar ya da vadeli alımlarda bir yılın üzerinde olan vade farklarında etkin faiz yöntemine göre vade farklarının ayrıştırılması durumuna firma genelde karşı çıkıyor. Firma biz pazarlığı bu şekilde yaptık diyerek finansal raporlama kriterlerini dikkate almak istemiyor. Biz bu duruma karşı çıkıyoruz ve onları bu konuda uyarıyoruz. En sonunda zor da olsa firmadan ihtiyaç duyulan bilgileri almaya çalışıyoruz." (K3, SMMM)

"Vadeli alacaklarda vade farklarını belirleme noktasında da bilgi eksikliği sorunuyla karşılaşabiliyoruz. Firmalar vadeleri bazen 30, 60, 90 gün olarak belirtiyorlar ama birebir tahsil edemedikleri ve orada da vade farkı kesmedikleri için bize de vade girişleri yapılmış şekliyle veremiyorlar. Kullandıkları programlar da çoğu zaman buna müsaade etmiyor. O yüzden birebir karşılaştırmak noktasında sıkıntı olabiliyor." (K13, SMMM)

3.2.4.5. Şüpheli Alacaklarla İlgili Bilgi Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Daha öncede ifade edildiği gibi VUK ve dolayısıyla MSUGT'ler uyarınca sadece dava aşamasındaki alacakları şüpheli alacak olarak değerlendiren ve buna ilişkin alışkanlık geliştiren işletme yöneticilerinin standart hükümlerine göre çalışma yapmamaları, dönüşüm sürecinde meslek mensuplarının şüpheli alacakların belirlenmesinde ve karşılık ayrılmasında sorunlar yaşamalarına neden olmaktadır. Araştırmaya katılan katılımcı ifadelerine göre şüpheli alacaklarla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlar; esas itibarıyla hareketsiz alacakların belirlenmesi, alacakların tahsil kabiliyetinin tespiti, dava aşamasındaki alacaklar, alacakların takibi ve alacak yaşlandırma gibi hususlarda yaşanmaktadır. Bu alanda sorunlarla karşılaştığını belirten katılımcılar, bu düşüncülerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Şüpheli ticari alacakların tespit edilmesinde ve karşılık ayrılmasında işletmeler tarafından yapılması gereken çalışmaların eksik kalması nedeniyle sorunlar yaşıyoruz.

Dönüşüm aşamasında istenilen bilgi ve belgeleri temin edemiyorlar. Böyle olduğunda da ekstra çalışmalar yapmamız gerekiyor." (K2, Kıdemli Denetçi)

"Şüpheli alacakların analizlerinde bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlarla karşılaşıyoruz. İşletme yöneticileri sadece davalık olan alacakları için karşılık ayırmak istiyorlar. Onun dışında yıllardır tahsil edemedikleri alacaklar için karşılık ayırmak istemiyorlar. Tekdüzene göre bu şekilde alıştıkları için onları bu konuda ikna etmek için ayrı bir çalışma yapmak zorunda kalıyoruz. Bu konu bizi gerçekten çok fazla yoruyor." (K19, SMMM)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tabloları, genellikle bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları tarafından MSUGT'ler uyarınca hazırlanan mizandan hareketle dönem sonunda dönüştürme yoluyla düzenlenmektedir. Meslek mensuplarının bu süreçte karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, meslek mensupları ile yüz yüze ya da çevrimiçi görüşme gerçekleştirilmiştir. Nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılarak yapılan bu araştırmadan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1) Katılımcıların büyük çoğunluğu, mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işleminde varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasında sorunlarla karşılaşmaktadır. Katılımcılar, genel itibariyle maddi duran varlıkların, ilişkili taraflardan alacakların, bina ve arsaların, vadeli-vadesiz mevduatların, kısa-uzun vade ayrımının, olağandışı gelir ve giderlerin, kur farklarının, vade farklarının ve borçlanma maliyetlerinin sınıflandırılmasında sorun yaşamaktadır.

2) Katılımcılar, varlık ve kaynakların değerlemesi ile ilgili de sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Katılımcılar, genel olarak maddi duran varlıkların, şüpheli alacakların, vadeli

alacakların, stokların, kıdem tazminatı karşılıklarının, dava gider karşılıklarının ve vadeli borçların değerlemesinde sorun yaşamaktadır. Ayrıca itfa edilmiş maliyetin hesaplanmasında ve gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde de sorunlarla karşılaşan katılımcılar, ilk kez bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecinde değerleme ile ilgili daha fazla sorun yaşamaktadırlar.

3) Katılımcılar, düzenlemeler arasındaki değerleme ölçülerinin farklı olması nedeniyle ortaya çıkan değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde de sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Katılımcıların bu alanda yaşadıkları sorunlar ise amortismanların, şüpheli alacakların, araştırma ve geliştirme giderlerinin, kıdem tazminatı karşılıkları ve ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır.

4) Katılımcıların sorun yaşadığı diğer bir alan da varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlardır. Katılımcılar birçok alanda bilgi eksikliği sorunu yaşamakta olup bu alanların başında maddi duran varlıklar, kıdem tazminatları, stoklar, vade farkları ve şüpheli alacaklar gelmektedir. Gerekli bilgi ve belgelerin işletmeler tarafından temin edilememesi nedeniyle bilgi eksikliği sorunu yaşayan katılımcılar, ilk kez finansal tablo dönüşümü yaptıran işletmeler ile muhasebe sistemi ve altyapısı zayıf olan işletmelerde bu sorunla daha fazla karşılaşmaktadırlar.

Bu sonuçlar, meslek mensuplarının farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işlemi sırasında varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılmasından, varlık ve borçların değerlemesinden, düzenlemeler arasındaki değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile varlık, kaynak, gelir ve giderlerle ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşabilecekleri tahminimizi doğrular niteliktedir.

Dönüşüm sürecinde karşılaşılan bilgi eksikliği sorunu varlık, kaynak, gelir ve giderlerin yeniden sınıflandırılması, değerlemesi, değerleme farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin yaşanan sorunların da temel nedeni olup dönüşüm sürecinin tamamını olumsuz yönde etkilemektedir.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetime tabi olan işletmelerin imkanlarının olması halinde finansal tabloların dönüşümünü ikili muhasebe sistemine göre yapmalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmaları ve bu sisteme uygun muhasebe personeli istihdam etmeleri gerektiği söylenebilir. Çünkü mizan düzeyinde dönüşüm sürecinde, MSUGT'ler uyarınca hazırlanan mizandan hareketle dönüştürme yoluyla düzenlenen TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı finansal bilginin sahip olması gereken niteliksel özellikleri taşıyabilmesini engelleyecek ölçüde ciddi sorunlarla karşılaşılabilmektedir. Ayrıca, TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolar mizan düzeyinde dönüştürme yoluyla hazırlanmaya devam edilecekse, başta KGK olmak üzere yetkili kurumların meslek mensuplarının dönüşüm sürecinde karşılaştıkları sorunları tespit ederek bu sorunların giderilmesine yönelik çalışmalar yapması gerekir.

Bu çalışma, meslek mensuplarının bakış açısıyla Türkiye'de MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi konusunda yapılan ilk çalışmadır. Bu nedenle, bu çalışmanın muhasebe literatürüne katkı sağlayacağı ve çalışmadan elde edilen bulguların finansal tabloların dönüşümü sürecinde rol alan bağımsız denetim şirketi çalışanları, bağımsız denetime tabi işletmelerin yönetici ve muhasebe elemanları ile bu alandaki düzenleyici kurumlara faydalı olacağı düşünülmektedir. Bundan sonra yapılacak çalışmalar, araştırmacının dönüşüm sürecine dahil olarak süreç içerisinde karşılaşılan sorunları yakından gözlemlemesi ve çözüm önerileri üretmesi şeklinde yapılabilir.

KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). T.C. Resmi Gazete, Sayı: 10703-10704-10705. Erişim: http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf, Erişim Tarihi: 04.02.2022.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). T.C. Resmi Gazete, Sayı: 27846. Erişim: https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf, Erişim Tarihi: 05.02.2022.

Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *BEÜ SBE Dergisi*, 7 (1), 231-274.

Berg, B. L., & Howard, L. (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (9. Baskıdan Çeviri). Çeviri Editörü: Asım Arı, Konya: Eğitim Yayınevi.

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. Doi: 10.25095/mufad.673670.

Elitaş, C., ve Ergüden A.E. (2016). Vergi usul kanunundan uluslararası finansal raporlama standartlarına doğru: finansal tabloların yolculuğu. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (2), 265-296.

Kablan, A. (2021). VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri ve finansal performans üzerindeki etkisinin COPRAS yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 20 (62), 285-308. Retrieved from https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/59563/787665.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2021). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü. Erişim: https://www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 04.03.2022.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı (KGK). (2022). TFRS 2022 Seti (Kırmızı Kitap), Erişim: https://www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 18.03.2022.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, (16 Aralık 1992), *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 21447 (M), Erişim: http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf, Erişim Tarihi: 01.03.2022.

Mejzlik, L. (2006). *Účetní informační systémy Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. Prag.

Öztürk, E. (2013). *Dışarıdan atılan kayıtlar tekniği ile TFRS finansal tabloların hazırlanması*. Erişim: https://docplayer.biz.tr/1536315-Disaridan-atilan-kayitlar-teknigi-ile-tfrs-finansal-tablolarin-hazirlanmasi.html, Erişim Tarihi: 27.02.2022.

Procházka, D. (2012). ICT support of the financial statements conversion: main methods and their advantages/disadvantages. *International Journal of Management Cases*, 14 (1), Doi:10.5848/APBJ.2012.00007.

Ulusan, H. (2017). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.

Yardımcıoğlu, M. (2013). Finansal tabloların UFRS'ye çevrimi. *Sosyoekonomi*, 20(20),27-58.Retrieved from https://dergipark.org.tr/tr/pub/sosyoekonomi/issue/21080/226961

Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2021). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Güncellenmiş 12. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

TEORİKTEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI

Editör
Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI

Özverili bir ekip çalışması sonucunda hazırlanan ***"TEORİKTEN GÖRGÜLE MUHASEBE ARAŞTIRMALARI"*** başlıklı kitap, muhasebe alanından hem teorik hem de görgül (ampirik) araştırmaları içermektedir. On iki bölümün yer aldığı kitap, on üç farklı üniversiteden on altı araştırmacının katkıları ile tamamlanmıştır. Kitapta yer alan tüm çalışmalar editoryal süreçten geçtikten sonra hakem değerlendirilmesine tabi tutulmuştur. Kitapta bulunan çalışmaların benzerlik oranları %20'nin altındadır. Kitabın muhasebe alanına ilgi duyan öğrenciler, araştırmacılar, akademisyenler ve diğer tüm paydaşlar için faydalı bir kaynak olacağı düşünülmektedir.

ORION AKADEMİ
Ataç 2. Sokak 71/D
Kızılay/ANKARA
Tel: 0312 417 78 35
www.orionkitabevi.com.tr

Online Satış İçin
www.orionkitabevi.com.tr
www.hukukyayinlari.com.tr

ISBN 978-625-8307-04-7