



# JOURNAL OF SOCIAL AND HUMANITIES SCIENCES RESEARCH



2017

Vol:4 / Issue:15

pp.1866-1880

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 17/11/2017

The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 21/12/2017

**The Published Date (Yayınlanma Tarihi) 22.12.2017**

## TR90 BÖLGESİNDEKİ SMMM ODA BAŞKANLARININ BOBİ FRS KONUSUNDAKİ GÖRÜŞLERİ

### CHAIRS OF THE CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS' OPINIONS IN TR90 REGION ON LMEs

Yrd. Doç. Dr. Züleyha YILMAZ

Ordu Üniversitesi, Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,  
zulehayilmaz@odu.edu.tr, Ordu / Türkiye

#### ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) 2014 yılında aldığı karar ile Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) kapsamındaki sermaye şirketleri ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve yorumlarını uygulamayı tercih eden şirketlerin, TMS/TFRS hükümlerini uygulamaları zorunludur. Diğer şirketler ise 1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve 2014 yılında yayınlanan "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" Kararı'na uygun olarak finansal tablolarını hazırlamaktadır. Finansal tabloların öncelikle vergi için hazırlanması ise gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalarını engellemektedir. Bunu önlemek adına KGK, 29 Temmuz 2017 tarihinde bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamayan büyük ve orta boy işletmeler için "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)" nı yayınlamıştır. Bu çalışmanın amacı, 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girecek BOBİ FRS konusunda TR 90 Bölgesi'nde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMM) Başkanlarının görüşlerinin alınmasıdır. Araştırmada yöntem olarak yarı yapılandırılmış mülakat tekniği kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, BOBİ FRS'yi uygulayacak muhasebe meslek mensuplarının yeterli bilgiye henüz sahip olmamaları, genel olarak bilgi için muhasebe yerine vergi için muhasebe kültürüne sahip olmaları ve işletmelerin teknik alt yapı ve donanım olarak hazır bulunmamaları nedeniyle Türkiye'nin BOBİ FRS için henüz hazır olmadığı görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** BOBİ FRS, Büyük ve Orta Boy İşletmeler, Muhasebe Standartları, Muhasebe Eğitimi.

#### ABSTRACT

As a result of the decision taken by The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) in 2014, corporations within the scope of Public Interest Entities (PIEs) and companies that choose to implement Turkish Accounting / Financial Reporting Standards (TAS/IFRS) or their interpretations are obliged to implement the regulations in these Standards. Other companies prepare their financial statements in accordance with the General Communiqué on Accounting System Application published in 1992 and the "Supplementary Note on the Preparation of Financial Statements of Companies Not Implementing TAS" published in 2014. Preparing financial statements primarily for taxes is a major obstacle to the preparation of financial statements in a fair and comparable manner. Therefore, POA has published "the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (LMEs FRS)" on 29 July 2017 for the enterprises that are subject to independent audit and do not implement TAS. The objective of this study is to take opinions of the Chairs of the Chamber of Certified Public Accountants operating in the TR 90 region of Turkey on the applicability of the LMEs FRS, which will be effective as of 01.01.2018. A semi-structured interview technique was used in the research. As a result of the study, because the accounting professions who will apply the LMEs FRS do not yet have enough knowledge about the issue and have the accounting culture for tax rather than information in generally, and the enterprises do not have technical infrastructure and hardware, it is seen that Turkey is not yet ready for LMEs FRS.

**Keywords:** BOB FRS, Large and Medium Enterprises, Accounting Standards, Accounting Education.

#### 1. GİRİŞ

Finansal raporlama ile gerek işletme sahibi veya yöneticileri gibi işletme içi bilgi kullanıcılarına gerekse işletmenin finansal durumu ve performansı ile ilgili bir yargıya varmaya çalışan işletme dışı bilgi kullanıcılarına yararlı olacak bilgiler sunulması amaçlanmaktadır. TMS/TFRS hükümleri doğrultusunda hazırlanan finansal tablolarla ihtiyaca ve gerçeğe uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve zamanlı finansal bilgi sunulmaktadır. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından hazırlanan ve 29.07.2017 tarihli ve 30138 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe konulan "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ile bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin de

karşılaştırılabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal tablolar sunabilmesi amaçlanmıştır (BOBİ FRS Hakkında Tebliğ, 2017: Madde 1).

Bir işletmenin büyük işletme olarak değerlendirilebilmesi için art arda iki raporlama döneminde 75 milyon TL ve üzeri aktif toplamına sahip olmak, 150 milyon TL ve üzeri yıllık net satış hasılatına sahip olmak veya 250 ve üzeri ortalama çalışana sahip olmak kriterlerinden ikisini sağlaması gerekir (BOBİ FRS Hakkında Tebliğ, 2017: Madde 6.1). Bağımsız denetime tabi olup bu kriterleri karşılayamayan işletmeler ise finansal raporlarını hazırlarken orta boy işletmelerin uyması gereken kurallara tabi tutulmuştur (Gücenme-Gençoğlu, 2017: 2). Finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler, isteklerine bağlı olarak ancak iki yıl geçmesi halinde TFRS'yi uygulamaya geçebilirler. Diğer taraftan en az 2 yıl isteğe bağlı TFRS uygulayan işletmeler isteklerine bağlı olarak BOBİ FRS uygulamaya geçebilirler (BOBİ FRS Hakkında Tebliğ, 2017: Madde 5). BOBİ FRS'nin genel özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (www.kgk.gov.tr):

- ✓ BOBİ FRS, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği bütün muhasebe işlemlerini başka bir standart setine ihtiyaç duymadan finansal tablolarına yansıtılabileceği esasların yer aldığı 27 bölümden oluşmaktadır.
- ✓ Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesine sahiptir.
- ✓ UMS/UFRS uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile uyumludur.
- ✓ BOBİ FRS'de orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmeler için ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
- ✓ BOBİ FRS ekinde solo ve konsolide finansal tablo örnekleri ve Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.
- ✓ Konular sade ve anlaşılabilir bir dille yazılmıştır.

BOBİ FRS, 27 bölümden oluşmaktadır ve Bölümler TMS/TFRS ve AB düzenlemeleri ile uyumludur. BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında bazı farklılıklar bulunmakta olup bu farklılıklar genel olarak daha sade bir dille yazılmış olan BOBİ FRS'de bazı standartların kapsam dışı bırakılmasından kaynaklanmaktadır. Bu farklılıklar; BOBİ FRS'de kapsamlı kar kavramının kullanılmaması, finansal durum tablosu, kar zarar tablosu ve özkaynak değişim tablosu formatlarında farklılıklar bulunması, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esasına dayalı finansal raporlama yapılması, büyük işletmeler için gerçeğe uygun değer kavramının korunması ancak ilave yükümlülükler getirilmesi şeklinde sıralanabilir (Gücenme-Gençoğlu, 2017: 1). Büyük işletmeler için getirilen ilave yükümlülükler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (ismmmo.org.tr):

- ✓ Büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadırlar. Bunlar dışındaki diğer işletmeler ise isterlerse konsolide finansal tablo düzenleyebilirler.
- ✓ Konsolide finansal tablo hazırlayan şirketler, ayrıca solo finansal tablolarını da hazırlamak zorundadırlar.
- ✓ Büyük işletmeler, konsolide ve solo finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmak zorundadırlar.
- ✓ Büyük işletmeler, bağlı ortaklık edinimleri şeklindeki işletme birleşmelerinde “Bölüm 21-İş Birleşmeleri” hükümlerini uygularken, bu işletmeler dışındakiler bu bölümü uygulamayabilirler.
- ✓ Faaliyet bölümleri ve ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler gibi ilave açıklamaları sadece büyük işletmelerin yapmaları zorunludur.

Genel çerçeveden bakıldığında ise BOBİ FRS'nin TMS/TFRS'lerin sadeleştirilmiş hali olduğu ve TMS/TFRS'lerde farklı bölümler altında incelenen bazı uygulamaların BOBİ FRS'nde tek bölüm altında toplandığı görülmektedir. Bu uygulamaya örnek olarak TMS/TFRS'nde “TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri”, “TMS-15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” ve “TMS18: Hasılat” bölümlerinde ayrı ayrı yer alan hasılat kavramının BOBİ FRS'nde “Bölüm-5: Hasılat” başlığı altında yer aldığı görülmektedir. BOBİ FRS'nde benzer bir uygulama finansal araçlar ve özkaynaklar için de yapılmıştır. TMS/TFRS'nde “TFRS-7: Finansal Araçlar: Açıklamalar”, “TFRS-9: Finansal Araçlar”, “TMS-32: Finansal Araçlar: Sunum” ve “TMS-39: Finansal Araçlar” bölümlerinde ayrı ayrı incelenen finansal araçlar BOBİ FRS'de “Bölüm-9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümü altında sadeleştirilerek ve birleştirilerek verilmiştir (www.kgk.gov.tr; Gücenme-Gençoğlu, 2017: 3). Diğer taraftan varlık ve yükümlülüklerin tanımları ve bunların finansal durum tablosunda bulunması için gereken koşullar aynıdır (Gücenme-Gençoğlu, 2017: 4).

Araştırmada ilk olarak Türkiye'de finansal raporlama uygulamalarının gelişim süreci ve BOBİ FRS'nin ortaya çıkışı incelenmiş, ardından araştırmanın yöntemi ve örnekleme açıklanmıştır. Bulgular kısmında ise TR 90 Bölgesi'nde faaliyet gösteren SMMM Odası başkanlarının yarı yapılandırılmış mülakat formu ile

sorulan sorulara verdikleri yanıtlar değerlendirilerek, katılımcıların görüşleri yorumlanmıştır. Araştırmanın sonuç ve tartışma kısmında tespit edilen sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

## 2. TÜRKİYE’DE FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARININ GELİŞİMİ VE BOBİ FRS

15.12.1999 tarihli ve 4487 sayılı “Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun” ile 28.7.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na (SPK) ekleme yapılmıştır. İlgili Kanun’un 27. maddesine eklenen Ek Madde 1 ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kanun’da ifade edildiği üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idarî ve malî özerkliğe sahip TMSK ile;

- ✓ Finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmalarının sağlanması,
- ✓ Ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarınının saptanması ve yayınlanması,

hedeflenmiştir. 2002 yılında 9 üye ile faaliyetlerine başlayan TMSK, 16.01.2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete ile “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve hakkında Tebliğ” ve “Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ” adlı ilk tebliğlerini yayınlamıştır. TMSK ilerleyen süreçte Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS / International Accounting Standards-IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS / International Financial Reporting Standards-IFRS), bu Standartlara ait kavramsal çerçeve ve yorumların Türkçe’ye çevrilmesini ve Resmi Gazete ‘de yayımlanarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) daha önce kendi yayınladıkları düzenlemelere tabi olarak finansal tablo hazırlayan bankaların 31 Aralık 2016 tarihinden itibaren finansal tablolarını TMSK tarafından yayınlanan hükümlere göre düzenlemelerini kabul etmiştir. Benzer şekilde 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Bireysel Emeklilik Şirketleri ve Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin düzenleyecekleri finansal tablolarda TMSK tarafından yayınlanan hükümleri dikkate almalarını uygun bulmuştur. Son olarak SPK, 09.04.2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri:XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile borsa şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıkları için daha önce geçerli olan Seri:XI, No:25 Tebliği’ni yürürlükten kaldırarak 1 Ocak 2008 itibaren bu şirketlerin finansal tablolarını hazırlamalarında TMSK hükümlerini uygulamalarını kabul etmiştir (www.spk.gov.tr; Ernst&Young, 2011:4; Kocamaz, 2012:111).

2 Kasım 2012 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla Kamu Gözetim Kurumu kurulmuş ve TMSK kapatılarak bu kuruma devredilmiştir. KGK’nın temel amacı, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporlamanın hazırlanmasını ve sunulmasını sağlamak ve bu şekilde yatırımcıların çıkarlarını ve kamu yararını korumaktır. KGK bu amaç doğrultusunda borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri başta olmak üzere belirli niteliklere göre büyük ölçekli şirket olarak kabul edilen şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. KGK’nun görevleri aşağıdaki gibi listelenmiştir (www.kgk.gov.tr):

- ✓ Bağımsız denetim kuruluşlarını ve denetçileri yetkilendirmek,
- ✓ Bağımsız denetimde uygulama birliği sağlayarak güven ve kaliteyi arttırmak,
- ✓ TMS/TFRS ve eklerini oluşturmak ve yayımlamak,
- ✓ Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Sonuç olarak TMSK tarafından başlatılan ve KGK tarafından sürdürülen çalışmalar neticesinde günümüzde yürürlükte olan 1 adet “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, 15 adet “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)”, 28 adet “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, 18 adet “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları” ve 7 adet “Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları” bulunmaktadır.

Yapılan pek çok düzenleme ve mevzuata dahil edilen pek çok kanun, tebliğ, vb. gibi hüküm ile Türkiye’de TMS/TFRS’lerin uygulanması belirli bir düzene konulmuştur. TMS/TFRS uygulamalarını takiben 1 Kasım 2010 tarihli ve 27746 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 208 numaralı “KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ile kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve genel amaçlı

finansal tablo yayımlayan işletmeler için de muhasebe standartlarının uygulanması söz konusu olmuştur. 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 numaralı “Türk Ticaret Kanunu”nun 88. maddesi ile Kanun’da belirtilen işletmelerin TMSK tarafından yayımlanan Standartlara, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymaları zorunlu hale getirilmiştir (TTK, 2011: Madde 88-1). Bu Kanun’un Geçici Madde 1’ine göre ise TMSK tarafından belirlenen Türkiye muhasebe Standartlarının TMS/TFRS ve yorumları ile KOBİ TFRS’den oluştuğu ifade edilmiştir.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) tanımlanması ve sınıflandırılması 18 Kasım 2005 tarihli ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile yapılmıştır. 2012 yılında yapılan değişiklik ile Yönetmeliğin 4.Maddesi b bendine göre KOBİ: “İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri” ifade eder. Türkiye ekonomisinin lokomotifini olan KOBİ’lerden yine Kanun’da belirtilen niteliklere sahip olanlarının da bu standartları uygulamalarının 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla zorunlu olması planlanmıştır. Ancak, KOBİ’lerin standartları uygulamaya gerek donanım ve altyapı gerekse eğitilmiş muhasebe personeli eksikliği gibi nedenlerle hazır olmamaları neticesinde, bu zorunluluk önce ertelenmiş sonra tamamen ortadan kaldırılmıştır.

26 Ağustos 2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KGK Kurul Kararı ile TMS/TFRS’leri uygulayacak işletmeler ile bağımsız denetime tabi işletmeler ayrıştırılmıştır. Bu kararı takiben KGK, 2015 yılı itibarıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS’leri uygulamayan işletmeler için yeni bir finansal raporlama standardı oluşturulması çalışmalarını başlatmıştır (Yünlü, 2016: 24). İlgili Kararda sunulan listedeki kurum, kuruluş ve işletmeler 1 Ocak 2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait finansal tablolarını TMS hükümlerince hazırlayacaklardır. Bu listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmeler ise isteğe bağlı olarak TMS hükümlerini uygulayabilecek, kapsama dâhil olmayanlar ise KGK tarafından yeni bir bilgilendirme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam edeceklerdir. TMS/TFRS’yi uygulamak zorunda olmayan işletmeler için ise 29.12.2014 tarihinde yürürlüğe konan 41 sayılı KGK kararıyla “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” ile beraber “MSGUT” ni finansal tablolarının hazırlanmasında kullanmaları gerekli görülmüştür (www.kgk.gov.tr).

Bu uygulamanın getirdiği sakinca ise bu iki ayrı tebliğin birbirine uyumlu olmaması nedeniyle işletmelerin iki ayrı finansal tablo hazırlamak zorunda kalmalarıdır (Gücenme-Gençoğlu, 2017: 2). Bu ikilemi ortadan kaldırmak için KGK 2017 Temmuz ayında 1.1.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe konmak üzere BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesini yayımlamıştır. Ancak bütün şirketler yasal kayıt ve defterlerinin tutulmasında VUK hükümlerine uymaya devam edeceklerdir (www.archive.ismmmo.org.tr). KGK verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetime tabi 6.250 şirket bulunmakta, bu şirketlerden 1.550’si KAYİK tanımına uymaları nedeniyle TFRS’leri uygulamakta, kalan 4.700 şirketin ise BOBİ FRS’yi uygulamaları öngörülmektedir. KAYİK’ler kapsamına alınan işletmeler; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları olarak listelenebilir (www.archive.ismmmo.org.tr).

### 3. LİTERATÜR ÖZETİ

BOBİ FRS çok yeni bir konu olup literatürde konuya ilişkin çok az akademik çalışmaya rastlanmıştır. Bu çalışmalardan biri Yünlü (2016) tarafından yapılmış, Yünlü çalışmasında henüz BOBİ FRS olarak dahi adlandırılmamış konuyu “bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama kapsamında olmayan işletmeler için finansal raporlama standartları” başlığı altında değerlendirmiştir. Avrupa Birliği Muhasebe Direktifleri ve Türkiye’deki muhasebe uygulamalarını incelediği çalışmasında Yünlü, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ile MSUGT ve TMS/TFRS’leri karşılaştırmıştır. AB, diğer gelişmiş ülkeler ve Türkiye’de KOBİ TFRS’nin KOBİ’ler için maliyetli ve ağır oluşu, yeni bir raporlama çerçevesi geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Yünlü’ye (2016) göre bu çerçeve ile bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama kapsamında olmayan işletmeler daha kolay, fayda-maliyet avantajına sahip, gerçeğe uygun sunum sağlayan, finansal tablo kullanıcıları için kaliteli ve anlaşılabilir bir finansal raporlama yapılabileceklerdir.

BOBİ FRS ile ilgili bir diğer çalışma Gücenme-Gençoğlu tarafından 2017 yılında yapılmıştır. Yazar çalışmasında finansal raporlama, finansal varlık ve yükümlülükler, hasılatın raporlanması, stok ve satış maliyetlerinin raporlanması, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, varlıklarda değer düşüklüğü ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi temel konular açısından BOBİ FRS ve TMS/TFRS hükümlerini karşılaştırmış ve farklılıkları tespit etmiştir. Genel olarak her iki setin birbiri ile uyumlu olduğunu ifade eden Gücenme-Gençoğlu, BOBİ FRS’de kapsamlı kar kavramının kullanılmadığına dikkat çekmiştir.

Literatür taraması sırasında BOBİ FRS ile ilgili rastlanan son çalışma Öztürk’e (2017) aittir. Öztürk çalışmasında finansal varlıkların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunu BOBİ FRS ve TMS/TFRS açısından karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Çalışması sonucunda yazar, Gücenme-Gençoğlu (2017) tarafından yapılan çalışmaya benzer olarak finansal varlıklarla ilgili gerçeğe uygun değer farkının TMS/TFRS’de kapsamlı gelire dahil edilirken, BOBİ FRS’de MSUGT’e daha yakın bir uygulama ile kapsamlı gelir kavramının bulunmadığını ifade etmiştir.

Yapılan bu çalışma ile literatürden farklı olarak BOBİ FRS’nin Türkiye’de uygulanabilirliği açısından muhasebe meslek mensuplarının görüşleri alınmıştır. TR 90 Bölgesi’nde faaliyetlerini yürüten SMMM Oda başkanları ile konuya ilişkin görüşmeler yapılmış ve ilk kez uygulayıcıların görüşlerinin irdelendiği bir çalışma yapılmıştır. Sonuç olarak bu çalışmanın özgün olduğuna ve uygulayıcıların görüşlerinin akademik literatüre kazandırılması yönüyle de öncü bir çalışma olduğuna inanılmaktadır.

#### 4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu bölümde araştırmanın amacı ve önemi vurgulanmış, ardından yöntem ve örneklem başlığı altında verilerin tespiti ve çözümlenmesi ile ilgili süreç anlatılmıştır.

##### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın temel amacı, TR90 Bölgesi’nde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası başkanlarının 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan BOBİ FRS’nin Türkiye’de uygulanabilirliği konusundaki görüşlerinin alınmasıdır. Bu amaç kapsamında, katılımcılara aşağıdaki sorular yöneltilmiş ve alınan yanıtlar doğrultusunda Türkiye’de BOBİ FRS’nin uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

- ✓ BOBİ FRS’ye geçişin Türkiye için gerekli olduğuna inanıyor musunuz?
- ✓ Türkiye’nin BOBİ FRS’ye geçiş için hazır olduğuna inanıyor musunuz?
- ✓ BOBİ FRS eğitimi konusunda yapılan çalışmaları yeterli buluyor musunuz?
- ✓ BOBİ FRS konusunda sadece KGK’nun yetkili olmasını yeterli buluyor musunuz?
- ✓ BOBİ FRS eğitimi konusunda Oda olarak hangi planı izlemektesiniz?
- ✓ TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Tek Düzen Hesap Planının oluşturulması gerekliliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
- ✓ TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Vergi Usul Kanunu’nun oluşturulması gerekliliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
- ✓ Size göre BOBİ FRS’ye geçişte muhasebe meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri en önemli sorunlar nelerdir?

Yapılan bu araştırma ile çok kısa bir süre sonra uygulamaya konulacak olan BOBİ FRS ile ilgili karşılaşılabilecek sorunları önceden tespit etmek, bu sorunlardan en önemli görülenlerine dikkat çekmek ve sorunların çözümüne dair önerilerde bulunmak araştırmanın bir diğer amacı olarak belirlenmiştir. Bu amaçlar doğrultusunda araştırmanın BOBİ FRS’ye geçiş sürecinde uygulayıcılar açısından yararlı olacağına ve daha önce literatürde bu konuda yapılmış bir araştırmaya rastlanmadığından araştırmanın literatüre katkı sağlayacağına inanılmaktadır.

##### 4.2. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi

Araştırmada yöntem olarak literatürde sıklıkla kullanılan ve nitel araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme tekniği kullanılmıştır. Bireyin davranışlarının nedenleri, herhangi bir konudaki görüşleri veya duygularının öğrenilmesi amaçlandığında en uygun yöntem o bireyin kendisinden mümkün olduğu kadar açık uçlu sorular sorarak bilgi almaktır (Yazarkan & Kaygın, 2016: 168). Nitel araştırmanın önemi ilk olarak 1920 ve 1930’lu yıllarda “Şikago Okulu”nun sosyoloji ile ilgili araştırmalarında vurgulanmış, bu yöntem yine aynı yıllarda yapılan antropoloji ile ilgili çeşitli yazarların araştırmalarında görülmüş, daha sonraki yıllarda ise tarih, siyaset bilimi, işletme, tıp, eczacılık, hemşirelik, sosyal bilimler ve iletişim gibi diğer alanlarda kullanılmaya başlanmıştır (Denzin & Lincoln, 2008:2). Nitel araştırma genel olarak istatistiksel yöntem kullanmadan gözlemciyi dünya üzerinde bir yere konumlandıran bir faaliyet (Denzin & Lincoln, 2008:4) olarak

tanımlanabilir. Bu bağlamda araştırmada veri toplama aracı olarak 5'i katılımcıların demografik özelliklerini öğrenmek ve 8'i katılımcıların BOBİ FRS'ye ilişkin görüşlerini edinmek amacıyla toplam 13 sorudan oluşan bir yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılmıştır. Görüşme formu için hazırlanan soruların açık uçlu olmasına dikkat edilmiştir. Açık uçlu sorular sorularak katılımcıların daha özgür yanıtlar vermesi ve bu şekilde daha doğru bilgilerin elde edilmesi hedeflenmiştir.

Araştırmanın evrenini TR 90 Bölgesi'nde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanları oluşturmaktadır. Araştırmada TR 90 Bölgesi'ni oluşturan Trabzon, Rize, Ordu, Giresun, Artvin ve Gümüşhane illerinin SMMM Odaları başkanları olmak üzere toplam 6 katılımcı ile görüşme yapılmıştır. Nitel araştırmalarda örneklem sayısının büyüklüğü veya küçüklüğünden daha ziyade, araştırmadan beklenen bilgilerin elde edilip edilemeyeceği konusu önemlidir. Bazı durumlarda araştırma amacına uygun olarak seçilmiş bir kişi (n=1) bile örneklem olarak yeterli kabul edilebilmektedir (Yazarkan ve Kaygın, 2016: 168). Oda başkanlarının muhasebe mesleği ile ilgili yeterli deneyime ve muhasebe alanında yaşanan güncel konulara ilişkin yeterli bilgi birikimine sahip olduğu düşünülmektedir.

Güvenilirlik ve geçerlilik nicel araştırmalarda ayrı kavramlar olarak değerlendirilirken, nitel araştırmada bu kavramların her ikisi de aynı anlamda kullanılmaktadır. Sonuç olarak bir araştırmanın kalitesi, bulguların genelleştirilebilmesine ve bu şekilde araştırmanın geçerliliğini veya güvenilirliğini artırma ve test etmeye bağlıdır (Golafshani, 2003: 600). Oda başkanlarının BOBİ FRS ile ilgili görüşlerinin genel olarak muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini yansıtacağına inanılmaktadır.

Mülakatlar 25 Ekim 2017 ve 9 Kasım 2017 tarihleri arasında yapılmıştır. Mülakatlar sırasında izni olan katılımcılardan ses kaydı alınmış, diğerleri ile ise not tutma yöntemi ile veri toplama yoluna gidilmiştir. Toplanan veriler bilgisayar ortamında içerik analizi tekniği kullanılarak yazılı hale dönüştürülmüştür. İçerik analizi; analiz birimlerinin belirlenmesi, kodlama kategorilerinin belirlenmesi, frekans değerlerinin belirlenmesi ve yorumlama aşamalarından oluşturulmuştur. Mülakatlar sonucu elde edilen görüşler araştırmanın bulgular kısmında sunulmuş ve sonuç ve tartışma kısmında değerlendirilmiştir.

## 5. BULGU ve TARTIŞMALAR

Araştırma kapsamında TR 90 Bölgesi'nde faaliyetlerini sürdüren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanları ile yarı yapılandırılmış mülakat tekniği uygulanarak yüz yüze ve telefon görüşmesi yoluyla mülakatlar yapılmıştır. Yapılan mülakatlar sonucu elde edilen bulgular, katılımcıların demografik özellikleri ve BOBİ FRS ile ilgili katılımcılara yöneltilen her bir soruya verilen yanıtlar dikkate alınarak aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1. TR 90 Bölgesi'ndeki SMMMO Başkanlarına Ait Demografik Bilgiler (n=6)

SMMM Odası	Oda Başkanı	Unvan	Bölüm	SMMM Deneyimi	Oda Başkanlığı
Trabzon	Ahmet DEMİR (A.D.)	SMMM	Maliye	40 yıl	2 yıl
Rize	Ali Fuat ÇAKMAKÇI (AFÇ)	SMMM	Maliye	25 yıl	1,5 yıl
Ordu	Bahadır BAŞ (B.B.)	SMMM	Maliye	17 yıl	1,5 yıl
Giresun	Fikri ÇALCALI (F.Ç.)	SMMM	İşletme	31 yıl	22 yıl
Artvin	Serdar YAZGAN (S.Y.)	SMMM	Maliye, İşletme	23 yıl	1,5 yıl
Gümüşhane	Turan KARTAL (T.K.)	SMMM	Ticaret Lisesi	30 yıl	4,5 yıl

Araştırmada ilk olarak Trabzon SMMM Odası Başkanı Ahmet Demir (AD) ile görüşülmüştür. AD, SMMM unvanına sahip olup, 40 yıldır muhasebe meslek mensubu olarak görev yapmaktadır. Ortaokul ve lise yıllarında muhasebe eğitimi alan AD, Ankara Üniversitesi Maliye Bölümü mezunudur. AD, 1990 yılında kurulan Trabzon SMMM Odası'nda, kurulduğu günden itibaren aktif olarak çalışmalarını sürdürmektedir. AD, 12 yıl oda başkan yardımcısı olarak görev yapmış, son iki yıldır ise oda başkanlığını yürütmektedir.

İkinci olarak Rize SMMM Odası Başkanı Ali Fuat Çakmakçı (AFÇ) ile görüşülmüştür. AFÇ, 25 yıldır SMMM mesleğini sürdürmekte olup, Maliye Bölümü mezunudur. AFÇ, yaklaşık 1,5 yıldır SMMM oda başkanı olarak görevine devam etmektedir.

Araştırma kapsamında üçüncü olarak Ordu SMMM Odası Başkanı Bahadır Baş (BB) ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Gazi Üniversitesi Maliye Bölümü mezunu BB, 17 yıldır SMMM mesleğini sürdürmekte olup, 1,5 yıldır ise oda başkanlığı görevini yürütmektedir.

Dördüncü görüşme Giresun SMMM Odası Başkanı Fikri Çalcalı (FÇ) ile gerçekleştirilmiştir. FÇ, Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Bölümü mezunudur. 1993-2012 ve 2016-2017 yılları arasında toplam 22 yıl oda başkanlığı yapan FÇ, 31 yıldır SMMM mesleğini sürdürmektedir.

Beşinci görüşme Artvin SMMM Odası Başkanı Serdar Yazgan (SY) ile gerçekleştirilmiştir. SY, lisans eğitimini İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü'nde ve Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü'nde tamamlamıştır. SY, SMMM unvanına sahip olup, 23 yıldır muhasebe meslek mensubu olarak faaliyetlerini yürütmekte ve son 1,5 yıldır ise oda başkanı olarak görev yapmaktadır.

Araştırmanın son görüşmesi Gümüşhane SMMM Odası Başkanı Turan Kartal (TK) ile gerçekleştirilmiştir. 30 yıldır SMMM mesleğini sürdürmekte olan TK, Ticaret Lisesi'nde muhasebe eğitimi almıştır. TK, yaklaşık 5 yıldır oda başkanı olarak görev yapmaktadır.

Araştırmanın ilerleyen kısımlarında yarı yapılandırılmış mülakat formunda belirlenen sorular katılımcılara yöneltilmiş ve alınan yanıtlar çözümlenmiştir. Bu çözümlenmeye ilişkin bulgular aşağıda başlıklar halinde özetlenmiştir.

**Türkiye'de BOBİ FRS'ye geçişin gerekliliği:** Araştırma sırasında SMMM oda başkanları ile yapılan görüşmelerde ilk olarak BOBİ FRS konusuna giriş yapılmış ve konu kısaca değerlendirilmiştir. Ardından katılımcılara "BOBİ FRS'ye geçişin Türkiye için gerekli olduğuna inanıyor musunuz?" sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. BOBİ FRS'ye Geçişin Türkiye İçin Gerekliliğine İnanma Durumu

SMMM Odası Başkanı	Evet	Hayır	Kısmen
A.D.	✓		
A.F.Ç.	✓		
B.B.	✓		
F.Ç.	✓		
S.Y.			✓
T.K.	✓		

Katılımcıların çoğunluğu bu soruyu, evet şeklinde yanıtlarken S.Y., BOBİ FRS'ye geçişin Türkiye için mutlaka gerekli olduğunu ancak KOBİ TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS'ye geçişte de erteleme olması hâlinde bu geçiş süresinin uzayabileceğini hatta KOBİ TFRS gibi tamamen iptal edilebileceğini, bugün BOBİ FRS olarak uygulanmaya çalışılan düzenlemelerin yarın başka isimlerle tekrar gündeme gelebileceğini ifade etmiştir. Diğer katılımcıların görüşleri ise Türkiye'de muhasebe alanında standartlaşmanın gerekli olduğu yönündedir. Bu soruya verilen yanıtlardan bir kısmı şöyledir:

**A.D.:** "Türkiye TMS/TFRS uyum sürecine 2002 yılında başlamış ve 2005 yılından itibaren bankalar ve borsada işlem gören firmalar Standartları uygulamaktadırlar. TÜRMOB Standartlarla ilgili pek çok eğitim seminerleri vermiş, dolayısıyla BOBİ FRS'ye geçişte geç bile kalınmıştır."

**A.F.Ç.:** "Kesinlikle geçilmeli. Meslek mensupları şu anda vergi için muhasebe yapıyor, oysa bilgi için muhasebe yapılmalı. Muhasebe standartlarının yaygınlaştırılması ile bu yönde ilerleme kaydedilebilir".

**B.B.:** "Muhasebecilik mesleğinin 150 yıllık gelişiminde geline son nokta TMS/TFRS ve türevleridir. BOBİ FRS, KOBİ TFRS ile TMS/TFRS arasında yer alan ve tam olarak ortaya denk gelen standartlardır. KOBİ TFRS'nin uygulamasından vazgeçilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan şeffaflık, adillik ve hesap verebilirlik için mutlaka muhasebe standartlarının ülkemizde de olması gerekir. Dolayısıyla BOBİ FRS'nin muhasebecilik mesleğinin bilgi üretme hedefine ulaşmakta kesinlikle gerekli olduğuna inanıyorum."

**F.Ç.:** "Standartların uygulanması ile firmalar daha güvenilir, gerçekçi ve karşılaştırılabilir bilgi sunar. Bu yüzden BOBİ FRS'nin Türkiye için gerekli olduğunu düşünüyorum."

**S.Y.:** "KOBİ TFRS gelecekti, gelmedi. Şimdi BOBİ FRS gelecek deniliyor, acaba gerçekten bu uygulanabilecek mi yoksa ertelenecek mi? Standartların elbette gerekli olduğuna inanıyorum, ancak yarın BOBİ FRS yerine başka bir standardın gelmeyeceğini nasıl bileceğiz?"

**T.K.:** "BOBİ FRS Türkiye için yararlı olacaktır. Bu standartlara geçilirse özellikle piyasada hem firmalar hem de muhasebe meslek mensupları tarafından meslek daha çok ciddiye alınacak ve muhasebecilik mesleği daha sistemli bir şekilde yürütülecektir."

Oda başkanlarının görüşleri değerlendirildiğinde Türkiye’de muhasebe alanında standartlaşmanın gerekliliği kanaatinin yaygın olduğu görülmüştür. TMS/TFRS ile borsaya kayıtlı ve belirli niteliklere sahip büyük işletmeler bu standartlaşmayı yakalamıştır. BOBİ FRS’nin temel amacı muhasebe alanındaki standartlaşmanın daha geniş şirket kitlesine yayılmasının sağlanması, bu şekilde şirketlerin hesap verilebilirliğinin ve şeffaflığının artırılmasıdır. Bu amaçla 2010 yılında resmi gazete ile yayımlanan ve Türk Ticaret Kanunu ile de desteklenen KOBİ TFRS’nin yürürlüğe konulamamış olması oda başkanları nezdine belki pek çok bilgi kullanıcısının da BOBİ FRS’nin uygulamada başarı yakalayıp yakalayamayacağı konusunda tereddütler oluşmasına neden olmuştur. S.Y. ve benzer görüşlere sahip bilgi kullanıcılarının bu tereddütlerinde haklı çıkıp çıkmayacakları ise 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanacak olan BOBİ FRS’nin başarısına bağlıdır.

**Türkiye’nin BOBİ FRS’na geçiş için hazır olma durumu:** SMMM oda başkanlarına ikinci olarak “Türkiye’nin BOBİ FRS’ye geçiş için hazır olduğuna inanıyor musunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar ise Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3. Türkiye’nin BOBİ FRS’ye Geçiş İçin Hazır Olma Durumu

SMMM Odası	Evet	Hayır	Kısmen
A.D.		✓	
A.F.Ç.		✓	
B.B.		✓	
F.Ç.		✓	
S.Y.		✓	
T.K.		✓	

Katılımcıların tamamı bu soruyu “hayır” şeklinde yanıtlarken bazıları ise “yüzde yüz hazır değil” şeklinde net bir ifadeyle görüşlerinin dile getirmiştir. Bu hazır olmayışın genel nedeni olarak meslek mensuplarının BOBİ FRS’yi uygulama konusunda henüz yeterli bilgiye sahip olmamaları gerekçe gösterilmiştir. Katılımcıların bu soruya ilişkin görüşleri aşağıdaki şekildedir.

**A.D.:** “Muhasebeci yüzde yüz hazır değil. Ancak işe başlandığında düzenlenen 3-5 seminerle en geç bir ay içinde muhasebeciler de gerekli bilgiye sahip olur ve hazır hâle gelir.”

**A.F.Ç.:** “Türkiye BOBİ FRS’ye geçiş için ne teknik donanım ne de altyapı açısından şu an hazır değil.”

**B.B.:** “Şu an BOBİ FRS’yi uygulayacak firmalar için sorun yok. Bunlar zaten büyük firmalar ve buna hazırlıklıdır. Çünkü bu firmaların alt yapıları hazır, eğitilmiş muhasebecileri, danışmanları var. Ancak orta ölçekli firmaların hazır olmadığını düşünüyorum.”

**F.Ç.:** “Ne SMMM olarak ne de orta büyüklükteki firmalarda yeterli sayıda ve bilgide meslek mensubu yok”.

**S.Y.:** “Yüzde yüz hazır değiliz. BOBİ FRS, TMS/TFRS’den ekleme yapıyor ve yeni bir bilgi vermiyor. KGK şu an sadece konuyu tanıtıyor ve uygulamaya dair bir bilgi vermiyor.”

**T.K.:** “BOBİ FRS’ye geçiş için 2018 çok erken, belki 2019 daha uygun olabilir. Bu süreçte daha eğitici bilgiler verilmeli, seminerler düzenlenmeli.”

Katılımcılardan elde edilen görüşler doğrultusunda Türkiye’nin henüz BOBİ FRS için hazırlıklı olmadığı söylenebilir. Diğer taraftan, BOBİ FRS kapsamına alınan şirketlerin sahip olmaları gereken nitelikler göz önünde bulundurulduğunda, çoğunluğunun eğitilmiş personel ve elverişli donanıma sahip oldukları varsayılabilir. Bu anlamda büyük işletmeler için geçiş sürecinin sancılı olmayacağı ancak orta büyüklükteki bazı işletmelerin çok yakın zamanda yürürlüğe konulacak BOBİ FRS için hazırlık süreçlerini tamamlamakta problem yaşayabilecekleri düşünülmektedir. Bu problemlerin ise yoğun ve uygulamalı eğitimlerle aşılabacağı, aynı şekilde teknik donanımın da kısa sürede edinileceğine inanılmaktadır.

**BOBİ FRS eğitimi konusunda yapılan çalışmaların yeterlilik durumu:** Araştırmada üçüncü olarak SMMM oda başkanlarına “BOBİ FRS eğitimi konusunda yapılan çalışmaların yeterli buluyor musunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar tablo 4’deki gibidir.

Tablo 4. BOBİ FRS Eğitimi Konusu İle İlgili Yapılan Çalışmaların Yeterlilik Durumu

SMMM Odası Başkanı	Evet	Hayır	Kısmen
A.D.		✓	
A.F.Ç.		✓	



B.B.		✓	
F.Ç.		✓	
S.Y.		✓	
T.K.		✓	

Katılımcıların tamamı bu soruyu “hayır” şeklinde yanıtlamış ve ortak gerekçeler olarak materyal eksikliğine ve eğitim seminerlerinin azlığına dikkat çekmişlerdir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar ise şöyledir:

**A.D.:** “KGK’nın çalışmaları çok yetersiz. Verilen seminer yüzeysel, tanıtım niteliğinde bir seminerdi. Seminere katılanlar genellikle maliyenin bürokratları şeklindeydi. Ancak, vergi muhasebesi ister aynı kalsın, ister ayrı olsun bu işi muhasebeciler yapacak.”

**A.F.Ç.:** “Bağımsız denetçilere mecburi eğitim getirildi. Ancak muhasebeciler de bu konuda eğitilmeli.”

**B.B.:** “KGK, eğitimlerde asıl ulaşması gereken hedef kitle olan, yani BOBİ FRS’yi uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarını eğitim seminerlerine davet etmek konusunda yetersiz kaldı. Türkiye 24 bölgeye ayrılmış ve eğitimler bu şekilde veriliyor. Bu eğitim kime verilmek isteniyor, öncelikle bu konu düşünülmeli, muhatabı doğru belirlemek gerek. Seminerlere üniversiteden hocalar davet ediliyor, bağımsız denetçilik için başvuru yapan kişiler davet ediliyor, kamudan pek çok görevli davet ediliyor, ancak bu standartları uygulayacak kişiler davet edilmiyor. Bağımsız denetçiler, hazırlanmış raporları denetler ancak rapor hazırlama yetkisi yoktur. Bu raporları hazırlayacak kişiler ise yaklaşık 100.000 kişilik muhasebecilerdir. Eğitim seminerleri öncesi eğitim verilecek ilin oda başkanı ile iletişime geçilip daha çok meslek mensubuna ulaşılması sağlanabilir. Standardı bilen değil, uygulayacak kişilere uzman kişiler tarafından eğitim verilmesi gerekir. KGK’nın bundan sonra yapacağı eğitim seminerlerinde bir tane kendi eğitimcisi olsun, ancak bir tane de alanında uzman eğitimcisi olmalı. Bizim üyelerimiz eğitim seçiyor, ancak bu şekilde katılım artırılabilir.”

**F.Ç.:** “Kesinlikle yeterli görmüyorum. KGK, BOBİ FRS eğitimi ile ilgili kitap, broşür vb. gibi materyaller hazırlayabilir ya da medyada, basında program yapabilir. TÜRMOB çeşitli eğitimlerinde bunları yapıyor, KGK da yapabilir.”

**S.Y.:** “Çaba var ama yeterli değil. Yapılan Trabzon, Samsun, vb. bölge toplantılarında bu çaba görünüyor. Ancak kat edilmesi gereken daha çok yol var. Tek bir seminerle bu iş olmaz, uygulamadaki sorunlar bu şekilde çözülemez.”

**T.K.:** “Biraz daha eğitime ağırlık verilmeli. Yayın yoluyla ya da yüz yüze eğitim yoluyla teoriden ziyade uygulamalı eğitimler düzenlenmeli.”

KGK, İstanbul’da iki tane olmak üzere toplam 24 ilde 25 toplantı düzenleyerek BOBİ FRS’nin tanıtımını yapmıştır. Ancak araştırmaya katılan oda başkanlarının da ifade ettiği gibi bu toplantılar sadece tanıtım niteliğindedir. Uygulamaya sorunsuz bir şekilde geçilebilmesi için daha ayrıntılı eğitimlere ihtiyaç vardır. BOBİ FRS’nin 1.1.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe konulacağı dikkate alındığında uygulamaya yönelik ayrıntılı eğitimler için geç kalındığı algısı oluşabilir. Diğer taraftan araştırmanın ikinci sorusu ile ilgili yorumlarda da değinildiği gibi BOBİ FRS’yi uygulamaya başlayacak olan işletmeler genel olarak belirli büyüklüğe sahiptir. Büyük işletmelerin halihazırda BOBİ FRS’ye geçiş için hazırlıklarını yaptıklarına inanılmaktadır. Ancak orta büyüklükteki işletmeler için KGK tarafından daha ayrıntılı eğitimler düzenlenebilir.

**BOBİ FRS eğitimi konusunda sadece KGK’nın yetkili olması durumu:** Araştırmada dördüncü olarak “BOBİ FRS eğitimi konusunda sadece KGK’nın yetkili olmasını yeterli buluyor musunuz?” sorusu katılımcılara yöneltilmiştir. TR 90 Bölgesi’nde faaliyetlerini yürüten SMMM oda başkanlarının bu soruya verdikleri yanıtlar Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5. BOBİ FRS Eğitimi Konusunda Sadece KGK’nın Yetkili Olması Durumu

SMMM Odası Başkanı	Evet	Hayır	Kısmen
A.D.		✓	
A.F.Ç.		✓	
B.B.		✓	
F.Ç.		✓	
S.Y.		✓	

T.K.		✓	
------	--	---	--

Katılımcıların tamamı “BOBİ FRS eğitimi konusunda sadece KGK’nın yetkili olmasını yeterli buluyor musunuz?” sorusunu “hayır” şeklinde yanıtlarken, yine tamamı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin (TÜRMOB) de bu konuda yetkili olması gerektiğini, KGK ve TÜRMOB’un ortak çalışmalar yürüterek Türkiye’nin BOBİ FRS’ye geçiş sürecini en başarılı şekilde atlatmasını sağlayabileceklerini ifade etmişlerdir. Oda başkanlarının bu soruya verdikleri yanıtlar şöyledir:

**A.D.:** “KGK tarafından yapılan eğitimler şu an çok yetersiz. BOBİ FRS ile ilgili sadece yüzeysel olarak bilgi verildi. TÜRMOB eğitimlere bir sivil toplum örgütü olarak çok para harcıyor. Dolayısıyla BOBİ FRS eğitimlerini de en iyi şekilde yapacaktır. Üniversiteler de bu konuda ders koymalı. Üniversiteden mezun olan öğrenci, bilerek piyasaya çıkmalı. Teorik bilgi ve uygulama birleştirilmeli.”

**A.F.Ç.:** “KGK’ya göre eğitimler yeterli. Ancak durum öyle değil, TÜRMOB’un dâhil edilmesi gerekiyor. Meslek camiası olmazsa başarı olmaz.”

**B.B.:** “KGK 2011’deki Kararname ile kurulmuş, daha yeni yeni oluşturulan bir kurum. TÜRMOB ise 1990’da kurulmuş yaklaşık 27 yıllık bir birlik ve 110.000 üyesi var. Eğer KGK başarı istiyorsa, 27 yıllık bir deneyime sahip TÜRMOB ile çok yakın işbirliği yapmalı, TÜRMOB’un kültüründen ve altyapısından faydalanmalı.”

**F.Ç.:** “KGK, eğitimlerde yetersiz. TÜRMOB ile birlikte eğitim düzenleyebilir. Şu an TÜRMOB’un söz hakkı yok. Daha çok fikir birliği sağlanabilir.”

**S.Y.:** “KGK’nın tek başına bu kadar çok yetkiyle donatılması doğru değil. Eğitim konusunda TÜRMOB yeterli altyapı ve donanıma sahip. TÜRMOB Türkiye’deki hemen hemen bütün sivil toplum örgütlerinden açık ara önde daha çok eğitim düzenlemekte. KGK, TÜRMOB ile işbirliği yaparak BOBİ FRS eğitimi işini hâledebilir.”

**T.K.:** “TÜRMOB kesinlikle işin içinde olmalı. TÜRMOB’un muhasebe ile ilgili eğitim konularında bilgi birikimi yeterli düzeyde ve çok başarılı. Dolayısıyla BOBİ FRS eğitimine kesinlikle yön vermesi lazım. KGK, TÜRMOB ile uyum hâlinde eğitimleri sürdürürse BOBİ FRS’ye geçiş sürecinde başarı artar.”

Katılımcılara “BOBİ FRS eğitimi konusunda sadece KGK’nın yetkili olmasını yeterli buluyor musunuz?” sorusu sorulduğunda ilk alınan yanıt, yeterli bulmadıkları ve mutlaka TÜRMOB’un da BOBİ FRS eğitimi sürecine dâhil olması şeklindedir. TÜRMOB, muhasebe mesleğine dair yapılan hemen hemen bütün eğitimlerde aktif bir rol oynamaktadır. Oda başkanlarından alınan bilgiler doğrultusunda Birlik bu eğitimleri başarıyla sürdürmektedir. KGK tarafından henüz sadece tanıtım mahiyetinde geçen BOBİ FRS eğitimlerinin, daha ayrıntılı ve uygulamaya yönelik olarak genişletilmesi halinde TÜRMOB’un desteğinin alınması, BOBİ FRS’ye geçiş sürecinin hem daha kolay atlatılmasını hem de eğitimlerde başarının daha kolay yakalanmasını sağlayacaktır.

**BOBİ FRS eğitimi konusunda oda olarak izlenen plan:** Araştırmada beşinci olarak SMMM oda başkanlarına “BOBİ FRS eğitimi konusunda oda olarak hangi planı izlemektesiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. BOBİ FRS Eğitimi Konusunda Oda Olarak İzlenen Plan

SMMM Odası Başkanı	Evet	Hayır	Kısmen
A.D.	✓		
A.F.Ç.		✓	
B.B.	✓		
F.Ç.	✓		
S.Y.		✓	
T.K.		✓	

Katılımcıların bir kısmı BOBİ FRS eğitimi ile ilgili oda olarak izleyecekleri belirli bir planları olduğunu ifade ederken diğerleri bir planları olmadığını belirtmiştir. Oda başkanlarının bu soruya verdikleri yanıtlar ise aşağıdaki gibidir:

**A.D.:** “Trabzon’da bu konuda eğitimler verilecek. Mükellefe iş öğretilecek.”

**A.F.Ç.:** “Meslek camiasından insanlar bölge toplantılarına dâhil edilmedi. Eğitimciler var, ileride belki bu konuda eğitim yapılabilir.”

**B.B.:** “Şu an e-fatura ile ilgili seminerler düzenlemekteyiz. İkinci olarak Ordu’da BOBİ FRS kapsamına giren çok fazla firma yok. Bu yüzden şimdilik bir planımız yok, ama 2018 yılı içinde konuyla ilgili en az üç seminer düzenlemeyi düşünüyoruz. İlk seminer genel bilgilendirme, ikincisi biraz daha ayrıntılı, üçüncüsü ise bütün günü kapsayacak şekilde, sertifikalı ve uygulamaya yönelik olacak. Kendi camiamızı bu sürece hazırlamak adına eğitimleri çok önemsiyoruz. Bu süreçte KGG’den eğitimci davet edebiliriz tabii.”

**F.Ç.:** “Evet ileride, yani bilirkişilik eğitimleri bitince BOBİ FRS ile ilgili eğitimler vermeyi planlıyoruz. Ancak şu an ayrıntıları henüz belirlemedik.”

**S.Y.:** “Kısa vadede yok. Artvin’de bağımsız denetime tabii şirket yok, varsa belki 1-2 tanedir, onlar da yeterli büyüklükte olduğu için yeterli bilgi birikimine sahip muhasebe elemanları vardır. Şu an ihtiyaç olmayan bir şey için eğitim yapmaya gerek yok. Ancak ileride kriterler düşürülürse ve kapsam genişletilirse o zaman yapılabilir”.

**T.K.:** “Henüz bir planımız yok.”

BOBİ FRS eğitimi konusunda görüşme yapılan oda başkanlarının genel olarak yakın gelecekte çalışma yapmayı planladıkları görülmüştür. Ancak, Gümüşhane, Artvin ve Rize gibi BOBİ FRS kapsamına girecek nitelikte şirket sayısının az olduğu veya hiç olmadığı illerde bu tür çalışmalar için henüz planlama yapılmadığı gözlemlenmiştir. Trabzon, Ordu ve Giresun’da ise BOBİ FRS eğitimine ilişkin planlamalar mevcuttur. Konuya ilişkin olarak S.Y. tarafından yapılan yorum haklı bulunmuş, henüz ihtiyaç olmayan bir durum için çaba ve para harcamanın gereksiz olduğu düşünülmektedir. Diğer taraftan yapılan görüşmelerde oda başkanlarının genel olarak standartların yakın gelecekte daha çok işletme tarafından uygulanmasının zorunlu tutulacağı ve kriterlerin düşürüleceği yönünde görüş ve temenniye sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Önümüzdeki yıllarda BOBİ FRS kapsamına dâhil edilecek işletmelerin sayısı artarsa veya muhasebe standartları KOBİ TFRS ya da orta büyüklükteki veya küçük ölçekli işletmeler için hazırlanacak yeni bir standart ile tabana yayılırsa odaların aktif olarak eğitim faaliyetlerini arttırmaları gerekir.

**TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Tek Düzen Hesap Planının oluşturulması:** Araştırmada altıncı soru olarak katılımcılara “TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Tek Düzen Hesap Planının oluşturulması gerekliliği konusunda ne düşünüyorsunuz” sorusu yöneltilmiştir. SMMM oda başkanlarının bu soruya verdikleri yanıtlar tablo 7’de sunulmuştur:

Tablo 7. TMS/TFRS ve BOBİ FRS Konuları İle Uyumlu Yeni Bir Tek Düzen Hesap Planının Oluşturulması

SMMM Odası Başkanı	Evet	Hayır	Kısmen
A.D.	✓		
A.F.Ç.		✓	
B.B.			✓
F.Ç.	✓		
S.Y.		✓	
T.K.	✓		

“TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) oluşturulması gerekliliği konusunda ne düşünüyorsunuz” sorusuna oda başkanlarının bazıları “evet” şeklinde yanıt verirken bazıları mevcut TDHP’nin esnek olduğunu, anlam ve bütünlük bozulmadığı taktirde yeni hesapların eklenebileceğini, dolayısıyla yeni bir hesap planının oluşturulmasına gerek olmadığını düşündüklerini belirtmişlerdir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar aşağıdaki gibidir.

**A.D.:** “Evet bir uyum sağlanabilir.”

**A.F.Ç.:** “Sadece belirli hesaplarda belirli değişikliklerle uyum sağlanabilir.”

**B.B.:** “Dünya geliyor, sistemler geliyor, elbette güncellenmeli. Bir uyum sağlanmalı, ikisi harmanlanmalı. Ancak bizim Tek Düzen Hesap Planımız vergi planlamasına yönelik. Bu ülkede şu an bilgi tablolarına ihtiyaç duyulmuyor, vergi tablolarına ihtiyaç duyuluyor. Biz vergi için muhasebe yapıyoruz. Sorun bu. Ne zaman bilgi için muhasebe yapmaya başlarsak, o zaman hepsi bir potaya girecektir. Ancak yakın zamanda bunların birleşmesine ihtimal vermiyorum.”

**F.Ç.:** “Evet standartlarla uyumlu bir hesap planı olmalı. Bu hesap planı TÜRMOB ile birlikte basitleştirilerek yapılmalı. Çokluk ortadan kaldırılmalı”.

**T.K.:** “Evet, biraz daha günün şartlarına göre hesap planı gözden geçirilmeli”.

**S.Y.:** “Tek Düzen Hesap Planı, TFRS’ye açık. BOBİ FRS olsun, TMS/TFRS uygulamak zorunda olan firmalar olsun, mali tablolarında Türk Ticaret Kanunu’na tabi. Dolayısıyla TDHP, Standartları çoğunlukla karşılıyor. TDHP’nda anlam ve bütünlüğü bozmamak kaydıyla zaten yeni hesaplar açılabilir. Ufak tefek değişiklik veya eklemelerle uyum sağlanabilir. Köklü bir değişikliğe gerek yok”.

TDHP ve Standartlar arasında bir uyum sağlanması gerektiğine inanılmaktadır. Ancak bu uyumun tamamen yeni bir TDHP geliştirilerek mi yoksa mevcut TDHP üzerinde değişiklikler yapılarak mı sağlanacağı tartışma konusudur. Günümüzdeki durum değerlendirildiğinde mevcut TDHP’nin Standartların uygulanmasında yeterli olduğu, gerekli olan değişikliklerin ise TDHP’de boş olan hesapların kullanılması yoluyla karşılandığı görülmektedir. Gelecekte standartların yaygınlaşması ve daha küçük ölçekli işletmeler açısından zorunlu tutulması halinde TDHP’nin güncellenmesi gerekli olabilir. Diğer taraftan, büyük ölçekli firmalar için yeterli olan TDHP’nin küçük ölçekli firmalar için yeterli olmaması düşünülememektedir. Bu durumda, TDHP’nin değiştirilmesine gerek kalmaksızın sadece yapılacak küçük düzenlemelerle TDHP ve Standartların uyumlaştırılması yeterlidir.

**TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Vergi Usul Kanunu’nun oluşturulması:** Araştırmanın yedinci sorusu olan “TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Vergi Usul Kanunu’nun oluşturulması gerekliliği konusunda ne düşünüyorsunuz?” sorusu SMMM Oda başkanlarına yöneltilmiş ve alınan yanıtlar tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8. TMS/TFRS ve BOBİ FRS Konuları İle Uyumlu Yeni Bir Vergi Usul Kanunu’nun Oluşturulması

SMMM Odası	Evet	Hayır	Kısmen
A.D.			✓
A.F.Ç.		✓	
B.B.			✓
F.Ç.	✓		
S.Y.	✓		
T.K.	✓		

SMMM Oda Başkanlarının “TMS/TFRS ve BOBİ FRS konuları ile uyumlu yeni bir Vergi Usul Kanunu’nun oluşturulması gerekliliği konusunda ne düşünüyorsunuz” sorusuna verdikleri yanıt genel olarak Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) uyumlaştırılması yönündedir. Ancak bu görüşte olan oda başkanlarının çoğu kısa vadede bu uyumun sağlanmasının pek mümkün olmadığını ifade etmişlerdir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar ise şöyledir:

**A.D.:** “Maliyenin istediği gibi olur. Yani işletmeler TMS/TFRS için ayrı mali tablo, vergi için ayrı mali tablo düzenlenmeye devam edecektir. Halbuki tek mali tablo olmalı. Ancak gidişat iki tane olacağını gösteriyor.”

**A.F.Ç.:** “Mevcut Kanun’un yeterli olduğunu düşünüyorum.”

**B.B.:** “Aynı durum Maliye Bakanlığı için de geçerli. 10.000 denetim elemanı var, ama 110.000 SMMM var. Eğer SMMM’ler eğitilirse, entelektüellik ve ekonomik açıdan güçlendirilirse, vergi bilinci, denetim bilinci arttırılırsa, denetime bu kadar çok ülke kaynağı aktarılmasına gerek kalmaz. 110.000 Vergi müfettişi diyorum SMMM’lere. Devlet bu kaynaktan yararlanmalı. Vergi için muhasebeye gerek kalmadığında, bilgi için muhasebe önem kazandığında TDHP’nda olduğu gibi Vergi Usul Kanunu’nda da bir uyum kendiliğinden oluşacaktır.”

**F.Ç.:** “VUK adına uyum sağlanmalı.”

**S.Y.:** “Vergi Dairesine verilen mali tablolarla, kamuya açıklananlar arasında ciddi farklar var. Her ikisi de aynı olmalı. Yasal düzenlemeler yapılmalı. İki ayrı işe gerek yok, uyum sağlanmalı. Peki bu mümkün mü? Hayır, kısa vadede pek mümkün görünmüyor.”

**T.K.:** “Evet, uyumlaştırılmalı.”

Oda başkanları tarafından da eleştirildiği ve vurgulandığı üzere, şirketlerin TMS/TFRS düzenlemeleri doğrultusunda hazırlamakta oldukları ve 1.1.2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS doğrultusunda da

hazırlamak zorunda kalacakları finansal raporlar ile Maliye Bakanlığı'nın düzenlemeleri ve VUK doğrultusunda hazırlamış oldukları finansal raporlar birbirinden farklıdır. Bu noktada “muhasabe bilgi için mi yoksa vergi için mi?” sorusu gündeme gelmektedir. Standartların uygulandığı ilk günlerden günümüze kadar varlığını sürdüren bu soru üzerine pek çok tartışma yapılmış, ancak genel olarak Standartlar ve VUK'un uyumlaştırılması, hatta muhasebenin sadece bilgi için yapılması temennileri ile tartışmalar sonuçlandırılmıştır. Vergi muhasebesinin ve vergiye yönelik hazırlanan finansal raporların Türkiye'de yerleşmiş bir muhasebe kültürü sonucu olduğu görülmektedir. Bu kültürün ise yasalar ve yaptırımların etkisi sonucu yerleştiği aşikardır. Bilgi için muhasebe ya da vergi için muhasebe sorunu sadece Türkiye'nin değil pek çok ülkenin de sorunudur. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri halen ilke bazlı raporlama standartları ile vergi kanunların uyumlaştırılması konusunu tartışmakta ve vergi için muhasebeyi sürdürmeye devam etmektedir. Bilgi ve vergi için tek bir finansal rapor hazırlanması sadece Türkiye için değil pek çok ülke için de önemli ve ulaşılmaması gereken bir hedeftir. Ancak Türkiye için bu hedefe ulaşılması yakın gelecekte mümkün görünmemektedir.

**BOBİ FRS'ye geçişte meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri sorunlar:** Son olarak, “Size göre BOBİ FRS'ye geçişte meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri en önemli sorunlar nelerdir” sorusu katılımcılara yöneltilmiş ve elde edilen görüşler tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9. BOBİ FRS'na Geçişte Meslek Mensuplarının Karşılaşılabilecekleri Sorunlar

SMMM Odası Başkanı	Eğitim	Muhasebe Kültürü	Altyapı ve Donanım	Değişime Açıklık
A.D.		✓		✓
A.F.Ç.	✓			
B.B.	✓	✓		
F.Ç.	✓			
S.Y.	✓	✓	✓	✓
T.K.	✓			

SMMM Odası Başkanlarına göre BOBİ FRS'ye geçişte muhasebe meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri en önemli sorunlar genel olarak eğitim yetersizliği ve Türkiye'de vergi için muhasebeye yönelik yerleşmiş bir muhasebe kültürünün bulunmasıdır. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlar ise şöyledir:

**A.D.:** “Öncelikle meslek mensubu genel olarak mükellefi düşünüyor. Bu da standartlara belli bir bakış açısıyla yaklaşacaklar anlamına geliyor. Genelde vergi boyutuyla bakacaklardır. İkincisi, meslek mensuplarından eski kuşak olanların %80'i ve lise mezunu olanlar, standartları öğrenmektense emekli olmayı tercih ederler.”

**A.F.Ç.:** “En önemli sorun meslek mensuplarının bilgi eksikliğidir.”

**B.B.:** “Standartlarda uygulamada yapmadığımız konular söz konusu. Alışageldiğimiz bir muhasebe kültürü var. Her şeyi denetçi mantığı ile düşünüyoruz. Bunun değişmesi gerek ve kolay kolay olmaz bu. Ancak geçmişe baktığımızda meslek grubu her on yılda bir radikal bir değişim yaşamış. Eğitime ve değişime açık bir meslek grubu var. Sonuçta, KGK, TÜRMOB ve Odalar işbirliği ile yapılacak eğitimlerle beraber zor da olsa adaptasyon sağlanacaktır. Mikro işletmeler için şu an standartlaşma söz konusu olmadığı için süreç başarıyla tamamlanacaktır.”

**F.Ç.:** “Eğitimlerde şirket sahiplerine de bilgi verilmeli. Mutlaka işverenler de eğitimlerde bulunmalı.”

**T.K.:** “Uygulama yüzde yüz net değil, bu yüzden hata payı yüksek. Eğitim açısından çok yetersizlikler var.”

**S.Y.:** “Firmaların alt yapısı ve muhasebe kültürü BOBİ FRS'ye uygun mu? Meslek mensubu daha e-fatura olayına tam olarak hazır değil, BOBİ FRS'ye geçmek altyapı olarak sıkıntılı olacaktır. Altyapı, donanım bunlar para ile halledilir, ancak yerleşmiş bir muhasebe kültürü var. Muhasebeciler olaya vergisel yönden bakıyor. Vergi için değil, bilgi için muhasebe yapılmalı. Hayalimiz bu ama kültür yavaş yavaş değişiyor. Türkiye'de beyannamelerin müşterisi vergi dairesi. Vergi endekli iş yapan firmaların bilgi endekli iş yapmaları zor. Küçük ölçekli firmalarda böyle bir muhasebe kültürü olabilir mi? Eğitim eksikliği var. Meslek mensupları da donanımlı değil”.

Araştırmanın son sorusuna verilen yanıtlardan da anlaşılacağı üzere BOBİ FRS'ye geçişte meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri en önemli sorunlar eğitim eksikliği ve vergi için muhasebe lehine

yerleşmiş muhasebe kültürüdür. Bu iki temel sorunun yanında BOBİ FRS'ye geçiş için gerek bilgisayar altyapısı donanımı gerekse paket program eksikliği gibi sorunlar gündeme gelebilir. Ancak bu tür sorunların kısa sürede aşılabileceği, muhasebe paket programlarının güncellenerek BOBİ FRS'ye uyumlu hale getirileceğine inanılmaktadır. Bir diğer zorluk ise muhasebe meslek mensuplarının değişime açık olup olmamalarıdır. Her ne kadar muhasebe mesleği kendini geliştirmeyi ve sürekli güncellenen veya değişen yasalara uyum sağlamayı gerektirse de TMS/TFRS ve BOBİ FRS gibi köklü değişiklikler için meslek mensuplarının daha çok çaba harcamaları gerekmektedir. A.D.'nin de ifade ettiği gibi yakın zamanda emekli olmayı planlayan çoğu meslek mensubu bu değişime direnç gösterebilir. Dahası vergi için muhasebe anlayışı hüküm sürdüğü sürece Türkiye'de standartların SPK veya Devlet tarafından getirilen zorunlulukları yerine getirmek amacının ötesine geçmesi mümkün görünmemektedir.

## 6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Finansal raporların hazırlanmasındaki temel amaç, bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal yapısı ve nakit akışları ile ilgili ihtiyaç duydukları güvenilir, karşılaştırılabilir ve tam zamanında sunulan bilgilere ulaşmalarının ve dolayısıyla işletme hakkında doğru kararlar verebilmelerinin sağlanmasıdır. Bir işletme ile ilgili güvenilir, karşılaştırılabilir ve doğru bilginin sağlanması amacıyla 2005 yılından itibaren belirli niteliklere sahip işletmeler için TMS/TFRS zorunlu tutulmuştur. Ancak diğer işletmeler ilki 1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve 2014 yılında yayınlanan "*TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar*" Kararı doğrultusunda finansal tablolarını hazırlamaktadır. Bu tebliğ ve hususlar muhasebe meslek mensuplarında hâkim olan finansal tabloların bilgi için değil öncelikle vergi için hazırlanması kültürünün devam etmesine neden olmaktadır. Bilgi için, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve zamanında sunulan finansal tablolar hazırlayan işletmelerin yaygınlaştırılması amacıyla KGK bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan büyük ve orta boy işletmeler için BOBİ FRS'yi gündeme getirmiştir.

Bu araştırma ile TR 90 Bölgesi'nde faaliyet gösteren SMMM Oda başkanlarının BOBİ FRS'nin Türkiye'de uygulanabilirliği konusundaki görüşleri alınmıştır. Katılımcılardan alınan görüşler doğrultusunda BOBİ FRS ile ilgili oluşturulan kanaate göre, muhasebecilik mesleğinde vergi amaçlı muhasebecilik yerine bilgi amaçlı muhasebecilik kültürünün yerleşebilmesi için standartlaşmanın gerekli olduğu ve borsaya kayıtlı şirketler ve KAYİK'lerden sonra büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için de böyle bir standartlaşmanın gerçekleştirilmesinin kaçınılmaz olduğu görülmüştür. Katılımcılardan bazıları yakın gelecekte standartların giderek tabana doğru yayılacağını, bunun da BOBİ kapsamına giren şirketler belirlenirken kullanılan kriterlerin düşürülerek sağlanabileceğini ifade etmiştir. Tabana yani mikro şirketler hariç giderek küçük ölçekli şirketlere doğru standartlaşmanın yayılması ile muhasebecilik mesleğinin saygınlığının ve öneminin artacağı ve bu şekilde muhasebe sisteminin bilgi amaçlı veriler üreteceği öngörülmektedir.

Genel olarak araştırmaya katılan bütün katılımcılar yukarıda da ifade edildiği üzere muhasebe sürecinde standartlaşmanın gerekliliğine inanmakta, dolayısıyla BOBİ FRS uygulamasını olumlu karşılamaktadır. Diğer taraftan BOBİ FRS'ye geçiş sürecinin kolay olmayacağı düşünülmektedir. Bunun temel nedeni olarak ise BOBİ FRS'yi uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarının konuya ilişkin yeterli düzeyde bilgiye ve eğitime sahip olmadıkları ileri sürülmektedir. KGK tarafından yapılan toplantıların sadece tanıtım amaçlı olması ve yüzeysel olarak bilgi sunulması, muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS konusunda yeterli bilgiye sahip olmama nedenlerinden biri olarak görülebilir. Bu sorunun ortadan kaldırılması için ise KGK ve TÜRMOB'un birlikte hareket ederek daha kapsamlı ve uygulamaya yönelik eğitim vermeleri gerektiği vurgulanmıştır. Bir diğer sorun olarak muhasebe altyapısının ve teknik donanım eksikliğinin BOBİ FRS geçiş sürecinde engel teşkil edebileceği ancak bu eksikliklerin kısa sürede aşılabileceği ifade edilmiştir.

Genel olarak TR 90 Bölgesi'ndeki SMMM Odalarının kısa vadede BOBİ FRS eğitimi ile ilgili planları olmadığı görülmüştür. Bu bölgede BOBİ kapsamına girecek büyüklükte işletme sayısının az olması ve bu işletmelerin de BOBİ FRS'yi uygulayabilecek yetkinlikte muhasebe personeline sahip olduğunun varsayılması bu konuda plan yapılmamasının temel nedeni olarak görülmüştür.

Literatürde BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki farklara ilişkin bir kaç çalışmaya rastlanmış ancak uygulayıcıların görüşlerine yönelik herhangi bir çalışma ile karşılaşılmamıştır. Özellikle BOBİ FRS uygulamasına geçildikten sonra yapılacak çalışmalarda uygulamada karşılaşılan sorunlar daha detaylı şekilde araştırılabilir ve yapılacak yeni düzenlemeler ve güncellemelerle bu sorunlar çözülebilir.

## KAYNAKÇA

- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (2017), T.C. Resmi Gazete, Sayı:30138, 29 Temmuz 2017.
- Denzin, N. K. & Lincoln, Y.S. (2008). *Collecting and Interpreting Qualitative Materials*, Sage Publications, California.
- Golafshani, N. (2003). "Understanding Reliability and Validity in Qualitative Research", *The Qualitative Report*, 8(4): 597-606.
- Gücenme-Gençoğlu, Ü. (2017). "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması", *Journal of Accounting & Finance*, (76): 1-23.
- İSMMMOMO, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, [www.archive.ismmmo.org.tr](http://www.archive.ismmmo.org.tr)
- KGK, Kamu Gözetimi Kurumu, URL, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)
- KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (2010), T.C. Resmi Gazete, Sayı:27746, 1 Kasım 2010.
- Kocamaz, H. (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2): 105-120.
- Kurul Kararı (2014), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 29100, 26 Ağustos 2014.
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik (2005), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 25997, 18 Kasım 2005.
- Öztürk, E. (2017). "Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3): 594-617.
- Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun (1999), T.C. Resmi Gazete, Sayı:448, 15 Aralık 1999.
- SPK, Sermaye Piyasası Kurumu, [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)
- Türk Ticaret Kanunu (2011), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 27846, 14 Şubat 2011.
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) Hazır Mısınız? (2011), Ernst&Young.
- Yazarkan, H., & Kaygın, C. Y. (2016). "Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği", *Business & Economics Research Journal*, 7(1): 161-180.
- Yünlü, M. (2016). "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS'leri Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları", *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(1): 23-42.