



**BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ
DÜZEYLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM
KALİTESİNE ETKİLERİ: BAĞIMSIZ
DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Halil Gökhan TAŞ

**Doktora Tezi
İşletme Ana Bilim Dalı
Prof. Dr. Adem DURSUN**

2024

(Her hakkı saklıdır.)

**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

Halil Gökhan TAŞ

**BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN
BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE ETKİLERİ:BAĞIMSIZ
DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

**TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. Adem DURSUN**

ERZURUM-2024



TEZ BEYAN FORMU

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Uygulama Esaslarının ilgili maddelerine göre hazırlamış olduğum " **BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE ETKİLERİ:BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA** " adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Gereğini bilgilerinize arz ederim *.

- ☐ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin/Raporumun makale için **altı ay**, patent için **iki yıl** süreyle erişiminin ertelenmesini istiyorum.

12.08.2024

Halil Gökhan TAŞ

Aslı Islak İmzalıdır

*** LİSANSÜSTÜ TEZLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TOPLANMASI, DÜZENLENMESİ VE ERİŞİME AÇILMASINA İLİŞKİN YÖNERGE**

.....

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Lisansüstü tezlerin erişime açılmasının ertelenmesi MADDE 6– (1) Lisansüstü teze ilgili **patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda**, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu **iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.**

(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz **makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış** ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile **altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.**

Gizlilik dereceli tezler MADDE 7– (1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ Graduate School of Social Sciences

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. Adem DURSUN danışmanlığında, Halil Gökhan TAŞ tarafından hazırlanan bu çalışma 12 / 08 / 2024 tarihinde savunulmuş ve İşletme Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan	: Prof. Dr. Bekir ELMAS	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Adem DURSUN	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Ömer YILMAZ	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Şakir DIZMAN	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Doç. Dr. Murat SERÇEMELİ	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır

Prof. Dr. Sait UYLAŞ

Enstitü Müdürü

Aslı Islak İmzalıdır

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	VI
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR DİZİNİ	VIII
TABLolar DİZİNİ	XI
ŞEKİLLER DİZİNİ	XIII
ÖNSÖZ.....	XIV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMA ve FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1. FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI.....	3
1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN TEMEL İLKELERİ	4
1.2.1. Önemlilik.....	4
1.2.2. Tutarlılık.....	4
1.2.3. Basiret (Muhafazakârlık).....	4
1.2.4. Biçimden Çok Öz	4
1.2.5. Karşılaştırılabilirlik	5
1.3. GENEL OLARAK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	5
1.4. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ AMAÇLARI	7
1.4.1. Sınır Ötesi Karşılaştırmaların Kolaylaştırılması	7
1.4.2. Uyumlaştırma ve Küresel Ticari Faaliyetler	7
1.4.3. Şeffaflığın Artırılması	8
1.4.4. Tutarlı Raporlama Uygulamaları	8
1.4.5. IFRS'nin Küresel Olarak Benimsenmesi.....	8
1.5. TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ	8
1.5.1. Düzenleyici Çerçeve ve TMSK.....	9
1.5.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	9
1.5.3. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)	9

1.5.4. Yasal Dayanak ve Mevzuat	10
1.6. DİĞER ÜLKELERDEKİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI:	
KÜRESEL BİR PERSPEKTİF	10
1.6.1. Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)	10
1.6.2. Birleşik Krallık' ta Finansal Raporlama Standartları (FRS).....	10
1.6.3. Almanya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Alman GAAP).....	11
1.6.4. Japonya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Japon GAAP).....	11
1.6.5. Çin Muhasebe Standartları (CAS).....	11
1.6.6. Fransa Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Fransız GAAP).....	11
1.6.7. Suudi Arabistan Finansal Muhasebe Standartları (SAFRS)	11
1.6.8. Rusya Muhasebe Standartları (RAS)	12
1.7. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ KURULUŞLAR.....	12
1.7.1. IFAC Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	12
1.7.2. IASB Uluslararası Muhasebe standartları Kurulu.....	12
1.7.3. IAASB Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu.....	13
1.7.4. FASB- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	13
1.7.5. FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)	14
1.7.6. EFRAG Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu	14
1.8. TÜRKİYE'DEKİ FİNANSAL RAPORLAMA İLE İLGİLİ KURULUŞLAR	15
1.8.1. TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu.....	15
1.8.2. TİMÜDESK -Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu.....	16
1.8.3. TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.....	16
1.8.4. Sermaye Piyasası Kurulu	17
1.8.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	18

İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS)

2.1. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETME TANIMLARI	19
2.2. BOBİ FRS'NİN AMACI.....	20

2.3. BOBİ FRS SÜRÜMLERİ ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR	22
2.4. BOBİ FRS BÖLÜMLERİ	24
2.4.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar.....	24
2.4.2. Nakit Akış Tablosu.....	25
Esas Faaliyetler:	26
2.4.3. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar.....	27
2.4.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	27
2.4.5. Hasılat.....	28
2.4.6. Stoklar	29
2.4.7. Tarımsal Faaliyetler.....	29
2.4.8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi.....	30
2.4.9. Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar	30
2.4.10. İştiraklerdeki Yatırımlar	31
2.4.11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	31
2.4.12. Maddi Duran Varlıklar	32
2.4.13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	33
2.4.14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	33
2.4.15. Kiralamalar	34
2.4.16. Devlet Teşvikleri	35
2.4.17. Borçlanma Maliyetleri.....	35
2.4.18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	36
2.4.19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	36
2.4.20. Yabancı Para Çevrim İşlemleri	37
2.4.21. İş Birleşmeleri	37
2.4.22. Konsolide Finansal Tablolar	38
2.4.23. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	39
2.4.24. Ara Dönem Finansal Raporlama	39
2.4.25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	40
2.4.26. Dipnotlar.....	40
2.4.27. Geçiş Hükümleri	40
2.5. BOBİ FRS İLE İLGİLİ TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR	41

ÜÇÜNCÜBÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE GÜVENCE HİZMETLERİ

3.1. GÜVENCE HİZMETLERİ KAVRAMI	48
3.2. BAĞIMSIZ DENETİM	49
3.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE ÖNEMİ	53
3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARININ BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖNEMİ	56
3.5. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARTLARI.....	57
3.6. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL UNSURLARI.....	59
3.7. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	59

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE ETKİLERİ

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	65
4.2. ARAŞTIRMANIN MODELİ	65
4.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	66
4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	66
4.5. VERİ TOPLAMA VE VERİ ANALİZİ.....	68
4.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	70
4.6.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Betimsel Bulgular	70
4.6.2. Ölçeklerin Geçerlik ve Güvenirlik Bulguları	72
4.6.2.1. BOBİ FRS Algı Ölçeği Madde Betimsel İstatistikleri	72
4.6.2.3. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Madde Betimsel İstatistikleri	77
4.6.2.4. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Geçerlik ve Güvenirlik Bulguları.....	78
4.6.2.5. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Madde Betimsel İstatistikleri	82
4.6.2.6. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Geçerlik ve Güvenirlik Bulguları.....	84
4.6.3. Ölçek Puanlarına Göre Betimsel Bulgular	87
4.6.4. Değişkenler Arasındaki İlişkiye Ait Bulgular	88
4.6.5. Araştırma Modeli Yol Analizi ve Hipotez Testi Sonuçları.....	89
4.6.6. Ölçek Puanlarının Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması	90
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	104
KAYNAKÇA	113

EKLER.....	134
EK 1. Ölçek Formu: BOBİ FRS Hakkındaki Algı ve Bilgi Düzeyinin Ölçümüne Yönelik Soru Formu.....	134
EK-2. Etik Kurul Onay Belgesi.....	137
EK-3. Ölçek İzin Maili.....	138
EK-4. Ölçek İzin Maili.....	138
ÖZGEÇMİŞ.....	139



ÖZET

DOKTORA TEZİ

**BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN BAĞIMSIZ
DENETİM KALİTESİNE ETKİLERİ:BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA****Halil Gökhan TAŞ****Tez Danışmanı: Prof. Dr. Adem DURSUN****2024, 139 sayfa****Jüri: Prof. Dr. Adem DURSUN****Prof. Dr. Bekir ELMAS****Prof. Dr. Ömer YILMAZ****Prof. Dr. Şakir DIZMAN****Doç. Dr. Murat SERÇEMELİ**

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde bağımsız denetçilerin BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı) ile ilgili algı ve bilgi düzeylerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin araştırılmasıdır. Araştırmaya katılan yeminli mali müşavirler, bağımsız denetçi yetkisi olan serbest muhasebeci mali müşavirler ve bağımsız denetçi olan meslek mensupları arasındaki potansiyel farklılıklar; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, unvan, BOBİ FRS ile ilgili sürekli eğitim alma ve faaliyette bulunduğu bölge durumlarına göre değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında 600 bağımsız denetçiye ölçek formu uygulanmıştır. Uygulanan ölçek formlarından 365 ölçek formu değerlendirmeye alınmıştır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetçilerin BOBİ FRS hakkındaki algı düzeylerinin orta düzeyde, bilgi düzeylerinin ise orta- yüksek düzeyde olumlu olduğu tespit edilmiştir. Algı ve bilgi düzeylerinde cinsiyet, yaş, eğitim durumu, görev yapılan bölge, unvan ve BOBİ FRS eğitimi alıp almama durumlarına göre farklılıklar gözlemlenmiştir. BOBİ FRS eğitim programlarına katılımın, denetçilerin algı ve bilgi düzeylerini olumlu yönde etkilediği görülmüştür.

Bağımsız denetçilerde BOBİ FRS ile ilgili algının bağımsız denetimin süreç ve çıktı kalitesine etki etmediği, bilgi düzeylerinin ise bağımsız denetimin süreç ve çıktı kalitesine etki ettiği tespit edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili eğitim programlarına sürekli katılmaları, karmaşıklıkların azaltılması için rehberler hazırlanması ve denetim süreçlerinde bilgi sistemlerinin etkin kullanımı bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına önemli derecede katkı sağlayacağı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS, Bağımsız Denetim, Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetçi

ABSTRACT

Ph. D. DISSERTATION

**BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN BAĞIMSIZ
DENETİM KALİTESİNE ETKİLERİ: BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA**

Halil Gökhan TAŞ

Advisor: Prof. Dr. Adem DURSUN

2024, 139 pages

Jury: Prof. Dr. Adem DURSUN

Prof. Dr. Bekir ELMAS

Prof. Dr. Ömer YILMAZ

Prof. Dr. Şakir DIZMAN

Doç. Dr. Murat SERÇEMELİ

Effects of Perception and Knowledge Levels About LMSE FRS on Independent Audit Quality: A Research on Independent Auditors

The purpose of this study is to investigate the effect of independent auditors' perception and knowledge levels regarding LMSE FRS (Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises) on independent audit quality in our country. Potential differences between certified public accountants participating in the research, independent accountant financial advisors who are independent auditors, and professionals who are only independent auditors; It was evaluated according to age, gender, education level, title, receiving continuous training on LMSE FRS and the region in which it operates. Within the scope of the research, the scale form was applied to 600 independent auditors. Of the applied scale forms, 365 scale forms were evaluated.

According to the results obtained from the research, it was determined that the perception levels of independent auditors about LMSE FRS were moderately positive, and their knowledge levels were medium-highly positive. Differences were observed in perception and knowledge levels according to gender, age, education level, region of duty, title and whether or not they received LMSE FRS training. It has been observed that participation in LMSE FRS training programs positively affects the perception and knowledge levels of auditors.

It has been determined that the perception of independent auditors regarding BOBİ FRS does not affect the process and output quality of the independent audit, but their knowledge level affects the process and output quality of the independent audit.

It is seen that the continuous participation of independent auditors in training programs related to BOBİ FRS, the preparation of guides to reduce complexities and the effective use of information systems in audit processes will contribute significantly to increasing the quality of independent auditing.

Key Words: LMSE FRS, Independent Audit, Audit Quality, Independent Auditor

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BM	: Birleşmiş Milletler
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
BOBİ	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler
CAP	: Bilgisayarlı Denetim Programı (Computerized Audit Program)
CPA	: Sertifikalı Mali Müşavirler (Certified Public Accountants)
EFAA	: Avrupa KOBİ Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonu (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs)
EFR	: Elektronik Finansal Raporlama
EFRAG	: Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group)
ESRS	: Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (European sustainability reporting standards)
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
GAAP	: Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GDS	: Güvence Denetim Standartları
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Güvence Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board)
IAS	: Uluslararası Denetim Standartları (International Auditing Standards)
IASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

ISA	: Uluslararası Otomasyon Topluluğu (International Society of Automation)
ISQC	: Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (International Quality Control Standart)
İMKB	: İstanbul menkul Kıymetler Borsası
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun hükmünde Kararname
KKS	: Geçici Kalite Kontrol Standartları (Interim Quality Control Standards)
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
LMSE FRS	: Large and Medium Size Enterprises Financial Reporting Standards
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PCAOB	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
RAS	: Rusya Muhasebe Standartları
SAFRS	: Suudi Arabistan Finansal Raporlama Standartları
SEC	: Menkul kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commisison)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOCPA	: Suudi Arabistan Yeminli Mali Müşavirler Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SQCS	: Kalite Kontrol Standartları Beyanı (Statement on Quality Control Standards)
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TESMER	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDEKS	: Türkiye Denetim Standartları Komitesi

TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization)
XBRL	: Genişletilebilir İşletme Rapor Dili (Extensible Business Reporting Language)
YMM	: Yeminli Mali Müşavir



TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 4.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı.....	71
Tablo 4.2. BOBİ FRS Algı Ölçeği Maddelerine Ait Betimsel İstatistikler.....	72
Tablo 4.3. BOBİ FRS Algı Ölçeği İlk AFA Bulguları.....	74
Tablo 4.4. BOBİ FRS Algı Ölçeği Son AFA Bulguları-2.....	75
Tablo 4.5. BOBİ FRS Algı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizinde Elde Edilen Model Uyum İndeksleri.....	76
Tablo 4.6. BOBİ FRS Algı Ölçeği DFA Katsayıları ve Güvenirlik Bulguları.....	76
Tablo 4.7. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Maddelerine Ait Betimsel İstatistikler.....	77
Tablo 4.8. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği İlk AFA Bulguları.....	79
Tablo 4.9. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Son AFA Bulguları-2.....	80
Tablo 4.10. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizinde Elde Edilen Model Uyum İndeksleri.....	80
Tablo 4.11. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği DFA Katsayıları ve Güvenirlik Bulguları.....	81
Tablo 4.12. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Son AFA Bulguları-2.....	82
Tablo 4.13. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Maddelerine Ait Betimsel İstatistikler	82
Tablo 4.14. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği İlk AFA Bulguları.....	84
Tablo 4.15. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Son AFA Bulguları-2	85
Tablo 4.16. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizinde Elde Edilen Model Uyum İndeksleri.....	86
Tablo 4.17. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği DFA Katsayıları ve Güvenirlik Bulguları	86
Tablo 4.18. Ölçek Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler.....	87
Tablo 4.19. Değişkenler Arasındaki İlişki.....	88
Tablo 4.20. Araştırma Modeli Yol Analizi Sonuçları	89
Tablo 4.21. Ölçek Puanlarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	90
Tablo 4.22. Ölçek Puanlarının Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması.....	92
Tablo 4.23. Ölçek Puanlarının Öğrenim Durumuna Göre Karşılaştırılması	93
Tablo 4.24. Ölçek Puanlarının Katılımcıların Görev Yaptığı Bölgeye Göre Karşılaştırılması	95
Tablo 4.25. Ölçek Puanlarının Katılımcıların Unvanlarına Göre Karşılaştırılması	98

Tablo 4.26. Ölçek Puanlarının BOBİ FRS Eğitimlerine Katılma Durumuna Göre Karşılaştırılması	99
Tablo 4.27. Ölçek puanlarının BOBİ FRS Mükellefine Sahip Olma Durumuna Göre Karşılaştırılması	100
Tablo 4.28. Ölçek Puanlarının BOBİ FRS Mükellef Sayısına Göre Karşılaştırılması	101
Tablo 4.29. Ölçek Puanlarının Uluslararası Faaliyet Yürütme Durumuna Göre Karşılaştırılması	102



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 4.1. Araştırma Modeli.....	65
Şekil 4.2. BOBİ FRS Algı Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği	74
Şekil 4.3. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği	78
Şekil 4.4. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği	84
Şekil 4.5. Yol Analizi Diyagramı	90



ÖNSÖZ

Öncelikle, bu çalışmanın konusunun belirlenmesinden son aşamasına kadar yardımlarını bir an olsun esirgemeyen saygıdeğer hocam ve danışmanım Prof. Dr. Adem DURSUN' a şükranlarımı sunarım. Doktora sürecim boyunca destekleri için değerli hocalarım Prof. Dr. Ömer YILMAZ ve Prof. Dr. Bekir ELMAS' a çalışma ile ilgili öneri ve katkıları için sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Lisansüstü çalışmalarımda her daim destekçim olan değerli annem Fehime, babam Adnan, abim Prof. Dr. Muhammed Hakan, kardeşim Av. Ahmet Furkan TAŞ'a; çalışmalarımda şahsıma ve aileme göstermiş oldukları anlayış ve destek için kıymetli eşimin annesi Yasemin ve babası Fevzi POLAT' a minnet ve teşekkürlerimi sunarım.

Bu uzun ve zorlu bir süreçte bana sabırla yaklaşan, hakkını ödeyemeyeceğim değerli eşim Merve, kızlarım Zehra Neslişah ve Fatıma Aslışah' a ithaf ederim.

Erzurum-2024

Halil Gökhan TAŞ

GİRİŞ

Küresel ekonomideki değişimler, ülke ekonomilerini birbirine bağlayarak, finansal tabloların hazırlanması ve raporlanmasında ortak muhasebe prensipleri temelinde birleşmeyi teşvik etmektedir. Özellikle küresel düzeyde faaliyet gösteren şirketler için, finansal raporlamanın güvenilirliği, şeffaf, gerçek ve karşılaştırılabilir bilgiye ihtiyacı olan tüm paydaşlar için son derece önemlidir. Bu nedenle finansal tabloların aynı kriterlere dayanarak hazırlanması gerekmektedir. Bu sebeple, Türkiye'deki işletmelerin uluslararası düzeyde ve diğer dünya ülkeleri ile uyum içerisinde raporlama yapabilmesini sağlamak amacıyla, 2017 tarihinde büyük ve orta ölçekli kuruluşlar için finansal raporlama standardı olan BOBİ FRS yayınlanmış 01.01.2018 tarihinden itibaren de uygulanmaya başlanmıştır. Ardından kamuoyundan gelen geri bildirimler dikkate alınarak BOBİ FRS'nin 2021 sürümü yayımlanarak uygulanmaya başlanmıştır.

Denetim, şirketlerin mali durumunu, performansını ve finansal pozisyonunu doğru bir şekilde yansıtan finansal raporlar sunmalarına yardımcı olur. Bu süreç, mali raporlamanın standartlara uygunluğunu değerlendirirken aynı zamanda olması muhtemel risk ve hatalara önceden müdahale etme olanağı tanır. Kaliteli bir denetim, denetim kalite çerçevesinin temelini oluşturan girdiler, süreçler ve çıktılara bakılarak ölçülebilir. Bağımsız denetçiler ise, şirket içi süreçleri ve muhasebe uygulamalarını inceleyerek finansal raporlarda potansiyel hataları tespit eder. Bu, finansal raporlamanın güvenilir ve şeffaf bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak adına önemli bir güvence mekanizmasıdır.

Bu çalışmada bağımsız denetçilerden oluşan bir örneklem grubunun BOBİ FRS ile değişen standartlar hakkında algı ve bilgi düzeylerinin nasıl olduğu ve bunun bağımsız denetim kalitesine olan etkileri araştırılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde, finansal raporlama ve Finansal raporlama standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Kuruluşlar ve Türkiye'deki Finansal Raporlama ile İlgili Kuruluşlar hakkında genel bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına (BOBİ FRS) yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, denetim ve güvence standartları kavramlarına odaklanılmıştır. Denetim ve güvencenin teorik temelleri, bu kavramların işletmeler için önemi, uygulama alanları, bağımsız denetim kavramı ve bağımsız denetim kalitesi kavramları ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde Ülkemizde bağımsız denetçilerin BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları) ile ilgili algı ve bilgi düzeylerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda araştırmaya katılan yeminli mali müşavirler, bağımsız denetçi yetkisi olan serbest muhasebeci mali müşavirler ve bağımsız denetçi olan meslek mensupları arasındaki potansiyel farklılıklar; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, unvan, BOBİ FRS ile ilgili sürekli eğitim alma ve faaliyette bulunduğu bölge durumlarına göre değerlendirilmiştir.

Araştırma, algı düzeyi alt boyutları olan farkındalık, eğitim, farklılık, kolaylık ve beklenti ile bilgi düzeyi ve bağımsız denetim kalitesi alt boyutları olan girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörlerin istatistiksel olarak farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bir tarama çalışması olarak tasarlanmıştır. Araştırma kapsamında 600 bağımsız denetçiye ölçek formu uygulanmıştır. Uygulanan ölçek formlarından 365 ölçek formu değerlendirmeye alınmıştır.

Çalışma sonuç ve önerilerle tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMA ve FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1. FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI

21. yüzyılın küreselleşme trendi nedeniyle işletmeler artık küresel ölçekte, geniş bir coğrafyaya yayılarak faaliyet göstermektedir. Bu genişleme, işletmeler arasında kesintisiz ve güvenilir bir finansal bilgi akışı sağlamanın önemini artırmıştır. Bu finansal bilgi akışının etkinliği ve güvenilirliği, muhasebe kayıt ve değerlendirme ilkelerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlıdır. Değerleme, işletmelerin mali durumu ve operasyonel sonuçları üzerindeki etkisi göz önüne alındığında, seçilen değerlendirme yöntemlerine bağlı olarak değişebilen kâr rakamlarını etkileyen önemli bir rol oynar (Akdoğan ve Aydın, 1987: 418). Nobes ve Parker (2016) finansal raporlamanın temel amacını, kullanıcıların bilinçli ekonomik kararlar almasını sağlayan ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler sağlamak olduğunu vurgularlar. Bu amaç, işlemleri nakit alındığında veya ödendiğinde değil, gerçekleştiğinde tanıyan tahakkuk esaslı muhasebenin kullanımını içerir ve bir kuruluşun mali sağlığının daha doğru bir şekilde tasvir edilmesine katkıda bulunur.

Ayrıca, Deegan (2014) tarafından da açıklandığı üzere finansal raporlama, finansal tabloların notlarında ek bilgilerin açıklanmasını, çeşitli işlemlerin, muhasebe politikalarının ve potansiyel risklerin daha ayrıntılı bir açıklamasını sunmayı içerir. Açıklama, sağlanan mali bilgilerin şeffaflığını ve eksiksizliğini arttırmayı amaçlamaktadır. Yani finansal bilgi kullanıcılarına raporlar aracılığıyla sunulan bilgiler, vaktinde, hakiki, bütünsel, açık ve olabilecek en optimum maliyetle temin edilebilir olmalıdır. Bahse konu veriler ile bilgiler takdim edilirken, söz konusu firmanın hakları ve menfaatleri göz önünde bulundurulmalı, istemli ve istemsiz bir mağduriyete mahal vermeden ve objektif bir şekilde ele alınmalıdır. Şirketlerin finansal ve finansal olmayan bilgilerini raporlama konusundaki şeffaflığı arttıkça, kamuya açıklama düzeyi de artmaktadır (Pamukçu, 2011: 146). Sonuç olarak finansal raporlama, muhasebe disiplininin ayrılmaz bir parçası olan çok yönlü bir süreçtir. Karar alma amacıyla dış paydaşlara ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamayı amaçlayan, mali tabloların yerleşik muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasını ve sunulmasını içerir.

1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN TEMEL İLKELERİ

Finansal raporlama, doğru ve ihtiyaca uygun bilgilerin sunulmasını sağlamak için çeşitli temel ilkelere göre yönlendirilmektedir. Bazı temel ilkeler aşağıda özetlenmiştir.

1.2.1. Önemlilik

Önemlilik, finansal bilgilerin kullanıcıların kararlarını etkilemedeki önemini ifade eder. Bilginin ihmal edilmesi veya yanlış beyan edilmesi, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyebiliyorsa önemli olarak kabul edilir. Gereksiz karmaşadan kaçınarak ilgili ayrıntıların dahil edilmesine rehberlik eder (Alexander vd., 2013).

1.2.2. Tutarlılık

Tutarlılık, muhasebe politikalarının ve yöntemlerinin bir dönemden diğerine tutarlı bir şekilde uygulanmasını vurgular. Tutarlılık, karşılaştırılabilirliği artırarak kullanıcıların bir kuruluşun zaman içindeki performansını ve mali durumunu izlemesine olanak tanır. Analiz ve karar verme için istikrarlı bir temel sağlar (Nobes ve Parker, 2016).

1.2.3. Basiret (Muhafazakârlık)

Kazançların tanınmasında ve olası olduklarında potansiyel kayıpların tanınmasında temkinli bir yaklaşımı gerektirir. Bu prensip, mali tabloların bir işletmenin mali durumuna ilişkin ihtiyatlı bir değerlendirmeyi yansıtmasını sağlayarak aşırı iyimser raporlamaya karşı koruma sağlar (Watts, 2003).

1.2.4. Biçimden Çok Öz

İşlemlerin yasal biçiminden ziyade ekonomik içeriğini vurgular. Bu ilke, kuruluşların işlemleri yalnızca yasal gerekliliklere uygun olacak şekilde yapılandırmasını, ancak temeldeki ekonomik gerçekliği yansıtmamasını engeller. Şeffaflığı ve mali durumun gerçek temsilini teşvik eder (Lev, 2003).

1.2.5. Karşılaştırılabilirlik

Finansal tabloların hem kuruluş içinde hem de diğer kuruluşlarla anlamlı karşılaştırmalara olanak tanımasını sağlar. Kullanıcıların bir işletmenin performansını ve mali durumunu benzer kuruluşlar veya geçmiş performansı bağlamında değerlendirmesi gerekir. Karşılaştırılabilirlik bu analizi kolaylaştırır ve karar almaya yardımcı olur (IASB Çerçevesi).

Bu ilkeler toplu olarak finansal raporlamanın güvenilirliğine, uygunluğuna ve şeffaflığına katkıda bulunarak çeşitli paydaşların bilgi ihtiyaçlarına hizmet eder.

1.3. GENEL OLARAK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Her dönem, kendine özgü ekonomik ve finansal koşullarla karakterize edilir ve iş dünyasını şekillendiren çeşitli dinamiklere ev sahipliği yapar. Bu karmaşık değişkenler, kurumsal alanda belirgin bir şekilde ortaya çıkar, işletmelerin işleyişini etkiler. Bu bağlamda, mevcut yüzyılda yönetici liderlik yeteneklerini değerlendirirken, etkili kurumsal yönetimin temel taşı olan hesap verebilirlik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalmak kaçınılmaz hale gelir. Bu ilkeyi etkili bir şekilde hayata geçirebilmek için ise şirketin faaliyetleri hakkında kamuoyunu belirli aralıklarla bilgilendirmek son derece önemlidir. Bu temel şeffaflık, sadece şirket içi karar alma süreçlerine değer katarak sınırlı kalmaz; aynı zamanda paydaşları, şirketin performansı, stratejik hedefleri ve genel faaliyetleri konusunda geniş kapsamlı bir bilgilendirme sorumluluğunu yerine getirir. Bu kapsamda, finansal raporlamanın titiz bir şekilde uygulanmasıyla elde edilebilen bu şeffaflık, şirketin iç ve dış paydaşları arasında güvenin ve anlayışın güçlenmesine katkı sağlar (Aydemir, Kaya 2007).

Finansal Raporlama Standartlarının (FRS) tarihsel gelişimi, muhasebe uygulamalarının gelişimini ve finansal raporlamada şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliği artırmak için küresel standartların oluşturulmasını içeren bir süreci temsil etmektedir. Diğer bir ifadeyle, Finansal Raporlama Standartlarının (FRS) gelişimi, muhasebe ve küresel finansal uygulamalar alanında karmaşık bir yolculuğu temsil etmektedir. Başlangıçta muhasebe standartlarının tekdüzelikten yoksun olması tutarsızlıklara ve karşılaştırma zorluklarına yol açmıştır (Watts, 2003).

İlk aşamalarda, standartlaştırılmış uygulamaların eksikliği tutarsızlıklara yol açmış ve kuruluşlar arasında finansal bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmıştır. 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) serisi şeklinde bilinen, küresel olarak kabul edilen standartların geliştirilmesinde önemli bir rol oynamıştır (Alexander, 2006). IAS'den Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) geçiş, daha kapsamlı ve küresel olarak uygulanabilir bir çerçeveye doğru geçişe işaret eden kritik bir aşama olmuştur (Nobes, 2011).

İşletmeler küresel olarak büyüdükçe, daha tutarlı ve karşılaştırılabilir finansal raporlamaya ihtiyaç duyulmuştur. Ülkeler, iç ihtiyaçları karşılamak için kendi ulusal muhasebe standartlarını geliştirmeye başlamış ve bu da tekdüzelik eksikliğine yol açmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), küresel olarak kabul edilen bir dizi muhasebe standardı geliştirmek amacıyla 1973 yılında kurulmuştur. IASC, muhasebe uygulamalarını dünya çapında uyumlu hale getirmeyi amaçlayan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) serisini yayınlamaya başlamıştır. 2001 yılında IASC'nin yerini alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), uluslararası kullanım için tek bir yüksek kaliteli standartlar seti sağlamayı hedefleyerek IFRS'yi daha da geliştirmiş ve genişletmiştir (Leuz ve Verrecchia, 2000). Amerika Birleşik Devletleri'nde IASB ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) arasındaki yakınlaşma çabaları, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GAAP) IFRS ile uyumlu hale getirmeye yönelik önemli bir girişime işaret etmiştir (Barth, 2008). Belirtmek gerekir ki IFRS, sınır ötesi karşılaştırmaları kolaylaştırmak için yüksek kaliteli ve küresel olarak kabul edilmiş muhasebe standartları seti sağlamayı amaçlamıştır.

Dünya çapındaki ülkeler, ortak bir finansal raporlama dili ihtiyacının uluslararası kabulünü yansıtabilecek şekilde ya bütünüyle ya da mevcut standartları birleştirerek UFRS'yi benimsemiştir (Daske vd., 2008). Birçok ülke UFRS'yi ulusal muhasebe standardı olarak benimsemiş veya mevcut standartlarını UFRS'ye yakınlaştırmıştır. Ancak bazı ülkeler hala kendi standartlarını korumakta veya özel ihtiyaçlarına göre UFRS'de değişiklikler yapmaktadır. IASB'nin devam eden güncellemeleri ve değişiklikleri, ortaya çıkan sorunları ele alma ve finansal raporlamanın kalitesini artırma konusundaki kararlılığını göstermektedir (Ball, 2006).

IASB, geri bildirimlere ve iş ortamındaki değişikliklere dayanarak UFRS'yi güncellemeye ve iyileştirmeye devam etmektedir. Ortaya çıkan sorunları ele almak ve finansal raporlamanın kalitesini artırmak için periyodik değişiklikler ve yeni standartlar getirilmektedir. Son gelişmeler arasında Extensible Business Reporting Language (XBRL) gibi teknolojilerin finansal raporlama uygulamalarına entegre edilmesi, verimliliğin ve erişilebilirliğin vurgulanması yer almaktadır (Hollis ve Gammie, 2008).

1.4. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ AMAÇLARI

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından titizlikle geliştirilen muhasebe standartlarıdır. IFRS, finansal raporlama için evrensel bir dil görevi görür ve finansal tabloların küresel ölçekte tutarlılığını ve anlaşılabilirliğini destekler (IASB Çerçevesi).

IFRS, Finansal bilgilerin küresel olarak tanınan muhasebe standartlarına uygun olarak sistematik olarak hazırlanmasını ve sunulmasını içerir. Bu uygulama, farklı ülkeler ve yargı bölgeleri arasında finansal raporlamada tekdüzeliği, karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçlar aşağıda özetlenmiştir.

1.4.1. Sınır Ötesi Karşılaştırmaların Kolaylaştırılması

Uluslararası Finansal Raporlama, finansal bilgilerin standartlaştırılmış sunumunu kolaylaştırarak paydaşların farklı ülkelerde faaliyet gösteren kuruluşların finansal performansı ve konumu hakkında anlamlı karşılaştırmalar yapmasına olanak tanır. Bu karşılaştırılabilirlik özellikle yatırımcılar, analistler ve sınırların ötesindeki kuruluşların ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi edinmek isteyen diğer mali tablo kullanıcıları için hayati öneme sahiptir (Nobes ve Parker, 2016).

1.4.2. Uyumlaştırma ve Küresel Ticari Faaliyetler

Uluslararası Finansal Raporlamanın temel hedeflerinden biri, çeşitli muhasebe uygulamalarını küresel olarak uyumlu hale getirerek finansal raporlama standartlarındaki eşitsizlikleri azaltmaktır. Bu tür bir uyumlaştırma, uluslararası ticari faaliyetlerin

sorunsuz bir şekilde yürütülmesine, yatırımların teşvik edilmesine ve sermayenin sınırlar arası akışını kolaylaştırmaya katkıda bulunur (Alexander vd., 2013).

1.4.3. Şeffaflığın Artırılması

UFRS'ye bağlı kalarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyan şirketler, finansal bilgilerinin şeffaflığını artırır. Bu şeffaflık, bir kurumun mali sağlığına (IASB Çerçevesi) ilişkin net ve standartlaştırılmış bir görünüm sunduğundan, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlar arasında güven oluşturmak için vazgeçilmezdir (Varıcı, 2009).

1.4.4. Tutarlı Raporlama Uygulamaları

Uluslararası Finansal Raporlama, raporlama uygulamalarının standartlaştırılmasına yardımcı olur ve kuruluşların finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sırasında tutarlı bir dizi kurala aynı şekilde uymasını sağlar. Bu tutarlılık, finansal bilgilerin yorumlanmasını basitleştirir ve bir işletmenin finansal durumu ve performansının daha doğrudan anlaşılmasını sağlar (Nobes ve Parker, 2016).

1.4.5. IFRS'nin Küresel Olarak Benimsenmesi

Dünya çapında pek çok ülke, ulusal muhasebe standartlarını UFRS'yi benimsemiş veya yakınlaştırmıştır. Bu yaygın benimseme, ülkelerdeki şirketlerin raporlama uygulamalarını uluslararası kabul görmüş standartlarla uyumlu hale getirerek küresel mali uyumlaştırmaya (IASB Çerçevesi) daha fazla katkıda bulunmasını sağlamıştır.

Özetle, Uluslararası Finansal Raporlama, UFRS' nin benimsenmesi yoluyla, ulusal sınırları aşan, küresel olarak standart ve şeffaf finansal raporlama uygulamalarını teşvik eden bir çerçeve oluşturmuştur (Erol ve Aslan, 2017).

1.5. TÜRKİYE'DE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Türkiye'de finansal raporlama standartları öncelikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan düzenleyici çerçeve

kapsamında işlem yapan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yönetilmektedir. TMSK tarafından belirlenen standartlar, Türk iş ortamının özel ihtiyaçlarını ve düzenleyici gerekliliklerini karşılarken uluslararası en iyi uygulamalarla uyumlu olmayı amaçlamaktadır.

1.5.1. Düzenleyici Çerçeve ve TMSK

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici denetimi altında hareket ederek finansal raporlama standartlarını belirleme yetkisine sahiptir.

TMSK' nın standartları, uluslararası muhasebe standartlarına, özellikle de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile büyük ölçüde benzer olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) uyum sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.

1.5.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

TFRS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda (IFRS) belirtilen ilkelerden ilham alan ve bu ilkelerle uyumlu olan, Türkiye'deki temel finansal raporlama standartları setidir.

TFRS özellikle halka açık şirketler için geçerlidir ve tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla diğer kuruluşlar tarafından da benimsenmesi teşvik edilmiştir (Sermaye Piyasası Kurulu, 2018).

1.5.3. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), TFRS' yi tamamlayıcı nitelikte olup, TFRS kapsamına girmeyen işletmeler için geçerlidir. TMS, Türkiye'de faaliyet gösteren kuruluşların özel muhasebe ihtiyaçlarına hitap etmektedir.

TMS, TFRS' den farklı olmakla birlikte, finansal raporlama uygulamalarında tutarlılığı teşvik ederek uluslararası standartlarla tutarlılık düzeyini korumak üzere tasarlanmıştır (Sermaye Piyasası Kurulu, 2018).

1.5.4. Yasal Dayanak ve Mevzuat

Türkiye'de finansal raporlama standartlarının hukuki dayanağı özellikle Türk Ticaret Kanunu'dur (TTK). TTK, halka açık şirketlerin TFRS' ye uyumunu zorunlu kılarak finansal raporlama uygulamalarını destekleyen düzenleyici çerçeveyi güçlendirmektedir. (Türk Ticaret Kanunu, 2012).

TFRS ve TMS' nin benimsenmesi, değişen iş dinamikleri ve gelişen uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak için periyodik değişikliklere duyulan ihtiyaç da dahil olmak üzere, zorluklardan muaf olmamıştır.

TFRS' nin, geçerliliğini ve etkinliğini korumak amacıyla Türk finansal raporlama standartlarını uluslararası muhasebe alanındaki en son gelişmelerle uyumlu hale getiren sürekli bir iyileştirme süreci yürütülmektedir.

Sonuç olarak, başta TFRS ve TMS olmak üzere Türkiye'nin finansal raporlama standartları, Türk iş ortamının kendine özgü özelliklerini ele alırken, uluslararası standartlara uyum sağlamaya yönelik ortak bir çabayı temsil etmektedir.

1.6. DİĞER ÜLKELERDEKİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI: KÜRESEL BİR PERSPEKTİF

1.6.1. Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)

Amerika Birleşik Devletleri'nde kullanılan Muhasebe İlkeleri (GAAP) finansal raporlamanın temelini oluşturur. GAAP, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gözetiminde oluşturulmaktadır ve uygulaması özellikle ABD merkezli kuruluşlar arasında yaygındır (FASB, 2021).

1.6.2. Birleşik Krallık' ta Finansal Raporlama Standartları (FRS)

Birleşik Krallık' ta Finansal Raporlama Standartları (FRS), Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından yayınlanır. FRS, Birleşik Krallık' ta faaliyet gösteren kuruluşlar için muhasebe ilkelerini ve açıklama gerekliliklerini belirleyerek tutarlılığa ve karşılaştırılabilirliğe katkıda bulunur (FRC, 2019).

1.6.3. Almanya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Alman GAAP)

Alman şirketleri genellikle Alman Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (Alman GAAP) uymaktadır. Almanya, IFRS' ye yakınlaşma yolunda ilerleme kaydederken, Alman GAAP, özellikle borsalarda işlem görmeyen kuruluşlar için finansal raporlamayı etkilemeye devam etmektedir (DRSC, 2021).

1.6.4. Japonya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Japon GAAP)

Japon Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Japon GAAP), Japonya'da finansal raporlamaya rehberlik eder. Japonya, IFRS' nin bazı unsurlarını benimsemiş olsa da Japon GAAP, özellikle borsaya kote olmayan şirketler için etkili olmaya devam etmektedir (JFHA 2021).

1.6.5. Çin Muhasebe Standartları (CAS)

Çin'de finansal raporlama standartları öncelikle Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Çin Muhasebe Standartlarına (CAS) tabidir. Bu standartlar, Çin'de faaliyet gösteren kuruluşlar için finansal raporlama uygulamalarına rehberlik etmede önemli bir rol oynamaktadır (ÇHC, 2021).

1.6.6. Fransa Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Fransız GAAP)

Fransa'da finansal raporlama, Fransız Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden (Fransız GAAP) etkilenir. Bu ilkeler, Autorité des Normes Comptables (ANC) tarafından belirlenerek Fransız iş dünyasında muhasebe uygulamalarının standartlaştırılmasına katkıda bulunmaktadır (ANC, 2021)

1.6.7. Suudi Arabistan Finansal Muhasebe Standartları (SAFRS)

Suudi Arabistan, Suudi Yeminli Mali Müşavirler Örgütü (SOCPA) tarafından yayınlanan Suudi Arabistan Finansal Muhasebe Standartlarını (SAFRS) takip etmektedir. SAFRS, ülkedeki muhasebe uygulamalarında tutarlılık ve şeffaflığa katkıda bulunarak finansal raporlama için bir çerçeve sağlamaktadır (SAFRS, 2021).

1.6.8. Rusya Muhasebe Standartları (RAS)

Rusya, mali raporlamanın temeli olarak Rusya Muhasebe Standartlarına (RAS) dayanmaktadır. RAS, Maliye Bakanlığı tarafından kurulur ve Rusya iş ortamında muhasebe uygulamalarına rehberlik etmeye hizmet eder. Rusya ayrıca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) uyum sağlamak için çaba harcamaktadır (RAS, 2021).

1.7. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ KURULUŞLAR

1.7.1. IFAC Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IFAC; Muhasebe meslek mensupları için denetim, güvence, kamu muhasebesi, etik ve eğitim konularında birinci sınıf küresel standartlar oluşturmak, bunların uygulanmasını ve kullanımını teşvik etmek; üye kuruluşları arasında işbirliğini ve ekip çalışmasını teşvik etmek; diğer uluslararası kuruluşlarla birlikte çalışmak ve muhasebe mesleğinin uluslararası temsilcisi olarak hareket etmek amacıyla 7 Ekim 1977 tarihinde 51 ülke ve 63 kurucu üye ile 11.Dünya Muhasebeciler Kongresinin yapıldığı yer olan Almanya'nın Münih kentinde küresel muhasebe mesleğini geliştirerek kamu yararı adına fayda sağlamak amacıyla kurulmuştur. (IFAC, 2022)

IFAC' ın Stratejik Planı, muhasebe mesleğinin çalışma ve çabalarını yönlendirmek için küresel açıdan yol haritası görevi görmektedir. Bu amaçla 180 üye kuruluşu bünyesinde barındırarak toplumun güçlü, etik ve ileriye düşünen muhasebe meslek mensuplarından oluşan işgücünden faydalanmasını ve böylece kamu çıkarı adına hizmet etmektedir. (IFAC, 2022)

1.7.2. IASB Uluslararası Muhasebe standartları Kurulu

IASB, üyelerinin çok geniş bir coğrafyadan atandığı muhasebe standartlarını belirleme, finansal rapor hazırlama, denetim ve muhasebe eğitimi gibi alanlarda güncel ve çeşitli pratik deneyimlere sahip, 1973 yılında Londra'da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) devamı olarak 2001 yılında bağımsız bir düzenleyici otorite olarak kurulan bir uzman grubudur. (IFRS,2024; KKGK,2024)

1.7.3. IAASB Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IAASB, 1978 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) himayesinde Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak kurulmuştur. İlk olarak, finansal tablo denetimlerinin amacı ve kapsamı, denetim sözleşme mektupları ve genel denetim kılavuzlarına odaklanmıştır. 1991 yılında, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) adıyla yeniden düzenlenmiştir. 2001 yılında IAPC geniş kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmuş ve 2002 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır. 2003 yılında, IAASB' nin standart belirleme süreçlerini kamu yararına daha duyarlı hale getirmek amacıyla IFAC tarafından bir dizi reform onaylanmıştır. Bu reformlar, IAASB'nin daha etkin ve şeffaf bir şekilde çalışmasını sağlamıştır. 2008 yılında IAASB, tüm ISA' ları gözden geçirerek açıklık getirmiş ve yeni kuralları yansıtacak şekilde güncellemiştir. Bu süreç hem kapsamlı revizyonlar hem de sınırlı yeniden taslak oluşturma yoluyla gerçekleştirilmiştir.

2023 yılında, IAASB ve Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu (IESBA), standart belirleme sistemini ve kamu yararına duyarlılığı artırmak amacıyla kurulan Uluslararası Etik ve Denetim Vakfı'nın bir parçası haline gelmiştir. Bu geçiş, standart belirleme süreçlerini daha bağımsız ve şeffaf hale getirmek için İzleme Grubu tarafından önerilen reformların bir parçası olarak gerçekleştirilmiştir. (IAASB, 2024)

1.7.4. FASB- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

1973 yılında kurulan ve merkezi Norwalk Connecticut'ta bulunan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GAAP) izleyen kâr amacı gütmeyen kuruluşların yanı sıra kamu ve özel şirketler için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını belirleyen bağımsız bir kuruluştur. ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından halka açık şirketler için resmi muhasebe standardı belirleyici olarak tanınan FASB'nin standartları, aynı zamanda eyalet Muhasebe Kurulları ve Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) dahil olmak üzere diğer birçok kuruluş için de yetkilidir. FASB' nin standart belirleme süreci şeffaf ve kapsayıcı olup, yatırımcılara ve diğer paydaşlara faydalı finansal bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır (Güleç ve Ergi, 2019).

1972 yılında kurulan ve yine Norwalk merkezli Finansal Muhasebe Vakfı (FAF), FASB' yi denetlemekte ve desteklemektedir. Bağımsız, kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan FAF, hem FASB'nin hem de Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun (GASB) gözetimi, idaresi, finansmanı ve atanmasından sorumludur. (FASB, 2024)

1.7.5. FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)

FEE, Merkezi Brüksel' de bulunan 1951 yılından itibaren hizmet veren Avrupa Muhasebe, Ekonomi ve Mali Uzmanlar Birliği (UEC) ve 1961 yılından itibaren hizmet veren Yeminli Mali Müşavirler Çalışma Grubunun sorumluluklarını alarak (CEE) 1 Ocak 1987 tarihinde Belçika yasalarına göre faaliyete başlamıştır. 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile tanınan kâr amacı gütmeyen uluslararası bir dernektir. (ESO, 2024)

FEE, 33 ülkeden 45 meslek grubundan oluşmuş ve 28 Avrupa Birliği Ülkesinde temsil edilmektedir ve 700.000 den fazla muhasebe meslek mensubunu bünyesinde bulundurmaktadır. Ayrıca 18 Aralık 2013 tarihinde TÜRMOB tam üyeliğe kabul edilmiştir. (TÜRMOB, 2013)

FEE' nin temel hedefi, Avrupa genelinde muhasebe ve denetim standartları konusunda koordinasyon sağlamak ve muhasebe profesyonellerinin çıkarlarını savunmaktır. Federasyon, muhasebe mesleğinin gelişimini teşvik etmeyi, standartların kalitesini artırmayı, profesyonel etik değerleri korumayı ve Avrupa'da muhasebe ve denetim uygulamalarını ilerletmeyi amaçlamaktadır. (Muhasebebilgi.net, 2023)

1.7.6. EFRAG Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu

Avrupa Komisyonu'nun desteğiyle 2001 yılında kurulan Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu, kamu yararına hizmet eden özel bir dernektir. Üyeleri arasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) geliştirilmesi ve bunların sermaye piyasası verimliliği üzerindeki etkileriyle ilgilenen Avrupalı paydaşlar ve ulusal kuruluşlar yer almaktadır. Grup, 2022'de rolünü, AB Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının tamamen hazırlanmış taslaklarını sağlayarak Avrupa Komisyonu'na teknik tavsiye sunmayı da içerecek şekilde genişletmiştir. (Wikipedia, 2024)

EFRAG'ın misyonu, finansal ve sürdürülebilirlik raporlamasında Avrupa kamu yararına hizmet etmek, kurumsal raporlama alanında Avrupa bakış açılarını geliştirmek ve teşvik etmektir. EFRAG, kurumsal raporlamadaki ilerlemeleri temel almakta ve bu ilerlemelere katkıda bulunmaktadır.

Finansal raporlama faaliyetlerinde, EFRAG, Avrupa görüşlerinin IASB' nin standart belirleme sürecinde ve ilgili uluslararası tartışmalarda uygun şekilde dikkate alınmasını sağlamaktadır. Son olarak, EFRAG, yeni yayımlanan veya değiştirilen IFRS Standartlarının, AB'de kullanım için onaylanıp onaylanamayacağı konusunda Avrupa Komisyonu'na danışmanlık vermekte ve bu onayın Avrupa kamu yararına uygun olup olmadığını değerlendirmektedir.

Sürdürülebilirlik raporlama faaliyetlerinde, EFRAG, sağlam bir süreç çerçevesinde hazırlanan taslak Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS) şeklinde Avrupa Komisyonu'na teknik danışmanlık sağlamakta ve ESRS' nin etkin bir şekilde uygulanmasını desteklemektedir.

EFRAG, tüm paydaşlardan geri bildirim almakta ve standart belirleme süreci boyunca belirli Avrupa koşulları hakkında kanıt toplamaktadır. EFRAG'ın meşruiyeti; mükemmeliyet, şeffaflık, yönetim, süreç uygunluğu, kamu hesap verilebilirliği ve düşünce liderliği üzerine inşa edilmiştir. Bu durum EFRAG' ın ikna edici ve net bir şekilde konuşmasını sağlamakta ve kurumsal raporlamada Avrupa'nın sesi ve küresel ilerlemeye katkıda bulunan bir kuruluş olarak tanınmasına olanak tanımaktadır. (EFRAG, 2024)

1.8. TÜRKİYE'DEKİ FİNANSAL RAPORLAMA İLE İLGİLİ KURULUŞLAR

1.8.1. TÜDESK Türkiye Denetim Standartları Kurulu

Ülkemizde denetim alanındaki en önemli gelişmelerden biri, 22 Ocak 2003'te Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜDESK) kurulmasıdır. TÜDESK, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsatlı meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini ve diğer kanunlarla verilen denetim işlemlerini düzenli bir şekilde yürütebilmeleri için uluslararası denetim standartlarını belirlemek ve yayınlamak amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Kurulduktan sonra TÜDESK, IFAC'a bağlı Uluslararası Denetim ve

Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2002 sonunda hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın çevirisini yapmış ve bu çeviri TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır (Muhasebe Tr, 2006) .

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) toplamda 15 üyeden oluşmaktadır. Bu üyelerin 4'ü Yeminli Mali Müşavir odalarına, 5'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir odalarına bağlıdır ve 6 üye de TÜRMOB tarafından atanmaktadır (bu üyelere 2'si öğretim görevlisi olmak zorundadır) (Oruç, 2019).

1.8.2. TMSK -Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

Ülkemizdeki standart karmaşasını ortadan kaldırmak ve bağlayıcı muhasebe standartlarını tek bir kaynaktan yayınlamak amacıyla, farklı kesimlerden temsilcilerin katılımıyla 1990 yılında Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon, 9 Şubat 1994 tarihinde yayımlanan 1 numaralı yönerge ile çalışma esasları belirlenen Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMSK) görevini devretmiştir.

TMSK' in amacı, ülke genelindeki işletmeler ve diğer kuruluşların mali tablolarını düzenlemek, muhasebe ilkelerinde bir standardizasyon sağlamaktır. Ayrıca, TMSK, meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde kullanacakları denetim standartlarını belirlemeyi de hedeflemektedir (Kıracı ve Köse,2002).

1.8.3. TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

2002 yılında SPK kanununa eklenen bir madde ile TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devredilmiştir. TMSK, Ocak 2005'ten itibaren uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) ve 2007 yılından itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarını (TMSY) Resmi Gazete' de yayınlamaya başlamıştır. 2007 Haziran ayı itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 31 adet TMS, 7 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 10 adet TMSY yayınlamıştır (Güler, 2011).

1.8.4. Sermaye Piyasası Kurulu

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı, merkezi İstanbul' da olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye'de ekonomik kalkınmaya katkı sağlamak amacıyla 28 Temmuz 1981'de kurulmuş bir kurumdur. SPK, halkın tasarruflarını sermaye piyasasına yönlendirerek piyasanın güvenli, şeffaf ve istikrarlı bir şekilde işlemlerini sağlamaktadır. SPK'nın kurul üyeleri, 13 Ocak 1982'de Bakanlar Kurulu Kararı ile atanmış ve görev ve çalışma esasları aynı tarihli yönetmelikle belirlenmiştir. İlk toplantısını 25 Ocak 1982'de yaparak teşkilat şemasını ve personel kadrosunu oluşturmuştur. SPK'nın görev ve yetkileri, 6 Aralık 2012'de yürürlüğe giren 6362 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiştir. Kurul, idari ve mali yönden özerk bir kamu kurumudur.

SPK'nın ana görevleri ise şunlardır (SPK,2023)

İşleyiş Kurallarını Belirlemek: SPK, sermaye piyasalarının düzenli ve sağlıklı işlemesi için gerekli olan kuralları belirler. Bu kurallar, piyasadaki şeffaflığı artırmayı, yatırımcıların güvenini sağlamayı ve haksız rekabeti önlemeyi amaçlar.

Şirketlerin Kurallara Uygun Yararlanmalarını Sağlamak: Piyasadan fon kullanan şirketlerin, SPK tarafından belirlenen kurallara uygun bir şekilde faaliyet göstermelerini sağlar. Bu kurallar, şirketlerin finansal raporlama standartlarına uymalarını, yatırımcılara doğru ve zamanında bilgi sağlamalarını ve riskleri etkin bir şekilde yönetmelerini kapsar.

Tasarruf Sahiplerinin Haklarını Korumak: SPK, sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin haklarını korumak amacıyla faaliyet gösterir. Bu, yatırımcıların doğru bilgilendirilmesini sağlamak, şeffaf piyasa koşullarını desteklemek ve yatırımlarının güvenliğini artırmak için çeşitli düzenlemeler yapmayı içerir.

Piyasaların Adil ve Etkin Çalışmasını Sağlamak: SPK, piyasaların adil ve etkin bir şekilde işlemesini sağlamak için denetim ve düzenleme faaliyetleri yürütür. Bu, iç piyasalardaki tüm katılımcıların eşit şartlarda rekabet etmesini, fiyat manipülasyonu gibi haksız uygulamaları önlemeyi ve sermaye piyasasının uzun vadeli sağlığını korumayı amaçlar.

Bu görevler doğrultusunda SPK, sermaye piyasalarının sağlıklı gelişimini ve katılımcıların çıkarlarını koruyarak ekonomik istikrarı desteklemeyi hedefler. (SPK, 2024)

1.8.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla oluşturulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak idari özerkliğe sahip olan KGK'nın temel görevi, yatırımcıların çıkarlarını korumak ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasını sağlayarak kamu yararını gözetmektir. KGK, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunumunu desteklemek amacıyla faaliyet gösterir ve Avrupa Birliği standartlarına uygun bir kamu gözetimi sistemi yürütür. Özellikle halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden kuruluşlar, bankalar ve sigorta şirketleri gibi bağımsız denetime tabi olan Türkiye'nin en büyük 10.000 işletmesinin denetim süreçlerini incelemek ve denetlemek için kurulmuştur.

KGK'nın temel görevleri ise şunlardır: (KGK, 2011)

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetim uygulamalarında birliği, güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak. (KGK, 2024)

İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS)

2.1. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETME TANIMLARI

29.07.2017 tarihli 30138 sayılı mükerrer Resmi Gazete' de yayımlanan 56 sıra no lu BOBİ FRS tebliğine göre toplam varlık değeri 75 milyon TL, toplam satış hasılatı 150 milyon TL, çalışan sayısı en az 250 olan daha sonra 09/12/2020 tarihinde ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerine açılarak 30/03/2021 tarihli 31439 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete' de yayımlanan tebliğe göre ise toplam varlık değeri 200 milyon TL'yi aşan, toplam geliri 400 milyon TL'yi bulan ve son olarak 12.06.2024 tarihli 32577 sayılı resmi gazete de yayımlanan kurul kararı ile aktif toplamı 400 milyon ve üstü TL, yıllık net satış hasılatı 800 milyon TL ve üstü ve en az 250 kişiyi istihdam eden işletmeler ülkemizde büyük işletme sınıfına dahil edilmektedir. Öte yandan, toplam varlıkları 75 milyon TL, toplam hasılatları 150 milyon TL ve en az 150 bireye iş veren işletmeler, ülkemizde orta boy işletme olarak isimlendirilmektedir (KGK, 2024; resmigazete.gov).

Ayrıca BOBİ FRS' nin uygulanması bakımından, işletmelerin orta boy işletme kategorisine dahil edilmesi için, yukarıda belirtilen ölçütlerden minimum iki işletme ve bağlı ortaklıklarıyla beraber, iki ardışık raporlama döneminde aşılmış olmaları gerekmektedir. BOBİ FRS' nin uygulanması açısından, KGK' nın belirlediği ölçütlerin ışığında, işletmelerin değerlendirilmesinde birkaç önemli kriter bulunmaktadır. Bu kriterlere göre, bir işletmenin büyük veya orta boy işletme olarak sınıflandırılması için belirli sınırları aşması gerekmektedir. İşte bu değerlendirme süreci şu şekilde işler:

Eğer bir işletme, birbirini takiben iki raporlama süreci kapsamında KGK' nın belirlediği büyük işletme limitlerini ve KGK kriterlerini karşılıyorsa, aynı süreçte büyük işletme olarak sınıflandırılır. Ancak, eğer bir işletme, bu iki dönem boyunca sadece KGK kriterlerini karşılıyorsa ve büyük işletme limitlerini karşılamıyorsa, bu durumda işletme orta boy işletme olarak değerlendirilir. Diğer bir deyişle, işletmeler her iki dönemde de büyük işletme kriterlerini geçerse, büyük işletme olarak kabul edilir. Ancak, bu kriteri sadece KGK kriterleriyle karşılayanlar orta boy işletme olarak kabul edilir. Bu

değerlendirme, işletmelerin büyüklüklerini ve finansal yapılarını belirlemek üzere tutarlı bir çerçeve sağlamak amacıyla yapılmaktadır (Gürelî Bakertilly, 2023).

Kamu Gözetim Kurumu Elektronik Finansal Raporlama (EFR) sisteminden elde edilen verilere dayanarak; zorunlu olarak TFRS uygulayanları dışında tutarak bağımsız denetim kapsamındaki işletmelerin önceki eşik değerlere göre %67'sinin büyük işletme tanımını karşılamaktadır. Ancak, eşik değerlerin Kurul Kararı doğrultusunda güncellenmesiyle bu oranın yaklaşık olarak %34'e düşeceği öngörülmektedir (KGK, 2021a).

Büyük ve orta ölçekli kuruluşlar için finansal raporlama standartları, kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurulunca belirlenmiştir. Bu standartlar, 29.07.2017 tarihli 30138 sayılı mükerrer resmi gazete' de yayımlanan 56 sıra no lu BOBİ FRS tebliği ile duyurulmuştur. Söz konusu tebliğ, 01.01.2018 tarihinden itibaren işleme alınan hesap dönemlerini ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygulamayan ve bağımsız denetime tabi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarını içermektedir. Toplam da 27 Bölüm ve 9 ek ten oluşmaktadır (Cavlak & Ataman, 2017).

BOBİ FRS 2017 Sürümü' nün yürürlük tarihinden itibaren, kullanıcılardan gelen dönütler, kurum içi inceleme çalışmaları, Elektronik Finansal Raporlama (EFR) sistemine kaydedilen finansal tabloların gözden geçirilmesi ve diğer paydaşlardan alınan görüşler doğrultusunda, BOBİ FRS 2017 Sürümü' nde bazı düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu iyileştirmelerle, bölümler arasındaki uyumu artırmak ve açıkça düzenlenmemiş hususları netleştirmek hedeflenmiştir. Bu çerçevede, kurum içinde yürütülen çalışmaların sonucunda güncelleme için hazırlanan taslak metin, 9 Aralık 2020 tarihinde ilgili kurum ve kuruluşlar ile kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Gelen geri bildirimler doğrultusunda taslak metin nihai halini alarak BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkındaki Kurul Kararı, 30 Mart 2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) resmi gazete' de yayımlanmıştır (KGK, 2021a).

2.2. BOBİ FRS'NİN AMACI

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporlama süreçlerini düzenleyen ve uluslararası standartlara uyumlarını sağlamayı amaçlayan bir muhasebe çerçevesidir. Bu

standart, bağımsız denetim süreçlerine tabi olan ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) kullanmayan sektörler için özel olarak tasarlanmıştır. BOBİ FRS, Avrupa Birliği Muhasebe Yönergesi (2013/34/AB) ile Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti'nde geçerli olan Finansal Raporlama Standardı (FRS 102) hükümlerinden ilham alarak oluşturulmuştur. BOBİ FRS, borsada işlem görmeyen çeşitli büyüklükteki işletmeler için tasarlanmış bir finansal raporlama standardıdır ve temel amacı, daha düşük maliyet ve basitlikle uygulanabilen bir finansal raporlama çerçevesi sunarak finansal tabloların uluslararası geçerliliğini sağlamaktır. Bu standart, işletmelerin finansal durumlarını, performanslarını ve nakit akışlarını daha şeffaf bir şekilde ifade etmelerini amaçlayarak, finansal tablo kullanıcılarının sağlıklı ekonomik kararlar almalarına destek olmayı hedefler (KGK, 2017)

BOBİ FRS, işletmelerin muhasebe politikalarını belirleme, finansal tablolarını düzenleme ve denetleme süreçlerini standartlaştırarak tutarlılık ve karşılaştırılma imkânı sağlar. Bu standart, işletmelerin finansal tablolarını düzenleme konusunda uygun bir çerçeve sunarken, aynı zamanda iş dünyasıyla entegrasyonunu artırmayı amaçlar. Uluslararası standartlara uygunluğu destekleyerek, işletmelerin küresel ölçekte rekabet avantajı elde etmelerine de katkı sağlar. BOBİ FRS' nin getirdiği maliyet etkinliği ve basitlik, özellikle borsada işlem görmeyen işletmeler için önemli avantajlar sunar. Bu standart sayesinde işletmelerin finansal raporlama süreçleri daha etkili yönetilir ve kaynaklar daha verimli bir şekilde kullanılabilir. Aynı zamanda, finansal tabloların uluslararası geçerlilik sağlaması ile işletmeler uluslararası yatırımcılarla ve uluslararası ortaklarla daha sağlıklı bir iletişim kanalı kullanarak iş birliği yapabilirler. (KGK, 2017)

BOBİ FRS, iş dünyasında bir dizi önemli rol üstlenir. Öncelikle, işletmelerin finansal tablolarını düzenleme ve sunma süreçlerini standartlaştırarak finansal şeffaflığı artırır. İkinci olarak, uluslararası standartlara uyum, işletmelere küresel pazarlarda rekabet avantajı sağlar. Aynı zamanda, bağımsız denetim süreçlerine tabi olma, finansal tabloların güvenilirliğini artırarak yatırımcıların ve ortakların güvenini kazanmada önemli bir rol oynar. (Haberal, 2021)

KGK tarafından oluşturulan BOBİ FRS ile kuruluşların finansal bilgi ihtiyacına uygun, kıyaslanabilir finansal tablolar düzenlemeleri amaçlanmaktadır. Belirtilen hedeflere ulaşmak amacıyla oluşturulan bu standart, Tam Set TMS/ TFRS' ye kıyasla

daha anlaşılır bir dil kullanılarak hazırlanmıştır. Büyük ve orta ölçekli işletmelerin ihtiyacı olmayan ayrıntılardan kaçınılarak, yalnızca ilgili konularda temel prensiplere odaklanılmıştır. Bu yaklaşım, işletmelerin finansal raporlama süreçlerini sadeleştirerek daha etkili bir şekilde yönetmelerine ve finansal şeffaflığı artırmalarına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır (Ataman & Cavlak, 2017).

2.3. BOBİ FRS SÜRÜMLERİ ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR

2017 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlandı. Ancak, bu standardın uygulama sürecinde yapılan detaylı incelemeler ve geri bildirimler sonucunda, standart üzerinde bazı iyileştirmeler ve güncellemelerin yapılması gerektiği ortaya çıktı ve BOBİ FRS 2021 sürümünün temelini oluşturdu. İncelemeler, BOBİ FRS' nin işletmeler tarafından daha etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve finansal raporlamada daha yüksek bir nitelik elde edilmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu süreçte elde edilen geri bildirimler ve deneyimler, standardın daha açık, anlaşılır ve uygulanabilir olması için çeşitli düzeltme ve güncellemelerin ihtiyaç olduğunu gösterdi. Bu iyileştirmeler, finansal raporlama süreçlerinin şeffaflığını artırarak işletmelerin mali durumlarını daha doğru bir şekilde yansıtmalarına olanak tanıyacak şekilde tasarlandı (Atman ve Cavlak, 2017)

BOBİ FRS 2021 sürümünün yayınlanmasının temel hedefi, gerçekleştirilen iyileştirmelerle bölümler arasında uyum sağlamak ve önceki sürümde belirsiz olan konulara açıklık getirmektir. Yeni sürümde öne çıkan bir konu, eski sürümdeki paragraf numaralarının değiştirilmemiş olmasıdır. Güncellemeler ve eklemeler için oluşturulan yeni paragraflar, ilgili eski paragraf numarasına bir harf eklenerek tanımlanmış ve bu şekilde yeni paragraf numaraları verilmiştir ve önceki numaralar korunmuştur. Bölüm sonlarına eklemeler yapıldığında ise, yeni eklenen paragraflara yeni paragraf numaraları atanmıştır. Genel olarak, yeni sürüm ile farklılıkların, uygulayıcılar açısından önceki sürümdeki belirsizliği ortadan kaldırdığı söylenebilir. Bu güncellemeler, standart metnin bütünlüğünü korurken, okuyuculara daha açık ve tutarlı bir kılavuz sunmayı amaçlamaktadır (Serçemeli ve Şardağ Karabulut, 2021)

BOBİ FRS 2021 sürümünde temel değişiklik büyük işletmelerin tanımlandığı kriterlerde yapılmıştır. Bu güncelleme beraberinde daha geniş bir işletme yelpazesinin

BOBİ FRS kapsamına dahil edilmesini öngörmektedir. Yani, güncellenen ölçütlerle birlikte, daha fazla işletmenin BOBİ FRS standartlarına uyum sağlaması beklenmektedir.

BOBİ FRS' nin uygulanması açısından değerlendirildiğinde, işletmelerin büyük işletme kategorisine dahil edilmesi için gereken şartlar belirli ölçütler üzerinden tanımlanmıştır. Bu ölçütlerin, varsa bağlı ortaklıklar ve iştiraklerle birlikte, art arda iki raporlama döneminde belirlenen eşik değerleri yüksek çıkan işletmeler, takip eden raporlama sürecinde büyük işletme statüsüne yükselirler.

Büyük işletme tanımına uyan bir işletme, belirtilen üç ölçütün eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalırsa, takip eden hesap döneminden itibaren büyük işletme kategorisine dahil edilmez. Bu yaklaşım, işletmelerin büyüklük kategorisine geçişini net ve objektif kriterlere bağlı kılarak, finansal raporlama standartlarının berraklık ve tutarlılık ilkelerine uygun bir şekilde değerlendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu ölçütler; (KGK, 2021a,s.)

- a) Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

KGK, EFR sisteminden elde edilen verileri temel alarak; zorunlu olarak TFRS uygulayan işletmeler dışındaki, bağımsız denetim kapsamındaki işletmelerin önceki eşik değerlere göre yaklaşık olarak %67' sinin büyük işletme tanımını karşıladığı gözlemlenmiştir. Ancak, Kurul'un kararıyla eşik değerlerin güncellenmesi sonucunda, bu oranın yaklaşık olarak %34' e düşmesi öngörülmektedir. Bu durum, BOBİ FRS kapsamında büyük işletmelere yönelik ek yükümlülüklerin; ertelenmiş vergi tutarlarının sunumu, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve ek dipnot açıklamaları gibi, daha az sayıda işletme için zorunlu hale geleceği anlamına gelmektedir. Bu şekilde, büyük işletmelere yönelik ilave yükümlülüklerin kapsamının sınırlandırılması öngörülmektedir (KGK, 2021a).

BOBİ FRS 2017 İLE 2021 sürümü arasında bazı görüş ve sözcükler değişmiştir.

Genel olarak;

- BOBİ FRS 2017 sürümün de "Finansal tablolar bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanır yerine BOBİ FRS 2021 de "Finansal tablolar bu standart hükümlerine göre sunulur" olarak değiştirilmiştir.
- BOBİ FRS 2017 sürümün de "Yanlışlar" sözcüğünün yerine BOBİ FRS 2021 de "Hatalar" sözcüğü kullanılmıştır.
- BOBİ FRS 2017 de "Cari Dönem" yerine BOBİ FRS 2021 de "Cari Raporlama Dönemi" kullanılmıştır.
- BOBİ FRS 2017 de "Konsolide Olmayan" sözcükleri yerine münferit sözcüğü kullanılmıştır.
- BOBİ FRS 2017 de Geleneksel Kiralamalar" yerine "Faaliyet Kiralamaları" kullanılmıştır.
- BOBİ FRS 2021 sürümün de Bölüm 7 (Tarımsal Faaliyetler), Bölüm 15 (Kiralamalar),

Bölüm 16 (Devlet Teşvikleri), Bölüm 18 (Varlıklarda Değer Düşüklüğü), Bölüm 25 (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama) olmak üzere 5 bölüm ve 5 ek te birkaç güncelleme yapılmış geriye kalan 22 bölüm 4 ek te birçok değişiklik ve güncellemeler yapılmıştır.

2.4. BOBİ FRS BÖLÜMLERİ

2.4.1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

BOBİ FRS' nin bu bölümü, işletmelerin finansal raporlarının gerçeğe uygun bir şekilde oluşturulması ve sunulması için temel düzenlemeleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, finansal tabloların sunumuna ilişkin ana kurallar, finansal tablolar aracılığıyla iletilmek istenen bilgilerin özellikleri ve finansal tabloların minimum içeriği üzerinde odaklanılmaktadır. Bu düzenlemeler, finansal raporların okuyuculara doğru, şeffaf ve anlaşılır bir şekilde bilgi sunmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Finansal tabloların takdimi, bu kuralların belirlediği özelliklere uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Ayrıca, finansal tabloların içeriği, işletmenin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkında doğru ve eksiksiz bilgi sağlama amacını taşımaktadır (KGK,2017)

Bu düzenlemeler, finansal raporlamada standart bir çerçeve oluşturarak işletmelerin finansal bilgilerini tutarlı ve karşılaştırılabilir bir biçimde sunmalarına rehberlik etmeyi hedeflemektedir. (Ataman & Gökçen, 2017)

Finansal bilgilerin yararlı olabilmesi için, BOBİ FRS de bu bilgilerin iki temel üç destekleyici özelliğe sahip olması gerekmektedir. Temel özellikler ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunumdur. İlk olarak, finansal bilgilerin gerçeğe uygun olması kritiktir, yani sunulan bilgiler işletmenin gerçek mali durumunu doğru bir şekilde yansıtmalıdır. İkinci olarak ise bilgilerin ihtiyaca uygun olması önemlidir; bu da kullanıcının spesifik bilgilere olan gereksinimini karşılayacak şekilde bilgilerin düzenlenmesi ve sunulması anlamına gelir (Demirel Arıcı ve Karğın, 2017)

Destekleyici özellikler ise anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. Finansal bilgilerin anlaşılır olması yani, finansal raporların karmaşıklığının minimize edilmesi ve geniş bir okuyucu kitlesinin anlayabileceği bir dilde sunulmasını içerir. Karşılaştırılabilirlik, faydalı finansal bilgi karşılaştırılabilir olmalıdır yani farklı dönemlerde veya farklı işletmeler arasında bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını ifade eder. Son olarak bir finansal bilginin faydalı olabilmesi için zamanında sunulması gerekmektedir. Finansal bilgilerin kullanıcılara ihtiyaç duydukları zamanda temin edilebilmesini içerir. Bu iki temel üç destekleyici özellik, finansal bilgilerin etkili bir şekilde kullanılabilmesi ve işletmelerin finansal performanslarının doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için kritik öneme sahiptir (Cömert & Cömert, 2019: 9).

2.4.2. Nakit Akış Tablosu

Bu bölümde, Nakit Akış Tablosu'nda bulunması gereken bilgilerin ve bu bilgilerin sunum şeklinin düzenlenmesine odaklanılmıştır. Nakit Akış Tablosu, bir kuruluşun belirli bir raporlama dönemindeki nakit veya nakit benzerleri portföyündeki giriş ve çıkışları, bu kaynakların ve kullanım yerlerinin ayrıntılı bir tablosunu sunan kritik bir finansal belgedir. Bu tablo, işletmenin nakit durumunu, likiditesini ve nakit yönetimi performansını değerlendirmek için kullanılır.

Nakit Akış Tablosu'nda yer alan bilgiler, genellikle üç ana kategori altında sınıflandırılır: esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri. Bu sınıflandırma, işletmenin nakit akışlarını anlamada ve analiz etmede yardımcı olur.

Esas Faaliyetler: Bu kategori, işletmenin ana operasyonel faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını içerir diğer bir deyişle hasılat oluşturan ana faaliyetleridir. Satış gelirleri, alacak tahsilatları, mal ve hizmet satın alımları, personel maaşları gibi günlük iş faaliyetlerinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları içerir.

Yatırım Faaliyetleri: Bu kategori, işletmenin varlıklarına yapılan yatırımlardan ve bu varlıkların satışından kaynaklanan nakit akışlarını içerir. Örneğin, makine ve ekipman alımları, gayrimenkul yatırımları veya varlık satışları bu kategori altında yer alır.

Finansman Faaliyetleri: Bu kategori, işletmenin sermaye yapısıyla ilgili nakit akışlarını içerir. Kredi alımı veya geri ödemesi, hisse senedi ihraç veya geri alım işlemleri gibi finansmanla ilgili faaliyetler bu kategoriye dahildir.

Her bir faaliyet kategorisi, işletmenin nakit akışının farklı yönlerini temsil eder ve bu ayrıntılı sınıflandırma, finansal analistlere, yatırımcılara ve diğer paydaşlara işletmenin nakit yönetimi stratejisinin anlaşılabilir bir şekilde sunulmasını sağlar. Bu nedenle, Nakit Akış Tablosu' nun düzenlenmesi ve içeriği, işletmenin finansal sağlığına dair kapsamlı bir perspektif sunabilmek adına önemlidir.

Esas faaliyetlerden türeyen nakit akışları, genellikle finansal raporlarda doğrudan ya da dolaylı yöntemler kullanılarak ifade edilir. Bu iki metodoloji, işletmenin ana operasyonel faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını anlamamanın ve raporlamanın farklı yaklaşımlarını temsil eder.

Doğrudan Yöntem: Bu yöntem, işletmenin esas faaliyetlerinden doğrudan kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarını detaylı bir şekilde listeler. Bu bağlamda, örneğin müşteri tahsilatları ve tedarikçi ödemeleri gibi belirli nakit akışları doğrudan raporlanır. Bu yöntem, esas faaliyetlerin spesifik bileşenlerini daha açık bir şekilde gösterir, ancak işletmelerin bu bilgileri tam olarak sunmaları bazen zor olabilir.

Dolaylı Yöntem: Dolaylı yöntem, net kar veya zararın düzeltilerek esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarını belirleme yolunu izler. Net kar veya zarar, düzeltmeler yapılarak işletmenin faaliyetleri ile ilgili nakit akışlarına dönüştürülür. Bu yöntem, genellikle finansal raporların hazırlanmasını kolaylaştırır, ancak detay seviyesi doğrudan yönteme kıyasla daha sınırlıdır.

Her iki yöntem de finansal analistlere ve paydaşlara işletmenin nakit yönetimi stratejisi hakkında bilgi sağlamak için kullanılır. Hangi yöntemin tercih edileceği, işletmenin özelliklerine, raporlama gereksinimlerine ve kullanıcı ihtiyaçlarına bağlı olarak değişebilir (KGK, 2021a: 14-15).

2.4.3. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar

Muhasebe politikası, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ve hataların tanımlandığı önemli bir kavramdır. Bu kapsamda, muhasebe politikalarının oluşturulması ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ile tespit edilen hataların düzeltilmesi konularında detaylı bilgiler sunulmaktadır. Ayrıca, finansal tablo dipnotlarında hangi durumlar için ne tür açıklamaların yapılması gerektiği ile ilgili yönergeler de bu bağlamda ele alınmaktadır.

Muhasebe politikaları, bir işletmenin muhasebe süreçlerini düzenleyen temel prensipleri içerir. Bu prensipler, işletmenin finansal tablolarını hazırlarken kullanacağı yöntemleri, değerlendirme kriterlerini ve muhasebe standartlarına uygunluğu belirler. Muhasebe politikaları, finansal tabloların tutarlılığını ve anlaşılabilirliğini sağlamak adına büyük önem taşır.

Muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve tespit edilen hatalar, finansal bilgilerin doğruluğunu etkileyebilir. Bu nedenle, bu tür durumlarla başa çıkabilmek adına nasıl bir yol izleneceği, muhasebe politikalarında açık bir şekilde belirtilmelidir. Aynı zamanda, finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar, okuyuculara bu tür değişikliklerin nedenlerini, etkilerini ve düzeltme yöntemlerini anlama konusunda rehberlik eder (KGK, 2021b: 2-3).

2.4.4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu kısımda, raporlama dönemini takip eden faaliyetler detaylı bir şekilde incelenmektedir. Raporlama dönemini takip eden olaylar içinde düzeltme gerektirenler tanımlanmakta ve bu olayların muhasebeleştirilme yöntemleri ele alınmaktadır. Aynı şekilde, raporlama dönemini takip eden düzeltme gerektirmeyen olaylar da belirlenmekte ve bu olayların finansal tablolarda nasıl ele alınması gerektiği açıklanmaktadır.

Raporlama dönemini takip eden bir diğer önemli konu ise "kâr payı" kararıdır. Bu kararın finansal tablolarda nasıl sunulması gerektiği bu bölümde detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki olaylar bağlamında, işletmenin yönetim biriminin finansal tabloları kabul ettiği tarihten önce "işletmenin sürekliliği" varsayımını yitirmesi durumunda yapılması gereken açıklamalara da odaklanılmaktadır.

Bu bağlamda, raporlama dönemini takip eden olaylar, finansal tabloların doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak amacıyla ele alınmakta ve muhasebeleştirme süreçleri ile finansal tablo sunumları konularında detaylı yönergeler sunulmaktadır. Bu yaklaşım, işletmenin mali durumu hakkında doğru ve eksiksiz bilgilerin kullanıcılara sunulmasını temin etmek adına önemli bir çerçeve oluşturmaktadır (KGK, 2021c: 2).

2.4.5. Hasılat

Hasılat, ortakların sermaye katkıları haricinde, işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan brüt ekonomik faydanın öz kaynakta bir artışa neden olan tutarıdır (MBS, 2023).

Başka bir tanımda Hasılat, işletmenin normal faaliyetleri sonucunda elde ettiği geliri temsil eder ve bu satışlar, gelirler, temettü, ücretler, faiz ve isim hakları gibi çeşitli kaynaklardan türeyebilir. Bu muhasebe standardının temel amacı; belirli türdeki işlemlerden ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesine dair yönergeleri açıklamaktır. Bu kapsamda, işletmelerin hasılat kayıtlarını adil, güvenilir ve tutarlı bir biçimde oluşturmalarını sağlamak, finansal tabloların doğruluğunu artırmak amacıyla spesifik hasılat türleriyle ilgili muhasebe işlemleri detaylı bir şekilde ele alınmaktadır (KGK, 2012: 2).

Hasılat tutarının temel aldığı konu, taraflar arasındaki anlaşma çerçevesinde belirlenirken, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) ayrıldıktan sonra alınan veya alınması beklenen bedeli içermektedir. Bu bedel, tahsilatın en az bir yıl içerisinde gerçekleşeceği kanısında ise, vade farkı ayırtırmadan direkt olarak tahsil edilen veya edilmesi beklenen karşılıktan değerlendirilir. Eğer hasılat bedelinin en az bir yıllık sürede tahsil edilmesi öngörülüyorsa, hasılat, işletmedeki vade farkı etkin faiz yöntemi kullanılarak ayırtılır ve buna dair mal veya hizmetin nakit değeri üzerinden belirlenir.

Hasılatın genel kayda alınma ölçütleri, ekonomik yararların işletmeye girmesi ve bu faydaların güvenilir bir şekilde değerlendirilmesidir. Ayrıca, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri ve faiz, mal satışı, kâr payları ve isim hakkının kayda alınma ölçütleri mevcuttur. Bu yaklaşım, işletmelerin gelirlerini adil ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirmelerini sağlamak amacıyla önem taşımaktadır (International Accounting Standards Board, 2015: 4)

2.4.6. Stoklar

Stoklar, satılması veya tüketilmesi amacıyla işletme envanterinde bulunan fiziksel varlıklardır. Bu varlıklar genellikle üretim veya diğer olaylarda tüketilecek materyalleri, henüz bitmemiş ürünleri, üretimi bitirilerek satışa hazır hale getirilmiş envanteri ve satışa hazır halde satın alınmış malzemeleri içerecek şekilde dört ana sınıfa ayrılabilir. Bu tanımlar, işletmelerin envanter yönetimi ve muhasebeleştirmesi için temel bir çerçeve sağlamak amacıyla kullanılır (Büyükmirza, 2016: 730).

Stoklar, değerlemelerinde maliyet ve net gerçekleşebilir değer arasında düşük olana göre hesaplanmaktadır. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için ortaya çıkan diğer maliyetleri içermektedir. Bu kapsamda, dönüştürme maliyetleri satın alma maliyetleri ve diğer maliyetler olarak sınıflandırılır (KGK, 2018: 2).

Maliyet hesaplaması yapılırken temel yaklaşım, fiili maliyet yöntemini kullanmaktır. Ancak, gerçek maliyet yöntemine yakın sonuçların elde edilmesi şartıyla, perakende yöntemi veya standart maliyeti gibi ölçüm yöntemlerinde stok maliyeti de kullanılabilir. Maliyet hesaplaması yapılırken genellikle gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri tercih edilmektedir. LIFO yöntemi ise yasaklanmıştır (KGK, 2021d: 3).

2.4.7. Tarımsal Faaliyetler

Bu kısım, tarımsal işlemlerde bulunan kuruluşların canlı varlıklarının ve hasat dönemindeki tarımsal ürünlerinin muhasebe kayıtlarına alınması ve ölçülmesine dair muhasebe ilkelerini düzenlemeyi amaçlamaktadır (KGK, 2014: 3). Tarımsal faaliyet, canlı varlıkların satışa veya geri dönüştürülmeye konu olması, tarımsal ürünlere veya

farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve bu süreçlerin bir işletme tarafından yönetilmesi olarak tanımlanmaktadır.

İşletmenin bir canlı varlığı veya tarımsal ürünü finansal tablolara kaydetmesi için, söz konusu varlığı geçmiş olayların bir sonucu olarak kontrol etmesi gerekmekte, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması şartı aranmaktadır. Ayrıca, varlığın gerçeğe uygun değeri veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi de gerekmektedir (KGK, 2021e: 2).

2.4.8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

Bu kısım, doğal gaz, maden, petrol, gibi yenilenemeyen kaynakların taranması ve değerlendirilmesine dair ölçüm ve muhasebeleştirme prensiplerini düzenlemeyi amaçlamaktadır. Bir işletmenin üstlendiği maliyetler arasında, bu bölümde ele alınmayan harcamalar şunlardır: Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesinden önce ortaya çıkan giderler ile bir maden kaynağından cevher çıkarma işleminin teknik olarak mümkün ve ticari olarak uygulanabilir olduğu kanıtlandıktan sonra ortaya çıkan maliyetler (KGK, 2021f: 2).

2.4.9. Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar

Bu bölüm, işletmenin finansal varlıklarını ve finansal yükümlülüklerini muhasebeleştirme ilkelerini, ayrıca ihraç ettiği öz kaynak araçlarının muhasebeleştirilme esaslarını düzenlemeyi amaçlamaktadır. Bu bölümdeki düzenlemeler, bağlı ortaklıklara ilişkin konsolide finansal tablolar bölümü, iştiraklere yönelik yatırımlar bölümü ve müşterek girişimlere ilişkin yatırımlar bölümü kapsamında yer alan düzenlemeleri içermemektedir. Ayrıca, kiralamalardan oluşacak alacak ve borçların kaydedilmesi gibi, diğer bölümlerde finansal araçlara özgü olarak ele alınan konular, bu bölümde değil, ilgili oldukları bölümlerin hükümlerine tabidir. (Ataman & Gökçen, 2017)

Finansal araçlar, bir işletmenin finansal varlıkları, diğer bir işletmenin finansal yükümlülükleri veya öz kaynak araçları üzerine etki eden sözleşmelerdir. Bu araçlar genellikle finansal varlıklar ve finansal yükümlülüklerden oluşur. Öz kaynak aracı ise işletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarındaki bir hakkı temsil eden bir sözleşmedir. Finansal araçlar; alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları, öz kaynak

araçlarındaki yatırımlar ve diğer çeşitli finansal araçlar şeklinde kategorize edilebilir (KGK, 21g: 2-3).

2.4.10. İştiraklerdeki Yatırımlar

Bu bölümde, iştirak tanımı yapılarak iştirak ölçümlerinin nasıl yapılacağı ele alınmaktadır. İştirak, bir işletmenin önemli bir etkisinin olduğu diğer bir işletmedir. Bu önemli etki, yatırım yapan işletmenin, finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesine katılma yeteneğini ifade eder. Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin politikalarını belirleme kararlarına katılma gücünü içerir. Ancak, bu etki, söz konusu politikaları tek başına veya bir başka taraf ile ortak kontrol etme yeteneğini ifade etmez (KGK, 2011: 2) İştirakler, başlangıçta maliyet bedeli üzerinden kayda alınır ve daha sonra münferit finansal tablolarda ya maliyet yöntemi ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak değerlendirilir.

Konsolide finansal tablolar için ise öz kaynak yöntemi tercih edilir. İştiraklerin ilk kayda alınmasında, yatırım yapılan şirketin maliyeti, edinme maliyeti olarak belirlenir ve bu değer başlangıçta maliyet bedeli üzerinden kaydedilir. Daha sonra, münferit finansal tablolarda değerlendirme aşamasında, iştirakler için maliyet yöntemi veya öz kaynak yöntemi seçeneklerinden biri uygulanır. Maliyet yöntemi, yatırım yapılan işletmenin maliyetini, yatırımın yapıldığı tarihte ödenen bedel olarak kabul eder ve bu değeri yatırım yapan şirketin bilançosunda ilgili varlık olarak gösterir. Öz kaynak yöntemi ise, yatırım yapılan işletmedeki yatırımın, yatırım yapan işletmenin sahip olduğu oranla orantılı olarak değerlendirilmesini sağlar. Konsolide finansal tablolarda ise, iştirakler genellikle öz kaynak yöntemi ile değerlendirilir. Bu yöntemde, yatırım yapılan şirketin finansal tablolarındaki varlıklar, yatırım yapan şirketin sahip olduğu oranla konsolide edilir, böylece konsolide finansal tablolarda iştiraklerin etkisi yansıtılır (KGK, 2010: 1)

2.4.11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Müşterek girişimler, iş birliği içinde faaliyet gösteren işletmeler arasındaki bir ortaklık biçimini ifade etmektedir. Bu bölümde, müşterek girişimlerin tanımı yapılmakta, bu ortaklığın temel unsurları olan sözleşmeye bağlı düzenlemeler ve müşterek kontrol kavramları detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Ayrıca, müşterek kontrolün hangi

şartlarda olduğu incelenerek, müşterek girişimlerin oluşturulma süreçleri ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır. Müşterek kontrol, işletmeler arasında belirli bir faaliyetin yönetiminde eşit katılımı ifade eder ve bu durum, sözleşmeye dayalı düzenlemelerle sağlanır. Bu düzenlemelerde, işletmeler arasında eşit kontrol ve karar alma yetkisi sağlayan unsurlar vurgulanır. Müşterek girişimlerin oluşturulma şekilleri, iş birliği yapan tarafların amaçlarına ve işletmeler arasındaki ilişkilere bağlı olarak çeşitlilik gösterir. Ayrıca, müşterek girişimlere ilişkin muhasebeleştirme ve ölçüm ilkeleri de detaylı bir biçimde açıklanarak, bu tür iş birliklerinin finansal tablolarda nasıl yansıtılması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

Bu düzenlemeler, müşterek girişimlere dair anlaşmaların şeffaf ve tutarlı bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamak amacını taşımaktadır. BOBİ FRS çerçevesinde, bir iş birliğinin müşterek girişim olarak tanımlanabilmesi için en az iki taraflı bir anlaşma gereklidir. Bu taraflar, müşterek girişimin yönetimine ve kontrolüne dair bir sözleşmeye bağlı düzenlemeler yapmalıdır. İş birliği yapan taraflar, bu düzenlemeler sayesinde eşit düzeyde müşterek kontrol sahibi olmalıdır. Müşterek kontrol, taraflar arasında eşitlik ilkesine dayalı bir karar alma sürecini ve faaliyet yönetimini içermelidir. Bu bağlamda, BOBİ FRS, müşterek girişimleri tanımlarken sözleşme temelli düzenlemelerin ve müşterek kontrolün varlığını vurgular (KGK, 2011: 2).

2.4.12. Maddi Duran Varlıklar

Bu bölüm, maddi duran varlıklara dair tanım ve bu varlıklara uygulanacak muhasebe ilkelerini ele almaktadır. Bu çerçevede, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi sürecinde ilk kayda alınan maliyetin belirlenmesi, dönem sonlarındaki değerlemeleri, amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, değer düşüklüğünün kayda alınması ve finansal tablo dışında bırakılması gibi konular incelenmektedir. Bu muhasebe ilkeleri, işletmelerin maddi duran varlıklarıyla ilgili hesaplamalar ve kayıtlar yaparken uymaları gereken standartları belirlemektedir (KGK, 2012: 2). Maddi duran varlıklar, bir işletmenin mal ve hizmet üretimi, kiraya verme veya idari amaçlar doğrultusunda kullanmak üzere elinde bulundurduğu ve kullanımının bir dönemden daha uzun süre devam etmesi öngörülen somut varlıkları ifade eder. (Karapınar, ve diğerleri, 2009)

2.4.13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu kısımda, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili başlıca konular ele alınmaktadır. Bu çerçevede, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alınması sırasındaki ölçümü ve sonraki ölçümü detaylı bir şekilde incelenmekte, ayrıca finansal tablolarda bu gayrimenkullerin sınıflandırılması ve olası sınıf değişiklikleri konuları ele alınmaktadır. Bununla birlikte, yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablo dışı bırakılması durumu da açıklanmaktadır. Bu düzenlemeler, işletmelerin bu özel varlık türüyle ilgili muhasebe işlemlerini düzenlerken karşılaşılabileceği çeşitli durumları ele almaktadır (KGK, 2012: 1).

Gayrimenkul veya taşınmaz, "taşınması mümkün olmayan" anlamına gelir. Bu terim genellikle araziler, binalar ve doğal kaynaklar gibi fiziksel varlıkları ifade eder. Gayrimenkuller genellikle uzun vadeli yatırımlar olarak kabul edilir ve ekonomik değerleri üzerinde etkili olan bir dizi faktöre bağlı olarak değer kazanabilirler. İşletmeler genellikle bu varlıkları elde tutma amaçlarına ve kullanım biçimlerine göre muhasebeleştirirler. İşletmeler tarafından kullanılan gayrimenkuller, genellikle kullanım amaçlarına bağlı olarak farklı kategorilere ayrılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayrimenkuller işletmelerin sahip oldukları amaca göre muhasebeleştirilir. Örneğin, firmanın ana faaliyet konusu olan satış amaçlı gayrimenkuller stoklar kategorisine dahil edilirken, iş akışı için kullanılan gayrimenkuller maddi duran varlıklar olarak sınıflandırılır.

Aynı şekilde, kira geliri elde etmek veya kazanç elde etmek amacıyla elde bulundurulmuş gayrimenkuller ise yatırım amaçlı gayrimenkuller kategorisine dahil edilmektedir. Bu sınıflandırma, işletmelerin muhasebe kayıtlarını düzenlemek ve gayrimenkullerin kullanım amaçlarına uygun olarak izlenmesini sağlamak amacıyla yapılmaktadır. (Sabuncu, 2019)

2.4.14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu kısımda, maddi olmayan duran varlıkların tanımı yapılarak bu varlıklara yönelik muhasebe ilkeleri detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Bu çerçevede, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi aşamaları incelenmekte; ilk kayda alınma sırasında değerinin belirlenmesi, dönem sonlarındaki ölçümleri, itfa paylarının

muhasebeleştirilmesi, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ve finansal tablo dışı bırakılması gibi konular detaylı bir biçimde açıklanmaktadır. Bu düzenlemeler, işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarıyla ilgili muhasebe süreçlerini düzenlerken karşılaşılabileceği çeşitli durumları kapsamlı bir şekilde ele almaktadır (KGGK, 2021: 1).

Maddi olmayan duran varlıklar, somut bir fiziksel varlığı olmayan ancak ekonomik değeri bulunan varlıkları içermektedir. Bu tür varlıklar, genellikle mal veya hizmet üretimi, satışı, üçüncü şahıslara kiralanması veya işletmenin idari ihtiyaçları için elde bulundurulması gibi faaliyetlere yönelik olarak kullanılan, soyut nitelikte olan ekonomik değerlere işaret etmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi süreci, başlangıçta belirlenen değer, dönem sonlarında yapılan ölçümler, itfa işlemleri, değer düşüklüğü muhasebesi ve finansal tablo dışında tutma gibi detaylı düzenlemeleri içermektedir. Bu varlıkların işletme açısından stratejik öneme sahip olabileceği ve finansal raporlamada doğru bir şekilde yansıtılması gerektiği vurgulanmaktadır. (Karapınar, ve diğerleri, 2009)

2.4.15. Kiralamalar

Bu bölümde, kiralama işlemlerine ilişkin temel kavramlar tanımlanmakta ve bu işlemlerin finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmasında kullanılacak ölçütler ele alınmaktadır. Finansal kiralama ve faaliyet kiralamasının belirlenmesinde dikkate alınan kriterlere vurgu yapılmakta, kiralama işlemlerinin kiracı ve kiraya veren açısından muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine dair temel ilkeler detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Ayrıca, satış ve kiralama işlemleri arasındaki farklar ve bu işlemlerin muhasebeleştirilme süreçleri detaylı bir biçimde ele alınmaktadır. Bu düzenlemelerin, işletmelerin mali durumunu doğru bir şekilde yansıtmak ve finansal raporlama standartlarına uygunluk sağlamak amacıyla önemli olduğu vurgulanmaktadır.

BOBİ FRS perspektifinde kiralama, bir varlığın kullanım hakkının kiraya veren tarafından, belirlenmiş bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflar arasında belirlenen bir zaman diliminde kiracıya devredilmesini ifade eder. Bu kapsamda, kiraya veren ile kiracı arasındaki sözleşmenin esasları, ödeme planı ve devir süresi gibi faktörler belirli bir düzen içerisinde tanımlanır. BOBİ FRS'nin bu tanımı, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ve finansal raporlara doğru bir şekilde yansıtılmasına yönelik

standartlar sunar. Kiralama işlemlerinin niteliklerine ve taraflar arasındaki hak ve yükümlülükler odaklanarak, finansal açıdan şeffaf bir raporlama sağlamayı amaçlar (KGK, 2022: 1).

2.4.16. Devlet Teşvikleri

Bu bölüm, devlet teşviki olarak finansal tablolara kaydedilen tutarların nasıl ölçüleceği ve hangi devlet yardımlarının finansal tablolara devlet teşviki olarak kaydedileceği, bu tutarların nasıl sınıflandırılacağı konularını ele almaktadır. Bu çerçevede, işletmenin aldığı devlet yardımlarının niteliği ve miktarıyla ilgili detaylı muhasebe ilkeleri belirlenmekte ve finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılmasını sağlamak amacıyla standartlar oluşturulmaktadır. Bu düzenlemeler, işletmelerin şeffaf bir şekilde devlet teşviklerini raporlamasını ve bu teşviklerin finansal durumlarını etkileyen unsurlarını anlamasını amaçlamaktadır (KGK, 2016: 1).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik genelde iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar şunlardır: sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı. Sermaye yaklaşımı, devlet teşviklerinin kâr veya zarar dışında sermaye kalemlerine eklenerek muhasebeleştirilmesini öngörürken, gelir yaklaşımı ise bu teşviklerin bir veya daha fazla dönemde kâr veya zarar hesaplarına yansıtılmasını savunur. TMS 20 (Devlet Teşvikleri Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) standardı, bu iki yaklaşımı da içermektedir. Ancak, BOBİ FRS' de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Bu standart, işletmelerin devlet yardımlarını doğru bir şekilde muhasebeleştirmesini ve finansal tablolarda etkilerini şeffaf bir şekilde sunmasını amaçlamaktadır. (Uygun & Akbulut, 2017)

2.4.17. Borçlanma Maliyetleri

Bu bölüm, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine dair belirli koşulların ve süreçlerin belirlenmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilip giderleştirilmesi gereken durumlar açıklanmakta ve eğer aktifleştirme yapılacaksa, bu sürecin başlama, bitiş ve ara verme koşulları belirlenmektedir. Muhasebeleştirme sürecinin doğru bir şekilde uygulanması, işletmenin finansal

tablolarında borçlanma maliyetlerinin doğru bir şekilde yansıtılmasını ve finansal durumun şeffaf bir şekilde raporlanmasını sağlamayı amaçlamaktadır (KGK, 2016: 1).

2.4.18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu bölümde, varlık değer düşüklüğüne ilişkin kavramlar ve süreçler detaylı bir şekilde incelenmektedir. Değer düşüklüğü, bir varlığın değerinin düştüğü durumu ifade eder. Bu bölümde, bir varlığın ne zaman değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı, bu testin nasıl uygulanacağı, değer düşüklüğü zararının nasıl ölçüleceği ve finansal tablolarda nasıl yansıtılacağı açıklanmaktadır. Ayrıca, değer düşüklüğü zararının sonraki dönemlerde nasıl azaltılacağı veya iptal edileceği ve bu durumun finansal tablolarda nasıl gösterileceği konularına da detaylı bir şekilde değinilmektedir. Bu düzenlemeler, işletmenin finansal durumunu doğru bir şekilde yansıtarak şeffaflık ilkesini sağlamayı amaçlamaktadır (KGK, 2018: 1).

Eğer bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerinden düşükse, bu durumda değer düşüklüğü yaşanmış demektir. Değer düşüklüğü zararı, varlığın geri kazanılabilir değeri ile defter değeri arasındaki farkın, finansal tablolarda açıklanması gereken bir zarar kalemi olarak ortaya çıkar. Bu durum, varlığın değer kaybettiğini ve finansal tablolarda doğru bir şekilde yansıtılması gerektiğini gösterir. Değer düşüklüğü zararı, varlıkların değerinin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi için önemli bir kriterdir. (Erduru & Deran, 2017)

2.4.19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Bu bölümde, karşılıkların muhasebeleştirilme ve ölçülme yöntemleri, şarta bağlı yükümlülüklerin ve şarta bağlı varlıkların finansal tablolara nasıl yansıtılacağı konuları ele alınmaktadır (KGK, 2019: 1). Bu standart çerçevesinde, karşılıklar, zaman ve miktarları kesin olmayan borçları ifade eder. Yükümlülük ise geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifa edildiğinde ekonomik fayda sağlayan kaynakların işletmeden çıkmasına neden olan mevcut bir yükümlülüktür. Koşullu varlık ise geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam kontrolünde olmayan, belirli bir olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ve varlığın varlığının gelecekte teyit edilmesi beklenen varlıkları ifade eder. Bu kavramlar, finansal raporlama süreçlerinde kesinlik olmayan durumların

muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda doğru bir şekilde yansıtılması için kullanılır. (Kaplan Yıldırım, 2016)

Geçmiş olaylardan kaynaklanan kıdem tazminatı yükümlülükleri, cari dönemde ortaya çıkan değerlerle hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır. Ancak, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler, finansal durum tablosunda doğrudan raporlanmaz. Bu tür varlıklar ve yükümlülükler, eğer ekonomik fayda elde etme olasılığı yüksekse veya kaynak çıkışı olasılığı çok düşükse, finansal tabloların dipnotlarında detaylı bir şekilde açıklanır. Bu sayede, şarta bağlı durumların doğru anlaşılması ve finansal tabloların kullanıcılarına daha kapsamlı bir bilgi sunulması amaçlanır. (Yıldırım, 2019)

2.4.20. Yabancı Para Çevrim İşlemleri

Bu bölüm, kuruluşların yabancı para cinsinden gerçekleştirdikleri işlemlere dair muhasebe ilkelerini ve işletmelerin finansal tablolarını kullandıkları para birimi dışındaki bir başka para biriminde sunma durumunda uygulanması gereken çevrim işlemlerine dair temel esasları içermektedir. Aynı zamanda, finansal tabloların belirli bir para biriminden farklı bir ağırlıkta kullanılan para birimine sahip olan bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarının finansal tablolara entegre edilmesi konusundaki prensipleri düzenlemektedir (KGK, 2021: 147).

Yabancı para birimi şeklinde oluşturulan kalemler, faaliyetin gerçekleştiği tarihteki spot kuru kullanarak, bilançonun tarihine dönüştürülerek ağırlıklı olarak kullanılan para biriminde raporlanır. Bu raporlama süreci, söz konusu kalemin parasal ya da parasal olmayan bir kaleme ait olup olmadığına bağlı olarak farklılık gösterir. Bu nedenle, finansal tabloların doğru bir şekilde hazırlanması ve yabancı para birimine dayalı kalemlerin etkili bir biçimde raporlanabilmesi için bu farklılıklar dikkate alınmalıdır. (Yılmaz, 2022)

2.4.21. İş Birleşmeleri

Bu bölümde, farklı iş veya işletmelerin bir araya gelerek tek bir raporlayan işletme oluşturması durumu ele alınmaktadır. Yani, çeşitli iş ya da işletmelerin birleşmesi veya iş birliği yaparak, finansal tablolarını tek bir çatı altında raporlaması anlamına gelir. Bu birleşme veya iş birliği, genellikle konsolidasyon süreci içinde değerlendirilir ve finansal

tabloların doğru bir şekilde hazırlanabilmesi için belirli muhasebe ve raporlama ilkelerine tabi tutulur. Bir işletmenin bağlı ortaklık edinmesi, genellikle başka bir işletmeyi satın alarak veya ortaklık kurarak kendi bünyesine katması anlamına gelir. Bu süreçte, iki işletmenin tüzel kişilikleri sona erer ve yerine yeni bir tüzel kişiliğe sahip bir işletme ortaya çıkar. Ayrıca, iş birleşmeleri, tüzel kişiliği olmayan ancak işletmenin hedeflerini karşılayan bir yapıyı edinme durumunu da içerebilir (KGK, 2021: 1).

BOBİ FRS, ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolarda raporlanması için "hakların birleşmesi" yönteminin kullanılmasını öngörmektedir. Bu yöntem, birleşen tarafların, birleşilen işletme üzerinde risk ve hakları kesintiye uğramadan ortak bir şekilde paylaşmasını temel alır. Hakların birleşmesi, birleşen işletmelerin mevcut durumda müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine rağmen, muhasebeleştirilirken önceki durumlarına benzer şekilde ayrı işletmeler olarak ele alınmasını amaçlar. Bu sayede birleşen işletmelerin finansal tablolarda daha etkin bir biçimde raporlanması sağlanır. Hakların birleşmesi" yönteminin uygulanmasıyla ilgili olarak, bu yaklaşımın kullanılmasının belirli özel durumları beraberinde getirdiği görülmektedir. Bu yöntemde, birleştirilen varlıklar ve yükümlülükler, defter değerleri üzerinden hesaplandığından, finansal durum tablosunda şerefîyenin ortaya çıkmadığı gözlemlenmektedir.

Buna ek olarak, ortak kontrol altındaki iş birleşmeleri nedeniyle oluşabilecek aktif-pasif uyumsuzluğunun giderilmesi amacıyla ve finansal tablolarda uyumsuzluğun düzeltilmesine yönelik bir araç olarak kullanılan iş birleşmesinin etkilerini daha açık bir şekilde yansıtmayı amaçlayan öz kaynaklar altında özel bir hesap olan "Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi" hesabı kullanılır. (Kıymetli Şen & Karagül, 2018)

2.4.22. Konsolide Finansal Tablolar

Bu bölümde, "bağlı ortaklık" kavramına dair bir tanım yapılmakta ve bu tanımda temel unsur olan "kontrol" kavramı detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Kontrolün ne şekilde sağlandığı, hangi koşulların bu kontrolü belirlediği açıklanmakta ve özellikle ana ortaklık niteliğindeki işletmelerin, zorunlu olarak konsolide finansal tablolar hazırlama yükümlülükleri belirlenmektedir. Konsolide finansal tablolar sunmayan işletmelerin bağlı ortaklarını muhasebeleştirme yöntemleri ayrıntılı bir biçimde ele alınmakta, aynı zamanda konsolide finansal tablolar sunan işletmelerin uygulayacakları konsolidasyon

işlemleri ile hangi bağlı ortakların konsolidasyona dahil edileceği konusu detaylı bir şekilde açıklanmaktadır (KGK, 2021: 1).

TFRS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 22 arasında bir uyum göze çarpmaktadır. Ancak, belirli farklılıklar da bulunmaktadır. Örneğin, TFRS 10, bağlı ortaklığı olan tüm işletmeleri konsolide finansal durum tablosu hazırlamaya zorlamaktadır. BOBİ FRS Bölüm 22'de ise, büyük işletmeler için bu zorunluluk bulunurken, büyük olmayan işletmelerde konsolide finansal durum tablosu hazırlama isteğe bağlıdır. TFRS 10'da hiçbir ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamaktadır; ancak BOBİ FRS Bölüm 22'de, önemsiz olarak belirlenen ortaklıklar konsolidasyona dahil edilmemektedir. Ayrıca, TFRS 10'da ertelenmiş vergi hesaplanması zorunlu iken, BOBİ FRS Bölüm 22'de büyük işletmeler için bu bir zorunluluktur, orta büyüklükteki işletmeler içinse isteğe bağlıdır. (Beller Dikmen & Deran, 2021)

2.4.23. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Bu bölümde, dönem vergisi ve gerek isteğe bağlı gerekse zorunlu olarak ertelenmiş vergi sunan işletmeler açısından ertelenmiş vergi kavramı ele alınmakta ve bu vergilere ilişkin muhasebeleştirme, ölçüm ve sunum ilkeleri detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanmasında Finansal Durum Tablosundaki varlık ve yükümlülüklerin vergiye esas değerleri incelenerek, geçici farkların ne zaman ortaya çıktığı ve bu farkların hangi durumlarda ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğüne dönüştüğü detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Ayrıca, işletmelerin kullanılmamış geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerini finansal tablolara nasıl yansıtacakları ayrıntılı bir biçimde ifade edilmiştir. İşletmelerin ödedikleri kâr paylarından yapılan tevkifatın finansal tablolara nasıl aktarılacağı da bu bölümde detaylı bir şekilde açıklanmıştır (KGK, 2023: 1).

2.4.24. Ara Dönem Finansal Raporlama

Bu bölümde, ara dönem finansal tabloların içeriği, hangi dönemlerin bu finansal tablolarda sunulması gerektiği, ara dönem finansal tablolarda zorunlu olarak yer alması gereken açıklamalar ve vurgulanması gereken önemli işlemler ve olaylar ele alınmaktadır. Aynı zamanda, ara dönem finansal tablolarda kullanılan ölçüm ve kayıt

ilkeleri detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Bu bağlamda, ara dönem finansal tabloların, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında tam bir şeffaflık sağlamak amacıyla hangi unsurları içermesi gerektiği incelenmiş ve bu tabloların hazırlanma sürecinde dikkate alınması gereken önemli hususlar vurgulanmıştır (KGK, 2020: 1).

2.4.25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Bu bölümde, ağırlıklı olarak kullanılan para biriminin ait olduğu ekonominin yüksek enflasyonlu olup olmadığını belirleme amacı güdülmüş ve bu değerlendirmeye yönelik göstergeler detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Ayrıca, finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi sürecinde uygulanacak işlemler adım adım ele alınmıştır. Yüksek enflasyonun sona erip ermediğini belirleme konusunda izlenecek adımlar detaylı bir şekilde incelenmiş ve enflasyon muhasebesi uygulamasına son verme sürecinde atılacak adımlar açıklanmıştır. Enflasyon muhasebesi uygulaması sırasında yapılması gereken dipnot açıklamalarına da vurgu yapılarak, bu açıklamaların finansal tabloların okunabilirliği ve anlaşılabilirliği için ne kadar önemli olduğu üzerinde durulmuştur (KGK, 2023: 1).

2.4.26. Dipnotlar

Bu kısımda, finansal tablo dipnotlarının düzenlenmesine yönelik genel prensipler ayrıntılı bir şekilde açıklanmakta ve diğer bölümlerde öngörülen bilgilerin yanı sıra dipnotlarda bulunması gereken ek açıklamalar belirlenmektedir (KGK, 2021: 202).

2.4.27. Geçiş Hükümleri

Bu bölümde, daha önce TFRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği dışında başka bir finansal raporlama sistemine göre finansal tablo veya daha önce finansal tablolarını paydaşlarına, diğer dış kullanıcılara sunmamış olan işletmelerin, bu standarda göre ilk kez hazırladığı finansal tablolar yer almaktadır. İlk kez bu standarda uygun olarak düzenlenen ve uyumlu olduğu açıkça belirtilen yıllık finansal tablolar, bu bölüm kapsamındadır (KGK, 2021: 217).

Bu yöntemi daha önce uygulamış bir işletmenin, bir veya daha fazla raporlama döneminde uygulamayı bırakıp daha sonra cari raporlama döneminde tekrar uygulamaya

başladığı zaman, işletme bu bölüm hükümlerini kullanarak ya da Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar bölümüne uygun olarak bu standardın tüm hükümlerini geriye dönük olarak da uygulayabilir. İşletme, dipnotlarında bu standardı uygulamaya son verme ve başlama nedenlerini, tekrar uygulamaya başlarken hangi yöntemi seçtiğini ve bunun nedenlerini açıklar (KGK, 2021: 217).

2.5. BOBİ FRS İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Güdelci (2019) çalışmasına göre; TFRS' ye geçiş sürecinde yaşanan problemlerin BOBİ FRS' ye geçiş sürecinde de yaşanıp yaşanmayacağını İstanbul İlindeki bağımsız denetçilere, toplamda 3 bölümden oluşan ve 5'li likert yöntemi kullanılarak hazırlanan 379 anket ile tespit etmeyi amaçlamaktadır. Araştırma sonucunda bağımsız denetçilerin olumlu ve olumsuz algı ifadelerine verdikleri cevaplar ile uluslararası muhasebe standartlarına vermiş oldukları cevaplar benzerlikler göstermiş, BOBİ FRS algı düzeyleri ile bilgi düzeyi arasında pozitif bir korelasyon bulunmuştur.

Fındık (2023) çalışmasına göre; Borsa İstanbul 'da işlem gören bir işletmenin vergi kanunlarına göre hazırlanmış finansal tabloları ile standartlara göre hazırlanmış finansal tabloları BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Standardı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardının maddeleri karşılaştırılarak iki standart arasındaki farklılıklar araştırılmıştır. Sonuç olarak bu iki standardın birbiriyle genel olarak benzerlik gösterdikleri ve aralarında işletme büyüklüklerinin belirlenmesi ve standarda göre hazırlanan finansal tabloların gerçeği daha iyi yansıttığı sonucuna varılmıştır.

Terzi (2022) çalışmasına göre; Türkiye'de uygulanmakta olan VUK/MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS muhasebe yöntemlerinin muhasebe kayıt, ölçüm, ve değerlendirme kurallarının finansal tablolara olan etkisini, tablolardaki benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymaya çalışılmış, görüşme, gözlem ve anket gibi tekniklerle elde edilen birincil veriler ve işletmenin unvanının mahremiyeti nedeniyle ABC Özel Sağlık A.Ş. 'ye ait 2017 ile 2021 yılları arasındaki muhasebe departmanından elde edilen gerçek mali veri ve finansal raporları ikincil veri olarak kullanılmıştır. Çalışmada vergisel açıdan TMS/TFRS' lere göre hazırlanan finansal tabloların, kısmen BOBİ FRS 'ye göre hazırlanan finansal tabloların VUK/MSUGT' lere göre hazırlanan finansal tablolardan daha doğru, güvenilir ve faydalı bilgi verdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Genç (2022) çalışmasına göre; firmaların kullanacakları finansal raporlama sisteminin, mali kâr ve ticari kâr arasında önemli bir fark oluşturup oluşturmayacağı Gaziantep ilinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın 2019 ve 2020 yıllarına ait gerçek muhasebe verileri alınarak CAP (Computerized Audit Program) aracılığıyla txt formatında aktarılmış ve finansal tabloları oluşturulmuş ve firmaların finansal raporlarını BOBİ FRS yerine TFRS' ye göre hazırlamalarının daha uygun olacağı sonuca varılmıştır.

Çelik (2021) çalışmasına göre; TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin Türkiye'de “kam milli” üretimi yapan ESTAŞ EKSANTRİK SAN.TİC.A.Ş.' nin stok maliyetlerine etkisini tespit etmeye çalışmış ve VUK, TMS 2 Standardı ve BOBİ FRS' de kullanılan farklı yöntemlerin stokların ölçme ve muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan farklılıklar neticesinde firmaların bilanço ve gelir tablosunda farklılığa neden olduğu ve bu durumun finansal bilgilere ihtiyaç duyanların ve yatırımcıların yanlış kararlar almasına yol açtığı, ayrıca daha güvenilir ve gerçeğe uygun finansal tabloların oluşturulması ve vergi matrahının doğru tespit edilebilmesi açısından muhasebe standartları ve vergi mevzuatı arasında bir farklılığın olup olmadığı doğru bir şekilde öğrenilip uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Günce (2021) çalışmasına göre; dönem içi muhasebe kayıtları, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemleri MSUGT ve TDHP kurallarına uyarak Kocaeli ilinde otomobil koltuğu üretimi yapan MYN A.Ş.' ye ait finansal tablolar VUK hükümleri dikkate alınarak BOBİ FRS ' ye göre dönüştürülmüştür. BOBİ FRS ve diğer standartlar arasında belirgin farklılıklar olduğu, BOBİ FRS' nin uygulanmasının zor olduğu ancak denetiminin kolay olacağı, VUK ve TTK eksikliklerinin giderilmesi ile başarılı olunabileceği sonuca varılmıştır.

Sarılgan (2021) çalışmasına göre; uygulayıcılara mali tabloların dönem sonunda BOBİ FRS' ye dönüştürülmesini içeren örnek bir uygulama yapılmış, yapılan düzeltme ve sınıflandırma kayıtları anlatılmış ayrıca BOBİ FRS' ye uygun kâr veya zarar tablosu, finansal durum tablosu, nakit akış tablosu ve öz kaynak değişim tablosu hazırlanarak gerçekleşecek dönüşüm işlemlerinin bu örnek ile sınırlandırılmaması gerektiği sonuca varılmıştır.

İbrahimoglu (2020) çalışmasına göre; Kars ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı toplamda 180 muhasebe meslek mensubu ve çalışanları üzerinden BOBİ

FRS ile TMS/TFRS arasında farklılık olup olmadığı ile ilgili algı düzeylerinin ölçülmesi maksadıyla demografik özellikler ve iki standart arasındaki farklılıklara yönelik soruların yer aldığı iki bölümden oluşan 28 soruluk bir anket çalışması yapmıştır. Çalışmada 125 anket değerlemeye alınmış ve katılımcıların çoğunun BOBİ FRS için yapılan eğitimleri yeterli bulmadığı, BOBİ FRS farkındalığına sahip oldukları, araştırma yapılan bölgenin BOBİ FRS uygulanabilecek mükellef sayısının az olduğu, meslek mensuplarının yaş farklılıklarından dolayı mesleğe yeni başlayanların yeniliklere daha açık oldukları, BOBİ FRS eğitimi alan meslek mensuplarının almayanlara göre BOBİ FRS için daha olumlu yaklaşımda bulundukları, gerekli eğitimlerin yapılarak mevzuatı bilen meslek mensupları ile BOBİ FRS' ye uyumun daha kısa sürede verimli bir şekilde gerçekleşebileceği sonucuna varılmıştır.

Ünal (2018) çalışmasına göre; TMS 2 ve BOBİ FRS' ye göre stokların nasıl muhasebeleştirilmesi açıklanmış daha sonra TMS 2 ve BOBİ FRS stoklar arasındaki benzerlik ve farklılıklar belirtilmiştir.

Karadağ (2022) çalışmasına göre; Bursa şehrinde metal ile ilgili faaliyet gösteren ve bağımsız denetime tabi on işletme araştırmaya konu edilmiş, araştırmaya katılan işletmelerin düzenledikleri finansal tabloları ile işletme yönetsel kararları arasındaki ilişkiyi değerlendirmek için kurum yöneticileri ile mülakat yöntemi uygulanmıştır. BOBİ FRS uygulamasının gerçeğe uygun, anlaşılır ve şeffaf finansal tablolar hazırlanmasına ilişkin bir standart olduğu, BOBİ FRS'nin yönetim kararları üzerindeki olumlu etkilerinin çok olduğu, işletmelerin iki ayrı finansal tablo düzenlemesi hem kararlarda zorluklara yol açabilmekte hem de personelin iş yükünü arttırmakta ve BOBİ FRS uygulamasını bilen personele ihtiyaç duyulmasından dolayı personel giderleri artış olduğu sonucuna varılmıştır.

Öz (2021) çalışmasına göre; BOBİ FRS, TFRS 15 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nu hasılat açısından incelemiş uluslararası ticari faaliyette bulunan işletmelerin sadece vergi kanunlarına uyarak MSUGT ve TDHP' ye göre hazırlanan finansal tabloların yetersiz olduğu, BOBİ FRS ile karar alıcıların gerek duydukları gerçek bilgiye olan ihtiyaçlarını giderebilecekleri ve BOBİ FRS ile hazırlanan finansal tabloların daha MSUGT ve TDHP' ye göre hazırlanan finansal tablolara göre daha yeterli olduğu sonucuna varılmıştır.

Gündüz (2020) çalışmasında; sat ve geri kiralama işlemleri ile ilgili örnek bir uygulama yapılmış ve TFRS 17 ile bilançoda gösterilmeyen faaliyet kiralamaları TFRS 16 ile bilançoda gösterilmeye başlanmış ve böylece daha doğru, gerçek ve şeffaf veriler elde edilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS ile ilgili meslek mensuplarına daha fazla eğitim ve bilgilendirme yapılarak BOBİ FRS' nin daha etkin ve verimli kullanılabileceği sonucuna varılmıştır.

Uzun (2019) çalışmasına göre; Türkiye'de uygulanan muhasebe uygulamalarındaki devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara yansıtılmasındaki farklılıklar incelenmiş ve bu farklılıkların finansal tablo kullanıcıları üzerindeki potansiyel etkileri ele alınmaya çalışılmış, ayrıca VUK ve MSUGT' ye göre hazırlanan finansal tabloların daha çok vergi odaklı olması nedeniyle yatırımcılarına ticari kâr ile ilgili şeffaf bir bilgi vermediği ve BOBİ FRS ile ticarin kârın TMS 20' ye göre daha sade ve kolay uygulanabildiği sonucuna varılmıştır.

Pektaş (2018) çalışmasına göre; ölçme, değerlendirme ve raporlama konuları MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS perspektifinden karşılaştırmalı bir şekilde ele alınmış, bu standartlar arasındaki farklılıklar vurgulanmıştır. Ayrıca MSUGT' yi uygulayan işletmelerin vergi mevzuatındaki "vergi için muhasebe" anlayışına; TMS/TFRS ve BOBİ FRS kullanıcıların ise "gerçeğe uygun muhasebe" anlayışına daha fazla etkilenmiş olabileceği, BOBİ FRS' nin MSUGT 'nin gerçeğe uygun sunum konusundaki eksikliklerini tamamlamak için ek düzenlemeler içerdiği ve BOBİ FRS yardımıyla, büyük ve orta büyüklükteki işletmelerin TMS/TFRS hükümlerini daha kolay bir şekilde uygulayabilmelerinin mümkün olduğu sonucuna varılmıştır.

Yiğitler (2022) çalışmasına göre; MSUGT ve vergi mevzuatı perspektifinden oluşturulan temel mali tablolar, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağı hükümlerine uygun bir şekilde dönüştürülerek incelenmiştir. FRS taslağının açıklamaları temel alınarak, muhasebe kayıtlarında ve hesaplamalarda ortaya çıkan farklılıklar örneklerle açıklanmaya çalışılmış ve KÜMİ FRS taslağı, BOBİ FRS hükümlerine göre daha ılımlı bir dönüşüm içerdiği ve belirli noktalarda muhasebe politikalarının MSUGT ve vergi mevzuatı dışında daha fazla esneklik sağladığı sonucuna varılmıştır.

Ergi (2019) çalışmasına göre; BOBİ FRS uygulamasının muhasebe bilgi sistemi, işletmeler, muhasebeleştirme esasları ve finansal tablolar üzerindeki etkilerini

değerlendirmek amacıyla muhasebe uygulayıcılarının görüşlerinin belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırmanın kapsamı, Türkiye’de faaliyet yürüten muhasebe meslek mensupları ve muhasebe öğreticilerinden oluşmaktadır. İlk bölümde 5’li likert yönteminin kullanıldığı 30 sorudan oluşan ikinci bölümde ise BOBİ FRS ile ilgili 15 tane genel sorunun yer aldığı toplamda 283 adet anket yapılmıştır. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olmayan ve KAYİK' ler haricindeki kuruluşlar tarafından kullanılabilir. Ülkemizde vergi odaklı MSUGT yapısı, muhasebenin asıl maksadı olan bilgiyi oluşturma işlevinin yerine getirmesi konusunda başarısız olmuştur. Fakat BOBİ FRS, modern bir finansal raporlama sistemi şeklinde tasarlanmış ve AB' ye uyum sürecinde katkı sağlamıştır. Halka açık olmayan şirketlerin BOBİ FRS' yi uygulaması, uluslararası işlemlerinde finansal raporlama ile ilgili sorun yaşamamalarını sağlayacaktır. Diğer taraftan, tam set TMS-TFRS uygulamasının karmaşık yapısına karşın, BOBİ FRS' nin daha anlaşılır niteliği, uygulamadaki kolaylığı, kuruluşların finansal raporlama konusundaki sorunlarını minimize etmeye yönelik bir avantaj sunacaktır sonucuna varılmıştır.

Yılmaz (2019) çalışmasına göre; Cinit’ in (2013) "TFRS Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Grupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama: Marmara Bölgesi Örneği" adlı yüksek lisans çalışmasında kullanılan ölçeği temel alarak BOBİ FRS' ye uygun hale getirilmiştir. Anket, beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, meslek mensuplarının demografik özellikleri yer almaktadır. İkinci bölümde, muhasebe meslek mensuplarının FRS ve BOBİ FRS hakkındaki görüşlerini belirlemeye yönelik evet/hayır soruları bulunmaktadır. Üçüncü bölümde, FRS ve BOBİ FRS hakkındaki genel görüşleri ölçmeye yönelik 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Dördüncü bölümde ise BOBİ FRS uygulamalarının işletmelere sağlayacağı düşünülen avantajlar hakkındaki muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerini ölçmeye yönelik 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Gaziantep ilindeki SMMM Odalarına kayıtlı toplam 174 muhasebe meslek mensubunun katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun FRS hakkında sınırlı bilgi sahibi olduğu, ancak BOBİ FRS konusunda katılımcıların çoğunluğunun oldukça bilgili olduğu gözlemlenmiştir. Yapılan analizler, muhasebe meslek mensuplarının FRS ve BOBİ FRS' ye yönelik algı düzeylerinin demografik değişkenlere bağlı olarak anlamlı farklılıklar gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Öztürk ve Çarıkçı (2018) tarafından yapılan çalışmaya göre; Batı Akdeniz Bölgesinde işlem gören 276 muhasebeciye 5 adet demografik 22 adet BOBİ FRS algıları ile alakalı toplam 27 soru sorularak bir anket yapılmıştır. Araştırmaya katılan genç ve ileri yaştaki meslek erbapları arasında, aynı zamanda tecrübesi az ve çok olanlar arasındaki beklenti boyutunda farklılıklar belirlenmiştir. Görevine yeni başlayan erken yaştaki meslek mensuplarının, ileri yaştaki meslek mensuplarına göre BOBİ FRS uygulamasından beklentilerinin farklı ve olumlu olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca, BOBİ FRS mükellefine sahip olanlar ile olmayanlar arasında farkındalık ve kolaylık boyutlarında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bu durum, BOBİ FRS mükellefi olanların uygulama deneyimleri nedeniyle BOBİ FRS'yi daha olumlu bir şekilde değerlendirdikleri düşünülebilir. Farkındalık, eğitim ve kolaylık boyutlarına odaklanan bir perspektiften, BOBİ FRS eğitimi almış ve almamış olanlar arasında da anlamlı farklılıklar görülmektedir. Bu bağlamda, BOBİ FRS eğitimi almış olan katılımcıların, diğerlerine göre BOBİ FRS uygulamasına daha pozitif bir şekilde yaklaştığı düşünülmektedir. Diğer taraftan, anket soruları dışında katılımcılara ilave etmek istedikleri fikirler sorulmuş ve katılımcılar; Türkiye'de muhasebe standartlarına tam manasıyla vakıf olan ve kuruluşlarda bu standartların hali hazırda uygulanması ile ilgili bilgi sahibi olan akademisyenlerin ve eğitimlerinin yeterli olmadığı, muhasebe işlemlerinin vergiye yönelik olmasından dolayı sorunlar ve zorluklar yaşandığı dolayısıyla vergi kanunları ile standartların ayrı ayrı kullanılması yerine tek bir muhasebe uygulamasının konulması ve bunun uygulanması, bazı katılımcıların BOBİ FRS' yi ilk defa duyduklarını belirtmeleri nedeniyle BOBİ FRS hakkında bilgi eksikliği olması, BOBİ FRS hakkında bilgi sahibi olan meslek mensuplarının daha avantajlı bir konumda olabilecekleri ve raporlama sisteminde bazı iyileştirmelere ihtiyaç duyulduğu sonucuna varılmıştır.

Otlu ve Güdelci (2019) tarafından yapılan çalışmaya göre; uluslararası muhasebe standartlarına, BOBİ FRS gibi bir finansal raporlama sistemi ile geçişin bir dizi zorluğun ortaya çıkmasına neden olabileceği ve bu sorunlar araştırılmıştır. Ulusal bir muhasebe standart setinden uluslararası muhasebe standartlarına geçişin, hem zorlu hem de geniş kapsamlı bir süreç olacağı, ancak Türkiye gibi birçok ülke bunun nedenli önemli olduğunu kavramış ve ortak bir muhasebe setinin etkin kullanımının bir dizi olumlu etkiyi beraberinde getireceğine inanmaktadır. Gelişmekte olan bazı ülkelerin uluslararası

standartlara geçiş sürecinde karşılaştığı problemlerin, diğerlerine kıyasla daha büyük olabileceği, benzer ekonomilerin standartlara geçişte, fayda-maliyet analizi ile pozisyon almaları gerektiği, muhasebecilerin ve ilgilerin BOBİ FRS eğitim ihtiyaçlarını özellikle uygulamaya odaklanarak karşılamak, niversitelerde BOBİ FRS ve UFRS konularında pratik uygulamalar içeren eğitimler düzenlemek, düzenleyici kuruluşların yetki alanlarını ve sorumluluklarını, BOBİ FRS'nin etkin şekilde işlemesi konusunu bir daha revize etmek, etkinlikler aracılığıyla ilgili tarafların BOBİ FRS konusundaki farkındalığını artırarak, BOBİ FRS' den beklenen etkinliği sağlamak işbirliği kurmak, BOBİ FRS öncesinde işletmelerin muhasebe programlarının yetersizliğinden kaynaklanabilecek sorunları önlemek için gerekli tedbirleri almak, eviri kaynaklı sorunların zm için ilgili birimin eğitimine önem vermenin gerekliliği sonucuna varılmıştır.

şen ve zbirecikli (2018) tarafından yapılan çalışmaya göre; BOBİ FRS' nin prensiplerinin TMS/TFRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği/Vergi Usul Kanunu (MSUGT/VUK) ile kıyaslanması yoluyla, BOBİ FRS' nin Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yönelik getirdiği değişiklikleri ortaya koymayı amaçlanmış, BOBİ FRS' nin genel olarak MSUGT' nin eksik yanlarını tamamlayıcı uygulamalar içerdiği, bazı eksikliklere rağmen BOBİ FRS 'nin TMS/TFRS ilkeleri ile büyük ve orta büyüklükteki kuruluşlarca daha basit bir biçimce uygulanmasını sağlayacağı sonucuna varılmıştır.

ÜÇÜNCÜBÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE GÜVENCE HİZMETLERİ

Bu bölümde, başlıca odak noktası bağımsız denetim, bağımsız denetim kalitesi ve bağımsız denetçi kavramlarının geniş bir perspektiften ele alınmasıdır. Bu çerçevede, bağımsız denetimin temel prensipleri, denetçinin rolü ve bu kavramlarla ilişkili önemli konular alt başlıklar halinde detaylı bir şekilde incelenecektir. Bu yaklaşım, çalışmanın ana unsurlarından biri olan bağımsız denetim kalitesi hakkında kapsamlı bir anlayış oluşturmayı amaçlamaktadır.

3.1. GÜVENCE HİZMETLERİ KAVRAMI

Yatırımcılar ve karar alıcılar, finansal nitelikli bilgiler ve işletme başarısının değerlendirilmesiyle alakalı olarak bağımsız güvence arayışına yönelirler. Güvence hizmetleri, karar alıcılar için bilginin kalitesini arttırmayı amaçlayan bağımsız profesyonel hizmetlerdir. İşletme kararlarından sorumlu bireyler, kararlarını temellendirdikleri bilginin güvenilirliğini artırmak için güvence hizmetlerine başvururlar. Güvence hizmetleri, güvence sağlayıcısının bağımsızlığı ve incelenen bilgi açısından tarafsızlığı sayesinde değerli kabul edilir. Bu hizmetler, finansal bilgilerin doğruluğunu ve şeffaflığını güvence altına alarak işletmelerin paydaşlarına güvenilir bir temel sunar. (Güredin, 2007)

Güvence kavramı TDK 'da *"Bir antlaşmada taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması; inanca, teminat, garanti. Alınan sorumluluğa karşı olarak ortaya konulan şey ve birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz; teminat"* olarak geçmektedir. (TDK, 2023).

Türkiye Denetim Standartları Güvence Denetim Standardı 3000' e göre; Güvence denetimleri, bir denetçi dışındaki bir tarafın belirli standartlar doğrultusunda dayanak denetim konusunu değerlendirdiği veya ölçtüğü doğrulama hizmetlerini içermekte ve aynı zamanda denetçinin belirli kıstasları uygulayarak doğrudan denetim konusunu değerlendirdiği denetimleri kapsamaktadır. Bu tür denetimler, bir organizasyonun finansal durumu, süreçleri veya belirli bir alanındaki performansının güvenilirliğini ve

doğruluğunu belirlemek amacıyla gerçekleştirilir (KGK, 2023: 5). "Dayanak denetim, kıstaslar uygulanmasıyla ölçülen veya değerlendirilen bir kavramdır (KGK, 2023: 7)."

Ayrıca GDS 3400' e göre özellikle en iyi tahminlere ve hipotezlere dayalı varsayımları içeren inceleme prosedürlerini kapsayan, ileriye dönük finansal bilgilerin denetimi ve raporlanması için bir standart belirlemeyi ve bu alanda rehberlik sağlamayı amaçlamaktadır. GDS, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, önemli öngörülere dayanan finansal bilgilerin sağlıklı bir şekilde incelenmesini yönlendirmek ve bu süreçte uyulması gereken standartları belirlemek amacıyla tasarlanmıştır. Güvence denetimlerinin bu tür ileriye dönük finansal bilgiler üzerindeki etkinliğini ve güvenilirliğini artırmak için bir çerçeve sunar (KGK, 2023: 4).

Denetim sürecinde, incelenen bilginin içerdiği önemli hataların var olup olmadığını belirlemek amacıyla, geçerli koşullara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etme hedeflenir. Bu süreçte, elde edilen makul güvence veya sınırlı güvence sonuçlarına dayanarak, dayanak denetim konusunun ölçüm veya değerlendirilmesinin çıktıları hakkında bir rapor sunulur. Bu rapor, elde edilen sonuçları ve bu sonuçların temelini detaylı bir şekilde açıklar. Ayrıca, bu Güvence Denetimi Standardı (GDS) veya ilgili diğer GDS' ler tarafından öngörülen diğer bildirimlerin zorunlu bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda, güvence denetiminin süreci, belirlenen şartlara uygun bir şekilde içinde bulunulan duruma ilişkin güvence sağlamayı, bu güvencenin sonuçlarını yazılı bir rapor aracılığıyla ifade etmeyi ve gerekli bildirimleri yerine getirmeyi amaçlamaktadır (KGK, 2023: 7).

3.2. BAĞIMSIZ DENETİM

İşletmelerle bağlantılı taraflar, doğru kararlar almak amacıyla finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanmaktadırlar. Bu nedenle, güvenilir bilgi talep etmektedirler. Bağımsız denetim, bir şirketin mali durumunu inceleyerek güvenilir bir bilgi sağlama amacını taşır. Mali durumun ve faaliyet sonuçlarının doğruluğunu sağlamak adına, mali tablolar, bağımsız bir denetçi tarafından finansal raporlama standartlarına uygun olarak denetlenmektedir. Bu süreç, şirketin finansal raporlamasının şeffaf, güvenilir ve tarafsız bir şekilde gerçekleşmesini temin etmeyi amaçlamaktadır (Coşkun Aslan & Demirkan , 2017).

Çağımızda meydana gelen ekonomik, teknolojik ve sosyal değişimlerden hem ülkeler hem de şirketler etkilenmektedir. Bunun sonucu olarak iş dünyası daha karmaşık ve bilgi sağlayıcılar daha taraflı hale geldiler böylelikle de iş dünyasına olan güven azaldı ve finansal bilgi alanında güvenilir bilgiye olan ihtiyaç arttı (Akçay ve Bilen, 2018). Paydaşların ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği denetimler yoluyla sağlanabilir (Haftacı, 2014).

Küreselleşme sürecinden kaynaklanan ekonomik faaliyetlerin yoğunluğu mesleki uygulamaların standartlaştırılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda iş süreçlerinin karmaşıklığı, hesap verebilirlik, artan ekonomik çıkarlar ve muhasebe skandalları, denetim kalitesinin teknik boyut kadar önemli olduğunu ve şirketin başarısının kaliteli bir denetime ihtiyaç duyduğunu göstermiştir (Yazar vd., 2018). Kaliteli bir denetimin sağlanabilmesi de denetim faaliyetlerinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olması ile sağlanabilecektir (Balsarı, 2012).

2001 yılındaki Enron skandalı ve ardından gelen Worldcom, Parmalat ve Global Crossing skandalları muhasebe ve denetim alanını önemli ölçüde etkilemiştir. Skandallarla ilgili yapılan incelemede şirket yöneticileri, yönetim kurulu üyeleri ve iç denetçilerin etik dışı davrandıkları, işlemlerde sahtekârlık yaptıkları, ihmalkâr davrandıkları tespit edilmiştir. Ayrıca şirketlerin denetiminden sorumlu denetim firmalarının da görev ve sorumluluklarını yerine getirmedikleri tespit edilmiştir. Bu skandallar sonucunda yatırımcılar önemli kayıplara uğramış ve ülke ekonomilerine ciddi zarar vermişlerdir. Bu olayların sonucunda işletmelere, finansal raporlama ve denetim firmalarına olan güven önemli ölçüde azalmıştır (Akçay ve Bilen, 2018).

Sarbanes-Oxley Yasası, yatırımcıların güvenini yeniden kazanmak ve şirketleri daha şeffaf hale getirmek amacıyla ABD'de uygulamaya konuldu. Bu kanunun amacı, halka açık şirketlerde denetçilerin bağımsızlığını sağlamak, üst yönetimin bilgilendirme sorumluluğunu arttırmak, kurumsal yönetim uygulamalarını ve kurumsal şeffaflığı en üst düzeye çıkarmak dolayısıyla sermaye piyasalarında güven kaybını azaltmaktır (Kandemir ve Akbulut, 2014).

Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin düzenleyici ve denetleyici kurumların sayısının fazla olması nedeniyle bağımsız denetimle ilgili yetkiler tek çatı altında

toplanmış ve tüm yetkilere sahip olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur (Demirkan, 2016).

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili ortaya atılan iddiaları, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak amacıyla gerçekleştirilen sistemli bir süreçtir. Bu süreç, ilgili iddiaların doğruluğunu ve uygunluğunu değerlendirmek üzere tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme adımlarını içerir. Denetimin temel hedefi, elde edilen sonuçları ilgili taraflara raporlayarak şeffaf, güvenilir ve objektif bir inceleme sağlamaktır. Bu bağlamda, denetim süreci, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk, finansal raporlama doğruluğu ve işletme yönetimi uygulamalarının etkinliği gibi konuları kapsayarak, işletmenin faaliyetlerinin güvenilir bir şekilde değerlendirilmesini amaçlar (Karapınar ve diğreleri, 2009)

Denetim, doğruluk, uygunluk ve mantıklılık açısından bir inceleme olduğundan, denetim işlemlerinin kendisinin de değerlendirilmesi gereklidir. Denetimin kaliteli ve güvenilir olması, bu faaliyetlerin belirlenen kriterlere uygunluğuyla sağlanabilir. Denetim standartları, yapılan işin kalitesini belirleyen ölçütlerdir ve hem denetçinin kişisel özelliklerini hem de tüm denetim sürecini kapsar (Başpınar, 2005).

Denetim, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin beyanların belirlenen kriterlere ne ölçüde uygun olduğunu incelemek ve sonuçları ilgili taraflara iletmek amacıyla kanıtları objektif olarak toplayan, değerlendiren sistematik bir süreçtir. (Güredin, 1988). Denetim, bir şirketin faaliyetlerinin sonuçlarının izlenmesi, kontrol edilmesi ve sonuçların olumlu ya da olumsuz yönlerinin açıklanarak yargıda bulunulmasını içermektedir (Yazar vd., 2018). Bağımsız denetim, bir muhasebe firmasının bağımsız yüklenicisi veya ortağı olarak kendi adına hareket eden kişiler tarafından, şirketlerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Göğer, 2006).

Bağımsız denetimden istenen faydalar, denetim hizmetinin etkinliğiyle oluşturulabilir. Bağımsız denetim, finansal bilgiyle ilgilenenlerin ihtiyaç duyduğu, faaliyetlerin finansal sonuçlarına ilişkin bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Teknolojik gelişmeler, artan rekabet, şirket ile şirket dışındaki gruplar arasındaki çıkar çatışmaları ve denetim alanındaki yenilikler nedeniyle şirketlerin sağladığı finansal bilgilerin güvenilirliği önem kazanmıştır. Finansal bilgilerdeki

güvenilirlik denetim kavramını daha önemli bir yere ulaştırmaktadır fakat denetimdeki skandallar da denetim kalitesinin yasal standartlar ve düzenlemeler aracılığıyla sağlanması ihtiyacını doğurmuştur (Ata ve Özdoğan, 2021). 2000'li yıllardan sonraki bu gelişmelerden dolayı denetçinin denetim uygulamalarının güvenilirliği sorgulanmaya başlamış ve yeni denetimde gerçekleştirilen denetimin kalitesi üzerinde durulmuş ve bağımsız denetimde kalite olgusu tartışılmaya başlanmıştır (Süklüm,2020)

Bağımsız denetimden beklenen performansı karşılamak; Bağımsız denetimin her aşamasında denetimin kalitesini artırmak için denetim firması tarafından yöntem ve kılavuzlar oluşturulmalı ve uygulanmalıdır (Yereli, 2016). Günümüzde bağımsız denetim alanında, bir yandan çeşitli iş birlikleri yoluyla irili ufaklı pek çok denetim firmasını aynı yapı altında birleştirmeyi başarmış uluslararası denetim ağıları bulunmaktadır. Öte yandan bu uluslararası yapılarla aynı hizmet alanında faaliyet gösteren, aynı yasal standartlar ve düzenlemeler kapsamında faaliyet gösteren çok daha küçük yerel denetim firmaları da bulunmaktadır. Dolayısıyla denetim kalite standartları, bir yandan finansal bilgi kullanıcıları için güvence kaynağı olan bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerini en yüksek kalitede yürütmelerini sağlarken, diğer yandan da denetim firmalarının, büyüklükten bağımsız olarak piyasanın ve düzenleyicilerin istediği kaliteyi yakalamayı hedeflemektedir (Ata ve Özdoğan, 2021).

Finansal raporlama, ekonominin birimlerini oluşturan şirketlere ilişkin finansal bilgilerin oluşturulmasına ve açıklanmasına olanak sağlayan muhasebe bilgi sisteminin en önemli kısmını temsil etmektedir. Mali tablolarda açıklanan bilgilerin doğru, güvenilir ve eksiksiz olması gerekmektedir. Bağımsız denetimin amacı, bir şirketin mali tablolarında açıklanan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun olup olmadığını belirlemektir. Yeterli uzmanlık ve deneyime sahip bağımsız kişiler tarafından, kanıtların Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ışığında değerlendirilmesine dayalı olarak kanıtların objektif olarak toplanması ve görüş verilmesi sürecidir. GAAP ve yasal gerekliliklere uygun olarak açıklanan bilgiler doğru ve güvenilirdir. Doğru, güvenilir ve tarafsız olduğu kanıtlanan bilgi, şirket ve paydaşları tarafından alınan kararların doğru ve verimli olmasını sağlayarak kaynakların verimli kullanılmasını, ülkenin ve dolayısıyla bundan yararlanan toplumun refahının artmasını sağlar (Oktay, 2013).

Bağımsız denetim kalitesini değerlendirmek için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından oluşturulmuş iki standart bulunmaktadır:

1. ‘Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC 1), Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol’

2. ‘Uluslararası Denetim Standardı UDS 220 (ISA 220) (Revize edilen), Tarihi Finansal Bilgi Denetimi Yapan Firmalar için Kalite Kontrolü. (Kesimli, 2015)’

Yoğun teknolojik gelişmeler ve bilgi çağının hüküm sürdüğü çağımız ekonomik yaşamında, firmaların birbiriyle daha iyi rekabet edebilmeleri ve varlıklarını güvence altına alabilmeleri için kalite fikrine her zamankinden daha çok dikkat etmeleri gerekmektedir. Firma türü hangisi olursa olsun, globalleşen dünya şartlarına kolaylıkla uyum sağlayabilmek için kaliteyi kendi bünyesinde oluşturmalıdır. Bağımsız denetim firmaları da bu gelişmelerin dışında tutulamaz. Bağımsız denetim firmalarının daha kaliteli denetimler yapabilmeleri, müşteri firmaya ve firmanın paydaşlarına karşı sorumluluklarını doğru bir şekilde yerine getirebilmeleri için firma içerisinde kalite kontrol sistemini geliştirmeleri ve bu sistemin uygulanmasını sağlamaları gerekmektedir. Bağımsız denetim firmalarının muhasebe ve denetim faaliyetlerinde mesleki standartlara uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulmuş sistem Kalite kontrol sistemidir. Bağımsız denetim hizmetlerinin kalitesinin sağlanması ve izlenmesi denetim firmalarının bir yükümlülüğüdür (Oktay, 2013).

3.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE ÖNEMİ

Bağımsız denetim raporları, birçok kurum, kuruluş ve kişiyi ilgilendirdiği ve etkilediği için büyük önem taşımaktadır (Göğer, 2006). Bağımsız denetim hizmeti veren denetçiler, yalnızca denetledikleri şirketin yönetim kuruluna karşı sorumlu değildir. Denetlenen şirketlerin, ortaklarının, finansman kuruluşlarının ve eğer listede yer alıyorsa yatırımcıların genel kurulları da bağımsız denetim şirketlerinin raporlarından faydalanmakta ve bu raporlara dayanarak kararlar almaktadır. Yönetim, aldığı kararların ve uygulamaların doğruluğunu, başarı veya başarısızlığını ölçmek ister (Erdikler, 2005).

Denetçiler tarafından sağlanan denetim hizmetlerinin kalitesi farklı olabilmektedir. Denetçi, bağımsızlığını koruyamadığında ya da denetim standartlarına göre yeterli kanıt toplayamadığında denetim raporunu hatalı bir şekilde hazırlayacak ve bu da denetimin suistimal edilmesine yol açacaktır. Tam tersine iyi denetim; denetçinin denetim standartlarına uyduğu ve müşteri şirketin mali raporlarının tutarlı olduğu uygun denetim riski düzeyinde doğru görüş sağlayan bir denetimdir. (Akçay ve Bilen, 2018). Denetim hizmetlerini standartlara uygun olarak sağlamayan denetçiler itibar kaybına uğramaktadır. Denetçiler, müşteri kaybına ve gelecekteki denetim ücretlerinin düşmesine yol açabileceğinden, sağladıkları denetimin kalitesine ilişkin kötü tanıtımdan kaçınmak isterler (Bauwhede ve Willekens, 2004).

Bağımsız denetim kalitesi, genel kabul görmüş denetim standartları ve açıklamalarına, kalite kontrol standartlarına, meslek etiğine ve yasalara uygunluğuna bağlıdır. (Altıntaş, 2007; Gören vd., 2003). Resmi denetim kalite belgelerini yayınlayan ilk kuruluş olan Finansal Raporlama Kurulu (FRC) tarafından 2008 yılında oluşturulan Denetim Kalitesi Çerçevesi'nde beş denetim kalitesi göstergesi vardır. Bunlar: denetim ortakları ve çalışanlarının becerileri ve kişisel özellikleri, denetim sürecinin etkinliği, denetim firması içindeki kültür, denetim raporlarının güvenilirliği, faydası ve kullanılabilirliği, kontrol dışında olan denetim kalitesini etkileyen faktörlerdir (Yaşar, 2011). Knechel ve ark, denetim kalitesini beş özelliğe göre tanımlamaya çalışmıştır. Bunlar; benzersizlik, belirsizlik, süreç, teşvik ve mesleki yargıdır. Bağımsız denetimin kalitesi gerekli olduğu kadar önemlidir (Knechel vd., 2013).

Kaliteli bağımsız bir denetim hizmetinin faydaları ise özetle şunlardır.

- Denetim sonuçlarını kullanacak olanlara yönelik sorumluluk yerine getirilir,
- Kalite ile bağımsız denetim firmasının kurumsal itibarı, güvenilirliği ve inanılabilirliği korunur ve artırılır
- Bağımsız denetim firmaları arasında rekabet arttığı için pazar payı ve kâr oranı da artar,
- Bağımsız muhasebe firmasının mevcut müşterileri elde tutulacaktır (Çankaya ve Er, 2007),
- Sermaye piyasasının başarısı artar,
- Bağımsız denetim firmasına dava açılma ihtimali en aza indirilir,

- Meslek birlikleri ya da düzenleyici otoritelerin yaptığı yaptırımlara maruz kalması minimum düzeye indirilir, (Alp ve Sayar, 2008)
- Bağımsız denetim firmaları yüksek nitelikli kişilerin işveren olarak tercih ettiği şirketler haline gelir,
- Şirket mali raporlarının güvenilirliğini artırır,
- Pay sahiplerinin hakları yönetime karşı korunur,
- Yönetime aktarılan tam ve doğru bilgiler, karar organlarının daha sağlıklı ve doğru kararlar almasını sağlar (Önder, 2001),
- Sermaye piyasasında hisse senedi satın alan tasarruf sahiplerinin doğru kararlar almasına yardımcı olur,
- Devlet Denetlenen Muhasebe bilgileri ve mali raporlar aracılığıyla daha kesin ve doğru politikalar oluşturabilir,
- Yabancı sermayenin güven duyduğu için yatırım yapma eğilimi de artar (Oktay, 2013).

Denetimde birçok kontrol parametresi oluşturabilir fakat genel olarak kontroller şu şekildedir (Altınoluk, 2022)

- Denetim ekonomik faaliyetleri ve olayları kapsar ve şirketin mali tabloları ile ekonomik faaliyetlerine ilişkin raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol eder,
- Denetim belirtilen kriterlere dayanarak yapılır ve bu kriterler, şirketin mali tabloları ile ekonomik faaliyetlerine ilişkin raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol ederken incelenen standartlardır. Denetim aynı zamanda bu standartlara uygunluk düzeyini de belirler
- İnceleme, nesnel kanıtların toplanmasını ve bu kanıtların değerlendirilmesini içerir.
- Kontrol sonucunu raporlandırır

Bağımsız denetim, şirketler adına bağımsız olarak veya bir muhasebe firmasına ortak olarak çalışan kişilerin mali raporlarının kabul edilen muhasebe ilkelerine uygunluğunu tespit etmek için oluşturulan denetim çalışmasıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nu ile gerçek ve tüzel kişilerin sahibi olduğu şirketlerin yıllık hesaplarını

denetleme yetkisi serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir (Kepeçi, 2004).

3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARININ BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖNEMİ

Bağımsız denetimlerde kalite güvencesi için genel kabul görmüş denetim standartları gereklidir (GADS). Bu standartlar şunlardır (Kulabas, 1993; Göğer, 2006).

Genel Standartlar

- Mesleki Eğitim
- Deneyim Standardı
- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı
- Bağımsız Davranma Standardı

Çalışma Sahası Standartları

- Planlama ve Gözetim Standardı,
- İç Kontrolün İncelenme Standardı
- Kanıt Toplama Standardı

Raporlama Standartları

- Uyum
- Devamlılık
- Açıklama
- Görüş Bildirme Standardı

Bağımsız denetim çalışmasının kalitesi bu standartlara uygunluk derecesi ile değerlendirilmektedir. Yapılan işin nitelikleri bu standartların belirlediği niteliklere uymuyorsa, incelemenin yetersiz ve güvenilir olmadığı kabul edilir (Türker ve Pakdemir, 2002). GKGDS, denetim çalışmalarının kalitesini garanti eden standartlardır. Bu standartlar, bağımsız denetim mesleğinin belirli kurallar kapsamında yürütülmesine imkân sağlar ve denetim çıktılarından faydalananlara güvenilir, kaliteli bir denetim garantisi sağlar (Kavut, 2000).

Denetim çalışmalarının kalitesi ve güvenilirliği standartlar tarafından garanti edilmektedir. Bunlar aynı zamanda denetçilere de rehberlik sağlar. Denetim sırasında doğruluk, uygunluk ve rasyonellik test edildiği için denetim çalışmasının kalitesinin ve güvenilirliğinin de sorgulanması gerekir (Uğur, 1999). Bir denetimin kalitesinin ve güvenilirliğinin sağlanması, denetim çalışmasının belirlenen standartlara uygun olmasına bağlıdır. Bu beyan, denetçi niteliklerine ve genel denetim sürecine ilişkin denetim standartlarını açıklar. Denetçinin kişisel özelliklerini ve tüm denetim sürecini kapsayan, işin kalitesine ilişkin kriterler denetim standartlarıdır (BMGM, 2006).

Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından 1947 yılında oluşturulan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; denetçinin niteliklerini, denetim sürecinin nasıl yönetileceğini ve denetim raporlarının nasıl yorumlanması gerektiğini içermektedir. Çok küçük değişimlere uğrayan standartlar çok sayıda ülke tarafından kabul edilmiş ve Uluslararası Denetim Standartlarına (IAS) temel kaynak olmuştur (Uğur,1999). Denetim çalışmalarının kalitesini sağlayan GKGDS, bağımsız denetim mesleğinin disiplinli bir şekilde yürütülmesine imkân sunarak, denetim çıktılarından faydalananlara kaliteli ve güvenilir bir denetim sunar (Kavut, 2000; Güredin, 2010).

Genel kabul görmüş denetim standartlarının temel özellikleri özet olarak şunlardır.

- Mevcut standartların temel amacı denetim çalışmalarında kaliteyi yüksek düzeyde tutmaktır.
- Mevcut standartlar denetçilerin niteliklerini, yükümlülüklerini ve yerine getirmeleri gereken görevleri genel düzeyde belirleyen bir kurallar bütünüdür (bmgm, 2006).
- Standartlar denetçilere kılavuzluk etmeyi amaçlayan rehberlerdir. Bu özelliklerle herhangi bir kısıtlayıcı nitelik taşımamaktadır. Denetim soruşturmaları sırasında uyulması gereken asgari standartlarla karakterize edilmektedir ve karar vermek her denetçinin kendisine aittir (Göğer, 2006).

3.5. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARTLARI

Her bağımsız denetim firması, sunduğu denetim hizmetlerinde belirli bir kalite düzeyini garanti etmek zorundadır. Bu, bağımsız denetim kuruluşunun müşterilerine ve

denetim sonuçlarından yararlananlara karşı sorumluluğunu yerine getirmek için gereklidir. Bu gereksinimin karşılanabilmesi için denetim şirketi bünyesinde oluşturulacak kalite kontrol sistemi büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, Amerika Birleşik Devletleri'nde AICPA ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) tarafından denetim firmalarında kalite kontrolüne ilişkin çeşitli düzenlemeler kabul edilmiştir (Oktay, 2013).

Bu düzenlemelerin önemli bir kısmı kalite kontrol standartlarıdır KKS (Interim Quality Control Standards ve Statement on Quality Control Standards-SQCS). KKS, kalite kontrol faaliyetlerinin bağımsız denetim firmaları tarafından uygulanması konusunda tavsiyelerde bulunur. AICPA 1979 yılından bu yana 8 standart yayınlamıştır ve A Firm's System of Quality Control 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren yürürlükte olan tek standarttır (Oktay, 2013).

PCOAB, 2002'de kurulmuş ve 2003 yılında AICPA'nın kalite kontrolü için yayınlamış olduğu ve yürürlükte olan tüm standartları kabul etmiştir Geçici Kalite Kontrol Standartları 3 kısımdan meydana gelmektedir.

- Türkçe karşılığı Bağımsız Denetim Firmalarının Muhasebe ve Denetim Uygulamaları için Kalite Kontrol Sistemi olan QC Section 20-System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice sistemi,
- Türkçe karşılığı Muhasebe ve Denetim Uygulamalarının İzlenmesi olan QC Section 30-Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice sistemi,
- Türkçe karşılığı Tasdik Hizmeti Veren Bir Uygulamacının Firmasının Kalite Kontrol Sisteminin Yetkinliğine İlişkin Personel Yönetimi olan QC Section 40-The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control-Competencies Required by a Practitioner-in-Charge of an Attest Engagement-sistemidir (Oktay, 2013; Boynton ve Johnson, 2006).

Türkiye'de Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) 02.10.2013 tarih, 28783 sayılı Resmi Gazete'de ilan edilerek yürürlüğe tabi tutulmuştur. Standardın güncel hali 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2018 tarihinde 30443(M) sayılı Resmi Gazete' de duyurulmuştur (KGK, 2019).

3.6. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL UNSURLARI

Bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol politika ve prosedürleri oluşturulurken bağımsız denetimde yer alan kalite kontrol unsurları dikkate alınmalıdır (Elder vd., 2010). Kalite kontrol politika ve prosedürleri oluşturulurken dikkate alınacak kalite kontrol unsurları aşağıdaki özellikler bakımından değerlendirilmelidir (Whittington ve Pany, 2010).

- Bağımsızlık, Dürüstlük ve Tarafgir olmama
- İnsan kaynakları yönetimi
- Dış paydaşların kabulü ve sürekliliği
- İş Performansının düzeyi
- İzleme ve kontrol (Loughran, 2010).

3.7. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bağımsız denetim çalışmasının kalitesini etkileyen faktörler genel olarak denetimi yapılan işletmenin özellikleri, denetçi ve denetim firmalarıyla ilgilidir. Denetim firmasının kalitesiyle ilgili faktörler özetle şunlardır.

Bağımsız Denetim Firmasının Kapasitesi: Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü veya küçüklüğü, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde çok önemli bir role sahiptir.

Bağımsız Denetim Firmasının Ulusal veya Uluslararasılaşması: Yerli ve yabancı muhasebe firmalarının denetim kalitesine yönelik içerikleri farklıdır.

Bağımsız Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sistemi Olması, Sistemin Etkinlik Durumu, Gözetimi, Denetimi ve Sistemin Rapor Edilmesi: Bağımsız bir muhasebe firmasının bağımsız denetim hizmetlerinin kalitesi, firmanın belirlediği her bir denetim işleminin kalitesine bağlıdır.

Bağımsız Denetim Firmasının İnsan Kaynakları Yönetiminin Etkinlik Derecesi: Bağımsız denetim firmalarının sunduğu hizmetin kalitesi, denetim faaliyetini yerini getiren denetçilere bağlıdır (Kavut, 2000).

Bağımsız Denetim Firmasının Terfi Prosedür Ve Politikalarının Olması:

Denetim kalitesinin sağlanması için doğru kişilerin doğru pozisyonlara atanması önemlidir.

Bağımsız Denetim Firmasının Personelini Kalite Hususunda Bilinçlendirmesi:

Denetim firmalarının yönetiminin, çalışanlarını firmanın kaliteli denetim hakkında bilinçlendirmesi kalite üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. (Göğer, 2006).

Bağımsız Denetim Firmasının Denetçilerin Eğitimine Verdiği Önem:

Bağımsız bir denetim firmasının hizmetlerinin kalitesi büyük oranda denetçilere bağlıdır. Denetçilerin görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli bilgiye sahip olmaları gerekmektedir buda ancak eğitim yoluyla mümkündür. Eğitim, denetçilerin mesleki teknik bilgi ve becerilerini geliştirmelerine olanak sağlar. Mesleki teknik bilgi ve beceriye sahip denetçilerin sunduğu bağımsız denetim hizmetlerinin kalitesi de yüksek olur (Akdemir, 2012).

Bağımsız Denetim Firmasının Örgütsel Yapıda Yer Alması:

Denetim firmasındaki bireylerin görev ve yükümlülüklerinin belirlenmiş olması, denetim kalitesi için önemli bir yapıya sahiptir (Ergun, 1995).

Denetim Firmasının Müşteri İlişkileri Yönetimi:

Bağımsız denetim firmasının mevcut ve potansiyel müşterilerle olan ilişkisine devam etme durumu bağımsız denetim kalitesinde büyük oranda etkilidir (Göğer, 2006).

Bağımsız Denetim Firmasında Teknoloji:

Teknolojideki hızlı gelişmeler işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerini de yapısal olarak değiştirmiştir ve bağımsız denetim faaliyetlerinde teknolojinin kullanımı zorunluluk haline gelmiştir ve bu bağlamda Bilgisayar Destekli Denetim Araç ve Teknikleri kullanılmaktadır. (Erdoğan, 2000).

Bağımsız Denetim Firmalarının Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliği:

Bağımsız denetim firmasının büyüklüğü fark etmeksizin yapısına göre kalite kontrol sisteminin olması gerekmektedir. Kalite kontrol sistemi, bağımsız denetim firmasının organizasyon yapısına ve mesleki standartlarına uyulduğuna dair uygun düzeyde güvence sağlamak için oluşturulan politika ve prosedürleri içermelidir (Oktay, 2013).

Kalite kontrol sisteminin etkinliğini etkileyebilecek bazı yapısal sınırlamalar vardır. Bunlar, kişisel performanstaki farklılıklar, iş gereksinimleri, kontrol politika ve prosedürlerinin anlaşılmasındaki farklılıklardan kaynaklanır (PCAOB, 2013a). Bu tür faktörlerin varlığı, kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyum düzeyini ve dolayısıyla sistemin etkinliğini etkilemektedir.

Bağımsız denetim çalışmasının kalitesini etkileyen diğer bir faktör ise bağımsız denetçinin özellikleridir. Bu özellikler şunlardır.

Bağımsız Denetçinin Dürüstlüğü, Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı: Denetçilerin mesleki faaliyetlerinde tarafsız, bağımsız ve dürüst davranmaları en temel ilkelerdendir (Oktay, 2013).

Bağımsız Denetçinin Mesleki Özen ve Titizliği: Bağımsız denetçi, denetim çalışmalarında temel ihtiyaç olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadır. Mesleki özen ve titizlik, bağımsız muhasebecinin ayrıntılara verdiği önemin yanı sıra aynı koşullar altında dikkat etmesi gereken çabayı kapsamaktadır. Mesleki özen ve titizlik ancak GKGDS'ye itina ile uyulması ile sağlanabilir (Aytekin, 2003).

Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi: Bağımsız denetçi mesleğine ilişkin yeterli bilgi ve deneyimi, bağımsız denetimin kalitesi açısından önemli bir faktördür. Profesyonel yeterlilik, denetçinin mesleğini icra edebilecek temel eğitime sahip olması, gerekli uzmanlık, bilgi ve deneyimine sahip olması gerekir (Kavut, 2002).

Bağımsız Denetçinin Sektörel Bilgi ve Deneyimi: Bağımsız denetçinin sektör bilgisi ve deneyimi, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biridir. Bu konu üzerinde yapılan araştırma sonuçlarına göre bağımsız denetçinin sektör bilgisi ve tecrübesi ile bağımsız denetimin kalitesi arasında doğru orantılı ilişki vardır (Jaffar vd., 2005).

Bağımsız Denetçinin İletişimin Etkinlik Derecesi: Bağımsız denetçinin ilişkili olduğu gruplarla (iç denetçiler ve denetim komitesi dahil) etkin iletişimi, bağımsız denetimin kalitesine olumlu etki yapar. Bu olumlu etki, iletişimin taraflara ve denetlenen şirkete getirdiği bazı avantajlardan kaynaklanmaktadır (Oktay, 2013).

Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörler ise şunlardır.

Meslek Standartlarına Uygun Davranılması: Denetim mesleğine yönelik standartların varlığı denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Bu standartların oluşturulmasının sorumluluğu meslek birliklerine ve düzenleyici otoritelere aittir (Göğer, 2006).

Bağımsız Denetimin Önemi Konusundaki Kamu Bilinci: Kamuoyunun bağımsız denetimin işlevi, önemi ve sonuçlarına ilişkin farkındalığı ve duyarlılığı, bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlerden biridir. Kamuoyunun yeterli düzeyde bilinçli, yürütülen denetim çalışmasının kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Ayrıca denetlenen şirketlerin bağımsız denetimi yalnızca yasal bir zorunluluk olarak değil, aynı zamanda kendilerine birçok açıdan fayda sağlayan bir hizmet olarak görmelerinin farkındalığı, kaliteli bağımsız denetime olan talebi artırmaktadır (Ergun, 1999).

Denetimde Bilinç: Denetim faaliyeti sonuçlarından yararlanan tarafların farkındalığı ve bilgisi, denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde olumlu etkiye sahiptir (Oktay, 2013).

Bağımsız Denetçi veya Bağımsız Denetim Firması Rotasyonu: Bağımsız denetçilerin veya bağımsız denetim firmalarının rotasyonu, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde çok önemli etkisi olan faktörlerden biridir ve yaklaşık 30 yıldır gündemdedir (Dönmez, 2010). Rotasyon, bir şirkette denetim çalışması yapan denetçilerin belirli dönemlerde değiştirilmesini ifade eder. Rotasyon uygulamasının amacı, bir şirketin her zaman tek bir denetçi tarafından değil, farklı denetçiler tarafından denetlenmesini sağlamaktır (Şehsuvaroğlu, 2002). Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması; objektiflik ve bağımsızlığın sağlanmasına ve korunmasına yardımcı olarak denetim kalitesini artırır (Gates vd., 2007).

Denetim Süresi: Denetim döneminin uzunluğu, şirketin hesap dönemi sonu ile denetim raporunun yayımlandığı tarih arasındaki süre olarak ifade edilebilir (Ertan vd., 2013). Denetimin süresi genellikle denetçinin bağımsızlığıyla bağlantılıdır. Müşteri şirketteki bağımsız denetçinin çalışma saatleri artarsa denetimin kalitesi bozulabilir (Akçay ve Bilen, 2018). Ayrıca denetim süresi uzun olduğunda denetçi taraflı ve ön yargılı hale gelir dolayısıyla bağımsızlığı tehlikeye girer (Rahmina ve Agoes, 2014).

Müşteri İşletme Yönetiminin Baskısı: Müşteri yönetimi bazen bağımsız denetim firmasına çeşitli konularda baskı uygulayabilir. Bağımsız denetim firması üzerinde baskı oluşturan konular genellikle denetim raporunda ve denetim koşullarında olumlu görüş beyanı ve zaman sınırlaması şeklinde ortaya çıkar. Yönetimin baskısına rağmen sonuç elde etmek için müşteri, gelecekte bağımsız denetim firmasında bir değişiklik olabileceği konusunda şirkete bilgi verir (Oktay, 2013).

Müşteri İşletmenin Tutumu: Denetimi yapılan müşteri işletmenin denetime karşı tutumu da denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkidir. Müşteri yönetimi önümüzdeki dönemde bağımsız denetim firmasında değişiklik olabileceğini belirterek denetim firmalarına olumlu görüşler içeren raporlar hazırlamaları konusunda baskı yapmaktadır (Göğer, 2006).

Bağımsız Denetim Ücreti: Denetim hizmetleri karşılığında alınan ücretlerin uygun oranda olmaması denetimin kalitesini etkilemektedir. Denetim ücretleri genellikle müşteri şirketin denetlenmesi için gereken sürenin belirlenen saat ücretiyle çarpılmasıyla hesaplanır (Yahyaoglu, 1991). Bulunan toplam tutar, yapılan seyahat masrafları, istisnai durumlarda ortaya çıkabilecek harcamalar, cepten yapılan harcamalar ve masraflar nedeniyle artabilir

Bu ücretlerin kime ait olacağı ve nasıl ödeneceği, daha sonra anlaşmazlık yaşanmaması için denetim sözleşmesi hazırlanırken belirlenmelidir (Ergen, 2003). Bağımsız denetim ücretleri verilecek hizmete göre tatmin edici düzeyde değilse bu bağlamda denetimin kalitesinin düşeceği açıktır. Sunulacak hizmetin karşılığının tam olarak alınamaması durumunda hizmetin yeterli kalitede olması beklenemez. (Hayes vd., 2005).

Bağımsız Denetim Firmalarının Düzenleyici Otorite ve Meslek Kuruluşları Tarafından Denetimi ve Gözetimi: Bağımsız denetim faaliyetlerinin belirli bir kalite düzeyinde yürütülmesi, meslek birlikleri ve denetleyici otoriteler tarafından izlenmesi ve kontrol edilmesini gerekli kılıyor. Bu kontrol ve denetimlerin etkin bir şekilde yapılması ile firmaların tespit edilen eksik, hatalı ve yanlış uygulamalarının düzeltilmesi sağlanır. Bunun firma faaliyetlerinin kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi vardır (Oktay, 2013).

Şeffaflık ve Denetim Raporu: Denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri de denetim firmalarının ürettiği şeffaflık raporlarıdır. Özellikle 21. yüzyılın başındaki

kurumsal skandalların ardından denetim kalitesi, standart belirleyici kurumlar, düzenleyiciler ve uygulayıcılar için önemli bir husus haline gelmiştir (Erdoğan ve Solak, 2016). Denetim kalitesini ölçmek için birçok farklı gösterge kullanılsa da şeffaflık raporlarının denetim firmalarının mesleki uygulamalarını kamuoyuna açıklama işlevi görmesi nedeniyle denetim kalitesinin önemli bir unsurudur. Bir şeffaflık raporunun içermesi gereken bilgiler ilgili ulusal mevzuata bağlıdır. Ancak şeffaflık raporlarında yer alması gereken bilgiler birçok ülkenin mevzuatında benzerdir. Genel olarak bir şeffaflık raporunun içermesi gereken bilgiler şu şekilde sıralanabilir (Demirkan, 2016);

Denetim firmasının;

- Hukuki yapısı ve firma ortaklarıyla ilgili bilgiler,
- Yönetim ve bağımsız denetçiler hakkında bilgiler,
- Yapısal özelliklerine ilişkin bilgiler,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelerle ilişkilerin önemine yönelik bilgiler,
- Kalite denetim sistemleri hakkında bilgiler ve
- Denetim firmasının bağımsızlığına ilişkin bilgilerdir (Akçay ve Bilen, 2018).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

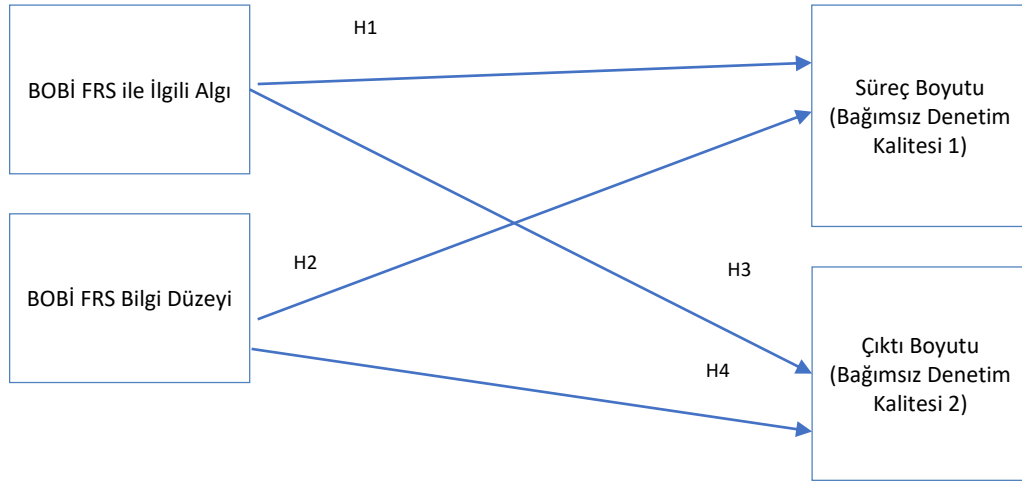
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BOBİ FRS İLE İLGİLİ ALGI VE BİLGİ DÜZEYLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE ETKİLERİ

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışma, bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili algı, bilgi ve denetim kalitesi düzeyini birlikte değerlendiren ve aralarında bir ilişki olup olmadığını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Araştırma; yaş, eğitim düzeyi, unvan, BOBİ FRS eğitimi veren kurum/kuruluş ve BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumlarına göre unvanları yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir olup aynı zamanda bağımsız denetçi olanlar ile sadece bağımsız denetçi olan meslek mensupları arasındaki potansiyel farklılıkları değerlendirmiştir.

4.2. ARAŞTIRMANIN MODELİ

Araştırmanın amacı göz önüne alındığında araştırmanın modeli Şekil 4.1’de ki gibi oluşturulmuş ve hipotezlerde bu doğrultuda belirlenmiştir.



Şekil 4.1. Araştırma Modeli

4.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Çalışmanın amacı ve kapsamı doğrultusunda araştırılmak istenilen hipotezler aşağıda verilmiştir.

H₁: BOBİ FRS ile ilgili algının bağımsız denetim süreç kalitesi üzerinde anlamlı düzeyde etkisi vardır.

H₂: BOBİ FRS bilgi düzeyinin bağımsız denetim süreç kalitesi üzerinde anlamlı düzeyde etkisi vardır.

H₃: BOBİ FRS ile ilgili algının bağımsız denetim çıktı kalitesi üzerinde anlamlı düzeyde etkisi vardır.

H₄: BOBİ FRS bilgi düzeyinin bağımsız denetim çıktı kalitesi üzerinde anlamlı düzeyde etkisi vardır.

4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmanın amacı, Ülkemizde bağımsız denetçilerin BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları) ile ilgili algı ve bilgi düzeylerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin araştırılmasıdır. Araştırmaya katılan yeminli mali müşavirler, bağımsız denetçi yetkisi olan serbest muhasebeci mali müşavirler ve bağımsız denetçi olan meslek mensupları arasındaki potansiyel farklılıklar; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, unvan, BOBİ FRS ile ilgili sürekli eğitim alma ve faaliyette bulunduğu bölge durumlarına göre değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında 600 bağımsız denetçiye ölçek formu uygulanmıştır. Uygulanan ölçek formlarından 365 ölçek formu değerlendirmeye alınmıştır.

Türkiye genelinde faaliyet gösteren toplam 19.647 meslek mensubu KGK tarafından yetkilendirilmiştir. Bunların 3.184 meslek mensubu YMM, 16.456 meslek mensubu ise SMMM' dir.(KGK,2024)

Ülke hedefinden dolayı ölçekler araştırmacı tarafından meslek mensuplarına basılı ve google forms aracılığıyla online olarak dağıtılmış ve toplanmıştır. Bu süreçte etik kurul (E-77040475-000-2300408746/20.12.2023) yanı sıra katılımcılardan araştırma sürecine katılım noktasında aydınlatılmış onam formu ile bilgilendirme yapılmış ve gönüllü olanlar ile çalışma yürütülmüştür. Araştırma evreninden %90'lık güvenilirlik sınırları

içerisinde, %10'luk bir hata payı ön görülerek 68 katılımcının evren temsil gücünün olduğu hesaplanmasına karşın (<https://www.jotform.com/sample-size-calculator/?population=19640&conf=1.65&marginError=10> adresinden hesaplanmıştır). geçerlik ve güvenilirliği daha yüksek bulgular elde edilmesi ve bağımsız denetçilerin yoğunluğu, ölçeğin uzunluğu ve ölçeğe ayıracakları zaman göz önünde bulundurularak 600 bağımsız denetçiye ayrı ayrı ölçek ulaştırılmış, 396 katılımcıdan cevap alınmıştır. Parametrik test koşulları için (uç değer ve normallik analizi) yürütülen işlemler sonrasında ve ayrıca eksik, hatalı ve zarar görmüş ölçekleri çıkardıktan sonra 365 katılımcıya ilişkin verilerle analiz süreçleri tamamlanmıştır.

Araştırma ve ölçme yönteminin temelde nicel verilere dayalı olarak benimsenmiş olmasından dolayı araştırmada veriler ölçek tekniğinden yararlanılarak toplanmıştır. Bunun için öncelikle araştırmada kullanılacak değişkenleri ölçmeye uygun ölçme araçlarını tespit etmek amacıyla ilgili finansal denetim literatürü taranmıştır. Bu çalışmanın amacına bağlı olarak aşağıda açıklanan ölçme araçları kullanılmıştır.

- **BOBİ FRS Bilgi Ölçeği:** Güdelci (2019) tarafından Türk kültürüne uyarlanan ölçek 29 maddeden oluşmaktadır. Tek boyutlu ve 5 'li likert yapıda olan ölçek formuna ilişkin Cronbach's Alfa değeri 0,974 olarak bulunmuştur. Bu çalışmaya ilişkin geçerlik (açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi) ve güvenilirlik analizleri bulgular başlığında ayrıntılı olarak sunulmuştur.
- **BOBİ FRS Algı Ölçeği:** İbrahimoglu (2020) tarafından Türk kültürüne uyarlanan orjinal ölçek formunda 22 madde bulunmasına karşın uyarlama sürecinde yapılan faktör analizi sonucunda 5 maddenin çıkarılması gerektiği bulunmuş ve 17 maddeli form doğrulanmıştır. 5'li likert yapıda olan ölçek farklılık, farkındalık, eğitim, beklenti, kolaylık olmak üzere 5 alt boyuttan oluşmaktadır ve Cronbach's Alfa değeri 0,875 olarak bulunmuştur. Bu çalışmaya ilişkin geçerlik (açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi) ve güvenilirlik analizleri bulgular başlığında ayrıntılı olarak sunulmuştur.
- **Bağımsız Denetim Kalitesi Ölçeği:** Bulut (2021) tarafından geliştirilen ve 5'li likert yapıda olan ölçek 20 maddeden oluşmaktadır. Ölçeğe ilişkin alt boyutlar ise girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörlerdir. Cronbach's Alfa değeri 0,926 olarak bulunmuştur. Bu çalışmaya ilişkin geçerlik (açımlayıcı ve doğrulayıcı

faktör analizi) ve güvenilirlik analizleri bulgular başlığında ayrıntılı olarak sunulmuştur.

Veri toplama sürecinde yukarda açıklanan ölçeklerin yanı sıra katılımcıların demografik bilgileri için uygulama formunda cinsiyet, yaş, şehir, eğitim seviyesi, unvan, BOBİ FRS ile ilgili eğitim verme sorumluluğu, BOBİ FRS ile ilgili bilgi edinme yöntemi, BOBİ FRS eğitimlerine katılma durumu, BOBİ FRS mükellefine sahiplik durumu, uluslararası faaliyet yürütme durumu sorulmuştur.

4.5. VERİ TOPLAMA VE VERİ ANALİZİ

Veri toplama sürecine ilk olarak araştırma sürecinde kullanılacak olan ölçeklerin kullanım izinlerinin alınması ile başlanılmıştır. Ülke genelinden SMMM-bağımsız denetçi, YMM-bağımsız denetçi ve bağımsız denetçilere ulaşılma hedefinden dolayı veriler Google forms aracılığıyla oluşturulan bağlantı linkinin dijital platformlarda dağıtılması ile toplanmıştır. Bu süreçte etik kurul yanı sıra katılımcılardan araştırma sürecine katılım noktasında aydınlatılmış onam formu ile bilgilendirme yapılmış ve gönüllü olanlar ile çalışma yürütülmüştür. Çalışmada elde edilen veriler öncelikli olarak Microsoft Excel programına girilmiş daha sonra verilerin analizinde SPSS 21.0 ve AMOS 22.0 istatistik yazılımlarından yararlanılmıştır. Ölçeğin geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları kapsamında açıklayıcı faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi, madde toplam korelasyonu ve Cronbach Alpha yöntemlerinden yararlanılmıştır.

Açıklayıcı faktör analizi (AFA) birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek, kavramsal olarak anlamlı daha az sayıda yeni değişkenler bulmayı, keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistik olarak tanımlanabilir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2010). Açıklayıcı faktör analizinde değişkenler arasındaki ilişkilerden hareketle faktör bulmaya yönelik bir işlem gerçekleştirilir. Açıklayıcı faktör analizinde öncelikle örneklemin yeterli olup olmadığı Kaiser-Meyer-Olkin ve Barlett's Küresellik Testi ile değerlendirilir. Genel olarak KMO>0,70 ve Barlett's Küresellik Testi için $p<0,05$ olması beklenir. Çeşitli faktör üretme teknikleri vardır, fakat en yaygın kullanılanı temel bileşenler analizi tekniğidir. Sosyal bilim uygulamalarında en yaygın olarak dik döndürme yöntemlerinden varimax tekniği kullanılır. Varimax döndürmesi sonrasında maddelerin ait oldukları faktördeki yük değerleri, diğer faktörlerdeki yük değerleri ve

birden fazla faktördeki yükler arasındaki fark incelenir. Faktör analizinde aynı yapıyı ölçmeyen maddelerin ayıklanmasında faktör yük değerlerinin yüksek olmasına (0,40 ya da daha yüksek olması iyi bir ölçü olmakla birlikte bu oran 0,30'a kadar indirilebilir) ve maddelerin tek bir faktörde yüksek yük değerine, diğer faktörlerde düşük yük değerine sahip olmasına (her maddenin en yüksek faktör yüküne sahip olduğu faktör dışındaki faktörlerle faktör yük farkının en az 0,10 olmasına) dikkat edilmelidir. En uygun faktör sayısı belirlenirken ölçekte planlanan madde boyut ilişkisi dikkate alınarak yamaç birikinti grafiği, öz değerler ve toplam varyans incelenir. Yamaç birikinti grafiğinde iki nokta arasındaki her bir kesit bir faktörü ifade etmektedir. Eğimin azalmaya başladığı noktadan öncesi faktör sayısını göstermektedir. Tek boyutlu ölçeklerde toplam varyansın %30'un üzerinde olması kabul edilmekle birlikte boyut sayısı arttıkça toplam varyansın da artması beklenir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2010).

Doğrulayıcı faktör analizi, gizil değişkenler ile ilgili kuramların test edilmesine dayanan ve ileri düzey araştırmalarda kullanılan oldukça gelişmiş bir tekniktir. Daha önceden tanımlanmış ve sınırlandırılmış bir yapının, bir model olarak doğrulanıp doğrulanmadığının test edildiği bir analizdir. Doğrulayıcı faktör analizi yapısal eşitlik modellerinden biri olup yapısal eşitlik modellerinde öncelikle model uyumunun sağlanması gerekir. Model uyumunun değerlendirilmesinde yaygın olarak “Ki-kare istatistiğinin serbestlik derecesine oranı” (X^2/sd), “bireysel parametre tahminlerinin istatistiksel anlamlılığı” (t değeri), “kalıntılara dayanan uyum indeksleri” (SRMR, GFI), “bağımsız modele dayanan uyum indeksleri” (NNFI, CFI) ve “yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA)” olarak sınıflandırılan uyum indeksleri kullanılır (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2010).

Güvenirlilik analizi kapsamında kullanılan Cronbach Alpha tekniği test puanları arasındaki tutarlığı incelemek amacıyla kullanılır. Cronbach Alpha iç tutarlığı göstermekte olup genellikle 0,70'in üzerinde olması beklenir. Diğer bir güvenirlilik analizi yöntemi olan madde toplam korelasyonu test maddelerinden alınan puanlar ile testin toplam puanı arasındaki ilişkiyi açıklamak amacıyla kullanılır. Genel olarak madde-toplam korelasyonu 0,30 ve daha yüksek olan maddelerin bireyleri iyi derecede ayırt ettiği söylenebilir (Büyüköztürk, 2011).

Katılımcıların demografik bilgileri Tablo 4.1.'de verilmiştir. Güvenirlilik ve geçerlik çalışmaları sonrasında elde edilen ölçeğin toplam ve alt boyut puanlarına ait ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık katsayıları betimsel istatistik tablosunda gösterilmiştir. Sürekli bir değişkenden elde edilen puanların normal dağılım özelliğinde kullanılan çarpıklık ve basıklık katsayılarının ± 1 sınırları içinde kalması puanların normal dağılımdan önemli bir sapma göstermediği şeklinde yorumlanabilir. Normal dağılım göstermeyen puanların karekök, logaritmik veya ters dönüşümleri yapıp normal dağılım sağlandıktan sonra parametrik testler yapılabilir (Büyüköztürk, 2011).

Puanların normal dağılımı sağlanarak değişkenler arasındaki ilişkide Pearson korelasyon testinden; BOBİ FRS algı ve bilgi düzeyinin denetim kalitesi algısı üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yol analizinden yararlanılmıştır. BOBİ FRS algı ve bilgi düzeyi ve denetim kalitesi algısı puanlarının cinsiyet, unvan, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumu, BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumu, BOBİ FRS mükellef sayısı ve uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre karşılaştırılmasında bağımsız iki örneklem t testinden yararlanılmıştır. Varyansların homojenliği için Levene test istatistiği dikkate alınmış olup test istatistiği anlamlı olduğunda varyansların heterojenliğine uygun t istatistiğinden yararlanılmıştır. BOBİ FRS algı ve bilgi düzeyi ve denetim kalitesi algısı puanlarının yaş grupları, öğrenim durumu ve görev yapılan bölgeye göre karşılaştırılmasında ANOVA testinden yararlanılmıştır. Varyansların homojenliği için Levene test istatistiği dikkate alınmış olup test istatistiği anlamlı olduğunda varyansların heterojenliğine uygun post hoc testlerinden olan Tamhane's T2 test istatistiğinden yararlanılmıştır. Levene test istatistiği anlamlı olmadığında varyansların homojenliği varsayımına uygun olan LSD post hoc test istatistiğinden yararlanılmıştır. Analizlerde güven aralığı %90 (anlamlılık düzeyi 0,1 $p < 0,1$) olarak belirlenmiştir.

4.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bulguları başlıklar itibariyle aşağıda özetlenmiştir.

4.6.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Betimsel Bulgular

Katılımcıların demografik özelliklerine göre dağılımı Tablo 4.1.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı

Demografik Değişken	Gruplar	n	%
Cinsiyet	Kadın	51	14,0
	Erkek	314	86,0
Yaş grupları	18-35 yaş	38	10,4
	36-45 yaş	119	32,6
	46-55 yaş	115	31,5
	56 yaş ve üstü	93	25,5
Öğrenim durumu	Ön lisans	23	6,3
	Lisans	248	67,9
	Lisansüstü	94	25,8
Bölge	Marmara	134	36,7
	İç Anadolu	102	27,9
	Akdeniz	46	12,6
	Ege	22	6,0
	Karadeniz	18	4,9
	Doğu Anadolu	33	9,0
	Güneydoğu Anadolu	10	2,7
Unvan	SMMM	290	79,5
	YMM	75	20,5
BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumu	Evet	178	48,8
	Hayır	187	51,2
BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumu	Evet	61	16,7
	Hayır	304	83,3
BOBİ FRS mükellef sayısı	0	306	83,8
	1-2	31	8,5
	3 ve üstü	28	7,7
Uluslararası faaliyet yürütme durumu	Evet	54	14,8
	Hayır	311	85,2

Tablo 4.1. e göre araştırmaya katılan 365 bağımsız denetçinin %14'ü kadın, %86'sı erkektir. Katılımcıların %10,4'ü 18-35 yaş grubunda, %32,6'sı 36-45 yaş, %31,5'i 46-55 yaş, %25,5'i 56 yaş ve üstü yaş grubundadır. Katılımcıların %6,3'ü ön lisans, %67,9'u lisans, %25,8'i lisansüstü düzeyde öğrenim görmüştür. Katılımcıların %36,7'si Marmara bölgesinde, %27,9'u İç Anadolu, %12,6'sı Akdeniz, %6'sı Ege, %4,9'u Karadeniz, %9'u Doğu Anadolu, %2,7'si Güneydoğu Anadolu bölgesinde görev yapmaktadır. Katılımcıların %79,5'i SMMM, %20,5'i YMM bağımsız denetçisidir. Katılımcıların %48,8'i BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlarına katılmış, %16,7'si BOBİ FRS mükellefine sahiptir. BOBİ FRS mükellefine sahip katılımcıların (n=59) %52,5'i 1-2 mükellefe, %47,5'i 3 ve üstü mükellefe sahiptir. Katılımcıların %14,8'i uluslararası faaliyet yürütmektedir.

4.6.2. Ölçeklerin Geçerlik ve Güvenirlik Bulguları

4.6.2.1. BOBİ FRS Algı Ölçeği Madde Betimsel İstatistikleri

Tablo 4.2.'de BOBİ FRS Algı Ölçeği maddelerine ait betimsel istatistikler yer almaktadır.

Tablo 4.2. BOBİ FRS Algı Ölçeği Maddelerine Ait Betimsel İstatistikler

Madde	$\bar{X}$	SS	Ç. ¹	B. ¹
1. Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum ve yeterli güncel bilgiye sahibim.	3,97	0,77	0,13	0,51
2. BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahibim.	3,81	0,81	0,13	0,86
3. BOBİ FRS leri tam olarak uygulayabilirim.	3,66	0,86	-0,76	0,46
4. KOBİ TFRS' nin yerine BOBİ FRS' nin yayınlanmasını doğru buluyorum.	3,62	0,76	-0,19	0,39
5. BOBİ FRS' ler hakkında yayınlanan örneklendirici, bilgilendirici kitap, rapor gibi yayınların sayısı yeterlidir.	3,59	0,73	-0,85	0,96
6. BOBİ FRS lere yönelik gerçekleştirilen eğitim, seminer, konferans vb. programların sayısı yeterlidir.	3,57	0,72	-0,70	0,79
7. BOBİ FRS' leri meslek mensuplarının kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	3,05	1,00	0,13	-0,91
8. KOBİ TFRS ile BOBİ FRS arasında farklılıklar vardır.	3,90	0,63	-0,07	0,99
9. BOBİ FRS ' ye göre düzenlenecek mali tablolar, mevcut düzenlenen mali tablolara göre farklılıklar içermektedir.	3,90	0,71	0,38	0,71
10. BOBİ FRS, mevcut muhasebe uygulamalarında önemli değişiklikler getirmiştir.	3,72	0,72	-0,73	0,98
11. BOBİ FRS, mevcut muhasebe standartlarına göre daha sade ve kullanılabilir içeriğe sahiptir.	3,71	0,77	-0,43	0,96
12. BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını kolaylaştırmıştır.	3,44	0,77	-0,46	-0,15
13. BOBİ FRS mesleki anlamda meslek mensupları açısından çok önemli ve gereklidir.	2,76	1,03	0,37	-0,87
14. BOBİ FRS sayesinde vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe kullanılmıştır.	3,87	0,77	-0,01	0,94
15. BOBİ FRS ile işletmelerde kurumsallaşma artmıştır.	2,70	1,00	0,44	-0,73
16. BOBİ FRS, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	3,48	0,78	-0,94	0,09
17. BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yükünü artırmıştır.	2,96	0,96	0,84	0,22
18. BOBİ FRS ile mali tablolar daha da şeffaflaştırmıştır.	3,78	0,78	0,33	0,82
19. BOBİ FRS' ye göre düzenlenen finansal tabloların karşılaştırılması ve anlaşılması daha kolay olmuştur.	3,75	0,76	0,13	0,90
20. BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkilemiştir.	2,95	1,06	0,55	-0,16
21. BOBİ FRS' nin karmaşıklığı muhasebe meslek mensuplarının bu standartları uygulamasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.	2,76	0,96	-0,51	-0,80
22. Vergi mevzuatına uymayan düzenlemelerin varlığı BOBİ FRS' nin muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.	2,91	1,01	-0,99	0,41

Ç.: Çarpıklık

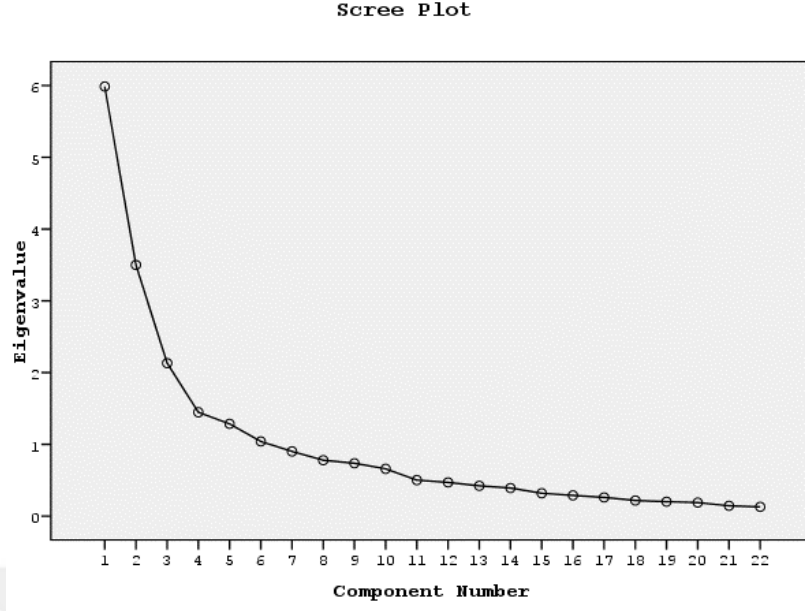
B.: Basıklık

¹: Logaritmik dönüşüm sonrası

Tablo 4.2. ye göre BOBİ FRS Algı Ölçeğinde yer alan madde puanları incelendiğinde “1. Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum ve yeterli güncel bilgiye sahibim.” ($3,97 \pm 0,77$), “8. KOBİ TFRS ile BOBİ FRS arasında farklılıklar vardır.” ($3,90 \pm 0,63$), “9. BOBİ FRS ' ye göre düzenlenecek mali tablolar, mevcut düzenlenen mali tablolara göre farklılıklar içermektedir.” ($3,90 \pm 0,71$), “14. BOBİ FRS sayesinde vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe kullanılmıştır.” ($3,87 \pm 0,77$) ifadelerinin en yüksek puana sahip olduğu; “13. BOBİ FRS mesleki anlamda meslek mensupları açısından çok önemli ve gereklidir.” ($2,76 \pm 1,03$), “21. BOBİ FRS' nin karmaşıklığı muhasebe meslek mensuplarının bu standartları uygulamasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.” ($2,76 \pm 0,96$), “15. BOBİ FRS ile işletmelerde kurumsallaşma artmıştır.” ($2,70 \pm 1,00$) ifadelerinin en düşük puana sahip olduğu tespit edilmiştir. Toplam madde puanları üzerinden değerlendirme yapıldığı için bu faktörler normal dağılım göstermemiş ve logaritmik dönüşümleri yapılarak normal dağılımları sağlanmıştır (Şener, 2020)

4.6.2.2. BOBİ FRS Algı Ölçeği Geçerlik ve Güvenirlik Bulguları

BOBİ FRS Algı Ölçeği için verilerin açıklayıcı faktör analizi açısından uygunluğunu belirlemek amacıyla incelenen KMO ($0,789$) değerinin yeterli düzeyde ve Bartlett Küresellik test istatistiğinin (Bartlett's $X^2=4405,98$; $p<0,05$) istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve araştırma örnekleminin yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Ölçeğin orijinal yapısındaki yer alan beş boyutlu yapıyla gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizinde yamaç birikinti grafiği incelendiğinde altıncı noktadan itibaren eğimin yataya döndüğü ve ölçeğin orijinal yapısına uygun olarak beş boyutlu olarak önerildiği tespit edilmiştir (Şekil 1).



Şekil 4.2. BOBİ FRS Algı Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği

Tablo 4.3.'te BOBİ FRS Algı Ölçeği için gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizi ilk sonuçları yer almaktadır.

Tablo 4.1. BOBİ FRS Algı Ölçeği İlk AFA Bulguları

Madde	F1	F2	F3	F4	F5
M1	0,232	0,624	-0,203	0,135	-0,196
M2	0,245	0,839	0,107	0,039	-0,026
M3	0,231	0,770	0,126	0,241	0,071
M4	0,002	0,737	0,201	0,049	0,119
M5	0,220	0,618	-0,291	0,184	0,333
M6	0,172	0,548	-0,289	0,180	0,456
M7	-0,071	0,105	-0,092	0,418	0,615
M8	0,767	0,272	-0,042	0,070	-0,210
M9	0,760	0,215	-0,031	-0,118	-0,121
M10	0,696	0,128	0,085	-0,147	0,279
M11	0,661	0,111	0,149	0,321	0,128
M12	0,375	0,283	0,017	0,305	0,022
M13	0,204	0,007	0,789	0,032	-0,105
M14	0,521	0,018	0,543	0,208	0,219
M15	-0,032	-0,085	0,814	-0,175	0,101
M16	0,586	0,128	0,512	0,124	0,079
M17	0,614	0,133	0,490	0,175	0,169
M18	0,025	0,063	0,840	-0,062	-0,103
M19	0,093	0,024	0,086	0,032	0,769
M20	0,045	0,082	-0,127	0,815	0,086
M21	0,122	0,156	0,099	0,879	0,063
M22	0,017	0,173	-0,039	0,807	0,122
Özdeğer	5,987	3,500	2,132	1,447	1,286
Varyans (%)	16,089	14,807	14,281	12,595	7,461
Toplam Varyans (%)			65,232		

Tablo 4.3.'teki açıklayıcı faktör analizi (AFA) ilk bulguları incelendiğinde özdeğeri 1'in 5 boyut olduğu ve beş boyutta açıklanan toplam varyansın %65,23 düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Madde faktör ilişkisi incelendiğinde çok sayıda maddenin ait oldukları boyuttan farklı bir boyutta daha yüksek faktör yüküne sahip olduğu ve boyutlar arasındaki faktör yükü farkının 0,10'dan düşük olduğu tespit edilmiştir. Sorunlu maddeler aşamalı olarak ölçekten çıkarılarak Tablo 4.4.'teki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.4. BOBİ FRS Algı Ölçeği Son AFA Bulguları-2

Madde	F1	F2	F3	F4	F5
M1	0,569	0,046	0,072	0,180	0,051
M2	0,794	0,211	0,037	0,230	0,084
M3	0,815	0,217	0,206	0,119	0,079
M4	0,577	0,078	0,095	0,141	0,160
M5	0,327	0,034	0,138	0,931	0,070
M6	0,297	-0,005	0,178	0,684	0,156
M9	0,211	0,270	0,016	0,164	0,429
M10	0,123	0,267	-0,036	0,083	0,951
M14	0,101	0,640	0,189	-0,044	0,214
M18	0,148	0,910	0,025	0,042	0,112
M19	0,184	0,852	0,080	0,046	0,173
M21	0,130	0,209	0,961	0,117	-0,017
M22	0,155	0,042	0,742	0,143	0,003
Varyans (%)	17,789	17,338	12,521	11,754	9,594
Toplam Varyans (%)			68,995		

Tablo 4.4. e göre açıklayıcı faktör analizi son aşamasında ölçekten toplam 7 madde çıkarılmış kalan 13 maddenin 4 boyutta açıkladığı toplam varyans %68,99 düzeyine ulaştığı görülmüştür. Elde edilen toplam varyansın, ilk adımdaki 22 madde ile elde edilen toplam varyanstan (Tablo 3; %65,23) daha yüksek olduğu, diğer bir ifadeyle ölçekten çıkarılan maddelerin açıklayıcılık gücüne faydası olmadığı gibi çıkarılmasının daha doğru olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.5.'te AFA bulgularına göre ölçekte kalan 13 madde ve 5 boyutlu yapıyla doğrulayıcı faktör analizinden elde edilen uyum indekslerine yer verilmiştir.

Tablo 4.2. BOBİ FRS Algı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizinde Elde Edilen Model Uyum İndeksleri

Model Uyum İndeksi	Referans Değerler ¹		Bu Çalışma Bulguları 13 madde 5 boyut
	İyi Uyum1	Mükemmel Uyum	
X ² /sd (p)	< 5	<3	3,162
SRMR	≤0,08	≤0,05	0,042
GFI	≥0,90	≥0,95	0,933
NNFI	≥0,90	≥0,95	0,929
CFI	≥0,90	≥0,95	0,950
RMSEA	≤0,10	≤0,08	0,077
Faktör yükü	>0,40	>0,40	0,60 / 0,92
Faktörler arası korelasyon	<0,85	<0,85	0,08 / 0,58
Kovaryans bağlantısı	-	-	-

¹: Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2010

Doğrulayıcı faktör analizi ilk adımında elde elen uyum indekslerinin iyi ve çok iyi düzeylerde olduğu, herhangi bir kovaryans bağlantısına gerek kalmadan model uyumunun sağlandığı tespit edilmiştir. BOBİ FRS Algı Ölçeğinin DFA sonucunda elde edilen faktör yükleri, faktör yüklerine ait t değerleri ve güvenilirlik bulguları Tablo 4.6.'da gösterilmiştir.

Tablo 4.3. BOBİ FRS Algı Ölçeği DFA Katsayıları ve Güvenirlik Bulguları

Madde ve Boyut	B	SH	Std. β	t	r	α (0,784)
Farkındalık						0,724
M1	1		0,60		0,44	
M2	1,30	0,11	0,86	11,77**	0,65	
M3	3,38	0,29	0,86	11,77**	0,66	
M4	0,69	0,07	0,62	9,54**	0,49	
Eğitim						0,862
M5	1		0,92		0,53	
M6	1,09	0,07	0,84	14,65**	0,48	
Farklılık						0,665
M9	1		0,69		0,35	
M10	0,82	0,09	0,75	8,82**	0,33	
Kolaylık						0,863
M14	1		0,69		0,43	
M18	1,54	0,10	0,89	15,24**	0,45	
M19	1,22	0,08	0,92	15,38**	0,52	
Beklenti						0,687
M21	1		0,95		0,47	
M22	0,34	0,03	0,80	10,45**	0,49	

**p<0,01 r: Madde toplam korelasyonu

Tablo 4.6. ya göre DFA ilk sonuçlarına göre faktör yüklerinin 0,40'tan yüksek olduğu ve model uyum indekslerinin uygun düzeylerde olduğu ve tüm maddelerin t değerlerinin anlamlı olduğu görülmektedir. Güvenirlilik analizi kapsamında incelenen madde faktör yüklerinin 0,30'dan yüksek olduğu, ölçeğin tümüne ait Cronbach Alpha katsayısı 0,78; alt boyutların Cronbach Alpha katsayıları 0,72 / 0,86 / 0,67 / 0,69 olarak tespit edilmiştir. Geçerlik ve güvenilirlik analizi bulgularına göre BOBİ FRS Algı Ölçeğinin 13 madde ve 5 boyutlu yapısıyla geçerli ve güvenilir bir ölçek olduğu tespit edilmiştir.

4.6.2.3. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Madde Betimsel İstatistikleri

Tablo 4.7.'de BOBİ FRS Bilgi Ölçeği maddelerine ait betimsel istatistikler yer almaktadır.

Tablo 4.7. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Maddelerine Ait Betimsel İstatistikler

Madde	$\bar{X}$	SS	$\bar{C}^1$	B. ¹
1. BOBİ FRS' yi genel olarak	3,77	0,72	-0,69	0,60
2. Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını	4,08	0,65	-0,44	0,66
3. Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve Finansal Tabloları	3,81	0,58	-0,19	0,99
4. Bölüm 2 Nakit Akış Tablosunu	3,84	0,59	-0,13	0,97
5. Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıkları	3,75	0,66	-0,58	0,96
6. Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olayları	3,84	0,59	-0,25	0,41
7. Bölüm 5 Hasılatı	3,91	0,54	0,11	0,99
8. Bölüm 6 Stokları	3,94	0,55	-0,23	0,87
9. Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetleri	3,58	0,78	-0,89	0,86
10. Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	3,47	0,86	-0,91	0,62
11. Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynakları	3,77	0,63	-0,25	0,71
12. Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımları	3,67	0,72	-0,45	0,95
13. Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımları	3,62	0,77	-0,69	0,85
14. Bölüm 12 Maddi Duran Varlıkları	4,01	0,56	0,00	0,21
15. Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri	3,89	0,58	-0,01	0,90
16. Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıkları	3,91	0,65	-0,19	0,97
17. Bölüm 15 Kiralamaları	3,83	0,58	-0,23	0,38
18. Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	3,87	0,61	-0,45	0,91
19. Bölüm 17 Borçlanma Maliyetlerini	3,80	0,64	-0,27	0,97
20. Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğünü	3,83	0,60	-0,16	0,92
21. Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkları	3,69	0,69	-0,73	0,85
22. Bölüm 20 Yabancı Para Çevirim İşlemlerini	3,90	0,60	-0,09	0,96
23. Bölüm 21 İş Birleşmelerini	3,66	0,73	-0,46	0,97
24. Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolarını	3,84	0,56	-0,03	-0,07
25. Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergileri	4,00	0,56	0,00	0,17
26. Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlamayı	3,84	0,59	-0,13	0,94
27. Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamayı	3,80	0,63	-0,57	0,88
28. Bölüm 26 Dipnotları	3,79	0,67	-0,44	0,44
29. Bölüm 27 Geçiş Hükümlerini	3,62	0,74	-0,88	0,90

Ç.: Çarpıklık

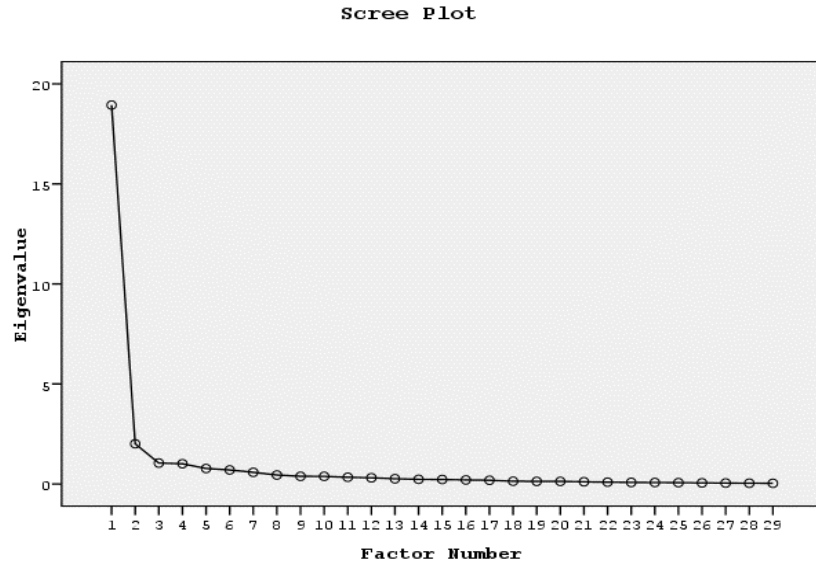
B.: Basıklık

¹: Logaritmik dönüşüm sonrası

Tablo 4.7'ye göre BOBİ FRS Bilgi Ölçeğinde yer alan madde puanları incelendiğinde “2. Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını” ($4,08 \pm 0,65$), “14. Bölüm 12 Maddi Duran Varlıkları” ($4,01 \pm 0,56$), “25. Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergileri” ($4,00 \pm 0,56$) ifadelerinin en yüksek puana sahip olduğu; “9. Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetleri.” ($3,58 \pm 0,78$), “10. Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” ($3,47 \pm 0,86$)” ifadelerinin en yüksek puana sahip olduğu tespit edilmiştir. Madde puanları normal dağılım göstermediğinden logaritmik dönüşümleri yapılarak normal dağılımları sağlanmıştır.

4.6.2.4. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Geçerlik ve Güvenirlik Bulguları

BOBİ FRS Bilgi Ölçeği için verilerin açıklayıcı faktör analizi açısından uygunluğunu belirlemek amacıyla incelenen KMO (0,940) değerinin yeterli düzeyde ve Bartlett Küresellik test istatistiğinin (Bartlett's $X^2=14,628,33$; $p<0,10$) istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve araştırma örnekleminin yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Ölçeğin orijinal yapısındaki yer alan tek boyutlu yapıyla gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizinde yamaç birikinti grafiği incelendiğinde ikinci noktadan itibaren eğimin yataya döndüğü ve ölçeğin orijinal yapısına uygun olarak tek boyutlu olarak önerildiği tespit edilmiştir (Şekil 4.3.).



Şekil 4.3. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği

Tablo 4.8.'de BOBİ FRS Bilgi Ölçeği için gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizi ilk sonuçları yer almaktadır.

Tablo 4.4. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği İlk AFA Bulguları

Madde	F1
M1	0,553
M2	0,289
M3	0,515
M4	0,398
M5	0,707
M6	0,487
M7	0,323
M8	0,242
M9	0,723
M10	0,825
M11	0,701
M12	0,717
M13	0,799
M14	0,152
M15	0,299
M16	0,337
M17	0,599
M18	0,384
M19	0,565
M20	0,560
M21	0,712
M22	0,284
M23	0,676
M24	0,392
M25	0,161
M26	0,489
M27	0,343
M28	0,580
M29	0,720
Varyans (%)	64,401

Tablo 4.8.'deki açıklayıcı faktör analizi (AFA) ilk bulguları incelendiğinde tek boyutta açıklanan toplam varyansın %64,401 düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Tek boyutta açıklanan varyans yüksek olmakla birlikte çok sayıda maddenin düşük faktör yüküne sahip olduğu tespit edilmiştir. Sorunlu maddeler aşamalı olarak ölçekten çıkarılarak Tablo 4.9.'daki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.5.BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Son AFA Bulguları-2

Madde	F1
M1	0,661
M3	0,793
M5	0,874
M6	0,808
M9	0,709
M10	0,771
M11	0,884
M12	0,858
M13	0,885
M17	0,863
M19	0,885
M20	0,916
M21	0,878
M23	0,815
M26	0,863
M28	0,828
M29	0,861
Varyans (%)	69,725

Tablo 4.9.a göre açıklayıcı faktör analizi son aşamasında ölçekten toplam 12 madde çıkarılarak kalan 17 maddenin açıkladığı toplam varyansın %69,72 düzeyine ulaştığı tespit edilmiştir. Elde edilen toplam varyansın, ilk adımdaki 29 madde ile elde edilen toplam varyanstan (Tablo 8; %64,40) daha yüksek olduğu, diğer bir ifadeyle ölçekten çıkarılan maddelerin açıklayıcılık gücüne faydası olmadığı gibi çıkarılmasının daha doğru olduğu görülmüştür.

Tablo 4.10.'da AFA bulgularına göre ölçekte kalan 17 madde ve tek boyutlu yapıyla doğrulayıcı faktör analizinden elde edilen uyum indekslerine yer verilmiştir.

Tablo 4.6. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizinde Elde Edilen Model Uyum İndeksleri

Model Uyum İndeksi	Referans Değerler ¹		Bu Çalışma Bulguları		
	İyi Uyum1	Mükemmel Uyum	17 madde tek boyut	17 madde tek boyut*	13 madde tek boyut*
X ² /sd (p)	< 5	<3	11,478	5,071	4,555
SRMR	≤0,08	≤0,05	0,048	0,030	0,027
GFI	≥0,90	≥0,95	0,693	0,871	0,917
NNFI	≥0,90	≥0,95	0,811	0,927	0,953
CFI	≥0,90	≥0,95	0,835	0,950	0,966
RMSEA	≤0,10	≤0,08	0,170	0,106	0,099
Faktör yükü	>0,40	>0,40	0,60 / 0,92	0,64 / 0,91	0,78 / 0,89
Kovaryans bağlantısı	-	-	-	27	7

¹: Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2010 * :Kovaryans bağlantıları sonrası

Doğrulamalı faktör analizi ilk adımında elde edilen uyum indekslerinin kabul edilebilir düzeylerde olmadığı ancak madde faktör yüklerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Öncelikle modifikasyon önerilerine uygun kovaryans bağlantılarıyla uyum indekslerinin iyileştirilmesine çalışılmıştır. Yapıya uygun 27 kovaryans bağlantısı kurulmasına rağmen model uyumunun sağlanamadığı tespit edilmiştir. Madde faktör yüklerinin 0,85 ve üzerinde olduğu tespit edildiğinden en fazla kovaryans bağlantısına sahip maddeden başlanarak aşamalı olarak madde silinmesi yoluna girilmiştir. DAFA son aşamasında beş maddenin silinerek 7 kovaryans bağlantısı sonucu model uyumunun sağlandığı tespit edilmiştir.

BOBİ FRS Bilgi Ölçeğinin DFA sonucunda elde edilen faktör yükleri, faktör yüklerine ait t değerleri ve güvenirlik bulguları Tablo 4.11.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.7. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği DFA Katsayıları ve Güvenirlik Bulguları

Madde	B	SH	Std. β	t	r	α
M3	1		0,78		0,76	
M5	8,21	0,42	0,88	19,51**	0,85	
M11	1,18	0,06	0,88	19,41**	0,86	
M12	1,22	0,07	0,84	18,30**	0,83	
M13	1,43	0,07	0,89	19,62**	0,87	
M17	7,01	0,37	0,86	19,00**	0,82	
M19	1,22	0,06	0,88	19,35**	0,86	0,892
M21	8,59	0,43	0,89	19,80**	0,87	
M23	1,17	0,07	0,78	16,56**	0,78	
M26	1,10	0,06	0,84	18,21**	0,84	
M28	7,76	0,44	0,82	17,81**	0,82	
M29	8,71	0,49	0,83	17,83**	0,83	

**p<0,01 r: Madde toplam korelasyonu

Tablo 4.11.e göre DFA son aşamasında madde faktör yüklerinin yüksek düzeyde olduğu, faktör yüklerine ait t değerlerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Güvenirlik analizi kapsamında incelenen madde faktör yüklerinin 0,30'dan yüksek ve ölçeğin tümüne ait Cronbach Alpha katsayısının yüksek düzeyde olduğu ($\alpha=0,89$) tespit edilmiştir.

Açıklayıcı faktör analizinde kalan 17 madde, DFA sonrası 12 maddeye düştüğünden yeni yapıyla gerçekleştirilen AFA sonuçları Tablo 4.12.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.8. BOBİ FRS Bilgi Ölçeği Son AFA Bulguları-2

Madde	F1
M3	0,782
M5	0,868
M11	0,878
M12	0,874
M13	0,900
M17	0,867
M19	0,882
M21	0,877
M23	0,811
M26	0,848
M28	0,831
M29	0,855
Varyans (%)	73,363

Tablo 4.12. ye göre açıklayıcı faktör analizi son aşamasında ölçekte kalan 12 maddenin açıkladığı toplam varyansın %73,36 düzeyine ulaştığı tespit edilmiştir. Elde edilen toplam varyansın, ikinci adımdaki 17 madde ile elde edilen toplam varyanstan (Tablo 9; %69,72) daha yüksek olduğu, diğer bir ifadeyle ölçekten çıkarılan maddelerin açıklayıcılık gücüne faydası olmadığı gibi çıkarılmasının daha doğru olduğu görülmüştür. Geçerlik ve güvenirlik analizi bulgularına göre BOBİ FRS Bilgi Ölçeğinin 12 madde ve tek boyutlu yapısıyla geçerli ve güvenilir bir ölçek olduğu tespit edilmiştir.

4.6.2.5. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Madde Betimsel İstatistikleri

Tablo 4.13.'te BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği maddelerine ait betimsel istatistikler yer almaktadır.

Tablo 4.9. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Maddelerine Ait Betimsel İstatistikler

Madde	$\bar{X}$	SS	$\bar{C}^1$	B^1
1. Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır.	4,42	0,62	0,16	0,69
2. Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan etik ve değerlere göre hareket etmelidir.	4,45	0,57	0,15	0,16
3. Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan davranışları (mesleki özen ve dikkat) göstermelidir.	4,44	0,57	0,12	0,67
4. Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan uygun davranışları gösterebilmek için eğitim almalıdır.	3,78	1,05	1,05	-0,19
5. Denetimde önemlilik seviyeleri doğru belirlenmelidir.	4,44	0,57	0,12	0,70

Tablo 4.13. (Devamı)

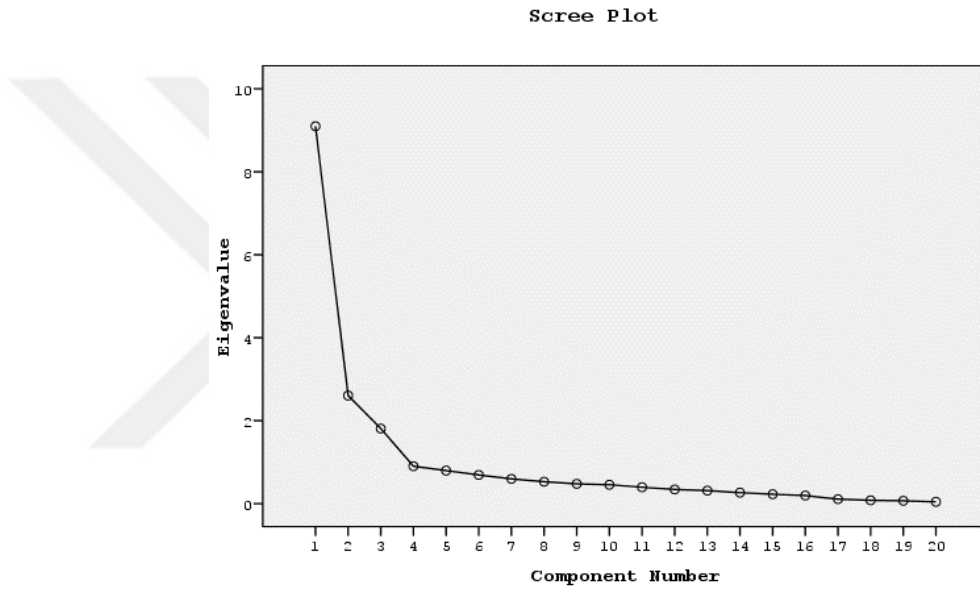
6. Denetimde örneklem büyüklüğü doğru belirlenmelidir.	4,39	0,57	0,12	0,68
7. Denetçi, alternatif denetim yordamlarını dışsal doğrulama taleplerine verilen cevapların doğruluğundan şüphe etmesi durumunda uygulamalıdır.	4,25	0,64	0,13	0,05
8. Denetçi, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde etmelidir.	4,43	0,56	0,12	0,73
9. Denetçi, tamamlanan denetim dosyalarında yeterli ölçüde belgelendirme yapmalıdır.	4,39	0,60	0,13	0,90
10. Müşteri işletme ile çalışılan yıl sayısı denetim kalitesinin sağlanmasında önemlidir.	3,36	1,10	0,24	-0,99
11. Denetim işi, müşteri tarafından değerlendirilmelidir.	3,74	0,85	0,15	0,46
12. Denetim işi, müşterilerin beklentilerini karşılamalıdır.	3,69	0,96	0,17	0,60
13. Denetçi, müşteri işletmenin yönetimi işle etkin bir iletişim sağlamalıdır.	4,01	0,51	0,51	0,91
14. Denetçi, denetim komitesi ile etkin bir iletişim sağlamalıdır.	4,32	0,49	0,49	-0,09
15. Denetçi, yönetimden sorumlu olanlar ile etkin bir iletişim sağlamalıdır.	4,15	0,63	0,34	0,31
16. Yasa ve düzenlemeler denetim kalitesi için önemlidir.	4,44	0,68	0,24	0,63
17. Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi denetim kalitesi için önemlidir.	3,09	1,19	0,48	-0,48
18. Denetim firmasının kurumsal yönetim anlayışının güçlü olması denetim kalitesi için önemlidir.	3,75	1,05	1,05	0,49
19. Finansal raporlama zaman çizelgesi denetim kalitesi için önemlidir.	4,21	0,63	0,35	-0,03
20. Denetimde bilgi sistemlerinin kullanımı denetim kalitesi için önemlidir.	4,39	0,66	0,23	0,42

Ç.: Çarpıklık B.: Basıklık ¹: Logaritmik dönüşüm sonrası

Tablo 4.13. e göre BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeğinde yer alan madde puanları incelendiğinde “2. Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan etik ve değerlere göre hareket etmelidir.” (4,45±0,57), “3. Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan davranışları (mesleki özen ve dikkat) göstermelidir.” (4,44±0,57), “5. Denetimde önemlilik seviyeleri doğru belirlenmelidir.” (4,44±0,57), “16. Yasa ve düzenlemeler denetim kalitesi için önemlidir.” (4,44±0,68), “8. Denetçi, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde etmelidir.” (4,43±0,56) ifadelerinin en yüksek puana sahip olduğu; “10. Müşteri işletme ile çalışılan yıl sayısı denetim kalitesinin sağlanmasında önemlidir.” (3,36±1,10), “17. Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi denetim kalitesi için önemlidir.” (3,09±1,09) ifadelerinin en düşük puana sahip olduğu tespit edilmiştir. Madde puanları normal dağılım göstermediğinden logaritmik dönüşümleri yapılarak normal dağılımları sağlanmıştır.

4.6.2.6. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Geçerlik ve Güvenirlik Bulguları

BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği için verilerin açıklayıcı faktör analizi açısından uygunluğunu belirlemek amacıyla incelenen KMO (0,896) değerinin yeterli düzeyde ve Bartlett Küresellik test istatistiğinin (Barlett's $X^2=6307,90$; $p<0,05$) istatistiksel olarak anlamlı ve araştırma örnekleminin yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Ölçeğin orijinal yapısındaki yer alan dört boyutlu yapıyla gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizinde yamaç birikinti grafiği incelendiğinde dördüncü noktadan itibaren eğimin yataya döndüğü ve ölçeğin orijinal yapısından farklı olarak üç boyutlu olarak önerildiği tespit edilmiştir (Şekil 3).



Şekil 4.4. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Yamaç Birikinti Grafiği

Tablo 4.14.'te BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği için gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizi ilk sonuçları yer almaktadır.

Tablo 4.10. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği İlk AFA Bulguları

Madde	F1	F2	F3	F4
M1	0,877	0,026	0,061	0,205
M2	0,944	0,078	0,067	0,111
M3	0,934	0,035	0,086	0,121
M4	0,261	0,732	0,087	-0,065
M5	0,918	0,169	0,107	0,147
M6	0,858	0,064	0,172	0,160
M7	0,710	0,047	0,145	0,207

Tablo 4.13. (Devamı)

M8	0,873	0,214	0,104	0,206
M9	0,810	0,048	0,115	0,267
M10	0,084	0,773	0,034	-0,071
M11	0,092	0,048	0,837	0,177
M12	0,035	0,078	0,885	-0,011
M13	0,299	0,201	0,681	0,094
M14	0,522	0,246	0,208	0,488
M15	0,349	0,300	0,478	0,504
M16	0,547	-0,066	0,207	0,555
M17	-0,005	0,813	0,047	0,178
M18	-0,010	0,738	0,182	0,116
M19	0,501	0,112	0,292	0,384
M20	0,349	0,004	0,029	0,810
Özdeğer	9,106	2,595	1,760	0,924
Varyans (%)	36,371	13,234	12,465	9,860
Toplam Varyans (%)		71,930		

Tablo 4.14.'teki açıklayıcı faktör analizi (AFA) ilk bulguları incelendiğinde özdeğeri 1'in 3 boyut olduğu tespit edilmiştir. Orijinal yapıdaki dört boyutta açıklanan toplam varyansın %71,93 düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Madde faktör ilişkisi incelendiğinde çok sayıda maddenin ait oldukları boyuttan farklı bir boyutta daha yüksek faktör yüküne sahip olduğu ve boyutlar arasındaki faktör yükü farkının 0,10'dan düşük olduğu tespit edilmiştir. Sorunlu maddeler aşamalı olarak ölçekten çıkarılarak Tablo 4.15.'teki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.11. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Son AFA Bulguları-2

Madde	F1	F2
M5	0,938	0,093
M6	0,908	0,138
M7	0,809	0,087
M9	0,870	0,120
M11	0,161	0,894
M12	0,065	0,912
Varyans (%)	52,440	28,017
Toplam Varyans (%)		80,457

Tablo 4.15. e göre açıklayıcı faktör analizi son aşamasında ölçekten toplam 14 madde çıkarılmış olup çıkarılan maddeler aynı boyutta olduğundan ölçek 2 boyut olarak belirlenmiştir. Ölçekte kalan 6 maddenin açıkladığı toplam varyansın %80,46 düzeyine

ulaştığı, elde edilen toplam varyansın, ilk adımdaki 20 madde ile elde edilen toplam varyanstan (Tablo 3; %71,93) daha yüksek olduğu, diğer bir ifadeyle ölçekten çıkarılan maddelerin açıklayıcılık gücüne faydası olmadığı gibi çıkarılmasının daha doğru olduğu tespit edilmiştir. Tablo 4.16.'da AFA bulgularına göre ölçekte kalan 6 madde ve 2 boyutlu yapıyla doğrulayıcı faktör analizinden elde edilen uyum indekslerine yer verilmiştir.

Tablo 4.12. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizinde Elde Edilen Model Uyum İndeksleri

Model Uyum İndeksi	Referans Değerler ¹		Bu Çalışma Bulguları 6 madde 2 boyut
	İyi Uyum1	Mükemmel Uyum	
X ² /sd (p)	< 5	<3	4,109
SRMR	≤0,08	≤0,05	0,021
GFI	≥0,90	≥0,95	0,972
NNFI	≥0,90	≥0,95	0,965
CFI	≥0,90	≥0,95	0,982
RMSEA	≤0,10	≤0,08	0,092
Faktör yükü	>0,40	>0,40	0,70 / 0,96
Faktörler arası korelasyon	<0,85	<0,85	0,27
Kovaryans bağlantısı	-	-	-

¹: Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2010 * :Kovaryans bağlantıları sonrası

Tablo 4.16. ya göre doğrulayıcı faktör analizi ilk adımında elde edilen uyum indekslerinin iyi düzeyde olduğu ve madde faktör yüklerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeğinin DFA sonucunda elde edilen faktör yükleri, faktör yüklerine ait t değerleri ve güvenirlik bulguları Tablo 4.17.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.13. BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği DFA Katsayıları ve Güvenirlik Bulguları

Madde ve Boyut	B	SH	Std. β	t	r	α (0,741)
Süreç						0,909
M5	1		0,96		0,44	
M6	0,92	0,03	0,89	28,89**	0,65	
M7	0,81	0,05	0,71	17,54**		
M9	0,91	0,04	0,83	24,37**		
Çıktı						0,758
M11	1		0,93		0,53	
M12	1,11	0,24	0,70	4,60**	0,48	

**p<0,01 r: Madde toplam korelasyonu

Tablo 4.17. ye göre DFA ilk sonuçlarına göre faktör yüklerinin 0,40'tan yüksek olduğu ve model uyum indekslerinin uygun düzeylerde olduğu ve tüm maddelerin t değerlerinin anlamlı olduğu görülmektedir. Güvenirlik analizi kapsamında incelenen madde faktör yüklerinin 0,30'dan yüksek olduğu, ölçeğin tümüne ait Cronbach Alpha katsayısı 0,74; alt boyutların Cronbach Alpha katsayıları 0,91 / 0,76 olarak tespit edilmiştir. Geçerlik ve güvenilirlik analizi bulgularına göre BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeğinin 6 madde ve 2 boyutlu yapısıyla geçerli ve güvenilir bir ölçek olduğu tespit edilmiştir.

4.6.3. Ölçek Puanlarına Göre Betimsel Bulgular

Tablo 4.18.'de ölçeklerin alt boyut ve toplam puanlarının betimsel istatistiklerine yer verilmiştir.

Tablo 4.14. Ölçek Puanlarına Ait Betimsel İstatistikler

Ölçek ve Boyut	$\bar{X}$	SS	Ç. ¹	B. ¹
Farkındalık	3,73	0,71	0,02	0,89
Eğitim	3,58	0,69	-0,68	0,60
Farklılık	3,77	0,76	-0,98	0,82
Kolaylık	3,79	0,74	-0,03	0,98
Beklenti	2,83	0,93	0,45	-0,90
BOBİ FRS ALGI	3,54	0,37	-0,06	0,77
BOBİ FRS BİLGİ	3,80	0,52	-0,44	0,31
Süreç	4,37	0,52	0,21	-0,91
Çıktı	3,72	0,83	0,17	0,47
BOBİ FRS DENETİM	4,04	0,54	0,29	0,52

Ç.: Çarpıklık B.: Basıklık ¹: Logaritmik dönüşüm sonrası

Tablo 4.18.'e göre BOBİ FRS Algı ölçeği puanı $3,54 \pm 0,37$ olarak belirlenmiştir. Alınabilecek en düşük (1) ve en yüksek (5) puanlara göre araştırmaya katılan denetçilerin BOBİ FRS algısının orta düzeyde olumlu olduğu tespit edilmiştir. Alt boyut puanlarına göre farkındalık, farklılık ve kolaylık algılarının orta-yüksek düzeyde olumlu, eğitim algısının orta düzeyde olumlu olduğu, beklentinin ise nispeten düşük düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 4.18.'e göre BOBİ FRS Bilgi ölçeği puanı $3,80 \pm 0,52$ olarak tespit edilmiştir. Alınabilecek en düşük (1) ve en yüksek (5) puanlara göre araştırmaya katılan denetçilerin BOBİ FRS bilgisinin orta-yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 4.18.'e göre BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği puanı $4,04 \pm 0,54$ olarak belirlenmiştir. Alınabilecek en düşük (1) ve en yüksek (5) puanlara göre araştırmaya katılan denetçilerin BOBİ FRS denetim kalitesi algısının yüksek düzeyde olumlu olduğu görülmektedir. Alt boyut puanlarına göre süreç kalitesi algısının yüksek düzeyde olumlu, çıktı kalitesi algısının orta-yüksek düzeyde olumlu olduğu tespit edilmiştir.

4.6.4. Değişkenler Arasındaki İlişkiye Ait Bulgular

Tablo 4.19.'da BOBİ FRS algı, bilgi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiye ait Pearson korelasyon analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 4.15. Değişkenler Arasındaki İlişki

Değişken	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1-Farkındalık	1									
2-Eğitim	0,44**	1								
3-Farklılık	0,32**	0,30**	1							
4-Kolaylık	0,32**	0,19**	0,41**	1						
5-Beklenti	-	-	-0,07	-	1					
	0,32**	0,33**		0,27**						
6-BOBİ FRS ALGI	0,62**	0,57**	0,70**	0,56**	0,14**	1				
7-BOBİ FRS BİLGİ	0,47**	0,30**	0,27**	0,35**	-0,38**	0,31**	1			
8-Süreç	0,10	0,04	0,05	0,02	0,04	0,08	0,20**	1		
9-Çıktı	-0,06	0,05	0,05	0,09	0,09	0,10	-0,01	0,23**	1	
10-BOBİ FRS DENETİM	0,01	0,08	0,08	0,07	0,09	0,13*	0,10	0,65*	0,88**	1

*p<0,10

**p<0,05.

***p<0,10

Tablo 4.19.'a göre farkındalık ($r=0,47$; $p<0,001$), eğitim ($r=0,30$; $p<0,05$), farklılık ($r=0,27$; $p<0,001$), kolaylık ($r=0,35$; $p<0,001$) alt boyut puanları ile BOBİ FRS Bilgi Ölçeği puanı arasında ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanı ile BOBİ FRS Bilgi Ölçeği puanı arasında ($r=0,31$; $p<0,001$) pozitif yönlü ve anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Beklenti puanı ile BOBİ FRS Bilgi Ölçeği puanı arasında ($r=-0,38$; $p<0,001$) negatif yönlü ve anlamlı ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 4.19.'a göre farkındalık alt boyut puanı ile süreç denetimi kalitesi puanı arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişki ($r=0,10$; $p<0,10$) tespit edilmiştir. Beklenti alt boyut puanı ile çıktı denetimi alt boyut puanı ($r=0,09$; $p<0,10$) ve BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçek puanı ($r=0,09$; $p<0,10$) arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişki tespit edilmiştir. BOBİ FRS bilgi puanı ile çıktı kalitesi alt boyut puanı ($r=0,10$; $p<0,10$) ve BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği puanı arasında ($r=0,13$; $p<0,05$) pozitif yönlü ve anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Eğitim, farklılık, kolaylık alt boyut puanları ile BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği puanı arasında anlamlı ilişki olmadığı ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.19.'a göre BOBİ FRS bilgi puanı ile süreç kalitesi alt boyut puanı ($r=0,20$; $p<0,05$) ve BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği puanı arasında ($r=0,10$; $p<0,10$) pozitif yönlü ve anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir.

4.6.5. Araştırma Modeli Yol Analizi ve Hipotez Testi Sonuçları

Tablo 4.20.'de araştırma modeli yol analizi ve hipotez testi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 4.16. Araştırma Modeli Yol Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişken	Yol	Bağımlı Değişken	H	B	SH	β	t	p
Farkındalık Algısı	→	Süreç Kalitesi	1	-0,014	0,048	-0,03	-0,30	0,767
Eğitim Algısı	→	Süreç Kalitesi	2	0,219	0,124	0,14	1,77	0,076
Farklılık Algısı	→	Çıktı Kalitesi	3	0,038	0,080	0,04	0,48	0,633
Kolaylık Algısı	→	Çıktı Kalitesi	4	-0,035	0,205	-0,01	-0,17	0,865
Süreç Kalitesi $R^2=0,015$; Çıktı Kalitesi $R^2=0,001$								

Tablo 4.20. incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir.

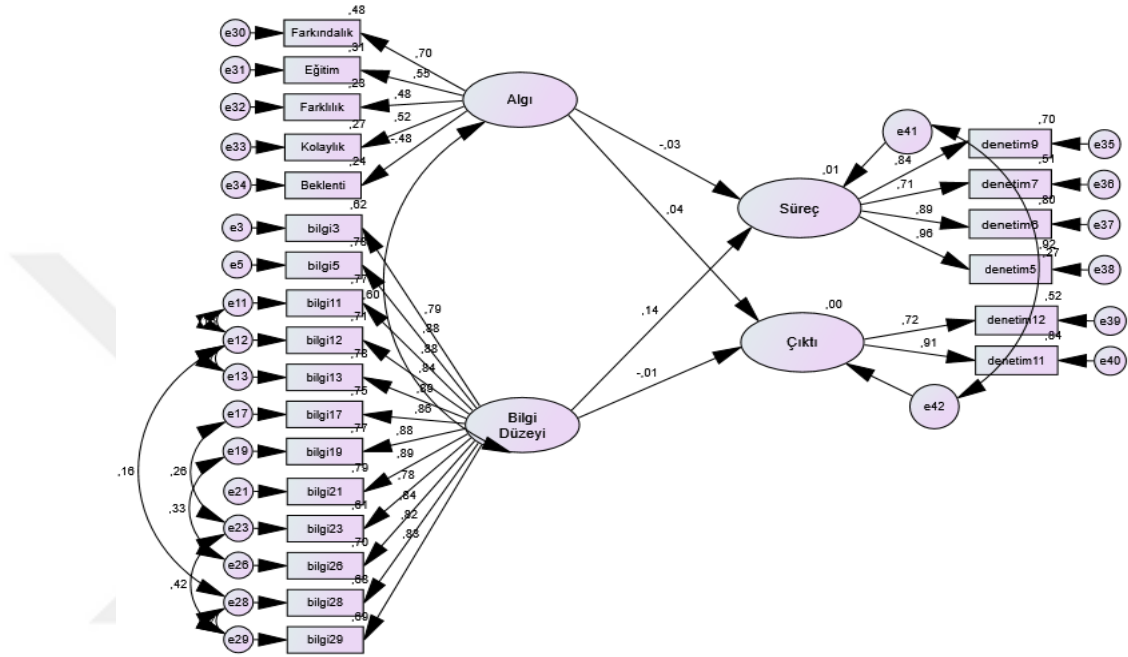
H₁ Ret: BOBİ FRS ile ilgili algının süreç kalitesi algısı üzerinde anlamlı etkisi yoktur ($p>0,10$)

H₂ Kabul: BOBİ FRS bilgi düzeyinin süreç kalitesi algısı üzerinde anlamlı düzeyde etkisi vardır ($(\beta=0,14$; $t=1,77$; $p<0,10$)

H₃ Ret: BOBİ FRS ile ilgili algının çıktı kalitesi algısı üzerinde anlamlı düzeyde etkisi vardır ($p>0,10$)

H₄ Ret: BOBİ FRS bilgi düzeyinin çıktı kalitesi algısı üzerinde anlamlı düzeyde etkisi vardır ($p>0,10$)

Araştırmanın Yol Analizi Diyagramı Şekil 4.5.'te verilmiştir.



Şekil 4.5. Yol Analizi Diyagramı

4.6.6. Ölçek Puanlarının Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması

Tablo 4.21.'de ölçek puanlarının cinsiyete göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.17. Ölçek Puanlarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyut	Cinsiyet	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	t	p
Farkındalık	Kadın	51	3,63	0,57	0,084	-1,71	0,088
	Erkek	314	3,75	0,73			
Eğitim	Kadın	50	3,63	0,50	0,102	0,23	0,815
	Erkek	311	3,57	0,72			
Farklılık	Kadın	51	3,67	0,58	0,334	-1,06	0,289
	Erkek	314	3,79	0,78			
Kolaylık	Kadın	46	3,55	0,67	0,375	-2,57	0,011
	Erkek	296	3,82	0,74			
Beklenti	Kadın	51	3,17	0,92	0,533	2,85	0,005
	Erkek	314	2,77	0,92			

Tablo 4.21. (Devamı)

BOBİ FRS ALGI	Kadın	51	3,53	0,41	0,267	0,02	0,981
	Erkek	314	3,54	0,37			
BOBİ FRS BİLGİ	Kadın	51	3,63	0,44	0,924	-2,60	0,010
	Erkek	314	3,83	0,52			
Süreç	Kadın	51	4,27	0,48	0,660	-1,45	0,148
	Erkek	314	4,38	0,53			
Çıktı	Kadın	51	3,84	0,65	0,006	0,87	0,385
	Erkek	314	3,70	0,85			
BOBİ FRS DENETİM	Kadın	51	4,06	0,36	0,003	-0,38	0,707
	Erkek	314	4,04	0,56			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p > 0,10$ olduğunda varyansların homojen olduğu varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri; Levene $p < 0,10$ olduğunda varyansların homojen olmadığı varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri kullanılmıştır.

Tablo 4.21. e göre eğitim ve farklılık alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,10$) tespit edilmiştir. Farkındalık ($t = -1,77$; $p < 0,10$), kolaylık ($t = 2,57$; $p < 0,10$), beklenti ($t = 2,85$; $p < 0,10$) alt boyut puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir. Erkek katılımcıların farkındalık ve kolaylık algısı puanları, kadın katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu, kadın katılımcıların beklenti puanları ise erkek katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t = -2,60$; $p < 0,10$). Buna göre erkek katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi puanları, kadın katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir.

BOBİ FRS denetim kalitesi ölçek ve alt boyut puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,10$) görülmektedir.

Tablo 4.22.'de ölçek puanlarının yaş gruplarına göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.18. Ölçek Puanlarının Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyut	Yaş Grupları	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	F	p	Anlamlı Fark
Farkındalık	A-18-35 yaş	38	3,72	0,69	0,000	1,33	0,264	
	B-36-45 yaş	119	3,74	0,53				
	C-46-55 yaş	115	3,85	0,62				
	D-56 yaş ve üstü	93	3,60	0,96				
Eğitim	A-18-35 yaş	38	3,70	0,61	0,008	2,70	0,046	B>D
	B-36-45 yaş	118	3,67	0,56				
	C-46-55 yaş	114	3,56	0,77				
	D-56 yaş ve üstü	91	3,42	0,75				
Farklılık	A-18-35 yaş	38	3,91	0,78	0,220	1,21	0,308	
	B-36-45 yaş	119	3,70	0,65				
	C-46-55 yaş	115	3,84	0,77				
	D-56 yaş ve üstü	93	3,73	0,85				
Kolaylık	A-18-35 yaş	36	3,78	0,55	0,121	0,73	0,533	
	B-36-45 yaş	111	3,75	0,60				
	C-46-55 yaş	108	3,82	0,83				
	D-56 yaş ve üstü	87	3,79	0,86				
Beklenti	A-18-35 yaş	38	2,58	0,75	0,126	1,27	0,284	
	B-36-45 yaş	119	2,79	0,92				
	C-46-55 yaş	115	2,89	0,96				
	D-56 yaş ve üstü	93	2,89	0,95				
BOBİ FRS ALGI	A-18-35 yaş	38	3,54	0,38	0,002	1,26	0,288	
	B-36-45 yaş	119	3,53	0,29				
	C-46-55 yaş	115	3,59	0,36				
	D-56 yaş ve üstü	93	3,48	0,46				
BOBİ FRS BİLGİ	A-18-35 yaş	38	3,69	0,52	0,014	2,14	0,095	C>A,B
	B-36-45 yaş	119	3,76	0,46				
	C-46-55 yaş	115	3,90	0,50				
	D-56 yaş ve üstü	93	3,78	0,60				
Süreç	A-18-35 yaş	38	4,38	0,44	0,581	1,39	0,245	
	B-36-45 yaş	119	4,34	0,50				
	C-46-55 yaş	115	4,45	0,47				
	D-56 yaş ve üstü	93	4,30	0,64				
Çıktı	A-18-35 yaş	38	3,71	0,79	0,000	1,88	0,133	
	B-36-45 yaş	119	3,89	0,60				
	C-46-55 yaş	115	3,70	0,87				
	D-56 yaş ve üstü	93	3,52	0,99				
BOBİ FRS DENETİM	A-18-35 yaş	38	4,05	0,51	0,099	1,65	0,177	
	B-36-45 yaş	119	4,11	0,40				
	C-46-55 yaş	115	4,08	0,52				
	D-56 yaş ve üstü	93	3,91	0,68				

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p>0,10$ olduğunda gruplar arası karşılaştırmada LSD post hoc testi; Levene $p<0,10$ olduğunda Tamhane's T2 post hoc testinden yararlanılmıştır.

Tablo 4.22. ye göre farkındalık, farklılık, kolaylık, beklenti alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), eğitim alt boyut puanlarının ise yaş gruplarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($F=2,70$; $p<0,10$). Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p<0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre 36-45 yaş grubundaki katılımcıların eğitim algı puanının, 56 yaş ve üstü yaş grubundaki katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanları, BOBİ FRS denetim kalitesi ölçek ve alt boyut puanlarının yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.23.'te ölçek puanlarının öğrenim durumuna göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.19. Ölçek Puanlarının Öğrenim Durumuna Göre Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyut	Öğrenim Durumu	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	F	p	Anlamlı Fark
Farkındalık	A-Ön lisans	23	3,71	0,66	0,347	0,15	0,858	
	B-Lisans	248	3,75	0,68				
	C-Lisansüstü	94	3,69	0,77				
Eğitim	A-Ön lisans	23	3,41	0,63	0,000	6,69	0,001	B>C
	B-Lisans	244	3,67	0,64				
	C-Lisansüstü	94	3,38	0,79				
Farklılık	A-Ön lisans	23	3,50	0,94	0,000	2,45	0,088	
	B-Lisans	248	3,82	0,69				
	C-Lisansüstü	94	3,70	0,86				
Kolaylık	A-Ön lisans	22	3,66	0,75	0,002	0,42	0,656	
	B-Lisans	232	3,82	0,69				
	C-Lisansüstü	88	3,74	0,86				
Beklenti	A-Ön lisans	23	3,15	1,03	0,012	3,73	0,025	C>B
	B-Lisans	248	2,74	0,93				
	C-Lisansüstü	94	2,97	0,87				
BOBİ FRS ALGI	A-Ön lisans	23	3,48	0,36	0,007	1,12	0,326	
	B-Lisans	248	3,56	0,35				
	C-Lisansüstü	94	3,49	0,42				
BOBİ FRS BİLGİ	A-Ön lisans	23	3,92	0,63	0,000	5,31	0,005	B>C
	B-Lisans	248	3,85	0,45				
	C-Lisansüstü	94	3,66	0,62				

Tablo 4.23. (Devamı)

Süreç	A-Ön lisans	23	4,39	0,42			
	B-Lisans	248	4,36	0,56	0,013	0,00	0,995
	C-Lisansüstü	94	4,38	0,46			
Çıktı	A-Ön lisans	23	3,70	0,58			B>C
	B-Lisans	248	3,82	0,78	0,001	6,45	0,002
	C-Lisansüstü	94	3,44	0,93			
BOBİ FRS DENETİM	A-Ön lisans	23	4,04	0,39			B>C
	B-Lisans	248	4,09	0,53	0,338	3,59	0,029
	C-Lisansüstü	94	3,91	0,56			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p > 0,10$ olduğunda gruplar arası karşılaştırmada LSD post hoc testi; Levene $p < 0,10$ olduğunda Tamhane's T2 post hoc testinden yararlanılmıştır.

Tablo 4.23. e göre farkındalık, farklılık, kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,05$), eğitim ($F=6,69$; $p < 0,10$) ve beklenti ($F=3,73$; $p < 0,10$) alt boyut puanlarının ise öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p < 0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre;

- Lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların eğitim algı puanı, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek,
- Lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların beklenti algı puanı, lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu dikkati çekmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($F=5,31$; $p < 0,10$). Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p < 0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların BOBİ FRS bilgi puanı, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

Süreç alt boyut puanının öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,10$), çıktı kalitesi ($F=6,45$; $p < 0,10$) alt boyut puan ve BOBİ FRS denetim kalitesi ölçeği ($F=3,59$; $p < 0,10$) puanlarının öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği

tespit edilmiştir. Çıktı kalitesi boyutunda Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p < 0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların çıktı kalitesi algı puanı, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir. BOBİ FRS denetim ölçeği puanı için Levene test istatistiği anlamlı olmadığından ($p > 0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan LSD post hoc testi sonuçlarına göre lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların BOBİ FRS denetim kalitesi algı puanı, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir.

Tablo 4.24.'te ölçek puanlarının katılımcıların görev yaptığı bölgeye göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.20. Ölçek Puanlarının Katılımcıların Görev Yaptığı Bölgeye Göre Karşılaştırılması

Alt Boyut	Bölge	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	F	p	Anlamlı Fark
Farkındalık	A-Marmara	134	3,65	0,66	0,032	2,38	0,029	B,D>A
	B-İç Anadolu	102	3,83	0,82				
	C-Akdeniz	46	3,75	0,57				
	D-Ege	22	4,04	0,58				
	E-Karadeniz	18	3,69	0,54				
	F-Doğu Anadolu	33	3,59	0,79				
	G-Güneydoğu Anadolu	10	3,65	0,68				
Eğitim	A-Marmara	133	3,67	0,55	0,013	1,55	0,160	
	B-İç Anadolu	100	3,56	0,80				
	C-Akdeniz	46	3,58	0,76				
	D-Ege	22	3,61	0,49				
	E-Karadeniz	18	3,64	0,61				
	F-Doğu Anadolu	33	3,26	0,78				
	G-Güneydoğu Anadolu	9	3,39	0,99				
Farklılık	A-Marmara	134	3,79	0,64	0,001	0,87	0,518	
	B-İç Anadolu	102	3,80	0,83				
	C-Akdeniz	46	3,65	0,86				
	D-Ege	22	3,98	0,59				
	E-Karadeniz	18	3,67	0,77				
	F-Doğu Anadolu	33	3,62	0,98				
	G-Güneydoğu Anadolu	10	3,95	0,50				

Tablo 4.24. (Devamı)

Kolaylık	A-Marmara	125	3,74	0,65	0,095	0,98	0,438
	B-İç Anadolu	97	3,82	0,81			
	C-Akdeniz	40	3,90	0,71			
	D-Ege	21	3,76	0,89			
	E-Karadeniz	18	3,67	0,69			
	F-Doğu Anadolu	31	3,73	0,88			
	G-Güneydoğu Anadolu	10	4,10	0,57			
Beklenti	A-Marmara	134	2,95	0,88	0,210	1,47	0,189
	B-İç Anadolu	102	2,67	0,95			
	C-Akdeniz	46	2,74	1,08			
	D-Ege	22	2,66	0,86			
	E-Karadeniz	18	2,75	0,91			
	F-Doğu Anadolu	33	3,03	0,86			
	G-Güneydoğu Anadolu	10	3,05	0,90			
BOBİ FRS ALGI	A-Marmara	134	3,56	0,31	0,003	0,76	0,602
	B-İç Anadolu	102	3,54	0,48			
	C-Akdeniz	46	3,50	0,34			
	D-Ege	22	3,61	0,31			
	E-Karadeniz	18	3,48	0,20			
	F-Doğu Anadolu	33	3,44	0,42			
	G-Güneydoğu Anadolu	10	3,63	0,23			
BOBİ FRS BİLGİ	A-Marmara	134	3,72	0,50	0,600	1,22	0,297
	B-İç Anadolu	102	3,88	0,53			
	C-Akdeniz	46	3,76	0,50			
	D-Ege	22	3,86	0,66			
	E-Karadeniz	18	3,90	0,44			
	F-Doğu Anadolu	33	3,86	0,50			
	G-Güneydoğu Anadolu	10	3,76	0,41			
Süreç	A-Marmara	134	4,43	0,48	0,344	1,09	0,369
	B-İç Anadolu	102	4,28	0,61			
	C-Akdeniz	46	4,34	0,50			
	D-Ege	22	4,40	0,51			
	E-Karadeniz	18	4,47	0,47			
	F-Doğu Anadolu	33	4,41	0,49			
	G-Güneydoğu Anadolu	10	4,18	0,44			

Tablo 4.24. (Devamı)

Çıktı	A-Marmara	134	3,81	0,63	0,004	1,30	0,257
	B-İç Anadolu	102	3,53	1,00			
	C-Akdeniz	46	3,87	0,85			
	D-Ege	22	3,61	0,91			
	E-Karadeniz	18	3,94	0,51			
	F-Doğu Anadolu	33	3,61	0,93			
	G-Güneydoğu Anadolu	10	3,90	0,74			
BOBİ FRS DENETİM	A-Marmara	134	4,12	0,43	0,650	1,46	0,190
	B-İç Anadolu	102	3,90	0,67			
	C-Akdeniz	46	4,11	0,50			
	D-Ege	22	4,01	0,46			
	E-Karadeniz	18	4,21	0,42			
	F-Doğu Anadolu	33	4,01	0,55			
	G-Güneydoğu Anadolu	10	4,04	0,55			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p > 0,05$ olduğunda gruplar arası karşılaştırmada LSD post hoc testi; Levene $p < 0,05$ olduğunda Tamhane's T2 post hoc testinden yararlanılmıştır.

Tablo 4.24. e göre eğitim, farklılık, kolaylık, beklenti alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının katılımcıların görev yaptığı bölgeye göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,10$), farkındalık ($F = 6,69$; $p < 0,10$) alt boyut puanlarının ise katılımcıların görev yaptığı bölgeye göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p < 0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre İç Anadolu ve Ege bölgelerinde görev yapan katılımcıların farkındalık algı puanının, Marmara bölgesinde görev yapan katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, BOBİ FRS denetim kalitesi puanlarının katılımcıların görev yaptığı bölgeye göre farklılık göstermediği ($p > 0,10$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.25.'te ölçek puanlarının katılımcıların unvanlarına göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.21. Ölçek Puanlarının Katılımcıların Unvanlarına Göre Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyut	Unvan	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	t	p
Farkındalık	SMMM	290	3,74	0,63	0,000	-0,48	0,630
	YMM	75	3,70	0,94			
Eğitim	SMMM	287	3,61	0,63	0,001	1,31	0,192
	YMM	74	3,43	0,88			
Farklılık	SMMM	290	3,73	0,74	0,804	-2,08	0,038
	YMM	75	3,93	0,83			
Kolaylık	SMMM	274	3,78	0,69	0,573	-0,70	0,484
	YMM	68	3,81	0,91			
Beklenti	SMMM	290	2,76	0,89	0,233	-2,75	0,006
	YMM	75	3,09	1,01			
BOBİ FRS ALGI	SMMM	290	3,52	0,34	0,000	-1,54	0,127
	YMM	75	3,59	0,47			
BOBİ FRS BİLGİ	SMMM	290	3,78	0,49	0,060	-1,23	0,221
	YMM	75	3,87	0,61			
Süreç	SMMM	290	4,34	0,50	0,176	-2,66	0,008
	YMM	75	4,49	0,60			
Çıktı	SMMM	290	3,70	0,78	0,001	-1,40	0,163
	YMM	75	3,77	1,00			
BOBİ FRS DENETİM	SMMM	290	4,02	0,49	0,000	-2,05	0,043
	YMM	75	4,13	0,67			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p > 0,05$ olduğunda varyansların homojen olduğu varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri; Levene $p < 0,05$ olduğunda varyansların homojen olmadığı varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri kullanılmıştır.

Tablo 4.25. e göre farkındalık, eğitim ve kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının unvana göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,10$), farklılık ($t = -2,08$; $p < 0,05$), beklenti ($t = -2,75$; $p < 0,05$) alt boyut puanlarının ise unvana göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. YMM denetçisi katılımcıların farklılık ve beklenti algısı puanlarının, SMMM denetçisi katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, çıktı kalitesi alt boyut puanlarının unvana göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,10$) tespit edilmiştir. Süreç kalitesi ($t = -2,66$; $p < 0,10$) alt boyut ve BOBİ FRS denetim kalitesi ölçek ($t = -2,05$; $p < 0,10$) puanlarının ise unvana göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. YMM denetçisi katılımcıların süreç kalitesi ve BOBİ FRS denetim kalitesi algı puanlarının, SMMM denetçisi katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 4.26.'da ölçek puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.22. Ölçek Puanlarının BOBİ FRS Eğitimlerine Katılma Durumuna Göre Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyut	Eğitim, Seminer vb. Katılma	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	t	p
Farkındalık	Evet	178	3,82	0,74	0,132	3,04	0,003
	Hayır	187	3,65	0,67			
Eğitim	Evet	177	3,52	0,78	0,000	-1,05	0,295
	Hayır	184	3,63	0,59			
Farklılık	Evet	178	3,83	0,85	0,045	1,33	0,183
	Hayır	187	3,72	0,66			
Kolaylık	Evet	162	3,89	0,85	0,318	3,33	0,001
	Hayır	180	3,70	0,62			
Beklenti	Evet	178	2,91	0,98	0,052	1,75	0,081
	Hayır	187	2,74	0,88			
BOBİ FRS ALGI	Evet	178	3,59	0,41	0,000	3,14	0,002
	Hayır	187	3,49	0,32			
BOBİ FRS BİLGİ	Evet	178	3,89	0,52	0,393	3,10	0,002
	Hayır	187	3,72	0,50			
Süreç	Evet	178	4,43	0,59	0,001	2,81	0,005
	Hayır	187	4,31	0,44			
Çıktı	Evet	178	3,56	0,97	0,000	-2,73	0,007
	Hayır	187	3,87	0,64			
BOBİ FRS DENETİM	Evet	178	3,99	0,62	0,015	-1,06	0,290
	Hayır	187	4,09	0,44			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p > 0,05$ olduğunda varyansların homojen olduğu varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri; Levene $p < 0,05$ olduğunda varyansların homojen olmadığı varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri kullanılmıştır.

Tablo 4.26. ya göre eğitim, farklılık ve beklenti alt boyut puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p > 0,10$), farkındalık ($t=3,04$; $p < 0,10$), kolaylık ($t=3,33$; $p < 0,10$) alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği ($t=3,14$; $p < 0,10$) puanlarının ise BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların farkındalık, kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği puanlarının, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=3,10$; $p < 0,10$). BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların BOBİ

FRS bilgi düzeyi puanları, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir.

BOBİ FRS denetim ölçeği puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir. Süreç kalitesi ($t=-2,66$; $p<0,10$) ve çıktı kalitesi ($t=-2,05$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların süreç kalitesi algı puanları, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir. BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların çıktı kalitesi algı puanları, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir.

Tablo 4.27.'de ölçek puanlarının BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.23. Ölçek puanlarının BOBİ FRS Mükellefine Sahip Olma Durumuna Göre Karşılaştırılması

Eğitim, Seminer vb.							
Ölçek ve Alt Boyut	Katılma	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	t	p
Farkındalık	Evet	61	3,83	0,88	0,003	1,72	0,089
	Hayır	304	3,71	0,67			
Eğitim	Evet	60	3,56	0,84	0,100	0,24	0,807
	Hayır	301	3,58	0,66			
Farklılık	Evet	61	3,86	1,02	0,001	0,79	0,433
	Hayır	304	3,75	0,70			
Kolaylık	Evet	56	3,89	1,02	0,028	1,67	0,098
	Hayır	286	3,77	0,67			
Beklenti	Evet	61	2,89	1,02	0,153	0,55	0,586
	Hayır	304	2,81	0,91			
BOBİ FRS ALGI	Evet	61	3,60	0,47	0,000	1,63	0,107
	Hayır	304	3,52	0,35			
BOBİ FRS BİLGİ	Evet	61	4,03	0,48	0,056	3,84	0,000
	Hayır	304	3,76	0,51			
Süreç	Evet	61	4,56	0,45	0,910	3,22	0,001
	Hayır	304	4,33	0,53			
Çıktı	Evet	61	3,59	1,10	0,000	-0,12	0,904
	Hayır	304	3,74	0,76			
BOBİ FRS DENETİM	Evet	61	4,08	0,65	0,000	1,01	0,318
	Hayır	304	4,04	0,51			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p>0,05$ olduğunda varyansların homojen olduğu varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri; Levene $p<0,05$ olduğunda varyansların homojen olmadığı varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri kullanılmıştır.

Tablo 4.27. ye göre BOBİ FRS algı ölçeği ve alt boyut puanlarının BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=3,84$; $p<0,10$). BOBİ FRS mükellefine sahip olan katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, BOBİ FRS mükellefine sahip olmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

Çıktı alt boyut ve BOBİ FRS denetim ölçeği puanlarının BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), süreç kalitesi alt boyut puanlarının ise BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=3,22$; $p<0,10$). BOBİ FRS mükellefine sahip olan katılımcıların süreç kalitesi algı puanları, BOBİ FRS mükellefine sahip olmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir..

Tablo 4.28.'de ölçek puanlarının BOBİ FRS mükellef sayısına göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.24. Ölçek Puanlarının BOBİ FRS Mükellef Sayısına Göre Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyut	Mükellef Sayısı	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	t	p
Farkındalık	1-2	31	3,72	0,94	0,704	-1,12	0,268
	3 ve üstü	28	3,97	0,84			
Eğitim	1-2	30	3,57	0,90	0,624	0,17	0,867
	3 ve üstü	28	3,57	0,80			
Farklılık	1-2	31	3,97	0,95	0,270	0,62	0,535
	3 ve üstü	28	3,80	1,07			
Kolaylık	1-2	28	3,66	0,93	0,012	-2,44	0,019
	3 ve üstü	28	4,13	1,07			
Beklenti	1-2	31	3,03	1,07	0,357	1,48	0,144
	3 ve üstü	28	2,64	0,93			
BOBİ FRS ALGI	1-2	31	3,59	0,42	0,286	-0,38	0,709
	3 ve üstü	28	3,62	0,53			
BOBİ FRS BİLGİ	1-2	31	4,02	0,53	0,340	-0,44	0,658
	3 ve üstü	28	4,07	0,41			
Süreç	1-2	31	4,57	0,48	0,174	0,31	0,761
	3 ve üstü	28	4,55	0,42			
Çıktı	1-2	31	3,69	0,95	0,079	0,22	0,824
	3 ve üstü	28	3,50	1,27			
BOBİ FRS DENETİM	1-2	31	4,13	0,63	0,644	0,52	0,602
	3 ve üstü	28	4,03	0,69			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p>0,05$ olduğunda varyansların homojen olduğu varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri; Levene $p<0,05$ olduğunda varyansların homojen olmadığı varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri kullanılmıştır.

Tablo 4.28. e göre farkındalık, eğitim, farklılık, beklenti alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği puanlarının BOBİ FRS mükellef sayısına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), kolaylık alt boyut puanlarının ise BOBİ FRS mükellef sayısına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=-2,44$; $p<0,10$). BOBİ FRS mükellef sayısı 3 ve üstü olan katılımcıların kolaylık alt boyut puanlarının, BOBİ FRS mükellef sayısı 1-2 olan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, çıktı alt boyut ve BOBİ FRS denetim ölçeği ve alt boyut puanlarının BOBİ FRS mükellef sayısına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.29.'da ölçek puanlarının Uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 4.25. Ölçek Puanlarının Uluslararası Faaliyet Yürütme Durumuna Göre Karşılaştırılması

Ölçek ve Alt Boyut	Uluslararası Faaliyet	n	$\bar{X}$	SS	Levene ¹	t	p
Farkındalık	Evet	54	4,01	0,64	0,216	3,56	0,000
	Hayır	311	3,69	0,71			
Eğitim	Evet	54	3,68	0,71	0,601	1,42	0,157
	Hayır	307	3,56	0,69			
Farklılık	Evet	54	3,56	1,05	0,000	-1,70	0,094
	Hayır	311	3,81	0,69			
Kolaylık	Evet	48	3,93	0,71	0,436	1,51	0,133
	Hayır	294	3,77	0,74			
Beklenti	Evet	54	2,52	0,84	0,144	-2,66	0,008
	Hayır	311	2,88	0,93			
BOBİ FRS ALGI	Evet	54	3,53	0,42	0,030	-0,03	0,974
	Hayır	311	3,54	0,36			
BOBİ FRS BİLGİ	Evet	54	3,96	0,52	0,131	2,49	0,013
	Hayır	311	3,77	0,51			
Süreç	Evet	54	4,50	0,46	0,380	2,09	0,037
	Hayır	311	4,34	0,53			
Çıktı	Evet	54	3,51	0,99	0,014	-1,46	0,150
	Hayır	311	3,75	0,79			
BOBİ FRS DENETİM	Evet	54	4,01	0,60	0,019	-0,18	0,855
	Hayır	311	4,05	0,53			

¹: Levene test istatistiğine ait p değeridir. Levene $p>0,05$ olduğunda varyansların homojen olduğu varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri; Levene $p<0,05$ olduğunda varyansların homojen olmadığı varsayımına dayanan t test istatistiği ve p değeri kullanılmıştır.

Tablo 4.29. a göre eğitim, farklılık ve kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği puanlarının uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), farkındalık ($t=3,56$; $p<0,10$) ve beklenti ($t=-2,66$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının ise uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Uluslararası faaliyet yürüten katılımcıların farkındalık alt boyut puanlarının, uluslararası faaliyet yürütmeyen katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir. Uluslararası faaliyet yürütmeyen katılımcıların beklenti alt boyut puanları, uluslararası faaliyet yürüten katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksektir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=2,49$; $p<0,10$). Uluslararası faaliyet yürüten katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi puanları, uluslararası faaliyet yürütmeyen katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

Çıktı alt boyut ve BOBİ FRS denetim ölçeği puanlarının uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), süreç kalitesi alt boyut puanlarının ise uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=2,09$; $p<0,10$). Uluslararası faaliyet yürüten katılımcıların süreç kalitesi algı puanlarının, uluslararası faaliyet yürütmeyen katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışmada Ülkemizde bağımsız denetçilerin BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları) ile ilgili algı ve bilgi düzeylerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma kapsamında yürütülen araştırma, algı düzeyi alt boyutları olan farkındalık, eğitim, farklılık, kolaylık ve beklenti ile bilgi düzeyi ve bağımsız denetim kalitesi alt boyutları olan girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörlerin istatistiksel olarak farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla bir tarama çalışması olarak tasarlanmıştır. Ülke genelindeki bağımsız denetçilere ulaşma hedefiyle ölçek formları basılı ve Google Forms aracılığıyla dağıtılmıştır. Katılımcılardan aydınlatılmış onam formu alınarak gönüllü olanlarla çalışma yürütülmüştür. Araştırma kapsamında 600 bağımsız denetçiye ölçek formu uygulanmıştır. Uygulanan ölçek formlarından 365 ölçek formu değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirme sürecinde yeminli mali müşavirler, bağımsız denetçi yetkisi olan serbest muhasebeci mali müşavirler ve bağımsız denetçi olan meslek mensupları arasındaki potansiyel farklılıklar; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, unvan, BOBİ FRS ile ilgili sürekli eğitim alma ve faaliyette bulunduğu bölge durumlarına göre değerlendirilmiştir.

Türkiye genelinde toplam 19.640 meslek mensubunun KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirildiği görülmektedir. Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen meslek mensuplarının 3.184'ü YMM, 16.456'sı ise SMMM' dir. Araştırma evreninden %95 güvenilirlik sınırları içinde, %5 hata payı öngörülerek örneklem büyüklüğü 378 olarak belirlenmiştir.

Araştırma verileri ölçek tekniğiyle toplanmış ve IBM SPSS 21.0 ve AMOS 22.0 programlarıyla analiz edilmiştir. Ölçeğin geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları kapsamında açıklayıcı faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi, madde toplam korelasyonu, Cronbach Alpha yöntemlerinden yararlanılmıştır. Ölçek, demografik bilgileri, BOBİ FRS algı ve bilgi düzeylerini ve denetim kalitesini ölçen ifadeler içermektedir. Ölçek, 5'li likert ölçeğiyle derecelendirilmiştir.

Araştırmadan elde edilen bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Araştırmaya katılan 365 bağımsız denetçinin %14'ü kadın, %86'sı erkektir. Katılımcıların %10,4'ü 18-35 yaş grubunda, %32,6'sı 36-45 yaş, %31,5'i 46-55 yaş, %25,5'i 56 yaş ve üstü yaş grubundadır. Katılımcıların %6,3'ü ön lisans, %67,9'u lisans,

%25,8'i lisansüstü düzeyde öğrenim görmüştür. Katılımcıların %36,7'si Marmara bölgesinde, %27,9'u İç Anadolu, %12,6'sı Akdeniz, %6'sı Ege, %4,9'u Karadeniz, %9'u Doğu Anadolu, %2,7'si Güneydoğu Anadolu bölgesinde görev yapmaktadır. Katılımcıların %79,5'i SMMM, %20,5'i YMM bağımsız denetçisidir. Katılımcıların %48,8'i BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlarına katılmış, %16,7'si BOBİ FRS mükellefine sahiptir. BOBİ FRS mükellefine sahip katılımcıların (n=59) %52,5'i 1-2 mükellefe, %47,5'i 3 ve üstü mükellefe sahiptir. Katılımcıların %14,8'i uluslararası faaliyet yürütmektedir.

BOBİ FRS Algı Ölçeğinde yer alan madde puanları incelendiğinde sırasıyla “Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum ve yeterli güncel bilgiye sahibim.” (3,97±0,77), “KOBİ TFRS ile BOBİ FRS arasında farklılıklar vardır.” (3,90±0,63), “BOBİ FRS ' ye göre düzenlenecek mali tablolar, mevcut düzenlenen mali tablolara göre farklılıklar içermektedir.” (3,90±0,71), “BOBİ FRS sayesinde vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe kullanılmıştır.” (3,87±0,77) ifadelerinin en yüksek puana sahip olduğu; “BOBİ FRS mesleki anlamda meslek mensupları açısından çok önemli ve gereklidir.” (2,76±1,03), “BOBİ FRS' nin karmaşıklığı muhasebe meslek mensuplarının bu standartları uygulamasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.” (2,76±0,96), “BOBİ FRS ile işletmelerde kurumsallaşma artmıştır.” (2,70±1,00) ifadelerinin ise en düşük puana sahip olduğu tespit edilmiştir.

BOBİ FRS Bilgi Ölçeğinde yer alan madde puanları incelendiğinde sırasıyla “2. Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını” (4,08±0,65), “14. Bölüm 12 Maddi Duran Varlıkları” (4,01±0,56), “25. Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergileri” (4,00±0,56) ifadelerinin en yüksek puana sahip olduğu; “9. Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetleri” (3,58±0,78), “10. Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” (3,47±0,86)” ifadelerinin en **düşük** puana sahip olduğu tespit edilmiştir.

BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeğinde yer alan madde puanları incelendiğinde sırasıyla “Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan etik ve değerlere göre hareket etmelidir.” (4,45±0,57), “Denetim işini yapan denetçi, işin gereği olan davranışları (mesleki özen ve dikkat) göstermelidir.” (4,44±0,57), “Denetimde önemlilik seviyeleri doğru belirlenmelidir.” (4,44±0,57), “Yasa ve düzenlemeler denetim kalitesi için önemlidir.” (4,44±0,68), “Denetçi, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve

uygun denetim kanıtlarını elde etmelidir.” ($4,43 \pm 0,56$) ifadelerinin en yüksek puana sahip olduğu; “Müşteri işletme ile çalışılan yıl sayısı denetim kalitesinin sağlanmasında önemlidir.” ($3,36 \pm 1,10$), “Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi denetim kalitesi için önemlidir.” ($3,09 \pm 1,09$) ifadelerinin en düşük puana sahip olduğu tespit edilmiştir.

BOBİ FRS Algı ölçeği puanı $3,54 \pm 0,37$ olarak tespit edilmiştir. Alınabilecek en düşük (1) ve en yüksek (5) puanlara göre araştırmaya katılan denetçilerin BOBİ FRS algısının orta düzeyde olumlu olduğu belirlenmiştir. Alt boyut puanlarına göre farkındalık, farklılık ve kolaylık algılarının orta-yüksek düzeyde, eğitim algısının orta düzeyde olumlu olduğu; beklentinin ise nispeten düşük düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

BOBİ FRS Bilgi ölçeği puanı $3,80 \pm 0,52$ olarak tespit edilmiştir. Alınabilecek en düşük (1) ve en yüksek (5) puanlara göre araştırmaya katılan denetçilerin BOBİ FRS bilgisinin orta-yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği puanı $4,04 \pm 0,54$ olarak tespit edilmiştir. Alınabilecek en düşük (1) ve en yüksek (5) puanlara göre araştırmaya katılan denetçilerin BOBİ FRS denetim kalitesi algısının yüksek düzeyde olumlu olduğu tespit edilmiştir.

Alt boyut puanlarına göre süreç kalitesi algısının yüksek düzeyde olumlu, çıktı kalitesi algısının ise orta-yüksek düzeyde olumlu olduğu tespit edilmiştir.

Farkındalık ($r=0,47$; $p<0,10$), eğitim ($r=0,30$; $p<0,10$), farklılık ($r=0,27$; $p<0,10$), kolaylık ($r=0,35$; $p<0,10$) alt boyut puanları ile BOBİ FRS Bilgi Ölçeği puanı arasında ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanı ile BOBİ FRS Bilgi Ölçeği puanı arasında ($r=0,31$; $p<0,10$) pozitif yönlü ve anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Beklenti puanı ile BOBİ FRS Bilgi Ölçeği puanı arasında ($r=-0,38$; $p<0,10$) negatif yönlü ve anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Farkındalık, eğitim, farklılık, kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanı ile BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği puanı arasında ve anlamlı ilişki olmadığı ($p>0,10$) tespit edilmiştir. BOBİ FRS bilgi puanı ile BOBİ FRS Denetim Kalitesi Ölçeği puanı arasında ($r=0,20$; $p<0,10$) pozitif yönlü ve anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Eğitim ve farklılık alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), farkındalık ($t=-1,77$; $p<0,10$), kolaylık ($t=2,57$; $p<0,10$), beklenti ($t=2,85$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Erkek katılımcıların farkındalık ve kolaylık algısı

puanlarını, kadın katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

Kadın katılımcıların beklenti puanları, erkek katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=-2,60$; $p<0,10$). Erkek katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, kadın katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

BOBİ FRS denetim kalitesi ölçek ve alt boyut puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

Farkındalık, farklılık, kolaylık, beklenti alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir. Eğitim alt boyut puanlarının ise yaş gruplarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($F=2,70$; $p<0,10$). Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p<0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre 36-45 yaş grubundaki katılımcıların eğitim algı puanı, 56 yaş ve üstü yaş grubundaki katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür. BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, BOBİ FRS denetim kalitesi ölçek ve alt boyut puanlarının yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

Farkındalık, farklılık, kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), eğitim ($F=6,69$; $p<0,10$) ve beklenti ($F=3,73$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının ise öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p<0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre;

- Lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların eğitim algı puanı, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek,

- Lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların beklenti algı puanı, lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($F=5,31$; $p<0,10$). Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p<0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların BOBİ FRS bilgi puanı, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

Süreç alt boyut puanının öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), çıktı kalitesi ($F=6,45$; $p<0,10$) alt boyut puanı ile BOBİ FRS denetim kalitesi ölçeği ($F=3,59$; $p<0,10$) puanlarının ise öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Çıktı kalitesi boyutunda Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p<0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların çıktı kalitesi algı puanı, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

BOBİ FRS denetim ölçeği puanı için Levene test istatistiği anlamlı olmadığından ($p>0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan LSD post hoc testi sonuçlarına göre lisans düzeyinde öğrenim gören katılımcıların BOBİ FRS denetim kalitesi algı puanının, lisansüstü düzeyde öğrenim gören katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

Eğitim, farklılık, kolaylık, beklenti alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının katılımcıların görev yaptığı bölgeye göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), farkındalık ($F=6,69$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının ise katılımcıların görev yaptığı bölgeye göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Levene test istatistiği anlamlı olduğundan ($p<0,10$) farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tamhane's T2 post hoc testi sonuçlarına göre İç Anadolu ve Ege bölgelerinde görev yapan katılımcıların farkındalık algı puanının, Marmara bölgesinde görev yapan katılımcıların puanına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu

görülmüştür. BOBİ FRS bilgi düzeyi ve denetim kalitesi puanlarının katılımcıların görev yaptığı bölgeye göre farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

Farkındalık, eğitim ve kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS Algı ölçeği puanının katılımcıların unvanına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), farklılık ($t=-2,08$; $p<0,10$), beklenti ($t=-2,75$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının ise unvana göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. YMM denetçisi katılımcıların farklılık ve beklenti algısı puanlarının, SMMM denetçisi katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür. BOBİ FRS bilgi düzeyi ve çıktı kalitesi alt boyut puanlarının unvana göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir. Süreç kalitesi ($t=-2,66$; $p<0,10$) alt boyut ve BOBİ FRS denetim kalitesi ölçek ($t=-2,05$; $p<0,10$) puanlarının unvana göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. YMM denetçisi katılımcıların süreç kalitesi ve BOBİ FRS denetim kalitesi algı puanlarının, SMMM denetçisi katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

Eğitim, farklılık ve beklenti alt boyut puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), farkındalık ($t=3,04$; $p<0,10$), kolaylık ($t=3,33$; $p<0,10$) alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği ($t=3,14$; $p<0,10$) puanlarının ise BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların farkındalık, kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği puanlarının, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür. BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=3,10$; $p<0,10$). BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarını, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu belirlenmiştir. BOBİ FRS denetim ölçeği puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), süreç kalitesi ($t=-2,66$; $p<0,10$) ve çıktı kalitesi ($t=-2,05$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit

edilmiştir. BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların süreç kalitesi algı puanları, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür. BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılmayan katılımcıların çıktı kalitesi algı puanları, BOBİ FRS eğitim, seminer, konferans vb. programlara katılan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

BOBİ FRS algı ölçeği ve alt boyut puanlarının BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının ise BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=3,84$; $p<0,10$). BOBİ FRS mükellefine sahip olan katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, BOBİ FRS mükellefine sahip olmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür. Çıktı alt boyut ve BOBİ FRS denetim ölçeği puanlarının BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), süreç kalitesi alt boyut puanlarının BOBİ FRS mükellefine sahip olma durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=3,22$; $p<0,10$). BOBİ FRS mükellefine sahip olan katılımcıların süreç kalitesi algı puanlarının, BOBİ FRS mükellefine sahip olmayan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Farkındalık, eğitim, farklılık, beklenti alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği puanlarının BOBİ FRS mükellef sayısına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,05$), kolaylık alt boyut puanlarının BOBİ FRS mükellef sayısına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=-2,44$; $p<0,10$). BOBİ FRS mükellef sayısı 3 ve üstü olan katılımcıların kolaylık alt boyut puanlarının, BOBİ FRS mükellef sayısı 1-2 olan katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür. BOBİ FRS bilgi düzeyi, çıktı alt boyut ve BOBİ FRS denetim ölçeği ve alt boyut puanlarının BOBİ FRS mükellef sayısına göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$) tespit edilmiştir.

Eğitim, farklılık ve kolaylık alt boyut puanları ve BOBİ FRS algı ölçeği puanlarının uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), farkındalık ($t=3,56$; $p<0,10$) ve beklenti ($t=-2,66$; $p<0,10$) alt boyut puanlarının

uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Uluslararası faaliyet yürüten katılımcıların farkındalık alt boyut puanlarının, uluslararası faaliyet yürütmeyen katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=2,49$; $p<0,10$). Uluslararası faaliyet yürüten katılımcıların BOBİ FRS bilgi düzeyi puanlarının, uluslararası faaliyet yürütmeyen katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Çıktı alt boyut ve BOBİ FRS denetim ölçeği puanlarının uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0,10$), süreç kalitesi alt boyut puanlarının uluslararası faaliyet yürütme durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($t=2,09$; $p<0,10$). Uluslararası faaliyet yürüten katılımcıların süreç kalitesi algı puanlarının, uluslararası faaliyet yürütmeyen katılımcıların puanlarına göre anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

Yukarıda sıralanan araştırma bulguları değerlendirildiğinde bağımsız denetim kalitesinin sürekli artırılabilmesi için aşağıdaki hususlara önem verilmesinin gerekli ve önemli olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS' nin karmaşıklığının meslek mensupları için zorluk oluşturduğu alanlar tespit edilerek sadeleştirici ve açıklayıcı rehberler hazırlanmalıdır.

Meslek mensuplarına standartların uygulama kolaylığını artırmak amacıyla pratik örnekler ve vaka çalışmaları ile desteklenen eğitimler verilmelidir.

Denetçilerin mesleki gelişimini destekleyecek etik ve davranışsal eğitimler verilmelidir.

Denetim süreçlerinde kullanılan bilgi sistemlerinin etkinliği artırılmalı ve denetçilerin bu sistemleri kullanabilme becerileri geliştirilmelidir.

Kadın denetçilerin BOBİ FRS bilgi düzeylerinin artırılması için özel eğitim programları düzenlenmelidir. Ayrıca, kadın denetçilerin mesleki gelişimlerine yönelik teşvikler artırılmalıdır.

Genç denetçilerin (18-35 yaş aralığındaki) BOBİ FRS bilgi ve algı düzeylerini artırmak amacıyla özel eğitim programları ve mentorluk sistemleri oluşturulmalıdır.

YMM ve SMMM arasındaki bilgi ve algı düzey farklılıklarının azaltılması için ortak eğitim programları ve bilgi paylaşım platformları oluşturulmalıdır.

Türkiye'nin farklı bölgelerinde görev yapan denetçilerin bilgi ve farkındalık düzeylerini eşitlemek amacıyla bölgesel eğitim programları ve çalışma grupları oluşturulmalıdır.

Uluslararası faaliyet yürüten denetçilerin tecrübelerinden faydalanmak amacıyla bilgi paylaşım platformları ve seminerler düzenlenmelidir.

Özetle; BOBİ FRS ile ilgili eğitim programları, seminerler ve konferansların yaygınlaştırılmasına ve bunların sürekli hale getirilmesine, özellikle düşük bilgi düzeyine sahip olunan konularda yoğunlaşan programların düzenlenmesine ve programlara katılımın teşvik edilmesine, meslek mensuplarına yönelik BOBİ FRS hakkında yayınlanan bilgilendirici materyallerin sayısının ve çeşitliliğinin arttırılmasına, denetçilerin farkındalık ve bilgi düzeylerinin artırılmasına gereken önem verilmelidir.

KAYNAKÇA

- Akçaya, A ve Bilen A. (2018). “Denetim Kalitesi ve Göstergeleri”. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256.
- Akdemir, Y. (2012). “Bağımsız Denetimde Kalite”. *Dayanışma Dergisi*, Sayı:115, 57-58.
- Akdoğan N., Aydın H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 44.
- Alexander, D. (2006). *International Financial Reporting Standards (IFRS): An Introduction*. Routledge.
- Alexander, D., Britton, A., & Jorissen, A. (2013). *International Financial Reporting and Analysis*. Cengage Learning.
- Alp, Ali ve Sayar, Z. (2008). “Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme”. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 23 (267). (Haziran), 70-88.
- Altıntaş, A.T. (2007). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altunoluk, A. (2022). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Önemi*. Ankara: International Dublin University Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Angus Duff, Dimesion Of Audit Quality, [www.İcas.Org.Uk/Site/Cms/Contentviewarticle.Asp? Article=313](http://www.icas.org.uk/site/cms/contentviewarticle.asp?Article=313), 20.04.2005
- Anthony, R. N., & Reece, J. S. (2006). *Accounting: Text and Cases*. McGraw-Hill.
- Aslan, M. C., & Demirkan, S. (2017). “Denetim ve Güvence Hizmetleri”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Temmuz 2017 (Özel Sayı)), 127-141.
- Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standardının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.

- Ataman, B., & Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRs) Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Autorité des Normes Comptables (ANC). (2021). *French Accounting Standards*.
- Aydemir, C., & Kaya, M. (2007). “Küreselleşme Kavramı ve Ekonomik Yönü”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* www.e-sosder.com ISSN:1304-0278 Bahar-2007 C.6 S.20 (260-282)
- Aytekin, S. (2003). “Muhasebe Açısından Şirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye Ve Denetçiye Düsen Sorumluluklar”. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri, Toplum Çıkarlarının Korunması ve Muhasebe Eğitimi*. Antalya. (16-20 Nisan): 1-7.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) 2018. <https://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuat?MevzuatNo=16907&Mevzuattur=7&Mevzuattertip=5> (Erişim Tarihi: 20.10.2023).
- Ball, R. (2006). “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors”. *Accounting and Business Research*, 36(3), 5-27.
- Balsarı, Ç.K. (2012). “Denetim Kalitesi”, *İzmir Smmmo Dayanışma Dergisi*, 8-13.
- Barth, M. E. (2008). *Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the U.S.* (No. 15535). National Bureau of Economic Research.
- Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Bauwhede, H.V. Ve Willekens, M., (2004). “Evidence On (The Lack Of) Audit-Quality Differentiation İn The Private Client Segment Of The Belgian Audit Market”, *European Accounting Review*, 13(3), 501-522.
- Beller Dikmen, B., & Deran, A. (2021, Eylül). “Konsolide Finansal Tabloların Tfrs 10, Bobi Frs Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi”. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi* 5, 541-565.

- BOBİ FRS ile ilgili en çok sorulan 10 soru ve cevabı (2023). Güreli Bakertilly. Erişim adresi: <https://www.gureli.com.tr/bobi-frs-ile-ilgili-en-cok-sorulan-10-soru-ve-cevabi/>
- Boynton William, C. and Raymond N. Johnson. (2006). *Modern Auditing Assurance Services And The Integrity Of Financial Reporting*, 8 Th.Ed. John Wiley & Sons.
- Bozkurt Yazar, B., Güneş, R. ve Yalçın, Z. (2018). “Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliği: Türkiye Örneği”. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 46-61.
- BurakAbb, MuhasebeBilgi.net, 2023, <https://muhasebebilgi.net/avrupa-muhasebeciler-federasyonu/>
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ‘Denetim Standartları’, [Www.Bumko.Gov.Tr/Proje/Proje4/Dokuman/Denstandart.Htm](http://www.bumko.gov.tr/Proje/Proje4/Dokuman/Denstandart.Htm), 01.03.2006
- Büyükmirza, H. K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Gazi Kitabevi
- Büyüköztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı*. 14. Baskı. Ankara: Pegem Akademi
- Carmichael, D.R., Willingham, J.J. ve Schaller, C.A. (1996). *Auditing Concepts And Methods: A Guide To Current Theory And Practice*, 6th Ed. W.Place: Mc Graw Hill.
- Cavlak, H., & Ataman, B. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168. <https://doi.org/10.29106/fesa.348486>
- Coşkun Aslan, M., & Demirkan, S. (2017). “Auditing and Assurance Services”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Özel Sayı), 127-141.
- Cömert, N. & Cömert, Ç. E. (2019). *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. İstanbul: İSMMMO Yayınları. Erişim adresi:

https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/ilk_uygulama_yilinda_bobi_frs_2019.pdf

- Çankaya, Fikret ve Bünyamin, Er. (2007). “Denetim Firması İtibarı, Düşük Fiyatlandırma ve İlk Halka Arz Sonrası Faaliyet Performansı: İMKB Uygulaması”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Sayı:3, 52-74.
- Çelik, G. Ç. (2021). *VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS AÇISINDAN STOK MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI: BİR UYGULAMA*. Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çokluk Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2010). *Sosyal Bilimler için Çok Değişkenli İstatistik*. Ankara: Pegem Yayınları.
- Dalak, G. (2000). “Denetim ve Kalite Denetimi”. *Muğla Üniversitesi Sbe Dergisi*, 1(1), 65-79
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). “Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences”. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1085-1142.
- David N. Ricchiute, *Auditing*, 4th Ed., Cincinnati South-Western College Publishing, 1995, S.47.
- Deegan, C. (2014). *Financial Accounting Theory*. McGraw-Hill Education.
- Demir, C. (2018). "BOBİ-FRS Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri". *Finansal Çalışmalar Dergisi*, 25(1), 78-95.
- Demirel Arıcı N., Karğın M. (2017). “Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.*, 24(1), 215-232.
- Demirkan, A. (2016). “Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Şeffaflık Raporları”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, Kamu Gözetim Kurumu Uzmanları Derneği Yayın Organı. Sayı:1, Yıl:1, S.43-54.
- Dönmez, A. (2010). “Bağımsız Denetimde Denetçi Rotasyonunun Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 12(3), 145-164.

- Elder, Randal J., Mark S. Beasley And Alvin A. Arens. (2010). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 13th Ed. Boston: Pearson Prentice Hall.
- Erdikler, Ş. ‘Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?’, [Http://Turmob.Org.Tr/Turmob/Basin/22-01-2003\(4\).Htm](http://Turmob.Org.Tr/Turmob/Basin/22-01-2003(4).Htm)
- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). “Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 175-195.
- Erduru, İ., & Deran, A. (2017). “Tms 36; Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı’nın Genel İlkeleri ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 7(1), 38-67.
- Ergen, H. (2003). “Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. No:1. (Mart) 7-19.
- Ergi, Ş. (2019). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma*. Kırklareli: T.C.Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ergun, Ü. (1995). *Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Faaliyetini Yürüten Kuruluşların Görünümü*. İzmir: İlkem Ofset Basım ve Tic. Ltd. Şti.
- Ergun, Ü. (1999). “Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. No:, 157-175.
- Erol M., Aslan M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 55-86.
- Ertan, Y., Yücel, E. ve Saraç, M. (2013). “Konsolide Finansal Tablo Düzenleme Yükümlülüğü Olan İşletmelerin Denetim Süresini Etkileyen Faktörler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 19(9), S.275-292.
- European Financial Reporting Advisory Group, 2024 <https://www.efrag.org/About/Facts>
Erişim Tarihi: 08.03.2024

- European Sources Online <https://www.europeansources.info/record/website-european-federation-of-accountants-fee/> Erişim Tarihi:05.03.2024
- Fındık, M. (2023). *TMS 12 Gelir Vergileri Standartı İle BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Standardının Karşılaştırılması: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Bir İşletme Örneği*. Afyonkarahisar: T.C.Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2021). Accounting Standards Codification.
- Financial Accounting Standards Board (<https://www.fasb.org/about-us/about-the-fasb>) Erişim Tarihi:04.03.2024
- Financial Reporting Council (FRC). (2019). Financial Reporting Standards.
- Financial Services Agency Japan. (2021). Japanese Generally Accepted Accounting Principles.
- Gates, Sandra K., Jordan Lowe, D., and Philip M. J. Reckers (2007). “Restoring Public Confidence İn Capital Markets Through Auditor Rotation”. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 5-17.
- Genç, F. (2022). *Bağımsız Denetimin Gelişimi ve VUK, TFRS ve BOBİ FRS’nin İmalat Sanayi Açısından Değerlendirilmesi Üzerine Bir Uygulama*. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- German Accounting Standards Board (DRSC). (2021). Accounting Standards.
- Golstein, E.B. (2014). *Sensation and Perception* (9th ed.). Cengage Learning
- Göğçer, T. (2006). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Gören, İ., Atakan, N., Efe, Ş., Özbaran, MH. (2003). *Denetimde Kalite Yönetimi/ Güvencesi/ Kontrolü*. Sayıştay Yayınları, 1-88. Erişim Tarihi: 27 Mayıs 2017, https://www.sayistay.gov.tr/tr/upload/95906369/files/yayinlar/denetimdek-aliteyonetimi_guvkont.pdf.

- Güdelci, E. N. (2019a). *Bağımsız Denetçilerin BOBİ FRS İle İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Örneği*. Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güdelci, E. N. (2019b). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar”. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 2(3), 199-214.
- Güleç Ö.F., Ergi Ş. (2019). “Dünyada ve Türkiye’de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci”. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 258-277.
- Güler E. (2011). “Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve Kurumsal Yönetim UygulamalarıHakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 11, 95-118.
- Günce, N. (2021). *BOBİ FRS'ye Geçiş Uygulaması: Kocaeli'de Faaliyet Gösteren Bir Üretim İşletmesi Örneği*. Kocaeli: T.C.Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gündüz, A. (2020). *Sat ve Geri Kiralama İşlemlerinin TMS-17, TFRS-16 ve BOBİ FRS Açısından Karşılaştırılması ve TFRS-16'ya Göre Muhasebeleştirilmesi*. Malatya: T.C.İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM' lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:57, Avcıol Matbaası.
- Haberal, Z. (2021). “Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİFRS) Taslak Metni ile Vergi UsulKanunu’nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 329-344.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. (3.Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Hayes Rick, Roger Dassen, Arnold Schilder and Philip Wallage (2005). *Principles Of Auditing: An Introduction To International Standards On Auditing*, 2 Nd.Ed., London: Prentice Hall.
- Hollis, A., & Gammie, E. (2008). "Financial Reporting in the Digital Age: A Review of XBRL". *Australian Accounting Review*, 18(1), 51-60.
- IFRS 2024.International Financial Reporting Standards.
<https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> Erişim tarihi:01.03.2024
- International Accounting Standards Board (2015). IFRS Foundation—Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard: Module 23 Revenue. IFRS® Foundation. United Kingdom
- International Accounting Standards Board (IASB). (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation.
- International Auditing and Assurance Standards Board <https://www.iaasb.org/about-iaasb> Erişim Tarihi:03.03.2024
- International Federation of Accountants <https://www.ifac.org/>Erişim tarihi: 02.03.2024
- International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> Erişim tarihi: 02.03.2024
- İbrahimoglu, H. (2020). *BOBİ FRS ile TMS/TFRS karşılaştırması: Kars, Ardahan ve Iğdır illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının BOBİ FRS algısı*. Kars: T.C. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Jaffar, Nahariah, Salsiah Mohd Ali, Zarehan Binti Selamat And Norazlan Alias (2005). The Perception Of The Audit Partners, Audit Committee And Investment Analyst On The Audit Quality Attributes in Malaysian. *Finance India: : The Quarterly Journal of Indian Institute of Finance*, Vol:19. No:2. 535-545.
- Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021) Finansal tablolar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/EK.pdf

Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). Finansal tablolar.

Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/\(https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/EK.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/(https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/EK.pdf)

Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). GDS 3000'in sürdürülebilirlik ve diğer genişletilmiş dış raporlama güvence denetimlerine uygulanmasına ilişkin zorunlu olmayan rehberin yayımlanması hakkında duyuru.

Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDS_3000.pdf

Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). GDS 3000'in sürdürülebilirlik ve diğer genişletilmiş dış raporlama güvence denetimlerine uygulanmasına ilişkin zorunlu olmayan rehberin yayımlanması hakkında duyuru.

Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2023_Seti/GDS_3400.pdf

Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). GDS 3000'in sürdürülebilirlik ve diğer genişletilmiş dış raporlama güvence denetimlerine uygulanmasına ilişkin zorunlu olmayan rehberin yayımlanması hakkında duyuru.

Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDS_3000.pdf

Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%20MOD%C3%9CL%2025Y%C3%9CKSEK%20ENFLASYONLU%20EKONOM%C4%B0LERDE%20F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMA.pdf

Kamu Gözetimi Kurumu Yetkilendirilen ve Tescil Edilen Denetçi Sayısı. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6703/Tablo-1Yetkilendirilen-ve-Tescil-Edilen-Denetc%CC%A7i-Say%C4%B1s%C4%B1-15052024-tarihi-itibar%C4%B1yla>

Erişim adresi: (Erişim Tarihi: 15.06.2024)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2019). Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar. Erişim adresi:

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/MOD%C3%9CL%2019KAR%C5%9EILIKLAR%2C%20%C5%9EARTA%20BA%C4%9ELI%20Y%C3%9CK%C3%9CML%C3%9CL%C3%9CKLER%20VE%20%C5%9EARTA%20BA%C4%9ELI%20VARLIKLAR.pdf

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kkg). 2019. Kalite Kontrol Standardı 1, (Erişim Tarihi: 18.10.2023) <http://Kgg.Gov.Tr/Portalv2uploads/Files/Pdf%20linkleri/Standartlar%20ve%20ilke%20karaklar%C4%B1/Kal%C4%B0te%20kontrol%20standartları/Kks1.pdf>.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2010). Türkiye Muhasebe Standardı 28 İştiraklerdeki Yatırımlar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/MOD%C3%9CL%2010-%C4%B0%C5%9ET%C4%B0RAKLERDEK%C4%B0%20YATIRIMLAR.pdf sayfa

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2011). Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/MOD%C3%9CL%2011%20M%C3%9C%C5%9ETEREK%20G%C4%B0R%C4%B0%C5%9E%C4%B0MLERDEK%C4%B0%20YATIRIMLAR.pdf>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2011). Türkiye Muhasebe Standardı 28 İştiraklerdeki Yatırımlar. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS28.pdf>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2012). Maddi Duran Varlıklar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Mod%C3%BCl%2012-.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2012). Türkiye Muhasebe Standardı 18. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS18.pdf>

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2012). Yatırım amaçlı gayrimenkuller. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Mod%C3%BCI%2012-.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2016). Borçlanma Maliyetleri. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOBI%20FRS%20MODUL%2016%20-%20Devlet%20Tevsikleri.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2016). Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FR/BOBI%20FRS%20MODUL%2016%20-%20Devlet%20Tevsikleri.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2018). Türkiye Muhasebe Standardı 2 Stoklar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2018). Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Stoklar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_41_2018.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2018). Varlıklarda değer düşüklüğü. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/MOD%C3%9CL%2018.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2020). Ara dönem finansal raporlama. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/MODUL_24_ARA_DONEM_FINANSAL_RAPORLAMA.pdf
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021) Finansal tablolar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/EK.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). İş birleşmeleri işlemleri. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%20B%C3%B6l%C3%BCm%2021%20Mod%C3%BCl%C3%BC.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). Konsolide finansal tablolar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Modul_22_Konsolide_Finansal_Tablolar.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). Maddi olmayan duran varlıklar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0_FRS_MODUL_14_MaddiOlmayanDuranVarliklar.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). Yabancı para çevrim işlemleri. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20De%C4%9Fi%C5%9Fiklikler%20%C4%B0%C5%9Faretlenmi%C5%9F.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021a). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021a). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021a). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021a). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021b). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı: Modül 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/BOB%C4%B0%20FRS%20MOD%C3%9CL%203%20-%20MUHASEBE%20POL%C4%B0T%C4%B0KALARI%2C%20TAHM%C4%B0NLER%20VE%20YANLI%C5%9ELIKLAR.pdf>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021c). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı: Modül 4: Raporlama döneminden sonraki olaylar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Mod%C3%BCI%204-.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021d). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı: Modül 6: Stoklar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOBI_FRS_MODUL_6_Stoklar.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021e). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı: Modül 7: Tarımsal Faaliyetler. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB>

[BOB%C4%B0_FRS/MOD%C3%9CL%207%20-TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/MOD%C3%9CL%207%20-TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER.pdf)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021f). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı: Modül 8: Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/MOD%C3%9CL%208-%20Maden%20Kaynaklar%C4%B1.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021g). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı: Modül 9: Finansal araçlar ve öz kaynaklar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOBI_FRS_MODUL_9_FinansalAraclarveOzkaynaklar.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2022). Finansal kiralalamalar. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Mod%C3%BCI-15%20Kiralalamalar.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). 20 soruda ülkemizde finansal raporlama ve bağımsız denetim sistemi. Ankara. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/20_Soruda_Ulkemizdeki_Finansal_Raporlama_ve_Bagimsiz_Denetim_Sistemi.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). GDS 3000'in sürdürülebilirlik ve diğer genişletilmiş dış raporlama güvence denetimlerine uygulanmasına ilişkin zorunlu olmayan rehberin yayımlanması hakkında duyuru. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDS_3000.pdf

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). Gelir üzerinden alınan vergiler. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/MODUL_%2023_GELIR_UZERINDEN_ALINAN_VERGILER.pdf

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir> Erişim
Tarihi:02.03.2024
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf Erişim Tarihi:15.03.2023
- Kandemir, T. ve Akbulut, H., (2014). “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Bülent Ecevit Üniversitesi, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20); 37-56.
- Kaplan Yıldırım, R. (2016). “TMS 37- Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Standardında Çevresel Düzenleme Karşılığının İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(44), 1306-1315.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karadağ, E. G. (2022). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Uygulamasının İşletmelerin Yönetimsel Kararları Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama Örneği*. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Karagöz, Y. (2019). *SPSS 23 ve AMOS 23 Uygulamalı İstatistiksel Analizler*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Karapınar, A., Bayırlı, R., Bal, H., Altay, A., Çına Bal, E., & Torun, S. (2009). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık Kitabı* (Cilt 3.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L. (2000). “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Sayı:4. (Aralık): 9-28.
- Kavut, L. (2002). “Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları”, *Yönetim Dergisi*, No:41, S:7-21

- Kepeçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kesimli, İ. (2015). *Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi*(Doktora Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıymetli Şen, İ., & Karagül, A. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 169-187.
- Kiracı, M., Köse, T. 2002). “Iasc, Fasb ve Tmudesk’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 47-70.
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L., Velury, U. (2013). “Audit Quality: Insights From The Academic Literature”, *Auditing: Journal Of Practice & Theory*, 32(1), 1-66.
- Kulabaş, H. (1993). *Türkiye’deki Bağımsız Dış Denetimin İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Programı.
- Kurumu, T. D. (2023). *Güncel Türkçe Sözlük*, <http://sozluk.gov.tr>
- Leuz, C., & Verrecchia, R. E. (2000). “The Economic Consequences of Increased Disclosure”. *Journal of Accounting Research*, 38(Supplement), 91-124.
- Lev, B. (2003). “Remarks on Conservatism in Accounting”. *Accounting and Business Research*, 33(3), 229-237.
- Loughran, M. (2010). *Auditing For Dummies*. Indianapolis: Wiley Publishing Inc.
- MBS (2023). Mevzuat Bilgi Sistemi, <https://www.mevzuat.gov.tr/>, Erişim Tarihi:10.12.2023
- Ministry of Finance, PRC. (2021). Chinese Accounting Standards.
- Ministry of Finance, Russian Federation. (2021). Russian Accounting Standards.
- Nobes, C. (2011). *International Financial Reporting: A Comparative Approach*. Pearson.

- Nobes, C., & Parker, R. (2016). *Comparative International Accounting* (13th ed.). Pearson.
- Oktay, S. (2013). “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”. *Maliye Finans Yazıları*, 27(100), 42-94.
- Oruç Y. (2019). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Mekanizması*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı.
- Otlı, F., & Güdelci, E. N. (2019, Ocak). “BOBİ FRS ile Ortaya Çıkması Muhtemel Etkilerin Teorik Boyutta Değerlendirilmesi”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(66), 1118-1125.
- Önder, T. (2001). Amerika'da Yatırımcılar Nasıl Korunmaktadır? Bağımsız Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Sec (Securities And Exchange Commission) ve Spk Açısından İncelenmesi", *V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Yirmi birinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu*, Ed. Recep Pekdemir, İstanbul: İsmmmo Yayınları. No:32. 183-189.
- Örnek, A. (2021). "BOBİ-FRS ve Bağımsız Denetçilerin Algısı". *Muhasebe Araştırmaları Dergisi*, 15(2), 45-63.
- Öz, M. E. (2021). *Hasılatın Bobi FRS, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve V.U.K. Açısından İncelenmesi ve Örnek Uygulama*. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Özdoğan, B. ve İzmirli Ata, F. (2021). “Kalite Kontrolden Kalite Yönetimine Geçiş: Bağımsız Denetim Kalite Standartlarındaki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649-664.
- Öztürk, M. S., & Çarıkçı, O. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Algı Düzeyinin Araştırılması”. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(3), 568-582.
- Pamukçu, F. (2011). “Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 133-148.

- PCOAB (2013a.) Qc Section 20 - System Of Quality Control For A Cpa Firm's Accounting And Auditing Practice, <http://Pcaobus.Org/Standards/Qc/Pages/Qc20.aspx>, 12.09.2013
- PCOAB (2013b). Qc Section 30 - Monitoring A Cpa Firm's Accounting And Auditing Practice, <http://Pcaobus.Org/Standards/Qc/Pages/Qc30.aspx>, 12.09.2013
- Pektaş, E. (2018). *MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'nin Ölçme/Değerleme ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi*. Kütahya: T.C.Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Rahmina, L.Y. Ve Agoes, S. (2014). “Influence Of Auditor Independence, Audit Tenure, And Audit Fee On Audit Quality Of Members Of Capital Market Accountant Forum In Indonesia”. *Social And Behavioral Sciences*, 164, S.324-331.
- Sabuncu, B. (2019). “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçüm ve Muhasebe Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), 1-26.
- Sarılgan, Ç. (2021). *BOBİ FRS ve Dönemsonu Mali Tablolarının BOBİ FRS'ye Uygun Hale Getirilmesi: Örnek Bir Uygulama*. Tekirdağ: Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA). (2021). Saudi Arabian Financial Accounting Standards.
- Schacter, D.L., Gilbert, D.T., Wegner, D.M. (2011). *Psychology* (2nd ed.). Worth Publishers.
- Serçemeli, M., & Şardağ Karabulut, M. (2021). “Bobi Frs 2017 İle 2021 Sürümü Arasındaki Farklar Üzerine Bir Değerlendirme”. *Mali Çözüm*, 31(168), 59-76.
- Sermaye Piyasası Kurulu, Bağımsız Denetimin Denetimi Yeterlilik Etüdü <https://spk.gov.tr/data/61e48fc71b41c60d1404d68a/c35130ab3bb11b22adb3895f53cbdff1.pdf>
- Sermaye Piyasası Kurulu, <https://spk.gov.tr/hakkimizda/organizasyon/sermaye-piyasasi-kurulunun> olusumu#:~:text=13%20Ocak%201982%20tarihli%20Bakanlar,

organ%20ve%20te%C5%9Fkilat%C4%B1n%C4%B1n%20olu%C5%9Fumu%20tamamlanm%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r. Erişim Tarihi:12.03.2024

Sevim ř., Çetinoğlu T., Kurnaz N. (2006) Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde Ab 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: Ab Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat MIDIR? https://www.muhasebetr.com/ozelbolum/018/#_ftn27 Erişim Tarihi:05.08.2023

Süklüm N. (2020). "Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi". *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Yıl: 2020, Cilt: 11, Sayı: Ek, 17-28.

şehsuvaroğlu, E. (2002). "Pay Sahiplerinin Korunması ve Tarafsız Denetim". *İç Denetim Dergisi*, No:5, 57-58

şen, İ. K., & zbirecikli, M. (2018). "BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TRFS ve Mevcut Muhasebe Sistemi erevesinde İnceleme". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, zel Sayı, 462-484.

T.C. Resmi Gazete (Sayı: 32577). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/06/20240615-10.pdf>

Terzi, E. (2022). *VUK, TMS/TRFS ve BOBİ FRS Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi: 2017-2021 Arası zel Hastane rneği*. Trabzon: Avrasya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

Türk Muhasebe Standartları Kurulu (2020). "BOBİ-FRS 2021: Finansal Raporlama Standartları".

Türk Standartları Enstitüsü Kalite Güvencesi Yönetimi Eğitim Kitabı, Dokuman No: Kgy-34.03, 1995, S. 6/10

Türk Ticaret Kanunu. (2012). 6102 Sayılı Kanun. 28038 Sayılı Resmi Gazete.

Türker, M. ve Pakdemir, R. (2002). "Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler". *17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar*, İstanbul, 10-12 Ekim 2002, S. 3.

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK). (Çeşitli yıllar). Türkiye Muhasebe Standartları.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/af42ff52-1aab-418d-ab37-84a7fb79bcfd> Erişim Tarihi:06.03.2024
- Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu (2018). Türkiye Finansal Raporlama Standartları.
- Uğur, O. (1999). “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”. *Vergi Dünyası Dergisi*, No:214, Haziran, S.39-40
- Uluslan, H. (2007). “Finansal Raporlama Açısından Değerleme”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 525-543.
- Uygun, R., & Akbulut, A. (2017). *VUK Değerleme Hükümleri ve TDHP Esas Alınarak Hazırlanan Finansal Tabloların TMS/TFRS ve BBOBİ-FRS'ye Uyumlu Hale Getirilmesi*. Ankara: Ankara YMMO.
- Uzun, S. Y. (2019). *Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesinin Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS – Bobi FRS) İle Vergi Sistemi Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması*. İstanbul: T.C.İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler.
- Ünal, O. (2018). *TMS-2 Stoklar Standardı'nın BOBİ FRS Stoklar İle, TMS-18 Hasılat Standardı'nın Bobi FRS Hasılat İle Karşılaştırılması*. Ankara: Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Varıcı, İ. (2009). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XXVII(II), 279-296.
- Watts, R. L. (2003). “Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications”. *Accounting Horizons*, 17(3), 207-221.
- Whittington, O. Ray And Kurt Pany (2010). *Principles Of Auditing & Other Assurance Services*. 17th Ed. Boston: Mc Graw Hill International Ed.

- Wikipedia, 2024 https://en.wikipedia.org/wiki/European_Financial_Reporting_Advisory_Group Erişim Tarihi:07.03.2024.
- Yahyaoğlu, G. (1991). “Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi”. *Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk*, (Eylül-Ekim), 81-104.
- Yaşar, A. (2011). *Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İmkb’de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Yereli, A. (2016). *Türkiye’de Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sistemi ve Kalite Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yıldırım, B. (2019). "BOBİ-FRS ve Finansal Raporlama Standartlarının Bağımsız Denetçiler Üzerindeki Etkileri". *Muhasebe ve Denetim Dergisi*, 8(4), 112-130.
- Yıldırım, G. (2019). “BOBİ FRS Karşılıklar Standardı ve Uygulaması”. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi* (Özel Sayı), 421-431.
- Yılmaz, S. (2019). *BOBİ FRS'nin Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği*. Gaziantep: Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, S. (2022). “İşletmelerde BOBİ FRS Uygulamasında Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 20-30.
- Yiğitler, M. (2022). “Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliğine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bobi BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağına Uyumlu Olarak Dönüştürülmesi”. Manisa: T.C.Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

EKLER

EK 1. Ölçek Formu: BOBİ FRS Hakkındaki Algı ve Bilgi Düzeyinin Ölçümüne Yönelik Soru Formu

Değerli Katılımcı;

Bu çalışma "BOBİ FRS ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Bağımsız Denetim Kalitesine Etkileri: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma " Atatürk Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı öğretim üyesi Prof. Dr. Adem DURSUN danışmanlığında Halil Gökhan TAŞ tarafından yürütülen doktora tez çalışmasının bir bölümünü oluşturmaktadır. Sizlere sunulan bu soru formu BOBİ FRS hakkındaki algı ve bilgi düzeyinizi ölçmek amacıyla hazırlanmıştır. Çalışmanın sonuçlarının doğru ve tutarlı olabilmesi her şeyden önce sorulara doğru ve tam olarak cevap vermenize bağlıdır. Sizden aldığımız yanıtlar araştırma dışında hiçbir yerde kullanılmayacaktır. Çalışmaya katılım gönüllülük esasına dayanmaktadır. Araştırmaya verdiğiniz destek için şimdiden teşekkür ederim.

Prof.Dr.Adem DURSUN

Halil Gökhan TAŞ

1) Yaşınız?

☐ 18-35 ☐ 36-45 ☐ 46-55 ☐ 56 ve üzeri

2) Cinsiyetiniz?

☐ Erkek ☐ Kadın

3) Çalıştığınız Şehrin Plaka Kodu

☐

4) Eğitim Seviyeniz?

☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora

5) Mesleki Tecrübeniz?

☐ 0-5 ☐ 6-10 ☐ 11-20 ☐ 21 ve üzeri

6)Ünvanınız?

☐ SMMM-Bağımsız Denetçi ☐ YMM-Bağımsız Denetçi ☐ Bağımsız Denetçi

7) BOBİ FRS Eğitim, Seminer, Konferans vb. Programlara Katıldınız mı?

☐ Evet ☐ Hayır

8) BOBİ FRS Mükellefine Sahip Olma Durumunuz?

☐ Evet ☐ Hayır

9) BOBİ FRS Mükellefine Sahipseniz Firma Sayısı?

☐.....

10) Uluslararası Faaliyet Yürütüyor Musunuz?

☐ Evet ☐ Hayır

Aşağıda yer alan bölümde bulunan bilgilere katılma durumunuzu seçtiğiniz görüşünüzün altındaki kutucuklardan bir tanesine işaretleyiniz belirtiniz.

① Kesinlikle Katılmıyorum ② Katılmıyorum ③ Kararsızım ④ Katılıyorum ⑤ Kesinlikle Katılıyorum

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili gelişmeleri takip ediyorum ve yeterli güncel bilgiye sahibim.	①	②	③	④	⑤
2	BOBİ FRS hakkında yeterli bilgiye sahibim.	①	②	③	④	⑤
3	BOBİ FRS'leri tam olarak uygulayabilirim.	①	②	③	④	⑤
4	KOBİ TFRS'nin yerine BOBİ FRS'nin yayınlanmasını doğru buluyorum.	①	②	③	④	⑤
5	BOBİ FRS'ler hakkında yayınlanan örneklendirici, bilgilendirici kitap, rapor gibi yayınların sayısı yeterlidir.	①	②	③	④	⑤
6	BOBİ FRS'lere yönelik gerçekleştirilen eğitim, seminer, konferans vb. programların sayısı yeterlidir.	①	②	③	④	⑤
7	BOBİ FRS'leri meslek mensuplarının kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	①	②	③	④	⑤
8	KOBİ TFRS ile BOBİ FRS arasında farklılık vardır	①	②	③	④	⑤
9	BOBİ FRS'ye göre düzenlenecek mali tablolar, mevcut düzenlenen mali tablolara göre farklılıklar içerecektir.	①	②	③	④	⑤
10	BOBİ FRS mevcut muhasebe uygulamalarında önemli değişiklikler getirecektir.	①	②	③	④	⑤
11	BOBİ FRS, mevcut muhasebe standartlarına göre daha sade ve kullanılabilir içeriğe sahiptir.	①	②	③	④	⑤
12	BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını kolaylaştıracaktır.	①	②	③	④	⑤
13	BOBİ FRS mesleki anlamda meslek mensupları açısından çok önemli ve gereklidir.	①	②	③	④	⑤
14	BOBİ FRS sayesinde vergi amaçlı muhasebe yerine bilgi amaçlı muhasebe kullanılacaktır.	①	②	③	④	⑤
15	BOBİ FRS ile işletmelerde kurumsallaşma artacaktır.	①	②	③	④	⑤
16	BOBİ FRS, meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır	①	②	③	④	⑤
17	BOBİ FRS meslek mensuplarının iş yükünü artıracaktır.	①	②	③	④	⑤
18	BOBİ FRS ile mali tablolar daha da Şeffaflaşacaktır.	①	②	③	④	⑤
19	BOBİ TFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların karşılaştırılması ve anlaşılması daha kolay olacaktır.	①	②	③	④	⑤

20	BOBİ FRS, muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyecektir.	①	②	③	④	⑤
21	BOBİ FRS'nin karmaşıklığı muhasebe meslek mensuplarının bu standartları uygulamasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.	①	②	③	④	⑤
22	Vergi mevzuatına uymayan düzenlemelerin varlığı BOBİ FRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmasında önemli bir zorluk oluşturmaktadır.	①	②	③	④	⑤

BOBİ FRS'nin getirdiği değişiklikler ile ilgili olarak aşağıda yer alan ifadeleri ne derecede bilip bilmediğinizi lütfen belirtiniz.

① Hiç Bilmiyorum ② Bilmiyorum ③ Kısmen Biliyorum ④ Biliyorum ⑤ Tamamen Biliyorum

		Hiç Bilmiyorum	Bilmiyorum	Kısmen Biliyorum	Biliyorum	Tamamen
23	BOBİ FRS yi genel olarak,	①	②	③	④	⑤
24	Tam Set Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS)	①	②	③	④	⑤
25	Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve Finansal Tabloları	①	②	③	④	⑤
26	Bölüm 2 Nakit Akış Tablosunu	①	②	③	④	⑤
27	Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıkları	①	②	③	④	⑤
28	Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olayları	①	②	③	④	⑤
29	Bölüm 5 Hasılatı	①	②	③	④	⑤
30	Bölüm 6 Stokları	①	②	③	④	⑤
31	Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetleri	①	②	③	④	⑤
32	Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	①	②	③	④	⑤
33	Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Öz kaynakları	①	②	③	④	⑤
34	Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımları	①	②	③	④	⑤
35	Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımları	①	②	③	④	⑤
35	Bölüm 12 Maddi Duran Varlıkları	①	②	③	④	⑤
37	Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri	①	②	③	④	⑤
38	Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıkları	①	②	③	④	⑤
38	Bölüm 15 Kiralamaları	①	②	③	④	⑤
40	Bölüm 16 Devlet Teşviklerini	①	②	③	④	⑤
41	Bölüm 17 Borçlanma Maliyetlerini	①	②	③	④	⑤
42	Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğünü	①	②	③	④	⑤
43	Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıkları	①	②	③	④	⑤
44	Bölüm 20 Yabancı Para Çevirim İşlemlerini	①	②	③	④	⑤
45	Bölüm 21 İş Birleşmelerini	①	②	③	④	⑤
46	Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolarını	①	②	③	④	⑤
47	Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergileri	①	②	③	④	⑤
48	Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlamayı	①	②	③	④	⑤
49	Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamayı	①	②	③	④	⑤
50	Bölüm 26 Dipnotları	①	②	③	④	⑤
51	Bölüm 27 Geçiş Hükümlerini	①	②	③	④	⑤

EK-2. Etik Kurul Onay Belgesi



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Hukuk Müşavirliği



Sayı : E-77040475-000-2300408746
Konu : Etik Kurul Onay Belgesi Talebi
Sonucu (Prof.Dr. Adem DURSUN)

20.12.2023

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 12.12.2023 tarihli ve E-48553601-000-2300399248 sayılı belge.

İlgide kayıtlı yazınız ile; Enstitünüz İşletme Bölümü öğretim üyesi **Prof.Dr. Adem DURSUN** danışmanlığında doktora öğrencisi **Halil Gökhan TAŞ**'ın yürütücülüğünde yapılacak olan "**BOBİ FRS ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Bağımsız Denetim Kalitesine Etkileri: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma**" konulu tez çalışması için talep edilen Etik Kurul uygunluk-onay belgesi tanzim edilmiş olup yazımız ekinde gönderilmektedir.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof.Dr. Ömer ÇOMAKLI
Rektör

Ek : 15.12.2023 tarihli E-88656144-000-2300407257 sayılı belge

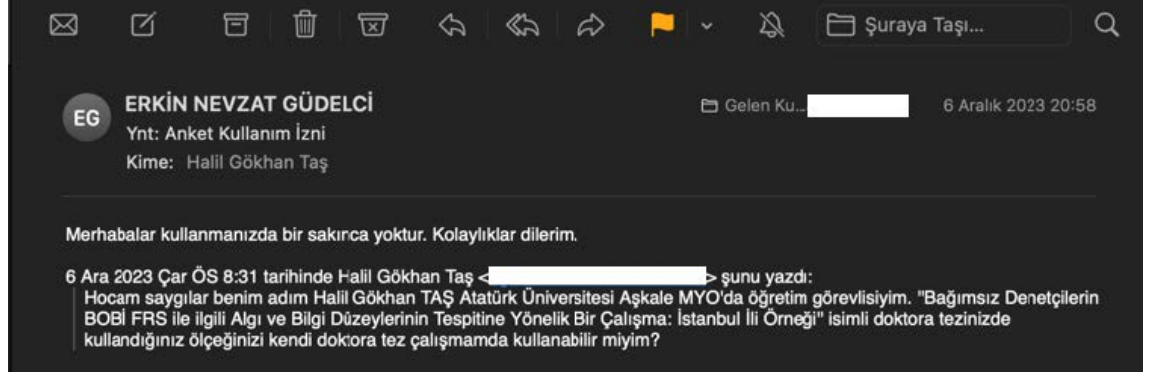
Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Doğrulama Kodu: m9e4e3-1541-4654-bd47-b1af9be9cee3
Atatürk Üniversitesi Rektörlüğü Hukuk Müşavirliği 25170
Erzurum
Tel: +90 442 231 1009
Elektronik Ağ: <http://www.atauni.edu.tr/#birim=hukuk-musavirligi>
Kep Adresi: atauni@hs01.kep.tr

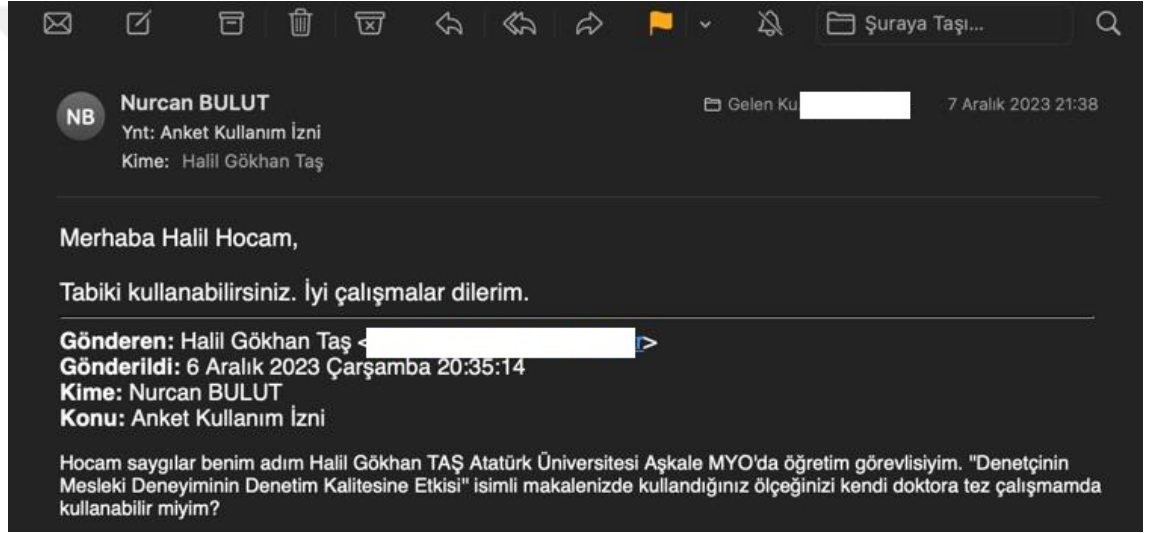
Doğrulama Adresi: <https://www.turkiye.gov.tr/aturk-universitesi-ebys>
Bilgi: Muhammet Emin ALAN
Faks: +90 442 231 3773
E-Posta: hukukmsv@atauni.edu.tr



EK-3. Ölçek İzin Maili



EK-4. Ölçek İzin Maili



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Halil Gökhan TAŞ
Doğum Yeri ve Tarihi	
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	
Y. Lisans Öğrenimi	
Bildiği Yabancı Diller	
İş Deneyimi	
Çalıştığı Kurumlar	
İletişim	
E-Posta Adresi	