



## A Study on the Assessment of the Conversion Process of Financial Statements Prepared According to Different Accounting Regulations

Nurettin Özdemir<sup>1,a,\*</sup>, Hikmet Ulsan<sup>2,b</sup>

<sup>1</sup>Graduate School of Education, Yozgat Bozok University, Yozgat, Türkiye

<sup>2</sup>Department of Business Administration, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Yozgat Bozok University, Yozgat, Türkiye

\*Corresponding author

### Research Article

#### History

Received: 16/03/2022

Accepted: 23/05/2022

#### Acknowledgement

#This study is a part of PhD thesis.

### ABSTRACT

This study aims to evaluate the process of converting the financial statements of firms, which are subject to independent audits in Türkiye, prepared according to the Accounting System Application General Communiqué (ASAGC) to Turkish Accounting / Turkish Financial Reporting Standards (TAS / TFRS) or Financial Reporting Standard for large and Medium-Sized Entities (FRS for LMSE). For this purpose, a qualitative research method was utilized in the study. In this context, face-to-face or online interviews were conducted with 25 professionals working in independent audit companies and taking an active role in the transformation of financial statements, using a semi-structured interview form. In the study, although the majority of the participants found the dual accounting system to be healthier and more beneficial, it was determined that it was difficult to implement due to the accounting infrastructures of the enterprises and the additional costs that the system would bring. It was revealed that the participants had difficulty in obtaining the information and documents requested from the customer enterprise most during the transformation process and they had more problems in the preparation of the cash flow statement. In addition, while the majority of the participants thought that the information presented in the financial statements prepared by conversion has the qualitative characteristics that useful financial information should have, some participants think that the presented information does not have the feature of being presented in a timely manner. It was observed that the participants, who stated that reporting according to different regulations was unnecessary, stated that businesses should report according to a single regulation and this regulation should be TAS / TFRS. However, it has been determined that FRS for LMSE is preferred by the majority of the participants if they continue to report according to two different regulations as in the current practice.

**Keywords:** ASAGC, TAS / TFRS, FRS for LMSE, Financial statement conversion

## Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma

#### Süreç

Geliş: 16/03/2022

Kabul: 23/05/2022

#### Bilgi

#Bu çalışma doktora tezinin bir parçasıdır.

#### Copyright



This work is licensed under Creative Commons Attribution 4.0 International License

### ÖZ

Bu çalışma, Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine (MSUGT) göre hazırlanan finansal tablolarının Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarına (TMS / TFRS) ya da Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) dönüştürülmesi sürecinin değerlendirilmesi amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla çalışmada nitel araştırma yöntemi uygulanmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak bağımsız denetim şirketlerinde çalışan ve finansal tabloların dönüşüm sürecinde aktif rol alan 25 meslek mensubuyla yüz yüze ya da çevrimiçi görüşmeler yapılmıştır. Çalışmada, katılımcıların çoğunluğu tarafından ikili muhasebe sisteminin daha sağlıklı ve faydalı bulunmasına rağmen işletmelerin muhasebe altyapıları ve sistemin getireceği ilave maliyetler nedeniyle uygulanmasının zor olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların dönüşüm sürecinde en çok müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesinde zorlandığı ve nakit akış tablosunun hazırlanmasında daha fazla sorun yaşadıkları ortaya konmuştur. Ayrıca, katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından dönüşüm yoluyla hazırlanan finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklere sahip olduğu düşünüldüğünde, bazı katılımcılar sunulan bilgilerin zamanında sunum özelliğine sahip olmadığını düşünmektedirler. Farklı düzenlemelere göre yapılan raporlamanın gereksiz olduğunu belirten katılımcılar, işletmelerin tek bir düzenlemeye göre raporlama yapmalarının ve bu düzenlemenin de TMS / TFRS’ler olmasını gerektiğini ifade ettikleri görülmüştür. Ancak mevcut uygulamada olduğu gibi iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmaya devam edilmesi halinde katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından BOBİ FRS’nin tercih edildiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** MSUGT, TMS / TFRS, BOBİ FRS, Finansal tablo dönüşümü

<sup>a</sup> [nurettin66ozdemir@hotmail.com](mailto:nurettin66ozdemir@hotmail.com) <sup>id</sup> <https://orcid.org/0000-0001-6101-3030> | <sup>b</sup> [hikmet.ulsan@bozok.edu.tr](mailto:hikmet.ulsan@bozok.edu.tr)

<sup>id</sup> <https://orcid.org/0000-0001-9527-4319>

**How to Cite:** Özdemir N, Ulsan H. (2022) A Study on the Assessment of the Conversion Process of Financial Statements Prepared According to Different Accounting Regulations, Journal of Economics and Administrative Sciences, 23(3): 690-708

## Giriş

Muhasebe bilgi sisteminin amacı mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler başta olmak üzere işletme ile ilgili taraflara alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üretmek ve raporlamaktır. Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, işletme ile ilgili taraflara belirli dönemlerde düzenlenen finansal tablolar aracılığıyla iletilmektedir. Finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin işletme ile ilgili kararlar alırken kullanabilecekleri en esaslı bilgi kaynağını oluşturur. Bu tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanır ve sunulurlar (Ulsan, 2017: 301). Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında ülkelerin muhasebe düzenlemeleri esas alınmaktadır. Ülkelerin muhasebe düzenlemeleri arasında farklılıkların bulunması, finansal tabloların da farklılaşmasına neden olmaktadır.

14.2.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve muhasebe ile ilgili hükümleri 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile işletmelere bağımsız denetim uygulaması ve bu çerçevede gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu amaçla, 26.3.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı’nda bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin esaslar güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 26.5.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Buna göre; aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır. Söz konusu ölçütler şöyledir:

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

Türkiye’de farklı faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe düzenlemelerine tabi olan finansal kurumlar hariç bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olmak üzere MSUGT’ler ile getirilen düzenlemelere göre muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Ancak, 6102 sayılı TTK madde 88’de gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetime tabi tutulacak münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiştir. TTK madde 88 ve geçici madde 1’e göre KGK tarafından belirlenen TMS’ler, TMS / TFRS’ler ve yorumları, KGK tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. KGK, TTK’nın verdiği bu yetkiyi kullanarak bağımsız denetime tabi finansal tabloların hazırlanmasında TMS / TFRS’leri uygulamak zorunda olmayan büyük ve orta boy işletmeler için

29.7.2017 tarihli ve 30138 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de BOBİ FRS yayımlanmıştır. BOBİ FRS, 1.1.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS’de büyük ve orta boy işletme ayrımı yapılmış olup, büyük işletme sınıfında yer alan işletmelere ilave yükümlülükler getirilmiştir (KGK, BOBİ FRS (2017 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>). BOBİ FRS’nin yürürlüğe girdiği 2018 yılından itibaren uygulayıcılardan alınan geri bildirimler, kurumun inceleme çalışmaları, Elektronik Finansal Raporlama (EFR) sistemine yüklenen finansal tabloların incelenmesi ve diğer paydaşlardan gelen görüşler sonucunda BOBİ FRS (2017 Sürümü)’nin bazı hükümlerinde iyileştirme yapılması ihtiyacının ortaya çıktığı görülmüştür. BOBİ FRS (2017 Sürümü)’de yapılan iyileştirmelerle bölümler arasındaki uyumun artırılması ve açıkça düzenlenmeyen hususların netleştirilmesini amaçlayan BOBİ FRS (2021 Sürümü), KGK tarafından 30.3.2021 tarihli ve 31439 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak 1.1.2021 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (KGK, BOBİ FRS (2021 Sürümü) Açıklaması, <https://www.kgk.gov.tr/>).

6102 sayılı TTK geçici madde 6’da TMS’lere göre finansal tablo düzenleyecek olan işletmeleri belirleme yetkisi de KGK’ya verilmiştir. Bu bağlamda, KGK tarafından 13.9.2018 tarihli ve 03/161 sayılı Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı ile Türkiye’de faaliyet gösteren kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak TMS’leri uygulama kapsamı güncellenerek yeniden belirlenmiş ve 19.9.2018 tarihli ve 30540 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. 03/161 sayılı Kurul Kararı’na göre;

- Bağımsız denetime tabi olan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS / TFRS’leri uygulayacaktır.
- Bağımsız denetime tabi olup KAYİK dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS’yi uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler isteğe bağlı olarak TMS / TFRS’leri de uygulayabileceklerdir.
- a ve b maddelerinin kapsamına dahil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik KGK tarafından henüz TMS’ler yayımlanmadığından bunlar münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatı uygulayacaktır. Ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmeler münferit ve / veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’yi de uygulayabileceklerdir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere Türkiye’de muhasebe kayıtlarını tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMS / TFRS’leri esas alan bankalar,

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

Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmelerin iki farklı muhasebe düzenlemesine göre finansal tablolar hazırlamaları finansal tabloların dönüşümü konusunu gündeme getirmiştir. Türkiye'de muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'leri uygulayan işletmeler, bağımsız denetime tabi olacak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tablolarını genel itibarıyla dönem sonunda ve MSUGT'lere göre hazırlanan mizandan hareketle yapılan dönüşüm işlemleri yoluyla hazırlamaktadırlar. Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi kullanılarak hazırlanan finansal tabloların başta faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine sahip olmayabileceği olmak üzere farklı muhasebe düzenlemelerine göre finansal tablo hazırlama ve dönüşüm işlemlerinin işletmelere ilave maliyetinin olması, işletmelerden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmemesi gibi dönüşüm sürecinin beraberinde birtakım sorunları getireceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine yönelik düşüncelerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada verilerin toplanması amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü incelenmiştir. İkinci bölümde farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü ile ilgili yapılan çalışmalara ilişkin literatür araştırmasından bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde araştırmaya ilişkin metodoloji, analiz ve bulgulara değinilmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise sonuç ve değerlendirmeye yer verilmiştir.

### Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşümü

Finansal tabloların dönüştürülmesi, bir işletmenin farklı finansal raporlama düzenlemelerine uygun olarak iki veya daha fazla finansal tablo hazırladığı bir süreç olarak tanımlanabilir (Prochazka, 2012). Bir muhasebe düzenlemesine göre hazırlanan finansal tabloların başka bir muhasebe düzenlemesine göre hazırlanan finansal

tablolara nasıl dönüştürüleceğine dair üç temel yöntem vardır. Bunlar (Mejzlik, 2006: 118);

- Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme,
- Mizan düzeyinde dönüştürme ve
- İkili muhasebe sistemidir.

Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme yöntemi sadece finansal tablolarda sunulan kalemlerin yeniden sınıflandırılması söz konusu olduğunda kullanılır. Finansal tablolar düzeyinde dönüştürme yönteminin uygulamasının avantajları kolay ve hızlı olması, uygulanması için özel bir bilgi ve iletişim teknolojisine ihtiyaç duyulmaması, maliyetinin düşük ve daha az işçilik gerektirmesi ile bu yöntemde düzeltmelerin doğruluğunu kontrol etmenin kolay olmasıdır. Bu yöntemin dezavantajları ise muhasebe düzenlemeleri arasındaki farklılıkların sayısının az ve sadece sınıflandırma farklarının olduğu durumlarda uygulanabilir olmasıdır (Prochazka, 2012).

Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde işletmeler finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemelerine göre muhasebe defterleri tutmamakta; sadece finansal tablolar düzenlemektedirler (Ulusan, 2017: 386). Bu yöntemin uygulamasında bir yeknesaklık yoktur ve uygulayıcılar bu yöntemi kendilerine özgü şekillerde kullanmaktadırlar (Öztürk, 2013). Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi, bir ülkenin yerel muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan mizan üzerine fark kayıtlarının eklenmesi suretiyle finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemeleriyle uyumlu finansal tablolar hazırlanması şeklinde uygulanabilir (Öztürk, 2013). Bu yöntem, bir ülkenin yerel muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan mizanın muhasebe yazılımından dışa aktarılması ve ardından elektronik tablolarda (excel gibi) ayarlamalar yapılması suretiyle de gerçekleştirilebilir (Prochazka, 2012). Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde dönüştürme işleminin sağlıklı yapılabilmesi için vadeli mevduat, kısa ve uzun vadeli menkul kıymet yatırımları, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, mali borçlar, kıdem tazminatları gibi varlık ve kaynaklardaki hareketlerin, hareket tabloları oluşturularak takip edilmesi gerekir (Ulusan, 2017: 386). Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin uygulamasının avantajları özel bir bilgi ve iletişim teknolojisine ihtiyaç duyulmaması ve muhasebe düzenlemeleri arasındaki farklılıkların sayısının fazla olsa dahi uygulanabilir olmasıdır. Bu yöntemin dezavantajları ise finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemeleri konusunda bilgisi olan ilave uzman muhasebeci istihdam edilmesi, uzman muhasebecinin ikamesinin güç olması ve dolayısıyla yüksek ücret giderleri, "dönüşüm köprüsünün" doğruluğunun ve kesinliğinin test edilmesinin karmaşık ve özellikle denetçiler için ilave sorunlara neden olması, dönemler ve veri ilişkileri (örneğin dağıtılmamış kazançlar) ile ilgili düzeltmelerin tutarlılığının sağlanmasının zor olması ile dönüşüm işlemine ilişkin belgelerin arşivlenmesi sorunudur (Prochazka, 2012).

İkili muhasebe sisteminde işletmelerin muhasebe sistemi, finansal nitelikteki işlem ve olayların finansal tabloların düzenleneceği her iki muhasebe düzenlemesinin gerekliliklerine uygun olarak iki kez kaydedilmelerini sağlayacak şekilde kurulmaktadır (Prochazka, 2012). Bu yöntemde, mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde olduğu gibi finansal tabloların dönüştürüleceği muhasebe düzenlemesine göre sadece finansal tablolar düzenlenmemekte; aynı zamanda muhasebe defterleri de tutulmaktadır (Ulsan, 2017: 385). Bu yöntemin avantajları muhasebe düzenlemeleri arasındaki sadece sınıflandırma farkları değil aynı zamanda değerlendirme, kayıtlama ve muhasebe politikalarından kaynaklanan farklar gibi her türlü farkın ve fark sayısının çok yüksek olduğu durumlarda da uygulanabilir olması, dönüşüm işlemlerinin doğruluğunun ve kesinliğinin güvence altına alınması, işletmeye özgü muhasebe yazılımının mümkün ve yönetim için daha fazla bilginin mevcut olması ile muhasebe bilgi sisteminin işletmenin diğer bilgi ve iletişim teknolojileri ile entegrasyonunun sağlanabilmesidir. Bu yöntemin dezavantajları ise yeni bir muhasebe yazılımının uygulanmasının işletmelere ilave maliyet getirmesi, işletmelerin muhasebe bilgi sisteminde değişikliğe neden olması, ilave muhasebe personeli istihdam edilmesi ve dolayısıyla daha yüksek ücret giderleridir (Prochazka, 2012).

Bir işletmeye uygun dönüştürme yönteminin seçimi birçok faktöre bağlıdır. Uygun dönüştürme yönteminin seçiminde yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere en azından işçilik maliyetleri, bilgi ve iletişim teknolojisi maliyetleri, muhasebe düzenlemeleri arasındaki farklılıkların sayısı ve türü, raporlama sıklığı ve raporlama tarihi dikkate alınmalıdır. Finansal tablo dönüştürme yöntemlerinin avantajları ve dezavantajları, özellikle düzenli (örneğin, aylık veya yıllık) raporlama durumunda ortaya çıkmaktadır. Hangi yöntemin benimseneceği konusunda genel bir tavsiye mevcut değildir. Her işletme kendi özel koşullarını dikkate alarak fayda- maliyet dengesini sağlayacak şekilde en uygun yöntemi seçmelidir (Prochazka, 2012).

Türkiye’de TMS / TFRS ve BOBİ FRS uygulamasına ilişkin mevzuat hem uygulamadaki ikili muhasebe sisteminin kullanımına hem de mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin kullanımına izin vermektedir. Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi kullanıldığında MSUGT’ler ile TMS / TFRS ya da BOBİ FRS arasındaki farklara (varlık, borç, gelir ve giderlerin sınıflandırılması, varlık ve borçların değerlendirilmesi ile ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunun raporlanmasından kaynaklanan farklar) ilişkin kayıtların yapılması yasal ticari defterler dışında ayrı bir yerde veya defterde yapılacak, bu defterler saklanacak ve gerektiğinde ilgili yerlere ibraz edilecektir (Ulsan, 2017: 386). Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi, Türkiye’de yaygın bir şekilde kullanılmasına rağmen yöntemle ilişkin henüz yeterli sayıda uygulama kılavuzu ve örnek uygulama bulunmamaktadır (Öztürk, 2013).

## Literatür Araştırması

Farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşümü konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalar gözden geçirildiğinde bu çalışmaların VUK’a göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüşümünün bir örnek uygulama üzerinden incelenmesi şeklinde yapıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmalardan aşağıda kısaca bahsedilmiştir.

Öztürk (2013), MSUGT’ler ve VUK’a göre düzenlenen mizanlar üzerine dışarıdan atılan kayıtların eklenmesi yani mizan düzeyinde dönüştürme yöntemini kullanmak suretiyle TMS / TFRS’lere göre finansal tabloların hazırlanmasını sağlık ürünleri üreten bir üretim işletmesi örneği üzerinde incelemiştir. Çalışmada, sadece TMS / TFRS’lere göre finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosunun dönüşüm yoluyla düzenlenmesi ele alınmış; diğer finansal tablolar ise çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

Yardımcıoğlu (2013), MSUGT’lere göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunun UMS / UFRS’lerle uyumlu hale getirilmesini bir örnek uygulama üzerinde incelemiştir. Bu amaçla, MSUGT’lere göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosundan hareketle iki düzenleme arasındaki yeniden sınıflandırma ve düzeltme farklarına ilişkin muhasebe kayıtları yapılmış ve bu kayıtlardan sonra UMS / UFRS’lerle uyumlu finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu hazırlanmıştır. UMS / UFRS’lerle uyumlu finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosundan yararlanarak da nakit akış tablosu ve özsermaye değişim tablosu düzenlenmiştir.

Elitaş ve Ergüden (2016) tarafından yapılan çalışmada, VUK’a göre hazırlanan finansal tabloların UMS / UFRS’lere dönüştürülmesi ile ilgili planlama, inşaat, proje yönetimi ve ticaret şirketine dair örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulama ile şirketin VUK’a göre hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu ile bağımsız denetimden geçmiş finansal durum tablosu ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu arasındaki sınıflandırma ve düzeltme farklarına ilişkin kayıtlar gösterilerek dönüşüm süreci ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve açıklanmıştır.

Ulsan (2017), MSUGT’lere göre düzenlenen finansal tabloların TMS / TFRS’lere göre düzenlenen finansal tablolara dönüşümünü örnek bir uygulama üzerinde incelemiştir. Çalışmada, örnek işletmenin MSUGT’lere göre düzenlenen bilançosu ve döneme ait gelir tablosu ve diğer muhasebe bilgilerinin incelenmesi sonucu elde edilen veriler ve yapılan dönüştürme işlemine ait bilgiler dikkate alınarak dönüşüm kayıtları yapılmıştır. Daha sonra, örnek işletmenin TMS / TFRS’lere göre kesin mizanı, finansal durum tablosu ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu düzenlenmiştir.

Demir (2020) tarafından yapılan çalışmada, vergi mizanından hareketle BOBİ FRS’ye dönüşüm kayıtlarının nasıl yapılacağı ve bunun sonucunda finansal tabloların çıkarılmasına dair bütünsel bir uygulama örneği geliştirilmiştir. Uygulama örneğinde öncelikle oluşturulan vergi mizanına ait verilerin kullanılmasıyla MSUGT’ler yani



VUK'a göre bilanço ve gelir tablosu düzenlenmiş, daha sonra vergi mizanından BOBİ FRS'ye geçişte gerekli olan veriler oluşturularak BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtları yapılmış ve son olarak da BOBİ FRS'ye uygun finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu hazırlanmıştır.

Kablan (2021) tarafından yapılan çalışmada, VUK'a göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri incelenmiştir. Ayrıca, çalışmada farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların işletmelerin finansal performansı üzerindeki etkisi de çok kriterli karar verme tekniklerinden COPRAS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışmada, örnek olay inceleme yoluyla VUK'a göre hazırlanmış bilanço ve gelir tablosundan hareket edilerek TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye çevrim işlemlerine ilişkin sınıflandırma ve düzeltme kayıtları yapılmıştır. Söz konusu çevrim işlemlerinin ardından TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye dönüştürülmüş finansal tablolara ulaşılmıştır.

## Araştırma

### Araştırmanın Önemi ve Amacı

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

Mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi kullanılarak hazırlanan ve bağımsız denetime tabi olan finansal tabloların başta faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine sahip olmaması sorununu ortaya çıkarması beklenmektedir. Bu sorunun yanı sıra mizan düzeyinde yapılan dönüştürme işleminin bazı finansal tabloların hazırlanmasını zorlaştırması, işletmelere ilave maliyet getirmesi, dönüşüm sürecine yönelik bilgi ve belgelerin işletmelerden temin edilememesi gibi sorunlara sebep olacağı da düşünülmektedir. Ayrıca, meslek mensuplarının işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açacağını düşünerek hem MSUGT'lere hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre finansal tablolar hazırlanmasına karşı olacakları; iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmak zorunda kaldıklarında da TMS / TFRS'lerin zorlayıcı

hükümleri karşısında tercihlerinin BOBİ FRS olacağı tahmin edilmektedir. Türkiye'de meslek mensuplarının bakış açısıyla farklı muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tabloların dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine yönelik herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu çalışmada Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan işletmelerin MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolarının TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

### Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

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

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

### Araştırmanın Yöntemi ve Görüşme Formunun Hazırlanması

Muhasebe meslek mensuplarının MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinin değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada nitel araştırma yapılmıştır. Nitel araştırmamın kapsamlı ve herkes tarafından kabul edilen bir tanımı yoktur. Nitel araştırma, "veri toplama araçlarından gözlem, görüşme ve doküman analizi yöntemlerin kullanıldığı, algı ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulduğu bir araştırma" şeklinde tanımlanabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 36-37). Araştırmaya katılım gösteren meslek mensuplarından dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine ilişkin ayrıntılı ve derinlemesine bilgi almak amacıyla yapılan bu araştırmada olgu bilim deseni kullanılmıştır. Olgu bilim diğer adıyla fenomenoloji deseni, farkında olmamıza rağmen ayrıntılı ve derinlemesine bilgi sahibi olmadığımız olgulara odaklanmamıza imkân sağlayan bir desendir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 66).

Araştırmanın verileri, nitel araştırmada en sık kullanılan yöntem olan görüşme yöntemi ile toplanmıştır. Bogdan ve Biklen'e (1992) göre görüşme yöntemi insanların bakış açılarını, deneyimlerini, duygularını ve algılarını ortaya koymak amacıyla kullanılan güçlü bir yöntemdir (Yıldırım ve Şimşek, 2021: 38). Görüşme yöntemine göre verilerin toplanmasında üç tür yaklaşımdan bahsedilmektedir. Bu yaklaşımlar yapılandırılmış görüşme, yarı yapılandırılmış görüşme ve yapılandırılmamış görüşme şeklinde sınıflandırılmaktadır (Berg ve Lune, 2019: 117-118). Bu araştırmada önceden hazırlanmış ve belirli düzeyde yapılandırılmış sorular içermesi, soruların esnek bir yapısının olması, katılımcılardan özel bilgiler alınması, farklı sorularla

konunun açılması ve daha detaylı bilgilerin alınması gibi avantajlarından dolayı yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılmıştır. Katılımcılarla yapılan görüşmeler doğrultusunda elde edilen veriler, ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır.

Araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımının tercih edilmesiyle birlikte bu yaklaşıma uygun bir görüşme formu hazırlanmıştır. Genel bilgiler ve dönüşüm sürecinin genel değerlendirilmesi olmak üzere iki bölüm altında hazırlanan görüşme sorularının taslağı literatür taraması ve tezin ikinci bölümünde yapılan çalışmalar sonucunda oluşturulmuştur. Taslak olarak hazırlanan görüşme soruları üniversitelerin muhasebe alanında görev yapan öğretim üyeleri, pazarlama alanında görev yapan ve nitel araştırma konusunda uzman olan öğretim üyeleri ile finansal tabloların dönüşümünü yapan meslek mensuplarının görüş ve önerileri doğrultusunda tekrar hazırlanarak görüşme formu oluşturulmuştur. Bu görüşme formu kullanılarak iki meslek mensubu ile pilot görüşme gerçekleştirilmiş ve soruların öntesti yapılmıştır. Pilot görüşmelerden elde edilen geri bildirimler doğrultusunda görüşme soruları yeniden gözden geçirilerek görüşme formunun nihai hali tamamlanmıştır.

#### Hedef Evren ve Örneklem Belirlenmesi

Araştırmanın amaçları doğrultusunda hedef evren ve örneklem belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu amaçla öncelikle hedef evrenin doğru bir şekilde belirlenmesi, sonrasında ise örnekleme yöntemleri kullanılarak örneklem grubunun seçimi yapılmıştır. Mertens'e (2014) göre, nitel araştırmanın geçerlik ve

güvenirliliğini etkilemesinden dolayı örneklem grubunun seçimi oldukça önemli bir husustur (Baltacı, 2018: 234).

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

#### Veri Analizi ve Bulgular

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

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

Table 1. Gender, Age, Educational Background, Professional Title, Experience, City and information of the Length of Interview

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

## Çizelge 2. Dönüşüm Sürecine İlişkin Genel Bilgiler

Table 2. General Information on Conversion Procedures

Katılımcıya Yöneltilen Soru	Katılımcı Cevabı	KS
Hangi Düzenlemeye (Standart Setine) Göre Dönüşüm Yaptınız?	Sadece TMS / TFRS	1
	Sadece BOBİ FRS	1
	Hem TMS / TFRS Hem de BOBİ FRS	23
Finansal Tabloların Dönüşümünü Hangi Yönteme Göre Yapıyorsunuz?	İkili Muhasebe Sistemi	-
	Mizan Düzeyinde Dönüştürme Yöntemi	20
	Hem İkili Muhasebe Sistemi Hem de Mizan Düzeyinde Dönüştürme Yöntemi	5
Finansal Tabloların Dönüşümünü Kaç Yıldır Yapıyorsunuz?	1-4	9
	5-8	9
	9-12	7
Yıllık Finansal Tablo Dönüşümü Yaptığınız İşletme Sayısı Kaçtır?	1-10	7
	11-20	5
	21-30	9
	31-40	1
	41-50	1
	51+	2

KS: Katılımcı sayısı

## Çizelge 3. Finansal Tabloların Dönüşümünde Kullanılan Dönüştürme Yöntemlerinin Değerlendirilmesi

Table 3. Evaluation of the Technics Used in the Conversion of Financial Statement

Tema	Kategori	Kodlar
DYA	İkili Muhasebe Sistemi Mizan Düzeyinde Dönüştürme Yöntemi	Detaylı Anlaşılır Sistem MA İlave Maliyet Güvenilir Bilgi Sorunu ZK Kolaylık PE Hazır Olmama

DYA: Dönüş Yönteminin Analizi, ZK: Zaman kaybı, MA: Muhasebe Altyapısı, PE: Personel Eksikliği

Kodlar, kategoriler ve temalar ile ilişkilendirilerek yapılan veri analizi sonucunda elde edilen bulgular aşağıda demografik özelliklere ilişkin bilgiler, dönüşüm sürecine ilişkin genel bilgiler ve finansal tabloların dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi olmak üzere 3 başlık altında sunulmuştur.

*Demografik Özelliklere İlişkin Bilgiler*

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

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

Yukarıda yer alan bilgiler değerlendirildiğinde görüşmeye dahil edilen ve isimleri K1, K2...K25 şeklinde kodlanan 25 katılımcının çoğunluğunun cinsiyetinin erkek,

yaş aralığının 26-35, öğrenim durumunun lisans, meslek unvanının SMMM, deneyim süresinin 1-5 yıl ve görev yaptığı şehrin Ankara olduğu görülmektedir.

*Dönüşüm Sürecine İlişkin Genel Bilgiler*

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına hangi düzenlemeye (standart setine) göre dönüşüm yaptıkları, finansal tabloların dönüşümünü hangi yönteme göre yaptıkları, dönüşüm işini kaç yıldır yaptıkları ve dönüşüm hizmeti verdikleri işletme sayısını tespit etmek amacıyla sorular yöneltilmiştir. Katılımcıların bu sorulara verdikleri cevaplar Çizelge 2'de sunulmuştur. Çizelge 2'de dönüşüm yapılan yıl sayısı ve dönüşüm hizmeti verilen işletme sayısına ilişkin veriler kategorize edilerek sunulmuştur.

Çizelge 2'de görüldüğü üzere sadece 1'er katılımcı TMS / TFRS ve BOBİ FRS, 23 katılımcı ise hem TMS / TFRS hem de BOBİ FRS'ye göre finansal tabloların dönüşümünü yapmıştır. Katılımcıların 20'si sadece mizan düzeyinde dönüştürme yöntemini kullanırken 5'i ise her iki yöntemi de kullanmaktadır. Sadece ikili muhasebe sistemine göre dönüşüm yapan katılımcı bulunmamaktadır. Katılımcıların 9'u 1-4, 9'u 5-8 ve 7'si ise 9-12 yıldır finansal tabloların dönüşümünü yapmaktadır. Katılımcıların 7'si 1-10, 5'i 11-20, 9'u 21-30, 1'i 31-40, 1'i 41-50, 2'si de 51'den fazla işletmenin finansal tablolarının dönüşümünü yapmıştır.

Yukarıda yer alan bilgiler değerlendirildiğinde katılımcıların çoğunluğunun hem TMS / TFRS hem de BOBİ FRS'ye göre dönüşüm yaptığı, dönüşüm sürecinde mizan düzeyinde dönüştürme yöntemini kullandığı, dönüşüm işini 1-8 yıldır yaptığı ve yıllık 21-30 arasında işletmeye dönüşüm hizmeti verdiği görülmektedir.

### Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi

Finansal tabloların dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi amacıyla katılımcılara dönüşüm sürecinde kullanılan yöntemler, dönüşüm sürecinin aşamaları, dönüşüm sürecinde en çok zorlanılan finansal tablolar ve nedenleri, dönüştürülen finansal tabloların sahip olduğu niteliksel özellikler, işletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS tercihi ve nedenleri ile iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılan mevcut uygulamaya ilişkin düşüncelerine dair sorular yöneltilmiştir. Katılımcılar tarafından ilgili sorulara verilen cevaplar temalara ayrılarak altı tema altında analiz edilmiştir.

#### Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinde Kullanılan Dönüştürme Yöntemlerinin Değerlendirilmesi

Katılımcılara yöneltilen “Dönüşüm sürecinde aktif rol alan bir kişi olarak ikili muhasebe sisteminin mi mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin mi daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünüyorsunuz? Neden?” sorusuna verilen cevaplarla ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Çizelge 3’te sunulmuştur.

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu bu soruya ikili muhasebe sistemine göre yapılan dönüştürme işleminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu cevabını vermiştir. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin faydalı olduğunu söyleyen katılımcılar da bulunmaktadır. İkili muhasebe sistemine göre dönüştürme işleminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcıların bu düşüncelerinin temelinde işletmeler tarafından iki düzenlemeye göre kayıt tutulmasından dolayı daha detaylı ve anlaşılır bilgiye ulaşılacağı yatmaktadır. Yine bu tercihi yapan katılımcıların birçoğu işletmelerin bu yönetime yönelik muhasebe altyapılarının olmaması ve işletmeye getireceği ilave maliyetler nedeniyle işletmeler tarafından kullanılmadığını ifade etmişlerdir. İkili muhasebe sisteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcılar bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“İkili muhasebe sistemine göre yapılan kayıt yöntemi daha sağlıklı bir yöntem ancak bu yöntemin Türkiye’deki firmalarda altyapısı yok. Firmalar ikili muhasebe sistemine göre kayıt yapamadıkları için biz mizan düzeyinde yapıyoruz. Ama daha sağlıklı aslında ikili kayıt sistemine göre kayıt yapmaktır. Kayıtları dönüşüm yaparken kendimiz tutuyoruz tabi ama biz mizandan alınan bilgilere göre kaydımızı tutuyoruz. Yaygın uygulama bu şekildedir.” (K6, Kıdemli Denetçi)

“İkili muhasebe sistemi yöntemi çok faydalıdır. Yalnız burada işletmeler tarafından VUK’a göre düzenlenen mizan ile standartlara göre düzenlenen mizanın birbirine dönüştürülmesine yönelik alt çalışmanın da yapılması gerekiyor. Sistem buna göre hazırlandığında bizler de daha rahat ve hızlı bir şekilde olayları anlayabiliyoruz. Çünkü iki düzenlemeye göre defter tutan işletmeler genelde hesap kodlarını değiştiriyorlar. Bu şekilde raporlama yapan şirketler zaten uluslararası düzeyde raporlama yapan şirketler olduğu için genelde farklı hesap kodlarına göre defter kayıtlarını yapıyorlar. VUK’u baz alıp IFRS’ye nasıl dönüşüm yaptıklarına ilişkin nasıl bir çalışma yaptıkları ve ortaya çıkan farklara yönelik ek bir çalışma yaparlarsa

bizim işimiz daha da kolaylaşır. Ancak ikili muhasebe sistemi faydalı olduğu kadar da uygulaması zor bir yöntemdir.” (K8, Kıdemli Denetçi)

“İşletmeler ikili muhasebe sistemine göre işlem yaparlarsa dönem sonu karşılaştırmada sadece mizan ve mali tablolar düzeyinde dönüştürmek zorunda kalmazlar. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminde sadece mizan düzeyindeki bilgilere ulaşabiliyorlar. Hem tebliğlere göre hem de TMS / TFRS’lere göre defter kayıtlarını tutarlarsa düzenlemeler arasındaki farkları daha rahat görebilirler. Ayrıca işlemlerin detaylarını daha iyi bir şekilde görürler. İşletmenin mali işlemlerinin genelini görme imkanına da sahip olurlar. Yeterli bilgiye ancak ikili muhasebe sistemi ile ulaşılabilir.” (K12, Sorumlu Denetçi)

Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcıların bu düşüncelerinin temelinde ise işletmelerin ikili muhasebe sistemine hazır olmamaları ve nitelikli personel eksikliği nedeniyle bu yöntemi uygulamalarının zor olması yatmaktadır. Yine bu tercihi yapan katılımcılar, ikili muhasebe sisteminde işletmelerden alınan bilgilere güvenilemeyeceğini ve zaman kaybına yol açacağını ifade etmişlerdir. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcılar bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm sürecinin doğru bir şekilde yapılabilmesi için her bir alt hesabın mizan seviyesinde incelenmesi ve bunun sonucunda da finansal tabloların dönüştürülmesi gerekir. İkili muhasebe sistemi yöntemi çok rantabl değil, verimli değil. Çünkü çok zaman kaybedersiniz. Bir işletmenin tüm muhasebe kayıtlarını hem normal TTK ve VUK açısından muhasebe kayıtlarını yapıp hem de bir taraftan BOBİ FRS ya da TMS / TFRS uyarınca kayıt yapmak oldukça güç, zahmet ve zaman problemi var, emek problemi var ve de daha fazla adam istihdam etmiş olmanız gerekiyor. Ekstra maliyet. Çok maliyet olacaktır.” (K5, YMM)

“İkili muhasebe sistemi yönteminde karşılıklı iletişimsizlikten kaynaklanan sorunlar çıkabiliyor. Bazen kayıtlar birbirlerini tutmuyor. Bu nedenle tekdüzen muhasebe sistemine göre hazırlanmış olan mizanı elimize alarak dönüşüm yapmanın daha faydalı olduğunu düşünüyorum.” (K17, Denetçi)

“Mizan düzeyinde dönüşüm işleminin ikili muhasebe sistemine göre daha efektif olduğunu düşünüyorum. İkili muhasebe sistemi yöntemine göre defter kayıtlarını ve finansal tabloları hazırlayan işletmelerde görev yapan ekiplerin teknik yetersizliği dolayısıyla ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu nedenle bu şirketlerin mali tablolarının denetlenmesinde büyük sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu şirketlerin mali tablolarının denetimi aşamasında yeniden tüm süreci gözden geçirmek gerekiyor. İkili muhasebe yöntemine göre defter kayıtlarını tutan şirketlerden tam anlamıyla mali tablo alınamıyor. Alınsa da çok fazla eksikle karşılaşıyor. Bu nedenlerden dolayı mizan düzeyinde dönüşüm yönteminin daha faydalı olduğunu düşünüyorum.” (K22, SMMM)



Çizelge 4. Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Aşamalara Ayrılması ve En Sorunlu Aşamanın Belirlenmesi

Table 4. Stages of Financial Statements Conversion Process and Identifying the Most Troubled Stage

Tema	Kategori	Kodlar				
Dönüşüm Sürecinin Aşamalara Ayrılması ve En Sorunlu Aşamanın Belirlenmesi	Dönüşüm Sürecinin Aşamaları	Müşteri Talebi	Müşterinin Değerlendirilmesi	Kabul / Ret Kararının Verilmesi	Bilgi ve Belgelerin Talebi	Dönüşüm İşlemlerinin Yapılması
		Sınıflandırma İşlemleri	Değerleme İşlemleri	Düzeltilme Farklarının Hesaplanması	Fark Kayıtlarının Yapılması	Finansal Tabloların Düzenlenmesi
	Dönüşüm Sürecinin En Sorunlu Aşaması	Müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesi		Sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme kayıtlarının yapılması		

Çizelge 5. Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri

Table 5. The Most Challenging Financial Statements in the Conversion Process and Causing Factors

Tema	Kategori	Kodlar			
Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri	Nakit Akış Tablosu	Kapsamlı Çalışma Gerektirmesi	Detaylı Çalışma Gerektirmesi	Dolaylı Yöntemin Kullanılması	İşletmelerin Aşına Olmaması
		Nakit Giriş ve Çıktılarının Zor Tespit Edilmesi		Rakamları Tutturmanın Zor Olması	
	Finansal Durum Tablosu	İşlem Çeşitliliğinin Çok Olması	En Kapsamlı Finansal Tablo Olması	Diğer Finansal Tabloların Temelini Oluşturması	Daha Fazla Zaman Ayrılması

Çizelge 6. Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu / Olmadığı Niteliksel Özellikler

Table 6. The Qualitative Characteristics That Converted Financial Statements Have (not)

Tema	Kategori	Kodlar		
Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu / Olmadığı Niteliksel Özellikler	Finansal Tabloların Sahip Olduğu Düşünülen Özellikler	Gerçeğe Uygun Sunum	İhtiyaca Uygun Sunum	Karşılaştırılabilirlik
		Doğrulanabilirlik	Anlaşılabilirlik	Zamanında Sunum
	Finansal Tabloların Sahip Olmadığı Düşünülen Özellikler	Zamanında Sunum		

Çizelge 7. Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercihi ve Nedenleri

Table 7. TAS / TFRS or FRS for LMSE Preferences of Firms Receiving Conversion Services and Its Reasons

Tema	Kategori	Kodlar			
Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercihi ve Nedenleri	TMS / TFRS'leri Tercih Edenlerin Nedenleri	Gerçeğe Uygun Sunum	Uluslararası Faaliyetlere ve İhalelere Katılma	Şirket Birleşmesi	Halka Açılma Düşüncesi
	BOBİ FRS'yi Tercih Edenlerin Nedenleri	Uygulamasının Kolay Olması	Katlanılan Maliyetin Düşük Olması	Mevcut Uygulamaya Yakın Olması	

Çizelge 8. İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi

Table 8. The Evaluation of Current Conversion Process That are Performed According to Two Different Regulations

TEMA	KATEGORİ	KODLAR			
İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi	Tek Bir Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılmasını Tercih Etme Nedenleri	Uluslararası Raporlama İhtiyacını Karşılama	Şeffaf ve Gerçeğe Uygun Sunum	İlave Maliyetten Kurtulma	
		Gereksiz İş Yükünden Kurtulma	Karmaşıklığından Kurtulma	Çok Başlılıktan Kurtulma	
	İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılmasını Tercih Etme Nedenleri	İşletmelerin Amaçlarına Göre Raporlama Yapması	Vergi Düzenlemelerinden Ayrılmanın Zor Olması	İşletmelerin Vergi Yükümlülüklerinin Artması	
		Mevcut Sistemin Değiştirilmesinin Zor Olması	Farklı Ülkelerde de İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılması		

### *Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Aşamalara Ayrılması ve En Sorunlu Aşamaların Belirlenmesi*

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolara mizan düzeyinde dönüştürülmesi sürecini aşamalara ayırmak gerekirse hangi aşamalardan bahsedebilirsiniz? Bahsettiğiniz aşamalardan en sorunlu olan ya da en çok zorlandığınız aşama hangisidir? Neden?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Çizelge 4’te sunulmuştur.

Katılımcılar finansal tabloların mizan düzeyinde dönüşüm sürecinin aşamalara ayrılmasını genel itibarıyla maddeler halinde cevaplamışlardır. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüşüm sürecinin aşamalarını; müşteri talebi, müşterinin değerlendirilmesi, kabul ya da ret kararının verilmesi, müşteriden dönüşüme ilişkin bilgi ve belgelerin talep edilmesi, dönüşüm işlemlerinin (sınıflandırma, değerlendirme, düzeltme farklarının hesaplanması ve fark kayıtlarının yapılması) fiili olarak yapılması ve en sonunda dönüştürülen finansal tabloların düzenlenmesi şeklinde açıklamışlardır. Katılımcılar dönüşüm sürecini aşağıdaki şekilde aşamalara ayırdıklarını ifade etmişlerdir:

“Biz bir işletmeden dönüşüm ile ilgili talepte bulunması halinde kurumlar vergisi beyannamesini ve mizanını alıyoruz. Bu belgeleri inceleyerek nasıl bir işletme olduğunu, hangi kalemlerin olduğunu, bizi zorlayabilecek hesapları, aktif büyüklüğünün ne kadar olduğunu belirliyoruz. Yani burada işletme ile ilgili daha fazla bilgi sahibi olarak işletmeyi daha iyi tanımaya çalışıyoruz. – Dönüşüm işine başladığımızda öncelikle sınıflandırma kayıtlarını yapıyorum. – Daha sonra değerlendirme işlemlerini yapıyorum. İşletmeden ihtiyaç duyduğumuz belge ve bilgileri istiyorum. Kıdem tazminatı hesaplamaları için işe giriş tarihleri, amortisman hesaplamaları faydalı ömür ve kalıntı değer bilgileri, stoklarla ilgili satış fiyatları, vade süreleri, şüpheli alacak tespiti gibi alanlarda bilgi ve belge teminini yapıyoruz. – Dönüşüm süreci ile ilgili sınıflandırma ve değerlendirme işlemleri yapıldıktan sonra düzeltme kayıtlarını yapıyorum ve bu kayıtları firmaya gönderiyorum. Düzeltme kayıtlarının firma tarafından onaylanması gerekir. Daha sonra düzeltme kayıtlarını da işleyerek dönüştürülen mali tabloların düzenlenmesini yapıyorum.” (K6, Kıdemli Denetçi)

- İşletme ile ilgili belirli belgeleri talep ediyoruz ve işletme ile ilgili bir ön araştırma yapıyoruz. – İşletmenin büyüklüğüne, kredi tutarlarına, bağlı ortaklığının olup olmadığına göre ücret belirliyoruz ve işletme ile sözleşme imzalıyoruz. - Şirket genel kurulu tarafından atandıktan sonra firmanın aciliyetine göre dönüşümün planlanmasını yapıyoruz. – Daha sonra sahaya gittiğimizde önemli kalemleri belirleyip onlarla ilgili özel çalışmalar yapıyoruz. – Sonra hesaplarla ilgili yeniden sınıflandırma ve bir de düzeltme kayıtları oluyor tabii. – Bu noktada ihtiyaç olduğunda işletmeden ve ilgili kurumlardan ekstra bilgi ve belge topluyor. – En sonunda finansal tablolar düzenlenerek dönüşüm sürecini tamamlıyoruz.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Öncelikle müşteri seçimine yönelik çalışmalarımızı yapıyoruz. Burada firma bize gelir gelmez biz otomatik olarak hemen kabul etmiyoruz. Önce firmaya ilişkin ön araştırma ve değerlendirme yapıyoruz. – Eğer ki firmanın dönüşümü ile ilgili bir sorun görmüyorsak kabul kararını veriyoruz ve fiyat teklifimizi iletiyoruz. – Firma tarafından da kabul edilmesi halinde sözleşme imzalayarak dönüşüm sürecini aktif olarak başlatıyoruz. – Bu süreçte öncelikle firmadan tebliğlere göre tutulan finansal tablolarını istiyoruz. – Sonra bunlar üzerinde incelemeler yaparak, temin edilmesi gereken ekstra bilgi ve belgelerin listesini çıkarıyoruz. Burada maddi duran varlık ve banka kredilerine ilişkin listeleri istiyoruz. Kıdem tazminatlarına ve izin ücretlerine ilişkin listeleri istiyoruz ve bunları temin ediyoruz. Dönüşümde kullanmak üzere işletmenin muhasebe tahminlerine ve politikalarına ilişkin bilgileri istiyoruz. Alacakların tahsil kabiliyetine ilişkin firmanın değerlemesi varsa bunları talep ediyoruz. Firmanın vermiş olduğu ya da almış olduğu teminatları istiyoruz. Firmanın davalarına ilişkin avukat mektuplarını istiyoruz. Firmalar genelde karşılık ayırmasalar da biz yine de temin ediyoruz. Bunların dışında dönüşüm sırasında ekstrasından dikkatimizi çeken bazı hesaplar varsa onlar üzerinde de ekstra bilgiler talep ediyoruz. – Sınıflandırma, değerlendirme ve düzeltme kayıtlarını yapıyoruz. – İşletmenin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye uygun finansal tablolarını düzenliyoruz.” (K10, Denetçi)

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu finansal tabloların dönüşüm süreci ile ilgili en çok sorun yaşadıkları ya da zorlandıkları aşamayı müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesi olarak cevaplamışlardır. Dönüşüm sürecinin en sorunlu aşaması olarak bilgi ve belgelerin temin edilmesi cevabını veren katılımcılar yaşadıkları sorunun nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“En çok işletmeden bilgi ve belgelerin temin edilmesinde zorlanıyoruz. Çünkü firmalar bilgi ve belgelerle ilgili sistemlerini düzenli çalıştırmıyor. İhtiyaç duyulan bilgilerin ya da belgelerin istenmesi halinde üstünkörü bir çalışma ile doğru ve gerçekçi belge ibraz etmiyorlar.” (K7, YMM)

“En çok zorlandığım aşama işletmeden gerekli bilgi ve belgelerin alınmasıdır. İşletmelerin muhasebe altyapısı ve muhasebe personeli buna imkân vermemektedir. Çünkü işletmeler dönüşüm işlemine gereken önemi vermediği için bu alana yönelik verileri hazırlamıyorlar. Belge ya da veri istediğimizde de ya çok geç veri sunuyorlar ya da hiç veremiyorlar.” (K11, YMM)

“Müşteri işletmeye bağlı kaldığımız alanlarda çok zorlanıyoruz. İşletmelerden data temini ve tamamlanan raporlara işletme yetkililerinin imzalarının alınması sürecinde sıkıntılar yaşıyoruz. Bence dönüşüm işini çok fazla önemsemiyorlar. Planlama yapılan tarihlere bağlı kalmıyorlar. Bakış açıları biran evvel yapılsın bitsin şeklinde oluyor. En son raporların imzalanması sürecinde bile müşteriye imzalatmak için ciddi bir çaba sarfetmek zorunda kalıyoruz. Kendi iş yoğunlukları var evet ama dönüşüm işinin önemini farkında değiller. Dönüşüm işini sadece bizlerin yapacağı bir şey olarak görüyorlar. Ama dönüşümün bizlerin

ve kendilerinin karşılıklı yürütmesi gereken bir süreç olduğunu maalesef anlamıyorlar.” (K18, SMMM)

Dönüşüm sürecinde dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması aşamasında sorun yaşadığını ifade eden katılımcılar da bulunmaktadır. Ancak bu aşamada sorun yaşayan katılımcıların da genel itibarıyla sorun yaşamasının temelinde müşteriden istenilen bilgi ve belgelerin sağlıklı bir şekilde alınamaması yatmaktadır. Dönüşüm sürecinin en sorunlu aşaması olarak dönüşüm sürecinde dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması cevabını veren katılımcılar yaşadıkları sorunun nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

“Dönüşüm aşamasında sınıflandırma ve değerlendirme işlemlerinin yapılmasında sorun yaşıyoruz. Çünkü sınıflandırmada bilgiye ulaşma ile ilgili problemler çıkıyor. Bilgi akışı düzgün olmadığı için sınıflandırma ve değerlendirme sıkıntılı oluyor. Ayrıca geçmiş dönüşüm şirketlerinden kaynaklanan problemlerle de karşılaşabiliyoruz. Geçmiş denetim şirketleri atmış olduğu kayıtları vermek noktasında çok yardımcı olmuyorlar. Bu noktada destek vermek istemiyorlar. En sonunda çok ihtiyaç olması halinde bu talebimizi yazılı olarak iletiyoruz. Çünkü denetim standartlarına göre bir şekilde bu bilgilere ulaşmamıza yardımcı olması gerekiyor ama bu da maalesef gereksiz zaman kaybına neden oluyor. (K13, SMMM)

“Benim genel olarak en sorunlu gördüğüm ve zorlandığım aşama sınıflandırma kayıtlarının yapılmasıdır. Şirketlerin kendi mizanlarında hesapları ayrıntılı bir şekilde göstermemeleri, yani torba hesap dediğimiz hesapları kullanmaları nedeniyle sınıflandırma yapmada çok büyük problemlerle karşılaşılıyor. Cari hesaplarda, bankalarda, vadeli mevduatlarda bu sorunu sıklıkla yaşıyoruz. Bu hesapların detaylarına ulaşamadığımız için tutarları ayırt edemiyoruz. Torba hesapların kullanılması, bizim yapacağımız işlemleri zorlaştırıyor, sınıflandırma yapmamızı ve finansalları doğru bir şekilde hazırlamamızı engelliyor.” (K20, Sorumlu Denetçi)

“En çok zorlandığım aşama düzeltme ve sınıflama kayıtlarının atıldığı kısımdır. Çünkü düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarını yapabilmek için ciddi bir çalışma yapılması gerekmektedir. Her düzeltme kaydının aslında arka planda bir çalışması yapılıyor. Aynı zamanda düzeltme kayıtlarının yapılması için şirketten bilgi almak durumu var. O nedenle bu aşama biraz zorlu olabilmektedir.” (K21, SMMM)

#### **Dönüşüm Sürecinde En Çok Zorlanılan Finansal Tablolar ve Nedenleri**

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara dönüştürülmesi sürecinde en çok hangi finansal tablo veya tabloların düzenlenmesinde zorlanıyorsunuz? Neden?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Çizelge 5'te sunulmuştur.

MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde en çok zorlanılan finansal tablo ile ilgili soruya katılımcıların tamamına yakını nakit akış tablosu cevabını vermiştir. Katılımcıların nakit akış tablosunun düzenlenmesinde

zorlanmalarının altında ise daha kapsamlı ve detaylı bir çalışma gerektirmesi, işletme dışındaki kişiler tarafından nakit giriş ve çıkışlarının tespitinin zor olması, doğrudan yöntemin uygulama imkânı olmaması nedeniyle dolaylı yöntemle göre hazırlanması ve bu nedenle de rakamları tutturmanın zor olması ve işletmelerin nakit akış tablosunun mantığına alışkın olmaması gibi nedenler yatmaktadır. Nakit akış tablosunun düzenlenmesinde zorlandığını söyleyen katılımcılar zorlanma nedenlerini aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

“En çok zorlandığım finansal tablo nakit akış tablosudur. Dolaylı yöntemle göre nakit akış tablosunun dönüşümünü yapıyorum. Her firmanın faaliyet gösterdiği sektör ve içerikleri çok farklı olduğu için nakit akış tablosunu tutturmak benim bir günümü alıyor. Genellikle teker teker işlemlerin her birini kontrol etmek gerekiyor. Nakit akış tablosunu genellikle tutturamadığımız için nerede hata yaptım diye tekrar tekrar en başa dönüyoruz, tüm işlemleri gözden geçiriyoruz. Dolaylı yöntem yaptığımız için kâr üzerinden geriye doğru gidiyoruz. Bu nedenle nakit akış tablosu benim en çok zorlandığım tablodur.” (K2, Kıdemli Denetçi)

“Nakit akış tablosunu düzenlerken zorlanıyorum. Nakit akış tablosu VUK'ta ya da MSUGT'lerde olmadığı için şirketler bu tabloya alışkın değiller. Tebliğ hükümlerine göre sadece bilanço ve gelir tablosu sunulduğu için işletmeler diğer tabloları çok fazla bilmiyorlar. Nakit akış tablosunda belirli ayrımların yapılması gerekiyor. Bu nakit akışları yatırım faaliyetinden mi kaynaklanıyor, finansman faaliyetinden mi kaynaklanıyor? gibi hususların belirlenmesi gerekiyor. Nakit akış tablosunu gerçek ve daha düzgün bir şekilde çıkarmaya çalışıyorsanız, özellikle biraz detaylı çalışmanız gerekiyor aslında. Nakit işlemleri ile nakit dışı işlemlerin ayrılması da sorunlu ve zaman alan bir işlem oluyor.” (K9, Kıdemli Denetçi)

“Nakit akış tablosunu hazırlarken çok zorlanıyorum. Bunu şöyle açıklayım. Zaten nakit akış tablosunu hazırlarken doğrudan yöntemi uygulama şansımız çok zor. Genel olarak dolaylı yöntem üzerinden gidiyorsunuz. Bu nedenle de tabloyu tutturmanız çok zor ya. Bunu söylemem lazım. Nakit akış tablosunu ancak firmanın içerisindeki bir insan tutturabilir. Anlatırdım mi? Sizin tutup firmanın bir yıl içerisinde yapmış olduğu tüm nakit akışlarını dışarıdan aldığınız datalarla tutturmanız mümkün değil. Çünkü onu o aşamada daha yaparken yaşaması gerekiyor insanın. Öyle üç tane muhasebe kaydı atar ki siz zaten şaşar kalırsınız. Yapamazsınız. Bulamazsınız da onu. Düşünsenize milyonlarca muhasebe kaydının olduğunu. Yani örneğin bir tane işleme ait nakdin yanlış çıktığını düşünün. Olabilir, yani bu hataların hepsi olabilir. Her zaman bulamazsınız bu hataları. Otomatik olarak hemen hemen her nakit akış tablosunda bir yuvarlama oluyor yani.” (K14, YMM)

MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde en çok zorlandığı tablonun finansal durum tablosu olduğunu söyleyen az sayıda katılımcı olmuştur. Finansal durum tablosunu düzenlerken zorlandığını belirten katılımcıların nedenleri ise işlem çeşitliliğinin çok olması, en kapsamlı

finansal tablolardan biri olması, diğer finansal tabloların temelini oluşturması ve daha fazla zaman ayrılmasıdır. Finansal durum tablosunun düzenlenmesinde zorlandığını söyleyen katılımcılar zorlanma nedenlerini aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

*“Dönüşümün ilk yıllarında nakit akış tablosunun düzenlenmesinde zorluk yaşıyorduk. Ancak genel itibarıyla en çok zorlanılan finansal tablo bilançodur. Aktif, pasif ve özkaynaklardan oluşan bilanço kalemlerinin tek tek dönüştürülme zorunluluğu ve işlemlerin çok fazla olması bilançonun dönüştürülmesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca bilanço, diğer tabloların temelini oluşturması nedeniyle de ekstra bir zorlanmaya sebep olmaktadır. (K1, Kıdemli Denetçi)*

*“En çok finansal durum tablosunu düzenlerken zorlanıyorum. En kapsamlı finansal tablo bilanço olduğu için, en zoru bilançodur. Çünkü işlem çeşitliliğinin fazla olması nedeniyle ciddi zaman ayrılması gerekir.” (K15, SMMM)*

Bunların dışında bir katılımcı (K22, SMMM) hiçbir finansal tablonun düzenlenmesinde zorlanmadığını ifade ederken, bir katılımcı da nakit akış tablosunun yanı sıra dipnotların hazırlanmasında zorlandığını ifade etmiştir:

*“Nakit akış tablosunun hazırlanmasında ve dipnotların hazırlanmasında zorlanıyorum. Nakit akış tablosu baştan sona kadar ciddi bir çaba ve emek gerektiren bir iş. Nakit akış tablosunun hazırlanmasında sadece mizandan gitmek yeterli olmuyor. Onun için tüm muavin hesapların dönem başından itibaren ayrı ayrı gözden geçirilmesi ve incelenmesi gerekiyor. Onun haricinde dipnotlar biliyorsunuz çok daha kapsamlı bir şekilde hazırlanması gerekiyor.” (K3, SMMM)*

#### ***Dönüştürülen Finansal Tabloların Sahip Olduğu Niteliksel Özellikler***

Katılımcılara yöneltilen “MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tablolardan mizan düzeyinde dönüştürme yoluyla düzenlenen TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklerden hangilerine sahip olduğunu düşünüyorsunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Çizelge 6'da sunulmuştur.

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilgilerin taşınması gereken tüm özelliklere (gerçeğe uygun sunum, ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum) sahip olduğunu belirtmişlerdir. Yine katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilginin taşınması gereken özelliklere zaten sahip olması gerektiğini söylemişlerdir. Ancak bazı katılımcılar özellikle faydalı finansal bilginin sahip olması gereken özelliklerden biri olan zamanında sunum özelliğini taşımadığını ifade etmiştir. Dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin finansal bilginin taşınması gereken tüm özelliklere sahip olduğunu düşünen katılımcılar bu düşüncelerini aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

*“Mümkün olduğunca gerçeğe uygun şekilde sunum yapmaya çalışıyoruz. Çünkü karşıdaki finansal kurum ya da karşıdaki işletme yapacağı yatırımla ilgili buna bağlı olarak karar verecek. Onun için mümkün olduğunca gerçeğe uygun olmasına dikkat ediyoruz. Bizim için en önemli özellik gerçeğe uygun olması ama onun dışında ihtiyaca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik, doğrulanabilirlik ve zamanında sunum gibi özellikleri de karşıladığını düşünüyorum.” (K13, SMMM)*

*“Dönüştürülen finansal tabloların aslında tüm özellikleri taşınması gerektiğini düşünüyorum. Ama bu durum dönüşüm yapılan şirketten istenilen tüm bilgi ve belgelerin doğru bir şekilde alındığı durumda geçerli olmaktadır. Bu varsayımına göre dönüştürülen finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum özelliklerini taşıyacağını düşünüyorum.” (K24, SMMM)*

*“Hazırlanan finansal tablolar genel itibarıyla faydalı finansal bilginin özelliklerine sahip olmaktadır. Finansal tablolarda sunulan bilgiler geleceğe yönelik tahmin oluşturma görevini sağlamak amacıyla ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun şekilde sunum, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik özelliklerini taşımaktadır.” (K25, SMMM)*

Dönüştürülen finansal tablolarda sunulan bilgilerin zamanında sunum özelliğine sahip olmadığını düşünen katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

*“Dönüşüm işleminin geç yapılması nedeniyle zamanında sunum özelliğini taşıdığını düşünmüyorum. Onun dışında diğer özellikleri taşıdığını düşünüyorum.” (K1, Kıdemli Denetçi)*

*“Dönüşüm sonucunda hazırlanan finansal tablolar, faydalı bilgi anlamında tebliğlere göre hazırlanan tablolara göre tabii ki çok daha doğru ve ihtiyacı karşılayan bilgiler sunmaktadır. Sunulan bilgiler gerçeğe uygun olmaktadır. Bunun dışında dönüştürdüğümüz finansal tabloların karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik özelliklerini de taşıdığını düşünüyorum. Finansal tablolarda sunulan dipnotlar sayesinde belirli bir muhasebe bilgi düzeyine sahip kişiler için anlaşılabilir bilgiler sunduğunu düşünüyorum. Ama zamanında sunum özelliğini taşıdığını düşünmüyorum. Çünkü zamanında sunum çok fazla olmuyor. Burada sıkıntılar yaşanabiliyor. Dönüşüm yapılan finansal tabloların ortaya çıkması bazen mayıs ayının sonunu bulabilmektedir.” (K10, Denetçi)*

*“Ben dönüştürülen finansal tabloların faydalı bilginin özelliklerini genel anlamda taşıdığını düşünüyorum. Ancak sadece zamanında sunum özelliğini taşıdığını düşünmüyorum. Çünkü dönüşüm sürecinin biraz geç olması ve bağımsız denetim sürecinin belirli bir zaman alması nedeniyle geç kaldığını düşünüyorum.” (K11, YMM)*

#### ***Dönüşüm Hizmeti Sunulan İşletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS Tercih ve Nedenleri***

Katılımcılara yöneltilen “Farklı düzenlemelere göre hazırlanan finansal tabloların dönüştürülmesi için hizmet sunduğunuz işletmelerin tercih hakkı olsa TMS / TFRS'lere



mi yoksa BOBİ FRS'ye mi uygun finansal tablolar hazırlamasını istersiniz? Bu tercihin nedenlerini ifade edebilir misiniz?" sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Çizelge 7'de sunulmuştur.

Katılımcılar yukarıda açık bir şekilde ifade edilen soruyu genel itibarıyla uygulama kolaylığı, katlanılan maliyet, mevcut uygulamaya yani MSUGT'lere yakınlık, gerçeğe uygun sunum ve işletme amaçları olmak üzere beş başlık altında cevaplamış ve katılımcıların çoğunluğu BOBİ FRS'ye göre raporlama tercihi yapmıştır. Uygulama kolaylığı, katlanılan maliyet ve mevcut uygulamaya yakınlığı ön plana çıkaran katılımcılar BOBİ FRS'yi tercih ederken, gerçeğe uygun sunumu ön plana çıkaran katılımcılar ise TMS / TFRS'leri tercih etmiştir. İşletme amaçlarına önem veren ve dolayısıyla bunu ön plana çıkaran katılımcıların ise gelecekte halka açılma, başka bir şirketle birleşme, uluslararası faaliyetlere ya da ihalelere katılma gibi düşünceleri olan işletmeler için TMS / TFRS'leri, diğerleri için de BOBİ FRS'yi tercih ettikleri görülmüştür. Bahsedilen nedenlerden dolayı BOBİ FRS'yi tercih eden katılımcılar bu düşüncelerini şu sözlerle ifade etmişlerdir:

*"BOBİ FRS'ye göre dönüşüm yapılmasını tercih etmelerini isterdim. Çünkü BOBİ FRS'yi seçen işletmeler hem daha az maliyete katlanmak durumunda kalacak hem de daha kolay uygulamalar yapacaklar. TMS / TFRS'yi seçen işletmeler ise bu işe daha fazla zaman harcayacak, daha fazla emek harcayacak, daha fazla maliyete katlanacak. Ama bir işletme gelecek dönemde eğer bir birleşmeyi, şirket evliliğini, başka amaçları varsa, borsaya açılmayı düşünüyorsa o zaman da TMS / TFRS'yi tercih etmesi daha uygun olacak. Yani gelecekteki amaçlarına göre bu tercihi yapabilir. Ama gelecekte ikisinin de amaçlarının aynı olduğunu düşünüyorsanız, herhangi bir şirket evliliğini düşünmüyor ve herhangi bir hisse satışını düşünmüyorsa, borsaya açılmayacaksa, uluslararası faaliyette bulunmayacaksa o zaman tabii ki BOBİ FRS'yi tercih etmesi daha az maliyet açısından, daha kolay olması açısından normal olarak karşılanması gerekir. Çünkü BOBİ FRS ülkemiz kültür ve yapısına daha uygun bir düzenlemedir. Ayrıca VUK ve MSUGT ile paralel düzenlemeleri mevcuttur."* (K5, YMM)

*"BOBİ FRS'ye göre dönüşüm yapmalarını tercih ederdim. Daha anlaşılabilir ve daha kolay hazırlayabileceğimiz için bu tercihi yapardım. Bu tercihi yaparken bazı aksaklıkları da bilerek yapardım. TMS / TFRS'lere göre hazırlansa daha iyi sonuçlar ortaya çıkabilir ama maalesef TMS / TFRS'lerin zorlukları bizi bu tercihi yapmamıza neden oluyor. Çünkü TMS / TFRS'nin hükümlerini uygulayabilmek için firmadan daha ekstra bilgiler alınması gerekiyor. Bu bilgileri ve belgeleri firmadan alamayacağım için bu husus bizi ciddi şekilde zorlamaktadır. Gönül ister ki TMS / TFRS olsun ancak BOBİ FRS'yi tercih ediyoruz. Yani gerçeğe uygun bilgi sunmak istiyorsak TMS / TFRS daha iyi hizmet ediyor ama TMS / TFRS'yi uygulamanın çok zor olmasından dolayı BOBİ FRS'yi tercih ederdim. Tabii bu durumu finansal bilgi kullanıcıları açısından değerlendirirsek TMS / TFRS'nin tercih edilmesi daha iyi bir tercih olacaktır. BOBİ FRS'yi tercih*

*etmemin sebepleri arasında tebliğ hükümlerine nispeten daha yakın olması da vardır."* (K6, Kıdemli Denetçi)

*"Bu sorunun cevabı kullanım alanına ya da amacına bağlı olarak değişir ancak ben genel itibarıyla BOBİ FRS'ye göre raporlama yapmalarını tercih ederim. Şu anda zaten işletmenin kendi hikayesinde eğer yurt dışında bir borçlanması yoksa yurt dışıyla herhangi bir işi yoksa herhangi bir şekilde şirketi satmayı, bölmeyi ya da başka bir şey yapmayı düşünmüyorsa, sadece Türk Ticaret Kanunu'na göre Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen sınırlar kapsamında denetime tabi ise tabii ki BOBİ FRS'yi tercih etmesini isterim. Zaten BOBİ FRS dediğimiz düzenleme bile birçok işletmeye zor geliyor ki TMS / TFRS'ler bunun daha da kapsamlısı. Emeklemeden koşmanın manası yok. İşletmeler önce emeklesin, sonra da koşsun. BOBİ FRS'nin uygulaması TMS / TFRS'lere göre daha basittir. Mesela bunun en basit örneği BOBİ FRS'de diğer kapsamlı gelir tablosu, aktüeryal hesaplama, bazı durumlarda konsolidasyon yapma gibi durumlar yok."* (K16, Sorumlu Denetçi)

Gerçeğe uygun sunum, halka açılma, şirket birleşmesi, uluslararası faaliyetlere ya da ihalelere katılma gibi düşünceleri olan işletmeler için TMS / TFRS'leri tercih eden katılımcılar ise bu düşüncelerini şu sözlerle ifade etmişlerdir:

*"TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmasını tercih ederdim. TMS / TFRS'lerin daha gerçekçi olduğunu ve işletmeyi daha iyi yansıttığını düşünüyorum. Ayrıca finansal bilgi kullanıcılarına daha faydalı bilgiler verdiğini düşünüyorum. İşletmenin gelecek yıllarda borsaya açılması ya da uluslararası ortaklıkta bulunması durumunda da TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmasının faydasını görecektir."* (K11, YMM)

*"Ben TMS / TFRS'leri tercih ederdim. Aslına bakarsan denetim şirketlerinin %90'ı, orta boy işletmeler için kolay uygulamalarından dolayı BOBİ FRS'yi tercih ederler. Ama bana kalırsa mantıklı olan TMS / TFRS'ye göre raporlama yapılmasıdır. Çünkü TMS / TFRS'lere göre yapılan raporlamanın uluslararası bir geçerliliği var diye düşünüyorum ben. TMS / TFRS'lere göre hazırlanan raporlar BOBİ FRS'yi zaten kapsamaktadır. Ayrıca BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerden bazı durumlarda TMS / TFRS'ye göre rapor hazırlamalarının istenildiği de oluyor. Özellikle uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin kesinlikle TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmaları gerekiyor."* (K17, Denetçi)

*"TMS / TFRS'lere göre raporlama yapmalarını tercih ederdim. Çünkü TMS / TFRS'ler daha gerçeğe uygun sunum sağlamaktadır. Sonuçta uluslararası standartlarla aynı çerçevede olduğu için uluslararası geçerliliğe sahip finansal tablolar hazırlanabilmektedir. İşletmelerin finansal bilgilerinin gerçeğe uygun bir şekilde sunumu yapılabilmektedir. TMS / TFRS'ler ayrıca işletmelerin uluslararası düzeyde geçerliliğe sahip finansal tablolar hazırlanmasına imkân sağlamaktadır."* (K24, SMMM)

*İki Farklı Düzenlemeye Göre Raporlama Yapılan Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi*

Katılımcılara yöneltilen "Mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin hem MSUGT'lere göre hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre finansal raporlama yapması ile

ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sizce bu şekilde raporlama yapmaya devam edilmeli midir yoksa işletmenin niteliğine göre tek bir düzenlemeye göre mi raporlama yapılmalıdır?" sorusuna verilen cevaplara ilişkin oluşturulan tema, kategori ve kodlar Çizelge 8'de sunulmuştur.

Katılımcıların yukarıda açık bir şekilde ifade edilen soru ile ilgili düşüncelerini genel itibarıyla işletmeler tarafından iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılmasının mantıksız ve gereksiz olduğu şeklinde ifade ettikleri görülmüştür. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu, tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasını ve bu düzenlemenin de TMS / TFRS'ler olması gerektiğini belirtmiştir. Katılımcılar bu tercihin nedenlerini ise uluslararası raporlama ihtiyacını karşılama, şeffaf ve gerçeğe uygun sunum ile ilave maliyetten, zaman kaybindan, gereksiz iş yükünden, karmaşıklıktan ve çok başlılıktan kurtulma şeklinde açıklamışlardır. Aynı zamanda tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasının faydalı olacağını düşünen katılımcıların yasal mevzuatlar, vergi düzenlemeleri ve Maliye Bakanlığı gibi etkenler nedeniyle iki farklı raporlama sisteminden tek bir raporlama sistemine geçilmesinin kısa vadede kolay olmayacağını ifade ettikleri görülmüştür. İki farklı düzenlemeden vazgeçilerek tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasının doğru olduğunu düşünen katılımcılar, bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"İşletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapması bence gereksiz bir uygulamadır. Bu şekilde yapılan raporlama nedeniyle işletmeler ekstra maliyet ve zaman kaybına katlanmak zorunda kalmaktadırlar. İşletmelerin bu nedenle tek bir düzenlemeye göre raporlama yapması daha faydalı ve olumlu olacaktır. Tek bir düzenleme hem müşteri tarafında hem bizim tarafımızda çok daha sağlıklı ve güvenilir olacaktır." (K19, SMMM)

"Zaten bizim buradaki temel gayemiz, temel amacımız firmaları uluslararası raporlama standartlarına yaklaştırmak. Bunu yaparken aslında TMS / TFRS ya da BOBİ FRS çerçevesinde uluslararası raporlama standartlarına VUK'u ne kadar yaklaştırebilirler, bunu düşünüyoruz. Bunun için bence firmaların iki tane farklı mali tablo oluşturmalarının gerçeğe uygunluk açısından bir karşılığı yok. Daha doğrusu VUK'un reelde vergisel anlamda karşılığı olabilir, toplamda kendi kâr-zararlarını total olarak ortaya çıkarıyor olabilirler ama gerçekçi olarak kâr- zarar durumlarını ortaya çıkartmadıklarını ve bunların şirket sahiplerini ve yöneticilerini yanılttığını düşünüyorum. Bunun için de ben iki farklı uygulamanın yapılmasını mantıksız buluyorum. Doğru olduğunu düşünmüyorum. Ama kısa vadede tek bir düzenlemeye göre raporlama sistemine geçileceğini düşünmüyorum." (K20, Sorumlu Denetçi)

"İşletmelerin tek bir düzenlemeye göre raporlama yapması gerekir. Ancak ülkemizde vergi kanunları ve düzenlemeler bu şekilde yapıldığı sürece bunun imkânsız olduğunu düşünüyorum. Çünkü her şekilde vergi ödemek

için işletmeler ayrı bir finansal tablo hazırlamak zorunda bırakılıyorlar." (K22, SMMM)

Mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapması gerektiğini düşünen az sayıda katılımcı bulunmaktadır. Katılımcıların bu düşüncelerinin temelinde ise işletmelerin farklı amaçlarla raporlama yapması, vergi düzenlemelerinden ayrılmanın zorluğu, işletmelerin vergi yükümlülüklerinin artması, mevcut sisteminin değiştirilmesinin zor olması ve farklı ülkelerde de iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılması yatmaktadır. Ancak katılımcılar, mevcut sistemde iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapan işletmelerin muhasebe sistemlerini ve altyapılarını iyileştirmeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Özellikle işletmelerin TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırladıkları finansal tabloların önemini anlayarak muhasebe departmanında daha nitelikli personel istihdamını sağlamalarının önemine vurgu yapılmıştır. İki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılmasının doğru olduğunu düşünen katılımcılar, bu düşüncelerinin nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

"Bu konuda zaten bunların birleşmesi gibi bir imkân biraz zor. İşletmelerin vergi için ayrı bir raporlama, standartlar için ayrı bir raporlama yapması gerekir. Çünkü iki farklı düzenlemenin birleşmesi çok zor görünüyor. Dolayısıyla iki düzenlemenin birleşmesinin çok mümkün olacağını sanmıyorum. İki düzenlemenin birleşmesi mutlaka bir taraftan bir eksiği ortaya çıkaracak. O yüzden iki ayrı raporlama yapmasının daha faydalı olacağını düşünüyorum. Ya bu Amerika'da da aynı şekilde uygulanıyor. Hem vergiye göre finansal tablo hazırlanıyor, hem de standartlara göre finansal tablo hazırlanıyor. Ayrıca BOBİ FRS veya TMS / TFRS'ye göre hazırlanmış bir tablodan çıkacak vergiyi hiçbir şirket ödeme yükünün altına girmeyi de istemez. Çünkü ciddi kârlar ve ciddi vergi yükümlülükleri ortaya çıkabiliyor. Yani dolayısıyla bu şekilde iki farklı düzenlemeye göre yapılan raporlama sisteminin devam etmesi daha faydalı. Ancak finansal raporlama açısından biraz daha önem verilmesi ve biraz daha bu durumun konuşulması gerekiyor." (K3, SMMM)

"Mevcut düzen, işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmasını zorunlu kılmaktadır. Şu an ki düzende sistemin bu şekilde işlemesi zorunluluk arz etmektedir. Şimdilik bu şekilde ikili düzende devam etmekten daha faydalı bir yol bulunmuyor bence." (K15, SMMM)

"İşletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmalarının faydalı olduğunu düşünüyorum. Bence bu şekilde yani iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmaya devam edilmelidir. Çünkü iki farklı düzenlemenin amaçlarının birbirinden farklı olması ve farklı kurumlara hizmet etmesi nedeniyle gerekli olduğunu düşünüyorum. Ancak firmaların TMS / TFRS veya BOBİ FRS'ye göre tablo oluşturma konusunda bilgisel altyapılarının daha donanımlı hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu alanda istihdam ettikleri muhasebe personellerinin de daha nitelikli kişiler arasından seçilmesi gerektiğini düşünüyorum." (K25, SMMM)

Katılımcılara işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre finansal raporlama yapması ile ilgili düşüncelerinin neler olduğu konusundaki sorunun devamında *“Farklı düzenlemelere göre raporlama yapılması işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmakta mıdır?”* sorusu yöneltilmiştir. 25 katılımcının büyük bir çoğunluğu tarafından farklı düzenlemelere göre yapılan raporlamanın işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açtığı belirtilmiştir. Bu cevabı veren katılımcılar, bir önceki soruda da iki farklı düzenleme yerine tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılması gerektiğini belirten katılımcılardır. Katılımcılara göre farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmasının temelinde ise hüküm farklılıkları, yöntem farklılıkları, kolaylaştırıcı uygulamalar ile değerlendirme, sınıflandırma ve raporlama esaslarındaki farklılıklar yatmaktadır. Özellikle BOBİ FRS'nin TMS / TFRS'lere göre daha yumuşak ve esnek hükümler içermesinin farklı uygulamaları da beraberinde getirdiği belirtilmiştir. Farklı düzenlemelere göre raporlama yapmanın işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açacağını düşünen katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

*“Basit bir açıklamayla değerlendirme esaslarındaki farklılıklar (örneğin bir yıldan uzun vadeli alacaklarla bir yıldan kısa vadeli alacaklardaki vade farklarının ayrıştırılması gibi) nedeniyle farklı düzenlemeler işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmaktadır.”* (K2, Kıdemli Denetçi)

*“Evet, farklılıklara yol açmaktadır. Tekdüzen hesap planının ve MSUGT'lerin getirilmesinin temel amacı bu farklılıkları gidermektir. Şimdi 1994 öncesi sisteme benzer, birçok yapıya sisteme dönüşmesinin bir faydası bulunmamaktadır.”* (K4, Kıdemli Denetçi)

*“Farklı düzenlemelere göre raporlama yapılması halinde mutlaka farklılıklar olur. Yani olmamasına imkân yok. En basitinden değerlendirme farklılıkları var ama ben bunu çok önemli görmüyorum. Bu farklılıkların normal ve olması gerektiğini söylemek istiyorum. Bir kere TMS / TFRS'lerden daha doğrusu UMS / UFRS'lerden vazgeçemeyiz, mümkün değil, böyle bir şey yok yani. O zaman tek bir sistemi uygulamak için BOBİ FRS'den mi vazgeçeceğiz? Hayır, yani şu yapılabilir. Yavaş yavaş BOBİ FRS, TMS / TFRS'lere yakınlaştırılabilir. Hele şu sistemi yani BOBİ FRS'yi bir oturtalım, daha sonra yavaş yavaş TMS / TFRS'lere yakınlaştırılır.”* (K14, YMM)

Az sayıda katılımcı, farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmadığını belirtmiştir. Bu görüşü savunan katılımcılar, bir önceki soruda da mevcut uygulamada olduğu gibi iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılmasının doğru olduğunu ifade eden katılımcılardır. Bahsedilen katılımcıların her iki soruya verdikleri cevaplar birlikte değerlendirildiğinde kendi içerisinde tutarlılık gösterdiği görülmektedir. Bu da katılımcıların kendilerine yöneltilen soruları ciddi bir şekilde cevapladığını ve dolayısıyla araştırmadan elde edilecek bulguların güvenilir olduğunu desteklemektedir. Katılımcılar, düzenlemelerin aynı mantalitede olmasından ve işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda raporlama yapmalarından dolayı farklı uygulamalara yol açmadığını

düşünmektedirler. Farklı düzenlemelere göre raporlama yapmanın işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmadığını düşünen katılımcılar, bu düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir:

*“Farklı uygulamaya yol açmamaktadır. Ancak TMS / TFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolar, daha detaylı sunum sağladığı için şirketten bağımsız denetim raporunu isteyen tarafların ihtiyacını daha iyi karşılamaktadır.”* (K15, SMMM)

*“Bence farklılığa yol açmıyor. Çünkü herkes kendi ihtiyacına göre raporlama yapıyor.”* (K16, Sorumlu Denetçi)

*“Hayır açmıyor. Çünkü dünyadaki gelişim de böyle. Yani BOBİ FRS'yi sonuçta Türkiye keşfetmedi ya da Türkiye bulmadı. BOBİ FRS, Avrupa'da da uygulanan bir sistem, Amerika'da da uygulanan bir sistem. Bence zaten farklı olması gerekiyor. Yani tüm şirketlere TMS / TFRS uygulamanız mümkün değil. Buna gerek de yok. Gereksiz zaten. Bence bu çok farklı uygulamalara da yol açmıyor. Ben mantalitetlerinin aynı olduğunu düşünüyorum.”* (K25, SMMM)

## Sonuç ve Değerlendirme

Türkiye'de muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve vergi beyannamesi ekinde yer alacak finansal tabloların hazırlanmasında MSUGT'leri uygulayan işletmelerin bağımsız denetime tabi olacak TMS / TFRS ya da BOBİ FRS ile uyumlu finansal tabloları, genel itibarıyla bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları tarafından MSUGT'ler uyarınca hazırlanan mizandan hareketle yapılan dönüşüm işlemleri yoluyla hazırlanmaktadır. MSUGT'lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi sürecinde aktif rol alan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine ilişkin düşüncelerinin ortaya konması amacıyla yapılan bu çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme yaklaşımı kullanılarak nitel araştırma yapılmıştır. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Katılımcıların büyük bir çoğunluğu daha detaylı ve anlaşılır bilgiye ulaşılabileceğinden dolayı ikili muhasebe sistemine göre yapılan dönüştürme işlemini daha sağlıklı ve faydalı bulmaktadır. Bununla birlikte, bu katılımcıların birçoğu, işletmelerin bu yöneme yönelik muhasebe altyapılarının olmaması ve işletmeye getireceği ilave maliyetler nedeniyle işletmeler tarafından kullanılmadığını ifade etmişlerdir. Mizan düzeyinde dönüştürme yönteminin daha sağlıklı ve faydalı olduğunu düşünen katılımcılar da bulunmakta olup bunlar işletmelerin ikili muhasebe sistemine hazır olmadıkları, nitelikli personel eksikliği nedeniyle bu yöntemi uygulamalarının zor olduğunu, ikili muhasebe sisteminde işletmelerden alınan bilgilere güvenilemeyeceğini ve zaman kaybına yol açacağını düşünmektedirler.

- Katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüşüm sürecini müşteri talebi, müşterinin değerlendirilmesi, kabul ya da ret kararının verilmesi, müşteriden dönüşüme ilişkin bilgi ve belgelerin talep edilmesi, dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması ve en sonunda dönüştürülen finansal tabloların düzenlenmesi şeklinde aşamalara ayırmaktadır. Katılımcıların çoğunluğu, dönüşüm sürecinde en çok müşteri işletmeden talep edilen bilgi ve belgelerin temin edilmesi aşamasında sorun yaşamakta ve zorlanmaktadır. Bununla birlikte, dönüşüm işlemlerinin fiili olarak yapılması aşamasında da sorun yaşayan ve zorlanan katılımcılar bulunmaktadır. Bunun sebebi de yine müşteri işletmeden istenilen bilgi ve belgelerin temin edilmemesidir. Bu sonuçlar, mizan düzeyinde dönüştürme işlemi yapan meslek mensuplarının dönüşüm sürecinde en çok zorlanacakları konunun dönüşüm işlemi için gerekli bilgi ve belgelerin işletmeler tarafından temin edilmemesi olduğu tahminimizi doğrular niteliktedir.
- Katılımcıların tamamına yakını dönüşüm sürecinde en çok nakit akış tablosunun hazırlanmasında zorlanmaktadır. Finansal durum tablosunun hazırlanmasında zorlanan katılımcı olduğu gibi sadece bir katılımcı da nakit akış tablosunun yanı sıra dipnotların hazırlanmasında zorlanmaktadır. Bununla birlikte, hiçbir finansal tablonun düzenlenmesinde zorlanmadığını ifade eden sadece bir katılımcı bulunmaktadır. Bu sonuçlar, dönüşüm sürecinde bazı finansal tabloların hazırlanmasında meslek mensuplarının daha fazla zorlanabilecekleri tahminimizi doğrulamaktadır. En çok zorlanılan finansal tablonun nakit akış tablosu olduğunu düşünen katılımcılar, bunun nedenlerini daha kapsamlı ve detaylı bir çalışma gerektirmesi, işletme dışındaki kişiler tarafından nakit giriş ve çıkışlarının tespitinin zor olması, doğrudan yöntemin uygulama imkânı olmaması nedeniyle dolaylı yöntemle hazırlanması ve dolayısıyla rakamları tutturmanın zor olması ile işletmelerin nakit akış tablosunun mantığına alışkın olmamaları olarak ifade etmişlerdir.
- Katılımcıların büyük bir çoğunluğu dönüşüm yoluyla hazırlanan finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı finansal bilgilerin taşınması gereken tüm özelliklere sahip olduğunu düşünmekle birlikte bazı katılımcılar sunulan bilgilerin zamanında sunum özelliği taşımadığını düşünmektedir. Bu sonuçlara bakarak, mizan düzeyinde dönüştürme yöntemi ile ilgili finansal tablolarda sunulan bilgilerin tahmin edilen aksine işletme ile ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacağı söylenebilir.
- Katılımcıların çoğunluğu işletmelerin BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolar hazırlamalarını isterken TMS / TFRS'lere göre finansal tablolar hazırlanmasını isteyen katılımcılar da bulunmaktadır. Bu sonuçlar, katılımcıların iki farklı düzenlemeye göre finansal tablolar hazırlamak zorunda olduklarında bunun TMS

/ TFRS'lere göre değil de BOBİ FRS'ye göre olmasını isteyecekleri düşüncemizi kısmen doğrular niteliktedir. Katılımcılar BOBİ FRS tercihini uygulama kolaylığı, katılan maliyet ve mevcut uygulamaya yakınlığı gibi nedenlerle yaparken, TMS / TFRS'leri ise gerçeğe uygun sunum ile gelecekte halka açılma, başka bir şirketle birleşme, uluslararası faaliyetlere ya da ihalelere katılma gibi işletme amaçları için tercih etmektedirler.

- Katılımcıların büyük bir çoğunluğu, tek bir düzenlemeye göre raporlama yapılmasını ve bu düzenlemenin de TMS / TFRS'ler olması gerektiğini düşünürken az sayıda katılımcı mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapması gerektiğini düşünmektedir. Sadece TMS / TFRS'lere göre raporlama yapılmasını isteyen katılımcılar, bunun nedenlerini uluslararası raporlama ihtiyacını karşılama, şeffaf ve gerçeğe uygun sunum ile ilave maliyet, zaman kaybı, gereksiz iş yükü, karmaşıklık ve çok başlıktan kurtulma şeklinde açıklamışlardır. Bunlar, farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açtığını da düşünmektedirler. Mevcut uygulamada olduğu gibi işletmelerin iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmasının doğru olduğunu düşünen katılımcılar ise bunun nedenlerini işletmelerin farklı amaçlarla raporlama yapması, vergi düzenlemelerinden ayrılmanın zorluğu, işletmelerin vergi yükümlülüklerinin artması, mevcut sisteminin değiştirilmesinin zor olması ve farklı ülkelerde de iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılması olarak ifade etmişlerdir. Bu katılımcılar, farklı düzenlemelerin işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmadığını da düşünmektedirler. Bu sonuçlar, katılımcıların hem MSUGT'ler hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS gibi iki farklı düzenlemeye göre finansal tablolar hazırlanmasına karşı olacakları tahminimizi kısmen destekler niteliktedir. Çünkü yukarıda da ifade edildiği gibi az sayıda da olsa iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapılması gerektiğini düşünen katılımcılar bulunmaktadır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetime tabi olan işletmelerin imkanlarının olması halinde finansal tabloların dönüşümünü ikili muhasebe sistemine göre yapmalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmaları ve bu sisteme uygun muhasebe personeli istihdam etmeleri gerektiği söylenebilir. Ayrıca, ülkemizde uygulanmakta olan hem MSUGT'ler hem de TMS / TFRS ya da BOBİ FRS gibi iki farklı muhasebe düzenlemesine göre yapılan raporlamadan vazgeçilerek gerçeğe uygun sunumu sağlayabilmek için sadece TMS / TFRS'lere göre raporlama yapılmalıdır. Çünkü iki farklı düzenlemeye göre yapılan raporlama işletmeler arasında farklı uygulamalara yol açmaktadır. Ancak, işletmeler iki farklı düzenlemeye göre raporlama yapmaya devam edeceklerse ve dönüşüm işlemleri mizan düzeyinde yapılacaksa, bu düzenlemelerin TMS / TFRS'ler değil BOBİ FRS olması gerekir. Çünkü BOBİ FRS, MSUGT'lere daha



yakındır, maliyeti daha düşüktür ve mizan düzeyinde dönüşüm işlemleri daha kolay yapılmaktadır. Mizan düzeyinde dönüşüm yoluyla elde edilen finansal tablolarda sunulan bilgilerin, faydalı finansal bilginin sahip olması gereken tüm niteliksel özellikleri taşıyabilmesi için zamanında sunulabilmesi sağlanmalıdır. Bu amaçla, başta KGK olmak üzere tüm yetkili kurumların gereken düzenlemeleri yapması ve dönüşüm işlemleri için en uygun tarihi belirlemesi yerinde olacaktır.

Bu çalışma, Türkiye’de meslek mensuplarının bakış açısıyla dönüşüm sürecinin değerlendirilmesine yönelik yapılan ilk çalışma olup çalışmadan edilen bulguların finansal tabloların dönüşümü sürecinde rol alan bağımsız denetim şirketi çalışanları, bağımsız denetime tabi işletmelerin yönetici ve muhasebe elemanları ile muhasebe ile ilgili düzenleme yapan kurumlara faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmada, MSUGT’lere göre hazırlanan finansal tabloların TMS / TFRS ya da BOBİ FRS’ye dönüşüm sürecinin değerlendirilmesi genel olarak yapılmış olup dönüşüm sürecinde karşılaşılan sorunlar derinlemesine araştırılabileceği gibi benzer çalışmalar daha büyük bir katılımcı grubuyla da yapılabilir.

### Extended Abstract

The financial information produced by the accounting information system is transmitted to the parties related to the business through financial statements prepared in certain periods. Financial statements constitute the most essential source of information that a wide range of users can use when making business decisions. These tables are prepared and offered to users outside the business by many businesses around the world. The accounting regulations of the countries are taken as a basis in the preparation and presentation of the financial statements. The differences between the accounting regulations of the countries cause the financial statements to differ.

While keeping their accounting records and preparing their financial statements in Türkiye, companies that are subject to independent auditing, excluding financial institutions based on TAS / TFRS, are subject to two different accounting regulations, namely financial reporting framework, one is ASAGC's and the other is TAS / TFRS or FRS for LMSE. have to prepare financial statements accordingly. These enterprises prepare their financial statements in compliance with TAS / TFRS or FRS for LMSE, which will be subject to independent auditing, generally at the end of the period and through conversion transactions based on the trial balance prepared in accordance with ASAGCs. The transformation process carried out by independent audit companies is carried out as a process that includes serious and comprehensive studies.

It is expected that the financial statements prepared using the trial balance conversion method and subject to independent auditing will not have the qualitative characteristics of useful financial information. In addition to this problem, it is thought that the conversion process made at trial balance will cause problems such as making

the preparation of some financial statements difficult, bringing additional costs to businesses, and not being able to obtain information and documents regarding the conversion process from businesses. In addition, the members of the profession will be against the preparation of financial statements according to both ASAGCs and TAS / TFRS or FRS for LMSE, considering that it will lead to different practices between businesses; When they have to report according to two different regulations, it is estimated that their preference will be FRS for LMSE against the compelling provisions of TAS / TFRS. For this reason, this study, it is aimed to reveal the thoughts of the professionals who take an active role in the process of converting the financial statements prepared according to the ASAGCs of the enterprises subject to independent audit in Türkiye to TAS / TFRS or FRS for LMSE on the evaluation of the transformation process. There are no studies on this subject in Türkiye. Therefore, the study is important in terms of contributing to the accounting literature.

In this study, qualitative research was conducted and a semi-structured interview approach was used to collect data. Professionals working in independent audit companies were determined as the target universe in the research. The sampling frame of the research was determined according to the "criterion sampling" method, which is one of the purposive sampling methods used in qualitative research, and 25 professionals who took an active role in the transformation of the financial statements were included in the sampling frame. The research was carried out by face-to-face or online interviews with 25 professionals. The data obtained in line with the interviews with the participants were recorded with a voice recorder.

The data obtained within the scope of the research were analyzed according to content and descriptive analysis methods by making analysis diversification. In the analysis process, firstly, the data obtained from the interviews with 25 participants were transcribed. Later, these data were classified in the excel program and combined in a file. The codes, the categories to which the codes are related, and the themes that the categories are related to were determined in line with the answers given by the participants by examining the interviews repeatedly.

The findings obtained as a result of the data analysis made by associating codes, categories and themes can be summarized as follows:

- The majority of the participants find the conversion process made according to the dual accounting system healthier and more beneficial, since more detailed and understandable information can be accessed. However, many of these participants stated that they are not used by businesses because of the lack of accounting infrastructure for this method and the additional costs it will bring to the business.

- Majority of the participants divide the conversion process into stages customer demand, customer evaluation, acceptance or rejection decision, requesting information and documents related to the conversion from the customer, the actual execution of the conversion processes and finally arranging the converted financial statements. The majority of the participants have difficulties and have difficulties in obtaining the information and documents most requested from the customer business during the transformation process.
- Almost all of the participants have the most difficulty in preparing the cash flow statement during the transformation process. Just as there is a participant who has difficulty in preparing the statement of financial position, only one participant has difficulties in preparing the footnotes as well as the cash flow statement.
- While the majority of the participants think that the information presented in the financial statements prepared through transformation, has all the features that useful financial information should have, some participants think that the information presented does not have the feature of being presented on time.
- The majority of the participants prefer that businesses prepare financial statements in accordance with FRS for LMSE when they have to report according to two different regulations.
- Majority of the participants think that reporting should be according to a single regulation and this regulation should be TAS / TFRS. Participants who support this idea also argue that reporting according to different regulations will lead to different practices among businesses.

In this study, it was determined that the majority of the participants found the conversion process performed according to the binary accounting system healthier and more beneficial. As expected in the study, it was determined that the majority of the participants who made the conversion process at the trial balance level had the most difficulty in the conversion process, that the information and documents required for the conversion process could not be provided by the enterprises, and that they had the most difficulty in preparing the cash flow statement. In the study, contrary to what was expected, it was revealed that the majority of the participants thought that the information presented in the financial statements prepared by conversion has the qualitative characteristics of useful financial information. In addition, as predicted in the study, the majority of the participants thought that different regulations lead to different practices among businesses; It has been determined that when they have to prepare financial statements according to two different regulations, they think that this should be according to FRS for LMSE, not TAS / TFRS. However, contrary to what was predicted in the study, as in the current practice, businesses should report according to two different

regulations; It has been determined that there are a small number of participants who think that these should be TAS / TFRS when they have to prepare financial statements according to two different regulations.

According to the results obtained from the research, it can be said that companies subject to independent auditing should establish accounting systems that will enable them to transform their financial statements according to the dual accounting system and employ accounting personnel suitable for this system, if they have the opportunity. In addition, reporting made according to both ASAGCs and two different accounting regulations such as TAS / TFRS or FRS for LMSE, which is applied in our country, should be abandoned and reporting should be made only according to TAS / TFRS to provide a fair presentation. Because reporting made according to two different regulations may lead to different practices between businesses. However, if businesses will continue to report according to two different regulations and the conversion will be done at trial balance, these regulations should be FRS for LMSE, not TAS / TFRS. Because FRS for LMSE is closer to ASAGCs and conversion processes are easier at the trial balance level. It should be ensured that the information presented in the financial statements obtained through the conversion at the trial balance level can be presented in a timely manner so that it has all the qualitative characteristics that useful financial information should have. For this purpose, it would be appropriate for all authorized institutions, especially the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, to make the necessary arrangements and to determine the most appropriate date for the conversion process.

#### Bilgi

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

#### Acknowledgement

#This paper is derived from the PhD thesis with the title of "A Study on the Assessment of the Conversion Process of Financial Statements Prepared According to Different Accounting Regulations, Problems Encountered and Solution Suggestions", at the Institute of Graduate in Yozgat Bozok University by Nurettin ÖZDEMİR under the supervision of Prof. Dr. Hikmet ULUSAN.

#### Kaynaklar

1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Erişim: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 04.09.2021.
2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Erişim: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, Erişim Tarihi: 04.09.2021.
3. Baltacı, A. (2018). Nitel araştırmalarda örnekleme yöntemleri ve örnek hacmi sorunsalı üzerine kavramsal bir

- inceleme. Bitlis Eren Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(1): 231-274.
4. Berg, B.L., Howard L. (2019). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri (9. Baskıdan Çeviri). Çeviri Editörü: Asım Arı, Konya: Eğitim Yayınevi.
  5. Demir, Ş. (2020). Vergi mizanından BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtlarının yapılması ve finansal tablolar çıkarılmasına dair bütünsel bir uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (85): 1-24. doi: 10.25095/mufad.673670.
  6. Elitaş, C., Ergüden A.E. (2016). Vergi usul kanunundan uluslararası finansal raporlama standartlarına doğru: finansal tabloların yolculuğu. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 2(2): 265-296.
  7. Kablan, A. (2021). VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri ve finansal performans üzerindeki etkisinin COPRAS yöntemi ile analizi. Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 20(62): 285-308. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mbbakis/issue/59563/787665>.
  8. KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi\\_frs.PDF](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF), (01.12.2021).
  9. KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı) (2022). TFRS 2022 Seti (Kırmızı Kitap), Erişim: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10378/TFRS-2022-Seti>, Erişim Tarihi: 18.02.2022.
  10. KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) 2017 sürümü açıklaması, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 05.10.2021.
  11. KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). (2021). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) 2021 sürümü açıklaması, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 15.02.2022.
  12. Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, (16 Aralık 1992), T.C. Resmî Gazete, Sayı: 21447 (M), Erişim: [http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf), Erişim Tarihi: 07.12.2021.
  13. Mejzlik, L. (2006). Účetní informační systémy Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví. Prag.
  14. Öztürk, E. (2013). Dışarıdan atılan kayıtlar tekniği ile TFRS finansal tabloların hazırlanması. Erişim: <https://docplayer.biz.tr/1536315-Disaridan-atilan-kayitlar-teknigi-ile-tfrs-finansal-tablolarin-hazirlanmasi.html>, Erişim Tarihi: 27.02.2022.
  15. Procházka, D. (2012). ICT support of the financial statement's conversion: main methods and their advantages/disadvantages. International Journal of Management Cases, 14(1), doi:10.5848/APBJ.2012.00007.
  16. Ulusan, H. (2017). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri (1. Baskı). Bursa: Ekin Yayınları.
  17. Yardımcıoğlu, M. (2013). Finansal tabloların UFRS'ye çevrimi. Sosyoekonomi, 20(20), Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sosyoekonomi/issue/21080/226961>.
  18. Yıldırım, A., Şimşek, H. (2021). Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri (12. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.