

Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile İlgili Muhasebe-Finans Eğitlimcilerine Yönelik Bir Araştırma

Birgül BOZKURT YAZAR¹



Geliş Tarihi/ Received
24.07.2020

Kabul Tarihi/ Accepted
25.06.2021

Yayın Tarihi/ Published
15.07.2021

Citation/Atıf: Bozkurt Yazar B., (2021), Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile İlgili Muhasebe-Finans Eğitlimcilerine Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 35(3): Sayfa: 749-778, <https://doi.org/10.16951/atauniibd.773292>

Öz: Bu çalışmada Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağına yönelik ülkemizdeki muhasebe ve finansman ana bilim dalında çalışan akademisyenlerin görüş ve önerileri ele alınmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardına neden ihtiyaç duyulduğu; ikinci bölümde ise bu standart ile ilgili genel bilgiler açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ülkemizdeki üniversitelerde muhasebe finansman ana bilim dalında çalışan akademisyenlerin KÜMİ FRS ile ilgili görüş ve önerileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünden elde edilen görüş ve öneriler ile standardın nihai halini alma sürecine katkı sunulması planlanmaktadır. Çalışmada veri toplama tekniği olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmış olup; çalışmanın uygulama kısmında yer alan anketin değerlendirilmesinde SPSS programı kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: KÜMİ FRS, Küçük ve Mikro İşletmeler, KGK.

A Research on Accounting-Finance Educators Related to the Draft Financial Reporting Standard for Small and Micro-Enterprises (KUMI FRS)

Abstract: In this study, the opinions and suggestions of academicians working in the department of accounting and finance in our country regarding the draft Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS) was discussed. The study consists of three parts. In the first part, why the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises is needed; In the second part, general information about this standard is explained. In the third part the opinions and suggestions of the academicians working in the department of Accounting-Finance at the universities in our country about KUMI FRS have been practiced to be detected. It is planned to contribute to the process of finalizing the standard with the opinions and suggestions obtained from the third part of the study. Secondary source scanning method was used as data collection technique in the study; SPSS program was used in the evaluation of the questionnaire in the application section of the study.

Key Words: KÜMİ FRS, Small and Micro Enterprises, KGK.

Jel Codes:M48, M21, F53.

¹Dr. Öğr. Üyesi, Munzur Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, <https://orcid.org/0000-0003-0126-2638>, birgulbozkurt@munzur.edu.tr

EXTENDED SUMMARY

Background: After developments in the field of accounting, it has become obligatory for businesses in our country to keep up with this situation. From this perspective, TMS/IFRS and BOBİ FRS standards, which came into force, are important stages in ensuring the right and transparent information process of the enterprises. Finally, KUMI FRS, which will come into force in 2021, is an important regulation for small and micro enterprises that are not subject to independent auditing and keep books on a balance sheet basis. It is predicted that this standard will be more suitable for small and micro enterprises based on the idea of "At first, think about little ones".

Purpose and Method: The main purpose of this study is to examine the main points of KÜMİ FRS and to determine the opinions of accounting-finance educators about the KÜMİ FRS. In this context, we prepare a questionnaire by reviewing KÜMİ FRS draft and the literature and reach to 138 valid samples. The questionnaire consists of three parts. In the first part, 6 questions (demographic information) were asked to the participants. In the second part 17 questions (First four question of this group is about the knowledge level of KGK. All of these questions consist of 5-point Likert type) general questions were asked to the participants about KGK and KÜMİ FRS. 14 questions were asked to the participants in order to measure the opinions and suggestions of accounting-finance educators about KUMI FRS draft. The Cronbach Alfa value is 0,867.

Findings: According to demographic information that is presented in table 3, %52,9 of participants is at the age between 31-40. Most of the participant's professional titles are assistant professors and lecturers. Their professional experiences are between 6-15 years. In the table 4, most of the participants received training on TMS IFRS and sees the standard complexity as a problem in the implementation of the accounting system. According to table 6, most of participants are following KGK but most of them did not attend the trainings given by KGK and did not express an opinion about the standards and regularizations. When the level of knowledge of the participants about KUMI FRS is examined, most of participants has reviewed KUMI FRS draft, and indicated that this standard was serviceable. Most of participants thinks that KUMI FRS will increase financial statements' usefulness level, this regulation will increase the workloads of professionals and informative work on KUMI FRS should be done. On the other hand, most of the participants are undecided about KUMI FRS was a complement to VUK. The opinions of the participants about KUMI FRS are as below; the majority of the participants think that; the late interest should be separated in determining the cost of revenue, inventories, property, plant and equipment and intangible assets, borrowing costs should be written as expense or a certain amount of them should be added to the cost of the asset; development costs must be activated; while impairment of assets was

estimating, amount recoverable must be considered and support from outside experts should be taken about this topic; cash flow statements obtained by indirect method should also be taken into consideration, fair value approach should be adopted along with cost-based approach; notes on the accounts should be reviewed in specific formats; effective interest method should be considered; the concept of depreciation on a day basis should be brought up; preparation of consolidated financial statements should be brought up within certain limitations; Property, plant and equipment's residual value should be determined. Otherwise, most of the participants do not think that there should be no rediscount in accounting applications and there should be no distinction between small and micro-enterprises. Looking at the hypotheses created in the study; the professional titles and experiences of the participants affect their knowledge level of the KGK. In addition, it was determined that, KGK and KUMI FRS knowledge level and KUMI FRS opinions and suggestions were effective in general evaluations about KUMI FRS.

Conclusions: Standards such as TMS/TFRS BOBI FRS are important applications for financial reporting process in our country. However, the number of small and micro enterprises operating in our country is quite a few. In this regard, with the KUMI FRS standard which includes facilitating provisions, it is aimed for these enterprises to prepare their financial statements with less cost. In this study, information, opinions and suggestions of accounting finance educators about the KUMI FRS draft were examined. It has been determined that the participants, who can be reached within some restrictions such as the pandemic process, desired a more detailed financial reporting. Future studies may contribute to the literature by exercising a survey with more participants KUMI FRS application results.

1. Giriş

Muhasebe alanında yaşanan değişim ve gelişmeler sonrasında ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir bölümünün bu değişim ve gelişmelere uyum sağlaması zorunlu hale gelmiştir. Piyasada faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiliklerin mali tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS)' na uygun hazırlamaları çoğu zaman faaliyet gösterilen sektör ve işletme büyüklükleri açısından bazı zorlukları gündeme getirmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço esasına göre defter tutma hadleri sağlayan işletmelerin farklı bir düzenlemeye tabi tutulması zorunluluk arz etmiştir. 2021 yılında uygulanacak olan KÜMİ FRS' nin "Önce küçüğü düşün" varsayımından hareketle bahsi geçen işletmeler için daha uygun olacağı öngörülmektedir. Çünkü ülkemizde küçük ve mikro işletmeler olarak ifade edilen bu işletmelerin sayıları oldukça fazladır. Bu işletmelerin büyük ölçekteki firmaların tabi oldukları düzenlemeleri uygulamaları büyük maliyetleri beraberinde getirmektedir. Çalışmanın literatür ve uygulama kısmı olmak üzere iki bölümden oluşması planlanmıştır. Literatür bölümünde KÜMİ FRS' ye

duyulan gereksinim ve standart ile ilgili genel bilgiler verilmiş; henüz taslak aşamasında olan bu standarda yönelik eleştiriler ve öneriler ele alınmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde taslak halindeki KÜMİ FRS ile ilgili bilgi, eleştiri ve önerilerin tespitine yönelik ülkemizdeki üniversitelerde çalışan muhasebe – finansman ana bilim dalında görevli akademisyenlere uygulanan anket çalışması ve sonuçlarına yer verilmiştir.

2. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına Duyulan Gereksinim

Ekonomik hayatın en küçük birimleri olan işletmeler, faaliyet gösterdikleri süreç içerisinde bilgi kullanıcılarına tarafsız, doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi vermek zorundadırlar. Bu bağlamda oluşturulan mali tablolarda tekdüzeliğin sağlanması çerçevesinde yaklaşık 15 yıldır çalışmalar yürütülmektedir. Bunun için de işletmelere çeşitli sorumluluklar yüklenmiş; bu işletmelerin belirli düzenlemeler eşliğinde finansal tablolarını hazırlamaları sonucunda çeşitli maliyetlerle karşılaşmaları söz konusu olmuştur. Ancak belirli ölçeklerde faaliyet gösteren işletmeler bu yükü karşılayabilirken; daha orta, küçük ve hatta mikro ölçekteki firmaların bu maliyeti karşılayabilmesi pek mümkün olmamaktadır. Bu bağlamda 2017 yılında yayınlanan ve 2018 ve sonrası dönemlerde uygulanan “Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) ile büyük ve orta ölçekteki firmaların finansal tablolarını farklı bir standart ile düzenlemesi zorunlu kılınmıştır. Böylece bilgi kullanıcılarının daha şeffaf, doğru ve anlaşılır tabloları incelemesine imkân tanınmıştır. Ne var ki BOBİ FRS’yi bile maliyetli bulan ve bilanço esasına defter tutan küçük ölçekteki firma sayılarının ülkemizde fazla olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda, özel sektörde sayıları oldukça fazla olan, ülke ekonomilerinde istidam düzeyimi büyük ölçüde arttıran ve daha düşük gelirli yurttaşların gelir elde etmelerini sağlayan küçük ve mikro işletmeler için bir standart seti ihtiyaç haline gelmiştir (Modugu ve Eragbhe, 2013); Akt (Gökçen, Öztürk, & Güleç, 2019, s. 414). Bahsedilen bu küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin 2021 yılı ve sonraki hesap dönemlerinde ayrı bir standarda tabi tutulması amacı ile KGK tarafından çalışmalar yürütülmüştür.

KGK tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda kamuoyu görüşüne sunulan Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağında faydalı finansal bilgi oluşturma çerçevesinde karar almak isteyen bilgi kullanıcıları temel alınmıştır. Çünkü Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile daha çok ihtiyari bırakılan birçok uygulama ve vergi odaklı finansal raporlama hedeflenmektedir. 2019 KGK verilerine göre 639.485 adet işletmenin bu standardı uygulaması planlanmaktadır (KGK, 2019).

3. Küçük ve Mikro İşletmeler İle İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde son yıllarda muhasebe ve denetim alanında yetkili hale gelen Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) bağımsız denetime tabi olan işletmeler için bazı

standartları yürürlüğe koymuştur. Bu bağlamda 13/09/2018 tarihli ve 161 sayılı kurul kararı ekli listesinde yer alan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak nitelendirilen işletmeler TMS/TFRS setini uygulamak zorundadır. Bu liste dışında kalan işletmeler ise BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadır. Ancak bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço esasına göre defter tutan küçük ve mikro işletmeler ise Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği'ne (MSUGT) göre finansal tablolarını hazırlamakta idiler. Bu durum bahsedilen işletmelerin sundukları finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ve karşılaştırılabilirliği noktasında uygulama farklılıklarını gündeme getirmektedir. Bu işletmelerin hazırlamak zorunda oldukları finansal tablolar ve tutacakları defterler aşağıdaki gibidir;

Tablo 1: Küçük ve Mikro İşletmelere İlişkin Genel Bilgiler

İşletme Büyüklüğü	Uygulama	Finansal Tablolar	Tutulacak Defterler
Mikro işletme	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) uymak zorundadır.	- Bilanço - Gelir Tablosu - Satışların Maliyeti Tablosu - Fon Akım Tabloları - Nakit Akım Tablosu - Kâr Dağıtım Tablosu - Öz Kaynak Değişim Tablosu	I. Sınıf Tüccarlar - Yevmiye Defteri - Defter-i Kebir - Envanter Defter II. Sınıf Tüccarlar - İşletme Defteri
Küçük işletme	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) uymak zorundadır.	- Bilanço - Gelir Tablosu - Satışların Maliyeti Tablosu - Fon Akım Tabloları - Nakit Akım Tablosu - Kâr Dağıtım Tablosu - Öz Kaynak Değişim Tablosu	- Yevmiye Defteri - Defter-i Kebir - Envanter Defteri

Kaynak: Uzun, E. İşletme Büyüklüklerinin Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD) <https://dergipark.org.tr/pub/asead/issue/43544/521418.22.01.2020> s:108.

Türk ekonomisinde önemli bir yer tutan küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için son yıllarda önemli bir ayrıma gidilerek küçük ve mikro işletmeler tanımları yapılmıştır. Bu işletmeler için finansal raporlama süreçleri son yıllara belirli standartlara bağlanmış; 2019 yılında KGK tarafından Küçük ve Mikro İşletmeler Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı yayınlanmıştır. 1 Ocak 2021 tarihinde uygulanması planlanan bu standart İngiltere de uygulanan "Mikro-işletmeler İçin Geçerli Finansal Raporlama Standardı" (The Financial Reporting Standard Applicable to The Micro-entities Regime- FRS 105) ile önceki dönemlerde ülkemizde ve diğer ülkelerde yayınlanan standartlardan yararlanılarak oluşturulmuştur. Standartta yer alan

tanımlar çerçevesinde aşağıda belirlenmiş ölçütlerden herhangi ikisini sağlayan işletmeler küçük işletmeler olarak kabul edilmektedir (Gedik, 2019);

- Aktif toplamı, 350.000 Avro ile 4.000.000 Avro aralığında olması
- Net satış hâsılatı, 700.000 Avro ile 8.000.000 Avro aralığında olması,
- Çalışan sayısı, 10 ile 50 kişi aralığında olması.

Bu ölçütlerin altında kalan işletmeler ise mikro işletmeler olarak kabul edilmektedir. Bu işletmeler bilanço esasına göre defter tutma hadleri olan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerdir. Ülkemizde 2021 yılı için bilanço esasına göre defter tutma hadleri ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri (VUK Genel Tebliği Sıra No: 522, m: 177));

- Yıllık alış tutarı: 300 000 TL ve yıllık satış tutarı: 420 000 TL
- Yıllık gayri safi iş hasılatı: 150 000 TL
- İş hâsılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 300 000 TL.

Bu tutarları aşanlar I. Sınıf tacir olarak nitelendirilmektedir. Bu tutarları sağlayamayan işletmeler ise bu düzenlemeye dahil olmayacaktır.

Ülkemizde küçük, orta ve mikro ölçekteki işletmelerle ilgili olarak 18.11.2005 tarihli 25997 sayılı resmî gazetede yayınlanan 2005/9617 sayılı “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı yapılmıştır. 24 Haziran 2018 tarih 2018/11828 karar ile Resmî Gazete ‘de yayınlanarak yürürlüğe giren “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tanımı Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletme tanımları aşağıdaki gibi güncellenmiştir. Bu tanımlarda çalışan sayısı, yıllık net satış hasılatı ve mali bilançosu gibi kriterlere göre işletmeler mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmaktadır. (24 Haziran 2018 Tarihli ve 2018/11828 Sayılı Resmi Gazete) ve (18 Kasım 2005 Tarihli ve 2005/9617 sayılı Resmi Gazete);

- Mikro İşletme: Çalışan sayısı en fazla dokuz kişi olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu üç (2005 yılındaki yönetmelikte bir) milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.
- Küçük İşletme: Çalışan sayısı en fazla kırk dokuz kişi olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu yirmi beş (2005 yılındaki yönetmelikte sekiz) milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.
- Orta Büyüklükteki İşletme: Çalışan sayısı en fazla iki yüz kırk dokuz kişi olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu yüz yirmi beş (2005 yılındaki yönetmelikte kırk) milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler şeklindedir.

4. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağına Genel Bir Bakış

4.1. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağına İncelenmesi

Ülkemizde muhasebe ve denetim alanında en yetkili kurum olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan KÜMİ FRS taslağına Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) bir parçası olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca standardı uygulayan işletmelerin karşılaştığı spesifik bir finansal olayın standartta belirtilmemiş olması durumunda BOBİ FRS ye atıfta bulunulacağı belirtilmiştir. KÜMİ FRS taslağı genel hatları ile aşağıdaki tabloda açıklanmıştır;

Tablo 2: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağına Genel Hatları ile Açıklanması

Konu Başlıkları	Açıklamalar
Sunulacak Mali Tablolar	KÜMİ FRS taslağına mikro ve küçük işletmelerin finansal tablo düzenleme süreçleri basitleştirilmiştir. Bu bakımdan küçük işletmelerin yalnızca finansal durum tablosu, kar- zarar tablosu ve finansal tablo dipnotlarını düzenlemelerinin sunulacak mali tablolar açısından yeterli olacağı varsayılmıştır (Demir & Bahadır, 2014, s. 14). Ayrıca KÜMİ FRS taslağına finansal tablo formatlarına ilişkin örnekler yer almaktadır.
Hasılat	KÜMİ FRS taslağına finansal tablolarda yer alacak hasılat unsurları ile ilgili olarak faydanın güvenilir gerçekleşmesi ve ölçümü dikkate alınmaktadır. Hâsılatla vade konusunda KÜMİ FRS'de herhangi bir ayırıştırma yapılmamaktadır. İnşaat sözleşmelerinde ise dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönemde gerçekleşen hâsılat ve maliyetlerin o dönemin finansal tablolarına yansıtılması zorunlu kılınmıştır.
Stoklar	KÜMİ FRS taslağına vade farklarının stok maliyetine eklenmesi benimsenmiştir. Borçlanma maliyetlerinde ise stoklar için katlanılan faiz ve giderler kâr / zarar olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca KÜMİ FRS taslağına özellikli varlıklara dair bir açıklama yer almadığı gibi, bu tür varlıklar ile ilgili ölçütlere yer verilmemiştir (Gökçen, Öztürk, & Güleç, 2019, s. 423). Stokun dönem sonu değerlemesi KÜMİ FRS de maliyet bedeli üzerinden (iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve ilgili diğer giderlerin toplamı) gerçekleştirilecek; stok maliyetinin belirlenmesinde tam veya normal maliyet yöntemi esas alınacaktır. Stokta en az %11 veya daha fazla değer düşüklüğü olması durumunda, emsal bedel dikkate alınacaktır (Şentürk, 2020).
Tarımsal Faaliyetler	KÜMİ FRS taslağına canlı varlıkların ölçümü maliyet veya gerçeğe uygun değer üzerinden belirlenmesi ve bu varlıkların finansal tablolara ayrı bir şekilde belirtilmesi zorunlu kılınmıştır. Tarımsal ürünlerin ise gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi benimsenmiştir.

Tablo 3 Devamı: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağının Genel Hatları ile Açıklanması

Finansal Araç ve Öz Kaynaklar	KÜMİ FRS taslağında her türlü alacak ve borçların muhasebeleştirilmesinde nominal (itibari) değer dikkate alınmaktadır. Ayrıca dönem sonundaki tüm alacak ve borçlarda reeskont zorunlu kılınmakta; değer düşüklükleri zarara yansıtılmaktadır. Hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise borsada işlem gören hisse senetleri için piyasa değeri dikkate alınmaktadır.
Maddi Duran Varlıklar	KÜMİ FRS taslağında maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet esaslı yaklaşım benimsenmiştir. Vade farkları, varlığın maliyetine eklenmeli ve borçlanma maliyetleri kâr/ zarara yansıtılmalıdır. Amortisman uygulaması KÜMİ FRS de zorunludur. Ancak bu konudaki en önemli değişiklik kıst amortisman uygulamasıdır. KÜMİ FRS taslağında tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulaması benimsenmektedir. Amortisman tabi tutar için defter değerinden kalıntı (hurda) değerinin düşmesi ile belirlenen değer dikkate alınmaktadır.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	KÜMİ FRS taslağında maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli dikkate alınmakta ve vade farkı ayrıştırılması yapılmamaktadır. Sonraki ölçümde ise maliyet bedeli dikkate alınmaktadır. Ayrıca borçlanma maliyetleri ve Ar –Ge giderlerinin kâr zarara yansıtılması zorunludur. Sınırsız ömre sahip bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili itfa uygulaması ise 5-10 yıl arasında gerçekleştirilmelidir.
Kiralamalar	KÜMİ FRS taslağında kiralamaya konu olan varlık ilgili olduğu kalemde muhasebeleştirilmelidir. Kiralanan varlıklarda faydalı ömür veya kiralama sürelerinden kısa olanı üzerinden amortisman ayrılması zorunludur.
Devlet Teşvikleri	KÜMİ FRS taslağında devlet teşviklerinin finansal tablolarda kar/zarar olarak kaydedilmesi için performans şartının yerine getirilmesi zorunludur. Piyasa faiz oranından düşük alınan krediler ise devlet teşviki olarak kabul edilmemektedir.
Karşılıklar	KÜMİ FRS taslağında karşılıkların finansal tablolara alınması için işletmenin faaliyet yılı sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan yükümlülüğünün olması ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilir olması gibi koşullar benimsenmekte ve karşılıkların hesaplanması için muhtemel harcama tutarı dikkate alınmaktadır. Kıdem tazminatı konusunda ise ilgili yılda ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüklerinin hesaplanarak mali tablolara yansıtılması benimsenmiştir.
Yabancı Para İşlemleri	KÜMİ FRS taslağında yabancı para işlemlerinin ilk kayda alınması için işlem tarihindeki TCMB döviz kuru dikkate alınır. Parasal kalemler için sonraki ölçümlerde dönem sonu döviz alış kuru; parasal olmayan kalemler için ise ilgili kalem maliyet bedeli ile ölçülüyorsa işletme tarihindeki kuru; gerçeğe uygun değeri ile ölçülüyorsa işlem tarihindeki TCMB döviz alış kuru dikkate alınır.

Tablo 4 Devamı: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağının Genel Hatları ile Açıklanması

İşletme Birleşmeleri	KÜMİ FRS taslağında işletme birleşmeleri konusunda satın alma yöntemine göre raporlama yapılması zorunlu kılınmış ve işletme birleşmeleri kontrolün elde edilmesi şartına bağlanmıştır. Ayrıca şerefiyenin en fazla 10 yılda itfası ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaması ile uygulamada yöneticilere kolaylık sağlanması ve muhtemel öznel değerlendirme kararlarının istenmeyen etkilerinin ortadan kalkması sağlanmıştır.(Kıymetli Şen & Özbirecikli, 2020, s. 18) Konsolide finansal tablolar hazırlama zorunluğuna da bu düzenlemede yer verilmemiştir.
Gelir Vergisi	KÜMİ FRS taslağında ertelenmiş vergi hesaplanmasına yer verilmemiştir.
Dipnotlar	KÜMİ FRS taslağında küçük işletmeler için sunulacak dipnotlar için ayrı bir bölüm hazırlanmıştır.

Kaynak: Bu tablo KÜMİ FRS taslağı ile literatürde yer alan çeşitli kaynaklardan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

4.2. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağına Yönelik Eleştiriler ve Öneriler

Henüz taslak aşamasında olan bu standardın kamuoyunun önerileri ve eleştirileri çerçevesinde nihai halini alması KGK tarafından beklenmektedir. Bu bağlamda çeşitli konular ile ilgili öneriler ve değerlendirmelerin beklendiği kurum uzmanları tarafından özellikle dile getirilmiştir. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından 2019 yılı Eylül ayında organize edilen “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı” konulu panelde de kamuoyu görüşüne açılan konular değerlendirilmiştir. Bu konular aşağıdaki gibidir (İSMMMO, 2019));

- Alacak ve borçların sonraki ölçümü. (Reeskont uygulamasının olup olmaması.)
- Hasılat, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda maliyetin belirlenmesinde vade farkının ayrıştırılması.
- Borçlanma maliyetlerinin finansal tablolara alınması. (Borçlanma maliyetinin gider olarak yazılması ya da belirli bir tutarın varlığın maliyetine eklenip eklenmemesi.)
- Araştırma ve geliştirme harcamalarının finansal tablolara alınması. (Özellikle geliştirme giderlerinin ilgili varlığın maliyetine eklenmesi ya da gider olarak yansıtılması.)
- Varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması. (Varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanırken geri kazanılabilir değer hesaplanması taslakta gerekli görülmemektedir. Satış maliyeti düşürülmüş gerçeğe uygun

değer ile defter değeri karşılaştırıldığında %10 luk bir değer düşüklüğü varsa bu tutarın finansal tablolara yansıtılması istenmektedir.)

Aynı panelde KÜMİ FRS taslağına yönelik öneriler ise şu şekilde açıklanmıştır (İSMMM, 2019);

- Finansal tablolara ek olarak indirekt yöntemle elde edilmiş nakit akış tabloları eklenebilir. Çünkü bu tablolar işletmeye ile ilgili nakit giriş ve çıkışları ile ilgili bilgi verdiğinden yatırımcıların daha sağlıklı bilgilendirilmesi söz konusu olacaktır.
- Maliyet esaslı yaklaşımla birlikte gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmeli, reeskont uygulaması olmamalıdır.
- Dipnotlar belirli formatlarla ele alınmalıdır.
- Basit faiz yerine bileşik faiz yöntemi dikkate alınmalıdır.
- Kıst amortisman kavramı yerine kısmi veya gün esaslı amortisman kavramı getirilmelidir. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'ndaki Kıst amortisman kavramından ayrılmalıdır.
- Küçük ve mikro işletme ayrımı yapılmamalıdır.
- AR- Ge giderleri konusunda geliştirme maliyetleri aktifleştirilmelidir. Çünkü geliştirme giderleri kâr zararda aktifleştirildiğinde varlık tanımına aykırı olmaktadır. Varlıklar işletmede gelecek dönemlerde ekonomik artışlar yaratacak değerlerdir. İşletme bu süreçte başarılı olursa maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Araştırmanın bitişi geliştirilenin başlangıcı belirlenerek bir sınır çizilmelidir.
- Borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Stok ve hasılda vade farkı ayrıştırılırsa alacak ve borçlarda değerleme hükümleri değiştirmek gerekmektedir. Vade farkı bırakılırsa alacak ve borçlar nominal itibari değeri ile değerlendirilemeyeceğinden, itfa edilmiş maliyet esasının benimsenmesi gerekmektedir.
- Bileşik usulde etkin faiz yönteminin dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü Türkiye koşullarında piyasa faiz oranlarının yüksek olması vade farkları açısından büyük tutarlara denk gelmektedir. Bu durum dikkate alınarak vade farklarının ayrıştırılması gerekmektedir.
- Varlıklarda değer düşüklüğü konusunda gerçeğe uygun değerlerin belirlenmesinde işletme dışından uzman kişilerden destek alınmalıdır.
- İşletme birleşmeleri konusunda konsolide finansal tabloların hazırlanması belirli sınırlamalar dahilinde ele alınmalıdır.
- MDV kalıntı değerinin belirlenmesi konusu ele alınmalıdır.

4.3. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağı ile İlgili Literatür İncelemesi

KÜMİ FRS'nin yeni bir konu olması sebebiyle bu konuda sınırlı sayıda çalışma olduğu görülmektedir. Bu çalışmalar daha çok KÜMİ FRS taslağının, BOBİ FRS, TMS/ TFRS, MSUGT/VUK uygulamaları ile kıyaslanması şeklinde hazırlanmıştır. Bu çalışmalardan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir;

- ✓ Gökçen ve diğerlerinin (2019:429) çalışmasında KÜMİ FRS nin TMS/TFRS ve BOBİ FRS den bazı temel noktalarda kolaylaştırıcı yönde farklılıklar gösterdiği sonucuna varılmıştır.
- ✓ Şen ve Özbirecikli'nin (2020:15) çalışmasında KÜMİ FRS nin genel olarak BOBİ FRS ve uluslararası finansal raporlama alanındaki düzenlemeler ile büyük ölçüde uyum içinde olduğu sonucuna varılmıştır.
- ✓ Gençoğlu'nun (2020:198) çalışmasında ülkemizde vergi odaklı muhasebe anlayışından ticari muhasebe anlayışına geçilmesi için sağlıklı ortam oluşabilmesinde KÜMİ FRS'nin önemli bir etkisi olacağı sonucuna varılmıştır.
- ✓ Ergi ve Güleç'in (2019:395) çalışmasında küçük ve mikro işletmeler için bir standart setine ihtiyaç olduğu, KGK'nın KÜMİ FRS ile ilgili çalışmalarının önemli hale geldiği sonucuna varılmıştır.

5. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağına Yönelik Bir Uygulama

Bu çalışmanın amacı taslak halinde olan küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardına yönelik eleştiri ve önerileri tespit etmektedir. Çalışmanın araştırma evrenini Türkiye'deki üniversitelerde muhasebe finansman ana bilim dalında çalışan akademisyenler oluşturmaktadır. Yüksek öğretim kurumu (YÖK) resmî web sitesinden elde edilen verilere göre muhasebe alanında 1217 akademisyenin çalıştığı tespit edilmiştir (Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK), 2020). Anketin cevaplandırılması sürecinde katılımcılara e-posta yolu ile soru formları gönderilmiş ve telefon ile ulaşılmaya çalışılmıştır. Katılımcıların e-mailleri görememesi (spam veya gereksiz e-postada olması) ve pandemi sürecinde katılımcılara dahili numaralarından ulaşılamaması bu çalışmanın kısıtını oluşturmuştur. Sonuç olarak toplam 138 katılımcı anketi yanıtlayarak çalışmaya katkı sağlamıştır.

Uygulama bölümündeki soru formu, KÜMİ FRS taslağının incelenmesi ve konu ile ilgili literatür taraması sonucunda oluşturulmuş; ² veriler anket

² İSMMMO tarafından organize edilen Prof. Dr. Volkan DEMİR moderatörlüğünde KGK Uzmanı Emre ŞENTÜRK ve Doç. Dr. Oğuzhan BAHADIR' ın konuşmacı olarak katıldıkları "Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı" konulu panelden yararlanılmıştır. <https://www.ismmmo.org.tr/Egitim/Kucuk-Ve-Mikro-Isletmeler-Icin-Finansal-Raporlama-Standardi-Taslagi-11-09-2019---16025>, 30.01.2020. Ayrıca Şener ERGİ ve Ömer

yöntemine göre toplanmıştır. Soru formu, elde edilmek istenen bilgiye göre katılımcılar ile ilgili demografik bilgiler ve 5’li likert ölçeğine göre (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum) hazırlanmış soru grupları şeklindedir. Elde edilen bilgilerin analizinde SPSS paket program kullanılmıştır.

5.1. Katılımcılara Yönelik Genel Bilgiler

Çalışmaya katılan akademisyenlere ilişkin genel bilgiler şu şekildedir;

Tablo 5: Katılımcılar ile İlgili Demografik Bilgiler

	Gruplar	Frekans	Yüzde
Yaş	21-30	5	3.6
	31-40	73	52.9
	41-50	35	25.4
	51-60	21	15.2
	61-70	4	2.9
	Toplam	138	100
Mesleki Tecrübe	1-5 yıl	23	16.7
	6-10 yıl	34	24.6
	11-15 yıl	37	26.8
	16-20 yıl	12	8.7
	21-25 yıl	7	5.1
	26 yıl ve üstü	25	18.1
Toplam	138	100	
Mesleki Unvan	Profesör Doktor	21	15.2
	Doçent Doktor	12	8.7
	Doktor öğretim Üyesi	44	31.9
	Öğretim Görevlisi	46	33.3
	Araştırma Görevlisi	15	10.9
	Toplam	138	100

Tabloya bakıldığında katılımcıların büyük çoğunluğunun sırası ile 31-40, 41-50 ve 51-60 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Katılımcıların mesleki tecrübeleri açısından en yüksek payı 6-10 yıl, 11- 15 yıl ve 26 yıl ve üzeri yıllar temsil etmektedir. Mesleki unvan açısından en yüksek paya ise doktor öğretim üyeleri ve öğretim görevlileri sahiptir.

Faruk GÜLEÇ tarafından 2019 yılında hazırlanan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma” başlıklı çalışmadan yararlanılmıştır.

Tablo 6: Katılımcıların Aldıkları Mesleki Eğitimler ve Muhasebe Sistemindeki Sorunlar ile İlgili Verdikleri Yanıtlar

	Gruplar	Evet	Hayır
Alınan Mesleki Eğitimler	Türk Ticaret Kanunu	61	77
	TMS/TFRS	96	42
	BOBİ FRS	42	96
	Eğitim almadım	34	104
Ülkemizde Muhasebe Sisteminin Uygulanması Konusunda Karşılaşılan Sorunların Kaynağı/ Kaynakları	Tek Düzen Hesap Planındaki Eksiklikler	79	59
	Düzenleyici Kuruluşların Çokluğu	76	62
	Standart Karmaşıklığı	114	24
	Vergi Mevzuatı	95	43
	İşletmelerdeki Muhasebe Süreci	76	62
	Karmaşıklığı		

Tabloda görüldüğü gibi alınan mesleki eğitimler açısından TMS/TFRS tam seti en yüksek paya sahiptir. TTK, BOBİ FRS gibi düzenlemelerde ise eğitim almayan katılımcıların eğitim alan katılımcılara göre yüksek olduğu ve herhangi bir mesleki eğitim almayan 34 katılımcının olduğu görülmektedir. Ülkemizde muhasebe sisteminin uygulanması konusunda sorun ve/veya sorunların kaynağı olarak en yüksek paya standart karmaşıklığının sahip olduğu görülmektedir.

5.2. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Taslağına Yönelik Değerlendirmeler

Çalışmanın bu bölümünde katılımcıların KÜMİ FRS taslağı ile ilgili bilgi düzeyleri ve önerilerine yönelik 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış soru gruplarının analiz ve sonuçlarına yer verilmiştir.

İlk olarak hazırlanan ölçeklerin güvenilirliği konusunda analizler yapılmıştır. Güvenilirlik analizi, hazırlanmış anketlere verilen yanıtların tutarlılığını ölçmek için yapılmaktadır. Bu analizde α olarak ifade edilen oranın 0.70 ten büyük olması beklenir. Yapılan güvenilirlik analiz sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 7: Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi

Ölçek Adı	Madde Sayısı	Alfa Katsayısı
KGK ile ilgili Bilgi Düzeyi	4	0.791
KÜMİ FRS ile İlgili Bilgi Düzeyi	13	0.788
KÜMİ FRS ile İlgili Öneriler	14	0.802

Çalışmada her üç ölçekte (Cronbach Alpha) α değeri 0.70' ten büyük olduğu görülmektedir. Bu değerler ölçeklerin güvenilir düzeyde olduğunu göstermektedir.

5.2.1. Hipotezler çerçevesinde Elde Edilen Sorulardan Elde Edilen Bulgular

Çalışmayı oluşturan soru grupları, katılımcıların KGK ve KÜMİ FRS taslağı ile ilgili genel bilgi düzeyleri ve önerilerini içermektedir. Bu soru grupları KÜMİ FRS taslağı ve literatür taraması sonucu elde edilen birtakım yargılar ve eleştiriler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Katılımcılardan alınan yanıtlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 8: *Katılımcıların KÜMİ FRS ile İlgili Sorulara Verdikleri Yanıtlar*

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		X	Ss
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
KGK 1	6	4.3	23	16.7	9	6.5	64	46.4	36	26.1	3.73	1.14
KGK 2	50	36.2	46	33.3	6	4.3	25	18.1	11	8.0	2.28	1.33
KGK 3	10	7.2	28	20.3	18	13.0	48	34.8	34	24.6	3.49	1.26
KGK 4	46	33.3	56	40.6	6	4.3	20	14.5	10	7.2	2.21	1.25
KÜMİB 1	4	2.9	8	5.8	51	37.0	56	40.6	19	13.8	3.56	0.90
KÜMİB 2	24	17.4	30	21.7	6	4.3	60	43.5	18	13.0	3.13	1.36
KÜMİB 3	2	1.4	8	5.8	34	24.6	72	52.2	22	15.9	3.75	0.84
KÜMİB 4			4	2.9	10	7.2	62	44.9	62	44.9	4.31	0.73
KÜMİB 5			3	2.2	14	10.1	64	46.4	57	41.3	4.26	0.73
KÜMİB 6	9	6.5	25	18.1	39	28.3	39	28.3	26	18.8	3.34	1.16
KÜMİB 7			4	2.9	38	27.5	76	55.1	20	14.5	3.81	1.16
KÜMİB 8	9	6.5	16	11.6	32	23.2	61	44.2	20	14.5	3.48	1.08
KÜMİB 9			7	5.1	40	29.0	65	47.1	26	18.8	3.79	0.80
KÜMİB 10	1	0.7	8.	5.8	66	47.8	51	37	12	8.7	3.47	0.76
KÜMİB 11	4	2.9	17	12.3	55	39.9	49	35.5	13	9.4	3.36	0.91

KÜMİB 12	1	0.7	7	5.1	31	22.5	77	55.8	22	15.9	3.81	0.78
KÜMİB 13	18	13.0	33	23.9	61	44.2	21	15.2	5	3.6	2.72	0.99
KÜMİÖ 1			9	6.5	16	11.6	72	52.2	41	29.7	4.05	0.82
KÜMİÖ 2	2	1.4	8	5.8	26	18.8	71	51.4	31	22.5	3.87	0.87
KÜMİÖ 3			13	9.4	24	17.4	66	47.8	35	25.4	3.89	0.89
KÜMİÖ 4			5	3.6	23	16.7	89	64.5	21	15.2	3.91	0.67
KÜMİÖ 5	1	0.7	13	9.4	19	13.8	64	46.4	41	29.7	3.94	0.93
KÜMİÖ 6	4	2.9	18	13.0	22	15.9	71	51.4	23	16.7	3.65	0.99
KÜMİÖ 7	3	2.2	6	4.3	22	15.9	81	58.7	26	18.8	3.87	0.84
KÜMİÖ 8			3	2.2	20	14.5	89	64.5	26	18.8	4.00	0.65
KÜMİÖ 9	20	14.5	43	31.2	44	31.9	17	12.3	14	10.1	2.72	1.26
KÜMİÖ 10	3	2.2	7	5.1	31	22.5	74	53.6	23	16.7	3.77	0.86
KÜMİÖ 11	5	3.6	14	10.1	35	25.4	50	36.2	34	24.6	3.68	1.06
KÜMİÖ 12	30	21.7	30	21.7	34	24.6	29	21.0	15	10.9	2.77	1.30
KÜMİÖ 13	3	2.2	8	5.8	32	23.2	74	53.6	21	15.2	3.73	0.86
KÜMİÖ 14	2	1.4	5	3.6	36	26.1	63	45.7	32	23.2	3.85	0.86

Katılımcıların KGK ile ilgili bilgi düzeylerine bakıldığında %72,5'lik bir bölümün KGK'yı takip ettiği, %21'lik bir bölümün KGK'yı takip etmediği; %69,5'lik bir bölümün KGK tarafından verilen eğitimlere katılmadığı; %26,1'lik bir bölümün KGK tarafından verilen eğitimlere katıldığı; %59,4'lük bir bölümün KGK tarafından yayınlanan standart vb. yayınları sürekli incelediği ve %27,5'lik bir bölümün KGK tarafından yayınlanan standart vb. yayınları sürekli incelemeyişi;

Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile İlgili Muhasebe-Finans Eğitimcilerine Yönelik Bir Araştırma

%73,9'luk bir bölümün ise KGK tarafından kamu görüşlerine açılan standart vb. düzenlemeler için gereken durumlarda görüş bildirmediği ve sadece %21,7'lik bir bölümün bu konuda görüş bildirdiği görülmektedir. Ayrıca katılımcıların %54,4 lük bir bölümünün küçük ve mikro işletmelerle ilgili sınıflandırmaların (AB Direktifleri vb.) yerinde bir karar olduğuna katıldığı; %37'lik bir bölümün ise bu konuda kararsız olduğu görülmektedir.

Katılımcıların KÜMİ FRS ile ilgili bilgi düzeyleri şu şekilde özetlenebilir; Katılımcıların %56,5 lik bir bölümünün KÜMİ FRS taslak metnini incelediği; % 39,1'lik bir bölümünün de bu taslağı incelemeyi tercih etmediği; % 68,1'lik bir bölümünün KÜMİ FRS gerekli bir düzenleme olduğunu düşündüğü; % 24,6'lık bölümünün bu konuda kararsız olduğu; % 89,8'lik bir bölümünün KÜMİ FRS ile ilgili bilgilendirici çalışma yapılması gerektiğini düşündüğü; % 87,7'lik bir bölümünün KÜMİ FRS ile ilgili eğitime ihtiyaç duyduğu; % 47,1'lik bir bölümünün KÜMİ FRS'nin yükseköğretim kurumlarında ayrı bir ders olarak verilmesi gerektiği ve % 28,3 lük bir bölümünün bu konuda kararsız olduğu görülmektedir. Ayrıca katılımcıların %69,6'lık bir bölümünün finansal tabloların yararlılık düzeyini arttırmak için KÜMİ FRS'nin önemli bir aşama olduğuna katıldıkları, %27,5'lik bir bölümünün bu konuda kararsız olduğu; %58,7'lik bir bölümünün KÜMİ FRS uygulayan işletmelerin bağımsız denetiminin gerekli olduğuna katıldıkları, %23,2'lik bir bölümünün bu konuda kararsız olduğu; %65,9'luk bir bölümünün KÜMİ FRS uygulayan işletmelerin muhasebe sistemlerinin daha sağlıklı işleyeceğine katıldıkları, %29'luk bölümünün bu konuda kararsız olduğu; %45,7'lik bölümünün KÜMİ FRS küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek düzeyde hazırlandığı konusuna katıldıkları, %47,8'lik bir bölümün bu konuda kararsız olduğu; %44,9'luk bir bölümünün KÜMİ FRS'nin, MSUGT/ VUK'un tamamlayıcısı niteliğinde olduğu konusuna katıldıkları, %39,9'luk bir bölümünün bu konuda kararsız olduğu; %71,7'lik bir bölümünün KÜMİ FRS'nin meslek mensuplarının sorumluluklarını arttırdığı konusuna katıldıkları, %22,5'lik bir bölümünün bu konuda kararsız olduğu ve %36,9'luk bir bölümünün KÜMİ FRS'nin meslek mensuplarının iş yüklerini azalttığı konusuna katıldığı, %44,2'lik bir bölümünün bu konuda kararsız olduğu görülmektedir.

Katılımcıların KÜMİ FRS ile ilgili görüş ve önerileri şu şekildedir;

Hasılat, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda maliyetin belirlenmesinde vade farkı ayrıştırılması gerektiği konusuna katılımcıların %81,9'u katıldığını, %11,6'lık bir bölümü ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Bilindiği gibi vade farkı, mal ya da hizmet satışı yapan tarafın satış gerçekleştikten çok daha sonra alacağını tahsil edeceği varsayımı ile uyguladığı yasal faizdir. Diğer bir ifade ile ileri tarihte tahsil edilecek bir alacağa ilave olarak zaman farkından kaynaklanan bir gelir olarak ifade edilir. Bu uygulamanın amacı alacaklının gecikmeden kaynaklanan zararının karşılanmasıdır (Kışıkış, 2020).

Borçlanma maliyetlerinin gider olarak yazılması ya da belirli bir tutarın varlığın maliyetine eklenmesi gerektiği konusuna katılımcıların %73,9'u katıldığını, %18,8'i ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. İşletmelerin son yıllarda yabancı kaynaklara sıklıkla başvurması ile borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusu gündeme gelmiştir. Ülkemizde TMS ve VUK arasındaki farklılıklara bakıldığında TMS 23 özellikli varlıklarla ilgili olarak üretim, inşa vb. süreçlerde doğrudan ilişkili borçlanma maliyetleri maliyete yansıtılmakta; diğer maliyetler ise gider olarak kaydedilmektedir. VUK ta maddi duran varlık finansmanı ile ilgili olarak yatırım ve işletme dönemi şeklinde ayırım yapılmıştır. Amortisman tabi iktisadi kıymetler için yatırım dönemi içerisinde aktifleştirildikleri dönem sonuna kadar netleşmiş borçlanma maliyetleri, sabit varlığın maliyetine dahil edilmelidir. İşletme dönemi içinde belirlenen borçlanma maliyetleri ise ilgili yıl içerisinde maliyete dahil edilebilir ya da doğrudan gider olarak kaydedilebilir (Kılıç & Küçüktüfekçi, 2016, s. 458).

Araştırma ve geliştirme harcamalarının finansal tablolara alınması ile ilgili olarak özellikle geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerektiği konusuna katılımcıların %73,2'si katıldığını, %17,4'ü ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Ar-Ge giderleri, işletmelerin piyasaya sunulacak yeni ürün ve teknolojilerin oluşturulması (icat vb.) veya mevcut ürünler üzerinde birtakım geliştirmeler yapılması ile gerçekleşen harcamaların aktifleştirildiği giderlerdir. Araştırma faaliyetleri işletmenin ticari faaliyetlerini ilgilendiren bir durum olmakla birlikte, işletme için uzun vadede belirli bir ürün veya hizmetin tasarlanmasını içerdiğinden, sarf edilen bu çabalar istenen sonucu veremeyebilir. Araştırma sürecinde işletmenin ticari faaliyetleri için kullandığı bir unsur olmadığı için amortisman tabi tutulacak bir iktisadi kıymette söz konusu değildir (Öğredik, 2020). Ayrıca, Ar-Ge giderleri, VUK'ta açık olarak belirtilmiş olmamasına rağmen, bu giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında olduğundan; VUK 282. maddesi kapsamında değerlendirmek gerekir. Bu çerçevede bu giderlerin aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması, kurumların ihtiyarına bırakılmıştır (Demir A. , 2014, s. 448).

Varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması konusunda satış maliyeti düşürülmüş gerçeğe uygun değerler ile defter değeri karşılaştırıldığında %10'luk bir değer düşüklüğü varsa bu tutarın finansal tablolara yansıtılması istenmektedir. Bu bakımdan geri kazanılabilir değer hesaplanması doğru bir yaklaşım olduğu konusuna katılımcıların %79,7'si katıldığını, %16,7'si ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Geri kazanılabilir değer, bir varlığın veya nakit yaratan birimin kullanım değeri ile satış maliyetleri düşülmüş piyasa değerinden yüksek olanı şeklinde ifade edilir. Bazen satış maliyetleri düşülmüş piyasa değeri belirlemek mümkün olmayabilir. Bu durumda işletme, ilgili varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir değer olarak kabul edebilir (Denetimnet, (t.y.)): Varlıklarda değer düşüklüğü konusunda gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletme dışından uzman kişilerden destek alınması gerektiği konusuna

katılımcıların %76,1'i katıldığını, %13,8' i ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir.

Finansal tablolara (Bilanço – Gelir Tablosu ve Dipnotlar) ek olarak endirekt yöntemle elde edilmiş nakit akış tablolarının eklenebileceği konusuna katılımcıların %68,1'i katıldığını, %15,9'u katılmadığını, %15,9'u bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Endirekt yöntem, tahakkuk ilkesine göre hesaplanmış kar/ zarar hesabının nakit esasa göre düzenlenmesini içermektedir. Bu yöntem direkt yöntemle göre daha zor olmasına rağmen, ABD de daha çok uygulanmaktadır. Neden olarak ta "kar" ile "nakit" arasında bir ilişkinin kurulması konusundaki eğilim gösterilmektedir (Pekdemir, 1994, s. 1).

Maliyet esaslı yaklaşımla birlikte gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmesi gerektiği konusuna katılımcıların %77,5'i katıldığını, %15,9'u bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Gerçeğe uygun değer (piyasa değeri) esasının benimsenmesi, işletme ilgililerine gerçek bilgiyi sunma olanağı sağlayacaktır. Tarihi maliyet, gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararlara ilişkin bilgi vermediğinden; değerlendirme esaslarında “gerçeğe uygun değer” kavramının kullanılması son yıllarda ön plana çıkmıştır (Pamukçu, 2011, s. 79).

Dipnotların belirli formatlarla ele alınması gerektiği konusuna katılımcıların %83,3'ü katıldığını, %14,5'i bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Mali tablolar, dipnot ve açıklamaları ile bütünlük oluşturan raporlardır. Çünkü dipnotlar işletme bilgi kullanıcılarının mali tabloları daha sağlıklı okuyabilmeleri için ilave bilgiler içermektedir. Böylece mali tablolardaki bazı kalemler daha anlaşılabilir hale gelmektedir. Aksi takdirde dipnotları olmayan mali tabloların eksik olduğu söylenebilir.

Reeskont uygulamasının olmaması gerektiği konusuna katılımcıların %22,4'ü katıldığını, %45,7'si katılmadığını, %31,9'u ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Bilindiği gibi reeskont (iskonto) bir varlığın gelecekteki değeri ile bugünkü değeri (muhasebeye itibari değer tasarruf değeri) arasındaki farktır. Reeskont hesapları düzenleyici hesaplardır. Bu işlemin bilançodaki etkisine bakıldığında, alacak senetlerinin bugünkü değeri artacağından gelir unsuru olduğu görülmektedir. Borç senetlerinde ise bugünkü değer düşeceğinden gelir unsuru olarak düşünülmemektedir.

Bileşik usulde etkin faiz yönteminin dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü Türkiye koşullarında piyasa faiz oranlarının yüksek olması vade farkları açısından büyük tutarlara denk gelmektedir. Bu durumda vade farklarının ayrıştırılması gerektiği konusuna katılımcıların %70,3'ü katıldığını, %22,5'i ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Günlük bileşik faiz esaslı etkin faiz oranı kullanılarak uygulanan etkin faiz yönteminde gelecekteki ve bugünkü değer hesaplamasında bileşik faiz esas dikkate alınmaktadır. Amaç, yatırımlarla ilgili faiz gelirlerinin, yatırımın gerçekleştiği faaliyet dönemlerine daha gerçekçi

dağıtımında paranın zaman değerinin dikkate alınmasıdır. Böylece finansal raporlarda daha şeffaf ve sağlıklı bilgi üretilebilecektir (Selvi , 2009, s. 60). İşletmeye ilgi duyan tarafların daha sağlıklı finansal bilgi elde etme olanağı artacaktır.

Kıst amortisman kavramı yerine kısmi veya gün esaslı amortisman kavramı getirilebilir. Bu bakımdan VUK'taki kıst amortisman kavramından ayrılması gerektiği konusuna katılımcıların %60,8'i katıldığını, %25,4'ü ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Amortisman sabit bir varlığın yararlı ömrüne göre gidere aktarılmasıdır. Kıst amortisman uygulaması ile iktisadi kıymetin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam kabul edilerek kalan ay süresi kadar amortisman uygulamasını benimsenmiştir. Gün esaslı amortisman kavramı bu bağlamda literatüre kazandırılabilir.

Küçük ve mikro işletme ayrımı yapılmaması gerektiği konusuna katılımcıların %31,9'u katıldığını, %43,4'ü katılmadığını, %24,6'sı ise bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Son yıllarda çeşitli otoriteler tarafından (AB ve ülkemizde KOSGEB ve KGK tarafından yapılan çalışmalar vb..) bu ayırım yapılmıştır.

İşletme birleşmeleri konusunda konsolide finansal tabloların hazırlanmasının belirli sınırlamalar dahilinde ele alınması gerektiği konusuna katılımcıların %68,8'i katıldığını, %23,2'si bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. Son yıllarda iş dünyasında artan rekabet düzeyi, işletmelerin büyük kazanç elde etmek amacı ile bir araya gelmelerini veya yeni bir hukuki yapı altında faaliyet göstermelerini gerekli kılmaktadır. Bu bakımdan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin de konsolide finansal tablo hazırlamaları bazı durumlarda gerekli olabilecektir.

Maddi duran varlık kalıntı değerinin belirlenmesi konusunun ele alınması gerektiğine katılımcıların %68,9'u katıldığını, %26,1'i bu konuda kararsız olduğunu bildirmiştir. VUK ta yer almayan kalıntı değer kavramı, amortisman tabi tutarın belirlenmesinde maliyet değerinden kalıntı değer düşülmesi ile bulunmaktadır. 16 nolu TMS de dikkate alınan kalıntı değer kavramı ile işletmelerin uyguladıkları amortisman uygulamaları sonucunda dönem giderleri ve üretmiş oldukları mamul maliyetleri artabilir veya azalabilir. Böylece ödemekle yükümlü oldukları vergi tutarını da ertelemiş olabilirler. İşletmelerin bu uygulamaları seçerken en uygun olabilecek yöntemi seçmeleri gerekmektedir (Şen , 2011, s. 153).

5.2.2. KÜMİ FRS' ye Yönelik Hazırlanan Ölçeklerin Demografik Özelliklere Göre Farklılıklarının Analizi

Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezlerin test edilmesinden önce normallik testleri yapılmıştır. Çünkü analiz sürecinde kullanılacak testler verilerin normal dağılım gösterip göstermemesine göre farklılık gösterecektir.

Verilerin normal dağılım gösterip göstermediğinin tespiti amacı ile bulunan basıklık (Skewness) çarpıklık (Kurtosis) değerlerinin -1,5 ile +1,5 (Tabachnick & Fidell, 2013, s. 80-81) aralığında olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Shapiro- Wilk test sonuçları ve histogram grafiği incelendiğinde verilerin parametrik özellik gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeyleri, KÜMİ FRS bilgi düzeyleri ve KÜMİ FRS görüş ve önerilerinin mesleki unvanlarına ve mesleki tecrübelerine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için tek yönlü varyans (Anova) analizi yapılmıştır. Analiz sonuçları aşağıdaki gibidir;

Tablo 9: Muhasebe Finans Eğitimcilerinin KGK Bilgi Düzeylerinin Mesleki Unvanlara Göre Farklılığının Tespiti

	Mesleki Unvanlar	Ortalama	Standart Sapma	F	P	Farkın Kaynağı
KGK Bilgi Düzeyi	Profesör Dr.	3,65	1,05	4,944	0,001	A> C
	Doçent Dr.	3,29	0,84			
	Dr. Öğr. Üyesi	2,63	0,89			
	Öğr. Görevlisi	2,83	0,99			
	Arş. Görevlisi	2,82	0,70			

*OneWay ANOVA, *p<0,05 ; **p<0,01*

Analiz sonuçlarına göre; F=4,944 ve p=0,001<0,05 olduğundan H₁ kabul edilir. Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeyleri mesleki unvanlarına (profesör doktor, doçent doktor, doktor öğretim üyesi, öğretim görevlisi, araştırma görevlisi) göre farklılık göstermektedir. Farklılığın kaynağını belirlemek için yapılan Post-hoc analizi sonucunda, profesör doktor ile doktor öğretim üyeleri arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Tabloda muhasebe finans eğitimcilerinin mesleki unvanlarına göre KGK bilgi düzeyi kıyaslandığında en yüksek ortalamanın profesör doktora (X= 3,65) ait olduğu görülmektedir. Bu durumu doçent doktor (X: 3,29), öğretim görevlileri (X= 2,83), araştırma görevlileri (X= 2,82), doktor öğretim Üyeleri (X= 2,63) izlemektedir. Sonuç olarak; mesleki unvanlar açısından profesör doktorların KGK ile ilgili daha bilgili oldukları söylenebilir.

Tablo 10: Muhasebe Finans Eğitimcilerinin KÜMİ FRS Bilgi Düzeylerinin Mesleki Unvanlara Göre Farklılığının Tespiti

	Mesleki Unvanlar	Ortalama	Standart Sapma	F	P
KÜMİ FRS Bilgi Düzeyi	Profesör Dr.	3,68	0,428	0,378	0,824
	Doçent Dr.	3,57	0,758		
	Dr. Öğr. Üyesi	3,64	0,483		
	Öğr. Görevlisi	3,55	0,481		
	Arş. Görevlisi	3,56	0,420		

*OneWay ANOVA, *p<0,05 ; **p<0,01*

Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS bilgi düzeylerinde, mesleki unvanları açısından anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. (F: 0,378; p;0,824> 0,05).

Tablo 11: Muhasebe Finans Eğitimcilerinin KÜMİ FRS Görüş ve Önerilerinin Mesleki Unvanlara Göre Farklılığının Tespiti

	Mesleki Unvanlar	Ortalama	Standart Sapma	F	P
KÜMİ FRS Görüş ve Öneriler	Profesör Dr.	3,64	0,472	2,024	0,095
	Doçent Dr.	3,90	0,613		
	Dr. Öğr. Üyesi	3,77	0,466		
	Öğr. Görevlisi	3,68	0,493		
	Arş. Görevlisi	3,43	0,417		

*OneWay ANOVA, *p<0,05 ; **p<0,01*

Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili görüşlerinde, mesleki unvanları açısından anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. (F: 2,024; p;0,095> 0,05).

Tablo 12: Muhasebe Finans Eğitimcilerinin KGK Bilgi Düzeylerinin Mesleki Tecrübeye Göre Farklılığının Tespiti

	Mesleki Tecrübe	Ortalama	Standart Sapma	F	P	Farkın Kaynağı
KGK Bilgi Düzeyi	1-5 yıl	2,58	0,817	4,910	0,00	F>E
	6-10 yıl	2,74	0,755			
	11-15 yıl	2,95	0,838			
	6-20 yıl	2,77	1,245			
	21-25 yıl	2,39	0,955			
	26 yıl ve üstü	3,69	1,116			

*OneWay ANOVA, *p<0,05 ; **p<0,01*

Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeylerinde, mesleki tecrübeleri açısından anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. (F:4,910; p;0,00< 0,05).

Analiz sonuçlarına göre; F=4,910 p=0,000<0,05 olduğundan H₁ kabul edilir. Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeyleri, mesleki tecrübelerine (1-5 yıl, 6-10 yıl, 11-15 yıl, 16-20 yıl, 21-25 yıl, 26 yıl ve üstü) göre farklılık göstermektedir. Farklılığın kaynağını belirlemek için yapılan Post-hoc analizi sonucunda, 26 yıl ve üstü ile 21-25 yıllar arasındaki meslekli tecrübeleri arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Tabloda muhasebe finans eğitimcilerinin mesleki tecrübelerine göre KGK bilgi düzeyi kıyaslandığında en yüksek ortalamanın 26 yıl ve üstü (X= 3,69) ait olduğu görülmektedir. Bu durumu 11-15 yıl, (X= 2,95), 16-20 yıl (X= 2,77), 6 -10 yıl (X= 2,74), 1-5 yıl (X= 2,58) ve

Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile İlgili Muhasebe-Finans Eğitimcilerine Yönelik Bir Araştırma

21-25 yıl ($X= 2,39$) lık mesleki tecrübeler izlemektedir. Sonuç olarak; muhasebe finans eğitimcilerinin mesleki tecrübelerinin artmasının KGK bilgi düzeylerine etkisi olduğu söylenebilir.

Tablo 13: *Muhasebe Finans Eğitimcilerinin KÜMİ FRS Bilgi Düzeylerinin Mesleki Tecrübeye Göre Farklılığının Tespiti*

	Mesleki Tecrübe	Ortalama	Standart Sapma	F	P
KÜMİ FRS Bilgi Düzeyi	1-5 yıl	3,60	0,403	1,641	0,154
	6-10 yıl	3,53	0,391		
	11-15 yıl	3,75	0,581		
	16-20 yıl	3,33	0,532		
	21-25 yıl	3,49	0,373		
	26 yıl ve üstü	3,63	0,525		

*OneWay ANOVA, * $p<0,05$; ** $p<0,01$*

Muhasebe-finance eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili bilgi düzeylerinde, mesleki tecrübeleri açısından anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. (F:1,641; p;0,154> 0,05).

Tablo 14: *Muhasebe Finans Eğitimcilerinin KÜMİ FRS Görüş ve Önerilerinin Mesleki Tecrübeye Göre Farklılığının Tespiti*

	Mesleki Tecrübe	Ortalama	Standart Sapma	F	P
KÜMİ FRS ve Görüş Öneriler	1-5 yıl	3,58	0,622	0,717	0,612
	6-10 yıl	3,70	0,470		
	11-15 yıl	3,79	0,437		
	16-20 yıl	3,69	0,459		
	21-25 yıl	3,51	0,133		
	26 yıl ve üstü	3,71	0,548		

*OneWay ANOVA, * $p<0,05$; ** $p<0,01$*

Muhasebe-finance eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili görüşlerinde, mesleki tecrübeleri açısından anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. (F: 0,717; p;0,612> 0,05).

Çalışma kapsamında yapılan bir diğer analiz korelasyon analizidir. Bu istatistiksel yöntem; iki sayısal ölçüm arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığını, varsa bu ilişkinin yönünü ve şiddetini belirlemek için kullanılmaktadır. Korelasyon analizinde bu katsayı (r);0.4-0,6 arasında ise orta şiddette, 0.6-0.8 arasında ise yüksek, 0.8> ise çok yüksek ilişki olduğu sonucuna varılır (Kul,t.y.).

Muhasebe finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS'ye yönelik genel değerlendirmeleri ile KGK bilgi düzeyleri, KÜMİ FRS bilgi düzeyleri ve KÜMİ

FRS ile ilgili görüŖ ve önerileri arasındaki iliŖkinin tespit edilmesi amacı ile yapılan korelasyon analizi sonuçları aŖağıdaki tabloda gösterilmiŖtir.

Tablo 15: Muhasebe Finans Eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile İlgili Genel Değerlendirmeleri ile KGK, KÜMİ FRS Bilgi Düzeyleri ve KÜMİ FRS ile İlgili GörüŖ ve Önerileri Arasındaki İliŖki

		KGK Bilgi Düzeyi	KÜMİ FRS Bilgi Düzeyi	KÜMİ FRS GörüŖ ve Öneriler	KÜMİ FRS Genel Değerlendirme
KGK Bilgi Düzeyi	Pearson Correlation	1			
	Sig. (p)				
	N	138			
KÜMİ FRS Bilgi Düzeyi	Pearson Correlation	.454**	1		
	Sig. (p)	.000			
	N	138	138		
KÜMİ FRS GörüŖ ve Öneriler	Pearson Correlation	.319**	.450**	1	
	Sig. (p)	.000	.000		
	N	138	138	138	
KÜMİ FRS Genel Değerlendirme	Pearson Correlation	.876**	.747**	.661**	1
	Sig. (p)	.000	.000	.000	
	N	138	138	138	138
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

Tabloya bakıldığında, muhasebe finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmeleri ile KGK bilgi düzeyleri, KÜMİ FRS bilgi düzeyleri ve KÜMİ FRS ile ilgili görüŖ ve önerileri arasında **pozitif yönlü yüksek düzey bir iliŖki** olduğu görölmektedir.

5.2.3. Hipotezlerin Yorumlanması

Yapılan analizler sonucunda hipotezlerin genel deđerlendirilmesi Ŗu Ŗekildedir;

Tablo 16: KÜMİ FRS ile İlgili Elde Edilen Sonuçlar

KÜMİ FRS ile İlgili Hipotezler	Sonuç	Yorum
<p>H₀: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeyleri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeyleri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.</p>	<p>H₁ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>Muhasebe-finans eğitimcilerinin mesleki unvanlarının değişmesi ile KGK ile ilgili bilgi seviyeleri değişmektedir. Bu bağlamda daha üst düzeydeki mesleki unvanlara sahip eğitimciler konuya daha hâkim olma, söz alabilme, yetkili kurumlarla etkileşim içinde olma eğilimindedir.</p>
<p>H₀: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS bilgi düzeyleri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS bilgi düzeyleri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.</p>	<p>H₀ hipotezi kabul edilir</p>	<p>Muhasebe-finans eğitimcilerinin mesleki unvanlarının KÜMİ FRS ile ilgili bilgi düzeylerine bir etkisi yoktur.</p>
<p>H₀: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili görüş ve önerileri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili görüş ve önerileri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.</p>	<p>H₀ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>Muhasebe-finans eğitimcilerinin mesleki unvanları KÜMİ FRS ile ilgili görüş ve önerilerini etkilememektedir.</p>
<p>H₀: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeyleri mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KGK bilgi düzeyleri mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.</p>	<p>H₁ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>Muhasebe-finans eğitimcilerinin mesleki tecrübeleri KGK ile ilgili bilgi düzeylerini etkilemektedir. Mesleki tecrübeleri yüksek olan bu kişiler KGK tarafından yapılan bilimsel etkinliklerde yer alma, görüş bildirme konusunda daha aktif olma eğilimindedir.</p>
<p>H₀: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS bilgi düzeyleri mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS bilgi düzeyleri mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.</p>	<p>H₀ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>KÜMİ FRS nin yeni bir konu olması ve henüz nihai halini almaması sebebi ile muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili bilgi düzeyinin sınırlı olduğu görülmektedir.</p>

Tablo 17 Devamı: KÜMİ FRS ile İlgili Elde Edilen Sonuçlar

<p>H₀: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS görüş ve önerileri mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS görüş ve önerileri mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.</p>	<p>H₀ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>Muhasebe-finans eğitimcilerinin mesleki tecrübelerinin KÜMİ FRS görüş ve öneri sunmaları üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.</p>
<p>H₀ : Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmeleri ile KGK bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmeleri ile KGK bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.</p>	<p>H₁ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>KGK'yı sürekli takip eden muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS taslağını incelemeleri muhtemel bir durumdur. Bu bakımdan bu taslağı değerlendirmek ya da diğer standartlarla kıyaslamak konu ile ilgili fikir sahibi olmayı sağlayacaktır.</p>
<p>H₀ : Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmeleri ile KÜMİ FRS bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmeleri ile KÜMİ FRS bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.</p>	<p>H₁ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>KÜMİ FRS taslağını inceleyen muhasebe-finans eğitimcilerinin gerekli bilgi paylaşımında bulunması veya konu ile ilgili çalışma yürütmesi standardın sağlıklı uygulanmasına katkı sağlayacaktır.</p>
<p>H₀ : Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmeleri ile KÜMİ FRS ile ilgili görüşleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.</p> <p>H₁: Muhasebe-finans eğitimcilerinin KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmeleri ile KÜMİ FRS ile ilgili görüşleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.</p>	<p>H₁ hipotezi kabul edilir.</p>	<p>Taslak halindeki bu standart için KGK, kamuoyu görüşlerini dikkate almaktadır. Özellikle belirli konuların (vade farkı, borçlanma maliyetleri vb.) tartışılarak sonuçlandırılması için muhasebe finans eğitimcilerinin bu sürece katkı sunmaları, değerlendirmelerde bulunmaları önemlidir.</p>

Tabloya bakıldığında muhasebe finans eğitimcilerinin mesleki tecrübe ve unvanlarının KGK bilgi düzeyleri üzerinde bir etkisi vardır. Ayrıca KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmelerde bulunulmasında KGK ve KÜMİ FRS bilgi düzeylerinin etkin olduğu söylenebilir.

Sonuç

Küçük ve mikro işletmelerin ülke ekonomisinin olumlu yönde seyretmesi ve hane halkının istihdam edilmesi sürecine katkısı büyüktür. Ayrıca bu işletmelerin satın alınması sürecinde karlılık düzeyleri, süreklilikleri, gerçek finansal durumları ile ilgili sağlıklı bilgi elde edilebilmesi bu işletmelere ilgi duyan bilgi kullanıcıları açısından büyük önem arz etmektedir. Bu bakımdan vergilendirme sürecinden ziyade sağlıklı finansal bilginin sunulması veya finansal tabloların hazırlanması günümüz koşullarında zorunludur. Hazırlanan küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı ile bu sürecin daha sağlıklı ilerleyeceği açıktır. Çünkü “önce küçükleri düşün” mantığından hareketle birçok konuda sade uygulamalar ve kolaylaştırıcı hükümler söz konusudur. Standart daha çok maliyet esaslı bir yaklaşım içermektedir.

Çalışmanın temel amacı; taslak halinde olan bu standart ile ilgili olarak akademisyenlerin görüş ve önerilerini tespit etmek ve standardın nihai haline katkı sunmaktır. Çalışma sonucunda elde edilen veriler şu şekilde özetlenebilir;

Katılımcıların genellikle 31- 60 yaş aralığında olduğu tespit edilmiştir. Mesleki tecrübeler açısından en az paya 21-25 yıllar sahip olup; diğer gruplar yakın dağılım göstermektedir. Mesleki unvan açısından en yüksek paya doktor öğretim üyesi ve öğretim görevlilerinin sahip olduğu görülmektedir. Alınan mesleki eğitimler açısından en yüksek paya TMS/TFRS seti sahiptir. Alınan mesleki eğitimlerin yaygınlaştırılması çerçevesinde KGK’ nın ve diğer mesleki otoritelerin harekete geçmesi gerekmektedir. Muhasebe sisteminin uygulanması sürecinde en büyük sorunun standart karmaşıklığı ve vergi mevzuatı olduğu görülmüştür. Bu bağlamda standartlar konusunda yapılan çalışmalara daha fazla ağırlık verilmesinin ve sistemin sağlıklı uygulanabilirliğinin artırılması için daha net düzenlemelere ihtiyaç olduğu sonucu çıkmıştır.

Katılımcıların büyük çoğunluğunun KGK yı takip ettikleri ve kurum tarafından yayınlanan standart vb. düzenlemeleri inceledikleri, ancak kurum tarafından verilen eğitimlere katılmadıkları ve kurum tarafından yayınlanan standart taslakları vb. düzenlemelerde görüş bildirmedikleri sonucu çıkmıştır. Bilindiği gibi KGK ülkemizde muhasebe ve denetim alanında en yetkili kurumdur. Dolayısı ile kurum bünyesinde yapılan çalışmalar, yayınlanan standartlar vb. düzenlemeler bu alanda çalışan bilim insanlarını büyük ölçüde ilgilendirmektedir. Çeşitli alanlarda düzenlenen bilimsel toplantı, etkinlik veya eğitimler meslek mensupları ve bilim insanlarının faydalanabilecekleri önemli mecralardır. Ayrıca çeşitli konularda yapılan düzenlemelerin kamuoyu görüşüne sunulması katılımcı bir ortamın sağlanması açısından önemlidir.

Daha önce bahsedildiği gibi yürürlükte olan TMS/TFRS ve BOBİ FRS gibi standartları uygulayan işletmelerin aksine, daha küçük işletmelerin daha sade ve az maliyetli düzenlemeler eşliğinde finansal raporlama yapmalarına imkân

sağlayacak olan KÜMİ FRS taslağı tüm dikkatleri üzerine çekmiştir. Çoğu katılımcı KÜMİ FRS taslak metnini incelediğini, böyle bir uygulamanın gerekli olduğunu, konu ile ilgili bilgilendirici çalışma yapılması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca çoğu katılımcı KÜMİ FRS'yi uygulayacak işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması gerektiğini, KÜMİ FRS'nin muhasebe sistemleri ve finansal tabloların yararlılık düzeyini arttırmada önemli bir role sahip olacağını belirtmiştir. Diğer taraftan çoğu katılımcı KÜMİ FRS'nin MSUGT/VUK eksikliklerinin dikkate alınarak hazırlandığı konusunda çekimser kalmıştır. Ayrıca çoğu katılımcının KÜMİ FRS'nin meslek mensuplarının sorumluluklarını arttıracığı ve iş yüklerini azaltacağı konusunda da büyük oranda çekimser kaldığı görülmektedir. Bu konudaki bilgi eksikliklerinin giderilmesi için KÜMİ FRS taslağının nihai halini aldıktan sonra konu ile ilgili eğitimlerin meslek odalarında, KGK bünyesindeki bilimsel ortamlarda ve yükseköğretim kurumlarında ders olarak verilmesi sürecinin gerçekleşeceği düşünülmektedir.

KGK, KÜMİ FRS ile ilgili taslak metnine nihai halini vermeden önce kamuoyunun çeşitli konularda öneri sunmasını istemiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu hasılat, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda maliyetin belirlenmesinde vade farkı ayrıştırılması; borçlanma maliyetlerinin gider olarak yazılması ya da belirli bir tutarın varlığın maliyetine eklenmesi; araştırma ve geliştirme harcamalarının finansal tablolara alınması ile ilgili olarak özellikle geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi; varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması konusunda geri kazanılabilir değer dikkate alınması; varlıklarda değer düşüklüğü konusunda gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletme dışından uzman kişilerden destek alınması; bilanço –gelir tablosu ve dipnotlara ek olarak indirekt yöntemle elde edilmiş nakit akış tabloların eklenmesi; maliyet esaslı yaklaşım ile birlikte gerçeğe uygun değer yaklaşımın benimsenmesi; dipnotların belirli formatlarla ele alınması; bileşik usulde etkin faiz yönteminin dikkate alınması gerektiği; gün esaslı amortisman kavramının getirilmesi; konsolide finansal tablolar hazırlamanın belirli sınırlamalar dahilinde ele alınması ve MDV kalıntı değerinin belirlenmesi konusuna katılmaktadırlar. Ancak katılımcıların büyük çoğunluğu reeskont uygulamasının olmaması ve küçük ve mikro işletme ayrımı yapılmaması konusuna katılmamaktadır.

Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezler çerçevesinde muhasebe finans eğitimcilerinin mesleki tecrübe ve unvanlarının KGK bilgi düzeylerini büyük ölçüde etkilediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca KÜMİ FRS ile ilgili genel değerlendirmelerde KGK ve KÜMİ FRS bilgi düzeyi ve KÜMİ FRS görüş ve önerilerinin etkili olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmaya katkı sunan muhasebe finans eğitimcilerinin küçük ve mikro işletmeler için daha detaylı bir finansal raporlama sürecinin uygun olacağını düşündükleri görülmektedir. Bu sonucun ülkemizde sayıları oldukça fazla olan bu işletmelerin gerçek karlılık düzeyinin ve sürekliliğinin bilgi kullanıcıları

açısından önemli olduğu düşüncesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Ancak bu işletmelerin daha sade ve kolaylaştırıcı hükümlere tabi olması, sisteme daha rahat dahil olabilme sürecini kolaylaştıracaktır. KGK'nın da geçiş süreçlerinde daha destekleyici uygulamaları sunduğu görülmektedir. Esasen uluslararası uygulamalara (FRS 105 vb.) bakıldığında; mikro işletmeler için gerekli olan yasal düzenlemelerin karşılanabileceği, bu işletmelerin basit yapılarını yansıtacak şekilde düzenlemelere tabi oldukları görülmektedir. Bu bakımdan işletme ölçekleri büyüdükçe BOBİ FRS ve TMS/TFRS tam seti gibi daha detaylı düzenlemeleri dikkate almaları zaten zorunlu olacaktır.

İlerleyen zaman dilimlerinde nihai halini alması beklenen standarda yönelik bazı eleştiriler ve önerilerin dikkate alınması beklenmektedir. Zira kurum içinden uzmanlar tarafından kamuoyunun katkılarını bekledikleri dile getirilmektedir. Standardın MSUGT/VUK düzenlemelerinin eksikliklerini dikkate alarak düzenlendiği, zaman zaman BOBİ FRS ile uyumlu hükümler içerdiği görülmektedir. Hatta KÜMİ FRS de yer almayan spesifik konularla ilgili BOBİ FRS'ye atıfta bulunmaktadır. Bu bakımdan geçiş süreçlerinde standartlar açısından kolaylık sağlanacağı düşünülmektedir.

Kaynaklar

- Demir, A. (2014). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. İstanbul: Çağdaş Yayınları.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2014), Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar, *Mali Çözüm Dergisi, Ocak - Şubat (121)*, ss:13-33.
- Denetimnet, (t.y.), UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulama Örneği, 30 Haziran 2020 tarihinde http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2036%20Varl%C4%B1klarda%20De%C4%9Fer%20D%C3%BC%5%9F%C3%BCKl%C3%BC%C4%9F%C3%BC%20Uygulama%20%C3%96rne%C4%9Fi%20_2_.pdf adresinden alındı.
- Ergi, Ş., & Güleç, Ö. (2019), Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Eğitimcileri ve Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma, *Hitit Üniversitesi Sosyol Bilimler Enstitüsü Dergisi 12(2)*, ss:377-399.
- Gedik, A. (2019). Bu Yazın Hit Parçası “Küçük ve Mikro İşletmeler Standardı”. Dünya Gazetesi, 30 Eylül 2019 tarihinde <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bu-yazin-hit-parcasi-kucuk-ve-mikro-isletmeler-standardi/452564> adresinden alındı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri (VUK Genel Tebliği Sıra No: 522, 28 Ocak 2021 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/defter-tutma-hadleri> adresinden alındı.

- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, Ö. (2019), KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti Ve Tam Set TMS/TFRS'NİN Temel Konular Açısından Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* (Cilt 4/ Sayı 3), ss: 413-430.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarını İle Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme, *Business and Economics Research Journal* Vol. 11, No. 1, ss: 187-199.
- İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (ISMMMO), (2019), Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı 01 Şubat 2020 tarihinde <https://www.youtube.com/watch?v=zwQ1XrlyHs> adresinden alındı.
- Kıllı, M., & Küçüktüfekçi, M. (2016), Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Tms 23, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Bir İnceleme *Uluslararası Yönetim Ekonomisi ve İşletme Dergisi- ICAFR 16 Özel Sayısı*, 444-460.
- Kişkiş, S. (2010), Vade Farkı Hakkında Bilinmeyenler? 15 Haziran 2020 https://www.muhasabenet.net/makale_salih%20kiskis_smmm%20stj_vad_e%20farki%20hakkında%20bilinmeyenler.html, adresinden alındı.
- Kıymetli Şen, İ., & Özbirecikli, M. (2020), KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: Bobi Frs, Tms/Tfrs Ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme, *Muhasebe Blim Dünyası Dergisi* (Cilt 22), ss:1-19.
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik*, 18 Kasım 2005 Tarihli ve 2005/9617 sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051118-5.html> adresinden alındı.
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*, 24 Haziran 2018 Tarihli ve 2018/11828 Sayılı Resmi Gazete <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180624-7.pdf> adresinden alındı.
- Öğredik, G.,(2007) Ar-Ge Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Muhasebeleştirileceği Dönem, 15 Haziran 2020 tarihinde <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/001/> adresinden alındı.
- Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, ss:79-95.
- Pekdemir, R. (1994), Nakit Akım Tablosu, *Mali Çözüm Dergisi*, ss:1-8.

Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile İlgili Muhasebe-Finans Eğitimcilerine Yönelik Bir Araştırma

- Selvi , Y. (2009), Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması, *İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi*, ss:41-61.
- Şen, Ç. (2011), Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi (Temmuz Ağustos Sayısı)*, ss:133-162.
- Şentürk, E. (t.y.), *Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)*. 29 Ocak 2020 tarihinde <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/11092019/emresenturk.pdf> adresinden alındı.
- Tabachnick, B., & Fidell, L. (2013). *Using Multivariate Statistics (Sixth Ed.)*. Boston: Pearson Yayınları.
- Uzun, E. (2019), İşletme Büyüklüklerinin Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, ss:101-111.
- Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK), (2020), Yüksek Öğretim Akademik Arama, <https://akademik.yok.gov.tr/AkademikArama/view/searchResultviewListAuthorAndScFields.jsp> 27.05.2020. adresinden alındı.