

ULUSLARARASI SOSYAL ARAŞTIRMALAR DERGİSİ THE JOURNAL OF INTERNATIONAL SOCIAL RESEARCH

Cilt: 12 Sayı: 66 Ekim 2019
www.sosyalarastirmalar.com
Issn: 1307-9581



Volume: 12 Issue: 66 October 2019
www.sosyalarastirmalar.com
Issn: 1307-9581

Doi Number: <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3657>

BOBİ FRS İLE ORTAYA ÇIKMASI MUHTEMEL ETKİLERİN TEORİK BOYUTTA DEĞERLENDİRİLMESİ*

THE EVALUATION FROM TEORIC PERSPECTIVE ABOUT POSSİBLE EFFECTS OF BOBİ FRS

Fikret OTLU**

Erkin Nevzat GÜDELÇİ***

Öz

BOBİ FRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından geliştirilmiş olan Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UFRS) dayanılarak hazırlanmış, finansal raporlama setidir. BOBİ FRS'nin etkin kullanımı, dünyada ortak bir finansal raporlama uygulamasının yaygınlaşmasına katkı sağlayacaktır. Ülkelerin yasal düzenlemeleri, ekonomik yapısı, muhasebe mesleğinin ülke içindeki yeri ve önemi gibi birçok neden ülkelerin muhasebe standartlarının birbirinden farklılaşması sonucunu doğurmaktadır. Bu farklı raporlama uygulamaları ise ülkeler arasındaki ticari ilişkileri zorlaşmaktadır. Globalleşme ile birlikte her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da tek bir muhasebe seti oluşturmak günümüz dünyasında artan şekilde daha gerekli hale gelmektedir. Bu çalışma ile Türkiye ve benzeri ülkeler için, BOBİ FRS gibi Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçiş noktasındaki engellerin neler olduğu kavramsal olarak ortaya konmaya çalışılmıştır. Ayrıca, BOBİ FRS'nin etkin kullanımı önündeki engelleri ortadan kaldırmak için yapılması gerekenlere yönelik tavsiyelere de yer verilmiştir. Bunun yanında BOBİ FRS ile ulaşılmak istenen olumlu etkilerin neler olduğu da açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bobi Frs, Adaptasyon, Problemler.

Abstract

BOBİ FRS is a financial accounting set which is based on International Financial Accounting Standards (IFRS) developed by International Accounting Standard Board (IASB). Effective usage of BOBİ FRS will contribute to the concept of mutual accounting reporting. Juridical regulations of countries, economic structure and the place and importance of accounting profession in the country and other things cause the accounting standards different from each other. These different accounting applications make the relationships difficult for countries. After globalization, it is getting more and more necessary to have one type of standart set in accounting like all areas. However, only one universal accounting standart set will certainly contribute to development for commercial relationships. The study is aimed to display the challenges faced by the countries like Turkey in adopting International accounting standards like BOBİ FRS. In addition to this, recommendations were given to eliminate the challenges ahead of effective usage of BOBİ FRS. It was also explained what affirmative effects are expected with effective usage of BOBİ FRS.

Keywords: BOBİ FRS, Adaptation, Problems.

* İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bilim Dalında hazırlanan "Bağımsız Denetçilerin BOBİ FRS ile İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Örneği" adlı doktora tezinden çıkarılmıştır.

** Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, ORCID ID: 0000-0002-1264-1732

*** Dr. Öğr. Gör., Batman Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD, ORCID ID: 0000-0002-4163-7433



1. GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS), muhasebe alanındaki birçok problemi ortadan kaldırılmayı amaçlamaktadır. Güney Kore, Libya, Nijerya, Kenya, Kongo gibi birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke Uluslararası Muhasebe Standartlarını kendi finansal raporlamaları için kullanmaya başlamıştır. Bunun yanında Avrupa Birliğine (AB) bağlı tüm ülkelerin 2005 yılı itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun raporlama yapmaya başlamaları, UFRS'nin etki alanını genişletmiştir. Günümüzde 120'den fazla ülke UFRS'ye geçmiş durumdadır. Buna karşılık ekonomi ve kanunlar gibi faktörler ülkelerin UFRS'ye adaptasyonunu ve etkin bir şekilde kullanılması önünde engel oluşturabilmektedir. Ülkeler bazen uluslararası standartları, ulusal çıkarları için değiştirme eğilimi içine girebilmektedir (Gina ve diğerleri, 2016). Amerika Birleşik Devletleri dahil bir çok ülke adaptasyon problemlerinden ötürü uluslararası muhasebe standartlarına geçmekte kararsızlık yaşamaktadır.

Türkiye'de yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Uluslararası Muhasebe Standartlarının kapsamı genişletilmiştir. En son olarak Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren BOBİ FRS ile bağımsız denetime tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) dışındaki tüm işletmelerin BOBİ FRS'ye uygun olarak finansal tablolarını düzenlemeleri hükme bağlanmıştır. Türkiye'nin TFRS'ye geçiş sırasında yaşadığı problemlere benzer problemlerin, BOBİ FRS ile ortaya çıkması, standartların etkin olarak uygulanmasını etkileyecektir. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı ilk olarak Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin BOBİ FRS gibi Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçişi noktasında karşılaştıkları problemlerin neler olduğunu ortaya koymaktır. Ayrıca UFRS'nin etkin kullanımı ile sağlanacak olumlu etkiler de belirlenmeye çalışılmıştır. Bu sayede BOBİ FRS ile ortaya çıkması beklenen nihai olumlu etkiler ile bu etkilerin önündeki engellerin neler olduğu birlikte gösterilmek istenmiştir.

2. BOBİ FRS KAVRAMI VE ORTAYA ÇIKIŞI

Türkiye'de uluslararası seviyede karşılaştırmaya uygun finansal raporlama yapılabilmesi için uzun süredir devam eden çalışmalar bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 2012 yılında güncellenmesine kadar geçen sürede, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) kullanımı sadece Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) hükümleri altında faaliyet gösteren işletmelerle sınırlandırılmıştır. Ancak 6102 sayılı TTK ile birlikte, halka açık olmayan işletmelerin de finansal tablolarını uluslararası standartlara uygun olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Bu önemli değişiklik birçok tartışmayı neden olmuştur. Karşılaşılan eleştiri ve zorluklar neticesinde kayıtların uluslararası standartlara uygun olarak yapılması zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu düzenlemeden sonra Kamu Gözetim Kurumu (KGK), TFRS'nin kapsamını bağımsız denetimden ayırmış ve sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) TFRS hükümlerine tabi olacağını belirtmiştir. Bağımsız denetime tabi olan fakat TFRS kapsamı dışındaki işletmelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerine uygun olarak finansal tablolarını oluşturabilecekleri hükme bağlanmıştır (Gökçen ve diğerlerinden aktaran Ataman ve Cavlak, 2017, 154).

MSUGT, işletmelerin durumlarını gerçekçi olarak sunulmasından çok verginin doğru olarak hesaplanması amacıyla hareket etmektedir. Bunun yanında MSUGT'da değerlemenin ihtiyari olarak bırakılması, ya da değerlemeye ait esasların açıklanmamış olması gibi eksik yönlerinin bulunması nedeniyle, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmaktadır (Yünlü, 2016, 27). MSUGT'un eksiklerinden dolayı Kamu Gözetim Kurumu (KGK) "*Bağımsız Denetime Tabi Olup Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tabloların Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar*" adlı düzenlemenin uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bu hususlar yeni standart seti hazırlanuncaya kadar geçici olarak düşünülmüş çözümlerdir (Gökçen ve diğerlerinden aktaran Ataman ve Cavlak, 2017, 154). Bu "ilave hususlar" ayrıntılı şekilde oluşturulmuş bir standart setinden çok, MSUGT'da ele alınmamış ya da isteğe bırakılan noktalarla ilgili belirli düzenlemeleri (kıdem tazminatı ve amortisman uygulama zorunluluğu gibi) içermektedir (Ataman, 2017, 16).

KGK tarafından, TMS/TFRS kapsamı dışında bulunan fakat bağımsız denetime tabi olan işletmelerin doğru, dürüst, gerçeği yansıtan ve ihtiyaçlar doğrultusunda raporlama yapabilmeleri, ayrıca Avrupa Birliği (AB) mevzuat hükümleri gereğince finansal raporlar oluşturabilmeleri için yerel finansal raporlama çerçevesi çalışmalarına 2014 yılında KGK tarafından başlanmıştır (Ataman ve Gökçen, 2017, 23). Çalışmalar 2017 yılında finansal raporlama standartlarının oluşturulmasıyla son bulmuştur. Bu standartlar 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)* isimli tebliğ ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017, 154).

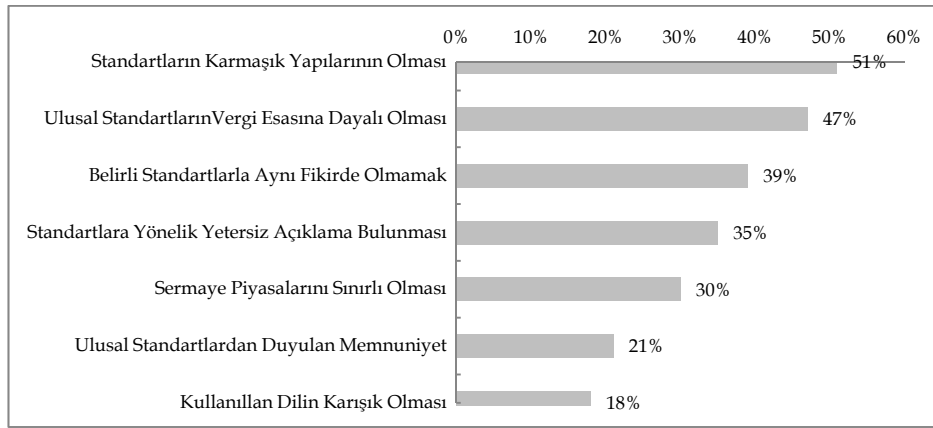


3. BOBİ FRS'YE GEÇİŞ SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK GÜÇLÜKLER

İşletmeler, denetçiler ve finansal analistlerin BOBİ FRS'e dönüşüm ile birlikte birçok zorluğun üstesinden gelmeleri gerekecektir. BOBİ FRS, uluslararası muhasebe standartlarına dayandığından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamaları sonrasında ortaya çıkan sorunlara benzer sorunların, BOBİ FRS ile birlikte ortaya çıkabileceği düşünülmektedir.

Grafik 1'de ulusal muhasebe standartlarını, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlaştırılma çabalarını teşvik etmek amacıyla büyük muhasebe şirketleri tarafından UFRS'yi kabul etmemiş 57 ülkede anket çalışması sonucunda belirlenen geçiş güçlükleri yer almaktadır. Anket çalışmasının sonuçları "GAAP Convergence 2002" adlı rapor da belirtilmiştir. Rapordaki uluslararası standartlara geçişi engelleyen unsurlar grafikte belirtilmiştir (www.iasplus.com, 10.02.2019).

Şekil 1 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçişte Beklenen Güçlükler



Kaynak: (www.iasplus.com, 10.02.2019)

Aşağıda BOBİ FRS gibi uluslararası muhasebe standartlarına geçişte yaşanan sorunlar detaylı olarak ele alınmıştır.

3.1. Standartların Karmaşıklığı Ve Gerçeğe Uygun Değer Sorunu

BOBİ FRS'nin dayandığı uluslararası muhasebe standartlarına geçişte en başta gelen sorundan biri, standartlardan bazılarının karmaşık bir yapılarının olmasıdır. Standartların zor anlaşılır olmaları ve karmaşık teknik detaylar içermeleri, uygulamada farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Akdoğan, 2007, 113). IFAC yapmış olduğu bir çalışmada, çalışmaya katılanların uluslararası muhasebe standartlarının giderek daha uzun, daha karmaşık ve daha fazla kural bazlı olmaya başladığını düşündüklerini tespit etmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının karmaşık bir yapı kazanması bu standartların hem adaptasyonunu hem de uygulanmasını kötü yönde etkilemektedir. Özellikle finansal araçlar ile ilgili standartların oldukça karmaşık oldukları katılımcılar tarafından belirtilmiştir (IFAC, 2004, 13). Bu karışık yapı özellikle küçük işletmelerin daha fazla maliyete ve çabaya katlanmalarına sebep olmaktadır (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006, 192). UFRS'nin karmaşık yapıları, özellikle gelişmekte olan ve böyle geniş kapsamlı bir işi başarabilecek kaynağı, uzmanlığı bulunmayan ve altyapı noksanlığı bulunan ülkeler için standartların uygulanmasını sorunlu hale getirmektedir (UNCTAD, 2008, 54).

UFRS'nin daha karmaşık olmasına yol açan diğer bir unsur ise standartlarda "gerçeğe uygun değer" modelinin benimsenmiş olmasıdır. "Gerçek uygun değer" kavramı birçok kişi tarafından sübjektif ve tam olarak doğru şekilde ölçülmesi zor bir kavram olarak düşünülmekte, farklı şekildeki yorumlamaların farklı sonuçlara ulaşılmasına yol açacağı değerlendirilmektedir (IFAC, 2004, 18). Gerçeğe uygun değer bilgisi ve istekli gruplar arasında bir varlığın veya hizmetin satın alınması veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan tutar olarak tanımlanmaktadır. Gerçeğe uygun değer ile amaçlanan piyasa fiyatını en doğru şekilde yansıtabilecek değer ile finansal tabloların oluşturulmasıdır. Fakat her piyasa gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır. Dolayısıyla UFRS'na göre ancak güvenilir olması koşulu ile finansal bilgilerin kayıt edilmesi gerektiğinden söz konusu piyasalarda oluşan değer ile raporlama yapılamamaktadır (Çelik E., 2012, 53). Gelişmekte olan ülkelerde mevcut aktif bir piyasanın bulunmaması, nitelikli personel eksikliği ve zayıf bir düzenleyici kurumun varlığı, gerçeğe uygun değer kavramının kullanımı ile ilgili endişeler



yaratmaktadır (Alsaqqa ve Sawan, 2013, 18). Benzer şekilde Türkiye’de de “gerçeğe uygun değer” yönteminin kullanımı konusunda ciddi sıkıntılar bulunmaktadır. Türkiye’de her çeşit mamule ait bir piyasanın bulunmaması “gerçeğe uygun değer” yönteminin kullanımını kısıtlamaktadır. “Gerçeğe uygun değer” yöntemi ile ilgili sorunları ortadan kaldırmak için yeni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Varıcı, 2009, 294).

3.2. Vergi Odaklı Bakış Açısı

Muhasebe, kontrol sağlamak ve karar verebilmek için bilginin hazırlanmasını, bilginin gerçekçi şekilde kayıt edilmesini ve yorumunu içermektedir. Vergi ise esas olarak gelir elde etme yanında, hükümetlerin ekonomik ve sosyal politikalarının bir aracı olarak da kullanılabilir. Hukuk içinde vergi sisteminin başarılı bir şekilde çalışabilmesi, finansal ve ticari muhasebe için her zaman uygun olmayabilecek seviyedeki bir kesinliği gerektirmektedir (Samuel ve diğerleri, 2013, 174). Muhasebe ve vergi arasındaki mevcut ilişki uyum konusunda potansiyel bir engel olarak görülmektedir. BOBİ FRS gibi UFRS’na uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar esas olarak vergi otoritelerinin ihtiyaçlarından tamamen farklı olabilecek sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verme amacına hizmet etmektedir (www.iasplus.com, 10.02.2019).

Türkiye gibi birçok ülkede, vergi kanunları etkili bir biçimde muhasebe standartlarını belirleyebilmektedir. Çünkü işletmeler hesaplarıdaki gelir ve harcamalarını vergisel amaçlar doğrultusunda kaydetmektedirler. Başka bir ifade ile finansal ve vergisel muhasebe aynıdır. Almanya ve İsviçre buna örnek olarak verilebilir. Hollanda gibi diğer ülkelerde ise finansal ve vergisel muhasebe ayrıdır. Vergilendirilebilir gelir esasen vergi kanunları vasıtasıyla farklılıklar için düzeltilmiş finansal muhasebe geliridir. Finansal ve vergi muhasebesi ayrı olsa dahi, elbette vergi kanunları bazen belirli muhasebe ilkelerinin uygulanmasını gerektirebilir. Amerika Birleşik Devletlerindeki Son Giren İlk Çıkar stok değerlendirme yöntemi buna örnek olarak verilebilir (Choi ve Meek, 2010, 33).

3.3. Çeviriden Kaynaklanan Problemler

BOBİ FRS’nin uygulanması ve adaptasyonu ile ilgili bir diğer sorun standartların çevirisi seti olmasından kaynaklanmaktadır. Çeviri süreci ulusal otoriteler ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) arasında sürekli bir şekilde devam eden etkileşimi gerekli kılmaktadır. UFRS resmi olarak İngilizce olarak geliştirilmekte ve yayınlanmaktadır. Birçok üye ülke çok fazla zaman ve kaynak harcayarak UFRS’ni kendi dillerine çevirmektedirler. Bu süreç özellikle teknik çeviri yapma kapasitesi düşük olan ülkelerde önemli bir problem oluşturmaktadır. Çeviri farklılıkları ise UFRS’nin uygulanmasında uyumsuzluk yaratabilmektedir. Adaptasyon sürecinde, çeviriden kaynaklanan zorluklar şu şekilde sıralanabilir (Alp ve Üstündağ, 2009, 690):

- İngilizce cümlelerin uzunluğu
- Terminolojinin uygunsuz kullanımı
- Aynı terminolojiyi kullanarak farklı kavramları açıklamak
- Çevirisi çok zor olan terminoloji kullanımı

Yukarıda belirtilen çeviri ile ilgili problemlerden en önemlilerinden biri çeviriye uygun olmayan terminoloji kullanımından kaynaklanmaktadır. Örneğin UFRS, İngilizcedeki “shall”, “should” kelimeleriyle şimdiki zamanı (present simple tense) farklı seviyelerdeki zorunlulukları belirtmek amacıyla kullanmaktadır. Ancak birçok dil aynı belirteçleri kullanma yeterliliğine sahip bulunmamaktadır. Çeviri ile ilgili diğer bir sorun ise çevrilmiş standartlardaki terminoloji kullanımından kaynaklanmaktadır. “Significant” (önem), “material” (malzeme) gibi kavramlar farklı dillerde nüans farklılıklarına sahip olabilmelerinin yanında kültürel farklılıklara ve etkilere de konu olabilmektedir (IFAC, 2004, 11). Çeviri sürecinde orijinalinden farklı olarak kelimenin anlamını kaybetmesi veya anlamının değişmesi riski her zaman bulunmaktadır (Nobes, 2006, 237).

3.4. Yetkin Eleman Eksikliği

Giderek artarak çoğalan ve karmaşıklaşan küresel muhasebe uygulamaları, finansal ürünler, işlemler ve uluslararası standartlar gibi unsurlar, muhasebe mesleğinde bilgi ve beceriye sahip daha yetkin muhasebe meslek mensubu ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dünyada BOBİ FRS’nin dayandığı Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları konusunda bilgi eksikliği açığı oldukça fazladır. Sadece çok az sayıdaki profesyonel muhasebeci UFRS konusunda yeterli seviyede detaylı bilgiye ve gerekli beceriye sahiptir (Alp ve Üstündağ, 2009, 691). Ayrıca varlıkların ve yükümlülüklerin ölçülmesine yardımcı olacak sigortacı ve değerlendirme uzmanı gibi farklı alanlardaki uzmanlar da UFRS konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler



(Yihenew, 2009, 7). Kısaca karşılaşılan önemli zorlukların başında, işletmelerin ve ilgili tarafların (vergi müfettişleri, muhasebeciler, danışmanlar ve denetçiler) standartlarla ilgili yeterli bilgi ve deneyime sahip olmaması bulunmaktadır (www.pwc.com, 02.10.2018).

3.5. Bilgisayar Programı Ve Sistemlerinin Adaptasyon Problemi

Bazı ülkelerde UFRS sadece konsolide raporlama için kullanılmaktadır. Bu ülkelerde vergi uygulamaları genel olarak UFRS'dan çok yerel muhasebe standartlarına dayanmaktadır. İşletmeler esas olarak yerel muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebe sistemlerini çalıştırmakta ve bilgisayar programları ve excel tabloları kullanarak konsolide raporlama için UFRS'nin ihtiyaç duyduğu verileri üretmektedir. Resmi finansal tabloların UFRS ile uyumlu olarak hazırlandığı ve verginin bu tablolara dayandığı ülkelerde ise, ayrı muhasebe kayıtları hazırlamak gerekmemektedir. Bu yüzden dolayı ayrı bilgisayar programları kullanılmasına da ihtiyaç bulunmamaktadır. UFRS'na geçişte işletmelerin bilgisayar sistemlerini değerlendirmesi ve gerekli olan değişiklikleri yapması için belirli bir geçiş sürecine ihtiyaçları bulunmaktadır (Deloitte, 2018, 16). Bilgisayar sistemleri raporlama için güçlü ve tutarlı veri sağlamak zorundadır. Sistem, finansal araçların gerçeğe uygun değeri gibi bilgileri ortaya koyabilecek yeterlilikte olmak zorundadır (Parvathy, 2017, 17).

3.6. İhtiyatlılık Problemi

Finansal raporlamada uygulanan ilke ve kuralların tümü finansal tablo kullanıcıların beklentilerine bağlı olarak değişmektedir. Örneğin Almanya ve Fransa gibi kredi verenlerin güçlü olduğu ülkelerde finansal tablolar kredi verenlerin beklentileri doğrultusunda en az iyimser bir bakış açısıyla (ihtiyatlı) hazırlanmaktadır. UFRS'nin "kavramsal çerçeve" bölümünde ise finansal raporlamanın esas hedefinin "yatırımcılar" olduğu ifade edilmektedir. Bunun nedeni, temel finansman kaynağının yatırımcılar olması ve onların bilgi ihtiyaçlarını karşılamanın diğer tüm kullanıcılardan daha önemli olduğu düşüncesidir. Almanya ve Fransa gibi ülkelerde UFRS ile birlikte gelen ihtiyatlılık düzeyindeki değişme birçok itirazı da beraberinde getirmiş, bu durum UFRS'nin adaptasyonunda zorluklara yol açmıştır. Kavramsal çerçevede ihtiyatlılık kavramı güvenilirliğe bağlı olarak tanımlanmıştır. İhtiyatlılığın gereğinden fazla kullanılması daha fazla karşılık ayrılmasına, bunun ise finansal raporlamanın gerçeği yansıtır şekilde düzenlenmesini engellediği savunulmuştur (Özkan ve Acar, 2010, 55-57).

3.7. Geçiş İle İlgili Maliyet Problemi

İster büyük olsun, ister küçük, tüm işletmeler BOBİ FRS gibi uluslararası muhasebe standartlarına geçişte, geçiş etkilerini hissetmektedirler. Özellikle küçük işletmelerin UFRS'nin benimsenmesiyle gelen değişiklikleri uygulayabilecek yeterli kaynakları genelde bulunmamaktadır. Geçiş sürecinde, küçük işletmeler personelin eğitimi, uzman ihtiyacı gibi maliyetlere diğer büyük işletmelere nazaran daha yüksek seviyede katlanmak zorunda kalmaktadırlar (ConnectUS, 2018). İşletmeler çalışanlarının yeni standartlara uyum sağlamaları için kaynaklarının önemli bir kısmını personel eğitimine harcamak zorunda kalabilmektedirler. Söz konusu eğitim maliyetleri arasında, kurslar, UFRS eğitim materyallerinin sağlanması ve dağıtımı, alınan danışmanlık hizmetleri bulunmaktadır. İşletmeler ayrıca finansal tablo kullanıcıları içinde eğitim harcaması yapabilmektedirler. Bu eğitim, yatırımcılara ve kredi sağlayıcılarına UFRS'nin adaptasyonundan kaynaklanan değişiklikleri ayırt etme imkanı sağlamaktadır (Pawsey, 2018, 5).

UFRS'na geçiş maliyetleri işletmelerin büyüklüğüne, bulunduğu endüstriye, personelin becerisine, şirketin yapısına, muhasebe politikalarına bağlı olarak değişmektedir. UFRS'na geçiş işlerinin yaklaşık yarısı dışarıdan kaynak kullanımını gerektirmektedir. Geçiş işlemlerinin % 40 ile % 50'si teknolojiyi, % 30 ile % 40'ı geçiş süreç ile ilgili işlemleri, yaklaşık % 20'si ise teknik muhasebe işleriyle ilgili olmaktadır (Johnson, 2018). Maliyetler işletmenin büyüklüğü ile arttığı gibi, ayrıca maliyetler işletmelerin dönüşüm için ne seviyede kendi personelini kullanıp, ne seviyede dışarıdan danışman kullandığına göre de değişmektedir. Ayrıca dönüşüm maliyetleri mevcut kullanılan standartların UFRS'na olan yakınlığına bağlı olarak değişebilmektedir. Amerikan ulusal muhasebe sistemi, İngiliz ulusal muhasebe sistemi gibi UFRS'na yakın muhasebe standart setlerinin kullanımda maliyetler düşük iken, Fransız ulusal muhasebe sistemi veya Alman ulusal muhasebe sistemi gibi uzak muhasebe standartlarının kullanılması durumunda dönüşüm maliyetleri artabilmektedir (Walton, 2009, 41)

3.8. UFRS'larının Sıklıkla Değişmesi

BOBİ FRS'nin dayandığı UFRS modern ekonominin küresel ihtiyaçlarının bir sonucu olarak çok sık değişmekte, bu ise standartların uygulanmasında sorunlara neden olmaktadır (Kastrati, 2015, 91). UFRS'nin



çok sık değişmesi sadece finansal tablo hazırlayıcıları için değil, ayrıca ulusal düzenleyici kuruluşlar için de problem oluşturmaktadır (Bensadon ve Praquin, 2016, 41). UFRS'nun sıklıkla değişmesi karşılaştırılabilirliği düşük olabilecek finansal tabloların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Standart değişikliklerinin o yıla ait bulunan finansal tabloları etkilemesini önlemek amacıyla söz konusu değişikliğin ne zaman yürürlüğe gireceğine ilişkin bir tarihin olması ortaya çıkabilecek karmaşayı önlemektedir. Fakat getirilen değişikliklerin ve yeni standartların erken uygulanması için işletmeler teşvik edilebilmektedir. Dolayısıyla, ileriki dönemlerde yapılacak analizlerde, işletmeler tarafından söz konusu standartların erken olarak uygulanıp uygulanmadığı, tabloların düzenlendiği tarihte hangi standartların ne şekilde yürürlükte olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Türkiye'de ilk uluslararası muhasebe standardının yayınlandığı günden 2010 yılına kadar bir kısmı önemli olan 110'nun üzerinde değişiklik meydana gelmiştir (Özkan ve Acar, 2010, 60, 83).

3.9. Şeffaflık Sorunu

Bazı durumlarda şeffaflık ve güvenilirlik arasında bir çelişki ortaya çıkabilmektedir. UFRS ile birlikte işletmeye ait tüm bilgilerin açıklanması rakiplere adil olmayan bir avantaj sağlayabilmektedir. Benzer şekilde düzenleyici ve denetçi kuruluşlarda işletmeler ile ilgili gizli ve hassas sayılabilecek bilgiler elde edebilmektedirler. Bu koşullar altında işletmeler güvenliklerini tehlikeye sokacağı düşüncesiyle hassas sayılabilecek bilgilerini paylaşmakta isteksiz davranabilmektedirler. UFRS'ye geçiş ile birlikte ortaya çıkacak bu kısa süreli rahatsızlığa rağmen, bilginin tüm kesimlerce paylaşılması şeffaflık ortamının oluşmasını sağlamakta ve bu durum sonunda tüm katılımcılara yarar sağlamaktadır (Lepadatu ve Pirnau, 2009, 103, 104).

4. BOBİ FRS'YE GEÇİŞ İLE BEKLENEN OLUMLU ETKİLER

Bu bölümde, BOBİ FRS gibi uluslararası muhasebe standartlarına geçiş ile ortaya çıkması beklenen olumlu etkiler belirtilmektedir.

4.1. Artan Karşılaştırılabilirlik

BOBİ FRS'nin esas amacı karşılaştırılabilirliği attırmaktır. BOBİ FRS, herkesçe kabul edilen muhasebe standartları olduğundan, ulusal muhasebe standartlarına göre daha yüksek seviyede bir karşılaştırılabilirlik sağlamaktadır. Karşılaştırılabilirlik zor bir tanım olmasına karşın benzer olayların benzer şekilde açıklanması şeklinde tanımlanabilir (Lang ve diğerleri, 2010, 2). Karşılaştırılabilirlik, yıllar içinde finansal verilerdeki değişikliklerin izlenip karşılaştırılabilmesine ve diğer işletmelerin finansal durum ve sonuçları ile kıyas yapılabilmesine imkan sağlamaktadır (Durak, 2012, 41). Finansal tablo kullanıcıları bir işletme ile diğer bir işletmeyi karşılaştırmaları sonucunda söz konusu işletmelerin finansal performanslarını ve finansal yapılarında meydana gelen değişiklikleri değerlendirebilmektedirler (Özbirecikli ve diğerleri, 2017, 13).

Son 20 yılda küreselleşme ülkeler arasındaki ekonomik etkileşimi önemli şekilde arttırmıştır. Bu durum uluslararası alanda daha fazla karşılaştırılabilir muhasebe bilgisi için talep yaratmıştır (Yip ve Young, 2012, 1). Yatırımcılar, işletmeler, denetçiler ve diğer katılımcılar uluslararası alanda kullanılan muhasebe standartlarının yakınlaşması sonucunda ortaya çıkan artan karşılaştırılabilirlikten yararlanmak istemektedir. Daha karşılaştırılabilir standartlar vasıtasıyla hem finansal tablo kullanıcıları hem de finansal tablo düzenleyicileri daha az maliyete katlanmakta ve dünya çapında sermaye piyasaları daha etkin hale gelmektedir www.fasb.org (04.07.2018).

4.2. Sermaye Piyasalarının Etkinliğinin Artması

BOBİ FRS, daha doğru, daha kapsamlı ve daha güncel finansal muhasebe bilgisi sağlamaktadır. Bu durum pay senedi piyasalarında bilgiye dayalı değerlendirme yapılmasına olanak vermekte ve böylece yatırımcılar için riski düşürmektedir. Uluslararası muhasebe standart setinin benimsenmesi ülkeler arasındaki raporlama düzeninde uyuma katkı sağlamaktadır. Standartlar yatırımcıların finansal bilgiyi yorumlama maliyetini düşürürken, finansal pazar etkinliğini arttırmaktadır. Sermaye piyasalarının beklentilerini karşılayan sağlam ve uluslararası karşılaştırılabilir finansal raporlama yatırımcıların güvenini arttırırken, yatırım kararı verirken ki risk değerlendirmesini kolaylaştırmakta ve sermaye maliyetinin azaltılmasına katkı sağlamaktadır (Qu ve diğerleri, 2012, 188). UFRS, işletmelerin ve yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarına daha kolay ulaşmasına imkan vermektedir. Bu durum ekonomilerin büyümesine katkı sağlamaktadır. Çoğu uluslararası piyasada UFRS ortak bir dil olarak kullanıldığından, ülke dışındaki piyasalardan işletmeler kolay şekilde sermaye sağlayabilmektedir (Rich ve diğerleri, 2012, 1246).



UFRS ile birlikte öz sermaye maliyetinin iki şekilde azalacağına inanılmaktadır. İlk olarak finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğinin artması sonrasında, ortak bir muhasebe dilinin benimsenmesi sağlanmaktadır. Bu durum yabancı yatırımcılardan sermaye çekmekte, yurtdışı sermaye akışı önündeki engelleri azaltmaktadır. İkinci olarak, UFRS gibi yüksek kaliteli muhasebe standartları, düşük kaliteli ulusal muhasebe standartlarının yerini aldığı zaman, işletmeler daha açık ve anlaşılır bilgi sunabilmektedir. Bu sayede yabancı yatırımcılar bilgi asimetrisi azaldığı için, yönetimin kararlarını daha iyi izleyebilmektedir. Dolayısıyla yatırımcılar verecekleri kararlarda daha düşük risk primi uygulayabilmektedir (Lee ve diğerleri, 2008, 7).

4.3. Açık, Şeffaf Ve Güvenilir Bilgi Sağlama

Sermaye piyasalarında daha önceleri gizlilik hakimdi. Gizlilik, gücü kullanabilmenin gerekli bir unsuru olarak görülmekte ve ayrıca pazardaki politikaların yetersizliğini saklama gibi bir ek yararı da bulunmaktaydı. Ancak gizlilik, politikaların istenen etkiyi sağlamasını da engellemekteydi. Artan uluslararasılaşma ve dayanışmaya neden olan değişen dünya ekonomisi ve finansal akımlar, açıklık ve şeffaflık meselesini, ekonomik politika yapıcılarının gündemindeki en önemli mesele haline getirmiştir. Merkez bankaları da dahil olmak üzere hükümetler, şeffaflık ve açıklığın tahmin edilebilirliği ve dolayısıyla verilen kararların etkinliğini arttıracığı görüşündedir. Açıklık, kurumları durumun gerçekliği ile yüzleştirmeye zorlamakta ve yetkilileri de düşünceleri, kararları ve uygulamaları konusunda daha sorumlu hale getirmektedir. Politika ayarlamalarının zamanlı yapılması desteklenmektedir. Eğer uygulamalar ve kararlar anlaşılabilir ve görülebilir olur ise izleme maliyetleri düşmektedir. Kamuoyu yerel sektör kuruluşlarını daha iyi izleyebilmektedir. Aynı şekilde, pay sahipleri ve çalışanlar işletme yönetimlerini, kreditorler borç alanları ve tasarruf sahipleri bankaları daha iyi izleyebilmektedirler. Bu sayede alınmış herhangi bir kötü karar taraflarca fark edilmeden ve sorgulanmadan gözden kaçmamaktadır (Lepadatu ve Pirnau, 2009, 102, 103).

Yatırımcılar pazar riskini kabul etmekte ve işletmeler tarafından üretilmiş bilgiye güvenmektedir. Ancak yöneticilerin kararları pay sahiplerinin çıkarlarını her zaman en yükseğe çıkarmayabilmektedir. Bu yüzden şeffaf bilgi, yönetimin hesap verebilirlik işlevini yerine getirmektedir. Çıkar çatışmalarını kontrol etmek, yatırımcıların haklarının korunması ve onlara güvenilir bilgi sunabilmek için pazarda akılcı bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır (Aliabadi ve Shahri, 2016, 608).

Bir ülke tarafından UFRS'nin benimsenmesi finansal raporlamada şeffaflığı sağlamaktadır. UFRS'nin uygulanması global yatırımcıların o ülkede yatırım yapma ihtimallerini arttırmaktadır. Genelde, gelişmekte olan ekonomiler, gelişmiş ekonomilere nazaran daha zayıf ulusal finansal raporlama düzenlemelerine ve finansal raporlamada daha az şeffaflığa sahiptirler. Bu yüzden gelişmekte olan ülkeler, UFRS ile birlikte yabancı yatırımlar için daha büyük potansiyele sahiptirler. UFRS'nin tüm dünyada yaygınlaşması sermaye piyasası faaliyetlerini kolaylaştırmaktadır. Böylece özellikle gelişmekte olan ülkelerde yatırımlar artmakta, ekonomi güçlenmekte ve insanların hayatlarının iyileşmesine katkı sağlanmaktadır (Gordon ve diğerleri, 2012, 375).

4.4. Meslek Mensupları İçin Ülke Sınırlarının Ortadan Kalkması

BOBİ FRS ile birlikte, nitelikli profesyonel muhasebecilerin başka ülkelerde çalışma fırsatları da artmıştır. Muhasebe ve denetçi firmaları etnik ve kültürel olarak zengin ekipler oluşturma ihtiyacı içine girmişlerdir. Çok dil bilen, farklı kültür ve ülkeleri anlayan ve ekip arkadaşlarını yönetebilen ve onlarla iyi ilişkiler kurabilen meslek mensuplarına ihtiyaç, mesleki bilgi kadar önemli hale gelmiştir (ACCA, 2016, 20). Meslek mensupları küresel rekabetin oluşturduğu koşullarda faaliyet göstermektedir. BOBİ FRS ile birlikte sadece mal ve hizmetler veya sermaye değil, aynı zamanda emeğin de serbestçe dolaşımı tüm dünyada yaygınlaşacaktır (Sanlı, 2018, 3).

4.5. Uluslararası Ticaretin Gelişiminin Sağlanması

İşletmeler, yabancı ülkelerde artan şekilde stratejik partnerler, müşteriler, tedarikçiler aramaktadırlar. UFRS işletmelere ortak bir finansal dil ve anlayış sağlamak ve bu sayede işletmelerin birlikte iş yapmalarını kolaylaştırmaktadır (Ingram, 2017). Uluslararası ticaret ve yatırım her zaman ticaret ve yatırım dostu faktörlerin olduğu yerlerde gelişmiştir. Örneğin küreselleşme yanlısı politikalar, güçlü ekonomik büyüme, düşük işletme maliyetleri, politik ve sosyal istikrar ve yeterli altyapı uluslararası ticaretin gelişimi için önemli faktörler olarak sayılabilir. Fakat zamanla bu özellikler uluslararası ticaret ve yatırım için avantajdan çok gereksinim haline gelmiştir. Bir başka ifade ile sadece bu faktörlere sahip olmak



daha iyi bir yatırım performansını garanti etmemektedir. Sonuç olarak ülkeler yatırımları ve ticareti arttırabilmek için bunların dışında yeni unsurlara ihtiyaçları bulunmaktadır. BOBİ FRS gibi UFRS'nin adaptasyonu ülkelerin uluslararası ticareti geliştirmesinde ihtiyacı duyduğu katkıyı sağlamaktadır (Ritsumeikan, 2012, 2).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

BOBİ FRS gibi uluslararası muhasebe standartlarına dayanan bir finansal raporlama sistemine geçiş beraberinde bir çok sorunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Ulusal bir muhasebe standardı setinden uluslararası muhasebe standardına geçiş zor ve kapsamlı bir iştir. Ancak Türkiye gibi bir çok ülke, global bir dünyada uluslararası muhasebe standartları ile ulaşılmak istenen hedeflerin önemini farkındadır. Bu çalışmada belirtildiği gibi ortak tek bir muhasebe setinin etkin kullanımı bir çok nihai etkiyi beraberinde getirecektir. Kimi gelişmekte olan ülkelerin, uluslararası standartlara geçiş sürecinde ortaya çıkan zorlukların üstesinden gelme kabiliyeti diğerlerinden daha düşük olabilmektedir. Bu tür ülkelerin standartlara geçişte, fayda-maliyet analizine dayanarak hareket etmeleri gerekmektedir. Bu çalışmada belirtilen ve BOBİ FRS'ye geçiş ile ortaya çıkması muhtemel zorlukların üstesinden gelmek noktasında yapılabilecekler şu şekilde sıralanabilir:

- Meslek mensuplarının ve ilgili tarafların BOBİ FRS konusundaki eğitim gereksinimlerini özellikle uygulamaya dönük olarak karşılamak, üniversitelerde BOBİ FRS ve UFRS konusunda pratik uygulamalar içeren eğitimler vermek.
- Düzenleyici kuruluşların yetki alanlarını ve sorumluluklarını BOBİ FRS'nin etkin bir şekilde uygulanması noktasında yeniden düzenlemek.
- Düzenlecek etkinliklerle (konferans, çalıştay, seminer vb.) ilgili tarafların BOBİ FRS konusundaki farkındasını attırmaya çalışarak, BOBİ FRS'den beklenen etkinliğin sağlanması noktasında birliktelik sağlamak.
- BOBİ FRS öncesinde işletmelerin muhasebe programlarının yetersizliğinden kaynaklanacak problemlerin yaşanmaması için gerekli önlemleri almak.
- Çeviriden kaynaklı problemlerin üstesinden gelmek amacıyla ilgili birimin eğitimine önem vermek.

KAYNAKÇA

- ACCA. (2016). *Professional Accountants- the Future*. London: ACCA.
- Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci, Sorunlar Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, (80), s.101-117.
- Aliabadi, F. ve Shabri, A. (2016). Transparency in Financial Reporting with or without IFRS: The Case of Iran. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18, (Özel Sayı 1), s. 605-623.
- Alp, A. ve Üstündağ, S. (2009). Financial Reporting Transformation: The Experince of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, (20), s. 680-699.
- Alsaqqa, I. ve Sawan, N. (2013). The Advantages and the Challenges of Adopting IFRS into UAE Stock Market, *International Journal of Business and Management*, 8 (19), s.1-23.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), s.153-168.
- Ataman, B. (2017). TFRS Tam Set İle BOBİ FRS'larına Genel Bakış ve Değerlendirme. *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular*, (s. 9-24), Edirne: Trakya Üniversitesi Yayını.
- Bensadon, D. ve Praquin, N. (2016). *IFRS in a Global World: International and Critical Perspectives on Accounting*. London: Springer International Publishing
- Choi, F. ve Meek, G. (2010). *International Accounting*. New Jersey: Pearson.
- ConnectUS. *Advantages and Disadvantages of Adopting IFRS* . <https://connectusfund.org/6-advantages-and-disadvantages-of-adopting-ifrs> (12.07.2018)
- Çelik , E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Konusunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Adana (Türkiye).
- Durak, G. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi. *Vergi Dünyası*, (365), s. 38-45.
- Gina, O. vd. (2006). Challenges of The Implementation of IFRS in Developed and Developing Countries. *Igbinidion University Journal of Accounting*, (1), s. 1-25.
- Gordon, L. vd. (2012). The Impact of IFRS Adaption on Foreign Direct Investment. *J. Account Public Policy*, (31), s. 374-398.
- IFAC, (2004). *Challenges And Successes in Impletenting International Standarts*. http://www.cimaglobal.com/Documents/Imported Documents/ifac_report_challengesuccess_111004.pdf (10.05.2015).
- Ingram, D., *What Are the Benefits of International Accounting Standarts*. <https://bizfluent.com/info-7975847-benefits-international-accounting-standards.html> (26.05.2018).
- Jermakowicz, E. ve Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (15), s.170-196.



- Johnson, S. (2009). *Guessing the Costs of IFRS Conversion.*, <http://ww2.cfo.com/accounting-tax/2009/03/guessing-the-costs-of-ifrs-conversion> (15.07.2018).
- Kastrati, A. (2015). The Analysis of Problems in Application of International Reporting Standarts in Kosovo. *European Journal of Economics and Business Studies*, 2(1), s.90-95.
- Lang, M., vd. (2010). *Earnings Comevment and Accounting Comparability: The Effects of Mandatory IFRS Adoption.* https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1676937## (10.06.2018).
- Lee, E. vd., (2008). *Mandating IFRS: Its Impact on the Cost of Equity Capital in Europe.* London: ACCA.
- Lepadatu, G., ve Pirnau, M. (2009). Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS). *European Research Studies*, 12 (1), s. 101-108.
- Nobes, C. (2006). The Survival of International Differences Under IFRS: Towards A Research Agenda. *Accounting and Business Review*, 36 (3), s.233-245.
- Özbirecikli vd., (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS.* Ankara: Detay Yayıncılık
- Özkan, S. ve Acar, E. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finanal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerine Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, (97), s. 49-86.
- Parvathy, P. (2017). IFRS Convergence: Opportunies And Challenged in India, *Accounting and Financial Control*, 1(2), s. 13-18.
- Pawsey, N. (2007). *IFRS Adoption: Costs and Benefits For Large, Listed Australian Comapanies.* <https://researchoutput.csu.edu.au/ws/portalfiles/portal/9662069/S6-23%26%2320%3BPawsey-Full.pdf> (12.06.2018).
- Qu, W. vd. (2012). Does IFRS Convergence Improve Quality Of Accounting Information-Evidence From The Chinese Stock Market. *Corporate Ownership & Control*, 9 (4), s. 187-196.
- Rich, J. vd. (2012). *Cornerstones of Financial and Managerial Accounting.* Mason: South-Western Cengage Learning
- Ritsumeikan, L. (2012). The Unwanted Effects of International Financial Reporting Standarts (IFRS) Adoption on International Trade and Investment in Developing Countries. *Journal of Economic Education Research*, 13 (1), s. 1-14.
- Samuel, F. vd. (2013). The Impact of International Financial Reporting Standarts on Taxation. *International Journal of Business and Social Science*, 4 (10), s. 169-174.
- Sanlı, N. (2001). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Yeni Vizyonu ve Değişen Misyonu. *Mali Çözüm Dergisi*, (56), s.10-13
- UNCTAD, (2008). Case Study of India. *United Nations Conference on Trade And Development* (s. 46-60). New York and Geneva: United Nations.
- Varıcı, İ. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 27(2), s. 279-296.
- Walton, P., (2009). *An Executive's Guide for Moving From U.S GAAP to IFRS*, (1.baskı), New York: New Business Expert Press
- www.pwc.com. *The Way Towards IFRS.* pwc web sitesi, <https://www.pwc.com/hu/en/services/ifrs/assets/the-way-towards-ifrs.pdf> (10.06.2018).
- Yihnew, A., *Problems Faced by Industries in implementing IFRS.* Karlsdads Universitet, <http://www3.kau.se/kurstorg/files/a/53FE0D32190d12F3A0TpFE9F6182/ANTEHUNEGN.pdf> (13.02.2019).
- Yip, R. ve Young, D. (2012). Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability, *The Accounting Review*, 87 (5), s. 1767-1789.
- Yünlü, M. (2016). Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, (1), s. 23-43.
- www.iasplus.com. *GAAP Convergence Report*, www.iasplus.com/en/binary/resource/gaap2002.pdf (10.02.2019)
- www.fasb.org. *Comparability in International Accounting Standarts-An Overview*, <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663> (04.07.2018)