

İŞLETME BÜYÜKLÜKLERİNİN MUHASEBE KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ

Öğr. Gör. Erkan UZUN¹

ÖZET

İŞletmeler, insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan ekonomik birimlerdir. İhtiyaçlarının giderilmesi karşılığında kar ve toplumsal fayda elde etmektedir. Ayrıca belirli koşulları sağlaması ile birçok vatandaŐa istihdam sağlamaktadır. Bu koşullar yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosudur. İŞletmeler bu koşullara göre mikro, küçük, orta büyüklük, büyük İŞletme ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olmak üzere sınıflandırılmaktadır.

Bu çalışma, ilk olarak İŞletmelerin büyüklüklerine göre nasıl sınıflandırıldığını ortaya koymaktadır. Sonrasında, mikro, küçük, orta büyüklükteki ve büyük İŞletmelerin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Büyüklükteki İŞletmeler İçin Finansal raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından muhasebe kalitesine yaptığı katkıyı ortaya koymaktadır

Anahtar Kelimeler: İŞletme Büyüklüğü, Muhasebe Kalitesi, Finansal Raporlama

THE EFFECT ONTO ACCOUNTING QUALITY OF BUSINESS SIZE

ABSTRACT

Businesses are economic units established in order to fulfill human needs. It obtains profit and social benefits by fulfilling the needs. Furthermore provides employment for many citizens with fulfilling certain conditions. These conditions are annual net sales revenue or financial balance. Businesses are classified as micro, small, medium business, large business and public interest entities (PIEs) according to these conditions.

This study, firstly reveals that how business are classified according to their size. Secondly, reveals its contribution to the quality of accounting of micro, small, medium and large business in terms of Tax Procedure Law (VUK), Turkey Accounting/Financial Reporting Standards (TMS/TFRS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (BOBI FRS).

Key Words: Business Size, Accounting Quality, Financial Reporting

¹ Şırnak Üniversitesi, Silopi Meslek Yüksekokulu, Öğretim Görevlisi, erkanuzun@sirnak.edu.tr

GİRİŞ

İşletmeler hem toplum açısından hem de toplumu yöneten devlet açısından önemli bir değeri olan ekonomik birimlerdir. İşletmeler toplumun gereksinim duyduğu varlıkları üretebilmekte, satmakta veya hizmet olarak sunmaktadır. Bu açıdan topluma fayda sağlamaktadır. Bir faaliyet dönemi içerisinde birtakım gelirler elde eden işletme aynı zamanda birtakım giderlere katlanmakta ve dönem sonunda elde ettiği gelirleri ile katlandığı giderleri karşılaştırarak ya kar etmekte ya da zarar etmektedir. Kar elde eden işletmeler devletin belirlemiş oranlarda bu karlarından vergi ödemektedir. Bu açıdan da devlete fayda sağlamaktadır.

Aslında işletmeler için bir diğer önemli nokta da işletme ile ilgilenen çıkar gruplarını yeterli düzeyde işletmenin likiditesi, verimliliği, karlılığı, borç ve özkaynak yapısı hakkında bilgilendirebilmektir. Finansal ve finansal olmayan bilgilerin ne sıklıkta ve hangi finansal tablolar kullanılarak sunulacağı işletmelerin büyüklüklerine göre değişiklik göstermektedir.

İşletmeler sahip oldukları büyüklükleri, çalışan sayıları ve yıllık net satış hasılatları tutarları dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları uygulamalarından birini benimsemektedir. Seçilen uygulamaya göre de finansal ve finansal olmayan bilgiye ihtiyaç duyan çıkar gruplarına sunulacak finansal tablolar ve işletmelerin tutmakla yükümlü olduğu defterler değişiklik göstermektedir.

Bu çalışma, hangi işletmelerin hangi özellikler dikkate alınarak sınıflandırıldığını ve hangi finansal ve finansal olmayan verilerin çıkar gruplarına hangi finansal tablolar aracılığıyla sunulacağını açıklamaktadır.

İŞLETMELER VE ÖZELLİKLERİ

İşletmeler, kar, topluma hizmet ve işletmenin sürekliliğini sağlamak gibi amaçları benimseyen, sınırsız olan insan ihtiyaçlarını mal satışı veya hizmet sunumu yaparak karşılayan, politik, hukuki, ekonomik, demografik, sosyo-kültürel, teknolojik ve küresel çevreden etkilenen, tüketiciler, alıcılar, potansiyel yatırımcılar, rakipler, çalışanlar, ortaklar, tedarikçiler, sendikalar, kredi kuruluşları ve devletin bazı organları gibi çıkar gruplarına karşı finansal ve finansal olmayan bilgileri sunan ve her faaliyet dönemi sonucunda elde ettiği kar üzerinden devlete vergi ödeyen ekonomik birimler olarak ifade edilebilir.

Kar sağlama, işletmenin bir faaliyet dönemi sonucunda elde ettiği gelirlerinin, bu gelirleri elde etmek için katlandığı giderlerden yüksek olması durumunda ortaya çıkan olumlu farkı ifade etmektedir. Topluma hizmet, her işletme kar elde etmek amacıyla kurulmaz. Bazı işletmeler sosyal sorumluluk kapsamında faaliyetler gerçekleştirmekte ve toplumdaki sıkıntılara çözüm bulmaya çalışmaktadır. İşletmenin sürekliliği, her işletme kuruluşundan itibaren sınırsız bir ömre sahip olduğu düşüncesini benimsemekte ve bu düşüncenin devamlılığı için çaba göstermektedir.

İşletmelerin başarılı olabilmesi, temel fonksiyonlarını koordineli bir şekilde kullanması ile mümkün olacaktır. Bu fonksiyonları;

- Yönetim
- Üretim
- Satın Alma
- Muhasebe Finansman
- Halkla İlişkiler
- AR-GE

- Pazarlama, Satış ve Dağıtım
- İnsan Kaynakları şeklinde sıralayabiliriz.

İşletmeler, birçok farklı özellik dikkate alınarak birbirinden ayrılabilir. Yapılan literatür araştırmasında işletmeler hukuki yapılarına, sahipliklerine, faaliyet alanlarına, aralarında yapılan anlaşmalara ve büyüklükleri gibi farklı özelliklere göre ayrıştırılmakta ve bu farklı özelliklere göre sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Yapılacak sınıflandırma sonucunda da işletmenin temel amacı ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak hukuki yapılarına göre yapılan bir sınıflandırmada işletmenin dernek olarak kurulması sosyal fayda sağlama amacını da beraberinde getirmektedir. Bu sınıflandırmayı işletme bilimine giriş derslerinde verilen bilgiler dikkate alındığında aşağıda Tablo 1'deki gibi özetlemek mümkün olacaktır.

Tablo 1: İşletmelerin Farklı Özelliklere Göre Sınıflandırılması

Hukuki Yapılarına Göre	Tek Kişi İşletmeleri
	Şirketler
	Kooperatifler
	Dernek ve Vakıflar
Sahipliklerine Göre	Kamu İşletmeleri
	Özel İşletmeler
	Karma İşletmeler
	Yabancı İşletmeler
Faaliyet Alanlarına Göre	Sanayi İşletmeleri
	Ticaret İşletmeleri
	Hizmet İşletmeleri
İşletmeler Arası Anlaşmalara Göre	Centilmen Anlaşması Yapan İşletmeler
	Konsorsiyumlar
	Karteller
	Tröstler
	Holdingle
	Tam Birleşmeler (Merger, Füzyon)
Büyüklüklerine Göre	Mikro İşletmeler
	Küçük İşletmeler
	Orta Büyüklükteki İşletmeler
	Büyük İşletmeler

Kaynak: Hayrettin Zengin, İşletme Bilimine Giriş, http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/66753/32405/i%C5%9Fletme_bilimine_giri%C5%9F_2_hafta.pdf ve Ö. Faruk İŞCAN, İşletme Bilimlerine Giriş, <https://ataaof.edu.tr/Dosyalar/IsletmeBilimlerineGiris.pdf> kaynaklarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

İşletmeler farklı özelliklere göre sınıflandırılmakta ve muhasebe kalitesi üzerine etkisi de bu nedenle farklı olmaktadır. Çalışmamızda büyüklüklerine göre mikro, küçük, orta

büyüklerdeki ve büyük işletmelerin muhasebe kalitesi üzerine yapmış olduğu katkılardan bahsedeceğiz. Bu katkılardan bahsedebilmek için büyüklüklerine göre işletmelerin tanımlarının, niteliklerinin ve nasıl sınıflandırıldığının iyi anlaşılması gerekmektedir.

24 Haziran 2018 tarih 2018/11828 karar ile Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin tanımında değişiklik yapılmasına dair yönetmelik kapsamında yapılan değişiklikler arasında, KOBİ tanımının kriterlerinden “Yıllık net satış hasılatı” ve “Mali bilanço” üst limiti 40 milyon TL’den 125 milyon TL’ye yükseltilerek, yıllık çalışan personel sayısı üst limiti 250 çalışan olarak korundu.. Yapılan düzenleme ile mikro, küçük ve orta büyüklükteki ekonomik birim ve girişimlerin tanımları yeniden belirlendi.

- Mikro İşletmeler: 10 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı veya mali bilançodan herhangi biri 3 milyon TL aşmayan işletmeler, mikro işletme olarak adlandırılmaktadır.
- Küçük İşletmeler: 50 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık satış hâsılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 25 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler küçük işletme olarak adlandırılmaktadır. Daha önceden 8 milyon TL olan satış hâsılatı veya mali bilanço üst limiti 25 Milyon TL’ye yükseltilmiştir.
- Orta Büyüklükteki İşletmeler: 250 çalışandan az istihdam rakamı ve yıllık satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 125 milyon TL’yi aşmayan işletmeler, orta büyüklükte işletme olarak adlandırılmaktadır. Daha önceden 40 milyon TL olan satış hâsılatı veya mali bilanço üst limiti 125 Milyon TL’ye yükseltilmiştir.
- Büyük İşletmeler: Orta büyüklükteki işletme çalışan sayısından fazla çalışan sayısına, Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası ve Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası’na sahip işletmelerdir.

Büyüklüklerine göre işletmeleri çalışan sayısı ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu açısından aşağıda tablo 2’deki gibi karşılaştırabiliriz.

Tablo 2: İşletmelerin Büyüklüklerine Göre Çalışan Sayısı ve Net Satış Hasılatının Karşılaştırılması

Büyüklüklerine İşletmeler	Göre	Çalışan Sayısı	Yıllık Net Satış Hasılatı veya Mali Bilanço
Mikro İşletmeler		<10	< 3.000.000 TL
Küçük İşletmeler		<50	< 25.000.000 TL
Orta Büyüklükteki İşletmeler		<250	< 125.000.000 TL
Büyük İşletmeler		≥250	> 150.000.000 TL

Büyüklüklerine göre ayrılan işletmeler tüketiciler, alıcılar, potansiyel yatırımcılar, rakipler, çalışanlar, ortaklar, tedarikçiler, sendikalar, kredi kuruluşları ve devlet gibi çıkar gruplarına finansal tablolar aracılığıyla finansal ve finansal olmayan bilgiler sunmaktadır. Sunulan finansal bilgilerin kalitesi, işletme büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir. Bu ne anlama gelmektedir? Bugün bağımsız denetime tabi olan işletmelerden KAYİK (SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı Mevzuatına Tabi Şirketler) Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler ise Büyük ve Orta

Büyüklerdeki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarını (BOBİ FRS) uygulamaktadır. Bu işletmeler dışında kalan küçük ve mikro düzeydeki işletmeler ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre finansal tablolarını hazırlamakta ve çıkar gruplarına sunmaktadır. Bu ayrımı daha net yapabilmek adına KAYİK ve BOBİ FRS'nin açıklanması gerekmektedir.

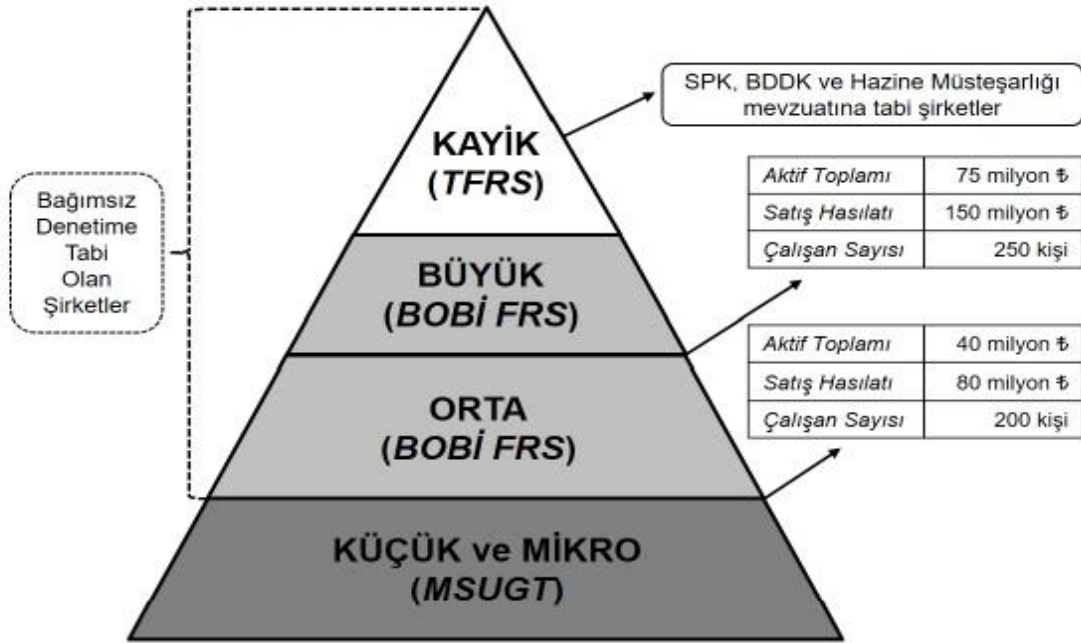
Ülkemizde KAYİK ve bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler AB'deki gelişmeleri yakından takip etmektedir. Türkiye'de bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firmalarını yetkilendirme ve faaliyetlerini denetleme yetkisi 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) verilmiştir (660 sayılı KHK, 2011). Aynı zamanda, KHK/660 ile ülkemizde ilk defa 'kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar' terimi yasal düzenlemelerde kullanılmıştır (Bozcuk v.d., 2018: 130).

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK); Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade etmektedir (660 sayılı KHK madde 2).

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu standart, bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesini oluşturmaktadır. BOBİ FRS'nin amacı zamanında, karşılaştırılabilir ve gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır (KGK, <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1>).

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini alacaktır. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketlerin Türk Ticaret Kanunu uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır (http://turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/105_2017.pdf, 02.04.2018). Hangi işletmelerin TMS/TFRS'leri uygulayacağı, hangilerinin ise BOBİ FRS olarak değerlendirileceği konusuna açıklık getirmek adına şekil 1 incelenmelidir.

Şekil 1. BOBİ FRS & Tam Set TMS/TFRS Kapsamı



Kaynak: KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, İstanbul (14.09.2017), (Akt: Ataman ve Cavlak, 2017: 157).

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak tanımlanan firmaların 01/01/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması (TMS/TFRS) zorunludur.

BOBİ FRS'ler ise bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler tarafından uygulanacaktır. Bağımsız denetime tabi olma ve büyük işletme eşiklerinde belirtilen üç kriterden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler, sonraki raporlama döneminde bağımsız denetime tabi olmakta ya da büyük ölçekli işletme sayılmaktadır. Bağımsız denetim kriterlerini sağlayıp büyük işletme kriterlerini sağlayamayan işletmeler ise orta ölçekli işletme sayılmaktadır. (Ataman ve Cavlak, 2017: 157).

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre finansal raporlamasını gerçekleştireceği, bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin ise 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tabliği'ne göre finansal raporlamasını gerçekleştireceği açıklanmaktadır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir. Finansal tablolar, bu amaca ulaşmak işletmelerin varlıkları, yükümlülükleri, Özkaynakları, Kazanç ve kayıplar dahil gelir ve giderleri, İşletme ortaklarının ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve nakit akışları hakkında bilgi sağlar (TMS 1, madde 9).

Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bu nakit akışlarının zamanlamasını ve kesinliğini tahmin etmelerine yardımcı olur.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunar. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklerle, gelir ve giderlere ilişkin olarak Kavramsal Çerçeve’de yer alan tanımlara ve finansal tablolara alma kıstaslarına uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirir. TFRS’lerin uygulanmasıyla, gerektiğinde ek açıklamalar yapılarak gerçeğe uygun sunum sağlayan finansal tabloların ortaya çıkacağı varsayılır (TMS 1, madde 15). Finansal tabloları TFRS’lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda belirtir (TMS 1, madde 16). Ayrıca tam bir finansal tablolar setinin hangi unsurlardan oluşması gerektiği standartta belirtilmiştir. Bu unsurlar (TMS 1, madde 10);

- (a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,
- (b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,
- (f) 38 ve 38A paragraflarında belirtildiği şekilde bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler ve

(g) İşletmenin, bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması veya finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması ya da 40A-40D paragrafları uyarınca finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması durumunda bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosundan oluşmaktadır.

Ayrıca standartlarda, bilançonun finansal durum tablosu ve gelir tablosunun da kapsamlı gelir tablosu olarak ifade edildiği görülmektedir. Bu duruma ek olarak finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunda sunulması gereken bilgilerin neler olduğu maddeler halinde belirtilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257’nci maddeleri hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı, muhasebe usul ve esaslarına, muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve bunlara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden yayımlanmış olduğu ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ (MSUGT) ile konu hakkında çeşitli düzenlemelerde bulunmuştur. 1 sıra no.lu MSUGT ile düzenlenmesi gereken mali tablolar ve bu bunlara ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir Finansal Tablolar; Temel ve ek finansal tablolar olarak iki gruba ayrılmıştır (Şaylı, 2016: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/haydarsayli/001/>). İşletmelerin büyüklüğü değiştikçe sunduğu finansal bilgileri içeren finansal tabloların sayısı değişmekte ve bunun sonucu olarak çıkar gruplarına yeterli bilginin sunulması hususunda sıkıntılar yaşanmaktadır. İşletmelerin büyüklükleri ve sunulacak bilgilerin neler olduğu aşağıda Tablo 3’te açıklanmaktadır.

Tablo 3: İşletmelerin Büyüklüklerine Göre Sunulacak Finansal ve Finansal Olmayan Bilgiler

İşletme Büyüklüğü/Sunulan Finansal ve Finansal Olmayan Bilgiler	Uygulama	Finansal Tablolar	Tutulacak Defterler
Mikro İşletmeler	MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)'ne uymak zorundadır.	Bilanço Gelir Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu Fon Akım Tabloları Nakit Akım Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	I. Sınıf Tüccarlar Yevmiye Defteri Defter-i Kebir Envanter Defteri II. Sınıf Tüccarlar İşletme Defteri
Küçük İşletmeler	MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)'ne uymak zorundadır.	Bilanço Gelir Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu Fon Akım Tabloları Nakit Akım Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	Yevmiye Defteri Defter-i Kebir Envanter Defteri
Orta Büyüklükteki İşletmeler	Bağımsız Denetim ve BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadır. TFRS'nin uygulanması ihtiyaridir.	Finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur (BOBİ FRS, 1.3): a) Finansal Durum Tablosu, b) Kâr veya Zarar Tablosu, c) Nakit Akış Tablosu, ç) Özkaynak Değişim Tablosu ve d) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar	Yevmiye Defteri Defter-i Kebir Envanter Defteri Pay Defteri Yönetim Kurulu Karar Defteri Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri
Büyük İşletmeler	Bağımsız Denetim ve BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadır. TFRS'nin uygulanması ihtiyaridir.	Finansal tablolar asgari olarak aşağıdakilerden oluşur (BOBİ FRS, 1.3): a) Finansal Durum Tablosu, b) Kâr veya Zarar Tablosu, c) Nakit Akış Tablosu, ç) Özkaynak Değişim Tablosu ve d) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar	Yevmiye Defteri Defter-i Kebir Envanter Defteri Pay Defteri Yönetim Kurulu Karar Defteri Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

KAYİK	Bağımsız Denetim ve TFRS uygulamak zorundadır.	(a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,	Yevmiye Defteri Defter-i Kebir
		(b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,	Envanter Defteri Pay Defteri
		(c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,	Yönetim Kurulu Karar Defteri
		(d) Döneme ait nakit akış tablosu,	Genel Kurul Toplantı ve
		(e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar	Müzakere Defteri

Tablo 3'te işletmelerin büyüklüklerine göre sunması gereken bazı finansal veriler yer almaktadır. Mikro işletmeler için hangi defterlerin tutulacağı işletmenin I. Sınıf tacir veya II. Sınıf tacir olmasına göre değişiklik gösterecektir. 6102 sayılı TTK madde 177'ye göre, aşağıda yer alan miktarları aşanlar I. Sınıf tacir olarak dikkate alınacak ve tutmakla yükümlü olduğu defterler de değişecektir. 2019 yılı için 2018 yılında aşmış olması gereken miktarlar;

1-Yıllık;

-Alış tutarı = 230.000 TL

-Satış tutarı = 320.000 TL

2-Yıllık gayrisafi iş hasılatı = 120.000 TL

3- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı = 230.000 TL

Yapılan bu karşılaştırmalar ve açıklamalar dahilinde genel olarak işletme büyüklüklerinin muhasebe kalitesine etkisini aşağıdaki gibi maddeler halinde açıklayabiliriz Burada yapılacak karşılaştırma TMS/TFRS ve MSUGT arasında yapılacaktır. BOBİ FRS, TMS/TFRS'lerin daha sade halini yansıttığından açıklama dışında bırakılmıştır.

- İlk olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. Maddelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği oluşturulmuştur. Bu tebliğin dayanağının Vergi Usul Kanunu oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun amacı vergi matrahının doğru hesaplanmasını sağlamaktır. Fakat TMS/TFRS'lerin amacı finansal ve finansal olmayan bilgiyi bu bilgiye ihtiyaç duyan çıkar grupları olarak nitelendirdiğimiz potansiyel yatırımcılar, ortaklar, çalışanlar, sendikalar ve devlete ihtiyaca ve gerçeğe uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaç duyulan zamanda sunmaktır.
- MSUGT'lerde yer alan değerlendirme ölçüleri TMS/TFRS'yi uygulayan işletmelerin kullandığı değerlendirme ölçülerine göre farklılık göstermektedir. TMS/TFRS'lerde yer alan değerlendirme ölçüleri günümüz şartlarını dikkate alarak ilgili varlığın gerçeğe uygun değerini ortaya koymaya çalışmaktadır.
- TMS/TFRS'lerde belirli bir büyüklüğe ulaşmış işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları zorunlu kılınmış ve konsolidasyon işlemlerine ilişkin esaslar standartta belirtilmiştir. Ancak MSUGT'lerde konsolide finansal tablo hazırlanmasına ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.
- TMS/TFRS'lerde ertelenmiş vergi tutarlarından bahsedilmekte, nasıl hesaplanacağı ve finansal tablolara alınması ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Ancak MSUGT'lerde böyle bir açıklama bulunmamaktadır.

- MSUGT’lerde işletmelerin varlıklarını ve bu varlıkların hangi kaynaklardan sağlandığını gösteren temel mali tabloya bilanço denilirken, TMS/TFRS’lerde finansal durum tablosu olarak ifade edilmektedir.
- MSUGT’lerde işletmelerin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri ve bu gelirleri elde etmek amacıyla katlandığı giderleri ve dönem sonunda elde edilen dönem net karı veya zararını gösteren temel mali tabloya gelir tablosu denilirken, TMS/TFRS’lerde kâr veya zarar tablosu olarak ifade edilmektedir.
- MSUGT’lerde maddi duran varlıklar maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilirken, TMS/TFRS’lerde bu varlıkların cari değeri üzerinden de takip edilmesine izin veren yeniden değerlendirme modeli uygulanabilmektedir.
- TMS/TFRS’lerde tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin bu faaliyetleri ne şekilde ve nasıl muhasebeleştirileceği açıkça belirtilmişken, MSUGT’lerde böyle bir başlık bulunmamaktadır.
- MSUGT’lere göre gelir tablosunda olağandışı gelir ve giderlere yer verilirken, TMS/TFRS’lerde kar ve zarar tablosuna göre hiçbir gelir veya gider kaleminin ne gelir tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlanamayacağı belirtilmektedir. Ayrıca TMS/TFRS’lerde kar ve zarar tablosunda sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerden bahsetmektedir.

SONUÇ

İşletmeler büyüklüklerine göre çıkar grupları olarak kabul ettiğimiz başta devlet, potansiyel yatırımcılar, ortaklar, çalışanlar, kredi veren kurum veya kuruluşlar ve sivil toplum kuruluşlarına farklı finansal veya finansal olmayan bilgileri sunmaktadır. Sunulacak finansal ve finansal olmayan bilgilerin önemini işletmenin büyüklüğü etkilemektedir. Mikro düzeydeki bir işletmenin çıkar gruplarına sunacağı finansal ve finansal olmayan bilginin kalitesi ile bağımsız denetime tabi olan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) sunacağı finansal ve finansal olmayan bilginin kalitesi farklılık gösterecektir.

Bu çalışmada ortaya çıkan veriler incelendiğinde de görülmektedir ki bağımsız denetime tabi olan işletmelerin (Büyük ve Orta Boy İşletmeler ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) benimsedikleri finansal raporlama standartları ile çıkar gruplarına sundukları finansal ve finansal olmayan verilerin muhasebe kalitesini artırdığı ve finansal ve finansal verilere ihtiyaç duyan kişi/kurum/kuruluşların açık anlaşılır, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir şekilde zamanında sunulduğu açıkça görülmektedir.

KAYNAKÇA

ATAMAN, B. ve CAVLAK, H. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 2 Sayı: 3.

BOBİ FRS, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>. Erişim Tarihi: 10.10.2018

BOZCUK, A., E., UÇAR, M. ve YILMAZ, B., Ç. (2018). Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetimine İlişkin Bir İnceleme (A Study on the Independent Auditing of Public Interest Entities in Turkey), Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 4/4 (2018) 125-143, https://jafas.org/articles/2018-4-4/8_FULL_TEXT.pdf.

İŞCAN, Ö. F. İşletme Bilimlerine Giriş, <https://ataaof.edu.tr/Dosyalar/IsletmeBilimlerineGiris.pdf>. Erişim Tarihi: 15.10.2018

KGK, Kamu Gözetimi Kurumu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1> Erişim Tarihi: 01.10.2018

ŞAYLI, H. (2016). TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve VUK Karşılaştırması, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/haydarsayli/001/>, Erişim Tarihi: 20.09.2018

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%201%20Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Sunulu%C5%9Fu.pdf>, Erişim Tarihi: 02.10.2018

TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, http://turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/105_2017.pdf, Erişim Tarihi: 02.10.2018

Zengin, H. İşletme Bilimine Giriş, http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/66753/32405/i%C5%9Fletme_bilimine_giri%C5%9F_2._hafta.pdf, Erişim Tarihi: 15.10.2018

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, Erişim Tarihi: 20.10.2018