

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

**TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NIN GELİŞİMİ,
GEREKLİLİĞİ VE UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Oğuzhan HATİPOĞLU

Ekim - 2009

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

**TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NIN GELİŞİMİ,
GEREKLİLİĞİ VE UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Oğuzhan HATİPOĞLU

Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce

Bilim Uzmanı (İşletme)

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 06.10.2009

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 28.10.2009

Tezin Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Fikret ÇANKAYA

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Engin DİNÇ

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin ÖRS

Enstitü Müdürü : Doç. Dr. Haydar AKYAZI

Ekim - 2009

TRABZON

0. SUNUŞ

00. Ön Söz

Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak yapılan bu çalışma “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma” adını taşımaktadır.

Çalışmanın amacı; Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın (UMS/UFRS) dünyadaki gelişim sürecinin incelenmesi, bu sürecin ulaştığı noktanın tespit edilmesi, ülkemizde muhasebede standartlaşma çabaları ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın ülkemiz mevcut koşullarında uygulanabilirliği konularının teorik bakışla incelenmesidir. Çalışmanın diğer bir amacı ise Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın ülkemizde uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ve bu beklentilere etki edebilecek faktörlerin belirlenmesi amacıyla muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilen ve 22 sorudan oluşan anket çalışmasının sonuçlarının sunulmasıdır.

Her çalışmada olduğu gibi bu çalışmada yoğun bir mesainin sonucu ortaya çıkarıldı. Bu çalışmanın yapılması aşamasında, yardımları dokunan Yrd. Doç. Dr. Talha USTASÜLEYMAN’a, Öğr. Gör. Aykut KARAKAYA’ya, Yrd. Doç. Dr Engin DİNÇ’e, gerek tez konusunun belirlenmesinde gerekse çalışmam boyunca bana her zaman destek veren ve umutsuzluğa düştüğüm durumlarda beni cesaretlendiren danışman hocam Yrd. Doç. Dr Fikret ÇANKAYA’ya minnettarım. Ayrıca benim bugünlere gelmemi sağlayan aileme ve bu çalışmanın hazırlanması aşamasında yanımda olan ve her zaman destek veren tüm arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Trabzon, Ekim 2009

Oğuzhan HATİPOĞLU

01. İçindekiler

	<u>Sayfa Nr.</u>
0. SUNUŞ	III
00. Ön Söz.....	III
01. İçindekiler	IV
02. Özet.....	VIII
03. Summary	IX
04. Tablolar Listesi	X
05. Şekiller Listesi	XII
06. Kısaltmalar Listesi	XIII
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	3-59
10. Muhasebe Standartlarına Genel Bakış	3
11. Muhasebe Standartları Oluşturulmasında İleri Sürülen Görüşler	8
110. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi	8
111. Muhasebe standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi	8
112. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Özerk Bir Kuruluşa Devretmesi.....	9
12. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyum İhtiyacını Ortaya Çıkaran Sebepler ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amaçları	10
13. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Görev Alan Temel Kuruluşlar	19
130. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC).....	20
131. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB).....	29

1310. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASCF/IASB) Yapısı.....	36
1311. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Bir Standardın Kabul Ediliş Süreci	42
132. UMS/UFRS'lerin Oluşturulmasına Katkıda Bulunan Diğer Kuruluşlar	43
14. Dünyada UMS/UFRS Kullanımına Yönelik Mevcut Durum	52
15. UMS/UFRS'lerin Kullanılmasının Sağlayacağı Yararlar	56

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA SÜRECİ VE UMS/UFRS'LERİN UYGULANABİLİRLİĞİ'NE BAKIŞ	60-129
20. Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi.....	60
21. Türkiye'de Muhasebe'de Standartlaşma Yönünde Yapılan Çalışmalar	65
210. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu'nun Yaptığı Çalışmalar	66
211. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	68
212. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	68
213. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	69
214. Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü ve Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	71
215. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	73
216. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	76
217. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	77
218. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	80
2180. Yasal Altyapı ve Görevi.....	81

2181. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Karar Organı ve Bütçesi	81
2182. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Standart Oluşturma Süreci	82
2183. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Yönünde Gerçekleştirilen Çalışmalar	84
22. TMS/TFRS’lerin Finansal Tablolara Etkisi	89
23. Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Ülkemizde Uygulanabilirliğine Bakış	97
230. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Ülkemizde Uygulanabilmesinin Önündeki Engeller	97
2300. Ulusal Dillere Yapılan Çeviri’lerden Kaynaklanan Sorunlar	101
2301. Uluslararası Standartların Yapısı ve Karmaşıklığı	102
2302. Standartlara İlişkin Muhtemel Bilgi Eksikliği ve Eğitim Sorunu	103
2303. UMS/UFRS’lerin Uygulamaya Konmasına (Enforcement) İlişkin Sorunlar	105
2304. Teknik Sorunlar	106
2305. UMS/UFRS’lerin Uygulanma Kapsamı Tartışması, KOBİ Muhasebe Standartları (KOBİMUS) Seti ve Ülkemizdeki Mevcut Durum	107
2306. Türk Ticaret Kanunu Yasa Tasarısı ve Standartların Uygulanmasına Yönelik Uyum Çalışmalarında İlgili Kurumların Desteği Sorunu	117
231. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye’de Uygulanmasına İlişkin Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler	125

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NIN UYGULANABİLİRLİĞİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINCA DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	130-191
30. Genel Açıklama.....	130
31. Kavramsal Çerçeve	132
310. Literatür Araştırması	132
3100. Uluslararası Literatürün İncelenmesi	133
3101. Ülkemiz Literatürü’nün İncelenmesi	144
32. Kuramsal Çerçeve	150
320. Model ve Hipotezler.....	153
321. Araştırmanın Amacı ve Kısıtları	160
322. Araştırmanın Yöntemi.....	162
323. Araştırma Verilerinin Analiz Yöntemi	163
324. Araştırma Bulguları ve Analizi	165
3240. Frekans Analizi	165
32400. Demografik Özellikler	165
32401. UMS/UFRS’lerin Uygulanabilirlik Beklentilerini Etkileyen Değişkenler ve İlgili Beklentilerin Frekans Analizi	167
3241. Faktör Analizi	173
3242. Demografik Değişkenler Açısından UMS/UFRS’lerin Uygulanabilirliği Faktörlerinin Farklılık Analizleri	176
3243. Lojistik Regresyon Analizi	185
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	192-204
YARARLANILAN KAYNAKLAR	205-232
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

02. Özet

Farklı ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının da farklı oluşu, yatırım ve finans kararlarının alınmasını ve bunlara ilişkin seçeneklerin karşılaştırılmasını maliyetli ve zor bir hale getirmiştir. Buna ek olarak küreselleşmenin giderek hızlanması, uluslararası finans piyasalarının artan şekilde bütünleşmesi ve sermayenin mobilitesinin artması; sözkonusu ulusal muhasebe standart ve gerekliliklerinin uyumlaştırılması talep ve baskısını şiddetlendirmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), genel olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak ifade edilen küresel standartları ve ilgili yorumları geliştirmektedir. 2005 yılından başlayarak, dünyanın her tarafındaki oldukça fazla sayıda ülke ve halka açık şirket, IASB tarafından yayınlanan UMS/UFRS'leri finansal raporlarını hazırlamada temel almışlardır. UMS/UFRS'lerin küresel boyutta gördüğü bu kabul süreciyle beraber, sözkonusu standartların uygulayıcısı durumundaki muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'leri benimsemede ve fiilen uygulamada birçok sorunla karşılaştıkları görülmüştür.

Bu sorunlardan bazıları; UMS/UFRS'lerin yapısı, karmaşıklığı ve çevirilerine ilişkin sorunlar, standartlara ilişkin bilgi eksikliğinden kaynaklanan eğitim sorunu, kültürel sorunlar, UMS/UFRS'lerin KOBİ'lere ve gelişmekte olan ülkelere ekonomik uygunluğu tartışması, yasal destek problemi'dir. Bu çalışma, UMS/UFRS'lerin dünyadaki gelişim sürecini ve bunların uygulanmalarında küresel ve ulusal boyutta yaşanan problemleri ele almaktadır. Ülkemizde yetkili kuruluşlar, bu gelişmelere paralel şekilde uluslararası uyumu sağlayan bu standartları uygulamaya koymuşlardır. Yayımlanarak ülkemizde de uygulanmaya başlanan bu standartlar, halka açık şirketlere/işletmelere (corporations) muhasebe uygulamalarında yol gösterici olma özelliği taşımaktadır. Ülkemizde sözkonusu standartların benimsemesi ve uygulaması aşamalarına yönelik gerekli tedbirlerin alınması, bunların önümüzdeki süreçte sağlıklı bir temelde uygulanmalarını temin edecektir. Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) ülkemizde uygulanabilirliği çalışma kapsamında açıklanarak, ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'nin uygulanabilirlik beklentileri ve bu beklentilere etki edebilecek faktörlere bakış açıları ortaya konulmuştur.

03. Summary

Different countries use different national accounting standards, which makes it difficult and costly to compare opportunities and make informed financial and investment decisions. In addition, faster globalization, the growing interdependence of international financial markets and increased mobility of capital have increased the pressure and demand for the harmonization of reporting frameworks and related standards. The IASB (International Accounting Standards Board) develops global standards and related interpretations that are collectively known as International Financial Reporting Standards (IFRSs). At the beginning of 2005, an unprecedented number of enterprises and countries around the world adopted International Financial Reporting Standards (IFRS) issued by the IASB as their basis for preparing financial statements. Following this widespread international adoption of IAS/IFRS, it has become clear that accountants who are the preparers in the countries continue to encounter practical implementation challenges.

There have been a lot of problems and challenges in adopting and implementing progress of IAS/IFRS in world. Some of the them typically relate to structure, complexity and translation of IAS/IFRS, lack of knowledge so that the problem of education, enforcement problems, cultural problems, relevance of IAS/IFRS to SMEs and economic relevance to developing countries arguments and lack of legal backing problems. This thesis contains, financial reporting standards's evolution progress and implementing challenges in world which take part in the international and national framework of accounting. In our country, authorized bodies put into practise the standards that provide international harmony in paralel with this developments. Standards, promulgated and being applied, have feature of guiding principle in accounting practises to corporations. If the essential measures and actions are taken about adopting and implementing milestones in Turkey, IAS/IFRS can be adopted and applied in a truely manner in next decades. In this thesis, applicability of IAS/IFRS in Turkey were clarified and it was surveyed the to the perspectives of accountants to determine regarding to the factors on which effect on expactations of applicability of IAS/IFRS and their expectations on applicability of that IAS/IFRS in Turkey, were introduced.

04. Tablolar Listesi

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Bazı Dünya Borsalarında Kote Olmuş Halka Açık Şirketlerin Yerel ve Yabancı Şirket Olmalarına Göre Sayıları	13
2	Kaliteli Finansal Sistem İçin En İyi 12 Standart.....	17
3	UMS/UFRS’lerin Avrupa Birliği’nde Uygulanma Kapsamı.....	45
4	Dünya Geneline UMS/UFRS’ye Geçişin Gösterdiği Olumlu, Olumsuz Etkiler ve Temel Yararları.....	59
5	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Eski Türkiye Muhasebe Standartları	70
6	Türkiye’de Muhasebe’de Meydana Gelen Önemli Gelişmelerin Tarihsel Oluşum Sırası.....	88
7	Çeşitli Ülkelerde Küçük İşletmelerle İlgili Ekonomik Göstergeler.....	108
8	AB KOBİ Tanımı ve Türkiye’deki Yeni KOBİ Tanımı (Tüm Sektörler İtibariyle).....	112
9	Bazı Araştırmacılara Göre UMS/UFRS’lerin Benimsenmesi ve Uygulanması Sürecini Etkileyebilecek Faktörler	149
10	Araştırmanın Yapıldığı İller.....	161
11	Cevaplayıcıların Demografik Özellikleri’ne İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları	166
12	Katılımcı Sayısına Göre Standartlar Faktörüne İlişkin Anket Sonuçlarının Frekans ve Yüzde Dağılımı	168
13	Katılımcı Sayısına Göre Eğitim Faktörüne İlişkin Anket Sonuçlarının Frekans ve Yüzde Dağılımı	169
14	Katılımcı Sayısına Göre Kültür Faktörüne İlişkin Anket Sonuçlarının Frekans ve Yüzde Dağılımı	170
15	Katılımcı Sayısına Göre Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne İlişkin Anket Sonuçlarının Frekans ve Yüzde Dağılımı	171

16	Katılımcı Sayısına Göre Uygulanabilirlik Beklentilerine İlişkin Anket Sonuçlarının Frekans ve Yüzde Dağılımı	172
17	Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları	175
18	Mesleki Unvan Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	178
19	Yaş Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	180
20	Cinsiyet Açısından t Testi Sonuçları.....	181
21	Öğrenim Durumu Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	182
22	Çalışma Şekli Açısından t Testi Sonuçları.....	183
23	Mesleki Deneyim Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	184
24	Mezun Olunan Bölüm Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	185
25	Lojistik Regresyon Sonuçları.....	186

05. Şekiller Listesi

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Muhasebe'yi Oluşturan Ana Yapılar ve Aralarındaki İlişki	4
2	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) Organizasyon Unsurları	37
3	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASCF/IASB) Mevcut Organizasyon Şeması.....	40
4	Avrupa Birliği'nde UMS/UFRS'lerin Kabulü Süreci.....	46
5	UMS/UFRS'lerin Mevcut Benimsenme Düzeyi'ne İlişkin Dünya Haritası.....	53
6	Muhasebe Standartları	85
7	UMS/UFRS'lerin Ülkemizde Uygulanabilirliği Beklentileri Üzerine Etkisi Olabilecek Etkenler/Değişkenler Üzerine Cevaplayıcıların Demografik Özelliklerinin Etkisini İçeren Kavramsal Model.....	158
8	UMS/UFRS'lerin Ülkemizde Uygulanabilirliği Beklentisi Üzerine Etkileri Olabilecek Faktörleri İçeren Kavramsal Model.....	159

06. Kısaltmalar Listesi

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
ASEAN	:	Association of South East Asian Nations (Güney Doğu Asya Ülkeleri Birliği)
BDDK	:	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
CIMA	:	The Chartered Institute of Management Accountants (İmtiyazlı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
EFrag	:	European Financial Reporting Advisory Group (Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu)
FASB	:	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FSF	:	Financial Stability Forum (Finansal İstikrar Forumu)
GAAP	:	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)
IAS	:	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	:	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	:	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IASCF	:	International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
İDT	:	İktisadî Devlet Teşekkülleri
İDTYDK	:	İktisadî Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
İSMMMÖ	:	İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
İYMMÖ	:	İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
ICAI	:	The Institute of Chartered Accountants of India (Hindistan Diplomalı Muhasebeciler Kurumu)
IFAC	:	The International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IFRIC	:	International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi)
IFRS	:	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IMF	:	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
IOSCO	:	International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KOBİ	:	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KOSGEB	:	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
NAFTA	:	The North American Free Trade Agreement (Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması)
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
SAC	:	Standards Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
SEC	:	US Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SIC	:	Standing Interpretations Committee (Daimi Yorumlamalar Komitesi)
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TDMS	:	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
UN	:	United Nations (Birleşmiş Milletler)
UNCTAD	:	United Nations of Conference On Trade and Development (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı)
US GAAP	:	Generally Accepted Accounting Principles in the United States (Amerikan Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri)

GİRİŞ

Finansal ve ticari küreselleşmenin boyutlarının giderek genişlemesi, küresel ekonomik yapı içerisinde yer alan dünyanın her yanındaki işletmelerin gerçekleştirdiği muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını giderek artan bir karmaşıklık ve zorlukla karşı karşıya bırakmıştır. Söz konusu çevre içerisinde dünyanın her yanında geçerli olup benimsenebilecek, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgiyi sunmada küresel bir muhasebe standardı seti olarak Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) oluşturulması ve benimsenmesi eğilimi ise yeni binyılın ilk 10 yılında hız kazanmış ve uygulamaya girmiştir.

Özellikle 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumu halka açık şirketler için zorunlu hale getirmesi, standartların küresel boyutta meşruluğunu güçlendirmiş, bu standartların pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke tarafından kabul edilmesi sürecini tetikleyen en önemli gelişme olmuştur. Avrupa Birliği'ne aday ülke sıfatı taşıyan bir ülke olarak Türkiye'de de söz konusu standartların hızla benimsenmesi ve uygulanmasına ilişkin uyum çalışmalarına ilgili kurum ve taraflar tarafından başlanmıştır. Dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulması ve bunlara uyum yönündeki çalışmaları sürecinde ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) lider rolü oynamaktadır. Finansal tabloların küresel uyumu, uzun vadede küresel ve ulusal boyuttaki yatırım kararlarını kolaylaştıracak ve finansal piyasaların bütünleşmesini sağlamada en önemli unsur olacaktır.

Çalışmamızın temel amacı; Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) dünyadaki gelişim sürecinin incelenmesi ve bu sürecin ulaştığı noktanın tespit edilmesi, ülkemizde muhasebede standartlaşma çabalarının ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ülkemiz mevcut koşullarında uygulanabilirliği konularının teorik bakışla incelenmesi ve

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ülkemizde uygulanabilirliği konusunda ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ve bu beklentilere etki edebilecek faktörlerin belirlenmesidir.

Çalışmanın öncelikle birinci bölümde; Uluslararası Muhasebe Standartları'nın gelişim süreci, bu sürece katılan kurum ve örgütlerin gerçekleştirdikleri çalışmaların neler olduğu, dünyada UMS/UFRS'lerin benimsenmesi sürecinin geldiği nokta ortaya konulmuştur. İkinci Bölümde ise; Türkiye'de muhasebede standartlaşma çabaları, ilgili kurumların bu çerçevede gerçekleştirdikleri çalışmalar ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) Türkiye'de uygulanabilirliği'nin irdelenmesidir. Üçüncü Bölüm'de ise Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'de uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerin tespit edilmesi ve sözkonusu beklentiler konusunda muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin belirlenmesine yönelik gerçekleştirilen anket çalışmasının sonuçları sunulmuştur.

Son olarak sonuç ve öneriler bölümünde konunun genel bir değerlendirmesi ile konuya ilişkin öneriler yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

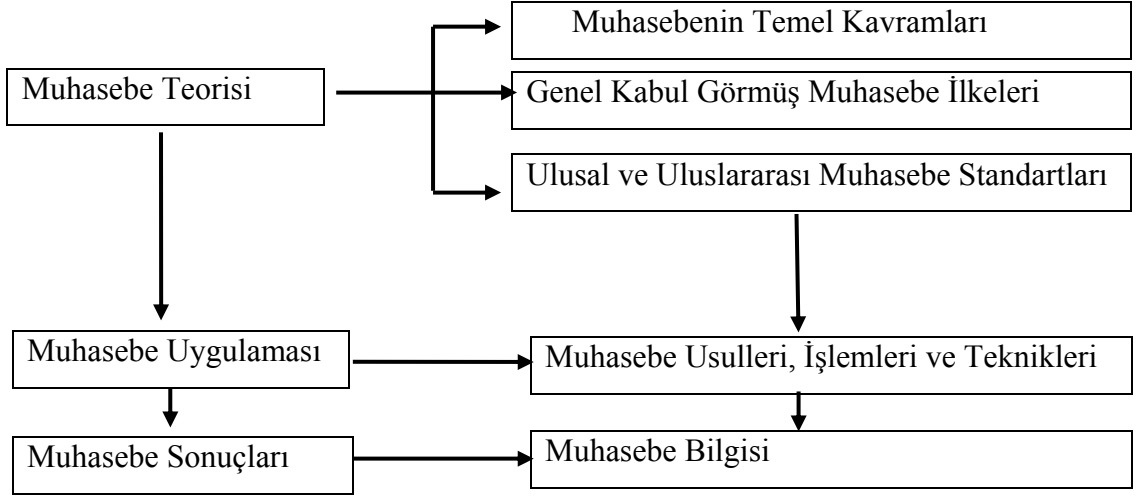
10. Muhasebe Standartlarına Genel Bakış

Muhasebe; işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi olarak tanımlanabilir (ATAMAN, 1997, s.1).

Başka bir tanımda ise muhasebe; ekonomik bir varlık olan işletme hakkında alınacak kararlara temel olacak faydalı bilgilerin üretilebilmesi için söz konusu varlık ve kaynaklarında değişme yaratan parayla ifade edilebilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz ve yorum sonuçları ile birlikte faydalı raporlar haline getirip karar alacak ilgili kişilere iletilmesini sağlayan bir süreçtir. Bu anlamda muhasebe bir hizmet faaliyeti olarak, tanımlayıcı-analitik bir disiplin olarak ya da bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (CEMALCILAR-ÖNCE, 1999, s.1-4).

Muhasebe bilgilerinin sistematik bir şekilde üretilmesi ve üretilen bu bilgilerin kullanılması yönünde ilk çalışmalar 15. yüzyıl'a kadar eskiye dayanmaktadır. Venedik'te 1494 yılında Luca Pacioli tarafından, defter tutulmasına esas olan ilk muhasebe kitabı olan "Summa De Aritmetica, Geometrie, Proportionalite (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet)"nin yayınlanması ile başlayan bu süreç, ekonomi tarihi ile eşzamanlı bir gelişim göstermiştir. İlk bilimsel muhasebe kitabının yayınlanmasından günümüze kadar ekonominin geçirdiği değişim dikkate alındığında muhasebe disiplinin de bu değişime ayak uydurmak zorunda olduğu gerçeği bir kat daha önem kazanmaktadır (ÇELİK, 2003, 2).

Muhasebe iki ana yapıdan oluşmaktadır. Bu yapılar; muhasebe kuramı ve muhasebe uygulaması'dır. Muhasebenin kuramsal yönü ile uygulama yönü karşılıklı etkileşim içerisinde. Muhasebe'yi oluşturan ana yapı'lar ve aralarındaki ilişki aşağıda Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil : 1

Muhasebe'yi Oluşturan Ana Yapılar ve Aralarındaki İlişki

Kaynak: ÇELİK, 2003, s.7

Muhasebe kuramı ise, üç temel kısımdan oluşmaktadır. Bu kısımlar; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ulusal ve uluslararası muhasebe standartları olarak ifade edilebilir. Muhasebe uygulaması ise muhasebe kuramına uygun olarak geliştirilen muhasebe usullerini, işlemlerini ve tekniklerini kapsamaktadır. Muhasebe, bir açık sistem olarak, çevresi ile etkileşir. Dolayısıyla, dünya ekonomik sisteminde yaşanan tüm gelişmeler bir anlamda muhasebe kuramı ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkinin ve etkileşimin gelişmesini sağlamıştır. Ticari işlemlerin niteliği ve bunları doğuran unsurlar değiştikçe, muhasebe kuramında da bazı değişiklikler yapmak ve eklemeler yapmak zorunlu olmuştur. Dolayısıyla muhasebe kuramının değişmelere uyum gösterebilme yeteneği muhasebenin dinamik olmasını sağlamaktadır (ÇELİK, 2003, s.7).

Genel anlamda muhasebe işletmenin finansal yapısını, ekonomik faaliyetlerinin sonuçlarını gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlamaktadır. Muhasebenin, işletmelerin

finansal yapısını ve faaliyet sonuçlarını gerçek ve doğru yansıtabilmesi için; muhasebe, bilimsel ve tarafsız yaklaşımla oluşturulmuş doğal kaynaklara dayanmalıdır. Bu çerçevede muhasebe uygulamalarının kaynağı; muhasebenin temel kavramları, muhasebe ilkeleri ve muhasebe politikalarını kapsayan muhasebe standartlarından oluşmaktadır (LAZOL, 2000, s.9).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağı ise *temel muhasebe kavramları*'dır. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan, gözleme dayalı temel düşünceler, temel çıkış noktalarıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının temel muhasebe kavramlarına aykırı olmaması gerekir. Bu anlamda temel muhasebe kavramları uluslararası nitelikler taşıyıp, ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Tüm muhasebe kuramının ve doğal olarak muhasebe uygulamalarının dayalı olduğu temel muhasebe kavramları ülkelerin muhasebe düzenlemelerinde yer almaktadır. Muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre daha evrensel olmalarına karşın, bunların sayıları ve bazen de tanımları konusunda yazarlar arasında farklılıklar olmakla birlikte, bu temel kavramlar aşağıda topluca verilmiştir (SEVİLENGÜL, 2003, s.21; SÜRMELİ ve Diğerleri, 2006, s.116-117):

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı,
2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçme Kavramı,
6. Tarihi Maliyet Kavramı,
7. İhtiyatlılık Kavramı,
8. Tam Açıklama Kavramı,
9. Tutarlılık Kavramı,
10. Verilerin Güvenilir Olması Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ise, muhasebe temel kavramları çerçevesinde oluşan, muhasebe uygulamalarına yol gösteren kuramsal dayanaklar veya diğer bir ifadeyle genel karar alma kurallarıdır. Diğer bir ifadeyle, *Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri*, muhasebe uygulamalarında kullanılan kural ve genel eğilimler (yapılagelişler) olup muhasebenin temel kavramlarına dayanmakta ve onlarla bir bütün meydana getirmektedir. Muhasebe ilkeleri, diğer sosyal bilimlerde de olduğu gibi, her yerde ve her zaman geçerli nitelikte kurallar değildir. Ülkenin özelliklerine ve zaman içerisindeki gelişmelere göre değişiklikler gösterebilir. Öte yandan sözkonusu ilkeler, bütün dünyada muhasebe uygulamalarının belirli bir standartizasyona kavuşmasını sağlamıştır (KIZIL, 2006, s.10; SEVİLENGÜL, 2003, s.28).

Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemeler durumundaki muhasebe standartları, muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini oluşturur. *Muhasebe standartları*, genel kabul görmüş ilkelerden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve kavramlarla ilkelerin uygulamaya yansımaları sağlarlar. Muhasebe standartları terimi açık olarak pragmatik (uygulamaya yönelik) kuralları ifade etmektedir. Muhasebe standartları, uluslararası düzeyde hazırlanmakta birlikte, dünya ülkeleri uluslararası standartları kendi koşullarına uyarlayarak ulusal muhasebe standartlarını belirlemektedirler. Ülkemizde de bu yolu izlemekte ve ulusal muhasebe standartları “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)” başlığı altında yayımlanmaktadır (SEVİLENGÜL, 2003, s. 33).

Muhasebe standartları; finansal tabloların kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtılabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünüdür (BOSTANCI, 2002, s.73).

Muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle geliştirilen muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normları ifade etmektedir. Muhasebe standartları, finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan esasları ve yöntemleri kapsamaktadır. Doğal olarak her ülke, kendi ulusal muhasebe standartlarını belirleme eğiliminde olup, bu süreçte farklı aşamalar kaydetmiş ve farklı standartlar benimsemiştir. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması

ise, bu farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren çalışmalardır (ASLAN, 2004, s.94).

Finansal tabloların hazırlanmasını yönlendiren, genelde kanunları ve yasal hükümleri de kapsayan düzenlemeler ve kurallar olan muhasebe standartları, bir standart koyucu tarafından oluşturulurlar ve finansal tabloların ne tür bilgiler içereceğini ve bu bilgilerin nasıl hazırlanacağını, finansal muhasebe uygulamalarında nelerin kabul edilebilir veya edilemez olduğunu belirlerler (AĞCA, 2003, s.60).

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi özetlemek mümkündür; (YÜKÇÜ ve Diğerleri, 1997, s.198-200)

a) İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.

b) İşletmenin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.

c) İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

Görüldüğü gibi muhasebe standartları işletmeler ve ülke ekonomisi açısından son derece önemlidir. Bu nedenle muhasebe standartlarının benimsenerek, doğru bir biçimde uygulanması gerekir.

Her ülke ekonomisinin farklı özellikler taşıyor olması bir başka deyişle ekonomilerin gereksinmelerinin birbirinden farklı olması, ulusal muhasebe standartlarının da birbirinden farklı olmasını doğurmaktadır. Ulusal muhasebe uygulamalarının tüm dünya da birbiri ile uyumlaştırılabilmesi için ulusal muhasebe standartlarının da birbiri ile uyumlu olması kaçınılmazdır. Bu amaçla günümüzde hızla uluslararası muhasebe standartları geliştirilmekte ve bu standartlar tüm dünya ülkeleri tarafından kabul görmektedir.

11. Muhasebe Standartları Oluşturulmasında İleri Sürülen Görüşler

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler aşağıda kısaca ele alınmıştır.

110. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Muhasebe standartlarının bu şekilde belirlenmesi durumunda, muhasebe düzenlemelerinin başka olgulara uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmamaktadır. Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir. Bu usule yapılan eleştiriler ise; düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı yolundaki eleştirilerdir. Örneğin, Avrupa Birliği’nde (AB) muhasebe standartları bu şekilde Avrupa Birliği Konseyi (The European Council) direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir. Türkiye’de ise Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliği ve SPK Muhasebe Standartları tebliğleri bu yönetime örnek olarak verilebilir (BOSTANCI, 2002, s.74; SAĞLAM, 2006, s.5).

111. Muhasebe standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi durumunda, standartların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe ilgi gruplarının standart oluşum sürecine daha etkin katılacağı ileri sürülmektedir. Bu yöntemde karşılaşılabilecek önemli sorunlar olarak da, özel sektör düzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı ve uzun “uzlaşma” süreci sayılabilir (BOSTANCI, 2002, s.74).

Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde bulundukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektör düzenleyici

kuruluşları, otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadırlar. Türkiye’de geçmişte Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde oluşturulan TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu), yurtdışındaki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerika’da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Principles Board-APB) bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir (BOSTANCI, 2002, s.74-75; SAĞLAM, 2006, s.6).

112. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Özerk Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin devlet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Örneğin Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan düzenlemeler bu kapsamdadır. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek yaptırım gücünün bulunmasıdır. Bu yöntem, halen Amerika Birleşik Devletleri’de (ABD) tipik olarak uygulanmakta olup, Birleşik Devletler Kongresi (United States Congress) muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini ABD Sermaye Piyasası Kurulu’na (US Securities and Exchange Commission-SEC) devretmiştir. Böylece, bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir. Bu yöneme getirilen eleştiri, yapı itibarıyla özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemiyle kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak olan düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini artırmasıdır. Diğer bir eleştiri ise; bu tür kuruluşların kanunla kurulmuş olmaları nedeniyle, bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir (BOSTANCI, 2002, s.59).

Ayrıca, muhasebe standartları ile ilgili çıkar çevreleri, daha yetkili kurumları kullanarak bu kuruluşlar üzerinde etkili olmaya çalışacaklardır. Düzenleyici kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için

muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturulma gibi yöntemlere başvurmaktadır (ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.35).

Yukarıda yer verilen görüşler birlikte değerlendirildiğinde; her bir seçeneğin kendine özgü olumlu ve olumsuz yönler taşıdığı görülmektedir. Ancak oluşturulan standartlara uyumun sağlanabilmesi ve standart oluşturan düzenleyici kuruluşların faaliyet göstereceği çerçeveyi belirlemek açısından belli bir yasal kontrolün olduğu anlaşılmaktadır. Burada önemli bir hususta dünyanın her yanında Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) ülke içinde benimsenmesi ve uygulanması sürecinde sözkonusu uluslararası standartların ulusal dile çevirisinin yapılması ve zorunlu uygulanma aşamalarında farklı düzenleyiciler arasında yaşanan uyumsuzlukların standartların doğru, tutarlı ve güvenilir bir biçimde benimsenmesi ve uygulanmasını olumsuz etkileyebilmesi sorunudur. Bu sorunun üstesinden gelinebilmesi için, UMS/UFRS'lerin ülke içinde oluşturulmasında her bir standart belirleyicinin (standart-setter) standart oluşturma ve zorunlu uygulamaya ilişkin yetki alanlarının açıkça belirlenmesi, standart oluşturma ve sonrasındaki fiilen uygulama süreçlerine ilişkin ortak işbirliği ve uyumu sağlayıcı yöntemlerle ülke genelinde tek bir UMS/UFRS seti çevirisinin benimsenmesi ve fiili uygulanmasının sağlanması için tüm taraf ve kurumların temsilcilerinin sözkonusu standartların oluşturulması (çeviri veya ülkeye özgü uyarlamaların yapıldığı) süreçlerine dahil edilmesi standartların uzun vadede doğru ve tutarlı uygulanmasını sağlayacak en önemli noktayı teşkil etmektedir.

12. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyum İhtiyacını Ortaya Çıkaran Sebepler ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amaçları

Yüksek nitelikte küresel bir finansal raporlama standardı setine olan ihtiyaç özellikle yakın dönemde oldukça şiddetlenmiştir. Küresel bir standart setine küresel bir yakınsama (convergence) süreci ise, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulması ile başlamıştır. 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) yeniden organize edilerek Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüşmesi, bu yeni organizasyon yapısının

standart belirleyici organı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) oluşturulması ve göreve başlaması ile küresel muhasebe ve finansal raporlama standartların geliştirilmesi ve benimsenmesi süreci hızla devam etmiştir (WARSAME, 2006, s. 1; UN, [United Nations], 2005, s.3).

Halen Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), genel olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ifade edilen ilgili küresel standart ve yorumları geliştirmektedir. Avrupa Komisyonu'nun 2002 yılında Avrupa Birliği içerisindeki halka açık şirketlerin konsolide mali tablolarını UMS/UFRS'lerle uyumlu hazırlamaları zorunluluğunu kabul etmesi; sözkonusu standartların dünya her bir yanındaki ülkelerde artan şekilde halka açık şirketler, sınır ötesi menkul kıymet ihraç eden şirketler ve halka açık olmayan şirketler veya en azından ülkelerin ulusal genel kabul görmüş muhasebe prensipleri'nin (local GAAP's) UMS/UFRS gereklilikleri yönünde uyumlaştırılması (harmonizing) şeklinde benimsenmesi sürecinin hızlanmasına neden olmuştur. 2001'den bu yana, dünya genelinde 100'ün üzerinde ülke UMS/UFRS'lerin kullanımını ya zorunlu tutmakta ya da kullanımına izin vermektedir (WARSAME, 2006, s. 1; UN, 2005, s.3).

Bunun yanında finansal tabloların raporlanması için yüksek kalitede ve tam bir set olarak uluslararası muhasebe standartlarına olan gereksinim, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde 2000, 2001 ve 2002 yıllarında yaşanan önemli boyutlardaki muhasebe skandallarının ardından artmıştır. Bu skandallar; ABD'de ki önemli halka açık şirketlerden Enron, Worldcom, Adelphi Communications, ve Global Crossing'de ve Avrupa Birliği'nde Parmalat vb. gerçekleşen muhasebe yolsuzluklarıdır (WARSAME, 2006, s. 1; UN, 2008, s. 27)

UMS/UFRS'lerin gelişimine ve 1990'ların ortalarından itibaren hızla benimsenme eğilimine girilmesine neden olan birçok faktör bulunmaktadır. Her ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik ortamı, sosyal ve kültürel vb. özellikleri; birçok konuda olduğu gibi o ülkedeki muhasebe uygulamalarının da çerçevesini belirlemektedir. Dolayısıyla, ülkeden ülkeye farklılık arz eden muhasebe sistemleri söz konusu olmuştur. Ancak, son zamanlarda uluslararası yatırımlarda ve çok uluslu şirketlerin sayısında artışla birlikte sermaye piyasalarının küresel hale gelmesi, ülkeleri muhasebe uygulamalarındaki

farklılıkları uyumlaştırma ve ortak standartlarda birleşmeye zorlamaktadır (ÇİFTÇİ-ERSERİM, 2008, s.2).

Bunlara ek olarak; uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar, finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir. Ayrıca, ülkeler arasında ekonomik ve siyasi birliklerin kurulması, çokuluslu ve uluslararası şirketlerin ortaya çıkması, bu şirketlerin e-ticaret ve e-tedarik yoluyla stratejik işbirliğine giderek faaliyetlerini genişletmeleri, bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliğinin artmış olması, son yıllarda uluslararası alanda muhasebe usulsüzlüklerinin çoğalması ve finansal piyasaların küreselleşmesi gibi etkenlerde muhasebede uluslararası standartlaşma ihtiyacını artırmıştır. Bu nedenle ülkelerde uygulanan yerel muhasebe standartları terk edilmeye ve herkesin benimsediği ve uygulama taahhüdü verdiği uluslararası muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır (SAKARYA, 2007, s.188; JACOP-MADU, 2004, s. 357).

Günümüzde birçok borsada çok sayıda yabancı şirket işlem görmeye başlamış, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları artmıştır. Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelere fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere pek çok avantaj sağlamaktadır (TMSK, [Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu], 2007, s. 21-22).

Sermaye piyasalarının küreleştığının en önemli göstergelerinden biri ise; 31.5.2009 tarihi itibarıyla, 7,1 Trilyon Dolar hacminde küresel piyasa kapitalizasyonuna sahip olan Newyork Borsası'nda (New York Stock Exchange) 47 ayrı ülkeden 490 yabancı menkul kıymet ihraççısının (Non U.S. companies) bulunmasıdır (www.nyse.com/pdfs/NYSEEuro_next_China_factsheet.pdf). Teknoloji hisselerinin işlem gördüğü ve merkezi ABD'nin New York kentinde bulunan NASDAQ Borsası (National Association of Securities Dealers Automated Quotations)'da listelenen yaklaşık 3800 şirketin 284'ü, 9 Temmuz 2009 tarihi

itibariyle dünyanın farklı kıtalarından 32 farklı ülkedendir (www.nasdaq.com/asp/NonUsOutput.asp/).

Diğer dünya borsalarına kote olmuş halka açık şirketlerin yerli (domestic) ve yabancı (foreign) ihraççı olmalarına göre oluşturulan Tablo 1 aşağıdadır.

Tablo : 1
Bazı Dünya Borsalarında Kote Olmuş Halka Açık Şirketlerin Yerel (Domestic) ve Yabancı Kökenli (Foreign) Olmalarına Göre Sayıları

Yıl	2008			2007		
Borsa	Toplam	Yerel (Yurtiçi) Şirket Sayısı	Yabancı Şirket Sayısı	Toplam	Yerel (Yurtiçi) Şirket Sayısı	Yabancı Şirket Sayısı
NASDAQ QMX	2.952	2.616	336	3.069	2.762	307
NYSE Euronext	3.011	2.596	415	2.297	1.876	421
Singapur Exchange	767	455	312	762	472	290
Tokyo SE Group	2.390	2.374	16	2.414	2.389	25
Deutsche Börse	832	742	90	866	761	105
London	3.096	2.415	681	3.307	2.588	719
Shanghai SE	864	864	-	860	860	-
Kanada SE	3.841	3.755	86	3.951	3.881	70
İMKB	317	317	-	319	319	-

Kaynak: <http://www.worldexchanges.org/statistics/annual/2008/equitymarketsnumber-listed-companies>

Diğer yandan, küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çok uluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi,

faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır (TMSK, 2007, s. 22-23).

Ayrıca; bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir. Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır (TMSK, 2007, s. 22-23). Mevcut küreselleşme ve ekonomik serbestleşme (liberalizasyon) çağı içerisinde, dünyanın ekonomik bir köy haline gelmiş olması, iş dünyasının küreselleşmesinin yanında e-ticaretin (elektronik ticaret) desteklediği ek yapı ve düzenlemelerin ortaya çıkması, sermaye piyasalarının bütünleşik bir hal alması; küresel boyutta kabul edilecek tek bir finansal raporlama sistemini zorunlu kılmaktadır (ICAI, [The Institute of Chartered Accountants of India], 2008, s.10).

Muhasebe ve finansal raporlama alanında küresel standartlar olarak UMS/UFRS'leri destekleyen diğer bir unsur ise ulusal muhasebe sistemlerindeki farklılıklardan kaynaklanan teknik engellerin azalmasıyla kaynakların daha etkin dağılımı ve sermayenin akışkanlığı (mobilité)'nin daha da artmasının temin edilmesine yardımcı olabilmesidir (UN, 2005, s.3).

Uluslararası finans piyasalarını düzenlemek ve bankaların küresel ortak standartlarda çalışmasını sağlamak üzere küresel ölçekli bir kuruma ihtiyaç duyulmuş ve bu ihtiyacı giderilmesi görevini, ülkelerin merkez bankalarının bir araya gelerek oluşturduğu Uluslararası Ödemeler Bankası (Bank for International Settlements-BIS) üstlenmiştir. Bu misyonu gerçekleştirmek amacıyla 1974 yılında Basel Komitesi (The Basel Committee) kurulmuştur. 1975 yılında faaliyetlerine başlayan komite, 1988 yılında BASEL-I (The Basel Capital Accord) olarak adlandırılan Sermaye Yeterliliği Uzlaşısı'nı yayımlanmıştır. BASEL-I'i temel alan bir sermaye yeterliliği ölçüm yöntemi, 1989'da yayımlanan ve üç yıllık bir geçiş sürecini de içeren düzenleme ile ülkemizde de uygulanmaya başlanmıştır.

Zamanla BASEL-I kriterleri yetersiz kalmış ve Haziran 2004'de bankaların sermaye yeterliliklerini ölçüp değerlendirmek ve finansal risklere/krizlere dayanıklılığı ile değişen koşullara adaptasyon yeteneğini artırmak amacıyla yeni BASEL-II Sermaye Uzlaşısı yayınlanmıştır. BASEL-II Sermaye Uzlaşısı, G-10 ve AB ülkelerinde 2007 başında uygulamaya girmiş, ABD'de ise 2009 yılında uygulamaya sokulması planlanmış, ülkemizde ise ilgili uygulama Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 2009 yılının başına ertelenmiştir. BASEL-II düzenlemeleri, hem finans sisteminde öngördüğü radikal değişiklikler nedeniyle bankaları, hem de bankalarla olan kredi ilişkileri nedeniyle doğrudan işletmeleri de etkileyen bir uluslararası kurallar bütünüdür (AKSOY, 2007, s.71-73; ÇELİK-KIZIL, 2008, s. 19-20).

BASEL-II kriterlerine göre, küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) bankalarla çalışabilmeleri için mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamaları gerekmektedir. Söz konusu düzenlemenin 2009'dan itibaren uygulanmaya başlayacak olması, uluslararası muhasebe standartlarına uyumu daha da önemli hale getirmiştir (DELOITTE TÜRKİYE, 2007, s. 2). BASEL-II; getirdiği risk odaklı sermaye yönetimi ve risk bazlı kredi fiyatlaması sebebiyle; uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu finansal tabloların hazırlanmasını gerektirmektedir. Aksi durumda işletmelerin finansal verilerinin değerlendirmeye alınmayacağı açıktır (MISIRLIOĞLU, 2006, s.30).

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumu destekleyen taraflardan biri de profesyonel denetim firmalarıdır. Günümüzde çoğu bizzat çokuluslu firma konumunda olan denetim firmaları (Ernst&Young, Pricewaterhousecoopers (PWC), Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte) ve KPMG vb.) uluslararası standartların yaygınlaşmasından; çokuluslu şirketlerin denetiminde sağlanacak kolaylık, personel transferinin kolaylaşması gibi yararlar beklemektedir (ÇİFTÇİ-ERSERİM, 2008, s. 3).

Finansal raporların anlaşılır, tutarlı, tarafsız ve karşılaştırılabilir nitelikte sunulması bu raporları kullanan kişi ve kurumların sağlıklı karar almalarında da önemli rol oynamaktadır. Bunun sağlanması için, muhasebe ve raporlamanın belirlenmiş yüksek düzeyde ilke ve standartlara uygun olarak yapılması ve ülke içinde muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi gereklidir. Muhasebenin ürettiği bilgilerin

ilgili tarafların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için anlaşılabilirlik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tarafsızlık niteliklerini taşıması gerekmektedir. Özellikle sermaye piyasasında, kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır (ÇİFTÇİ-ERSERİM, 2008, s.2-3).

Muhasebe ve finansal raporlamanın ulusal düzeyde belirlenmiş standartlara göre yürütülmesinin sağlayacağı birçok yarar söz konusudur. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir (ÇİFTÇİ-ERSERİM, 2008, s.2-3):

Muhasebe standartlarıyla, finansal tablo kullanıcıları ve işletmeler arasında genel bir terim birliğini ve tabloların tarafsız, önyargıdan uzak bir şekilde düzenlenmesini sağlamaya çalışır. Bu nitelikleriyle sermaye piyasasında yer alan bütün tarafların çıkarlarına uygun olarak, finansal tabloların güvenilirliğini artırır. Standartlar, işlem ve olayların benzer ilke, kavram ve muhasebe politikalarına uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesiyle, finansal tablo bilgilerine karşılaştırılabilir olma özelliği kazandırır. Ayrıca bu bilgilerin sağlıklı biçimde denetimine imkân verir. Nitekim denetçiler, raporlanan bilgilerin standartlara uygun olup olmadığını doğrulamaya çalışır.

Yukarıda sayılan niteliklere sahip finansal tablo bilgilerinin elde edilmesi ve yalnızca ülke içindeki şirketler arasında değil, ülkeler arasında da karşılaştırmaların yapılabilmesinin sağlanması; günümüz ekonomik ortamında bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Bunun yapılabilmesi ise, söz konusu bilgilerin raporlanmasına yön veren esaslarda uluslararası bir uzlaşmanın sağlanmasıyla mümkün olabilecektir. Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu durum, çeşitli ülkelerde uygulanan ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirine yakınlaştırılması çalışmalarını artırmıştır.

Küresel finansal raporlama standartları olarak UMS/UFRS'na olan ihtiyaç, uluslararası finans piyasalarının istikrarını desteklemesi noktasında hayati önem taşımaktadır. Finansal piyasalarda istikrarın sağlanmasında uluslararası kuruluşların işbirliğinden sorumlu

Finansal İstikrar Forumu (Financial Stability Forum-FSF), global bir mali mimarinin oluşmasına yardımcı olacak 12 standardı yayınlamıştır. Söz konusu standartlar aşağıda yer alan Tablo 2’de toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo : 2
Kaliteli Finansal Sistem İçin En İyi 12 Standart

Standart	Yetkili Otorite
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)	IASB (International Accounting Standards Board)
Uluslararası Denetim Standartları (ISA)	IFAC (International Federation of Accountants)
Kurumsal Yönetim İlkeleri	OECD (Organization of Economic Co-operation and Development)
Etkin Bankacılık Gözetimi İçin Temel Prensipler	BCBS (Basel Committee on Banking Supervision)
Menkul Kıymet Düzenlemelerinde Amaç ve İlkeler	IOSCO (International Organization of Securities Commissions)
Sigortacılıkta Temel İlkeler	IAIS (International Association of Insurance Supervisors)
Borcun Geri Ödenmemesi Hususuna İlişkin İlkeler	World Bank
Para ve Maliye Politikalarında Şeffaflık	IMF (International Monetary Fund)
Bütçede Şeffaflık	IMF (International Monetary Fund)
Kara Para Mevzuatı	IMF (International Monetary Fund)
Veri Dağıtımı	IMF (International Monetary Fund)
Menkul Kıymet Ödeme Sistemleri	CPSS (Committee of European Securities Regulators)

Kaynak: UN, 2005, www.unctad.org/en/docs/c2isard28_en.pdf

Şirketler ve piyasalarda yaşanan gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, başta maliyetlerin

azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere pek çok avantaj sağlamaktadır. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır. Dünyada ABD, Kanada ve Meksika arasında Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA), 27 Avrupa Birliği ülkesi arasında Avrupa Birliği (AB), Filipinler, Malezya, Tayland, Endonezya ve Singapur arasında oluşturulan Güney Doğu Asya Ülkeleri Birliği (ASEAN) gibi ülkelerarası ekonomik işbirliği, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır. Bu kapsamda en önemli araç, UMS/UFRS seti olmaktadır (ÇELİK, 2008, s.3; JACOP-MADU, 2004, s.357).

Bugün artık küresel muhasebe standartları olarak kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) yaygın bir şekilde uygulamaya alınmasının altında yatan temel beklentiler en yalın haliyle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 2004 yılında hazırlanan Wong Raporu'nda şu şekilde ortaya koyulmuştur (WONG, 2004, s.2):

- Yatırımcılar için daha fazla karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlama,
- Yatırımcılarda daha fazla sınır ötesi yatırım yapma isteği sağlama,
- Sermaye maliyetini düşürme,
- Kaynak dağılımını daha etkin kılma ve
- Ekonomik büyümeyi artırma'dır.

Son olarak Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UMS/UFRS) ihtiyaç duyulmasının nedenlerini şöyle özetlenebilir (UYSAL, 2008, s.2);

- Küreselleşme olgusunun gereği,
- Uluslararası finansal piyasaların gelişmesi,
- Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi,
- İşletmelerin dünyaya açılabilmelerinin gereği,
- Muhasebe uygulamalarında ve bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin saptanabilmesi,
- Uluslararası şirketlerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta oldukları sıkıntıların ortadan kaldırılması gereği,
- Uluslararası piyasalarda fon temini için ortak bir muhasebe dili kullanılmasının gerekliliği,
- Doğru, güvenilir, uyumlu, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması gereğidir.

13. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Görev Alan Temel Kuruluşlar

Bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerini ölçmek, tasnif etmek, kaydetmek, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, tasnif edilerek kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizler ve yorumları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler ve yapılagelişler olmuştur. Diğer bir ifadeyle her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur (BOSTANCI, 2002, s.59). Ülkelerin kendi şartlarına, ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine v.b bağlı olarak, bu standart ve kuralları tarihsel süreçleri içerisinde oluşturmaları bilinen bir gerçek olmakla birlikte; dünyada globalleşme hareketlerinin artması, uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşması ile birlikte, benzer olayların aynı şekilde ifade edilebilmesi güvenilir, anlamlı ve gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından, muhasebe alanında uluslararası muhasebe standartların oluşturulması gereği ortaya çıkmış ve oluşturulacak yüksek kaliteli muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla muhasebe riskinin ortadan kaldırılarak daha fazla

yatırım, ticaret, büyümenin gerçekleşmesine olanak sağlanması hedeflenmiştir (TÜRKKOT, 2005, s. 40).

İşletmelerin faaliyet raporlarında açıkladıkları muhasebe bilgileri, işletme ilgililerinin karar almalarında ve özellikle sermaye piyasasının etkin ve sağlıklı gelişiminde önemli rol oynamaktadır. Bununla beraber kültür, dil, politika, ekonomi vb. çevresel faktörler nedeniyle her ülke kendine özgü muhasebe sistemleri oluşturmuştur. Finansal tablo bilgilerinin her ülke uygulamasına göre farklı anlamlar ifade etmesi, bu bilgilerin karşılaştırabilme yeteneğini ortadan kaldırmaktadır. Ülkelerin farklı muhasebe kural ve uygulamalarına sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan çeşitli sorunların giderilmesi için muhasebe sistemlerine yön veren uluslararası kuruluşlar çeşitli çözüm önerileri getirmişlerdir. Dünyada ortak bir muhasebe dilinin ve muhasebe uygulamalarında uyumun sağlanması amacıyla çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gelmektedir (ÇİFTÇİ-ERSERİM, 2008, s. 1).

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın belirlenmesi ve yaygınlaşabilmesi için birçok ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluş faaliyet göstermektedir. Söz konusu standartları belirleme ve benimseme alanında etkili olan düzenleyici ve aktörlerin önemli bir kısmı, ülkeler arasındaki finansal tabloların tutarlı bir sunumu için uluslararası muhasebe standartları'nı bir temel dayanak olarak desteklemektedirler. Aşağıda muhasebe standartlarında uluslararası düzeyde gerçekleştirilen çalışmalara yön veren kurumlardan önde gelenleri ve bunların faaliyetleri ele alınacaktır.

130. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC)

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler; özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nı oluşturma görevi ise, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) tarafından yürütülmüştür. Ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen

eleştiriler doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir (TMSK, 2008, s.23).

Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma tartışmaları 1960'lerde başlamasına karşın, bir örgütsel yapı içerisinde standartların düzenlenmesi önerisi, 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi tarafından yapılmıştır (TÜRKKOT, 2005, s. 41).

Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu "Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu"nun (Accountants International Study Group-AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış (BOSTANCI, 2002, s.59), bu öneri dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973'de gerçekleşmiş: Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri ülkelerinden profesyonel muhasebecilik kuruluşlarının anlaşması sonucu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) kurulmuş, bu dokuz ülke, komitenin kurucu üyeleri'ni oluşturmuşlardır (UOZUMI, 2007, s. 3).

İzleyen süreçte 1977 yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde ise ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası mesleki faaliyetlerinin organize edilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) çatısı altında birleşmeleri sağlanmış ve IFAC kurulmuştur. 1981 yılında, IFAC ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) arasında varılan anlaşma sonucunda IASC'nin uluslararası ölçekte muhasebe standardı oluşturma ve uluslararası muhasebe konularına ilişkin tartışma metinleri yayınlaması konusunda tam olarak özerkliğe sahip olmasına ve aynı zamanda, IFAC'ın tüm üyelerinin IASC'nin üyesi kapsamına alınmasına karar verilmiştir (BEKÇİ-ÖZDEMİR, 2006, s.145). Dolayısıyla bu tarihten 2001 yılına kadar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun tüm üyeleri IASC'nin üyesi olmuştur. Böylece Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) aynı çatı altında toplanmış ve IASC, IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite haline gelmiş ve faaliyetlerine devam etmiştir (BOSTANCI, 2002, s.77).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşünceye kadar ki geçen 1973 ile 2001 yılları arasındaki süre boyunca görev yapmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (International Accounting Standards-IAS) geliştirilip yayınlanmıştır. Bu komitenin amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (International Accounting Standards-IAS) yayınlamak, geliştirmek ve kullanımını yaygınlaştırarak muhasebeden üretilen bilgilerin uluslararası alanda ortak bir yapıya kavuşmasını sağlamak olmuştur (www.iasb.org/About+the+Foundation/History.htm).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) ana hedeflerini içeren kuruluş sözleşmesinin (Constitution) 2. maddesi aşağıda açıklanmıştır:

- a) Kamu yararı gözetilen, yüksek kaliteli, anlaşılır ve tüm dünyada uygulanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirilerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbiri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,
- b) Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,
- c) Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirine yaklaşmasını sağlamaktır.

Diğer bir ifadeyle, bir özel sektör kuruluşu olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) amaçları; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek, yayınlamak, bu standartların dünya çapında kabulünü sağlamak ve bu alandaki düzenlemelerin geliştirilerek uluslararası yakınsamayı sağlamak üzere çalışmalar yapmaktır (ÜSTÜNDAĞ, 2000, s.46).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kuruluşundan, görevini selefi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devrettiği tarihe kadarki geçirdiği tarihsel süreç üç temel aşamaya ayrılabilir. Bu aşamalar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

a) Birinci Aşama

Kurulmasının ardından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (International Accounting Standards-IAS) oluşturma sürecine başlamış, ilk Uluslararası Muhasebe Standardı nihai taslağı'nı (exposure draft) 1974 yılında yayınlamıştır. Bu taslak "UMS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı"dır. İzleyen yıllarda, IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşturulması üzerine yoğunlaşmıştır. 1974 ile 1979 yılları arasında Komite, 13 (on üç) adet Uluslararası Muhasebe Standardı yayınlamıştır. Bununla beraber yayınlanan standartların zorunlu uygulamasına ilişkin yeterli başarı elde edilememiştir. Bunun arkasındaki temel neden; komitenin yayınlamış olduğu standartları, üyelerince zorunlu olarak uygulanması konusunda yaptırım gücünün bulunmamasıdır. Üye ülkeler, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile işbirliği konusunda taahhüt vermiş olmalarına rağmen, pek çok ülkenin standart belirleyici yapıları/kuruluşları yayınlanmış standartları bu ilk süreçte benimsememiştir. Bunun temel iki nedeni; bu dönemde oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarının yeterince kapsamlı olmayışı ve bu standartların muhasebe hususlarına ilişkin muhasebecilere farklı seçenekleri sağlayan oldukça esnek bir yapıda olmalarıdır (BAŞOĞLU- GOMA, 2002, s.2).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), bu aşamada yoğun bir meşruiyet kazanma çabası içerisinde olmuş, 1976 yılında uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen "Onlar Grubu" (Group of Ten) olarak adlandırılan banka yöneticileriyle bağlantı kurmuş, 1979 yılında ise Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma gruplarıyla bir araya gelmiş, 1980 yılında ise Birleşmiş Milletler Hükümetlerarası Çalışma Grup'unun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlayarak, ilgili çalışanlarla ilişkiye geçmiştir (UYSAL, 2006, s. 91).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) tarihsel gelişim sürecinin birinci aşamasında; IAS 1'den IAS 26 kadar olan standartlar çıkarılarak yürürlüğe girmiştir. Bütün çabalarına rağmen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), herhangi bir yaptırım mekanizmasından mahrum edilmiş, bu dönem boyunca yayınlamış olduğu standartların (Uluslararası Muhasebe Standartları-IAS) genellikle çok sayıda

alternatif uygulamalara izin vermesinden ötürü eleştirilmiştir. Bütün bunların yanında bu aşama, IASC'nin uluslararası standart belirleme kurumu olarak yasallaşmasını sağlamaya hizmet ettiği için önemlidir (ULUSAN, 2005, s. 14).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarihinin 1973-1988 dönemini kapsayan birinci aşamada, sözkonusu Komite'nin yayınlamış olduğu standartlarda; işletmelerin tercihi bırakılan çoklu seçeneklere yer verilmiş ve finansal tablo sunum modeline fazla önem verilmemiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) 1988 yılında finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve uluslararası muhasebe standartları ile ilgilenmeye başlaması ikinci dönemin başlangıcını belirlemektedir (ASLAN, 2004, s. 94).

Sonuç olarak birinci aşama, 1973 yılından 1988 yılına kadar olan başlangıç yıllarını kapsar. Bu aşamada Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), bütün önemli muhasebe konularında ortak bir standartlar yapısı oluşturmaya çalışmıştır (ULUSAN, 2005, s.14).

b) İkinci Aşama

Bu aşama, 1988 yılından 1995 yılına kadar sürmüştür. İkinci aşama, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak için standartlarda izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltılması amacıyla pek çok standart revize edildiği aşamadır. Bu aşamada, 10 standart revize edilmiş olup, revize edilen standartlar 1995 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Sözkonusu 10 standart şunlardır: IAS 2, IAS 8, IAS 9, IAS 11, IAS 16, IAS 18, IAS 19, IAS 21, IAS 22, IAS 23. Ayrıca bu aşamada IAS 27, 28 ve 29 çıkarılarak 1990 yılında, IAS 30 çıkarılarak 1991 yılında, IAS 31 çıkarılarak 1992 yılında ve IAS 32 çıkarılarak 1996 yılında yürürlüğe girmiştir. IASC, standartlardaki alternatif uygulamaların sayısının azaltılmasında gerçekten önemli bir başarı sağlamıştır. İkinci aşama, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarihinde başarılı bir dönem olarak nitelendirilir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), ulusal standart belirleyici kurullarla ilişkiler kurarak kendi uyumlaştırma gündeminin ilerlemesine yardımcı olabilmıştır (ULUSAN, 2005, s.15).

1988-1995 dönemini kapsayan bu ikinci aşamada Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), mevcut standartları inceleyerek işletmelerin tercihinin bırakılan çoklu seçeneklerin çoğunu elimine etmiş ve standart işlemler yönünde tercihinin belirlemiştir. Bu amaçla sözkonusu Komite, 1989'da "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi" çalışmasını 1990'da "Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi"ni (Comperability/Improvements Project) yayınlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda 10 standartta yer alan 21 seçenekli uygulama elimine edilmiştir (ASLAN, 2004, s.94).

c) Üçüncü Aşama

Üçüncü aşama, uluslararası sermaye piyasalarının desteğini sağlamak için gerekli olan temel standartlar setinin tamamlandığı aşamadır. 1995'te Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (International Accounting Standards-IAS) onaylamayı kabul etmesi ile bu aşama başlamıştır. Ancak IOSCO, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne 1999 yılı ortasına kadar bir çekirdek standartlar seti tamamlaması şartını getirmiştir. Çekirdek Standartlar Programı (The Core Standards Project) çerçevesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), daha önce izin verdiği seçenekleri oldukça azaltarak ve finansal tabloların düzenlenmesi koşullarını artırmaya büyük çaba harcayarak ilave iyileştirmeler getirmiştir (ASLAN, 2004, s.95).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) tarihsel gelişiminin üçüncü aşamasını karakterize eden "Esas Standartlar Programı veya Çekirdek Standartlar Programı", Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne kapsamlı bir Esas Standartlar Seti hazırlaması yönündeki baskıları sonucu 1995 yılında, IASC ile IOSCO Teknik Komitesi (IOSCO's Technical Committee) arasında bu konu üzerinde varılan anlaşma ile bir çalışma planı hazırlanmasıyla sonuçlanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarihinde önemli bir dönüm noktası oluşturan 1995 yılında, IASC ve IOSCO arasında yapılan resmi bir anlaşma doğrultusunda, "esas standartların (core standards)" geliştirilmesi ve IOSCO Teknik Komitesi'nin, IASC'nin yürüttüğü çalışma programının başarıyla sonuçlanması sonucunda, uluslararası muhasebe standartları kapsamlı bir esas standartlar setini oluşturacağı için, sınır ötesi işlemler ve yabancı piyasalarda kayıt altına

alınma işlemleri için Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS-IAS) onaylanmasının tavsiye edilmesine izin vereceği konusunda bir uzlaşma sağlanmış oldu. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1998 Aralık ayında Esas Standartlar üzerindeki çalışmasını tamamlamıştır (BAŞOĞLU- GOMA, 2002, s.3).

Bu aşamada; IAS 1, 10, 12, 14, 22, 16, 17, 19, 28, 31 ve 32 revize edilmiş olup revize edilen standartlardan IAS1, 12, 14, 22 1998 yılında; IAS 16, 17, 19, 28, 31 1999 yılında, IAS 10 2000 yılında, IAS 32 ise 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, bu aşamada, IAS 33 ve IAS 39 çıkarılarak 1999 yılında yürürlüğe girmiştir (ULUSAN, 2005, s.15).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) faaliyetlerini sürdürdüğü süreçte organizasyon yapısını oluşturan temel unsurlar şunlardır (www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#old);

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Kurulu (IASC Board),
- İstişare Grubu (Consultative Group): Finansal tabloların esas hazırlayıcıları ve kullanıcılarının birçoğunu temsil eden uluslararası örgütlerin katılımıyla danışma grubu oluşur. Danışma grubu, IASC Kurul temsilcileriyle düzenli toplanır, muhasebe standartlarıyla ilgili sorunları tartışır,
- Danışma Konseyi (Advisory Council): Yönetim yapısı olarak ifade edilebilir. Bu yapı, adına rağmen mevcut IASB'nin Mütevelli Heyeti'nin gerçekleştirdiği görevlere benzer görevleri yerine getirmekteydi),
- Daimi Yorumlama Komitesi (Standing Interpretations Committee-SIC): IASC'nin yayınladığı standartları açıklayan yorumlar hazırlar, IASC Kurulunun onayını alarak yayınlardı. Ayrıca SIC'nin mevcut standartlarda değişiklik yapılması ve yeni standartlar hazırlanması için IASC Kuruluna öneriler getirme yetkisi de vardı,
- Standart Hazırlama Komiteleri (Steering Committees): Standart hazırlama komiteleri, belirli bir muhasebe konusu ile ilgili yayını hazırlamak için uzmanlardan oluşturulmaktaydı.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), yukarıda da ifade edildiği gibi dünyanın her yanındaki çeşitli muhasebe meslek yapılarından meydana gelmiş olan küresel muhasebe meslek örgütü Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyelerinden

oluşmaktaydı. Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS), bu standartların taslakları (exposure drafts) ve nihai yorumlarının (final interpretations) kabul edilmesi; gönüllü ve part time olarak çalışmakta olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyesi olan 13 farklı ülke'nin temsilcisi üyelere ve çeşitli organizasyonlardan ek üç üyeden oluşan IASC Kurulu'nun (IASC Board) sorumluluğundaydı. Kurulda, tartışmalara katılan fakat oy vermeyen Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), ABD'den Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Committee-FASB) ve Avrupa Komisyonu gibi kuruluşlardan da gözlemciler bulunmaktaydı (OKSAY-ACAR, 2005, s. 23-32; SACHO-OBERHOLSTER, 2008, s. 122).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde, öncelikle belirli bir standart oluşturulması konusu gündeme alındıktan sonra, "standart oluşturma" komitesi kurulması, bu komitenin ilgili konu üzerinde araştırma yaparak kurula yapılması gereken işlemler hakkında bilgi sunması, kurulun yorumları doğrultusunda bir taslak hazırlanarak görüşleri alınmak üzere değişik ülkelerdeki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) üyelerine gönderilmesi, istişare grubu ile konunun ele alınması, ulusal standart oluşturucu kuruluşlar ve diğer ilgili gruplarla irtibata geçilmesi gibi aşamaları içeren katılımcı, detaylı bir yol izlenmekteydi. Söz konusu aşamalar sonucunda kurula son taslak sunularak, kurulun en az dörtte üçünün onayı ile "Uluslararası Muhasebe Standartı" yayınlanmaktaydı. Ayrıca, IASC bünyesinde 1981 yılında "İstişare Grubu (Consultative Group)", 1995 yılında da "Danışma Konseyi (Consultative Council)" olmak üzere iki birim oluşturulmuştur. İstişare Grubu üyeleri mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcılarının uluslararası örgütleri, sermaye piyasası ve borsa yöneticileri, standart oluşturucu kuruluşlar, hükümetlerarası organizasyonlar vb. kuruluşların temsilcilerinden oluşmaktaydı. İstişare grubu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) projelerine ilişkin teknik konular, çalışma programı ve stratejileri üzerinde görüşmeler yapmak üzere toplanmaktaydı. Danışma Konseyi ise üst düzey, kıdemli meslek mensuplarından oluşmakta olup, görevi uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin kararlar alınırken Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına almaktaydı. 1997 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları'na (IAS) ilişkin olarak, uygulamada farklılaşmaların görülmesi

veya uygulamanın yönlendirilmeye ihtiyaç gösterdiğinin anlaşılması halinde “açıklamalar (interpretations)” yayımlamak üzere “Daimi Yorumlama Komitesi-Standing Interpretations Committee (SIC)”ni oluşturulmuştur. Bu komite tarafından önerilen “açıklamaların” yayımlanması da standartların tabi olduğu şekilde IASC kurulunun onayına tabiydi. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin (IASC) faaliyetleri, üye meslek örgütleri ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) finansal destekleri, işletmeler, finansal kuruluşlar vb. tarafından yapılan bağışlar ve yayınlardan elde edilen gelirlerle finanse edilmiştir (ÜSTÜNDAĞ, 2000, s. 46).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), görev yapmış olduğu dönem olan 1973-2001 yılları arasında 41 Uluslararası Muhasebe Standartı (International Accounting Standards-IAS) yayınlanırken, Daimi Yorumlama Komitesi (Standing Interpretations Committee-SIC) ise 33 adet yorum (interpretations) yayımlamıştır (GAFFIKIN, 2007, s.4).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), üyelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları’na (UMS-International Accounting Standards-IAS) uyumunu her ülkenin özel durumunu dikkate alarak zorunlu tutmamış ve ikna yolu ile yaklaşım sağlamayı ilke edinerek uluslararası yaklaşım sağlamayı hedeflemiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) üyelerinin hükümetlere ve standart koyan kuruluşlara Uluslararası Muhasebe Standartları’na uygun hareket etmeleri konusunda baskı yapmaları üyelik anlaşması gereği istenmiştir. Bunun için muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu önemli yer ve saygınlık, ikna aracı olarak kullanılmaya çalışılmıştır (İBİŞ-AKARÇAY, 2003, s.6).

Tüm çalışmalarına rağmen, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin çalışmalarının istenilen sonuca tam olarak ulaşamayınca, Komitenin yapısal bir değişikliğe ihtiyaç duyulduğu anlaşılmış ve böylece, 1997 yılında yapının ve stratejinin gözden geçirilmesi için bir “strateji çalışma grubu” oluşturulmuştur. Sözkonusu çalışma grubu, Kasım 1999 tarihinde çalışmalarını tamamlamış ve hazırladığı rapor Aralık 1999 tarihinde IASC Kurulunca ve Mayıs 2000 tarihine kadar geçen süre içinde ise, diğer IASC organlarınca oybirliği ile onaylanmıştır (OKSAY-ACAR, 2005, s.46-50).

Bu çalışmalar sonucunda 2000 yılında Edinburg'ta yapılan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) genel kurulunda IASC, IASB (International Accounting Standards Board-Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) haline getirilmiştir. Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılından beri IASC üye olmuşlardır. 2000 yılı sonu itibarıyla 112 ülkeden toplam 150 muhasebe örgütü bu organizasyona üyeydi (YILMAZ, 2003, s. 119).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) üyeleri tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşümünün onaylandığı 2000 yılından günümüze kadarki süreçte; IASC'nin yapısında köklü değişiklikler yapılması, uluslararası alanda Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards-IAS/IFRS) en uygun standartlar olarak görülmesi ve dolayısıyla IASC/IASB'nin yüksek kaliteli finansal bilgiler sunan, şeffaflığı artıran evrensel muhasebe dilini geliştirmek için uygun bir kuruluş olarak kabul edilmesi ile karakterize olan çalışmalara devam edilmesi şeklinde gelişmeler olmuştur (ULUSAN, 2005, s.15).

131. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)

Başlangıçta, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000'de IFAC'ın katılımıyla Edinburg'ta yapılan Genel Kurul Toplantısında kabul edilen kuruluş sözleşmesi (constitution) ile bağımsız bir kuruluş haline gelmesiyle birlikte Mart 2001'de vakıf niteliğine dönüştürülmüştür. Diğer bir ifadeyle, Mayıs 2000'de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tüzüğü değiştirilerek, IASC, bir üst yapı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüştürülmüş ve bu yeni yapılanmada uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi IASCF bünyesinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board-IASB) devredilmiştir. Uluslararası Muhasebe

Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) kar amacı gütmeyen, bağımsız ve özel sektör kuruluşu olarak ABD'nin Delaware Eyaleti'ne kayıtlı bir vakıftır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) ana organı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) bağımsız bir muhasebe standart belirleyici olup merkezi Londra, İngiltere'dir (www.iasb.org/About+Us/About+the+IASC+Foundation/About+the+IASC+Foundation.htm; WARSAME, 2006, s. 22).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) kamu yararına; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) aracılığıyla, uluslararası finansal raporlama alanında, genel amaçlı finansal raporlarda kullanılan yüksek kalitede, tek bir standart setinin geliştirilmesini amaçlamaktadır. Günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), uluslararası kabul edilebilen ve yakınsanılabilen muhasebe standartlarını geliştirmede küresel kabul görmüş bir muhasebe organizasyonu olarak dünyanın her yanında şeffaf, tutarlı, güvenilir ve karşılaştırılabilir muhasebe bilgisini teşvik etmektedir (<http://www.iasb.org/About+Us/About+the+IASC+Foundation/About+the+IASC+Foundation.htm>; WARSAME, 2006, s. 22).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) amacı, dünya sermaye piyasalarında iş yapan ve diğer ekonomik karar alıcılara yardım etmek üzere, finansal raporlama ve mali tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgi ihtiyacını karşılamak üzere, kamu yararına, yüksek nitelikli, anlaşılabilir küresel muhasebe standartları setini oluşturmak, bu standartların kullanımını ve titiz bir şekilde uygulanmasını özendirmek, yukarıdaki amaçlar çerçevesinde küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarını dikkate almak ve ulusal ve uluslararası standartların yakınsaması için yüksek nitelikli çözümler getirmektir (KARABINAR, 2006, s.143).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASB) tüm sorumluluklarını üstlenerek uluslararası finansal raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla 1 Nisan 2001 tarihinde Londra'da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda dünya genelinde kabul görmüş tek otoritedir (OKSAY-ACAR, 2005, s.46-50).

Böylece 2001'den itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) yerini alarak taslak ve standartlar geliştirme, yayınlama ve standart yorumlarını onaylama görevini üstlenmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), halen bazı Uluslararası Muhasebe Standartları'nda değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kısaca UFRS (IFRS) olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards) ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), finansal raporlama standartlarını dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır (TMSK, 2008, s.23).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) görevleri şu şekilde sıralanabilir: (ÇELİK, 2008, s.4)

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,

- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmaktır.

1973-2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlamış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (International Accounting Standards-IAS)" olarak adlandırılmıştır. 2001 yılından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı adla kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)" adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS'ler) da set olarak "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak tanımlanmıştır (TMSK, 2008, s. 26).

Ağustos 2009 tarihi itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanmış 29 adet IAS (International Accounting Standard) kodlu ve 8 adet IFRS kodlu olmak üzere toplam 37 adet standart, 27 adet Yorum (Interpretations/SIC-IFRIC) ve anılan düzenlemelerin oluşturulmasında uygulanan ilke ve esasların yer aldığı "Kavramsal Çerçeve" olmak üzere toplam 65 adet düzenleme bulunmaktadır. (<http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm>-12.02.2009).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nın 2001 yılından itibaren günümüze kadarki süreçteki kronolojisi aşağıdaki gibidir; (DELOITTE, 2009, s.13-14-15)

<u>Tarih</u>	<u>Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Kronolojisi</u>
2001	• Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) kurulmuş, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yeni ismi ve üyeleri açıklanmıştır. 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) standart belirleyici sorumluluklarını üstlenmiş ve mevcut Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve ilgili yorumlar gözden geçirilerek kabul edilmiştir.
2002	• SIC'ın ismi, IFRIC olarak değiştirildi ve sadece mevcut Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) yorumlamak değil aynı zamanda sözkonusu standartlarda değinilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bir şekilde rehberlik yapmakla görevlendirildi. • Avrupa'da 2005 yılından itibaren borsada işlem gören şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UMS/UFRS) zorunlu uygulamaları Avrupa Birliği'nin aldığı karar doğrultusunda öngörüldü. • Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) yakınlaşma (convergence) üzerine ortak bir anlaşma yürürlüğe koydular.
2003	• İlk nihai Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) ve IFRIC yorumu ilk taslağı yayınlandı. 14 uluslararası muhasebe standardında önemli değişiklikler yapan geliştirme projesi tamamlandı.
2004	• Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) ilk tartışma bildirisi ile ilk nihai IFRIC yorumu yayınlandı. • UFRS 2, UFRS 3, UFRS 4, UFRS 5, UFRS 6 yayınlandı. • IFRIC 1, IFRIC 2, IFRIC 3, IFRIC 4 ve IFRIC 5 yayınlandı.

- 2005
- Tüzük değişiklikleri yapıldı, UFRS 7 yayınlandı, Çalışma Grupları'nın düzenlediği toplantılar halka açıldı. IFRIC 6 ve IFRIC 7 yayınlandı (IFRIC 3 kaldırıldı).
 - UMS/UFRS-US GAAP (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) mutabakatını kaldırmak için ABD Sermaye Piyasası Kurulu (US Securities and Exchange Commission-SEC), bir “yol haritası” hazırladı.
- 2006
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)-ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB) uyum anlaşması güncellendi. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 2009 tarihinden önce yeni bir standardın yürürlüğe girmeyeceğini açıkladı.
 - UFRS 8 yayınlandı. IFRIC 8, IFRIC 9, IFRIC 10, IFRIC 11 ve IFRIC 12 yayınlandı.
- 2007
- IFRIC'in üye sayısı 12'den 14'e çıkarıldı.
 - ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı kullanan yabancı işletmeler için ABD Genel Kabul Görmüş Standartları (US GAAP) ile olan mutabakat zorunluluğunu kaldırarak, ABD'deki yerli işletmelerin UMS/UFRS'nin kullanımı ile ilgili görüşlerde bulunmasını talep etti.
 - Revize edilen UMS 1 ve UMS 23 yayınlandı. IFRIC 13 ve IFRIC 14 yayınlandı.
 - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), küçük ve orta ölçekli işletmeler için ayrı bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartı çıkarılmasını önerdi.
- 2008
- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), yayınladığı bildiri ile işletmelere, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayınladığı Uluslararası Finansal

Raporlama Standartları (UFRS'ler) ile tam uyumlu olup-olmadıklarını açıkça ifade etme zorunluluğunu getirdi.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), 2011 yılı ortalarında tamamlanacak ortak projelere hız vermişlerdir.
- Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nu (IASB) etik kurallar çerçevesinde bir standart belirleyici olarak kabul ettiğini açıklamıştır.
- IFRS 1, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 7, IAS 1, IAS 27, IAS 32, IAS 39'a ilişkin değişiklikler yayınlanmıştır.
- IFRIC 16 ve IFRIC 17 yayınlanmıştır.

2009

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) üye sayısı coğrafik karma sağlanacak şekilde 16'ya çıkarılmıştır (en çok 3 üye part-time olmak üzere).
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), kamu otoritelerin meydana gelen İzleme Kurulu (Monitoring Board) kurmuştur.
- Revize edilen IFRS 7, IAS 39 ve IFRIC 9 yayınlanmıştır.
- IFRIC 18 yayınlanmıştır.

Uluslararası muhasebe standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması zorunlu değildir. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) üyesi ülke muhasebe kuruluşlarının, standart çalışmalarını destekleme ve standartların kendi ülkelerinde de kabul görüp uygulanması yönünde çaba gösterme yükümlülükleri vardır (ÇİFTÇİ-ERSERİM, 2008, s. 7).

Günümüzde dünya ölçeğinde, muhasebe standartlarının hazırlanması, geliştirilmesi, uygulamacılara benimsetilmesi ve ulusal muhasebe standartlarının birbirine yakınlaştırılması amacı ile kurulmuş yetkili tek otorite Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'dur. Bu nedenle, ulusal muhasebe standartları hazırlayıcılar ile iletişim ve işbirliği içerisinde (KAYNAK, 2005, s. 35).

1310. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASCF/IASB) Yapısı

Mart 2001 sonrası yeniden yapılanan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) dönüştüğü Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASCF/IASB) mevcut organizasyon yapısını oluşturan unsurlar şunlardır; (<http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#old>)

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board),
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASC Foundation),
- Standart Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC),
- Standart Danışma Kurulu (Standards Advisory Council-SAC),
- Çalışma Grupları (Working Groups).

Mart 2001 sonrası yeniden yapılanan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) organizasyon yapısını oluşturan unsurların yerini alan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASCF/IASB)'nin mevcut organizasyon unsurları aşağıda Şekil 2'de görülmektedir.

IASC'nin Organizasyon Unsurları**IASCF/IASB'nin Organizasyon Unsurları**

IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)	IASCF (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
Danışma Konseyi (Advisory Council)	Mütevelli Heyeti (The Trustees)
İstişare Grubu (Consultative Group)	Standart Danışma Kurulu(SAC)
Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Kurulu (IASC Board)	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
Daimi Yorumlama Komitesi (SIC)	Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC)
Standart Hazırlama Komiteleri (Steering Committees)	Çalışma Grupları(Working Groups)
	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu (IASCF Monitoring Board)

Şekil : 2

**Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Organizasyon Unsurları
ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)'nın
Organizasyon Unsurları**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) idare edilmesi, yapılan çalışmaların izlenmesi ve gerekli finansal kaynakların yaratılması; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mütevelli Heyeti'nin (Trustees of The IASCF) sorumluluğundadır. Ayrıca, Mütevelli Heyeti, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) faaliyetlerini desteklemekte ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) uygulanmasını teşvik etmektedirler. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mütevelli Heyeti'nin (Trustees of The IASCF) diğer görevleri; diğer alt organlar olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC) ve Standart Danışma Kurulu (Standards Advisory Council-SAC)'nın üyelerini atamak, IASB'nin stratejisini ve bunun etkinliğini yıllık olarak gözden geçirmek, diğer alt organların (IASB, SAC ve IFRIC) çalışma prosedürlerini belirlemek, tüzük değişikliklerini onaylamak ve gerektiğinde mali kaynak sağlamaktır (<http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Trustees/About+the+Trustees.htm>).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Müttevelli Heyeti'nin (Trustees of The IASCF) halen 22 üyesi olup (ilk yıllarda 19 Müttevelli Heyeti üyesi bulunmaktaydı), kamu ve özel sektörden akademisyen, denetçi, finansal tablo kullanıcıları ve hazırlayıcılar gibi farklı mesleki geçmişe sahip ve çeşitli coğrafyalardan gelen, üst düzey tecrübe sahibi üyelerden oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) Temmuz 2005'te değiştirilen Ana sözleşmesine göre, 22 müttevelliden altısı Asya/Okyanusya bölgesinden, altısı Avrupa'dan, altısı Kuzey Amerika'dan ve kalan dördü de coğrafi denge gözetilmek kaydıyla herhangi bir bölgeden atanmaktadır (<http://siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/19341321136843884813/IFRS-Overview-TURK.doc>).

1 Şubat 2009 tarihinden itibaren, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) dokuz farklı ülkeden gelen 16 üyeden oluşmaktadır (13 tam zamanlı ve 3 yarı zamanlı üye). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), muhasebe standartlarının belirlenmesine yönelik teknik gündemin belirlenmesinde ve izlenmesinde tam yetkiye sahiptir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) üyeliği için gerekli temel nitelikler, mesleki yetkinlik ve uygulama deneyimidir. Müttevelliler üyeleri seçerken, IASB'nin bir grup olarak teknik uzmanlık bilgisini ve uluslararası iş ve piyasa deneyimini en iyi şekilde bir araya getirmesini ve IASB içerisinde herhangi bir üye veya coğrafi çıkarın hakim olmamasını sağlayacak şekilde davranmaktadır. IASB'nin aynı zamanda denetçiler, hazırlayıcılar, kullanıcılar ve akademisyenler arasında uygun bir uygulama deneyimi karışımı sağlaması beklenmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Müttevelliler ile istişare ederek, ulusal standartların UMS/UFRS ile yakınlaştırılması amacıyla ulusal standart belirleyiciler ve diğer ilgili görevliler ile iletişimi kurmak ve korumak ile görevlidir. Bir standardın, standart taslağının veya nihai IFRIC yorumunun yayınlanması için, 1 Şubat 2009'dan itibaren 16 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) üyesinden on (10)'unun onayı gereklidir (üye sayısının 16 üyeden az olması halinde 9 üyenin onayı gereklidir) (FRITZ-LAMMLE, 2003, s. 37; <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#board>).

Standartlar Danışma Konseyi (SAC), farklı coğrafi ve fonksiyonel geçmişlere sahip ve uluslararası finansal raporlama ile ilgilenen kuruluşların ve bireylerin katılacağı bir forum sağlar. Standartlar Danışma Konseyi'nin (SAC) amacı; Uluslararası Muhasebe Standartları

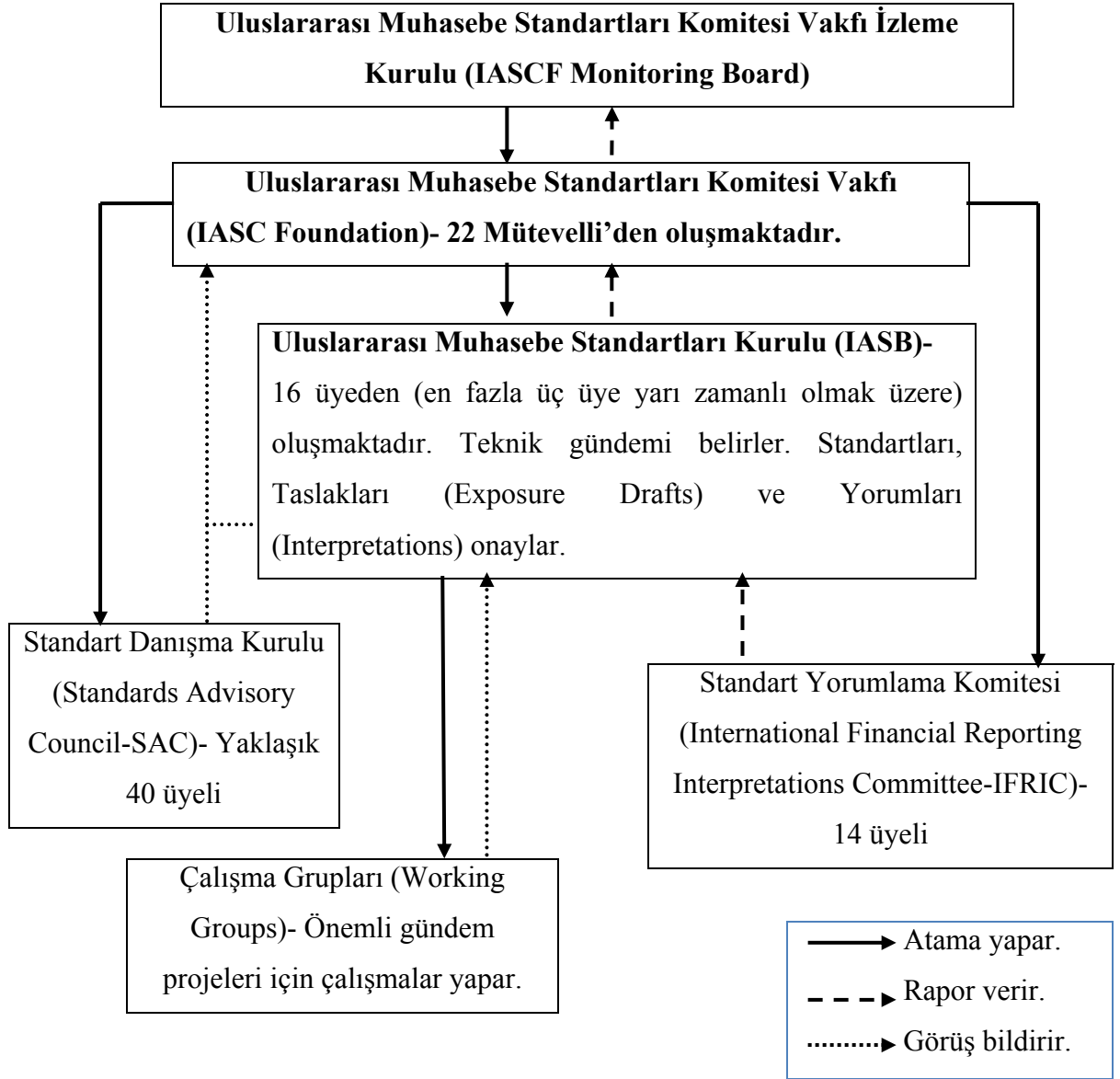
Kurulu'na (IASB) gündem kararları ve çalışma öncelikleri konusunda tavsiyelerde bulunmak, IASB'yi SAC üyelerinin başlıca standart belirleme projeleri konusundaki görüşleri hakkında bilgilendirmek ve IASB veya Mütevellilere diğer konularda tavsiyelerde bulunmaktır. SAC yaklaşık 40 üyeden oluşur. SAC normal olarak yılda en az üç kez toplanır. Toplantıları halka açıktır. SAC Başkanı Mütevelliler tarafından atanır ve IASB üyesi veya çalışanı olamaz. SAC Başkanı Müteveli toplantılarına davet edilir (<http://siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/19341321136843884813/IFRS-Overview-TURK.doc>).

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (IFRIC) Mart 2002'de, eski yorum komitesi Daimi Yorumlama Komitesi'nin (SIC) yerine kurulmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (IFRIC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlamak, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. IFRIC, yorumları yaparken, benzer ulusal kurullarla da işbirliği içerisinde çalışır. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi'nin (IFRIC) başlıca görevleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında özel olarak ele alınmayan yeni tespit edilen finansal raporlama sorunlarına ilişkin veya IASB tarafından oluşturulan standartların doğru şekilde uygulanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan veya birbiriyle çakışan yorumlar olması durumunda ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da, görevleri arasında yer almaktadır. Böylece, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının sıkı ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlanmaktadır (www.iasb.org/About+Us/About+the+IFRIC.htm).

IFRIC, oy kullanma hakkı olmayan Başkana ek olarak farklı ülke ve mesleki geçmişe sahip on dört (14) oy kullanan üyeye sahiptir. Başkan, üzerinde düşünülen teknik konularda konuşma hakkına sahiptir ancak oy hakkı yoktur. Mütevelliler, gerekli gördüklerinde, temsilcileri toplantılara katılıp konuşma yapabilecek düzenleyici kurumları oy kullanma hakkı olmayan gözlemciler olarak atayabilir. Şu anda, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ve Avrupa Komisyonu oy hakkı olmayan gözlemcilerdir. Her IFRIC toplantısından hemen sonra IASB, IFRIC kararlarının bir özetini yayınlar. Bu IFRIC Güncellemesi IASB'nin web sitesinde elektronik olarak

yayınlanır (<http://siteresources.worldbank.org/INTECAADVPRO/Resources/19341321136843884813/IFRS-Overview-TURK.doc>).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASCF/IASB) mevcut organizasyon yapısı diagramı aşağıda Şekil 3'deki gibidir:



Şekil : 3

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı/ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASCF/IASB) Mevcut Organizasyon Şeması

Kaynak: <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm>

15-16 Ocak 2009 tarihinde Müteveli Heyeti'nin gerçekleştirdiği toplantıda alınan karar ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Kuruluş Sözleşmesi'nde (Constitution) yapılan değişiklik sonucu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) kamuya karşı sorumluluğunun (public accountability) kamu otoritelerinden teşekkül eden Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu ile genişletilmesi sağlanmıştır. Bu yeni yapılanmaya göre, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Müteveli Heyeti (Trustees of The IASCF), yeni oluşturulan ve sermaye piyasası otoritelerinden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu'na (IASCF Monitoring Board) karşı sorumludur (www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board++About+Us.htm).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu'nun mevcut yeleri; Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları rgt Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları rgt Teknik Komitesi (IOSCO Technical Committee), Japonya Mali Hizmetler Ajansı (Financial Services Agency of Japan-JFSA) ve ABD Sermaye Piyasası Kurulu (US Securities and Exchange Commission-SEC)'dur. Basel Bankacılık Gözetim Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision)'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu'na gözlemci olarak katılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), İzleme Kurulu aracılığıyla Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) kendi ülkelerinde uygulanmalarına izin veren veya zorunlu kılan sermaye piyasası düzenleyici otoriteleri; yatırımcının korunması, sermaye piyasalarının bütünleşmesi ve sermayenin oluşumuna ilişkin yükümlülüklerini daha etkin şekilde gerçekleştirebileceklerdir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu'nun temel amaçları; Müteveli Heyeti'nin Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Kuruluş Sözleşmesi'nde (IASCF Constitution) belirlenmiş olan sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak, buna ek olarak Müteveli Heyetinin atamalarını veya yeniden atanmalarını onaylamak'tır. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı İzleme Kurulu'nun (IASCF Monitoring Board) yılda en az bir kez Müteveli Heyeti ile toplantı yapması gerekmektedir (www.iasb.org/Monitoring+Board/Monitoring+Board.htm).

1311. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Bir Standardın Kabul Ediliş Süreci

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nda (IASB) bir standardın kabul ediliş süreci şu şekildedir:

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasını sağlamasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart bulunmasına veya hiç standart bulunmamasına göre önceliklendirilir. Projenin IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeyle ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve Kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayıp yayımlayabilir. Belgeye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, Standart Danışma Konseyi'nin (SAC) görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin (exposure draft) yayımlanır. Taslak, onay sürecinde ortaya çıkan karşıt görüşleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilir veya uzatabilir (TMSK, 2008, s.25).

IASB, Ana Tüzüğü'nde yer almamakla birlikte, önerilen standartları tartışmak üzere kamuya açık oturumlar da düzenleyebilir. Ayrıca, IASB, önerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir (Saha Çalışması (field test)). Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Onay için 14 üyeden en az 9'unun oyu gerekmektedir. Yayımlanan standart IASB'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır (basis for conclusion). Onaylanan standartlar 6 ilâ 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta öngörülen şekilde, ya standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre

düzeltilmek ya da standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmek zorundadırlar (TMSK, 2008, s.25-26).

132. UMS/UFRS’lerin Oluşturulmasına Katkıda Bulunan Diğer Kuruluşlar

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar aşağıdaki ifade edilebilir: (ÇELİK, 2008, s. 5-6)

- Avrupa Birliği (European Union-EU),
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions-IOSCO),
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC),
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board-FASB),
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission-SEC).

Uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilme sürecinin uluslararası kuruluşlar tarafından desteklenmesi standartların uygulama alanının genişlemesi bakımından son derece önemlidir. Bu kuruluşların küresel muhasebe standartları’nın oluşturulması ve benimsenmesi sürecinde gerçekleştirdikleri destek ve çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

- **Avrupa Birliği (AB)**

Avrupa Birliği’nde, üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturulması amacı doğrultusunda üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının başlangıçtan itibaren uyumlaştırılması amaçlanmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Avrupa Birliği’nce muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler “direktifler” vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu amaçla “Dördüncü” ,

“Yedinci” ve “Sekizinci” direktifler yayımlanmıştır. “Dördüncü Direktif (1978)” belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, “Yedinci Direktif (1983)” konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. “Sekizinci Direktif (1984)”te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır. AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında uyum sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerin yayımlandıkları tarihten itibaren değişim yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyon veya kurullar kurması sonucu direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa şirketlerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini düşünmelerine karşın bunun gerçekleşmemesi gibi bir takım sorunlarla karşılaşmıştır (ÇELİK, 2008, s.6).

1990’lı yılların başından itibaren, Avrupa Birliği (AB) sözkonusu sorunların önüne geçilebilmesi için; yeni arayışlar içerisine girmiş ve sonuç olarak genel eğilim, muhasebe/finansal raporlama standartlarında sadece AB içinde değil, uluslararası boyutta uyumun sağlanması lehine olmuştur. 14 Kasım 1995’te Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında AB’nin yeni stratejisini benimseyerek Avrupa Konseyi’ne ve Avrupa Parlamentosu’na bildirmiştir. Buna göre, AB’nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (o dönemde komite-IASC)/Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ile uyumlu hale getirilmesi olmuştur. Bu politikaya paralel olarak Avrupa Komisyonu belirlediği hareket planı çerçevesinde Haziran 2000’de 5 yıl içinde menkul kıymetleri borsalarında ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin konsolide mali tablolarının UMS/UFRS’ler (IAS/IFRS) ile uyumlu olarak hazırlanması yönündeki iradesini açıklamıştır. Anılan gelişmeyi takiben Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu sözkonusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002’de düzenlemeyi yayımlamıştır. Ayrıca sözkonusu düzenleme kapsamında üye ülkelere uygulama kapsamına diğer şirketleri alıp almama serbestliği verilmiştir (TMSK, 2007, s. 22).

Bu düzenleme ile merkezi Avrupa Birliği içerisinde yer alan ve birlik içerisindeki 25 ülkenin teşkilatlanmış piyasalarında işlem gören şirketler, 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanmış olan UMS/UFRS'lere ve SIC/IFRIC'lere uyumlu konsolide mali tablo hazırlamakla yükümlü kılınmışlardır. 2005 yılı itibarıyla Avrupa Birliğinde teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören ve UMS/UFRS'leri benimseyen şirket sayısı 7365'tir. 2008 itibarıyla AB'nin UMS/UFRS'lerin kullanımı ile gereklilik, 27 üye ülkede ve buna ek olarak Avrupa Ekonomik Alanı'nda (AET) yeralan 3 ülkede (İzlanda, Liechtenstein ve Norveç) zorunlu olarak halka açık şirketlerce uygulanmaktadır (DELOITTE TÜRKİYE, 2008, s. 20).

Tablo : 3
UMS/UFRS'lerin Avrupa Birliği'nde Uygulanma Kapsamı

	Bireysel finansal tablolar	Konsolide Finansal Tablolar
Borsada işlem gören şirketler	Üye Ülke Tercihî	UMS/UFRS
Borsada işlem görmeyen şirketler	Üye Ülke Tercihî	Üye Ülke Tercihî

Kaynak: ÇELİK, 2008, s.8.

Avrupa Birliği içerisinde UMS/UFRS'lerin zorunlu uygulamaya tutulması ve benimsenmesinin amacı, şirketlerin finansal raporlarının şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğini artırılmasının sağlanması ve Avrupa Birliği içerisinde tek bir sermaye piyasasına yönelik bütünleşmesinin sağlanmasına çalışılmasıdır. Bu amaca ulaşabilmek bağlamında, Avrupa Birliği Komisyonu; IASB, IFAC, OECD, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlarla yakın bir işbirliği içerisinde bu yöndeki çalışmalarına ilgili organları aracılığıyla devam etmektedir (BROWN-TARCA, 2005, s. 182).

2005 yılında Avrupa Birliği'nde halka açık şirketlerin UMS/UFRS'leri zorunlu olarak benimsemeleri kararının daha öncesinde, Avrupa kökenli birçok halka açık şirket UMS/UFRS'lere gönüllü olarak geçiş yapmıştır. 1998 yılında, yedi Avrupa Birliği ülkesi (Avusturya, Almanya, Belçika, Fransa, Finlandiya, İtalya ve Lüksemburg) belirli önkoşullar altında, ulusal sınırlar içinde konsolide finansal raporların hazırlanmasında

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) veya US GAAP olarak adlandırılan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin kullanılmasına 4. ve 7. Avrupa Birliği Direktifi'yle uyumlu olacak şekilde izin vermişlerdir (PRATHER-KINSEY ve Diğerleri, 2008, s. 4).

Avrupa Birliği (AB), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan UMS/UFRS'leri değerlendirmekte ve yapılan değerlendirmeler neticesinde onaylamaktadır. Onay konusunda sorumluluğun verildiği birim Muhasebe Düzenleme Komitesi (Accounting Regulatory Committee- ARC)'dir. ARC, üye ülkelerin temsilcilerinden oluşan ve komisyon üyesi tarafından başkanlık edilen yasal bir oluşumdur. Komiteye teknik görüşler Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG) tarafından sağlanmaktadır (http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/ABde_kabul_edilen_standartlar_tablo.pdf).

Şekil : 4

Avrupa Birliği'nde UMS/UFRS'lerin Kabulü Süreci

Kaynak: ÇELİK, 2008, s.8

Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG), Avrupa Komisyonu'nun Şubat 2001'de yaptığı düzenleme ile oluşturulan

özel sektörden muhasebe uzmanları tarafından oluşturulan bir yapıdır. Bu komitenin, UMS/UFRS'lerin Avrupa Birliği'nde kullanımı ile ilgili teknik uzmanlık sağlaması düşünülmüştür. Komite, aynı zamanda UMS/UFRS'lerin hazırlanmasında aktif olarak yer alacak ve AB içinde, standartlarla ilgili eşgüdümü sağlayacaktır. Çalışmalar sonucunda, EFRAG'ın ilgili Avrupa örgütlerinden bağımsız olarak faaliyet göstermesi öngörülmüştür. EFRAG; finansal raporlama ve muhasebe mesleği, menkul kıymet borsaları, finansal analiz uzmanları ve konuyla yakından ilgili en önemli özel sektör grubudur. Bu özelliğiyle de Avrupa Birliği'nde kullanılacak uluslararası muhasebe standartlarının şekillendirilmesinde aktif bir oynamaktadır. EFRAG, iki alt birimden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi çalışma konularında deneyimli ve nitelikli elemanlardan oluşan bir Teknik Uzman Grubu diğeri ise, EFRAG'ın yasallığını ve güvenilirliğini gösterecek, tüm Avrupa'nın temsil edilmesini ve konuya ilgisini garanti altına alacak bir Avrupa Örgütleri Danışma Kurulu'dur (BAYAZITLI ve Diğerleri, 2006, s.45).

Avrupa Birliği içerisinde herhangi bir düzenlenmiş piyasada işlem görmek için başvuran Avrupa Birliği dışından gelen menkul kıymet ihraççısı şirketler (non-EU companies) için, Aralık 2008'de Avrupa Komisyonu'nun (European Commission) aldığı karara göre sadece ABD, Japonya, Hindistan, Çin, Kanada, Güney Kore ülkelerinin ulusal muhasebe standartlarının (Generally Accepted Accounting Principles-Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri) Avrupa Birliği'nin kabul etmiş olduğu UMS/UFRS'lere (IAS/IFRS) denk olduğu (equivalence) kararı alınmıştır. Çin, Kanada, Güney Kore ve Hindistan'ın durumu Aralık 2011 tarihi itibarıyla tekrar gözden geçirilecektir. Geri kalan dünya ülkelerinde Avrupa Birliği içerisindeki düzenlenmiş piyasalarda menkul kıymet ihraç etmek isteyen ülkeler 2009 yılından itibaren ya Avrupa Birliğinin kabul etmiş olduğu UMS/UFRS'lere ya da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanmış UMS/UFRS'leri (IAS/IFRS) kullanmak zorundadırlar (DELOITTE, 2009, s.24).

- **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 7 Ekim 1977 tarihinde 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde, Münih'te kurulmuştur. Kuruluşun merkezi, kurumun oluşturulmasının itibaren New York, ABD'dedir (<http://www.ifac.org/History/>).

IFAC, ulusal profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından oluşturulmuş bir kuruluş olup; kamu, özel sektör, sanayi, eğitim alanlarının yanı sıra muhasebe işiyle sık sık karşı karşıya kalan uzmanlaşmış gruplarda görev alan muhasebecileri temsil etmekte olan uluslararası bir kurumdur (TORAMAN- BAYRAMOĞLU, 2006, s. 462).

IFAC'ın, muhasebe mesleğinde uluslararası bir örgüt olarak halen 123 ülkeden 157 kuruluş ve 2,5 milyon muhasebeci üyesi bulunmaktadır. IFAC'ın yapısı ve faaliyetleri bu geniş yelpazedeki üyelerin temsilini sağlamaktadır. IFAC, muhasebecilerin yüksek kalitede hizmeti kamu yararına sunabilmelerini sağlamak üzere, dünyada muhasebe mesleğinin geliştirilmesini ve yüksek kalitede mesleki standartlara bağlılığı oluşturup, teşvik etmek suretiyle sözkonusu standartlara küresel anlamda yakınsanmanın artırılmasını amaçlamaktadır (www.ifac.org/about/).

IASC'nin oluşturulmasında ve gelişiminde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nu üyelerinin de önemli bir payı olmuştur. IASC, 2000 yılına kadar IFAC'ın kolu gibi çalışmış ve bu tarihten sonraki yapılanma değişikliğinden sonra ise IASC, daha bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1979 yılında IFAC'e kurucu üye olarak katılmıştır. 1995 yılında da TÜRMOB, IFAC'e üye olmuştur (TÜRKKOT, 2005, s.43).

IASC/IASB tarafından oluşturulan UMS/UFRS'lerin küresel standart seti olma eğiliminde katkı sağlayan gelişmelerden birisi IFAC'ın girişimiyle olmuştur. IFAC, 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimleri'ni Kasım 2004'te onaylamıştır. Bu bildirimin 7. maddesinde; üye kuruluşlardan finansal tablolarını UMS/UFRS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiş, bu hususda azami gayretin

(best endeavours) gösterilmesini istemiştir (www.ifac.org/Members/DownLoads/Statements_of_Membership_Obligations_Nov2006_.pdf; AKSOY, 2005, s.188).

- **Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commission-IOSCO)**

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonunu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alışverişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur (www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=4).

IOSCO, Nisan 1983’de Kuzey ve Güney Amerika’dan on bir ülkenin menkul kıymet borsaları düzenleyici kuruluşları tarafından kurulmuştur. 1984 yılında Fransa, Endonezya, Kore ve İngiltere’nin üyeliğe kabulü ile genişlemiş ve bugün itibarıyla 181 ülkeden üyeye sahip uluslararası bir örgüttür (www.iosco.org/about/index.cfm?section=history).

IOSCO çalışmalarında en önemli fonksiyonları yerine getiren üç komiteden (*Teknik Komite, Yürütme Komitesi ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi*) oluşmaktadır. Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi (Emerging Markets Committee- EMC), gelişen piyasaların etkinliğini artırıcı ilkelerin oluşturulması ve bilgi akışının sağlanmasını amaçlamaktadır. IOSCO’nun ana düzenleyici komitesi olan Yürütme Komitesinin altındaki iki uzmanlaşmış komiteden biri olan Teknik Komite (Technical Committee) dünyanın en hacimli ve gelişmiş, uluslararası niteliğe sahip piyasalarını düzenleyen 15 düzenleyici kurumdan oluşmaktadır. Teknik Komitenin amacı, özetle uluslararası menkul kıymetler ve vadeli işlemlere yönelik mevzuata ilişkin önemli ve bu hususlara ilişkin uygulamaya yönelik verilecek tepkilerin gözden geçirilmesidir. Bu çerçevede Teknik Komite, dünya finans piyasalarında güncel olarak en sık karşılaşılan sorunlar ve ihtiyaçları izleyerek bu konularda raporlar düzenlemekte ve düzenleyici kuruluşlarca izlenebilecek ilkeler geliştirmektedir. Yürütme Komitesi (Executive Committee), örgütün amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli kararları alarak Başkanlar Komitesinin gündemine getiren,

icra organı niteliğindeki oluşumdur (<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=4>).

Sermaye piyasalarının evrenselleşmesi çerçevesinde; IASC/IASB'nin çalışmalarını destekleme politikası benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü çalışmaların sonucu olarak uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere Mayıs 2000'de IASC/IASB tarafından oluşturulan standartlar setini onaylamıştır. IOSCO'nun kararları üye ülkeler arasında bağlayıcı olmamakla birlikte, IOSCO üyelerine UMS/UFRS'nin (IAS/IFRS) kullanımını tavsiye etmektedir (ULUSAN, 2005, s. 18). IOSCO'nun sermaye piyasası düzenleyicilerine, sınırötesi kote edilen halka arzlarda çok uluslu şirketlerin UMS/UFRS'yi kullanmalarına izin vermesi yönündeki tavsiyesi, UMS/UFRS'nin artan önemini ortaya koymaktadır.

- **Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB)**

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme, 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (US Securities and Exchange Commission-SEC) 1933 yarasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren “Accounting Series Releases” ve “Staff Accounting Bulletins” adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'dür. ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı “1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting

Procedure CAP) ve 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board-APB)” dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren “FASB” dönemleridir. FASB (Financial Accounting Standards Board- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), “Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)” olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren “Statements of Concepts” ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren “Interpretations” yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir. Bu standart ve ilkelere genel olarak US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles in the United States- ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) adı verilmektedir. FASB’ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile “Due process = doğrudan katılımcı süreç” sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır (BAŞPINAR, 2004, s. 43).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-FASB) arasında, UMS/UFRS’ler ile ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) arasındaki farkları gidermek üzere, 18 Eylül 2002 tarihinde imzalanan Norwalk Anlaşması’yla Yakınsama Projesi (Convergence Project) başlatılmıştır. Tek bir standart setine ulaşmak amacıyla 2002 yılında IASB ile FASB yetkilileri arasında Norwalk’ta bir yakınsama anlaşması yapılmıştır. Geçen zaman içinde IASB ve FASB sık aralıklarla toplanarak yakınsama yönünde ciddi adımlar atmışlardır. Amerikan ekonomisinin ve sermaye piyasasının diğer ülkelere nazaran çok daha fazla gelişmiş olması ve yeni finansman araçlarının öncelikle Amerika’da uygulama alanı buluyor olması haliyle UMS/UFRS-US GAAP yakınsamasında Amerika’nın etkisi giderek artmakta ve bundan hoşlanmayan Avrupalıların da tepkileri gözlenmektedir (ÜSTÜNEL, 2009, s.2).

- **Diğer Uluslararası Kuruluşlar**

Birleşmiş Milletler (United Nations-UN), İktisadi Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD), Güney Doğu Asya

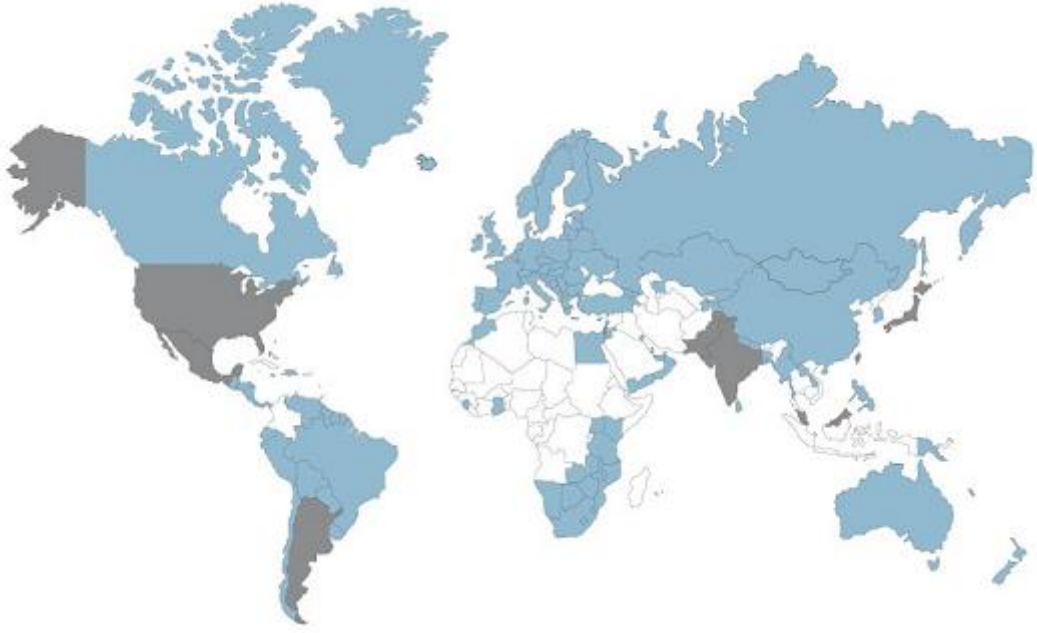
Ülkeleri Birliği (Association of South East Asian Nations - ASEAN), Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund - IMF) gibi uluslararası kuruluşlar, muhasebenin uluslararası boyutta uyumlaştırılması ile yakından ilgilenirler. Bu kuruluşlar bünyesinde, uluslararası finansal muhasebe standartlarının tespit edilmesi ve raporlanması için özel birimler oluşturulmuştur. Bu çerçevede politik ve ekonomik çevrenin uluslararasılaşması, muhasebenin de uluslararasılaşmasına neden olmaktadır (KAYA, 2003, s.4). Bunun yanında, Dünya Bankası ve IMF, giderek artan bir şekilde kendilerinden borç alan ülkelerden UMS/UFRS'lerin kullanılmasını ısrarla istemektedir (ULUSAN, 2005, s. 19).

14. Dünyada UMS/UFRS Kullanımına Yönelik Mevcut Durum

UMS/UFRS'lere olan gereksinimin şiddeti, mevcut global ekonomik çevresi içerisinde giderek artmaktadır. Dünyanın her yanında ki ülkelerin ekonomik anlamda gittikçe birbirlerine daha bağımlı hale gelmeleri sonucunda, işletmeler arasında karşılaştırabilirliğin sağlanması çarpıcı şekilde önem kazanmıştır. Uluslararası ekonomik ve politik birbirine bağımlılığında kapsayan küreselleşme eğilimi, direkt yabancı yatırımlardaki artışlar, çokuluslu şirketlerin gelişimindeki stratejiler, yeni teknolojilerin etkisi, uluslararası finansal piyasalardaki büyüme, uluslararası kuruluşların etkisi (IASCF/IASB, Dünya Bankası, IFAC, IOSCO, IMF vb.) sonucunda ülkelerin ulusal muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması eğilimi artan şekilde kabul görmektedir (TYRRALL ve Diğerleri, 2007, s.84).

Günümüzde UMS/UFRS'nin uygulanmasında yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen dünyanın her yanında yaklaşık 100'den fazla ülke borsada işlem gören halka açık şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında UMS/UFRS'lerin kullanımını ya zorunlu kılmış veya izin vermiş ya da yakınsama politikasını benimsenmiş durumdadır. 2004 yılında Avustralya, Yeni Zelanda, Güney Afrika gibi ülkeler de UMS/UFRS'lerin kullanımını zorunlu tutmuşlardır. Avrupa Birliği (AB), 2002 yılında kabul ettiği düzenlemeye göre üye ülkelerin halka açık şirketlerin kapsayacak şekilde konsolide mali tablolarının 2005 yılından itibaren UMS/UFRS'ye uygun olarak hazırlanmasını zorunlu tutmuştur. 2005 yılı, finansal raporlamanın tarihsel gelişimi içinde bir dönüm noktası olarak ifade edilmektedir. Dünyanın her bir yanında emsalsiz çoklukta ülke ve şirket, finansal raporlamada temel olarak UMS/UFRS'leri benimsemiştir. IASCF/IASB, bu

sayının 2011 yılı itibariyle 150 ülkeyi aşmasını beklemektedir (HEFFES- DE MESA GRAZIANO, 2007, s.23). Aşağıda yer alan Şekil : 5, UMS/UFRS’lerin dünyadaki mevcut durumda kullanım düzeyini göstermektedir. Şekil : 5’de yer alan mavi alanlar UMS/UFRS’leri zorunlu tutan veya kullanımına izin veren ülkeleri ifade etmektedir. Gri alanlar ise; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile yakınsama çabası içerisinde olan veya UMS/UFRS’nı benimsemeyi amaçlayan ülkeleri ifade etmektedir (<http://www.iasb.org/About+Us/About+the+IASB/IFRSs+around+the+world.htm>).



Şekil : 5

UMS/UFRS’lerin Mevcut Benimsenme Düzeyi’ne İlişkin Dünya Haritası

Kaynak: www.iasb.org/About+Us/About+the+IASB/IFRSs+around+the+world.htm

Önümüzdeki birkaç yıl içinde UMS/UFRS’leri benimsemesi beklenen ülkeler arasında Şili (2009), Kore (2009), Brezilya (2010), Kanada (2011), Hindistan (2011) gibi ülkeler yer almaktadır. Ayrıca Fortune Dergisi’nin Global 500 şirket listesinde yer alan şirketlerin %40’ı 2008 yılı itibariyle UMS/UFRS’leri kullanmakta olup sözkonusu oran izleyen birkaç yıl içinde ülkelerin UMS/UFRS’ye geçişleriyle önemli ölçüde artacaktır. Bunun yanında Japonya ve Çin, UMS/UFRS’leri doğrudan benimsememekle beraber IASB ile birlikte ulusal standartları ile UMS/UFRS’ler arasındaki önemli farklılıkların 2011 yılına kadar ortadan kaldırılması yönünde çalışma yapılması hususunda anlaşmışlardır. Görüldüğü gibi

UMS/UFRS'leri benimseme yolunda bütün ülkeler çalışmalar yapmaktadırlar (DELOITTE, 2008, s.1-2; WILD-POOLE, 2008, s. 10).

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe seti bulunmaktadır. Bunlardan biri UMS/UFRS, diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan US GAAP'tır. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) esas alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olan US GAAP; literatürde kural bazlı standartlar olarak nitelendirilen ve her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerdir. ABD, muhasebe standartları oluşturma çabalarına oldukça büyük miktarda finansal ve insan kaynak ayırmış, oluşturduğu muhasebe standartları sistemi (US GAAP) konusunda dünyanın en iyisi ve detaylı düzenlemeleri olduğu hususunda övünmüştür. Son altmış yıl içindeki tarihsel süreç içerisinde US GAAP'lar geniş uluslararası kabul görmüş, gelişen ve gelişmekte olan ülkelere örnek alınmış standartlardır. 2000'li yılların başında ABD'de yaşanan muhasebe skandalları (Enron, Worldcom gibi) etkinlik konusunda US GAAP standartlarının bir takım kusurları olduğunu göstermiş ve hem ABD'de hem dünya muhasebe çevrelerinde tartışmalara neden olmuş ve US GAAP'a duyulan güven ciddi ölçüde sarsılmış ve bu standartların da UMS/UFRS'ler ile uyumlaştırılması ihtiyacı ve kabulü ortaya çıkmıştır (İBİŞ - ÖZKAN, 2006, s.30; SU - GUO, 2006, s.19).

Mayıs 2000'de IOSCO'nun uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere IASB tarafından oluşturulan temel standartları onaylaması ve sonrasında UMS/UFRS'lerin (IAS/IFRS) pek çok ülkede kabul edilmeye başlanması, ABD'nin sermaye piyasalarının dünyadaki sermaye akışından olumsuz etkileneceği endişesini doğurmuştur. 18 Eylül 2002 tarihinde FASB ve IASB arasında, Norwalk, Connecticut'ta; ABD'nin benimsediği muhasebe standartları olan US GAAP ve UMS/UFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebe ile ilgili konulara yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu çözümler üretme taahhüdü bir mutabakat antlaşması ile resmileştirilmiştir. Söz konusu mutabakat antlaşması Norwalk Anlaşması olarak bilinmektedir. Bu anlaşma, küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir "dönüm noktası"nı oluşturmaktadır (AKSOY, 2005, s. 187).

27 Şubat 2006 tarihinde IASB ve FASB tarafından imzalanan Mutabakat Paketi (Memorandum of Understanding) ile oluşturulan ve ABD’de uygulanan US GAAP ile küresel düzeyde uygulanan UMS/UFRS’ler arasındaki farklılıkları birbirine bağlayacak kısa vadeli ve uzun vadeli yakınlaşma projelerini içeren bir çalışma programı yayınlanması ile her iki Kurul’un yapacağı çalışmalar, hedeflenen aşamalar ve önemli noktaları belirten “2006-2008 Yakınlaşma Yol Haritası” yayınlanmıştır. Bu çalışma programı kapsamında; FASB, US GAAP ile UMS/UFRS’ler arasında varolan farklılıkları ortadan kaldıran birçok standart yayınlamakta, bazılarında ise; UMS/UFRS’lere uyum yönünde değişiklikler yapmaktadır. Aynı şekilde IASB’de bazı UMS/UFRS’lerde US GAAP’a uyumu sağlayacak şekilde değişiklikler yapmaktadır. Bunun yanında IASB ve FASB belirli alanlarda ortak standartlar geliştirmek üzere ortak şekilde çalışmalara devam etmektedirler (DELOITTE TÜRKİYE, 2008, s. 23-24).

Menkul kıymetleri, ABD Sermaye Piyasası Kurulu (US Securities and Exchange Commission-SEC)’na kayıtlı olan yaklaşık 15.000 şirketin, 1.150’sinden fazlası ABD dışından gelen yabancı ülke şirketleri (Non-US Companies)’dir. Son olarak, ABD’de uygulayıcı kurul durumundaki SEC (ABD Sermaye Piyasası Kurulu) Kasım 2007 tarihinde, ABD’de borsalarında işlem gören/görecek yabancı şirketler için Amerikan Muhasebe Prensipleri (USGAAP) ile UMS/UFRS’nin mutabakatını yapma zorunluluğunu kaldırmış ve UMS/UFRS finansal tablolarının kullanımını kabul etmiştir. Bu yeni düzenleme 15 Kasım 2007 tarihinden sonra sona eren mali dönemler için geçerli olmuştur. Daha önceki SEC kanunu uyarınca yabancı şirketler, SEC’ye raporlanan mali tabloları hazırlarken, kendi yerel muhasebe standartlarını ya da UMS/UFRS standartlarını kullanmaları durumunda, net kar ve özkaynaklar defter değerinin US GAAP’a çevrilmesi (mutabakatı-reconcilitaion) yani US GAAP standartlarına göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmektedir (DELOITTE, 2008, s. 23).

SEC’in yapmış olduğu kural değişikliği hem IASB hem de AB tarafından büyük memnuniyetle karşılanmıştır. Bunun yanında SEC, ABD’de hisse senedi ihraç eden yerel şirketlerin mali tablolarını, SEC’in düzenlemeleri ve kurallarına uygun olması amacıyla, UMS/UFRS’ye uygun olarak hazırlanması seçeneğinin kabul edilip edilmemesi ile ilgili kamu yorumu talep eden bir “Görüş Açıklaması (Concept Release)” Ağustos 2007 tarihinde yayınlanmıştır. ABD kamuoyundan ve ilgili çevrelerden gelen yorumların büyük

kısmı ABD’li yerel şirketlerin UMS/UFRS kullanımına izin verilmesini destekler niteliktedir. SEC’e sunulan yorumlar ve buna ek olarak Aralık 2007’de gerçekleştirilen SEC Yuvarlak Masa Toplantılarında ortaya konan görüşler çerçevesinde; SEC’in ABD’li yerel ihraççıların raporlama gerekliliğinde değişiklik yapmayı ve dolayısıyla ABD’de UMS/UFRS kullanımına izin verecek veya zorunlu kılacak bir öneriyi yakın bir zamanda kamuoyuna sunmayı düşündüğü anlaşılmıştır (DELOITTE, 2008, s. 24).

Aralık 2008 tarihinde SEC, UFRS ‘yol haritası (roadmap)’ önerisini kamuoyu görüşüne sunmuştur. Bu yol haritasında 15 Aralık 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan mali yıldan başlayacak şekilde ABD’li yerel ihraççıların UMS/UFRS’lere zorunlu geçişini sağlayacak aşamaları, ulaşılabilirse, ana hatlarıyla çizmiştir. Önerilen bu yol haritasına aynı zamanda, sözkonusu 2014 tarihinden önce de bazı ABD’li yerel şirketlerin UMS/UFRS’leri benimsemelerine izin vermektedir (DELOITTE, 2009, s. 26).

15. UMS/UFRS’lerin Kullanılmasının Sağlayacağı Yararlar

Küresel standartlar seti olarak UMS/UFRS, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye imkân sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmakta, çeşitli avantajları da beraberinde getirmektedir.

Bunlardan birkaçını şöyle sıralamak mümkündür: (İBİŞ- ÖZKAN, 2006, s.27; CIMA, [The Chartered Institute of Management Accountants], 2006, s.1)

1. Finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin artması ve daha saydam, açık, güvenilir küresel bir ekonominin yaratılması,
2. Yabancı ülke borsalarında hisse senedi ve tahvillerini kote ettirmek isteyen şirketlerin her ülke için o ülkenin mevzuatına uygun ayrı ayrı finansal tablo hazırlamalarına gerek kalmaması,
3. Çokuluslu şirketler açısından; finansal tabloların konsolidasyon işlemleri ve uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesi kolaylaşması,
4. Finansal tablolara, muhasebe ve finansal raporlamaya duyulan inanç ve güvenin artması,

5. Sözkonusu standartlar, yatırımcılar açısından finansal bilgilerin şeffaflığını ve karşılaştırılabilirliğini artırmakta ve bunun sonucunda yatırımcıların, sınırötesi yatırım yapmaları, daha düşük sermaye maliyeti, kaynakların daha etkin dağılımı ve daha yüksek ekonomik büyüme sonuçları ortaya çıkması,
6. UMS/UFRS seti, farklı ülkelerde yeralan yabancı işletmelerin finansal sonuç ve durumlarının yabancı kredi sağlayıcılar, finansal analistler ve yatırımcıların anlayabilmesine imkân vermesi sonucu yabancı sermaye'nin elde edilmesini kolaylaştırmakta ve uluslararası yatırım fırsatları arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olması,
7. İşletmelerin finansal raporlarının yerli ve yabancı yatırımcılar nezdinde anlaşılabilirliğinin ve güvenilirliğinin artması, şeffaflığın sağlanması ve yatırımcılar için çekicilik artışı sonucu ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarının etkinliğinin artması,
8. Dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak ve uluslararası finans piyasalarıyla aynı ortak dilin konuşulması,
9. Gelişmekte olan ülkelerin ulusal muhasebe standartları hazırlık maliyetlerini azaltması veya ortadan kaldırması,
10. Sınırötesi yatırımların artması ve bundan dolayı dünya ekonomisinde büyümenin artırılması,
11. Ülkeler arasında işletmelerde görev yapan muhasebe meslek mensuplarının serbest dolaşımının önündeki engellerin azalması,
12. Ekonomik işbirlikleri oluşturmak amacındaki bölgesel oluşumların (AB) ortak bir dil olarak UMS/UFRS'leri benimsemeleri ile bu oluşumların bütünleşmesinin önündeki en önemli engelin ortadan kaldırılması,
13. Uluslararası piyasalardaki farklı yatırımcı gruplarına ulaşmak isteyen şirketlerin önündeki en önemli engellerden biri olan; mali tabloların ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluklarının azalmasıdır.

2005 yılının başından bu yana Türkiye, Avrupa Birliği ve dünya'daki bir çok ülke uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamayı kabul etmişlerdir. Kabul edilen bu uygulamalar söz konusu ülkelerdeki yerli ve yabancı pek çok şirket tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Özellikle uygulamaların şirketlerin finansal tablolarına önemli ölçüde çeşitli yönde etkiler yaptığı bir gerçektir. En önemli etkilerinden birisi

konsolidasyon işlemlerindeki maliyet tasarrufudur. Ayrıca UMS/UFRS'lerin uygulanması ile birlikte yatırımcıların karşılaştırılabilir bilgilere ulaşmaları sağlanmıştır. Yine devlet veya özel kuruluşlarca verilen denetim hizmetlerinin de yerine getirilmesi kolaylaştırılmıştır (SELİMOĞLU, 2008, s.19).

Küreselleşen ortamdaki artan rekabet koşullarında hem işletmelerin hem de ülkelerin karşılaşılabilecek sorunlarla başa çıkabilmenin tek yolu UMS/UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardır. Çünkü UMS/UFRS'ler ile finansal tablolardaki istenilen şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik sağlanmış olmaktadır. Ayrıca dünya pazarlarında rekabet gücü kazanmak, yabancı yatırımcıyı yönlendirmek, ekonomik dar boğazlardan çıkabilmek için UMS/UFRS'ler bir dünya gerçeği ve zorunluluğudur (SELİMOĞLU, 2008, s. 20).

Buraya kadar ifade edilenlere ek olarak, 2008 yılında AB ülkelerine yönelik olarak yapılan bir çalışmada ulaşılan sonuçlara göre UMS/UFRS'ye geçişin dünya genelinde gösterdiği olumlu, olumsuz etkiler ve temel yararları aşağıda Tablo 4'de görülmekte olan başlıklar altında toplanmıştır.

Tablo : 4
Dünya Geneline UMS/UFRS'ye Geçişin Gösterdiği Olumlu,
Olumsuz Etkiler ve Temel Yararları

UMS/UFRS'ye geçişin olumlu etkileri	• Genel bir muhasebe diline ihtiyaç olması • Kar ve sermayenin en iyi şekilde sunulduğu • Çok daha fazla şeffaflık • Geleceğe yönelik uygulama
UMS/UFRS'ye geçişin olumsuz etkileri	• Ulusal kültürden çok uzak olması • Çok fazla subjektif olması • Finansal raporlamada daha az muhafazakar olması • Gizli bilgilerin yayınlanması • Sadece ülke içinde faaliyette bulunan şirketler için çok faydalı olmaması
UMS/UFRS'ye geçişten sağlanan temel yararlar	• Karşılaştırılabilirliği artırması • Varlıkların defter değerinin piyasa değerine yakınlaştırması • Kurumsallık imajını geliştirmesi • BASEL II'nin etkilerinin önceden görülmesine katkıda bulunması

Kaynak: MONICA-TEODORİ, 2008, s.17

Şirket yönetimi için olduğu kadar yatırımcı, kredi kurumları, sermaye piyasaları, ülke yönetimleri için de bir ihtiyaçtır. Saydamlık bağlamında, karşılaştırılabilir, doğruluk, güvenilirliği yüksek finansal tablolar için tek çözüm yolu UMS/UFRS'lerdir (SELİMOĞLU, 2008, s.20).

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA SÜRECİ VE UMS/UFRS’LERİN UYGULANABİLİRLİĞİ’NE BAKIŞ

20. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi

Türkiye’de muhasebenin standartlaştırılmasıyla ilgili çalışmaların bugünkü durumunu değerlendirebilmek için, öncelikle Türkiye’de muhasebenin gelişimini kısaca incelemek yararlı olacaktır.

Ülkemizde son iki yüzyıldır muhasebe alanındaki gelişmelere bakıldığında; Osmanlı Devleti’nin son dönemleri ve Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk yıllarında, muhasebede ilk yazınının ve mevzuatının oluşturulmasında ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar, uygulamalar ve standartların etkisi güçlü olmuştur (SİMGA-MUGAN, 1995, s.352).

Ülkemizdeki muhasebe düzenlemeleri ve uygulamaları üzerinde öncelikle Fransız mevzuatı ve yayınlarının, daha sonrada Alman mevzuatı ve yayınlarının, 1950’li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile artan ticari ve politik ilişkiler sonucu Amerikan muhasebe sisteminin etkisi görülmüştür. 1987 sonrası AB’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (ÜSTÜNDAĞ, 2000, s. 52).

Ülkemizdeki muhasebe düzenlemeleri ve uygulamaları üzerinde 1850-1925 yılları arasında Fransız uygulamalarının etkisi görülmüştür. Bunun temel nedenlerinden biri, 1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret” yasasının yürürlüğe girmesidir. Bu kanun, Türkiye’deki ilk muhasebe düzenlemesi’dir (SİMGA-MUGAN, 1995, s.352). “Kanunname-i Ticaret” yasası, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’nun bir tercümesi olup, tüccarların tutmakla

yükümlü olduğu defterler hakkında hükümler getirmiştir. Ayrıca, bu dönemde açılan Hamidiye Ticaret Mektebi'nin müfredatının Fransız Ticaret Okulu'ndan uyarlanmış olması ve Fransızca'dan tercüme edilen eserlerle eğitim vermesi bu süreçteki muhasebe uygulamalarımızı ve kültürümüzü etkilemiştir (ÖRTEN-BAYIRLI, 2007, s. 5).

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, genel olarak azınlıkların ticaret ve sanayi alanında etkin olmaları, Birinci Dünya Savaşı ve İstiklal Harbi sonrasında azınlıkların ülkeyi terk etmesi sonrasında sermaye birikiminin ve işletmecilik kültürünün yetersiz duruma düşmesine neden olmuştur. 1923'de kurulan yeni Türk Devleti, liberal ekonomik sistemi benimsemiş ancak liberal ekonomik sistemin sağlıklı işlemeyişi, bu sistemin 1930'ların başıyla beraber terk edilmesine sebep olmuştur. Bu dönemde; ikinci ticaret yasası 1926 yılında yasalaştırmıştır. Muhasebe uygulamalarını düzenleyen bu yasa, Alman ticaret ve şirketler kanunları temeline dayandırılmıştır (ELİTAŞ-ÜÇ, 2008, s.3; ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.6).

Türkiye Cumhuriyetinin ilk yıllarında ülke ekonomisi içerisinde özel teşebbüsün yaşadığı sermaye yetersizliği nedeniyle, ağır sanayi ve çeşitli üretim işletmeleri yatırımları devlet eliyle gerçekleştirilmiştir. Kurulan bu işletmelere genel olarak 'Kamu İktisadi Teşebbüsleri-KİT' adı verilmiştir. Söz konusu işletmelerin muhasebe sistemlerinin Alman bilim adamlarınca oluşturulması, özel sektör muhasebe uygulamalarının da Alman etkisine yol açmıştır (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.6).

- Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasıyla başlayan ve devam eden süreçte, muhasebe'de 1926-1950 yılları arasında Alman uygulamalarının etkisi gözlenmiştir. Bu dönemde meydana gelen gelişmeler şunlardır; (ELİTAŞ-ÜÇ, 2008, s.3-4; ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.6)
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin muhasebe hesap planlarının hazırlanmasında Alman kökenli uzmanların/bilim adamlarının varlığı,
- 1930'larda Alman akademisyenlerin Türkiye'ye göç etmesi/yerleşmesi ve böylece Türk üniversitelerinde başta muhasebe alanı olmak üzere çeşitli alanlarda görev ve katkı yapmaları (Alfred Isaac, Paul Deutsch v.b),

- Alman Modeli üzerine kurulan Gelir Vergisi Sisteminin 1950’de oluşturulması. Türkiye’de üç temel vergi kanunu bulunmaktadır. Bunlar; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’dur,
- 1957’de yasalaşan ikinci Türk Ticaret Kanunu üzerinde Alman Ticaret Kanunu’nun etkisidir (bu kanun halen yürürlüktedir).

Bu yıllarda Avrupa muhasebenin gelişimi de genelde bir “hesap planı disiplini” tarzında olmaktadır. Genç Türkiye Cumhuriyetinde yabancılardan yararlanma eğilimi muhasebe alanında da kendini göstermiş, ülkede çok değerli muhasebe uzmanları bulunmasına rağmen yabancı uzmanların katkıları görülmektedir. Türkiye’de sistemli ve belirli bir hesap planına dayalı ilk muhasebe uygulaması, 1938–1943 yılları arasında Prof. Dr. Sachsenberg’in 1937 Alman Zorunlu Çerçevesi’ne göre yaptığı Sümerbank Hesap Planı’na uygun olarak Sümerbank tarafından gerçekleştirilmiş, daha sonra tüm iktisadi devlet teşebbüslerinde uygulanmıştır. Muhasebedeki Masraf neveleri, maliyet yerleri, maliyet dağıtım tabloları, standart maliyet ve fiili maliyet kavramları ile o günün çağdaş uygulamaları muhasebe uygulama alanına girmiş ve zaman içerisinde diğer özel firmaların muhasebelerine örnek teşkil etmiş ve uygulanmıştır (İYMMO, [İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası], 2006, s. 46).

Bu dönemde, 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği, Prof. Dr. Osman Fikret Artun ve muhasebe uzmanı İsmail Otar tarafından kurulmuştur. Bu derneğin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1967 yılında “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”ne (TMUD) dönüşmüştür. TMUD, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok önemli hizmetlerde önemli rol oynamıştır (<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1>).

Cumhuriyetin ilk otuz yılında, Türk ekonomisi tüm ekonomik faaliyetlerde devletin öncülüğünün olduğu ılımlı/tutucu bir yapı sergilemiştir. Yukarıda ifade edilen gelişmeler etkisini hala sürdürmesine rağmen; özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında dünya ekonomisinde meydana gelen gelişmeler (Bretton Woods Ekonomi Konferansı v.b), Türk ekonomisi ve politikalarını bu yönde etkilemiştir. 1950’li yılların başlarında, ülkemiz

önemli bir ekonomik büyüme gerçekleştirmiş olmakla beraber, bu büyüme 50’li yılların ortalarında durmuş, bunu bir dizi ekonomik kriz takip etmiştir. Diğer bir ifadeyle, 1950 ile 1960 yıllar, uluslararası ticaretin hız kazandığı ve daha liberal ekonomi oluşturmaya yönelik ilk girişimleri işaret etmektedir (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.7).

1950 sonrasında Türk muhasebe rejimi/sistemi, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile yoğun ekonomik ve politik gelişmelerden etkilenmeye başlamıştır. Özellikle 1980’lerin ikinci yarısından sonra, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın (İMKB) kurulması, Anglo-Sakson finansal muhasebe’nin etkisinin artmasına yol açmıştır. Nihai olarak, 2003 yılında kabul edilen Seri: XI, No:25 sayılı Tebliğ, sermaye piyasasında UMS/UFRS’ler ile tam uyumlu muhasebe standartlarına ilişkindir. Bu tebliğ, 727 madde’den oluşmakta ve 33 Uluslararası Finansal Raporlama Standartı’nın her birini ihtiva etmektedir. Bu tebliğ ile birlikte, Türkiye’de halka açık şirketler, 2005 yılı sonrasında finansal tablolarını UMS/UFRS’lere tam uyumlu bu standartlara uygun şekilde zorunlu olarak hazırlamaya başlamıştır (ELİTAŞ-ÜÇ, 2008, s.4).

Özellikle 1950 ile 1960 yılları arasında Marshall Planı yardımları ve NATO’ya (North Atlantic Treaty Organization- Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü) üye olunması gibi çabaların ardından, ikinci liberal ekonomiye geçiş kısmen tamamlanmıştır. 1980’lerdeki “istikrar ve yapısal uyum programı” ekonomik alanda uygulamaya konulmuştur. Bu programla, fiyat kontrolleri kaldırılmış ve ihracat teşvik sistemine geçilmiştir. Yeni Türk Devletinin muhasebe sistemi/rejimi, yukarıda ifade edilen ekonomik görünüme uyumlu olacak şekilde Kara Avrupası Modeli çizgisinde şekillenmiştir. Bunun temel nedeni ise; Osmanlı İmparatorluğunun son iki yüzyıldır modernleşme çabalarından kaynaklanan Fransa ve Almanya ile olan güçlü bağların devralınmasıdır. Kara Avrupa Modeli çizgisine uygun vergi kanunları, Türk muhasebe sisteminin gelişimi üzerinde oldukça güçlü etkiye sahip olmuştur. Özellikle Almanya, yeni kanunların hazırlanmasında ve muhasebe uygulamalarında Türkiye üzerinde önemli rol oynamıştır (ELİTAŞ-ÜÇ, 2008, s.5-6).

1950 – 1981 yılları arasındaki dönemde; 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan değerlendirme hükümleri yanı sıra, ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin olarak Vergi Usul Kanununda daha detaylı değerlendirme hükümleri bulunmuş ve bu haliyle vergiye tabi kazancın yüksek çıkmasını sağlamaya yönelik bir özellik arz etmiştir. Bu iki zıt

düzenleme, muhasebe uygulamalarında ikilem yaratmıştır. Bununla yanında, Türkiye’de uzun yıllar sermaye piyasası oluşmadığı için ve işletmeler de finansal tablolarını genelde vergi beyanlarında kullandıklarından uygulamada haliyle vergi muhasebesi anlayışı egemen olmuştur. 1970 yılında İngiltere’de “Muhasebe Standartları Belirleme Kurulu (Accounting Standards Steering Committee-ASSC) , 1973 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu “FASB” (Financial Accounting Standards Board) ve aynı yıl Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin (IASC) kurulmaları artık dünyada muhasebe’de çok belirleyici adımların atıldığını göstermektedir. Yine bu dönemde, önemli bir gelişmede Türkiye’deki İktisadi Devlet Teşekkülleri için geliştirilen ve 1972 yılında yürürlüğe giren “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Hesap Sistemleri”dir. Sonuçta 27 adet devlet kuruluşunda kullanılan bu düzenleme çağdaş muhasebe prensiplerini içermektedir. Ancak çok ağır gelişen ekonomide özel kesimde uygulama imkânı olamamıştır. Zaman içinde de kendisini yenileyememiştir. 1980 sonrası dönemde ülkemizde muhasebe’de yaşanan gelişmeler aşağıda özetlenmektedir; (ÜSTÜNEL, 2008, s.8)

- ✓ Türkiye’de sermaye piyasasının oluşmaya başlamasıyla, 1980’li yıllardan itibaren, ticari defterler gene vergi bazlı tutulmakla birlikte, finansal tabloların uluslararası muhasebe standartlarına göre denetlendiğini ve açıklandığını görülmektedir. 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu, modern anlamda muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya koyan kamu kuruluşudur.
- ✓ Ülkemizde 1947, 1958, 1963, 1966, 1983 yıllarında çeşitli muhasebecilik ve mali müşavirlik yasa tasarıları hazırlanmış ve yasama organına sunulmuştur ancak yasalaşamamıştır. Uzun yıllar muhasebe uygulamalarına Türk Ticaret Kanunu, Bankalar Kanunu, Vergi Kanunları ve Sermaye Piyasası Kanunu yön vermiştir. Muhasebecilik mesleğini düzenleyen bir yasal dayanağın olmayışı, muhasebenin sadece vergi muhasebesi olarak görülmesine neden olmuştur (AYSAN, 2006, s.3). 1989 yılında muhasebecilik mesleğine yasal düzenleme getiren, 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, 1.6.1989 tarihinde kabul edilmiş, 13.6.1989 tarihinde ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin (TÜRMOB) kurulmasıyla, muhasebe mesleği yasal altyapısına

kavuşmuştur. Şu anda Türkiye'nin en güçlü ve organize sivil toplum örgütlerinden biridir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountant-IFAAC) üyesidir. Akdeniz Muhasebeciler Birliğine katılmıştır.

- ✓ Maliye Bakanlığı 1993 yılında bir Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlamıştır. Akademisyenler tarafından hazırlanan bu tebliğ, Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamalarını düzenleyen 4 no.lu direktif hükümlerine genelde uygundur. Bununla, ülkedeki muhasebe uygulamalarına mükemmel bir disiplin getirilmiştir. Tebliğ ile uygulama zorunluluğu getirilen Tek Düzen Hesap Planı ile finansal tabloların genel kabul görmüş formatlara oturtulması, muhasebe uygulamalarında esaslı bir standardizasyon yaratmıştır.

Türkiye'de cumhuriyet dönemi boyunca, muhasebe alanındaki düzenlemelerle ilgili bir karmaşa ortamı yaşanmış, düzenlemelerin her biri ayrı kesimi kapsadığından tam bir uygulama birliği sağlanamamıştır. Muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesi yakın zamana kadar devam etmiştir. Son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla başta SPK, BDDK ve TMSK olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerde, dünyadaki eğilime paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarını bir bütün olarak alma yönünde eğilimin ağır bastığı söylenebilir. Son yıllarda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmasıyla, Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve Türkiye'deki tüm işletmeleri kapsayacak UMS/UFRS'yle uyumlu ulusal muhasebe standartlarının (TMS) yayımlanması hedeflenmektedir (ÇİFTÇİ-ERSERİM, 2008, s. 234).

21. Türkiye'de Muhasebe'de Standartlaşma Yönünde Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.

Bu kuruluşların en önemlileri şunlardır; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas

Komisyonu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü ve Sigorta Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).

Bu kuruluşların gerçekleştirdikleri çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

210. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu’nun Yaptığı Çalışmalar

21 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe giren 440 sayılı kanunla İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK) kurulmuştur. Muhasebe uygulamalarının ıslahı ve yeksenaklaştırılması amacıyla esaslar belirleme görevi, İDTYDK’nın çalışma gruplarından biri olan Mali İşler ve Muhasebe Grubu’na verilmiştir. İDTYDK, sözkonusu grubun çalışmaları sonucunda 7.7.1971 gün ve 7/2767 sayılı Kararname ile 1.1.1972 tarihinden itibaren 27 Kamu İktisadi Teşebbüsünde uygulamaya konulan ve zorunlu tutulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması’nı yapmıştır. Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 1968 yılından itibaren yayınlanmaya başlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi başlıca;

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Muhasebenin Temel Kavramlar ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Raporlama Sistemi,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi,

kitaplarından oluşmuştur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 1972 yılından itibaren Türkiye’de tüm KİT’lerde uygulanmaya başlanmıştır (DPT, [Devlet Planlama Teşkilatı], 2000, s.4).

Aynı Kararname ile uygulama kapsamı dışında bırakılan bankacılık işletmeleri ve uygulama alanına giren sınai işletmelerde maliyet muhasebesi ile ilgili esasların saptanması görevi 1972 yıllık programına dayanılarak kurulan “DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu”na verilmiştir. Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu ise, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler ve eksiklikleri gidermek amacı ile DPT koordinatörlüğünde çalışmalar yapmış, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebe Rehberi ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi’ni yayınlamış ve maliyet muhasebesi ile ilgili olarak saptanan bu esaslar 1977 yılı başından itibaren uygulamaya girmiştir. Adı geçen komisyon, 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesine geçtikten sonra “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar” kitabını günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirerek Eylül 1987’de yeniden yayınlamıştır (AKDOĞAN-TENKER, 2005, s. 13).

Bu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması, muhasebe sistemi ve muhasebe uygulamaları konusunda başlangıçta Kamu İktisadi Teşebbüsleri’nde (KİT) zorunlu olduğu halde sonraları özel kesimde de yansımaları bulmuş ve 1990’lı yılların başından itibaren ister kamu isterse özel kesim kuruluşları olsun Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefi sermayeli şirketlerin aynı muhasebe sistemini uygulaması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. 1994 yılından itibaren Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefi olan bilanço esasına göre defter tutan tüm kamu ve özel sermayeli şirketlerin uygulamak zorunda oldukları Tekdüzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe konulmuştur. Özellikle vergilendirme işlemleri açısından bu kapsamdaki tüm Kamu İktisadi Teşebbüsleri, 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin bağlayıcı hükümler getirmesi üzerine; hesap planlarını anılan düzenleme çerçevesinde tadil etmişlerdir. Halen tüm KİT’ler muhasebe işlemlerini Maliye Bakanlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde yürütmektedirler (DPT, 2000, s.4-5; KARAASLAN, 2005, s. 23).

Dolayısıyla 1972 yılında yayınlanan ve KİT’ler tarafından 31.12.1993 tarihine kadar 22 yıl boyunca uygulanan ve bunun devamı niteliğinde 1994 yılında uygulamaya konulan özel kesimi de kapsayan Tekdüzen Muhasebe Sistemi gerek; 1972 yılında gerekse 1994

yılında ortaya koyduğu muhasebe sistemi ile gelişmiş ekonomilerde uygulanan muhasebe sistemleri ile başarılı bir uyum sağlamıştır (DPT, 2000, s.4-5).

211. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır; “*Raporlama-Bilanço Formu Standardı, Raporlama Kar-Zarar Tablosu Formu Standardı, Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı, Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye ilişkin Açıklama Standardı*”dır (ARIKAN, 1996, s.3).

Bu komite, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği ‘Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (ARIKAN, 1996, s.3).

212. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak üzere muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir. Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tekdüzen hesap planı ve finansal tablo modelleri, raporları, bankalar arasında tekdüzen bir uygulamayı gerçekleştiren önemli bir çalışmalardır (AKDOĞAN-TENKER, 2005, s. 13).

213. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) öncülüğünde ve desteğiyle 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve aynı tarihte ilk toplantısını, Ankara’da, Maliye Bakanlığı’nda yapmıştır. TÜRMOB bünyesinde, deneyimli muhasebe uzmanları ve bilim adamlarının iştirakiyle kurulan TMMOB, ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesindeki ilkeleri belirlemek ve finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alınacak denetim standartlarını saptamak amacıyla çalışmalarına başlamış ve bunları yayınlamaya Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulana kadar devam etmiştir. TMMOB, Uluslararası Muhasebe Standartlarını ülkemize ilk kez tanıtmıştır. Ancak bu oluşum yaptırım gücünden yoksun olduğu için, faaliyetlerine son vermiştir.

TMMOB’in muhasebe standartları ile ilgili amaçları aşağıda ifade edilmiştir;

- ✓ Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamasını sağlamak,
- ✓ Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumunu sağlamak,
- ✓ Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- ✓ Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerine ilişkin çalışmalar yapmak,
- ✓ Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır.

TMMOB tarafından yayınlanan eski Türkiye Muhasebe Standartları aşağıda Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo : 5
Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Eski
Türkiye Muhasebe Standartları

Standart No	Konusu	Yürürlüğe Giriş Tarihi
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu	01.01.2000
TMS 2	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	01.01.1997
TMS 3	Nakit Akış Tabloları	01.01.1997
TMS 4	Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	01.01.1997
TMS 5	Konsolide Finansal Tablolar	01.01.1997
TMS 6	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	01.01.1997
TMS 7	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	01.01.1997
TMS 8	Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	01.01.1997
TMS 9	Amortismanların Muhasebesi	01.01.1997
TMS 10	Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	01.01.1997
TMS 11	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	01.01.1997
TMS 12	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	01.01.2000
TMS 13	Stoklar	01.01.2000
TMS 14	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	01.01.2000
TMS 15	Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	01.01.2000
TMS 16	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması	01.01.2002
TMS 17	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	01.01.2002
TMS 18	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri	01.01.2002
TMS 19	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler	01.01.2002

Kaynak: BAŞPINAR, 2004, s. 51

İlk olarak 14.04.1996 tarihinde 11 adet standart taslağını “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabul ederek, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlamıştır. Bu kurul tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları’na (UMS) uyumlu 19 adet muhasebe standardı, Türkiye’nin geleneksel mevzuat anlayışı bu tür uygulamaların devlet eliyle yapılması ve yayımlanması yönünde olduğundan bu modern standartlar uygulama alanı bulamamıştır. Buna rağmen bilimsel araştırma ve makalelerde bu standartların Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) adı altında ciddi bir referans olarak kullanıldığı görülmüştür (KOÇ YALKIN ve Diğerleri, 2006, s.297-298).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK’in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

214. Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü ve Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’deki sigorta ve reasürans şirketleri için muhasebe standartlarını belirlemeye yönelik uzun yıllar herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu şirketlerde uygulanacak tekdüzen muhasebe sistemine yönelik ilk düzenleme Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans şirketleri Birliği’nin temsilcilerinin de katılımı ile oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı Komitesi” tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan Tekdüzen Hesap Planı ile yapılabilmektedir. Dolayısıyla bu şirketler 2005 yılına kadar sözkonusu Tekdüzen Hesap Planı’na göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundaydılar (USTA, 2007, s.23).

Son yıllarda Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin (TSRSB) gündeminde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum konusu da ön plana çıkmıştır. Hazine Müsteşarlığı’nın kuruluş görevlerinin düzenlendiği 4059 sayılı Kanun’un 2/e maddesine göre sigorta şirketlerine ait finansal raporların uluslararası standartlarına uygun olarak düzenlenmesine yönelik düzenlemeleri yapmak ve yayınlamak Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel

Müdürlüğü'nün görev alanı kapsamındadır. Adı geçen Genel Müdürlük tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu ve yüksek kalitede mali tabloların hazırlanması amacıyla “Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.1.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (OKSAY-ACAR, 2005, s.66)

Söz konusu Tebliğ, 17.9.2005 tarih ve 25939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile değişikliğe uğramıştır. Son olarak; Hazine Müsteşarlığı'nca 14.7.2007 tarih ve 26582 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik” ile 1.1.2008 tarihinden itibaren sigorta sektöründe de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla bire bir uyumlu şekilde belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TMS/TFRS) uyum esası kabul edilmiştir. 1.1.2008 tarihinden itibaren, şirket faaliyetlerinin bu yönetmelik ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmesi esastır. Ancak, sigorta sözleşmelerine, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığı'nca çıkarılacak tebliğler ile belirlenecektir. Bu çerçevede, şirketlerce kullanılacak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile uyumlu mali tablo formatları 18.04.2008 tarih ve 26851 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Finansal Tabloların Sunumu Hakkında Tebliğ(No 2008/1) ile belirlenmiştir. Tüm sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin kamuya açıklanacak finansal tablolarının bu Tebliğdeki hükümlere uygun olarak hazırlanması ve sunulması zorunludur (www.tsrsb.org.tr/tsrsb/Maliye+ve+Muhasebe/sigortacilik+hesap+planı).

Görüldüğü gibi; Hazine Müsteşarlığı, 2007 yılından itibaren sözkonusu düzenlemelerle “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri” için, daha önce yayımlanan muhasebe yönetmeliklerini ve tebliğlerini yürürlükten kaldırarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ile

uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaya sokmuştur.

215. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. SPK'nın kurulmasının ardından muhasebenin kamuyu aydınlatma, finansal kararların alınması sırasında ilgilileri bilgilendirme amacına yönelik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. bölümü Sermaye Piyasası Kurulu'na ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Sermaye Piyasası Kurulu bu kanunun 16 ve 22/e maddeleri ile kendisine tanınan yetkiye dayanarak, yayımladığı tebliğlerle kanun kapsamına giren şirketlerin uymak zorunda oldukları muhasebe kurallarını belirlemektedir. Ancak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan muhasebe'ye ilişkin düzenlemeler; Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren ortaklıklarla sınırlı olduğundan, sadece sözkonusu şirketlerin finansal sonuçlarında yeksenaklığı sağlamıştır (YILMAZ, 2003, s. 125).

Sermaye Piyasası Kurulu 1989 yılına kadar; *Tek Bilanço ve Gelir Tablosu, Standart Genel Hesap Planı ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Sermaye Piyasasında Dış Denetleme, Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine ilişkin Esaslar, Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke Kuralları*; konularında tebliğler yayınlamıştır (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s. 7).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemek amacıyla 31.12.1988 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete'de (Seri: XI, No:1) "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallara Hakkında Tebliğ'i" yayınlamıştır. Bu tebliğde belirtilen ilke ve kurallara, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumların uyması zorunlu hale getirilmiştir. Temel muhasebe kavramları ilk kez bu tebliğin içerisinde tanımlanmış ve standart finansal tabloların formatları sunulmuştur. Sözkonusu düzenlemelerde uluslararası gelişmeler ve uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlar da dikkate alınmıştır. Ancak

izleyen süreçte uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında yaşanan değişiklikler ve gelişmeler; Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında farklılıkların bulunduğunu ortaya koymuş ve bu yönde çalışma yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s. 7).

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun finansal raporlama yapma kararlarına uygun şekilde, Sermaye Piyasası Kurulu muhasebe standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tam uyumunun sağlanması için çalışmalara başlanmıştır. Bu hususta muhasebe standartlarıyla ilgili kurum, kuruluş ve tarafların (bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve akademisyenler) görüşleri alınmıştır. Bu çalışmaların sonucu olarak Seri: XI No: 25 sayılı "Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartlarına ilişkin Tebliğ" 25290 sayılı 15 Kasım 2003 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan sonra geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ; 33 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu tam set standartlardan oluşmuştur. Anılan tebliğde, alternatif olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasının da, SPK Muhasebe Standartlarına uyulmuş sayılacağı belirtilmiştir (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s. 7).

Bu tebliğ kapsamında; hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile yer verilen bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamında alınmış ve raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Söz konusu şirketlerin büyük bölümü tercih haklarını kullanarak bu uygulamaya 2004 yılından itibaren geçmişlerdir (İBİŞ- ÖZKAN, 2006, s.33).

Görüldüğü gibi, 2005 yılından itibaren bu çerçevedeki halka açık şirketler, finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlemişlerdir. İzleyen süreçte, Sermaye Piyasası Kurulu yayımladığı 9 Nisan 2008 tarihli Seri: XI No: 29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile düzenleme kapsamındaki işletmeler tarafından düzenlenecek finansal raporlar ile bunların

hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke, usul ve esasları yeniden belirlemiştir. Bu tebliğ, 1 Ocak 2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait ilk ara dönem finansal tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, Seri: XI No:25 sayılı 15 Kasım 2003 tarihli ‘Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartlarına ilişkin Tebliğ’i yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğe istinaden, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıkları’nın finansal tablolarını, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na göre hazırlamaları ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer vermeleri gerekmektedir. Ancak sözkonusu Tebliğ’de yer alan Geçici Madde 2’ye göre, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UMS/UFRS’lerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlananlardan farkları TMSK tarafından ilan edilinceye kadar orijinal UMS/UFRS’ler uygulanacaktır. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan TMS/TFRS’ler esas alınabilecektir. Ayrıca SPK, Seri: XI No:29 Tebliği çerçevesinde yeni finansal tablo formatlarını duyurmuştur (www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf).

Görüldüğü üzere, ülkemizde UMS/UFRS’lerin oluşturulması süreci ve oluşturma fonksiyonunu üstlenen başta SPK, BDDK gibi kuruluşlar açısından bir düzenleme çeşitliliğinin sözkonusu olduğu bir gerçek olarak göze çarpmaktadır. Anılan düzenleme çokluğunun, finansal raporlama gibi beklenen faydanın sağlanabilmesi için yeksenak bir uygulamanın hayati bir önem taşıdığı bir alanda; uygulama farklılıklarına neden olması yanında, kamu kaynaklarının kullanımı açısından da verimsizliğe yol açtığını söylemek mümkündür. Bu ortamda, sözü edilen çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi için diğer düzenleyici kurum ve tarafların Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) yasal meşruiyetini kabul etmeleri uzun vadede standartların doğru ve tutarlı uygulanabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

216. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 4389 sayılı Bankalar Kanunun 3. Maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, sözkonusu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın, anılan Kanunda gösterilen yetkiler çerçevesinde düzenlemeler de yapmak suretiyle uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek ve Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere 23 Haziran 1999 tarihinde, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olarak kurulmuş olup, 31.08.2000 tarihinde faaliyete geçmiş bulunmaktadır (OKSAY-ACAR, 2005, s. 71).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından, bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması sağlamak için, Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardı Türkiye’de uygulamaya konulmuştur (BAŞPINAR, 2004, s.52; İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s.34).

Bankacılık Kanunu (2005), BDDK’ya kendi denetimi altındaki tüm bankalar için geçerli muhasebe ve denetim standartları belirleme yetkisi vermiştir. BDDK, Kasım 2006’da bankalara TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan TMS/IFRS’yi uygulama zorunluluğu getiren düzenlemeleri yürürlüğe koymuştur (DÜNYA BANKASI, 2007, s.14).

Nitekim, 1.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bankaların faaliyetlerini 16.1.2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra numaralı Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirmeleri esas kılınmıştır. Ayrıca, bağlı

ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Kurulca çıkarılacak tebliğler ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır (TMSK, 2008, s.50).

Bu kapsamda, 8.11.2006 tarihli ve 26340 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğin 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında bankaların konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı ve (8) numaralı fıkrasında konsolidasyon işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları uygulanarak gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede, 1.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereği bankaların hazırlayacakları yıllık faaliyet raporları kapsamında yer alan finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmektedir (TMSK, 2008, s.51).

Böylece 2006 yılından itibaren, BDDK, kendi alanıyla ilgili olarak daha önce yayımladığı muhasebe yönetmeliklerini ve tebliğlerini yürürlükten kaldırarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaya sokmuştur.

217. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Tekdüzen muhasebe sisteminin Türkiye’de kurulup geliştirilmesi yönünde yapılan çalışmalar, Kamu İktisadi Teşebbüsleriyle ilgili düzenlemeler ile başlamıştır. 1938 yılında 3460 sayılı Kanunla İktisadi Devlet Teşekkülleri’nde kuruluşlar arası karşılaştırma yapabilmek üzere, bazı esaslar konulmuş, bütçeler, bilançolar, kar-zarar tabloları ve üçer aylık faaliyet raporları için tipler ve formların hazırlanması öngörülmüştür (KARTAL, 2005, s. 230).

1960 yılını izleyen yıllarda muhasebenin Kamu İktisadi Teşebbüsleri’nde muhasebe tekniklerinin iyileştirilmesi ve yeksenekleştirilmesine ilişkin ilkeleri saptamak amacıyla

“İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu”nun kurulması başlatılmıştır. Bu komisyon 1968 yılında “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”nin İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu, özel sektör için ise isteğe bağlı olmasını önermiştir. 1972 tarihinden itibaren bu muhasebe sistemi 27 KİT’de uygulamaya konulmuştur. KİT’lerin muhasebe sistemini belirleyen tekdüzen muhasebe ve rapor sistemi dışında Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmasına kadar ülkemizde muhasebe alanında resmi bir çalışma yapılmamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu 1 Şubat 1984 tarihinde 1000 veya daha fazla ortaklı işletmeler ve aracı kurumlar tarafından kullanılmak üzere “Standart Genel Hesap Planı ve Kullanım Esasları”nı yayınlamıştır. Söz konusu tebliğle SPK’na bağlı işletmelerin muhasebe uygulamalarının genel çerçevesinin belirlendiği görülmektedir.

Ülkemizde, önceleri kamu işletmelerinde uygulamaya konulan tekdüzen hesap planının, özel sektörde de uygulanması için 1988 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon çalışmalarını “Tekdüzen Genel Hesap Planı (TGHP) ve Açıklamaları” adı altında toplamıştır. Tartışmaya açılan “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları” Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) olarak 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış ve 1.1.1994 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğde yer alan Muhasebe Usul ve Esaslarının 1993 hesap döneminde isteğe bağlı olarak uygulanabileceği ve 1994 hesap dönemi başından itibaren de uygulamanın zorunlu olduğu yine bu tebliğde belirtilmiştir.

Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları tebliğde belirtilen muhasebe usul ve esaslarına uymalarına engel değildir.

Ancak, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan;

- Banka ve Sigorta Şirketleri,
- Özel ve Finans Kurumları,
- Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),

-Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları,

belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması”na ve “Mali Tablolar İlkeleri”ne uymaları kaydıyla bu Tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değillerdir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmelerin ise sadece belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na uymakla yükümlü bulundukları tebliğde belirtilmektedir.

Söz konusu Tebliğ uyarınca mali tablolar, temel mali tablolar ve ek mali tablolar olmak üzere ikili bir ayrıma tabidir. Bilanço ve Gelir Tablosu ekleri ve dipnotlarıyla birlikte temel mali tablolar olarak kabul edilmiştir. Satışların maliyeti tablosu(gelir tablosunun eki), fon akım tablosu, nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve kar dağıtım tablosu ek mali tablolar olarak düzenlemede yer almıştır (İSMMMO, 2005, s.19-20).

1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (6.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetenin Mükerrer Sayısında yayımlanan); izleyen süreçte muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlamış, büyük küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını temin etmiştir. Ancak, o tarihten bu yana üzerinde enflasyon muhasebesi ve finansal kiralama düzenlemeleri dışında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır (ÜSTÜNEL, 2009, s.7).

Söz konusu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin düzenlenme amacında belirtilen “Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” hedefinin büyük ölçüde gerçekleşmiş olduğu meslek mensuplarının ve diğer ilgi gruplarının beyanlarında sıkça görülmektedir. Ancak muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin ölçme ve değerlendirme konularında uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu düzenlemeler getirememiş olması finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğini kısıtlamıştır. 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını

oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmasıyla uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu TMS/IFRS'ler yayımlanmış ve bu boşluk doldurulmuştur. TMS/IFRS'lerin yayımlanmış olması, tekdüzen muhasebe sisteminin fonksiyonunu tamamladığı anlamına gelmemekte, aksine TMS/IFRS'lerin sağlıklı uygulanması ve karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği sağlamak için önemini artırmaktadır. TMS/IFRS'ler kuşkusuz hesap planında ve finansal tablolarda bazı değişiklikleri gerektirmektedir. Mevcut hesap planının yapısında kökten değiştirilmeler yapılmadan da gerekli uyarlamaların gerçekleştirilmesi olanaklıdır (AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, 2008, s. 187).

218. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde halen Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta mevzuatı gibi muhtelif mevzuat içinde muhasebe ve raporlamaya ilişkin birbirinden farklı hükümler yer almaktadır. Anılan düzenleme çeşitliliğinin; finansal raporlama gibi beklenen faydanın sağlanabilmesi için yeksenak bir uygulamanın hayati önem taşıdığı bir alanda; uygulama farklılıklarına neden olması yanında, kamu kaynaklarının kullanımı açısından da verimsizliğe yol açtığını söylemek mümkündür. Bu ortamda, sözü edilen çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi açısından, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nın kurulmuş olması ve faaliyetlerine başlamış olması önemli bir adım olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır. Finansal krizler ve 2000'li yılların başında dünyada yaşanan muhasebe skandalları uluslararası alanda muhasebe standartlarının kalite tartışmaları ve uluslararası uyumlaştırılma ihtiyacı ile birlikte, muhasebe standartlarının oluşturulması süreci ve muhasebe standardı oluşturma fonksiyonu üstlenen kuruluşları da gündeme taşımıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla son yıllarda, bağımsız kurulların yapılandırılmakta olduğu gözlenmektedir. Bu ortamda, sözü edilen çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işletmelerce uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi açısından, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kurulmuş olması ve faaliyetlerine başlamış olması önemli bir adım olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır (ÇELİK, 2008, s.9-10).

2180. Yasal Altyapı ve Görevi

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin bu çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 15.12. 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1'inci maddesi ile kurulmuş bulunmaktadır.

Türkiye'de muhasebe standartlarını belirleme yetkisi, 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek Madde1'inci maddesi ile: "Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere(...)" kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na verilmiş ve Kurul yasal düzenleme ile yetkilendirilmiştir.

Kurul, ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. TMSK; kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur (TMSK, 2007, s.13).

2181. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Karar Organı ve Bütçesi

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK); Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğrenim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'den (TÜRMOB) bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere dokuz üyeden oluşmaktadır. Üyelerin görev süresi üç yıl olup, süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili kurumun yeni üye seçmesi öngörülmektedir. Ayrıca Kurul üyelerinin iktisat, maliye, siyasal bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda en az dört yıllık lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları, başka bir yüksek öğrenim kurumunda lisans düzeyinde öğrenim yapmış olanların ise belirtilen

dallarda lisansüstü eğitim yapmış olmaları ve bu alanlarda en az 12 yıl deneyim sahibi olmaları gerekmektedir. Kanun hükümlerine göre, TMSK'nın Başkanı ve Başkan Yardımcısı'nın kurul üyeleri tarafından yine üyeler arasından seçilmesi gerekmektedir (TMSK, 2007, s.14).

TMSK'nın gelirlerinin; TÜRMOB'un gelirlerinin yüzde ikisi, oluşturulacak muhasebe standartlarının telif hakları, ilgili kuruluşların katkıları ve diğer faaliyet gelirlerinden oluşması öngörülmüştür. Kurulun giderleri ise Kurulun faaliyetleri için gerekli demirbaşlar, kira gideri, personel giderleri, üyelerin huzur hakları ile yurtiçi ve yurtdışı seyahat harcamaları, personel seyahat harcamaları, iletişim masrafları, kırtasiye, temsil-ağırlama, çalışma komisyonlarında görevlendirilen kişilerin yol giderleri ile telif giderleri, tercüme bedelleri, kongre, seminer ve benzeri eğitim faaliyetlerine katılım payları ve benzeri diğer giderlerden oluşur (TMSK, 2007, s.18).

Kurulun gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir. TMSK, faaliyetlerinin düzenli olarak yürütülmesi amacıyla; personel istihdam edebileceği gibi, gerektiğinde ilgili kuruluşlardan ilgili eleman istihdam edebilecektir (BAYAZITLI ve Diğerleri, 2006, s.58).

2182. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Standart Oluşturma Süreci

Kurul, ulusal muhasebe/finansal raporlama standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması fonksiyonunu aşağıda yer verilen süreçlerin izlenmesi suretiyle yerine getirmektedir (TMSK, 2007, s.31-32).

a. TMS / TFRS Taslak Metinlerinin Hazırlanması

Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici/denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte, bu suretle, alınan görüş ve yorumlar, Standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır.

Yukarıda yer verilen tüm görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı bir biçimde gözden

geçirilmekte ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılan söz konusu taslak metinler, Kurul tarafından görüşülerek nihai şekli verilmek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Kurula sunulmaktadır.

b. Genel Sekreterlik Bünyesinde Yapılan Çalışmalar

Çalışma komisyonları tarafından taslak metinleri hazırlanarak Kurul Genel Sekreterliğine sunulan çalışmalar, öncelikle Kurulun internet sitesinde Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni adı altında, tüm muhasebe ilgi gruplarının aktif katılımlarının sağlanması amacıyla kamuoyunun görüşlerine açılmaktadır.

Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici/denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte, bu suretle alınan görüş ve yorumlar standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır.

Yukarıda yer verilen tüm görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmekte ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılan söz konusu taslak metinler, Kurul tarafından görüşülerek nihai şekli verilmek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Kurula sunulmaktadır.

c. TMS/IFRS Nihai Metinlerinin Oluşturulması

Kurul Genel Sekreterliği tarafından Genel Sekreterlik Önerisi olarak Kurula sunulan standart taslak metinleri Kurul tarafından incelenip, Kurul üyelerince gerekli görülen değişikliklerin yapılmasının ardından Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilmekte veya yeniden üzerinde çalışılmak üzere komisyonlara iade olunmakta ve Kurulun onayını takiben Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır (TMSK, 2007, s.31-32).

2183. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları Yönünde Gerçekleştirilen Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve AB mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla, strateji olarak Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (IAS/IFRS) tam uyumlu standartlar yayımlamayı hedef olarak belirlemiştir. TMSK internet sitesinde yayınlanan 11.12.2002 tarihli basın açıklamasında; “Kurul’un globalleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma yönünde niyet belirtmiş olan Türkiye’nin bu çağdaş yaklaşımı doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu üstlendiği” belirtilmiştir (İBİŞ-ÖZKAN, 2006, s. 33).

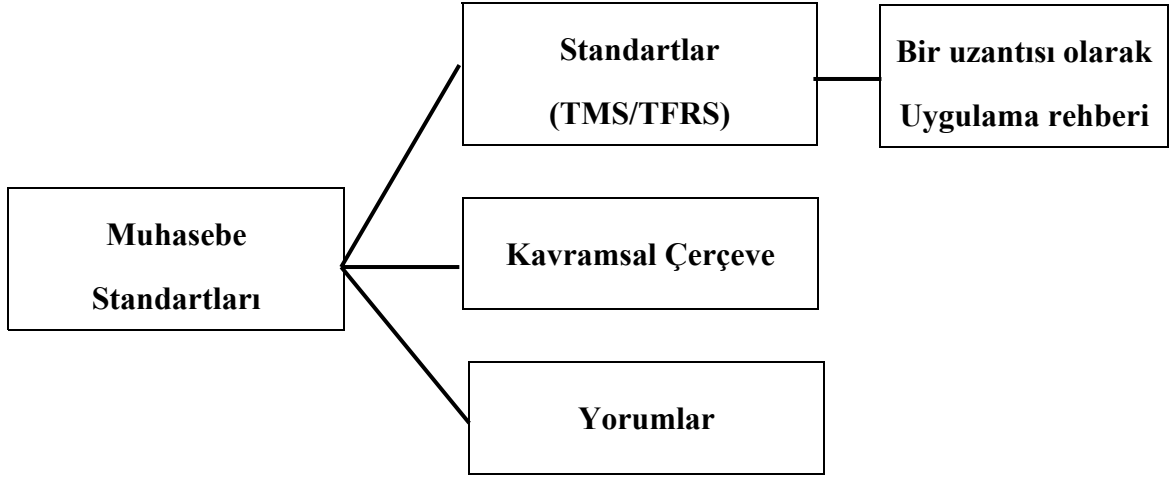
Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); UMS (IAS), UFRS (IFRS) ve Yorumlar (SIC ve IFRIC Interpretation) olmak üzere, TMSK ise bu düzenlemelerle uyumlu olarak TMS, TFRS ve TMS/TFRS Yorumları olarak düzenleme yapmaktadır. Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB’nin yaptığı ilk standart düzenlemeleri UMS (IAS); TMSK’nın yaptığı ilk düzenlemeler TMS olarak yapılmıştır (TMSK, 2007, s.26).

1973- 2001 arası dönemde *Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)*, muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeleri “*Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)*” adıyla oluşturmuş, Nisan 2001’de *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)* muhasebe standartlarını “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)*” olarak oluşturacağını ve daha önce IASCF tarafından yayımlanmış olan UMS'leri de benimseyeceğini duyurmuştur. Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler UFRS olarak yayımlanmaktadır (TMSK, 2007, s.26).

TMSK halen bu ayrımı dikkate alarak UMS/UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TFRS'leri yayımlamaktadır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Daimi Yorum Komitesi (SIC) tarafından yayımlanmış olan muhasebe standardı yorumlarını *TMS Yorumları*, Uluslararası Muhasebe Standartları Yorumlama Komitesi (*IFRIC*) tarafından yayımlanan

muhasebe standardı yorumlarını ise *TFRS Yorumları* olarak mevzuatımıza kazandırmış bulunmakta ve kazandırmaya devam etmektedir (TMSK, 2007, s.26).

Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası alanda geçerlilik kazanması için Uluslararası Muhasebe Standartları'na tam uyumun benimsenmesi doğrultusunda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) ile bir telif anlaşması yapılarak, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür (YALKIN ve Diğerleri, 2006, s. 298).



Şekil : 6
Muhasebe Standartları

TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuş ve çeviri çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Çalışmalarda IASB tarafından kabul edilen ortak muhasebe terimlerine öncelik verilmiş ve bunlar esas alınarak standartların çevirileri yapılmıştır. Yapılan çeviriler, bir taraftan ilgili kurum ve kuruluşların görüşüne sunulurken, diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine açılmış ve alınan tüm görüş ve öneriler Kurul tarafından değerlendirilmek suretiyle Türkiye Muhasebe Standartları'na son şekli verilmiştir. Muhasebe standartlarına çokça yapılan göndermelerin kolaylıkla izlenebilmesi ve UMS/UFRS ile paralelliğin sağlanması amacıyla, yapılan Türkçe çevirilerde orijinal

metinlerdeki paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır (YALKIN ve Diğerleri, 2006, s. 298; TORAMAN-BAYRAMOĞLU, 2006, s. 474).

TMSK, ilk tebliğini 16 Ocak 2005’de “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Tebliği” başlığı altında çıkarmış ve izleyen süreçte standartları yayımlamaya devam etmiştir. Kurul; Kavramsal Çerçeve, 6 adet TFRS, 29 adet TMS ve 2 adet de TMS taslağını içeren “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS” adlı kitabı 31 Mart 2006 tarihinde TMSK YAYINLARI-1 olarak yayımlanmış ve arkasından da yürütülen çalışmalar neticesinde; Kavramsal Çerçeve, 8 adet TFRS, 30 adet TMS, 10 adet TMS Yorum ve 11 adet TFRS Yorumu içeren “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS” adlı kitabı 22 Haziran 2007 tarihinde TMSK YAYINLARI-2 olarak yayımlanmıştır. TMS/TFRS seti; muhasebe standartları, gerekçeleri, uygulama rehberleri, açıklayıcı örnekleri ve eklerinden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazete’de yayımlanmış bulunmaktadır. Resmi gazetede yayımlanan ve kitaplarda yer alan bölümlerin TMSK’nın internet sitesinden (www.tmsk.org.tr’den) serbestçe indirilmesi mümkündür (TMSK, 2007, s.45-46).

TMSK, tüm bu çalışmalar sonucunda bugüne kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile yapılan lisans anlaşmaları çerçevesinde UMS/UFRS’ye tam uyumlu; 1 adet Kavramsal Çerçeve, 39 adet TMS/TFRS ve 21 adet YORUM’dan oluşan uluslararası finansal raporlama setinin çevirisini yaparak, Resmi Gazetede yayımlamış bulunmaktadır. TMSK’nın yayımladığı standartlar 2006 yılının başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, UMS/UFRS’lerde meydana gelen değişiklikler anında yansıtılmak suretiyle güncellemeler yapılmaktadır. TMSK tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve ilgili Yorumlar, IASB tarafından yayınlanmış olan Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) ile karşılaştırmalı olarak **Ek 1**’de sunulmuştur (http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=40&Itemid=38).

Standartların uygulanması açısından ülkemizdeki uygulamaya baktığımızda; Banka Düzenleme ve Denetleme Kurumu “bankalar” için, Hazine Müsteşarlığı “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri” için, kendi alanlarıyla ilgili olarak

daha önce yayımladıkları muhasebe yönetmeliklerini ve tebliğlerini yürürlükten kaldırarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını büyük ölçüde uygulamaya sokmuşlardır. SPK'nın 2005 yılında başladığı, mevzuatının Avrupa Birliği ile tam uyumunu sağlamaya yönelik projesi ile ilgili çalışmaları 2008 yılının başlarında sonuçlarını vermiş ve Sermaye Piyasası Kurulu “ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıkları” için ise daha önce yayımladığı tebliği yürürlükten kaldırarak AB tarafından kabul edilen UMS/UFRS'lere uygun finansal raporlama yapılmasını zorunlu kılmıştır. Seri: XI No: 29 Tebliğ'de yer alan Geçici Madde 2'ye göre, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UMS/UFRS'lerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlananlardan farkları TMSK tarafından ilan edilinceye kadar UMS/UFRS'ler uygulanacaktır. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'ler esas alınacaktır. Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UMS/UFRS'nin IASB tarafından yayımlananlardan farkları TMSK tarafından henüz ilan edilmediğinden dolayı SPK Seri: XI, No: 29 sayılı tebliği çerçevesinde, işletmeler halen finansal tablolarını UMS/UFRS'ye göre hazırlamaktadırlar. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'ler esas alınmaktadır. Bunun yanında, borsada yayımlanan finansal tablolar UMS/UFRS esaslarına göre hazırlanırken, yasal tablolar henüz eski uygulamalara(Tekdüzene ve Vergi Kanunlarına) göre düzenlenmektedir. Konsolide tablolar TMS esaslı düzenlenirken bireysel bilançolar halen eski uygulamaya göre düzenlenmektedir. Borsaya kayıtlı olmayan işletmeler henüz TMS esaslarını uygulamaya başlamamıştır (AKDOĞAN, 2007, s. 108).

Bu çerçevede geçmiş iki asırda, ülkemizde muhasebe mesleğini etkileyen gelişmelerin en önemlileri aşağıda Tablo 6'da özetlenmiştir.

Tablo : 6
Türkiye’de Muhasebe’de Meydana Gelen Önemli Gelişmelerin
Tarihsel Oluşum Sırası

Tarih	Türkiye’de Muhasebeye ilişkin Gelişmeler
1850	İlk Ticaret Kanunun Kabulü
1926	826 sayılı İkinci Ticaret Kanunun Kabulü
1945	Maliye Bakanlığı(MB)’nın Kurulması
1950	Vergi için Muhasebenin başlangıcı olan Vergi Reformu(İlk Vergi Usul Kanunu)
1956	Yeni Ticaret Kanunun Kabulü
1959	Avrupa Ekonomik Topluluğu’na Türkiye’nin üyelik başvurusu
1972	İDT(İktisadi Devlet Teşekkülleri) Tekdüzen Hesap Planı uygulaması
1974	Türkiye’nin IASC üyesi olması
1981	2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile İMKB’nin temellerinin atılması
1984	İMKB’nin kurulması
1986	İMKB’nin faaliyete geçmesi
1989	3568 sayılı Kanunla Muhasebecilik Mesleğinin kanuni statü kazanması
1989	SPK tarafından ilk finansal muhasebe standartları setinin oluşturulması
1992	Maliye Bakanlığı’nın Tekdüzen Muhasebe Sisteminin oluşturması
1994	Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin zorunlu hale gelmesi
1994	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESK)’nın Kurulması
1999	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kurulması
2002	TMUDESK’in 19 Türkiye Muhasebe Standart’ı yayınlaması
2005	UMS/UFRS’ler ile birebir uyumlu SPK muhasebe standartları’nın Ocak 2005’ten itibaren zorunlu hale gelmesi

Kaynak: ASKARY ve Diğerleri, 2008, s.70

22. TMS/TFRS'lerin Finansal Tablolara Etkisi

Muhasebe standartlarının finansal tablolara etkisini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz: (AKDOĞAN, 2007, s. 8-9-10; GENÇOĞLU, 2007, s. 40)

i. Finansal tabloların biçimsel yapısındaki (sınıflandırmasındaki) değişiklikler

-TMS uygulamalarıyla; bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. Buna göre, TMS kriterlerine göre bütün aktif ve pasif kalemler, gelir ve giderler, nakit akışları yeniden belirlenecektir.

-Bilançada aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması TMS esaslarına göre yeniden yapılacaktır. Örneğin; Menkul kıymetler (Finansal Araçlar), Yatırım amaçlı gayrimenkuller, Canlı varlıklar (Biyolojik Varlıklar), Satış amaçlı elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar, İnşaat sözleşmeleri, İlişkili taraflardan alacak ve borçlar, Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu, Çalışanlara sağlanan faydalar standardı gereği hesaplanacak Kıdem Tazminatı, Karşılıkları ve diğer fayda karşılıkları, Diğer Borç ve Gider Karşılıkları, Hizmet maliyetlerinin sınıflandırılması v.s. gibi yeni başlıklar bilançada raporlanacaktır.

İşletmeler, bilançada sunulan kalemlerin alt sınıflamalarını, kuruluşun faaliyetlerine uygun bir şekilde ya bilançada ya da dipnotlarda sunacaktır. Her kalem için açıklama ve sunum farklı olmaktadır. Örneğin;

- Maddi duran varlık kalemleri TMS 16'ya göre kendi içinde sınıflandırılmıştır,
- Alacaklar, ticari müşterilerden olan alacaklar, ilgili taraflardan olan alacaklar, peşin ödemeler için ve diğerleri biçiminde sınıflanır,
- Stoklar, TMS 2 Stoklar'a göre, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılır,
- Karşılıklar, personel sosyal güvencesiyle ilgili olan karşılıklar ve diğerleri diye,
- Özkaynaklar, ödenmiş sermaye (imtiyazlı hisse senetleri belirtilerek) yedekler gibi çeşitli sınıflara ayrılır.

-Gelir tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflaması, karların oluşumu yeniden yapılacaktır. Olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacak buna karşın durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve karlar, gider ve zararlar ayrı raporlanacaktır. Yine gelir tablosunda iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan karlar-zararlar açıkça görülecek şekilde raporlanacaktır.

Azınlık paylarına düşen dönem net kar veya zararları dönem net karının (zararının) içeriğinde, ancak tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle raporlanacaktır. Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değişecektir. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır.

-Gelir tablosunda önemli bir diğer değişiklik de, sürdürülen faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ile durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zararın ayrı ayrı görülecek şekilde raporlanmasıdır.

-Gelir tablosunda yapılması planlanan en önemli değişikliklerden birisi de, kapsamının genişletilmesi ve dönem içinde ortaya çıkan ancak henüz realize olmadığı için öz kaynaklara kaydedilen kar veya zararların gelir tablosuna ilave olarak bu tablonun devamı olarak veya ayrı bağımsız bir tablo olarak sunulmasıdır. TMS 1 Finansal Tablolar Sunuluş Standardında yapılan değişikliklere göre; gelir tablosunun sunuluşunda yenilikler getirilmiştir. Varlıklarda artışa neden olan veya yükümlülüklerde azalışa neden olan ve öz kaynaklarda artışa/azalışa neden olan realize olan veya henüz realize olmamış “Toplam Gelir ve Giderlerin” bir arada Gelir-Gider Tablosunda raporlanması ön görülmektedir. Tabloda raporlanacak bilgiler; realize olan ve dönem net kar/zararını ifade eden Dönem Net Kar/Zararı (Gerçekleşmiş Gelir-Gider Sonucu) ile dönem içinde ortaya çıkan ancak henüz gerçekleşmemiş yani realize olmamış doğrudan Özkaynaklara kaydedilen Gelir ve Karlar ile Gider ve Zararları içermektedir. Dönem içinde ortaya çıkan ancak henüz gerçekleşmediği için sonuç hesaplarına alınmayıp, öz kaynaklarda muhasebeleştirilen karlar ve zararlara örnekler aşağıda verilmiştir:

- Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Değer Artışları,
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları,
- Finansal Varlık Yeniden Değerleme Farkları,
- Kur çevirim farkları.

-Nakit akış tablolarında ise, direkt veya endirekt yöntemlerde nakit akışlarının sınıflandırılmasında eski uygulamaya göre farklı bir sınıflama söz konusudur. Nakit akışları; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üç ana bölüme ayrılarak raporlanacaktır.

ii. Kapsamdaki değişiklikler

TMS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Örneğin;

- Borçlanma Maliyetleri (TMS 23)'e göre, *özellikli varlıklar* (Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren)'la ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları,
 - Araştırma giderleri gibi,
 - Veya TMS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoğa dahil edilir. Örneğin;
- ✓ Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu,
 - ✓ Kıdem tazminatı karşılıkları,
 - ✓ Garanti karşılıkları gibi.

-Veya TMS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir.

Örneğin;

- Alım satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışlar,
- Ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi,
- Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılık gideri gibi.

iii. Ölçme-Değerleme ölçütlerindeki değişiklikler

Muhasebe standartlarında varlık, borç ve özkaynak unsurlarının ölçümlemesinde kullanılan ölçme ve değerlendirme ölçütlerinde de önemli değişiklikler bulunmaktadır. Finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları, TMSK tarafından yayınlanan 1 Sıra No'lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ'de açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğ'de ölçüm finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder (Kavramsal Çerçeve, Madde 99).

TMS ve TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda, finansal tablo unsurları değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan, birkaç farklı ölçüm (değerleme) esasları ile değerlemeye tabi tutulur. Bu ölçüm (değerleme) esasları kavramsal çerçevede dört başlık altında açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, Madde 100). Bunlar:

a) Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

b) Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

c) Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

d) Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar (Kavramsal Çerçeve, Madde 101).

TMSK'nın yayınladığı Kavramsal Çerçeve'de, değerlendirme esasları dört ana başlıkta açıklanmakla beraber, TMS ve TFRS'ler incelendiğinde, standartlarda bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerlendirme ölçüsünün olduğu tespit edilmiştir. Bu ölçüleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TOKAY-DERAN, 2008, s.29-32);

i- Geri Kazanılabılır Tutar: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır (TMS 36: 6). Geri kazanılabılır değer gerçeğe uygun değer olması, (gerçeğe uygun değer kullanım değerinden büyük olması) durumunda, bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme ölçüsünden gerçekleşebilir değer ölçüsüne karşılık gelmektedir. Geri kazanılabılır değer kullanım değeri olması (kullanım değerinin gerçeğe uygun değerden büyük olması) durumunda ise bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

ii- Kullanım Değeri: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanmaktadır (TMS 36: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

iii- Net Gerçekleşebilir Değer: İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir (TMS 2: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından gerçekleşebilir değer esasına karşılık gelmektedir.

iv- Stokların Maliyeti: Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (TMS 2: 10). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

v- Satın Alma Maliyeti: Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (TMS 2: 11). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

vi- Dönüştürme Maliyetleri: Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (TMS 2: 13). Bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından tarihi maliye esasına karşılık gelmektedir.

vii- Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanmaktadır

(TMS 36: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

viii- Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder (TMS 36: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

ix- Finansal Varlık veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti: Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır (TMS 39: 9). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından, bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

x- Tahmini Maliyet: Belirli bir tarihteki maliyet veya amortisman tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibarıyla ilgili varlık ve borcu finansal tablolarına yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır” (TFRS 1. Ek A.). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

xi- Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 36: 6). Bu ölçü, işlem anında kavramsal çerçevede belirtilen dört değerlendirme ölçüsünden her birine karşılık gelebilir. İşlem tarihinden sonra ise kavramsal çerçevede belirtilen tarihi maliyet esası hariç diğer üç değerlendirme esasına karşılık gelebilir.

xii- Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer: Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi

suretiyle bulunan değerdir (TMS 36: 6). Bir önceki maddede yapılan açıklamalar bu madde içinde geçerlidir.

xiii- Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır (TMS 23: 4). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından cari maliyet esasına karşılık gelmektedir.

xiv - Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir (TMS 16: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

xv- İşletmeye Özgü Değer: Bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder (TMS 16: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme ölçüsünden bugünkü değer ölçüsüne karşılık gelmektedir.

Değerleme ölçülerinin değişmesi, hesap planında hesap kodları değişmese dahi işleyişleri değişeceğinden yeniden tanımlanması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca değerlendirme ölçütlerinin değişmesi ve tabii tutulacağı muhasebe işlemleri sonuç hesaplarına yeni hesapların açılması ihtiyacını doğurmaktadır (AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, 2008, s.199).

iv. Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler

TMS'ler eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir. Dipnotlarda açıklanması istenen bilgilerin kolayca temini için hesap planına yeni hesapların açılması ihtiyacı bu nedenle de ortaya çıkmaktadır (AKDOĞAN, 2007, s. 115).

Dipnotlar, finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan temeller ve özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda yer almayan bilgileri açıklamak ve bunların anlaşılması için gerekli olan ek bilgileri açıklamak ve bunların anlaşılması gerekli olan ek bilgileri sağlamaktadır. Yine işletmeler, geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahmindeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi bilanço tarihinde dipnotlarda açıklayacaktır (GENÇOĞLU, 2007, s. 48).

23. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Ülkemizde Uygulanabilirliğine Bakış

230. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Ülkemizde Uygulanabilmesinin Önündeki Engeller

Küreselleşme ile birlikte, ülkelerin ve finansal piyasaların arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, karşılıklı birbirine olan bağımlılık artmış ve bilgi ve kaynak akışı ve de sermayenin akışkanlığı önemli boyutlarda artmıştır. Diğer yandan, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin artması, küresel piyasanın bir parçası haline getirecek şekilde gelişmiş ülkeler arasındaki ekonomik ve politik işbirliği çabalarının güçlenmesi; şeffaf finansal bilgiyi gerekli kılmıştır (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s. 2).

Uluslararası düzeyde meydana gelen bu gelişmeler finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından birtakım problemleri veya farklılıkları da beraberinde getirmiştir. Ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, hukuk düzeni, finansal sağlayıcılar (sermaye sahipleri), ülkeler arası muhasebe standartları farklılıklarının nedenleridir. Bu farklılıklar, küreselleşen firmalar (veya yatırımlar) için karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engellemektedir. Yatırım yapılan ülkede faaliyet sonuçlarının raporlanması, söz konusu raporların doğruluğunun saptanması ve ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların karlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir (ÇANKAYA, 2007, s. 127).

Yeterli kalitede bilginin gerekliliğinin bir sonucu olarak, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir finansal bilgiyi amaçlayan muhasebe standartlarının önemi, tüm dünya tarafından kabul edilmiştir. Muhasebede anlam birliğinin sağlanması gerekliliği ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yönlendirmiş ve ortak bir muhasebe dili olarak uluslararası muhasebe standartları/finansal raporlama standartlarının kullanılması herkes tarafından kabul edilmiş ve edilmeye de devam etmektedir (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.2; ÇANKAYA-AYDOĞAN, 2008, s. 300)

Diğer taraftan UMS/UFRS'yi benimseme sürecine karşı ileri sürülen görüşler de vardır. Bu görüşlerin en önemlisi ülkelerarası geçerli muhasebe uygulama farklılıklarının büyüklüğüdür. Ulusal muhasebe standartları ve uygulayıcılarının UMS/UFRS'yi uygulamada zorluklarla karşılaşmaları, uygulayıcıların bu standartları uygulamadaki yetersizlikleri, uygulamanın getireceği aşırı maliyetler, politik çıkarlar ve yasal düzenlemeler nedeniyle ulusal muhasebe sisteminde standartların uygulanmasına karşı çıkan düşüncelerle de karşılaşmaktadır. Yabancı etkilere karşı direnme şeklinde ortaya çıkan milliyetçilik, değişmesi mümkün olmayan gelenekler, farklı çevresel etkiler uyumlaştırmanın gerçekleşmesindeki problemlerdir (ÇANKAYA, 2007, s. 127).

Bütün bunların yanında sözkonusu benimseme süreci nedeniyle ülkelerin ulusal ekonomileri içerisinde işletmelerin katlanacağı sistem değiştirme maliyetleri (zaman ve ekonomik kayıplar) uyumlaştırmaya karşıt görüşlerin artmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde standartlaşmanın sonucunda işletmelerin kolayca analiz edilmeleri nedeniyle, yatırımcılar piyasaya yeni giren işletmelere yönelebilirler. Bu da sözkonusu piyasadaki küçük işletmelerin finansal açıdan kayba uğramasına veya çıkmaza girmesine neden olabilir (ÇANKAYA, 2007, s. 127).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Gelişme Birimine Bağlı ISAR çalışma grubunun 2005 yılında Cenevre'de yaptığı toplantıda şu konular UMS/UFRS'lere geçiş sorunları olarak ortaya konmuştur (UN, 2005, http://www.unctad.org/en/docs/c2isard28_en.pdf-22.04.2009);

- Uygulayacak işletmelerin belirlenmesi (işletme büyüklükleri gibi),

- UMS/UFRS uygulayıcılarının anlama, yorumlama ve uygulama şekli ile ilgili olanı bilme zorunlulukları (meslek mensupları),
- Uygulayıcı ülkenin uygulamaya yönelik gerekli yasal düzenlemeleri yapmaları,
- UMS/UFRS'lere ilişkin teknik uygulama problemleri.

Başlangıç aşamasında UMS/UFRS'lere geçişte ülkeler çeşitli sorunlarla karşılaşmış ve karşılaşmaktadırlar. Ancak bu sorunlar kolaylıkla ortadan kaldırılabilir sorunlar olmadıkları için halen UMS/UFRS'lere geçiş de zorlanılmaktadır. Ayrıca standartların uzun, çok karmaşık, ilke bazlı ve Anglo Sakson sistemine daha yatkın olması da standartların uygulanabilirliğini olumsuz olarak etkileyen etkenlerdir (SELİMOĞLU,2008,s. 5-6).

Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye, ekonomik büyümesini finanse etmede yabancı sermaye ve yabancı yatırım ihtiyacı içerisinde. Bu nedenle, yüksek nitelikli finansal bilgi hayati önem taşımaktadır. Ülkemizde UMS/UFRS'lere olan ihtiyaç, gelişmekte olan bir ülke ve büyüyen bir pazara sahip olmamız gibi etkenlerden de beslenmektedir. Özellikle sermaye piyasalarının uluslararasılaşması ve uluslararası yatırımların hacminin artmış olmasıyla birlikte, ülkemiz işletmeleri finansal kaynaklara ulaşmada yüksek nitelikli finansal bilgi sağlamak/sunmak gerekliliği ile karşı karşıya kalmışlardır. Ayrıca, uluslararası boyutta kabul edilen ve güvenilir finansal bilgi; yerel işletmelerin sınırötesi müşterileri tarafından da talep edilmektedir. Türk Muhasebe Standartlarının yanı sıra yurtdışına Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde mali tablo düzenleme ihtiyacını destekleyen diğer bir etkense; Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliğine aday ülke konumunda olmasıdır (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.1).

Yüksek kalitede, zamanlı ve güvenilir finansal bilginin sağlanması için Türkiye, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı herhangi bir değişiklik yapmadan, birebir uyumlu olarak ulusal muhasebe standartları olarak benimsemiştir. Uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda ülkemizdeki, ilk resmi adım 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayınlamış olduğu Seri: XI No: 25 Tebliğ ile atılmıştır. Yayımlanan bu Tebliğ Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın (IAS/IFRS) çevirisi niteliğindedir. SPK denetim ve gözetimi altındaki, menkul kıymetleri borsada işlem gören işletmelerin 2005 yılından itibaren,

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun tablo düzenlemelerini zorunlu hale getirmiştir. Nispeten büyük ölçekli olan ve bilgi seviyesi yüksek personel istihdam eden bu işletmelerde uygulama sorunsuz olarak yürümektedir. Ancak, halen, borsaya kote olmayan işletmelerde, bu standartların uygulanması zorunlu değildir (KARAPINAR, 2007, s.1).

Ülkemizde uyum konusunda atılan ikinci önemli adım, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından, uluslararası standartlarla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın yayınlanması olmuştur. Söz konusu muhasebe standartları Resmi Gazete'de yayınlanmış olmasına rağmen henüz uygulama alanı bulamamıştır. Diğer yandan, Türk Ticaret Kanunu (TTK) Yasa Taslağı'nda, muhasebe alanındaki düzenlemelerin TMS/IFRS'ye bırakıldığı görülmektedir. Taslak çalışmanın kanunlaşması durumunda, tüm işletmeler, kayıtlarını TMS/IFRS'ye uygun tutmak durumunda kalacaklardır. Yaşanan bu gelişmeler, işletmeler ve uygulamacılar cephesinde, vergi idaresinin konuya yaklaşımı ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin akıbeti konusunda bir merak uyandırmaktadır. TMS/IFRS'nin, TTK Yasa Taslağı ile uygulama alanı bulması ihtimalinin olması, işletmelerde ve uygulamacılarda, vergi idaresi tarafından düzenlenen TDMS'nin uygulamadan mı kalkacağı yoksa revizyon mu göreceği konusunda merak uyandırmaktadır. Vergi idaresinin konuya ilişkin tavrı da henüz belli değildir. Diğer taraftan, uygulamacılarda genel bir kanı olarak, vergi idaresi tarafından tanınmayan standartların uygulamaya girmesinin de zor olacağı düşünülmektedir (KARAPINAR, 2007, s.1-2).

Ülkemiz açısından, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Türkçe çevirilerinin yapılarak yayımlanmış olması yeterli değildir. Zira, ulusal muhasebe uygulamalarından uluslararası muhasebe standartlarına geçiş, basit bir standart değişikliği değil, ülkemiz açısından daha büyük etkisi olacak önemli bir değişikliktir. Türkiye'de UMS/IFRS'ye geçişte yaşanabilecek sorunları aşağıdaki gibi belirtmek mümkündür; (GÖNEN-UĞURLUEL, 2007, 234-235)

- ✓ UMS/IFRS'nin teknik ve karmaşık bir yapıya sahip olması, UMS/IFRS'nin sık aralıklarla revize edilmesinin uygulamayı zorlaştırması, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması,

- ✓ UMS/UFRS'yi bilen eğitimli personele gereksinim duyulması,
- ✓ Kural bazlı muhasebeden ilke bazlı muhasebeye geçişte zorlukların yaşanması,
- ✓ Şeffaflık konusunda sıkıntıların doğması,
- ✓ Vergisel kaygıların ön planda tutulması, vergi kanunlarının sürekli değişmesi
- ✓ Yatırımcı istek ve beklentilerinin değişmesi,
- ✓ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yeniden düzenlenmesi ihtiyacı,
- ✓ Yazılım gibi teknolojik sorunların artması, satın alma maliyeti'dir.

UMS/UFRS'lerin halka açık şirketler, bankalar ve diğer finans kuruluşlarınca uygulanması belli sorunları/zorlukları da beraberinde getirmektedir. Söz konusu zorluklar hem bu standartların ulusal yasal zorunluluk/hüküm haline getirilmesi esnasındaki mevcut yasal koşulların uyumlaştırılması sürecinde hem de standartların uygulanması esnasında meydana gelmektedir (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.11). UMS/UFRS'lerin ülkemizde benimsenme/kabul edilmesi aşamasında ve diğer gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaları esnasında karşılaşılan sorunlar aşağıda ayrı ayrı başlıklarda açıklanmaktadır.

2300. Ulusal Dillere Yapılan Çeviri'lerden Kaynaklanan Sorunlar

Uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi, bu standartların benimsenmesi ve uygulanmasındaki en önemli zorluğu oluşturmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasındaki diğer bir zorluk ise; standartların ulusal dillere çevirisini sağlayan çeviri mekanizmasının, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile ulusal düzenleyici otoriteler arasında sürekli bir işbirliğini zorunlu kılmasıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları resmi olarak İngilizce dilinde geliştirilmekte ve yayınlanmaktadır. Pekçok ülke, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hükümlerini ulusal dillerine çeviri sürecinde önemli düzeyde zaman ve finansal kaynak ayırmaktadır. Bu çeviri süreci, teknik anlamda nitelikli çeviri yapabilme kapasitesi düşük olan ülkeler açısından önemli zorlukları ihtiva etmektedir. Çevirilerdeki çeşitlilik/farklılıklar, ulusal dile çeviride yaşanan gecikmeler, ulusal yasal düzenlemelere aktarma veya uyum sağlamada yaşanan sıkıntı ve gecikmeler; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasında tutarsızlıklara neden olmakta, farklı ülkelerdeki işletmelerin sunduğu finansal sonuçların karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilemektedir. Standartların

benimsenmesi sürecinde, çeviriye ilişkin karşılaşılan zorluklar şunlardır (UN, 2005, s.11-12; WONG, 2004, s.11);

- Uzun İngilizce cümlelerin kullanılması,
- Kullanılan terminolojide tutarsızlıklar,
- Farklı kavramları tanımlamada benzer terminolojinin kullanılması,
- Çevirisi yapılması oldukça güç/zor terminoloji kullanılması'dır.

Ülkemizde çeviriye ilişkin sözkonusu zorluklarının üstesinden gelmek amacıyla, TMSK öncelikle yayımlanacak standartlar da terim/kavram birliğinin sağlanması amacıyla “Birleştirilmiş Temel Muhasebe Terimleri-The Glossary of Terms”nin Türkçe’ye çevirisi hazırlanmıştır. TMSK’ca hazırlanan “Temel Muhasebe Terimleri” hazırlanan muhasebe standartlarında benzer kavramları tanımlamada tutarlı terminolojinin kullanılmasını temin etmek için; terimler sözlüğü çevirisini yapacak olan akademisyenler ve muhasebe meslek mensuplarından oluşan bir çalışma grubu (working group) oluşturulmuştur. Çeviriye ilişkin zorlukların üstesinden gelmede alınan diğer bir önlem ise; her bir standarta ilişkin çeviri çalışma komisyonlarının çapraz kontrol (cross-check)’e tabi tutulmasıdır (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.12).

2301. Uluslararası Standartların Yapısı ve Karmaşıklığı

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları, sürekli olarak daha uzun, karmaşık ve kural temelli hale gelmeye başlamıştır. Standartların yapısı ve karmaşıklığı, standartların benimsenmesi ve uygulanması sürecini büyük ölçüde olumsuz yönde etkilemektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının büyük ölçüde artarak devam eden karmaşık yapısı ve geniş kapsamlı olmaları nedeniyle özellikle gelişmekte olan ülkeler ile tecrübe, kaynak ve altyapı yetersizliği gibi özellikler gösteren geçiş ekonomisine sahip diğer bazı ülkelerde de; standartların uygulanmasını oldukça kapsamlı bir iş ve görev haline getirmektedir (WONG, 2004, s.13).

Ulusal düzeyde karşılaşılan diğer bir engelse; UMS/UFRS’ler tarafından etkilenen veya bunlarla ilişkili hukuki düzeydeki yasal düzenlemelerin/gerekliliklerin uyumlaştırılmasına ilişkin koordinasyon ve işbirliği ihtiyacıdır. Örneğin; hukuki çevresi karmaşık özelliklere

sahip bir ülke’de, yasal zorunluluk ve altyapı arasında ulusal düzeydeki tutarlılık sağlamak daha fazla çaba ve gayreti gerektirmektedir (UN, 2005,s. 13).

Sözkonusu zorlukların üstesinden gelmek için; uluslararası düzeyde standart geliştirme sürecinde yeni geliştirilen veya revize edilen standart metinlerinin karmaşıklığı ve yapılarına ilişkin zorlukların üstesinden gelinmesi için ilke-temelli yaklaşım uygulanması, geliştirilen metinlerin karmaşık olmaması ve böylece ulusal kanun veya düzenlemelere yerleştirilmesine ve uygulanmalarına imkân sağlayan bir yapıya sahip olmaları oldukça önemlidir (WONG, 2004, s.6).

2302. Standartlara İlişkin Muhtemel Bilgi Eksikliği ve Eğitim Sorunu

UMS/UFRS’lerin uygulanmasında küresel anlamda önem taşıyan diğer bir unsur ise; UMS/UFRS’lerin gerektirdiği nitelik ve nicelikte insan kaynağı ve standartlara ilişkin eğitim materyalleri hususudur. Standartlara ilişkin sertifikasyon elde etmede nitelikli eğitim program ve materyallerine ulaşmanın önündeki engeller; ilgili maliyetler ve ulusal dillere ilişkin zorluklardır. Mevcut ulusal düzeydeki eğitim materyal ve programları’nın tam set UMS/UFRS ile uyumlu olup-olmadıklarını denetleyecek herhangi bir uluslararası mekanizma da bulunmamaktadır (UN, 2005, s.12).

Küresel işlem ve faaliyetlerin, finansal ürün ve standartların karmaşıklığının ve içerdiği seçeneklerinin sürekli artması; muhasebe mesleğinin sorumluluklarını yerine getirmesinde barındırılması gereken asgari bilgi ve yetenekler konusunda ek yükler ve zorluklar getirmektedir. Bu çerçevede özellikle uluslararası standartlara ilişkin meslek mensuplarının muhtemel bir bilgi eksikliği/bilgi boşluğunun (knowledge shortfall) varlığı meydana çıkmıştır. Bu nedenle standartlara ilişkin eğitim ve öğrenim (education and training); en önemli sorun olarak düşünülebilir. UMS/UFRS’lere ilişkin detaylı bilgi sahibi olan ve bunları uygulamada gerekli olan mesleki yeterliliklere sahip olan muhasebe meslek mensubu sayısı oldukça azdır (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.12).

IFAC tarafından 2004 yılında hazırlatılan WONG Raporu’na göre; muhasebe alanında ulusal standartlara sahip olmayan gelişmekte ve büyümekte olan ülkeler, uluslararası muhasebe standartlarını benimsemeyi/kabul etmeyi çekici ve oldukça kolay

bulmaktadırlar. Bununla beraber, uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin mesleki bilgi ve yeterliliğin bulunmaması, standartların uygulanmasını zorlaştırmaktadır (WONG, 2004, s.18).

Ülkemizde, muhasebe meslek mensupları vergi uygulamaları üzerine uzmanlaşmış durumdadır. Muhasebe meslek mensuplarının sözkonusu uzmanlaşmış oldukları vergi uygulamaları alanından; kendilerini standartlar üzerine yönlendirmeleri mevcut işyükü ve sorumluluklar altında zor gözükmektedir. Buna ek olarak; ülkemizde muhasebe meslek mensubu sayısı oldukça yüksektir. Bilindiği gibi ülkemizde halen TÜRMOB'a kayıtlı (28.904 SM, 45585 SMMM, 3855 YMM) yaklaşık 80.000 muhasebe meslek ünvanı taşıyan meslek mensubu bulunmaktadır (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/index.aspx>). Sözkonusu sayının yüksekliği şiddetli rekabeti de beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede muhasebe meslek mensupların daha düşük hizmet maliyetleri altında ek işyükünü kaldıramayacakları göz önünde bulundurulmalıdır (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s.16).

Diğer bir önemli hususta; UMS/UFRS'lere ilişkin eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesidir. Eğitimlere ilişkin sorumluluk; hem TMSK'ya hem akademisyenlere hem de 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmesi için Uluslararası Denetim Standartları'nı baz alan ulusal denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB bünyesinde 20 Şubat 2003 tarihinde kurulmuş ve çalışmalarına başlamış olan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)'nundur. Özellikle üniversitelerin muhasebeye ilişkin müfredatları yeniden gözden geçirilmeli ve mezun olacak öğrencilere standart hükümleri öğretilmelidir. Muhasebe standartlarına ilişkin eğitime ilişkin dersler üniversitelerin lisans düzeyinde veya eğitim kurslarında sunulmalıdır (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s. 16-17; DÖNMEZ ve Diğerleri, 2005, s. 64).

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasına ilişkin bilgi eksikliği riskini ortadan kaldırmak amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ülkemizdeki muhasebe meslek örgütleri ve üniversiteler ile

işbirliği içerisinde eğitim programları üzerinde çalışmaktadır. Buna ek olarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Avrupa Birliği ülkeleri arasında gerçekleştirilen çalışma ziyaretleri ve çalıştaylar (workshops) konusunda, Avrupa Birliği ile ortak işbirliği içerisinde (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.13).

Dünyada ve ülkemizde, UMS/UFRS ilke ve uygulamalarının muhasebe meslek mensupları tarafından benimsenmesi ve uygulanması süreci devam ederken; standartların yapısında ve kapsamında da sürekli bir değişim süreci de yaşamaktadır. Söz konusu değişimin doğurduğu yenilikler, standart ve uygulamalarına ilişkin devamlı yeni bilgilerin edinilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla, devamlı bilgi edinme ve bu bilgilerin sürekli güncellenmesi gereksinimi, sürekli bir eğitim anlayışının uygulanması gereksinimini de doğurmaktadır. Dolayısıyla, sürekli eğitim, meslek mensuplarının beklentileri karşılayacak yeterli donanımına sahip olması bakımından merkezi bir öneme sahiptir (NALBANTOĞLU, 2003, s. 1-11). Muhasebe meslek örgüt ve kuruluşları, UMS/UFRS ilke ve uygulamalarının yarattığı bu değişim ve gelişmeleri muhasebe meslek mensupları için takip edip, uygun ve sürekli eğitim programları geliştirerek muhasebe meslek üyelerinin bu hususta mesleki yeterlilik ve niteliklere sahip olmalarını sağlamalıdır. Muhasebe meslek mensupları da meslek örgütleri, üniversiteler ve özel eğitim kuruluşlarının hazırladığı bu sürekli mesleki eğitimlere katılarak UMS/UFRS ilke ve uygulamaları konusunda mesleki bilgi ve becerileri öncelikle edinmeli ve sürekli şekilde güncelleştirmelidirler.

2303. UMS/UFRS’lerin Uygulamaya Konmasına (Enforcement) İlişkin Sorunlar

Bir ülkede raporlama standardı olarak, UMS/UFRS’lerin yeterli yasal desteğe sahip olmaması, yasal/düzenleyici çevrede uyumun bulunmaması, UMS/UFRS’lerin uygulanmasında önemli engelleri/zorlukları beraberinde getirmektedir.

UMS/UFRS’lerin ulusal sınırlar içerisinde doğru ve tutarlı uygulanmasında; zorunlu uygulama (effective enforcement) yöntemi oldukça uygundur. Söz konusu standartlar veya ilgili düzenlemelerin uygulamaya konması konusunda dünya ülkeleri; farklı mekanizma, gelenek ve kapasitelere sahip olagelmışlerdir. Bu nedenle; UMS/UFRS’lerin uygulamaya konması yönelik işbirliğinin uluslararası bir mekanizma haline gelmiş olması; UMS/UFRS’lerin doğru ve tutarlı uygulanabilmesi ve yorumlanabilmesi için uygundur.

Mevcut durumda, halen Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) halka açık şirketler hususunda ulusal düzeydeki zorunlu uygulamaya koyma faaliyetlerinin koordine edilmesine ilişkin önemli bir işbirliği zemini sağlamaktadır (UN, 2005, s.14).

Ülkemizde mevcut koşullar altında, bağımsız denetim Sermaye Piyasasına tabi şirketler, bankalar ve diğer finans kuruluşları açısından zorunludur. Bu anlamda, Türkiye’de standartların zorunlu uygulanması bakış açısıyla; düzenleyici kuruluşların gözetim faaliyetlerinin (inspection activities) yanında bağımsız denetim mekanizması da hayati önem taşımaktadır. Ülkemizde; yasalaşması beklenen Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile birlikte diğer işletmelere de zorunlu bağımsız denetim zorunluluğu getirilmektedir. UMS/UFRS’lerle birebir uyumlu TMS/TFRS’lerin uygulanması ve zorunlu denetimin uygulanması ile birlikte, sözkonusu standartlar işletmelerde doğru ve tutarlı bir temelde uygulanabilecektir (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.13).

2304. Teknik Sorunlar

UMS/UFRS’lerin uygulanmasında pek çok teknik sorunla karşılaşılmaktadır. UMS/UFRS’lerin yapısının karmaşıklığı ve gerektirdiği iş yükünün giderek artması, standartların fiilen uygulanmasını geliştirmekte olan ülkeler ve geçiş ekonomileri ülkelerinde daha da zorlaştırmaktadır. Bilindiği gibi UMS/UFRS’ler ilke bazlı standartlardır. Standartların ilke temelli olması, farklı ülkelerde ve koşullarda uygulanabilirlikleri açısından avantaj sağlayan bir özellik olmakla beraber, standartların doğru ve tutarlı uygulanması için muhasebe meslek mensuplarının sahip olmaları gereken teknik bilgilere olan hakimiyetlerine bağlı olarak tutarsız uygulanmasına da yol açabilmektedir. Bu sorun özellikle; muhasebe mesleği yeterli kapsamda eğitim ve tecrübeye sahip olmayan UMS/UFRS’ye yeni geçiş yapmış ülkelerde ortaya çıkmaktadır. Küresel anlamda geliştirilmiş olmakla beraber olan UMS/UFRS’leri uygulayan muhasebe meslek mensuplarının büyük kısmının kendi ulusal muhasebe uygulamalarını uygulamak üzere eğitim/öğrenim almış olmaları; uluslararası standartların yapısı içerisinde önerilen farklı uygulama seçeneklerinden ulusal muhasebe uygulamalarına yakın olan seçeneğinin seçici olarak tercih edilmesine neden olabilmektedir (UN, 2005, s.15).

Standartların uygulanmasına ilişkin diğerk bir önemli teknik sorun ise; bazı standartların temel özelliğı olmaya başlayan makul değerk ile değerkleme (fair-value) gerekliliğıdir. Finansal piyasalardaki likiditenin artması ve sürekli şekilde çeşitliliğı artan yeni finansal araçların varlığı; finansal bilgi kullanıcıları açısından tarihi maliyetlerin makul değerk'e göre daha az yararlı olması tartışmalarına zemin oluşturmuştur. Özellikle ekonomisi oldukça gelişmiş ve sermaye piyasaları yeterince likit olduğu düşünölen ölkelerde, makul değerk ölçömlmeye ilişkin gerekli bilgi kolaylıkla elde edilebilmektedir. Bunun yanında, dünyanın dörtbir yanında bulunan sermaye piyasalarının likidite düzeyleri birbirinden farklıdır. Özellikle belirli piyasalardaki alım-satım faaliyetleri ve bunun yanında belirli finansal araçlara ilişkin alım-satım işlemleri oldukça düşük düzeyde olabilmekte ve bu nedenle güncel piyasa bilgisi/değeri'ne ulaşmak mümkün olmamaktadır. Makul değerk bilgisini elde etmede, ölçüm/değerkleme bilgisi için alternatif kaynak; kuramsal bir piyasa veya matematiksel modelleme gibi benzetme/muvazaa yöntemleridir. Bununla beraber, sözkonusu alternatif yöntemler; bu konudaki uygulamalar konusunda gelişmekte olan ölkelerdeki muhasebe meslek mensuplarından daha tecrübeli olan gelişmiş ekonomilerdeki muhasebe meslek mensuplarınca daha doğru ve tutarlı hesaplanması muhtemel gözökmektedir (ALP-ÖSTÖNDAĞ, 2009, s.14).

Yukarıda ifade edildiğı gibi, UMS/UFRS'lere dayalı ve tam uyumlu muhasebe standartları, ölkemizde son dört yıldır halka açık şirketler, bankalar ve diğerk finans kuruluşlarınca uygulanmaktadır. UMS/UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TFRS'lerin uygulanması aşamasından itibaren, işletmelerin ve denetçilerinin yukarıda ifade edilen standartların uygulamalarına ilişkin elde ettikleri tecrübeler oldukça önemlidir. Buna ek olarak TMSK, UMS/UFRS'lere paralel ve uygun şekilde uygulama rehberleri yayınlamaktadır (ALP-ÖSTÖNDAĞ, 2009, s.14).

2305. UMS/UFRS'lerin Uygulanma Kapsamı Tartışması, KOBİ Muhasebe Standartları (KOBİMUS) Seti ve Ölkemizdeki Mevcut Durum

Bir ölkede ki tüm işletmelere bakıldığında en büyük paya KOBİ türü işletmelerin sahip olduğu ve bu sebepten dolayı da ölk ekonominde en büyük katma değeri yarattığı da göz ardı edilemeyecek bir gerçektir. Dünya bazında bakıldığında toplam işletmeler içinde KOBİ'lerin sahip olduğu payın, yarattıkları katma değerklerin yüzde olarak ifadeleri ve

çeşitli ülkelere göre dağılımı Tablo 7’de aşağıda görüldüğü gibidir (SELİMOĞLU, 2009, s.41).

Tablo : 7
Çeşitli Ülkelerde Küçük İşletmelerle İlgili Ekonomik Göstergeler

ÜLKELER	ABD	ALM	HIN	JAP	İNG	G.KO	FRA	ITA	TR
Küçük işletmelerin Toplam İşletmelere Oranı(%)	97,2	99,8	98,6	99,4	96	97,8	99,9	97	98,8
Küçük işletmelerde İstihdam Oranı(%)	50,4	64,0	63,2	81,4	36,0	61,9	49,4	56,0	45,6
Küçük işletmelerin Yatırım Payları(%)	38,0	44,0	27,8	40,0	29,5	35,7	45,0	36,9	6,5
Küçük İşletmelerin Katma Değer Payı(%)	36,2	49,0	50,0	52,0	25,1	34,5	54,0	53,0	37,7
Küçük işletmelerin İhracattaki Payı(%)	32,0	31,1	40,0	38,0	22,2	20,2	23,0	-	8,0
Küçük işletmelere Verilen Kredi Payı(%)	42,7	35,0	15,3	50,0	27,2	46,8	48,0	-	9,0

Kaynak: www.kosgeb.gov.tr (Erişim Tarihi:01.02.2009)

Tablo 7’de seçilmiş ülkeler bazında çeşitli ülkelere küçük işletmelerle ilgili yer alan ekonomik göstergelere göre; küçük işletmelerin toplam işletmelere oranına bakıldığında en yüksek payın % 99,9 ile Fransa’ya, en düşük payın % 96 ile İngiltere’ye ait olduğu görülmektedir. Küçük işletmelerde en yüksek istihdam oranı % 81,4 ile Japonya’da iken, en düşük istihdam oranı % 36 ile İngiltere’dedir. Küçük işletmelerin yatırım payları en yüksek % 45 ile Fransa, en düşük ise % 6,5 ile Türkiye’de görülmektedir. Küçük işletmelerin katma değer payı en yüksek % 54 ile Fransa’da, en düşük % 37,7 oranında Türkiye’de gerçekleşmiştir. Küçük işletmelerin ihracat’taki payı en yüksek Hindistan’da, en düşük Türkiye’de saptanmıştır. Küçük işletmelere verilen kredi payı en yüksek % 50’lik oran ile Japonya’da, en düşük ise % 9’luk oranla Türkiye’de gözlenmiştir. Türkiye’de tahminlere göre, hizmetler dahil KOBİ sektörü toplam işletmelerin % 99,8’ini oluşturmakta, toplam istihdamın % 76,7’sini sağlamakta, sermaye yatırımının % 38’ine ve yaratılan katma değer % 26,5’ine karşılık gelmekte, kabaca ihracatın % 10’unu oluşturmakta ve banka kredilerinin % 5’ini kullanmaktadır. Bu anlamda, ülkemizde KOBİ

Muhasebe Standartları'nın oluşturulması, benimsenmesi ve uygulanması büyük öneme sahiptir (ARSOY-SİPAHİ, 2007, s.34; DELOITTE TÜRKİYE, 2007, s.2).

Bilindiği gibi tam set UMS/UFRS; sermaye piyasalarından sermaye arayışı içerisinde olan halka açık şirketlerin ve sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına yönelik hazırlanmış ve onlar tarafından uygulanmaktadır. KOBİ'lerin muhasebe standardı ihtiyacı ise, halka açık şirketlerin ihtiyacından farklıdır. KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları; işletme ortakları, bankalar, tedarikçiler, işgörenler ve devlet olmaktadır. Dolayısıyla KOBİ finansal tablo kullanıcıları kısa dönemli nakit akışı ve likidite, borç ödeyebilme gibi konularla ilgilenirken, sermaye piyasalarındaki bilgi kullanıcıları (yatırımcılar ve diğerleri) uzun dönemli nakit akışı ve kar payları ve firma değerleri gibi konulara odaklanmaktadır (ARSOY-SİPAHİ, 2007, s.34; www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Mediumsized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm).

UMS/UFRS tam seti, 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde yaklaşık 7000 adet halka açık işletmede, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün desteğiyle uygulanmaktadır. Buna rağmen AB'de 5.000.000'dan fazla KOBİ kendi ulusal muhasebe uygulamalarını devam ettirmektedir. Sadece Avrupa'da 28 farklı muhasebe uygulaması mevcuttur. Bu durum finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini engellemektedir (DEMİR, 2007, s. 4).

Diğer taraftan tam set UMS/UFRS'lerin oldukça karmaşık, uzun ve kapsamlı olması, bunların KOBİ'lere uygunluğu konusundaki endişeleri artırmıştır. Bu çerçevede düşünüldüğünde mevcut tam UMS/UFRS setinin KOBİ'lerde uygulanmasının uygunluğu/ilgililiği (relevance) sorununun yanında, KOBİ'lerin tam set UMS/UFRS'leri uygulayabilme yeterliliği/kapasitesine sahip olup olmadıkları da göz önünde bulundurulmalıdır. Fayda-maliyet analizi temelinde, KOBİ'lerin tam set UMS/UFRS'ye uyumu/uygulanmasının maliyeti, en azından uygulamanın getireceği faydaya eşit/denk olmalıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), UMS/UFRS'lerin tüm işletmelerde uygulanamayacağı konusunda kendine gelen eleştiriler neticesinde, KOBİ Muhasebe Standartları (International Financial Reporting Standards for Small and Middle Entities-IFRS for SMEs) hazırlama gereği duymuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na getirilen eleştirilerin başında UMS/UFRS'lerin tam set uygulanmasının

çok karmaşık olduğu ve KOBİ olarak tanımlanan işletmelere büyük maliyetler getireceğidir. Bu kapsamda son beş yılda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) sözkonusu endişeleri göz önünde bulundurarak, uygulanması daha kolay ve KOBİ'lerin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde standartların tasarlanması ve geliştirilmesi çabalarına hız vermiş ve tam set UMS/UFRS'lerden KOBİ'ler için uygun olanlarını daha temel maddeleriyle bir araya getirerek oluşturma çabasına girdiği “KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)” adlı projesi üzerinde, teşkil ettiği Çalışma Grubu (Working Group) aracılığıyla Temmuz 2001 tarihinden itibaren çalışmaya başlamıştır. Bu projenin amacı; sadece KOBİ'ler tarafından kullanılması amacıyla ve KOBİ işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde UMS/UFRS'lerden türetilmiş basit ve sadeleşmiş bir UFRS standardı oluşturulmasıdır. KOBİ standartlarının içeriğinin belirlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); ortalama 50 çalışanı bulunan örnek/tipik bir KOBİ'yi baz almaktadır (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.14-15; DEMİR, 2007, s.3).

Bunun yanında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB);

-kamu sorumluluğu taşımayan ve,

-üçüncü tarafların kullanımı için genel amaçlı finansal tablolar hazırlayıp sunan işletmelere yönelik ‘muhasebe standardı’ geliştirme projesi üzerinde çalışmıştır. Üçüncü taraflar içerisinde, işletme yönetimiyle ilgili olmayan mevcut ve potansiyel kredi veren kurumlar ile kredi derecelendirme kuruluşları yer almaktadır (<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Mediumsized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm>).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), KOBİ'ler için Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs) projesi kapsamında KOBİ tanımı yaparken niceliksel ölçütleri kullanmak yerine “kamusal sorumluluk” kavramı ile ifade edilen niteliksel ölçütleri tercih etmiştir. Bir işletme aşağıdaki koşulları taşıyorsa, kamusal sorumluluğa sahiptir (SAYAR, 2008, s. 32):

- Finansal tabloları bir menkul kıymet komisyonu veya diğer bir düzenleyici kurum tarafından herhangi bir türdeki finansal aracın halka açık bir piyasaya ihraç edilmesi amacıyla kayda alınmış veya kayda alma sürecinde ise,
- Geniş bir grup harici kişiler için vekil kapasitesi içinde malvarlığı yönetiyorsa, örneğin banka, sigorta şirketi, aracı kurum, emeklilik fonu, yatırım fonu veya yatırım bankası,
- Kamu hizmeti gören veya önemli kamu hizmeti sağlayan bir işletmeysse,
- Toplam varlıklar, toplam gelir, işgören sayısı, piyasa hakimiyeti ve dış borçlanmalarının niteliği ve kapsamı gibi kriterler baz alındığında, yerel piyasada ekonomik açıdan önemli bir işletmeysse.

KOBİ tanımında küresel anlamda üzerinde anlaşılan bir kısıt olmamasına rağmen; çalışan sayısı, toplam satışlar veya aktif büyüklük gibi bir takım temel alınan ölçütler sıklıkla kullanılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ise KOBİ tanımı konusunda sayısal bir kısıt belirlememiş, bununla beraber niteliksel ölçütleri belirleyerek her ülkenin kendi ulusal koşullarına uyacak herhangi bir KOBİ tanımı ölçütünün belirlemesini, o ülkedeki standart koyuculara/düzenleyicilere bırakmıştır. Özellikle ülkemiz koşullara uygun olacak şekilde KOBİ tanımı'na girecek işletmeler için sayısal kısıt'ın ne olacağının belirlenmesi de uygun olacaktır (ARSOY-SİPAHİ, 2007, s.34; DELOITTE TÜRKİYE, 2007, s.2).

Avrupa Birliği'nde KOBİ'ler çalışan sayısı ile yıllık ciroları veya bilançolarına göre tanımlanmaktadır. Avrupa Birliği'nde 1996 yılında belirlenen "KOBİ Tanımı" 2003 yılında yapılan yeni tanımın 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle değişmiş olup, tüm üye ülkeler ve aday ülkelerin KOBİ tanımlarını AB tanımına uyumlaştırmaları gerekmektedir. AB'nin KOBİ tanımına uyumun sağlanması hususu; Türkiye'nin, AB'ye adaylık sürecinde Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanarak ülkemize sunulan İlerleme Raporları'nda ve 2003 yılında Türkiye için hazırlanan Katılım Ortaklığı Belgesinin kısa vadeli tedbirleri arasında da vurgulanmaktadır (SELİMOĞLU, 2009, s.41). Ülkemizde son olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından 18.11.2005 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki" yönetmeliğe göre; KOBİ, 250 kişiden az

çalışanı istihdam eden ve yıllık net satışları veya mali bilançosu 25 milyon TL’yi aşmayan işletmelerdir (SELİMOĞLU, 2009, s.41).

Bunun dışında yönetmelikte yer alan tanımlamalara göre; Mikro İşletme, 10 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 1 Milyon TL’yi aşmayan işletmelerdir. Küçük İşletme, 50 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hasılatı 5 milyon TL’yi aşmayan işletmelerdir. Orta Büyüklükteki İşletme, 250 kişiden az çalışanı olan ve yıllık net satış hasılatı 25 milyon TL’yi aşamayan işletmelerdir. Söz konusu yönetmeliğin bir başka maddesine göre KOBİ’ler, diğer işletmelerle olan sermaye veya oy hakkı ilişkilerine göre bağımsız işletmeler, ortak işletmeler ve bağlı işletmeler olarak üçe ayrılmaktadır (SELİMOĞLU, 2009, s.41-42). “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik ” kapsamında ölçeklerine, bilançolarına ve türlerine göre sınıflandırılmış olan işletmeler aşağıda Tablo 8’deki gibidir.

Tablo : 8

AB KOBİ Tanımı ve Türkiye’deki Yeni KOBİ Tanımı (Tüm Sektörler İtibariyle)

	Tanım Kriteri	Mikro İşletme	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
AB	Çalışan Sayısı	≤10	≤50	≤250
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 2 milyon Avro	≤10 milyon Avro	≤50 milyon Avro
	Yıllık Mali Bilançosu	≤ 2 milyon Avro	≤10 milyon Avro	≤50 milyon Avro
TÜRKİYE	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤1 Milyon TL (606,000 Avro)	≤5 Milyon TL	≤25 Milyon TL 15.15 Milyon Avro)
	Yıllık Mali Bilançosu	≤1 Milyon TL (606,000 Avro)	≤5 Milyon TL	≤25 Milyon TL 15.15 Milyon Avro)

Kaynak:http://www.tobb.org.tr/organizasyon/sanayi/kobi/KOBI_STRATEJISI_VE_EYLEM_PLANI%202007-2009.doc

Bu yönetmeliğe göre; **bağımsız işletme**; başka bir işletmenin %25 veya daha fazlasına sahip olmayan, herhangi bir tüzel veya kamu kurum ve kuruluşu veya birkaç bağlı işletme tek başına veya müştereken bu işletmenin % 25 veya daha fazla hissesine sahip olmayan, konsolide hesaplar düzenlemeyen ve konsolide hesap düzenleyen bir başka işletmenin

hesaplarında yer almayan işletmelerdir. Yönetmeliğin bu maddesi, daha önce de değinildiği gibi AB mevzuatıyla paralellik göstermektedir. **Ortak İşletme**; Bir işletmenin tek başına veya bağlı işletmeleriyle birlikte, hakim etki yaratmayacak şekilde, başka bir işletmenin oy hakları veya sermayesinin %25'inden fazlasına ve %50'sinden azına sahip olması, yahut kendisinin oy hakları veya sermayesinin %25'inden fazlasına ve %50'sinden azına, başka bir işletmenin hakim etki yaratmayacak şekilde sahip olması durumunda bunlar, ortak işletme sayılır. Sermaye ve oy hakları payından yüksek olan esas alınır (SELİMOĞLU, 2009, s.43).

Bağlı İşletme; Bir işletme;

- a) Başka bir işletmenin sermaye veya oy haklarına çoğunluğuna sahip olma,
- b) Başka bir işletmenin yönetim, yürütme veya denetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama veya azletme yetkisine sahip olma,
- c) Başka bir işletmenin hissedarı veya ortağı olup, bu işletmenin diğer hissedarları veya ortaklarıyla yaptığı anlaşma ile bunların oy haklarının çoğunluğunu, tek başına kontrol etme hakkına sahip olma, şartlarından en az birini taşıması halinde bağlı işletme sayılır (SELİMOĞLU, 2009, s.44).

Ülkemizde Resmi Gazete'de yayınlanmakla birlikte yukarıdaki tanıma karşı çıkan ve alternatif tanımlar yapan KOSGEB, TOSYÖV, Türk Ticaret Kanunu, Sanayi Ticaret Bakanlığı ve Hazine Dış Ticaret Müsteşarlığı gibi kurumlar ve kanunlarda kendilerince KOBİ tanımı yapmaktadırlar (SELİMOĞLU, 2009, s.43).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, KOBİ'ler için muhasebe standartları oluşturmasının getireceği yararlar şunlardır; (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.14-15)

- Küresel anlamda KOBİ'lere uygun; yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir/tatbikedilebilir muhasebe standartları temin edecek,
- Küresel standartları kullanmak isteyen KOBİ'lerin finansal raporlama yükünü azaltacak,
- KOBİ finansal raporlarının/tablolarının kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamasına imkan sağlayacaktır.

KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs), KOBİ'lerin finansal tablolarını kullanan kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını, KOBİ'lerin standartları uygulayabilme kapasitelerini (capabilities) ve ilgili muhasebe ve kamuya açıklama seçeneklerinin fayda ve maliyetlerini göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır. Bu projedeki standartlar, bilgi kullanıcıları ve finansal tablo hazırlayıcılarının fayda-maliyet analizlerinde ulaşılan dengesi çerçevesinde yeterli ve uygun değişiklikler yapılmak kaydıyla tam set UMS/UFRS'lerdeki kavram ve ilkelerin üzerine inşa edilmiştir. Buna göre; KOBİ Muhasebe Standartları'nda (IFRS for SMEs), tam set UMS/UFRS'lerden geniş anlamda farklı olan değişiklikler şunlardır (PACTER, 2006, s.1);

- KOBİ'lere uygun olmayan başlık ve konular çıkarılmış, böylece daha az detaylı standartlar oluşturulmuş, ihtiyaç duyulması halinde tam set UMS/UFRS'ye çapraz referans verilmiştir.
- Tam set UMS/UFRS'lerde yer alan muhasebe politikası seçeneklerinden sadece en basit ve uygulaması en kolay olan seçenek KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'nda yer almıştır. Benzer şekilde, ihtiyaç duyulması halinde tam set UMS/UFRS'ye çapraz referans verilmiştir.
- Tanımlama/kayda alma ve değerlendirme'lerde basitleştirmeler yapılmıştır.

2001 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından başlanan ve KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bu projenin tartışma metni; izleyen süreçte ilgili adımların tamamlanması ile Mayıs 2004'de kamuoyunun görüşleri alınmak üzere kamuoyuna ilan edilmiş ve yayınlanmıştır. Bu tartışma metnine gelen cevaplardan dünyadaki ülkelerin; bölgesel veya yerel olarak daha önce geliştirilmiş muhasebe standartlarının yerine Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun hazırladığı KOBİ Muhasebe Standartları'nın benimsenmesine yönelik açık talep/isteğin veya tercihin olduğu görülmüştür. Bunun ardından, sözkonusu projeye ilişkin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bünyesindeki Çalışma Grubu oluşturulmuş ve Şubat 2007'de 'KOBİ Muhasebe Standartları Tasarısı-Exposure Draft of an International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities' kamuoyunun görüşlerine sunulmuş ve yayınlanmıştır. Sözkonusu 'KOBİ Muhasebe Standartları Tasarısı' için kamuoyundan gelen yorum ve görüşlerin sunulabildiği en son tarih ise 30 Kasım 2007

olmuştur (www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Mediumsized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm).

İzleyen süreçte; tasarı halindeki KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs) 'nda yer alan uygulama önerileri; en sık kullanılan yıllık finansal tabloların sunulmasında sorunsuz uygulanıp-uygulanmadığına yönelik gerçekleştirilen alan testleri (field testing)'ne 20 farklı ülkedeki 116 küçük işletme katılmıştır. İlgili çalışmaların 2008 ve 2009 yıllarında devam etmesinin ardından, nihai olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 9 Temmuz 2009 tarihi itibarıyla küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) tarafından kullanması amacıyla geliştirdiği 'KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlamıştır. Dünyada halen tüm işletmelerin yaklaşık % 95'inden fazlasının KOBİ olarak tanımlandığı ifade edilmektedir. Yayımlanan bu 'KOBİ Muhasebe Standartları' seti, dünya genelindeki KOBİ'lerle yapılan geniş ölçekli bilgi ve fikir alışverişlerini içeren beş yıllık yoğun bir çabanın sonucunda ortaya çıkmıştır (<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Mediumsized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm>).

Ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını düzenleyen ve uygulayan kurumlar tarafından KOBİ Muhasebe Standartları projesine verilen desteğin temelinde tam set UMS/UFRS'nin fazla bilimsel ve teknik oluşu bulunmaktadır. Tam set UMS/UFRS'nin fazla bilimsel ve teknik yapısı bu standartların benimsenmesinin ve uygulanmasının maliyetinin yükselmesine neden olmaktadır (DEMİR, 2007, s.4).

IASB tarafından yayımlanan KOBİ Muhasebe Standartları'nı (IFRS for SMEs), gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin, küçük ve orta ölçekli işletmeleri için daha sade standartlar oluşturulmasına yönelik yoğun ve şiddetli çağrılarına karşılık olarak hazırlanmıştır. KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs), görece küçük düzeydeki işletmelerin kapasiteleri ve ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmış, 230 sayfaya yakın, müstakil bir standarttır. KOBİ Standartları tam set UMS/UFRS'den (büyük kitap – the big book) bağımsız olup, tek başına yeten ve hüküm ifade eden bir yapıya sahiptir. Başka bir deyişle, tam set UMS/UFRS'leri kabul etmemiş ülkeler tarafından dahi kabul edilip uygulanabilir. Ayrıca, hangi işletmelerin bu standartları kullanacağı da ilgili ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır (KOBİ tanımı). Yayımlanan KOBİ Standartları ile dünyanın her

yerindeki KOBİ'ler, ilk kez yüksek kalitede ve uluslararası düzeyde kabul görmüş bir muhasebe setine sahip olacaklardır. KOBİ'ler için UFRS'nin, iş dünyasına, sermayelerini ulusal veya uluslararası alanda artırma imkânı sağlaması beklenmektedir (http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOBİ%20.pdf).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), sözkonusu KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs) küresel bir eğitim inisiyatifi'ni üstlenme çabası içerisinde. Buna göre Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), KOBİ Muhasebe Standartlarının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla kapsamlı bir eğitim dokümanı geliştirmektedir. Vakıf ayrıca, eğitim materyallerinin kullanımı konusunda “eğitmenleri eğitmek” ve özellikle, gelişmekte olan ekonomilere yönelik olarak düzenlenecek bölgesel çalıştaylara eğitmen temin etmek amacıyla, uluslararası gelişim temsilcileriyle birlikte çalışmaktadır. Eğitim materyalleri birçok değişik dilde yayımlanacaktır. İngilizce dilindeki materyaller ise 2009 yılının sonlarına doğru ücretsiz olarak IASB'nin resmi internet sitesinden indirilebilecektir. KOBİ Standartlarının tümü (karar gerekçeleri, açıklayıcı finansal tablolar ve sunum ile açıklama listeleri) <http://go.iasb.org/IFRSforSMEs> adresinden ücretsiz olarak indirilebilir (http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOBİ%20.pdf).

Ülkemizde de, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan KOBİ muhasebe standartlarının ülkemizde faaliyette bulunan KOBİ'ler tarafından rasyonel ve sağlıklı uygulanmasına yönelik ilgili çalışmalar devam etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), ülkemizdeki KOBİ muhasebe standardı hazırlama sürecini çok iyi yönetme çabası içerisinde. Buna yönelik olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bünyesinde oluşturulan “Çalışma Komisyonu”nda yer alan temsilcilerin temsil ettiği kurumlar; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği(TOBB), KOSGEB, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler, Bağımsız Denetim Derneği, İstanbul SMMMO. Bu çalışma komisyonunun oluşturulması ile birlikte, KOBİ'ler için Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulması süreci başlamıştır. Bu çalışma komisyonu Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış olan KOBİ'ler için muhasebe

standartları tasarısı ve nihai olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs) üzerinde çalışmaktadır (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.16).

Bunun yanında, IASB tarafından kamuoyu görüşüne sunulan sözkonusu KOBİ Muhasebe Standartları Tasarısı'na yönelik ülkemiz ilgi gruplarının görüşleri, TMSK tarafından sözkonusu süreçte Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB)'na iletilmiştir. Ayrıca küresel anlamda kabul edilecek olan KOBİ Muhasebe Standartları'nın (IFRS for SMEs) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile eşzamanlı olarak ülkemizde de benimseneceği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından ifade edilmiştir. KOBİ'ler için Türkiye Muhasebe Standartları'nın TMSK tarafından yayınlanmasının ardından, Türkiye'de KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarında birlik sağlanması beklenmektedir. Böylece, KOBİ'lerin sunacağı finansal raporlar/tablolara, uluslararası piyasalarda geçerlilik kazanacaktır. Buna ek olarak, sektörel finansal tabloların geçerliliği vasıtasıyla, işletmelere karşı yurtiçi ve yabancı piyasalardaki güvenin artmasıyla finansal kaynaklara ulaşmak ve finansal maliyetleri azaltmak temin edilecektir (ALP-ÜSTÜNDAĞ, 2009, s.16).

2306. Türk Ticaret Kanunu Yasa Tasarısı ve Standartların Uygulanmasına Yönelik Uyum Çalışmalarında İlgili Kurumların Desteği Sorunu

Türkiye'de muhasebe uygulamaları, yasal düzenlemeler aracılığıyla yürütülmektedir. Sözkonusu yasal düzenlemeler şunlardır;

- ✓ Vergi Kanunları,
- ✓ Türk Ticaret Kanunu,
- ✓ Sermaye Piyasası Kanunu,
- ✓ Bankacılık Kanunu.

Vergi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu, bu çerçevede en kapsamlı düzenlemeleri oluşturmaktadırlar. Diğer iki yasal düzenleme ise; sadece ilgili işletmeleri kapsamaktadır (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s. 14).

Türk Ticaret Kanunu'nun işletmeler ve muhasebe meslek mensupları üzerindeki etkisi oldukça sınırlıdır. Bunun temel nedeni ise; ilgili yasa hükümlerindeki sınırlı yaptırım ve denetim uygulamaları bulunmasıdır. Kanun, sadece uyuşmazlık halinde mahkemelere başvurulması zorunlu kılmıştır. Dolayısıyla ülkemizde muhasebe uygulamalarını kuşatan temel kanun, Vergi Kanunu'dur. Bu nedenle, ülkemizde muhasebe meslek mensupları vergi kanunlarına uygun hareket etmek ten sorumlu olduklarını düşünmektedirler. Bu çerçevede, tüm muhasebe uygulamaları, vergi kanunları'na uygun şekilde vergi beyannamesi'nin oluşturulması amacıyla yapılmaktadır. Bu durumun temel sebebi ise; diğer kanunlara nazaran uygulanan ağır cezalar ve kapsamlı denetimlerdir (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s. 14-15).

Mevcut Türk Ticaret Kanunu, 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe girmiş olup yaklaşık 50 yıldır uygulanmaktadır. Yürürlüğe girdiği 1957 yılından beri uygulanan 29.06.1956 tarihli 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu; ülkemiz ticaret, sanayi ve hizmetler sektörünün ihtiyaçlarına bugüne kadar cevap vermeye çalışmıştır. Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim, fırsat ve tehditler Türkiye'nin dışa açılma sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç tüm dünya ülkeleri gibi ülkemizin de sosyal, ekonomik ve hukuksal yapısını derinden etkilemiştir. Para, sermaye piyasaları başta olmak üzere mal ve hizmet piyasaları bölgesel ve küresel boyut kazanmıştır. Bu açılımın neticesinde de ülkemizin bazı alanlarda kendini yenilemesi, rekabet ve ilişki içerisindeki ülkeler ve topluluklara kendisini uyarlamak zorunluluğu hâsıl olmuştur. Dolayısıyla yerel ve uluslararası ticaret, teknoloji ve hukuki koşullardaki bu değişim ve gelişim süreci tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizi de ticaret hukuku alanında reform yapmaya zorlamıştır (ÇELEBİ-GÜÇLÜ, 2007, www.tmsk.org.tr).

Bu bağlamda ticaret kanunu değişimi veya modernize edilmesini zorunlu kılan ulusal ve küresel gelişmeler şunlardır (YÜKSEL, 2008, s.106);

- ✓ Küresel ekonomik gelişmeler,
- ✓ Türk ticaret hukuku düzenlemelerinin Avrupa Birliği'ne (AB) katılım süreci doğrultusunda sözkonusu Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyumlu hale getirilmesi,
- ✓ Teknolojik gelişmeler ve e-ticaret'in yaygınlaşması,

- ✓ Dünya Ticaret Örgütü'nün (World Trade Organization) kurulması,
- ✓ Uluslararası piyasalarda önemli rol oynama amacı,
- ✓ Mevcut Türk Ticaret Kanunu'nun yeni yasal gereklilikler karşısında yetersiz kalması,
- ✓ Artan küresel rekabet,
- ✓ Muhasebe mesleğinde yaşanan skandallar,
- ✓ İç dinamikler'dir.

Türkiye, 1960'lerden beri Avrupa Ekonomik Topluluğu/Avrupa Topluluğu'nun (AET/AT) ortak üyesidir. Ülkemiz 14/04/1987'de Avrupa Birliği'ne tam üyelik için başvurmuş, 11.12.1995 tarihinde, Ortaklık Konseyi Gümrük Birliği aşamasına geçilmesini kararlaştırmış ve 10-11/12/1999 tarihlerinde yapılan Helsinki Zirvesi'nde tam üye adayı konumunu almıştır. Türkiye ile AB, 2001 yılında, Türkiye'nin katılma sürecine hazırlanmasına hizmet edecek olan katılma ortaklığı anlaşmasını imzalamışlardır. Ortak üyelik ile başlayan hukukî uyumun sağlanması yükümü, Gümrük Birliğiyle birlikte somutlaşmış ve Türkiye, rekabet ve fikri mülkiyet hukukuna ilişkin düzenlemeler başta olmak üzere çeşitli AT düzenlemelerini ulusal hukukun bir parçası haline getirmiştir. Üye adaylığı ise, Türkçeye "AB müktesebatı" diye çevrilen "acquis communautaire"nin Türk hukukuna aktarılması zorunluluğunu getirmiştir. AB Komisyonu 03.10.2005 tarihinde, Türkiye ile müzakerelere başlanmasını AB üyelerinin devlet ve hükümet başkanlarından oluşan Konseye önermiş ve Konsey 17.12.2004 tarihinde bu tavsiyeye uymuştur. Konsey öneriyi benimsemiş ve 03.10.2005 tarihinde üyelik Müzakere Çerçeve Belgesini kabul ederek, müzakereleri başlatmıştır. Türkiye artık "Müzakere Eden Ülke"dir. Bu hukuki konumu, Tasarının sadece AB müktesebatı ile uyumlaştırılması zorunluluğunu ortaya çıkarmakla kalmamakta, aynı zamanda, Türkiye'ye ileride yayınlanacak yönergelerle de uyum sağlamak, AB Komisyonu'nun kurduğu yüksek düzeyli uzmanlardan oluşan komisyonların AB hukukunun şekillendirilmesine ilişkin raporlarında yer alan önerileri değerlendirmek, AB'nin ticaret hukuku alanındaki eylem planını izlemek ve gelecekteki Kanunda gerekli değişiklikleri yapmak görevini de yüklemektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, AB'ye üye diğer ülkelerin, ticaret, şirketler, taşıma, deniz ticareti ve sigorta kanunlarında olduğu gibi, dinamik bir konuma geçecek ve eskisiyle kıyaslanamayacak sıklıkta değiştirilme olasılığına açık bir kanun haline gelecektir. AB Müktesebatı ve bu

bağlamda AB'nin ticaret hukukuna ilişkin düzenlemeleri, “Müzakere Eden Ülke” Türkiye'nin gelecekteki hukukudur (TTK Tasarısı, 2007, s.2-3).

AB'ye üye olmanın temel koşulu, topluluk müktesebatına uyum sağlanması, müktesebatın bütün bölümlerinin kabul edilmesi ve yürürlüğe konulmasıdır. Topluluk bünyesinde muhasebe dünyasındaki gelişmelere paralel şekilde, tek muhasebe dilinin kullanımını yaygınlaştırmaktadır. Topluluğa girmek isteyen Türkiye'nin de tek muhasebe dilini benimsemesi elzemdir. Küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları, yatırımcıların şirketlere, finansal bilgilere ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni sarsmış, denetim ve kamusal yönetişimin tekrar gözden geçirilmesini gerektirmiştir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Sarbanes Oxley Yasası baz alınarak yatırımcıların, bilgi kullanıcıların doğruyu bilgiyi, daha şeffaf bir şekilde alması, muhasebe ve denetim mekanizmalarının etkinliğinin artırılması, mali yapıların gizlilik ilkesinden çıkarılması planlanmıştır (ÇELEBİ-GÜÇLÜ, 2007, www.tmsk.org.tr).

Bu minval üzerine Adalet Bakanlığı tarafından 1999 yılı sonunda kurulan “Ticaret Kanunu Komisyonu” tarafından çalışmalara başlanılmış ve şu anda TBMM'nin gündemine getirilen 1514 maddeden oluşan ve büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilânço Hukuku'nu kaynak alan yeni “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı” hazırlanmıştır (ÇELEBİ-GÜÇLÜ, 2007, s.1).

TTK 5 ana kitaptan oluşurken, Tasarı taşıma işlerinin de ilave edilmesi ile Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku adı altında 6 ana kitap ve çeşitli hükümler olmak üzere 1514 maddeden oluşmaktadır. Tasarının genel gerekçesinde belirtildiği gibi, bir ülkenin sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güç olarak yer alabilmesi için tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre çıkarılmış finansal tablolara ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre hazırlanmış denetim raporlarına ihtiyacı vardır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda da bu husus ekseninde Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu müteaddit defalar zikredilmiştir. Özellikle göz önünde bulundurulması gereken hususlar Avrupa ve dünyada uygulana gelen UMS/UFRS ya da UMS/UFRS'lerin ülkemiz uyarlaması olan Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS) söz edilmesi ve artık Türkiye

Muhasebe Standartları Kurulu'nun muhasebe standart ve politikalarının belirlenmesinde bir otorite olarak kabul edilmesidir (ÇELEBİ-GÜÇLÜ, 2007, s.3).

Türk Ticaret Kanunu Tasarısında madde 64'te “Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88'inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır” hükmü yer almaktadır. 88. maddesinde ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yetkisi vuzuha kavuşturulmuş olup; “Gerçek ve tüzel kişilerin gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda olduğu, yapılan düzenlemelerin, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenip, yayımlanacağı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnaî standartların konulabileceği ve bunları uygulayanların da söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklayacakları, kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilecekleri, uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alanlar itibarıyla belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hâllerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanacağı” şeklinde ifade edilmiştir. Tasarıda ticari defterlerin tutulması, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu ile ilgili maddelerde de Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS/TFRS) uygulanması ile ilgili hükümler bulunmaktadır (ÇELEBİ-GÜÇLÜ, 2007, s.3-4).

Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Tasarısının 2. fıkrasının (a) bendi, TMSK'nın küçük ölçekli sermaye şirketleriyle her ölçekteki şahıs şirketleri, adi şirketler ve gerçek kişi tacirlere ait işletmeler için uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu özel standartlar yayımlayabileceğini öngörmüştür. Sektörler itibarıyla geçerli olacak özel standartlar da getirilebilir. (d) Tasarının 88 (4). maddesi hükmü, TMSK'ya muhasebe standartlarının konulmasında tekel yetkisi tanımıştır. Hükme göre, kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemekle görevlendirilmiş kurum ve kurullar, TMSK'nın onayını almaları şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeler yapabilirler. (e) Nihayet TMS'ler, IFRS'ler ile “tam uyumlu” olmalıdır; “tam uyumlu” ibaresi “özdeş” anlamına kullanılmıştır. TMSK, bazı standartları TMS (Türkiye Muhasebe Standardı) bazılarını da TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) olarak yayınlamaktadır. Birinciler eski IAS'ın, ikinciler IFRS'nin karşılığı olup aralarında fark yoktur (TEKİNALP, 2007, s. 3).

Tasarı şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası muhasebe standartlarını, yeni adıyla uluslararası finansal raporlama standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını gündeme getiren bir kanundur. Yukarıda ifade edilen ve Taslakta 88. madde başta olmak üzere TMS ve TMSK'ya atıf yapılarak, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzenlenmek zorunda olduğu, ayrıca bu kapsamda konsolide mali tabloların hazırlanması zorunluluğunun da getirildiği açıklanmıştır (ÇELEBİ-GÜÇLÜ, 2007, s.4).

Yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterine ilişkin hükümlerde TMS ve TMSK'dan bahsedilmiştir. Yılsonu şirketlerce yapılacak değerlendirme hususunda Madde 78'de, finansal tablolarda yer alan varlıklar ile borçların TMS'de öngörülen ilkeler dikkate alınmak üzere değerlendirme ilkelerinin geçerli olacağı, madde 79'da ise varlıklar ile borçlara uygulanacak değerlendirme ölçülerinin düzenlendiği görülmektedir. Madde 69'da finansal tabloların yılsonu düzenlenmesinde TMS'ye uygun, açık ve anlaşılır olması, faaliyetin gerekli kıldığı sürede çıkarılması gerektiği yer almaktadır. Madde 398 ve devamı maddelerinde Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) başta olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) bir otorite olarak zikredilip şahsında, ulusal ve

uluslararası nitelikteki düzenleme ve standartlara işaret edilmiş ve uyum zorunluluğu getirilmiş olmasının olumlu bir adım olarak nitelendirildiği, standartların sürekli değişim ve gelişim süreci içinde olması nedeniyle, bu tip bir atfın uygulama yorumları da dâhil uygulama ve kavramsal çerçevede birlik sağlama açısından olumlu görüldüğü, Kanunu’nun ruhuna uygun olarak muhasebe standartları ve amaca uygun “gerçek” denetim konusunda adım atılmış olmasının olumlu görüldüğü, finansal tablolar, birleşme, bölünme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin özel denetim kapsamına alınmasının, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından katkı sağlayıcı yenilikler olarak değerlendirildiği ifade edilebilir (ÇELEBİ-GÜÇLÜ, 2007, s.3-4).

Standartların uygulanması açısından ülkemizdeki uygulamaya baktığımızda; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) “bankalar” için, Hazine Müsteşarlığı “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri” için, kendi alanlarıyla ilgili olarak daha önce yayımladıkları muhasebe yönetmeliklerini ve tebliğlerini yürürlükten kaldırarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını büyük ölçüde uygulamaya soktuğunu daha önce ifade edilmişti.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), muhasebe Standartları’na göre raporlama yapan şirketler finansal tablolarını Tebliğ XI-29 kapsamında Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na göre hazırlayacaklardır. Ancak Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UMS/UFRS’nin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan UMS/UFRS farkları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından ilan edilinceye kadar finansal tabloların hazırlanmasında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan UMS/UFRS’ler ile birebir aynı olan ve TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) esas alınacaktır. TMS/TFRS’ler konusunda yetkili kurul Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’dur. Ancak, henüz muhasebe standartları ile ilgili en önemli kurumlardan biri olan Maliye Bakanlığı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) yayınladığı TMS/TFRS’leri kabul edeceğiz yönünde herhangi bir açıklama yapmamıştır (UZAY, 2007, s.10).

Türk ekonomisinin büyük ölçüde KOBİ işletmelere dayalı bir yapıya sahip oluşu ve ülkemiz ekonomisindeki uzun yıllar boyunca baskın/etkin muhasebe düzenlemeleri'nin Vergi Usul Kanunu (VUK) temellerine dayanmış olması nedeniyle; uluslararası muhasebe literatürü terimi olarak ülkemiz muhasebe uygulamaları kolaylıkla “vergi eğilimli (tax oriented)” olarak tanımlanabilmektedir. Bilindiği üzere; vergi eğilimli ülkelerde finansal raporların temel işlevinin; işletmenin gerçek ekonomik durum ve sonuçlarının değil vergi matrahının/yükümlülüğünün belirlenmesi olduğu kabul edilmektedir (ÖZKAN ve Diğerleri, 2005, s.163).

Ülkemizde mevcut uygulamaya yön veren Vergi Kanunları hükümlerinde değişikliklerin yapılmamış olması; standartların uygulanabilirliği önündeki en önemli engellerden biridir. Zira, Türk muhasebe sistemine yıllardan beri emredici kurallarıyla etkin olan vergi mevzuatıdır. Bu çerçevede, TMS/TFRS'lerin muhasebe meslek mensupları tarafından etkin bir şekilde uygulanmasında Maliye Bakanlığı'nın tavrı çok önemlidir. Çünkü işletmeler ve muhasebe meslek mensupları yılların verdiği bir alışkanlık ve cezai yaptırımlar nedeniyle Maliye Bakanlığı'ndan gelen düzenlemelere en kısa zamanda uymak konusunda bir refleks geliştirmişlerdir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı'ndan beklenen şey, TMS/TFRS'lere uyulması gerektiği yönünde yasal bir düzenleme ile birlikte vergi mevzuatında da özellikle değerlendirme ölçülerine ilişkin TMS/TFRS'lerde yer alan düzenlemelerle paralel değişiklikler gerçekleştirmesidir. Dolayısıyla vergi hükümlerinde değişiklik yapmadan Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklik yapılması muhasebe meslek mensupları üzerine ağır bir yük getirecektir (UZAY, 2007, s. 10; KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s.14).

Özellikle Vergi Kanunlarında standartlar ile uyumlu olacak şekilde gerekli düzenlemeler yapılması önemli bir gereklilik olmakla beraber bu tarz bir düzenleme birebir standartlar koşulları/hükümlerinin benimsenmesi şeklinde olmamalıdır. Muhtemelen, verginin belirlenmesine ilişkin vergilendirme ilkelerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan TMSK'nın resmen tanınması, ilgili muhasebe defterlerinin Kurul tarafından yayınlanan standartlara uygun tutulması ve hesap planının standartlar ile uyumlu hale getirilmesi yeterli olabilir. Bu noktada, Maliye Bakanlığı(MB) standartların benimsenmesine olumsuz bakmamalıdır. Çünkü ülkemizde vergi gelirlerinin yaklaşık %70'ini dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Kurumlar Vergisi'nin sözkonusu vergi gelirleri

içerisindeki payı sadece % 9'dur. Bu durumda, en kötü ihtimalle, standartların vergi gelirleri üzerine etkisi yaklaşık % 9 oranında olabilecektir (KARAPINAR ve Diğerleri, 2007, s. 14-15).

Bu çerçevede, yalnızca vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için muhasebe işlemi yapma yerine şeffaf, tutarlı ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için yoğun çaba gösterilmesi gerekir. Ancak hem Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının vergi kanunlarının etkisinde gelişen muhasebe uygulamalarıyla çelişen yönlerinin belirlenmesi ve bertaraf edilmesi hem de bu standartların doğru yorumlanması ve uygulanması uzun ve yoğun çalışma gerektiren bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır (AKDOĞAN, 2007, s.116).

231. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye’de Uygulanmasına İlişkin Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler

Türkiye büyüyen sermaye piyasasına sahip bir geçiş ekonomisine sahiptir. Özellikle 1980li yıllar, ülkemiz açısından büyük ilerleme ve atılım yılları olmuştur. Bu süreçte izlenen yeni politikalar, ülkemiz ekonomisinin görünümünün kurallara bağlı ve karma ekonomiden liberal ekonomiye dönüşmesiyle sonuçlanmıştır. Bu adımların ardından, ekonomik serbestleşme ile birlikte Türkiye, 2000li yıllarda gelecekte olması muhtemel Avrupa Birliği üyeliği ve küreselleşme gibi yeni zorluklarla karşı karşıya kalmıştır.

Muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağından çok doğrudan finansal tabloların hazırlanmasını hedef alan UMS/UFRS’ler bugün Türkiye’de ve dünyanın pek çok ülkesinde özellikle halka açık ve sermaye piyasalarında işlem gören şirketler için uygulamaya girmiştir. İlke bazlı, mesleki yargıyı raporlamanın önemli bir parçası yapan, pek çok finansal tablo kaleminin tahmin yoluyla tablolara alınmasını gerektiren, çoğu zaman ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlik dengesini ihtiyaca uygunluk lehine bozan, ihtiyatlılık düzeyi önceki uygulamalardan farklı, karmaşık bir yapıya sahip, işletmeler tarafından farklı muhasebe politikalarının uygulanabilmesine izin veren ve sık değişikliğe uğrayan ve bu nedenle karşılaştırılabilirliği göreceli olarak daha az tablolar hazırlanmasına neden olan UMS/UFRS’ler, çoğunlukla vergi uygulamalarının etkisinde tekdüzen

muhasebe sisteminin çalışma yöntemlerine alışmış ülkemiz muhasebe dünyası için gerçekten yeni bir bakış açısidir (ÖZKAN-ECENER,2008,s.17).

Türkiye, ekonomisinin gelişmişlik düzeyi nedeniyle uluslararası muhasebe standartları uygulamasında geçmişte bir gecikme söz konusudur. Ancak, özellikle akademik alanda önemli bir geçmiş vardır. Öğrenciler bu modern muhasebe ilkelerine göre eğitilmektedirler. Meslek kuruluşları, mesleki dernek, vakıf ve üniversitelerce yıllardır düzenlenmekte olan sempozyum ve konferanslarda bu standartlar ayrıntısıyla ele alınmaktadır.

- ✓ Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarının yayımlanması konusunda tek otorite olarak benimsenmiştir. Taslakta, muhasebe ile ilgili konularda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanacak muhasebe standartlarına yollama yapılmakla, Standartlara yasal bir nitelik kazandırılmıştır. Aslında, Türkiye'nin muhasebe standartları uygulaması konusunda attığı adım, AB uygulamalarının bir adım önündedir. Çünkü her ülkede muhasebe uygulamaları farklı yerel mevzuata tabi olduğundan standartlar defter kayıtlarına değil, çıkarılan finansal tablolarla ilgilendirilmiştir. Oysa yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı, işletmeleri; gerek defterlerini tutarken, gerek bireysel ve gerekse konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu getirmektedir. Böylelikle, tüm işletmelerin kanuni defterlerinde yer alan bilançoları ile kamuya sundukları bilançoları birbirinden farklı olmayacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı, halka açık olsun olmasın tüm sermaye şirketlerinin finansal tablolarının bağımsız dış denetime tabi tutulmasına, denetim standartlarının uluslar arası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine, bağımsız denetim kuruluşların gözetimine dair pek çok evrensel düzenlemeyi de getirmektedir (ÜSTÜNEL, 2009, www.ufe.org.tr/documents/Newsletters/Duyurular/Makale_BU.pdf).
- ✓ TÜRMOB'a bağlı odalar tarafından her yıl özellikle bir veya birkaç uluslararası muhasebe standardını konu alan sempozyumlar tertip edilmektedir. Bu konferanslarda bilim adamları ve uygulama içinden gelen muhasebe uzmanları,

uluslararası muhasebe standartlarını tartışmaktadırlar. TÜRMOB bünyesinde başlı başına bir eğitim kurumu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) meslek mensuplarına sürekli eğitim vermektedir. TÜRMOB’a bağlı olarak kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin (TESMER) amacı, mesleki eğitimin, mesleki stajın ve sınav programlarının hazırlanması ve kontrolüdür. TÜRMOB tarafından yayınlanan mesleki dergilerde muhasebe standartlarının teorisine ve uygulanmasına ilişkin pek çok makale yayınlanmaktadır.

- ✓ “Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD)” ın yıllardır yayınlamakta olduğu “Muhasebe ve Finansman Dergisi”nde bilim adamları muhasebe standartları konusundaki araştırma ve değerlendirmelerini yayınlamaktadırlar.
- ✓ Bilim adamlarının oluşturduğu “Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV)”ın (Accounting Acedemicians Collaboration Foundation) yıllardır yayınladığı “Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi”nde uluslararası muhasebe standartları ile ilgili bilim adamlarının makalelerine yer verilmektedir. MÖDAV, 15-17 Kasım 2007 tarihinde UMS/UFRS’ye (IAS/IFRS) geçişin 3. yılında Dünya ülkelerinin uygulamalarını ele alan 4. Uluslararası Muhasebe Konferansını İstanbul’da tertip etmiştir.
- ✓ Muhasebe Standartları ile bunların eğitimi konulu sempozyum ve konferanslar umuma açık olarak üniversiteler tarafından da her yıl yapılmaktadır.
- ✓ Halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri fiilen bu uygulamanın içindedirler. Son yıllarda önemli ölçüde artan yabancı sermaye yatırımları nedeniyle, ülkede pek çok şirket UMS/UFRS (IAS/IFRS) veya USGAAP’a göre finansal tablo düzenlemektedir. Yurt dışı finans ilişkisi içindeki şirketler de keza UMS/UFRS (IAS/IFRS) uygulamaktadırlar. Dolayısıyla Türkiye zaten bu uygulamanın içinde olup, sözkonusu uygulamalar UMS/UFRS’lerin ülke içinde benimsenmesi sürecini hızlandıran bir gelişmedir.

- ✓ PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young, Deloitte, KPMG, BDO, Grant Thornton, Mazars gibi dünyaca ünlü muhasebe ve denetim firmaları Türkiye'deki ofislerinde 4.000'i aşkın uzman denetçi istihdam etmektedirler. Her yıl kadrolarından % 25 civarında yetişmiş eleman özel şirketlere geçmektedir. Bu firmalar uluslararası uygulamalar yönünden yol gösterici olmaktadır. Bu arada, birbirleri ile rekabet gereği de olsa yoğun eğitim programları yapmaktadırlar.
- ✓ Diğer taraftan, 2004 yılında Türkiye genelinde tüm işletmeler, çıkarılan bir vergi kanunu hükmüyle, IAS 29'a uyumlu enflasyon düzeltmesini başarıyla uygulamıştır. Keza, finansal kiralama işlemleri de IAS 17'ye uygun muhasebeleştirilmeye başlanmıştır. Vergi İdaresi, verginin hesaplanmasına ilişkin düzenlemeler dışında muhasebe ve finansal tablolarla ilgili olarak uluslararası muhasebe standartlarına sıcak baktığı mesajını vermektedir.
- ✓ Türk iş dünyası, UMS/UFRS'lerin benimsenmesinin tüm ülkemiz açısından olumlu fırsatlar getireceğine ilişkin fikirlerini değişik vesilelerle ifade etmişlerdir. Dolayısıyla UMS/UFRS'lerin tam olarak benimsenmesi süreci; ülkemizin dünya'nın geri kalanı ile bütünleşmesinde ve yabancı yatırımcı açısından güvenilir, tutarlı ve çekici bir piyasanın oluşturulmasında en önemli adım olarak düşünülmektedir.

Bütün bunlar, belirli alanlarda fiilen uygulanmaya başlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının ülke genelinde de başarıyla uygulanabileceğinin olumlu göstergeleridir. En önemlisi de, muhasebe meslek kuruluşların bu konuda çok istekli olmalarıdır. Bu olumlu bakış açısının tersinden düşünüldüğünde ise; tüm kesimlerin kabul ettiği en önemli nokta; muhasebe meslek mensuplarının yoğun eğitim programlarına (an intensive training program) alınması gerekliliğidir. Buz dağının görünen yüzünün yüzüne bakılarak ülkemizin UMS/UFRS'leri benimseme ve uygulama sürecindeki tüm sorunları çözdüğü şeklinde düşünülmesi yanıltıcı olmaktadır. Çünkü ülkemiz sözkonusu sürecin oldukça başında bulunmaktadır (ÜSTÜNEL, 2008, s. 9-10-11; ÜSTÜNEL, 2006, s.4-5).

Mevzuatımızın uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumu yönünde önemli düzenlemeler yapılıyor olsa da, mevcut mevzuatla çeşitli konularda uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Birçok kavram ve yöntem, ülkemizde uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesiyle ilk defa gündeme gelecektir. Dolayısıyla, muhasebe standartlarının anlaşılmasını ve uygulamaya geçişini kolaylaştırmak üzere, üzerinde önemle durulması gereken bazı hususlar söz konusudur. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Mevcut mevzuat ile standartlar arasındaki uyumsuzlukların giderilmesine yönelik gerekli düzenlemelerin yapılması ve standartlara yasal nitelik kazandırılması,

- Üniversitelerimizdeki ilgili programlarda, standartlarla getirilen yeni uygulamaların tanıtılmasına ve ders müfredatlarının bu yönde güncellenmesine yönelik çalışmalar yapılması,

- TMSK, SPK, BDDK, TÜRMOB gibi kurum ve kuruluşlarca, standartların yaygınlaştırılması için eğitim ve bilgilendirme programlarının düzenlenmesi,

- Standartlarla birlikte, bunların uygulama sonuçlarının sağlıklı biçimde denetlenebilmesi için uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu denetim standartlarının belirlenmesi ve kullanılması'dır (ÇİFTÇİ, 2007, s.7).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NIN UYGULANABİLİRLİĞİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINCA DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

30. Genel Açıklama

Geçmişten günümüze dünya ekonomisindeki gelişmeler ile beraber işletme faaliyetlerinin ülke sınırlarını aşması, çok uluslu şirketlerin oluşması, sermaye piyasalarındaki gelişmeler, yeni finansal enstrümanların ortaya çıkması işletmelerin finansal tablolarını daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir şekilde düzenlemelerini gerekli hale getirmiştir. Bu durumda finansal tabloların uluslararası piyasalarda ilgilenen herkes tarafından anlaşılabilmesi, karşılaştırılabilmesi ve değerlendirilebilmesi için yerel kurallar yerine evrensel standartların kullanılması zorunlu hale gelmiş bulunmaktadır (ÜSTÜNEL, 2008, <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar>).

2005 yılından itibaren Avrupa Birliği topluluğunda halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerine finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunluluğu getirilmesi sonrasında, diğer AB ülkelerinde olduğu gibi Türkiye de topluluğa aday bir ülke olarak Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın (UMS/UFRS) benimsenmesi ve uygulanması yönündeki değişim süreci içerisinde bulmuştur. Bu süreç içerisinde; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ‘bankalar’ için, Hazine Müsteşarlığı ‘Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri’ için kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayımladıkları muhasebe yönetmeliklerini ve tebliğlerini yürürlükten kaldırarak UMS/UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaya sokmuşlardır.

Diğer yandan, ülkemizde muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamalara son vermek amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulduğunu ve strateji olarak Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) setine tam uyumu benimsediğini ve ilgili çevirilerin yapılarak Resmi Gazete'de yayınlandığı yukarıda ifade edilmişti. Bununla beraber, TMSK, işletmelerin TMS/TFRS'na uygun olarak raporlama yapmalarını gerektirecek yasal otoriteye sahip değildir. Bu bağlamda, ülkemizde Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hazırlanmış ve tasarıda, muhasebe ile ilgili konularda TMSK tarafından yayımlanacak muhasebe standartlarına yollama yapılmakla, standartlara yasal bir nitelik kazandırılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı, işletmeleri; gerek defterlerini tutarken, gerek bireysel ve gerekse konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu getirmektedir. Böylelikle, tüm işletmelerin kanuni defterlerinde yer alan bilançoları ile kamuya sundukları bilançoları birbirinden farklı olmayacaktır. Tasarıya göre, yayımlanan muhasebe standartları, ticaret hukukuna ilişkin ikincil düzenleme niteliğini haiz olmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı, halka açık olsun olmasın tüm sermaye şirketlerinin finansal tablolarının bağımsız dış denetime tabi tutulmasına, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine, bağımsız denetim kuruluşların gözetimine dair pek çok evrensel düzenlemeyi de getirmektedir. Bütün bu gelişmeler, belirli alanlarda fiilen uygulanmaya başlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının uzun vadede ülkemiz genelinde de başarıyla uygulanabileceğinin olumlu göstergeleridir (ÜSTÜNEL, 2008, <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar>).

Dolayısıyla UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin neler olduğunun belirlenmesi oldukça önem kazanmıştır. Çalışmada öncelikle ulusal ve uluslararası literatürde yapılmış olan çalışmalar incelenerek UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasını etkileyen faktörler belirlenmiştir. Bu faktörler arasından çalışmada kullanmak üzere seçilmiş olan 4 faktöre ilişkin sorulardan oluşan anket formu ile de ülkemiz muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket çalışmasının amacı; UMS/UFRS'lerin ülkemiz koşullarında uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin neler olduğu, bu beklentileri demografik ve uygulanabilirliği etkileyen seçilen faktörlerden hangilerinin etkilediğinin tespit edilmesidir. Çalışma sonucu yapılan analizlerle belirlenen sonuçlar yorumlanmış, son olarak da sonuç ve değerlendirme yapılmıştır.

31. Kavramsal Çerçeve

Muhasebe ve finans dünyası için devrim niteliğindeki bir gelişme olarak Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya girmesi yalnızca ülkemizde yaşanan bir olgu değildir. Başta Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere, gelişmiş veya gelişmekte olan pek çok ülkede UMS/UFRS'ler belirli düzeylerde de olsa uygulamaya girmiş durumdadır. Bunun yanında Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS), gelişmiş ekonomiler olarak ifade edilen ülkelerde de ortaya çıkmış ve oluşturulmuştur. Sosyal bir yapı olarak muhasebe'nin de içinden doğduğu toplumların ihtiyaçlarına uygun olması ve o koşulların özelliklerini yansıtmaması kaçınılmaz bir durumdur. Dolayısıyla, UMS/UFRS setinin kapsam ve nitelik olarak gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına ve koşullarına uygun olduğu söylenebilir. Bununla beraber, dünyada gelişmekte olan ülkelerin büyük kısmı'nda sözkonusu standartları uygulama sürecindedir.

Finansal bilginin kullanıma hazır hale getirilmesinde en önemli görev ise, muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir. Sözkonusu süreçte, gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin ekonomik gelişimini sağlamasında önemli bir unsur olan muhasebe'nin dünya ile bütünleşmesinde önemli bir ön gerekliliği olarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanabilirliğine yönelik muhasebe standartlarının uygulayıcısı olarak ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının beklentileri üzerine etki edebilecek faktör veya faktörlerin neler olabileceğinin muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanan bir anket çalışması ile belirlenmesi, standartların uzun vadede ülkemizde doğru ve tutarlı bir temelde uygulanması sürecine ve başta muhasebeye yön veren kurum ve unsurlar olmak üzere süreçte yer alan tüm taraflara faydalar sağlayacaktır.

310. Literatür Araştırması

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) öneminin artması ve uygulanmalarının giderek yaygınlaşmasıyla beraber bu standartların benimsenmesi, benimsenmesinin uygunluğu/ilgililiği (relevance/suitability), ülkelerin fiilen uygulanmaları ve sözkonusu fiili benimseme ve uygulama süreçlerine ilişkin sonuçlar ve bu süreçlere etki eden faktörlerin neler olduğuna yönelik hem ulusal

hem de uluslararası literatürde pek çok akademik çalışma yapılmaktadır. Çalışmada incelenen ulusal ve uluslararası literatür aşağıda ayrı başlıklar altında ifade edilmiştir.

3100. Uluslararası Literatürün İncelenmesi

Uluslararası muhasebe literatürü genel olarak muhasebenin farklı ülkelerdeki çevresel koşullardan büyük ölçüde etkilendiğini tartışmış ve savunmuştur. Buna göre muhasebeyi etkileyen en önemli çevresel güçler; ekonomik güçler, sosyal güçler, yasal sistem, kültür ve politik sistemdir. Dolayısıyla belirli bir ülkenin herhangi bir muhasebe standartları seti, politikaları ve uygulamalarını tercih etmesi, yukarıdaki bu çevresel faktörlerin kendi aralarındaki etkileşim sürecinin bir sonucudur. Bu faktörler içsel veya dışsal olabilir. Bu faktörler şunları kapsamaktadır; ekonomik büyüme, refah düzeyi, enflasyon düzeyi, eğitim düzeyi, yasal sistem, ülkenin tarihi ve coğrafyası, finansal sistem, işletmelerin büyüklüğü ve karmaşıklığı, muhasebe mesleğinin geçmişi, finansal piyasaların gelişimi, yatırım ve finanslama kaynakları, baskın kültür ve dil'dir. Bunlara ek olarak; ülkenin sömürge geçmişine sahip olması, çokuluslu şirketlerin varlığı, yabancı yatırım ve finansmanın önemi, yabancı pazarlara açıklık düzeyi, uluslararası antlaşmalara imza atmış olması, uluslararası muhasebe firmalarının varlığı gibi faktörleri kapsayabilir. Herhangi bir ülkede sözkonusu faktörlerden herhangi birinde meydana gelen önemli bir değişim, sözkonusu ülkedeki muhasebe düzenlemeleri ve politikalarını etkiyebilmektedir (ZEGHAL-MHEDHBI, 2006, s. 376).

Zeghal-Mhedhbi yaptıkları çalışmada, gelişmekte olan ülkeler tarafından UMS/UFRS'lerin benimsenmesi veya benimsememesini etkileyen temel faktörleri belirlemeyi amaçlamış ve sözkonusu amaç çerçevesinde, gelişmekte olan ülkelerin UMS/UFRS'leri benimseme veya benimsememesi kararını açıklamak için bazı faktörleri seçmişlerdir. Seçilen faktörler şunlardır; ekonomik büyüme, eğitim düzeyi, ekonomik dışa açıklık düzeyi, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik ve sermaye piyasalarının varlığı. Çalışmada 32 gelişmekte olan ülke incelenmiştir. Sözkonusu araştırmaya göre; okur-yazarlık oranı daha yüksek olan, sermaye piyasasına sahip ve kültürel anlamda Anglo-Sakson kültürüne veya yakın kültüre sahip olan ülkelerin UMS/UFRS'leri benimsemeleri daha yüksek olasılıkla olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanında ekonomik dışa açıklık ve ekonomik büyüme ile UMS/UFRS'lerin benimsenmesi arasında pozitif ancak istatistiksel

anlamda önemsiz bir ilişki sözkonusu olduğunu tespit etmiştir. ZEGHAL-MHEDHBI (2006)'nin çalışmasının sonuçlarına paralel yönde destekleyici diğer çalışmalarda da, bir ülkede belirli bir muhasebe sisteminin benimsenmesi sürecinin; eğitim düzeyi (Doupnik-Salter, 1995, s. 189-202), muhasebe geleneği açısından belirli bir ülke grubuna kültürel aidiyet/bağlılık (Abdelsalam-Weetman, 2003, s. 63-84) ve ülkede sermaye piyasasının varlığı (Adhikari-Tondkar, 1992, s. 75-105) gibi etkenlerden etkilendiği tespit edilmiştir (ZEGHAL-MHEDHBI, 2006, s. 376-384).

Bir ülkedeki muhasebe sistemi tarihsel, kültürel ve sosyo-ekonomik ve politik etkenler/faktörler tarafından etkilenmektedir. Gray (1988), yaptığı çalışmada herhangi bir ülke tarafından benimsenen muhasebe sistemini ve bunun oluşumuna katkıda bulunan kültürel etkinin neden olduğu kültürel muhasebe değerleri'ni belirlemiştir. Gray'ın çalışması kültürel muhasebe değerlerini şu kategorilere bölmüştür; 'Profesyonellik'e karşı Yasal Kontrol', 'Tekdüzelik karşı Esneklik', 'Tutuculuk karşı İyimserlik' ve 'Gizlilik karşı Şeffaflık'. Bu değerler ülkenin kültürel çevre ve değerlerine bağlı olup, muhasebe sisteminin gelişim yönünü etkilemektedir. Dolayısıyla, ülkeler arasındaki muhasebeye ilişkin sahip olunan bu farklılıkların ortadan kaldırılması; yapısında belirli ölçüm, değerlendirme metodları ve yapılması gereken açıklamalar ilişkin belirli seçeneklere izin verilen UMS/UFRS setinin temel amacıdır. Bununla beraber Gray (1988) çalışmasında, UMS/UFRS'lerin uygulanması ve yasal zorunluluk şeklinde yürütülmesinin, ülkelerin muhasebe standartlarını benimsemesinin sosyo-kültürel eğilimi tarafından etkilenip etkilenmediği sorusunu irdilememiştir (GRAY, 1988, s. 1-15).

Warsame, tez çalışmasında UMS/UFRS benimseme sürecinde muhasebe sistemini etkileyen faktörleri Gray (1988)'in çalışmasındaki faktörleri genişleten teorik şekil'i ile ortaya koymuştur. Buna göre; UMS/UFRS'leri benimseme (adoption) bir çok ulusal ve küresel temel faktör/etkenler tarafından etkilenmektedir. Tez çalışmasında sunduğu bu teorik şekil'e göre; muhasebe standartlarını benimseme'yi etkileyen faktörler/etkenler; içsel etkenler ve dışsal etkenler olarak ikiye ayırmıştır. Dışsal etkenler şunlardır; yabancı yatırım, ticaret, küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu organizasyon/kuruluşlar, uluslararası yardım önşartları. İçsel etkenler ise; sosyo-kültürel eğilim, yasal sistem, kurumsal sahiplik yapısı,

ulusal ekonomik kalkınmışlık düzeyi, yerel sermaye piyasaları, muhasebe meslek örgütü, politik sistem; şeklinde ifade edilmiştir (WARSAME, 2006, s.32-147).

Chand'a göre; UMS/UFRS'lerin tüm uluslar tarafından kullanımı teoride uygundur. Ancak, UMS/UFRS'lerin oluşturulmasının arkasında gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal sistemlerinin yapı ve ihtiyaçları yer almaktadır. Buna ek olarak pek çok ülkenin kendine özgü ekonomik, sosyal ve kültürel faktörlere sahip olması bu ülkelerin ya kendi ulusal muhasebe standartlarını belirlemelerine yada UMS/UFRS'leri bazı değişiklik/uyarlamalarla benimsemelerine yol açmıştır. Yapılan araştırmalar ise; dünyanın farklı yerlerinde muhasebe uygulamalarında farklılıkların varlığını ortaya koymaktadır. Bu çerçevede ulusal muhasebe sistemlerinin; ülkelerin kültür ve eğitimsel geçmişi, muhasebe meslek mensuplarının eğitiminin etkisi gibi çevresel faktörlerin işlevi olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Özellikle ülkelerarası çevresel farklılıkların varlığı ve varolan bu çevresel farklılıkların devam ediyor olması; UMS/UFRS'lerin tüm ülkelere uygun olduğu düşüncesi/algısı hakkındaki endişeleri ortaya çıkarmıştır. Çalışmada; UMS/UFRS'lerin gelişmekte olan ülkelere uygunluğu Pasifik-Asya Bölgesinde yeralan Fiji Adaları Cumhuriyeti'ne özelinde incelenmiş ve UMS/UFRS'lerin temel anlamda gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına uygun şekilde oluşturulduğu, Fiji ülkesinin ekonomik ve sosyal koşullarına/ihtiyaçlarına uygun olmadığı, Fiji ülkesindeki muhasebe meslek mensuplarından bazılarının uluslararası muhasebe standartlarını yorumlama ve uygulamada yetersiz kalabileceklerini, standartların Fiji koşullarında oldukça kapsamlı ve karmaşık uygulamaları içerdiği, UMS/UFRS'lerin gelişmekte olan ülkelere uygunluğunun ciddi şekilde şüpheli olduğu ifade edilmiştir (CHAND, 2005(a), s. 269-282).

Chand diğer bir araştırmada ise, bir ülkenin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı benimsemesi girişiminden önce gözönünde bulundurulması gereken faktörleri belirlemeye çalışmış ve bir ülkenin Uluslararası muhasebe standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na yakınsama sürecinin (benimsenme veya uyum) başarıyla sonuçlanmasında etkili olan ve hızlandıran 5 stratejik faktör/etken (mesleki bilgi ve deneyim, eğitim ve öğrenim, yasal destek, ulusal işletmelerle çok uluslu şirketlerin payı/oranı, UMS/UFRS'lerin belirli değişikliklerle benimsenmesi/kabul edilmesi) Fiji örneği bazında incelenmeye çalışılmıştır. Buna göre; UMS/UFRS'lerin benimsenmesi kolay bir iş veya görev değildir. Hem toplumda hem de mesleki kuruluşlarda görev yapan meslek

mensuplarının mesleki bilgi düzeyi; standartların benimsenmesine olanak veren bir unsurdur. Standartların benimsenmesi; ülkedeki nitelikli muhasebecilerin güçlü desteğini gerektiren sürekli bir görevdir. Buna ek olarak muhasebe eğitim ve bilgisinin zayıf olduğu ülkelerde, muhasebeye ilişkin mesleki yargı gerektirebilecek konularda muhasebe meslek mensuplarının sağlıklı yargıda bulunmaları beklenemez. Dolayısıyla mesleki eğitim düzeyinin daha yüksek olması, standartların benimsenmesi işini kolaylaştırır. Ayrıca, muhasebe standartlarının uygulanması için gerekli yasal desteğin sağlanması uygulamaları kolaylaştırır. Bunun yanında çokuluslu işletmeler; UMS/UFRS'lerin benimsenmesi sürecinden diğer işletmelere göre daha fazla yararlanmaktadır. Dolayısıyla sermaye piyasasına dayalı finanslama'nın daha yaygın olduğu ülkeler, UMS/UFRS'lerin benimsenmesi sürecinden daha fazla avantaj elde etmektedirler. Son olarak; gelişmekte olan ülkeler dahil her ülkenin kendine özgü politik, sosyal, ekonomik ve kültürel niteliklere sahip olması; her ülkenin kendi ihtiyaç ve amaçlarına uygun (muhasebe ve ekonomik) sistemleri kullanmaları fikrini güçlendirmekle beraber, dünyadaki nihai eğilim bunların standartize edilmesi şeklinde olan aksi yöndeki uygulamalardan oluşmaktadır. Bu çerçevede; ülkeler kendilerine has işletme uygulamalarını da içeren farklı kültürlerle sahip olsalar bile, bazı değişiklikler/uyarlamalarla Uluslararası Muhasebe Standartları'nı benimsemeleri hiç benimsememelerinden daha iyi olacağı görüşü de ifade edilmelidir (CHAND, 2005(b), s.209-222).

Joshi ve Diğerleri (2008) yaptıkları çalışmada; 2001 yılından itibaren UMS/UFRS'lerin halka açık şirketlerde zorunlu olarak uygulandığı Bahreyn'de halka açık şirketlerde görev yapan 42 muhasebeci ve denetçinin; tek bir küresel muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına ilişkin algılarını anket yöntemiyle araştırmışlardır. Söz konusu çalışmanın sonuçlarına göre; anket cevaplayıcıları; muhasebe standartlarının küresel anlamda UMS/UFRS'ye yakınsaması ve dolayısıyla muhasebe standartlarının uyumlaştırılması'nın uygun ancak derece derece gerçekleşebilecek yararlı bir amaç olduğu fikrine olumlu yaklaştıkları, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturan ve yayınlayan IASB'ye güvendikleri tespit edilmiştir. Dünyadaki muhasebe ilkelerinin standartize edilmesiyle ortaya çıkacak en önemli yararın finansal performansların karşılaştırılabilirliğinin artması olacağına, diğer bir önemli avantajın ise; farklı ülkelerdeki işletmelerin finansal bilgilerinin ilgililik, güvenilirlik ve şeffaflığının artması olarak düşünmektedirler. Bununla beraber, anket cevaplayıcılarına göre; ilke temelli muhasebe

standartları olarak UMS/UFRS'lerin yorumlanması, belirli muhasebe işlemlerine ve belirli işletmelere uygulanmasında zorluklar olacağı düşüncesine sahip oldukları görülmüştür. Anket sonuçlarına göre meslek mensupları UMS/UFRS'lerin küresel anlamda benimsenmesi ve uygulanmasında en önemli görevin ulusal muhasebe yapılarına düştüğünü düşündüğü, UMS/UFRS'lerin küresel anlamda benimsenmesinin muhasebe meslek mensuplarının eğitimi gerektirdiğini, UMS/UFRS'lerin anlaşılması ve uygulanması için yapılması gereken mesleki çalışmalara gerekli kaynak ve altyapıların sağlanması gerektiğini, meslek mensuplarının eğitimi ve standartların benimsenmesi yolunda ilgili tüm kurum ve tarafların (meslek mensubu, devlet, denetim firmaları, üniversiteler, meslek kuruluşları vb.) ortak sorumluluğunun gerektiğini, standartların farklı ülkelerde farklı şekilde anlaşılıp-uygulanabileceği tehlikesinin olduğunu düşünmektedirler (JOSHİ ve Diğerleri, 2008, s. 41-48).

Tyrall ve Diğerleri (2007) yaptıkları çalışmada; UMS/UFRS'lerin gelişmekte olan bir ülke olan Kazakistan'a uygunluğunu incelemeye çalışmıştır. TYRALL ve diğerleri (2007)'e göre; literatürde ulusal muhasebe sistemlerini sınıflandırmada kullanılan ekonomik, kurumsal ve kültürel temeller, aynı zamanda, UMS/UFRS'lerin ulusal ihtiyaçlara uygunluğunun değerlendirilmesinde de kullanılabileceğini iddia etmişlerdir. Bunlar; gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkeye uygunluk düzeyi, özel sektör ve kamu sektörünün birbirine olan nispi büyüklüğü, sermaye piyasasının gelişme durumu, ülkenin muhasebe ihtiyacı ve sözkonusu ihtiyaçlara UMS/UFRS'lerin uygunluğu'dur. Bu çerçevede UMS/UFRS'lerin Kazakistan'ın ulusal ihtiyaçlarına ve koşullarına uygunluğu/ilgililiği (relevance), geliştirilen bu 4 ayrı temel üzerinde kuramsal olarak incelenmiştir. Belirlenen bu temel faktörler; 1) UMS/UFRS'lerin geliştirildiği ve ortaya çıktığı dünyanın gelişmiş ülkelerinin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmiş bir ülke olan Kazakistan'a benzerlik düzeyi, 2) özel sektör ve kamu sektörünün birbirine olan nispi büyüklüğü, 3) sermaye piyasasının gelişme durumu, 4) ülkenin muhasebe ihtiyacı ve sözkonusu ihtiyaçlara UMS/UFRS'lerin uygunluğu şeklindedir. Belirlenen bu temel faktörler; ülkenin Maliye Bakanlığı ve Merkez Bankası ilgili görevlileri ile yüzyüze yapılan görüşmeler (interviews) ve bunun yanında posta yolu ile Kazakistan Borsası'nda yer alan 93 halka açık şirkete anket gönderilmesi ile irdelenmiştir. Bu çalışmanın sonucuna göre; ekonomik ve sosyal koşulların temelde farklı olduğu ancak zaman içerisinde uyum yönünde değişebileceği, 1991 yılında bağımsızlığına

kavuşmasından bu yana özel sektörün gelişme içinde olduğu ancak kamuya ait kurum ve işletmelerin oldukça önemli boyutta kaldığı, ülkede faaliyet gösteren çokuluslu işletmelerin sayısının hızla arttığı, bunun yanında ülkenin sermaye piyasasının yeteri ölçüde gelişmediği dolayısıyla işletmelerin finansmanında önemli bir yerinin olmadığı tespit edilmiştir. Bütün bunların yanında; özel sektörün gelişmesi, artan direkt yabancı yatırımlar, uluslararası kuruluşlardan (Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu) gelen finansal ve teknik yardımların önkoşullarının UMS/UFRS'lerin benimsenmesi koşulu olması sözkonusu uygunluğu olumlu etkilerken, ülkenin ulusal dilinde UMS/UFRS çevirisinin orijinal 2500 sayfalık İngilizce metni 209 sayfaya indirilmesi, standartlarda meydana gelen değişikliklerin ulusal düzeye yansıtılmasındaki zaman gecikmeleri, meslek mensuplarının sözkonusu standartlara ilişkin eğitim ve bilgi düzeylerinin yetersizliği, muhasebe meslek mensuplarına yönelik eğitici kaynakların ve eğitici kişilerin sayısının azlığı, bazı standartların uygulanmasına ilişkin teknik sorunlar ve bilgi teknolojilerinde yaşanan uyumsuzluklar sözkonusu standartların Kazakistan'a uygunluğunu olumsuz etkileyen unsurlar olarak belirlenmiştir (TYRALL ve Diğerleri, 2007, 82-110).

Larson - Street (2004) yılında yürüttükleri anket araştırmasıyla Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki halka açık şirketlerin 2005 yılında UMS/UFRS'lerin zorunlu benimsenmesi öncesinde, üye ülkelerin UMS/UFRS yönündeki yakınsama süreçlerinin önündeki engellerin neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre en önemli engeller; bazı UMS/UFRS'lerin karmaşık yapısı ve bunların uygulanmasında karşılaşılan zorluklar, birçok ülkenin muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısıdır. Diğer belirlenen engeller ise; belirli standartların (UFRS 1 gibi) uygulanmasına yönelik ulusal düzenleyici kuruluşların yetersiz rehberlikte bulunması, bazı ülkelerdeki sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olması olarak belirlenmiştir (LARSON-STREET, 2004, s.89).

Petrovets (2005) hazırladığı tez çalışmada; Rusya'da ulusal muhasebe sistemi olarak UMS/UFRS'leri benimsemesi sürecinin nasıl yürütüldüğünü, bu sürecin uygunluğunu; 2005 yılında St. Petesburg'ta UMS'lere ilişkin düzenlenen bir konferansa katılan denetçiler ve finansal yöneticilerle yapılan görüşmelerden elde edilen verilerle ve diğer kuramsal verilerle incelemiştir. Buna göre; standartların yasal desteğe sahip olmaması, standartların resmi Rusça çevirilerinde yaşanan kavram kargaşası, Rus muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lere ilişkin bilgi/eğitim düzeylerinin yetersizliği, üniversitelerin

müfredatlarının sözkonusu muhasebe/finansal raporlama standartlarını kapsamaması, UMS/UFRS bilgisine sahip meslek mensuplarının büyükşehirlerde yoğunlaşması (Moskova ve St. Petesburg), standartlara ilişkin eğitim kurs ve materyallerine ulaşmada, bunlara olan talepte büyükşehirler ile diğer şehirlerde yaşayan meslek mensupları arasında farklılıkların bulunması, standartların uygulanmasında bilgisayar sistemlerinde yaşanan problemler; bu süreçte yaşanan temel engeller olarak ifade edilmiştir (PETROVETS, 2005, 3-59). Bu çalışmayı destekler şekilde Platonova (2005) ve Preobragenskaya-Mcgee (2004); UMS/UFRS'lere geçiş sürecinde Rusya'nın yaşadığı en önemli problemleri; pek çok işletme ve muhasebe meslek mensubunun UMS/UFRS'ye uygun hazırlanmış finansal bilgiye ihtiyaç hissetmemesi ve dolayısıyla UMS/UFRS'ye uygun hazırlanmış finansal bilgiye talebin olmaması, yasal düzenlemelerde önemli değişikliklerin gerekliliği, devlet kurumlarının (yürütücü) kendi aralarındaki uyumsuzluğu, ekonomik gelişmişlik düzeyinden kaynaklanan standartlarda önerilen değerlendirme ölçütlerinin uygulanmasının zorluğu, muhasebe meslek mensuplarının standartlara ve uygulanmasına ilişkin bilgi eksikliği veya yetersizliği, standartların uygulanmasına yönelik rehberlikte yaşanan eksiklikler; olarak ifade etmişlerdir (PLATONOVA, 2005, s. 114-117; PREOBRAGENSKAYA-MCGEE, 2004, s.42-45). Rusya'da 2004 yılında Romir Monitoring adlı araştırma firması tarafından ülkede UMS/UFRS yönünde yaşanan muhasebe ve raporlama reformuna ilişkin Rus muhasebecilerin ve işletmelerin görüşlerinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilen anket çalışması sonuçlarına göre; UMS/UFRS'ye uygun raporlama yapan işletmelerin % 26'sı finans ve sigorta alanında faaliyet göstermekte, % 14'ü ise sanayi işletmesidir. UMS/UFRS'lere uygun raporlama yapan işletmeler, genel olarak 300'den fazla çalışana sahip büyük şirketlerdir. Muhasebe şirketleri, tüm müşterilerinin %25'den daha az kısmının UMS/UFRS'yi kullandığını ifade etmişlerdir. Anket çalışması sonuçlarına göre; Rus muhasebeciler UMS/UFRS'lerin uygulanması sürecinin şeffaflık, doğruluk ve tarafsızlık gibi avantajları beraberinde getireceğini düşünmektedirler. UMS/UFRS'lerin uygulanmasını etkileyen faktörler; finansal ve stratejik sebeplere dayanabilmektedir. Buna göre UMS/UFRS'lerin uygulanma nedenleri raporlama problemlerinin çözümünden ziyade stratejik iş geliştirme ile ilgilidir. UMS/UFRS'lerin uygulanmasından doğan genel problemler; Rus muhasebe standartları ile ilgili uyumsuzluklar (yazılış tarzı, dil ve terimler), Rusya yasal düzenlemelerinin UMS/UFRS'leri desteklememesi, eğitim kurslarının yokluğu olarak ifade edilmiştir. Anket çalışmasının sonuçları'na göre Rus muhasebecilerin yaklaşık yarısı (% 48) UMS/UFRS'ler

konusunda bilgi düzeylerinin yeterli olduğunu, yaklaşık üçte birlik kısmı (% 29) ise UMS/UFRS konusunda bilgisinin olmadığını ifade etmiştir. Rus muhasebecilerin yaklaşık % 80'i ise gelecekte UMS/UFRS konusunda bilgi düzeylerini geliştirmek istediklerini ifade etmişlerdir. Rus muhasebecilerin % 64'ü bulundukları ilde UMS/UFRS konusunda verilen eğitimlerin kalitesini yetersiz ve düşük olarak değerlendirmişlerdir (ROMIR, 2004, s.77-83). 2004 yılında anket çalışmasının benzeri ve devamı niteliğinde diğer bir anket çalışması, 2007 yılında Romir Monitoring araştırma şirketi tarafından muhasebe ve denetim alanında yer alan muhasebeciler, denetçiler, bilgi kullanıcıları, eğiticiler ve öğrenciler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma sonuçlarına göre; anket çalışmasında incelenen işletmelerin % 16'sı UMS/UFRS'leri kullanmaktadır. Anket cevaplayıcılarının yarısından fazlası (%58), UMS/UFRS yönündeki değişimin finansal tablolara olan güveni artıracığını düşünmektedir. Anket cevaplayıcılarına göre UMS/UFRS'ye uygun raporlamanın güçlü yönleri; daha yüksek kalitede yönetsel raporlar, yeni yatırımcıların cezp edilmesi, borç sağlamada daha fazla fırsatlar, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması; olarak ifade edilmiştir. UMS/UFRS'lerin uygulanmasının önündeki engeller ise; uygulanmayı zorunlu kılan yasal düzenlemelerin olmaması, eğitim materyallerinin eksikliği, insan kaynaklarına ilişkin eksiklikler; olarak ifade edilmiştir (ROMIR, 2007, s. 4-6).

Pajunen (2008) yaptığı çalışmada; Avrupa Birliği üyesi Finlandiya'daki muhasebe meslek mensuplarının (finansal yöneticiler, denetçiler, meslek ünvanı taşıyan muhasebeciler, uzmanlar) UMS/UFRS'lere bakış açılarının ne olduğunu belirlemeye yönelik görüşmeler yürütmüştür. Buna göre 11 ayrı meslek mensubu ile yapılan yüzyüze görüşmeler sonucunda şu bulgulara ulaşmıştır; Finlandiyalı meslek mensupları tamamı için olmasada bir kısmı için UMS/UFRS'lerin uygulanması zor bir hususdur. Buna ek olarak, muhasebe meslek mensuplarının büyük kısmı Finlandiya'da muhasebenin ürettiği bilgilerin yurtdışında anlaşılabilir ve güvenilir olması için UMS/UFRS'lerin uygulanmasının tek çözüm yolu olduğu görüşündedirler (PAJUNEN, 2008, s.2-7).

Mir-Rahaman (2004) yaptıkları çalışmada; UMS/UFRS'lerin Bangladeş'te benimsenmesi sürecini incelemiştir. Bangladeş Muhasebe Standartları Kurulu üyeleri, Dünya Bankası personeli, muhasebeciler, finansal bilgi kullanıcıları, değişik sektörlerden üst düzey muhasebeciler, meslek örgütleri temsilcileri, akademisyenlerden oluşan önemli

birçok kişi, kurum ve tarafın UMS/UFRS'lerin benimsenmesi sürecine ilişkin görüşlerini belirlemek üzere gerçekleştirilen görüşmeler ve diğer arşiv verileri kullanılmıştır. Buna göre çalışmada görüşülen kişiler genel olarak standartların benimsenmesi sürecinde yer alan ilgi grupları arasındaki çekişme, karışıklık ve iletişim problemlerinden kaynaklanan genel bir uyumsuzluğun varlığı, standartların Bangladeş'in sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyine veya muhasebe ihtiyaçlarına uygun olmadığı, bu standartların uluslararası kuruluşlar (Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu) tarafından zorla dayatıldığına ilişkin endişelerin bulunması, uluslararası muhasebe standartlarının gelişmekte olan tüm ülkelere uygun tek (one-size-fit-all) bir çözüm olmadığı ancak standartların Bangladeş'e uygun şekilde uyarlanma/değişiklikler için gerekli finansal kapasitenin eksikliğini ifade etmişlerdir (MIR-RAHAMAN, 2004, s. 816-836)

2002 yılında, dünyanın önde gelen uluslararası altı denetim şirketinin (Deloitte Touche Tomatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG ve PricewaterhouseCoopers)'nın UMS/UFRS'yi henüz kabul etmemiş 57 ülkenin muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilen anket çalışmasının sonuçlarının sunulduğu GAAP CONVERGENCE 2002 (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin Yakınsaması 2002) Raporu'na göre UMS/UFRS'lere yakınsama (convergence) sürecinde karşılaşıldığı ifade edilen en önemli engeller şunlardır; bazı standartların karmaşık yapısı (Anket cevaplayıcısı muhasebe meslek mensuplarının %51'i), ulusal muhasebe düzenlerinin vergi eğilimli yapısı (anket çalışmasında incelenen ülkelerin %47'sinde), bazı UMS/UFRS'lerin (gerçeğe uygun değere dayalı finansal araçlar ve diğer bazı standartları) uygulanma zorunluluğuna yönelik ülkeler arasında uyumsuzluklar (anket çalışmasında incelenen ülkelerin %39'unda), UFRS'lerin ilk uygulanmasına yönelik yetersiz izahat/rehberlik (anket çalışmasında incelenen ülkelerin %35'inde), ulusal sermaye piyasalarının sınırlı oluşu/sıgılgı (anket çalışmasında incelenen ülkelerin %30'unda), yatırımcılar ve bilgi kullanıcıları arasındaki ulusal muhasebe standartlarından memnun olmaları/bunlara yönelik tatminin varlığı (anket çalışmasında incelenen ülkelerin %21'inde), standartların ulusal dillere çevirilerine ilişkin zorluklardır (anket cevaplayıcısı muhasebe meslek mensuplarının %18'i). 2002 yılında sunulan bu raporda, UMS/UFRS eğitimine ilişkin bulgulara göre incelenen ülkelerin %80'inde UMS/UFRS'ler üniversite müfredatlarının bir parçası'dır. Bununla beraber anket cevaplayıcılarının üçte birinden fazlası üniversite müfredatlarının UMS/UFRS'lere ilişkin sınırlı kapsama sahip olduğunu veya ülke içindeki sadece birkaç üniversitenin yeterli

kapsama sahip olduğu belirtmiştir. Yine cevaplayıcıların %20'sine göre ülkelerindeki üniversitelerin müfredatları UMS/UFRS'leri hiçbir şekilde kapsamamaktadır (STREET, 2003, s. 10-11).

Irvine-Lucas (2006) göre; UMS/UFRS'ler, gelişmiş ülkelere ve çokuluslu şirketlere uygun şekilde finansal raporların hazırlanması için oluşturulan ve küreselleşmenin bir tezahürü veya göstergesidir. Gelişmekte olan ülkeler, küresel ekonomik faydalardan yararlanmak amacıyla benimsedikleri bu standartların benimsenmesi ve uygulanması sürecinde düzenleyici yasal altyapıdan ve ülkelerin ulusal kültürlerinden kaynaklanan bazı problemlerle karşılaşmaktadırlar. Makalede, Birleşik Arap Emirliği'nin UMS/UFRS'leri benimsemede sürecinde ülkenin mevcut yasal altyapısı ve hesap verebilirlik (accountability) kültürüne ilişkin karşılaşılan bazı zorluklara değinilmiştir. Bu ülkede geçmişte yaşanmış olan finansal skandallar nedeniyle sözkonusu yolsuzluk kültürünün UMS/UFRS'lerin doğru ve tutarlı uygulanmasını etkileyebileceğine ilişkin endişeleri doğurmaktadır. Bir ülkede UMS/UFRS'lerin benimsenmesi kararının alınması, sözkonusu standartların uygulanmasından daha kolaydır. Ancak standartların doğru ve tutarlı uygulanmasına yönelik gerekli yasal altyapı ve kültürden (şeffaflık ve yolsuzluk) kaynaklanan zorluklar/tehditler, bu standartların Birleşik Arap Emirlikleri'nde ve buna benzer gelişmekte olan ülkelerde uygulanması sürecini tehdit etmektedir (IRVINE-LUCAS, 2006, s. 1-23).

Aljifri-Khasharmeh (2006), yaptıkları çalışmada UMS/UFRS'lerin Birleşik Arap Emirliği ülkesi çevresine uygunluğunu incelemiştir. Sözkonusu çalışmada muhasebeciler ve finansal tabloları kullananlar (denetçiler, aracılar (brokerler), finans yöneticileri, finansal analistler) için iki ayrı anket düzenlenmiştir. Sözkonusu anket sonuçlarının istatistiksel sonuç ve incelemelerine göre anketlere yanıt veren muhasebe meslek mensuplarının yarısı; standartların Birleşik Arap Emirliğinde uygulanmasında herhangi bir zorluk veya değişiklik (uyarlama) gerekliliği olmadığı fikrindeyken, diğer yarısı ise bazı standartlarda ülkeye uygun olacak şekilde uyarlamaların yapılabileceği kanısındadır. Finansal tablo kullanıcıları arasında yapılan incelemelerde ise; UMS/UFRS'lerin Birleşik Arap Emirliklerinde benimsenmesinin uygunluğu konusunda olumlu bir genel uzlaşıya sahip oldukları görülmüştür (ALJIFRI-KHASHARMEH, 2006, s. 505-526).

Joshi-Ramadhan (2002) yaptıkları araştırmada; Bahreyn’de küçük ve hakim ortaklı işletmeler (small and closely held companies) üzerinde Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın benimsenme düzeyini ve muhasebe uygulamalarını bu işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının düşünceleri üzerinden incelemiştir. Yürütülen çalışmalar sonucunda elde edilen verilere göre; işletmelerin tamamına yakını, finansal tablolarını UMS’lere uygun hazırlamaktadır. Bunun yanında, işletmelerden gelen yanıtların (%85)’ine göre Uluslararası Muhasebe Standartları’nın benimsenmesi ve uygulanmasında herhangi bir zorluk olmadığı, diğer bir ifadeyle aşırı bir maliyet oluşturmadığı fikri hakimdir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının sözkonusu küçük ve hakim ortaklı işletmelere uygunluğuna ilişkin; işletmelerin muhasebe çalışanlarının UMS’lere uygun finansal tabloları hazırlayabildikleri (%86), bunun yanında muhasebe çalışanlarının UMS’lere ilişkin eğitime ihtiyaç duydukları (%45), standartları anlama/yorumlamada zorluklarla karşılaşmadığı (%84), UMS’lerin benimsenmesinin maliyetli/külfetli olmadığı (%85) görüşlerine sahip oldukları belirlenmiştir (JOSHI-RAMADHAN, 2002, s. 429-440).

Ong (2005) tarafından Tayvan’da; muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına yakınsamasını engelleyen unsurların neler olduğuna yönelik yapılan araştırma çerçevesinde; muhasebe meslek mensupları, üst düzey finans yöneticileri ve muhasebe standartlarını oluşturma sürecinde yer alan düzenleyici kuruluşlar gibi 21 kişiden oluşan farklı ilgililerle yapılan görüşmeler sonucu belirlenen engeller önem sırasına göre; yasal sistem, işletme çıkarları, finansal piyasalar, ulusal muhasebe standartlarını belirleyici yapı, kültür, vergileme sistemi, muhasebe mesleğinin rolü, yatırımcıların ve bilgi kullanıcılarının çıkarları, uluslararası ilişkiler’den kaynaklanan politik veya ekonomik faktörler şeklinde belirlenmiştir (ONG, 2005, s.16).

Jermakowicz-Gormik-Tomaszewski (2006)’nın tarafından Avrupa Birliği’ndeki 2005 yılındaki halka açık şirketlerdeki zorunlu UMS/UFRS uygulaması sürecine yönelik 2004 yılında 112 halka açık Avrupa Birliği şirketi üzerinde gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda elde ettiği sonuçlara göre; halka açık Avrupa Birliği şirketlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı uygulamada karşılaştıkları en önemli zorluklar şunlardır; UMS/UFRS’lerin yapısının karmaşıklığı, UMS/UFRS’lere ilişkin uygulama rehberliğinin bulunmaması, UMS/UFRS’lerin tekdüze

yorumlanmasında eksiklikler, standartların Kar ve Zarar Hesabı üzerindeki etkisi, UMS/UFRS'lerin sürekli değişmesi, geçmiş yıllara ilişkin finansal tabloların karşılaştırmalı hazırlanması, şirket çalışanlarının ve denetçilerinin UMS/UFRS'lere ilişkin bilgi düzeylerinin eksikliği, muhasebe çalışanlarının ve yönetim bölümünün eğitim gerekliliği, finans bölümü çalışanlarının kafa yapısında değişim, bilgi teknolojilerinde değişiklik ihtiyacı'dır. Ayrıca çalışmaya katılan halka açık Avrupa Birliği şirketleri UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini oldukça zor, maliyetli ve külfetli olarak ifade etmişlerdir (JERMAKOWICHZ-TOMASZEWSKI, 2006, s. 170-189).

3101. Ülkemiz Literatürü'nün İncelenmesi

Ülkemizde UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması üzerine yapılan tez ve çeşitli makale çalışmalarında ortaya konan durum, görüş ve değerlendirmeler aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Ağca (2003) çalışmasına göre; Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulamak Türkiye'ye önemli avantajlar sağlayacak ancak Türkiye'nin UMS'ler için tam anlamıyla ideal ortama sahip olduğunu, dolayısıyla bu standartların Türkiye'de rahatlıkla uygulanabileceğini veya uygulanamayacağını söylemenin güç olduğunu ifade etmiştir. Zira Türkiye bazı özellikleri ile (belirli bir muhasebe altyapısına ve yeterli nitelikli elemana, özel sektör ağırlıklı bir ekonomiye sahip olması) bir çok gelişmekte olan ülkeye nazaran UMS tarzı bir muhasebe sistemine daha hazır görünmektedir. Bunun yanında sözkonusu çalışma UMS'lerin teknik anlamda değil de genel anlamda Türkiye'nin bünyesine uygunluğunu sorgulamıştır. Çalışmanın son bölümünde; sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim şirketlerine uygulanan anket çalışması ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nın fiiliyatta Türk Muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından ne derecede kabul gördüğü tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket çalışmasının sonuçlarına göre; ankete katılan meslek erbabının genelinin Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türk muhasebe sistem ve uygulamalarına nazaran daha yeterli ve geçerli buldukları ve Türkiye'de uygulanabileceğine inandığı ortaya çıkmıştır (AĞCA, 2003, s.176-77-78).

Bekçi (2007) yaptığı çalışmada ise; Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki görüşleri

belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre; meslek mensuplarının büyük kısmı muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterli olmadığı ve eğitim kurumlarının standartların uygulamaları konusunda yeterli çalışmalar yapmadığı görüşünde olduğunu belirtmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensupları standartların uygulanmasının karşılaştırılabilirliği ve tekdüzeliği sağlayacağını, standartların uygulanması ile birlikte iş yüklerinin artacağı ve muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını ifade etmiştir (BEKÇİ, 2007, s.27-40).

Özdemir (2007) yaptığı tez çalışmasında; muhasebeden sorumlu yöneticilerin; Türkiye Finansal Raporlama Standartları konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları ancak yararları konusunda olumlu görüşlere sahip oldukları, KOBİ'lere uygun farklı muhasebe standartlarının hazırlanması gerektiği düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir (ÖZDEMİR, 2007, s.102-115).

Evcı (2008) tez çalışmasında; Yeminli Mali Müşavir'lerin TMS/TFRS'ler hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadıkları, danışmanlık hizmeti verdiği firmalar tarafından bu standartların uygulanma düzeyleri, standartların uygulanmasında yaşanan sorunlara yönelik düşünce ve beklentilerini tespit etmek amaçlanmıştır. TTK'da değişiklik öngören yasa tasarısının yürürlüğe girmesi ile işletmelere, finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS'lerde yer alan düzenlemelere uyma zorunluluğu getirilecektir. Günümüzde uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin UMS/UFRS'lere uyumlu mali tablolar düzenlemeleri; ayrıca İMKB'de hisse senetleri işlem gören işletmelerin UMS/UFRS ile uyumlu Seri XI No:29 tebliğine göre finansal tablolarını hazırlama zorunluluğu nedeniyle, UMS/UFRS'lerin dilimize çevrilmiş hali olan TMS/TFRS'ler kısmen uygulanmaktadır (EVCİ, 2008, s.156). Çalışmada yapılan anket sonuçlarına göre; katılımcıların yarıya yakın kısmı, standartlara ilişkin orta düzeyde bilgi sahibi olduklarını, %90'lık kısmının orta-üst düzeyde bilgi sahibi olduklarını ifade etmiştir. Anket çalışmasında elde edilen diğer sonuçlara göre; TMS/TFRS'lerin uygulanmasında yaşanan sorunlar;

- a) İnsan Kaynakları ve bilişim sorunları,
 - b) Standartların içeriğinden ve yasal alt yapıdan kaynaklanan sorunlar,
 - c) İşletmelerin içyapılarından ve denetim mekanizmasından kaynaklanan sorunlar
- olarak üç başlıkta toplanmıştır.

Bunun yanında anket katılımcılarının %65,5'i Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulaması güç olarak tanımlamaktadır. Katılımcılara yöneltilen, standartların işletmelerde uygulanmasındaki en önemli engel sorusuna, %48,3'ünün eğitim düzeyi olarak yanıtlanması düşündürücüdür (EVCİ, 2008, s.157-165).

Türkiye Muhasebe standartları (TMS) uygulamaları sürecinde ülkemizde karşılaşılan sorunların en başında; standartların anlaşılması zor, teknik ve karmaşık bilgilerle donatılmış olması ve farklı uygulama seçeneklerini bünyesinde içermesi gelmektedir. Teknik olarak standartların uygulanması zordur. Standartların uygulanmasını bilen eğitimli personel ihtiyacı vardır (AKDOĞAN, 2007, s.113.).

Gönen-Uğurluel (2007)'in çalışmasında; ülkemizde finansal raporlama standartlarına geçiş sürecinde bazı önemli zorluklar ile karşılaşılmaması kaçınılmazdır. Söz konusu zorluklar arasında; standartların teknik ve karmaşık yapısı, eğitime olan gereksinim, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçişin getirdiği sıkıntılar, şeffaflık sorunları, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması, standartların sık aralıklarla revize edilmesi, vergisel kaygıların ön planda tutulmaması ve yatırımcı istek ve beklentilerinin değişmesini belirtmek mümkündür. Bu sorunlara ek olarak; vergi kanunlarının sürekli değişmesi, yazılım gibi teknolojik sorunların artması ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yeniden düzenlenmesi de geçiş sürecinde önemli sorunlar arasında yer almaktadır (GÖNEN-UĞURLUEL, 2007, s. 6)

Güvemli (2008) tez çalışmasında, muhasebe standartlarının uluslararası entegrasyonunun gelişimini etkileyen faktörleri üç ana grupta açıklamıştır. Buna göre muhasebenin uluslararası entegrasyonunu etkileyen faktörler;

- teknik sorunlar,
- kavramsal sorunlar,
- politik, kültürel, ekonomik ve hukuki sorunlar'dır.

Teknik sorunlar; işletmelerin muhasebe, organizasyon yapıları ve çalışma sistemleri ile ilgili problemler, muhasebe mesleği ve profesyonelleşmeden uzaklaşma problemlerinden

oluşmaktadır. Geçmişte Avrupa Birliği içerisinde en büyük kavramsal sorun, ortak olarak belirlenmiş amaçların bulunmayışından kaynaklanmıştır. Diğer bir kavramsal sorun, kanuni mevzuata karşı farklı ulusal yaklaşımlardan kaynaklanmaktadır. Uluslararası muhasebe entegrasyonunun etkili ve sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, yalnızca muhasebe uygulamalarının ve standartlarının başarılı entegrasyonu ile mümkün değildir (GÜVEMLİ, 2008, s. 55-60).

Muhasebe sürecini etkileyen politik faktörler çok çeşitli olup, kültürel, ekonomik ve hukuki faktörlerle iç içe girmiş durumdadır. Uygulanan ekonomi politikaları, ülke içerisindeki istikrarlı bir politik yapı ve ülkenin mevcut dış politikası bu faktör bünyesinde problemlerin oluşumunda ana etken olarak gözükmektedir. Ülke içerisindeki bürokratik yapının yoğunluğu, kurallara dayalı olması veya gayri resmiden çok resmi grupların oluşturduğu bir güce dayanması, sorunların yüz yüze gelinerek değil de belli mesafeden çözülmesinin tercih edilmesi politik sorunlar faktörü çerçevesindeki diğer engellerdir. Kültürel sorunlar ise; ülkedeki yaşam tarzını etkilediği gibi ticari hayatta muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Özellikle tutuculuk, güvensizlik, kadercilik ve gizlilik gibi kültürel davranışlar muhasebe uygulamalarını yakından etkilemektedir. Örneğin toplumun tutuculuk düzeyi, maliyet ve kar tespitinde önemli rol oynamaktadır. Maliyet tespitinde tarihi maliyetlerin kullanılması şüpheli alacaklara karşılık ayrılması, özel yedeklerin kullanılması bu yansımalarla örnek olarak verilebilir. Ekonomik sorunlar ve hukuki sorunlar da bir ülke içerisindeki ekonomik koşullardan ve ekonominin gelişme düzeyinden, muhasebe sistemi üzerinde güçlü etkisi olan vergi kanunlarının konulmasından ve hukuk sisteminden kaynaklanan gelir, gider tanımlarında ve değerlendirme yöntemlerindeki çeşitlilik sorunlarını içermektedir. Bu problemlerin aşılmasında çeşitli yaklaşımlardan yararlanılmaktadır. Dolayısıyla sağlıklı bir entegrasyon gelişimi, ülkeler arasındaki çeşitli faktörler nedeniyle ortaya çıkan farklılıkların azaltılması ile mümkün olacaktır (GÜVEMLİ, 2008, s. 60-64).

Acar ve Diğerleri (2009) tarafından Antalya, Isparta ve Burdur illerinde bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları'nın Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile ilgili farkındalık düzeyi ve bakış açılarının araştırılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, genel olarak meslek mensuplarının uluslararası muhasebe standartlarına paralel biçimde hazırlanan ve uygulamaya konulan TMS/TFRS'lere önemli ölçüde

ilgilerinin olduğu ancak standartlarda yer alan hükümler konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadıkları görülmüştür. Diğ  r bir ifadeyle meslek mensupları standartlar hakkında eğitimlerini yetersiz görmektedirler. Diğ  r yandan, meslek mensuplarının genellikle muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesinin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda tekdüzelik sağlayacağı yönünde beklentileri olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensupları standartların uygulamaya geçmesiyle mesleğin öneminin artacağını düşünmektedirler (ACAR ve Diğ  rleri, 2009, s. 1-19).

Yukarıda ifade edilen ve çeşitli araştırmacılar tarafından UMS/UFRS'lerin benimsenme ve uygulanması süreçlerine etki ettiği d  ş  n  len faktörler, yıllar ve araştırmacılar itibari ile aşağıda Tablo 9'da bir arada gösterilmiştir. Burada sunulan araştırmacıların ve faktörlerin, bütün araştırmacıları ve faktörleri içermediği, tabloda sadece uluslararası literatürde son altı yıl içerisinde araştırmaları yayınlanmış araştırmacıların ele alındığını hatırlatmakta fayda vardır. Her ne kadar tabloda birçok faktör sayılmış olsa da, 17 araştırmacının onyedisindeinde üzerinde hemfikir olduğu bir faktörün bulunmaması, bu faktörlerin UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması süreçlerine etki derecelerinin farklı olduğu gerçeğini ve bu faktörlerin matematik kurallar gibi kesin olarak ileri sürülemeyeceğini doğrulamaktadır.

Bununla beraber literatür incelemesi sonucu yukarıda ifade edilen UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen faktörler, birbirine yakınlıkları dikkate alınarak dört gruba indirgenebilir. Bunlar; ekonomik ve hukuki   vre, eğitim, kültür ve standartlar faktörü'd  r.

Tablo : 9
Uluslararası Literatürde Bazı Araştırmacılara Göre UMS/UFRS'lerin
Benimsenmesi ve Uygulanması Sürecini Etkileyen Faktörler

Faktörler	Araştırma Sahipleri*														
	Z&M(2006)	W(2006)	C(2005)	T&W&R(2007)	M&R(2005)	L&S(2004)	P&M(2004)	S(2003)	I&L(2006)	O(2005)	J&T(2006)	U(2008)	W(2004)	R(2004)	R(2007)
Ekonomik ve Hukuki Çevre	Ekonomik büyüme , dışa açılma düzeyi, ekonomik sorunlar	x													x
	Ülkede sermaye piyasasının varlığı ve gelişme durumu	x	x		x	x	x	x							
	İşletmelerin iç yapıları, denetim sorunu														x
	Ticaret , yabancı yatırım		x												
	Küreselleşme ve ekonomik bütünleşme		x												
	Uluslararası sermaye piyasaları		x												
	Yasal altyapı ve yasal destek		x	x					x	x		x	x	x	x
	Uluslararası muhasebe firmaları		x												
	Kurumsal sahiplik yapısı		x												
	Çokuluslu kuruluşlar ve yardım koşulları		x		x										
	Ulusal ve çok uluslu şirketlerin oranı			x											
	Gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkeye uygunluğu			x											
	Özel sektör ve kamu sektörünün birbirine oranı			x											
	Uluslararası ilişkiler, politik çıkarlar									x					x
	Küçük ve Orta Ölçekli işletmeler için uygulama maliyeti											x			
Eğitim	Ulusal düzenleyici/standart belirleyici kurumlar, mesleki örgüt/yapılar ve bunlar arasındaki uyum		x						x		x	x			
	Yatırımcı ve bilgi kullanıcıları çıkarları								x						
	İşletme ve finansal piyasa çıkarları								x						
Standartlar	Eğitim ve öğrenim, eğitim materyalleri	x		x			x	x			x		x	x	
	Mesleki bilgi ve deneyim, insan kaynakları			x								x	x		x
	Standartların ulusal dillere çevirisi, kavramsal sorunlar						x	x			x	x	x		x
	UMS/UFRS'lerin ülke koşullarına uyarlanması			x											
	Bazı UMS/UFRS'lerin karmaşık yapısı, buna ilişkin teknik sorunlar					x	x	x			x	x	x		x
	Tekdüze yorumlama sorunu										x				
Kültür	Standartların sık sık değişmesi, bu değişimlerin boyutu ve karmaşıklığı										x		x		
	Uygulanmaya ilişkin yetersiz rehberlik					x	x	x							
	Ülkenin muhasebe ihtiyacı ve UMS/UFRS'lerin bu ihtiyaçları karşılama düzeyi				x										
	Ulusal kültür, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik, bunlardan kaynaklanan kültürel sorunlar	x	x						x	x	x		x		x
	Bazı muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısı veya vergileme sistemi					x	x	x		x	x				
	Bilgi teknolojilerine ilişkin sorunlar										x				x

* Z&M= Zeghal-Mhedhbi, W=Warsame, C= Chand, T&W&R= Tyrall, Woodward ve Rakhimbekova, M&R= Mir-Rahaman, L&S= Larson ve Street, P&M= Preobragenskaya ve McGee, S=Street, I&L=Irvine ve Lucas, O=Ong, J&T=Jermakowichz ve Tomaszevski, U=United Nations, W=Wong, R=Romir, E=Evci, G=Güvemli

32. Kuramsal Çerçeve

UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen bir çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin çoğu yukarıdaki literatür çalışmasında belirtilmiştir. Söz konusu literatür incelemesi sonucunda yukarıda genel olarak ifade edilen faktörlere ek olarak anket çalışmamızın kuramsal dayanağını oluşturan diğer çalışmalar; IFAC tarafından hazırlatılan Wong Raporu ve Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations Conference On Trade and Development-UNCTAD)'nın 2008 yılında yayınladığı 'Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Fiili Uygulamasından Öğrenilen Dersler' çalışmada UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasını etkileyen faktörler açıklanmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)'nin benimsenmesi ve uygulanması sürecine etki eden etkenlerden bazıları 2004 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanan Wong Raporu'nda ifade edilmiştir. Wong Raporu'na göre uluslararası muhasebe standartlarının dünyada yaygın bir şekilde benimsenmesi ve uygulanması sürecine etki eden sorunlar ve etkenler şunlardır (WONG, 2004, 1-29);

- 1) Standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendirici ya da tersi yaklaşımları,
- 2) Standartların ülkede uygulanmasına ilişkin yasal bir takım güçlükler,
- 3) Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler,
- 4) Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar,
- 5) Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anlaşılabilirlik sorunları,
- 6) Standartları ülkelerin kendi diline çevirmesi konusundaki zorluklar ve bu görev için ayrılacak kaynaklar konusunda sorunlar,
- 7) Ülkedeki muhasebe eğitimi alan öğrencilerin ve mevcut muhasebe meslek mensuplarının uluslararası standartlar konusunda eğitilmesine ilişkin sorunlardır.

Buna ek olarak, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations Conference On Trade and Development-UNCTAD)'nın 2008 yılında yayınladığı 'Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Fiili Uygulamasından Öğrenilen Dersler' çalışmada; Brezilya, Almanya, Hindistan, Jamaika, Kenya, Pakistan, Güney Afrika ve Türkiye ülkeleri'nin uluslararası finansal raporlama standartları uygulamalarını incelemiştir. Bu rapora göre UMS/UFRS'lerin uygulanmasına yönelik her ülke farklı çeşitlilikte yaklaşımı benimsemiş ve bunun yanında farklı zorluklarla karşılaşmıştır. Standartların uygulanmasında bu ülkelerde karşılaşılan zorluklar çalışmada üç ana alanda gruplandırılmıştır. Bunlar; kurumsal sorunlar, zorunlu yürütme/uygulamaya ilişkin sorunlar ve teknik zorluklar'dır (UN, 2008, s. 3).

Kurumsal zorluklar; ülkede yer alan muhasebeye ilişkin kanun ve düzenlemelerin güncelleştirilmesi ve bu süreçte düzenleme yetkisine sahip kurumların görev ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmaması ve bu kurumlar arasındaki anlaşmazlık/uyumsuzlukların oluşması, bununda standartların uygulanmasında verimsizliğe ve ciddi anlaşmazlıklara neden olması şeklinde ifade edilmiştir (UN, 2008, s. 3).

Zorunlu Yürütmeye İlişkin Sorunlar (Enforcement Issues) ise şöyledir; bilindiği gibi UMS/UFRS'lerin uygulanmasında en önemli unsurlardan birisi de standartların sıkı şekilde yürütülmesi/uygulamaya konması hususudur. UMS/UFRS'lerin yürürlüğe konulması sorumluluğu, ülke içinde farklı kurumların ve unsurların (Sermaye Piyasası Kurulları, Bankacılık ve Sigorta Denetleme Otoriteleri gibi) elindedir. Standartların doğru ve tutarlı şekilde uygulanması için gerekli denetim ve yürütme faaliyetlerinin etkin şekilde yapılması bu kurumların sorumluluğundadır. Ayrıca, incelenen ülkelerin ortak bir noktası da; neredeyse tamamına yakınının UMS/UFRS'ye uygun finansal tabloların denetim gerekliliğini ISAs (International Standards on Auditing)'e uyum içinde yürütülmesidir. Bilindiği gibi Basel Finansal İstikrar Forumu, Uluslararası Denetim Standartları'nı (ISA) finansal istikrarı sağlamada tüm dünya ülkelerinde sağlamada 12 temel standarttan biri olarak ifade etmiştir. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS'lerin doğru ve tutarlı uygulanmasını sağlamada en önemli araç Uluslararası Denetim Standartlarıdır (UN, 2008, s. 5-6).

Teknik Sorunlar; UMS/UFRS'lerin fiilen uygulanması için; hazırlayıcılar (muhasebeciler), denetçiler, bilgi kullanıcıları ve düzenleyici otoritelerin yeterli teknik kapasiteye sahip olması gerekmektedir. Bunun yanında; UNCTAD raporunda incelenen yukarıdaki ülkelerde, UMS/UFRS'lerin fiilen uygulanmasında bir takım teknik zorluklarla karşılaşıldığı belirlenmiştir. Bu çerçevede UMS/UFRS'lerin fiilen uygulanması sürecinde karşılaşılan en önemli zorluk; UMS/UFRS'lere ve Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanmasında teknik anlamda ehil/yeterli olan muhasebeci ve denetçi sayısının yetersiz oluşudur. Rapora göre; incelenen ülkeler içinde muhasebecilerin UMS/UFRS eğitim ihtiyacının en üst düzeyde olduğu ülke Türkiye'dir. Bu noktaya ilişkin diğer bir teknik bir sorun ise; makul maliyette UMS/UFRS uzmanları/eğitimci ve UMS/UFRS'lere ilişkin eğitim materyallerinin sayısının sınırlı olması veya ülkenin ulusal dilinde eğitim materyallerinin bulunmamasıdır (UN, 2008, s. 7-8).

Diğer bir teknik sorun ise; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından mevcut standartlar üzerinde gerçekleştirilen hızlı boyut ve sıklıktaki değişikliklere ve yeni yayınlanan standartlara fiilen uyum sağlamada ulusal veya bölgesel düzeyde (yasal çevirilerin yapılması, yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi, bu değişikliklerin teknik olarak muhasebe meslek mensuplarınca anlaşılması ve tüm bu süreçte karşılaşılan ilgili sorunlar) sorunlar yaşanmasıdır (UN, 2008, s. 9).

Belirli UMS/UFRS'lerin karmaşıklığı ve bazı finansal tablo kalemlerinin uzmanlık gerektiren tahmin edilmesinin sorumluluğu, gelişmekte olan ülkelerdeki muhasebeciler ve denetçilerin yetki/görev alanına girmesine yönelik endişeler, UMS/UFRS'lerdeki makul değer ile değerleme gerekliliği diğer önemli bir teknik sorunlar olarak ifade edilmiştir. Özellikle sermaye piyasalarının yeterli likiditeye sahip olmadığı ve ticari işlem hacminin düşük olduğu Hindistan ve Kenya örneklerinde; UMS/UFRS değerleme amaçlarına uygun güvenilir makul değer belirlenmesi/elde edilmesi zorlaşmaktadır (UN, 2008, s. 3-5-7).

Gerek literatür incelemesinde ve Wong Raporunda, gerekse 2008 de yapılan Birleşmiş Milletler Kalkınma konferansında orta konulan UMS/UFRS'lerin uygulanmasına ilişkin sorunların ülkemiz içinde geçerli olup olmadığı çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır. Bu amaçla ülkemizde faaliyet gösteren SM, SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlere anket

uygulanmış ve yukarıdaki sonuçlarla paralellik ifade edip etmediği tespit edilmeye çalışılmıştır.

320. Model ve Hipotezler

Yukarıda literatür incelemesinde de ifade edildiği ve Tablo 9’da görüleceği gibi UMS/UFRS’lerin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyebilecek bir çok faktör olduğu söylenebilir. Uluslararası literatürde Zeghal-Mhedbhi (2006), Warsame (2006), Chand (2005b), Tyrall ve Diğerleri (2007), Mir-Rahaman (2005), Larson-Street (2004), Preobragenskaya-Mcgee (2004), Street (2003), Irvine-Lucas (2006), Ong (2005), Jermakowicz-Tomaszewski (2006), UN (2008), Wong (2004), Romir (2004), Romir (2007), Evci (2008) ve Güvemli (2008)’nin çalışmalarında ifade edilen faktörler Tablo : 9’da verilmiştir.

Sözkonusu faktörler, çalışmada, UMS/UFRS’lerin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen dört gruba düşürülmüş, bir diğer ifadeyle dört faktör altında gruplandırılmıştır. Sözkonusu faktörler (değişkenler) şunlardır; *Standartlar faktörü*, *Eğitim Faktörü*, *Kültür Faktörü*, *Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü*’dür. Modelde dikkate alınan ve uygulanabilirlik beklentilerini etkileyebilecek sözkonusu bu dört (4) temel faktör(değişken) aşağıda açıklanmaktadır;

1) Standartlar Faktörü; sözkonusu standartların Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından gerçekleştirilen çevirilerinin tutarlı ve anlaşılır olmasını, UMS/UFRS’lerde ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin (gerçeğe uygun değer v.b.) kullanılmasının uygulanabilirliği güçleştirmesini, UMS/UFRS’ler üzerinde yapılan değişikliklerin ve ilgili standart yorumlarının muhasebe meslek mensuplarınca sürekli takip ediyor olmasını, UMS/UFRS ilke ve uygulamalarının muhasebe meslek mensupları tarafından zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlanmasını ifade etmektedir.

Literatür’de Chand (2005b), Larson-Street (2004), Preobragenskaya-Mcgee (2004), Street (2003), Jermakowicz-Tomaszewski (2006), UN (2008), Wong (2004), Romir (2004), Evci (2008), Güvemli (2008)’nin çalışmalarında *standartlar faktörü*’ne ilişkin genel olarak ifade edilen etken/faktörler; sözkonusu UMS/UFRS’lerin ulusal dillere

çevirisi ve buna ilişkin yaşanan kavramsal sorunlar, UMS/UFRS’lerin ülke koşullarına uyarlanması veya uyarlanmadan bire-bir benimsenmesi, bazı UMS/UFRS’lerin karmaşık yapısı’na yönelik eleştiriler ve buna ilişkin teknik sorunlar, sözkonusu standartların tekdüze yorumlanmasında yaşanan sorunlar, standartların sık sık değişmesi’ne yönelik eleştiriler, sözkonusu standartların uygulanmasına yönelik yetersiz rehberlik’tir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi; UMS/UFRS’lerin 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği’nde ve ülkemizde halka açık şirketler için konsolide mali tabloları hazırlamada zorunlu hale getirilmesi; hem ülkemizde hem de fiili uygulama içerisindeki diğer ülkelerde sözkonusu standartların yapısı, karmaşıklığı ve sürekli güncellenmeleri/değişmelerine yönelik bir çok eleştiri ve ilgili sorunları da beraberinde getirmiştir. Özellikle UMS/UFRS’lerin uygulayıcısı durumundaki muhasebe meslek mensuplarının bunlara yönelik düşüncelerini belirlemeyi amaçlayan pekçok bilimsel ve kamuoyu araştırmaları; standartların oldukça zor, karmaşık, uygulanması zor olarak tanımlanmaları, sürekli güncellenmeleri nedeniyle ilgili değişikliklerin takip edilememesi, bununda uygulamalarda tutarsızlığa neden olması ve karşılaştırılabilirliği engellemesi gibi eleştirileri ve ulusal dillere yapılan standart çeviri metinlerinin hem terminolojik hem de dil bakımından anlaşılır ve tutarlı bulunmaması, ulusal dillere çeviri sürecinde yaşanan gecikme ve aksaklıklar gibi; birçok olumsuz eleştirileri ortaya çıkarmıştır.

2) Eğitim Faktörü; ülkemizde UMS/UFRS’nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/egitmen meslek mensubu sayısının yeterliliğini, muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS konusunda kişisel teorik bilgi düzeylerini yeterli bulmalarını, muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılmalarını ve UMS/UFRS’lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısının yeterliliğini ifade etmektedir.

Literatür’de Zeghal-Mhedbhi (2006), Chand (2005b), Preobragenskaya-Mcgee (2004), Street (2003), Jermakowichz-Tomaszewski (2006), UN (2008), Wong (2004), Romir (2004), Romir (2007) ve Evci (2008)’nin çalışmalarında *eğitim faktörü*’ne ilişkin ifade edilen etkenler; UMS/UFRS’lerin uygulayıcısı muhasebe meslek mensuplarının bunlara yönelik mesleki bilgi ve deneyiminin eksikliği, bilgi ve deneyim eksikliğine dayalı olarak ortaya çıkan insan kaynakları sorunu, sözkonusu bilgi ve deneyim eksikliği’ni ortadan

kaldırmaya yönelik gerçekleştirilen eğitim ve öğrenim faaliyetleri süreci, bu süreçte gerekli olan eğitim materyallerine ilişkin yaşanan sorunlar'dır. Bu faktör; UMS/UFRS'lerin dünyadaki ulusal muhasebe sistem ve uygulamalarını 2000 yılından itibaren güçlü bir şekilde etkilemesinin ardından, uygulayıcı durumundaki muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lere ilişkin bilgi boşluğunu ve bu bilgi eksikliğini doğuran eğitim ve öğrenim eksikliği'dir. Diğer bir ifadeyle yakın geçmişte dünya ülkelerinde UMS/UFRS'lerin belirli boyutlarda zorunlu hale getirilerek yürütülmesi kararları, standartların doğru ve tutarlı uygulanmasını sağlamayı amaçlamış ancak bununla yanında standartların doğru ve tutarlı uygulayacak yeterli bilgi ve deneyim sahibi muhasebe meslek mensuplarının ilgili standartlara ilişkin eğitim ve öğrenim eksikliğinden dolayı sayılarının az olması veya hiç olmaması gibi bir handikapı da beraberinde getirmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim eksikliklerinin giderilmesi süreci, ulusal meslek örgütleri, özel sektör ve üniversitelerden oluşan tüm tarafların katılımı ve işbirliği ile gerçekleştirilmesi gereken eğitim/öğrenim çalışmalarının sözkonusu standartların doğru, tutarlı ve güvenilir bilgiyi sunacak şekilde uygulanabilmesini temin edecek nitelik ve nicelikte planlı, kapsamlı ve sürekli bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bununla beraber, yukarıda ifade edilen süreçte yaşanan eksiklik ve olumsuzluklar (eğitim fırsatlarının sunulmasında ve ulusal dillerde eğitim materyallerinin nitelik ve niceliğine yönelik yetersizlikler vb.) ve bunların giderilmesi UMS/UFRS'lerin benimsenmesi, doğru ve tutarlı uygulanabilmesi boyutlarına etki eden en önemli faktörlerin başında gelmektedir.

3) Kültür Faktörü; muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılamasını, UMS/UFRS'lerin ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olabilmesini, UMS/UFRS uygulamalarında birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen, muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemesini, UMS/UFRS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlı olmasını ifade etmektedir.

Literatür'de Zeghal-Mhedbhi (2006), Warsame (2006), Tyrall ve Diğerleri (2007), Larson-Street (2004), Preobragenskaya-Mcgee (2004), Street (2003), Irvine-Lucas (2006), Ong (2005), Jermakowichz-Tomaszewski (2006), Wong (2004), Güvemli (2008)'nin

çalışmalarında *kültür faktörü*'ne ilişkin UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması süreciyle ilişkili ifade edilen etkenler; ulusal kültür, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik ve bunlardan kaynaklanan kültürel sorunlar, muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısı, ülkenin muhasebe ihtiyacı ile UMS/UFRS'lerin uyuşması'dır.

Kültür, belirli kategorideki insan grubunu diğerlerinden ayıran düşünce programlarının toplamıdır (GÜVEMLİ, 2008, s. 71). Muhasebe ise açık bir sistem olarak bulunduğu ortamın hakim özelliklerinden etkilenir. Bu aynı zamanda her ulusal kültürün kendi muhasebe sistemini yarattığı olgusunu da ifade eder. Bu bağlamda kişilerin tutum ve davranışları ile tutum ve davranışlara yön veren kültürel değerlerin de muhasebe ve düşünme kalıplarında etkili olduğu çıkarılması yapılabilir (KARABINAR, 2005, s.30).

Çalışmamızda Kültür faktörünü temsil eden ifadelere meslek mensuplarının katılma veya katılmama durumları yani bu ifadelere bakış açıları uzun vadede meslek mensuplarının UMS/UFRS'leri benimseme ve uygulama sürecinde bu bakış açılarının taşıdığı kültüre veya kültürel eğilimlere sahip olacakları, bu kültür veya kültürel eğilim yönünde hareket edebilecekleri düşüncesi temeline dayanmaktadır. Ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasına sürecine bakış açılarının taşıdığı kültür veya kültürel eğilimlerin bir değişken olarak, UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentilerine etkisinin ne boyutta, nasıl ve ne ölçüde olacağı şüphesiz ölçülmesi zor ancak önemli değişkenlerden biridir.

4) Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü; ülkemizin mevcut ekonomik yapı ve ihtiyaçları ile UMS/UFRS'lerin uyumlu olduğunu, muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımızın UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olduğunu, ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile UMS/ UFRS'ler uyum içinde olduğunu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğunu ifade etmektedir.

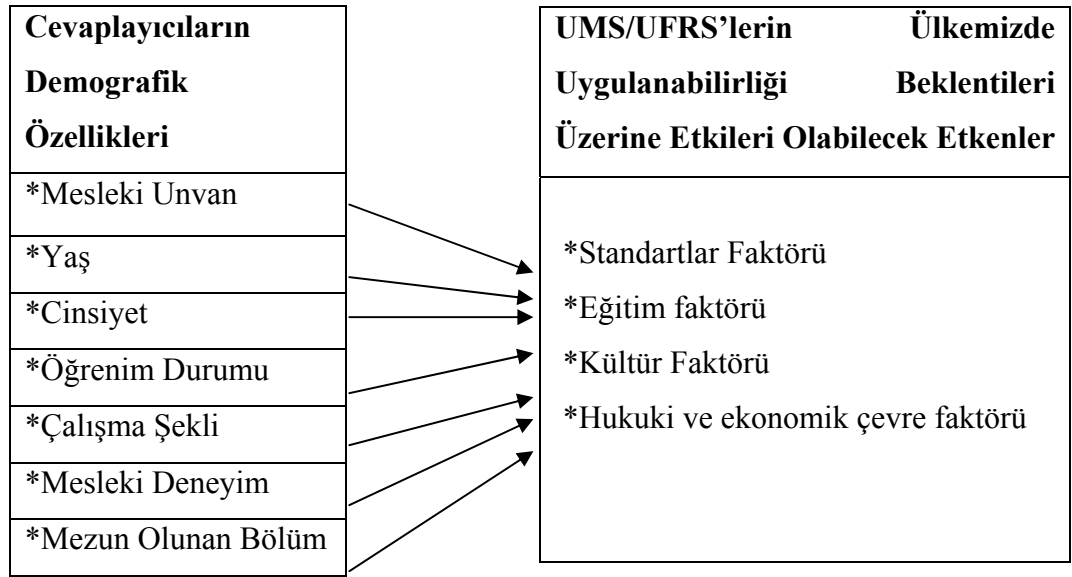
Literatür'de *ekonomik ve hukuki çevre faktörü*, UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecine etki ettiği en fazla sıklıkta ifade edilen, incelenen veya çalışmalara temel oluşturan etkindir. Buna göre literatür incelemesinde Zeghal-Mhedbhi (2006), Warsame (2006), Chand (2005b), Tyrall ve Diğerleri (2007), Mir-Ramahan (2005),

Larson-Street (2004), Preobragenskaya-Mcgee (2004), Street (2003), Irvine-Lucas (2006), Ong (2005), UN (2008), Wong (2004), Romir (2004), Romir (2007), Evci (2008) ve Güvemli (2008)'nin çalışmalarında bu faktöre ilişkin ifade edilen etkenler; küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, yasal altyapı ve yasal destek, yabancı yatırım, ticaret, uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu organizasyonlar/kuruluşlar, uluslararası yardımların koşul/önşartları, ülkede sermaye piyasasının varlığı ve gelişme durumu, ulusal işletmelerle çok uluslu şirketlerin oranı, gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkeye uygunluğu, özel sektör ve kamu sektörünün birbirine oranı, uluslararası ilişkiler ve politik çıkarlar, düzenleyici/standart belirleyici kurum ve ulusal mesleki örgüt/yapılar, yatırımcı ve bilgi kullanıcıları çıkarları, işletme ve finansal piyasa çıkarları, işletmelerin iç yapıları ve denetim sorunu, ekonomik büyüme, dışa açılma düzeyi ve ekonomik sorunlar'dır.

Bu çerçevede düşünüldüğünde; ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları küresel dünya ile bütünleşme yönündeki gelişmekle beraber UMS/UFRS'lerin halka açık şirketlerin ihtiyaç ve gereklilikleri göz önünde bulundurularak hazırlandığını için UMS/UFRS setinin ülkemiz yapısı ve ihtiyaçlarını tam olarak karşıladığını ifade etmek yanlış olacaktır. Bunun yanında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi düzenlemelerindeki hükümlerin sözkonusu standartlarla uyumlu olmayışı kısa vadede standartların doğru ve tutarlı uygulanabilmesinin önündeki engellerin başında gelmektedirler. İşletme sahiplerinin büyük kısmının UMS/UFRS'lerin işletmelerin finansal durum ve sonuçlarına, bu çerçevede işletmenin finansal kaynaklara ulaşabilme gücüne etkisinin ne olacağına yönelik yeterli bilgi ve gündeme sahip olmaması; UMS/UFRS'lerin ülkemiz muhasebe ve iş dünyasına girişi süreci üzerinde olumsuz etkiler taşımaktadır.

Yukarıda belirlenen bu faktörlerin (değişkenler), sözkonusu standartların ülkemizde uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkisinin ne olduğu belirlenmeye çalışılmış ve Şekil: 7'deki demografik özelliklerin UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğinde etkili olan faktörler (etkenler) üzerine etkisini belirlenmiştir.

Şekil 7'deki kavramsal modelden hareketle aşağıdaki 7 hipotez geliştirilmiştir.



Şekil : 7

UMS/UFRS'lerin Ülkemizde Uygulanabilirliği Beklentileri üzerine Etkisi Olabilecek Etkenler/Değişkenler Üzerine Cevaplayıcıların Demografik Özelliklerinin Etkisini İçeren Kavramsal Model

Bu hipotezler şunlardır;

H 1: Muhasebe meslek mensuplarının ünvanları açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

H 2: Muhasebe meslek mensuplarının yaşları açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

H 3: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

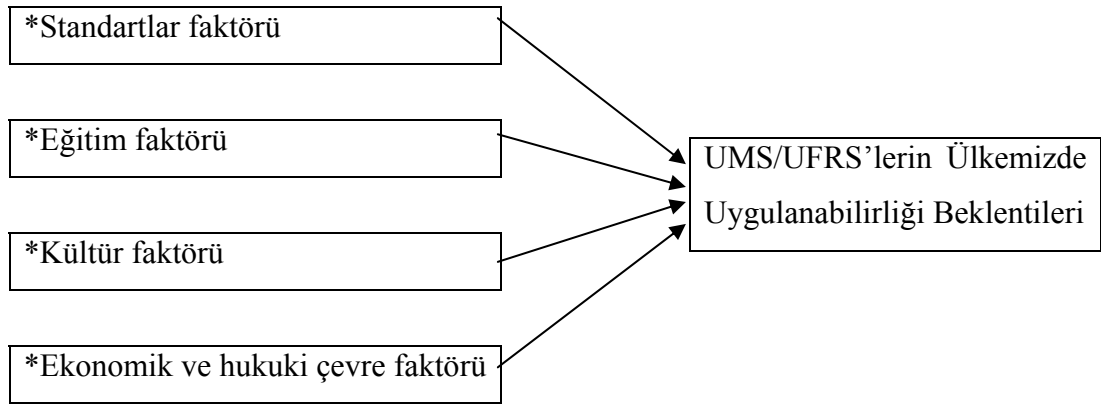
H 4: Muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

H 5: Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekilleri açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

H 6: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

H 7: Muhasebe meslek mensuplarının mezun oldukları bölümler açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

Şekil 8’de ise UMS/UFRS’lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentileri üzerine etkisi olabilecek faktörleri (değişkenler) içeren kavramsal model geliştirilmiştir. Aşağıda yer alan Şekil 8’den hareketle UMS/UFRS’lerin uygulanabilirliği etkileyen faktörlerin muhasebecilerin uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkileri ortaya koyabilmek için aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.



Şekil : 8

**UMS/UFRS'lerin Ülkemizde Uygulanabilirliği Beklentileri Üzerine
Etkisi Olabilecek Faktörleri İçeren Kavramsal Model**

Bu hipotezler şunlardır;

H 8: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebecilerin mevcut iş yükü ve sorumlulukları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H 9: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebe mesleğinin gelişiminde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H 10: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebecilerin başarılı bir uygulayıcı olmaları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H 11: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtmaları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H 12: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebe mesleğine verilen önemin üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H 13: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin şeffaflık ve güvenilirlik üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

321. Araştırmanın Amacı ve Kısıtları

Bu araştırmanın amacı; Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UMS/UFRS) ülkemiz mevcut koşullarında uygulanabilirliği beklentilerine etki edebilecek etkenlerin hangileri olduğunun muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları üzerinden belirlenmesidir.

Anket çalışmasının gerçekleştirildiği iller ve muhasebe meslek mensubu sayısı aşağıda Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo : 10
Araştırmanın Yapıldığı İller

İl	Sayı	İl	Sayı
Trabzon	129	Ordu	7
Erzurum	5	Kırşehir	5
Kars	4	Nevşehir	1
Kırıkkale	3	Kocaeli	3
Mardin	3	Mersin	2
Muğla	3	Tekirdağ	1
Çanakkale	2	Van	1
Sakarya	1	Yalova	1
Yozgat	3	Edirne	2
Malatya	5	İstanbul	49
Bursa	7	Erzincan	2
Balıkesir	5	Gümüşhane	7
Antalya	4	Rize	7
İzmir	18	Aydın	5
Kayseri	10	Giresun	17
Ankara	38	Samsun	17
Gaziantep	22	Çorum	10
Artvin	3	Çankırı	4

Her çalışmada olduğu gibi araştırmanın bazı kısıtları bulunmaktadır. UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentisini etkileyen sayısızca faktör olduğu bir gerçektir. Bütün bu faktörleri tespit edilmesi, bunlara ilişkin bilgilerin toplanması ve analize dahil edilmesinin zaman ve maliyeti çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Öte yandan, örneklem büyüklüğünü belirlemek için; hedef kitledeki birey sayısı bilindiği için aşağıdaki formül kullanılır.

$$n = N \cdot t^2 pq / d^2 (N-1) + t^2 pq$$

Formülde;

N: Hedef kitledeki birey sayısı

n: Örneklem alınacak birey sayısı

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q: İncelenen olayın görülmeyiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen ? örnekleme hatasıdır.

Verilerimizi tekrar yazarak formüle uyguladığımızda;

$$n = (80.000)(1.96)^2(0.50*0.50)/(0.05)^2(80.000-1)+(1.96)^2(0.50*0.50) \\ = 382 \text{ olacaktır.}$$

Bu çerçevede zaman ve maliyet kısıtlamasıda dikkate alınarak gerçekleştirilen anket çalışmasında toplamda 406'a ulaşan anket sayısının yeterli olduğu kabul edilmiştir. Bilindiği gibi ülkemizde halen TÜRMOB'a kayıtlı (28.904 SM, 45585 SMMM, 3855 YMM) yaklaşık 80.000 muhasebe meslek ünvanı taşıyan meslek mensubu bulunmaktadır (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/index.aspx>).

322. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada, veriler meslek mensuplarına uygulanan anketlerden elde edilmiştir. Araştırmada kullanılan soru formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümde ise belirlenen faktörler/değişkenleri ve muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini ifade eden ve 5'li Likert ölçeğinde tanımlanan önerme cümleleri yer almaktadır. Anket formunda; uygulanabilirlik beklentileri için altı, buna etki edebilecek diğer dört temel faktör (söz konusu standartlar faktörü; eğitim faktörü, kültür faktörü, ekonomik ve hukuki çevre faktörü)'ne ilişkin dört'er olmak üzere toplam 22 adet önerme cümlesi yer almaktadır. Ankette 5'li Likert ölçeği (5; Kesinlikle Katılıyorum,..., 1; Kesinlikle Katılmıyorum) kullanılmış ve cevaplayıcılardan sorulan her bir ifadeye ne derecede katılıp/katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir.

323. Araştırma Verilerinin Analiz Yöntemi

Araştırma üç aşamada gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın birinci aşamasında ankete katılanların genel özellikleri (demografik)'nin, UMS/UFRS'nin uygulanabilirlik beklentileri'nin ve bu beklentileri etkileyen değişkenlerin frekans analizi yapılmıştır. İkinci aşamada ise UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen değişkenler, Faktör Analizi'ne tabi tutulmuştur. Son aşamada ise muhasebecilerin UMS/UFRS'nin uygulanabilirlik beklentileri üzerine UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin etkisi, Lojistik Regresyon Analizi yardımıyla ortaya konmuştur. Araştırma verilerinin analizinde/değerlendirilmesinde, SPSS 13 istatistiksel paket programı kullanılmıştır.

Faktör analizi birbiriyle ilişkisi olduğu düşünülen çok sayıdaki değişkenler arasındaki ilişkinin yapısına ilişkin ipuçları sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Diğer bir ifadeyle **Faktör analizi**, başlıca amacı aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıdaki değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılması ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıdaki temel boyuta indirgemek veya özetlemek olan bir grup çok değişkenli analiz tekniğine verilen genel bir isimdir. Faktör analizinde araştırmacı öncelikle araştırma bağlamında kullanılan değişkenler setinin temelini oluşturan ana (temel) faktörlerin neler olduğu ve bu faktörlerden her birinin değişkenlerden her birini açıklama derecesini de görme imkanına sahip olmaktadır. Faktör analizini diğer çok değişkenli analizler yöntemlerinden ayıran en önemli özellik, regresyon analizi ve ayırma analizinde olduğu gibi, analizlerde yer alan değişkenler bağımlı ve bağımsız olarak sınıflandırılırken, faktör analizinde değişkenler arasında bağımlılığın (ilişkinin) olduğu varsayılır, ancak değişkenlerin bağımlı veya bağımsız şekilde sınıflandırılması sözkonusu değildir (ALTUNİŞİK ve Diğerleri, 2007, s. 222).

Uygulamada faktör analizi çeşitli amaçlar için kullanım alanı bulmaktadır. Birincisi, çeşitli sayıda değişkenden oluşan bir değişkenler setinin (grubunun) temelini teşkil temel boyutların (faktörlerin) ortaya konulmasında faktör analizi yaygın şekilde kullanılmaktadır. İkincisi, bir kavramın ölçülmesinde kullanılan değişkenlerden açıklayıcılığı yüksek olanların faktörler şeklinde tespit edilmesi ve araştırma bağlamında yapılacak olan diğer çok değişkenli analizlere girdi değişkeni olarak oluşturmada da faktör analizinden yararlanılmaktadır. Üçüncüsü, bir değişkenler setinde yer alan değişkenlerden ilişkisiz

olanların veya zayıf ilişkide olanların belirlenmesinde özellikle ölçek geliştirme bağlamında yararlı olmaktadır. Dördüncüsü ise çok sayıda değişken içinden belirgin veya öne çıkanların (salient variables) belirlenmesinde kullanılmaktadır. Belirlenen bu değişkenler regresyon veya ayırma (discriminant) türü analizlerde bağımlı veya bağımsız değişken olarak kullanılabilir (ALBAYRAK, 2006, s.109-111).

Faktör analiziyle ilgili teknikleri genel olarak iki başlık altında incelemek mümkündür: Açıklayıcı faktör analizi ve Onaylayıcı faktör analizi. **Açıklayıcı faktör analizi**'nde araştırmacı araştırma yaptığı konuyla ilgili olarak değişkenler arasındaki ilişkiye yönelik olarak herhangi bir fikrinin veya öngörüsünün olmaması sebebiyle değişkenler arasındaki muhtemel ilişkiyi ortaya çıkarmaya çalışır. Onaylayıcı faktör analizinde ise araştırmacı tarafından daha önceden belirlenen bir ilişkinin doğruluğunu test etmek amaçlanmaktadır (ALTUNİŞİK ve Diğerleri, 2007, s.222-224).

Neden sonuç ilişkilerinin ortaya konulması amacıyla yapılan sosyal bilimler alanındaki araştırmalarda, incelenen değişkenlerden bazıları olumlu-olumsuz, başarılı-başarısız, evet-hayır, katılıyorum- katılmıyorum, şeklinde iki düzeyli verilerden oluşmaktadır. Bu türde bağımlı değişkenin iki düzeyli veya çok düzeyli kategorik verilerden oluşması halinde; bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkisinin incelenmesinde, Lojistik Regresyon Analizi kullanılmaktadır (ÇANKAYA-DİNÇ, 2009, s. 9).

Lojistik Regresyon Analizinde, kategorik ve kesikli değerler alan bağımlı değişken ile sürekli veya bazılarının kategorik değerler aldığı bağımsız değişkenler arasındaki ilişkilerin belirlenmesinin yanında bağımlı değişkenin doğru sınıflandırılması da amaçlanmaktadır. Lojistik Regresyon Analizi, verilerde normallik, ortak kovaryans gibi bir kısım ön koşullar aramamaktadır. Bunun yanında, bağımlı değişkenin 0 ve 1 gibi iki düzey ya da ikiden fazla düzey içeren kesikli bir değişken olması durumunda da uygulanabilir olmasının yanında, matematiksel olarak esnekliği ve kolay yorumlanabilirliği, bu yönteme olan ilgiyi arttırmaktadır (ÇANKAYA-DİNÇ, 2009, s. 9; LEMESHOW-HOSMER, 2000, s. 2-4). Lojistik Regresyon Analizi, bağımlı değişken üzerinde açıklayıcı değişkenlerin etkilerini olasılık olarak elde edilmesini sağlamaktadır (ÖZDAMAR, 2002, s. 475; LEMESHOW-HOSMER, 2000:2-4).

Çalışmamızda öncelikle UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) uygulandıktan sonra sözkonusu faktörlerin UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkisinin belirlenmesi için Lojistik Regresyon Analizi uygulanmıştır. Ölçekte yer alan değişkenlerin güvenilirlikleri (Cronbach Alfa) testi edilmiştir.

Yukarıda ifade edilen söz konusu özelliklerinden ötürü çalışmada UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen faktörler ile uygulanabilirlik beklentileri arasındaki neden-sonuç ilişkisi, Lojistik Regresyon Analizi aracılığıyla ortaya konmaktadır. Çalışmada bağımlı değişkeni standartların uygulanabilirliği beklentileri ve bağımsız değişkenleri de uygulanabilirliği etkileyen faktörlerin skorları olan 6 denklem oluşturulmaktadır. Yukarıda belirtilen çalışmanın 6 hipotezi, oluşturulan bu 6 denklemle test edilmektedir.

324. Araştırma Bulguları ve Analizi

Yukarıda değinildiği gibi araştırma ile ilgili bulguların analizi 3 aşamada gerçekleştirilmiştir. Sözkonusu her aşama aşağıda ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

3240. Frekans Analizi

32400. Demografik Özellikler

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özellikler ve analiz sonuçlarına ilişkin araştırma sonuçları verilmiştir. Katılımcı muhasebe meslek mensupları hakkında bilgiye ulaşmak için toplam 7 adet soru sorulmuştur. İlgili sorular ve verilen yanıtlara göre meslek mensupları ile ilgili demografik bilgilerin genel dağılımı aşağıda Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo : 11
Cevaplayıcıların Demografik Özellikleri'ne İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
Mesleki Unvan	SMMM	205	50,5
	SM	190	46,8
	YMM	11	2,7
	Toplam	406	100,0
Yaş	18-24	12	3,0
	25-34	113	27,8
	35-44	137	33,7
	45-59	126	31,0
	60+	18	4,4
	Toplam	406	100,0
Cinsiyet	Erkek	331	81,5
	Kadın	75	18,5
	Toplam	406	100,0
Öğrenim Durumu	Lise ve altı	79	19,4
	Yüksekokul	111	27,4
	Lisans	201	49,6
	Y.Lisans	11	2,7
	Doktora	4	0,9
	Toplam	406	100,0
Çalışma Şekli	Bağımlı	67	16,5
	Bağımsız	339	83,5
	Toplam	406	100,0
Mesleki Deneyim	1 yıldan az	5	1,2
	1-3 yıl	28	6,9
	4-6 yıl	51	12,6
	7-10 yıl	80	19,7
	10 yıldan fazla	242	59,6
	Toplam	406	100,0
Mezun Olunan Bölüm	Muhasebe, İşletme, vd. (Ticaret Lisesi ve Yüksek Okul)	190	46,7
	İşletme	149	36,7
	İktisat	33	8,1
	Maliye	16	3,8
	Diğer	18	4,4
	Toplam	406	100,0

Tablo 11’de de görüleceği gibi anket uygulanan meslek mensuplarının % 46, 8’i Serbest Muhasebeci (SM) ünvanı, % 50,5’i ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve % 2,7’si Yeminli Mali Müşavir (YMM) ünvanına sahip olduğu, % 61, 5’lik kısmının 35-59 yaşları arasında olduğu, genel toplamın yaklaşık diğer üçte birlik kısmı (% 30, 8)’nin ise 35 yaşın altında olduğu görülmüştür.

Tablo 11’de meslek mensuplarının cinsiyet dağılımına bakıldığında ise çok büyük kısmı (% 81,5)’nin erkek olduğu, geri kalan kısmının (% 18,5) ise bayan olduğu

saptanmıştır. Meslek mensuplarının yarısından fazlasının (% 53,2) lisans mezunu olması ve mesleki deneyimlerinin 10 yıldan fazla olması (% 59,6) ve yine büyük kısmının bağımsız çalışıyor olması (% 83,5), yaklaşık % 46,7'sinin ticaret lisesi ve meslek yüksek okulu bölümlerinden mezun oldukları çalışmada saptanan diğer hususlar olarak göze çarpmaktadır.

32401. UMS/UFRS'lerin Uygulanabilirlik Beklentilerini Etkileyen Değişkenler ve İlgili Beklentilerin Frekans Analizi

Anket formunda yer alan 16 soru, katılımcıların UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentileri ve bunları etkileyebilecek faktörlere bakış açılarını belirlemeye yöneliktir. Bu sorulara verilen cevaplardan elde edilen frekans ve yüzde dağılım sonuçları Tablo 12-13-14-15-16'da verilmiştir.

Katılımcı sayısına göre Standartlar Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının frekans ve yüzde dağılımı aşağıda Tablo 12'de gösterilmiştir.

Katılımcı sayısına göre Standartlar Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının Tablo: 12'de yer alan frekans ve yüzde dağılımı'na göre; muhasebe meslek mensupları'nın büyük kısmı UMS/UFRS'lerde ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin (gerçeğe uygun değer vb.) kullanılması uygulanabilirliği güçleştireceği ifadesine katılmakta (% 56,7'si Katılıyorum, %10,6'sı Kesinlikle katılıyorum), UMS/UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlarım ifadesine katılmakta (% 52,7'si Katılıyorum, % 9,6'sı Kesinlikle katılıyorum).

Standartlar Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının Tablo: 12'de yer alan frekans ve yüzde dağılımı'na göre; UMS/UFRS'lerin TMSK tarafından yapılan Türkçe çevirileri; terminolojik olarak tutarlı ve anlaşılırdır ifadesine katılmakta (% 56,4'sı Katılıyorum, % 8,4'ü Kesinlikle katılıyorum), UMS/UFRS'ler üzerinde yapılan değişiklikleri ve ilgili standart yorumlarını sürekli olarak takip ediyorum ifadesine de katılmaktadırlar(% 56,9'u Katılıyorum, % 9,4'ü Kesinlikle katılıyorum).

Tablo : 12
Katılımcı Sayısına Göre Standartlar Faktörüne İlişkin Anket Sonuçlarının
Frekans ve Yüzde Dağılımı

			Frekans	Yüzde
Standart Faktörü'ne İlişkin Sorular	UMS/UFRS'lerde ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin (gerçeğe uygun değer vb.) kullanılması uygulanabilirliği güçleştirir.	Kesinlikle Katılmıyorum	3	0,7
		Katılmıyorum	61	15,0
		Kararsızım	69	17,0
		Katılıyorum	230	56,7
		Kesinlikle katılıyorum	43	10,6
	UMS/UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlarım.	Kesinlikle Katılmıyorum	7	1,7
		Katılmıyorum	68	16,7
		Kararsızım	78	19,2
		Katılıyorum	214	52,7
		Kesinlikle katılıyorum	39	9,6
	UMS/UFRS'lerin TMSK tarafından yapılan Türkçe çevirileri; terminolojik olarak tutarlı ve anlaşılırdır.	Kesinlikle Katılmıyorum	-	-
		Katılmıyorum	48	11,8
		Kararsızım	95	23,4
		Katılıyorum	229	56,4
		Kesinlikle katılıyorum	34	8,4
	UMS/UFRS'ler üzerinde yapılan değişiklikleri ve ilgili standart yorumlarını sürekli olarak takip ediyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum		1,7
		Katılmıyorum	54	13,3
		Kararsızım	76	18,7
		Katılıyorum	231	56,9
		Kesinlikle katılıyorum	38	9,4

Katılımcı sayısına göre Eğitim Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının frekans ve yüzde dağılımı, aşağıda Tablo 13'de gösterilmiştir.

Katılımcı sayısına göre Eğitim Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının Tablo 13'de yer alan frekans ve yüzde dağılımı'na göre; ülkemiz muhasebe meslek mensupları; UMS/UFRS'lerin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/egitmen meslek mensubu sayısı yeterlidir ifadesine katılmadıkları (% 22,2'si Kesinlikle Katılmıyorum, % 48,5'si Katılmıyorum), meslek mensuplarının yaklaşık yarısının UMS/UFRS konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir ifadesine katılmadıkları (% 8,1'i Kesinlikle Katılmıyorum, % 40,6'sı Katılmıyorum), UMS/UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılıyorum ifadesine katılmadıkları (% 10,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum,% 51,0'i Katılmıyorum), UMS/UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, makale, bildiri vb. yayınların sayısı yeterlidir ifadesine de katılmadıkları (14,3'ü Kesinlikle Katılmıyorum, 49,8'i Katılmıyorum) görülmektedir.

Tablo : 13
Katılımcı Sayısına Göre Eğitim Faktörüne İlişkin Anket Sonuçlarının
Frekans ve Yüzde Dağılımı

			Frekans	Yüzde
Eğitim Faktörüne İlişkin Sorular	UMS/UFRS'lerin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/ eğitmen meslek mensubu sayısı yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	90	22,2
		Katılmıyorum	197	48,5
		Kararsızım	52	12,8
		Katılıyorum	46	11,3
		Kesinlikle katılıyorum	21	5,2
	UMS/UFRS konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	33	8,1
		Katılmıyorum	165	40,6
		Kararsızım	108	26,6
		Katılıyorum	80	19,7
		Kesinlikle katılıyorum	20	4,9
	UMS/UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılıyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	43	10,6
		Katılmıyorum	207	51,0
		Kararsızım	46	11,3
		Katılıyorum	92	22,7
		Kesinlikle katılıyorum	18	4,4
	UMS/UFRS'lere ilişkin örneklandırıcı-bilgilendirici kitap, makale, bildiri vb. yayınların sayısı yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	58	14,3
		Katılmıyorum	202	49,8
		Kararsızım	77	19,0
		Katılıyorum	55	13,5
		Kesinlikle katılıyorum	14	3,4

Katılımcı sayısına göre Kültür Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının frekans ve yüzde dağılımı aşağıda Tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo : 14
Katılımcı Sayısına Göre Kültür Faktörüne İlişkin Anket Sonuçlarının
Frekans ve Yüzde Dağılımı

			Frekans	Yüzde
Kültür Faktörüne İlişkin Sorular	UMS/UFRS’ler ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılıyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,5
		Katılmıyorum	77	19,0
		Kararsızım	102	25,1
		Katılıyorum	169	41,6
		Kesinlikle katılıyorum	48	11,8
	UMS/UFRS’ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin kaybedilmesine/devredilmesine neden olabilir.	Kesinlikle Katılmıyorum	12	3,0
		Katılmıyorum	76	18,7
		Kararsızım	103	25,4
		Katılıyorum	170	41,9
		Kesinlikle katılıyorum	45	11,1
	UMS/UFRS’lerde birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen, muhasebe politikaları bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	3	,7
		Katılmıyorum	34	8,4
		Kararsızım	93	22,9
		Katılıyorum	193	47,5
		Kesinlikle katılıyorum	83	20,4
	UMS/UFRS’lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlıdır.	Kesinlikle Katılmıyorum	1	,2
		Katılmıyorum	33	8,1
		Kararsızım	105	25,9
		Katılıyorum	185	45,6
		Kesinlikle katılıyorum	82	20,2

Buna göre ülkemiz muhasebe meslek mensupları’nın yarısından fazlası; UMS/UFRS’ler ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılıyorum ifadesine katılmakta (%41,6’sı Katılıyorum, % 11,8’i Kesinlikle katılıyorum), UMS/UFRS’ler ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin kaybedilmesine/devredilmesine neden olabilir ifadesini desteklemekte (% 41,9’u Katılıyorum, % 11,1’i Kesinlikle katılıyorum)’dir. Ayrıca Tablo 14’de görüldüğü üzere ülkemiz muhasebe meslek mensupları; UMS/UFRS’lerde birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen, muhasebe politikaları bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir ifadesine katılmakta (% 47,5’i Katılıyorum, % 20,4’ü Kesinlikle katılıyorum), UMS/UFRS’lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlıdır ifadesine de katılmaktadır (% 45,6’sı Katılıyorum, 20,2’si Kesinlikle katılıyorum).

Katılımcı sayısına göre Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının frekans ve yüzde dağılımı aşağıda Tablo 15’de görülmektedir.

Tablo : 15
Katılımcı Sayısına Göre Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne İlişkin Anket
Sonuçlarının Frekans ve Yüzde Dağılımı

			Frekans	Yüzde
Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü'ne İlişkin Sorular	UMS/UFRS'ler ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur.	Kesinlikle Katılmıyorum	192	47,3
		Katılmıyorum	182	44,8
		Kararsızım	26	6,4
		Katılıyorum	5	1,2
		Kesinlikle katılıyorum	1	,2
	İşletme sahipleri, UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahiptir.	Kesinlikle Katılmıyorum	204	50,2
		Katılmıyorum	177	43,6
		Kararsızım	25	6,2
		Katılıyorum	-	-
		Kesinlikle katılıyorum	-	-
	Muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımız UMS/UFRS'ler ile uyum içindedir.	Kesinlikle Katılmıyorum	173	42,6
		Katılmıyorum	174	42,9
		Kararsızım	59	14,5
		Katılıyorum	-	-
		Kesinlikle katılıyorum	-	-
	Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile UMS/UFRS'ler uyum içindedir.	Kesinlikle Katılmıyorum	155	38,2
		Katılmıyorum	178	43,8
		Kararsızım	73	18,0
		Katılıyorum	-	-
		Kesinlikle katılıyorum	-	-

Tablo: 15'de yer alan katılımcı sayısına göre Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörüne ilişkin anket sonuçlarının frekans ve yüzde dağılımı'na göre; ülkemiz muhasebe meslek mensupları; UMS/UFRS'ler ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur ifadesine katılmamakta (% 47,3'ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 44,8'i Katılmıyorum), İşletme sahipleri, UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahiptir ifadesine katılmamakta (% 50,2'i Kesinlikle Katılmıyorum, % 43,6'sı Katılmıyorum)'dır. Ayrıca, Tablo: 15'de de görüldüğü üzere ülkemiz muhasebe meslek mensupları; muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımız UMS/UFRS'ler ile uyum içindedir ifadesine katılmamakta (% 42,6'sı Kesinlikle Katılmıyorum, % 42,9'u Katılmıyorum), Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile UMS/UFRS'ler uyum içindedir ifadesine de katılmamaktadırlar (% 38,2'si Kesinlikle Katılmıyorum, % 43,8'i Katılmıyorum).

Katılımcı sayısına göre Uygulanabilirlik Beklentilerine İlişkin anket sonuçlarının frekans ve yüzde dağılımı aşağıda Tablo 16'da görülmektedir.

Tablo : 16
Katılımcı Sayısına Göre Uygulanabilirlik Beklentilerine İlişkin Anket Sonuçlarının
Frekans ve Yüzde Dağılımı

			Frekans	Yüzde
Uygulanabilirlik Beklentilerine İlişkin Sorular	UMS/UFRS’ler meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracaktır.	Kesinlikle Katılmıyorum	32	7,9
		Katılmıyorum	80	19,7
		Kararsızım	73	18,0
		Katılıyorum	134	33,0
		Kesinlikle katılıyorum	87	21,4
	UMS/UFRS’ler muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkiler.	Kesinlikle Katılmıyorum	-	-
		Katılmıyorum	-	-
		Kararsızım	75	18,5
		Katılıyorum	237	58,4
		Kesinlikle katılıyorum	94	23,2
	Gelecekte UMS/UFRS’ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağımı düşünüyorum.	Kesinlikle Katılmıyorum	8	2,0
		Katılmıyorum	10	2,5
		Kararsızım	76	18,7
		Katılıyorum	233	57,4
		Kesinlikle katılıyorum	79	19,5
	Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmaktadır.	Kesinlikle Katılmıyorum	131	32,3
		Katılmıyorum	219	53,9
		Kararsızım	56	13,8
		Katılıyorum	-	-
		Kesinlikle katılıyorum	-	-
	UMS/UFRS’lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır.	Kesinlikle Katılmıyorum	-	-
		Katılmıyorum	3	7
		Kararsızım	41	10,1
		Katılıyorum	257	63,3
		Kesinlikle katılıyorum	105	25,9
	UMS/UFRS’ler muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artırır.	Kesinlikle Katılmıyorum	4	1,0
		Katılmıyorum	20	4,9
		Kararsızım	47	11,6
		Katılıyorum	238	58,6
		Kesinlikle katılıyorum	97	23,9

Tablo 16’da görüldüğü gibi ülkemiz muhasebe meslek mensupları, UMS/UFRS’ler meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracaktır ifadesine katılmakta (% 33,0’ü Katılıyorum, % 21,4’ü Kesinlikle Katılıyorum), UMS/UFRS’ler muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkiler ifadesine olumlu ve güçlü şekilde katılmakta (% 58,4’ü Katılıyorum, % 23,2’si Kesinlikle Katılıyorum), Gelecekte UMS/UFRS’ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağımı düşünüyorum ifadesine katılmakta (% 57,4’ü Katılıyorum, % 19,5’i Kesinlikle Katılıyorum), vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmaktadır ifadesine katılmamakta (% 32,3’ü Kesinlikle Katılmıyorum, % 53,9’u Katılmıyorum), UMS/UFRS’lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır ifadesine katılmakta (% 63,3’ü Katılıyorum, % 25,9’u Kesinlikle Katılıyorum)’dır.

Anket çalışmasında yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen frekans ve yüzde dağılım sonuçları genel olarak incelendiğinde ise, katılımcıların en yüksek oranda hem fikir oldukları ifadeler şunlardır; UMS/UFRS'lerin muhasebe mesleğine verilen önemi artıracığı (% 63,3'ü Katılıyorum, % 25,9'u Kesinlikle Katılıyorum) görüşüdür. Buna ek olarak; sözkonusu standartların muhasebe de şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artıracığı (% 58,6 Katılıyorum, % 23,9 Kesinlikle katılıyorum) görüşü' de en yüksek olumlu fikir birliğinin olduğu ikinci noktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensupları; UMS/UFRS'lerin muhasebe mesleğinin gelişimini ve muhasebe uygulamalarını olumlu etkileyeceği (% 58,4 Katılıyorum ve % 23,2 Kesinlikle Katılıyorum) görüşüne katılmakta, gelecekte UMS/UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacakları ifadesine (% 57,4 Katılıyorum, % 19,5 Kesinlikle Katılıyorum) de oldukça yüksek düzeyde olumlu görüş bildirmişlerdir.

3241. Faktör Analizi

Faktör analiziyle ilgili tekniklerin genel olarak Açıklayıcı faktör analizi ve Onaylayıcı faktör analizi şeklinde iki başlık altında incelenmesinin mümkün olduğuna yukarıda değilmişti. Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA), değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılır. Bu analiz, orijinal veri setindeki gerekli bilgileri kaybetmeden çok sayıdaki değişkeni daha az sayıdaki bağımsız değişkene indirgemeyi sağlamaktadır (USTASÜLEYMAN, 2008, 167). Açıklayıcı faktör analizinde veri setinin yeterliği Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. Sözkonusu teste göre örnek yeterliliğinin kabul edilmesi için 0,5 'den büyük olması gerekir (TURK ve Diğerleri, 2008, 934).

Yukarıda değinildiği gibi literatür incelemesi sonucunda Zeghal-Mhedbhi (2006), Warsame (2006), Chand (2005b), Tyrall ve Diğerleri (2007), Mir-Ramahan (2005), Larson-Street (2004), Preobragenskaya-Mcgee (2004), Street (2003), Irvine-Lucas (2006), Ong (2005), Jermakowichz-Tomaszewski (2006), UN (2008), Wong (2004), Romir (2004), Romir (2007), Evcı (2008), Güvemli (2008)'nin çalışmalarında UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkilediği ifade edilen faktörler şunlardır; küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, yasal altyapı ve yasal destek, yabancı yatırım, ticaret, uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu organizasyonlar/kuruluşlar, uluslararası yardımların koşul/önşartları, ülkede sermaye

piyasaının varlığı ve gelişme durumu, ulusal işletmelerle çok uluslu şirketlerin oranı, gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkeye uygunluğu, özel sektör ve kamu sektörünün birbirine oranı, uluslararası ilişkiler ve politik çıkarlar, düzenleyici/standart belirleyici kurum ve ulusal mesleki örgüt/yapılar, yatırımcı ve bilgi kullanıcıları çıkarları, işletme ve finansal piyasa çıkarları, işletmelerin iç yapıları ve denetim sorunu, ekonomik büyüme, dışa açılma düzeyi ve ekonomik sorunlar, UMS/UFRS'lerin uygulayıcısı muhasebe meslek mensuplarının bunlara yönelik mesleki bilgi ve deneyimi'nin eksikliği, bilgi ve deneyim eksikliğine dayalı olarak ortaya çıkan insan kaynakları sorunu, sözkonusu bilgi ve deneyim eksikliği'ni ortadan kaldırmaya yönelik gerçekleştirilen eğitim ve öğrenim faaliyetleri süreci, bu süreçte gerekli olan eğitim materyallerine ilişkin yaşanan sorunlar, sözkonusu UMS/UFRS'lerin ulusal dillere çevirisi ve buna ilişkin yaşanan kavramsal sorunlar, UMS/UFRS'lerin ülke koşullarına uyarlanması veya uyarlanmadan bire-bir benimsenmesi, bazı UMS/UFRS'lerin karmaşık yapısı'na yönelik eleştiriler ve buna ilişkin teknik sorunlar, sözkonusu standartların tekdüze yorumlanmasında yaşanan sorunlar, standartların sık sık değişmesi'ne yönelik eleştiriler, sözkonusu standartların uygulanmasına yönelik yetersiz rehberlik, ulusal kültür, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik ve bunlardan kaynaklanan kültürel sorunlar, muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısı, ülkenin muhasebe ihtiyacı ile UMS/UFRS'lerin uyuşması, bilgi teknolojilerine ilişkin sorunlar'dır. Literatür incelemesi sonucu yukarıda ifade edilen UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen faktörler, birbirine yakınlıkları dikkate alınarak dört gruba indirgenebilir. Bunlar; ekonomik ve hukuki çevre, eğitim, kültür ve standartlar faktörüdür. Bu çerçevede çalışmada analiz yapılırken dikkate alınan faktörler; ekonomik ve hukuki çevre, eğitim, kültür ve standartlar faktörüdür.

Çalışmada gerçekleştirilen Açıklayıcı Faktör Analizi(AFA)'nin sonuçları aşağıda Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo : 17
Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	Ekonomik ve Hukuki Faktör	Standartlar Faktör	Kültür Faktör	Eğitim Faktör
ST2		,674		
ST3		,728		
ST4		,882		
ST5		,838		
E2				,720
E5				,743
E6				,763
E8				,666
K1			,781	
K2			,736	
K5			,788	
K8			,784	
EC1	,821			
EC2	,850			
HC1	,847			
HC3	,789			
Değişken Sayısı				
Özdeğer	2,846	2,528	2,441	2,198
Açıklanan Varyans (%)	17,790	15,800	15,256	13,739
Kümülatif Açıklanan Varyans	17,790	33,590	48,847	62,586
Cronbach Alfa Katsayıları	0,713	0,780	0,717	0,714
Ölçeğin toplam Cronbach Alfası	0,670			
Bartlett's Ki-kare	3440,288; sd:120; p=0,000			

Buna göre çalışmada Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) değeri 0,644 olarak bulunduğundan çalışmanın faktör analizine uygun olduğuna görülmektedir. Bu aşamadan sonra, temel bileşenler analizi ve Varimax dikey döndürme tekniği kullanılarak faktörlerin indirgenmesi sağlanmıştır. Faktör yükleri 0,50'nin üzerinde olan faktörler seçilmiştir (CHAN, 2008, 190). Daha sonra analize dahil edilen değişkenlere Cronbach Alfa güvenilirlik testi yapılarak alfa katsayısının 0,60'ın üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır. Tablo 17'de açıklayıcı faktör analizi ile ilgili tüm sonuçlar verilmiştir. Faktörlerin alfa katsayılarına bakıldığında tüm faktörlerin 0,60'dan yüksek olduğu görülmektedir. Bulunan alfa katsayılarına göre modelin güvenilir olduğuna karar verilmiştir. Nitekim literatür bu sonucu desteklemektedir (GAO ve Diğerleri, 2009, s. 2; BÜYÜKÖZTÜRK, 2006, s.126). Muhasebecilerin UMS/UFRS'lerin uygulanmasına yönelik düşüncelerini etkileyen dört

faktör ortaya çıkmıştır. Bu faktörler; standartlar faktörü, eğitim faktörü, kültür faktörü, ekonomik ve hukuki çevre faktörü'dür.

Çalışmada, gerçekleştirilen Faktör Analizi sonucu ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin uygulanmasına yönelik düşüncelerini etkilediği belirlenen bu dört faktörün (standartlar faktörü, eğitim faktörü, kültür faktörü, ekonomik ve hukuki çevre faktörü) daha önce literatür incelemesinde Zeghal-Mhedbhi (2006), Warsame (2006), Chand (2005b), Tyrall ve Diğerleri (2007), Mir-Rahaman (2005), Larson-Street (2004), Preobragenskaya-Mcgee (2004), Street (2003), Irvine-Lucas (2006), Ong (2005), Jermakowichz ve Diğerleri (2006), UN (2008), Wong (2004), Romir (2004), Romir (2007), Evci (2008) ve Güvemli (2008)'nin çalışmalarında ifade edilen çok sayıda faktör ve bu faktörlerin temel faktörler şeklinde gruplandırılması sonucu belirlenen dört temel faktörle aynı olduğunu veya benzer faktörleri/unsurları ifade ettiğini söylemek yanlış olmaz.

Tablo 17'de görüldüğü gibi Ekonomik ve Hukuki faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 17,79, Standartlar faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 15,80, kültür faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 15,256, eğitim faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 13,739'dur. Faktör analizi sonucunda oluşturulan dört faktörün UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğine etki eden değişkenlerin % 62,586 oranında açıklayabildiği tespit edilmiştir.

3242. Demografik Değişkenler Açısından UMS/UFRS'lerin Uygulanabilirliği

Faktörlerinin Farklılık Analizleri

Farklılıkların incelenmesine yönelik analiz tekniklerini, amaca bağlı olarak, üç genel kategori altında toplamak mümkündür. Birinci grup teknikler, araştırma yapılan herhangi bir konuda, *ölçülen (gözlemlenen) değer ile beklenen (öngörülen) bir değer arasında bir farkın olup olmadığının* incelenmesine yönelik analiz teknikleridir. Örneğin, bir üretim işletmesinde hatalı parça sayısının % 2 olduğu yönündeki bir iddianın (hipotezin) test edilmesi bu tür analizlere iyi bir örnektir. İkinci grup teknikler ise iki grup arası farklılıkları incelemeye yönelik olan istatistiksel analiz teknikleridir. Bu teknikler karşılaştırma yapılan iki grup arasında bir ilişkinin olup olmamasına veya grupların

birbirinden bağımsız olmasına bağlı olarak iki ayrı teknik sözkonusudur. Birincisi, birbirinden bağımsız iki grup arasındaki farklılıkların incelenmesine yönelik analiz tekniği olup, *bağımsız iki grup t-testi* (independent samples t-test) olarak bilinmektedir. Diğeri ise birbiriyle *ilişkili (eşleştirilmiş) iki grup arasındaki (paired-samples t-test) farklılıkları* incelemeye yönelik olan analiz tekniğidir. Üçüncü grup analiz teknikleri ise ikiden fazla grup arasında karşılaştırmaların yapıldığı veya farklılıkların incelenmesine yönelik olan analiz teknikleri olup, ANOVA (Analysis of Variance), One-way ANOVA ve ki-kare teknikleri yaygın kullanılanlar arasındadır. T-testi sadece iki grup arası karşılaştırmaya imkan tanırken, ikiden fazla grup arası karşılaştırmalar için ANOVA veya Oneway ANOVA testi uygun olacaktır. ANOVA testi sonuçları, sadece, karşılaştırma yapılan gruplar (3 veya daha fazla sayıda olabilir) arasında herhangi bir farkın olup olmadığını göstermekle beraber, bu farklılığa sebep olan grubun hangi grup veya gruplardan kaynaklandığı konusunda herhangi bir bilgi vermemektedir. Bu amaçla, Oneway ANOVA testi uygulamak gereklidir (ALTUNIŞIK ve Diğerleri, 2007, s.170-183).

T- testi, sosyal bilimlerin bir çok alanında yaygın olarak kullanılan testlerden biridir. T-dağılımı özellikle örnek boyutu 30'un altında olduğunda yararlı olan simetrik yapıli bir çan eğrisi şeklindedir. T-testi, örnek boyutunun küçük olduğu ve evrene(ana kitleye) ait standart sapmaların bilinemediğı durumlarda t-dağılımından yararlanarak; incelenen bir değişken açısından bir gruba ait ortalama değerin önceden belirlenen (öngörülen) değerdan farklı olup olmadığının, incelenen bir değişken açısından bağımsız iki grup arasında anlamlı farkın olup olmadığının veya incelenen bir değişken açısından herhangi bir grubun farklı şartlar (dürtüler) altındaki tepkileri arasında anlamlı farklılığın olup olmadığının, incelenmesine yönelik test etmeye çalışan bir analiz yöntemidir. Bu noktadan hareketle, üç tür t-testinden bahsetmek mümkündür. Bunlar; tek grup t-testi (one-sample t-test), bağımsız iki-grup-arası farkların testi (independent samples t-test) ve eşleştirilmiş-iki-grup arasındaki farklılıkların incelenmesine yönelik t-testlerdir. Bu testler için genellikle benimsenen (kabul edilen) null hipotezi H_0 (yani iki grup(veya şart) arasında incelenen yönden anlamlı bir fark yoktur) şeklinde kurulmaktadır. Buna ek olarak; t testi, sadece iki grup arasındaki farklılıkların incelenmesi için uygundur (ALTUNIŞIK ve Diğerleri, 2007, s. 172-173).

Çalışmada, demografik değişkenler açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği faktörlerinin farklılık analizleri'nde; mesleki unvan, yaş, öğrenim durumu, mesleki deneyim ve mezun olunan bölüm açısından tek yönlü varyans analizi (one-way ANOVA), cinsiyet ve çalışma şekli açısından t-testi'nden yararlanılmıştır.

Demografik değişkenler açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği faktörlerinin farklılık analizleri sonuçları ve yorumları aşağıdaki gibidir;

Mesleki Unvan açısından: Aşağıdaki Tablo 18'den mesleki unvan açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece kültür faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 1 sadece kültür faktörü açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Tablo : 18
Mesleki Unvan Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 1
Ekonomik ve Hukuki Faktör	0,283	2	0,141	0,141	Red
Standartlar Faktör	3,194	2	1,597	1,602	Red
Kültürel Faktör	6,112	2	3,056	3,088**	Kabul
Eğitim Faktör	3,982	2	1,991	2,001	Red

*0.10, ** 0,05 ve *** 0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Kültür faktöründeki bu farklılığın hangi mesleki gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma analizi sonucunda kültür faktöründeki farklılığın kaynağının SM ile SMMM'lerden kaynaklandığı elde edilmiştir (Ortalamalar arası fark=0,247, p=0,037). Çoklu Karşılaştırma Testi (Tukey HSD) sonuçlarına ilişkin tablo **Ek-3**'de verilmiştir. Kültür faktörüne ilişkin bu durum; SM ünvanı taşıyan muhasebe meslek mensuplarının kültür faktörüne yönelik sorulara, SMMM ünvanı taşıyanlara nispeten daha fazla katıldıklarını göstermektedir. Sözkonusu kültür faktör'e ilişkin ifadeler olumlu katılım gösteren SM ünvanı taşıyan cevaplayıcıların 'UMS/UFRS'ler ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşıladıkları, sözkonusu standartların benimsenmesinin ulusal standartlarımızın oluşturulması yetkisinin devredilmesine neden

olabileceği endişesi taşıdıkları, UMS/UFRS'lerin yapısında sunulan uygulama seçeneklerine rağmen işletmelerin muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemesi gerektiğini düşündükleri ve sözkonusu uluslararası muhasebe standartlarında önerilen gerçeğe uygun değer, net gerçekleşebilir değer gibi cari değer ile değerlendirme esaslarının tarihi maliyet (değer)'e göre daha az yararlı olduklarını' ifadelerine daha fazla katıldıkları ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlar; sözkonusu standartların uzun vadede ülkemizde uygulanabilirliği sürecinde SM unvanı taşıyan meslek mensuplarının sahip oldukları görülen kültür faktöründen olumsuz yönde etkilenebileceği şeklinde değerlendirilebilir. Bunun yanında, kültür faktöründeki bu farklılığın temel nedeninin SM unvanı taşıyan meslek mensuplarının sözkonusu süreç ve standartlara ilişkin bilgi düzeylerinin yetersiz olması, bu süreç ve standartlara yönelik önyargılı bir kültürel yaklaşıma sahip olmalarını doğurduğu ifade edilebilir.

SM'ler ile aksi görüşte olarak SMMM'lerin ise; standartların getireceği değişim ve farklılıklara daha olumlu baktıkları diğer bir ifadeyle değişime daha açık oldukları, standartların benimsenmesi sürecinin uluslararası bir yetki devri sonucunu doğurmayacağını düşündükleri, standartların yapısında önerilen işletmelerin finansal durum ve sonuçlarını daha doğru ve gerçek sunmayı amaçlayan muhasebe politikası seçeneklerini Serbest Muhasebeci (SM) unvanı taşıyanlara göre daha fazla kullanma eğilimi gösterebilecekleri ve UMS/UFRS'lerin yapısında yer alan cari değer ile değerlendirme esaslarının; işletmenin cari değerini ifade etmekte tarihi maliyete/değere göre daha yararlı olduğu düşüncesine sahip oldukları görülmüştür. Bu durum; kültür faktörü açısından SM'lerin UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanabilirliği sürecinde; SMMM ünvanı taşıyan muhasebe meslek mensuplarına göre sözkonusu benimseme ve uygulama süreçlerini olumsuz etkileyebilecek olumsuz kültürel değerlere sahip olabileceklerini göstermektedir. SM unvanına sahip meslek mensuplarının sahip oldukları görülen kültürel değerler, ilgili kurum ve çevrelerce gerçekleştirilecek eğitim ve bilgilendirme çalışmaları ile uzun vadede daha olumlu ve doğru bir yöne çevrilmelidir.

Yaş açısından; aşağıdaki Tablo 19'dan meslek mensuplarının yaşları açısından UMS/UFRS'nin uygulanabilirliği faktörlerinden hiçbirisi ile istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Böylece Hipotez 2, tüm faktörler açısından red edilmektedir.

Tablo 19’da yer alan sonuçlara göre yaş açısından uygulanabilirlik beklentilerini etkileyen faktörlere verilen cevaplar açısından farklılık bulunmadığı görülmektedir. İlk bakışta yaşı yüksek olan muhasebecilerin daha tecrübeli olduğu varsayımına dayanarak bir farklılık olacağı düşünülebilir.

Tablo : 19
Yaş Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 2
Ekonomik ve Hukuki Faktör	1,526	4	0,382	0,379	Red
Standartlar Faktör	0,343	4	0,086	0,085	Red
Kültürel Faktör	1,978	4	0,495	0,492	Red
Eğitim Faktör	1,918	4	0,479	0,477	Red

*0.10, **0,05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Ancak UMS/UFRS’lerin ülkemizde benimsenme ve uygulanma sürecinin yakın geçmişi kapsıyor olması, sözkonusu süreçte ilgili standartlara yönelik üniversiteler ve meslek odaları işbirliği ile mesleki bilgilendirme çalışmalarının gerçekleştirilmesi, mesleki yayınlarla ilgili konuya ilişkin akademik çalışmaların yayınlanıyor olması, son yıllarda UMS/UFRS’lere birebir uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na ilişkin soruların meslek sınavlarında (SMMM Staja Başlama Sınavı, SMMM ve YMM sınavları) yer alamaya başlamış olması; meslek mensuplarının, sahip oldukları yaş dilimleri açısından ilgili faktörlere ilişkin sorulara verdikleri cevaplarda anlamlı bir farklılığın ortaya çıkmasını önlediği ifade edilebilir.

Cinsiyet açısından; bu başlıkta muhasebe meslek mensupları cinsiyet açısından ikiye ayrılmış gruplara ayrılıp; gruplararası farklılıkların varolup-olmadığı t testi aracılığıyla analiz edilmiştir. Aşağıdaki Tablo 20’den cinsiyet açısından iki grup arasında UMS/UFRS’nin uygulanabilirliği faktörlerinden hiçbir faktörde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Böylece, Hipotez 3 tüm faktörler yönünden red edilmektedir.

Tablo 20’de yer alan t testi sonuçlarına göre; cinsiyet’e göre tüm faktörler açısından farklılık ortaya çıkmaması, sözkonusu faktörler açısından bay ve bayan muhasebe meslek mensuplarının benzer görüşlere sahip olduklarını ortaya koymaktadır.

Tablo : 20
Cinsiyet Açısından t Testi Sonuçları

Faktörler	Cinsiyet	Ortalama	t	Hipotez 3
Ekonomik ve Hukuki Faktör	Erkek	-0,022	-0,918	Red
	Kadın	0,095		
Standartlar Faktör	Erkek	0,003	0,166	Red
	Kadın	-0,014		
Kültürel Faktör	Erkek	-0,015	-0,667	Red
	Kadın	0,069		
Eğitim Faktör	Erkek	-0,007	-0,293	Red
	Kadın	0,030		

*0.10, ** 0,05 ve *** 0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Diğer yandan çalışmamızın cinsiyet'e ilişkin bu bulgu ve sonuçlara benzer ve destekleyici olarak ACAR ve Diğerleri (2009) tarafından yapılan çalışması sonuçlarında da ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'ler ile ilgili farkındalık ve bakış açıları'nın cinsiyetten kaynaklanan bir farklılığa sahip olmadığı görülmüştür.

Öğrenim Durumu açısından; aşağıdaki Tablo 21'den de görüleceği gibi meslek mensuplarının öğrenim durumu grupları açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece eğitim faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 4 sadece eğitim faktörü açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Eğitim faktöründeki bu farklılığın hangi öğrenim durumuna sahip meslek mensupları arasında olduğunu belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma analizi sonucunda eğitim faktöründeki farklılığın kaynağının Lisansüstü öğrenimine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının eğitim faktörü'nü ifade eden sorulara diğer üç öğrenim gruplarına göre daha fazla katılmalarından kaynaklandığı belirlenmiştir.

Tablo : 21
Öğrenim Durumu Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 4
Ekonomik ve Hukuki Faktör	6,100	4	1,525	1,533	Red
Standartlar Faktör	3,917	4	0,979	0,979	Red
Kültürel Faktör	3,717	4	0,929	0,929	Red
Eğitim Faktör	13,491	4	3,373	3,45***	Kabul

* 0.10, ** 0,05 ve *** 0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Tablo 21’de yer alan öğrenim durumu tek yönlü Varyans Analizi sonuçlarına göre; meslek mensuplarının UMS/UFRS’nin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen faktörler arasından sadece eğitim faktörü boyutunda eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık ortaya çıkmaktadır. Eğitim faktörü boyutundaki bu durum, lisansüstü eğitim sahip meslek mensuplarının diğer öğrenim gruplarına göre eğitim faktörüne ilişkin ifadelere daha fazla katıldıklarını ifade etmektedir (Lisansüstü ile Lisans, Yüksekokul ve lise arasındaki ortalamalar arası farklar sırasıyla 0,663, 0,878, 0,791’dir). Çoklu Karşılaştırma Testi (Tukey HSD) sonuçlarına ilişkin tablo **Ek-3**’de verilmiştir. Eğitim faktöründeki bu farklılığın nedeninin ise; lisansüstü eğitim almış meslek mensuplarının lisansüstü eğitim sürecinde UMS/UFRS’lere ilişkin ders, akademik çalışma veya araştırmalar içerisinde bulunmuş olabilecekleri, diğer öğrenim durumu gruplarına kıyasla muhasebe mesleğindeki yenilikleri takip etme ve araştırma eğilimlerinin daha yüksek düzeyde olabileceği ve bu nedenle de mesleki yayınlarda yer alan UMS/UFRS’lere ilişkin makale ve çalışmaları incelemiş olabilmeleri gibi nedenlerin lisansüstü eğitim almış meslek mensuplarının eğitim faktörü boyutunda diğer öğrenim durumu gruplarından farklılaşmasına neden olduğu ifade edilebilir. Tablo 21’de yer alan *öğrenim durumu* tek yönlü Varyans Analizi sonuçlarına göre; lisansüstü eğitim almış muhasebe meslek mensuplarının diğer eğitim gruplarına göre standartlarla ilgili verilen eğitimlere daha fazla katıldıkları, konuyla ilgili mevcut kaynakların sayısını daha yeterli buldukları ve standartlara ilişkin kişisel bilgi seviyelerini daha yeterli buldukları, standartlara ilişkin üniversitelerin muhasebe eğitimi müfredatlarını ve sözkonusu standartlara yönelik eğitim çalışmalarını daha yeterli buldukları ifade edilebilir. Ayrıca, lisansüstü eğitim almış muhasebe meslek mensuplarının lisansüstü eğitim almış olmalarından kaynaklanabilecek

araştırmacı yönlerinin mesleğe ilişkin yenilik ve gelişmeleri takip etme şeklinde devam ettiği ve bu durumda lisansüstü eğitim sahibi meslek mensuplarının diğer öğrenim durumu gruplarına göre eğitim faktörüne ilişkin ifadelerle daha olumlu katılmalarını doğurduğu da ifade edilebilir.

Çalışma Şekli açısından; aşağıdaki Tablo 22’de de görüleceği gibi meslek mensuplarının çalışma şekilleri açısından UMS/UFRS’lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece ekonomik ve hukuki faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 5 sadece ekonomik ve hukuki faktör açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Tablo : 22
Çalışma Şekli Açısından t Testi Sonuçları

Faktörler	Çalışma Şekli	Ortalama	t	Hipotez 5
Ekonomik ve Hukuki Faktör	Bağımlı	0,250	2,260 **	Kabul
	Bağımsız	-0,049		
Standartlar Faktör	Bağımlı	-0,068	-,695	Red
	Bağımsız	0,013		
Kültürel Faktör	Bağımlı	0,177	1,596	Red
	Bağımsız	-0,035		
Eğitim Faktör	Bağımlı	-0,124	-1,117	Red
	Bağımsız	0,024		

*0.10, **0,05 ve *** 0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Tablo 22’de yer alan çalışma şekli açısından t testi sonuçlarına göre; çalışma şekline göre sadece ekonomik ve hukuki faktör açısından anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır. Buna göre, bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının bağımsızlara nazaran ekonomik ve hukuki faktöre daha fazla katıldıkları elde edilmektedir. (Bağımlı ile Bağımsız arasındaki ortalamalar arası fark=0,300, p= 0,024).

Buna göre; bağımlı çalışanlar ile bağımsız çalışanlar arasındaki ekonomik ve hukuki faktör’e ilişkin bu anlamlı farklılığın nedeni; bağımlı çalışanların sözkonusu standartlar’ın ülkemizin mevcut ekonomik koşullarına uygun olmaması, vergi ve Tekdüzen uygulamaları ile uyumlu olmamaları gibi standartların uygulanabilmesinin önündeki engeller hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadığını göstermektedir. Özellikle bağımsız çalışan meslek

mensuplarının ekonomik ve hukuki faktörlere ilişkin sorulara daha az katılmış olmaları, UMS/UFRS'lere ilişkin eğitim çalışmalarına katıldıkları veya UMS/UFRS'lere ilişkin bilgilendirici-örneklendirici ilgili mesleki yayınları takip ettikleri veya bilgilendirici/eğitici sempozyum, kurs gibi eğitim faaliyetlerine daha fazla katıldıkları sonucuna varılabilmektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız çalışan meslek mensuplarının, bağımlı çalışanlara göre UMS/UFRS'lerin ülkemizin mevcut ekonomik ve hukuki koşullarına uyumu konusunda daha yeterli ve doğru bilgilere sahip oldukları ifade edilebilir.

Mesleki Deneyim açısından; Aşağıdaki Tablo 23'den mesleki deneyim açısından UMS/UFRS'nin uygulanabilirliği beklentileri etkileyen faktörlerden sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörü'nde azda olsa istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 6 sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörü açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Tablo : 23

Mesleki Deneyim Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 6
Ekonomik ve Hukuki Faktör	7,983	4	1,996	2,016*	Kabul
Standartlar Faktör	6,427	4	1,607	1,616	Red
Kültürel Faktör	6,491	4	1,623	1,633	Red
Eğitim Faktör	1,757	4	0,437	0,437	Red

*0.10, **0,05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Ekonomik ve hukuki çevre faktöründeki bu farklılığın hangi mesleki deneyim düzeyine sahip meslek mensupları arasında olduğunu belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma analizi sonucunda ekonomik ve hukuki çevre faktöründeki farklılığın 4-6 yıl ile 10 yıldan fazla deneyime sahip olan gruplardan kaynağı belirlenmiştir (Ortalamalar arası fark=0,396, p=0,075). Çoklu Karşılaştırma Testi (Tukey HSD) sonuçlarına ilişkin tablo **Ek-3**'de verilmiştir. Buna göre; ekonomik ve hukuki faktördeki bu farklılığın nedeni; 10 yıldan fazla deneyime sahip olan meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin ülkemiz ekonomik ve hukuki koşullarına daha fazla vakıf olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. Özellikle muhasebe mesleğine yeni adım atmış muhasebe

meslek mensuplarının, daha fazla mesleki deneyime sahip olan 10 yıldan fazla deneyim grubuna göre UMS/UFRS’lerin ülkemiz ekonomik ihtiyaçlarına, hukuki çevresine uygun ve uyumlu olduğunu düşündükleri, dolayısıyla Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin UMS/UFRS’lere uyum sağlayacak esnek bir yapıya sahip olması gibi olumlu düşüncelere sahip oldukları ifade edilebilir.

10 yıldan fazla deneyim grubu ise; vergi kanunları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin UMS/UFRS’ler ile uyumlu olduğu, UMS/UFRS’lerin ülkemiz ekonomik yapı ve ihtiyaçlarına uygun olduğu ifadelerine daha az katıldıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni ise; 10 yıldan fazla deneyim grubunun mevcut UMS/UFRS setinin muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelere ve Tekdüzen muhasebe uygulamalarına etkisi’ne ilişkin, UMS/UFRS’lerin ülkemiz ekonomik ihtiyaçlarını karşılayabilmesi durumuna yönelik mesleki bilgi ve tecrübelerinden kaynaklanabilecek daha doğru ve yeterli bilgiye sahip olmaları gösterilebilir.

Mezun olunan Bölüme göre; Aşağıdaki Tablo 24’den mezun olunan bölüm açısından UMS/UFRS’nin uygulanabilirliği faktörlerinden hiçbirisi ile istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Böylece, Hipotez 7 tüm faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Tablo : 24

Mezun Olunan Bölüm Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 7
Ekonomik ve Hukuki Faktör	4,449	4	1,112	1,113	Red
Standartlar Faktör	1,249	4	0,312	0,310	Red
Kültürel Faktör	4,345	4	1,086	1,087	Red
Eğitim Faktör	2,185	4	0,546	0,544	Red

3243. Lojistik Regresyon Analizi

UMS/UFRS’lerin uygulanabilirliğini beklentilerini etkileyen faktörlerin sözkonusu beklentiler üzerine etkilerini ortaya koymak amacıyla kurulmuş olan Lojistik Regresyon Analiz sonuçları, aşağıda Tablo 25’de sunulmaktadır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi UMS/UFRS’lerin uygulanabilirlik beklentileri bunlara ilişkin altı anket sorusunda ele alınmış olup bu sorular analizlerde bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Böylece, 6 (altı) ayrı Lojistik Regresyon modeli oluşturulmuştur. Oluşturulan modellerde bağımsız değişken olarak yukarıdaki faktör analizi sonucunda elde edilen UMS/UFRS’lerin uygulanabilirlik beklentisini etkileyen faktörlerin faktör skorları analiz edilmiştir.

Tablo : 25
Lojistik Regresyon Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişkenler					
	B 1	B 2	B 3	B 5	B 6	B 7
Sabit Terim	0,992 ^{***} (0,114) ¹	1,545 ^{***} (0,134)	1,238 ^{***} (0,122)	1,898 ^{***} (0,152)	2,199 ^{***} (0,173)	1,571 ^{***}
Ekonomik ve hukuki faktör	-0,042 (0,112)	-0,347 ^{***} (0,128)	-0,334 ^{***} (0,118)	-0,381 ^{***} (0,142)	-0,429 ^{***} (0,159)	-0,226 [*]
Standartlar faktör	0,164 (0,113)	0,130 (0,129)	-0,031 (0,121)	0,040 (0,146)	-0,004 (0,166)	0,089
Kültür faktör	-0,042 (0,112)	0,134 (0,132)	0,131 (0,121)	0,035 (0,149)	0,234 (0,166)	0,023
Eğitim Faktör	-0,305 ^{***} (0,111)	0,202 (0,139)	0,124 (0,123)	0,189 (0,155)	-0,015 (0,164)	0,032
Nagelkerke R ²	0,035	0,045	0,037	0,039	0,044	0,015
-2 Log Likelihood	468,451	377,049	429,226	316,976	269,588	372,798
Ki-kare	9,819	11,485	10,159	8,790	9,012	3,593
Ki-kare Anlamlılık Düzeyi	0,044	0,022	0,038	0,067	0,061	0,464
Doğru Sınıflandırma Yüzdesi	%72,4	%81,5	%76,8	%86,2	%89,2	%82,5

¹Parantez içindeki değerler standart hataları vermektedir.

* 0.10, ** 0,05 ve *** 0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

UMS/UFRS’nin meslek mensuplarının mevcut iş yükü ve sorumluluğunu artıracağını gösteren B 1 değişkeni üzerine sadece eğitim faktörünün anlamlı bir etkisinin olduğu elde edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu ortaya çıkmaktadır. Böylece, H 8 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, eğitim faktörünün UMS/UFRS’nin meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluğunu azaltacağı yönünde etkilediğini göstermektedir. Bunun nedeninin ise; ülkemizin mevcut muhasebe ve finansal raporlama çevresi içerisine farklı gereklilikler (vergi matrahına yönelik, bankalar’ın kullanımına yönelik veya işletme yönetiminin kullanımına yönelik) için hazırlanan finansal durum ve sonuç bilgilerinin UMS/UFRS’lerin uygulanmaya başlanması ile ortadan kalkarak sadece UMS/UFRS’ye

uygun finansal tabloların kullanılmasıyla muhasebe meslek mensupları üzerine düşen görev ve sorumlulukların kısmen de olsa azalabileceğini ifade edebiliriz. Diğer bir ifadeyle, vergi için ayrı, kredi kullanımı için ayrı, yatırımcılar için ayrı bilanço hazırlanması durumu ortadan kalkmaktadır. Bununla beraber, sözkonusu eğitim faktörü çerçevesinde eğitim çalışmalarının nitelik ve niceliğinin genişletilerek sürekli hale getirilmesi, uzun vadede UMS/UFRS'lerin işyükü ve sorumluluklara etkisine yönelik muhasebe meslek mensuplarının daha doğru ve yeterli bilgi ve beklentilere sahip olmalarını temin edecektir.

UMS/UFRS'nin mevcut muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyeceğini gösteren B 2 değişkeni üzerine, sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece, H 9 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu yönde etkileyeceği beklentisini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. UMS/UFRS'lerin, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu, vergi yasaları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'nin UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olduğunu ifade eden Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B 2 değişkeni'nin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya çokuluslu şirketlerin finansal raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99.8'ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)'in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Mevcut UMS/UFRS seti'nin ülkemizde ve dünyada uygulanma alanı göz önüne alındığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığı göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve

uygulamaları ile uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizde mevcut ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için UMS/UFRS uygulamaları, ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişimini olumlu etkileyecektir. Dolayısıyla UMS/UFRS'lerin uygulanabilmesi için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B 2 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte UMS/UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağı beklentisini gösteren B 3 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece, H 10 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün muhasebe meslek mensuplarının gelecekte UMS/UFRS'ler açısından başarılı uygulayıcı olacağı beklentisini olumsuz yönde etkileyeceğini göstermektedir. UMS/UFRS'lerin, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu, vergi yasaları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olduğunu ifade eden Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B 3 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya çokuluslu şirketlerin finansal raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99.8'ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)'in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Mevcut UMS/UFRS seti'nin ülkemizde ve dünyada uygulanma alanı göz önüne alındığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığı göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizdeki mevcut ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olmadığı için UMS/UFRS

açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olmaları beklenemez. Çünkü UMS/UFRS'ler açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olabilmeleri için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe zıt yönlü değişimin meydana gelmesi gerekmektedir. UMS/UFRS'ler açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olabilmeleri için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B 3 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği söylenebilir.

Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmakta olduğu beklentisini gösteren B 5 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece, H 11 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıttığı beklentisini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. UMS/UFRS'lerin, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu, vergi yasaları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olduğunu ifade eden Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B 5 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya çokuluslu şirketlerin finansal raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99.8'ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)'in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Mevcut UMS/UFRS seti'nin ülkemizde ve dünyada uygulanma alanı göz önüne alındığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığı göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi

(TDMS) UMS/UFRS’ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizde ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS’ler ile uyum içinde olmadığı için işletmelerin vergi amaçlı hazırladıkları finansal tablolar gerçek finansal durum ve sonuçlarını göstermemektedir. Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtabilmesi şeklinde bir beklentinin oluşabilmesi için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe zıt yönlü bir değişimin meydana gelmesi gerekmektedir. Ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B 5 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

UMS/UFRS’lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacağı beklentisini gösteren B 6 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece H 12 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün UMS/UFRS’lerin ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önemi artıracacağı beklentisini olumsuz yönde etkileyeceğini göstermektedir. UMS/UFRS’lerin, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS’lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu, vergi yasaları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin (TDMS) UMS/UFRS’ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olduğunu ifade eden Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B 2 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS’lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya çokuluslu şirketlerin finansal raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99.8’ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)’in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Mevcut UMS/UFRS seti’nin ülkemizde ve dünyada uygulanma alanı göz önüne alındığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)’ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığı göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS’lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi

yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizde ekonomik ve hukuki çevre UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için UMS/UFRS uygulamaları ile birlikte ülkemizdeki muhasebe mesleğine verilen önemi olumlu etkileyecektir. Çünkü UMS/UFRS'lerin uygulanması ile muhasebe mesleğine verilen önemin artması şeklinde ifade edilebilecek uyumun yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişme ile sağlanacağı ifade edilebilir.

UMS/UFRS'lerin muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artacağı beklentisini gösteren B 7 değişkeni üzerine hiçbir faktörün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmemiştir. Böylece, H 13 hipotezi red edilmiştir.

Genel olarak, UMS/UFRS'lerin ülkemiz ekonomik, hukuki, eğitim ve kültürel koşullarında uygulanabilmesi ve bu uygulanabilirlik beklentilerine yönelik hangi faktörlerin etki edebileceğine yönelik ilgili istatistik ve yorumsal çalışmalara göre; UMS/UFRS'lerin ülkemizin mevcut ekonomik ve hukuki koşullarında, kültürel ve eğitimsel çevresinde uygulanabilmesi için gerekli olan yasal uyum çalışmalarının yapılması, ülkemiz ekonomik yapısının temelini oluşturan KOBİ olarak tanımlanan işletmelerin ihtiyacına uygun, ülkemiz koşullarında uygulanabilir ve meslek mensuplarınca kolayca anlaşılabilir bir KOBİMUS (KOBİ Muhasebe Standartları) çalışmasının ilgili tüm çevrelerden kamuoyu görüşü alınarak tamamlanması, sözkonusu standartlara yönelik üniversitelerin müfredatlarının güncelleştirilmesi, meslek örgütleri ve diğer ilgili taraflar arasında sağlanan işbirliği çerçevesinde bunlara yönelik eğitim çalışmalarının kapsam ve boyutunun genişleterek sürekli hale getirilmesi, standartların uygulanabilmesi için gerekli olan mesleki bilgi ve tecrübenin göz önünde bulundurularak uygulamalara ilişkin geçiş süreçleri oluşturulması, standartların uygulanmasına yönelik ortaya çıkabilecek kültürel bir takım bakış açıları veya alışkanlıklardan doğabilecek tutarlı ve doğru olmayan uygulamaların önüne geçilebilmesi için gereken yeterli rehberlik ve danışmanlık hizmeti fırsatının sunulması; uzun vadede meslek mensuplarının UMS/UFRS ilke ve uygulamalarına ilişkin bilgi ve tecrübe eksikliklerinin ortadan kaldırılmasının gerekliliği gibi önemli sonuçlar ortaya çıkmıştır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilindiği gibi UMS/UFRS'ler, 1970'li yıllarda geliştirilmeye başlanan ve 2000'li yılların başından itibaren finansal raporlama alanında hızla uluslararası kabul gören en önemli standart seti'dir. Bu standartlar, yeni binyıl ile beraber hızlı uluslararası bir meşruiyet'e ulaşmış, bu meşruiyeti de dünyanın her yanındaki menkul kıymet borsalarında işlem gören halka açık şirketlerin raporlama gerekliliklerinin şeffaflık ve güvenilirliği temin etmede en önemli araç olarak kabul görmüştür. Bugün, 100'den fazla ülke UMS/UFRS'lerin kullanılmasını zorunlu kılmakta veya kullanılmasına izin vermektedir. Ayrıca, Asya-Pasifik (Japonya), Kuzey Amerika (Kanada ve Meksika) ve Güney Amerika (Arjantin, Brezilya ve Şili) bölgelerindeki bu büyük ekonomiler UMS/UFRS'lerin tam uyumuna yönelik bir program oluşturmuşlardır.

UMS/UFRS'lerin halka açık şirketlerin ihtiyaç ve gereksinimlerini karşılamaya yönelik hazırlanan oldukça kapsamlı, karmaşık ve uygulanması zor, kavramsal bir dille yazılmasından ötürü benimsenmesi muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve mesleki yargısını gerektiren bir standart seti olduğunu ifade edilebilir. UMS/UFRS'lerin Avrupa Birliği ve diğer pek çok ülke tarafından halka açık şirketler için zorunlu hale getirilmeleri; UMS/UFRS'ler açısından yetişmiş insangücü (muhasebe meslek mensubu, denetçiler, yatırımcılar v.d.) eksikliği'ni ortaya çıkarmıştır. Bu soruna yönelik ulusal muhasebe meslek örgütleri, düzenleyici kurumlar ve diğer taraflarca yoğun ve sürekli eğitim çalışmalarına başlanmıştır. Söz konusu eğitim çalışmalarını sunacak olan eğitimci meslek mensuplarının nitelik ve nicelik açısından yeterlilikleri başta gelişmekte olan ülkeler ve geçiş ekonomileri ülkeleri dahil tüm dünya ülkeleri açısından bu süreçte ortaya çıkmış olan diğer bir sorundur.

Her ülkenin kendine özgü ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarının varlığı, muhasebeyi de kapsayan ulusal hukuki düzenlemelerinin kendine özgü yapısı, geçmişten günümüze ulusal nitelikleri barındıran kültürel çevre ve değerlerin küreselleşme çağı olarak ifade edilen bu

süreçte dahi hala daha varlığını devam ettirmesi; UMS/UFRS'lerin her ülke'de farklı şekil ve süreçlerden geçilerek benimsenerek uygulanmaları sonucunu meydana çıkarmıştır. Sözkonusu standartlara uyum yönünde ulusal hukuki düzenlemelerde değişiklik yapılması gerekliliği, standartların yayınlanmasına veya zorunlu yürütülmesine yönelik hukuki yetki paylaşımına ilişkin ulusal çevre içerisinde kurumlar arası yaşanan anlaşmazlıklar; standartların kısa vade içerisinde doğru ve tutarlı uygulanmasına yönelik ortaya çıkmış olan diğer bir sorundur.

Mevcut UMS/UFRS seti'nin yazılış dilinin tüm dünyada uygulanabilmesine imkan verecek şekilde teorik bir dille yazılmış olmasının yanında standart metnlerinin karmaşık ve uzun ifadelerden oluşması, sözkonusu standartların orijinal metinler'den diğer ulusal dillere çevirilerde yaşanan sorunlar; standartların yayınlandıkları tarihlerden bu tarafa sürekli güncelleniyor olması ve uzun vadede bu güncellemelerin devam edecek olması gibi etkenler; sözkonusu standartların ulusal ve uluslar arası koşullarda doğru ve tutarlı uygulanabilmesinin önündeki engellerden biri'dir.

Yukarıda ifade edilmiş olan UMS/UFRS'lerin ulusal çevreler içerisinde benimsenmesi ve uygulanması süreçlerine ilişkin sorunlar; her ülke açısından belirli boyutlarda yaşanmış olan veya yaşanacak olan ortak sorunlardır. UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecinin sağlıklı şekilde yürütülmesine ilişkin gerekli önlemlerin alınması; ulusal düzenleyiciler, muhasebe ve denetim ulusal meslek örgütleri, yatırımcılar, hükümetler ve uluslararası düzenleyici/ tarafların ortak işbirliği ile ortadan kaldırılabilir.

UMS/UFRS'lerin ülkemizde benimsenmesi ve uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunlara ilişkin yukarıda yer alan teorik açıklamalar ışığında ve buna ek olarak muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Bu anket çalışmasıyla; UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilmesini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarının uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkisinin ne yönde olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu ana amacın yanında; muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin yapısına, bunlara yönelik eğitim çalışmalarına ve UMS/UFRS'lerin oluşturulması ve uygulanması süreci kültür'üne, ülkemiz ekonomik ve hukuki yapısına çevresine genel bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu anket çalışmasında toplam 22 soru sorulmuştur. Araştırma sonuçları aşağıda sunulmuştur.

Araştırmanın güvenilirlik katsayısı (Cronbach's Alfa Değeri) % 67 çıkmıştır. Bu sonuç, anket sorularının araştırmanın amacına ulaşabileceğine yönelik olumlu bir göstergedir. Araştırma yapılan muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık yarısı SM (% 46,8) ünvanı, diğer yaklaşık yarısı da SMMM (%50,5) ünvanı taşımakta olduğu, kalan (% 2,7) kısmı ise YMM ünvanı taşıyan meslek mensupları oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının yaklaşık yarısının(% 49,6) lisans mezunu olması ve mesleki deneyimlerinin 10 yıldan fazla olması(%59,6) ve yine büyük kısmının bağımsız çalışıyor olduğu (%83,5), %46,7'sinin Ticaret Lisesi ve Meslek YüksekOkulu mezunu olduğu ve % 36,7'sinin işletme bölümü mezunu oldukları çalışmada göze çarpan diğer unsurlardır.

Araştırma sonucunda cevaplayıcıların önemli bir kısmı (% 62,3) UMS/UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlamıştır. Bunun yanında; meslek mensuplarının % 70,3'ü ise UMS/UFRS'lerin teknik altyapısını anlayıp-yorumlayabilecek eğitimci/öğretmen meslek mensubu sayısının yeterli olmadığı düşüncesindedir. Meslek mensuplarının %48,7'sinin UMS/UFRS'lere ilişkin teorik bilgi düzeylerini yeterli bulmadıkları, % 26,6'sının ise bilgi düzeylerinin yeterliliği konusunda kararsız olduğu belirlenmiştir.

Ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lere ilişkin eğitim çalışmalarının artırılması gerektiğinde ortak uzlaşa sahibi oldukları ancak önemli bir kısmının bu hususta gerçekleştirilen eğitim faaliyetlerine katılmadıkları, standartlarda meydana gelen değişiklikleri ve ilgili standart yorumlarını takip etme eğiliminde oldukları, ülkemiz üniversitelerdeki muhasebe eğitimi müfredatlarını UMS/UFRS'ler konusunda yeterli bulmadıkları, UMS/UFRS'lerin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olmadığı ve işletme sahiplerinin bunların etkisine yönelik yeterli öngörü ve bilgi sahibi olmadıklarını düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Araştırmada; UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen faktörler faktör analizi sonucunda 4 tane bulunmuştur. Bu faktörler; *standartlar faktörü* (söz konusu standartların Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından gerçekleştirilen çevirilerinin tutarlı ve anlaşılır olmasını, UMS/UFRS'lerde ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin (gerçeğe uygun değer v.b.) kullanılmasının uygulanabilirliği güçleştirmesini, UMS/UFRS'ler üzerinde yapılan değişikliklerin ve ilgili standart yorumlarının muhasebe

meslek mensuplarınca sürekli takip ediyor olmasını, UMS/UFRS ilke ve uygulamalarının muhasebe meslek mensupları tarafından zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlanmasını), *eğitim faktörü* (UMS/UFRS'nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/eğitmen meslek mensubu sayısı yeterliliğini, muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS konusunda kişisel teorik bilgi düzeylerini yeterli bulmalarını, muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılmalarını ve UMS/UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısının yeterliliğini), *kültür faktörü* (muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılamasını, UMS/UFRS'lerin ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olabilmesini, UMS/UFRS uygulamalarında birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen, muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemesini, UMS/UFRS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esaslarının tarihi maliyete göre daha az yararlı olmasını), *ekonomik ve hukuki çevre faktörü* (ülkemizin mevcut ekonomik yapı ve ihtiyaçları ile UMS/UFRS'lerin uyumlu olduğunu, muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımızın UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olduğunu, ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile UMS/ UFRS'ler uyum içinde olduğu, ülkemizdeki işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu) belirlenmiştir. Bunun yanında faktör analizi değerlendirilmesine katılmayan UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentilerini etkileyebilecek bir çok faktör (değişken) bulunmaktadır. Bu değişkenler, araştırmacı tarafından araştırmadan önce faktörlere ayrıldığı için faktör analizine dahil edilmemiştir.

UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyebilecek bu 4 faktör ile meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında bir ilişki olup olmadığı merak konusudur. Bu amaçla yapılan araştırmalar sonucunda; mesleki unvan açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece kültür faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Kültür faktörüne ilişkin bu durum; Serbest Muhasebeci (SM) ünvanı taşıyan muhasebe meslek mensuplarının kültür faktörüne yönelik sorulara, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ünvanı taşıyanlara nispeten daha fazla katıldıklarını göstermektedir. Söz konusu kültür faktör'e ilişkin ifadeler daha fazla olumlu katılım gösteren SM ünvanı taşıyan cevaplayıcıların 'UMS/UFRS'ler ile birlikte

alışıl gelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşıladıkları, sözkonusu standartların benimsenmesinin ulusal standartlarımızın oluşturulması yetkisinin devredilmesine neden olabileceği endişesi taşıdıkları, UMS/UFRS'lerin yapısında sunulan uygulama seçeneklerine rağmen işletmelerin muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemesi gerektiğini düşündükleri ve sözkonusu uluslararası muhasebe standartlarında önerilen gerçeğe uygun değer, net gerçekleşebilir değer gibi cari değer ile değerlendirme esaslarının tarihi maliyet(değer)'e göre daha az yararlı olduklarını' ifadelerine daha fazla katıldıkları ortaya çıkmaktadır. Bu durum, Serbest Muhasebeci (SM) ünvanı taşıyan meslek mensuplarının, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lere göre UMS/UFRS ilke ve uygulamalarının benimsenmesi ve uygulanmasında önyargılı, standartların yapısında yer alan uygulama seçeneklerine karşı seçici bir kültür'e sahip oldukları ifade edilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları grupları açısından ise; UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece eğitim faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Çoklu karşılaştırma analizi sonucunda eğitim faktöründeki farklılığın kaynağının Lisansüstü öğrenimine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının eğitim faktörü'nü ifade eden sorulara diğer üç öğrenim gruplarına göre daha fazla katılmalarından kaynaklandığı belirlenmiştir. Buna göre; lisansüstü eğitim almış muhasebe meslek mensuplarının diğer eğitim gruplarına göre standartlarla ilgili verilen eğitimlere daha fazla katıldıkları, konuyla ilgili mevcut kaynakların sayısını daha yeterli buldukları ve standartla ilgili kişisel bilgi seviyelerinin daha yeterli buldukları anlaşılmaktadır. Diğer bir noktada, lisansüstü eğitime sahip olanların, standartlara ilişkin üniversitelerin muhasebe eğitimi müfredatları ve sözkonusu standartlara yönelik eğitim çalışmalarını daha yeterli buldukları ifade edilebilir.

Meslek mensuplarının çalışma şekilleri açısından da; UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece ekonomik ve hukuki faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Buna göre; bağımlı çalışanlar ile bağımsız çalışanlar arasındaki ekonomik ve hukuki faktör'e ilişkin bu anlamlı farklılığın nedeni; bağımlı çalışanların sözkonusu standartlar'ın ülkemizin mevcut ekonomik koşullarına uygun olmaması, vergi ve Tekdüzen uygulamaları ile uyumlu olmamaları gibi

standartların uygulanabilmesinin önündeki engeller hakkında yeterli bilgi sahibi olmadığı sonucuna varılabilmektedir.

Meslek mensuplarının mesleki deneyim grupları açısından UMS/UFRS'nin uygulanabilirliği beklentileri etkileyen faktörlerden sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörü'nde azda olsa istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Buna göre; ekonomik ve hukuki faktördeki bu farklılığın nedeni; 10 yıldan fazla deneyime sahip olan meslek mensuplarının, 4-6 yıl deneyim grubuna göre UMS/UFRS'lerin ülkemiz ekonomik ve hukuki çevre koşullarına uygunluğu hususunda daha doğru bilgilere sahip olduğu sonucu ortaya konmaktadır. Özellikle muhasebe mesleğine yeni adım atmış 4-6 yıl deneyim grubu meslek mensuplarının, daha fazla deneyime sahip 10 yıldan fazla deneyim grubuna göre; UMS/UFRS'lerin ülkemiz ekonomik yapı ve ihtiyaçlarına uygun olduğunu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi veya bu kapsamda düşünülebilecek Tekdüzen Hesap Planının uzun vadede UMS/UFRS'lere uyum sağlayacak esnek bir yapıya sahip olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip oldukları düşüncelerine sahip oldukları ifade edilebilir.

UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini beklentilerini etkileyen faktörlerin sözkonusu beklentiler üzerine etkilerinin ne olduğu ve bunlar arasında anlamlı bir ilişkinin olup-olmadığı diğer bir merak konusudur. Bunu ortaya koymak amacıyla Lojistik Regresyon Analiz'i gerçekleştirilmiştir. UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentileri, bunlara ilişkin altı anket sorusunda ele alınmış olup bu sorular analizlerde bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Böylece, 6 (altı) ayrı Lojistik Regresyon modeli oluşturulmuştur. Oluşturulan modellerde bağımsız değişken olarak yukarıdaki faktör analizi sonucunda elde edilen UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentisini etkileyen faktörlerin faktör skorları analiz edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen bulgulara göre; UMS/UFRS'nin meslek mensuplarının mevcut iş yükü ve sorumluluğunu artıracak olduğunu gösteren B 1 değişkeni üzerine sadece eğitim faktörünün anlamlı bir etkisinin olduğu ve bu etkinin yönünün ise negatif olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu bulgu eğitim faktörünün UMS/UFRS'nin meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluğunu azaltacağı yönünde etkilediğini göstermektedir. Bunun nedeninin ise; ülkemizin mevcut muhasebe ve finansal raporlama çevresi içerisine farklı gereklilikler (vergi matrahına yönelik, bankalar'ın kullanımına yönelik veya işletme yönetiminin kullanımına yönelik) için hazırlanan muhasebe durum ve sonuç bilgilerinin

UMS/UFRS'lerin uygulanmaya başlanması ile ortadan kalkarak sadece UMS/UFRS'ye uygun finansal tabloların kullanılmasıyla muhasebe meslek mensupları üzerine düşen görev ve sorumlulukların kısmen de olsa azalabileceği ifade edilebilmektedir.

UMS/UFRS'nin mevcut muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyeceğini gösteren B 2 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu yönde etkileyeceği beklentisini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. Ülkemizde mevcut ekonomik ve hukuki çevre UMS/UFRS ile uyum içinde olmadığı için, UMS/UFRS uygulamaları'na uygun yönde yasal düzenleme ve uyum çalışmalarının yapılması, işletme sahiplerinin ve dolayısıyla işletmelerin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik eğitim ve bilgilendirme çalışmalarının yapılması, ülkemiz ekonomik yapı ve ihtiyaçları ile uyumlu Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Standartları'nın (KOBİMUS) yayınlanması ve benimsenmesi ile ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişimini olumlu etkileyecektir. Dolayısıyla, UMS/UFRS'lerin uygulanabilmesi için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B 2 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte UMS/UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağı beklentisini gösteren B 3 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün muhasebe meslek mensuplarının gelecekte UMS/UFRS'ler açısından başarılı uygulayıcı olacağı beklentisini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. UMS/UFRS'lerin, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu, vergi yasaları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olduğunu ifade eden Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B 3 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya çokuluslu şirketlerin finansal

raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99.8'ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)'in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Mevcut UMS/UFRS seti'nin ülkemizde ve dünyada uygulanma alanı göz önüne alındığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığı göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizde ekonomik ve hukuki çevre UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için UMS/UFRS açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olmaları beklenemez. Çünkü UMS/UFRS'ler açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olabilmeleri için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe zıt yönlü bir değişimin meydana gelmesi gerekmektedir. Ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B 3 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği sonucuna varılabilmektedir.

Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmakta olduğu beklentisini gösteren B 5 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıttığı beklentisini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. UMS/UFRS'lerin, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu, vergi yasaları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olduğunu ifade eden Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B 5 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya

çokuluslu şirketlerin finansal raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99.8'ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)'in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Mevcut UMS/UFRS seti'nin ülkemizde ve dünyada uygulanma alanı göz önüne alındığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığı göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizde ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için işletmelerin vergi amaçlı hazırladıkları finansal tablolar gerçek finansal durum ve sonuçlarını göstermemektedir. Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtabilmesi şeklinde bir beklentinin oluşabilmesi için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe zıt yönlü bir değişimin meydana gelmesi gerekmektedir. Ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B 5 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

UMS/UFRS'lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacağı beklentisi gösteren B 6 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Bu bulgu, ekonomik ve hukuki çevre faktörünün UMS/UFRS'lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacağı beklentisini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. UMS/UFRS'lerin, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olduğu, işletme sahiplerinin UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğu, vergi yasaları hükümlerinin ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olduğunu ifade eden Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B 6 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir

ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya çokuluslu şirketlerin finansal raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99.8'ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)'in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Mevcut UMS/UFRS seti'nin ülkemizde ve dünyada uygulanma alanı göz önüne alındığı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığı göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizde ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artmamakta veya gerekli önem verilmemektedir. Diğer yandan, UMS/UFRS'lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacağı şeklinde bir beklentinin oluşabilmesi için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe zıt yönlü bir değişimin meydana gelmesi gerekmektedir. Ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B 6 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

UMS/UFRS'lerin muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artacağı beklentisini gösteren B 7 değişkeni üzerine hiçbir faktörün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmemiştir. Böylece, H 13 hipotezi red edilmiştir.

Görüldüğü gibi; UMS/UFRS'lerin ülkemiz koşullarında uzun vadede doğru ve tutarlı bir şekilde uygulanabilmesinin önünde hukuki, kültürel, eğitimsel, ekonomik bir takım engeller bulunmaktadır. Sözkonusu engellerin ortadan kaldırılmasına yönelik yapılması gerekenleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz;

- ✓ Ülkemiz açısından sözkonusu UMS/UFRS'lerin oluşturulması, benimsenmesi ve uygulanması süreçlerine yönelik olarak hazırlayıcılar (muhasebe meslek

mensupları), finansal bilgi kullanıcısı taraflar, eğitimciler ve muhasebe meslek örgütleri, düzenleyici tarafların ortak uyumu gereklidir.

- ✓ UMS/UFRS'lerin uygulanmasına yönelik uyumlaştırılması veya oluşturulması gereken ülkemiz hukuki altyapısının (Türk Ticaret Kanunu, vergi kanunlarına ilişkin, Tekdüzen Muhasebe Sistemi gibi) hazırlanması, standartların doğru ve tutarlı uygulanabilmesi temin edici bir zeminin önkoşuludur.
- ✓ UMS/UFRS'lerin hangi tür ve büyüklükteki işletmelere uygulanacağını kapsımının açık olarak belirlenmesi, ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının ve süreç içerisindeki diğer tarafların konumlanmalarını olumlu etkileyecektir.
- ✓ UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecinde en önemli görev; ulusal çevre içerisindeki muhasebe meslek örgütlerine düşmektedir. Ülkemiz açısından sözkonusu standartların uygulanabilmesine ilişkin ilgili teknik mesleki altyapının hazırlanmasına yönelik kapasite geliştirici eğitim faaliyetlerinde en önemli görev; TÜRMOB, TMSK gibi meslek örgüt ve kuruluşlarına düşmektedir.
- ✓ UMS/UFRS'lere ilişkin bilgi ve deneyim eksikliği sorununa yönelik olarak yeterli nitelik ve nicelikte insan kaynağının geliştirilmesine yönelik adımlar meslek örgütleri, ilgili kurum ve tarafların işbirliğinde planlanmalıdır.
- ✓ Sözkonusu UMS/UFRS standart metinleri, yorumları ve ilgili güncelleme değişikliklerinin ulusal dile çevirisi sürecindeki olası gecikme, başarısızlık ve tutarsızlık veya karmaşıklıklardan kaçınılmalıdır.
- ✓ UMS/UFRS'lerin zorunlu uygulanmasını yürüten kurum ve otoriteler arasında sağlanacak işbirliği, uzun vadede standartların doğru ve tutarlı bir şekilde uygulanmalarını temin edecek öneme sahiptir.
- ✓ Dünyada her yanındaki tüm ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de işletmelerin % 95-97'si Küçük ve Orta Ölçekli İşletme sınıfına girmektedir. Bilindiği gibi tam set UMS/UFRS'ler sermaye piyasalarının ve sermaye piyasalarından sermaye tedarik

etmeyi amaçlayan büyük şirketlerin ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Buna ek olarak mevcut UMS/UFRS seti'nin karmaşıklığı ve uzunluğu bu standartların Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler'e uygunluğuna ilişkin endişeleri artırmaktadır. Sonuç olarak, tek bir muhasebe standartı setinin gelişmekte bir ülke olarak Türkiye'deki tüm işletme büyüklüklerine uygun olmadığı ifade edilebilir. Nihai olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 9 Temmuz 2009 tarihi itibarıyla küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) tarafından kullanması amacıyla geliştirdiği 'KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'nı yayınlamıştır. Bu bağlamdan hareketle, sözkonusu Türkiye KOBİ Muhasebe Standartları'nın ülkemizde tüm çıkar gruplarının ortak işbirliği ve katkıları ile çevirilerinin gerçekleştirilmesi, hazırlanması, benimsenmesi ve uygulanması süreci, önümüzdeki süreçte ülkemizdeki Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler'inin muhasebe uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanmasını temin edecektir. Bu süreçle beraber, ülkemiz KOBİ'lerinin hazırlamış olduğu finansal tabloların uluslar arası geçerliliğe sahip olması sağlanabilecektir. Buna ek olarak, sektörel finansal tablolar vasıtasıyla, iç ve dış piyasalarda Türk KOBİ'lerine olan güvenin artması ile finansal kaynakları erişim ve finansman maliyetinde düşüş tesis edilmiş olacaktır.

- ✓ Günümüzde küreselleşme ile beraber ülkeler ve finansal piyasalar arasındaki sınırlar ortadan kaldırmakta ve ülkelerin karşılıklı birbirine bağımlılığını artırmaktadır. Çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin artışı, gelişmiş ülkeler arasında meydana gelen ekonomik işbirlikleri ve siyasi bütünleşme süreci gelişmekte olan ülkelerinde sözkonusu küresel piyasalara entegre olabilme çabası içerisinde şeffaf finansal bilgiyi zorunlu kılmaktadır. Yüksek kaliteli bilginin gerekliliği sonucu güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir finansal bilginin sunulmasını temin etmede muhasebe standartlarının önemi dünyanın her yanında genel bir kabul görmektedir. Günümüzde küresel anlamda tutarlı ve tekdüze bir finansal sistemin küresel boyutta temin edilmesi, uzun vadede işletmelerin maliyet etkinliğinin ve daha yüksek kamu güveninin tesisini sağlayacaktır.
- ✓ Gelişmekte olan bir ülke bakış açısıyla ekonomik büyümenin finansal edilmesinde yabancı yatırım ve yabancı sermaye ihtiyacının karşılanmasında, yüksek kaliteli finansal bilginin gerekliliği büyük öneme sahiptir. Uluslararası Muhasebe

Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na olan ihtiyaç, gelişmekte olan bir ülke ve gelişmekte olan bir piyasaya sahip olması nedeniyle Türkiye'de de benzer nedenlere dayanmaktadır. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve uluslararası yatırımların boyutunun artmış olması nedeniyle, Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin finansal kaynaklara ulaşmada yüksek kaliteli finansal bilginin sağlanması gerekli olmaktadır. Ayrıca, yerel şirketlerin sınırötesi müşterileri, uluslararası kabul gören ve güvenilir finansal bilgi talebi içerisinde oldukları. Ayrıca, Türkiye'nin Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na olan gereksinimi, Avrupa Birliği (AB)'ne aday bir ülke olması konumundan da beslenmektedir.

Bu noktalardan hareketle Türkiye için bir hareket planı yapılırsa: Halen meclis gündeminde bulunan taslak Türk Ticaret Kanunu'nun bir an önce yasalaşması, KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs) ile ilgili gelişmelerin yakından takip edilerek kısa bir süre içerisinde aynı/benzer bir standardın Türkiye için yayınlanması, finansal muhasebe ve raporlama konuları ile ilgili olarak üniversiteler, meslek örgütleri ve özel sektör tarafından nitelikli iş gücünün yetiştirilmesine yönelik sempozyum, seminer, kurslar düzenlenmesi Türkiye'nin uzun vadede daha sağlıklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını gerçekleştirebilmesi ve böylece ülkemiz iş ve işletme çevrelerinin küreselleşen dünya koşullarına ayak uydurabilmesinin öngereklikleridir.

Bu araştırma, Türkiye'de çeşitli illerde faaliyet gösteren ve tesadüfi olarak seçilen Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'leri kapsamaktadır. Diğer yandan Türkiye'de halen halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak düzenlemektedir. Bu bağlamda gelecekte gerçekleştirilecek akademik çalışma ve araştırmalarda ülkemizde UMS/UFRS'leri halen zorunlu olarak uygulayan halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerinin fiili uygulama süreç ve sonuçlarının bu şirketlerde görev yapan muhasebe meslek mensupları üzerinden incelenmesi ve UMS/UFRS'lerin bu şirketlerde hangi seviyede uygulandığının ölçülmesi uzun vadede standartların doğru, tutarlı ve güvenilir biçimde benimsenmesi ve uygulanması sürecine katkı sağlayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

a) Kitaplar

- AĞCA, Ahmet : Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2003.
- AKDOĞAN, Nalan
SEVİLENGÜL, Orhan : VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Ankara SMMM Odası, Yayın No: 59, Ankara, Mart 2008.
- AKDOĞAN, Nalan
TENKER, Nejat : Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, Nisan 2005.
- ALBAYRAK, Ali Sait : Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 1. Baskı, Ankara, 2006.
- ALTUNIŞIK, Remzi
ve Diğerleri* : Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Sakarya Yayıncılık, 5. Baskı, Sakarya, 2007.
- ATAMAN, Ümit : Genel Muhasebe, Türkmen Kitabevi, Üçüncü Baskı, İstanbul, 1997.

* 4 ve daha fazla yazarlı eserdir.

BAYAZITLI, Ercan

ÇELİK, Orhan

ÜSTÜNDAĞ, Saim : Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi), Yayın No: 67, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

BÜYÜKÖZTÜRK, Şener : Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum, Pegem A Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, Mayıs 2006.

CEMALCILAR, Özgül

ÖNCE, Saime : Muhasebenin Kuramsal Yapısı, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1999.

EVCI, Samet

: Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

FRITZ, Susanne

LAMMLE, Christina : The International Harmonisation Process of Accounting Standards, Yayınlanmamış Master Tezi, Linköping Universitet, International Master Program Strategy and Culture, 2003.

GENÇOĞLU, Ümit G.

: Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

GÜVEMLİ, Batuhan

: Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi,

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İstanbul, 2008.

- İSMMMÖ : Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, Mevzuat Serisi 2, Mart Matbaacılık Sanatları Tic. ve San. Ltd. Şti., İstanbul, 2005.
- KARAASLAN, Erkan : Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, TÜRMOB Yayınları- 276, Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2005-11, Yorum Matbaası, Ankara, 2005.
- KARABINAR, Selahattin : Kültür- Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi-Muhasebeye Kültürel Bakışlar, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara, Ekim 2005.
- KARTAL, Ali : Maliyet Muhasebesi, TC Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No:1638, 1. Baskı, Eskişehir, 2005.
- KIZIL, Ahmet : Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Bahar Yayınevi, İstanbul, 2006.
- LEMESHOW, Stanley
HOSMER, David W. : Applied Logistic Regression (Wiley Series in Probability and Statistics, Wiley-Interscience; 2 Sub Edition, 2000.
- OKSAY, Suna
ACAR, Onur : Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Yayın No:11, İstanbul, 2005.

ÖRTEN, Remzi

KAVAT, Hasan

KARAPINAR, Aydın : Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

ÖZDAMAR, Kazım : Paket Programlar ile istatistiksel Veri Analizi, Cilt 1, 2.Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir, 2002.

ÖZDEMİR, Ozan : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Gölleler Yöresi'ndeki KOBİ'lerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007.

PETROVETS, Valeria : Implementation of the International Financial Reporting Standards in Russia: Problems and Experiences, Bachelor Thesis, School of Business Economics and Law, Goteborg University, 2005.

PLATONOVA, Elena : International Accounting Standards and Applications in Russia Federation, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2005.

SAYAR, Zafer : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları, TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi),Yayın No: 79, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008.

- SEVİLENGÜL, Orhan : Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2003.
- SÜRMELİ, Fevzi
CEMALCILAR, Özgül
BENLİGİRAY, Yılmaz : Genel Muhasebe, TC. Anadolu Üniversitesi Yayın No:1341, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 718, 5. Baskı, Eskişehir, Mayıs 2006.
- USTA, Hale : Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.
- UZAY, Şaban : Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, Türkiye'nin Jeoekonomisi ve Jeopolitikası- Türkiye Geleceğin Neresinde, Editörler: Nejat Doğan-Ferit Öcal Kula, Mehmet Nobel Yayınevi, Ankara, s. 155-181, 2007.
- WARSAME, Mohamed H. : An Empirical Analysis of The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Evidence From Emerging African Capital Markets, Phd, Morgan State University, 2006.
- YÜKÇÜ, Süleyman
EVRİM, Pınar
BAKLACI, Hasan : Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Belek, Antalya, Bildiriler Kitabı, 1-5 Ekim 1997.

b) Makaleler

ABDELSALAM, Omneya

WEETMAN, Pauline : “Introducing International Accounting Standards to An Emerging Capital Market: Relative Familiarity and Language in Egypt”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol:12, 2003, pp.63-84.

ACAR, Durmuş

ve Diğerleri* : “Meslek Mensuplarının TMS/IFRS Uygulamalarına Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri: Bir Alan Araştırması”, **XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Yakın Gelecek ve Muhasebe Eğitimi**, 20-24 Mayıs 2009, Alaçatı-Çeşme.

ADHIKARI, Ajay

THONDKAR, Rasoul H. : “Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges”, **Journal of International Financial Management and Accounting**, Vol 4, No:2, 1992, pp.75-105.

AKDOĞAN, Nalan

: “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart Nisan 2007, ss. 101-118.

: “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, Mart 2006, ss. 1-26.

* 4 ve daha fazla yazarlı eserdir.

- AKSOY, Tamer : “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 71, Nisan Mayıs Haziran 2005, ss. 182-199.
- _____ : “Derecelendirme Süreci Işığında BASEL II’nin KOBİ’lere Etkileri ve KOBİ’lerce Atılması Gereken Adımlar: Analitik Bir Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, Kasım Aralık 2007, ss. 71-102.
- ALJIFRI, Khaled
- KHASHARMEH, Hussein : “An Investigation into the Suitability of The International Accounting Standards To The United Arab Emirates Environment”, **International Business Review**, Vol:15, 2006, pp. 505-526.
- ALP, Ali
- ÜSTÜNDAG, Saim : “Financial Reporting Transformation: Experience of Turkey” , **Critical Perspectives On Accounting**, Volume 20, Issue 5, July2009, pp. 680-699.
- ARIKAN, Yahya : “Finansal Raporlama Standartları İSMMMO Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, Temmuz-Eylül 2005, ss.7-17.
- _____ : “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması” , **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 36, Mayıs-Haziran 1996.

ARSOY, Aylin Poroy

SİPAHİ, Barış : “International Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Entities and The Turkish Case ”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt:62, Sayı:2, 2007, ss.31-48.

ASKARY, Saeed

YAZDIFAR, Hassan

ASKARANY, Davood : “Culture and Accounting Practices in Turkey” , **International Journal of Accounting**, Vol. 5, No.1, 2008, pp. 66-88.

ASLAN, Sinan

: “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Cilt:23, 2004, ss.93-100.

AVDER, Erdoğan

: “Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tekdüzen Hesap Planı ”, 05/12/2006, Balıkesir Üniversitesi Öğretim Görevlisi, www.MuhasebeTR.com, (Erişim Tarihi: 2 Temmuz 2009).

AYSAN, Mustafa

: “A History of The Accounting Profession in Turkey”, **Journal of Financial Analyze**, Special Issue of 17 th World Congress of Accountants, Istanbul Chamber of Certified Public Accountants, 13-16 November 2006, pp. 1-10.

BAŞOĞLU, Besalet

GOMA, Ahmet

: “International Accounting Standards and Selected Middle East Stock Exchanges”, **Topics In Middle Eastern and North African Economies, Electronic Journal**, Vol: 4, Middle East Economic Association,

Loyola University, Chicago, September 2002, <http://www.luc.edu/publications/academic-24.04.2009>).

BAŞPINAR, Ahmet : “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:146, Mayıs-Aralık 2004, ss.42-57.

BEKÇİ, İsmail : “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 22, Mayıs 2007, ss.27-40.

BEKÇİ, İsmail
ÖZDEMİR, Ozan : “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:11, Sayı: 2, 2006, ss. 143-164.

BOSTANCI, Serpil : “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 59, Yıl: 12, Mayıs Haziran 2002, ss. 71-80.

BROWN, Philip
TARCA, Ann : “A Commentary on Issues Relating to The Enforcement of International Financial Reporting Standards in The EU”, **European Accounting Review**, Vol: 14, No: 1 , 2005, pp. 181-212.

- CIMA : “IFRS Position Paper International Convergence”, Technical Reports, **CIMA Position Paper**, London, UK, July 2006, pp. 1-2.
- CHAND, Parmod : “Convergence of Accounting Standards in the South Pacific Island Nations”, **Journal of Pacific Studies**, Vol: 28, No: 2, 2005(a), pp.269-290.
- _____ : “Impetus to the Success of Harmonization: The Case of South Pacific Island Nations”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol: 16, No: 3, 2005 (b), pp. 209-226.
- ÇANKAYA, Fikret : “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, **TC. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2007, Cilt: 3, Sayı: 6, ss. 127-148.
- ÇANKAYA, Fikret
AYDOĞAN, Ertan : “Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumunu”, **TC. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: 11, Sayı:1, ss. 300-326.
- ÇANKAYA, Fikret
DİNÇ, Engin : “Türkiye’deki Bankalarda İç Denetçilerin Etiksel Kararlarını Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **7. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi**, 09-11 Haziran 2009, Calalabad-Kırgızistan.

ÇELEBİ, Ali

GÜÇLÜ , Coşkun Fırat : “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2007, Sayı:310, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURK%20TICARET%20KANUNU%20TASARISI%20VE%20T.M.S.K.doc>, (Erişim Tarihi: 21.05.2009).

ÇELİK, Orhan

: “Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmelere: Dünya ve Türkiye”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII**, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs, www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASIMUHASEBESTANDARTLARINA%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0NGEL%C4%B0%C5%9EMELER.pdf, (Erişim Tarihi: 02.07.2009).

: “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri (Working Paper Series)**, No. 52, January/Ocak 2003, <http://www.politics.ankara.edu.tr/WP->, (Erişim Tarihi: 21.03.2009).

ÇELİK, Faik

KIZIL, İhsan : “Banka Sermaye Yeterliliğinde BASEL II Yaklaşımı ve Türk Bankacılığı”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, 2008, ss. 19-34.

ÇİFTÇİ, Yavuz

: “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri” , **II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri**, 28-29 Haziran 2007, Giresun.

ÇİFTÇİ, Yavuz

ERSERİM, Alper : “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu**, Balıkesir Üniversitesi, 24-27 Nisan 2008, Bandırma İ.İ.B.F, bandirma.balikesir.edu.tr/.. /34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc-26.06.2009).

DELOITTE TOUCHE

TOHMATSU, International : “2008 IFRS SURVEY : Where are we today?”, **Deloitte Publications**, May 2008, pp. 1-16, www.deloitte.com/.../us_assurance_IFRS_2008%20IFRS%20Survey.pdf, (Erişim Tarihi;01.07.2009).

_____ : “IFRSs in Your Pocket 2009”, **Deloitte Publications**, May 2009, pp. 1-124.

DELOITTE TÜRKİYE

_____ : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı”, **Deloitte Yayınları**, Nisan 2008, pp. 1-112, <http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D202945,00.html>, (Erişim Tarihi;02.06.2009).

_____ : “KOBİ’ler için UFRS Taslağı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği İle İlgili Düşünceler ”, **Deloitte Yayınları**, Ekim 2007, ss. 1-24, <http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D184898,00.html-01.07.2009>).

- DEMİR, Volkan : “Kobi’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, ss. 43-57.
- DOUPNIK, Timothy
SALTER, Stephen : “External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development ”, **International Journal of Accounting**, Vol: 30, No: 3, 1995, pp. 189-207.
- DÖNMEZ, Adnan
BERBEROĞLU, Perizat
ERSOY, Ayten : “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması ”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 9, 2005, ss. 52-78.
- DPT : “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Ankara, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>-(Erişim Tarihi: 21.04.2009).
- DÜNYA BANKASI : “Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu (ROSC) Türkiye-Muhasebe ve Denetim”, http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_tur_tur.pdf -, (Erişim Tarihi: 19.02.2009).

- ELİTAŞ, Cemal
 ÜÇ, Mustafa : “The Change on The Foundations of The Turkish Accounting System and The Future Perspective” , **Critical Perspectives On Accounting**, Vol. 20, Issue: 5, July 2009, pp. 553-700.
- GAFFIKIN, Michael : “Accounting In The Global Environment”, **Working Papers Series**, Faculty of Commerce, University of Wollongong , 2007, Australia, pp.1-19.
- GÖNEN, Seçkin
 UĞURLUEL, Gülşah : “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 316, Aralık 2007, ss. 229-236.
- GRAY, J. Sidney : “Towards A Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally”, **Abacus**, Vol: 24, No:1, 1988, pp 1-15.
- HEFFES, Ellen M.
 DE MESA GRAZIANO, C. : “Accounting Without Borders: Has its time come?”, **Financial Executive**, Vol: 23, No: 7, September 2007, pp. 22-26.
- İBİŞ, Cemal
 ÖZKAN, Serdar : “Uluslararası Finanssal Raporlama Standartları UFRS’ye Genel Bakış, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, Ocak-Mart 2006, ss. 25-43.

İBİŞ, Cemal

AKARÇAY, Ayça

: “IOSCO Deklerasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’ın Uygulanması Süreci”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 16-19 Nisan 2003, Antalya, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempoyum/4Oturum/CemalIbis.pdf>, (ErişimTarihi: 02.07.2009).

İYMMO

: “Kurumsal Muhasebe Düzeni ve Bunun Türkiye’deki Durumu”, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Mali Mevzuat Platformu, **Rapor**, 15 Haziran 2006, ss. 35-50.

IRVINE, Helen

LUCAS, Natalie

: “Globalized Accounting Standards: The Case of the United Arab Emirates”, Proceedings, **3th International Conference On Contemporary Business**, Leura, New South Wales, 21-22 September 2006, Charles Sturt University, Australia, ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1229&context... -, (Erişim Tarihi:11.07.2009).

ICAI

: “Concept Paper on Convergence with IFRSs in India”, July 30-31 2007, pp.1-59, <http://www.icaai.org/>, (Erişim Tarihi:01.07.2009).

JACOP, A. Rudy

MADU, N. Christian

: “Are we approaching a universal accounting language in five years”, **Foresight**, Volume 6, Number 6, 2004 , pp. 356-363.

JERMAKOWICHZ, Eva K.

TOMASZEWSKI, Sylwia : “Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol:15, 2006, pp.170-196.

JOSHI, Lal Prem

RAMADHAN, Sayel : “The Adoption of International Accounting Standards by Small and Closely Held Companies: Evidence From Bahrain”, **The International Journal of Accounting**, Vol: 37, 2002, pp. 429-440.

JOSHI, Lal Prem

BREMSER, G. Wayne

AL-AJMI, Jasim : “Perception of Accounting Professionals in the Adoption and Implementation of a Single Set of Global Accounting Standards: Evidence from Bahrain”, **Advances in Accounting**, Vol: 24, Issue: 1, June 2008, pp. 41-48.

KARABINAR, Selahattin

: “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 31, Temmuz 2006, ss. 141-148.

KARAPINAR, Aydın

: “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 173, Mayıs 2007.

KARAPINAR, Aydın

AYIKOĞLU, Zaif Figen

BAYIRLI, Rıdvan : “Convergence and Harmonization with International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey”, **The Balkan Countries 1st International**

Conference Accounting and Auditing, 8-9 May 2007, Edirne/Turkey, ss.1-20.

KAYA, İdil : “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru ”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 16-19 Nisan 2003, Antalya, archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/.../4Oturum/IdilKaya.pdf., (Erişim Tarihi: 03.07.2009).

KAYNAK, Zeki : “Uluslararası ve Ulusal Ölçekte Muhasebe Standardı Yapıcı Kuruluşlar ve Çalışmaları”, **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni**, Sayı: 158, Ocak Şubat 2005, ss. 35-37.

KAYRI, Murat

OKUT, Hayrettin : “Özel Yetenek Sınavındaki Başarıya İlişkin Risk Analizinin Karışıklı Lojistik Regresyon ile İncelenmesi”, **Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı: 35, 2008, ss. 227-239.

KOÇ YALKIN, Yüksel

DEMİR, Volkan

DEMİR, Defne : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi” , **Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı)**, Sayı: 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi/Kasım 2006, ss. 291-307.

LARSON, K. Robert

STREET, L.Donna : “Convergence with IFRS in An Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large

Accounting Firms' Survey", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol: 13, 2004, pp. 89-119.

LAZOL, İbrahim : "SPK Uygulamaları,Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe", **Muhasebe ve Finansman Dergisi** , Sayı: 7, Temmuz 2000, ss. 9-1.

MISIRLIOĞLU, İ. Ufuk : "UFRS VE BASEL II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Haziran Temmuz 2006, ss. 21-32.

MIR, Zaman Monir

RAHAMAN, Abu Shiraz : "The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh an Exploration of Rationale and Process", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume: 18, Issue: 6, 2005, pp: 816-841.

NALBANTOĞLU, Rıfat : "Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları", **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 16-19 Nisan 2003, Antalya, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf>- (Erişim Tarihi: 21.04.2009).

ONG, Audra : "Country-specific Barriers to International Convergence of Accounting Standards", **Financial Reporting, Regulation and Governance**, Electronic Journal, Vol. 4, No.1, <http://www.cbs.curtin.edu.au/index.cfm?objectId=5F61277B-BA35-24A5470250B08A694E01>, (Erişim Tarihi: 21.04.2009).

ÖRTEN, Remzi

BAYIRLI, Rıdvan : “Development of Accounting and Accounting Profession in Turkey in The Second Half of 20th Century” , **The Fifth Accounting History International Conference**, 9-11 August 2007 , Alberta, Canada, pp. 1-37.

ÖZKAN, Serdar

ERDENER, Ece : “Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanmış Finansal Tabloların Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Özellikli Alanlar”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII**, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs.

ÖZKAN, Serdar

DURUKAN, Banu M.

DALKILIÇ, Fatih : “Approaches to Measuring Quality of Earnings and Discussion Of The Applicability of These Approaches To Istanbul Stock Exchange (ISE) Companies” , **1. International Syposium on Accountancy**, Istanbul Chamber of Independent Accountant Financial Advisers, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No. 58, 20-24 Nisan, 2005, Antalya, pp. 55-79.

PACTER, Paul

: “Standards and SMEs: Who, What, When and Why?”, **Accounting and Business**, 2006, www.iasplus.com/resource/0611accawcoapacter.pdf, (Erişim Tarihi:03.04.2009).

PAJUNEN, Kati

: “International Financial Reporting Standards from A Viewpoint of Accountant-Some Evidence from Finland” , **31st European Accounting Association**

(EAA) Annual Congress , Erasmus University, 23-25 April 2008, Rotterdam.

PİRGAİP, Burak : “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları’nın Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu”, SPK Muhasebe Standartları Dairesi, **Yeterlik Etüdü**, Ankara, Mayıs 2004, www.spk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.06.2009).

PREOBRAGENSKAYA, G.

MCGEE, W. Robert : “Coverting The Accounting System of A Transition Economy: A Case Study of Russia”, **Andres School of Business Working Paper Series**, Barry University, Miami, USA, May 2004.

PRATHER-KINSEY, Jenice

JERMAKOWICZ, Eva K.

VONGPHANITH, Thierry : “Capital Market Consequences Firms Mandatory Adoption of IFRS”, **Illinois International Accounting Summer Conferences**, Kozminski Business School, University of Illinois, 5-7 June 2008, Warsaw, <http://www.business.illinois.edu/accountancy/research/vkzcenter/conferences/warsaw/papers/Kinsey.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.06.2009).

ROMIR Monitoring Research

Holding

: “Accounting Reform II- Complex Survey Results”, 20 May 2004, pp. 1-94, www.accountingreform.ru, (Erişim Tarihi: 21.09.2009).

-
- : “Accounting Reform - Complex Survey Results”, September-October 2007, pp. 1-59, www.accounting-reform.ru, (Erişim Tarihi: 21.09.2009).
- SACHO, Z.Y.
- OBERHOLSTER, Johan G. : “Factors Impacting on The Future of The IASB”, **Accountancy Research**, Vol. 16, No. 1, 2008, pp. 117-137, <http://www.meditari.org.za>-, (Erişim Tarihi: 21.03.2009).
- SAĞLAM, Necdet : “Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış ”, **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Seminer Sunumu(.ppt)**, 30 Kasım 2006, Ankara, <http://www.asmmmo.org.tr/NST.ppt>, (Erişim Tarihi: 21.04.2009).
- SAKARYA, Şakir : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliğı Açısından Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 4, Aralık 2007, ss. 185-224.
- SELİMOĞLU, Kardeş S. : “Dünyadaki Uygulamalarından Harekeetle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII**, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs.
-
- : “Halka Açık Olmayan KOBİ’lerde Yeni Bir Finansal Raporlama Dönemine Doğru” , **Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, Ocak 2009, Ankara.

- SIMGA-MUGAN, Can : “Accounting in Turkey”, **The European Accounting Review**, Vol: 4, No: 2, 1995, pp. 351-371.
- STREET, Donna L. : “GAAP Convergence 2002”, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers, University of Dayton, First Quarter, 2003, pp. 1-28.
- SU, Yue-Chang
GUO, Xiao-Mei : “An Analysis of Globalization of Accounting Standards based on Game Theory”, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol: 2, No: 10, October 2008, pp. 15-22.
- TEKİNALP, Ünal : “Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Cilt: XXIV, Sayı 2, Aralık 2007, ss. 33-66.
- TMSK : “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Faaliyet Raporu”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Haziran 2008, ss. 1-60.
- _____ : “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2006 Faaliyet Raporu”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Mayıs 2007, ss. 1-49.
- TOKAY, Semih Hüseyin
DERAN, Ali : “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, Kasım-Aralık 2008, ss. 15-48.

TORAMAN, Cengiz

BAYRAMOĞLU, M. Fatih : “Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Kasım 2006, ss. 457-480.

TTK Tasarısı : “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi”, 2005, <http://www.inisiyatif.net/document/tanitim/TTKTasri2007/default.asp>, (Erişim Tarihi: 21.04.2009)

TÜRKKOT, Mustafa : “Finansal Muhasebede Uluslararası Muhasebe Standartları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 148, Nisan 2005, ss. 40-46.

TYRRALL, David

WOODWARD, David

RAKHİMBEKOVA, A. : “The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan ”, **The International Journal of Accounting**, Vol: 42, 2007, pp. 82-110.

ULUSAN, Hikmet : “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ye Uyum”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 15, Mayıs 2005, ss. 9-30.

UN, UNITED NATIONS : “Review of Practical Implementation Issues of International Financial Reporting Standards”, United Nations Conference On Trade and Development, Twenty-second session, 21–23 November 2005, Geneva, http://www.unctad.org/en/docs/c2isard28_en.pdf, (Erişim Tarihi:28.06.2009).

-
- : “Practical Implementation of International Financial Reporting Standards-Leassons Learned-Country Case Studies On IFRS”, United Nations Conference On Trade and Development, 2008, New York and Geneva, http://www.unctad.org/en/docs/diaeed20081_en.pdf, (Erişim Tarihi:21.05.2009).
- UOZUMI, Yasuhiro : “Japanese Business and International Convergence of Accounting Standards”, **USJP Occassional Paper of the Program on U.S.-Japan Relations**, Harvard University, Cambridge, 2007, pp. 1-59, www.wcfia.harvard.edu/us-japan/research/pdf/07-13.Uozumi.pdf, (Erişim Tarihi: 23.02.2009).
- UYSAL, Ö.Özmen : “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:17, Ocak 2006, ss.87-109.
- UYSAL, Mustafa : “Türk Vergi Sistemi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum ve Ekonomik Gelişmelere Göre Değerlendirme Semineri”, Powerpoint Sunumu, Ege Bölgesi Sanayi Odası (EBSO) Proje Geliştirme ve Eğitim Bürosu, İzmir, 17 Kasım 2008, www.vergikonseyi.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.02.2009).
- ÜSTÜNDAĞ, Saim : “Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 1, Nisan 2000, ss. 31-57.

-
- : “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, Şubat 2003, www.makalem.com, (Erişim Tarihi: 25.03.2007).
- ÜSTÜNEL, Bülent : “Türkiyede Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20/24 Temmuz 2008, İstanbul, www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSKMuhasebe_Tarih%C3%A7ileri_Konferans%C4%B1_2008.doc, (Erişim Tarihi: 29.06.2009).
-
- : “Implementing IFRS 2005 in Turkey” , **12. Dünya Muhasebeciler Kongresi**, 13-16 November, İstanbul, www.tmsk.org.tr/.../TMSK26102006XVIII1muhkongresikonusmatasİNG.doc, (Erişim Tarihi: 29.06.2009).
-
- : “Dünyada Muhasebe ve Finansal Raporlamanın Değişen Yüzü ve Bunun Türkiye’ye Yansıması”, **Uluslararası Finansal Yönetim Enstitüsü (UFE) Konferansı**, 21 Mayıs 2009, www.ufe.org.tr/documents/Newsletters/Duyurular/Makale_BU.pdf, (Erişim Tarihi:29.05.2009).
-
- ENEZIANI, Monica
CLAUDIO, Teodori : “The International Accounting Standards (IAS/IFRS) and Italian Non-listed Companies: Perception and Financial Impact. The Results of an Empirical Survey” , **AACF (MODAV) 5th International Accounting Conference**, 13-15 Kasım 2008, İstanbul.

WILD, Ken

POOLE, Veronica : “Does the Credit Crisis Herald The End of That ‘Period of Stability’ for Standard-Setters?”, **Accounting Ireland**, Vol: 40, No: 3, June 2008, pp. 10-12.

WONG, Peter

: “Challenges And Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs”, **Report**, IFAC (International Federation of Accountants), 2004, www.iasplus.com/resource/0409ifacwongstudy.pdf, (Erişim Tarihi:29.06.2009).

YALKIN, Yüksel Koç

DEMİR, Volkan

DEMİR, Defne : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiyede Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76 (Özel Sayı), 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım 2006, ss. 291-307.

YEŞİLOĞLU, Haluk

: “Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelere Sağladığı Yararlar ve Getirdiğı Güçlükler”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Tartışmalar, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, Alanya.

YILMAZ, Asuman

: “Avrupa Birliğı Bilanço Hukuku’nda IAS-Tüzüğü’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türiyedeki Durum”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 10, Eylül 2003, ss. 117-129.

- YÜKSEL, Cüneyt : “Recent Developments of Corporate Governance in the Global Economy and the New Turkish Commercial Draft Law Reforms”, **Journal of International Commercial Law and Technology**, Vol: 3, Issue 2, 2008, pp. 101-111.

c) İnternet

www.iasb.org/About+the+Foundation/History.htm
www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+About+Us.htm
<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Mediumsized+Entities/Small+and+Medium+sized+Entities.htm>
siteresources.worldbank.org
www.tsrb.org.tr
www.deloitte.com
www.denetimnet.net
dergiler.ankara.edu.tr
www.iasplus.com/index.htm
www.inisiyatif.net/document/tanitim/TTKTasari2007/default.asp
www.ifac.org
www.istanbulymmo.org.tr
www.izsmmmo.org.tr
www.istanbulsmmmodasi.org.tr
www.kosgeb.gov.tr
www.muhasibetr.com
www.spk.gov.tr
www.tmsk.org.tr
www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1
www.turmob.org.tr
archive.ismmmo.org.tr
www.asmmmo.org.tr
www.bddk.org.tr/websitesi/default.aspx

<http://europa.eu/>

www.fasb.org/home

www.worldbank.org

www.unctad.org

www.pwc.com

www.ey.com

www.icaew.com

www.sec.gov/rules/concept/2007/33-8831.pdf

www.nasdaq.com/asp/NonUsOutput.asp

[www.world-exchanges.org/statistics/annual/2008/equity-markets/number-listed companies](http://www.world-exchanges.org/statistics/annual/2008/equity-markets/number-listed-companies)

http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOBİ%20.pdf

www.nyse.com/pdfs/NYSEEuronext_China_factsheet.pdf/

www.tsrsb.org.tr/tsrsb/Maliye+ve+Muhasebe/sigortacılık+hesap+planı

d. Kanun, Tebliğ, Yönetmelik ve Diğerleri

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No: 1, 16.01.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı: 25702

EKLER

EK : 1 Yayınlanmış Olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS’ler), İlgili Yorumlar Ve Karşılık Gelen Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS), İlgili Yorumlar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından çeşitli tarihlerde Resmi Gazete’de yayımlanmış bulunan söz konusu standartların ilk yayımlandıkları tarih, son güncellenme tarihleri ve ilgili oldukları Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standardı itibariyle aşağıda yer almaktadır:

TMS/TFRS’ler ve İlgili IAS/IFRS’ler:

TMS/TFRS	Yayın Tarihi	Son Güncellenme Tarihi	İlgili IAS/IFRS
Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve	2005	2008	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
TFRS1- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması	2006	2009	IFRS 1- First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
TFRS 2- Hisse Bazlı Ödemeler	2006	2009	IFRS 2- Share-based Payment
TFRS 3- İşletme Birleşmeleri	2006	2008	IFRS 3- Business Cominations
TFRS 4- Sigorta Sözleşmeleri	2006	2009	IFRS 4- Insurance Contracts
TFRS 5- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2006	2009	IFRS 5- Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
TFRS 6- Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	2006		IFRS 6- Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
TFRS 7- Finansal Araçlar: Açıklamalar	2007	2009	IFRS 7- Financial Instrument: Disclosures
TFRS 8- Faaliyet Bölümleri	2007	2009	IFRS 8- Operating Segments
TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu	2005	2009	IAS 1- Presentation of Financial Statements
TMS 2- Stoklar	2005	2009	IAS 2- Inventories
TMS 7- Nakit Akış Tablosu	2005	2009	IAS 7- Cash Flow Statements
TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Hatalar ve Değişiklikler	2005	2008	IAS 8- Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
TMS 10- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	2005	2008	IAS 10- Events After the Balance Sheet Date
TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri	2005	2008	IAS 11- Construction Contracts
TMS 12- Gelir Vergileri	2006	2008	IAS 12- Income Taxes
TMS 14- Bölümlere Göre Raporlama	2006	-	IAS 14- Segment Reporting

TMS 16- Maddi Duran Varlıklar	2005	2009	IAS 16- Property, Plant and Equipment
TMS 17- Kiralama İşlemleri	2006	2009	IAS 17- Leases
TMS 18- Hasılat	2005	2009	IAS 18- Revenue
TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar	2006	2008	IAS 19- Employee Benefits
TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	2005	2008	IAS 20- Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
TMS 21- Kur Değişimlerinin Etkileri	2005	2009	IAS 21- The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
TMS 23- Borçlanma Maliyetleri	2005	2008	IAS 23- Borrowing Costs
TMS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları	2005	-	IAS 24- Related Party Disclosures
TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	2006	-	IAS 26- Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
TMS 27- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	2005	2008	IAS 27- Consolidated and Seperate Financial Statements
TMS 28- İştiraklerdeki Yatırımlar	2005	2008	IAS 28- Investments in Associates
TMS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	2005	2008	IAS 29- Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
TMS 30- Bankalar ve Benzeri Finans Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar	2006	-	IAS 30- Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
TMS 31- İş Ortaklıklarındaki Paylar	2005	2008	IAS 31- Interests in Joint Ventures
TMS 32- Finansal Araçlar: Sunum	2006	2009	IAS 32- Financial Instruments: Presentation
TMS 33- Hisse Başına Kazanç	2006	2008	IAS 33- Earnings per Share
TMS 34- Ara Dönem Finansal Raporlama	2006	2008	IAS 34- Interim Financial Reporting
TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2006	2009	IAS 36- Impairment of Assets
TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	2006	2008	IAS 37- Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2006	2009	IAS 38- Intangible Assets
TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	2006	2009	IAS 39- Financial Instruments: Recognition and Measurement
TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2006	2008	IAS 40- Investment Property
TMS 41- Tarımsal Faaliyetler	2006	2009	IAS 41- Agriculture

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan TFRS ve TMS Yorumları ve ilgili bulundukları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) SIC/IFRIC düzenlemeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiş bulunmaktadır:

TFRS ve TMS YORUMLARI:

TMS Yorum Adı	Yayın Tarihi	İlgili SIC Düzenlemesi
TFRS YORUM 1- Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler	2007	IFRIC 1- Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities
TFRS YORUM 2- Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	2007	IFRIC 2- Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments
TFRS YORUM 4- Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi	2007	IFRIC 4- Determining Whether an Arrangement Contains a Lease
TFRS YORUM 5- Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	2007	IFRIC 5- Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds
TFRS YORUM 6- Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler- Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler	2007	IFRIC 6- Liabilities Arising from Participating in a Specific Market-Waste Electrical and Electronic Equipment
TFRS YORUM 7- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması	2007	IFRIC 7- Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
TFRS YORUM 8- TFRS 2'nin Kapsamı	2007	IFRIC 8- Scope of IFRS 2
TFRS YORUM 9- Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi	2007	IFRIC 9- Reassessment of Embedded Derivatives
TFRS YORUM 10- Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü	2007	IFRIC 10- Interim Financial Reporting and Impairment
TFRS YORUM 11- TFRS 2- Grup İçi ve İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisselerine İlişkin İşlemler	2007	IFRIC 11- IFRS 2- Group and Treasury Share Transactions
TFRS YORUM 12- İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri	2007	IFRIC 12- Service Concession Arrangements
TFRS YORUM 13- Müşteri Sadakat Programları	2008	IFRIC 13- Customer Loyalty Programmes
TFRS YORUM 14- Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbirleri ile Etkileşimi	2008	IFRIC 14- The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction

TFRS YORUM 15- Gayrimenkul İnşaat Anlaşmalarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu	2009	IFRIC 15- Agreements for the Construction of Real Estate
TFRS YORUM 16- Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunmasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu	2009	IFRIC 16- Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation
TFRS YORUM 17- Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu	2009	IFRIC 17- Distributions of Non-cash Assets to Owners
TFRS YORUM 18- Müşterilerden Varlık Transferleri Konulu Yorumu	2009	IFRIC 18- Transfers of Assets from Customers
TMS YORUM 10- Devlet Yardımları- İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar	2007	SIC Interpretation 10- Government Assistance- No Specific Relation to Operating Activities
TMS YORUM 12- Konsolidasyon- Özel Amaçlı İşletmeler	2007	SIC Interpretation 12- Consolidation- Special Purpose Entities
TMS YORUM 13- Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler- Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları	2007	SIC Interpretation 13- Jointly Controlled Entities- Non-monetary Contributions by Venturers
TMS YORUM 15- Faaliyet Kiralamaları- Teşvikler	2007	SIC Interpretation 15- Operating Leases Incentives
TMS YORUM 21- Gelir Vergileri- Yeniden Değerlenmiş Amortisman Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanılması	2007	SIC Interpretation 21- Income Taxes- Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
TMS YORUM 25- Gelir Vergileri- Bir İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler	2007	SIC Interpretation 25- Income Taxes- Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
TMS YORUM 27- Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi	2007	SIC Interpretation 27- Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease
TMS YORUM 29- Açıklama- İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	2007	SIC Interpretation 29- Disclosure- Service Concession Arrangements
TMS YORUM 31- Hasılat- Reklam Hizmetlerini İçeren Takas İşlemleri	2007	SIC Interpretation 31- Revenue- Barter Transactions Involving Advertising Services
TMS YORUM 32- Maddi Olmayan Duran Varlıklar- İnternet Sitesi Maliyetleri	2007	SIC Interpretation 32- Intangible Assets- Web Site Costs

EK : 2 Anket Formu

Aşağıda tabloda yer alan ifadelerden sizce uygun olanını işaretleyiniz !

A) Meslek Mensubuna ait Kişisel Bilgiler

- 1) Mesleki Unvanı () SM () SMMM () YMM
2) Yaşınız () 18-24 () 25-34 () 35-44 () 45-59 () 60+
3) Cinsiyetiniz () Erkek () Kadın
4) Öğrenim Durumu () Lise ve altı () Yük.Okul () Lisans () L.Üstü () Doktora
5) Çalışma Şekliniz () Bağımlı () Bağımsız
6) Mesleki Deneyiminiz () 1 yıldan az () 1-3 yıl () 4-6 yıl () 7-10 yıl () 10+
7) Mezun olduğunuz bölüm () Muhasebe, İşletme vd. () İşletme () İktisat () Maliye () Diğer
(Tic.Lisesi ve Yüksekokul)

Aşağıda tabloda yer alan ifadelerden sizce uygun olanını işaretleyiniz !

B) Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları(UMS/UFRS) ve Uygulanmasına İlişkin Sorular

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

		Yuvarlak İçine Alınız				
STANDARTLAR FAKTÖRÜ	1) UMS/UFRS’lerde ayrıntılı değerleme ölçütlerinin(gerçeğe uygun değer v.b.) kullanılması uygulanabilirliği güçleştirir.	1	2	3	4	5
	2) UMS/UFRS ilke ve uygulamalarını zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlarım.	1	2	3	4	5
	3) UMS/UFRS’lerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan Türkçe çevirileri; terminolojik olarak tutarlı ve anlaşılırdır.	1	2	3	4	5
	4) UMS/UFRS’ler üzerinde yapılan değişiklikleri ve ilgili standart yorumlarını sürekli takip ediyorum.	1	2	3	4	5
EĞİTİM FAKTÖRÜ	5) UMS/UFRS’nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/eğitmen meslek mensubu sayısı yeterlidir.	1	2	3	4	5
	6) UMS/UFRS konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	1	2	3	4	5
	7) UMS/UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılıyorum.	1	2	3	4	5
	8) UMS/UFRS’lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısı yeterlidir.	1	2	3	4	5
UYGULANABİLİRLİK BEKLENTİLERİ	9) UMS/UFRS’ler, meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracaktır.	1	2	3	4	5
	10) UMS/UFRS’ler muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkiler.	1	2	3	4	5
	11) Gelecekte UMS/UFRS’ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağımı düşünüyorum.	1	2	3	4	5
	12) Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmaktadır.	1	2	3	4	5
	13) UMS/UFRS’lerin uygulanmasıyla; ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır.	1	2	3	4	5
	14) UMS/UFRS’ler, muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artırır.	1	2	3	4	5

EKONOMİK HUKUKİ FAKTÖRÜ	VEKÜLTÜR ÇEVREFAKTÖRÜ	15) UMS/UFRS ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılıyorum.	1	2	3	4	5
		16) UMS/UFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olabilir.	1	2	3	4	5
		17) UMS/UFRS uygulamalarında birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen, muhasebe politikaları bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	1	2	3	4	5
		18) UMS/UFRS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlıdır.	1	2	3	4	5
	FAKTÖRÜ	19) UMS/UFRS'ler, ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur.	1	2	3	4	5
		20) İşletme sahipleri , UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahiptir.	1	2	3	4	5
		21) Muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımız UMS/UFRS ile uyum içindedir.	1	2	3	4	5
		22) Ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile UMS/ UFRS'ler uyum içindedir.	1	2	3	4	5

EK : 3 Demografik Değişkenler Açısından Tukey HSD Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları

Mesleki Unvan Açısından Ortalamalararası Farklılığın Anlamlılığına İlişkin Tukey HSD Testi Sonuçları

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) unvaan	(J) unvaan	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
REGR factor score 1 for analysis 1	1,00	2,00	,02326495	,10091786	,971
		3,00	-,13440491	,31077644	,902
	2,00	1,00	-,02326495	,10091786	,971
		3,00	-,15766986	,31015359	,867
	3,00	1,00	,13440491	,31077644	,902
		2,00	,15766986	,31015359	,867
REGR factor score 2 for analysis 1	1,00	2,00	-,14637599	,10055430	,314
		3,00	-,39377842	,30965688	,412
	2,00	1,00	,14637599	,10055430	,314
		3,00	-,24740243	,30903627	,703
	3,00	1,00	,39377842	,30965688	,412
		2,00	,24740243	,30903627	,703
REGR factor score 3 for analysis 1	1,00	2,00	,24702294*	,10018845	,037
		3,00	,03391232	,30853024	,993
	2,00	1,00	-,24702294*	,10018845	,037
		3,00	-,21311061	,30791188	,768
	3,00	1,00	-,03391232	,30853024	,993
		2,00	,21311061	,30791188	,768
REGR factor score 4 for analysis 1	1,00	2,00	-,20088990	,10045566	,114
		3,00	-,11860392	,30935310	,922
	2,00	1,00	,20088990	,10045566	,114
		3,00	,08228598	,30873309	,962
	3,00	1,00	,11860392	,30935310	,922
		2,00	-,08228598	,30873309	,962

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) unvaan	(J) unvaan	95% Confidence Interval	
			Lower	Upper Bound
REGR factor score 1 for analysis 1	1,00	2,00	-,2141347	,2606646
		3,00	-,8654770	,5966672
	2,00	1,00	-,2606646	,2141347
		3,00	-,8872767	,5719370
	3,00	1,00	-,5966672	,8654770
		2,00	-,5719370	,8872767
REGR factor score 2 for analysis 1	1,00	2,00	-,3829204	,0901685
		3,00	-1,1222168	,3346600
	2,00	1,00	-,0901685	,3829204
		3,00	-,9743809	,4795761
	3,00	1,00	-,3346600	1,1222168
		2,00	-,4795761	,9743809
REGR factor score 3 for analysis 1	1,00	2,00	,0113391	,4827068
		3,00	-,6918758	,7597004
	2,00	1,00	-,4827068	-,0113391
		3,00	-,9374441	,5112229
	3,00	1,00	-,7597004	,6918758
		2,00	-,5112229	,9374441
REGR factor score 4 for analysis 1	1,00	2,00	-,4372023	,0354225
		3,00	-,8463277	,6091199
	2,00	1,00	-,0354225	,4372023
		3,00	-,6439793	,8085513
	3,00	1,00	-,6091199	,8463277
		2,00	-,8085513	,6439793

*. The mean difference is significant at the .05 level.

**Öğrenim Durumu Açısından Ortalamalararası Farklılığın Anlamlılığına İlişkin
Tukey HSD Testi Sonuçları**

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) TAHSIL	(J) TAHSIL	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
REGR factor score 1 for analysis 1	1,00	2,00	,20843025	,16957618	,734
		3,00	,02530559	,14719735	1,000
		4,00	-,34281659	,26421179	,693
		5,00	-,29602315	,42807202	,958
	2,00	1,00	-,20843025	,16957618	,734
		3,00	-,18312467	,12457612	,583
		4,00	-,55124684	,25230937	,188
		5,00	-,50445340	,42082990	,752
	3,00	1,00	-,02530559	,14719735	1,000
		2,00	,18312467	,12457612	,583
		4,00	-,36812218	,23784658	,532
		5,00	-,32132874	,41232121	,936
	4,00	1,00	,34281659	,26421179	,693
		2,00	,55124684	,25230937	,188
		3,00	,36812218	,23784658	,532
		5,00	,04679344	,46706487	1,000
	5,00	1,00	,29602315	,42807202	,958
		2,00	,50445340	,42082990	,752
		3,00	,32132874	,41232121	,936
		4,00	-,04679344	,46706487	1,000
REGR factor score 2 for analysis 1	1,00	2,00	-,16160952	,17003968	,877
		3,00	,01765989	,14759968	1,000
		4,00	-,14843161	,26493394	,981
		5,00	-,54269808	,42924204	,713
	2,00	1,00	,16160952	,17003968	,877
		3,00	,17926941	,12491661	,605
		4,00	,01317791	,25299899	1,000
		5,00	-,38108856	,42198012	,896
	3,00	1,00	-,01765989	,14759968	1,000
		2,00	-,17926941	,12491661	,605
		4,00	-,16609150	,23849667	,957
		5,00	-,56035796	,41344818	,657
	4,00	1,00	,14843161	,26493394	,981
		2,00	-,01317791	,25299899	1,000
		3,00	,16609150	,23849667	,957
		5,00	-,39426646	,46834146	,917
	5,00	1,00	,54269808	,42924204	,713
		2,00	,38108856	,42198012	,896
		3,00	,56035796	,41344818	,657
		4,00	,39426646	,46834146	,917
REGR factor score 3 for analysis 1	1,00	2,00	,21503866	,17008197	,713
		3,00	,22836573	,14763639	,533
		4,00	,40186219	,26499983	,552
		5,00	-,07594086	,42934880	1,000
	2,00	1,00	-,21503866	,17008197	,713
		3,00	,01332707	,12494768	1,000
		4,00	,18682353	,25306191	,947
		5,00	-,29097952	,42208507	,959

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) TAHSIL	(J) TAHSIL	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
REGR factor score 3 for analysis 1	3,00	1,00	-,22836573	,1476364	,533
		2,00	-,01332707	,1249477	1,000
		4,00	,17349647	,2385560	,950
		5,00	-,30430659	,4135510	,948
	4,00	1,00	-,40186219	,2649998	,552
		2,00	-,18682353	,2530619	,947
		3,00	-,17349647	,2385560	,950
		5,00	-,47780305	,4684579	,846
	5,00	1,00	,07594086	,4293488	1,000
		2,00	,29097952	,4220851	,959
		3,00	,30430659	,4135510	,948
		4,00	,47780305	,4684579	,846
REGR factor score 4 for analysis 1	1,00	2,00	,08820192	,1679979	,985
		3,00	-,12735273	,1458274	,907
		4,00	-,79056283*	,2617527	,022
		5,00	,22127959	,4240879	,985
	2,00	1,00	-,08820192	,1679979	,985
		3,00	-,21555465	,1234167	,407
		4,00	-,87876475*	,2499611	,004
		5,00	,13307767	,4169132	,998
	3,00	1,00	,12735273	,1458274	,907
		2,00	,21555465	,1234167	,407
		4,00	-,66321010*	,2356329	,041
		5,00	,34863232	,4084837	,913
	4,00	1,00	,79056283*	,2617527	,022
		2,00	,87876475*	,2499611	,004
		3,00	,66321010*	,2356329	,041
		5,00	1,01184243	,4627178	,187
	5,00	1,00	-,22127959	,4240879	,985
		2,00	-,13307767	,4169132	,998
		3,00	-,34863232	,4084837	,913
		4,00	-1,0118424	,4627178	,187

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) TAHSIL	(J) TAHSIL	95% Confidence Interval	
			Lower	Upper Bound
REGR factor score 1 for analysis 1	1,00	2,00	-,2562476	,6731082
		3,00	-,3780491	,4286603
		4,00	-,10668179	,3811847
		5,00	-,14690393	,8769930
	2,00	1,00	-,6731082	,2562476
		3,00	-,5244920	,1582427
		4,00	-,12426328	,1401391
		5,00	-,16576245	,6487177
	3,00	1,00	-,4286603	,3780491
		2,00	-,1582427	,5244920
		4,00	-,10198767	,2836324
		5,00	-,14511841	,8085266
	4,00	1,00	-,3811847	1,0668179
		2,00	-,1401391	1,2426328
		3,00	-,2836324	1,0198767
		5,00	-,12330721	1,3266590
	5,00	1,00	-,8769930	1,4690393
		2,00	-,6487177	1,6576245
		3,00	-,8085266	1,4511841
		4,00	-,13266590	1,2330721
REGR factor score 2 for analysis 1	1,00	2,00	-,6275575	,3043384
		3,00	-,3867973	,4221171
		4,00	-,8744118	,5775486
		5,00	-,17189204	,6335242
	2,00	1,00	-,3043384	,6275575
		3,00	-,1630309	,5215698
		4,00	-,6800977	,7064535
		5,00	-,15374115	,7752344
	3,00	1,00	-,4221171	,3867973
		2,00	-,5215698	,1630309
		4,00	-,8196274	,4874444
		5,00	-,16933014	,5725855
	4,00	1,00	-,5775486	,8744118
		2,00	-,7064535	,6800977
		3,00	-,4874444	,8196274
		5,00	-,16776302	,8890973
	5,00	1,00	-,6335242	1,7189204
		2,00	-,7752344	1,5374115
		3,00	-,5725855	1,6933014
		4,00	-,8890973	1,6776302
REGR factor score 3 for analysis 1	1,00	2,00	-,2510252	,6811025
		3,00	-,1761921	,6329235
		4,00	-,3242985	1,1280229
		5,00	-,12524557	1,1005740
	2,00	1,00	-,6811025	,2510252
		3,00	-,3290584	,3557126
		4,00	-,5066245	,8802716
		5,00	-,14475901	,8656310

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) TAHSIL	(J) TAHSIL	95% Confidence Interval	
			Lower	Upper Bound
REGR factor score 3 for analysis 1	3,00	1,00	-,6329235	,1761921
		2,00	-,3557126	,3290584
		4,00	-,4802020	,8271949
		5,00	-1,4375318	,8289187
	4,00	1,00	-1,1280229	,3242985
		2,00	-,8802716	,5066245
		3,00	-,8271949	,4802020
		5,00	-1,7614860	,8058799
	5,00	1,00	-1,1005740	1,2524557
		2,00	-,8656310	1,4475901
		3,00	-,8289187	1,4375318
		4,00	-,8058799	1,7614860
	1,00	2,00	-,3721511	,5485550
		3,00	-,5269534	,2722479
		4,00	-1,5078257	-,0732999
		5,00	-,9408191	1,3833783
REGR factor score 4 for analysis 1	2,00	1,00	-,5485550	,3721511
		3,00	-,5537448	,1226355
		4,00	-1,5637158	-,1938137
		5,00	-1,0093606	1,2755160
	3,00	1,00	-,2722479	,5269534
		2,00	-,1226355	,5537448
		4,00	-1,3088987	-,0175216
		5,00	-,7707072	1,4679719
	4,00	1,00	,0732999	1,5078257
		2,00	,1938137	1,5637158
		3,00	,0175216	1,3088987
		5,00	-,2561112	2,2797961
	5,00	1,00	-1,3833783	,9408191
		2,00	-1,2755160	1,0093606
		3,00	-1,4679719	,7707072
		4,00	-2,2797961	,2561112

*. The mean difference is significant at the .05 level.

**Mesleki Deneyim Açısından Ortalamalararası Farklılığın Anlamlılığına İlişkin Tukey
HSD Testi Sonuçları**

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) DENEYİM	(J) DENEYİM	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
REGR factor score 1 for analysis 1	1,00	2,00	,18853623	,48308697	,995
		3,00	-,04215543	,46629021	1,000
		4,00	,38011774	,45868215	,922
		5,00	,35440680	,44956052	,934
	2,00	1,00	-,18853623	,48308697	,995
		3,00	-,23069166	,23403554	,862
		4,00	,19158151	,21848430	,905
		5,00	,16587056	,19862209	,920
	3,00	1,00	,04215543	,46629021	1,000
		2,00	,23069166	,23403554	,862
		4,00	,42227317	,17829450	,126
		5,00	,39656222	,15331103	,075
	4,00	1,00	-,38011774	,45868215	,922
		2,00	-,19158151	,21848430	,905
		3,00	-,42227317	,17829450	,126
		5,00	-,02571095	,12832392	1,000
	5,00	1,00	-,35440680	,44956052	,934
		2,00	-,16587056	,19862209	,920
		3,00	-,39656222	,15331103	,075
		4,00	,02571095	,12832392	1,000
REGR factor score 2 for analysis 1	1,00	2,00	-,26847589	,48403296	,981
		3,00	-,14094513	,46720331	,998
		4,00	-,54496479	,45958035	,760
		5,00	-,29455408	,45044086	,966
	2,00	1,00	,26847589	,48403296	,981
		3,00	,12753075	,23449383	,983
		4,00	-,27648890	,21891214	,714
		5,00	-,02607820	,19901104	1,000
	3,00	1,00	,14094513	,46720331	,998
		2,00	-,12753075	,23449383	,983
		4,00	-,40401966	,17864364	,160
		5,00	-,15360895	,15361125	,855
	4,00	1,00	,54496479	,45958035	,760
		2,00	,27648890	,21891214	,714
		3,00	,40401966	,17864364	,160
		5,00	,25041071	,12857521	,294
	5,00	1,00	,29455408	,45044086	,966
		2,00	,02607820	,19901104	1,000
		3,00	,15360895	,15361125	,855
		4,00	-,25041071	,12857521	,294
REGR factor score 3 for analysis 1	1,00	2,00	-,82100632	,48399414	,437
		3,00	-,52909816	,46716583	,789
		4,00	-,74685666	,45954349	,482
		5,00	-,81638478	,45040473	,368
	2,00	1,00	,82100632	,48399414	,437
		3,00	,29190816	,23447503	,725
		4,00	,07414966	,21889459	,997
		5,00	,00462154	,19899508	1,000

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) DENEYIM	(J) DENEYIM	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
REGR factor score 3 for analysis 1	3,00	1,00	,52909816	,4671658	,789
		2,00	-,29190816	,2344750	,725
		4,00	-,21775850	,1786293	,740
		5,00	-,28728662	,1535989	,335
	4,00	1,00	,74685666	,4595435	,482
		2,00	-,07414966	,2188946	,997
		3,00	,21775850	,1786293	,740
		5,00	-,06952812	,1285649	,983
	5,00	1,00	,81638478	,4504047	,368
		2,00	-,00462154	,1989951	1,000
		3,00	,28728662	,1535989	,335
		4,00	,06952812	,1285649	,983
REGR factor score 4 for analysis 1	1,00	2,00	-,39560386	,4868599	,927
		3,00	-,27033311	,4699319	,979
		4,00	-,14081878	,4622645	,998
		5,00	-,20558870	,4530716	,991
	2,00	1,00	,39560386	,4868599	,927
		3,00	,12527075	,2358634	,984
		4,00	,25478507	,2201907	,776
		5,00	,19001515	,2001733	,877
	3,00	1,00	,27033311	,4699319	,979
		2,00	-,12527075	,2358634	,984
		4,00	,12951433	,1796870	,952
		5,00	,06474441	,1545084	,994
	4,00	1,00	,14081878	,4622645	,998
		2,00	-,25478507	,2201907	,776
		3,00	-,12951433	,1796870	,952
		5,00	-,06476992	,1293261	,987
	5,00	1,00	,20558870	,4530716	,991
		2,00	-,19001515	,2001733	,877
		3,00	-,06474441	,1545084	,994
		4,00	,06476992	,1293261	,987

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) DENEYIM	(J) DENEYIM	95% Confidence Interval	
			Lower	Upper Bound
REGR factor score 1 for analysis 1	1,00	2,00	-1,1352336	1,5123061
		3,00	-1,3198983	1,2355874
		4,00	-,8767773	1,6370127
		5,00	-,8774928	1,5863064
	2,00	1,00	-1,5123061	1,1352336
		3,00	-,8720031	,4106198
		4,00	-,4071159	,7902789
		5,00	-,3783998	,7101410
	3,00	1,00	-1,2355874	1,3198983
		2,00	-,4106198	,8720031
		4,00	-,0662949	,9108413
		5,00	-,0235454	,8166699
	4,00	1,00	-1,6370127	,8767773
		2,00	-,7902789	,4071159
		3,00	-,9108413	,0662949
		5,00	-,3773481	,3259262
	5,00	1,00	-1,5863064	,8774928
		2,00	-,7101410	,3783998
		3,00	-,8166699	,0235454
		4,00	-,3259262	,3773481
REGR factor score 2 for analysis 1	1,00	2,00	-1,5948379	1,0578862
		3,00	-1,4211901	1,1392998
		4,00	-1,8043210	,7143915
		5,00	-1,5288660	,9397579
	2,00	1,00	-1,0578862	1,5948379
		3,00	-,5150365	,7700980
		4,00	-,8763587	,3233809
		5,00	-,5714144	,5192580
	3,00	1,00	-1,1392998	1,4211901
		2,00	-,7700980	,5150365
		4,00	-,8935445	,0855052
		5,00	-,5745392	,2673213
	4,00	1,00	-,7143915	1,8043210
		2,00	-,3233809	,8763587
		3,00	-,0855052	,8935445
		5,00	-,1019151	,6027365
	5,00	1,00	-,9397579	1,5288660
		2,00	-,5192580	,5714144
		3,00	-,2673213	,5745392
		4,00	-,6027365	,1019151
REGR factor score 3 for analysis 1	1,00	2,00	-2,1472620	,5052494
		3,00	-1,8092404	,7510441
		4,00	-2,0061119	,5123986
		5,00	-2,0505977	,4178282
	2,00	1,00	-,5052494	2,1472620
		3,00	-,3506075	,9344239
		4,00	-,5256720	,6739714
		5,00	-,5406709	,5499140

Multiple Comparisons

Tukey HSD

Dependent Variable	(I) DENEYIM	(J) DENEYIM	95% Confidence Interval	
			Lower	Upper Bound
REGR factor score 3 for analysis 1	3,00	1,00	-,7510441	1,8092404
		2,00	-,9344239	,3506075
		4,00	-,7072440	,2717270
		5,00	-,7081831	,1336099
	4,00	1,00	-,5123986	2,0061119
		2,00	-,6739714	,5256720
		3,00	-,2717270	,7072440
		5,00	-,4218256	,2827694
	5,00	1,00	-,4178282	2,0505977
		2,00	-,5499140	,5406709
		3,00	-,1336099	,7081831
		4,00	-,2827694	,4218256
	1,00	2,00	-1,7297124	,9385046
		3,00	-1,5580551	1,0173889
		4,00	-1,4075301	1,1258926
		5,00	-1,4471095	1,0359321
REGR factor score 4 for analysis 1	2,00	1,00	-,9385046	1,7297124
		3,00	-,5210493	,7715908
		4,00	-,3485882	,8581583
		5,00	-,3585060	,7385363
	3,00	1,00	-1,0173889	1,5580551
		2,00	-,7715908	,5210493
		4,00	-,3628695	,6218981
		5,00	-,3586443	,4881331
	4,00	1,00	-1,1258926	1,4075301
		2,00	-,8581583	,3485882
		3,00	-,6218981	,3628695
		5,00	-,4191534	,2896136
	5,00	1,00	-1,0359321	1,4471095
		2,00	-,7385363	,3585060
		3,00	-,4881331	,3586443
		4,00	-,2896136	,4191534

ÖZGEÇMİŞ

Oğuzhan HATİPOĞLU, 27.11.1982’de Trabzon/Yomra’da doğdu. İlk ve Orta öğretimini 1988 ile 1996 yılları arasında Yomra İlköğretim Okulu ve Yomra Lisesi’nde gördü. Lise eğitimini, Trabzon Lisesi Yabancı Dil Ağırlıklı (Y.D.A) Fen Bölümünde 1996-2000 yılları arasında tamamladı. 2001 yılında da girdiği Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İ.İ.B.F.) İşletme bölümünü 2005 yılında bitirdi. 2005’te Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde İşletme Yüksek Lisans eğitimine başladı.

HATİPOĞLU, bekar olup orta düzeyde İngilizce bilmektedir.