



**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**IRAK MUHASEBE ÇALIŞANLARININ ULUSLARARASI MUHASEBE/
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİ
DÜZEYLERİNİN TESPİTİ: NİNOVA SAĞLIK DAİRESİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Waleed Khalid Fathullah ALSAQAL**

**Niğde
Eylül, 2023**

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

IRAK MUHASEBE ÇALIŞANLARININ ULUSLARASI MUHASEBE
/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİ
DÜZEYLERİNİN TESPİTİ: NİNOVA SAĞLIK DAİRESİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Waleed Khalid Fathullah ALSAQAL

Danışman: Prof. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Üye : Dr. Öğretim Üyesi Erkan UZUN

Niğde
Eylül, 2023

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Irak Muhasebe Çalışanlarının Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Bilgi Düzeylerinin Tespiti: Ninova Sağlık Dairesi Örneği” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.
.../.../...(Tarih)

(İmza)

Waleed Khalid Fathullah ALSAQAL

ÖNSÖZ

Çalışmamın her aşamasında bilgi ve tecrübesini benimle paylaşan, bana yol gösteren ve destek olan çok değerli danışmanım Prof. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL'a ve çalışmanın uygulama kısmına önemli katkı sağlayan Dr. Öğretim Üyesi Erkan UZUN'a teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Waleed Khalid Fathullah ALSAQAL



ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**IRAK MUHASEBE MESLEĞİ ÇALIŞANLARININ ULUSLARARASI
MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ
BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİ: NİNOVA SAĞLIK DAİRESİ ÖRNEĞİ**

ALSAQAL, Waleed Khalid Fathullah
İŞLETME ANABİLİM DALI
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL
Eylül 2023, 97 sayfa

İşletmelerin küresel piyasalarda ticari faaliyetlerini gerçekleştirmesi ve yeni yatırım alanlarına yönelme istekleri ve bazı ülkelerde muhasebe skandallarının yaşanması 2000’li yılların başından beri muhasebe ve finansal raporlama standartlarını önem verilen ve tartışılan bir konu hâline getirmiştir. Özellikle ülkeler arası muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarında fon toplanması sürecinde engel oluşturmakta, uluslararası işletme alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Yaşanan bu sorunlar ortak bir muhasebe dilinin kullanılmasını zorunlu hâle getirmiştir.

Irak’taki muhasebe/ finansal raporlama standartları da uluslararası düzeyde yaşanan yenilik ve ilerlemelerle birlikte gelişmektedir. Ancak yine de bu standartların uygulanmasında diğer ülkelerdeki seviyeye ulaşamamıştır. Bu noktadan hareketle çalışmanın temel amacı, Irak muhasebe çalışanlarının Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları hakkındaki bilgi düzeyleri tespit edilmesidir. Bu bağlamda üç bölüm olarak yapılandırılan çalışmanın ilk bölümünde, Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının oluşumu hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümde ise Irak’ta uygulanan Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları hakkında temel kavramlara yer verilmiş ve çalışmanın üçüncü bölümünde Irak’ta faaliyet gösteren Ninova Sağlık Dairesi’nde çalışan muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarının değerlendirilmesine yönelik anket uygulamasına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Irak, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Meslek Mensupları, Irak Muhasebe Standartları.

**ABSTRACT
MASTER THESIS**

**DETERMINING THE KNOWLEDGE LEVELS OF IRAQ ACCOUNTING
PROFESSIONALS ON INTERNATIONAL ACCOUNTING/FINANCIAL
REPORTING STANDARDS: NINEVEH HEALTH DEPARTMENT
EXAMPLE**

**ALSAQAL, Waleed Khalid Fathullah
BUSINESS ADMINISTRATION
Supervisor: Prof. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL
September 2023, 97 pages**

The desire of businesses to carry out their commercial activities in global markets and to move towards new investment areas and the accounting scandals in some countries have made accounting and financial reporting standards an important and discussed issue since the beginning of the 2000s. In particular, differences in accounting practices between countries make it difficult to compare financial information, create obstacles in the process of fundraising in capital markets, and cause difficulties in international company purchases, sales and mergers. These problems have made it necessary to use a common accounting language.

Accounting standards in Iraq are also developing with innovations and advances at the international level, but still, the level of other countries has not been reached in the implementation of these standards. From this point of view, the main purpose of the study is to determine the knowledge level of Iraqi accounting employees about International Accounting / Financial Reporting Standards. In this context, in the first part of the study, which is structured in three parts, general information about the formation of International Accounting / Financial Reporting Standards is given. In the second part of the study, the basic concepts about the Accounting / Financial Reporting Standards applied in Iraq are given and in the third part of the study, the survey application for the evaluation of the perspectives of the accounting professionals working in the Ninova Health Department operating in Iraq is included.

Keywords: Iraq, International Accounting and Financial Reporting Standards, Professionals, Iraq Accounting Standards.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar DİZİNİ	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ	ix
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI: GENEL BAKIŞ

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI.....	3
1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAMASI GEREKEN KRİTERLER.....	4
1.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA YÖNTEMLERİ.....	5
1.3.1. Standartların Yasama Yoluyla Oluşturulması	6
1.3.2. Standartların Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Oluşturulması.....	6
1.3.3. Standartların Kamu Sektörü Tarafından Yetkilendirilen Kuruluş Tarafından Oluşturulması.....	6
1.4. ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE STANDARTLARININ ÖNEMİ	7
1.4.1. Yatırımcılar Açısından Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının Önemi.....	8

1.4.2. İşletmeler Açısından Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının Önemi.....	10
1.4.3. Düzenleyici Kuruluşlar Açısından Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Önemi	11
1.5. ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TEMEL AMACI	12
1.6. ULUSLARARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ.....	13
1.6.1. ABD’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	13
1.6.2. Avrupa Birliğinde (AB) Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	18
1.6.3. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması .	19
1.7. UMS/ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FAYDALARI.....	22
1.8. ULUSLARASI MUHASEBE /FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ SINIRLAMALARI.....	25
1.9. ULUSLARASI MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ MEVCUT UYGULAMALARA GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER.....	26
1.10. ULUSLARASI MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLAR	27

İKİNCİ BÖLÜM

IRAK MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ VE IRAK MUHASEBE SİSTEMİ

2.1. IRAK ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ	29
2.2. IRAK MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	32
2.3. IRAK TEKDÜZEN HESAP PLANI	36
2.4. IRAK'TA FİNANSAL RAPORLAR.....	38
2.5. IRAK MUHASEBE STANDATLARI UYGULAMALARI	40

2.6. BİRLEŞİK MUHASEBE SİSTEMİ İLE ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	43
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

IRAK MUHASEBE ÇALIŞANLARININ ULUSLARARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMA AMACI.....	46
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE YÖNTEMİ.....	46
3.3. ARAŞTIRMADA KULLANILAN ÖLÇEKLER.....	47
3.4. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ.....	48
3.4.1. Güvenilirlik Analizi.....	48
3.4.2. Normal Dağılım Testi.....	49
3.4.3. Araştırmada Yer Alan Ölçeğin Faktör Analizleri.....	52
3.4.4. Ortalama Analizleri	58
3.4.5. Verilerin Değerlendirmesi	59
3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ	60
3.5.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Betimsel Bulgular ve Farklılık Analizleri	60
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	79
KAYNAKÇA.....	82
EKLER.....	91
ÖZGEÇMİŞ.....	96

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 2. 1. Irak Tekdüzen Hesap Planı Bilanço ve Gelir Tablosu Hesap Gurupları ..	36
Tablo 2. 2. Irak Tekdüzen Hesap Planı Maliyet Hesapları	37
Tablo 3.1. Anket Formlarının Elde Edilme Süreci.....	47
Tablo 3.2. Seçenek Ağırlıkları	48
Tablo 3.3. Ağırlıklı Aritmetik Ortalama	48
Tablo 3.4. Referans Cronbach's Alfa Katsayıları	49
Tablo 3. 5. Güvenilirlik Testi	49
Tablo 3.6. Normal Dağılım Testi Tablosu	50
Tablo 3.7. Ninova Sağlık Dairesi'nde Muhasebe Çalışanları ve Denetçilerin Muhasebe Standartları Hakkında Tutum Ölçeği KMO ve Barlett Küresellik Test Sonuçları	53
Tablo 3.8. Ninova Sağlık Dairesi'nde Muhasebe Çalışanları ve Denetçilerin Muhasebe Standartları Hakkında Tutum Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları	54
Tablo 3. 9. Sekiz Boyut ve Faktör Yükleri	56
Tablo 3.10. Sekiz Boyut ve Ortalamaları	58
Tablo 3.11. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	60
Tablo 3.12. Cinsiyet Açısından T Testi Analiz Sonuçları.....	61
Tablo 3.13. Post Hoc Tests (Games-Howell).....	62
Tablo 3.14. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı	62
Tablo 3.15. Yaş Açısından Betimsel Analiz Sonuçları	63
Tablo 3.16. Yaş Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları	64
Tablo 3.17. Katılımcıların Ünvanlarına Göre Dağılımı	65
Tablo 3.18. Mesleki Ünvan Açısından Betimsel Analiz Sonuçları	66
Tablo 3. 19. Ünvan Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları	67
Tablo 3. 20. Post Hoc Tests (Games-Howell).....	68

Tablo 3. 21.	Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı	69
Tablo 3.22.	Eğitim Durumu Açısından Betimsel Analiz Sonuçları	69
Tablo 3.23.	Eğitim Durumu Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları	71
Tablo 3.24.	Katılımcıların Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Dağılımı.....	72
Tablo 3.25.	Mesleki Tecrübe Açısından Betimsel Analiz Sonuçları	73
Tablo 3.26.	Mesleki Tecrübe Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları.....	74
Tablo 3.27.	Katılımcıların Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı	75
Tablo 3.28.	Çalışma Şekli Açısından Betimsel Analiz Sonuçları.....	76
Tablo 3.29.	Katılımcıların Ninova Sağlık Dairesi'ndeki Görevleri	77
Tablo 3.30.	Ninova Sağlık Dairesi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulanma Durumu.....	78

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 3.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları.....	61
Şekil 3.2. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı	63
Şekil 3.3. Katılımcıların Ünvanlarına Göre Dağılımı.....	66
Şekil 3.4. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı.....	69
Şekil 3.5. Katılımcıların Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımı	73
Şekil.3.6. Katılımcıların Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı	76
Şekil 3.7. Katılımcıların Ninova Sağlık Dairesi'ndeki Görevleri.....	77
Şekil 3.8. Ninova Sağlık Dairesi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulanma Durumu	78

KISALTMALAR

AAPA: American Association of Professional Accountants

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

AISG: Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu

APB: Accounting Principles Board

ASC: Muhasebe Standartları Komitesi

ASSC: Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi

BM: Birleşmiş Milletler

CAP: Accounting Procedure Committee

CPA: Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri

DTÖ: Dünya Ticaret Örgütü

FASB: Financial Accounting Standards Board

FBSA: Federal Supreme Audit Board

FEE: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

FIB: Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu

FRC: Finansal Raporlama Konseyi

GAAP: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IBAAS: Iraq Accounting and Auditing Standards Board

IMF: Uluslararası Para Fonu

NYSE: New York Stock Exchange

SAC: Standart Danışma Konseyi

SEC: Securities and Exchange Commission

UMSK: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

UMSK: Uluslararası Muhasebe Standatları Kurulu

GİRİŞ

Son yıllarda dünyadaki değişim ve gelişmelere paralel olarak uluslararası ticaret ve finansal piyasa işlemlerinde büyük artışlar yaşanmaktadır. Uluslararası sınırları aşan ticari faaliyetler, sermaye piyasalarındaki gelişmeler ve yeni finansal araçların oluşmasıyla birlikte çok uluslu işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği konusunda zaman zaman sorunlarla karşılaşmaktadır. Meydana gelen bu sorunların üstesinden gelebilmek için dünyada çeşitli ülkelerde uygulanabilecek birbirinden farklı muhasebe/ finansal raporlama standartları ile muhasebe uygulamaları yerine birbiriyle uyumlu ve bütün ülkelerde kullanılabilecek ortak bir finansal raporlama dili geliştirme eğilimi oluşmuştur. Finansal raporlamanın asıl amacı tarafların ve yatırımcıların işle ilgili bilgi ihtiyaçlarını karşılamaktır. Buna göre finansal tablolar, işletmenin geleceği ile ilgili kararlar alınırken ve geçmişte alınan kararlar yeniden değerlendirilirken referans olarak hazırlanır. Muhasebe standartları ise finansal tablo ve raporların ve bunlara dayanak teşkil eden mali verilerin standart kurallara göre işlenmesi ve bunlara dayalı olarak düzenlenen finansal tablo ve raporlarda yeknesaklığın sağlanması amacıyla oluşturulmuştur (Alkan ve Doğan, 2012: 97).

Ortak muhasebe dilinin geliştirilmesine yönelik ilk adım 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulmasıyla atılmıştır. Bu komitenin ana amacı bütün dünyada tek tip bir muhasebe standartlarının oluşturulmasını sağlamaktır. 1973 yılından bu yana geçen 50 yılda Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması ve ülkelerde uygulanması için birçok kuruluş kurulmuş ve çalışmalar yapılmıştır. Tüm bu çalışmaların ortak amacı, tüm finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun, eksiksiz ve hatasız bilgi üretilmesi ve geliştirilen yeni dilin gerçeğe uygun finansal bilgi sunmasını sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanmasında önemli ilerlemeler kaydedilmiştir.

Irak'ta tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bununla birlikte Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uygulanmasına yönelik çalışmalar yapmıştır. Bu kurul faaliyet süresi içinde 14 adet standart yayınlamıştır. Ancak standartların uygulanması zorunlu olmadığı için uygulanmasında başarı elde edilmemiştir (Al-Zubaidi, 2017: 22).

Bu çalışmanın temel amacı Irak muhasebe alışanlarının Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları hakkındaki bilgi düzeylerinin tespit edilmesidir. Ayrıca Irak'ta Uluslararası Muhasebe/ Finansal raporlama standartları uygulamasını sınırlayan nedenlerin de tespit edilmesi hedeflenmektedir.

Çalışmada öncelikle Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına ilişkin genel bilgilere yer verilmiş daha sonra Irak Muhasebe Sistemi ve Irak Muhasebe Standartlarının gelişimi açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında Irak muhasebe mesleği alışanlarının Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri anket yöntemi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket Irak Ninova Sağlık Dairesi muhasebe mesleği çalışanlarına uygulanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI: GENEL BAKIŞ

Dünyada ekonomik alanda yaşanan değişimler, çok uluslu işletmelerin sayısındaki artış, sermayenin dünya çapındaki hareketliliği, sermaye piyasalarında uluslararası yatırımcıların sayılarının artması, yerel muhasebe uygulamalarında karşılaşılan zorluklar ve gelişmiş ülkelerin standartlaşmadan taraf olmaları muhasebe standartlarının oluşturulmasını zorunlu kılmıştır (Akgül ve Akay, 2004: 4).

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle muhasebe standartlarının tanımı ve işlevlerine yer verilecek daha sonra Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının amacı, önemi ve gelişimi hakkında bilgi verilecektir.

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI

Bir muhasebe standardı, muhasebe politikaları ve uygulamaları için çerçeve görevi gören bir düzenleyici kurul veya hükümet tarafından oluşturulan bir dizi yönerge, kural ve ilkeyi ifade eder. Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)'ne göre muhasebe standartları bir işletmenin finansal tablolarını hazırlarken ve sunarken uyulması gereken standartlardır. Tipik olarak, muhasebe meslek mensuplarının şeffaflığını ve muhasebe uygulamalarında tutarlılığı sağlamak için muhasebe standartları oluşturulur.

Muhasebe açısından standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar bütünü olarak tabir edilmektedir (Atmaca, 2010: 5). Muhasebe standardının amacı, finansal tabloların güvenilirliğini artırmak için finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ortadan kaldıran farklı muhasebe politikalarına tekdüzelik getirmektir. Muhasebe standardı, muhasebe verilerinin güvenilirliğini artırmanın yanı sıra hem işletmelerin kendi içinde hem de işletmeler arasında finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini de sağlamaktadır. Bu tür karşılaştırmalar, muhasebe meslek mensupları tarafından işletmelerin performanslarının değerlendirilmesinde yaygın olarak kullanılmaktadır (Koç Yalkın, 2010, 1). Bunların yanı sıra muhasebe standartları, ekonomik olayların ne zaman ve nasıl tanınacağını, ölçüleceğini ve nasıl gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca bu standartlar, farklı finansal tabloların

karşılaştırılmasını kolaylaştırmanın yanı sıra işletme yönetiminin performansının ölçülmesine yardımcı olmaktadır. Her ülkenin bir düzenleyici kurum veya hükümet tarafından oluşturulmuş muhasebe standartları bulunmaktadır. Ancak bu standartlar bir ülkeden diğerine değişim gösterebilmektedir (Küçük, 2018: 211; Koç Yalkın, 2010: 1).

Genel olarak, muhasebe standartları, finansal muhasebe uygulamaları için bir temel olarak hizmet etmek üzere oluşturulmuş bir dizi ilke ve kılavuzdur. Muhasebe standartlarını geliştirmeye yönelik ilk girişim 1930'larda, Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü ve New York Menkul Kıymetler Borsası'nın muhasebe standartlarını başlatmaya yönelik girişimleridir. Daha sonra, 1933 ve 1934 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu ve 1934 Menkul Kıymetler ve Borsalar Kanunu ile muhasebe standartlarını uygulamaya koyma girişimlerinin ardından Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu oluşturulmuştur. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının ölçüleceği veya inceleneceği temeldir. Muhasebe uzmanları, bankalar ve düzenleyici kurumlar, muhasebe standartlarında belirtilen ilkelere dayalı olarak muhasebe görevlerini yerine getirir.

Muhasebe standartları, varlıklar, yükümlülükler, hasılat, giderler ve özkaynaklar dâhil olmak üzere bir işletmenin finansal resminin tamamı için geçerlidir. İşletmeler tarafından muhasebe standartları uygulanırken belli prosedürleri gerçekleştirmek zorundadırlar. Bunlardan birisi de kayıt tutma sistemidir ve bu sistem standart bir dizi muhasebe politikası ve prosedürü ile standart formların kullanılmasını gerektirmektedir. Prosedürler, varlıkların ihtiyaca göre kullanılmasını sağlamak için tasarlanmış kontrolleri içermektedir. Kayıt tutma sistemi, çoğunlukla ticari olarak hazırlanan, kullanıma hazır bir muhasebe yazılım paketi vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Yazılımın tüm özelliklerinin tam olarak kullanıldığından emin olmak için genel sistemin özellikle yazılım etrafında tasarlanması gerekmektedir (Büyüktopçu, 2009: 44).

1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAMASI GEREKEN KRİTERLER

Muhasebe standartlarının sahip olması gereken bir takım kriterler bulunmaktadır. Basel Komitesi, muhasebe standartların taşınması gereken kriterleri belirlemiştir. Bu kriterleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kocamaz, 2012:107).

- Muhasebe standartları; uygun ve anlamlı muhasebe bilgiler üretmelidir.
- Muhasebe standartları; işletmelerin mali durumu ve finansal performansına ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler yapmalıdır.
- Muhasebe standartları; güvenilir mali durum ve finansal performans ölçütleri üretmelidir.
- Muhasebe standartları; sağlam bir teorik temele sahip olmakla birlikte aynı zamanda pratikte de işlevsel olmalıdır.
- Muhasebe standartları; aşırı derecede karmaşık bir yapıda olmamalıdır.
- Muhasebe standartları; benzer veya ilgili kalemler için tutarlı ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları; tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Tercihen muhasebe standartları, alternatif uygulamalara izin vermemelidir.
- Açıklamalar, bir işletmenin finansal durumu veya performansı, riske maruz kalma derecesi ve risk yönetimi faaliyetlerinin değerlendirilmesi için yeterince geniş kapsamda olmalıdır.
- Muhasebe standartları; en gelişmiş finansal piyasalarla birlikte gelişmekte olan piyasalarda da geçerli ve uygulanabilir olmalıdır.

1.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA YÖNTEMLERİ

Muhasebe Standartları, muhasebe sisteminde izlenecek yönergeleri ifade etmektedir. Bu bağlamda, muhasebe standartları finansal nitelikteki işlemleri kaydederken uyulması gereken kural ve düzenlemeleri içermektedir. Başka bir ifadeyle muhasebe standartları finansal tabloların hazırlanma ve sunulma şeklini yönetmektedir (Uzun 2018: 23.).

Muhasebe standartlarının oluşturulma şekilleri 3 ana başlık altında incelenmek mümkündür.

1.3.1. Standartların Yasama Yoluyla Oluşturulması

Muhasebe standartlarının devlet tarafından oluşturulan yönetmelikler, kanunlar ve benzeri müdahalelerle belirlenmesini içermektedir. Yasama, muhasebe standartlarını oluşturulma aşamasında bu standartlara uyulmaması durumunda verilecek cezaları da belirlemektedir (Akgl ve Akay, 2004: 6).

1.3.2. Standartların zel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Oluşturulması

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kurumları da yer alabilmektedirler. Özel sektör tarafından oluşturulan bu standartların uygulanması tamamen isteğe bağlıdır. Dolayısıyla buradaki en önemli sorun, bu kurumların standartları uygulama yetkisine sahip olmamasıdır. Dernek, birlik ve vakıf şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde bulundukları yerel veya uluslararası kuruluşlar tarafından oluşturulan standartları içermektedir.

1.3.3. Standartların Kamu Sektörü Tarafından Yetkilendirilen Kuruluş Tarafından Oluşturulması

Devlet destekli bir kuruluşa, muhasebe standartları belirleme yetkisinin devredilmesi yöntemidir. Bu uygulama en çok ABD kullanılmaktadır. Muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisi Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'na (SEC) aittir.

Düzenleyici kurumlar siyasi baskıları azaltmak ve st kurumlar nezdinde yetkilerini güçlendirmek için muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde tarafsız ve ayrıntılı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel olarak kavramsal bir ereve oluşturmak gibi yöntemlere başvururlar.

1.4. ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE STANDARTLARININ ÖNEMİ

Muhasebe Standartları, temel politika belgeleridir. Muhasebe standartları, muhasebe dünyasında egemen otoritedir. Potansiyel yatırımcılara verilen bilgilerin hiçbir şekilde yanıltıcı olmamasını sağlamaktadır (Bostancı 2002: 149). Temel amaçları, finansal tabloların şeffaflığını, güvenilirliğini, tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Muhasebe standartları, muhasebe işlemlerinin işlenmesi için aynı kural ve düzenlemeleri belirler. Bu, tüm işletmelerin işlemleri aynı şekilde kaydettiği anlamına gelir. Herhangi bir ticari işletme tarafından kullanılan alternatif muhasebe uygulamaları ve değerlendirme normları bulunabilmektedir. Muhasebe standardı, doğru ve gerçeğe uygun finansal tablonun temel niteliksel özelliklerini karşılayan bu alternatiflerin kapsamını kolaylaştırır. Bu nedenle, işletmelerin finansal tabloları oluştururken muhasebe standartlarına uymaları durumunda işlemlerini benzer şekilde kaydetmeleri gerekmektedir. Muhasebe standartları genellikle, bir muhasebe kuruluşu, düzenleyici kurul veya bazen doğrudan hükümet tarafından yayınlanmaktadır.

Muhasebe Standartları temel olarak muhasebenin dört ana konusuyla ilgilenir:

- Finansal olayların tanınması,
- Finansal işlemlerin ölçümü,
- Finansal tabloların adil bir şekilde sunulması,
- Paydaşların yanlış bilgilendirilmemesini sağlamak için işletmelerin açıklama zorunluluğu.

Birden fazla ülkede varlık gösteren çok uluslu işletmelerin ortaya çıkmasıyla birlikte, küresel bir muhasebe çerçevesine duyulan ihtiyaç hız kazanmıştır. Ülke bazında muhasebe uygulamalarında dönemsel farklılıklar görülebilmektedir. Küreselleşmenin yaşandığı bu dönemde ülke içinde yaşanan bu farklılıklar çok uluslu işletmeler açısından o ülkeye duyulan güveni azaltmakta, ticari faaliyetler için çok büyük bir olumsuzluklar yaratmaktadır. Bu amaç için kurumsallaşmaya geçilmiş ve

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) oluşturulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, ticari işlemler ve yabancı yatırımcılar için finansal tabloların sorunsuz işlenmesini, yorumlanmasını ve anlaşılmasını sağlayacak uluslararası bir finansal raporlama sistemi tasarlamak amacıyla oluşturulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, evrensel olarak tanınan bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaya geçirmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, olası hesaplarının uluslararası sınırları içinde tahmin edilebilir ve kullanılabilir olması için bir küresel iş dili olarak hizmet için tasarlanmıştır (Bakker, 2017: 114).

1.4.1. Yatırımcılar Açısından Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının Önemi

Küresel ölçekte karşılaştırılabilir bir bilgi kaynağı olan Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları dünya çapında yatırımcılar için hayati önem taşımaktadır. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, yatırımcıların dünya çapındaki fırsatları ve riskleri belirlemelerine yardımcı olarak ekonomik verimliliğe katkıda bulunur ve böylece sermaye tahsisini iyileştirmektedir.

Günümüzde çeşitli sektörlerden yatırımcıları çekmek kolay değildir. Genellikle, yatırımcılar farklı geçmişlere sahip olmaktadır. Bu nedenle, anlayabilecekleri tek tip bir sisteme sahip olmaları son derece önemlidir. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, işletmelerin finansal tablolarını diğerleriyle tutarlı olarak sunmalarına olanak tanımaktadır. İşletmelerin yatırımcıların kolayca anlayabileceği şekilde finansal tablolar hazırlamasına yardımcı olmaktadır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarını kullanmak, işletmelerin muhasebe süreçlerine tutarlılık getirmelerini sağlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, finansal tablolarının hazırlanmasında küresel ölçekte tekdüzelik oluşturmaya yardımcı olmaktadır. GAAP'den farklı olarak Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları küresel ekonomide belirgin bir şekilde daha yaygın kullanılmaktadır. İşletmeler için daha fazla yatırımcı çekmek için bir fırsat yaratmaktadır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları sayesinde işletmeler finansal tablolarını tüm yatırımcıların kullanabileceği şekilde hazırlayabilir ve bu şekilde daha fazla finansman elde

edebilirler. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, ayrıca işletmelerin finansal gelişmeler konusunda endişelenmeden operasyonlarını genişletmelerine olanak tanımaktadır. Bunun da ötesinde, çeşitli yetki alanlarına göre işletmeler arasındaki satın almalar ve birleşmelerin daha kolay hale gelmesine yardımcı olmaktadır (Nicolaisen, 2005: 663-666).

Yatırımcılar arasında bile, en önemli projelerin ne olması gerektiği konusunda fikir çeşitliliği olması kaçınılmazdır. Yatırımcılar arasındaki bu tür fikir ayrılıkları, aşağıdaki hususlardaki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkma eğilimindedir:

- Varlık sınıfı kapsamı (listelenmiş sermaye, sabit gelir, özel sermaye),
- Yatırım sürecindeki roller (satıcı, alıcı, kredi verenler),
- Sektör kapsamı (Örneğin, kamu hizmetleri sektörü analistleri, sigorta analistlerinin sigorta projelerini dikkate alıp öncelikli olarak değerlendirecektir),
- Değerleme yaklaşımı,
- Sermaye piyasalarının finansman işletmelerindeki rolü ve önemi gibi ülkeye özgü kurumsal özellikler, yatırımcı bilgilerine erişim ve bunlara eşlik eden analitik uygulamalar.

İşletmelerin Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarının güvenilirliklerinin artması sayesinde, yatırımcıların kendilerini daha güvende hissetmeleri sağlanmaktadır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları sadece riski azaltmakla kalmayacak, aynı zamanda bilgi maliyetlerini de azaltacaktır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, yatırım alanını genişletmenin yanı sıra yatırımcılara daha geniş bir portföy ile gelir elde etme fırsatı da vermektedir (Lee ve Fargher, 2010: 9). Raporlama standartlarının uyumlaştırılması ve standardizasyonu sayesinde yatırımcılar finansal raporları anlamak için analist ücreti gibi maliyetlere katlanmayacaktır (Jordan, 2013: 1).

1.4.2. İşletmeler Açısından Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının Önemi

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, işletmeler açısından finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini ve kalitesini artırarak, yatırımcıların bilinçli ekonomik kararlar almalarını sağlayarak şeffaflık getirmektedir.

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının işletmeler açısından diğer önemli olduğu noktaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Akgül ve Akay 2004: 55-56).

- İşletmelerin farklı dönemlerdeki finansal performanslarını aynı bazda karşılaştırmalarına ve bu karşılaştırmaların sonuçlarına göre önemli kararlar almalarına yardımcı olur,
- İşletmenin finansal performansının doğru analizini sağlar,
- İşletmelerin geleceğe yönelik gerçekçi planlar oluşturmalarına ve doğru hedeflerin belirlenmesine katkı sağlar,
- İşletme yönetiminin dönemler itibarıyla finansal sonuçları analiz kolaylığı sağlamanın yanı sıra aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal sonuçları ile yapılan karşılaştırmaların daha sağlıklı bir şekilde yorumlanmasına yardımcı olur,
- İşletmelerin denetimlerinin kolayca yapmalarına yardımcı olur,
- İşletmelerin yurtdışında yapacağı yatırımlarda, yatırım yapılacak işletmenin finansal sonuçlarının analizini kolaylaştırmaktadır.

Bunun yanı sıra işletmelerin halka açılmasında, işletmelerin finansal analizi önemli bir konudur. Yatırımcılar halka açılan işletmelerin finansal pozisyonlarını yakından inceleyip, gelecekte kar sağlayabilecek potansiyele sahip olup olmadığını analiz ederler. Ayrıca yatırımcılar işletmelerin geçmiş trendlerine bakıp mevcut durumlarını da göz önünde bulundurarak geleceğe yönelik beklentileri ile ilgili hesaplamalar yapmaktadırlar.

İşletme yönetimi ve yatırımcılar dışında diğer bir finansal tablo kullanıcısı kredi verenlerdir. Kredi verenler ayrıca kısa ve uzun vadeli hedefler açısından da farklılık göstermektedirler. Kısa vadeli kredi verenler önce işletmenin finansal tablosundaki cari kaynaklara bakarak kredi genişletmesine gidip gitmeyeceğine; uzun vadeli kredi verenler ise, öncelikle işletmenin gelecekteki kazanç beklentilerine bakarak vermiş oldukları kredinin geri ödenip ödenemeyeceğine karar verirler (Akgül ve Akay, 2004: 55-56).

1.4.3. Düzenleyici Kuruluşlar Açısından Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Önemi

İşletmelerin uluslararası alanda faaliyet göstermeleri ile birlikte düzenleyici kuruluşlar yalnızca ulusal ölçekte faaliyet gösteren işletmeleri değil, uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin ülke düzenlemeleri ile uyumunu da izlemek zorunda kalmışlardır. Yabancı sermayeli işletmeler tarafından farklı finansal raporlama esasları kullanılarak finansal tablo düzenlemeleri, düzenleyici kurumların gözetim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu sorunun çözümü için düzenleyici kurumlar, yabancı sermayeli işletmelerin finansal tablolarını piyasalara uygun olarak hazırlamalarını zorunlu kılmaktadır. Ancak bu durumda yabancı sermayeli işletmelerin, maruz kalacakları finansal raporlama maliyetleri ve diğer zorluklar nedeniyle yatırım yapılan ülkeden uzaklaşmaları mümkün olacaktır. Bu durum düzenleyici otoriteler tarafından haklarını korumakla yükümlü oldukları yatırımcıları cazip yatırım fırsatlarından mahrum ederek zarara uğratacaktır. Düzenleyicilerin görevi yatırımcılara doğru, zamanında, kolay anlaşılır, faydalı ve analitik bilgiler sağlamaktır (Saudagaran, 2009: 37). Ayrıca düzenleyici kurumlar, işletmeleri ve fon yönetimini güçlendiren düzenlemelerle yatırımcıları korumalı ve dünya çapında yüksek kaliteli muhasebe standartlarını benimsemelidir (Nicolaisen, 2005: 666).

Devlet ve düzenleyici kurumlar, finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak için büyük baskı altındadır (Hammermeister ve Zimmermann, 2010: 19). Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, düzenleyici kurumların beklentilerini karşılamaktadır. Standartlar sayesinde gözetim maliyetlerini düşürebilmekte ve bireysel yatırımcılara işlem maliyetine katlanmadan yabancı işletmelere yatırım yapma fırsatı sunabilmektedir (Saudagaran, 2009: 37).

1.5. ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TEMEL AMACI

Modern ekonomiler, sınır ötesi işlemlere ve uluslararası sermayenin serbest akışına dayanmaktadırlar. Tüm finansal işlemlerin üçte birinden fazlası uluslararası alanda gerçekleşmekte ve bu sayının artması beklenmektedir. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan, muhasebecilerin hesaplarını nasıl tutmaları ve raporlamaları gerektiğini tam olarak belirten standartlardır. Bu standartların kullanımını ve titiz bir şekilde uygulanmasını teşvik edilmesi standartların ana hedeflerinden biridir. Diğer bir hedefi küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarını uygun şekilde dikkate almaktır.

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları yasal biçimleri ne olursa olsun, ticari, sınai, finansal ve benzeri faaliyetlerde bulunan işletmeler ile kâr amaçlı kuruluşlar tarafından hazırlanan genel amaçlı finansal tablolar ve diğer finansal raporlar için geçerlidir. Genel amaçlı finansal tablolar, hissedarların, alacaklıların, çalışanların ve genel olarak kamunun, bir işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi edinme konusundaki ortak ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır. Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları, bireysel finansal tablolar ve konsolide finansal tablolar için geçerlidir.

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, sermaye dağılımını iyileştirmek için yatırımcıların dünya çapındaki fırsatları ve riskleri belirlemelerine yardımcı olmayı ve ekonomik verimliliğe katkıda bulunmayı hedeflemektedir. Bu durum işletmelerin ilerlemelerini ve pazardaki konumlarını sağlamlaştırmalarını sağlamaktadır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları ayrıca, gerekli açıklamaları ortaya koymayı ve çeşitli finansal işlemlerin en doğru değerlemesi kapsayan politikaların ortaya konulmasını benimsemektedir (Aktaş ve Varol 2017: 12).

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ilkeye dayalı standartlardır. İlkeye dayalı standartlar, belirli bir muhasebeye ulaşmak için işlemlerin kolayca manipüle edilememesi gibi belirgin bir avantaja sahiptir. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, çeşitli olay ve işlemlerin yasal biçiminden ziyade işlemin özünün ortaya konulmasını hedeflemektedir.

1.6. ULUSLARARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ

İlk muhasebe standartları seti, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından geliştirilmiş ve 1973'te yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren küresel ölçekte muhasebe/ finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi yönelik çok sayıda kuruluş faaliyette bulunmuş, toplantılar yapılmış, standartlar yayımlanmış ve yayımlanan standartların uygulanması teşvik edilmiştir.

Çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişimi ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır.

1.6.1. ABD’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu /özel sektör içtihatlarının birleşimine dayalı bir sistem çalışmaktadır. 1930’lardan bu yana, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki özel sektör muhasebe standartları belirleyicileri, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun (SEC) gözetiminde, kamu işletmeleri tarafından kullanılmak üzere “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)”i oluşturmuştur.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından kabul edilen birincil muhasebe standardıdır. GAAP ilkeleri Amerika Birleşik Devletleri’nde belirlenmiştir ve dünya çapında finansal tabloların hazırlanması ve raporlanması için kabul edilen muhasebe standartlarının temelini oluşturmaktadır.

1933 Yasasını uygulamak için ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission - SEC) kurulmuştur. Bu yasa ile SEC’e her iki yasa tarafından sağlanan finansal raporlama düzenlemelerini oluşturma yetkisi verilmiştir. SEC, kuruluşundan bu yana muhasebe konularına ilişkin belgeler üretmiş olsa da muhasebe standartlarını belirleme işlevini genellikle denetim ve gözetim ile sınırlandırmıştır. Bu durum özel sektör düzenleyici kurumlarının muhasebe ve bağımsız denetim normlarının belirlenmesinde etkinliğine yol açmıştır. Bunun üzerine Amerikan

Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) kurulmuştur (Üstündağ, 2000: 37).

ABD’de muhasebe standartlarının oluşturulması ve düzenlenmesi, uygulamayı gerçekleştiren kurumlar bakımından üç döneme ayrılmaktadır. Bunlar:

- İlk dönem 1939-1959 yıllarını kapsayan Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsünün Muhasebe Prosedürleri Komitesi (American Institute of Certified Public Accountants Accounting Procedure Committee - AICPA-CAP) dönemidir. 1930'larda, borsa çöküşünün ardından, Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü ve New York Menkul Kıymetler Borsası (New York Stock Exchange - NYSE) ile ortaklaşa, beş geniş muhasebe ilkesi öneren Muhasebe Prosedürü Komitesi'ni (Accounting Procedure Committee: CAP) kurmuştur. Muhasebe uygulamalarını iyileştirmek için Enstitü üyeliği, toplamda altı adet olmak üzere ek bir ilke getirmiştir. Enstitü, aşamalı olarak, 1933 Menkul Kıymetler Yasasını ve Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Yasasını yürürlüğe koymuştur (Uluslan, 2005: 14).

- İkinci dönem 1959-1973 yıllarını kapsayan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB) dönemidir. SEC, işletmelerin ABD borsasında listelenmeye hak kazanabilmeleri için ABD GAAP Muhasebe Standartlarının tüm hükümlerini yerine getirmelerini şart koşmuştur.

- Üçüncü dönem Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) dönemidir (Başpınar, 2004: 43).

1.6.1.1. 1939-1959 Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü, Muhasebe Prosedürleri Komitesi Dönemi

Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü 1877 yılında kurulan köklü bir meslek örgütüdür. Kuruluş faaliyetlerine ilk olarak Amerikan Muhasebe Meslek Mensupları Birliği (American Association of Professional Accountants-AAPA) olarak başlamıştır. Kuruluş 1916 yılında 1150 üye ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü’nün yerine geçmiştir (Coşkun, 2018: 36).

1930'larda, borsa çöküşünün ardından, Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), New York Menkul Kıymetler Borsası (New York Stock Exchange: NYSE) ile ortaklaşa, yeni ve kapsamlı muhasebe ilkelerini öneren Muhasebe Prosedürü Komitesi'ni (Accounting Procedure Committee: CAP) kurmuşlardır. Bu komite muhasebe uygulamalarını iyileştirmek için ek 6 yeni ilkeyi yürürlüğe koymuştur (Wolk vd., 2017: 51; Coşkun, 2018: 36).

Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasasını yürürlüğe koymuştur. ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), işletmelerin kayıtlarında muhasebeye uygunluk, bağlılık ve karşılaştırılabilirlik kurallara uyduklarından emin olmak için işletmelerin periyodik olarak kayıtların gözden geçirilmesi ile görevlendirilmiştir (Ulusay, 2005: 14). .

1939'dan 1959'a kadar CAP, çeşitli güncel muhasebe problemlerini ele alan 51 Muhasebe Araştırma Bülteni ve 4 Muhasebe Terminolojisi Bülteni yayınlamıştır. Ancak, CAP'ın faaliyetleri küresel ölçekte ihtiyaç duyulan muhasebe uygulamalarının geliştirilmesinde başarısız olmuştur. Böylece, 1959'da AICPA, misyonu genel bir kavramsal çerçeve geliştirmek olan Muhasebe İlkeleri Kurulu'nu (APB) oluşturmuştur (Wolk vd., 2017: 52).

1.6.1.2. 1959- 1973 Muhasebe İlkeleri Kurulu Dönemi

Muhasebe İlkeleri Kurulu, 1959 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından muhasebe ilkelerine ilişkin kılavuzlar ve kurallar yayınlamak amacıyla yetkili bir organ olarak oluşturulmuştur. Muhasebe İlkeleri Kurulu yerini 1973 yılında Finansal Muhasebe Standartları Komitesi (Financial Accounting Standards Board: FASB) 'ne bırakmıştır. Muhasebe İlkeleri Kurulu, 1959'dan 1973'e kadar yarı zamanlı olarak AICPA'nın yetkili organı olarak faaliyet göstermiştir. Bu dönemde kurul muhasebe ve finansal raporlama standartlarının hazırlanmasının öncüsü konumundadır (Şensoy, 2008: 21; Coşkun, 2018: 36).

Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun üye sayısı 18 ile 21 arasında değişim göstermektedir. Kurulun faaliyet süresi kısa olmakla birlikte verimli bir çalışma dönemi geçirmiştir. Katılımcılar, önde gelen muhasebe işletmeleri, akademi ve endüstriden temsilcilerden oluşmaktadır. Görüş bildirmek için üçte iki üyenin desteği gerekmektedir (Accounting Principles Board, 2017: 22).

14 yıllık varlığı boyunca, Muhasebe İlkeleri Kurulu gelir vergileri, maddi olmayan duran varlıklar, borcun erken sona ermesi, kiralama, işletme birleşmesi ve diğerleri ile ilgili 31 görüş ve dört beyan yayınlamıştır. Ayrıca, muhasebe politikalarının açıklanması ve ara dönem finansal veri raporlaması hakkında görüşler yayınlamıştır. Kurul tarafından yayınlanan görüşlerin bazıları hala Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin bir parçası olarak durmaktadır. Ancak çoğu değiştirilmiştir. Muhasebe İlke Kurulu tarafından yayınlanan beyanlar ve görüşler, muhasebede iyi uygulamaların teşvik edilmesinde ve teorilerinin geliştirilmesinde etkili olmuştur. (Şensoy, 2008: 21).

Muhasebe İlkeleri Kurulu, standartların oluşturulmasında önemli rol oynamış, ancak zamanla o da etkisiz hale gelmiştir. İşletmenin faaliyetlerinin zamanla değişmesi ve kurulun bu değişikliklere ayak uyduramaması, kurulun üyelerinin yarı zamanla çalışması kurulun etkisiz hale gelmesinin en önemli nedenleridir. Bu nedenlerle Muhasebe İlkeleri Kurulu yerini Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine bırakmıştır (Accounting Principles Board, 2017: 22).

1.6.1.3. 1973-2023 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Dönemi

Muhasebe İlkeleri Kurulu döneminden sonra muhasebe standartlarının oluşturulmasında önemli katkısı olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur (Üstündağ, 2000: 38-39). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, genel olarak kamu ve özel işletmeler ile kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için finansal muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulmasından ve yayınlanmasından sorumlu, bağımsız ve kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. Komite, 1973 yılında kurulmuştur ve merkezi Connecticut, Norwalk'tadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, AICPA ile Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda'daki muadilleri tarafından kurulmuştur. Misyonu, kamu yararını gözeterek ve denetlenen finansal tabloların sunumunda uyulması gereken temel standartları yayımlamak ve bu standartların dünya çapında kabulünü teşvik etmektir (FASB, 2017: 13).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu, AICPA birkaç eyalet tarafından tanınmıştır. Menkul Kıymetler Borsası

Komisyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini halka açık işletmeler için muhasebe standart belirleyicisi olarak kabul etmiştir. AICPA'nın Komite ile ilişkisi gayri resmi olmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, uluslararası faaliyetler için ilk stratejik planını 1990'larda geliştirmiştir. Kurulun uluslararası faaliyetlere yönelik ilk resmi planı, muhasebe standartlarının uluslararası karşılaştırılabilirliğini artırırken kalitelerini de artırmak ve finansal tabloları daha kullanışlı hale getirmek için kısa vadeli bir stratejik hedef belirlemek olmuştur. Komitenin düzenledikleri resmi planın içeriğinde yer alan maddeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bakker, 2017: 121).

- Kurulun projelerinde uluslararası standartların mevcut gerekliliklerini aktif olarak dikkate almak,
- Diğer standart belirleyicilerle ortak projeler üstlenmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK) süreçlerine aktif olarak katılmak,
- Uluslararası ilişkileri güçlendirmek,
- Uluslararası iletişimi genişletmektir.

1990'lardan başlayarak, muhasebe standartlarını uluslararası düzeyde uyumlaştırma çabaları geniş bir yakınsama çabasına dönüşmüştür. 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu olarak yeniden yapılandırılmıştır ve 2009 yılına kadar, Avrupa Birliği ve 100'den fazla ülke, uluslararası standartları veya bunların yerel bir türevini benimsemiştir. Kanada, Kore, Hindistan ve Brezilya da dâhil olmak üzere diğer birçok ülke, 2011 yılına kadar uluslararası standartları benimsemeyi taahhüt etmiştir. Japonya ve Çin'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yakınsama planları oluşturmuşlardır (UNCTAD, 2008: 1).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kamu yararı için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları geliştiren kuruluştur. Yaklaşık 150 kişilik bir kadrosu bulunmaktadır. Londra ve Tokyo'da iki ana yönetim merkezi bulunmaktadır. Kurul

bünyesinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının teknik içeriğinden sorumlu muhasebe meslek mensuplarını bulundurmaktadır.

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları konusundaki uluslararası gelişmelere paralel olarak, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 2002 yılında Norwalk Anlaşmasını imzalamıştır. Bu anlaşmaya göre, GAAP ve Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasına karar verilmiştir. Ayrıca yeni standartların hem yerel hem de uluslararası kabul görmesi ve uygulanması için gerekli adımlar atılmasına karar verilmiştir.

1.6.2. Avrupa Birliğinde (AB) Muhasebe Standartlarının Gelişimi

AB, ilk olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabul etmiştir. Bu komitenin yayımladığı standartlara ek olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun da yayınladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile toplam 41 standart kabul edilmiştir (Wong, 2004; Alp ve Üstündağ, 2009:68 1).

Artan küreselleşme ve sermaye piyasalarının uluslararası alanda gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgilere yönelik talepleri, Avrupa borsalarında işlem gören işletmeler tarafından Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasını zorunlu kılan AB düzenlemesi (EC) 1606/2002'de doruğa ulaşmıştır.

Avrupa'da muhasebe uyumlaştırma sürecinde üç aşama tanımlanabilir (Giner ve Mora, 2001: 13). Birinci aşama, ülkelerin muhasebe uygulamalarını ve düzenlemelerini muhasebe uyumlaştırma sürecine dahil edilmeye başlandığı süreçtir. Bu süreçte standartların ve işletme uygulamalarının farklılıkları ortaya konulmaya başlanılmıştır. İkinci aşama ekonominin küreselleşmesiyle başlamıştır. İşletmeler üzerinde yeni muhasebe kuralları baskı kurarak uyum sürecinde aktif rol almaya başlamıştır. Son olarak, üçüncü aşama tek para biriminin benimsenmesi ve Avrupa Menkul Kıymetler Borsası- Euronext'in oluşturulmasıyla başlamıştır. AB şu anda büyük ekonomilerin en önemli uyumlaştırıcı gücüdür. Uyum, AB tarafından dayatılan direktif ve yönetmeliklerin uygulanmasıyla sağlanır. 2005 yılından bu yana borsada işlem gören işletmelerin muhasebe uygulamalarında Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlamayı

kullanmak zorundadır. AB'de, finansal bilgi standartlarının uygulanmasının amacı, yatırımcıları korumak ve piyasa güvenini arttırmaktır (CESR, 2003: 3).

Yapılan çalışmalarda Avrupa işletmeleri tarafından Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmalarında birtakım zorluklar olduğu tespit edilmiştir (Alp ve Üstündağ, 2009: https://libkey.io/10.1016/j.cpa.2007.12.005?utm_source=ideas, 25.04.2023). Muhasebe uyumlaştırması sadece üye devletlerin değil, AB ile ekonomik ilişkileri olan tüm ülkelerin ihtiyaçlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Avrupa uyum süreci tek bir yasal iş koluna değil, finansal piyasalarda ticaret yapmak isteyen tüm işletmelere yönelik olmalıdır (Haller ve Kepler, 2002; Baker ve Barbu, 2007: 19).

Sonuç olarak AB içindeki açık sınırlarla birleşen piyasaların küreselleşmesi ve muhasebe sistemlerinin çeşitliliği, uluslararası düzeyde kabul görece ve uluslararası sermaye piyasalarına erişimi kolaylaştıracak benzersiz bir muhasebe sistemi oluşturma ihtiyacını doğurmuştur. Bu sistem daha sonra Avrupa Birliği ülkeleri tarafından uygulanmış ve muhasebe uyumlaştırması adını almıştır. Bu süreç Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi gibi kuruluşlar tarafından başlatılmış olsa da birçok yazar (Canibano ve Mora, 2004: 350), en büyük ivmenin çokuluslu işletmeler tarafından verildiğini düşünmektedir. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları bu ihtiyacı karşılamış ve karşılaştırılabilir, şeffaf muhasebe ve finansal bilgilerin oluşturulması sayesinde finansal tablolar sınır ötesi ticaretin artmasına yardımcı olmuştur (Alves ve Antunes, 2011: 1).

1.6.3. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını en fazla sayıda yayımlayan kuruluşlar, Finansal Muhasebe Standartları Komitesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu olmuştur. (Sevilengül, 2014: 2). Günümüzde bu kurumların yayımladıkları Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması, Avrupa Birliği dâhil 143'ten fazla ülke ve G20 ülkelerinin üçte ikisinden fazlası tarafından zorunlu kılınmıştır. G20 ülkeleri ve diğer uluslararası kuruluşlar, Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının benmsenmesine yönelik sürekli destek sağlamışlardır (Büyüktopçu, 2009: 45).

Günümüzde, tam set Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 16 adet Uluslararası Muhasebe Standardı, 25 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlarından oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının güncel listesini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>, 22.04.2023).

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 1 Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 2 Hisse Bazlı Ödemeler

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 3 İşletme Birleşmeleri

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 8 Faaliyet Bölümleri

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 9 Finansal Araçlar

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 10 Konsolide Finansal Tablolar

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 11 Müşterek Anlaşmalar

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 16 Kiralamalar

- Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 17 Sigorta Sözleşmeleri

Uluslararası Muhasebe Standartları listesi ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>, 22.04.2023).

- Uluslararası Muhasebe Standardı 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

- Uluslararası Muhasebe Standardı 2 Stoklar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 7 Nakit Akış Tablosu

- Uluslararası Muhasebe Standardı 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 12 Gelir Vergileri

- Uluslararası Muhasebe Standardı 16 Maddi Duran Varlıklar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması

- Uluslararası Muhasebe Standardı 21 Kur Değişiminin Etkileri

- Uluslararası Muhasebe Standardı 23 Borçlanma Maliyetleri

- Uluslararası Muhasebe Standardı 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

- Muhasebe Standardı 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

- Uluslararası Muhasebe Standardı 27 Bireysel Finansal Tablolar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

- Uluslararası Muhasebe Standardı 32 Finansal Araçlar: Sunum

- Uluslararası Muhasebe Standardı 33 Hisse Başına Kazanç

- Uluslararası Muhasebe Standardı 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

- Uluslararası Muhasebe Standardı 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

- Uluslararası Muhasebe Standardı 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- Uluslararası Muhasebe Standardı 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

- Uluslararası Muhasebe Standardı 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

- Uluslararası Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler

1.7. UMS/ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FAYDALARI

Küreselleşme ve uluslararasılaşma süreci sadece ithalat ve ihracat faaliyetlerinin artırmakla birlikte uluslararası para ve yatırım piyasasının gelişmesini de sağlamaktadır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarını uygulayan gelişmekte olan ülkeler sadece finansal bilginin kalitesini ve sermaye girişlerini artırmakla kalmayıp, aynı zamanda ulusal imajlarının geliştirilmesine de katkıda bulunmaktadır. Genel olarak, dünya çapında Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının benimsenmesinin ana nedeni, çok uluslu işletmelerin faaliyet sonuçlarının karşılaştırılmasındaki maliyetlerin azaltılması ve bilgi kalitesinin artırılması yoluyla yatırımcılara ve diğer finansal tablo kullanıcılarına faydalı olunması

amaçlanmaktadır. Uluslararası faaliyetleri yüksek düzeyde olan işletmeler de , Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının kullanılmasından yarar sağlayacak grupta yer almaktadır (Dayanandan vd., 2016: 297).

Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının faydalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- *Muhasebede Tekdüzelik Sağlar:* “Tek tip” terimi, finansal raporların analizi için tüm finansal raporlama kurallarının işletmeler arasında ve zaman içinde tutarlı hale getirilmesi gerektiğini ifade eder. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasıyla raporlama standartlarındaki uluslararası farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır. İşletmeler için tek, güvenilir bir muhasebe dilinin kullanılması sermaye maliyetini ve uluslararası raporlama maliyetlerini düşürmektedir. Ayrıca tekdüze ve ortak bir disiplin oluşturarak finansal tabloların uluslararası piyasalarda kabul edilmesini kolaylaştırmaktadır.

- *Finansal Tabloların Güvenilirliğini Artırır:* Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları ilk hedefi ulusal standartlara kıyasla gerçeğe uygun, zamanında, ihtiyaca uygun ve kapsamlı finansal bilgi sunmaktır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar yatırımcıların anlaşılabilir ve ihtiyaca uygun bilgi isteğini karşıladığı için onların başka kaynaklara başvurma gereğini de ortadan kaldırmaktadır.

İşletmeler tarafından kullanıcılara sunulmak üzere hazırlanan finansal tablolar birbirine benzer olmakla birlikte farklı sektörlerdeki sosyal ekonomik ve yasal koşullar nedeniyle bazen tablolarda farklılıklar (aktifler, pasifler, özkaynaklar, gelir ve giderlerin farklı tanımlanması) olabilmektedir.

İşletmelerin birçok paydaşı bulunmaktadır ve sektörel ufak farklılıklara rağmen bilgiler için genellikle finansal tablolara güvenmektedirler. Bu paydaşların çoğu, kararlarını bu finansal tablolar tarafından sağlanan verilere dayandırmaktadır. Bir de yatırım kararlarını bu finansal tablolara göre veren potansiyel yatırımcılar bulunmaktadır. Bu nedenle, bu beyanların işletmenin mali durumunun gerçek ve adil bir resmini sunması önemlidir. Bu bağlamda Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama

Standartları, sermaye sağlayanlar ile paralarını emanet ettikleri kişiler arasındaki bilgi boşluğunu azaltarak hesap verebilirliği güçlendirmektedir.

- *Dolandırıcılıkları ve Muhasebe Manipülasyonlarını Önler:* Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları tüm işletmelerin izlemesi gereken muhasebe ilkelerini ve metodlarını belirlemektedir. Bunun bir sonucu olarak da hiçbir işletme yönetimi finansal verilere manipülasyon uygulayamamaktadır. Bu standartlara uymak zorunlu olup isteğe bağlı değildir. Böylelikle muhasebe standartları işletmelerin finansal tablolarını kurallar çerçevesinde tamamen yönetmiş olmaktadır.

Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan finansal tablo kalemleri gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde sunulacaktır. Bu bağlamda işletmenin borçları ve zararları hakkında sadece yatırımcılara değil aynı zamanda borç verenler ile diğer paydaşlar için faydalı bilgi üretecektir.

Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasıyla sağlanan şeffaflık işletmeler ile işletme yönetimi arasındaki ilişkinin verimliliğini de artırmaktadır. Böylece standartlar, işletmelerin kurumsal yönetimini de artırmaktadır.

- *Denetçilere Yardımcı Olur:* Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, tüm muhasebe politikalarını, kurallarını, düzenlemelerini vb. yazılı olarak ortaya koymaktadır. Muhasebe standartları, denetçilerin görevlerini yerine getirmelerine yardımcı olmakta, görevlerini basitleştirmekte ve rollerini yerine getirmelerini kolaylaştırmaktadır. Finansal standartlar sayesinde denetçiler, finansal tabloların hazırlanma ve sunulma biçiminin tamamını yönetebilmektedir.

- *Karşılaştırılabilirlik:* Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, konsolide finansal tablolarını hazırlayan tüm işletmelerin tek bir raporlama standardı altında raporlama yapmalarını sağlayarak finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliği iyileştirmiştir. Ayrıca standartlara göre hazırlanan finansal tablo kalemleri aynı temelde sunulduğu için farklı işletmelerin karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır.

- *Yönetmelik Hesap Verebilirliğin Belirlenmesi:* Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, işletme yönetiminin performansının ölçülmesine yardımcı olur. Standartlar yönetimin karlılığı artırma, işletmenin ödeme gücünü koruma ve diğer önemli mali görevlerini ölçmeye yardımcı olabilmektedir (Güleryüz, 2014: 97).

- *Muhasebe Bilgilendirmesini Kolay ve Basit Hale Getirir:* Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, kural tabanlı bir felsefeden ziyade ilke tabanlı bir felsefe üzerinde çalışmaktadır. Tüm muhasebe bilgilerinin basitleştirilmesi Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının önemli bir avantajıdır. Her muhasebe işlemi için standart kurallar sağlamaktadır. Muhasebe sürecindeki tüm karmaşıklığı ortadan kaldırmaktadır. Genellikle standart ve tek tip süreç takip edilmektedir. Kullanıcıların kolay anlaşılmasına yardımcı olmakta ve herhangi bir yanlış yönlendirmeyi önlemektedir (Akdoğan, 2003: 178).

1.8. ULUSLARASI MUHASEBE /FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ SINIRLAMALARI

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, devlet tarafından konulan kanunları veya tüzükleri geçersiz kılamaz. Ele alınan dönemde geçerli olan yasaların sınırları içinde standartların çerçevelenmesi gerekmektedir. Bu durum için en iyi politikaları sağlamak Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının kapsamını sınırlayabilmektedir. Bunun yanı sıra Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının birkaç sınırlaması daha bulunmaktadır. Düzenleyici kurumlar, bu sınırlamaları minimize etmek için standartları güncellemeye devam etmektedirler. Bu sınırlamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Belirli muhasebe işlemleri veya değerlemeleri için farklı alternatifler bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları, alternatif muhasebe uygulamaları arasında seçim yapmayı zorlaştırmaktadır. Örneğin, maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarına alındıktan sonraki dönemlerde ölçümüne ilişkin maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme yöntemi olmak üzere iki yöntem sunmuştur. Benzer şekilde maddi duran varlıklara ayrılacak amortismanın hesaplanmasında üç farklı yöntem önermiştir. Bu gibi farklı yöntemler arasında seçim yapmak zor bir karardır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlar farklı alternatifler arasında uygun bir seçim önerisinde bulunmamaktadır.

- Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları sıkı bir şekilde takip edilmektedir. Bu standartların uygulanmasında esneklik bulunmamaktadır.

- Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları ülkelerin kendi muhasebe uygulama ve standartları geçersiz kılmaz. Bu nedenle standartlara ilişkin uygulamaların ülkelerin kendi muhasebe uygulamalarına dâhil edilmesi gerekmektedir.

1.9. ULUSLARASI MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ MEVCUT UYGULAMALARA GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER

Uluslararası Muhasebe/ Finansal Rapormama Standartlarının uygulanmasıyla birlikte ülkelerin mevcut uygulamalarında bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. Söz konusu değişiklikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. ,

- Düzenlenmesi gereken finansal tabloların sayılarının artmıştır,
- Finansal tabloların biçimsel yapılarında ve içeriklerinde uygulanan değişimler meydana gelmiştir,
- Ölçme ve değerlendirme kriterlerinde değişiklikler uygulanmıştır,
- Açıklayıcı bilgilerin yanı sıra dipnotlardaki ayrıntılar genişletilmiştir,
- Hesap plan değişikliğine gidilmiştir,
- Finansal durum tablolarda sonraki dönemlerdeki ölçümlerde büyük ölçüde gerçeğe uygun değer esas alınmaktadır,
- Finansal durum tablosunda yeni kalemler ve yeni gruplandırmalar oluşturulmuştur,
- Gelir tablosunda olağandışı gelir ve gider kalemlerin yerine durdurulan faaliyetleri içeren gelir ve giderlerin yer almıştır,
- Ertelenmiş verginin gelir ve gidere etkisi yansıtılmıştır,
- Gelir tablosunda faiz gelir ve giderlerinin ayrı gösterilmesi sağlanmıştır,
- Nakit akış tablosunun içeriği değiştirilmiştir,

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak yeniden değerlendirilmesine yer verilmiştir,
- Stoklarda değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaktadır,
- Borçlanma giderleri varlıkların maliyeti olarak değil finansman gideri olarak raporlanmaktadır,
- Gelir tablosunda araştırma giderleri, dönem gideri olarak raporlanırken, geliştirme giderleri belirli koşulları sağlaması durumunda maddi olmayan duran varlık olarak raporlanabilmektedir.

1.10. ULUSLARASI MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLAR

Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına göre tutulması zorunlu finansal tablolara Uluslararası Muhasebe Standardı 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında yer verilmiştir. Bu standarda göre tutulması zorunlu finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşmaktadır ([https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/ issued /part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on), 22.05.2023).

- Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,
- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar, şğıdaki gibi sıralayabiliriz.

Finansal Durum Tablosu: Finansal durum tablosu, bir işletmenin belirli bir zamanda sahip olduğı tüm varlıkları, yükümlölükleri ve özkaynakları içeren bir finansal tablodur. Finansal durum tablosu işletmenin sermaye yapısı hakkında geniş bilgi vermektedir. Bu tablo statik bir tablodur. Başka bir ifadeyle finansal durum

tablosu hazırlandığı anda işletmenin sahip olduğu varlık, yükümlülük ve özkaynakları göstermekte, söz konusu kalemlerin dönem içindeki değişimini göstermemektedir.

Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu: Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir dönem boyunca maruz kaldığı zararları ve tahakkuk eden karları gösteren bir finansal tablodur. Tablonun kar ve zarar kısmında sürdürülen faaliyetler ile durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir, kar, gider ve zarar kalemleri yer almaktadır. Diğer kapsamlı gelir tablosu kısmında ise özkaynaklarda raporlanan gelir, kar, gider ve zarar kalemlerine yer verilmektedir. Örneğin ticari mal satışından elde edilen hasılat söz konusu tablonun döneme ait kar veya zarar kısmında, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme değer artışları ise döneme ait diğer kapsamlı gelir kısmında raporlanmaktadır.

Özkaynak Değişim Tablosu: Bu tablo, işletmenin belirli bir finansal dönem içindeki kazanç veya kardaki değişimi göstermektedir.

Nakit Akış Tablosu: Bu tablo işletmenin belirli bir dönemdeki nakit akışlarını işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine göre ayırarak özetlemektedir.

Dipnotlar: Finansal tablolar da yer almamakla birlikte finansal tablolarda yer alan bilgilerin daha iyi anlaşılması için gerekli bilgiyi sağlamaktadır. Dipnotlar finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri dikkate alınarak sistematik bir şekilde sunulmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

IRAK MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ VE IRAK MUHASEBE SİSTEMİ

Irak'ta Tekdüzen Muhasebe Sistemi kullanmaktadır. Ülkede muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin çalışmalar gelişmiş ülkelere kıyasla geç başlamıştır. Çalışmanın bu bölümünde Irak Muhasebe Sistemi ve Irak Muhasebe Standartlarının gelişimi incelenecektir. Ayrıca Irak İşletmelerinin kullandığı hesap planı ve finansal raporlara ilişkin bilgi de verilecektir.

2.1. IRAK ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Irak'ta muhasebe uygulamaları Mezopotamyalılara (MÖ 4500.) kadar dayanmaktadır (Keister, 1963: 371). Irak'ın muhasebe uygulamaları, 7. ve 8. yüzyıllardan kalma ticarete ilişkin düzenlemeler ile İslami esaslara göre hazırlanmış kanunlardan etkilenmiştir. 1932'deki bağımsızlıktan önce 19. yüzyılda, çift taraflı kayıt sistemi ana muhasebe yöntemi olarak tanıtılmıştır (Al-Akra vd., 2009: 2). I. Dünya Savaşı'nın sonunda Irak'ın İngiliz kontrolü altına girmesiyle çift taraflı kayıt sistemi sürdürülmüştür (Robson, 2008: 3, Hassan vd., 2014: 375).

1932'deki bağımsızlık ile birlikte hükümet tarafından bir kod yasası çıkarılmıştır. Hükümet bu kod yasası sayesinde Irak'ta muhasebe uygulamalarında düzenlemeler yapmıştır. Bu dönemde muhasebe ve finansı yöneten bir dizi kanun çıkarılmıştır. 1951 Yasası hala Irak'ın ticaret hukuku sisteminin çekirdeğini oluşturmaktadır. Bu kod, İslam Hukuku (Şeriat) ile Avrupa hukuk kavramlarını (esas olarak Fransız kanunları) birleştirmiştir (Majid, 2001: 93). İslam Hukuku (Şeriat) Osmanlı Devleti için düzenlenmiştir. 1951 Kanunu, satışları, kiralamaları, işletme poliçelerini ve mahkemeleri “şerefli şeriata” göre düzenlemiştir (Karam, 1990: 1).

Irak'taki mali raporlama çerçevesi, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin şartlar ile tüm işletmeler için mali raporlamaya ilişkin temel gereklilikleri içeren, 1997 tarihli 21 sayılı Irak İşletmeler Kanunu'nun kapsamında oluşturulmuştur. Bu yasa, Irak'ta faaliyet göstermesine izin verilen işletme türlerini, bunların kurulmasını, yönetimini ve tasfiyesini düzenlemiştir. Bu kanuna göre özel işletmelerin hesapları,

işletmelerin genel kurulları tarafından atanan denetçiler tarafından kontrol ve denetime tabidir. 1997 yılında yeniden yayımlanan 22 sayılı İşletmeler Kanunu ise Sanayi, Ticaret, İşkân, Ulaştırma, Petrol, Sulama ve Maliye Bakanlıkları da dâhil olmak üzere çeşitli bakanlıkların idaresine giren işletmelerin hesaplarını düzenlemektedir. Bu hesaplar, Yüksek Denetleme Kurulu (BSA) tarafından kontrol ve denetime tabidir (Irak Ticaret Bakanlığı, 2011). 1970'lerde Irak hükümeti, ulusal ekonomiyi yönetmek için bir merkezi planlama sistemi kullanmıştır. Bu süre zarfında hükümet, devlet kuruluşları tarafından kullanılacak birleşik bir devlet muhasebesi sistemi kurmak için Muhasebe Tekdüzen Sistemi Komitesini kurmuştur (Hassan vd., 2014: 376).

ABD liderliğindeki koalisyon güçleri 2003 yılında kontrolü Geçici Koolisyon Yönetimi (CPA) aracılığıya ele geçirdiğinde Irak, fiziksel ve endüstriyel altyapısı savaş ve bir dizi yaptırım nedeniyle büyük ölçüde tahrip olmuş, yoksullaşmış bir ekonomi durumundadır. Geçici Koolisyon Yönetimi, 2003'ten 2004'e kadar kontrolü elinde tutarken, yabancı yatırımı teşvik etmek için para reformlarını, ithalat tarifelerini düşürmeyi ve vergilendirme reformunu kapsayan fiyatların ve piyasaların serbestleştirilmesine yönelik bir program başlatmıştır (Yousif, 2007: 53-58). Irak'ı daha açık bir piyasa ekonomisini benimsemeye teşvik etme hedefiyle, 1 Nisan 2004'te, Geçici Koolisyon Yönetimi ve Irak Yönetim Konseyi, tüm yabancı yatırımcılara yerli yatırımcılarla aynı muameleyi yapmak üzere tasarlanmış, 1997 tarihli İşletmeler Kanunu'nun değiştirilmiş bir versiyonunu yayınlamıştır. Mevzuat, yabancı yatırımcıların doğal kaynaklar sektörü dışında herhangi bir sektörde faaliyet gösteren işletmelerin %100'üne sahip olmasına izin vermiştir (Foote vd., 2004: 17). Kasım 2009'da bu yasada yapılan bir başka değişiklikle petrol sektöründe yabancı yatırıma izin verilmiştir. Hâlihazırda, yerli işletmeler için finansmanın çoğunluğu bankacılık sektöründen sağlanmaktadır ve Irak Menkul Kıymetler Borsası hala devam etmektedir. Nisan 2004'te Irak'ta Menkul Kıymet Piyasaları Geçici Yasasını çıkarılmıştır. Irak Yönetim Konseyi'nin ekonomik sisteme önemli bir değişiklik getirme arzusunu ve Irak'ın sermaye piyasalarını canlandırma arzusunu kabul ederken, yasa diğer şeylerin yanı sıra aşağıda sıralanan işlerin yapılmasını gerektirmiştir (Hassan, 2014: 370):

- Irak Menkul Kıymetler Borsası'nın üyelerin sahip olduğu özdenetim kuruluşu olarak kurulması ve daha önce var olan Bağdat Borsası'nın faaliyetlerini durdurması;

- 2004 yılından itibaren halka açık işletmelerin finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlaması,

- Finansal tabloların Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetlenmesi,

- Geçici bir Irak Menkul Kıymetler Komisyonu'nun kurulması.

1982 yılında Irak hükümeti hem ticaret hem de sanayi sektörlerine uygulanabilen yeni bir ulusal muhasebe sistemini yürürlüğe koymuştur. Birleşik Muhasebe Sistemi (UAS) olarak adlandırılan yeni sistem, hükümetin karar vermesini ve vergi tahsilatını kolaylaştırmak için tasarlanmıştır (Alnajjar, 1986: 23, Hassan vd., 2014: 376).

Irak'ta muhasebe belge düzeni Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kararı ile belirlenmektedir. 22.03.1988 tarihinde Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayımlanmış ve Tekdüzen Hesap planı uygulamaya konmuştur. Irak' ta 1999 yılından itibaren de devlet muhasebe sistemini kullanan kurumlar ile finansal alanda faaliyet gösteren işletmeler dışındaki tüm işletmelerin uygulaması zorunlu hale gelmiştir. Irak'ta işletmeler yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutmaktadırlar (Ateş ve Al-Zubaidi, 2018: 2).

1969 tarihli ve 185 sayılı Irak Muhasebeciler ve Denetçiler Birliği Yasası (1973'te değiştirildiği şekliyle), Irak Muhasebeciler ve Denetçiler Birliği'ne Irak'taki muhasebe meslek mensuplarının etik gereklilikleri belirleme yetkisini vermiştir. Kanuna göre, tüm muhasebeci ve denetçilerin söz konusu birliğe üye olmaları gerekmektedir. Kamu sektöründe çalışan denetçiler, 2011 tarihli 31 sayılı Kanun uyarınca Irak Federal Yüksek Denetim Kurulu tarafından ek düzenlemelere tabidir. Kanun, Irak Muhasebeciler ve Denetçiler Birliği'ne aşağıdaki işlevleri yerine getirme yetkisi vermiştir.

Bu işlevler:

- Muhasebeciler ve denetçiler için kayıt tutmak,
- Bir kalite güvence inceleme sisteminin düzenlenmesi ve uygulanması,

- Muhasebeciler ve denetçiler için sürekli mesleki gelişim programını düzenlemek ve sunmak,
- Bir soruşturma ve disiplin sistemi kurmak ve uygulamak,
- Etik gerekliliklere uygunluğun oluşturulması ve izlenmesinin sağlanması.

2.2. IRAK MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Küresel bir ortamda, ulus devletler uluslararası kural ve düzenlemelere uymaya teşvik edilmektedir. Geçici Koolisyon Yönetimi, 2003 yılında Irak'ın kontrolünü ele geçirmeden önce, ülke merkezi olarak planlanmış bir ekonomik sisteme sahiptir. İşletmelerin çoğu devlete ait olup yabancı mülkiyet yasaklanmıştır. Hükümet ayrıca yabancı ithalata büyük tarifeler koymuştur. Kontrolü eline alan Geçici Koolisyon Yönetimi, Irak ekonomisinin serbest piyasa ekonomisine dönüşümünü başlatmıştır (Looney, 2004: 96). Irak'ın 2003'ten sonraki dönüşümünün en önemli yönünün, özel sektöre sağlanan destek olduğunu ve hem yerli hem de yabancı özel işletmelerin yeni ekonomide kilit rol oynamasına izin verildiğini belirtmektedir. Bunun makroekonomik istikrarın sağlanmasına, hükümet müdahalesinin azalmasına, dinamik bir özel sektörün gelişmesine ve nihayetinde işleyen bir borsanın gelişmesine katkı sağlaması beklenmektedir. Bu bağlamda rekabetçi bir serbest piyasanın temellerini atılmıştır (Looney, 2004: 98).

Serbest piyasa ekonomisine geçiş, uluslararası gelişmeye ayak uyduramayan Irak muhasebe sisteminde acil bir reform ihtiyacı doğurmuştur. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarını benimseme yönündeki en sert baskı, 2004'te Menkul Kıymetler Piyasalarına İlişkin Geçici Kanun'un yürürlüğe girmesiyle gerçekleşmiştir. Bu kanun ile birlikte Irak Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören tüm işletmelerin Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına tamamen uyması zorunlu tutulmuştur. Borsanın etkin hale getirilmesi, yabancı yatırımı ve ticari faaliyetleri teşvik edilmesi finansal raporlama gereksinimleri daha da belirgin hale getirmiştir (Abu- Ghaaleh, 1997: 1).

Irak uluslararası kurumların ve özellikle Dünya Bankası ve IMF'nin zorlayıcı baskılarına maruz kalmıştır. Bu kurumlar, Irak'a krediler sağlamanın yanı sıra birçok yetki alanında ekonomik kalkınmaya yardımcı olmak için başka şekillerde aktif

olmuşlardır. Dünya Bankası ve IMF, ekonomik büyümenin temel koşulu olarak makroekonomik istikrarı iyileştirmek, sürdürülebilir istihdam fırsatları yaratmak ve finansal hizmetler sektörünü yeniden inşa etmek için Irak Hükümeti ile birlikte çalışmışlardır (IMF, 2012; Dünya Bankası, 2011).

Geçici Koolisyon Yönetimi, İşletmeler Kanunu'nun geliştirilmesinde Irak Yönetim Konseyi, ilgili bakanlıklar, Iraklı iş adamları ve uluslararası yardım kuruluşları ile yakın iş birliği içinde çalışmıştır. Bu durum Irak Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören tüm işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını ve ilgili işletmelerin konsolide hesaplar sunma zorunluluğunu getirmesiyle sonuçlanmıştır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına uymayan işletmeler ayda 250.000 Iraklı Diners'a (ID) (200 ABD doları) kadar para cezasına çarptırılmıştır (21 sayılı İşletmeler Kanunu'nun 167. Maddesi). Geçici Koolisyon Yönetimi, borsa reformunun yanı sıra, 2004 yılında 74 sayılı Irak Merkez Bankası Kanunu'nu çıkararak denetim döneminde bankacılık sektöründe reforma da önayak olmuştur. Bu tarihten itibaren yabancı bankaların piyasaya girmesine izin verilmiştir. Yasa, lisanslama, operasyon ve finansal raporlama prosedürlerini içermektedir. Bunu, 2009 yılında, bankacılık ve finans sisteminin modernleştirilmesi amacıyla Irak finans ve bankacılık sektörünün kapsamlı bir şekilde yeniden yapılandırılması izlemiştir (Dünya Bankası, 2011).

Bankacılık sistemine yedi kamu bankası hâkim olurken, özel bankaların sayısı son yıllarda giderek daha fazla artmıştır. Irak'taki 36 özel bankadan yedisinin yabancı iştiraki bulunmaktadır (Dünya Bankası, 2011). Özelleştirme ve yabancı yatırımın gelecekte öz sermaye finansmanına olan bağımlılığı artırmaya hizmet edeceği ve böylece güvenilir kurumsal finansal raporlamanın önemini artıracığı tahmin edilmektedir.

Irak hükümeti ayrıca Dünya Ticaret Örgütü'nün (DTÖ) zorlayıcı gücüyle de karşı karşıya kalmıştır. Irak'a Aralık 2004'te Dünya Ticaret Örgütü'nde gözlemci statüsü verilmiştir. Irak hükümeti, üyelik elde etmek amacıyla Dış Ticaret Rejimi ile ilgili Mutabakat Zaptını Eylül 2005'te Dünya Ticaret Örgütü'ne sunmuştur. Ayrıca Irak hükümeti yasama eylem planları ve pazar erişimi ile ilgili çok sayıda çalışma grubu toplantısına katılmıştır. DTÖ, üyelik statüsü vermeden önce Irak'ın dış ticaret rejimini incelemeye devam etmektedir. DTÖ'ye katılım, Irak'ın uluslararası ticaretin

merkezinde olduğu bir serbest piyasa ekonomisi olarak işlediğine dair kanıtlara dayanacaktır. Bu güçlü organa üyelik arzusu, Irak hükümetini, sermaye piyasasının kalitesinin ve uluslararası ticarete açıklığının kanıtlarını sunmak için Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını tam olarak benimsemeye zorlamıştır.

Irak'taki ulusal muhasebe standart belirleyicisi, Federal Yüksek Denetim Kurulu (FBSA) altında çalışan ve FBSA Başkanı tarafından yönetilen Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruludur (BAAS). 1968 yılında Irak hükümeti Yüksek Denetim Kurulu'nu (BSA) kurmuştur. Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (Iraq Accounting and Auditing Standards Board - IBAAS), 1988 yılında Cumhurbaşkanlığı Ofisi'nin emriyle hükümete mali hizmetler konusunda tavsiyelerde bulunmak ve Ulusal Muhasebe Standartları (NAS) ve denetim standartlarını belirlemek üzere kurulmuştur (Office of the Chief Counsel, 2003:176). Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kuruluşu 17/11/1988 tarih ve (3227) sayılı Irak Gazetesi'nde yayımlanan iç yönetmelik ile gerçekleştirilmiştir (Hassan vd., 2014: 376).

Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun ana rolü, hükümet kontrolüne ve planlamasına yardımcı olacak ilgili muhasebe verileri ve bilgileri sağlamak için Ulusal Muhasebe Standartlarını, ulusal düzeyde uygulamak ve kullanmaktır. Kurul halihazırda Ulusal Muhasebe Standartlarının koruyucusu olarak faaliyet göstermektedir (Mahmood vd., 2020: 4).

Irak Muhasebe Standartları ve Denetim Kurulunun görevlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Mahmood vd., 2020: 4).

- Kurul muhasebe ve denetim standartlarını incelemekte, geliştirmek ve onaylamaktadır.
- Kanun tasarıları ve diğer düzenlemelerde yer alan muhasebe ve denetim sistemi üzerindeki değişiklikler hakkında görüş birdirmektedir.
- İlgili makamlara muhasebe ve denetim konularında teknik tavsiyelerde bulunmaktadır.

- Irak içindeki ve dışındaki bilimsel ve mesleki kurum ve kuruluşlarla koordinasyon ve iş birliği sağlamaktadır.

Kurulca ele alınacak sorunlar veya konular, muhasebeleştirmeye ilişkin ortaya çıkan sorunun neden kaynaklandığını, ortaya çıkan soruna ilişkin mevzuat hükümleri ve muhasebe kuralları ile sorunun çözümüne ilişkin önerileri ilgili makamlara sunmaktadır. Her yılın son toplantısında gelecek yıla ilişkin yıllık plan hazırlanmaktadır. Kurul başkanı, teknik komiteler oluşturabilir. Yerel çalışmaları hazırlamak için kullanılan mali, muhasebe, idari ve hukuk işlerinde uzman bir dizi uzman çalıştırılmaktadır.

Kurul, sorunları çözmeye yönelik taslak kural ve yöntemleri içeren bir konsey planı oluşturulmaktadır. Sorunların çözümüne ilişkin taslak muhasebe ve denetim kuralları hakkında ön görüş verilmesinde Kurulu Başkanı, Kurul üyelerinin teklifi üzerine, konuyla ilgili uzman ve uzmanlardan oluşan bir komite oluşturur. Bakanlıklar, işletmeler ve muhasebe mesleği mensupları taslak olarak belirlenen kuralları incelenmektedir. Taslak muhasebe ve denetim kurallarına ilişkin görüşler alınarak son olarak nihai karara varılmaktadır. Kurul görüş veya teklifi onaylamakta ya da taslak muhasebe düzenlemesine ilişkin olarak alınan gözlemler yeniden incelenip tartıştıktan sonra son nihai karara varılmaktadır. Kurul yeni düzenleme ile ilgili görüşlerini, kurulun her durum için ayrı ayrı belirleyeceği tarihten itibaren uygulanmak üzere devlet bakanlıkları ile bilimsel ve mesleki kuruluşlara iletilmektedir.

Irak Muhasebe Standartları ve Denetim Kurulu, 1988 yılındaki ilk oluşumundan bu yana, yürürlükteki muhasebe ve denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve talimatlarına ilişkin birçok çalışma yapmış, bunların uygulanmasındaki sorunları tespit etmiş, bunların üstesinden gelmek için uygun çözümlere ulaşmış ve yayınlamıştır. Muhasebe kuralları ve denetleyici rehberler ile bunların ilgili makamlarda uygulanmasının takibini denetlemiş ve bu kuruluşlarda uygulamaya ilişkin şartların hazırlanmasına katkıda bulunmuştur (Mayada Cafer Naji ,2022. Seri: XI, No: 29).

Her ülkenin farklı ekonomik, politik ve sosyal koşulları nedeniyle, uluslararası muhasebe standartları dünyanın her ülkesi için tam olarak uygun olmayabilir. Bu nedenle bazı ülkeler kendi muhasebe standartlarını oluşturmaya çalışmaktadır. Bu amaçla kurulmuş bir konsey veya meslek kuruluşu aracılığıyla uluslararası standartlar

tarafından yönlendirilir. Irak, Muhasebe ve Düzenleme Standartları Kurulu tarafından temsil edilen, standartların yayımlanması konusunda uzmanlaşmış profesyonel bir yapıya sahip bu ülkelerden biridir.

Irak, Asya-Okyanusya Standart Belirleyiciler Grubunun (AOSSG) bir üyesidir. Kuruluşun hedefleri, Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarının benimsenmesini ve Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına yakınlaştırılmasını teşvik etmektir. Bunun yanı sıra bölgedeki yetki alanları tarafından Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) teknik faaliyetlerine bölgeden gelen girdileri koordine etmek ve bölgedeki finansal raporlamanın kalitesini iyileştirmek için hükümetler, düzenleyiciler ve diğer bölgesel ve uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmaktır.

2.3. IRAK TEKDÜZEN HESAP PLANI

Irak Tekdüzen Hesap Planında bir kodlama sistemi kullanılmıştır. Hesap kodunda yer alan ilk rakam hesap sınıfını, ikinci rakam hesap grubunu ve üçüncü rakam ise büyük defter hesabı ifade etmektedir. Irak Tekdüzen Hesap Planı aşağıdaki hesap sınıfları ve hesap gruplarını içermektedir (Ateş ve Al-Zubaidi, 2018: 2).

Tablo 2. 1. Irak Tekdüzen Hesap Planı Bilanço ve Gelir Tablosu Hesap Gurupları

BİLANÇO HESAP GRUPLARI			
HESAP KODU	HESAP GRUBU	HESAP KODU	HESAP GRUBU
1	VARLIKLAR	2	KAYNAKLAR
11	Duran Varlıklar	21	Sermaye
12	Projeler	22	Yedekler
13	Stoklar	23	Karşılıklar
14	Kredi Alacakları	24	Banka Kredileri
15	Finansal Yatırımlar	25	Alakcıklı Bankalar
16	Alacaklar	26	Borçlar
18	Nakit	28	Cari Faaliyetler
19	Diğer Alacaklar	29	Diğer Borçları

GELİR TABLOSU HESAP GRUPLARI			
3	GİDERLER	4	GELİRLER
31	Ücretler	41	Dış Ticaret Gelirleri
32	İşletme Malzemesi Giderleri	42	Ticari Mal Satış Gelirleri
33	Dışarıdan Sağlanan Hizmetlerin Giderleri	43	Hizmet Satışı Gelirleri
34	İnşaat Giderleri	44	Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler
35	Satılan Mal Maliyeti	45	Satış Sonrası Hizmet Gelirleri
36	Faiz ve Kira Giderleri	46	Faiz ve Kira Gelirleri
37	Amortisman	47	Alınan Yardımlar
38	İmalat Giderleri	48	İmalat Gelirleri
39	Diğer Giderler	49	Diğer Gelirler

Irak Tekdüzen Hesap Planında 1 ve 2 Nolu Hesap Sınıflarını bilanço hesapları olarak sınıflandırılırken 3 ve 4 Nolu Hesap Sınıflarının gelir tablosu hesapları olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. Bilanço hesaplarının sınıflandırılmasında varlık ve kaynaklar likitesine göre sınıflandırılmamıştır.

Irak Tekdüzen Hesap Planında yer alan maliyet hesap grupları ve hesaplara Tablo 2.2’de yer verilmiştir (Ateş ve Al-Zubaidi, 2018: 2).

Tablo 2. 2. Irak Tekdüzen Hesap Planı Maliyet Hesapları

Sermaye Merkezleri	İdari ve Mali Merkezler	Pazarlama Merkezleri	Hizmetler Merkezleri	Üretim Merkezleri	Hesap Adı	Hesap No
9	8	7	6	5		
931	831	731	631	531	Ücretler	31
932	832	732	632	532	İşletme Malzemesi Giderleri	32

933	833	733	633	533	Dışarıdan Sağlanan Hizmetlerin Giderleri	33
-	-	-	-	543	İnşaat Giderleri	34
Bu hesap, gelir tablosunda yer almaktadır.					Satılanvarlık Maliyeti	35
936	836	736	636	563	Faiz ve Kira Giderleri	36
937	837	737	637	537	Amortisman	37
-	-	-	-	538	İmalat Giderleri	38
-	839	-	-	-	Diğer Giderler	39

2.4. IRAK'TA FİNANSAL RAPORLAR

2004 tarihli 94 sayılı Bankacılık Kanunu ve 56 sayılı Irak Merkez Bankası Kanunu (2004) ve (74) sayılı Menkul Kıymetler Komisyonu Kanunu (2004) Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması gerektiğini açıkça belirtmektedir. Irak Merkez Bankası Yönetim Kurulu, yerel bankaların yıllık finansal tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ilişkin olarak 17/3/2007 tarihinde 1421 sayılı karar almıştır. Bu nedenle bankalar ve finans kuruluşlarının bu standartları vakit geçirmeden uygulaması gerekmektedir. Uluslararası finansal rapor standartlarını son dönemde benimseyen, düzenleyici ve Bankacılık sektörünün çalışmalarından sorumlu Irak Merkez Bankası Irak, 4/1/ tarih ve 9/12 sayılı talimatı yayınlamıştır. 2016 Irak piyasasında işlem gören özel bankaları menkul kıymetlere bağlamıştır. 2016 Muhasebe Raporlama Standartlarına uygun Finansal Tabloların hazırlanması zorunludur. Mali raporlar, kuruluşun faaliyetlerinin mali durumunu, operasyonel performansını, finansmanını, yatırımını ve sonuçlarını özetler ve böylece bu raporların kullanıcılarının çeşitli kararlar almaları için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlar.

Irak'ta çok sayıda iç ve dış kullanıcılara yönelik finansal rapor türü bulunmaktadır. Söz konusu finansal raporlar içeriklerine ve hazırlama dönemine göre farklılık göstermektedir. Irak'ta en bilinen finansal rapor türleri aşağıda sıralanmıştır (Al-Balquawi, 2009: 1).

- Bilanço,

- Gelir Tablosu,
- Özkaynak Değişim tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Şirketin internet sitesinde yayınlanan finansal bilgileri,
- Hissedarlar için yıllık ve üç aylık raporları,
- Adi hisse senedi ve diğer menkul kıymet türlerinin ihracına ilişkin belgeleri,
- İşletmelerden ve kurumlardan istenen devlet mali raporları.

Finansal raporlar, kurumların kârlarını, pay sahiplerine ve kamu kurumlarına karşı yükümlülüklerini etkileyen ana unsurlardan birini oluşturduğundan, menfaat sahiplerine sunulan finansal raporların kalitesinin sağlanması için bu raporların hazırlanmasına gereken önem verilmelidir. Irak'taki finansal raporların, işletmenin finansal nitelikteki işlemlerini yürütmek için resmi statüye sahip olduğu göz önüne alındığında, bir finansal raporun Uluslararası Standartlar uyarınca empoze edilen kalite ile tutarlı bir şekilde paydaşlara sunulabilmesi için doğru bir şekilde nasıl yazılacağını bilinmesi gerekmektedir.

Doğru finansal raporlama, finansal raporları analiz etmek için gereken çaba ve zamandan tasarruf edilmesine yardımcı olmaktadır. Yüksek kaliteli finansal raporlar hazırlamak için aşağıdaki bilgilerin bilinmesi gerekmektedir.

- Ülkenin finansal varlık bütçesini hazırlamak.
- Gerekli mali raporların hazırlanması için gerekli şablonların benimsenmesi.
- Ülkenin gelir tablosu üzerinden ülkenin gelir ve kayıplarının belirlenmesi.
- Özel sektörde veya devlet sektöründe kârlılık ve hissedar haklarına ilişkin değerlerin hesaplanması suretiyle mülkiyet haklarındaki değişikliklerin hesaplanması.

2.5. IRAK MUHASEBE STANDATLARI UYGULAMALARI

Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Irak'taki ilk yarı-özel muhasebe standardı belirleyen kuruldur. Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, kuruluşundan 2003 yılına kadar 14 muhasebe standardı ve dört denetim standardı yayınlamıştır. Bu standartlar başlangıçta Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarına dayanmaktadır (<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/iraq/>, 22.05.2023). Ancak günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yayınlanan standartlar ile Iraq Accounting and Auditing Standards Board tarafından yayınlanan standartlar arasında hala önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Irak'ta uluslararası muhasebe standartlarına uygun yerel standartları uygulanarak uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasıyla tutarlılık sağlanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda hazırlanan ve yayımlanan muhasebe standartlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür(Ateş ve Al-Zubaidi, 2018: 11-12; <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/iraq/>, 22.05.2023).

Irak Muhasebe Standardı 1 İnşaat Sözleşmeleri

Irak Muhasebe Standardı 2 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Irak Muhasebe Standardı 3 Borçlanma Maliyetleri

Irak Muhasebe Standardı 4 Kur Değişiminin Etkileri

Irak Muhasebe Standardı 5 Stoklar

Irak Muhasebe Standardı 6 Muhasebe Politikaları ve Finansal Tabloların Sunuluşu

Irak Muhasebe Standardı 7 Nakit Akış Tabloları

Irak Muhasebe Standardı 8 Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler

Irak Muhasebe Standardı 9 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden)
Sonraki Olaylar

Irak Muhasebe Standardı 10 İlişkili Taraf Açıklamaları

Irak Muhasebe Standardı 11 Tarımsal Faaliyetler

Irak Muhasebe Standardı 12 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Irak Muhasebe Standardı 13 Gelir Vergileri

Irak Muhasebe Standardı 14: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Irak Muhasebe Standardı 1 İnşaat sözleşmeleri, inşaat sözleşme maliyetlerinin kaydedilmesi ve sonraki dönemlerde ölçülmesine ilişkin kuralları ortaya koymaktadır. İnşaat sözleşmeleri inşaat işiyle uğraşan işletmelerin projeleri ve gayrimenkullerin inşasına ilişkin sözleşmeleri içermektedir.

Irak Muhasebe Standardı 2, maddi olmayan duran varlıkları gelecekte fayda sağlayacak ancak fiziksel bir yapıya sahip olmayan varlıklar olarak tanımlamıştır. Standart, maddi olmayan duran varlıkların standartta yer alan muhasebeleştirme kriterlerini sağlaması durumunda ilk kez kayda alma ve sonraki dönemlerde muhasebeleştirilmesi esaslarını ele almaktadır.

Irak Muhasebe Standarı 3, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktadır. Genel olarak borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ancak elde edilmesi ya da inşası bir yıldan daha uzun süren özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi mümkündür.

Irak Muhasebe Standardı 4, yabancı para birimine göre düzenlenen finansal tabloların yerli para birimine çevrilmesine yönelik muhasebeleştirme esaslarını ele almaktadır.

Irak Muhasebe Standardı 5 Stoklar, bilanço kalemleri arasında önemli yere sahip stokların ilk kez muhasebeleştirme ve sonraki dönemlerde ölçümüne yönelik esasları açıklamaktadır.

Irak Muhasebe Standardı 6 Muhasebe Politikaları ve Finansal Tabloların Sunuluşuna, göre tam bir finansal tablo setinde, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu bulunmaktadır. Ancak Irak TDde temel mali tablolar, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosudur. Bunları yayımlamak zorunludur. Ancak borsadaki sadece bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosu düzenlemek zorundadır. Standart, finansal tabloların sunuluşu yanında muhasebe politikaları ve tahminleriyle ilgili maddeler de içermektedir. Muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesine yönelik koşulları belirlemekte ve muhasebe politikalarında değişiklik yapıldığı durumlarda bu değişikliklerin muhasebe/ finansal raporlama açısından ortaya çıkaracağı işlemler hakkında bilgi vermektedir. Standart, ayrıca, muhasebe politikaları veya tahminlerinin değişiklik yapılması ya da geçmiş dönem hatalarının düzeltildiği durumlarda yapılması gereken açıklamaları da içermektedir (Aslantaş Ateş ve Al-Zubaidi, 2018: 12).

Irak Muhasebe Standardı 7 Nakit Akış Tabloları, işletmelerin nakit akışlarını işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırarak raporlanması esasını içermektedir.

Irak Muhasebe Standardı 9 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar, bilanço tarihi itibarıyla henüz gerçekleşmeyen ancak bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların finansal tablolara etkisini ele almaktadır. Bu standardın hedefi, bilanço tarihini takip eden olayları ve hesapta olmayan ihtimallerin ele alınması konusunda kamu, karma, özel ve kooperatif gibi iktisadi kuruluşlara yapılacak muhasebe işlemlerinin ve kullanılacak müdahale şekillerinin net biçimde belirlenmesinde yardımcı olmaktır (Aslantaş Ateş ve Al-Zubaidi, 2018: 13).

Irak Muhasebe Standardı 10 İlişkili Taraf Açıklamalarında, işletme ile ilişkili tarafların mevcut bakiyelerinin belirlenmesi ve bunlara ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Irak Muhasebe Standardı 11, tarımsal faaliyetler sonucu canlı varlık ve tarımsal ürünlerin değerlendirme esaslarını düzenlemiştir.

Irak Muhasebe Standardı 12, varlıklarda değer düşüklüğünün tespiti ve muhasebeleştirme esaslarını ele almaktadır. Değer düşüklüğü, varlığın geri kazanabilir değerinin varlığın net defter değerinin altında kalması durumunda ortaya çıkmaktadır.

Irak Muhasebe Standardı 13 Gelir Vergilerinin temel amacı vergisel sonuçların cari ve gelecek dönemde nasıl muhasebeleştirileceğın ortaya koymaktır.

Irak Muhasebe Standardı 14, yatırım çeşitleri, kavramı, muhasebesi ve açıklamalarını tanımlar. Standart kısa vadeli yatırımlar ile uzun vadeli yatırımlar arasındaki farkları belirlemektedir. Ayrıcı ilişkili tarafların niteliğı ve işletmenin ilişkili taraflarla olan işlemleri hakkında açıklamalarda bulunulmasını gerektirir (Aslantaş Ateş ve Al-Zubaidi, 2018: 13).

2.6. BİRLEŞİK MUHASEBE SİSTEMİ İLE ULUSLARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Birleşik Muhasebe Sisteminde, Arap Ligi'nin hesap koduna dayanan dokuz ana hesap sınıfı bulunmaktadır. İlk dört sınıf, varlıklar, yükümlölükler, giderler ve gelirler olup işletmenin mali durumu ve finansal performansı hakkında bilgi sunmaktadır. Irak Muhasebe Sisteminde ayrıca maliyet muhasebesi ile ilgili hesaplara da yer verilmektedir. Denetim hesapları, raporlama birimlerinin faaliyetlerinin niteliğine göre, bütçeleri gösteren raporların hazırlamasına yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır (Al Najjar, 2009: 135; UAS, 1985:).

Birleşik Muhasebe Sistemini ile Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları arasındaki farklılıklar şunlardır (Al Najjar, 2009: 137; UAS, 1985: 17).

- Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları hesap sınıfları yerine finansal tablo unsurları tanımlamaktadır. Söz konusu unsurlar Birleşik Muhasebe Sisteminde hesap sınıflarına benzemektedir.
- Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları finansal muhasebe ile ilgili olduğundan, finansal tablo unsurları dışında kalan maliyet hesap sınıflarını el almamıştır.
- Birleşik Muhasebe Sistemi kapsamında gerekli finansal tablolar Bilanço ve Gelir Tablosu sadece petrol işletmeleri ve diğer sanayi işletmeleri için kullanılmaktadır.
- Birleşik Muhasebe Sistemi Bakanlığın her sektör için hazırladığı Toplam Katma Değer Tablosunu kullanmaktadır.

- Birleşik Muhasebe Sistemi Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarından en büyük farkı, nakit akış tablosuna gereksinim olmamasıdır.

- Birleşik Muhasebe Sisteminde dokuz ana hesap sınıfından oluşan bir Hesap Planı hazırlanır. Hesap sınıfları, finansal ve maliyet muhasebesi işlemlerinin sınıflandırmalarını bir önceki döneme odaklanarak yansıtmaktadır

- Birleşik Muhasebe Sisteminde Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarından farklı olarak, varlıkları tarihsel maliyet esasına dayalı olarak değerlendirmektedir. Varlıkların maliyeti, “satın alma veya üretim maliyeti artı nakliye, kurulum giderleri ve kullanımdan önceki diğer giderler” olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarında ise gerçeğe uygun değer, kullanım değeri, net gerçekleştirilir değer gibi farklı değerleme ölçütleri kullanılarak varlıkların değeri tespit edilmektedir.

Birleşik Muhasebe Sisteminde, Batı ülkelerinde kullanılanlardan önemli ölçüde farklı olmamayan değerlendirme ve ölçüm yöntemleri kullanır. Merkezi planlama geçmişini yansıtan yöntemler dışında, Birleşik Muhasebe Sistemi gereklilikleri Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartlarından çok az farklılık göstermektedir. Ancak bu farklılık, iki sistem arasında önemli farklılıklara yol açmaktadır.

Uluslararası Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları, ilkelere dayalı iken Birleşik Muhasebe Sistemi kurallara dayalıdır. Kurallara dayalı bir sistemin ilkelere dayalı bir sisteme tercih edilip edilemeyeceği konusunda çok fazla tartışma olmuştur. Kurallar, Birleşik Muhasebe Sisteminin amaçlarıyla ilgilidir. Ancak karmaşık kurallar, finansal tabloların hazırlanmasında gereksiz zorluklara yol açabilmektedir (Shortridge ve Myring, 2004: 37). Kurallara dayalı bir sistem, mümkün olduğu kadar çok olasılık içerir ve bu nedenle ortaya çıkan standartlar uzun, karmaşık ve çoğu zaman tutarsızdır. Ancak, kural tabanlı bir sistem genellikle rehberlik sağlar. Bazı muhasebeciler, kuralların belirsizliğin etkisini önemli ölçüde azalttığına, ancak muhasebecilerin rolünün riskini artırdığına inanmaktadırlar (Carmona ve Trombetta, 2008: 456).

SEC'in eski bir başkanına göre, kurallara dayalı sistem, muhasebecileri, adil finansal tablolar üretmek için becerilerini kullanmak yerine, çok sayıda ifade ve konuyu

uygulayarak kural denetçisi olmaya zorladığını düşünmektedir (Carmona ve Trombetta, 2008: 459). Birçok ayrıntıyı içeren kurallara dayalı bir sistem, nihayetinde standartları daha uzun ve daha karmaşık hale getirerek, muhasebe işlemleri için zorunlu ve tutarsız kriterlerin oluşmasına neden olmaktadır (Shortridage & Myring, 2004: 36).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

IRAK MUHASEBE ÇALIŞANLARININ ULUSLARARASI MUHASEBE/ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE İLGİLİ BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Irak'da Ninova Sağlık Dairesi'nde görev yapan muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe elemanlarına yönelik anket çalışmasına dayalı olarak gerçekleştirilen bir ampirik araştırma yer almaktadır.

Çalışmada sırasıyla araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, araştırmanın yöntemi, araştırmada kullanılan metodoloji ve bilgi düzeylerinin demografik açıdan analizlerine yer verilmiştir. Ayrıca araştırma sonucunda elde edilen bulguların analizi ve bu bulguların değerlendirilmesi de gerçekleştirilmiştir.

3.1. ARAŞTIRMA AMACI

Bu araştırmanın temel amacı, Irak Ninova Sağlık Dairesi'nde görev yapan muhasebe çalışanlarının Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları hakkındaki bilgi düzeylerini tespit etmeye çalışmaktır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE YÖNTEMİ

Çalışmanın kapsamını Irak'da Ninova Sağlık Dairesi'nde muhasebe meslek mensubu, denetçi ve muhasebe elemanı olarak görev yapan 85 katılımcıdan elde edilen veriler oluşturmaktadır. Çalışma analizleri e-mail ve diğer sosyal medya platformları aracılığıyla 100 katılımcıya gönderilen anketlerden geri dönüş sağlayan 85 anket verisi dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir.

Literatürde meslek mensupları ve standartlar kapsamında yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Çalışmada Bekçi ve Özdemir (2006) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanılmıştır. Söz konusu ankette yer alan sorular Irak muhasebe sistemine uyarlanmıştır.

Çalışmada, toplam (100) anket formunun; 80 anket formunu muhasebe meslek mensupları ve denetçilere geriye kalan 20 anket formunu ise muhasebe elemanlarına

hem e-mail hem de sosyal medya platformları aracılığı ile dağıtmıştır. Katılımcılara yöneltilen formlardan sadece (87) anket formu teslim alınmıştır. Yapılan inceleme sonucunda (2) anket formunun geçersiz olduğu saptanmış ve analiz dışı bırakılmıştır. Çalışma (85) adet geri dönüş sağlayan katılımcının vermiş olduğu ifadeler sonucunda analiz edilmiştir. Anket formu (100) katılımcıya yöneltilmiş ve (85) geçerli anket formu elde edilmiştir. Bu sayılar incelendiğinde, $85/100= \%85$ oranı bulunduğu ve bu oranın geneli temsil ettiği söylenebilir.

Buna göre, sonuçların analizi, dağıtılan toplam formların (%85)'sine denk gelen (85) anket ile sınırlandırılmıştır. Analiz için geçerli formlar, Tablo 3.1'de gösterilmektedir.

Tablo 3. 1. Anket Formlarının Elde Edilme Süreci

Açıklama		Anket Formu	
		Sayı	Oran%
1.	Dağıtılan formların sayısı	100	100 %
2.	Teslim edilmeyen formların sayısı	13	13%
3.	Geçerli olmayan formların sayısı	2	2%
4.	Geçerli olan formların sayısı	85	85%

3.3. ARAŞTIRMADA KULLANILAN ÖLÇEKLER

Verilerin elde edilmesinde kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe çalışanları, denetçiler ve muhasebe uzmanlarının demografik bilgilerinin sorulduğu 9 soru (yaş, cinsiyet, unvan, öğrenim durumu, meslekte kıdem yılı, çalışma şekli v.b.) bulunmaktadır. Anket formunun ikinci bölümünde muhasebe çalışanları ve denetçilerin muhasebe standartları hakkındaki tutumlarını ölçmeye yönelik 24 soru bulunmaktadır.

Katılımcıların görüşlerinin yönünü ve uyumunu bilmek ve formdaki her soru için ağırlıklı ortalamanın hesaplanması yapılmıştır. Bu analiz, cevabın yönünü bilmek amacıyla her bir soru için ağırlıklı aritmetik ortalamanın ve standart sapmanın hesaplanmasını içerir. Anketler 5'li likert ölçekli sorulardan oluşmaktadır ve (1) kesinlikle katılmıyorum, (2) katılmıyorum, (3) kararsızım, (4) katılıyorum (5) kesinlikle katılıyorum beş seçenekte değerlendirilmektedir. Alt boyutları

bulunmamaktadır. Yanıt ortalamalarının 1'e yakın olması konu hakkındaki düşüncenin olumsuz olması anlamına gelirken, yanıt ortalamaları 5'e yaklaştıkça konu hakkındaki düşüncelerin daha olumlu bir seyir izlediği anlaşılmaktadır (Tablo 3.2 ve Tablo 3.3).

Tablo 3. 2. Seçenek Ağırlıkları

Kod	1	2	3	4	5
Görüş	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

Daha sonra ağırlıklı aritmetik ortalama hesaplanır ve ağırlıklı ortalamaya göre ve aşağıdaki tablodaki gibi trend bulunur.

Tablo 3. 3. Ağırlıklı Aritmetik Ortalama

Ağırlıklı Ortalama	1-1,79 arası	1,79-2,59 arası	2.60-3.39 arası	3.40-4.19 arası	4.20- 5 arası
Görüş	Kesinlikle Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

3.4. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde anket yöntemi ile toplanan verilerin analizine yer verilmiştir.

3.4.1. Güvenilirlik Analizi

Cronbach alfa güvenilirlik testi analizi, 1951'li yıllarda lee Cronbach tarafından ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada iç tutarlılığı ölçmeyi amaçlar ve ölçek içerisinde yer alan maddeler arasında tutarlı olup olmasını inceler (Gülbüz ve Şahin, 2015: 315).

Cronbach Alfa katsayı aralıklarının güvenilirlik düzeylerini göstermektedir. Cronbach's Alfa değeri faktör altında yer alan soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Bu değer 0,70 ve üstü olması iyi derecede güvenilir olarak yorumlanmaktadır (Durmuş vd., 2013: 89).

Ercan ve Kan (2004) güvenilirlik analizleri yapılan çalışmalarda bulunan ifadelerin ve ölçümlerin doğru/yanlış veya evet/hayır diye ikili maddeler ile kodlanmaması halinde likerli ölçeklerin iç tutarlılık açısından analizi ölçekte homojenliğin kullanılması ifade edilir.

Cronbach alfa değeri (Uzunsakal ve Yıldız, 2018: 19):

Tablo 3. 4. Referans Cronbach's Alfa Katsayıları

Katsayı Aralıkları	Güvenilirlik Düzey
$0 < R^2 < 0.40$	ise güvenilir değil
$0.40 < R^2 < 0.60$	ise düşük güvenilirlikte
$0.60 < R^2 < 0.80$	ise oldukça güvenilir
$0.80 < R^2 < 1.00$	ise yüksek güvenilirlikte olduğu kabul edilmektedir.

Tablo 3. 5. Güvenilirlik Testi

N of Items	Faktör	Farkındalık
24	Cronbach Alfa	0,810

Güvenilirlik testi analizinin sonucunda elde ettiğimiz güvenilirlik değerlerin yeterli olduğu gözlemlenmektedir. Gözlemlerin sonucunda çıkarılan maddelerin güvenilirliklerinin yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır.

3.4.2. Normal Dağılım Testi

İstatistiksel testler parametrik ve parametrik olmayan testler olmak üzere ikiye ayrılır. Parametrik testlerin kullanılmasını sağlayan gerekli koşullardan biride verilerin normal dağılıma sahip olmasıdır (Toy ve Tosunoğlu, 2007: 13, Karagöz, 2016: 91). Bu çalışmada, araştırma verilerinin normal dağılım gösterip göstermediğinin testi, standart sapma, basıklık ve çarpıklık katsayılarına bakılarak tespit edilmiştir. Normal dağılım gösteren bir verinin standart sapması 1'e yakın bir değer alırken, çarpıklık ve basıklık değerleri -2 ile +2 arasında değer alıyor olması gerekmektedir (Bayram, 2013: 109). Yapılan analiz sonucunda ölçekte yer alan ifadelerin standart sapmalarının sınır kabul edilen değerde olduğu çarpıklık ve basıklıklarının ise -2 ile +2 arasında yer aldığı

görülmektedir. Yapılan analiz sonucunda, verilerin normal dağılım sergilediği Tablo 3.6.'de görülmektedir.

Tablo 3.6.'de Ninova Sağlık Dairesi'nde görev yapan muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe elemanlarından elde edilen anket sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe elemanlarının muhasebe standartları hakkında tutum ölçmeye yönelik tespitine yönelik oluşturulan sorular incelendiğinde, "Irak Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim" ile "Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir" sorularının katılımcılar tarafından en güçlü bir ifadeler olarak görüldüğü saptanırken "Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri takip ediyorum." sorusu en düşük ortalamaya sahip ifade olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3. 6. Normal Dağılım Testi Tablosu

SSıra	Ölçek İfadeleri	Mean (Ort.)	Standart Sapma (Std.Dev.)	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
A1	Irak Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	4,49	0,50	0,582	0,776
A2	Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	3,83	0,92	0,878	0,916
A3	Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir.	4,48	0,60	0,365	0,469
A4	Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri takip ediyorum.	3,11	1,15	0,474	0,573
A5	Irak Muhasebe Standartları'nın tam anlamıyla kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandırır.	4,11	0,67	0,118	0,344
A6	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları iş yükümüzü artıracaktır.	3,66	0,59	0,183	0,411
A7	Uluslararası Muhasebe Standartları'nın her ülkede uygulanması muhasebenin uyumlaştırılmasına katkı sağlar.	3,89	0,79	0,563	0,836
A8	Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağını düşünmüyorum.	4,06	0,68	0,457	0,574
A9	Irak Muhasebe Standartları büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir.	4,02	0,64	0,856	0,908

A10	Uluslararası Muhasebe Standartları ve Irak Muhasebe Standartları birbirine birebir uyumlu olmalıdır.	4,08	0,61	0,124	0,346
A11	Irak Muhasebe Standartları geleneksel muhasebe sürecinde çok fazla değişikliğe yol açmamaktadır.	4,11	0,69	1,576	0,743
A12	Irak Muhasebe Standartları hakkında gerekli yazılı ve görsel yayınlara ulaşmak mümkündür.	4,12	0,68	0,325	0,531
A13	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar.	3,87	0,78	0,851	1,902
A14	Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	3,79	0,74	0,445	0,663
A15	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların oluşturulmasında tekdüzelik sağlar.	3,92	0,73	0,368	0,556
A16	Irak Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	4,08	3,37	0,964	0,994
A17	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını düşünmekteyim.	3,77	0,79	0,232	0,473
A18	Irak Muhasebe Standartları muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	4,09	0,81	0,458	0,678
A19	Irak Muhasebe Standartları metinleri anlatım dili bakımından anlaşılır değildir.	4,02	0,71	0,969	0,989
A20	Sermaye Piyasası Menkul Kıymetler Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	3,71	0,92	0,147	0,412
A21	Irak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği Genel Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	3,81	0,85	0,852	0,912
A22	Bağlı bulunduğumuz Muhasebeci ve Denetçiler Sendika ile Derneğin Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	3,43	0,84	1,963	0,978
A23	Irak Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasında meslek mensuplarının yeterince katkısı olduğuna inanıyorum.	4,26	0,50	1,145	1,394

A24	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları konusunda eğitim kurumları yeterli çalışmalar yapmaktadır.	4,28	0,57	1,357	1,589
-----	--	------	------	-------	-------

3.4.3. Araştırmada Yer Alan Ölçeğin Faktör Analizleri

Faktör analizi aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıda değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıdaki temel boyuta indirmek veya özetlemek olan bir grup çok değişkenli analiz tekniğine verilen genel bir isimdir (Coşkun vd., 2017:397). Araştırmalarda faktör analizi; gözlemlenen çok sayıdaki değişken içerisinden gruplandırılmış temel değişkenleri veya faktörleri tanımlayarak araştırmadaki değişken sayısını azaltmak amacıyla uygulanır (Ural ve Kılıç, 2005:398). Açıklayıcı faktör analizi çok sayıdaki değişkeni, belirli sayıdaki gruplara ayırarak her bir grubun içindeki değişkenler arasındaki ilişkiyi maksimum, gruplar arasındaki ilişkiyi ise minimum yaparak, grupları yeni değişkenlere dönüştürmektedir (Karagöz, 2016: 1001). Belirli bir örneklemden elde edilen değişkenlerin oluşturduğu veri yapısının faktör analizi için yeterli olup olmadığı KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) testi göstermektedir. KMO değerinin 0,60 ve üstünde olması örneklemin faktör analizi için yeterli olacağını ifade etmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2015: 303).

Öncelikle, örneklem sayısının yeterliliğini ve verilerin faktör analizi açısından uygunluğunu belirlemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett Küresellik Testleri uygulanmıştır. Araştırmamızda, ölçeğin KMO değerinin 0.962, Barlett testi sonucunun ise $\chi^2=22514,171$ istatistiksel açıdan anlamlı ($p<0,001$) olduğu gözlenmiştir. Ölçeğin Cronbach's Alpha Değeri 0,810 olarak tespit edilmiştir. Araştırmada KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) değeri 0,962 olarak ve Barlett's Küresellik testi sonucunun ($p<0,001$) anlamlı olması değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matrisin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir (Tablo 3.7).

Tablo 3. 7. Ninova Sağlık Dairesi'nde Muhasebe Çalışanları ve Denetçilerin Muhasebe Standartları Hakkında Tutum Ölçeği KMO ve Barlett Küresellik Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliği Ölçümü					0,962	
					Ki-Kare	22514,171
					Df	666
					Cronbach's Alpha Değeri	0,810
					Anlamlılık	,000
Faktör öz-değerleri ve açıklama varyansları						
Madde	Özdeğer	Varyans %	Kümülatif Varyans %	Döndürme Sonrası Öz-Değer	Döndürme Sonrası Varyans %	Kümülatif Varyans %
1	27,56	74,48	74,48	24,27	59,23	59,23
2	3,84	10,67	52,48	3,31	8,27	67,58
3	3,14	8,76	61,24	2,16	5,38	72,85
4	2,21	6,17	67,39	1,72	4,77	76,92
5	2,06	5,78	73,12	1,43	3,59	80,51
6	1,80	5,05	78,12	1,38	2,78	83,79
7	1,20	3,35	81,47	1,15	2,51	85,81
8	1,07	2,97	84,45	1,01	2,34	86,45
9	0,84	2,33	86,78			
10	0,71	1,99	88,78			
11	0,63	1,76	90,54			
12	0,51	1,41	91,96			
13	0,43	1,28	93,18			
14	0,37	1,09	94,22			
15	0,33	0,94	95,15			
16	0,30	0,85	95,99			
17	0,26	0,77	96,71			
18	0,24	0,68	97,40			
19	0,12	0,26	98,93			
20	0,13	0,16	99,97			
21	0,06	0,07	99,98			
22	0,04	0,05	99,99			
23	0,02	0,02	99,99			
24	0,00	0,01	100,00			

Ninova Sağlık Dairesi'nde Muhasebe Çalışanları ve Denetçilerin Muhasebe Standartları Hakkında Tutum Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları Tablo 3.8'de gösterilmektedir. Ölçeğin sahip olduğu toplam faktörün tanımladığı açıklanan varyans değeri 27,388 ve özdeğeri 3,214 olduğu saptanmıştır.

Tablo 3. 8. Ninova Sağlık Dairesi'nde Muhasebe Çalışanları ve Denetçilerin Muhasebe Standartları Hakkında Tutum Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları

Sıra	İFADELER	Faktör yükleri	Açıklanan Varyans	Özdeğer
A1	Irak Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	0,957	27,388	3,214
A2	Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	0,781		
A3	Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir.	0,985		
A4	Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri takip ediyorum.	0,516		
A5	Irak Muhasebe Standartları'nın tam anlamıyla kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandırır.	0,920		
A6	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları iş yükümüzü artıracaktır.	0,690		
A7	Uluslararası Muhasebe Standartları'nın her ülkede uygulanması muhasebenin uyumlaştırılmasına katkı sağlar.	0,712		
A8	Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağını düşünmüyorum.	0,886		
A9	Irak Muhasebe Standartları büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir.	0,920		
A10	Uluslararası Muhasebe Standartları ve Irak Muhasebe Standartları birbirine birebir uyumlu olmalıdır.	0,759		
A11	Irak Muhasebe Standartları geleneksel muhasebe sürecinde çok fazla değişikliğe yol açmamaktadır.	0,857		

A12	Irak Muhasebe Standartları hakkında gerekli yazılı ve görsel yayınlara ulaşmak mümkündür.	0,904		
A13	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar.	0,903		
A14	Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,905		
A15	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların oluşturulmasında tekdüzelik sağlar.	0,736		
A16	Irak Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,639		
A17	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını düşünmekteyim.	0,717		
A18	Irak Muhasebe Standartları muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	0,678		
A19	Irak Muhasebe Standartları metinleri anlatım dili bakımından anlaşılır değildir.	0,722		
A20	Sermaye Piyasası Menkul Kıymetler Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,694		
A21	Irak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği Genel Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,657		
A22	Bağlı bulunduğumuz Muhasebeci ve Denetçiler Sendika ile Derneğin Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,736		
A23	Irak Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasında meslek mensuplarının yeterince katkısı olduğuna inanıyorum.	0,941		
A24	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları konusunda eğitim kurumları yeterli çalışmalar yapmaktadır.	0,914		

Faktör analizi sonuçları incelendiğinde faktörlerin 8 boyut altında birleştiği tespit edilmiştir. Elde edilen 8 boyut tüm ifadelerin yaklaşık %86'sını açıklamaktadır. Elde edilen 8 boyut ve faktör yükleri Tablo 3.9'daki gibidir;

Tablo 3. 9. Sekiz Boyut ve Faktör Yükleri

Sıra	Boyut 1: Standart Bilgisi	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A1	Irak Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	0,957	0,802
A2	Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	0,781	
A4	Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri takip ediyorum.	0,516	
	Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A3	Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir.	0,985	0,644
A24	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları konusunda eğitim kurumları yeterli çalışmalar yapmaktadır.	0,914	
A12	Irak Muhasebe Standartları hakkında gerekli yazılı ve görsel yayınlara ulaşmak mümkündür.	0,904	
	Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A7	Uluslararası Muhasebe Standartları'nın her ülkede uygulanması muhasebenin uyumlaştırılmasına katkı sağlar.	0,712	0,677
A10	Uluslararası Muhasebe Standartları ve Irak Muhasebe Standartları birbirine birebir uyumlu olmalıdır.	0,759	
	Boyut 4: Başarıya Etkisi	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A8	Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağını düşünmüyorum.	0,886	0,684
A5	Irak Muhasebe Standartları'nın tam anlamıyla kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandırır.	0,920	

	Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A6	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları iş yükümüzü artıracaktır.	0,690	0,542
A9	Irak Muhasebe Standartları büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir.	0,920	
	Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A14	Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,905	0,512
A19	Irak Muhasebe Standartları metinleri anlatım dili bakımından anlaşılır değildir.	0,722	
A21	Irak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği Genel Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,657	
A22	Bağlı bulunduğumuz Muhasebeci ve Denetçiler Sendika ile Derneğin Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,736	
A20	Sermaye Piyasası Menkul Kıymetler Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,694	
A16	Irak Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	0,639	
	Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A23	Irak Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasında meslek mensuplarının yeterince katkısı olduğuna inanıyorum.	0,941	0,571
A18	Irak Muhasebe Standartları muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	0,678	
	Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Faktör Yükleri	Cronbach Alfa Değeri
A17	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını düşünmekteyim.	0,717	0,614
A11	Irak Muhasebe Standartları geleneksel muhasebe sürecinde çok fazla değişikliğe yol açmamaktadır.	0,857	

A13	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar.	0,903	
A15	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların oluşturulmasında tekdüzelik sağlar.	0,736	

3.4.4. Ortalama Analizleri

Çalışma daha önce de belirtildiği gibi 8 boyut açısından ele alınmıştır. Bu boyutların ortalamalarına ilişkin veriler aşağıda Tablo 3.10'da verilmiştir.

Tablo 3. 10. Sekiz Boyut ve Ortalamaları

Sıra	Boyut 1: Standart Bilgisi	N	Mean
A1	Irak Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	85	3,81
A2	Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.		
A4	Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri takip ediyorum.		
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği		N	Mean
A3	Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir.	85	4,29
A24	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları konusunda eğitim kurumları yeterli çalışmalar yapmaktadır.		
A12	Irak Muhasebe Standartları hakkında gerekli yazılı ve görsel yayınlara ulaşmak mümkündür.		
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi		N	Mean
A7	Uluslararası Muhasebe Standartları'nın her ülkede uygulanması muhasebenin uyumlaştırılmasına katkı sağlar.	85	3,98
A10	Uluslararası Muhasebe Standartları ve Irak Muhasebe Standartları birbirine birebir uyumlu olmalıdır.		
Boyut 4: Başarıya Etkisi		N	Mean
A8	Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağını düşünmüyorum.	85	4,08
A5	Irak Muhasebe Standartları'nın tam anlamıyla kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandırır.		
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi		N	Mean
A6	Irak Muhasebe Standartları uygulamaları iş yükümüzü artıracaktır.	85	3,84
A9	Irak Muhasebe Standartları büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir.		

	Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	N	Mean
A14	Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	85	3,80
A19	Irak Muhasebe Standartları metinleri anlatım dili bakımından anlaşılır değildir.		
A21	Irak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği Genel Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.		
A22	Bağlı bulunduğumuz Muhasebeci ve Denetçiler Sendika ile Derneğin Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.		
A20	Sermaye Piyasası Menkul Kıymetler Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.		
A16	Irak Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.		
	Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	N	Mean
A23	Irak Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasında meslek mensuplarının yeterince katkısı olduğuna inanıyorum.	85	4,18
A18	Irak Muhasebe Standartları muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.		
	Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	N	Mean
A17	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını düşünmekteyim.	85	3,91
A11	Irak Muhasebe Standartları geleneksel muhasebe sürecinde çok fazla değişikliğe yol açmamaktadır.		
A13	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar.		
A15	Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların oluşturulmasında tekdüzelik sağlar.		

Tablo 3.10 verileri incelendiğinde çalışmaya katılım gösteren muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe elemanlarının verdiği cevapların boyutlar açısından ortalamasının 3,5 ile 4,5 aralığında olduğu tespit edilmiştir. Bu değer aralığı çalışmaya katılım sağlayan muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe elemanlarının anket aracılığıyla yöneltilen ifadelerin tamamına katıldığını göstermektedir.

3.4.5. Verilerin Değerlendirmesi

Araştırmada toplanan verilerin analizinde, istatistiksel yazılım paketi SPSS 25 (Statistical Package for the Social Sciences – IBM®) programı kullanılmıştır. Çalışmada bağımsız değişkenlere verilen yanıtların dağılımına ilişkin tanımlayıcı istatistikler, kategorik değişkenler için sayı ve yüzdelere, sayısal değişkenler için ortalama, standart sapma ve ortalama hesaplanmıştır. Verilerin normal dağılım gösterip göstermediği Skewness ve Kurtosis analizi ile değerlendirilmiş ve verilerin normal dağılım gösterdiği tespit edilmiştir. İkili ve çoklu karşılaştırmalarda kategorik değişkenlerde Ki-kare testi, niceliksel değişkenler için Independent t-testi ve One Way Anova testi kullanıldı. Elde edilen sonuçlar %95 güven aralığında $p < 0.05$ anlamlı kabul edildi.

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Araştırma kapsamında yer alan muhasebe mensuplarının ankete verdikleri cevaplardan elde edilen betimsel ve istatistiksel bulgulara ait veriler bu bölümde incelenmiştir.

3.5.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Betimsel Bulgular ve Farklılık Analizleri

Betimsel bulgular; ankete katılan muhasebe çalışanları, denetçiler ve muhasebe uzmanlarının demografik özelliklerini ortaya koymaktadır. Demografik özellikler başlığı altında incelenen ve keşifsel faktör analizi sonucunda elde edilen boyutlar cinsiyet, yaş, mesleki unvan, eğitim durumu, mesleki tecrübe, çalışma şekli ve çalıştığı bölüm gibi demografik özellikler açısından analiz edilmiştir.

3.5.1.1. Cinsiyetin Boyutlar Açısından Farklılığı (T-Testi)

Cinsiyetin boyutlar açısından farklılığını ortaya koyan veriler Tablo 3.9 ve 3.10’da açıklanmaktadır.

Tablo 3. 11. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
Erkek	56	66,0
Kadın	29	34,0

Çalışma kapsamında yer alan muhasebe meslek mensuplarının %66'sı erkek ve %34'ünün kadın olduğu gözlenmiştir.



Şekil 3.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Tablo 3. 12. Cinsiyet Açısından T Testi Analiz Sonuçları

Boyutlar	Cinsiyet	N	Mean	Std. Deviation	t	df	P
Boyut 1: Standart Bilgisi	Kadın	29	2,3476	,77061	,001	85	,989
	Erkek	56	2,3475	,85208			
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Kadın	29	2,2707	,78663	,346	85	,660
	Erkek	56	2,2471	,71537			
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Kadın	29	4,1292	,67485	,825	85	,431
	Erkek	56	3,9727	,69960			
Boyut 4: Başarıya Etkisi	Kadın	29	4,1233	,67406	1,493	85	,156
	Erkek	56	4,0175	,71567			
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Kadın	29	3,9760	,74379	-1,348	85	,022*
	Erkek	56	4,1491	,90893			
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Kadın	29	4,3476	,77061	,346	85	,860
	Erkek	56	3,4475	,85208			
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Kadın	29	4,2707	,78663	,705	85	,441
	Erkek	56	4,2471	,71537			
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Kadın	29	4,0292	,67485	1,293	85	,146
	Erkek	56	3,9727	,69960			

Cinsiyet açısından boyutlar incelendiğinde kadın ve erkek açısından Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ile ilgili bilgi düzeyleri konusunda sadece boyut 5 açısından farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu durum cinsiyet açısından bilgi düzeylerinin boyut 5 dışında kalan diğer boyutlar açısından anlamlı bir farklılık içermediğini ortaya koymaktadır. Boyut 5'e ilişkin hesaplamalar aşağıda Tablo 3.12'de yer almaktadır.

Tablo 3. 13. Post Hoc Tests (Games-Howell)

Dependent Variable	(I) Cinsiyet	(J) Cinsiyet	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Kadın	Erkek	-,65567*	,10952	,022

Tablo 3.13 verileri incelendiğinde kadın katılımcıların erkek katılımcılara göre Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ile ilgili bilgi düzeyleri değişiklik göstermekte ve kadın katılımcılara göre iş yüküne etkisi daha fazla olacaktır.

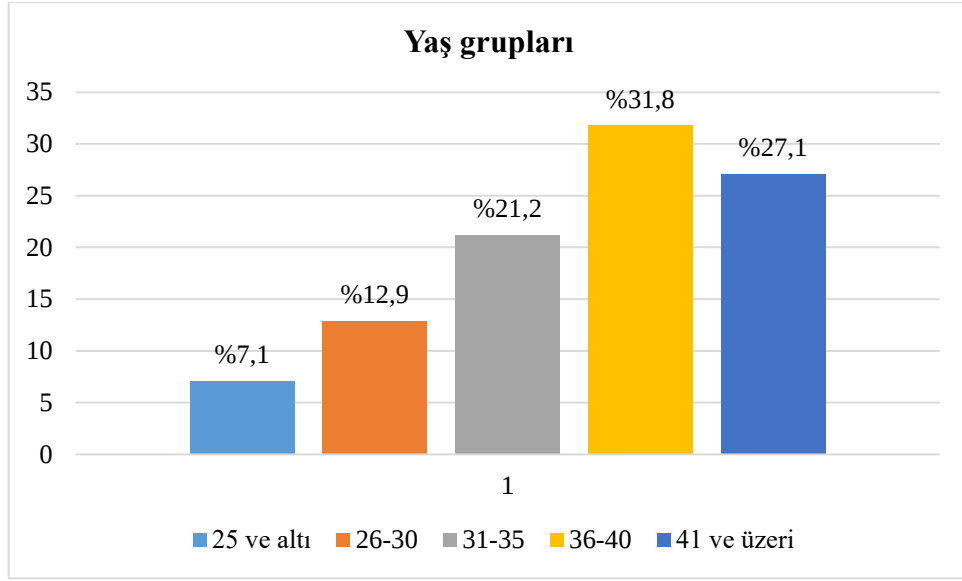
3.5.1.2. Yaş Gruplarının Boyutlar Açısından Farklılığı (Anova Testi)

Yaş gruplarının boyutlar açısından farklılığını ortaya koyan veriler Tablo 3.12, 3.13 ve 3.14'te açıklanmaktadır.

Tablo 3. 14. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

Yaş grupları (yıl)	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
25 ve altı	6	7,1
26-30	11	12,9
31-35	18	21,2
36-40	27	31,8
41 ve üzeri	23	27,1

Tablo 3.14 verileri incelendiğinde çalışma kapsamında yer alan muhasebe meslek mensuplarının %7,1'i diğer bir ifadeyle 6 kişinin 25 ve altı yaş grubunda, %12,9'u bir başka ifadeyle 11 kişinin 26-30 yaş grubunda, %21,2'sini ifade eden 18 kişinin 31-35 yaş grubunda, %31,8'lik paya sahip olan 27 kişinin 36-40 yaş grubunda ve son olarak %27,1'ini kapsayan 23 kişinin 41 ve üzeri yaş grubu aralığında olduğu tespit edilmiştir. Bu verilere göre katılımcıların %80,1'i 31 yaş ve üzerindedir.



Şekil 3.2. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

Katılımcıların yaş grupları yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere en fazla 36-40 yaş arasında yoğunlaşmaktadır.

Tablo 3. 15. Yaş Açısından Betimsel Analiz Sonuçları

Boyutlar	Yaş	N	Mean	Std. Deviation
Boyut 1: Standart Bilgisi	25 ve Altı	6	4,2324	0,74522
	26-30	11	4,3366	0,75466
	31-35	18	4,5255	0,87725
	36-40	27	4,4286	0,88456
	41 ve Üstü	23	4,1522	0,75857
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	25 ve Altı	6	4,2380	0,80101
	26-30	11	4,2076	0,73256
	31-35	18	4,3534	0,77904
	36-40	27	4,2917	0,73290
	41 ve Üstü	23	4,2228	0,72116
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	25 ve Altı	6	3,9839	0,72490
	26-30	11	3,9011	0,60594
	31-35	18	4,0383	0,68469
	36-40	27	4,1543	0,81833
	41 ve Üstü	23	4,0652	0,61912
Boyut 4: Başarıya Etkisi	25 ve Altı	6	4,2048	0,76424
	26-30	11	4,1186	0,69084
	31-35	18	4,0374	0,68149
	36-40	27	4,0231	0,53037

	41 ve Üstü	23	3,8750	0,72982
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	25 ve Altı	6	4,2410	0,99192
	26-30	11	4,1737	0,84322
	31-35	18	4,0862	0,77837
	36-40	27	3,9907	0,62564
	41 ve Üstü	23	3,8804	0,64278
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	25 ve Altı	6	4,2410	0,99192
	26-30	11	4,1737	0,84322
	31-35	18	4,0862	0,77837
	36-40	27	3,9907	0,62564
	41 ve Üstü	23	3,8804	0,64278
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	25 ve Altı	6	4,2410	0,99192
	26-30	11	4,1737	0,84322
	31-35	18	4,0862	0,77837
	36-40	27	3,9907	0,62564
	41 ve Üstü	23	3,8804	0,64278
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	25 ve Altı	6	4,2410	0,99192
	26-30	11	4,1737	0,84322
	31-35	18	4,0862	0,77837
	36-40	27	3,9907	0,62564
	41 ve Üstü	23	3,8804	0,64278

Tablo 3.15 verileri yaş farkı olmaksızın katılımcıların tamamının tüm boyutlarda yer alan ifadelerle katıldığını ifade etmektedir. Grup içi ve gruplar arasında fark olup olmadığını ortaya koyabilmek amacıyla Anova testi analizi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar aşağıda Tablo 3.16’da ortaya konmuştur.

Tablo 3. 16. Yaş Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Boyut 1: Standart Bilgisi	Between Groups	5,979	1	1,195	2,130	,076
	Within Groups	245,720	84	,532		
	Total	251,699	85			
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Between Groups	1,241	1	,320	,532	,785
	Within Groups	219,467	84	,473		
	Total	220,709	85			
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Between Groups	2,777	1	,694	1,485	,406

	Within Groups	179,105	84	,468		
	Total	181,882	85			
Boyut 4: Başarıya Etkisi	Between Groups	3,731	1	,933	1,957	,150
	Within Groups	182,550	84	,477		
	Total	186,281	85			
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Between Groups	5,143	1	1,286	1,929	,145
	Within Groups	255,310	84	,667		
	Total	260,454	85			
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Between Groups	5,143	1	1,082	1,129	,115
	Within Groups	255,310	84	,417		
	Total	260,454	85			
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Between Groups	5,143	1	1,032	1,627	,135
	Within Groups	255,310	84	,311		
	Total	260,454	85			
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Between Groups	5,143	1	,852	1,229	,147
	Within Groups	255,310	84	,369		
	Total	260,454	85			

Tablo 3.16 verileri tüm boyutlar açısından incelendiğinde hem gruplar arasında hem de grup içinde bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Daha açık bir ifade ile katılımcıların yaşlarının dağılım aralığı ile boyutların farkındalığı arasında farklılık olmadığı ortaya konmuştur.

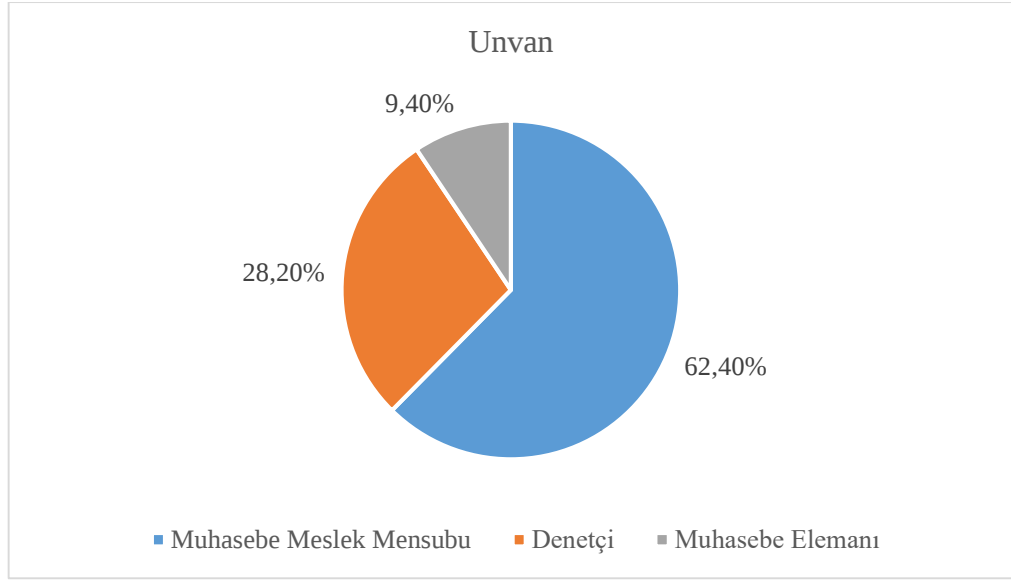
3.5.1.3. Katılımcı Unvanlarının Boyutlar Açısından Farklılığı (Anova Testi)

Katılımcı unvanlarının boyutlar açısından farklılığını ortaya koyan veriler Tablo 3.17’de açıklanmaktadır.

Tablo 3. 17. Katılımcıların Ünvanlarına Göre Dağılımı

Ünvanları	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
Muhasebe Meslek Mensubu	53	62,4
Denetçi	24	28,2
Muhasebe Elemanı	8	9,4

Çalışma kapsamında yer alan muhasebe meslek mensuplarının %71,8’inin muhasebeci ve %28,2’sinin denetçi olduğu saptanmıştır.



Şekil 3.3. Katılımcıların Ünvanlarına Göre Dağılımı

Tablo 3. 18. Mesleki Unvan Açısından Betimsel Analiz Sonuçları

Boyutlar	Mesleki Unvan	N	Mean	Std. Deviation
Boyut 1: Standart Bilgisi	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,3610	,68778
	Denetçi	24	4,2844	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	4,5465	,78395
	Total	85	4,3973	,70646
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,2710	,68778
	Denetçi	24	4,1844	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	3,5485	,78395
	Total	85	4,0125	,70646
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,5241	,68778
	Denetçi	24	4,2357	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	3,5469	,78395
	Total	85	4,1524	,70646
Boyut 4: Başarıya Etkisi	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,1620	,68778
	Denetçi	24	4,3854	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	3,6475	,78395
	Total	85	4,0845	,70646
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,5810	,68778
	Denetçi	24	4,6833	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	3,5465	,78395

	Total	85	4,2709	,70646
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,3250	,68778
	Denetçi	24	3,5962	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	3,5465	,78395
	Total	85	3,8225	,70646
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,3210	,68778
	Denetçi	24	4,3824	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	3,5855	,78395
	Total	85	4,1176	,70646
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Muhasebe Meslek Mensubu	53	4,3610	,68778
	Denetçi	24	3,8844	,66547
	Muhasebe Elemanı	8	3,6465	,78395
	Total	85	4,0910	,70646

Tablo 3.18 verilerine göre çalışma kapsamında ortaya konan 8 boyut açısından unvanlar incelenmiş ve elde edilen veriler unvan farkı olmaksızın katılımcıların tamamının ifadelerine katıldığını ortaya koymuştur.

Tablo 3. 19. Unvan Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Boyut 1: Standart Bilgisi	Between Groups	5,829	1	1,123	2,250	,089
	Within Groups	225,730	84	,572		
	Total	231,559	85			
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Between Groups	1,381	1	,330	,558	,018
	Within Groups	239,257	84	,412		
	Total	240,638	85			
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Between Groups	2,159	1	,623	1,269	,425
	Within Groups	159,407	84	,417		
	Total	161,566	85			
Boyut 4: Başarıya Etkisi	Between Groups	3,487	1	,852	1,682	,187
	Within Groups	142,258	84	,477		
	Total	145,745	85			
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Between Groups	4,456	1	1,086	1,299	,138
	Within Groups	265,410	84	,627		
	Total	269,866	85			
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar	Between Groups	5,525	1	1,002	1,122	,123
	Within Groups	235,320	84	,458		

Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Total	240,845	85			
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Between Groups	3,897	1	1,412	1,227	,145
	Within Groups	214,280	84	,351		
	Total	218,177	85			
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Between Groups	4,147	1	,742	1,218	,158
	Within Groups	275,258	84	,329		
	Total	279,405	85			

Tablo 3.19 verileri, katılımcıların mesleki unvanlarının tüm boyutlar açısından incelendiğini göstermektedir. Boyutlar arasında sadece “Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği” sigma değerlerinin 0,05’ten küçük olmasından dolayı gruplar arası ve içinde anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Diğer boyutların sigma değeri 0,05’ten büyük olduğundan dolayı katılımcıların mesleki unvanları açısından anlamlı bir farklılık olmadığı ortaya konmuştur. “Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği” açısından anlamlı farklılığı ortaya koyabilmek için post hoc testine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu test ile yapılan analiz sonucunda Tablo 3.18 verileri elde edilmiştir.

Tablo 3. 20. Post Hoc Tests (Games-Howell)

Dependent Variable	(I) Mesleki Unvan		(J) Mesleki Unvan	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Muhasebe Meslek Mensubu		Muhasebe Elemanı	,42730*	,13970	,017

Tablo 3.20 verileri incelendiğinde “Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği” mesleki unvan açısından Muhasebe Meslek Mensubu unvanına sahip katılımcılar ile Muhasebe Elemanı unvanına sahip katılımcılar arasında anlamlı bir farklılık olduğu ortaya konmuştur.

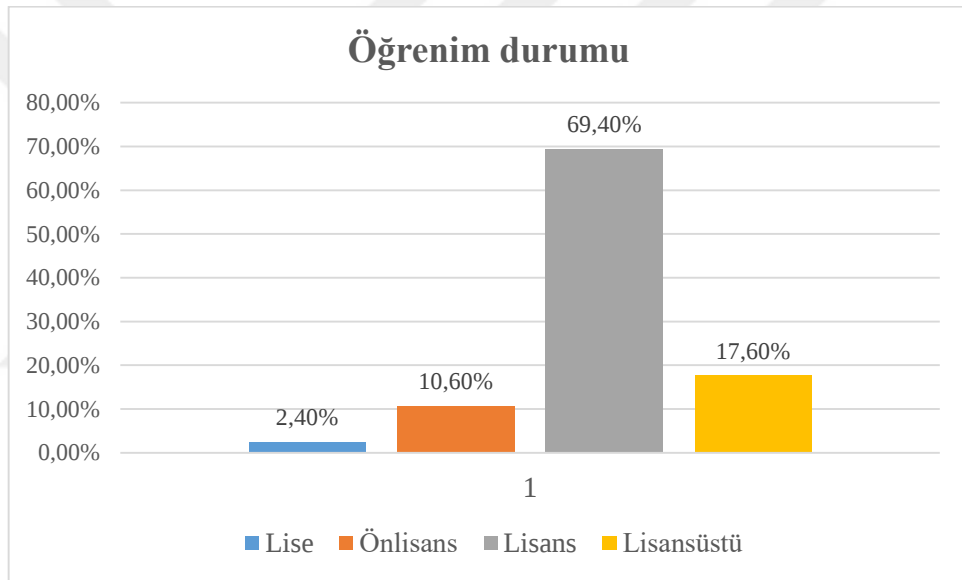
3.5.1.4. Katılımcı Öğrenim Durumlarının Boyutlar Açısından Farklılığı (Anova Testi)

Katılımcı öğrenim durumlarının boyutlar açısından farklılığını ortaya koyan veriler Tablo 3.19, 3.20 ve 3.21’de açıklanmaktadır.

Tablo 3. 21. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı

Öğrenim Durumları	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
Lise	2	2,4
Önlisans	9	10,6
Lisans	59	69,4
Lisansüstü	15	17,6

Tablo 3.21 verilerine göre çalışma kapsamında yer alan katılımcıların %2,4'ü lise mezunu olurken, %10,6'sının önlisans mezunu, %69,4'ünün lisans ve %17,6'sının lisansüstü mezunu oldukları tespit edilmiştir. Lisans mezunları oranının yüksek olması örneklem üyelerinin etkinliğini göstermekte ve anket sorularına verilen cevapların güvenilirliğine katkı sağlamaktadır.

**Şekil 3.4. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı****Tablo 3. 22. Eğitim Durumu Açısından Betimsel Analiz Sonuçları**

Boyutlar	Eğitim	N	Mean	Std. Deviation
Boyut 1: Entegre Raporlama Beklentisi	Lise	2	3,9828	,66258
	Ön Lisans	9	4,0996	,64357
	Lisans	59	4,6384	,80109
	Yüksek Lisans	15	4,5089	,92508
	Total	85	4,3126	,80646
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Lise	2	3,8526	,66258

	Ön Lisans	9	4,1250	,64357
	Lisans	59	4,5985	,80109
	Yüksek Lisans	15	4,5021	,92508
	Total	85	4,2695	,80646
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Lise	2	3,5878	,66258
	Ön Lisans	9	4,0695	,64357
	Lisans	59	4,7852	,80109
	Yüksek Lisans	15	4,6542	,92508
	Total	85	4,2745	,80646
Boyut 4: Başarıya Etkisi	Lise	2	3,5287	,66258
	Ön Lisans	9	4,1247	,64357
	Lisans	59	4,3698	,80109
	Yüksek Lisans	15	4,2147	,92508
	Total	85	4,1475	,80646
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Lise	2	3,9125	,66258
	Ön Lisans	9	4,0925	,64357
	Lisans	59	4,6745	,80109
	Yüksek Lisans	15	4,5259	,92508
	Total	85	4,3013	,80646
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Lise	2	3,7896	,66258
	Ön Lisans	9	4,2365	,64357
	Lisans	59	4,4789	,80109
	Yüksek Lisans	15	4,5596	,92508
	Total	85	4,3476	,80646
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Lise	2	3,9123	,66258
	Ön Lisans	9	4,0089	,64357
	Lisans	59	4,6029	,80109
	Yüksek Lisans	15	4,4875	,92508
	Total	85	4,3476	,80646
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Lise	2	3,5123	,66258
	Ön Lisans	9	4,0856	,64357
	Lisans	59	4,7256	,80109

	Yüksek Lisans	15	4,5056	,92508
	Total	85	4,3476	,80646

Tablo 3.22 verilerine göre tüm boyutlar ele alınmış ve çalışmada eğitim durumu farkı olmaksızın katılımcıların tamamının ifadelerine katıldığı ortaya konmuştur.

Tablo 3. 23. Eğitim Durumu Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Boyut 1: Standart Bilgisi	Between Groups	4,529	1	1,058	1,850	,145
	Within Groups	220,740	84	,526		
	Total	225,269	85			
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Between Groups	1,458	1	,324	,526	,096
	Within Groups	215,257	84	,484		
	Total	216,715	85			
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Between Groups	5,157	1	,547	1,089	,452
	Within Groups	117,317	84	,654		
	Total	122,474	85			
Boyut 4: Başarıya Etkisi	Between Groups	3,958	1	,896	1,082	,158
	Within Groups	162,258	84	,389		
	Total	166,216	85			
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Between Groups	4,125	1	1,012	1,109	,156
	Within Groups	262,250	84	,457		
	Total	266,375	85			
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar	Between Groups	5,125	1	1,125	1,221	,274
	Within Groups					
	Total					

Taraflndan Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Within Groups	214,001	84	,485		
	Total	219,126	85			
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Between Groups	4,158	1	1,112	1,427	,109
	Within Groups	224,270	84	,301		
	Total	228,428	85			
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Between Groups	5,147	1	,715	1,148	,128
	Within Groups	265,258	84	,309		
	Total	270,405	85			

Tablo 3.23 verileri tüm boyutlar açısından ele alınmıştır. Ele alınan ve analiz edilen 8 boyut sigma değeri 0,05'ten büyük olduğundan dolayı katılımcıların eğitim durumu açısından anlamlı bir farklılığı olmadığı ortaya konmuştur.

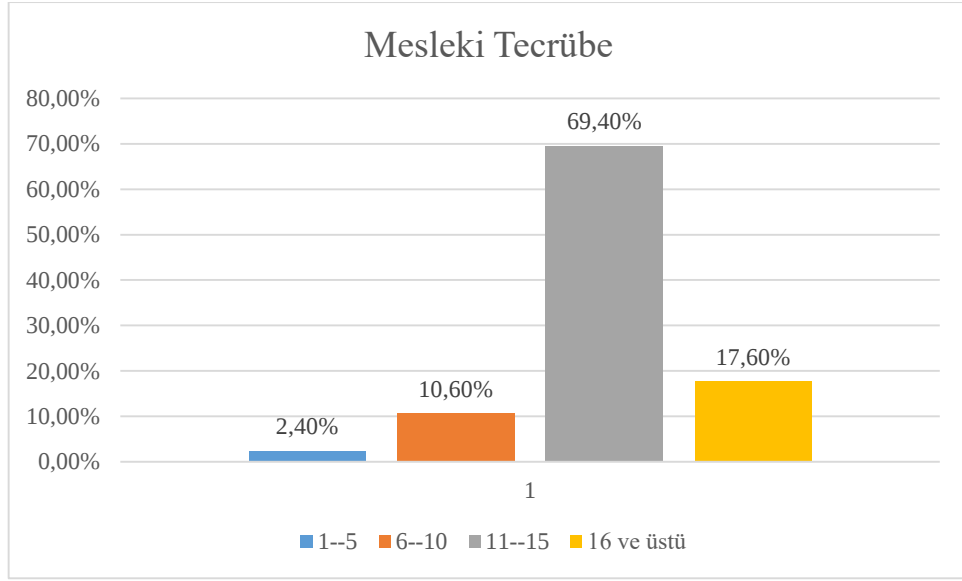
3.5.1.5. Mesleki Tecrübenin Boyutlar Açısından Farklılığı (ANOVA)

Mesleki tecrübenin boyutlar açısından farklılığını ortaya koyan veriler Tablo 3.22, 3.23 ve 3.24'te açıklanmaktadır.

Tablo 3. 24. Katılımcıların Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Dağılımı

Meslekte Kıdem Yılları	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
1-5	10	11,8
6-10	12	14,1
11-15	37	43,5
16 ve üstü	26	30,6

Tablo 3.24'te yer alan çalışma bulgularına göre katılımcıların %43,5'i diğer bir ifadeyle 37 kişi 11-15 yıl aralığında bir mesleki tecrübeye sahiptir. 16 ve üstü mesleki tecrübeye sahip katılımcı sayısı 26 diğer bir ifadeyle katılımcıların %30,6'sını oluşturmaktadır. Diğer katılımcıların mesleki tecrübeleri ise 10 yılın altındadır.



Şekil 3.5. Katılımcıların Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımı

Tablo 3. 25. Mesleki Tecrübe Açısından Betimsel Analiz Sonuçları

Boyutlar	Eğitim	N	Mean	Std. Deviation
Boyut 1: Entegre Raporlama Beklentisi	1-5	10	4,4070	,84693
	6-10	12	4,4355	,81713
	11-15	37	4,1214	,77811
	16 ve üstü	26	4,1351	,65852
	Total	85	4,3476	,81646
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	1-5	10	4,2774	,75285
	6-10	12	4,2776	,78287
	11-15	37	4,1833	,77727
	16 ve üstü	26	4,2500	,74598
	Total	85	4,2603	,76519
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	1-5	10	3,9635	,68480
	6-10	12	3,9678	,63109
	11-15	37	3,2278	,74516
	16 ve üstü	26	3,9459	,75785
	Total	85	4,0043	,69555
Boyut 4: Başarıya Etkisi	1-5	10	4,0908	,63919
	6-10	12	4,1931	,76562
	11-15	37	3,9042	,65783
	16 ve üstü	26	3,8446	,57734

	Total	85	4,0767	,69879
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	1-5	10	4,1233	,83954
	6-10	12	4,1966	,82810
	11-15	37	3,9583	,84489
	16 ve üstü	26	3,9459	,64441
	Total	85	4,1082	,82937
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	1-5	10	4,4070	,84693
	6-10	12	4,4355	,81713
	11-15	37	4,1214	,75811
	16 ve üstü	26	4,1351	,63852
	Total	85	2,3476	,80746
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	1-5	10	4,2774	,75285
	6-10	12	4,2776	,76287
	11-15	37	4,1833	,75727
	16 ve üstü	26	4,2500	,74598
	Total	85	4,2603	,75919
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	1-5	10	3,9635	,67980
	6-10	12	3,9678	,63109
	11-15	37	4,2278	,74516
	16 ve üstü	26	3,9459	,76885
	Total	85	4,0043	,69555

Tablo 3.25 verilerine göre çalışmada belirlenen sekiz (8) boyut içerisinde yer alan tüm ifadeler mesleki tecrübe farkı olmaksızın tüm katılımcıların katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo 3. 26. Mesleki Tecrübe Açısından Anova Testi Analiz Sonuçları

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Boyut 1: Standart Bilgisi	Between Groups	3,699	1	1,086	1,923	,108
	Within Groups	218,740	84	,536		
	Total	222,439	85			
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Between Groups	2,685	1	,635	,529	,059
	Within Groups	218,228	84	,412		
	Total	220,913	85			
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Between Groups	5,258	1	,525	1,889	,412
	Within Groups	112,318	84	,636		
	Total	117,576	85			

Boyut 4: Başarıya Etkisi	Between Groups	4,085	1	,806	1,362	,108
	Within Groups	152,298	84	,329		
	Total	156,383	85			
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Between Groups	4,358	1	1,002	1,309	,158
	Within Groups	262,158	84	,407		
	Total	266,516	85			
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Between Groups	4,869	1	1,089	1,082	,458
	Within Groups	215,963	84	,495		
	Total	220,832	85			
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Between Groups	4,258	1	,985	1,027	,068
	Within Groups	215,258	84	,396		
	Total	219,516	85			
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Between Groups	5,189	1	,541	1,108	,082
	Within Groups	265,098	84	,225		
	Total	270,287	85			

Tablo 3.26 verileri, katılımcıların mesleki tecrübelerinin tüm boyutlar açısından incelendiğini göstermektedir. Çalışmada elde edilen tüm boyutların sigma değeri 0,05'ten büyük olduğundan dolayı katılımcıların mesleki tecrübeleri açısından anlamlı bir farklılık olmadığı ortaya konmuştur.

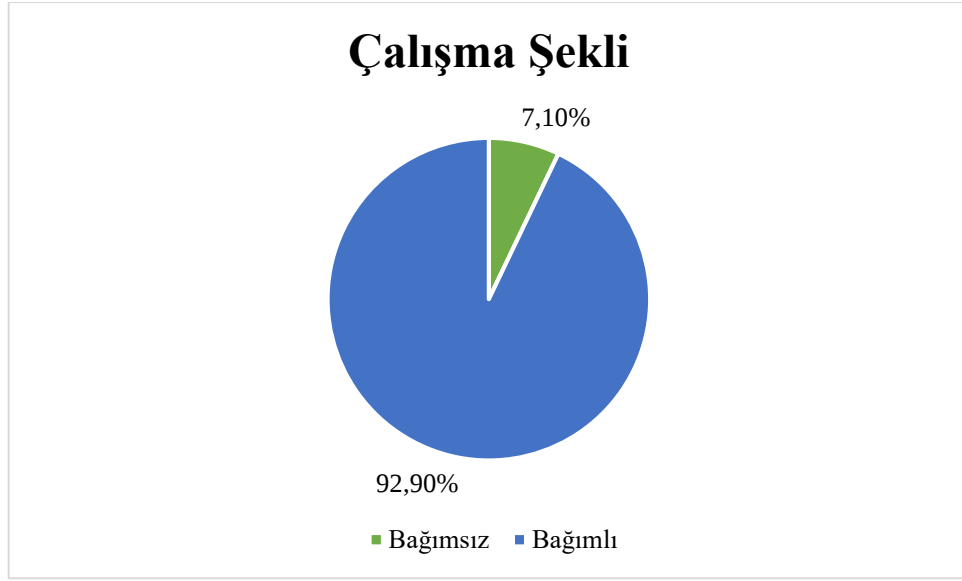
3.5.1.6. Çalışma Şeklinin Boyutlar Açısından Farklılığı (ANOVA)

Çalışma şeklinin boyutlar açısından farklılığını ortaya koyan veriler Tablo 3.25, ve 3.26'da açıklanmaktadır.

Tablo 3. 27. Katılımcıların Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı

Çalışma Şekli	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
Bağımsız	6	7,1
Bağımlı	79	92,9

Tablo 3.27'de açıklanan verilere göre katılımcıların %7,1'i bir başka ifadeyle 6 kişi bağımsız olarak faaliyetlerini sürdürürken, %92,9'unu oluşturan 79 kişi ise bir kurum bünyesinde faaliyetlerini yürütmektedirler.



Şekil.3.6. Katılımcıların Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı

Tablo 3. 28. Çalışma Şekli Açısından Betimsel Analiz Sonuçları

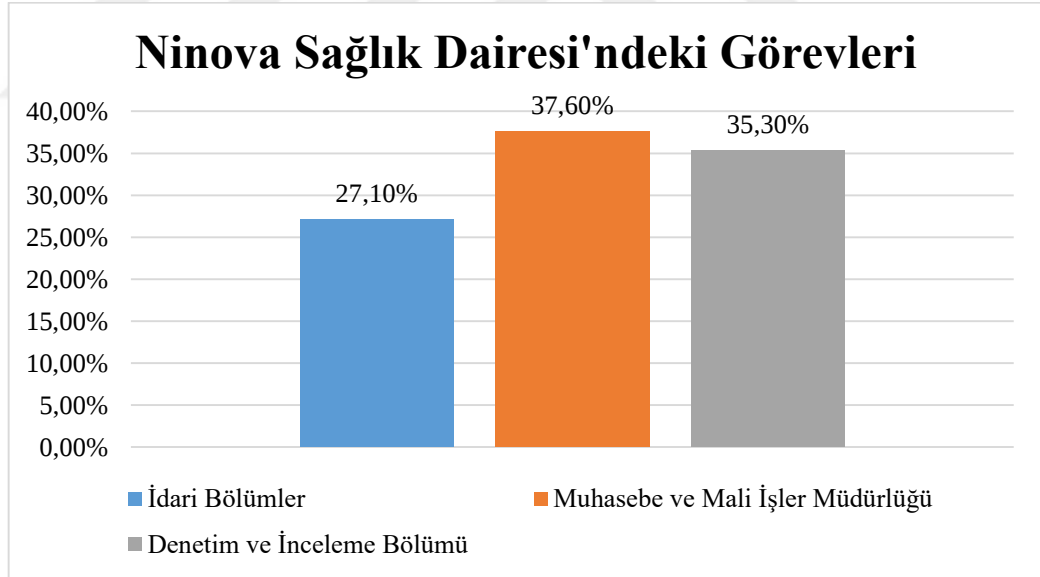
Boyutlar	Çalışma Şekli	N	Mean	Std. Deviation	t	df	P
Boyut 1: Standart Bilgisi	Bağımlı	79	4,2949	,89401	-1,063	85	,085
	Bağımsız	6	4,4558	,72383			
Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği	Bağımlı	79	4,2515	,65673	-,358	85	,689
	Bağımsız	6	4,2794	,85466			
Boyut 3: Uyumlaştırma Etkisi	Bağımlı	79	3,9569	,76845	-1,098	85	,059
	Bağımsız	6	4,1011	,61180			
Boyut 4: Başarıya Etkisi	Bağımlı	79	4,0597	,80183	-,475	85	,865
	Bağımsız	6	4,1114	,77856			
Boyut 5: İş Yüküne Etkisi	Bağımlı	79	4,1051	,82527	-,094	85	,852
	Bağımsız	6	4,1139	,84299			
Boyut 6: Kurum/Kurul/Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Yeterliliği	Bağımlı	79	4,1052	,75727	-,096	85	,458
	Bağımsız	6	4,1138	,84299			
Boyut 7: Meslek Mensuplarının Etkisi	Bağımlı	79	4,1055	,95727	-,174	85	,638
	Bağımsız	6	4,1131	,84299			
Boyut 8: Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Bağımlı	79	4,1052	,75727	-,845	85	,145
	Bağımsız	6	4,1135	,64299			

Çalışma şekli olarak belirlenen bağımlı veya bağımsız çalışma şekli sekiz (8) boyut açısından analiz edilmiş ve tüm boyutlar açısından Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ile ilgili bilgi düzeyleri konusunda bağımlı veya bağımsız çalışma şekli açısından herhangi bir farkındalığının bulunmadığı ortaya konmuştur.

Tablo 3. 29. Katılımcıların Ninova Sağlık Dairesi'ndeki Görevleri

Görev	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
İdari Bölümler	23	27,1
Muhasebe ve Mali İşler Müdürlüğü	32	37,6
Denetim ve İnceleme Bölümü	30	35,3

Tablo 3.29'da açıklanan verilere göre katılımcıların %27,1'i diğer bir ifadeyle 23 kişi Ninova Sağlık Dairesi'nde idari bölümlerde görev almaktadır. Aynı kurum içerisinde %37,6'lık payı ifade eden 32 kişi ise Muhasebe ve Mali İşler Müdürlüğü'nde görev alırken çalışmaya katılım gösteren diğer 30 katılımcı bir başka ifadeyle katılımcıların %35,3'ü Denetim ve İnceleme Bölümü'nde görev yapmaktadır.



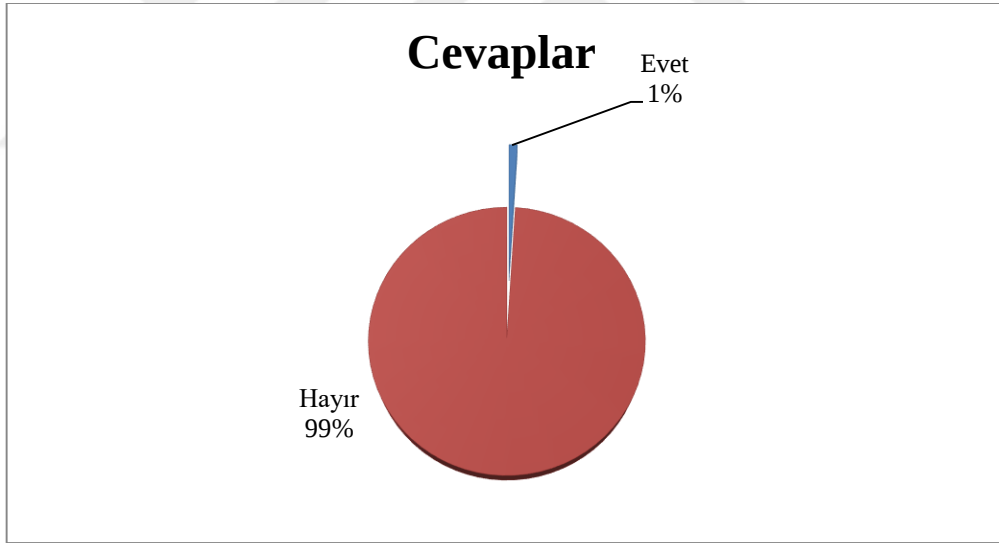
Şekil 3.7. Katılımcıların Ninova Sağlık Dairesi'ndeki Görevleri

Tablo 3. 30. Ninova Sağlık Dairesi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulanma Durumu

Cevaplar	Frekans (n)	Yüzde oranı (%)
Evet	1	1,2
Hayır	84	98,8

Tablo 3.30'da Ninova Sağlık Dairesi'nde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmadığını, çalışma popülasyonunun %98,8'inin "hayır" ve %1,2'sinin "evet" yanıtını verdiğini göstermektedir.

Ninova Sağlık Dairesi'nde uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmamasının nedeni olarak, Ninova Sağlık Dairesi'nin Irak Sağlık Bakanlığı'na bağlı çalışan dairelerinden biri olması ve Bakanlık faaliyetlerinin dış kurumlarla etkin çalışmaması nedeniyle iş ve işlemlerinde geleneksel muhasebe uygulamalarını tercih etmesine neden olması gösterilmektedir.



Şekil 3.8. Ninova Sağlık Dairesi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulanma Durumu

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma Irak’da Ninova Sağlık Dairesi’nde görev yapan muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe elemanlarına yönelik anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen bir ampirik araştırmanın analiz sonuçlarını içermektedir. Çalışmada Irak’da Ninova Sağlık Dairesi’nde görev yapan katılımcıların ifadelerine vermiş olduğu cevaplar T-testi, Anova testi ve farklılıkları ortaya koymak amacıyla Post-Hoc testi analizi kullanılarak demografik özellikler açısından analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar aşağıda sıralanmaktadır.

- Muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe elemanlarının çoğunun Irak muhasebe standartları hakkında yeterli bilgiye sahiptir. Ancak küçük bir yüzde de olsa Irak muhasebe standartları hakkında bilgisi olmayan bir kesim de bulunmaktadır.
- Yapılan analizlerden T-testi cinsiyet ve çalışma şekli açısından incelenmiş ve bu veriler elde edilen sekiz (8) boyut ile karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırma sonucunda cinsiyetin sekiz (8) boyut içerisinde yer alan “Boyut 5: İş Yüküne Etkisi” açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu durum erkek ve kadın katılımcılar açısından iş yüküne etkisi olacağı algısının değişiklik gösterdiğini ortaya koymaktadır.
- Çalışma şekli açısından sekiz (8) boyut ele alındığında ise T-testi analiz sonucunda elde edilen veriler tüm boyutlar açısından Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ile ilgili bilgi düzeyleri konusunda bağımlı veya bağımsız şekilde çalışan katılımcılar arasında bir farklılığın bulunmadığını ortaya koymuştur.
- Yaş açısından bir farklılık olup olmadığını ortaya koyabilmek amacıyla Anova testi analizi gerçekleştirilmiş ve sekiz (8) boyut ile karşılaştırılmıştır. Analiz sonuçlarına göre katılımcıların yaş grupları açısından verdikleri ifadelerin farklılık göstermediği ortaya konmuştur.
- Katılımcıların unvanları açısından farklılığı ortaya koymak amacıyla yapılan Anova testi analizinde sekiz (8) boyut içerisinde sadece “Boyut 2: Standart Eğitimlerinin Yeterliliği” boyutunda unvanlar açısından bir farklılık olduğu

saptanmıştır. Bu farklılığı ortaya koyabilmek amacıyla Post Hoc testi analizi gerçekleştirilmiş ve elde edilen sonuçlara göre sadece muhasebe meslek mensupları ile muhasebe elemanı arasında verilen ifadeler açısından bir farklılık olduğu ortaya konmuştur.

- Eğitim durumu açısından sekiz (8) boyut üzerinde bir farklılık olup olmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan Anova testi analizi sonucunda eğitim durumunun boyutlar açısından herhangi bir farklılık oluşturmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle eğitim durumu fark etmeksizin tüm katılımcılar benzer ifadelerle katılım göstermişlerdir.
- Katılımcıların mesleki tecrübeleri açısından farklılığı ortaya koymak amacıyla yapılan Anova testi analizinde sekiz (8) boyut incelenmiş ve elde edilen tüm boyutların sigma değerinin 0,05'ten büyük olmasından dolayı katılımcıların mesleki tecrübeleri açısından anlamlı bir farklılık olmadığı ortaya konmuştur.
- Çalışma sonucu Ninova Sağlık Dairesi'nde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmadığını ortaya koymaktadır. Ninova Sağlık Dairesi'nde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmama nedeni olarak, Ninova Sağlık Dairesi'nin Irak Sağlık Bakanlığı'na bağlı çalışan dairelerinden biri olması ve Bakanlık faaliyetlerinin dış kurumlarla etkin çalışmaması nedeniyle iş ve işlemlerinde geleneksel muhasebe uygulamalarını tercih etmesine neden olması gösterilmektedir.

Irak'ta Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması ve bilinirliğini artırmak amacıyla Irak Muhasebe Standartları Kurulu'nun rolünün etkinleştirilmesi ve muhasebe standartlarının şu anda olduğu gibi yasalaştırılması ve uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesine yönelik daha fazla etkinlik yapılması önerilmektedir. Ayrıca Irak Menkul Kıymetler Borsası'na kote işletmeler ile Irak üniversitelerinin arasında koordinasyonu artırılması ve işletmelerde muhasebeden sorumlu kişilerin standartları ilişkin bilgi düzeyinin artırılması standartların uygulanmasına önemli katkı sağlayacaktır. Muhasebe / finansal raporlama standartlarının uygulanmasına yönelik muhasebe meslek mensuplarının önerilerinin belirlenebilmesi için muhasebeci ve denetçiler ile yıllık ve altı aylık periyotlarla toplantı yapan araştırma merkezi kurulması da önerilmektedir.

Araştırma sonucunda, Ninova Sağlık Merkezi'nde görev yapan muhasebe meslek mensupları Irak'da Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasını gerekli görmekte ve standartlarla ilgili bilgi düzeylerinin yeterli olduğu, uygulama aşamasında bazen sorunlar yaşadıklarını ve konuyla ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşündüğü tespit edilmiştir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda Irak Muhasebe Standartlarının uygulanmasına yönelik sorunların tespitinin ele alınması ve sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilmesi literatüre önemli katkı sağlayacaktır. Çalışmanın daha farklı bakış açılarıyla ele alınarak araştırılması da araştırmacıları farklı sonuçlara götürebilecektir.



KAYNAKÇA

21 sayılı Irak İşletmeler Kanunu.

Abu-Ghazaleh, Talal (1997) “Towards the Globalization of the Accounting Profession”, United Arab Emirates University, <http://www.tagog.com./data>.

Accounting Principles Board, (2017). <https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2017/june/international-accounting-standards-board/> Retrieved 1 March 2022.

Akdoğan, N. (2003). AB'ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS'e Yakınlaştırma Çalışmaları. Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın'a Armağan (s. 33-36), Ankara: S.B.F. Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi.

Akgül, A., Akay, H., (2004). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Aktaş, R., & Varol, İ. D. (2017). “Yeni Hasılat Standardı Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (73), 28-50.

Al-Akra, M., Ali, M. J., and Marshdeh, O. (2009). “Development of Accounting Regulation in Jordan”, The International Journal of Accounting, 44, 163-186.

Al Najjar, F. K. (2009). “Accounting in Iraq Babylon: A Historical Perspective”, Oil, Gas & Energy Quarterly, 58, 125-140.

Al-Anbari, S. S. J. (2014). “The Law of Financial Management and Public Debt”, Library of Law and Judiciary, First Edition, Baghdad, Iraq.

Al-Balqawi, A. R. (2009). “The Theory of Accounting”, translated by Riyadh Al-Abdullah, Chapter 1, First Arabic Edition, Al-Yazuri Scientific Publication and Distribution House, Jordan.

- Alkan, G. İ., & Doğan, O. (2012). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB'de bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (54), 87-100.
- Alp A. Ve Üstündağ, S. (2009). “Financial Reporting Transformation: The Experience of Turkey”, Critical Perspectives on Accounting 20 (5):680-699.
- Alves MC ve Antunes E. (2011). “International Accounting Standards in Europe: A Comparative Study”, International Research Journal of Finance and Economics 61, 65-70.
- Al-Zubaidi, A. A. K. (2017). Irak ve Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Muhasebe Standartları Kapsamında Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Aslantaş Ateş B. ve Al-Zubaidi A. A. R. (2018). Irak Muhasebe Sisteminin Hesap Planı ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenerek Türkiye' Deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması, 17. Uluslararası Katılımlı İşletmecilik Kongresi Bildiriler Kitabı, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Yayın No: 10150-156.
- Atmaca, M. (2010). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul.
- Baker, C. R. ve Barbu, M. E. (2007). Evolution of Research on International Accounting Harmonization: A Historical And Institutional Perspective. Socio-Economic Review, (5), 603- 632.
- Bakker, E. (2017), Wiley 2017 Interpretation and Application of IFRS Standards, (1. Baskı), John Wiley & Sons. Inc: New Jersey.
- Banking Regulation and Supervision Agency, Communiques for Accounting Application Regulations, 2003.
- Başpınar, A. (2004), “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi.146: 42-57.

- Bayram, N. (2016), Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş Amos Uygulamaları, Ezgi Kitapevi, Bursa.
- Bekçi, İ. ve Özdemir, O. (2006). Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 2.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Mali Çözüm Dergisi (59), 1-12.
- Büyüktopçu, H. (2009). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Byrne BM (2010) Structural equation modeling with AMOS. Basic concepts, applications and programming, 2nd edn. Routledge, London.
- Canibano, L. ve Mora, A. (2004), Readings on European Accounting, AECA, 9(3), 349–369, Spain.
- Capital Market Board, Communique Serial: XI, no:25 “Communique for Accounting Standards in Capital Market”, released on November 15,2003 in Official Gazette.
- Carlson, P. (1997), “Advancing the Harmonization of International Accounting Standards: Exploring an Alternative Path”, The International Journal of Accounting, 32(3), 357-378.
- Carmona, S. and Trombetta, M. (2008) “On the Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of The Principles-Based System”, Journal of Accounting and Public Policy, (27) 6, 455-4612.
- CESR – The Committee of European Securities Regulations (2003), Standard n°1 on Financial Information – Enforcement of Standards on Financial Information in Europe.

- Coşkun, R., Altunışık, R. ve Yıldırım, E. (2017). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (IBM SPSS Uygulamalı), İstanbul: Beta Yayınevi.
- Coşkun, S. (2018), Yerel Muhasebe Uygulamaları İle Tms/Tfrs Yakınsama Sürecinin Yeminli Mali Müşavirler Ve Vergi Denetim Elemanlarının Görüşleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi: İzmir İlinde Bir Uygulama, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manisa.
- Cross, J., (2017), “40 Years of the FASB and more”, On Balance, 2017/13, (1), 27-29.
- Dayanandan, A. Donker, H. Ivanof, M., Karahan, G. (2016), "IFRS and Accounting Quality: Legal Origin, Regional, And Disclosure Impacts", International Journal of Accounting and Information Management, 24(3), pp.296-316.
- Diehi, E. (2008). IMF Helps Monitor Iraq Oil Money. Retrieved 02 March 2022 <http://www.Imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2008/INT030708A.hm>
- Doğan, B. (2016). Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş Amos Uygulamaları, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Durmuş, B., Yurtkoru, E.S. ve Çinkove M. (2013), Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi, (5. baskı), Beta, İstanbul.
- Ercan, İ., ve Kan, İ., (2004). Ölçeklerde Güvenirlik ve Geçerlik. Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi, 30(3), 211-216.
- FASB, (2017). https://www.fasb.org/RedirectPage?path=http://www.fasb.org/Page/Content?pageId=%2Ffacts%2Ffacts_about_fasb.pdf Retrieved 1 May 2022
- FASB: The UMSK – US Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences Between UMSK Standards and USGAAP, 1996.
- Foote, C., Block, W., Crane, K., & Gray, S. (2004). “Economic Policy and Prospects in Iraq”. Journal of Economic Perspectives, 18 (3), 47–70.
- Giner, B. and Mora, A., (2001), “The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the

economic reality”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, XXX (107), pp.103-128

Güteryüz, M. (2014). Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre İncelenmesi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gürbüz, S., ve Şahin, F., (2015). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri Felsefe-Yöntem-Analiz, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Haller, A. and Keppler, J., (2002), “Financial Accounting Developments in The European Union: Past Events and Future Prospects”, The European Accounting Review, 1(1), pp.153-190.

Hammermeister, J. H. ve Zimmermann, J., (2010), "Financial Reporting Demands in a Globalised World: The Harmonisation of Accounting Rules" Transtate Working Papers 125, 1-26.

Hassan, E. A., Rankina M. ve Lua W. (2014). “The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective”, The International Journal of Accounting. September. 49(3), 371-390.

https://libkey.io/10.1016/j.cpa.2007.12.005?utm_source=ideas, 25.04.2023

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on>, 22.05.2023.

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>, 22.04.2023

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/iraq/>, 22.05.2023

IAMB, P. R. J. (2011). “International Advisory and Monitoring Board (IAMB) of the Development Fund for Iraq. Retrieved”,

<http://www.iamb.info?pdf/IAMB%2030%202011%20press%20release.pdf>Alfredson, Leo, Picker ve Pacter, 2005, 01.05.2022.

Iraqi Union of Accountants and Auditors. (2010). Iraqi Union of Accountants and Auditors. iraq_mhasben_nk@yahoo.com

Jordan, A, (2013), Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP Research Methodology, 20. 03. 2022,

Karagöz, Y. (2016), SPSS ve AMOS Uygulamalı İstatistiksel Analizler, Ankara: Nobel Yayınevi, 1. Baskı.

Karam, N. (1990). Iraq: The Civil Law. Retrieved, <http://gjpi.org/wp-content/uploads/2009/01/civilcode1-197.pdf>.

Keister O. R. (1963). "Commercial Record-Keeping in Ancient Mesopotamia", The Accounting Review, Vol. 38, No. 2, 371-376.

Kocamaz, H., (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2: (2), 105-120

Koç Yalkın, Y. (2010). Genel Muhasebe ve Uygulamalar. Ankara: Nobel Yayın.

Lee, G. ve Fargher, N. (2010), "Did the Adoption of IFRS Encourage Cross Border Investment?", SSRN, Erişim Tarihi: 02.03.2022,

Looney, R. (2004). The Viability of Economic Shock Therapy in Iraq. Challenge, 47(5), 86–103.

Majid, S. (2001). Commercial Agencies and Distribution in Iraq. Retrieved from <http://www.uruklink.net/trade/english/elaw.htm>, 22.05.2023

Mahmood, M. A., Hamawandy, N. M., Sedeeq, A., Abdul, F., & Ali, R. M. (2020). Perceived Effect Of Internal Control On The Financial Performance Of Manufacturing Firms In Kurdistan Regional Government Of Iraq. 7(15), 4599–4614.

- Mayada Cafer Naji (2022), “A Comparative Study on the Development of Accounting Practices in Iraq and Harmonization with International Accounting Standards”. *Journal of Administrative and Economic Sciences*, (157),148-179.
- Nicolaisen, D. T., (2005). “A Securities Regulator Looks at Onvergence”, *Northwestern Journal of International Law & Business*, 25, (3) ss. 661-686
- Robson, E. (2008). *Mathematics in Ancient Iraq: A Social History*. Available at: <http://www.ukessays.com/essays/accounting/history-oil-accounting.php389>
- E.A. Hassan et al. / *The International Journal of Accounting* 49 (2014) 371–390.
- Salloum, Hassan Abdel Karim (2001) “Theoretical and Scientific Foundations of Government Accounting with the Applications of the Republic of Iraq”, Ibn Al-Atheer Press and Publishing House, Baghdad, Iraq.
- Saudagaran, S.M. (2009). *International Accounting: A User Perspective*. New Delhi, India: CCH.
- Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 813s.
- Shortridage, R. T., & Myring, M. (2004). *Defining Principles- Based Accounting Standards*. *The CPA Journal*.
- Shortridge, R. T., and Myring, M. (2004). *Defining principles-based accounting standards*. *The CPA Journal*. Retrieved November 26, 2006 from <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/804/essentials/p34.htm>, August.
- Şensoy, H. B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ortaya çıkışı ve gelişimi ile muhasebe standartlarının Türkiye’deki durumu*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (Tez No. 218533).
- Toy, Y.B. ve Tosunoğlu, G. N. (2007). “Sosyal Bilimler Alanındaki Araştırmalarda Bilimsel Araştırma Süreci, İstatistiksel Teknikler ve Yapılan Hatalar. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*”, (1) , 1-20 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gaziticaretturizm/issue/49892/639531>

- U.S. Department of Defense (2011). Iraq Economy. Retrieved from <http://www.defense.gov/pubs/pdfs/FINALSecDef%20Signed-20071214.pdf>
- UAS. (1985). Unified Accounting System (UAS) (1st ed.). The Republic of Iraq (in Arabic). Board of Supreme Audit (BSA).
- Ulusan, H. (2005), “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı İşletmelerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ye Uyum”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, s.9-30
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), (2008), Practical implementation of international financial reporting standards: Lessons learned, p:1-3
- Ural, A., ve Kılıç, İ., (2005). Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uzun, E. (2018). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi,. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı. 65. 28-38.
- Uzunsakal E. ve Yıldız D. (2018). “Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama”, Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 2 Sayı: 1, 14 – 28.
- Üstündağ, S. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe ve Denetime ve Bakış”, Yıl:1, Sayı:1, Nisan.
- Wong, P., (2004). Challenges and Successes in Implementing International Standards Achieving Convergence to IFRSs and IASs, IFAC – International Federation of Accountants.
- Yalkın, Y. K. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulamaları, MÖDAV, (4), 2.
- Yousif, B. (2007). “Economic Restructuring in Iraq: Intended and Unintended Consequences”. Journal of Economic Issues, 41(1), 43–60.

Yılmaz, B., (2007).”Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (13), 7, 139-153



EKLER

ANKET SORULARI

Bu çalışma Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İşletme Fakültesinde yürütülen bir tez çalışmasıdır. Tezin konusu “Irak Muhasebe Çalışanlarının Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Bilgi Düzeylerinin Tespiti: Ninova Sağlık Dairesi Örneği”dir. Cevaplarınız sadece bu tez çalışmasında ve akademik amaçlı kullanılacaktır. Her soruyu cevaplamaya göstereceğiniz özen ve zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Waleed KHALID FATHULLAH ALSAQAL
Yüksek Lisans öğrencisi

Prof. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL
Tez Danışmanı

Demografik Bilgiler:

Cinsiyet:

- ☐ Kadın
- ☐ Erkek

Unvan:

- ☐ Muhasebeci
- ☐ Denetçi

Yaş:

- ☐ 25 ve altı
- ☐ 26-30
- ☐ 31-35
- ☐ 36-40

☐ 40 ve üzeri

Öğrenim Durumu:

☐ Lise

☐ Önlisans

☐ Fakülte

☐ Lisansüstü

Mesleki Kıdem Yılı:

☐ 1 – 5

☐ 6 – 10

☐ 11 – 15

☐ 16 ve üstü

Çalışma Şekli:

☐ Serbest

☐ Bağımlı

Ninova Sağlık Dairesi'ndeki göreviniz:

Ninova Sağlık Dairesi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları uygulanıyor mu?

☐ Evet

☐ Hayır

Cevabınız hayır ise hangi muhasebe sistemini kullanmaktalar?.....

**MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TUTUM ÖLÇMEYE
YÖNELİK SORULAR**

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevaplandırılacaktır.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Irak Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	1	2	3	4	5
Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	1	2	3	4	5
Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir.	1	2	3	4	5
Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri takip ediyorum.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları'nın tam anlamıyla kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandırır.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları uygulamaları iş yükümüzü artıracaktır.	1	2	3	4	5
Uluslararası Muhasebe Standartları'nın her ülkede uygulanması muhasebenin uyumlaştırılmasına katkı sağlar.	1	2	3	4	5
Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağını düşünmüyorum.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir.	1	2	3	4	5

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Uluslararası Muhasebe Standartları ve Irak Muhasebe Standartları birbirine birebir uyumlu olmalıdır.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları geleneksel muhasebe sürecinde çok fazla değişikliğe yol açmamaktadır.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları hakkında gerekli yazılı ve görsel yayınlara ulaşmak mümkündür.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar.	1	2	3	4	5
Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları'nın uygulanması finansal tabloların oluşturulmasında tekdüzelik sağlar.	1	2	3	4	5
Irak Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını düşünmekteyim.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları metinleri anlatım dili bakımından anlaşılır değildir.	1	2	3	4	5

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sermaye Piyasası Menkul Kıymetler Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	1	2	3	4	5
Irak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği Genel Kurulu'nun Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	1	2	3	4	5
Bağlı bulunduğumuz Muhasebeci ve Denetçiler Sendika ile Derneğin Irak Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasında meslek mensuplarının yeterince katkısı olduğuna inanıyorum.	1	2	3	4	5
Irak Muhasebe Standartları uygulamaları konusunda eğitim kurumları yeterli çalışmalar yapmaktadır.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı: Waleed Khalid Fathullah ALSAQAL

