

**T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA GEÇİŞTE KARŞILAŞILAN
ZORLUKLAR: TÜRKİYE’DE FAALİYET GÖSTEREN
İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

FATMA BIÇAKÇI

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN

PROF. DR. HÜSEYİN ÇETİN

KONYA-2022

**T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA GEÇİŞTE KARŞILAŞILAN
ZORLUKLAR: TÜRKİYE’DE FAALİYET GÖSTEREN
İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

FATMA BIÇAKÇI

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN

PROF. DR. HÜSEYİN ÇETİN

KONYA-2022

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ KONYA SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
--	--	---

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin	Adı Soyadı	Fatma BIÇAKÇI		
	Numarası	168111013001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans		
		Doktora	X	
	Tezin Adı	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Karşılaşılan Zorluklar: Türkiye’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma		

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Çalışılan tezin araştırma bölümünde Necmettin Erbakan Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Merkezi’nin 201436001 No’lu Proje Desteğinden yararlanılmıştır.

Ad SOYAD

Fatma BIÇAKÇI

	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	
---	--	---

ÖZET

Öğrencinin	Adı Soyadı	Fatma BIÇAKÇI		
	Numarası	168111013001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Bilim Dalı		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans		
		Doktora	x	
	Tez Danışmanı	Prof. Dr.Hüseyin ÇETİN		
	Tezin Adı	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Karşılaşılan Zorluklar: Türkiye’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma		

Günümüzün değişen ulusal ve uluslararası piyasa şartlarında şirketlerin etkili ve başarılı olabilmek için kendilerini yerinde ve yeterince ifade edebiliyor olmaları gereklidir. Hem piyasa şartlarıyla başa çıkmak hem rekabet edebilmek hem de muhataplarına kendilerini şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir şekilde anlatılmak için şirketler uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaya ihtiyaç duymaktadırlar. Bu standartların uluslararası olması tüm dünyada şirketlerin ortak bir dili konuşuyormuşçasına birbirlerini anlamalarını sağlamaktadır. Bu standartları uygulamanın şirketler açısından faydaları bulunmakla birlikte bu standartlara geçiş aşamasında ve bu standartların kullanılması aşamalarında şirketler bazı zorluklarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu zorlukların bilinmesi ve açıklanması şirketlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na daha kolay geçişini ve UFRS’yi daha etkili kullanmalarını sağlayacağından önemlidir. Bu nedenle bu araştırmada şirketlerin UFRS’ye geçişte karşılaştıkları zorlukların ve bu zorluklarla ilişkili etkenlerin açığa çıkartılması amaçlanmıştır. Araştırmanın verileri SANAYİ 500’deki farklı sektörlerdeki ve farklı özelliklerdeki şirketlerde çalışan 351 şirket çalışanından anket yöntemiyle toplanmıştır. Araştırmanın bulguları şirketlerin UFRS’ye geçiş yapmaya ve UFRS’yi uygulamaya çok istekli olmadıklarını ve bir zorunluluk olmasa pek çok şirketin UFRS’ye geçmeyeceğini göstermiştir. Şirket çalışanlarının UFRS’nin olumlu ve olumsuz yanlarıyla ilgili de net bir fikirlerinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Araştırmanın bulguları UFRS’ye geçişte ve UFRS’nin uygulanmasında bazı etkenlerin ve değişimlerin şirketler tarafından daha fazla dikkate alındığını göstermiştir. Ayrıca araştırmanın bulguları şirketlerin UFRS’ye geçişte insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılabilirlik zorluklarını yaşadıklarını ve zorlukların yaşanma düzeylerinin benzer olduğunu, ancak zorluk yaşanma düzeylerinin düşük olduğunu göstermiştir. Şirketlerin UFRS’ye geçişte yaşadıkları bu zorluklarının yaşanma düzeyinin şirketin yaşına, aile şirketi olmasına, iştirak durumuna, sektörüne, finans kaynakları türüne, son 5 yılda geçirdiği denetimlerin türlerine, UFRS’yi uygulama nedenine, UFRS’ye geçişteki yardımcı/rehber türüne, UFRS’ye geçişteki uzmanlaşmış muhasebeci bulundurma durumuna, adaptasyon süresinin yeterlilik algısına ve UFRS’yi uygulamaya

gönüllölük durumuna göre farklılaşmadığı görölmüştür. Diğer taraftan, şirketlerin UFRS'ye geçişte yaşadıkları bu zorluklarının yaşanma düzeyinin şirketin yurtdışı kredisi kullanımının durumuna, yurtdışına ticaret yapma durumuna, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesine, UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem derecesine ve şirketlerin UFRS'ye geçişte destek almaları durumuna göre kısmen de olsa farklılaştığı görölmüştür.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Finansal Raporlama Standartları, UFRS, UFRS'nin Benimsenmesi ve Zorluklar



	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	
---	--	---

ABSTRACT

Author'	Name and Surname	Fatma BIÇAKÇI		
	Student Number	168111013001		
	Department	İşletme		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)		
		Doctoral Degree (Ph.D.)	X	
	Supervisor	Prof.Dr.Hüseyin ÇETİN		
	Title of the Thesis/Dissertation	Challenges in International Financial Reporting Standards' Adoption: A Research on Businesses Operating in Türkiye		

In today's changing national and international market conditions, companies need to be able to express themselves adequately and appropriately in order to be effective and successful. Companies need to apply international accounting standards in order to cope with market conditions, to compete and to explain themselves to their interlocutors in a transparent, understandable, comparable and reliable way. The fact that these standards are international ensures that companies all over the world understand each other as if they are speaking a common language. While there are benefits for companies to implement these standards, companies face some difficulties during the transition to these standards and the use of these standards. Identifying and explaining these difficulties is important as it will enable companies to transition to International Financial Reporting Standards(IFRS) more easily and use IFRS more effectively. Therefore, in this study, it is aimed to reveal the difficulties faced by companies in the transition to IFRS and the factors associated with these difficulties. The data of the research were collected from 351 company employees working in companies in different sectors and with different characteristics, by survey method. The findings of the study showed that companies are not very willing to adopt and implement IFRS, and many companies would not adopt IFRS if it were not a necessity. It has been found that the employees of the company do not have a clear idea about the positive and negative aspects of IFRS. The findings of the study showed that some factors and changes are taken into account more by companies in the transition to and application of IFRS. In addition, the findings of the research showed that companies experienced difficulties in human resources, loneliness, inadequacy, unpreparedness, cost and incomprehensibility in the transition to IFRS, and the level of experiencing difficulties was similar, but the level of difficulty was low. It has been found that the level of experiencing these difficulties experienced by companies in transition to IFRS did not significantly change according to age of the company, being a family company, affiliation status, sector, type of financial resources, types of audits it has undergone in the last 5 years, reason for applying IFRS, type of assistant/guide in transition to IFRS, the status of having a specialized accountant, the adaptation period, and the perception of competence and the willingness to apply IFRS. On the other

hand, it has been found that the level of experiencing these difficulties experienced by companies in transition to IFRS significantly changed albeit partially according to the status of the company's use of foreign credit, the status of trading abroad, the importance of accounting and financial reporting standards for the company, the importance of IFRS in attracting foreign investors, and the companies getting support in the transition to IFRS.

Keywords: Financial Reporting, Financial Reporting Standards, IFRS, IFRS Adoption and Challenges,



İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	3
ÖZET	4
ABSTRACT.....	6
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ve DÜNYADAKİ GELİŞİMİ

1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış	8
1.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tanımı	10
1.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Amacı ve Muhasebedeki Yeri ..	11
1.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Önemi.....	12
1.1.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları	13
1.1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinde Harmanizasyon ve Yakınsama.....	14
1.1.5.1. Harmonizasyon (Uyumlaştırma)	16
1.1.5.2. Yakınsama.....	19
1.2. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumu ve Gelişimi.....	20
1.2.1. Uluslararası Düzeyde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasında ve Gelişiminde Katkısı Olan Kurumlar ve Kuruluşlar	22
1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	22
1.2.1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Amacı	24
1.2.1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Organizasyon Yapısı	24
1.2.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	25
1.2.1.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)	26
1.2.1.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)	27
1.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	28
1.2.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF).....	31

1.3. Bazı Ülke ve Birliklerde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları	31
1.3.1. Avrupa Birliği'nde Uyum Çalışmaları.....	33
1.3.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uyum Çalışmaları.....	35
1.3.3. İngiltere'de Uyum Çalışmaları.....	38
1.3.4. Bazı Asya Kıtası Ülkelerinde Uyum Çalışmaları	38
1.3.4.1.Çin'de Uyum Çalışmaları.....	38
1.3.4.2. Japonya'da Uyum Çalışmaları	39
1.4. Türkiye'de Muhasebe Sistemi ve Standartların Gelişimi	41
1.4.1. Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi.....	42
1.4.2. Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Çalışmalar .	43
1.4.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	43
1.4.2.2. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)	45
1.4.2.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD).....	46
1.4.2.4. TÜRMOB.....	47
1.4.2.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDES)	47
1.4.2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	49
1.4.2.7. Kamu Gözetim Kurumu (KGK).....	52

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞTE KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

2.1. Gelişmiş Ülkelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesi	55
2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesi .	56
2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Karşılaşılan Zorluklar	60
2.4. Türkiye'de UFRS İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve UFRS'ye Geçiş Süreci	72
2.5. Türkiye Literatüründeki Çalışmalar	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞTE KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı	84
3.2. Araştırmanın Hipotezleri.....	84
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	86
3.4. Araştırmanın Kapsamı	86
3.5. Analiz ve Bulgular	87
3.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler	87

3.5.1.1. Katılımcılara Ait Demografik Bulgular	87
3.5.1.2. Şirketlerle İlgili Bilgiler	89
3.5.2. Şirketlerin UFRS Uygulamaları.....	91
3.5.2.1. Şirketlerin UFRS Uygulamasıyla İlgili Bulgular	91
3.5.2.2. Şirketlerin UFRS Algısı	93
3.5.2.3. UFRS/BOBİ FRS'e Uygulanırken Göz Önünde Bulundurulmuş Etkenler	95
3.5.2.4. UFRS/BOBİ FRS'nin Yol Açtığı Şirketin Finansal Raporlamasını Etkileyen Değişiklikler	96
3.5.3. UFRS'ye Geçişte Karşılaşılan Zorluklar Algısıyla İlgili Analizler	98
3.5.3.1. Faktör Analizi.....	99
3.5.3.2. Güvenirlilik Analizi.....	103
3.5.3.3. Faktörlere Ait Betimsel İstatistikler	106
3.5.3.4. UFRS'ye Geçişte Algılanan Zorlukların Şirket Özelliklerine Göre Fark Analizleri.....	108
3.5.4. Hipotez Testleri Sonuçları.....	126
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	128
KAYNAKLAR	137
EKLER	154

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	87
Tablo 3.2. Şirketlerle İlgili Tanıtıcı Bulgular.....	89
Tablo 3.3. UFRS Uygulamalarıyla İlgili Tanımlayıcı Bulgular	91
Tablo 3.4. Şirketin UFRS/BOBİ FRS Uygulama Nedenine Göre Fark Analizleri...	93
Tablo 3.5. Şirketlerin UFRS İle İlgili Olumlu ve Olumsuz Algı Düzeyleri	94
Tablo 3.6. UFRS/BOBİ FRS Uygulanırken Göz Önünde Bulundurulacak Etkenler...	96
Tablo 3.7. UFRS/BOBİ FRS Kabulünde Etkili Olan Faktörlerden Şirketin Finansal Raporlamasını Etkileyen Değişiklikler	97
Tablo 3.8. Zorluk Algısı Düzeyleri	98
Tablo 3.9. Faktör Yükleme Değerleri	100
Tablo 3.10. Maddeler ve Faktör İsimlendirmeleri	101
Tablo 3.11. İnsan Kaynağı Alt Boyutu Güvenirlik Analizi	103
Tablo 3.12. Yalnızlık Alt Boyutu Güvenirlik Analizi.....	104
Tablo 3.13. Yetersizlik Alt Boyutu Güvenirlik Analizi	104
Tablo 3.14. Hazırlıksızlık Alt Boyutu Güvenirlik Analizi.....	105
Tablo 3.15. Maliyetlilik Alt Boyutu Güvenirlik Analizi.....	106
Tablo 3.16. Anlaşılmazlık Alt Boyutu Güvenirlik Analizi	106
Tablo 3.17. Faktörlere Ait Betimsel İstatistikler.....	107
Tablo 3.18. Algılanan Zorlukların Şirket Yaşına Göre Fark Analizleri	108
Tablo 3.19. Algılanan Zorlukların Aile Şirketi Olmaya Göre Fark Analizleri.....	109
Tablo 3.20. Algılanan Zorlukların Şirket İştirakine Göre Fark Analizleri	110
Tablo 3.21. Algılanan Zorlukların Şirket Sektörüne Göre Fark Analizleri	111
Tablo 3.22. Algılanan Zorlukların Borsada İşlem Görüp Görmemesine Göre Fark Analizleri	113
Tablo 3.23. Algılanan Zorlukların Finans Kaynaklarına Göre Fark Analizleri	114
Tablo 3.24. Algılanan Zorlukların Yurtdışı Kredi Kullanımına Göre Fark Analizleri	116
Tablo 3.25. Algılanan Zorlukların Yurtdışına Ticaret Yapmaya Göre Fark Analizleri	117
Tablo 3.26. Algılanan Zorlukların Son 5 Yıldaki Denetim Türüne Göre Fark Analizleri	118
Tablo 3.27. Algılanan Zorlukların UFRS'yi Uygulama Nedenlerine Göre Fark Analizleri	118
Tablo 3.28. Algılanan Zorlukların Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Şirket İçin Önem Derecesi Algısına Göre Fark Analizleri	119
Tablo 3.29. Algılanan Zorlukların UFRS'nin Yabancı Yatırımcı Çekmedeki Önem Algısına Göre Fark Analizleri.....	121
Tablo 3.30. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS'ye Geçişte Rehber ve Yardımcı Türlerine Göre Fark Analizleri	122
Tablo 3.31. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS'ye Geçişte Uzmanlaşmış Muhasebeci Bulundurulması Durumuna Göre Fark Analizleri.....	123
Tablo 3.32. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS'ye Geçişte Destek Alınması Durumuna Göre Fark Analizleri	124

Tablo 3.33. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS'ye Adaptasyon Süresinin Yeterlilik Algısına Göre Fark Analizleri	125
Tablo 3.34. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS'yi Uygulamaya Gönüllülük Durumuna Göre Fark Analizleri	126
Tablo 3.35. Hipotez Testleri Sonuçları	126



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler	72
Şekil 2.2. Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi.....	80
Şekil 3.1. Scree Plot.....	100



KISALTMALAR

- AICPA:** Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
- FASB:** Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
- FEE:** Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- IASB:** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
- IASC:** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
- IASCF:** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
- IFAC:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- IFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- IOSCO:** Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
- KGK:** Kamu Gözetim Kurulu
- SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu
- TDM:** Tek Düzen Muhasebe
- TDS:** Türkiye Denetim Standartları
- TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- TMUDESK:** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- UDS:** Uluslararası Denetim Standartları
- UFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMSK:** Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
- VD:** Ve Diğerleri

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Doktora tez çalışmam boyunca kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleriyle yol gösteren, danışman hocam sayın Prof. Dr. Hüseyin ÇETİN'e şükranlarımı sunarım. Bu süreçte bana desteklerini esirgemeyen değerli hocalarım Prof. Dr. Baki YILMAZ ve Doç. Dr. Semih BÜYÜKİPEKÇİ'ye sonsuz teşekkür ederim.

Yine aynı süreçte sabır ve rehberliklerimi benden esirgemeyen tez izleme komitesi üyeleri olan çok saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA ve Prof. Dr. Tahsin KARABULUT'a teşekkürü bir borç bilirim.

Doktora sürecim ve hayatımın her anında benden desteğini esirgemeyen, doktorayı bitirmemdeki en büyük motivasyon kaynağı olan sevgili eşim Halil BIÇAKÇI 'ya çok teşekkür ederim.

Hayatımın her anında yanımda oldukları için şükrettiğim, emeklerinin karşılığını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, varlıkları için minnettar olduğum canım aileme çok teşekkür ederim.

Fatma BIÇAKÇI

Konya, 2022

GİRİŞ

Dünya ekonomisinde yaşanan işletme faaliyetlerinin ulusal boyuttan uluslararası boyuta taşınması, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin genişlemesi, sermaye piyasalarındaki gelişmeler, yeni finansal araçların ortaya çıkması gibi gelişmelerle birlikte işletmelerin finansal raporlarını daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir şekilde sunma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bunlara ilave olarak küreselleşmenin, rekabetin ve yolsuzluğun artması, örgütsel kontrollerdeki zorluklar, dünyanın içinden geçtiği en son finansal krizler ve şirket iflasları ile birlikte son finansal tablolardaki bilgiler sorgulanır duruma gelmiştir (Akdoğan, 2007:101). Ayrıca her bir ülkenin ulusal standartların farklı olması ve finansal tabloların karşılaştırılmasının sağlıklı yapılamaması nedeniyle uygulayıcılar birçok zorlukla karşı karşıya kalmışlardır (Mugan ve Akman, 2005:127). Tüm bu gelişmeler finansal tabloların niteliklerine dikkatleri çekmiştir. Finansal piyasalarda karşılaştırılabilirliğin küresel boyutta yapılabilmesi için küresel ölçekte hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkmıştır. Muhasebe standartları küresel finans ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini birbirine bağlayan bir halka görevini üstlendiğinden uluslararası muhasebe standartları daha da önem kazanmıştır.

Muhasebe uygulamalarının her ülkede farklı olmasının kültürel, ekonomik, siyasal, politik nedenleri vardır. Bu doğal ve zorunlu farklılıklar sermaye akışının önündeki en büyük engelleri oluşturmaktadır. Bu farklılıklardan dolayı yatırımcıların iş yaptıkları yabancı şirketlerin finansal tablolarını kendi ülke tablolarına göre çevirmesi ve ona göre bir değerlendirme yapması gerekmektedir (Haverty, 2006:50). Finansal raporlar bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal şartlarının ilgili taraflara ulaştırılmasında en etkili yoldur. Yabancı bir ülkede yatırım yapma veya uluslararası sermaye piyasalarında fonlarını arttırma kararı alan işletme ortaklarının ve yatırımcıların anlayabileceği bir finansal rapor hazırlamak zorundadır. Bu nedenle sadece ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayalı bir finansal raporlama işletmenin finansal yapısının uluslararası boyutta karşılaştırılması için yeterli olmayacaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları özellikle çokuluslu şirketler için kalitatif ve kantitatif olarak karşılaştırma olanakları sunduğu gibi aynı zamanda daha fazla şeffaflık sağlayacaktır (McCreevy, 2005:1-2). Muhasebe bilgi sisteminin daha şeffaf ve daha açıklayıcı olması sadece işletme açısından değil aynı zamanda toplum açısından da büyük yararları beraberinde getirecektir. Bu şekilde yatırımcılar da işletmenin nasıl yönetildiğini görme imkânı bulacaklardır.

Tüm bu gerekçelerle ortaya çıkmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dünya çapında 140'dan fazla ülke tarafından uygulanmaktadır. Ancak ABD, Çin ve Brezilya gibi büyük ülkeler de dahil olmak üzere bazı ülkeler henüz UFRS'ye geçiş yapmamıştır (Ramanna & Sletten, 2011). Avrupa Birliği ise 2005 yılında finansal raporlamanın kalitesini artırmak ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla hisse senetleri borsalarda işlem gören işletmelere finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlama ve sunma zorunluluğu getirmiştir (Akdoğan, 2007:101).

Türkiye'de de bu tarihten sonra bankalar ve borsada işlem gören şirketler finansal tablolarını UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemeye başlamışlardır. 01 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile birlikte, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin 01 Ocak 2013'de uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

“29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ’e (Sıra No: 56) göre bağımsız denetime tabi olup TFRS'yi uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) uygulanması 1/1/2018 tarihinden itibaren zorunlu hale gelmiştir.”

Bununla birlikte, bir dizi faktör, gelişmekte olan ülkelerin UFRS'yi benimseme çabalarını baltalayabilmektedir. Şeffaflığı sağlamak için geçiş verimli bir şekilde gerçekleştirilmelidir (Alkhtani, 2012:20), ancak ülkeler arasındaki kültürel, ekonomik ve politik farklılıklar muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını engelleyebilir (Nobes ve Parker, 2006). UFRS'nin gelişmekte olan ülkelerin tüm muhasebe ihtiyaçlarını karşılamadığını savunurken, Alsuhaibani (2012) standartların

yorumlanması ve tercüme edilmesindeki zorluklardan bahsetmektedir. Diğer engeller arasında, özellikle ülkenin mevcut muhasebe meslek mensuplarının çalışmasını düzene koymak için kendi kurumsal ve uygulama mekanizmalarının yanı sıra (Elhouderi, 2014; Alsuhaibani, 2012; Almotairy ve Stainbank 2014), UFRS'nin benimsemesi ile ilgili olarak danışma ve yeniden tasarım ile muhasebecilerin ve denetçilerin yeniden eğitiminin maliyetleri yer alır (Elhouderi, 2014; Alsuhaibani, 2012). Son olarak, dinin de UFRS'nin benimsenmesini etkileyen çevresel bir faktör olduğu ifade edilmiştir.

UFRS'nin uygulanmasından beklenen ekonomik ve politik faydalar olmasına rağmen, ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına geçişini zorlaştıran bir kısım engeller bulunmaktadır. UFRS'nin uyarlanmasıdaki zorluklar heterojendir ve ülkelere göre farklılık göstermektedir. Bu zorluklar UFRS'yi uygulayan ülkelerin politik ortamına, yasal düzenlemelerine ve borsadaki gelişimine bağlı olarak değişmektedir. (Horton, 2013). Bu zorluklardan biri kültürel farklılıklardır. Kültür, duygu, motivasyon, davranış ve etkileşimleri etkilemektedir ve kültürün bu özelliklerini göz önüne alarak muhasebeyi etkileyeceği beklenebilir (Cieslewicz, 2014). UFRS'ye geçişte zorluklarla karşılaşılmasına rağmen, dünya çapında ulusal muhasebe uygulamalarından UFRS'ye geçiş yapılmaya devam edilmektedir. Ancak, UFRS'ye geçiş hızlandırmak ve UFRS'nin etkili kullanımını sağlamak için her ülkenin özelliklerine göre UFRS'ye geçiş zorlaştıran faktörler bulunmalı ve açıklanmalıdır.

Bu çalışmada, UFRS'ye geçiş engelleyen faktörler araştırılarak Türkiye'deki Sanayi 500'deki şirketlerin UFRS'ye geçişte karşılaştıkları zorluklar belirlenmeye çalışılacaktır. Özellikle, şirketlerin kültürel faktörleri, UFRS uygulamasında karşılaşılan pratik zorluklar ve sektörel etkiler incelenecektir.

Araştırma Konusu ve Problemi

Bu çalışmada Türkiye'de Sanayi 500 işletmelerinde mevcut muhasebe sisteminden UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorluklar ele alınmaktadır. Çalışmada, UFRS'ye geçiş engelleyen farklı faktörleri araştırarak, Türkiye'de faaliyet gösteren Sanayi 500'deki şirketlerin UFRS'ye geçişte karşılaştıkları zorlukları incelemek

hedeflenmiştir. Özellikle, kültürel faktörlere, UFRS uygulamasında pratik zorluklara ve sektörel etkilere odaklanılmıştır. Sektörün, pratik zorlukların ve UFRS'ye geçiş üzerindeki kültürel faktörlerin etkilerinin, UFRS'ye geçişi engelleyen zorluklarla bir bağlantısı olup olmadığı incelenmiştir.

UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorluklar, UFRS'ye geçişe yönelik konuları tespit etmeye çalışan önceki çalışmalara göre farklılık göstermektedir. Bu zorlukları inceleyen çalışmaların çoğu, yasal sistemler, şirketlerin statüleri, şirketlerin büyüklüğü, mülkiyet yapısı ve icra mekanizması gibi özellikleri UFRS'ye geçişi engelleyen faktörler olarak belirlemiştir (Pricope, 2016). Diğer faktörler, muhasebe kalemlerinin tanınması, ölçülmesi ve açıklanması gibi pratik zorlukları içerir (İbrahim, 2014; Jones & Higgins, 2006; Uwadiae, 2012a, 2012b, 2013). Ayrıca, bu zorluklar genellikle düzenleme teorisi, ajans teorisi, kurumsal teori ve meşruiyet teorisi gibi muhasebe uygulamasında farklı teorilerle bağlantılıdır (Deegan, 2006; Epstein & Jermakowicz, 2008; Khelif & Chalmers, 2015).

Gelişmekte olan ülkelerde UFRS uygulamasını araştıran bir dizi çalışma vardır, ancak bunlar geçişteki zorluklardan ziyade etkisine odaklanma eğilimindedir (Tyrrall, Woodward ve Rakhimbekova, 2007; Madawaki, 2012). Ayrıca, bu çalışmaların çoğu tanımlayıcıdır, UFRS uygulamaya geçişteki maliyetleri ortaya koymakla birlikte geçişi sağlayan veya kısıtlayan unsurlara ilişkin çok az değerlendirme sunmaktadır (Zakari, 2014; Elhouderi, 2014).

Bununla birlikte, Hofstede (1984, 2001) ve Gray (1988), muhasebe standartlarının geliştirilmesinde dışsal, ekolojik ve ekonomik faktörlerin etkisine dair fikir vermiştir. Gray (1988) ve Borker (2013), kültürel faktörlerin muhasebe standartlarındaki değişikliklere olan tepkileri nasıl etkilediğine dair bilgi vermiştir. Ekonomik faydalar elde edilmesine rağmen, şirketlerin kültürel faktörlerinin uluslararası muhasebe standartlarına geçişteki zorluklardan biri olduğu bilinmektedir (Asiyaban & Abdoli, 2012; Nobes, 1990).

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de UFRS'nin uygulanmasından beklenen faydalar bulunmaktadır. UFRS'ye geçişin gecikmesi veya UFRS'ye etkili bir şekilde geçilememesi UFRS'nin uygulanmasından elde edilecek faydaların elde edilememesi

anlamına gelecektir. Bu nedenle UFRS'ye etkili bir şekilde geçilememesine neden olan faktörler ve zorluklar belirlenmeli ve açığa çıkartılmalıdır.

Bu çalışma, Türkiye'de faaliyet gösteren Sanayi 500'deki işletmelerin UFRS'ye geçişte karşılaştıkları zorlukları ve şirketlerin UFRS'ye geçiş kararlarına etkilerini belirlemeyi amaçlamaktadır.

Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın ana amacı, Türkiye'de Sanayi 500'de UFRS'nin benimsenmesiyle ilgili zorlukları ve fırsatları ve şirketlerin UFRS'ye yönelik algılarını araştırmaktır.

Çalışmanın amaçları şunlardır:

1. Finansal tabloları UFRS şartlarına uygun olarak hazırlamanın zorluklarını incelemek,
2. Türkiye'de farklı sektörlerdeki finansal tabloların hazırlanmasında UFRS'nin uygunluğunu incelemek
3. Türkiye'deki şirketlerin UFRS'ye yönelik algılarını ölçmek.

Araştırmanın Önemi

Gelişmekte olan ülkelerde UFRS uygulamasını araştıran bir dizi çalışma vardır, ancak bu çalışmalar geçişteki zorluklardan ziyade UFRS'nin işletmelere olan etkisine odaklanmaktadır (Tyrrall, Woodward ve Rakhimbekova, 2007; Madawaki, 2012). Ayrıca, bu çalışmaların çoğu, UMS/UFRS'ye geçişi kısıtlayan unsurlara ilişkin çok az değerlendirme sunmaktadır (Zakari, 2014; Elhouderi, 2014)

Bu çalışma, Türkiye'de UFRS'ye geçiş bağlamında UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorlukları incelemektedir. Şirketlerin UFRS'ye geçişte karşılaştıkları zorluklar ülkelere göre farklıdır ve Türkiye'deki şirketlerin durumu, şirketlerin UFRS'ye geçiş deneyimlerine odaklanan kapsamlı bir araştırma olmaması nedeniyle açık bir şekilde anlaşılamamıştır. Bu zorlukların tanımlanması muhasebe politikalarının geliştirilmesinde önemlidir. Asıl mesele, Türkiye'deki şirketlerin UFRS'ye geçişte karşılaştıkları zorluklar nelerdir? Bu araştırma, şirketlerin UFRS'ye geçişini zorlaştıran faktörleri inceleyerek bu soruyu cevaplamaya yöneliktir.

UFRS'ye geçişteki zorlukları araştıran çalışma üç perspektife odaklanmaktadır.

- UFRS gerekliliklerini finansal tablolara uygularken şirketlerin karşılaştığı pratik zorlukların analizi,
- UFRS'in sektörlerin muhasebe bilgi gereksinimlerine karşı değerlendirilmesi,
- Finansal tabloların hazırlayıcılarını UFRS'ye geçiş kararlarını etkileyen finansal raporlama ortamı ile ilgili faktörler,

İlk olarak, pratik zorluklar şunlardır: a) Gelir veya borç beyanı gibi muhasebe kalemlerinin tanınması, b) muhasebe kalemlerinin ölçülmesi. Örneğin, bir varlığın defter değeri ve varlığın piyasa değeri ve c) Finansal işlemlere ilişkin açıklamalar, örneğin, yayınlanmış finansal tablolarda yer alacak bir kalem. Bu zorluklar, UFRS'nin benimsenmesinde pratik zorluklar olarak tanımlanmaktadır.

İkinci olarak, bu çalışma sektörün UFRS'nin benimsenmesi üzerindeki etkilerini incelemektedir. Bazı sektörlerde UFRS uygulamasındaki zorlukları araştıran çalışmalar oldukça sınırlıdır.

UFRS'nin bazı sektörlerdeki muhasebe kalemlerine uygulanabilirliği, UFRS'nin kabul edilmesindeki zorlukların bir başka yönüdür. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bazı durumlarda sektöre özeldir. Belli bir sektördeki şirketlerin yaşayacağı zorluklar, diğer sektörlerdeki zorluklardan farklı olabilir. Örneğin TMS 41, tarım endüstrisine uygulanabilir ve tarım endüstrisindeki şirketlerin yaşayabileceği problemler biyolojik varlıklar açısından özün önceliğini içerebilir (Wentzel, Reilly, & Reilly, 2008). Benzer şekilde, petrol ve gaz endüstrisine TFRS 6 uygulaması finansal tablo hazırlayıcıları için bir zorluk olabilir. Petrol ve gaz endüstrisindeki TFRS 6 uygulaması, başarılı çaba veya tam maliyet yöntemleri kullanılarak uygulandığında iki farklı finansal performansa neden olabilir (İbrahim, 2014; Kurniawan et al., 2014).

Üçüncü olarak, bu çalışma Türkiye'deki şirketlere odaklanırken, bulgular dünyadaki benzer kültürel ve sosyo-ekonomik geçmişe sahip ülkelerin deneyimlerini yansıtabilir.

Araştırmanın Planı

Bu çalışmada Uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişte karşılaşılan zorluklar, Türk işletmeleri bağlamında incelenmiştir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde uluslararası finansal raporlama standartları ve dünyada muhasebe ve finansal raporlama standartlarına geçiş kapsamında; standartlara uyum ve yakınsama konusunda çalışmalar yapan ülkeler, birlikler ve kuruluşlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. Öncelikle uluslararası finansal raporlama standartlarının önemi amacı, özellikleri, Uluslararası düzeyde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulmasında ve gelişiminde katkısı olan kurumlar ve kuruluşlar incelenmiştir.

İkinci bölümde ise, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde UFRS'ye geçiş ve UFRS'nin benimsenmesiyle ilgili zorluklar incelenmiştir. Öncelikle gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkelerde UFRS'ye geçiş ele alınmış, ardından Türkiye'de UFRS'ye geçiş süreci ve UFRS'ye geçişteki zorluklara ilişkin daha önce yapılan çalışmalar anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde ise çalışmanın amacına bağlı olarak, araştırma kısmına geçilmiş ve uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişte karşılaşılan zorluklar, Türkiye'de faaliyet gösteren SANAYİ 500'deki işletmeler kapsamında incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ve DÜNYADAKİ GELİŞİMİ

Muhasebe alanındaki birçok problem Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), tarafından ortadan kaldırılması hedeflenmektedir. Kendi finansal raporlamaları için Güney Kore, Libya, Nijerya, Kenya, Kongo gibi birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaktadır. Bunun yanı sıra UFRS'nin etki alanı Avrupa Birliğine (AB) bağlı tüm ülkelerin 2005 yılı itibariyle UFRS'ye uygun raporlama yapmaya başlamaları ile genişlemiştir. Küresel anlamda bir muhasebe standardı olarak oluşturulan UMS/UFRS 2020 yılının ilk çeyreği itibariyle dünya genelinde 166 ülkede uygulanmakta veya uyum çalışmaları devam etmektedir (www.ifrs.org). Dünya ülkelerinin yüzde 86'sında uygulanan UMS/UFRS'nin temel amacı; işletmelere ait finansal bilgilerin sunumunun güvenilir, karşılaştırılabilir, hesap verilebilir ve gerçeğe uygun olmasına yardımcı olmak ve piyasa katılımcılarının bilinçli ekonomik kararlar almasını sağlamaktır. AB ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında UMS/UFRS'lerin uygulama kapsamının sadece borsada işlem gören işletmeler ile sınırlandırıldığı ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükte işletmeler için UMS/UFRS'ye kıyasla uygulanması daha basit olan finansal çerçevelerin oluşturulduğu görülmektedir (Sağlam ve Yolcu, 2019: 12).

1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış

Uluslararası ticaretin gelişmesi ile beraber farklı ülkelerde faaliyet gösteren kuruluşlar, farklı ülke muhasebe uygulamaları ile karşılaşmış ve her ülkenin muhasebe kurallarına uygun farklı mali tablolar hazırlamışlardır. Bununla birlikte sermaye piyasaları, ticari faaliyetlerin geliştirilmesine yönelik fon bulmak açısından cazibe merkezleridir, işletmeler finansman ihtiyaçlarını karşılamak için ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmaktadırlar. İşletmeler mali bilgilerini iletmede ortak bir muhasebe diline gereksinim duymaktadırlar. Gereksinim duyulan ortak dile ise kısaca uluslararası muhasebe standartları denilmektedir. Uluslararası muhasebe standartları,

çeşitli ülkelerdeki yapılan iktisadi faaliyet sonuçlarının aynı nitelikteki muhasebe uygulamaları ile değerlendirilip raporlamalarını ve benzer değerler ile uyumlu hale getirerek karşılaştırılabilir boyutlarda algılanmalarını sağlamaktadır.

Uluslararası sermaye piyasalarında küreselleşme, ülkeler arasında karlı yatırımlar için bir fırsat sunmaktadır. Özel yatırımcılar, farklı ülkelerde borsalarda kayıtlı pay senetleri satın alıp farklı büyüme oranlarından farklı kârlılıklar elde etmektedir. Uzak Doğu, Asya ve Batı Avrupa sermaye piyasalarının siyasi davranışlarındaki değişimlerle orantılı olarak bu tür yatırım fırsatları artmaktadır. Bununla birlikte dünya ticaretindeki yaşanan gelişmeler bu pazarların birbirlerine daha yakın olmasına yol açmaktadır. Gerek bireysel gerekse özel sektördeki yatırımcıların hisse senedi alıp satma kararları ve yabancı yatırımcıların yatırım gereksinimlerindeki hızlı değişimler uluslararası finansal raporlama ihtiyacını doğurmaktadır. Ancak ülkeler arasında ulusal kültürel farklılıklar finansal raporlamada da farklılıklar doğurmaktadır (Eliott ve Eliott, 2004: 756-757).

UFRS, dünyada uluslararası standart tabanlı finansal rapor sağlamak ve uluslararası yatırımcıların karar vermesine yardımcı olmak için finansal raporlar sunulmasını amaçlamaktadır.

Muhasebe standartları, belirli konuların nasıl ele alınacağı ve çeşitli yorumlara tabi olan bu alanların nasıl ele alınacağı konusunda ayrıntılı rehberlik sağlamayı amaçlamaktadır. Muhasebe prosedürlerini standart hale getirmek, şirketlerin faaliyetlerini kaydetmelerine ve izlemelerine ve homojen, güvenilir ve doğru veriler sağlamalarına yardımcı olur. Cortese ve Walton'a (2018) göre, çoğu modern finansal muhasebe sistemi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri üzerine kuruludur. Ancak, bu ilkeler bir takım genel varsayımlar, kurallar ve düzenlemeler içerirken, uygulamada muhasebe standartları, yerel muhasebe amaçları doğrultusunda bir ülkeden diğerine farklılık göstermektedir. Çok uluslu şirketlerin sınır ötesi faaliyetleri ve farklı milletlerden şirketlerin farklı borsalarda listelenmesi, muhasebe uygulamalarının birleştirilmesini, sağlam yatırım kararları alabilmek için farklı şirketler tarafından hazırlanıp sunulan finansal raporların karşılaştırılabilmesini ilgili paydaşlar için özellikle önemli kılmaktadır.

Finansal raporlamada amaç, kullanıcılara faydalı bilgiler sağlamak olmakla birlikte, her tür kullanıcıya faydalı bilgiler sağlanması mümkün olamamaktadır. Yararlanılan yöntemlere göre bazı gruplar finansal raporlamadan daha fazla yararlanabilmektedir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), çeşitli yöntem ve standartlar geliştirip kullanıcıların beklentileri ile sunulanlar arasındaki uçurumu azaltmayı amaçlamaktadır (Varga, 2011: 15).

Finansal raporlama tüm bilgileri içermemektedir, kullanıcılar değerlendirmelerini yaparken siyasi olaylar, sektörün durumu, ekonomik durum ve beklentiler gibi farklı bilgileri dikkate almalıdır. Yatırımcılar ve alacaklılar, değerlendirmeler yaparken, işletmenin kaynakları ve bu kaynakların işletme yönetimince etkin ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığına yönelik bilgiye gereksinim duyarlar (Fouque ve Langsman, 2013:921).

1.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tanımı

Muhasebe açısından standart kavramı, “muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar topluluğu olarak ifade edilmektedir”. Diğer bir deyişle muhasebe standartları, muhasebe kavram ve ilkelerinin, temel alınan yöntemleri belirleyen ve finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan esaslar ve kurallar bütünüdür.” Uluslararası muhasebe standartları, finansal bilginin ilgili finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinde alternatifler sunarak uluslararası raporlamayı sağlayan, işletmelerin kendileri için en uygun politikaları belirleyebilme imkânı veren bir kavramdır (Erol ve Aslan, 2017, S:59). Muhasebe standardı, finansal tabloların hazırlanması için finansal bilgi sağlamak amacıyla finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesi, işlenmesi ve finansal tablo, beyan veya yıllık raporlar şeklinde sunulmasına katkıda bulunan, genellikle bir uzman muhasebe kuruluşu veya bir devlet kurumu tarafından çıkarılan bir dizi kanun, kural ve ilkelerdir (Pacter, 2015).

Muhasebe standardı ayrıca muhasebecinin sorunu açıklamasına, sorunu ele alma yöntemlerini tartışmasına ve muhasebe teorisine dayanan uygun çözümleri tanımlamasına yol açan iş kuralları olarak da tanımlanabilir (Thabit ve Al-Nasrawi, 2016).

Finansal raporlama, belirli dönemler boyunca işletme kaynaklarının nasıl yönetildiği ve bu dönemlerin sonunda işletmelerin finansal durumuna yönelik işletme yöneticilerine bilgi aktaran bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Palea, 2013:18).

UFRS, Uluslararası Muhasebe Standart Kurulu (IASB) tarafından, yatırımcılara ve diğer paydaşlara ekonomik kararlarında kullanılmak üzere gerçek finansal ve finansal olmayan bilgiler (entegre finansal raporlama) verecek finansal tabloların hazırlanmasında şirketlere rehberlik edecek standartlardır (Brabec, 2014).

Bir ülkenin finansal raporlama standartları, söz konusu ülkedeki muhasebe bilgilerinin, tablolarının ve raporlarının üretilmesine dayandığı için, ilgili ülkedeki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, uygulamaya yansıyan ve muhasebe teorilerinin içeriğini oluşturan mali tablo ilkeleri, muhasebenin temel kavramları ve finansal raporlama standartları, söz konusu ülkenin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olarak ifade edilmektedir (Yalkın, 2002:3).

1.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Amacı ve Muhasebedeki Yeri

UFRS'nin temel amacı finansal raporlamada uyum sağlamaktır. Bu temel amacının yanı sıra küresel finansal raporlama altyapısı oluşturmak, taraflar arasında sağlam iş anlayışı oluşturmak, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun boyutlarını belirlemek, finansal tabloların daha şeffaf olmasını ve sermaye hareketliliğini sağlamak diğer amaçlarıdır (Kumar, 2014, S.2).

Finansal raporlama standartlarının temel amacı, en gerçekçi şekilde kurumların finansal durumu, performansı ve nakit akışını yansıtan mali tabloları hazırlamak, bu standartlara uygun olarak gerekli dipnotları güvenilir, uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir şekilde dahil ederek finansal tabloları etkileyebilecek tüm işlemleri yansıtmaktır (Palea, 2013:21).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), finansal raporlama standartlarının amaçlarını şu şekilde ifade etmektedir (FASB, 2006: 9):

- *İlgili kişilerin yatırım veya kredi kararlarını verirken yararlı bilgiler sağlaması:* Genel Solarak şirket dışına finansal raporlamanın amacı,

yatırımcılara ve kredi sağlayan kurum ve kuruluşlara kaynak tahsisinde ve üçüncü taraflara kaynak tahsisi sürecinde karar verebilmek için faydalı olabilecek bilgileri sunmaktır.

- *Nakit akışlarını değerlendirmede yararlı bilgiler:* Firmanın hedefine ulaşmaya destek olabilmesi için, finansal raporlama, firmanın gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarının miktarını ve zamanlamasını değerlendirmek için, hâlihazırdaki yatırımcılara ve potansiyel yatırımcılara, alacaklılara ve üçüncü taraflara bilgi sağlamalıdır. Bu bilgi, bir firmanın net nakit girişleri yaratma yeteneğini değerlendirmek ve yatırımcılara veya alacaklılara karar verme sürecinde yol göstermek için gereklidir.
- *Varlıklara ve kaynaklara ilişkin bilgiler ve değişiklikler:* Finansal raporlama, firmanın varlıkları ve kaynakları hakkında bilgi sağlamalıdır. Ayrıca firmaların bu kalemleri değiştiren olaylar ve durumlar hakkında bilgi vermesi de önem arz etmektedir.

1.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Önemi

Uluslararası ticaret, globalleşmenin iktisadi ayağında oldukça önemli bir konuma sahiptir. Kuruluşlar çok uluslu şirketlere dönüştüklerinde, çok kültürlü sermayeden çok uluslu sermaye kaynaklarına kadar çok çeşitli ortak değerlere ihtiyaç duyarlar. İşletmelerin küreselleşmesi, küresel ekonominin boyutlarına bağlı olarak oluşan ortak değerleri ifade edecek ortak bir dilin varlığını ortaya koymaktadır (Türker, 2006: 88).

Ticari faaliyetlerdeki sınırların ortadan kalkışı, ülkeler arasındaki işletme birleşmeleri, sermaye hareketlerinin artması gibi durumlarda finansal raporlama standartlarının oldukça önemli bir yeri vardır. Bu önem, kaliteli ve güvenilir bir finansal raporlama sisteminin ekonomik kalkınmanın ön koşulu olan yüksek kalite standartlarının ve yasal çerçevenin oluşturulmasını desteklemesinden ve etik ilkeler ile desteklenen denetim ve kaliteli finansal raporlama standartlarının belirlenmesinden kaynaklanmaktadır (Selimoğlu, 2008: 55)

Erol ve Aslan (2017: 58-59), muhasebe ve finansal raporlama standartlarının firmalar açısından önemini şu şekilde sıralamaktadır:

- Firmalar finansal durumlarını belirlediklerinde, karşılaştırma aynı temelde yapılabilmekte ve bu karşılaştırma sonucunda şirket için son derece önemli kabul edilebilecek kararların doğru verilebilmesine yardımcı olacaktır.
- Firmaların finansal performans analizinin doğru yapılmasında, firmanın hazırladığı geleceğe dair planların gerçekçi tabana dayandırılmasında ve firma amaçlarının doğru belirlenmesinde oldukça önemlidir.
- Aynı grupta faaliyet gösteren firmaların birbirlerinin performansına göre vereceği kararlarda sağlıklı yorumlar yapılmasına ve firma denetimlerinin kolaylaşmasına yardımcı olmaktadır.

1.1.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Yararları

Dünyanın her yerinde kullanılabilecek tek bir yüksek kaliteli finansal raporlama standartları seti oluşturulursa aşağıdaki faydalar sağlanacaktır (İbiş ve Özkan, 2006:30):

- Kuruluşlar için farklılık gösteren muhasebe uygulamalarından kaynaklanan ek maliyetler ortadan kaldırılacaktır,
- Yabancı bağlı ortaklığı bulunan veya yabancı ana ortaklığın bağlı ortaklığı olan şirketlerin konsolide finansal tablolarının düzeltilmesi gerekliliği ortadan kaldırılacaktır,
- Uluslararası piyasalardan fon bulmak ve borçlanmak isteyen kuruluşların finansal tablolarını diğer ülkelerin muhasebe uygulamalarına çevirme zorunlulukları daha az olacaktır,
- Yatırımcı ve kredi verenler için yatırımların riskleri sebebiyle artan yüksek faiz maliyetleri düşecektir,

- Çok uluslu işletmelerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerdeki performanslarının değerlendirilmesinde faydalı olacaktır,
- İktisadi iş birliği kurma çabalarının önündeki önemli bir engel ortadan kaldırılacaktır.

Finansal tabloların düzenlenmesindeki modernizasyon ve uluslararası piyasalardaki gereksinim duyulan ortak muhasebe dilinin oluşmasına en yüksek katkıyı sağlamakta olan finansal raporlama standartlarının uyarlanması sağlayacağı diğer önemli faydaları şu şekilde sıralanabilir (Carini vd. 2011: 17):

- Uluslararası görünürlük ve iş imajını artırmak,
- Tedarikçilerle operasyonel ve idari maliyetlerin düşürülmesi,
- İş yönetiminde kritik noktalarda izleme sürecini iyileştirmek,
- İş büyüme alanının daha iyi tanımlanması.

Finansal raporlama standartları aynı zamanda işletmeler tarafından yapılan finansal analizlerin kalite düzeyini artırmaktadır. Standartlar, işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloları gerek şekil gerekse içerik açısından etkilemektedir. Dolayısıyla söz konusu etkiler, kuruluşlarda stratejik kararların alınması durumdan oldukça önemli bir yere sahip olan finansal analizin sonuçlarını daha kullanışlı hale getirmektedir (Atmaca ve Çelenk, 2011:113).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile raporlamadaki şeffaflık düzeyinin artırılması, fon maliyetinin düşürülmesi, uluslararası finansal piyasalardan fon toplama fırsatlarının artırılması, ekonomik uyum çabalarına katkı sağlanması, yatırımcı ve borç verenler için yatırım risklerinin azaltılması, likiditenin artırılması, rekabetin korunması uluslararası yatırım ve karşılaştırılabilirlik fırsatlarının artırılması hedeflenmektedir (Cabrera, 2008: 29).

1.1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinde Harmanizasyon ve Yakınsama

“Uyum” ve “Yakınsama” kavramları, finansal piyasalardaki muhasebe verilerinin iyi bilinmesi nedeniyle muhasebe literatürüne girmiştir. Güvenli yatırım

yapabilmek için karar vermede finansal bilgilerin kullanımı, dünya çapında finansal piyasaların küreselleşmesi nedeniyle giderek daha popüler hale gelmiştir. Finansal raporlamadaki gelişmelerin ve uygulamaların gelişen sermaye piyasalarından etkilendiğini söyleyebiliriz. Türkiye'de sermaye piyasalarının gelişmesi ve küreselleşmesi, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasının ayrılmaz bir parçasıdır. Türkiye'de muhasebe standartlarına ilişkin muhasebe uygulamalarının tarihi, sermaye piyasalarında muhasebe bilgisine duyulan ihtiyaç doğrultusunda olgunlaşmıştır.

Muhasebede uyum, akademisyenler, muhasebe dernekleri, uygulayıcılar ve yatırımcılar gibi birçok sektörü cezbetmektedir. Diğer alanlarda olduğu gibi ekonomi alanında da yaşanan entegrasyon, ülkelerin ekonomileri arasındaki sınırları kaldırmış ve birbirlerine bağımlı hale getirmiştir. Ekonomi alanında küreselleşme, finansal verilerin sadece ulusal düzeyde değil, uluslararası düzeyde de karşılaştırılmasını yani muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasını zorunlu kılmıştır. Uluslararası operasyonların sayısındaki artış ve uluslararası sermaye piyasalarındaki gelişmeler süreci hızlandırmıştır. Muhasebe uygulamalarında uyumlaştırmanın yoğunlaştığı temel alan muhasebe standartlarıdır. Son yıllarda muhasebe standartları büyük önem kazanmıştır. Kuruluşlar bir yandan standartlarını birbirleriyle uyumlu hale getirmek için her türlü çabayı gösterirken, diğer yandan ülkeler uluslararası standartlara uyum için gerekli düzenlemeleri yapmaktadır.

Harmonizasyon ve yakınsama kavramları birbirlerine son derece yakın olan kavramlar olup bazı kaynaklarda birbirlerinin yerine de kullanıldıkları görülmektedir (Çankaya, 2007: 128). Öncelikle harmonizasyon (uyumlaştırma) ve yakınsama kavramlarının ayırt edilmesi gerekmektedir, çünkü bu terimler muhasebe teori ve uygulamasında oldukça geniş kullanıldığı için eleştirilere maruz kalmaktadır (Tay & Parker 1990, p.71).

Harmonizasyon kavramı ile tanımlanan muhasebe uyumlaştırması, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe yönlendiren çalışmalar olarak tanımlanırken, convergence kavramı ile tanımlanan muhasebede uluslararası yakınsama, her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği “tek bir muhasebe standartları takımı” geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar

geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetidir (Ağca ve Aktaş, 2007, S:4). Bu başlık altında bu iki kavramın açıklaması ve farklılıkları ortaya koyulacaktır.

1.1.5.1. Harmonizasyon (Uyumlaştırma)

Uyumlaştırma terimini ilk olarak Van der Tas (1988) “iki veya daha fazla nesnenin birbirine uyumlu hale getirilmesi” olarak tanımlamıştır. Nobes(1995) muhasebe uyumlaştırmasını “sınırlarının varyasyon derecelerine göre belirlenerek muhasebe uygulamalarının uyumluluğunu artırma süreci” olarak tanımlamıştır.

Harmonizasyon kavramı, muhasebe uygulamalarında daha nitelikli standartlara ulaşmak amacı ile uluslararası kurumların belirlemiş olduğu standartlar ile ulusal muhasebe standartlarının aralarındaki farklılıkları gidermeye ilişkin çalışmaları kapsayan bir süreci ifade etmektedir (Ayboğa, 2002: 49).

Muhasebede uyumlaştırma girişimleri, kimi muhasebe otoritelerince; farklı sistemleri bir araya getirmeye yol gösteren ve düzenli bir yapıda çeşitli uygulamaları harmanlayan çabalar olarak tanımlanırken, pek çok otoriteye göre de, işlemler yardımıyla izin verilmiş muhasebe alternatiflerini küçülten, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren ve karşılaştırılabilirliği geliştiren çalışmalar olarak ifade edilmektedir (Chairas ve Radianto, 2001: 2-3).

“Muhasebede harmonizasyon, mali tabloların uluslararası boyutta karşılaştırılabilirliğini artırmak amacı ile muhasebe standartlarında, uygulamalarında ve profesyonel yetki verme programlarında ülkelerarası farklılıkların azaltılması veya bu farklılıkların tamamıyla ortadan kaldırılması sürecidir. Harmonizasyon ile sermaye sahiplerinin, işletmelerin mali durumlarına yönelik karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgiler elde edip daha rasyonel yatırımları yapmaları ve böylelikle de sermaye piyasalarının daha etkin hale gelmesi amaçlanmaktadır. Günümüze kadar harmonizasyon kimi zaman bölgesel kimi zaman ise küresel bazda ele alınıp çalışmalar yapılmıştır. Bölgesel bazda yapılan harmonizasyon çalışmalarına AB direktifleri, küresel bazda ise Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin yaptığı çalışmalar örnek verilebilir (Köse ve Şaban, 2005:145).”

Muhasebenin uluslararası harmonizasyonu, çok uluslu şirketlerin hisse senetlerinin kontrolünü, devlet ve meslek kuruluşları tarafından uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını, AB ülkelerinde muhasebe harmonizasyonun geliştirilmesini içerir. Uluslararası muhasebe standartları ve raporlarının geliştirilmesi; Birleşmiş Milletler, OECD, AB, IOSCO, uluslararası muhasebe standartları komitesi gibi uluslararası profesyonel düzenleyici kurumlar tarafından yönlendirilir. Uluslararası muhasebe standartlarının konusu, dünyadaki ekonomik, bölgesel ve siyasi gruplara bağlı olarak değişmektedir. Muhasebe standartlarının harmonizasyonu finansal raporlamayı dikkate alır. Günümüzde çok uluslu işletmelerin küresel sermaye piyasalarında olduğu gibi finansal tablolarda da uluslararası finansal muhasebe ve raporlamaya ihtiyaçları vardır (Uddin, 2005:17).

Muhasebe sistemlerinin ve standartlarının uyumlaştırılmasında çeşitli farklılıklar olabilir. Uluslararası muhasebe uygulamalarında sermaye piyasalarında kayıtlı şirketlerin uluslararası aşmasını sağlayan ve bu şirketlerin işlemlerini kolaylaştıran işlev standartlara uygunluktur. Yüksek standartlar geliştirilerek teknik sorunlar önlenir. Yoğun değişimde teknik sorunların her geçen gün artması oldukça doğaldır. Belirledikleri kurumlar tarafından bugün kabul edilen standart kümelerinin muhasebe teknikleri kapsamında farklılık yaratacak sorunları ortadan kaldıracak şekilde hazırlanması daha uygun olabilir (Gökdeniz, 2006:56).

Muhasebe standartlarına uygunluk, çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin hazırladığı finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacı ile muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması süreci olarak da tanımlanabilir. Finansal raporlar arasındaki uyum derecesinin arttırılması, mali tablo kullanıcılarının yararını arttırmaktadır. Finansal raporları uyumlu hale getirmenin yolu standartların oluşturulmasıdır. Standartlar finansal raporlama arasındaki farkları sınırlama etkisine sahiptir. Öte yandan, standartlar yalnızca finansal raporlama amaçlarına ulaşmanın bir aracı değil, ayrıca standartların ait olduğu ülkelerin uyumlaştırılması için de bir araçtır. İşletmeler, özellikle çok uluslu işletmeler, çeşitli ve kimi zaman çelişkili ulusal standartlarla karşı karşıyadır. Bu nedenle standartların

uyumlaştırılması özellikle şirketler ve diğer birimler için büyük önem taşımaktadır (Aksoy, 2005: 185).

Muhasebe standartlarında uyumlaştırma, aşağıdaki faydaları sağlamaktadır:

- Veri toplama maliyetlerinde azalma,
- Bilgi karşılaştırmasında artış,
- Sermaye piyasalarında gelişme,
- Fon hareketlerinde kolaylık
- Firmalar lehine rekabet avantajı sağlanması,
- Denetim maliyetlerinin azalması ve denetimin etkinliğinin artması.

Bu faydaların yanı sıra harmanizasyonu engelleyen bazı zorluklar vardır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması engelleyen zorlukların başında; bazı ülkelerde etkili profesyonel muhasebe meslek örgütlerinin olmayışı, milliyetçi bakış açılarının varlığı ve etkileri arasındaki mevcut farklılıklar bulunmaktadır (Akgül ve Akay, 2004: 28).

Van der Tas (1988) ve Tay ve Parker (1990) iki tür uyumlaştırma tanımlamaktadır: “maddi” (fili) ve “resmi” (de jure) uyumlaştırma. Birincisi gerçek muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması, ikincisi ise finansal muhasebe düzenlemelerinin uyumlaştırılması anlamına gelir. Resmi uyumlaştırma ile maddi uyumlaştırma arasındaki ayrımın da yapılması gerekmektedir. Literatürde, muhasebe uyumunun (1) muhasebe standartlarına uyum ve (2) muhasebe uygulama uyumunu içerdiği kabul edilmektedir. Van der Tas (1988) tarafından resmi uyumlaştırma veya Tay ve Parker (1990) tarafından yapılan yasal uyumlaştırma olarak da adlandırılan muhasebe standartları uyumlaştırması, düzenlemeler arasındaki uyumlaştırmayı ifade eder. Buna karşılık, Van der Tas (1988) tarafından maddi uyumlaştırma veya Tay ve Parker (1990) tarafından fiili uyumlaştırma olarak da adlandırılan muhasebe uygulaması uyumlaştırması, şirketler tarafından aynı veya farklı muhasebe standartlarına dayalı olarak hazırlanan finansal bilgiler arasındaki benzerlik ile ilgilidir. Diğer bir deyişle, resmi muhasebe uyumlaştırması, önemli maddi muhasebe uyumlaştırmasına ulaşmanın temelini oluşturmaktadır.

1.1.5.2. Yakınsama

Yakınsama 1990'ların sonunda muhasebe alanında rağbet gören bir terimdir. Bugün, IASB, FASB ve diğer ulusal standart belirleyiciler düzenli olarak yakınsama terimini kullanmaktadır, bu da ilgili standartlarının yüksek kalitede uyumluluğunun artması anlamına gelmektedir. Yakınsama, ekonomik işlemlerin muhasebeleştirilmesinde alternatiflerin ortadan kaldırılması amacıyla, IASB tarafından yayınlanan uluslararası standartların ve ulusal standart belirleyiciler tarafından yayınlanan mevcut standartların yakınsanması veya bir araya getirilmesi sürecidir (Odia, Ogiedu, 2013:391). Yakınsamanın nihai hedefi, IASB tarafından yayınlanan ve tüm ulusal standart belirleyiciler tarafından benimsenen tek bir tutarlı, yüksek kaliteli küresel muhasebe standardı seti elde etmektir (IASB, 2003).

Yakınsama kavramı, her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (Aslan, 2004: 89).

Yakınsama, muhasebe sistemlerinin karşılaştırılabilirliğini arttırmak için yapılan ve sınırları olan dönüştürme sürecidir. Yakınsama farklı muhasebe standart sistemlerinin arasında uzlaşma sağlanması anlamına gelmektedir. Yakınsama ülkeler arası gerekliliklerin standartlaşmayla ortaya çıkacak farklılıklara neden olmadan uyumlu hale getirilip raporlanmasına izin vermektedir (Çankaya, 2007: 129).

Standartların birbirine yakınsamasının temel amacı, ülkeler arasındaki farklı uygulamaları azaltmaktır. Bu sayede finansal raporların karşılaştırılabilirliği artmış olacaktır. Bunun yanı sıra yüksek kalitede tek set muhasebe standartlarının oluşturulması ve ülkelere kullanılması, sermaye maliyetlerini azaltma, piyasa yeterliliğini arttırma ve ülke sınırlarının ötesinde yatırım ve ekonomik kararları kolaylaştırma imkânı sağlamaktadır. UFRS'ye uyumla uluslararası piyasalarda yatırım yapmak isteyen yabancı yatırımcıların korunmasını arttırmak, daha fazla yabancı yatırım yapmasını teşvik etmek ve yatırım yapılacak ülkenin finansal tablolarının karşılaştırılabilir ve anlaşılır olmasını sağlamak amaçlanmaktadır. Uluslararası

sermaye piyasalarında yatırımların sağlıklı olması içinde finansal tabloların karşılaştırılabilir olması önem arz etmektedir (Akgün, 2012: 3).

Uluslararası finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini sağlaması yakınsamanın en önemli faydasıdır. Yakınsama sonucunda, yabancı finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili yanlış anlaşılmalara en aza indirilerek uluslararası yatırım için en büyük engellerden biri ortadan kaldırılır.

Birçok ülkedeki UFRS'lere ilişkin yakınsama çalışmalarının başlatılmasının ana sebepleri aşağıdaki gibidir (Akdoğan, 2007):

- Yabancı yatırımcıların alışkın oldukları muhasebe standartlarına uyumlu finansal tablolar hazırlama istekleri,
- Ülkeler arasında artan ekonomik birlik oluşturma çabaları,
- Finansal skandallar vb. nedenler ile mali tablolardaki bilgilere duyulan güvenin azalması,
- Güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, gereksinime uygun mali raporlamaya duyulan gereksinim,
- Sermaye piyasalarında ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkları, vb. yarattığı sorunlardır.

1.2. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumu ve Gelişimi

Muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartlara uyulması küreselleşen finansal verilerin güvenilirliğinin artmasına neden olmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarının kurulmasının tek başına yeterli olması beklenmediğinden dolayı tüm ülkelerde ulusal muhasebe standartları oluşturulmalı ve aynı zamanda bu standartlar uluslararası standartlarla uyumlu olmalıdır (Bostancı, 2002:274).

Finansal piyasaların küreselleşmesi, muhasebede uluslararası standartlara daha fazla odaklanmak anlamına gelmekte ve tek dizi yüksek kaliteli küresel kabul edilebilir muhasebe standartları setine yönelik çabaları yoğunlaştırmaktadır. Farklı ülkelerdeki

kurallara göre hazırlanan mali tablolar, her biri benzer bir işlemle ilgili kendi yorumlama setine sahip, çok sayıda ulusal standart seti anlamına gelir; bu da uluslararası mali tabloları karşılaştırmayı, analiz etmeyi ve yorumlamayı zorlaştırır (Mitra,2017, S:53).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulmasında ise muhasebe, işletme ve insan olarak üç temel konu ön plana çıkmaktadır. Kimi muhasebe uygulamalarında ve mali tablo bilgilerinin farklı nedenlerle raporlanmasında değişiklikler vardır. Raporlama sürecinde, yalnızca muhasebenin kendisi değişmez, aynı zamanda finansal sonuçların raporlanması ve sunumu da etkilenmektedir (Marchetti, 2005: 157).

Uluslararası alanda muhasebe standartlarına gereksinim duyulmasındaki ilk çağrışı Jacob Kraayenhof'un (1959) yayımlamış olduğu çalışma aracılığıyla yapmıştır. Daha sonraki gelişme ise, 1966'da Kanada, Amerika ve İngiltere ülkeleri arasındaki muhasebe farklılıklarının giderilmesi ile Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun kurulması olmuştur. Söz konusu grup, daha sonrasında, 1972'de düzenlenmiş olan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde, muhasebe standartlarını oluşturma amacı ile ilk defa bir örgütün kurulması gereğini önermiştir. Böylelikle 1973'de Almanya, Japonya, İngiltere, Avustralya, Kanada, Hollanda, Meksika, İrlanda, Fransa ve ABD'deki muhasebe kuruluşlarının katılımı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur (Çankaya, 2007:131).

Tek bir muhasebe standardının uygulanması doğrultusunda, muhasebe standartları anlamında, daha öncesinde birbirinden farklı standartlar hazırlamış olan ABD'deki Muhasebe Standartları Kurulu ile UMSK 2002 yılında US GAAP ile UMS/UFRS'ye yakınlaştırma taahhütlerini net bir şekilde ifade etmeleri ve buna yönelik bir Norwalk Mutabakatı imzalamaları önemli bir gelişme olmuştur (Akdoğan, 2004:11).

Avrupa Komisyonu'nun, dördüncü ve yedinci yönergeler ile Haziran 2002'de aldığı ve 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren de borsaya kote olan tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarını UFRS'lere uygun olarak hazırlanması gerektiğini

öngören kararı içeren yasal düzenleme, Avrupa Birliği'nin standartlar bakımından attığı en büyük adımdır (Özkan ve Terzi, 2010:40).

Ekim 2002'de UMSK ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu "Norwalk Anlaşması" olarak bilinen bir mutabakat zaptı imzaladı. İki kurul, mevcut finansal raporlama standartlarını "mümkün olan en kısa sürede tamamen uyumlu hale getirmek" ve "uyum sağlandığında, uyumluluğun sürdürülmesini sağlamak için gelecekteki çalışma programlarını koordine etmek" için ellerinden gelenin en iyisini yapma sözü verdi. Norwalk Anlaşması ile kurullar, standartlar arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmayı amaçlayan hem kısa vadeli hem de uzun vadeli bir dizi yakınsama projesi başlattı.

1.2.1. Uluslararası Düzeyde Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasında ve Gelişiminde Katkısı Olan Kurumlar ve Kuruluşlar

Standartların belirlenmesinde ve farklı ülkelerin yapılandırılmasında bazı farklılıklar vardır. Bu farklılıklar, ülkelerdeki hukuk ve finans sisteminin yapısı, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişim düzeyleri gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları ile finansal raporlama arasındaki ilişkiler de her ülkede farklılık göstermekte ve düzenleyici sistemler arasındaki fark da önemli bir rol oynamaktadır (Üstündağ, 2000:36).

Muhasebe uygulamalarını ve raporlama standartlarını uyumlu hale getirmek için birçok farklı hükümet ve sivil toplum kuruluşu iş birliği yapmıştır. Bu kuruluşlar arasında öne çıkan, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'dir (IASC) (Chamisa, 2000).

Bu başlıkta uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşmasına katkıda bulunan kuruluşların çalışmaları ve amaçları incelenmektedir.

1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Küreselleşme eğilimleri ve uyumlaştırılmış muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) oluşturulmasına

neden olmuştur. Ekim 1972’de Sidney’de toplanan X. Muhasebe Kongresi’nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nden oluşan ‘Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir komite kurulması önerisi gündeme getirilmiştir. 29 Haziran 1973’te Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık ve ABD üyelerinden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bağımsız, kâr amacı gütmeyen bir sivil toplum örgütü olarak kurulmuştur (Al-Nasrawi, Thabit, 2020). İki yıl sonra Belçika, Hindistan, İsrail, Yeni Zelanda, Pakistan ve Zimbabwe Komiteye ortak üye olarak katıldı (Véron, 2007a). Diğer birçok ülke ve ulusal muhasebe organı 1987 yılına kadar Komiteye katılmaya devam etti (Camfferman ve Zeff, 2007). 1981’de Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve diğer piyasa katılımcıları IASC’nin Danışma Grubunu oluşturdu (Véron, 2007a). 1987 yılı IASC’nin örgütsel gelişimi ve çevresi ile ilişkileri açısından bir dönüm noktası olarak yorumlanmaktadır. En önemlisi, IASC ulusal standart belirleyiciler ve denetleyici kurumlarla bağlantı kurmuştur. Özellikle, yalnızca ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) ile değil, aynı zamanda uluslararası muadili Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) ile iş birliği yapmıştır (Botzem, Quack, 2009, S.990).

2001 yılında, IASC kendini kapattı ve çalışmalarının devamı için iyi finanse edilen bağımsız bir organın oluşturulmasına yardım etti ve bu oluşuma da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adı verildi. IASB, finansmanı için gönüllü katkılara ve yayın satışına dayanan bağımsız ve sivil toplum kuruluşu olarak kurulmuştur (Walton ve diğerleri, 2003; Napier, 2010; Nobes ve Parker, 2016). IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) (IFRS, 2018a) adı verilen tek, tek tip, yüksek kaliteli, küresel olarak uygulanan ve zorunlu kılınan bir muhasebe standartları seti oluşturmaya kendini adanmıştır. 2000 yılına kadar IASC’nin çıkarttığı standartlar “Uluslararası Muhasebe Standartları” olarak tanımlanmıştır (Bhattacharje ve Islam, 2009). Faaliyette bulunduğu dönemde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) (1973-2000 yılları arasında) 41 adet standart yayınlamıştır.

Sonrasında IASB'nin yayınladığı standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılmıştır.

IASC'nin misyonu, mali tabloların sunumuna ilişkin düzenlemeleri ve prosedürleri uyumlu hale getirmek ve küresel muhasebe standartlarının kalitesini iyileştirmektir.

1.2.1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Amacı

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin amaçları; finansal tablo hazırlanması ve sunulmasında esas alınması gereken muhasebe standartlarını geliştirip yayınlamak, söz konusu standartların dünya genelinde kabulünü sağlamak ve muhasebenin uluslararası harmanizasyonunu sağlamak amacıyla çalışmalar yürütmektir (Üstündağ, 2000:50).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, ulusal muhasebe standardı belirleyici kuruluşları, Avrupa Komisyonu, Birleşmiş Milletler, menkul kıymet borsaları, OECD gibi ülkeler arası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşlarının iş birlikleri içinde çalışıp, dünya çapında muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırılmasını amaçlamaktadır.

1.2.1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Organizasyon Yapısı

Muhasebe standartlarına ilişkin kararlar IASC bünyesindeki bir kurul tarafından yürütülmektedir. Söz konusu kurul, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından 2,5 yıllık için atanmış olan ülkelerin temsilcileriyle finansal raporlamaya yönelik diğer kuruluşların temsilcilerinden oluşmaktadır (Şensoy, 2008:7).

IASC bünyesinde, 1981'de Danışmanlık Grubu, 1995'de de Danışmanlık Konseyi olarak iki birim oluşturulmuştur. Üyelerinin, finansal tablo hazırlayıcılarının ve kullanıcılarının uluslararası kuruluşları, standart oluşturucu kuruluşlar, borsa yöneticileri, sermaye piyasası vb. kuruluşların temsilcilerinden oluşmuş olan Danışmanlık Grubu, IASC'nın projelerine yönelik teknik konular, çalışma programının ve stratejilerinin üzerinde görüşmeler yapmak için toplanır. Danışmanlık

Grubu, IASC projelerindeki teknik konulara ilişkin durumları tartışmak amacıyla kurulla düzenli aralıklar ile toplanmaktadır. Danışmanlık Grubu, muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve kabul görmesinde oldukça önemli bir rol oynamaktadır (Şensoy, 2008:68).

IASC 24 Mayıs 2000’de vakıf niteliğine dönüştürülmüştür. O tarihten bu yana IASC Foundation (IASC Vakfı) olarak anılmaktadır. IASC Vakfının 3 ana organı bulunmaktadır. Bu organlar (Karabınar, 2006: 143);

- IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu): IASC Vakfının uluslararası muhasebe standartlarını oluşturan organı olarak görev yapmaktadır.
- IFRIC (Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi). Uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla çalışmalarını yürütmektedir.
- SAC (Standart Danışma Konseyi): 30 veya daha fazla üyelidir. Bu organın diğer organlardan farkı; üyeliğin, coğrafi çeşitliliğin temsili ve profesyonellik esasına göre dağıtılması esastır.

1.2.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebe mesleğinin dünya çapındaki en üst kuruluşu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, dünyadaki muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyip, kamu yararının korunması amacıyla faaliyet göstermektedir. Federasyonun üyeleri; ticarete, sanayide, akademide ve kamuda hizmet veren 2,5 milyon meslek mensubundan oluşmaktadır (Başpınar, 2005:39).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında 51 ülkeyi temsil eden 63 üyeyle New York’ta kurulmuştur. IFAC şu anda 2,5 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 123 ülkeden 158 üyeden oluşmaktadır. Misyonu, kamu yararına hizmet etmek, muhasebe mesleğini küresel olarak güçlendirmek ve denetim, muhasebe etiği, eğitim ve öğretimde yüksek kalitede mesleki standartlar oluşturarak ve güçlendirerek uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır (Al-

Nasrawi, Thabit, 2020). IFAC, muhasebe örgütlerinin, kâr amacı olmayan, hükümetlere bağlı olmayan ve politika dışı bir organizasyondur.

1982 yılında IFAC ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, ortak bir kararla iki örgütün aynı çatı altında toplamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin Uluslararası Muhasebe Standardı oluşturma konusunda tam özerkliğe sahip olması kararı alınarak, bu standartları IFAC'ın da onaylayacağı taahhüt edilmiştir (Ağca, 2003:45).

IFAC, üyeleri ve bölgesel olarak kurulmuş mesleki muhasebe kuruluşlarıyla iş birlikleri yapmakta; teknik, ahlaki ve eğitimsel konularda ana hatları belirleyerek uluslararası muhasebe mesleğinin gelişimi doğrultusunda çalışmalarına devam etmektedir (Pekdemir, 2002:1).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun misyonları aşağıdaki gibidir (Çelik, 2013:33):

- Yüksek kalite standartların oluşumuna katkı sağlamak,
- Kamu yararına hizmet etmek,
- Güçlü muhasebe örgütlerinin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

1.2.1.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

Bu örgüt 1983'te kurulmuş olup, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Sermaye Piyasaları Komisyonu, Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi vb. toplam 177 üyesi olan ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya genelindeki birliğinin adıdır (Şahin, 2007: 34).

1989 Yılında IOSCO Teknik Komitesi, uluslararası halka arzlar hakkında bir rapor hazırladı. Bu raporda, ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamalarının finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırdığı ve sermaye piyasaları arasındaki fon akışını engellediği belirtilmiştir. Bu bilinçle IOSCO, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASB'nin çalışmalarını destekleme politikası izlemeye karar vermiştir. Aynı zamanda uluslararası menkul kıymet ihracı ve tescilinde UFRS kabul edilmekte, UFRS'de alternatif başvuruların azaltılması, standartlara açıklamalar eklenerek netleştirilmesi, yatırımcıların tam olarak

açıklanmasını sağlamak için raporlama standartları geliştirilmekte ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda standartlar oluşturulmaktadır. Bunun yapılabilmesi için üyelerini yönlendirmektedir (Hüseynov, 2015:51).

IASB ile IOSCO 1993 yılında, uluslararası ve ulusal menkul kıymet ihraçlarında kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesi hususunda uygulanması gereken asgari muhasebe standartlarının belirlenmiş olduğu bir listenin üzerinde anlaşmaya varmışlardır. 1993 yılında yapılan anlaşmanın ardından iki taraf arasındaki karşılıklı görüşmelerin sonucunda 1995'te uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınması gereken muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda anlaşma yapılmıştır (Parlakkaya 2004: 140).

2000 yılında ise IOSCO tüm ulusal borsalardaki sınır ötesi işlemlerine ve borsaya kayıtlarına yönelik finansal tablolar kullanımını mümkün hale getirmelerini tavsiye etmiştir (Kwok ve Sharp, 2005: 69).

IOSCO üyeleri şu faaliyetler için bir araya gelmektedir (IOSCO, 2018):

- Yatırımcıları korumak, adil, verimli ve şeffaf pazarlar elde etmek ve sistematik riskleri ortaya koymak için uluslararası düzeyde kabul görmüş ve tutarlı düzenleme, gözetim ve denetim standartlarına bağlılığın geliştirilmesinde, uygulanmasında ve teşvik edilmesinde iş birliği yapmak,
- Yatırımcıların korunmasını arttırmak ve menkul kıymet piyasalarının bütünlüğüne yatırımcı güvenini artırmak, pazar değişikliklerine ve piyasa ve piyasa araçlarının denetimine karşı güçlendirilmede bilgi alışverişini ve iş birliğini güçlendirmek,
- Piyasaların gelişmesine yardımcı olmak, pazar altyapısını güçlendirmek ve uygun düzenlemeleri uygulamak için kendi deneyimleri hakkında küresel ve bölgesel düzeyde bilgi alışverişinde bulunmak.

1.2.1.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), 1986 yılında Kraliyet Kararnamesi ile uluslararası örgüt olarak kurulmuştur. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun amaçlarından biri, Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası seviyede temsil edip,

IASB, IFAC, Dünya Ticaret Örgütü ve OECD gibi kuruluşların çalışmalarına aktif şekilde katılmaktır. Yani Avrupa Muhasebeciler Federasyonu standart belirleyici olmayıp, AB kurumlarının uzman çalışma gruplarının belirlediği faaliyetleri düzenleme girişimlerini izlemekte, görüşlerini bu kuruma iletmekte ve Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmektedir (Hüseyinov, 2015:22).

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu, IASC tarafından yürütülen uluslararası uyum çalışmalarını desteklemeyi kabul etmiş ve 1989 yılından bu yana komitenin çalışmalarına katılmıştır. ABD makamları ülke sınırları içerisinde belirlemiş oldukları muhasebe ilkeleri yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayı kabul etmemiş olsalar da, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nun attığı bu adım standartların küreselleşmesi yönünden oldukça yüksek önem taşımaktadır (Aysan 2007: 49).

Avrupa Muhasebeciler Federasyonun amaçları aşağıdaki gibidir (Karabınar, 2006:147):

- Avrupa Birliği'nde finansal raporlama, denetim ve muhasebecilik konularında yapılacak düzenleme ve uygulamaların liberalleşmesi ve uyumunu dünyadaki gelişmelere paralel teşvik etmek,
- Meslek örgütleri arasında iş birliğini geliştirmek,
- Mesleğin işleyişinde kamu yararını koruyarak Avrupalı muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlamak,
- Avrupa Birliği'nin kurumlarında Avrupalı muhasebecilerini temsil etmek,
- Mesleği etkileyecek gelişmeleri takip etmek,
- Avrupalı muhasebecileri uluslararası düzeyde temsil etmektir.

1.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, çeşitli muhasebe uygulamaları ve sınır ötesi finansal raporlama açısından karşılaştırılabilirlik sorununu ele almak üzere 2001 yılında kurulan bağımsız bir standart belirleme kuruludur (Zaidi ve Paz, 2015). IASB'nin Merkezi Londra'da bulunup, Uluslararası alanda muhasebe standartlarının

hazırlanması ve yayınlanması konusunda özerk, bağımsız ve genel kabul görmüş tek otoritedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylama görevini de yürütmektedir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:459).

IASB'nin amacı, tüm dünyada kullanılmak üzere tek bir uyumlaştırılmış finansal raporlama standardı seti geliştirerek küresel finansal piyasalara şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlamaktır (Spiceland, Sepe ve Nelson, 2013). Bu nedenle IASB UFRS'yi geliştirerek yıllardır dünya çapında uygulanmasını teşvik etmektedir. IASB'ye göre, uyumlaştırılmış muhasebe standartları “küresel ekonomide güven, büyüme ve uzun vadeli finansal istikrarı teşvik ederek” kamu yararına hizmet etmektedir (Pacter, 2015).

FASB gibi, IASB de standartları geliştirmek için titiz bir şekilde süreci takip ederek dünya çapında ulusal muhasebe belirleyicileri ile iş birliği yapmaktadır. IASB, ABD dahil dokuz ülkeden 16 üyeden oluşmaktadır. Büyük muhasebe firmaları, özel finans kurumları ve sanayi şirketleri, merkez ve kalkınma bankaları, ulusal fon rejimleri ve dünyadaki diğer uluslararası ve profesyonel kuruluşların katkılarıyla finanse edilmektedir. IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından yönetilmektedir (Eugenia, Sunday, 2018:743). IASB, IASC tarafından yayınlanan tüm uluslararası muhasebe standartlarının, yeni bir kurul tarafından değiştirilmedikçe veya geri çekilmedikçe geçerli olmaya devam edeceğini belirtmektedir. IASB'nin misyon beyanına göre, amaçları aşağıdaki gibidir ((Eugenia, Sunday, 2018:745):

- Kamu yararı açısından, mali tablo ve diğer finansal raporlamada yüksek kaliteli şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren tek bir küresel muhasebe standardı geliştirmek, böylece ilgili kullanıcıların ekonomik kararlar almasına yardımcı olmak,
- Bu standartların kullanımını ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek,
- Ulusal muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama standartları ile yakınsamasını sağlamak.

Kuruluşundan bu yana IASB'nin çalışmalarının çoğu, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile yakınsamaya odaklanmıştır.

IASB, yeni finansal raporlama standartları çıkararak ve mevcut olanları revize ederek finansal bilgi kalitesinin artırılmasına yönelik görünür çaba göstermiştir

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu aynı zamanda ulusal muhasebe standart belirleyicileri ile çalışmakta ve muhasebe standartlarını dünya çapında birbirine yaklaştırmayı hedeflemektedir (Başpınar, 2005: 42).

IASB'nin görevleri;

- Ulusal muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirlerine yakınlaştırmak
- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır UMS'ler geliştirmek,
- Taslakları çıkartıp, geliştirmek,
- IFRIC tarafından oluşturulmuş olan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartlara yönelik ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme yönelik SAC'ye danışmak,
- Büyük projelerde görüş almak için uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Her bir proje için mutlaka olmamakla birlikte, standartların oluşturulmasından önce, standardın bütün çevrelerde uygulanabilir olduklarından emin olabilmek için gerek gelişmiş ülkelerde gerekse gelişmekte olan ülkelerde saha analizi yapmaktır.

IASB'nin de çalışmalarında aşağıdaki kuruluşlar aktif olarak rol almaktadır;

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO)

- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB)
- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (EFRAG)
- Avrupa Komisyonu (EC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (IFAD)
- ABD Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu (SEC)

1.2.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı 2001 tarihinde, kamu yararına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve bağımsız özel sektör kuruluşu şeklinde kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın ismi, 2010 yılında tüzüğünde yapmış olduğu değişiklik sonrasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının geliştirilmesi olan temel amacını daha net bir şekilde ifade edebilmek amacı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) olarak değiştirmiştir (Hüseyinov, 2015:15).

IASCF bünyesinde dört temel birim bulunmaktadır. Söz konusu birimler; IASB, Standart Danışma Konseyi (SAC), Mütavelli Heyeti ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesidir (IFRIC).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın görevleri aşağıdaki gibidir (Başbilici, 2006: 66);

- IFRIC, IASB ve SAC'ın üyelerini atayıp, çalışma yöntemlerini tespit etmek,
- Yılda bir defalığına IASB'nin etkinliğini, bütçesini ve stratejisini gözden geçirip, finansman yolları bulmak ve faaliyetlerini desteklemek,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmektir.

1.3. Bazı Ülke ve Birliklerde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları

Muhasebe standartlarına uyum, herhangi bir ülkenin kendi kültürel imajının muhasebe ve denetim dünyasını etkileyebileceği fikrine dayanmamaktadır. Aksine,

karşılaştırılabilir finansal tabloların uluslararası muhasebe standartları ve tek bir muhasebe dili konuşma yeteneği ile hazırlanmasıdır. Ayrıca bütün toplumların uyum konusunda en büyük korkusu, uygulamanın tek bir kültürün yönettiği yöntemlerle uygulanmasıdır (Gökdeniz, 2006:20).

Muhasebe standartlarına uygunluk, borç verenler, finansal analistler, yatırımcılar ve bunların haricindeki finansal bilgi kullanıcıları tarafından memnuniyetle karşılanan yüksek kalitede, kullanıcı tarafından sağlanan ve karşılaştırılabilir bilgiler gerektirmektedir. Dolayısıyla, ortak bir muhasebe setine ve finansal raporlama standartlarına uymadan dünyadaki finansal bilgileri karşılaştırmak zordur. Yüksek kaliteli muhasebe standartlarının kullanılması sermaye maliyetini düşürür, piyasa verimliliğini artırır, sınır ötesi yatırım ve iktisadi kararları kolaylaştırır (Ankarath vd. 2010: 1).

Muhasebe ilkelerinin ve standartlarının geliştirilmesi batı ülkelerinde iki şekilde gerçekleşmiştir:

- Muhasebe ilke ve standartları yazılı yasal normlara dönüştürülerek yasal hüküm haline getirilmiştir.
- Yazılı bir hukuk normu haline getirilmeyen genel kabul görmüş ilkeler ve kurallar muhasebeye ilişkin uygulamalarda geçerli olarak kabul edilmiştir.

Muhasebe standartlarına uyumu ve mali tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğini artırmak için muhasebe standartları ve uygulamalarındaki uluslararası farklılıkların azaltılması ve söz konusu farklılıkların ortadan kaldırılmasıdır. Böylece işletmelerin finansal performansına yönelik karşılaştırılabilir ve kolay anlaşılır bilgilerin elde edilmesi sağlanır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının uyumlaştırılması için çok sayıda adım atılmış, dünyadaki birçok ülke veya sendika ya Uluslararası Muhasebe Standartlarını olduğu gibi kabul etmiş ya da ulusal standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlaştırılmasını sağlamıştır. Çalışmanın bu bölümünde, bazı ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarının küreselleşmesine ilişkin çalışmaları incelenmiştir.

1.3.1. Avrupa Birliği'nde Uyum Çalışmaları

Dünyanın en büyük ticaret bloğu Avrupa Birliği'dir. Dünyanın en büyük ürün ve hizmet ihracatçısı ve 100'den fazla ülke için en büyük ithalat pazarıdır. Üyeleri arasında serbest ticaret, AB'nin kuruluş ilkelerinden biridir. Bu tek pazar sayesinde mümkündür. Sınırlarının ötesinde, AB'nde dünya ticaretini serbestleştirmeyi taahhüt etmektedir.

Genişleme, entegrasyon ve uyum sürecinde AB'de uyum sürecinin ve küresel standartların en temel bileşenlerinden biri, 1985'ten sonra uygulamaya konulan ve yeni bir yaklaşım olarak nitelendirilen yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması politikasıdır. AB içinde yasa ve yönetmeliklerin uyumlaştırılması çok önemli bir konudur. Bu doğrultuda muhasebe ve denetim başta olmak üzere yasal düzenlemeler ve grup içinde öncelikli konular bulunmaktadır (Aksoy, 2005: 190).

Avrupa Birliği'nde muhasebe uygulamalarına uyum konusunda ilk çalışmalar 1970'li yıllarda başlamıştır. Bu amaca bağlı olarak Şirketler Hukuku Direktifleri başlığı altında yayınlanan Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Direktiflerde belirtilen ilkeler üye devletlerin hukuk sistemlerine dahil edilmelidir. Belirtilen direktiflerle muhasebe uygulamalarının AB çerçevesinde uyumlaştırılması ve uyumlaştırılması hedeflenmiş ve önemli katkılar sağlanmıştır (Bilginoglu, 1993:79).

Avrupa Birliği üyeleri arasında farklı muhasebe standartları uygulamalarını en aza indirmek amacıyla birlik tarafından birçok direktif yayınlamıştır. AB'nin bünyesindeki direktifler aracılığı ile muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlanma çabalarında başlangıçtan beri, direktiflerin teknik açıdan eksikliklerin olması, direktiflerin üye ülkelerce ulusal mevzuata zamanında aktarılmamış olması sebebi ile ülkeler arasındaki farklılıkların devam etmesi, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanmasında başarısızlık olması, muhasebeye ilişkin direktiflerde yayımlanmış oldukları tarih itibarıyla değişikliklerin yapılmaması sonucunda kalite geliştirici mekanizmalarının oluşturulamaması ve güncelliğinin sağlanamaması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar kurmaları sebebi ile direktiflerin içermiş olduğu hükümlerin yumuşatılması durumunda uluslararası sermaye piyasalarından yararlanabileceklerini

düşünmelerine karşın bunun gerçekleştirmemesi gibi çeşitli problemler ile karşılaşmıştır (Üstündağ, 2000:51).

Dünyanın genelinde gözlemlenen küresel muhasebe standartları kümesine yönelik eğilim ve yakınsamalar doğrultusunda düzenlemeler AB içinde de gözlenmektedir. UFRS'lerin küresel bir standartlar kümesi olarak gördüğü gelişmeler göz önüne alındığında, AB yasal düzenleme çerçevesini uyumlu hale getirmek için atılan adımlar üyelik sürecinde hem AB üye ülkeleri hem de ülkemiz için oldukça önemlidir.

Avrupa Birliği'nde muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda yayınladıkları direktifler aşağıdaki gibidir (Demirel 2003:9):

- Hesapların yayınlanması hakkında Birinci Direktif,
- İşletmelerin yıllık hesapları hakkında Dördüncü Direktif,
- Birleştirilmiş hesaplar hakkında Yedinci Direktif,
- Yasal mali denetim hakkında Sekizinci Direktif,
- Şube hesapları hakkında On Birinci Direktif,
- Sigorta şirketlerinin yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında Sigorta Hesapları Direktifidir.

AB'de yayınlanan direktifler tam uyumu sağlamak için yetersiz kalmıştır. 1990'larda önem kazanıp, forward, opsiyon ve swap gibi işlemlere bağlı olarak muhasebe standartlarına ilişkin kılavuz ilkeler yetersiz kaldığı için revizyonları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumları ön plana çıkmıştır. Avrupalı işletmelerin uluslararası sermaye piyasalarından yararlanabilmesi amacıyla Avrupa'nın dışındaki işletmelerle aynı muhasebe standartlarını kullanma gereksinimi ortaya çıkmıştır (Berberoğlu, 2002: 17).

1995 Yılında Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği'nin muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin yeni stratejisini belirlenmiştir ve bunu Avrupa Konseyi ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir. Buna bağlı olarak Avrupa Birliği'nin yeni stratejisi; Uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesi konusunda IASC/IOSCO

girişimlerini desteklemek ve Avrupa Birliği muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu olmasını sağlamak amacıyla gelişmiştir. 1996 Yılında Avrupa Birliği İlişkileri Komitesi, UMS ile Avrupa Birliği direktifleri arasında önemsiz sayılabilecek çok az fark olduğunu belirlemiştir. 2000 Yılında Avrupa Birliği komisyonu bir rapor hazırlayıp konsolide finansal tabloların hazırlanmasında Avrupa şirketlerine UMS ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyma özgürlüğü getirmiş ve Avrupa Birliği Ekonomi ve Maliye Bakanlarına destek sağlanmıştır (Sağlam, 2004:51-52).

Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu, Avrupa borsalarında işlem gören tüm firmaların mali tablolarını hazırlarken UFRS'ye uymasını zorunlu kılan bir karar aldı. Bu gereklilik, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerliydi ve Avrupa borsalarında işlem gören yaklaşık 7.000 firmayı etkiledi. UFRS'yi benimseme beklentileri, Avrupalı firmalar için finansal raporlamada önemli bir değişimi temsil ediyordu çünkü UFRS'deki pek çok gereklilik, Avrupa ülkelerinin yerel standartlarındakinden farklıydı (Terzi, 2011: 279).

Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG), 2001 yılında on Avrupalı kuruluş tarafından kurulmuştur ve hazırlayıcıları, kullanıcıları ve muhasebe mesleğini temsil etmektedir. EFRAG'ın hedefleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) standart belirleme sürecine girdi sağlamak ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının onaylanması konusunda Avrupa Komisyonu'na (EC) tavsiyelerde bulunmaktır. ([Http://www.efrag.org](http://www.efrag.org) – Erişim tarihi: 09 Aralık 2010)

1.3.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uyum Çalışmaları

Günümüzde, UFRS'ye geçiş yapmakta olan veya henüz karar verememiş ülkelere bakıldığında, ABD'nin UFRS'yi kabul etme konusunda temkinli davrandığı görülmektedir. 2007 yılında ABD'de yerel şirketlerin mali tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlayabilmelerine izin verilmiştir (SEC, 2007).

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem uygulanmaktadır. Muhasebe standartlarına yönelik ana düzenleme, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)'na yetkisini devretmeyle başlamıştır. Komisyon, muhasebe standartlarının

belirlenmesindeki rolünü denetim ve gözetim işleviyle sınırlandırarak, özel sektör düzenleyici kurumlarının muhasebe ve bağımsız denetim kurallarının belirlenmesinde etkin olmalarını sağlamıştır. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür (AICPA) (Gökdeniz, 2006:37).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1929 yılındaki finansal krizden sonra, krize tepki olarak çıkarılan 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası muhasebe standartlarına yönelik ana düzenlemedir.

IASC'nın yayımladığı Uluslararası Muhasebe Standartları Amerika'da ilk olarak 1993 yılında dikkat çekmiştir. Alman şirketi Daimler-Benz, New York borsasına kote olma kararı almıştır. Yatırımcılar da bu şirketin hisse senetlerini almak için bekleyiş içine girmiştir. Mayıs ayı itibarıyla şirket muhasebecileri Stuttgart'ta borsaya kote olmak için uzun süre çalışmışlardır. Ekim ayında konuyla ilgili olarak yapılan resmi açıklamada, Alman yatırımcılara şirketin mevcut dönemde 615 Milyon Mark kar elde ettiği, Amerika'daki yatırımcılara ise şirketin aynı dönemde 1.839 Milyar Mark zarar ettiği bildirilmiştir. Bu durum ülkelerin muhasebe standartları arasındaki farklılıkları gözler önüne sermiş ve Amerika tarafından konu yakından takip edilmeye başlanmıştır (Buchanan, 2003: 61).

1939-1959 yılları arasında AICPA bünyesinde faaliyet gösteren Muhasebe Prosedürleri Komitesi standartların oluşturulmasında aktif olarak yer almıştır. 1959-1973 yılları arasında Muhasebe İlkeleri Kurulunun görev aldığı görülmektedir (Dalkılıç, 2008:29).

1973 yılından beri özel sektörde finansal muhasebe ve raporlama standartlarını Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) geliştirmektedir. Sözü edilen standartlar, finansal raporlamanın hazırlanması ile ilgilidir. Bu standartlar 1973 Mayıs ayından 1979 Mayısına kadar Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü ve Nisan 2003 yılına kadar ise Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından oluşturulmuştur. Ekonominin yeterlilik fonksiyonu için gerekli olan bu standartlar, yatırımcılar, kreditorler, denetçiler ve kredi talebinde bulunanlar için karşılaştırılabilir finansal bilgilere olan güven açısından bütün işletmelerin izlemesi gereken muhasebe ilkeleridir. FASB'ın görevi, finansal tabloları kullanan denetçi ve yatırımcıyı kapsayan

kamuoyunun aydınlatılması ve eğitimi için finansal muhasebe ve raporlama standartlarını geliştirmek ve uygulamaktır. FASB'nin muhasebe standartlarını oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermek ve ilgili tüm kişilere doğrudan katılımcı süreç sisteminde görüşlerini ifade etme olanağı sağlayarak halkla tam bir fikir birliği içinde çalışmaktır (SEC, 2021).”

Kamusal Gözetim Kurulu-Public Oversight Board (POB), ABD’de muhasebe sisteminin temel taşı olarak muhasebe standartlarına yön vermektedir. AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) tarafından geliştirilen yönetmeliklerle gözlemler yapan ve raporlar sunan özerk bir kuruluştur (Gökdeniz, 2006:68-69).

Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe standartlarının oluşturulması için özel sektör ve kamu düzenlemelerinin bir karışımına dayalı bir sistem uygulanmaktadır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusundaki ilk çalışmalar 1987’de Yeminli Mali Müşavir üyelerinin örgütlenmesiyle başlamıştır. Bu çalışmalar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin oluşturulmasına neden olmuştur.

ABD’de ortaya çıkmış olan muhasebeye yönelik skandallar ve finansal raporlama konusundaki güven kaybının yanı sıra, ayrıntılı ve uygulanması zor olan kurala dayalı olarak sınıflandırılmış olan finansal raporlama sisteminin yerini UFRS’ye benzeyen ilkeye dayalı standartlar almıştır. Böylece FASB, standartlar bazında farklı ortak projeler yürüttükleri IASB ile standartlarının yakınsaması çağrısına 1999 yılı itibarıyla olumlu yanıt vermiş ve standartların yakınsaması süreci başlamıştır (Durak, 2010:22).

2002 Yılında IASB ve FASB, Norwalk Anlaşması olarak da bilinen bir anlaşma imzaladılar. UFRS ile Amerika Birleşik Devletleri’nde genel kabul görmüş muhasebe standartları arasındaki farkları azaltmak amacıyla iki standart kümesini uyumlu hale getirmek için çaba göstereceklerini açıkladılar (Akman, 2009: 10).

2007 yılında ise, Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler Komisyonu’nun halka arz edilen yabancı işletmelerin mali tablolarını, IASC

tarafından yayınlanmış olan UFRS'ye uyumlu olarak hazırlamalarına ilişkin kuralların benimsenmesini kabul etmişlerdir (De Valle, 2008:19).

1.3.3. İngiltere’de Uyum Çalışmaları

İngiltere’de Şirketler Kanunu ile profesyonel yöneticiler finansal raporlamayı etkileyen ana faktörlerdir. İngiltere’de mesleki örgütlenmenin başlangıcı 19. yüzyılın sonlarına rastlamaktadır. “İngiltere ve Galler Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği 1940’lardan itibaren muhasebe ilkeleri konusunda 1970 yılında Muhasebe Standartları Belirleme Komitesinin (Accounting Standards Steerin Committee-ASSC) kurulmasına kadar bildiriler yayınlamıştır. 1970 yılından itibaren muhasebe standartları ASSC tarafından oluşturulmuş ve bu kuruluş 1990’da Muhasebe Standartları Komitesi olarak yeniden faaliyetine devam etmiştir. Aynı yıl ASSC, Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Boards-ASB) olarak isim değiştirmiştir. ASB tarafından yayınlanan standartlar Muhasebe Uygulamaları Bildirgesi ile yayınlanarak yürürlüğe girmektedir (Uysal, 2004: 380).”

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında önemli gelişmeler 1970 yılında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların önüne geçmek amacıyla profesyonel muhasebeciler tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi’nin kurulması ile başlamıştır. Muhasebe Standartları Yönlendirme Komitesi 1976’da yeniden yapılandırılıp Muhasebe Standartları Komitesi adını almış bulunmaktadır (Üstündağ, 2000:49).

1.3.4. Bazı Asya Kıtası Ülkelerinde Uyum Çalışmaları

Bu başlık altında Çin ve Japonya’da finansal raporlama standartlarına uyum çalışmaları ele alınacaktır.

1.3.4.1.Çin’de Uyum Çalışmaları

Çin’in uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmaları 1997’de, Çin’in IASC yönetim Kurulu’nda gözlemci statüsü olan çalışmalara katılması ile başlamış bulunmaktadır (Kaya, 2000:36).

Çin ekonomisi 1978’deki Çin ekonomik reformundan bu yana hızla büyüdü. 1990’ların başında Çin sermaye piyasası kuruldu. 1994 yılının başında, borsada işlem

gören şirketlerin toplam sayısı sadece 7 idi. Ancak, bu rakam 2008 sonunda 1625'e yükseldi (Çin Menkul Kıymetler Düzenleme Komisyonu, 2007, 2009). Bu hızlı pazar gelişimi ve yurtiçi ve yurtdışı sermayeyi çekme arzusu, Çin hükümeti ve borsada işlem gören firmalara finansal raporlama kalitesini iyileştirmek için doğrudan teşvik ve baskılar sağlamıştır (Alali, Cao, 2010, S.83).

Çin, IASC Yönetim Kurulu'na 1997 yılında gözlemci olarak katıldı (IASPlus (c), n.d.). Ancak, Çin ile IASB arasındaki yakınsama, Çin Muhasebe Standartları Komitesi (CASC) ve IASB'nin ortak bir bildiri imzaladığı Kasım 2000'de başladı. Şubat 2006'da, Çin Halk Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, mevcut UFRS literatüründe yayınlanan 39 adet ticari işletmeler için Muhasebe Standardı ("ASBE") ve 48 denetim standardını açıkladı ve 1 Ocak 2007'den itibaren Çin borsasında işlem gören şirketleri için yürürlüğe girdi (IASB, 2006a). 2007 mali yılından başlayarak, Şangay ve Shenzhen borsalarında işlem gören tüm firmaların yeni standartlar altında rapor vermeleri gerekiyordu. UFRS'ye yakınsama, sekiz tanesi gerçeğe uygun değer muhasebesi ile ilgili 15 önemli değişikliğe yol açmıştır (Deloitte Touche Tohmatsu, 2006).

1.3.4.2. Japonya'da Uyum Çalışmaları

Japonya 19. Yüzyılın sonuna kadar içe kapalı, kültürüne aşırı derecede bağlı bir şekilde varlığını sürdürmüştür. Bu tarihten sonra ise Japonya kendi kabuğundan çıkarak dünyaya açılmıştır. Bu süreç çerçevesinde yurt dışına öğrenciler gönderilmiş, yurt dışından uzmanlar ülkeye davet edilmiştir. Tüm bu faaliyetlerin amacı, Japonya'nın askeri, ekonomik, hukuki ve diğer yönlerden çağa ayak uydurmasını sağlamaktır. Yurt dışında uygun görülen sistemler ülkeye entegre edilmiştir. Genel itibarıyla ABD, Hollanda, Fransa gibi ülkelerin modelleri incelenmiştir. Tek bir ülkenin yapısı tamamen entegre edilmesinden ziyade her alanda farklı ülkelerin sistemleri incelenmiştir (Hunter, 2002: 40).

1900 tarihli Japon Ticaret Kanunu muhasebe uygulamasını gereken ölçüde içermediğinden dolayı 1962 yılında yeni düzenlemelere tabi tutulmuş ve bu düzenlemeler doğrultusunda işletmeler tarafından yayınlanacak mali tablo ve raporlara ilişkin esaslar belirlenmiştir. Kuruluşlar finansal tablolarını, kar dağıtım tekliflerini ve

açıklayıcı notlarını bu düzenlemelere uygun olarak hazırlamakla yükümlüdürler. Japonya'da muhasebeye yönelik uygulamalara yön vermiş olan ikinci yasa ise 1948 yılında yürürlüğe giren sermaye piyasası kanunudur. Bu kanuna tabi işletmeler mali tablolarını ve menkul kıymet satış raporlarını Maliye Bakanlığı'na sunmakla yükümlüdürler. 1948' de Sermaye Piyasası Kanunu ile ilişkili olarak Amerikan tipi muhasebe kontrol sistemi kabul edilmiş ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu yayınlanmıştır. Ayrıca, oluşturulmuş olan bir muhasebe konseyi tarafından beyanlar ve görüşler yayımlanmıştır. İlgili kurum, Maliye Bakanlığına danışmanlık yapmaktan ve uygulamaya yön verecek standartların belirlenmesinden sorumludur. Kuruluş üyeleri devlet temsilcileri, işletme ve endüstri temsilcileri, sertifikalı muhasebe profesörleri ve sertifikalı muhasebe uzmanlarının arasından seçilmektedir (Tokay, 1987:74).

Japonya'da muhasebe sisteminin birincil kullanıcıları bankalar ve kredi kuruluşlardır, ikincil kullanıcılar ise yatırımcılar olarak görülmektedir. Banka ve kredi kuruluşları da şirketlerde kredi vermek açısından finansal tablolarına direkt şirketlerden ulaşabilmektedirler. Bu yüzden yapılan işlemlerle ilgili tam açıklama yapma ihtiyaç duyulmamaktadır. Japon muhasebe sistemindeki bu durum finansal tablo kullanıcılarını yanlış şekilde yönlendirmektedir (Bloom ve Solotko, 2003: 34).

Japonya'da 2001 yılına kadar muhasebe standartlarının düzenlenmesi sorumluluğu Muhasebe Danışma Konseyi'ne aitti. 2001'de Finansal Muhasebe Standartları Vakfı'nın kurulmasından sonra muhasebe standartlarının geliştirilmesinde özel sektörün payı artmıştır (Beyazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 20).

Japon olmayan kullanıcılar açısından en büyük sorun Japonların muhasebe sisteminin aşına oldukları muhasebe standart paketlerine benzememesidir. Japonya Muhasebe Sistemi, US GAAP ya da UFRS'ler ile tam uyumlu bir yapıya sahip değildir. Ancak Japon Muhasebe Standartları da belli bir dereceye kadar Amerikan muhasebe uygulamalarından etkilenmektedir. Bu nedenle Japon şirketleri arasında Amerikan standartlarının kullanımı oldukça yaygındır. Yetmişlerden beri pek çok Japon şirketi raporlarını Amerikan standartlarına göre hazırlamaktadır. Bu şirketlerde UFRS'lerin US GAAP'a tercihi konusuna sıcak bakılmamaktadır. Buna rağmen Japonya Muhasebe Standart Koyucuları, UFRS'lere uygun standartlar hazırlamaktadır

ve UFRS'nin bu süreçte kendileri için büyük bir rol üstlendiğini açıklamışlardır (Tarca, 2004: 66).

1.4. Türkiye'de Muhasebe Sistemi ve Standartların Gelişimi

Dünyada çoğu gelişmiş ülkedeki gibi Türkiye'de de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çeşitli çalışmalar ve uygulamalar yürütülmüştür. Fakat ülkemizde yapılmış olan çalışmaların sonucunda çoklu muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir kuruluş bazı durumlarda birden çok muhasebe sistemine tabi duruma gelmiş bulunmaktadır. Örnek olarak; ulusal piyasalardaki bir bankanın, vergi mükellefi olarak, vergi dairesine ibraz edilecek olan bilançoya yönelik, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, SPK tarafından belirlenmiş olan esasların çerçevesinde Tekdüzen Hesap Planı, SPK'ya sunulacak bilançolara yönelik Muhasebe Standardı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme 'ye sunulacak bilançoya yönelik, BDDK Muhasebe Standartları'na göre finansal tablolarını hazırlamak zorundadır. Kurum (BDDK) ve olası bir uluslararası krediye yönelik söz konusu kuruma verilecek bilanço için Uluslararası Muhasebe Standardı. Son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkelerin kendi uygulamalarındaki yapacakları değişiklikler ile uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu duruma getirerek ülkeler ve birlikler arasındaki muhasebe standartlarındaki farklılıkları azaltmayı amaçlamaktadır. Dünyadaki muhasebe standartlarındaki eğilimler göz önüne alındığında, ülkemizdeki çoklu standart uygulaması bir an önce terk edilmeli, mevcut standartlar birleştirilerek uluslararası standartlara uygunluk derecesi dikkate alınıp tek bir muhasebe standartları sistemi olarak açıklanmalıdır. Böylece muhasebeciler ve uygulayıcılar için standartların arasındaki farklılıkları anlayabilmek artık bir uzmanlık meselesi olmaktan çıkacak ve kuruluşlar, sürekli olarak ayrı bir muhasebe standardına göre mali tablo hazırlama maliyetlerinden kurtulmuş olacaktır (Başpınar, 2005:53).

Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması süreci devletin rehberliğinde gerçekleşmiştir. Türkiye'deki şirketlerin muhasebe, mali tabloları ve raporlamalarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu'na dâhil edilmiştir. Türkiye'de muhasebenin bilgi üretme işlevinin etkin bir şekilde yürütülebildiği bir yapıya sahip olması ve kamuyu aydınlatma sisteminin Türk sermaye piyasalarında

eksiksiz şekilde uygulanabilmesine yönelik ilk olarak çok başlı ve yetki tartışmalarının yapılması gerekmektedir. Muhasebe standartlarının oluşturulması açıklığa kavuşturulmalıdır (Sayar, 2002: 78-79).

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde bir diğer adım, UMSK tarafından yayınlanan 34 Uluslararası Muhasebe Standardı ve 7 UFRS standardının TMSK tarafından Türkçe 'ye çevrilmesi ve 2006 yılı başından itibaren set halinde yayınlanmasıdır. Türkiye'de muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında, Türkiye'deki tüm işletmelerin, TMSK'nın muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin yayınladığı uluslararası muhasebe standartlarına ve yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı'na tam uyumlu olarak Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma yükümlülüğü bulunmaktadır.

1.4.1. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi

“Fransız Ticaret Kanunu’nun bir çevirisi olan 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret” ile Türkiye’de muhasebeyle ilgili ilk belirleyici düzenleme yapılmıştır. Bu kanun, tacirlerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerle ilgili hükümler getirmiştir. Cumhuriyet döneminde çıkarılan Ticaret Kanunu’na kadar Fransa etkisi sürerken bu kanundan itibaren 1950’li yıllara kadar Almaya etkisi muhasebe uygulamalarımızda önem arz etmiştir. 1950’de yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarından sonra 1957’de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu da muhasebe sistemimizin değişim ve gelişim sürecini hızlandırmıştır (Güleç, Ergi, 2019:266).

Türkiye'deki muhasebeye ilişkin düzenlemeler, siyasi ve ekonomik ilişkilerden etkilenmiş, muhasebenin gelişimi kamu sektörüyle başlamış ve özel sektörle devamlılık göstermiştir (Kocamaz, 2012: 109). Türkiye'de uygulanmakta olan muhasebe sistemleri, genel itibariyle iktisadi ilişkileri güçlü olan ülkelerdeki muhasebe sistemlerinden etkilenecek gelişme göstermiştir.

Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin genel olarak Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yön verdiği görülmektedir. Ancak bu kanunların ihtiyacı karşılayamadığı durumlarda standartların oluşturulması aşamasında Türkiye’de faaliyet gösteren bazı kuruluşlar devreye girmiştir. 1980’li yılları itibariyle Sermaye Piyasalarının oluşması ve gelişmesiyle birlikte halka açık

şirketlerin bir kısmı modern muhasebe kurallarını uygulamaya başlamıştır. Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, 1990'lı yıllarda ise Muhasebe Sisteminin Uygulanmasına İlişkin Genel Tebliği'ni yayınlayarak en önemli olan adımlardan birisini atmış bulunmaktadır.

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları, vergi mevzuatı üzerinden oluşturulmuştur. Bu sistemde amaç, işletmelerin gerçek mali durumlarını yansıtmaktan ziyade vergi yükümlülüğü hakkında bilgi üretmek ve sunmaktır. Muhasebe uygulamaları bir yük olarak görülmüş, işletmeler muhasebenin bir yönetim aracı olduğunu kavrayamamışlardır. 1994 yılında tek düzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmış, muhasebe ve raporlamada bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkesine uygun olarak hazırlanması sağlanmıştır.

1.4.2. Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Çalışmalar

Türkiye’de uluslararası finansal raporlama standartlarının belirlenmesi konusunda aşağıda verilen kurum ve kuruluşlar görev almaktadır:

- Kamu Gözetim Kurumu (KGK),
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

1.4.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Kamuyu aydınlatma sermaye piyasasına yönelik son derece önem arz eden bir gerekliliktir. Günümüzde gelişmiş ülkelerin sermaye piyasalarının düzenlemelerine hakim olan temel ilke haline gelen kamuyu aydınlatma, sermaye piyasası ile ilgili her türlü bilginin piyasa katılımcılarına eksiksiz, zamanında ve doğru bir şekilde sunulmasını öngören kurallar kümesi olarak ifade edilmektedir. Kamuyu aydınlatma yaklaşımı, sermaye piyasasındaki yatırımcıların yatırım yapacakları şirketlerin mali

durumlarına yönelik doğru ve şeffaf bilgi edinmeleri ve edindikleri bilgilere dayanarak; kendi risk-getiri tercihlerini yapmaları ilkesine dayanmaktadır. Kamuyu aydınlatma yaklaşımının en önemli unsuru olan temel bilgi kaynağı, işletmelerin finansal raporlarıdır (Özbarlas, 2009:26).

SPK tam, doğru, zamanında ve güvenilir bir biçimde piyasaya bilgilendirilmesi, Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen yetki ve görevler çerçevesinde sürecinde en önemli araçlardan biri olarak muhasebe ve Raporlama Standartları kabul eder ve yatırımcıların işletmelerin gerçek durumunu yansıtacak yatırım kararlarını alırken kullanacağı finansal tabloları düzenler. Bu çerçevede kamuyu aydınlatmanın genel amacına hizmet edecek muhasebe standartlarını yayınlamaktadır (Pekdemir, 1994:3).

Kamuyu aydınlatma ilkesi, öncelikle Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kanunumuza girmiş olup, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22. maddeleri ile Kurul, muhasebe standartlarını düzenlemeye; kurul, söz konusu yetki çerçevesinde, kurula bağlı şirketlerin uymak zorunda bulundukları muhasebe ilkelerini yayınlamış olduğu tebliğlerle kamuya duyurmaktadır (Evcı, 2008:13).

1989'da yayımlanmış olan Sermaye Piyasasında Finansal Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği (Seri:XI, No:1) SPK'nın muhasebeye yönelik ilk düzenlemesidir. Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık işletmelerin 2003 yılı itibarıyla UFRS uygulaması halinde, muhasebe standartlarına uygun mali tablolar hazırlayacaklarını açıklamışlardır. "SPK, ayrıca 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ(Seri XI, No: 25) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu 33 tane muhasebe standardı yayınlamıştır. Bu tebliğ, 2005 yılından sonra sona ermiş olan ilk ara mali tablolarda geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir."

2004 Yılında Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: XI, No: 27) ile UMS'yi uygulayan kuruluşların 25 sayılı Tebliğdeki düzenleme ve ilan yükümlülüklerini yerine getirmiş sayılacağı belirtilmiştir. Böylece UFRS' deki değişiklik ve gelişmelerin SPK' nın yetki

alanı kapsamındaki kuruluşların mali tablolarına yansıtılması sağlanıp, işletmelere bu konuya yönelik isteğe bağlı bir hak tanınmıştır. Fakat bu uygulama SPK'ya mali tablo hazırlayan şirketlerin bir bölümünün 25 sayılı Tebliğ hükümlerine göre, bir kısmının da UFRS'ye göre rapor vermesine yol açmış ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin mali tablolarının karşılaştırılmasını zor duruma sokmuştur (Özbarlas, 2009:27).

SPK, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama Esasları 9 Nisan 2008 -Seri: XI, No: 29 başlıklı bir tebliğ yayınlamıştır. Söz konusu tebliğ ile Seri: XI, No:25 tebliğ yürürlükten kalkmıştır. Bu tebliğin uyarınca, AB tarafından kabul edilmiş olan UFRS'nin Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olan şirketler tarafından 01.01.2008 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin ilk ara finansal raporlarından itibaren geçerli olacak biçimde uygulanması kabul görmüştür. Bu kapsamda TMSK tarafından yayınlanan ve benimsenen standartlarla çelişmeyen Türkiye Finansal Raporlama Standartları/ Türkiye Muhasebe Standartları esas alınmaktadır (Resmi Gazete 2008). Diğer bir deyişle, SPK'ya tabi bütün kuruluşlar belirtilen tarih itibarıyla mali tablolarını TMSK aracılığıyla belirlenmiş olan UMS'lere uyumlu biçimde hazırlamakla yükümlü kılınmıştır.

1.4.2.2. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından bankalar; kayıt ve hesap düzenlenmesinde şeffaflığın sağlanması, işlemlerin kayıt dışı kalmasının önüne geçilmesi, faaliyetlerin gerçek niteliğine göre güvenilir ve sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, konsolide veya konsolide olmayan finansal durum, finansal durum hakkında bilgileri kapsayan mali tabloların doğru ve zamanında raporlanması performans ve yönetim etkinliği, raporun hazırlanmasına, raporlanmasına ve yayımlanmasına yönelik esasları belirlemek üzere 2002'de Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayımlanmıştır (İbiş ve Özkan 2006:29).

Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, 2006 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmış olan ve 26333 sayılı Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeyle birlikte; bankaların muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve bütünlüğü sağlamak, gerçek içeriklerine uygun olarak güvenilir ve sağlıklı bir şekilde

faaliyetlerin kaydı, muhasebe olmaktan hareketleri önlemek, konsolide ve konsolide olmayan finansal durumları içeren finansal tablolar, finansal performans ve yönetim verimliliğini bilgileri zamanında ve doğru bir şekilde teslim edilmesi hedeflenmiştir. BDDK' nın Muhasebe Uygulamaları Yönetmeliği tebliğlerinde, bankaların çıkaracağı ve kamuya açıklayacağı mali tabloların hazırlanmasına ilişkin esasları belirleyen UFRS/UMS doğrultusunda muhasebe standartları bulunmaktadır. Söz konusu standartların 2005 yılı itibarıyla bankacılık sektöründe uygulanmasıyla bankaların faaliyetlerinin güvenilir ve sağlıklı olarak kaydedilmesi ve mali tablolara yansıtılması sağlanmıştır (Gönen ve Uğurluel, 2007:199).

1.4.2.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), 1942'de kurulmuştur ve ülkemizdeki VUK TTK ve SPK ile yapılmış olan muhasebe düzenlemelerindeki farklılıkların giderilmesi için bir çalışmayı başlatmıştır. Dernek çalışmalarına devam ederken aynı zamanda yurt dışındaki gelişmeleri de takip etmiş ve IASC'ye 1974 yılında ortak üye olmuştur. Bununla birlikte TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkçe'ye çevrilmesini ve yayınlamasını da sağlamıştır. Ayrıca Türkiye Muhasebe Meslek mensupları Derneği 1992 tarihinde, o tarihe kadar kabul edilmiş olan Uluslararası Muhasebe Standartlarını kitap şekline getirip yayınlanmasını sağlamıştır (Parlakkaya 2004:130).

TMUD, özel sektörün hızla gelişmesi nedeniyle devlet yönetiminin büyümesinin yanı sıra muhasebe talebini de dikkate alarak, ülke içinde ve dışında muhasebe kuralları oluşturma çabasına odaklanmıştır. Muhasebe İlkeleri Komitesi davasına ek olarak, TMUD yurtdışındaki gelişmelere odaklanmıştır. Bu amaç doğrultusunda TMUD, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na 1974 yılında katılma talebinde bulunmuş ve kurucu üyelerin oy birliğiyle Kurulun Ortak Üyesi olmuştur (Türker, 1996:7).

1974 Yılında IASC'ye üye olan TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşmasına katkıda bulunmuştur. Bu amaçla 1974-1985 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Taslaklarını incelemiş ve görüşlerini IASC'ye göndermiştir. Ayrıca 1977 yılından itibaren Yönetim Muhasebesi Enstitüsü Fakültesi Dergisi'nde

yayınlanmış standartları tercüme ettirmiş ve yayımlatmıştır. 1991 Yılında yürürlüğe giren 31 UMS'yi ve UMS Ana Sözleşmesinin kitap halinde çevirisini yayımlamıştır. (Durmuş, 1992:9).

1.4.2.4. TÜRMOB

Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TÜRMOB), ulusal düzeyde kabul görmüş olan muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini başlatan ilk kurumdur. TÜRMOB, ulusal denetim standartları ihtiyacını karşılamak amacıyla ABD, İngiltere ve diğer ülkelerde olduğu gibi denetim standartlarını belirlemek ve yayınlamak amacıyla Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nu kurmuştur. TÜRMOB, kuruluşundan bu yana yürürlükte olan 3568 sayılı yasanın aracılığıyla Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik çerçevesinde sınırlı da olsa bu zorunluluğu belirlemiştir. Söz konusu düzenleme, uluslararası alanda genel kabul görmüş Genel Standartlar ve Raporlama Standartlarını sınırlandırmış ve Çalışma Alanı Standartları'nı sınırlı ölçüde içermektedir. TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından oluşturulacak ulusal denetim standartları, meslek mensuplarının meslek etiği ve disiplininin oluşturulmasını ve denetim faaliyetlerinin mevzuatla belirlenen kurallar ve standartlar çerçevesinde yürütülmesini sağlayacaktır. Bu nedenle, mesleki muhasebe faaliyetlerinin kalitesinin artırılması ve mesleki eğitimin sağlanması amacıyla Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun oluşturulması, denetim boyutu çerçevesinde muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli bir mihenk taşı olacaktır. TÜRMOB 'un bu yetkisinin 3568 sayılı kanunda düzenlenmesi ve yapılandırılması mesleğin gücünü ve mesleki faaliyetinin kalitesini artıracaktır (Türker, 2006: 93-34).

1.4.2.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun'un Yeminli Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmesinin muhasebe mesleğine oldukça önemli katkıları olmuştur. 3568 sayılı Kanunun çıkmasından sonra ise muhasebe standartlarının düzenlenmesi gereksinimi artmıştır. TMUDESK, denetlenen mali tabloların güvenilir, gerçeğe

uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olmasına yönelik ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesini ve benimsenmesini sağlayabilmek amacıyla 1994 yılında kurulmuştur. TÜRMOB tarafından, üyelerinin denetim faaliyetlerini titiz bir biçimde sürdürebilmelerine yönelik ulusal denetim standartlarının belirlemesi ve yayınlanması amacıyla kurulmuş olan bir kuruldur (Başagaç 2006:50).

Türkiye’de önemli adım atılarak 1999 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile finansal raporlama standartlarını çıkarma yetkisi tek bir kuruluşa verilmiştir. Muhasebe standartları ile ilgili olarak muhasebe ve denetim konularında yayımlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak 30 komite kurulmuştur. TMUDESK Genel Kurulu, 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında TMUDESK’e bağlı komisyonlar tarafından hazırlanmış olan 11 adet Türkiye Muhasebe Standardını kabul edilip, söz konusu standartların 1 Ocak 1997 itibariyle yürürlüğe girmesini öngörmüştür. Aynı zamanda, TMUDESK Genel Kurulu, 17 Haziran 1999 tarihli toplantısında 5 tane standart daha kabul edip, yayımlamıştır (Yalkın, 2001:2).

TMUDESK, yetkilerini devrettiği tarihe (2001) dek 19 tane Türkiye Muhasebe Standardı geliştirmiştir. Ancak söz konusu standartlar, Kurulun yaptırım gücünün olmaması sebebiyle istenilen şekilde benimsenmemiş ve uygulamaya geçirilmemiştir (Elitaş ve Elitaş 2010:10).

Ayrıca bu gelişmeler dışında TÜRMOB 'un Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) üyeliği gerçekleşmiş ve bu amaca yönelik Uluslararası düzeydeki toplantılarda ülkemiz de üye olarak temsil edilmeye başlanmıştır. Bu faaliyetlerin sonunda Ulusal Muhasebe Standartlarımızın, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu bir şekilde oluşması gerçekleşmiş olacaktır. Bu uyumun sürekli olarak devam edebilmesi için TMUDESK 'in bağımsız bir yapıya sahip olması ve oluşturacağı standartların, ülkemizin özelliği gereği ilgili kurumlarca yaptırım güçlerine dayanarak uygulanması gerekmektedir (Arıkan, 1996:68).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 'nun muhasebe standartlarına ilişkin amaçları IASC ile uyumludur. TMUDESK'in muhasebe

standartlarının belirlenmesine ilişkin amaçları aşağıdaki gibidir (Akgül ve Akay 2004:21):

- Mali tabloların hazırlanmasına ve sunumuna esas olacak muhasebe standartlarını geliştirip, yayınlamak ve söz konusu standartların ülkenin her yerinde kabul edilmesini ve uygulanmasını gerçekleştirmek,
- Türkiye'deki Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olmasını sağlamak,
- Türkiye'nin ekonomik yapısı ve gereksinimleri değerlendirilerek, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavramları ve terimlerinden, muhasebe standartlarının oluşturulmasında yararlanmaktadır.

1.4.2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

TMSK; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenmiş olan madde aracılığıyla kurulmuştur. TMSK; 2002 yılında faaliyetlerine başlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Kamu tüzel kişiliğe sahip, mali ve idari özerkliğe sahip, Maliye Bakanlığı'na bağlı ve Başbakanlığın ilgili kurumu olan bir kuruluştur.

TMSK, ilk toplantısını 07.03.2002'de yapıp faaliyetlerine başlamıştır. TMSK, Cumhurbaşkanlığı'nın 26.11.2002 Tarih ve D-1-2002-792 Sayılı onayı ile Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir (Gözlükçü, 2007:85).

TMUDESK'in görev ve çalışmalarını devir alan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, gelişmiş ülkelerdeki muhasebe uygulamalarına uyum sağlayabilmek amacı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu standartları oluşturmayı amaçlamış bir kuruluştur. TMSK; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set halinde uygulamaya koymayı hedef alıp, 2005'te yapmış olduğu telif sözleşmesiyle Türkçe 'ye çevrilmiş halini Resmi Gazete aracılığıyla yayımlamıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 'nun görevleri aşağıdaki gibidir (Elitaş ve Elitaş 2010:13);

- Türkiye Muhasebe Standartları'nın kavramsal çerçevesini belirlemek ve taslak metinlerini hazırlayıp, kamuoyuna açmak,
- Güvenilir, gerçek, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve tutarlı finansal verilerin üretimini sağlayan Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması,
- Muhasebe standartlarının, değişmekte olan gereksinimlere yanıt verebilmesi için gerekli çalışmaları yapmak,
- Ulusal muhasebe standartlarının, uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uygulamaları ile uyumlu hale getirilmesi için finansal bilgilerin uluslararası alanda karşılaştırılabilirliğinin sağlanması için gerekli çalışmaları yapmak,
- Standartların belirlenmesi sürecinde, çıkar gruplarının görüşlerini alıp, standartların oluşturulmasında kamuoyunu sürekli şekilde bilgilendirmek, finansal tabloların konuyla ilgili bilgileri sağlaması ve tedbirlerin alınabilmesi için; Belirlenecek standartlarla ilgili uygulamada karşılaşılabilecek sorunlarla ilgili alınan önlemler,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenip uygulanması hususunda kamuoyunu bilinçlendirmek amacıyla toplantı, sempozyum, konferans, kongre vb. etkinlikler düzenlemek ve gerektiğinde çeşitli yayınlar hazırlamak ve basmak.
- Gerektiği takdirde uygulamaya açıklık getirebilmek amacıyla muhasebe standartlarının uygulanmasında karara varılamayan konulara ilişkin görüş bildirmektir.

TMSK bu görevlerini yaparken, uluslararası çağdaş uygulamalara katılmak ve Avrupa Birliği mevzuatına uymak amacıyla yeni UFRS olan Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (UMS-UMS) kabul etmeye karar vermiştir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) uluslararası geçerliliğini kazanması ancak UFRS setindeki tüm standartların uygulanmasıyla mümkün olacaktır. TMSK ile IASCF arasında yapılmış olan lisans anlaşmasına ve telif hakkına göre TMSK tarafından resmi olarak Türkçe

tercümesinin yapılması ve mevzuat ile desteklenmesi öngörülmektedir. Tercümeler bağımsız denetim şirketlerinin denetçileri ve UFRS'ye göre bankalarda ve büyük şirketlerde finansal tablo hazırlayan uzmanlar ve UFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenlerden oluşan komisyonlar tarafından yürütülmüştür. Yapılmış olan çeviriler ise çapraz kontrolü yapıldıktan sonra, ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerine sunulup, TMSK internet sitesinde kamuoyuna sunulmuş, bahsi geçen bütün öneriler ve görüşler kurul tarafından değerlendirilip TMSK'ye nihai şekil verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, bugüne kadar yayımlanan kavramsal çerçeveyi de içeren 1162 sayfalık bir kitap olarak 7 Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve 41 Türkiye Muhasebe Standardı yayınlamıştır (TMSK, 2007).

TMSK tarafından yayınlanan TFRS incelendiğinde, TMSK'nın Türkiye içinde uygulama birliğini sağlamak amacıyla IASB tarafından yayınlanan UFRS'ye kıyasla bazı farklı uygulamalar sunduğu görülmektedir. Bunlar şöyle sıralanabilir (Özbarlas, 2009:33):

- UMS 7-Nakit Akım Tabloları standardı işletmelere nakit akım tablolarını doğrudan (net) veya dolaylı (brüt) yöntemlerden sunma hakkı verirken, TMS 7-Nakit Akım Tabloları standardında doğrudan yöntemin uygulanması zorunludur.
- UMS 1-Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, işletmelerin giderlerini fonksiyona veya esasa göre sunmalarına izin verirken, fonksiyona göre sunan işletmelerin de giderlere göre açıklama yapmalarını gerektirir. TMS 1-Finansal Tabloların Sunumu standardı ise işletmelerin giderlerini fonksiyona göre sunmalarını zorunlu kılmaktadır.

Her ne kadar TMSK birebir olarak tercüme edilse ve yukarıda da belirtildiği gibi TMS adı altında yayınlansa da ülke içinde standardizasyon sağlamak için bazı isteğe bağlı hakları kaldırabilir. Buna benzer müdahaleler TMS'lerin zaman içerisinde UMS'lerden uzaklaşmamalarına yol açabileceğinden, dikkatli şekilde yapılması gerekir.

1.4.2.7. Kamu Gözetim Kurumu (KGK)

2011 yılında yayımlanan TTK'da adı geçen TMSK, 02/11/2011 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile hükmen ortadan kaldırılmıştır. Söz konusu kararname ile birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMSK yerine uluslararası bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak, standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nı oluşturmak üzere kurulmuştur. TTK'nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca da gerçek ve tüzel kişi tacirlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken KGK tarafından belirlenen ve yayımlanan TMS'leri uygulamaları öngörülmüş ve aynı madde kapsamında KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler belirleme konusunda yetkili kılınmıştır (Yünlü 2020:185).

Kamu Gözetim Kurumu, kamu gözetimi alanındaki uluslararası gelişmelerin bir gereği olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülmüş olan bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla faaliyetlerine başlamış olan bir kuruluştur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması, 2011 yılında kararlaştırılmıştır. Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulması ile birlikte muhasebe sistemindeki eksik olan denetim ve gözetim kısmı da tamamlanmıştır.

KGK'nin temel amacı, yatırımcıların çıkarları ve denetim raporlarının bağımsız ve doğru biçimde hazırlanmasına yönelik kamunun yararını koruyarak, karşılaştırılabilir, güvenilir ve doğru finansal verilerin sunumunu sağlayabilmektir. Kurum, bu amaçlara yönelik olarak borsadaki işletmelerin denetimlerini gözetmek ve izlemek amacı ile kurulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞTE KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Küresel bir muhasebe diline olan artan ihtiyaç ve uluslararası standartların farklı pazarlarda faaliyet gösteren firmaların finansal raporlarının karşılaştırılmasını kolaylaştırma yeteneği, UMS/UFRS'nin benimsenmesinin arkasındaki ana motivasyon olmuştur (Madawaki, 2012; De George, Li ve Shivakumar, 2016). UFRS'nin temel ilkesi, kullanıcıların ticari faaliyetlerin doğasını ve finansal etkilerini değerlendirmelerini sağlamak ve onlara ekonomik kararlar almalarında yardımcı olmaktır. Bu, kullanıcılara kuruluşların mali durumu, mali durumundaki değişiklikler ve performansı hakkında bilgi veren finansal raporlar sağlayarak yapılır (Mardini, Crawford ve Power, 2015). Cai ve Wong (2010), uluslararası kabul edilebilir tek bir finansal raporlama standartlarına sahip olmanın, finansal tabloların yeniden ifade edilmesi ihtiyacını ortadan kaldırdığını ve sermayenin sınırlar ötesi hareketini ve küresel finansal piyasaların entegrasyonunu kolaylaştırdığını öne sürerken, Mardini, Crawford ve Power (2015), kuruluşların finansal raporlarında yatırımcılara yararlı, ileriye dönük risk bilgilerini açıklamasını zorunlu kılarak, UFRS'nin kullanıcıların potansiyel risklerin boyutunu ve işletmenin bu riskleri nasıl yöneteceğini değerlendirerek piyasa verimliliğini artırdığını iddia etmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının karmaşık bir yapı kazanması bu standartların hem adaptasyonunu hem de uygulanmasını kötü yönde etkilemektedir. Özellikle finansal araçlar ile ilgili standartların oldukça karmaşık oldukları katılımcılar tarafından belirtilmiştir (IFAC, 2004, 13). Bu karışık yapı özellikle küçük işletmelerin daha fazla maliyete ve çabaya katlanmalarına sebep olmaktadır (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006, 192). UFRS'nin karmaşık yapıları, özellikle gelişmekte olan ve böyle geniş kapsamlı bir işi başarabilecek kaynağı, uzmanlığı bulunmayan ve altyapı noksanlığı bulunan ülkeler için standartların uygulanmasını sorunlu hale getirmektedir (UNCTAD, 2008, 54).

Bir ülkede uluslararası standartların benimsenmesi ve uygulanması, o ülkeye özgü ekonomik, politik, kültürel faktörler ile yasa ve yönetmeliklerden etkilenen bir ortamda gerçekleşir.

UFRS'nin karşıtları, UFRS'nin benimsenmesinin gelişmekte olan ülkelerin ekonomik kalkınmasını, ve gelişmiş ülkelerden farklı muhasebe ihtiyaçları ve kültürel, politik, sosyal ve ekonomik çevrelerindeki farklılıklar nedeniyle olumsuz etkilediğine inanmaktadır (Hove, 1989; Briston, 1990).

Gelişmekte olan ülkeler ekonomik büyümelerini artırmak için yabancı sermaye girişine ihtiyaç duymaktadır. Yatırım kararları vermek için yabancı yatırımcılar UFRS'nin sağladığı güvenilir bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, çok sayıda gelişmekte olan ülke halihazırda UFRS'yi benimsemiştir. Ülkelerin çoğu, kendi ulusal standart belirleyici organlarına sahip olmadıkları için UFRS'yi benimsemiştir (Chamisa, 2000). Gelişmekte olan ülkelerde ulusal standart belirleme organlarının olmaması, kendi standartlarını geliştirme konusunda mali ve insan kaynakları ve deneyim eksikliğinden kaynaklanmaktadır (Chamisa, 2000). Benzer şekilde Ball (2006), muhasebe standartlarını geliştirmenin maliyetli olduğunu savunur. Bu süreç uzun, yorucu ve yorucudur.

Amerika Birleşik Devletleri'nin US GAAP'ye sahip olması gibi gelişmiş ülkeler de gelişmiş finansal raporlama standartlarına sahiptir. Çoğu gelişmiş ülke ABD GAAP'ını takip etmektedir veya standartlarını ABD GAAP'tan almaktadır. Yazarlar, baskın Amerika'nın UFRS'nin gelişiminde muazzam bir etkiye sahip olduğunu iddia etmektedirler. Hoarau (1995) ayrıca ABD muhasebe standartlarının UFRS'yi etkilediğini ileri sürmektedir. Bu bulgulara dayanarak, UFRS ile kendi yerel standartları arasındaki benzerlikler nedeniyle, gelişmiş ülkelerin UFRS'yi benimseme veya uyarlama konusunda gelişmekte olan ülkelere göre avantajlı olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerin kendi yerel muhasebe standartlarından UFRS'ye geçişleri daha az maliyetlidir. Larson (1993), ABD veya Birleşik Krallık muhasebe standartlarını takip eden ülkeler için, daha yüksek bir uzmanlık temeline sahip olduklarından, yerel standartlarından UFRS'ye geçişin daha az külfetli bir süreç olduğunu öne sürmektedir. UFRS'nin uygulanması maliyetli olsa

da, gelişmekte olan ülkelerden farklı olarak gelişmiş ülkeler finansal kaynaklardan yoksun değildir.

2.1. Gelişmiş Ülkelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesi

UFRS'nin hem zorunlu hem de gönüllü olarak benimsenmesi konusu, gelişmiş ülkelerde çok sayıda çalışmayı tetiklemiştir (De George, Li ve Shivakumar, 2016). Araştırmaların çoğu, UFRS'nin raporlama kalitesi ve şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu, mali tabloların karşılaştırılabilirliğini artırdığını ve yatırımcı çekip sermaye maliyetini düşürdüğünü ortaya koymuştur. Palea (2013)'ya göre finansal raporlama kalitesi, muhasebe düzenlemesinden etkilenmekte ve çoğu ülkenin UFRS'yi benimsemesine yol açmaktadır. Armstrong (2010) ve Dayanandan v.d. (2016), UFRS uygulamasının finansal raporlamanın kalitesini güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve karar vermede kullanılabilirlik açısından iyileştirdiği sonucuna varmıştır.

Avrupa ülkelerindeki UFRS'ye geçiş süreci çeşitli çalışmalarda ele alınmıştır. Portekiz'de, Guerreiro vd. (2008) araştırmalarında, daha büyük Portekiz şirketlerinin UFRS'yi uygulama olasılığının daha yüksek olduğu, daha küçük şirketlerin ise eğer seçenek verilirse yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini izleme olasılığının daha yüksek olduğu görülmüştür.

Yu (2010), 1.168 AB şirketinde UFRS'nin benimsenmesinin bilgi kalitesi üzerindeki etkisini incelemiş, zorunlu UFRS'nin benimsenmesinin, uygulama rejimi güçlüyse raporlanan bilgilerin kalitesini iyileştirebileceğini ancak yatırımcıların yaptırımların zayıf olduğu ülkelerde yerleşik şirketlere karşı ayrımcılık yapmasına yol açabileceği görülmüştür. Pope ve McLeay (2011), 2007-2010 yıllarını kapsayan küçük bir veri seti ve Avrupa Komisyonu tarafından sübvans edilen INTACCT ağ projesinden alınan verileri kullanarak AB'de zorunlu UMS/UFRS uygulamasının sonuçlarını inceledikleri çalışmalarında; zorunlu UMS/UFRS uygulamasının, hazırlayanlar için yerel yaptırım ve ödüllerin olduğu durumlarda olumlu bir etkiye sahip olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

Genel olarak gelişmiş ülkelerde zorunlu UFRS uygulamasının sınır ötesi yatırım üzerindeki etkisini inceleyen De Fond vd. (2011), muhasebe verilerinin

niteliksel yönlerini iyileştiren karşılaştırılabilirlik ögesinin, yabancı yatırımı çekmedeki rolü nedeniyle UFRS uygulamasının arkasındaki ana motivasyon olduğunu bulmuşlardır. Bischof ve Daske (2013), AB'de zorunlu UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ile artan piyasa likiditesi ve kurumsal açıklama arasında bir bağlantı tespit etmişlerdir. Li (2010), AB'nin 2005 yılında UFRS'yi zorunlu olarak benimsemesinin, Avrupa borsalarında işlem gören şirketler arasında daha fazla açıklama ve daha iyi bilgi karşılaştırılabilirliği ile sonuçlanmasına rağmen, öz sermaye maliyetlerinin yalnızca sağlam bir yasal sisteme sahip ülkelerde düştüğünü belirtmektedir. Fox vd.(2013), Birleşik Krallık ve İtalya arasında yaptıkları karşılaştırmada, raporlama kalitesi ile kültürel, yasal ve diğer kurumsal faktörler arasındaki bağlantı olduğunu vurgulamaktadır.

2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesi

Gelişmekte olan ülkeler genellikle ekonomik büyümenin henüz başlangıç aşamalarında olan ve bu nedenle istikrarlı bir gelire sahip olmayan ülkeler olarak tanımlanmaktadır (Wallace, 1990; World Bank, 2016). Gelişmekte olan ülkelerde UFRS'nin benimsenmesi, sınırlı sayıda akademisyen ve uygulayıcının ilgisini çekmiştir ve bunların çoğu UFRS'yi finansal raporlama standardının kalitesini yükseltmek ve ülkeler arasındaki karşılaştırılabilirliği artırmada bir araç olarak görmektedir (Alsuhaibani, 2012; Alnodel, 2018). Meksika ve Güney Afrika'da Prather-Kinsey (2006), Çin'de Lin ve Chen (2000), Botswana ve Zimbabwe'de Chamisa (1994, 2000) ve Sri Lanka'da Perera (1985), UFRS'nin gelişmekte olan ülkeler için faydalı olduğu konusunda genel olarak hemfikir olmakla birlikte, UFRS'nin gelişmekte olan ülkeler için önemli harcamalarının söz konusu olduğunu belirtmektedirler ve durumun uygulama aşamasında bazı bölgeleri dezavantajlı hale getirebileceğini düşünmektedirler. Gelişmekte olan bir ülkenin UFRS'yi destekleyici bir ortam yaratma girişimlerinin başarısını veya başarısızlığını belirleyebilecek diğer değişkenler arasında sermaye piyasalarına erişimi, dış dünyaya açıklığı, kültürel, ekonomik ve politik faktörler, hukuk sisteminin esnekliği ve vergi düzenlemeleri ile muhasebe eğitimi ve öğretim olanakları sayılabilir (Gyasi, 2010; Laga, 2012; Schachler, Al-Abiyad and Al-Hadad, 2012).

Gelişmekte olan ülkelerin UFRS'ye geçişi tercih nedenlerinde, çoğunluğunun siyasi ve/veya kurumsal baskı kadar potansiyel ekonomik faydalardan da etkilendiği görülmüştür. IMF ve Dünya Bankası gibi kurumların etkisi görülse de geliştirmekte olan ülkelerin çoğu, esas olarak uluslararası iş dünyası tarafından kabul edilme arzusuyla motive edilmekle birlikte, bu ülkelerin bazılarında UFRS'nin benimsenmesinin mutlaka ekonomik, politik veya kültürel statükonun elden geçirilmesine yol açmadığı görülmüştür (Alexander v.d.2004; Shima ve Yang, 2012). Bazı araştırmacılar UFRS'nin geliştirmekte olan ülkeler için uygun olup olmadığını sorgulamıştır. Bazıları bunları uygulanabilir ve ekonomik canlanma için hayati (Larson, 1993) olarak görürken, bazıları ise IASB'nin Batı ekonomilerine hizmet verdiğini ve geliştirmekte olan ülkelerin beklenti ve ihtiyaçlarını göz ardı ettiğini iddia etmektedir (Kosonboov, 2004; Alkhtani, 2012). Samuels (1993)'e göre, geliştirmekte olan ülkelerin siyasi, ekonomik ve yasal ortamlarının, tarihi ve kültürel geçmişlerinin UFRS'nin benimsenmesinde zorluklar yaratabilecektir. Şeffaflık vurgusu, açıklama gerekliliklerini kültürel açıdan kabul edilemez bulabilen İran gibi bazı ülkeler için özellikle sorunlu olabilmektedir (Rostami ve Hasanzade, 2016).

Gelişmekte olan ülkelerin UFRS'yi benimsemesi için dış baskıyla karşı karşıya kalabilmektedirler (Mir ve Rahaman, 2005; Kossentini ve Othman, 2014; Nurunnabi, 2017). Lasmin (2011), dünya genelinde 161 ülkede UFRS uygulamasının ardındaki faktörleri inceleyen bir çalışmada, birçoğunun standartları uluslararası kuruluşlar tarafından zorunlu olarak kabul ettirildiği tespit etmiştir. Dünya Bankası, IMF, IOSCO, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Büyük Dörtlü gibi uluslararası kuruluşlar yakınsamayı her türlü yardımın sağlanması için kilit bir şart haline getirebileceğinden, geliştirmekte olan ülkelere UFRS'ye geçmek isteyip istemediklerine kendilerinin karar verme şansı verilmemektedir (Hooper and Morris, 2004; Mir and Rahaman, 2005; Alsaqqa and Sawan, 2013; Nurrunabi, 2017). Bu durum, bazılarının bu örgütleri, kapitalist gündemi ilerletmek için UMS / UFRS'yi geliştirmekte olan ülkelere yayma eğiliminde olan emperyalist kurumlar olarak görmelerine yol açmıştır (Mir ve Rahaman, 2005). IMF ve Dünya Bankası, dünya sermaye piyasalarında önemli oyuncularlardır. Kapitalist yapılara derinden yerleşmiş

olup (Mir ve Rahaman, 2005; Nurunnabi, 2015), temel amaçları, uygun ülkelere kredi sağlayarak ekonomik kalkınmayı teşvik etmektir.

IMF, savaş sonrası dönemde istikrarın ve kapitalist büyümenin izlenmesini kolaylaştırmak amacıyla kurulmuş olup (Annisette, 2004:304), aynı zamanda döviz sıkıntısı çeken ve dış borçlarını ödemekte zorlanan ülkeleri kurtarmak da amaçları arasındadır. Bunu, ödemeler dengesi desteği ve kısa vadeli krediler sağlayarak yapmaktadır. Bununla birlikte, bunları belirli koşullara bağlamış olup; borç almak isteyen ülkelerin genel politikalarını IMF tarafından önerilen koşullara uyacak şekilde değiştirmeleri gerekmektedir. Bir ülke anlaştıktan sonra IMF, uzun vadeli finansman sunabileceği projeleri belirlemek üzere devreye girer. Bunlar genellikle okullar ve altyapı projeleri gibi kalkınmayı kolaylaştıran projelerdir (Mir ve Rahaman, 2005; Nurunnabi, 2015). Kredi rejimi, bir ülkenin Dünya Bankası'ndan ve dolayısıyla diğer kalkınma borç verenlerinden fonlara erişebilmesi için IMF'ye üye olması ve politikalarını takip etmeye istekli olması gerektiği şekilde tasarlanmıştır. Düzenleme, bu kurumların kurucularının, fon almak isteyen ülkeleri bankanın dayattığı standartları kabul etmeye zorlamak için kasıtlı bir planın parçasını oluşturmaktadır (Luxford 1979, Payer, 1982). Özünde, Dünya Bankası fonları IMF'nin para ve ekonomi politikası taleplerine uymak için bir ödül olarak kullanılmaktadır (Annisette, 2004; Irvine ve Ryan, 2013).

Cooke ve Wallace (1990), Dünya Bankası ve IMF'nin yükselen ve gelişmekte olan ülkelere muhasebe koordinasyonunu teşvik etmede önde gelen oyuncular olduğunu iddia etmektedir. Bunu yapmanın bir yolu, bu ülkelerin UMS/UFRS'ye tam olarak uymasını sağlamak için küresel muhasebe firmalarını işe almaktır. Perera (2003)'ya göre, bu firmalar kendilerini sadece kurumsallaşmanın güç merkezleri olarak değil, küresel kontrol ve uyum sistemlerine fon ayırabilen uluslararası kuruluşlar olarak tanımlamaya çalışmaktadırlar (Cooper et al., 1998). Mir ve Rahaman (2005), Bangladeş'in UFRS'yi benimseme kararının kısmen Dünya Bankası'nın o ülkede finanse ettiği projelerin uluslararası itibarlı muhasebeciler tarafından denetlenmesi gerektiği uyarısıyla motive edildiğini açıklamalarıyla bu firmaların oynadığı güçlü rolün kanıtlarını sunmaktadır. Suriye merkezli çalışmalarında Gallhofer, Haslam ve Kamla (2011), uluslararası muhasebe

firmalarından gelen bu rekabetin, yerel muhasebecilerini yeni standartlarla çalışmak üzere yeniden eğitmenin yüksek maliyetiyle karşı karşıya kalan yerel muhasebe firmalarının uygulanabilirliği üzerindeki zararlı etkisini vurgulamaktadır. Bununla birlikte, bu yüksek maliyet ve olası zararlı etkileri uluslararası kabul edilebilir bir sisteme geçiş, Suriye gibi gelişmekte olan bazı ülkelerde yerel muhasebe sisteminin ve muhasebe düzenleyicilerinin izolasyonunu yansıtabilir. Bundan böyle, bu tür uluslararası sistemler, İran ve Suriye gibi bir dizi gelişmekte olan ülkede siyasi sistemler tarafından uygulanan muhafazakarlığı ve ağır kontrolü tehdit edebilecek belirli düzeyde şeffaflık gerektirmektedir. Son olarak, Lasmin (2011), UFRS getirildikten sonra muhasebe firmalarının refah ve sürekli büyüme konusunda köklü bir üne sahip yalnızca birbirlerini veya benzer bölgeleri taklit etmek zorunda olduklarını tespit etmiştir.

Boolaky(2020) 54 Afrika ülkesinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının benimsenmesinin kurumsal etkilerini incelediği çalışmasında; 2010'dan 2015'e kadar olan verilere göre, izomorfik baskıların Afrika'da UFRS'nin benimsenmesini etkilediğini, spesifik olarak, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu'nun Afrika ülkeleri üzerindeki etkisi olduğunu, ayrıca küresel denetim firmalarının varlığının ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na üyelik yıllarının, bir ülkenin UFRS'yi benimseme kararıyla güçlü bir şekilde ilişkili olduğunu, ayrıca, daha yapılandırılmış ve aktif profesyonel muhasebe organizasyonuna sahip ülkelerin UFRS'yi benimseme olasılığının daha yüksek olduğunu, UFRS'nin benimsenmesinin genellikle UFRS savunucuları tarafından öne sürülen ekonomik boyuttan ziyade sosyal ve politik boyutlar tarafından yönlendirildiği görüşünü güçlendirdiğini tespit etmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerde mevcut aktif bir piyasanın bulunmaması, nitelikli personel eksikliği ve zayıf bir düzenleyici kurumun varlığı, gerçeğe uygun değer kavramının kullanımı ile ilgili endişeler yaratmaktadır (Alsaqqa ve Sawan, 2013, 18). Benzer şekilde Türkiye’de de “gerçeğe uygun değer” yönteminin kullanımı konusunda ciddi sıkıntılar bulunmaktadır. Türkiye’de her çeşit mamule ait bir piyasanın bulunmaması “gerçeğe uygun değer” yönteminin kullanımını kısıtlamaktadır.

“Gerçeğe uygun değer” yöntemi ile ilgili sorunları ortadan kaldırmak için yeni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Varıcı, 2009, 294).

2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Karşılaşılan Zorluklar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum zorunluluğu her geçen gün artmaktadır. Hem uluslararası ticarete hem de rekabette ve uluslararası birleşmelerde mali tablolar ve muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi çok önemli faydalar sağlamaktadır. Aksi durumda, bir ülkedeki kanunlara göre hazırlanmış olan mali tablolar, diğer ülkelerde bulunan kuruluşlara ve sahiplerine aynı bilgileri sağlayamaz.

Her ülkenin muhasebedeki gelişimi dış çevresel etkenlerinin etkisi altında kalarak şekillenir. Muhasebe standartları ve uygulamaları, tarihsel, ekonomik, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşiminin sonucunda oluşur. Söz konusu faktörler ülkeden ülkeye farklılık gösterdiğinden, tüm ülkelerin muhasebe uygulamaları da farklılaşmakta ve muhasebe uygulamalarında çeşitlilikler ortaya çıkmaktadır. Muhasebe uygulamaları tüm dünyada farklılık göstermektedir ve muhasebenin gelişiminde etkili olan faktörler bu farklılıkların sebebinin anlamada yardımcı olmaktadır (Forst vd., 1999:8).

Literatür, UFRS'ye geçişte gelişmekte olan ülkeler için bir dizi zorluğa dikkat çekmektedir. Örneğin, standartlar ülkenin muhasebe ihtiyaçlarını karşılamıyorsa (Tyrrall, Woodward ve Rakhimbekova, 2007) veya İslam hukuku ile uyum sağlamıyorsa (Irvine ve Lucas, 2006) UFRS'ye geçiş sürecinde dirençle karşılaşabilir. Kuruluşlar, UFRS'yi tercüme etmek, yorumlamak ve geçişi yönetmek için muhasebecileri ve denetçileri yeniden eğitmekle ilgili maliyetlerle karşı karşıya kalabilir (Alsuhaibani, 2012; Elhouderi, 2014; Almotairy, 2014; Kolsi ve Zehri, 2013). Uyumlaştırmanın önündeki bir diğer potansiyel engel, IASB'nin tavsiye ettiği gibi muhasebe standartlarının etkin bir şekilde uygulanmasında muhasebe meslek kuruluşlarının kapasite eksikliğidir (Yapa and Kraal, 2016).

Ülkelerin ekonomik yapıları, kültürel farklılıklar, işletmelerin ortaklık ve sermaye yapıları, devletin hukuki düzenlemeleri, meslek mensuplarının örgütlenmesi,

kanuni düzen, sermaye sağlayan kuruluşlar ülkelerin muhasebe standartlarının farklılık arz etmesinin temel sebepleridir.

UFRS'lerin uygulanmasında karşılaşılabilecek potansiyel problemler (Özkan ve Acar, 2010:53);

- Standartların ülke içinde uygulanmasına ilişkin yasal birtakım güçlükler,
- Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anlaşılabilirlik sorunları,
- Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerde ve muhasebe kuruluşlarının standartları uygulanmasındaki ortaya çıkan sorunlar,
- Karar Vericilerin ülke içinde standartların benimsenmesine ilişkin yaklaşımlarını teşvik etmek veya bunlara karşı çıkmak,
- Standartların belirli bir dile çevrilmesindeki zorluk ve bu göreve yönelik ayrılması planlanan kaynaklarla ilgili sorunlardır.

Pek çok ülkede vergi kanunları muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Bu durumun sebebi, kuruluşların gelir-gider hesaplarını vergi amacıyla kaydetmekle yükümlü olmalarıdır. Almanya ve İsviçre gibi ülkelerde verginin etkisi daha belirgindir. Hollanda ve ABD gibi ülkelerde vergi muhasebesi ve finansal muhasebesi birbirinden ayrılmaktadır. Muhasebe uygulamalarında etkisi olan bir başka faktör ise enflasyondur. Enflasyon, tarihsel maliyet muhasebesi yöntemini anlamsızlaştırıp, hesaplardaki fiyat değişikliklerini yansıtmaya gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Uyumlaştırmanın faydalı olduğunu düşünenler kadar, uyumlaştırmanın faydasız ya da gerçekleştirilemez olduğuna inananlar da mevcuttur. Uyumlaştırma faaliyetlerinin başarılı olmayacağına inananlar politik maliyetler ya da milliyetçi yaklaşımların aşılamayacağını düşünmektedirler. Bazı araştırmacılar ise uyumlaştırmanın gerekli olmadığına inanmaktadırlar. Onlara göre küresel sermaye piyasaları, muhasebe standartları var olmadan önce de gelişme göstermiştir.

Dolayısıyla uluslararası muhasebe standartları olmadan da faaliyetlerini sürdürebilecektir. Söz konusu kişiler, farklı coğrafi bölgelerdeki ülkelerin ve şirketlerin ihtiyaç duyduğu mali tabloların farklı olabileceği ve tek tip muhasebe standartlarının faydadan çok zarar getireceğini belirtmektedirler (Usul ve Kıymık, 2010: 133).

UFRS'lerin avantajları kadar geçişte zorlukları da mevcuttur. En başta bu standartları uygulayacak ülkelerde standartları uygulayabilecek düzeyde meslek mensuplarının yetiştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca kural esaslı muhasebe standartlarından ilke esaslı muhasebe standartlarına geçişin zorlukları, vergi odaklı muhasebe politikalarını terk edilip bilgi amaçlı muhasebe politikalarının benimsenmesi, standartların yerel dile çevrilme zorlukları, standartların karmaşık yapısı gibi konular uluslararası standartlara geçişin başlıca zorlukları olarak sıralanabilir (Aksoy, 2005: 194).

Pratik zorluklar arasında, çalışanların eğitimi ve iç kontrol sistemlerinin yeniden yapılandırılması için gerekli yatırımlardan, karşılaşılması muhtemel ek denetim maliyetlerine kadar, bilgi teknolojisi sistemlerinin UFRS ile uyumunun sağlanması ve benimseme sürecinin doğru bir şekilde maliyetlendirilmesi yer almaktadır (Nobes, 2014).

Diğer pratik zorluklar arasında borçların ve varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemek için kullanılabilecek güvenilir piyasaların yetersizliği ve yeterli UFRS sertifikalı muhasebeci bulunmaması yer almaktadır (Edeigba, 2017).

Geçiş dönemi boyunca, finansal tablo hazırlayanların yeni standartları iyi anlayabilmeleri ve kullanabilmeleri için eğitim ve destek yoluyla farkındalığın artırılması gerekmektedir (Joshi, Yapa ve Kraal, 2016). Yapılan çalışmalarda gelişmekte olan ülkelerde UFRS'nin uygulanmasına uyum sağlamada eğitim ve öğretimin önemini vurgulanmakta (Jones ve Higgins, 2006; Guerreiro, 2012; ancak gelişmekte olan ülkelere elde edilen kanıtlar, uygulayıcıların düzenleyici kurumlardan yalnızca sınırlı destek aldıklarını göstermektedir (Alkhtani, 2012; Nurunnabi, 2017; Alsalman, 2012).

Dil, ulusal muhasebe uygulamaları, devletin ekonomik etkisi ve yerel kültürel boyutlar ve yasal sistemler gibi çevresel faktörlerin tümü, UFRS'nin uygulanma şeklini etkiler (Nobes, Parker ve Parker, 2008; Tsakumis, Campbell ve Doupanik, 2009; Shima ve Yang, 2012; Cardona, Castro-González ve Ríos-Figueroa, 2014; Nurunnabi, 2015; Edeigba, 2017). Her şeyden önce, uygulama yerel yasa ve yönetmeliklerle uyumlu olmalıdır.

Hofstede et al. (2010, s. 6)'e göre, kültür, bir insan grubunun üyelerini diğerinden ayırır. Kültürel boyutların yerel ve uluslararası düzeyde muhasebe standartları üzerindeki etkisi, tüm dünyada muhasebe ve finans kurumlarının karşı karşıya olduğu temel sorunlardan biri olarak tanımlanmıştır (Tsakumis, Campbell ve Doupanik, 2009). Bu kültürel boyutlar, her toplumu kendi bağlamına özgü bir muhasebe sistemi oluşturmaya yönlendirmektedir (Askary, Yazdifar ve Askarany, 2008). IASB, ulusal sistemler arasında ortaya çıkan farklılıkları en aza indirmek amacıyla kurulmuştur (Tsakumis, Campbell ve Doupanik, 2009; Alsulami, 2017; Alkhtani, 2012).

Lasmin (2012) UFRS'yi benimseme kararı ile 40 gelişmekte olan ülkenin kültürel yönleri arasındaki bağlantıları incelemek için Hofstede'nin kültürel boyutlar modelini kullanmıştır ve bu modeli üç kategoriye ayırmıştır: tam benimsemeyi seçenler, kısmen benimsemeyi seçenler ve benimsemeyi reddedenler. Lasmin (2012) regresyon analizini kullanarak ve sosyal ve ekonomik değişkenleri dikkate alarak, daha düşük bireyselleşme endeksi, güç endeksi ve belirsizlikten kaçınma endeksine sahip ülkelerin, yüksek düzeyde dış yardım ve eğitime sahip ülkeler gibi UFRS'yi uygulama olasılığının daha yüksek olduğunu bulmuştur. Lasmin, gelişmekte olan ülkelerde UFRS'yi benimseme kararının ekonomik baskıdan çok kültürden etkilendiği sonucuna varmıştır.

Dil, bazı ülkelerde UFRS'nin benimsenmesinin önünde kültürel bir engeldir. Dil, dünyadaki birçok ülkeden neredeyse hiç farklı olmayan bir kültürel unsurdur. IASB'nin resmi çalışma dili ve UFRS'nin yayınlandığı dil İngilizce'dir. Daha sonra, UFRS'yi benimsemeden önce anlamak için tercüme etmesi gereken bazı ülkeler bazen bunu yapmak için bazı engellerle karşılaşmaktadır. Bunun nedeni, bazı kavramların tercümesinin zorluğudur. Tsakumis et al. (2009, s. 35)'e göre, UFRS'nin çeşitli dillere

tercümesi, muhasebe karşılaştırılabilirliği için başka bir tehdit oluşturmaktadır. Ayrıca Zeff'e (2007, s. 296) göre, yetersiz çeviri nedeniyle finansal raporlamanın uyumlaştırılması ve standardizasyonu ciddi şekilde etkilenmektedir.

Genel olarak, herhangi bir standardın yanlış veya orijinal anlamından farklı bir şekilde çevrilmesi, UFRS'nin yanlış yorumlanmasına ve uygulanmasına neden olan yanlış anlamalara yol açacaktır. Özünde, finansal tabloları hazırlayan profesyonellerin finansal raporlama standartlarında yer alan gereklilikleri tutarlı bir şekilde yorumlaması ve anlaması gerekir. Bu konuda dil çok büyük bir sorundur. UFRS İngilizce olarak yazılmıştır ve farklı dillere çevrilmesi gerekmektedir (Christopher, 2011). Kullanılan terimlerin bazılarının tercümede büyük ölçüde kaybolması olasıdır çünkü tercüme edilen dilde eşdeğer terimler yoktur (Zeff, 2007, s. 296). Bu, karşılaştırılabilir mali tablolara ulaşmak için bir engel olacaktır.

Çeviri süreci ulusal otoriteler ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) arasında sürekli bir şekilde devam eden etkileşimi gerekli kılmaktadır. UFRS resmi olarak İngilizce olarak geliştirilmekte ve yayınlanmaktadır. Birçok üye ülke çok fazla zaman ve kaynak harcayarak UFRS'nı kendi dillerine çevirmektedirler. Bu süreç özellikle teknik çeviri yapma kapasitesi düşük olan ülkelerde önemli bir problem oluşturmaktadır. Çeviri farklılıkları ise UFRS'nın uygulanmasında uyumsuzluk yaratabilmektedir. Adaptasyon sürecinde, çeviriden kaynaklanan zorluklar şu şekilde sıralanabilir (Alp ve Üstündağ, 2009, 690):

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

Anlayış ve farkındalık eksikliği, gelişmekte olan ülkelerde UFRS'nin benimsenmesinin önünde büyük bir engel olabilir. Bu, bazı yazarların konuyla ilgili daha iyi eğitim ve öğretime duyulan ihtiyacı vurgulamasına yol açmıştır (Nurunnabi, 2015; Almotairy ve Stainbank, 2014). Genellikle gelişmekte olan ülkelerde muhasebe eğitimi, öncelikle muhasebe sistemlerinin kurulması ve muhasebe standartlarının

etkisi ile ilgilenir. Muhasebe çalışanlarının sahip olduğu eğitim düzeyi ile UFRS'nin uygulanma derecesi arasında açık bir ilişki vardır (Alkhtani, 2010; Zeghal ve Mhedhbi, 2016; Alsulami ve diğerleri, 2017) ve uygun şekilde eğitilmiş çalışanları olan ülkeler standartların benimsenmesi ve uygulanması konusunda daha donanımlıdır (Almotairy ve Stainbank, 2014).

Küreselleşen güçlü finansal raporlamanın faydaları, yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlama, düşük maliyetli sermaye, uluslararası yatırımları teşvik etme, verimli kaynak tahsisi ve yüksek oranda ekonomik büyüme yaratma olarak sıralanmaktadır.

Alacaklılar ve yatırımcılar uluslararası faaliyet gösteren kurumlar için anlaşılabilir finansal bilgilere erişemezlerse, borç para vermeye ve yatırım yapmaya istekli olmayacaklardır. Organizasyon yapısındaki işleyiş ve standart tiplerde benzerlikler bulunsa da ulusal standart belirleyicileri tarafından öne sürülen standartlar arasında farklılıklar vardır. Bunun sebebi, tanım ve ölçüm konularında ve bazen de politik etkilerden dolayı görüş ayrılıkları olabilir. Bu konunun öneminin ön plana çıktığı nokta, aynı büyüklükteki bir kuruluşu farklı bir ülkede değerlendirdiğimizde, bir kuruluşun mali raporlarını karşılaştırmak için raporların karşılaştırılmasının mümkün olmamasıdır (Hüssey, 2005: 10).

Diğer taraftan, ekonomik gelişme düzeyi güçlü olan bir ülkede, işletme faaliyetlerini ölçen ve işletmeler ile muhasebe bilgi kullanıcıları arasında bir iletişim aracı olan finansal tabloları hazırlayan muhasebecilik mesleği, hatırı sayılır bir öneme sahip olmuştur (Zeghal ve Mhedhbi, 2006:377)

İşletmeler, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş sürecinde, raporlamada kullandıkları sistemlerdeki değişiklik nedeniyle büyük sorunlar yaşamaktadır. Sorunların en büyüğü; raporlamaya katılan kişilerin bilgi eksikliğidir. Bu nedenle muhasebe ve finans bölümlerinde uzmanlığa sahip personel alımı ve eğitimi oldukça yüksek önem arz etmektedir. Ayrıca söz konusu eğitimler yeni standartların belirlenmesinde, işletmelerin bütün faaliyetlerinde ve atılacak adımlarda önemli bir rol oynayacağından karar vericiler

başta olmak üzere tüm işletmelere ve finansal tablo kullanıcılarına verilmelidir (Başaran, 2003: 36-40).

Çok uluslu işletmelerin ve işlemlerin artmasıyla birlikte muhasebe düzenlemelerinin ülkeler arasında uyumlu olması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu durumda, bağlı ortaklıkların finansal tablolarının ana şirketin ülkesinin para birimine dönüştürülmesi ve düzeltilmesi ile ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu düzeltmelerin yapılması, finansal tabloların işlemlerde farklı muhasebe ilkelerine göre hazırlanmasını gündeme getirmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 40).

İster büyük olsun ister küçük, tüm işletmeler uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişte, geçiş etkilerini hissetmektedirler. Özellikle küçük işletmelerin UFRS'nin benimsenmesiyle gelen değişiklikleri uygulayabilecek yeterli kaynakları genelde bulunmamaktadır. Geçiş sürecinde, küçük işletmeler personelin eğitimi, uzman ihtiyacı gibi maliyetlere diğer büyük işletmelere nazaran daha yüksek seviyede katlanmak zorunda kalmaktadırlar. İşletmeler çalışanlarının yeni standartlara uyum sağlamaları için kaynaklarının önemli bir kısmını personel eğitimine harcamak zorunda kalabilmektedirler. Söz konusu eğitim maliyetleri arasında, kurslar, UFRS eğitim materyallerinin sağlanması ve dağıtımı, alınan danışmanlık hizmetleri bulunmaktadır. İşletmeler ayrıca finansal tablo kullanıcıları içinde eğitim harcaması yapabilmektedirler. Bu eğitim, yatırımcılara ve kredi sağlayıcılarına UFRS'nin adaptasyonundan kaynaklanan değişiklikleri ayırt etme imkânı sağlamaktadır (Pawsey, 2017, 5). UFRS'na geçiş maliyetleri işletmelerin büyüklüğüne, bulunduğu endüstriye, personelin becerisine, şirketin yapısına, muhasebe politikalarına bağlı olarak değişmektedir. UFRS'na geçiş işlerinin yaklaşık yarısı dışarıdan kaynak kullanımını gerektirmektedir. Geçiş işlemlerinin % 40 ile % 50'si teknolojiyi, % 30 ile % 40'ı geçiş süreç ile ilgili işlemleri, yaklaşık % 20'si ise teknik muhasebe işleriyle ilgili olmaktadır (Johnson, 2018). Maliyetler işletmenin büyüklüğü ile arttığı gibi, ayrıca maliyetler işletmelerin geçişte için ne seviyede kendi personelinin kullanıp ne seviyede dışarıdan danışman kullandığına göre de değişmektedir. Ayrıca geçiş maliyetleri mevcut kullanılan standartların UFRS'ye olan yakınlığına bağlı olarak değişebilmektedir. Amerikan ulusal muhasebe sistemi, İngiliz ulusal muhasebe sistemi gibi UFRS'ye yakın muhasebe standart setlerinin kullanımda maliyetler düşük iken,

Fransız ulusal muhasebe sistemi veya Alman ulusal muhasebe sistemi gibi uzak muhasebe standartlarının kullanılması durumunda dönüşüm maliyetleri artabilmektedir (Walton, 2009, 41)

Ong (2005)'un muhasebe uyumuna karşı uluslararası genel engelleri ve Tayvan, Çin gibi ülkelerin tecrübelerini incelemek için Tayvan'da standartların belirlenme sürecinde görev alan muhasebe meslek mensupları, üst düzey finansal yöneticiler ve muhasebe düzenleyicilerinin katılımı ile gerçekleştirdiği çalışmada, hukuk sistemi, işletme görüşleri, finansal piyasalar ve kültürün uyumlaştırmada engel olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca ankete katılan düzenleyiciler muhasebe düzenlemesi üzerindeki kontrollerini tamamen serbest bırakmak ve tamamen UFRS'ye geçmek istemediklerini belirlemiştir. Zeghal & Mhedhbi (2006), gelişmekte olan ülkelerde UFRS'nin kabul görmesini açıklayabilecek faktörleri belirlemek amacıyla yaptığı çalışmada, ekonomik büyüme, eğitim düzeyi, dış ekonomik açıklığın derecesi, bir gruptaki kültürel üyelik ve bir sermaye piyasasının varlığı şeklinde belirledikleri faktörlerden şu bulguları elde etmişlerdir; “gelişmekte olan ülkelere okuma yazma oranlarının en yüksek olduğu, sermaye piyasalarına ve Anglo-Amerikan kültüre sahip olanların uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmeleri daha muhtemeldir”.

Svetalekth & Sukmonthom (2016)'un Tayland KOBİ Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasının muhasebe ve vergi gelirlerine etkisine yönelik muhasebecilerin algılarını belirlemek için yaptığı çalışmada, KOBİ UFRS'nin mali tabloların raporlamasında uyum maliyeti oluşturduğunu ve muhasebeciler ile vergi denetmenlerine olan yükü arttırdığını tespit etmiştir. Ayrıca Taylan'daki KOBİ'lerin gönüllü uyumu desteklemediklerini de belirtmiştir. Bunun nedenleri arasında; standartların anlaşılmasının zorluğu, karmaşıklıkla nedeniyle KOBİ'ler için TFRS'nin daha yüksek denetim ücreti oluşturacağı endişesi, denetçinin iş yükünün artacağı gibi etmenlerin yattığını ifade etmiştir.

Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) 'nin Avrupa Birliği'ndeki (AB) halka açık şirketlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile ilgili uygulamalarına yönelik gerçekleştirdikleri anket çalışmada, şirketlerin standartları sadece konsolidasyon amaçlarını yerine getirmek için değil daha fazlasını gerçekleştirmek için uyguladıklarını belirlemiştir. Ayrıca çalışmada, “şirketlerin,

UFRS'nin uygulama sürecinin “pahalı, karmaşık ve külfetli” olduğunu, UFRS'yi uygulayarak sermaye maliyetlerini düşürmeyi beklemediklerini, “dönüşüm yaklaşımı ne kadar kapsamlıysa, katılımcıların daha fazla katılıma geçişin fayda ve maliyetleri üzerinde anlaşma eğilimi” olduğunu, standartların uygulanmasının AB Tüzüğü gereği zorunlu olmasaydı UFRS'yi kabul etmeyeceklerini, UFRS'nin karmaşıklığı, uygulama rehberliği ve tekdüze yorumlama eksikliği gibi nedenlerle yakınsamada zorluk yaşadıklarını” tespit etmişlerdir.

Odia & Ogiedu (2013), UFRS'ye geçişte Nijerya ve diğer ülkelerde karşılaşılan sorunlar ve zorlukları belirlemek için literatür araştırması ve ikincil kaynaklardan edinilen bilgilerle yaptığı çalışmasının sonucunda, UFRS'nin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için iyi bir planlama yapılarak güçlü yönetim sistemleri ile kurumsal destek sağlanmalı, raporlama gereksinimlerindeki değişikliklerin kullanıcılara bildirilmesi için etkin bir iletişim kurulmalı, eğitim ile kullanıcıların bilgilendirilmesi sağlanarak danışma grupları sayesinde endişeler giderilmeli, küçük şirketlerin ulusal ölçekte tanınması için standartlar geliştirilmeli, denetçilerin, düzenleyicilerin, analistlerin ve diğer kullanıcıların sürekli eğitimi sağlanmalı, hükümet ve diğer düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar tarafından uyumluluğun önemi konusunda bir bilinçlendirme programı tasarlamalı şeklinde önerilerde bulunmuştur.

Săcărin, Bunea, & Girbină (2013), Uzmanlar Bürosu ve Romanya Lisanslı Muhasebecileri tarafından düzenlenen sürekli eğitim kurslarına katılmış muhasebe meslek mensuplarının UFRS farkındalıklarını inceledikleri çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının UFRS konusunda farkında olduklarını belirlemişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarının % 79,6'sının Bükreş Menkul Kıymetler Borsasındaki şirketlerin mecbur olmasalar da UFRS'yi uygulamış olmaları gerektiğini, % 69,7'sinin UFRS uygulamalarının başlangıç aşamasında ulusal mevzuatla birlikte uygulanması gerektiğini düşündüklerini tespit etmişlerdir. Meslek mensuplarının UFRS'ye geçiş sürecinde mali riski en büyük güçlük olarak algıladıklarını bulmuşlardır. Othata, Swami, & Baliyan (2013)'ın UMS 16, UMS 36, UMS 32 ve UMS 39 standartlarındaki ve muhasebe uygulamalardaki değişikliklerin gelişmekte olan ekonomilerden biri olan Botsvana şirketlerini nasıl etkilediğini araştırdığı çalışmasında muhasebecilerin değişiklikleri, uygulamada karşılaştıkları zorlukları ve bu değişikliklerin finansal

raporların algılanan kalitesi üzerindeki etkilerini incelemiştir. Araştırma sonucunda, bu standartlar ile ilgili değişikliklerin gelişmiş ve 68 dünya genelinde söz sahibi ülkeler tarafından gerçekleştiriyor olmasının uygulanmada ciddi zorlukların yaşanmasına neden olduğu tespit edilmiştir.

Phan, Mascitelli, & Barut (2013)'un geliştirmekte olan ekonomilerden Vietnam'da mevcut muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumuna yönelik kamu denetçileri, kurumsal muhasebeciler ve muhasebe akademisyenlerinin görüşlerine dayanarak yaptıkları araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının standartların benimsenmesi ile olası yararları konusunda iyimser olduklarını, geçiş sürecinin bir takım zorluklar içerdiği ve maliyetlere neden olacağını düşündüklerini tespit etmişlerdir. Ayrıca mevcut ülke muhasebe uygulamalarından uluslararası muhasebe standartlarına geçişin yavaş olması güçlü bir destek verilmesinde etkili olduğu düşüncesine ulaşılmıştır.

Yoshi (2016), çalışmasında; Singapur, Malezya ve Endonezya'daki muhasebe meslek mensuplarının, UFRS'nin benimsenmesini güçlü bir şekilde desteklediğini göstermektedir; görüşleri, eğitim yeri, deneyim veya mesleki niteliklere göre önemli ölçüde farklılık göstermemiştir. Katılımcılar, ülkelerinin küresel muhasebe standartları ile uyumlaştırmadan ekonomik olarak fayda sağladığı konusunda hemfikirlerdir. Ankete katılan muhasebeciler, uluslararası kuruluşların baskısının bölgede UFRS'nin benimsenmesinde etkili olduğuna inanmaktadır. Bulgular ayrıca hükümetlerin, medyanın ve profesyonel muhasebe kuruluşlarının UFRS'nin benimsenmesini, uygulanmasını desteklediğini göstermektedir.

Navarro-García ve Bastida,(2010) İspanya'da halka açık işletmelerde UFRS'ye geçişin sonuçları ile ilgili çalışmasında, finans ve muhasebe yöneticilerinin UFRS'yi karar verme süreçleri için yüksek standartlara sahip bir düzenleme olarak gördüğünü, ancak aynı zamanda katılımcıların UFRS'yi yerel muhasebe standartlarından önemli ölçüde farklı, zahmetli ve bazı durumlarda fayda/maliyet dengesini karşılamada başarısız olarak gördüklerini, ayrıca katılımcıların UFRS'nin yerel muhasebe standartlarından daha kabul edilebilir olduğunu da düşünmediklerini tespit etmiştir.

Pawsey, (2017) Avustralya’da çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden toplanan anket verilerine göre; UFRS’ye geçişin, muhasebe bilgi sistemi, personel eğitimi ve geliştirme, finansal tablo kullanıcı eğitimi ve finansal tabloların düzenlenmesinde ek maliyetlere neden olduğu, pek çok işletmede UFRS’ye geçişin devam eden süreçte yıllık % 20 ve üzerinde muhasebe ve uyum maliyetlerine yol açacağı görülmüştür.

Morris vd.(2014), Avustralya’da 2006 yılında borsada işlem gören işletmelerin UFRS’ye geçiş sonrasında karşılaştıkları zorluklar, maliyet ve elde ettikleri faydanın ölçülmesine ilişkin araştırmalarında, katılımcıların en az %40’ı karşılaştıkları güçlüklerin standartların getirmiş olduğu kompleks yapı, belirsizlik, teknik bilgi gereğinden ve personel sorunlarından (UFRS üzerine harcanan zaman) kaynaklandığını, UFRS ile birlikte ortaya çıkan bir defaya mahsus ve devam eden maliyetlerin ise 500.000\$ dolara ulaşabileceği ve gelecekte UFRS altında finansal raporları hazırlamanın ilave maliyetlere yol açarak UFRS’nin işletmeler üzerindeki maliyet yükünü artıracığını ifade etmişlerdir.

Finlandiya’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının UFRS’ye yönelik düşüncelerini anket aracılığıyla incelemeyi amaçlayan Pajunen (2010), araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının geleneksel muhasebe alışkanlıkları nedeniyle UFRS’yi benimsemede zorluk yaşadıkları ancak UFRS uygulamalarını ilgi çekici buldukları sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca, gerçeğe uygun değer ve ihtiyatlılık yaklaşımı benimseyen meslek mensuplarının UFRS’ye olumlu yaklaştıkları buna karşın geleneksel muhasebe sistemini destekleyenlerin ise UFRS’ye karşı eleştirilerde bulunduklarını tespit etmiştir.

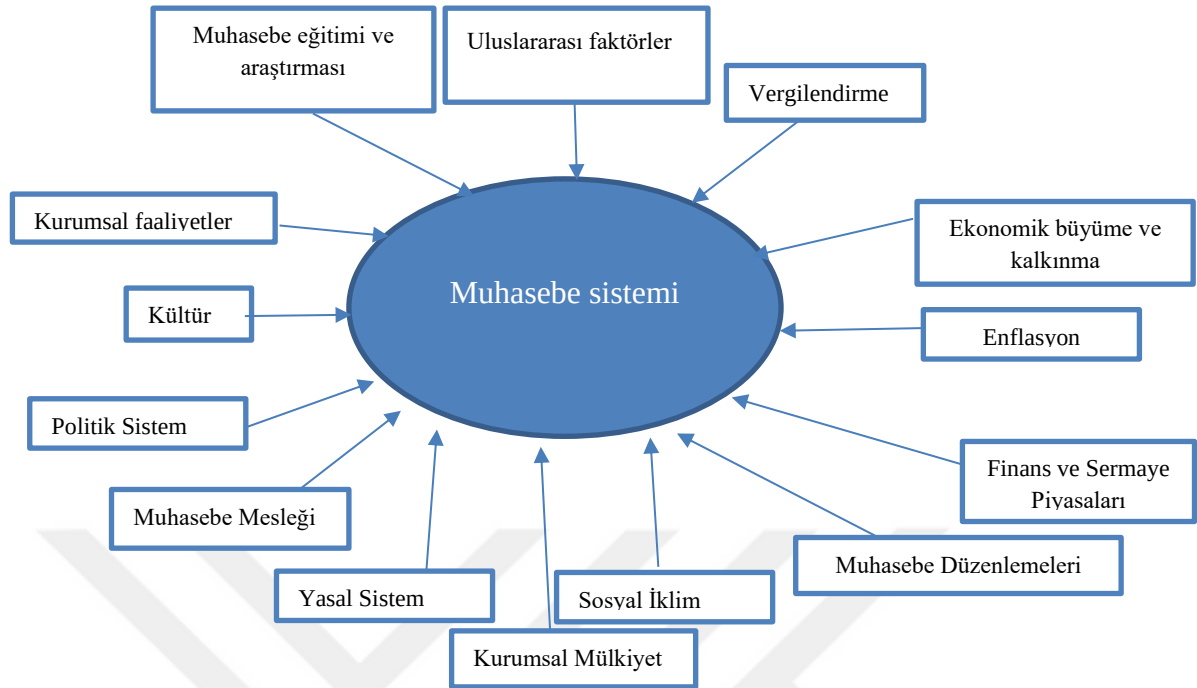
Vietnam’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının UFRS’nin benimsenmesi sürecinde karşılaştıkları zorlukları, algılarını, endişelerini ve beklentilerini oluşturulan ankettten elde edilen veriler ile ortaya koymak amacıyla Phan vd. (2014) tarafından yapılan bir başka çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının UFRS’nin uygulanması sonucunda sağlanacak potansiyel faydalar konusunda iyimser oldukları ve UFRS uygulama sürecinde oluşabilecek zorluklara ve maliyetlere yönelik farkındalık sahibi oldukları ve bu nedenle geçiş sürecinin kademeli olarak gerçekleştirilmesi gerekliliği ifade edilmiştir. Mahmood vd. (2018), Pakistan’da

KOBİ'ler için UFRS'ye yönelik muhasebe meslek mensuplarının algılarını incelemeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının makul ölçüde farkındalık düzeyine sahip oldukları tespit edilmiştir. Bununla birlikte, UFRS'lerin en önemli avantajının karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlaması olduğu ifade edilirken en büyük dezavantajının ise işletmeler üzerindeki maliyet yükü ve nitelikli personel eksikliği olduğu belirtilmiştir.

Birçok araştırma, muhasebe ile çevre arasında, farklı muhasebe sistemlerinin varlığını açıklayan büyük bir bağlantı olduğunu göstermiştir (Nobes ve Parker, 2016). Ülkeler, ihtiyaçlarını dikkate alan ve ülkenin ekonomik, sosyal, tarihi, sosyokültürel ve kurumsal faktörleriyle ilgili kendi yerel muhasebe sistemlerini oluşturmuşlardır (Alsaqqa ve Sawan, 2013).

Farklı araştırmacılar, bir ülkenin muhasebe sisteminin gelişimini etkileyen faktörleri açıklamışlardır. Mueller, Gernon ve Meek (1987), Choi ve Mueller (1992)'e göre faktörler; 1) Hukuk sistemi, 2) Siyasi sistem, 3) Doğa 4) Ticari işletmelerin büyüklük ve karmaşıklıklarındaki farklılıklar, 5) Sosyal iklim, 6) İdarenin ve finans topluluğunun karmaşıklık düzeyi 7) Kuruluşların faaliyetlerine yasa müdahalesi düzeyi, 8) Özel muhasebe mevzuatının varlığı, 9) İş yeniliklerinin hızı, 10) Ekonomik gelişme düzeyi, 11) Bir ekonominin büyüme modeli, 12) Mesleki eğitim ve meslek birliklerinin durumu. Černe (2009) literatürde öne çıkan başlıca faktörleri şu şekilde özetlemektedir: 1) Sermaye piyasası, 2) Finansal raporlama sistemi, 3) Hukuk sistemi, 4) Siyasi sistem, ülkeler arasındaki siyasi ve ekonomik ilişkiler, 5) Muhasebe kalitesi muhasebe mesleğinin eğitimi ve durumu, 6) İşletmelerin büyüklüğü ve karmaşıklığı, işletme sahipliği biçimleri, 7) Enflasyon düzeyi, 8) Muhasebede yasal düzenlemelerin uygulanması ve uygulanması, 9) Ekonomik gelişmişlik düzeyi ve son olarak 10) Kültür.

Şekil 2.1'de yukarıda verilen faktörler özetlenmektedir.



Şekil 2.1. Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler

Yasal ve politik sistemler, muhasebe kültürleri, geçmişleri ve önceki uygulamalardaki farklılıklar nedeniyle ülkeler standartları farklı yorumlayabilir (Soderstrom ve Sun, 2007). Callao, Jarne ve Laínez (2007), muhasebe uygulamalarında gerçek ve başarılı bir yakınsama sağlamanın önündeki ana engellerden birinin, bir ülkede yerel kültüre bağlı kalma ve onu koruma arzusu ile iç içe geçmiş siyasi talep eksikliği olduğunu belirtmişlerdir.

2.4. Türkiye’de UFRS ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve UFRS’ye Geçiş Süreci

Türkiye’de muhasebe mesleğinin tarihi yüzyıllar öncesine dayanmaktadır. Daha önce devlete hesap verme amacına yönelik olan muhasebe bu alanda gelişmiş ve ticaretin gelişmesiyle birlikte özel ve kamu işletmelerinin ekonomik faaliyetlerine de önem vermeye başlamıştır.

Türkiye’de 19. yüzyılın sonunda başlayan muhasebe eğitimi ile muhasebe ile ilgili çalışmalar ortaya çıkmıştır. Osmanlı döneminde Fransa’nın Cumhuriyetin ilk yıllarından 1950’li yıllara kadar eğitim sistemimiz üzerindeki etkisi muhasebe eğitiminde de görülmüştür. Cumhuriyetin ilk yıllarında, 865 sayılı Ticaret Kanunu’nun anonim şirketlere ait bölümü Alman Ticaret Kanunu’ndan alındığından, bu dönemde

muhasibeye ilişkin yayımlanan eserler Alman kaynaklarına dayandırılmıştır. Kanunen tutulması gerekli olan ticari defterler, ait hükümleri yanı sıra, ticari işletmeler için en gelişmiş örgütlenme biçimi teşkil eden anonim şirketler hükümlerine geniş yer verilmiştir ve referans hesap işleri, her türlü ilgili konularda anonim şirketler adına yapılan söz konusu yasanın getirdiği önemli yenilikler var. Bu sebeple ülkemizdeki muhasebe dilinin gelişmesinde Fransız muhasebe sistemi ve Alman muhasebe sisteminin etkisi olmuştur. Söz konusu etkiler, 1950 yılında yürürlüğe girmiş olan Vergi Usul Kanunu'nda muhasebe dilinin yerleşmesine ve gelişmesine ve 1957 yılında revize edilen Türk Ticaret Kanunu'nda bilanço kanununu düzenleyen muhasebe hükümlerine yasal dayanak sağlamıştır (Türker, 1996:5).

Ülkemizde muhasebe standartları hükümetin yönlendirmesi doğrultusunda gelişmektedir. Siyasi ve ekonomik ilişkileri yoğun olan ülkeleri örnek alarak çıkarılan yasaların ve söz konusu ülkelerin uygulamalarının etkilendiği görülmüştür. Ortaklıkların muhasebe, mali tablolarına ve raporlara ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda bulunmakla birlikte, bunlar sadece genel çerçeve belirlenerek uygulamaya yansıtılmamıştır (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006: 49).

Dünya ticaret hayatında başlayan değişimler ile sermaye akımlarının yön değişmesi ile 80'li yıllarda gelişmekte ülke olan Türkiye için büyüme süreci başlamış ve piyasa ekonomisine geçme sürecini hızlandırmıştır. Fakat bununla birlikte Türkiye artan faizler ve yüksek enflasyonu gibi sorunlarla karşılaşmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak büyümek için sermaye arayışında olan Türk şirketleri yüksek faizli kredilerin etkisiyle hisselerini halka açma kararları almışlardır. Ancak ortaya çıkan bu yeni duruma karşı yasal eksikliklerin bulunmasına ilişkin devlet bazı düzenlemeler ile soruna çözüm bulmaya çalışmıştır. Bu kapsamda; 1982 yılında Sermaye Piyasası (SP) Kanunu, 1985 yılında Bankalar Kanunu (BK) ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp 1992 yılında çıkartılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmıştır (Ağca, 2003:110). Çıkarılan bu kanun ve tebliğler genel olarak değerlendirildiğinde amaç ve hedef olarak birbirlerinden farklılıklar göstermektedir. Maliye Bakanlığının yapmış olduğu düzenlemeler daha çok muhasebe uygulamalarında kullanılacak olan “işlemsel, ölçüm ve açıklama alanlarına standart” getirmeye çalışmıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun

düzenlemeleri ise, kamuoyunun bilgi ihtiyacını karşılayacak bilgilerin karşılanması amacı taşımaktadır (Kishali, 2001'den aktaran Kocamaz, 2014:113). Bununla birlikte muhasebe uygulamaları üzerinde Türkiye'de temelde hâkim olan anlayış Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerdir. Bu hükümlerdeki düzenlemeler her ne kadar muhasebe uygulamalarında standart bir çerçeve oluşturmayı amaç edinmiş olsa da bu düzenlemelerin daha çok "devletin alacağı" olan verginin matrahına odaklanması sebebiyle muhasebe düzenlemelerinin kamuyu aydınlatma işlevini tam olarak yerine getirmesinin önünde engel olmuştur (Ağca, 2003:112). Genel olarak buraya kadar Türkiye'de oluşan muhasebe düzenini özetleyecek olursak; Tanzimat dönemiyle başlayıp Cumhuriyetin ilk dönemlerine kadar devam eden süreçte Fransız etkisinin hâkim olduğu, daha sonra Cumhuriyet döneminde başlayan hukuksal yenilikler çerçevesinde özellikle Alman Ticaret Kanunları'nın etkisi ile Alman muhasebe düzeni hakim olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte Türkiye'de çok partili siyasi hayata geçişle başlayan ve dünyada yaşanan çift taraflı kutuplaşma dönemi Türkiye'deki muhasebe düzenini etkilemiştir. Artan ABD yardımlarının etkisi ile Türkiye'deki muhasebe düzeni ABD merkezli bir döneme evrilmiştir.

Ülkelerin yerel standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal raporlar gerçeğe uygun olarak mali tabloların sunumunu benimsemekle birlikte, uluslararası piyasalarda işlem gören yabancı yatırımcıların ve bu piyasalara girecek yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmaktadır. Ülkemizdeki uluslararası gelişmeler sonucunda karşılaştırılabilir ve doğru finansal tablolar hazırlama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Finansal piyasalardaki küreselleşme, çok uluslu işletmelerin çoğalması ve uluslararası bağımsız denetim kurumlarının küresel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti bu uluslararası gelişmelerin başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bununla birlikte, dünyanın diğer ülkelerindeki muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüklerle ilgili skandallar da bu gereksinimi artırmıştır. Ayrıca, Avrupa Birliği'ne girme sürecinde UFRS'ye uyumun temelini alınması gerektiğinden, Avrupa Birliği'ndeki borsalarda, hisse senetleri piyasalarında ve diğer organize piyasalarda işlem gören tüm kurumların konsolide finansal tablolarını 2005 yılı itibarıyla UFRS'ye uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir. Söz konusu standartların Türkiye'de benimsenmesi için zorlayıcı faktörler bulunmaktadır (Okay, 2001:80).

Türkiye'de muhasebe mevzuatının oluşturulmasında, yoğun ekonomik ve siyasi ilişkilere sahip olduğumuz ülkeler alınarak aktarılan yasa ve uygulamaların etkileri gözlenmiştir. Fransız ve Alman mevzuatı ve yayınlarının muhasebe uygulamaları üzerinde etkisi olmuştur. Ancak 1950'lerde ABD ile ticari ve siyasi ilişkiler Amerikan mevzuatının etkisi altındaydı. 1987'den sonra AB'ye tam üyelik başvurusu ve AB düzenlemeleri ve küreselleşme hareketlerinin hızlanması ile Uluslararası Muhasebe Standartları ülkemizde olduğu kadar tüm dünyada da Uluslararası Muhasebe Standartlarından etkilenmiştir (Erhan, 2004:45).

Bütün bu gelişmelerin sonucu olarak, Türkiye'de finansal tabloların hazırlanması için bir uygulama birliği oluşturmak, Türk işletmelerinin küresel piyasalara kabulünü desteklemek, Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Türkiye'deki şirketlerin dünya şirketlerine karşı rekabet düzeyini artırmak, bu şirketlerin finansal tablolarını uluslararası düzeyde sunmak ve piyasalarda geçerlilik kazanması ve yabancı yatırımcıların Türkiye'deki yatırımlarını artırmaya teşvik edilmesi gibi nedenlerle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanılması ilkesi kabul edilmiştir (Şişmanoğlu ve Arıkboğa, 2011:5).

Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'ye geçişi 1975'e dayanmakla birlikte, uyum sürecinin tüm şirketleri kapsayacak şekilde tamamlanması uzun yıllar almıştır (Aysan, 2008: 47). TMUD, farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla 1974'de IASC'ye üye olmuştur. 1992'ye kadar otuz bir standardın kitap halinde yayınlanması için çalışmıştır (Parlakkaya, 2004:124).

SPK'ya tabi işletmeler için belirlenen UFRS'ye uygun rapor verme yükümlülüğü 2005 yılına, TASB tarafından yayımlanan standartları uygulama yükümlülüğü ise 2006 yılına kadar uzanmaktadır. UFRS'ye uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması sürecinde TMSK ile IASCF arasında Türkiye'deki mevzuata Türkçe tercümenin dahil edilmesi amacıyla lisans ve telif hakkı anlaşmaları yapılmıştır. 2012 yılı itibarıyla TMSK görevlerini Kamu Gözetim Kurumu'na (KGK) bırakmıştır. Günümüzde standartlara ilişkin düzenleyici görevler KGK tarafından yürütülmektedir (Seviğ, 2006).

Kamu Gözetimi Kurumu, Avrupa Birliği Direktifleri uyarınca, uluslararası standartlara uygun olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları oluşturmak, uygulamalarda tekdüzeliği sağlamak, bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek ve faaliyetlerini denetlemek amacıyla kamu gözetimi yapmaktadır (Karasu, 2014: 91).

Maliye Bakanlığı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına dayalı karşılaştırılabilir finansal bilgiler sunmak amacıyla 1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Planını yayınlamıştır. Takip eden dönemde yaşanan yüksek enflasyonun finansal tablolardaki etkenlerden arındırılmasını sağlamak amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu tarafından enflasyon muhasebesi ve konsolidasyon standartları belirlenmiştir. Bu noktada amaç, Türk Lirası değeri için hazırlanan finansal tablolar aracılığıyla kurumların faaliyet sonuçlarının daha gerçekçi bir şekilde sunulmasını sağlamak ve şirketlerin düzeltilmiş değerler üzerinden vergilendirilmesini sağlamaktır. 2005 yılına kadar enflasyon muhasebesi uygulanmış ve Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu 2005 yılından bu yana halka açık tüm şirketlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamasını zorunlu kılmıştır. TMSK ve IASB arasında bir tür telif hakkı anlaşması ile UMS ve UFRS tam olarak Türkçe 'ye çevrilmiştir. Bu çeviriler 2006 yılında Resmi Gazete'de TMS ve TFRS olarak yayımlanmıştır. 2011'de Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Türkiye'de muhasebe ve denetim alanında yenilikler getirmiştir. TMS/TFRS'ye göre rapor hazırlayacak şirketlerin kapsamını genişletmiştir (Gençoğlu vd. 2014: 2).

Türkiye'de ve dünyanın birçok gelişmiş ülkesinde muhasebe standartlarının oluşturulması için birçok çalışma yapılmıştır. Fakat Türkiye'de yapılmış olan çalışmaların sonucunda birden fazla muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir kuruluş kimi zamanlarda birden fazla muhasebe sistemine tabi duruma gelmiştir. Son zamanlarda yapılmış olan çalışmalar, sendikalar ve ülkeler ve arasındaki muhasebe standartlarındaki farklılıkların, ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişiklikler ile uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirilerek azaltılması yönündedir. Dünyadaki muhasebe standartlarındaki eğilimler göz önüne alındığında, ülkemizde birden fazla standardın uygulanmasından bir an önce vazgeçilmeli ve mevcut standartlar birleştirilerek uluslararası muhasebe standartlarına

uygunluk derecesi dikkate alınıp, tek bir muhasebe standartları sistemi olarak açıklanmalıdır. Böylece, muhasebeciler ve uygulayıcılar açısından standartlar arasındaki farkları anlamak artık uzmanlık meselesi olmaktan çıkacak ve kuruluşlar herkes için ayrı muhasebe standartlarına göre mali tablo hazırlama maliyetinden kurtulacaktır (Başpınar, 2004: 56).

Türkiye'de ulusal muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması amacıyla kurulan TMSUDSK, ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinde dikkate alınacak temel ilkenin, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olması olduğunu dikkate alacaktır. Bu nedenle Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalarda en başından itibaren uluslararası uyum hedeflenmiştir. Ayrıca, AB'nin 2005 yılı başından itibaren hisse senetleri borsalarda ve organize piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarının UFRS'ye uygun olarak hazırlanmasını zorunlu kılması ve üye devletlerin bu yükümlülüğü tüm işletmeleri kapsayacak biçimde genişletmelerini serbest bırakması sonucunda, UFRS'ye uygun muhasebe standartlarının oluşturulması ile aynıdır. Aynı zamanda AB ile uyum sağlanacaktır (Parlakaya, 2004:129).

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması sürecindeki bir diğer adımda, IASB tarafından yayımlanan 34 Uluslararası Muhasebe Standardı ve 7 UFRS standardı TMSB tarafından Türkçe'ye çevrilerek 2006 yılı başından itibaren yayınlanmıştır. Türkiye'de muhasebe ve Denetim Standartlarının belirlenmesine uygulamalar üzerinde en büyük etkiye muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun, 2007'de yürürlüğe konması için öngörülen yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı, ile yükümlüdür. Türkiye'nin AB'ye katılım süreci, uluslararası yatırımları olan birçok Türk şirketinin varlığı ve yabancı yatırımları olan veya kredi kuruluşlarıyla yoğun ilişkileri olan birçok Türk şirketinin varlığı, Türkiye'de geçerli finansal raporlama standartlarının yabancılar tarafından anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını gerektirmektedir.

6102 “sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile TMS/TFRS'lere göre mali tablolarını düzenleyecek işletmelerin KGK'nın 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan kararına göre” kapsamının genişletildiği, bağımsız

denetime tabi olan tüm şirketlerin bu kapsamda olduğu görülmüştür. Ancak KGK'nın 26 Ağustos 2014 tarihinde yayımladığı 29100 sayılı yeni kararla TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olan bağımsız denetime tabi tüm şirketlerin bu zorunluluğu son bulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 20). Yeni TTK'nın (6102 Sayılı) "88.maddesine göre gerçek ve tüzel kişiler bireysel ve konsolide mali tablolarını oluştururken Türkiye Muhasebe Standartlarına kavramsal çerçevede bulunan muhasebe kurallarına ve yorumlarına uymak ve bunları uygulamak" mecburiyetindedir. Finansal tabloların "Dürüst Resim İlkesine" uygun olarak çıkarılması gerektiği TTK'nın 515. maddesinde belirtilmiştir. Aynı maddede yıl sonu finansal tablolarının TMS'ye uygun çıkarılması gerektiğini belirten emredici ilke bulunmaktadır (Değirmenci, 2013, s. 66).

Yeni TTK'nın AB müktesebatına eş değer düzenlemeler getirmesiyle AB uyum sürecinde stratejik bir adım atılmıştır. Yeni TTK esas itibariyle şeffaflık ve denetim üzerinde durmakta ve şirketler hukukuna birçok yenilik getirmektedir. "Sadece halka açık şirketler değil halka açık olmayan şirketlerin de muhasebe sistemlerini TMS/TFRS'ye uyumlu hale" getirmeleri yeni TTK'da belirtilmiş olup bu durum şirketlerin muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikleri beraberinde getirmektedir. Yeni TTK muhasebe ve denetim uygulamalarında; defterler, belgeler, envanter ve değerlendirme," bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını uygulama sorumluluğu ile ilgili yeni düzenlemeler getirmiştir (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012, s. 10-14).

KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama ihtiyacının doğmasında tam set UMS/UFRS'lerin karmaşık ve zor olması ana etken olmuştur. Her ülkenin kendine özgü yerel muhasebe sistemleri uluslararası düzeydeki ticaret yarışında KOBİ'lerin rekabetini zorlaştırmaktadır. KOBİ'lerin kendini uluslararası arenada daha rekabetçi olabilmesi ve ucuz maliyetli finansman kaynaklarına ulaşarak yatırım sağlayabilmesi amacıyla KOBİ UFRS çalışmaları başlamıştır (Akdoğan, 2010, s. 2). Uluslararası "Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), toplam 35 bölümden oluşan KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama" Standartlarını 13 üyenin kabul bir üyenin red oyuyla 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlamıştır (Karakaya, 2010, s. 10). Türkiye'de 01.11.2010 tarihinde TMSK tarafından çevirisi yapılan standartlar Resmî Gazete'de

yayımlanarak “KOBİ’ler için TFRS” adı altında yürürlüğe girmiştir (Hatunoğlu, Uçaktürk ve Kılı, 2013, s. 53).

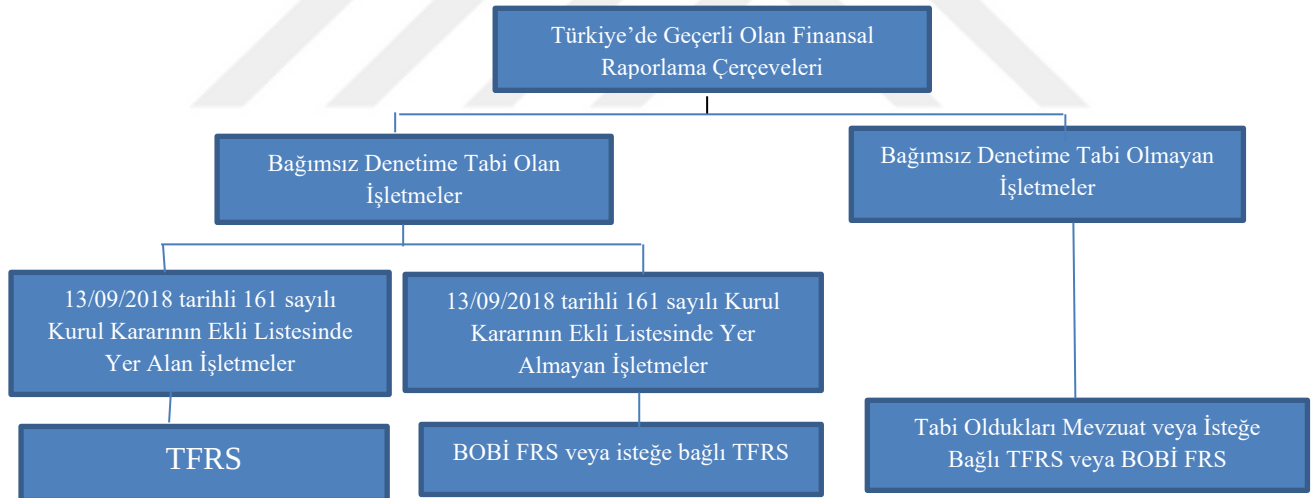
KOBİ TFRS’nin Kasım 2010 yılında, 2013 yılından itibaren uygulamaya konulması yönünde karar alınmıştır. “Ancak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret” Kanunda, tüzel kişiliği olan tüm ticari şirketlerin 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan KOBİ TFRS’yi kullanma kararı, 6335 sayılı kanunda yapılan değişiklikle muhasebe sisteminin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yürütülmesi şeklinde ele alınmış ve KOBİ TFRS uygulamaya geçmeden yürürlükten kaldırılmıştır (Kaya ve Türegün, 2017, s. 107).

Yerel “Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ), bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartları’nı (TMS) uygulamayan işletmelerin finansal” raporlarının Avrupa Birliği Direktifleri’ne uyumlu olması ve temel muhasebe hususları açısından uygulamada sorunlar yaşanmaması gerekçesiyle Avrupa Birliği (AB) üye ülkelerinde olduğu gibi TMS/TFRS’leri uygulamak zorunda olmayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olarak düzenlenmiştir (Kılınç, 2016, s. 1936). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağının (YFRÇ) “amacı, işletmelerin büyüklüğüne ve finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerine yönelik gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal” tablolar oluşturmaktır. YFRÇ’nin oluşturulmasında 2013/34 nolu AB Muhasebe Yönergesi ile “Birleşik Krallık ve İrlanda’da geçerli finansal raporlama standartları referans” olarak kullanılmıştır. YFRÇ, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) dışında kalan bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan tüm işletmelerin bağımsız denetimlerinde ölçüt oluşturacak olması, uluslararası kaliteli bir finansal raporlama ile bağımsız denetimin” sağlanması Türkiye için büyük önem taşımaktadır (Cebeci ve Cavlak, 2017, s. 106).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmaları 29.07.2017 tarihinde tamamlanmış “ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Sıra No: 56 Tebliği ile 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe” konulmuştur (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 23). Bu tebliğ ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler’den bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal

Raporlama Standartları'nı (TMS-TFRS) uygulamayan işletmeler, bireysel ve konsolide finansal tablolarını 01.01.2018 tarihinden itibaren “gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi” sağlayacak şekilde hazırlamaları gerekmektedir (Resmî Gazete, 2017: Madde 1).

Bakanlar Kurulu'nun en son aldığı 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu karar kapsamında işletmelerin 01.01.2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olup olmadıklarını değerlendirmeleri ve bu değerlendirme sonucuna bağlı olarak finansal raporlama yapmaları gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal raporlarını hazırlarken esas alacakları çerçeve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 13/09/2018 tarihli ve 03/161 sayılı Karar ile belirlenmiştir (Kaya, 2019:839). Söz konusu kararın 3. maddesine göre Türkiye’de geçerli olan finansal raporlama çerçevesi aşağıdaki gibidir.



Şekil 2.2. Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi (www.kgk.gov.tr)

Buna ek olarak, küçük ve mikro işletmelerin finansal raporlama anlayışının daha rekabetçi bir özellik kazanması amacıyla Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir taslak metin halinde yayımlanarak görüşe sunulmuştur. KÜMİ FRS, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasının temin edilebilmesi amacıyla

İngiltere’deki FRS 105 esas alınarak oluşturulmuş bir standart metin setidir (Güleç ve Ergi, 2019;272).

Sonuç olarak ülkemizde muhasebe ile ilgili uygulamaların gelişimi her zaman devlet gözetiminde ve yasal düzenlemelerin aracılığıyla gerçekleşmiştir. Aynı zamanda muhasebe mevzuatının oluşumundaki siyasi ve ekonomik ilişkilerimizin fazla bulunduğu ülkelerdeki yasal düzenlemeler ile söz konusu ülke uygulamalarının etkisinde kalınmıştır.

2.5. Türkiye Literatüründeki Çalışmalar

Ülkemizde geçmişte yapılmış uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartları ile yerel muhasebe uygulamalarının yakınsamasına ve geçiş sürecine yönelik çalışmalar aşağıdaki şekildedir.

Güvemli (2008), uluslararası muhasebe standartlarının gelişmekte olan ülkelerde uygulanabilirliğini araştırdığı çalışmasında topluma ait kültür, küreselleşme, hukuk düzeni gibi faktörlerin standartlara geçişi etkilediğini ve bu faktörler doğrultusunda ülkelerin kendilerine ait muhasebe uygulamaları ile standartların birlikte uygulanabilir olduğunu belirlemiştir.

Evcî’nin (2008) Adana ve Mersin illerinde faaliyet gösteren YMM’ler üzerinde standartların uygulanma düzeylerini ve uygulanmasında yaşanan sorunların tespiti için yaptığı araştırmasında, standartların uygulanma düzeyinde bilgi sahibi olanların sayısının düşük olduğunu tespit etmiş, yaşan sorunları; insan kaynakları ve bilişim sorunları, standartların içeriğinden ve yasal alt yapıdan kaynaklanan sorunlar ve işletmelerin iç yapılarından ve denetim mekanizmasından kaynaklanan sorunlar şeklinde tespit etmiştir.

Varıcı’nın (2009) Avrupa ve Amerika kıtası ülkelerinde UFRS’ye uyumda hangi faktörlerin etkili olduğunu belirlemek amacıyla gerçekleştirdiği çalışmasında, sermaye piyasası ve ekonominin dışa açıklığının, yüksek eğitim seviyesi, UFRS’ye geçişte etkili faktörler olduğunu tespit etmiştir.

Çankaya ve Hatipoğlu’nun (2011) standartların Türkiye’de uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik yaptığı çalışmada, ekonomik ve hukuki

çevre, standartlar, kültür ve eğitimin standartların meslek mensuplarınca benimsenmesinde etkili olduğu görülmüştür.

Çelik (2012) TFRS ile varlıkların değerlemesi hususunda getirilen yenilikler ile ilgili SMMM'lerin bilgi düzeylerini ölçmeyi ve karşılaşılan sorunları tespit etmeyi amaçladığı çalışmada, meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin yüzeysel kaldığını tespit etmiştir. Ayrıca bilançodaki önemli hesap kalemlerinden finansal varlıklar, stoklar, maddi ve maddi olmayan varlıkların değerlemesinde sahip oldukları bilgilerin yetersiz kaldığını ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinin sorun oluşturacağını belirlemiştir. Ayrıca bu bilgi eksikliğinin eğitimden kaynaklandığını belirtmiştir. Diğer problemlerin ise teknik, vergi kanunlarıyla yaşanacak uyum, gerçeğe uygun değer tespiti, standartların teknik ve karmaşık bir dille sahip olması, TFRS'lerin çok sık değişiyor olması, TFRS'lerin yeni maliyetlere neden olacağı görülmüştür.

TFRS ve KOBİ TFRS'nin Eskişehir'deki SMMM'ler tarafından algı düzeylerini ölçmek için Erol Fidan ve Cinit'in (2013) yaptığı çalışmada, hem 75 TFRS hem de KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeylerinin düşük olduğu, KOBİ TFRS'nin uygulamaya girmesiyle mesleki faaliyetlerin güçleşeceği, mesleki iş yükünün artacağı, mevcut hesap planının yetersiz kalacağı algısının yaygın olduğu tespit edilmiştir.

Çelik (2013) Niğde ilindeki SMMM'lerin TMS/TFRS'lere bakış açılarını belirlemek amacıyla yaptığı araştırmasında; standartların içeriği ve uygulama şekli ile anlaşılır olmadığı, teorik bilgi düzeyinin yeterli olmadığını, esneklik olmadığını, açıklamaların uygulamalar için yetersiz olduğu, sürekli yapılan güncellemeler nedeniyle finansal tablolarda uyum sorunu ile karşılaşılacağı görülmüştür.

Kobiler için UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliğini araştırmak üzere Muğla ilindeki SMMM'ler üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada Ayhan (2014) standartların anlaşılma güçlüğü, zaman ve kaynak kaybına yol açacağı kanısı ve iş yükünün artacağı yönündeki düşüncelere rağmen ankete katılanların yarısından fazlası standartların muhasebe mesleğini olumlu etkileyeceğini düşünmektedir. Araştırmacı, standartların anlaşılır bir dille yeniden değerlendirilmesi durumunda kullanılabilirliğinin ve uygulanabilirliğinin artacağını belirtmiştir.

Ünsal'ın (2014) KOBİ TFRS'nin uygulama sürecinde SMMM'lerin karşılaşılabileceği zorlukları belirlemek ve uyum sorunlarını ortaya koymak amacıyla gerçekleştirdiği çalışmada, vergi mevzuatı ile KOBİ TFRS uyumsuzluğu nedeniyle meslek mensuplarının zorlanacağını, mevcut muhasebe paket programlarının standartlar ile uyumlu olmaması nedeniyle sorunlar yaşanabileceğini tespit etmiştir.

Ankara ve Çankırı illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS uygulamalarına yönelik bilgi düzeylerini, Can ve Gör (2011) anket yoluyla elde edilen veriler çerçevesinde ölçmeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları ancak eğitime ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞTE KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR TÜRKİYE’DE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Bu araştırmanın amacı Türkiye’deki şirketlerin UFRS’ye geçişlerinde karşılaştıkları zorlukları ortaya çıkarmaktır. Bu kapsamda şirketlerin UFRS’ye geçiş sürecinde karşılaştıkları zorlukların türlerini belirlemek ve bu zorlukların şirket özelliklerine ve UFRS uygulamalarına göre nasıl farklılaştığını belirlemek hedeflenmiştir. Ayrıca, şirketlerin UFRS ile ilgili olumlu ve olumsuz algılarını araştırmak da bu araştırmanın amaçları dâhilindedir.

Bu çalışma, Türkiye’de UFRS’ye geçişte karşılaşılan zorlukları incelemektedir. Bu kapsamda şirketlerin UFRS uygulamaları konusundaki algıları ve bu geçiş sürecinde yaşadıkları zorlukların bilinmesi önemlidir. Şirketlerin UFRS’ye geçişte karşılaştıkları zorluklar ülkelere göre farklıdır ve Türkiye’deki şirketlerin durumu, şirketlerin UFRS’ye geçiş deneyimlerine odaklanan kapsamlı bir araştırma olmaması nedeniyle açık bir şekilde anlaşılamamıştır. Bu zorlukların tanımlanması muhasebe politikalarının geliştirilmesinde önemlidir. Bu konuda önemli olan nokta Türkiye’deki şirketlerin UFRS’ye geçişte karşılaştıkları zorlukları belirlemektir. Bu araştırma, şirketlerin UFRS’ye geçişini zorlaştıran faktörleri inceleyerek bu soruyu cevaplamayı hedeflediği için önemlidir.

3.2. Araştırmanın Hipotezleri

Bu çalışmada 17 hipotez test edilmiştir. Bu hipotezler aşağıda listelenmiştir.

H₁: Şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirket yaşına göre farklılaşır.

H₂: Şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar aile şirketi olmaya göre farklılaşır.

H₃: Şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirket iştirakine göre farklılaşır.

H₄: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirket sektörüne göre farklılaşır.

H₅: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin borsada işlem görüp görmemesine göre farklılaşır.

H₆: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin finans kaynaklarına göre farklılaşır.

H₇: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin yurtdışı kredi kullanımına göre farklılaşır.

H₈: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin yurtdışına ticaret yapmasına göre farklılaşır.

H₉: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar son 5 yıldaki denetim türüne göre farklılaşır.

H₁₀: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS'yi uygulama nedenlerine göre farklılaşır.

H₁₁: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesine göre farklılaşır.

H₁₂: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem algısına göre farklılaşır.

H₁₃: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte rehber ve yardımcı türlerine göre farklılaşır.

H₁₄: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte uzmanlaşmış muhasebeci bulundurulması durumuna göre farklılaşır.

H₁₅: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte destek alınması durumuna göre farklılaşır.

H₁₆: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye adaptasyon süresinin yeterlilik algısına göre farklılaşır.

H₁₇: Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'yi uygulamaya gönüllülük durumuna göre farklılaşır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada nicel bir araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın verileri anket yöntemiyle toplanmıştır. Anket 5 bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde katılımcıların demografik bilgilerini hedefleyen 6 soru yer almıştır. İkinci bölümde araştırmaya katılan şirketleri tanımlayıcı bilgileri hedefleyen 11 soru yer almıştır. Üçüncü bölümde araştırmaya katılan şirketlerin UFRS uygulamalarıyla ilgili bilgileri hedefleyen 11 soru yer almıştır. Dördüncü bölümde araştırmaya katılan şirketlerin olumlu ve olumsuz UFRS algılarını hedefleyen 17 soru yer almıştır. Bu 17 soru 5’li Likert tipi sorulardır ve 1 “hiç katılmıyorum” ifadesini karşılarken 5 “tamamen katılıyorum” ifadesini karşılamaktadır. Beşinci ve son bölümde ise araştırmaya katılan şirketlerin UFRS uygulamalarıyla ilgili karşılaştıkları zorlukları belirlemeyi hedefleyen 17 soru yer almıştır. Bu 17 soru da 5’li Likert tipi sorulardır ve 1 “hiç katılmıyorum” ifadesini karşılarken 5 “tamamen katılıyorum” ifadesini karşılamaktadır.

Anket soruları Edeigba (2017) tarafından kullanılan anket dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu kaynakta geçen sorular Türkiye şartlarına göre yeniden düzenlenmiştir. Bu araştırmanın evreni Türkiye’deki şirketlerdir. Araştırmanın örneklemini ise Sanayi 500 bölgesindeki şirketler oluşturmaktadır. Anketler çevrimiçi olarak dağıtılmış ve toplanmıştır. Bu şekilde 351 şirket temsilcisinden araştırmanın verileri toplanmıştır.

3.4. Araştırmanın Kapsamı

Bu araştırmada Türkiye’de şirketlerin UFRS’ye geçiş bağlamında karşılaştıkları zorlukları belirlemek amaçlanmıştır. Araştırmanın kapsamında Türkiye’deki şirketlerin UFRS’ye geçiş sürecinde hangi tür zorluklarla karşılaştıkları araştırılmıştır. Bu zorlukların kaynakların belirlenmesi de bu araştırmanın kapsamındadır. Ayrıca, karşılaşılan bu zorlukların şirketlerin özelliklerine göre ve şirketlerin UFRS uygulamalarına göre nasıl farklılaştığı da incelenmiştir. İlave olarak, şirketlerin UFRS ile ilgili olumlu ve olumsuz algıları da belirlenmiştir.

3.5. Analiz ve Bulgular

Anketlerle elde edilen veriler kodlanarak SPSS 26 programına yüklenmiş ve analizler bu program üzerinde gerçekleştirilmiştir. Anketin birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü bölümleri aracılığıyla toplanan veriler betimsel istatistikler kullanılarak analiz edilmiştir ve tablolar aracılığıyla görselleştirilmiştir. Beşinci bölümdeki UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorluklarla ilgili verilerin analizleri kolaylaştırmak ve 17 sorunun temsil ettiği faktörleri belirlemek için faktör analizi yapılmıştır. Elde edilen 6 faktörün güvenirlik analizleri iç tutarlılık katsayıları hesaplanarak yapılmıştır. Bu faktörlerin normallik analizleri skewness ve kurtosis değerleri kullanılarak yapılmıştır. Dağılımlar normal olduğundan fark analizleri parametrik testler kullanılarak yapılmıştır. İki alt grubu olan bağımsız değişkenlerin fark analizlerinde bağımsız örneklem *t* testi kullanılırken üç ve daha fazla alt grubu olan bağımsız değişkenlerin fark analizlerinde tek yönlü ANOVA testi kullanılmıştır. Verilerin analizlerinden elde edilen bulgular aşağıda ayrı başlıklar altında sunulmuştur.

3.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Bu bölümde araştırma katılan katılımcılar ve şirketler hakkında tanımlayıcı bilgiler sunulmuştur.

3.5.1.1. Katılımcılara Ait Demografik Bulgular

Aşağıda Çizelge 3.1'de araştırmaya katılanların demografik özellikleri sunulmuştur.

Tablo 3.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Değişkenler	Gruplar	f	%
Cinsiyet	Kadın	99	28,2
	Erkek	251	71,5
Yaş	25-40	161	45,9
	41-55	141	40,2
	56 ve üstü	49	14,0
Şirketteki Pozisyon	Genel Müdür	3	0,9

	Mali İşler Direktörü	10	2,8
	Muhasebe Müdürü	40	11,4
	Muhasebe Personeli	202	57,5
	Diğer	96	27,4
Şirketteki Pozisyonundaki Çalışma Süresi	1 yıldan az	21	6,0
	1-5 yıl	113	32,2
	6-10 yıl	113	32,2
	11 yıldan fazla	102	29,1
Eğitim Düzeyi	Lise	14	4,0
	Ön Lisans	102	29,1
	Lisans	162	46,2
	Yüksek Lisans	68	19,4
	Doktora	3	0,9
Daha Önce UFRS Eğitimi Alındı mı?	Evet	178	50,7
	Hayır	171	48,7

Çizelge 3.1'e göre katılımcıların %71,5'i erkek, %28,5'i kadındır. Araştırmaya katılanların yaklaşık yarısı (%45,9) 25-40 yaşları arasındadır. 41-55 yaş aralığında olanların oranı %40,2 iken 56 yaş ve üzerinde olan katılımcıların oranı ise %14'tür. Katılımcıların yarısından fazlası (%57,5) muhasebe personeli pozisyonunda çalışmaktadır. Muhasebe müdürü olanların oranı %11,4'tür. Mali işler direktörü pozisyonunda olanların oranı %2,3 iken genel müdür pozisyonunda olanların oranı ise sadece %0,9'dur. Ankette sunulan başlıklar dışındaki pozisyonlarda çalışan katılımcıların oranı ise %27,4'tür. Katılımcıların şirketlerindeki çalışma sürelerine baktığımızda şirketlerinde 1-5 yıl ve 6-10 yıldır çalışan katılımcıların oranının aynı olduğu görülmektedir (%32,2). 11 yıl ve daha fazla süredir bulunduğu şirkette çalışan katılımcıların oranı da benzerdir (%29,1). Bir yıldan daha az süredir bulunduğu şirkette çalışan katılımcıların oranı ise %6'dır. Katılımcıların yaklaşık yarısı (%47,2) lisans mezunudur. Ön lisans mezunu olanların oranı %29,1 iken yüksek lisans mezunu olanların oranı %19,4'tür. Doktora mezunu olanların oranı ise sadece %0,9'dur. Son

olarak, katılımcıların yaklaşık yarısı (%50,7) daha önce UFRS ile ilgili bir eğitim almıştır.

3.5.1.2. Şirketlerle İlgili Bilgiler

Aşağıda Çizelge 3.2’de haklarında veri toplanan şirketlerle ilgili tanıtıcı bulgular sunulmuştur.

Tablo 3.2. Şirketlerle İlgili Tanıtıcı Bulgular

Değişkenler	Gruplar	f	%
Şirketin Kurulma Tarihi	1960’dan önce	9	2,6
	1960-1974	71	20,2
	1975-1989	94	26,8
	1990-2004	120	34,2
	2005-2019	55	15,7
Aile Şirketi mi?	Evet	67	19,1
	Hayır	273	77,8
Şirket İştiraki	Bir ulusal şirket ya da grubun iştiraki	75	21,4
	Bir uluslararası şirket ya da grubun iştiraki	133	37,9
	Bir ulusal şirket ya da grubun ana şirketi	10	2,8
	Bir uluslararası şirket ya da grubun ana şirketi	2	0,6
	Hiçbiri	123	35,0
Şirketin Faaliyet Gösterdiği Sektör	Gıda, içecek ve tütün	111	31,6
	Petrol, gaz, elektrik	5	1,4
	Madencilik ve taşocağı	16	4,6
	Demir çelik ve diğer metaller	49	14,0
	Otomotiv	19	5,4
	Kimya, ilaç ve plastik ürünler	34	9,7
	Tekstil, giyecek ve ayakkabı	87	24,8
	Taş ve toprağa dayalı sanayi	15	4,3
	Metal eşya, makine, elektrikli cihazlar	10	2,8
	Diğer	2	0,6
Borsada İşlem Görme	Yalnızca BIST’te işlem görmektedir	97	27,6
	BIST ve yabancı MKB’lerde işlem görmektedir	152	43,3

	Herhangi bir MKB'ye kayıtlı değildir	91	25,9
	Yalnızca yabancı MKB'lerde işlem görmektedir	2	0,6
Şirketin Ana Finansman Kaynağı	Bankalar	92	26,2
	Sermaye piyasası	181	51,6
	Oto Finansman	67	19,1
Yurtdışı kredileri kullanılıyor mu?	Evet	209	59,5
	Hayır	133	37,9
Yurtdışına ticaret yapıyor mu?	Evet	262	74,6
	Hayır	87	24,8
Son 5 yıldaki şirket denetimleri	Uluslararası denetim firması tarafından	10	2,8
	Türk denetim firması tarafından	100	28,5
	Her ikisi de	238	67,8

Çizelge 3.2'deki bulgulara göre araştırmaya katılan şirketlerin çoğunluğu (%34,2) 1990-2004 yıllarında arasında kurulmuştur. %26,8 oranında şirket 1975-1989 yılları arasında, %20,2 oranında şirket 1960-1974 yılları arasında ve %15,7 oranında şirket ise 2005-2019 yılları arasında kurulmuştur. %2,6 oranında şirket ise 1960'dan önce kurulmuştur. Şirketlerin sadece %19,1'i aile şirketi iken diğerleri aile şirketi değildir. Şirket iştiraklerine baktığımızda, şirketlerin %37,9'unun bir uluslararası şirket veya grubun iştiraki olduğu, %21,4'ünün bir ulusal şirket veya grubun iştiraki olduğu görülmektedir. Bir ulusal şirket veya grubun ana şirketi olanların oranı %2,8 iken bir uluslararası şirket veya grubun ana şirketi olanların oranı %0,6'dır. Bu tanımlamalara girmeyen şirketlerin oranı ise %35'tir. Şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörlerle ilgili olarak şirketlerin çoğunluğunun gıda-içecek-tütün (%31,6), tekstil-giyecek-ayakkabı (%24,8) ve demir-çelik-diğer metaller (%14,0) sektörlerinde çalıştıkları görülmüştür. Araştırmaya katılan şirketlerin %43,3'nün BIST veya yabancı menkul kıymetler borsalarında işlem gördüğü, %27,6'sının yalnızca BIST'te işlem gördüğü ve %0,6'sının yalnızca yabancı menkul kıymetler borsalarında işlem gördüğü görülmüştür. Herhangi bir menkul kıymetler borsasına kayıtlı olmayan şirketlerin oranı ise %25,9'dur. Şirketlerin finans kaynaklarına baktığımızda yaklaşık yarısının (%51,6) finans kaynağının sermaye piyasası olduğu görülmektedir. Bankalardan finans sağlayanların oranı %26,2 iken oto finansman yapanların oranı %19,1'dir.

Şirketlerin yarısından biraz fazlasının (%59,5) yurtdışı kredileri kullandıkları görülmüştür. Ayrıca, şirketlerin önemli bir çoğunluğunun (%74,6) yurtdışına ticaret yaptıkları da görülmüştür. Son 5 yılda şirketlerde gerçekleşen denetimlerle ilgili olarak şirketlerin %2,8'inin uluslararası denetim firmaları tarafından, %28,5'inin ise Türk denetim firmaları tarafından denetlendiği görülmektedir. Her ikisi tarafından da denetlenen şirketlerin oranları ise %67,8'dir.

3.5.2. Şirketlerin UFRS Uygulamaları

Bu bölümde araştırmaya katılan şirketlerin UFRS'ye geçiş süreçleri, bu süreçte yaşananlar, yapılan uygulamalar ve şirketlerdeki UFRS algısıyla ilgili bulgular sunulacaktır.

3.5.2.1. Şirketlerin UFRS Uygulamasıyla İlgili Bulgular

Aşağıda Çizelge 3.3'de araştırmaya katılan şirketlerin UFRS uygulamalarıyla ilgili tanımlayıcı bulgular sunulmuştur.

Tablo 3.3. UFRS Uygulamalarıyla İlgili Tanımlayıcı Bulgular

Değişkenler	Gruplar	f	%
Şirketin UFRS/BOBİ FRS Uygulama Nedeni	Zorunlu bir düzenleme olduğu için	101	28,8
	Yönetimin isteği olduğu için	117	33,3
	Hissedarların baskısı olduğu için	35	10,0
	Dış finansman ihtiyacı olduğu için	97	27,6
Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Şirket İçin Önem Derecesi	Hiç önemli değil	17	4,8
	Kısmen önemli	192	54,7
	Çok önemli	140	39,9
UFRS Yabancı Yatırımcı Çekmede ne Kadar Önemli?	Hiç önemli değil	34	9,7
	Kısmen önemli	168	47,9
	Çok önemli	147	41,9
UFRS/BOBİ FRS veya konusunda uzmanlaşmış muhasebeci var mı?	Evet	260	74,1
	Hayır	88	25,1
UFRS/BOBİ FRS'ye	YMM, SMMM ve Bağımsız denetçi	116	33,0
	Şirket personeli	192	54,7

geçişte rehberler ve	Danışmanlık şirketleri	40	11,4
KGK'den UFRS/BOBİ FRS Adaptasyonu konusunda destek alındı mı?	Evet	229	65,2
	Hayır	120	34,2
Adaptasyon İçin Geçiş Süresi Yeterli miydi?	Evet	248	70,7
	Hayır	100	28,5
	1 yıl	91	25,9
	2 yıl	95	27,1
İdeal Geçiş Süresi Ne Kadar Olmalıdır?	3 yıl	116	33,0
	4 yıl	39	11,1
	5 yıl ve üzeri	2	0,6
Size Bırakılsaydı UFRS/BOBİ FRS'yi uygulay mıydınız?	Evet	176	50,1
	Hayır	161	45,9

Çizelge 3.3'deki bulgulara göre %33,3 oranındaki şirketler yönetimin isteği olduğu için UFRS/BOBİ FRS uygulamaya başlamıştır. %28,8 oranında şirket ise zorunlu bir düzenleme olduğu için uygulamaya başlamıştır. %27,6 oranında şirket ise dış finansmana ihtiyacı olduğu için uygulamaya başlamıştır. %10 oranında şirket ise hissedarların baskısı nedeniyle uygulamaya başlamıştır. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesine baktığımızda bu standartların şirketlerin yarısından fazlası için (%54,7) kısmen önemli olduğu ve %39,9 oranında şirket için ise çok önemli olduğu görülmüştür. Benzer olarak UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmede şirket için önem derecesine baktığımızda şirketlerin yaklaşık yarısı için (%47,9) kısmen önemli olduğu ve %41,9 oranında şirket için ise çok önemli olduğu görülmüştür. Şirketlerin önemli bir kısmının (%74,1) UFRS/BOBİ FRS konusunda uzmanlaşmış muhasebecilerinin bulunduğu görülmektedir. Şirketlerin UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte hangi destekçileri ve rehberleri kullandıklarına bakıldığında şirketlerin yarısından biraz fazlasının (%54,7) şirket personelini kullandığı, %33,0'ının YMM, SMMM ve bağımsız denetçiler kullandıkları ve %11,4'ünün ise danışmanlık şirketlerinden yararlandıkları görülmektedir. KGK'den UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte adaptasyon için destek alan şirketlerin oranı %65,2 iken

almayanların oranı %35,2'dir. Şirketlerin %70,7'si adaptasyon için belirlenen süreyi yeterli bulmuşlardır. İdeal adaptasyon süresi sorulduğunda 1, 2 ve 3 yılı önerenlerin oranı birbirine oldukça yakın bulunmuştur (sırasıyla; %25,9, %27,1 ve %33,0). “Size bırakılsaydı UFRS/BOBİ FRS’yi uygulay mıydınız?” sorusuna şirketlerin yaklaşık yarısı (%45,9) “hayır” cevabını vermiştir.

Aşağıda Çizelge 3.4’de şirketin UFRS/BOBİ FRS uygulama nedenine göre muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesinin farklılaşıp farklılaşmadığına ilişkin bulgular gösterilmiştir.

Tablo 3.4. Şirketin UFRS/BOBİ FRS Uygulama Nedenine Göre Fark Analizleri

Faktör	Şirket İştiraki	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p	Fark
Şirketin UFRS/BOBİ FRS Uygulama Nedeni	Zorunlu düzenleme olduğu için ^a	101	2,52±0,06	4,51	4	1,78	4,76	0,15	a>b
	Yönetimin isteği olduğu için ^b	117	2,25±0,05	109,27	346	1,04			a>d
	Hissedar baskısı olduğu için ^c	35	2,31±0,10	113,77	349				
	Dış finansman ihtiyacı olduğu için ^d	97	2,31±0,06						

Çizelge 3.4’de bulgulara göre şirketin UFRS/BOBİ FRS uygulama nedenine göre muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesinin anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır ($F=4,76$, $p<0,05$). Anlamlı farklılığın hangi alt gruplar arasında olduğuna bakıldığında, UFRS/BOBİ FRS’yi zorunlu düzenleme olduğu için uygulayan şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama standartlarına verdiği önem düzeyinin UFRS/BOBİ FRS’yi yönetimin isteği olduğu için ve dış finansman ihtiyacı için uygulayan şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama standartlarına verdiği önem düzeyinden anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu görülmüştür.

3.5.2.2. Şirketlerin UFRS Algısı

Ankette katılımcılara UFRS ile ilgili algılarını ölçecek 17 soru yöneltilmiştir. Bu sorulardan 10 tanesi UFRS ile olumlu ifadeleri içerirken 7 tanesi UFRS ile ilgili

olumsuz ifadeleri içermektedir. Bu ifadelere karşın katılımcılar 1 ile 5 arasındaki değerleri kullanarak katılma durumlarını beyan etmişlerdir. 1 “hiç katılmıyorum’u” karşılarken 5 “tamamen katılıyorum’u” karşılamaktadır. Şirketlerin uygulamaya koydukları UFRS ile ilgili sahip oldukları olumlu ve olumsuz algı düzeylerine ilişkin bulgular aşağıda Çizelge 3.4’te sunulmuştur.

Tablo 3.5. Şirketlerin UFRS İle İlgili Olumlu ve Olumsuz Algı Düzeyleri

Algı Türü	UFRS Algısı	$\bar{X}$	Ss.
Olumlu	UFRS, yatırımlarda finansal risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olur	3,12	1,28
	UFRS’nin benimsenmesi global olarak finansal tabloların şeffaflığını, güvenilirliğini, etkinliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır	3,18	1,30
	UFRS’nin benimsenmesi yurtdışında ticaret yapan Türk işletmeleri için finansal tabloların yeniden düzenlenmesini ortadan kaldırmaktadır	3,13	1,25
	UFRS’nin benimsenmesi benzer şirketlerin finansal tablo içeriklerindeki farklılıkları ortadan kaldırmaktadır	3,07	1,24
	UFRS ile birlikte yatırımcıların portföylerini çeşitlendirmesi kolaylaşacaktır	3,14	1,24
	UFRS ile birlikte hissedarlar şirketlerin ödeme gücüne daha fazla güvenmektedirler	3,09	1,29
	UFRS’nin benimsenmesi uluslararası bağlamda şirketimize daha fazla iş fırsatı sağlayacaktır	3,02	1,24
	UFRS iç kontrolü daha basit ve daha az maliyetli hale getirmektedir	3,15	1,28
	UFRS’nin kabulü şirketimizin sermaye artırım maliyetini düşürmektedir	3,05	1,24
Olumsuz	UFRS işletmelere ortak bir finansal dil ve anlayış sağlamakta ve bu sayede işletmelerin birlikte iş yapmalarını kolaylaştırmaktadır	3,06	1,29
	UFRS alanında uzmanlaşmış muhasebecisi olmayan şirketler genellikle UFRS’yi reddetme eğilimindedirler	3,02	1,26
	UFRS’nin zorunlu olarak benimsenmesi yalnızca konsolide finansal tablolarla sınırlandırılmalı ve bireysel finansal tabloları kapsamamalıdır	3,01	1,24
	Şirketlerin UFRS’ye göre hazırlanan finansal tablolarından gelecekteki sonuçları tahmin etmeleri zordur	3,18	1,32

Şirket yatırımcılarımızın UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarını anlamaları zordur	3,16	1,28
UFRS kapsamında finansal raporlama çok maliyetli ve zaman alıcıdır	3,16	1,25
UFRS çeviri olduğu için bazı aksaklıklara yol açacaktır	3,21	1,35
Çoğu şirket kanuni yaptırımlardan dolayı UFRS'yi benimsemek zorunda kalmıştır	3,27	1,42

Çizelge 3.4'teki bulgulara göre katılımcıların UFRS hakkındaki hem olumlu hem de olumsuz görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakındır. Olumlu ifadeler için en küçük ortalama 3,02 iken en yüksek ortalama 3,18'dir. Benzer olarak olumsuz ifadeler için en küçük ortalama 3,02 iken en yüksek ortalama 3,27'dir. Aslında tüm değerlerin 3 değerine yakın olduğu, bir diğer deyişle “kararsızım” ifadesini karşıladığı söylenebilir. Bu bulgular katılımcıların UFRS ile ilgili hem olumlu hem de olumsuz algılarının net olmadığını göstermektedir. Olumlu algıların en yüksek olduğu alanların UFRS'nin benimsenmesi global olarak finansal tabloların şeffaflığını, güvenilirliğini, etkinliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırması, UFRS iç kontrolü daha basit ve daha az maliyetli hale getirmesi ve UFRS ile birlikte yatırımcıların portföylerini çeşitlendirmesinin kolaylaşması olduğu görülmüştür. Olumsuz algıların en yüksek olduğu alanların ise çoğu şirketin kanuni yaptırımlardan dolayı UFRS'yi benimsemek zorunda kalması, UFRS çeviri olduğu için bazı aksaklıklara yol açması ve şirketlerin UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarından gelecekteki sonuçları tahmin etmelerinin zor olması olduğu tespit edilmiştir.

3.5.2.3. UFRS/BOBİ FRS'e Uygulanırken Göz Önünde Bulundurulmuş Etkiler

Ankette katılımcılara UFRS/BOBİ FRS'e şirketlerine uygulanırken nelerin göz önüne alındığı sorulmuş ve kendilerine sunulan 10 etkenden uygun olanların işaretlenmesi istenmiştir. Bu verilerin analizinden elde edilen bulgular Çizelge 3.5'te sunulmuştur.

Tablo 3.6. UFRS/BOBİ FRS Uygulanırken Göz Önünde Bulundurulmuş Etkiler

Göz Önünde Bulundurulmuş Etkiler	f	%
Finansal tabloların hazırlanmasında UFRS uygulama prosedürleri	73	20,8
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	92	26,2
Finansal tablolara etkisi	135	38,5
Finansal performans göstergelerine etkisi	143	40,7
Bilgi teknolojileri sistemine etkileri	175	49,9
Yönetim muhasebesi sistemine etkileri	168	47,9
İç kontrol sistemi ve hazırlanan dokümantasyon üzerine etkileri	157	44,7
Personel eğitim ihtiyaçları	108	30,8
İlgili maliyetler	72	20,5
Diğer	12	3,4

Çizelge 3.5’te sunulan bulgulara göre şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’e şirketlerine uygulanırken en sıklıkla göz önünde bulundurdıkları etkenlerin sırasıyla UFRS’ye geçişin bilgi teknolojileri sistemine etkileri (%49,9), yönetim muhasebesi sistemine etkileri (%47,9), iç kontrol sistemi ve hazırlanan dokümantasyon üzerine etkileri (%44,7), finansal performans göstergelerine etkisi (%40,7) ve finansal tablolara etkisi (%30,8) olduğu görülmektedir. En az göz önünde bulundurdıkları etkenlerin ise sırasıyla, ilgili maliyetler (%20,5), finansal tabloların hazırlanmasında UFRS uygulama prosedürleri (%20,8) ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler (%26,2) olduğu bulunmuştur.

3.5.2.4. UFRS/BOBİ FRS’nin Yol Açtığı Şirketin Finansal Raporlamasını Etkileyen Değişiklikler

Ankette katılımcılara UFRS/BOBİ FRS’nin kabulünde etkili olan faktörlerden şirketlerinin finansal raporlamasını etkileyen değişikliklerin neler olduğu sorulmuş ve kendilerine sunulan 10 faktörden uygun olanların işaretlenmesi istenmiştir. Bu verilerin analizinden elde edilen bulgular Çizelge 3.6’da sunulmuştur.

Tablo 3.7. UFRS/BOBİ FRS Kabulünde Etkili Olan Faktörlerden Şirketin Finansal Raporlamasını Etkileyen Değişiklikler

Şirketin Finansal Raporlamasını Etkileyen Değişiklikler	f	%
Şirket muhasebe sistemindeki değişiklik olmuştur	163	46,4
Şirket finansal politikalarında değişiklik olmuştur	186	53,0
Finansal tablo performans göstergelerini artırmaktadır	199	56,7
Yeni bilgi teknolojileri sistemi gerektirmektedir	165	47,0
Yönetim stratejik finansal raporlamasında değişikliğe neden olmaktadır	140	39,9
İç kontrol sisteminde karışıklık meydana gelmiştir	124	35,3
Personel eğitim ihtiyaçlarını artırmıştır	90	25,6
Finansal tablo hazırlama maliyetini artırmıştır	47	13,4
Hissedarların mali tablolarla ilgili taleplerini artırmıştır	22	6,3
Şirket ölçüm ve değerlendirme gereksinimleriyle çelişmektedir	18	5,1

Çizelge 3.6’da sunulan bulgulara göre UFRS/BOBİ FRS’nin kabulünde etkili olan faktörlerden şirketlerin finansal raporlamasını en fazla etkileyen değişikliklerin sırasıyla UFRS/BOBİ FRS’ye geçişin finansal tablo performans göstergelerini artırması (%56,7), şirket finansal politikalarında değişiklik olması (%53,0), yeni bilgi teknolojileri sistemi gerektirmesi (%47,0), şirket muhasebe sistemindeki değişiklik olması (%46,4) ve yönetim stratejik finansal raporlamasında değişikliğe neden olması (%39,9) olduğu görülmektedir. En az etkileyen değişikliklerin ise sırasıyla şirket ölçüm ve değerlendirme gereksinimleriyle çelişmesi (%5,1), hissedarların mali tablolarla ilgili taleplerini artırması (%6,3) ve finansal tablo hazırlama maliyetini artırması (%13,4) olduğu tespit edilmiştir.

3.5.3. UFRS'ye Geçişte Karşılaşılan Zorluklar Algısıyla İlgili Analizler

Ankette katılımcılara 17 soru ile UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorluklarla ilgili ifadeler sunulmuş ve bunlara katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. Katılma düzeylerinden 1 “hiç katılmıyorum’u” karşılarken 5 “tamamen katılıyorum’u” karşılamaktadır. Bu bölümde katılımcıların UFRS'ye geçişte karşılaştıkları zorluklarla ilgili algılarına ait analizlere yer verilmiştir. Bu algıyı ölçen 17 sorunun belirlediği faktörleri belirlemek için faktör analiz yapılmış, tespit edilen faktörlerle ilgili güvenirlik analizleri yapılmış, bu faktörlerin betimsel istatistikleri sunulmuş ve bu faktörlerin şirket özelliklerine göre ve şirketlerin UFRS uygulamalarına göre fark analizleri yapılmıştır.

Aşağıda Çizelge 3.7’de UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorluklarla ilgili algı düzeyleri gösterilmiştir.

Tablo 3.8. Zorluk Algısı Düzeyleri

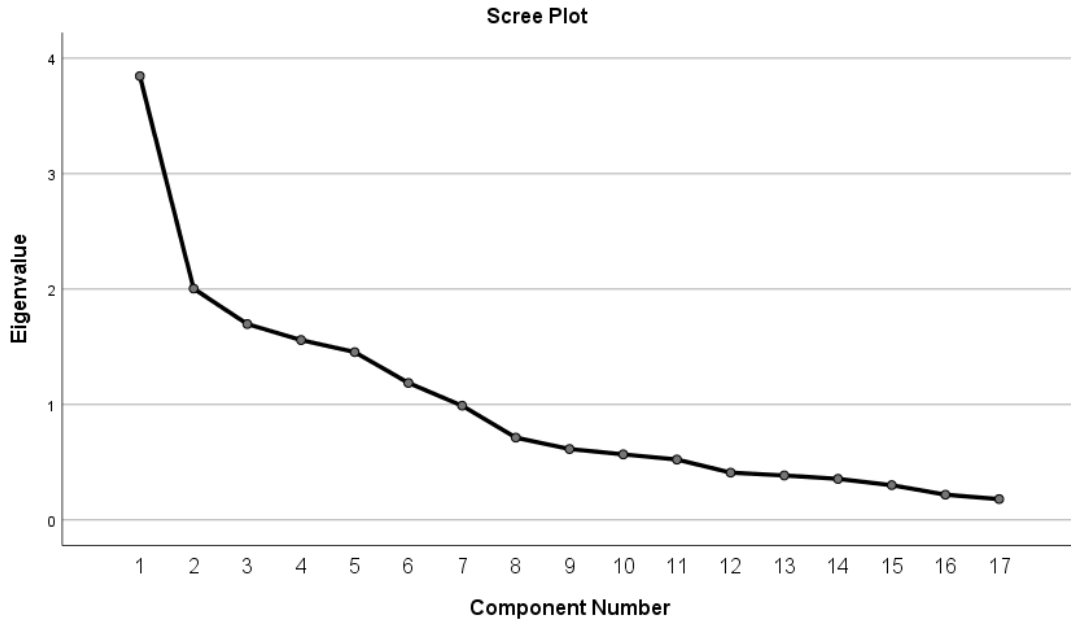
Maddeler	$\bar{X}$	Ss.
Çalışanlar işbirliği konusunda direnç göstermektedir	2,79	1,29
Yöneticilerin UFRS uygulamaları ile ilgili tecrübeleri yetersizdir	2,90	1,18
Günlük faaliyetlere devam ederken UFRS geçiş iş yükünü yönetmek oldukça zordur	3,16	1,25
UFRS uygulama yol haritasının doğru ve etkili bir şekilde uygulanmasını sağlayan etkili bir uygulama ve inceleme mekanizması ve desteği yoktur	2,73	1,35
Uygun çalıştay, seminerler, forumlar vb. eksikliği, UFRS'nin sorunsuz geçişini ve başarılı bir şekilde uygulanmasını engellemektedir	2,82	1,26
KGK tarafından geliştirilen yol haritasında şirketlerin kapasite ve hazırlıkları dikkate alınmamaktadır	3,12	1,21
Muhasebe meslek birlikleri tarafından kapsamlı ve sürekli desteğin olmaması, UFRS'nin başarılı bir şekilde uygulanmasını zorlaştırmaktadır	3,12	1,23
Nitelikli profesyonel muhasebeci sayısı şirketlerin ihtiyacını karşılamak için yetersizdir	3,07	1,30
Üniversitelerdeki muhasebe eğitimi ile UFRS eğitimi arasındaki boşluk nedeniyle etkin muhasebe personeli yetiştirilememektedir	2,96	1,21
Yeterli geçiş süresinin olmaması, hata ve eksiklik olasılığını artırarak finansal tabloların kalitesini etkilemektedir	2,91	1,22

UFRS uygulama kararları, elimizdeki kaynakları ve yeni standardı uygulamak için nelere ihtiyacımız olduğunu tanımlamamaktadır	3,02	1,21
Yüksek personel eğitim maliyeti gerektirmektedir	3,19	1,28
Bilgi teknoloji sistemlerinde değişiklik gerektirmektedir	3,26	1,22
Muhasebe sistemini güncelleme maliyeti gerektirmektedir	3,20	1,17
Paydaşlar UFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloları anlamada güçlük çekmektedirler	3,12	1,15
Gerçeğe uygun değerın hesaplanması zordur	3,11	1,27
UFRS çeviri olması nedeniyle anlaşılması zor ve karmaşıktır.	3,15	1,30

Çizelge 3.7'deki bulgulara göre UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorluklarla ilgili algı düzeyi en yüksek olan ilk beş madde sırasıyla; bilgi teknoloji sistemlerinde değişiklik gerektirmesi (3,26), muhasebe sistemini güncellemenin maliyetli olması (3,20), personel eğitiminin yüksek maliyeti (3,19), günlük faaliyetlere devam ederken UFRS geçiş iş yükünü yönetmenin zor olması (3,16) ve UFRS'nin çeviri olması nedeniyle anlaşılması zor ve karmaşık olmasıdır (3,15). UFRS'ye geçişte karşılaşılan zorluklarla ilgili algı düzeyi en düşük olan ilk beş madde ise sırasıyla; UFRS uygulama yol haritasının doğru ve etkili bir şekilde uygulanmasını sağlayan etkili bir uygulama ve inceleme mekanizması ve desteği olmaması (2,73), çalışanlar işbirliği konusunda direnç göstermeleri (2,79), uygun çalıştay, seminerler, forumlar vb. eksikliği, UFRS'nin sorunsuz geçişini ve başarılı bir şekilde uygulanmasını engellemesi (2,82), yöneticilerin UFRS uygulamaları ile ilgili tecrübelerinin yetersiz olması (2,90) ve yeterli geçiş süresinin olmaması, hata ve eksiklik olasılığını artırarak finansal tabloların kalitesini etkilemesidir (2,91).

3.5.3.1. Faktör Analizi

Faktör analizi Principle Component analiz ve Varimax rotasyonla yapılmıştır. Eigenvalue değerleri 1.00'den yüksek olan faktörler dikkate alınmıştır. Ayrıca Eigenvalue değerlerinin nasıl dağıldığını ve değiştiğini göstermek için scree plots grafiği kullanılmıştır. Bartlett testi sonucu p değeri $<0,05$ 'den küçük (0,00) ve KMO değeri de 0,69 olarak bulunmuştur. Bu değerler elde edilen verilerin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.



Şekil 3.1. Scree Plot

Faktör analizi bulguları ölçeğin 6 faktörle temsil edildiğini göstermektedir. Şekil 1’de gösterilen scree plots grafiğine göre Eigenvalue değerinin 1’in üstünde olduğu 6 faktör vardır. Çizelge 3.7’de bu 6 faktöre ait açıklanan varyans miktarları ve faktör yükleme değerleri gösterilmiştir.

Tablo 3.9. Faktör Yükleme Değerleri

	Faktör1 (%14,6)	Faktör2 (%12,9)	Faktör3 (%12,1)	Faktör4 (%10,6)	Faktör5 (%9,7)	Faktör6 (%9,2)
Madde1			0,86			
Madde2			0,81			
Madde3			0,79			
Madde4					0,74	
Madde5					0,79	
Madde6					0,64	
Madde7						0,76
Madde8						0,82
Madde9				0,69		
Madde10				0,84		

Madde11				0,62		
Madde12		0,82				
Madde13		0,90				
Madde14		0,67				
Madde15	0,77					
Madde16	0,90					
Madde17	0,88					

Çizelge 3.8'deki bulgulara göre bu 6 faktör toplamda %69,1'lik bir varyans açıklamaktadır. Birinci faktöre 3 maddenin (15, 16 ve 17), ikinci faktöre 3 maddenin (12, 13 ve 14), üçüncü faktöre 3 maddenin (1, 2 ve 3), dördüncü faktöre 3 maddenin (9, 10 ve 11), beşinci faktöre 3 maddenin (4, 5 ve 6) ve altıncı faktöre 2 maddenin (7 ve 8) yüklendiğini bulunmuştur. Birinci faktör %14,6, ikinci faktör %12,9, üçüncü faktör %12,1, dördüncü faktör %10,6, beşinci faktör %9,7 ve altıncı faktör %9,2 oranında varyans açıklamaktadır.

Çizelge 3.9'de ise 17 madde ve bu maddelerin yüklendiği 6 faktörün isimleri gösterilmiştir.

Tablo 3.10. Maddeler ve Faktör İsimlendirmeleri

Maddeler	Faktörler
Çalışanlar işbirliği konusunda direnç göstermektedir	İnsan Kaynağı
Yöneticilerin UFRS uygulamaları ile ilgili tecrübeleri yetersizdir	
Günlük faaliyetlere devam ederken UFRS geçiş iş yükünü yönetmek oldukça zordur	
UFRS uygulama yol haritasının doğru ve etkili bir şekilde uygulanmasını sağlayan etkili bir uygulama ve inceleme mekanizması ve desteği yoktur	Yalnızlık
Uygun çalıştay, seminerler, forumlar vb. eksikliği, UFRS'nin sorunsuz geçişini ve başarılı bir şekilde uygulanmasını engellemektedir	
KGK tarafından geliştirilen yol haritasında şirketlerin kapasite ve hazırlıkları dikkate alınmamaktadır	
Muhasebe meslek birlikleri tarafından kapsamlı ve sürekli desteğin olmaması, UFRS'nin başarılı bir şekilde uygulanmasını zorlaştırmaktadır	Yetersizlik

Nitelikli profesyonel muhasebeci sayısı şirketlerin ihtiyacını karşılamak için yetersizdir	
Üniversitelerdeki muhasebe eğitimi ile UFRS eğitimi arasındaki boşluk nedeniyle etkin muhasebe personeli yetiştirilememektedir	Hazırlıksızlık
Yeterli geçiş süresinin olmaması, hata ve eksiklik olasılığını artırarak finansal tabloların kalitesini etkilemektedir	
UFRS uygulama kararları, elimizdeki kaynakları ve yeni standardı uygulamak için nelere ihtiyacımız olduğunu tanımlamamaktadır	
Yüksek personel eğitim maliyeti gerektirmektedir	Maliyetlilik
Bilgi teknoloji sistemlerinde değişiklik gerektirmektedir	
Muhasebe sistemini güncelleme maliyeti gerektirmektedir	
Paydaşlar UFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloları anlamada güçlük çekmektedirler	Anlaşılmazlık
Gerçeğe uygun değerın hesaplanması zordur	
UFRS çeviri olması nedeniyle anlaşılması zor ve karmaşıktır.	

Faktör analizinden elde edilen bulgulara dayanılarak elde edilen 6 faktörlü yapı maddelerdeki ifadelerle dayanılarak isimlendirilmiştir. Çalışanların UFRS konusundaki dirençlerinin, bu konudaki tecrübe eksikliklerinin ve oluşan ilave iş yükünün etkilerinin belirlediği faktör *insan kaynağı* olarak isimlendirilmiştir. UFRS'ye geçiş için yeterli desteğin sağlanmamasının, yeterli eğitimlerin verilmemesinin ve şirketlerin kapasite ve hazırlıklarının dikkate alınmamasının belirlediği faktör *yalnızlık* olarak isimlendirilmiştir. *Yalnızlık* şirketlerin yalnız bırakılmasını, yeterli bilgi, destek ve anlayışın sağlanmamasını ifade etmektedir. UFRS'nin başarılı bir şekilde uygulanamaması ve nitelikli personel eksikliğinin belirlediği faktör şirketlerin UFRS'ye geçişteki yetersizliğini ifade etmek için *yetersizlik* olarak isimlendirilmiştir. Muhasebe eğitimlerinin UFRS'ye uygun olmamasının, UFRS'ye geçiş süresinin yeterli olmamasının ve UFRS uygulama kararlarının hayata geçirmenin zorluğunun belirlediği faktör UFRS'ye geçişte şirketlerin yeterince hazır olmamalarını ifade ettiğinden *hazırlıksızlık* olarak isimlendirilmiştir. UFRS'nin eğitim maliyeti gerektirmesinin, bilgi teknolojisi sistemleri maliyeti gerektirmesinin ve muhasebe sistemi güncellemesi maliyeti gerektirmesinin belirlediği faktör genel olarak UFRS'ye geçişin maliyetli olmasını ifade ettiğinden *maliyetlilik* olarak isimlendirilmiştir. Son olarak, paydaşların UFRS

tablolarını anlamamasının, UFRS metninin anlaşılma ve karmaşık olmasının ve UFRS'nin gerçek değerinin hesaplanamamasının belirlediği faktör UFRS'nin genel olarak anlaşılma olmasını ifade ettiğinden *anlaşılma* olarak isimlendirilmiştir.

3.5.3.2. Güvenirlik Analizi

Elde edilen 6 faktörün güvenirliliğini test etmek için iç tutarlılık katsayısı (Cronbach alpha) hesaplanmıştır. Bu kapsamda Cronbach alpha ve corrected-item total correlation değerleri hesaplanmış ve Çizelge 3.10, Çizelge 3.11, Çizelge 3.12, Çizelge 3.13, Çizelge 3.14 ve Çizelge 3.15'te gösterilmiştir. Corrected-item total correlation değerleri belirleyici maddelerin sayılarına karar vermek için kullanılmıştır. Corrected-item total correlation değerleri öngörülen ölçekteki her bir değişkenin diğeriyle olan korelasyonunu göstermektedir. Corrected-item total correlation değeri 0,30 ve üzeri olan maddeler birbirleriyle güçlü şekilde ilişkili olarak kabul edilmiş ve bir faktörü belirleyen sorular olarak varsayılmışlardır (Field, 2005). Bu araştırmada Cronbach's alpha güvenirlik katsayılarının 0,70 ve üzerinde olması durumunda ölçeklerin güvenli olduğunu kabul etmiştir (Nunnally, 1970).

Tablo 3.11. İnsan Kaynağı Alt Boyutu Güvenirlik Analizi

Maddeler	Corrected Item Total Correlation	Madde Çıkarılırsa Cronbach's α	Cronbach's α
İnsan Kaynağı			0,77
Madde 1	0,65	0,63	
Madde 2	0,58	0,71	
Madde 3	0,57	0,72	

Çizelge 3.10'daki bulgular ölçegin İnsan Kaynağı alt boyutu için hesaplanan iç tutarlılık katsayısı (Cronbach alpha) değerinin 0,77 olduğunu göstermektedir. Bu kriter değeri olan 0,70'in üzerindedir. Dolayısıyla bu alt boyut için ölçek güvenilir kabul edilmiştir.

Tablo 3.12. Yalnızlık Alt Boyutu Güvenirlik Analizi

Maddeler	Corrected Item Total Correlation	Madde Çıkarılırsa Cronbach's α	Cronbach's α
Yalnızlık			0,59
Madde 1	0,42	0,45	
Madde 2	0,45	0,40	
Madde 3	0,33	0,59	

Çizelge 3.11'deki bulgular ölçeğin Yalnızlık alt boyutu için hesaplanan iç tutarlılık katsayısı (Cronbach alpha) değerinin 0,59 olduğunu göstermektedir. Bu kriter değer olan 0,70'in altındadır. Ancak, Corrected-item total correlation değerlerine bakıldığında bütün maddeler için değerinin kriter değer olan 0,30'un çok üstünde olduğu, bir diğer deyişle bu maddenin diğer maddelerle korelasyonunun yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Cronbach's alpha değerini belirleyen bir etken de ölçekteki madde sayısıdır (Field, 2005). Ölçeklerdeki madde sayısı arttıkça Cronbach's alpha değerinin yükselme olasılığı da artmaktadır. Bu ölçekte sadece üç madde bulunduğundan bu ölçek için düşük bir Cronbach's alpha değeri elde edilmesi olasıdır. Corrected-item total correlation değeri de bu üç maddenin birbiri ile güçlü bir şekilde ilişkili olduğunu göstermektedir. Bu alt faktör için Cronbach's alpha değeri kriter değerden düşük olsa da ($0,59 < 0,70$) soruların birbiriyle sıkı şekilde ilişkili olduğu görüldüğünden kullanım ölçeğinin güvenilirliği kabul edilebilir olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 3.13. Yetersizlik Alt Boyutu Güvenirlik Analizi

Maddeler	Corrected Item Total Correlation	Madde Çıkarılırsa Cronbach's α	Cronbach's α
Yetersizlik			0,55
Madde 1	0,38	-	
Madde 2	0,38	-	

Çizelge 3.12'deki bulgular ölçeğin Yetersizlik alt boyutu için hesaplanan iç tutarlılık katsayısı (Cronbach alpha) değerinin 0,55 olduğunu göstermektedir. Bu kriter

değer olan 0,70'in altındadır. Ancak, Corrected-item total correlation değerlerine bakıldığında bütün maddeler için değerinin kriter değer olan 0,30'un üstünde olduğu, bir diğer deyişle bu maddenin diğer maddelerle korelasyonunun yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi Cronbach's alpha değerini belirleyen bir etken de ölçekteki madde sayısıdır (Field, 2005) ve bu alt boyutta sadece iki madde bulunuyor olmasından dolayı düşük bir Cronbach's alpha değeri elde edilmesi olasıdır. Bu faktör için Cronbach's alpha değeri kriter değerden düşük olsa da ($0,55 < 0,70$) soruların birbiriyle sıkı şekilde ilişkili olduğu görüldüğünden kullanım ölçeğinin güvenilirliği kabul edilebilir olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 3.14. Hazırlıksızlık Alt Boyutu Güvenirlik Analizi

Maddeler	Corrected Item Total Correlation	Madde Çıkarılırsa Cronbach's α	Cronbach's α
Hazırlıksızlık			0,63
Madde 1	0,38	0,62	
Madde 2	0,62	0,27	
Madde 3	0,35	0,66	

Çizelge 3.13'deki bulgular ölçeğin Hazırlıksızlık alt boyutu için hesaplanan iç tutarlılık katsayısı (Cronbach alpha) değerinin 0,63 olduğunu göstermektedir. Bu kriter değer olan 0,70'in altındadır. Ancak, Corrected-item total correlation değerlerine bakıldığında bütün maddeler için değerinin kriter değer olan 0,30'un üstünde olduğu, bir diğer deyişle bu maddenin diğer maddelerle korelasyonunun yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi Cronbach's alpha değerini belirleyen bir etken de ölçekteki madde sayısıdır (Field, 2005) ve bu alt boyutta sadece üç madde bulunuyor olmasından dolayı düşük bir Cronbach's alpha değeri elde edilmesi olasıdır. Bu faktör için Cronbach's alpha değeri kriter değerden düşük olsa da ($0,63 < 0,70$) soruların birbiriyle sıkı şekilde ilişkili olduğu görüldüğünden kullanım ölçeğinin güvenilirliği kabul edilebilir olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 3.15. Maliyetlilik Alt Boyutu Güvenirlik Analizi

Maddeler	Corrected Item Total Correlation	Madde Çıkarılırsa Cronbach's α	Cronbach's α
Maliyetlilik			0,78
Madde 1	0,56	0,77	
Madde 2	0,77	0,52	
Madde 3	0,54	0,78	

Çizelge 3.14'teki bulgular ölçeğin Maliyetlilik alt boyutu için hesaplanan iç tutarlılık katsayısı (Cronbach alpha) değerinin 0,78 olduğunu göstermektedir. Bu kriter değer olan 0,70'in üzerindedir. Dolayısıyla bu alt boyut için ölçek güvenilir kabul edilmiştir.

Tablo 3.16. Anlaşılmazlık Alt Boyutu Güvenirlik Analizi

Maddeler	Corrected Item Total Correlation	Madde Çıkarılırsa Cronbach's α	Cronbach's α
Anlaşılmazlık			0,85
Madde 1	0,61	0,89	
Madde 2	0,82	0,69	
Madde 3	0,75	0,77	

Çizelge 3.15'teki bulgular ölçeğin Anlaşılmazlık alt boyutu için hesaplanan iç tutarlılık katsayısı (Cronbach alpha) değerinin 0,85 olduğunu göstermektedir. Bu kriter değer olan 0,70'in üzerindedir. Dolayısıyla bu alt boyut için ölçek güvenilir kabul edilmiştir.

3.5.3.3. Faktörlere Ait Betimsel İstatistikler

Aşağıda Çizelge 3.16'te şirketlerin UFRS'ye geçişlerinde algıladıkları zorlukları gösteren faktörlerle ilgili betimsel istatistikler gösterilmiştir. Çizelgede bu faktörlere ait ortalamalar, standart sapmalar, minimum ve maksimum değerler ve ayrıca normallik analizi bulguları gösterilmiştir. Normallik analizleri için çarpıklık

(skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri kullanılmıştır. Skewness, ortalama etrafındaki dağılımların asimetrik olup olmadığı bilgisini verirken kurtosis ise dağılımların normal, zirve yapmış veya yayvanlaşmış olup olmadığı bilgisini vermektedir. Skewness için “0” değeri dağılımın pozitif veya negatif yönde meyil göstermediğini ve dağılımın normal olduğunu gösterir. Kurtosis “0” değeri de dağılımın zirve yapmış veya yayvanlaşmış olmadığını, ancak normal olduğunu gösterir. İki ölçü için de 0’a yakın değerler ideal kabul edilir. Bu değerlerden ± 2 aralığında olan değerler normal dağılım olarak kabul edilmiştir (George ve Mallery, 2010).

Tablo 3.17. Faktörlere Ait Betimsel İstatistikler

Faktör	$\bar{X}$	Ss.	Min.	Max.	Skewness	Kurtosis
İnsan Kaynağı	2,95	1,02	1	5	0,05	-0,57
Yalnızlık	2,89	0,95	1	5	0,13	-0,54
Yetersizlik	3,10	1,05	1	5	-0,13	-0,81
Hazırlıksızlık	2,96	0,92	1	5	0,10	-0,54
Maliyetlilik	3,21	1,03	1	5	-0,21	-0,67
Anlaşılmazlık	3,13	1,09	1	5	0,09	-0,76

Çizelge 3.16’teki bulgulara göre faktörler için ortalamalar 2,89 ila 3,21 arasında farklılaşmaktadır. Ortalama değerlerinin birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir. Bu değerler ölçekteki “kararsızım” ifadesini karşılamaktadır. Bu bulgulara göre şirketlerin en az algıladığı zorluğun yalnızlık, en fazla algıladığı zorluğun ise maliyetlilik olduğu söylenebilir. Tüm faktörler için minimum değer olan 1’i ve maksimum değer olan 5’i temsil eden katılımcılar bulunmaktadır. Normallik analizleri için kullanılan skewness ve kurtosis değerlerine bakıldığında ise tüm değerlerin ± 1 aralığında olduğu görüldüğünden dağılımlar normal olarak kabul edilmiştir

3.5.3.4. UFRS'ye Geçişte Algılanan Zorlukların Şirket Özelliklerine Göre Fark Analizleri

Bu bölümde şirketlerin UFRS'ye geçişte yaşadıkları zorlukları gösteren 6 faktöre ait düzeylerin şirket özelliklerine ve şirketlerin UFRS uygulamalarına göre fark analizleri sunulmuştur. Bu kapsamda, 6 faktöre ait düzeylerin şirketin yaşına, aile şirketi olma durumuna, şirket iştiraki durumuna, şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektöre, borsada işlem görüp görmemesine, finansman kaynağına, yurtdışı kredileri kullanma durumuna, yurtdışına ticaret yapma durumuna, denetim durumuna, UFRS'yi uygulama nedenlerine, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önem derecesine, UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem derecesine, uzmanlaşmış muhasebeci bulundurma durumuna, UFRS'ye geçişteki rehber türüne, UFRS'ye geçişte destek alma durumuna, adaptasyon süresinin yeterlilik durumuna ve UFRS'nin uygulanmasındaki gönüllülük durumuna göre fark analizleri yapılmıştır. İki alt grubu olan bağımsız değişkenler için bağımsız örneklem *t* testi kullanılırken ikiden çok alt grubu olan bağımsız değişkenler için tek yönlü ANAVO testi kullanılmıştır.

Aşağıda Çizelge 3.17'da şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirket yaşına göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.18. Algılanan Zorlukların Şirket Yaşına Göre Fark Analizleri

Faktör	Şirket yaşı	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	- 1960	9	3,00±0,96	1,66	4	0,42	0,39	0,81
	1960-1974	71	2,90±1,06	360,14	340	1,06		
	1975-1989	94	2,90±1,05	361,77	344			
	1990-2004	120	3,04±0,98		±			
	2005-2019	55	2,88±1,07					
Yalnızlık	- 1960-	9	3,19±1,02	6,16	4	1,54	1,74	0,14
	1960-1974	71	2,96±1,01	303,03	340	0,89		
	1975-1989	94	2,96±0,91	309,19	344			
	1990-2004	120	2,72±0,93					
	2005-2019	55	3,04±0,91					
Yetersizlik	- 1960	9	3,11±0,70	3,12	4	0,78	0,70	0,59
	1960-1974	71	3,23±1,04	378,55	340	1,11		
	1975-1989	94	3,15±1,15	381,67	344			

	1990-2004	120	3,05±1,01					
	2005-2019	55	2,94±1,04					
Hazırlıksızlık	- 1960	9	3,30±0,92	4,53	4	1,13	1,36	0,25
	1960-1974	71	3,10±0,94	285,58	340	0,84		
	1975-1989	94	3,01±0,99	290,12	344			
	1990-2004	120	2,92±0,88					
	2005-2019	55	2,78±0,81					
Maliyetlilik	- 1960	9	3,37±1,12	3,46	4	0,86	0,82	0,51
	1960-1974	71	3,26±1,01	360,93	340	1,06		
	1975-1989	94	3,16±1,08	364,39	344			
	1990-2004	120	3,07±0,99					
	2005-2019	55	3,22±1,01					
Anlaşılmazlık	- 1960	9	3,14±1,30	2,31	4	0,58	0,49	0,75
	1960-1974	71	3,23±1,13	406,92	340	1,19		
	1975-1989	94	3,12±1,17	409,24	344			
	1990-2004	120	3,17±1,03					
	2005-2019	55	2,96±0,98					

Çizelge 3.17’deki bulgulara göre şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların düzeyleri şirket yaşına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm F değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin yaşları farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.18’de şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların aile şirketi olma durumuna göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.19. Algılanan Zorlukların Aile Şirketi Olmaya Göre Fark Analizleri

Faktörler	Aile Şirketi mi?	n	$\bar{X} \pm Ss$	t	p
İnsan Kaynağı	Evet	67	2,84±1,00	-0,94	0,35
	Hayır	269	2,97±1,03		
Yalnızlık	Evet	67	2,74±0,99	-1,35	0,18
	Hayır	269	2,91±0,93		
	Evet	67	3,13±1,06		

Yetersizlik	Hayır	269	3,06±1,05	0,49	0,62
Hazırlıksızlık	Evet	67	2,81±1,01	-1,42	0,16
	Hayır	269	2,99±0,89		
Maliyetlilik	Evet	67	3,14±1,07	-0,52	0,61
	Hayır	269	3,22±1,02		
Anlaşılmazlık	Evet	67	2,74±0,99	-3,23	0,00
	Hayır	269	3,22±1,10		

Çizelge 3.18'deki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık ve maliyetlilik boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin aile şirketi olup olmamalarına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (t değerleri için $p > 0,05$). Diğer taraftan, şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili anlaşılma boyutu açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin aile şirketi olup olmamalarına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $t=-3,23$ ve $p < 0,05$). Bu alt boyut açısından aile şirketi olmayan şirketlerin algıladığı zorlukların düzeyleri aile şirketi olan şirketlerin algıladıkları zorluk düzeylerinden anlamlı düzeyde daha fazladır.

Aşağıda Çizelge 3.19'de şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirket iştiraki türüne göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.20. Algılanan Zorlukların Şirket İştirakine Göre Fark Analizleri

Faktör	Şirket İştiraki	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	Ulusal	74	2,80±0,94	7,14	4	1,78	1,71	0,15
	Uluslararası	131	2,95±1,05	347,97	334	1,04		
	Ulusal Ana	10	3,37±0,76	355,10	338			
	U.arası Ana	2	4,33±0,94					
	Diğer	122	2,95±1,05					
Yalnızlık	Ulusal	74	3,05±0,92	6,16	4	0,89	1,74	0,40
	Uluslararası	131	2,85±0,92	303,03	334	0,89		
	Ulusal Ana	10	3,03±0,46	309,19	338			
	U.arası Ana	2	2,33±0,00					
	Diğer	122	2,82±1,00					
	Ulusal	74	3,06±1,08	3,12	4	1,48	1,31	0,26

Yetersizlik	Uluslararası	131	3,06±1,04	378,55	334	1,09		
	Ulusal Ana	10	3,70±0,67	381,67	338			
	U.arası Ana	2	4,71±0,71					
	Diğer	122	3,05±1,06					
Hazırlıksızlık	Ulusal	74	3,02±0,87	4,53	4	0,41	0,49	0,75
	Uluslararası	131	2,99±0,93	285,58	334	0,85		
	Ulusal Ana	10	2,70±0,79	290,12	338			
	U.arası Ana	2	3,17±1,18					
	Diğer	122	2,89±0,95					
Maliyetlilik	Ulusal	74	3,12±1,01	3,46	4	0,39	0,37	0,83
	Uluslararası	131	3,25±1,02	360,93	334	1,07		
	Ulusal Ana	10	3,20±1,12	364,39	338			
	U.arası Ana	2	3,83±0,24					
	Diğer	122	3,19±1,05					
Anlaşılmazlık	Ulusal	74	3,04±1,16	2,31	4	0,77	0,65	0,63
	Uluslararası	131	3,21±1,06	406,92	334	1,19		
	Ulusal Ana	10	3,77±1,46	409,24	338			
	U.arası Ana	2	3,00±1,41					
	Diğer	122	3,08±1,04					

Çizelge 3.19’deki bulgulara göre şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin iştirak türlerine göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm F değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin iştirak türleri farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.20’de şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.21. Algılanan Zorlukların Şirket Sektörüne Göre Fark Analizleri

Faktör	Sektör	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	Gıda	111	2,92±0,96	11,51	8	1,44	1,39	0,20
	Enerji	5	3,07±1,21	344,73	333	1,04		
	Maden	16	2,85±1,29	356,24	341			

	Metal	48	3,30±1,03					
	Otomotiv	18	2,74±0,69					
	Kimya	34	3,02±1,19					
	Tekstil	85	2,90±1,06					
	Toprak	15	2,42±0,78					
	Makine	10	2,87±0,95					
Yalnızlık	Gıda	111	2,89±0,87	4,23	8	0,53	0,59	0,79
	Enerji	5	3,00±1,10	300,67	333	0,90		
	Maden	16	2,67±0,90	304,90	341			
	Metal	48	2,74±1,07					
	Otomotiv	18	2,77±0,50					
	Kimya	34	3,02±1,03					
	Tekstil	85	2,99±1,01					
	Toprak	15	3,07±0,91					
	Makine	10	2,77±0,92					
Yetersizlik	Gıda	111	3,07±1,07	6,97	8	0,87	0,79	0,61
	Enerji	5	2,80±1,10	369,26	333	1,10		
	Maden	16	3,13±0,99	376,23	341			
	Metal	48	3,32±1,06					
	Otomotiv	18	2,92±1,04					
	Kimya	34	2,27±0,98					
	Tekstil	85	3,09±1,01					
	Toprak	15	2,68±1,23					
	Makine	10	3,05±1,17					
Hazırlıksızlık	Gıda	111	2,97±0,87	5,93	8	0,74	0,88	0,53
	Enerji	5	3,27±1,32	281,47	333	0,84		
	Maden	16	2,98±0,81	287,40	341			
	Metal	48	3,15±0,98					
	Otomotiv	18	2,68±0,80					
	Kimya	34	2,99±0,95					
	Tekstil	85	2,96±0,98					
	Toprak	15	2,62±0,58					
	Makine	10	2,70±0,91					
Maliyetlilik	Gıda	111	3,24±0,91	9,15	8	1,14	1,09	0,37
	Enerji	5	3,60±1,09	350,56	333	1,05		
	Maden	16	2,96±1,10	359,71	341			
	Metal	48	3,24±1,13					
	Otomotiv	18	2,86±0,94					

	Kimya	34	3,53±0,99					
	Tekstil	85	3,22±1,14					
	Toprak	15	2,98±0,96					
	Makine	10	3,00±0,83					
Anlaşılmazlık	Gıda	111	3,17±0,99	6,22	8	0,78	0,65	0,73
	Enerji	5	3,13±1,12	398,18	333	1,19		
	Maden	16	3,15±1,07	404,40	341			
	Metal	48	3,06±1,27					
	Otomotiv	18	2,65±0,84					
	Kimya	34	3,32±0,99					
	Tekstil	85	3,16±1,21					
	Toprak	15	3,09±0,78					
	Makine	10	3,07±1,11					

Çizelge 3.20'daki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler için istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm F değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.21'de şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirketlerin borsada işlem görüp görmemesine göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.22. Algılanan Zorlukların Borsada İşlem Görüp Görmemesine Göre Fark Analizleri

Faktör	Borsada İşlem Görüp Görmeme	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	BIST	97	2,91±0,93	0,70	3	0,23	0,22	0,88
	BIST+Yabancı	150	2,93±1,09	351,41	334	1,05		
	Kayıt Yok	89	2,94±1,02	352,10	337			
	Yabancı	2	3,50±1,18					
Yalnızlık	BIST	97	2,93±1,02	0,92	3	0,31	0,35	0,79
	BIST+Yabancı	150	2,96±0,91	298,84	334	0,89		

	Kayıt Yok	89	2,87±0,91	299,76	337			
	Yabancı	2	2,87±1,03					
Yetersizlik	BIST	97	2,98±1,07	1,70	3	0,57	0,51	0,67
	BIST+Ybncı	150	3,13±1,02	371,16	334	1,11		
	Kayıt Yok	89	3,10±1,08	372,86	337			
	Yabancı	2	2,75±0,35					
Hazırlıksızlık	BIST	97	2,96±0,91	1,08	3	0,36	0,43	0,73
	BIST+Ybncı	150	2,99±0,91	282,49	334	0,84		
	Kayıt Yok	89	2,86±0,94	283,57	337			
	Yabancı	2	3,17±0,24					
Maliyetlilik	BIST	97	3,08±1,05	2,18	3	0,73	0,69	0,56
	BIST+Ybncı	150	3,26±1,01	355,18	334	1,06		
	Kayıt Yok	89	3,21±1,03	357,35	337			
	Yabancı	2	3,83±0,24					
Anlaşılmazlık	BIST	97	3,08±1,14	1,50	3	0,50	0,42	0,74
	BIST+Ybncı	150	3,18±1,09	400,22	334	1,19		
	Kayıt Yok	89	3,03±1,03	401,72	337			
	Yabancı	2	3,00±0,94					

Çizelge 3.21’deki bulgulara göre şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin borsada işlem görüp görmemelerine göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm F değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin borsada işlem görme durumları farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.22’de şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirketlerin finans kaynaklarına göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.23. Algılanan Zorlukların Finans Kaynaklarına Göre Fark Analizleri

Faktör	Finans Kaynağı	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	Bankalar	91	3,00±0,97	2,94	2	1,47	1,41	0,25
	Sermaye Piy.	178	2,86±1,03	345,87	333	1,04		
	OtoFinansman	67	3,08±1,06	348,81	335			
	Bankalar	91	2,92±0,89	1,89	2	0,95	1,06	0,35

Yalnızlık	Sermaye Piy.	178	2,93±0,96	298,86	333	0,89		
	OtoFinansman	67	2,74±0,97	300,76	335			
Yetersizlik	Bankalar	91	3,08±1,01	0,56	2	0,28	0,25	0,78
	Sermaye Piy.	178	3,12±1,03	365,44	333	1,09		
	OtoFinansman	67	3,02±1,13	366,00	335			
Hazırlıksızlık	Bankalar	91	2,80±0,92	3,44	2	1,72	2,06	0,13
	Sermaye Piy.	178	3,04±0,90	280,22	333	0,84		
	OtoFinansman	67	2,95±0,94	283,67	335			
Maliyetlilik	Bankalar	91	3,33±0,92	3,76	2	1,88	1,78	0,17
	Sermaye Piy.	178	3,21±1,05	351,00	333	1,05		
	OtoFinansman	67	3,02±1,07	354,77	335			
Anlaşılmazlık	Bankalar	91	3,08±1,03	4,08	2	2,04	1,70	0,18
	Sermaye Piy.	178	3,20±1,15	402,80	333	1,20		
	OtoFinansman	67	2,91±1,07	406,88	335			

Çizelge 3.22'deki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin finans kaynaklarına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm F değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin finansman türleri farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.23'de şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirketlerin yurtdışı kredi kullanmalarına göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.24. Algılanan Zorlukların Yurtdışı Kredi Kullanımına Göre Fark Analizleri

Faktörler	Yurtdışı Kredi Kullanıyor mu?	n	$\bar{X} \pm Ss$	t	p
İnsan Kaynağı	Evet	206	2,87±1,04	-0,40	0,16
	Hayır	132	3,04±1,00		
Yalnızlık	Evet	206	2,94±0,93	1,30	0,19
	Hayır	132	2,81±0,96		
Yetersizlik	Evet	206	3,16±1,00	0,45	0,15
	Hayır	132	2,99±1,10		
Hazırlıksızlık	Evet	206	3,05±0,89	2,18	0,03
	Hayır	132	2,82±0,95		
Maliyetlilik	Evet	206	3,30±1,03	2,04	0,04
	Hayır	132	3,07±1,02		
Anlaşılmazlık	Evet	206	3,25±1,14	2,84	0,01
	Hayır	132	2,91±1,01		

Çizelge 3.23'deki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili insan kaynağı, yalnızlık ve yetersizlik boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin yurtdışı kredi kullanmalarına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (t değerleri için $p > 0,05$). Diğer taraftan, şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin yurtdışı kredi kullanmalarına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $t=2,18$ ve $p < 0,05$, $t=2,04$ ve $p < 0,05$, $t=2,84$ ve $p < 0,05$). Bu 3 alt boyut açısından yurtdışı kredi kullanan şirketlerin algıladığı zorlukların düzeyleri yurtdışı kredi kullanmayan şirketlerin algıladıkları zorluk düzeylerinden anlamlı düzeyde daha fazladır.

Aşağıda Çizelge 3.24'te şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirketlerin yurtdışına ticaret yapmalarına göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.25. Algılanan Zorlukların Yurtdışına Ticaret Yapmaya Göre Fark Analizleri

Faktörler	Yurtdışına Ticaret Yapıyor mu?	n	$\bar{X} \pm Ss$	t	p
İnsan Kaynağı	Evet	258	2,91±1,03	-1,02	0,31
	Hayır	87	3,05±0,98		
Yalnızlık	Evet	258	2,90±0,96	0,38	0,70
	Hayır	87	2,86±0,90		
Yetersizlik	Evet	258	3,19±1,01	2,98	0,00
	Hayır	87	2,81±1,10		
Hazırlıksızlık	Evet	258	3,00±0,93	1,55	0,12
	Hayır	87	2,83±0,89		
Maliyetlilik	Evet	258	3,24±1,04	0,89	0,38
	Hayır	87	3,13±0,98		
Anlaşılmazlık	Evet	258	3,22±1,12	3,04	0,00
	Hayır	87	2,84±0,96		

Çizelge 3.24'teki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili insan kaynağı, yalnızlık, hazırlıksızlık ve maliyetlilik boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin yurtdışına ticaret yapmalarına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (t değerleri için $p > 0,05$). Diğer taraftan, şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili yetersizlik ve anlaşılmazlık boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin yurtdışına ticaret yapmalarına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $t=2,98$ ve $p < 0,05$, $t=3,04$ ve $p < 0,05$). Bu 2 alt boyut açısından yurtdışına ticaret yapan şirketlerin algıladığı zorlukların düzeyleri yurtdışına ticaret yapmayan şirketlerin algıladıkları zorluk düzeylerinden anlamlı düzeyde daha fazladır.

Aşağıda Çizelge 3.25'te şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirketlerin son 5 yılda geçirdikleri denetim türlerine göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.26. Algılanan Zorlukların Son 5 Yıldaki Denetim Türüne Göre Fark Analizleri

Faktörler	Denetim Türü	n	$\bar{X} \pm Ss$	t	p
İnsan Kaynağı	Uluslararası Firma	10	3,13±1,41	0,14	0,89
	Ulusal Firma	98	3,09±1,04		
Yalnızlık	Uluslararası Firma	10	3,43±1,04	1,59	0,12
	Ulusal Firma	98	2,90±1,01		
Yetersizlik	Uluslararası Firma	10	3,35±0,94	0,85	0,40
	Ulusal Firma	98	3,05±1,07		
Hazırlıksızlık	Uluslararası Firma	10	3,30±1,33	1,42	0,16
	Ulusal Firma	98	2,85±0,92		
Maliyetlilik	Uluslararası Firma	10	3,47±1,33	0,97	0,33
	Ulusal Firma	98	3,12±1,04		
Anlaşılmazlık	Uluslararası Firma	10	3,33±1,44	0,57	0,57
	Ulusal Firma	98	3,13±1,03		

Çizelge 3.25'teki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin son 5 yılda geçirdikleri denetim türlerine göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm t değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin son 5 yıl içindeki denetim türleri farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.26'te şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların şirketlerin UFRS'yi uygulama nedenlerine göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.27. Algılanan Zorlukların UFRS'yi Uygulama Nedenlerine Göre Fark Analizleri

Faktör	UFRS'yi Uygulama Nedeni	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	Zorunlu	101	2,96±0,98	4,51	3	1,50	1,44	0,23
	Yöntici İsteği	116	2,86±1,10	357,43	343	1,04		
	Hiss. Baskısı	35	3,27±0,99	361,95	346			

	Dış Fin İht.	95	2,93±0,97					
Yalnızlık	Zorunlu	101	2,89±0,93	0,52	3	0,17	0,19	0,90
	Yöntci İsteği	116	2,86±0,98	310,37	343	0,90		
	Hiss. Baskısı	35	2,84±0,89	310,89	346			
	Dış Fi. İhtycı	95	2,95±0,94					
Yetersizlik	Zorunlu	101	3,04±1,05	0,76	3	0,25	0,23	0,88
	Yöntci İsteği	116	3,15±1,08	382,28	343	1,11		
	Hiss. Baskısı	35	3,11±1,10	383,03	346			
	Dış Fi. İhtycı	95	3,08±1,00					
Hazırlıksızlık	Zorunlu	101	3,13±0,93	4,24	3	1,41	1,68	0,17
	Yöntci İsteği	116	2,86±0,94	289,83	343	0,84		
	Hiss. Baskısı	35	2,92±0,77	294,07	346			
	Dış Fi. İhtycı	95	2,96±0,92					
Maliyetlilik	Zorunlu	101	3,27±0,93	3,03	3	1,01	0,96	0,41
	Yöntci İsteği	116	3,16±1,07	362,92	343	1,05		
	Hiss. Baskısı	35	3,45±1,02	365,95	346			
	Dış Fi. İhtycı	95	3,14±1,05					
Anlaşılmazlık	Zorunlu	101	3,23±1,12	3,85	3	1,28	1,08	0,36
	Yöntci İsteği	116	3,06±1,12	409,93	343	1,19		
	Hiss. Baskısı	35	3,32±1,06	413,79	346			
	Dış Fi. İhtycı	95	3,03±1,03					

Çizelge 3.26'teki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin UFRS'yi uygulama nedenlerine göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm F değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin UFRS'yi uygulama nedenleri farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.27'de şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesi algısına göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.28. Algılanan Zorlukların Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Şirket İçin Önem Derecesi Algısına Göre Fark Analizleri

Faktör	Önem Derecesi	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
	Hiç Ön. Değil	17	2,86±1,19	0,29	2	0,15	0,14	0,87

İnsan Kaynağı	Kısmen Ön.	191	2,97±0,92	361,65	344	1,05		
	Çok Önemli	139	2,93±1,14	361,95	346			
Yalnızlık	Hiç Ön. Değil	17	2,61±0,53	5,27	2	2,64	2,64	0,05
	Kısmen Ön.	191	2,81±0,95	305,62	344	0,88		
	Çok Önemli	139	3,03±0,97	310,89	346			
Yetersizlik	Hiç Ön. Değil	17	3,06±1,13	0,32	2	0,16	0,15	0,87
	Kısmen Ön.	191	3,07±1,04	382,71	344	1,11		
	Çok Önemli	139	3,13±1,05	383,03	346			
Hazırlıksızlık	Hiç Ön. Değil	17	3,06±0,69	5,90	2	2,95	3,54	0,03
	Kısmen Ön.	191	2,85±0,85	288,17	344	0,83		
	Çok Önemli	139	3,11±1,01	294,07	346			
Maliyetlilik	Hiç Ön. Değil	17	3,39±1,16	7,58	2	3,79	3,66	0,03
	Kısmen Ön.	191	3,08±1,00	358,37	344	1,04		
	Çok Önemli	139	3,38±1,02	365,95	346			
Anlaşılmazlık	Hiç Ön. Değil	17	3,39±1,05	8,22	2	4,11	3,51	0,03
	Kısmen Ön.	191	3,28±1,13	405,57	344	1,17		
	Çok Önemli	139	3,12±1,09	413,79	346			

Çizelge 3.27'deki bulgulara göre şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili insan kaynağı ve yetersizlik boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesi algısına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (F değerleri için $p > 0,05$). Diğer taraftan, şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili yalnızlık, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesi algısına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $F=2,64$ ve $p < 0,05$, $F=3,54$ ve $p < 0,05$, $F=3,66$ ve $p < 0,05$, $F=3,51$ ve $p < 0,05$). Sheffe testi ile hangi alt gruplar arasında fark olduğunu görmek için yapılan birebir analizlerde yalnızlık ve anlaşılmazlık faktörlerinin genelinde anlamlı bir farklılık olsa da birebir karşılaştırmalarda anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür. Hazırlıksızlık ve maliyetlilik faktörleriyle ilgili olarak kısmen önemli ve çok önemli algı grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. Bu iki faktör için de muhasebe ve finansal raporlama standartlarını çok önemli gören şirketlerin algıladıkları zorluk düzeyleri bu standartları kısmen önemli

gören şirketlerin algıladıkları zorluk düzeylerinden istatistikî olarak anlamlı düzeyde daha fazladır.

Aşağıda Çizelge 3.28’de şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorlukların UFRS’nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem derecesi algısına göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.29. Algılanan Zorlukların UFRS’nin Yabancı Yatırımcı Çekmedeki Önem Algısına Göre Fark Analizleri

Faktör	Önem Derecesi	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	Hiç Ön. Değil	33	2,96±1,10	0,52	2	0,26	0,25	0,78
	Kısmen Ön.	167	2,92±0,92	359,77	343	1,05		
	Çok Önemli	146	3,00±1,11	360,29	345			
Yalnızlık	Hiç Ön. Değil	33	2,63±0,80	6,10	2	3,05	3,45	0,03
	Kısmen Ön.	167	2,82±0,93	304,74	343	0,88		
	Çok Önemli	146	3,03±0,98	310,84	345			
Yetersizlik	Hiç Ön. Değil	33	3,18±1,26	3,01	2	1,50	1,38	0,25
	Kısmen Ön.	167	3,01±1,02	375,62	343	1,09		
	Çok Önemli	146	3,20±1,01	378,63	345			
Hazırlıksızlık	Hiç Ön. Değil	33	2,88±0,82	6,87	2	3,43	4,14	0,02
	Kısmen Ön.	167	2,84±0,85	286,27	343	0,83		
	Çok Önemli	146	3,13±0,99	293,14	345			
Maliyetlilik	Hiç Ön. Değil	33	3,32±1,04	5,05	2	2,52	2,45	0,09
	Kısmen Ön.	167	3,10±1,00	355,98	343	1,03		
	Çok Önemli	146	3,34±1,02	361,03	345			
Anlaşılmazlık	Hiç Ön. Değil	33	2,96±0,96	7,22	2	3,61	3,07	0,05
	Kısmen Ön.	167	3,02±1,08	405,93	343	1,18		
	Çok Önemli	146	3,30±1,12	413,16	345			

Çizelge 3.28’deki bulgulara göre şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili insan kaynağı, yetersizlik ve maliyetlilik boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri UFRS’nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem derecesi algısına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (F değerleri için $p > 0,05$). Diğer taraftan, şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili yalnızlık, hazırlıksızlık ve anlaşılmazlık boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri UFRS’nin yabancı

yatırımcı çekmedeki önem derecesi algısına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $F=3,45$ ve $p < 0,05$, $F=4,14$ ve $p < 0,05$, $F=3,07$ ve $p < 0,05$). Sheffe testi ile hangi alt gruplar arasında fark olduğunu görmek için yapılan birebir analizlerde yalnızlık ve anlaşılmazlık faktörlerinin genelinde anlamlı bir farklılık olsa da birebir karşılaştırmalarda anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür. Hazırlıksızlık faktörüyle ilgili olarak kısmen önemli ve çok önemli algı grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. Bu faktör için UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmedeki etkisini çok önemli gören şirketlerin algıladıkları zorluk düzeyleri bunu kısmen önemli gören şirketlerin algıladıkları zorluk düzeylerinden istatistikî olarak anlamlı düzeyde daha fazladır.

Aşağıda Çizelge 3.29'de şirketlerin UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte kullandıkları rehber ve yardımcı türlerine göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.30. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS'ye Geçişte Rehber ve Yardımcı Türlerine Göre Fark Analizleri

Faktör	Rehber ve Yardımcı Türü	n	$\bar{X} \pm Ss$	K.T.	sd	K.O.	F	p
İnsan Kaynağı	YMM,SMMM	116	2,86 $\pm$ 1,02	1,80	2	0,90	0,86	0,42
	Şirket Prsneli	189	2,98 $\pm$ 1,02	355,24	342	1,04		
	Danşmnlk Şrk	40	3,09 $\pm$ 1,00	357,04	344			
Yalnızlık	YMM,SMMM	116	2,89 $\pm$ 0,97	0,10	2	0,05	0,05	0,95
	Şirket Prsneli	189	2,90 $\pm$ 0,95	310,58	342	0,90		
	Danşmnlk Şrk	40	2,89 $\pm$ 0,93	310,68	344			
Yetersizlik	YMM,SMMM	116	3,16 $\pm$ 1,10	1,21	2	0,61	0,55	0,58
	Şirket Prsneli	189	3,03 $\pm$ 1,02	380,84	342	1,11		
	Danşmnlk Şrk	40	3,14 $\pm$ 1,07	382,05	344			
Hazırlıksızlık	YMM,SMMM	116	2,99 $\pm$ 1,02	1,57	2	0,78	0,92	0,40
	Şirket Prsneli	189	2,98 $\pm$ 0,84	292,23	342	0,85		
	Danşmnlk Şrk	40	2,77 $\pm$ 0,99	293,80	344			
Maliyetlilik	YMM,SMMM	116	3,25 $\pm$ 1,08	0,39	2	0,20	0,19	0,83
	Şirket Prsneli	189	3,18 $\pm$ 0,99	362,16	342	1,05		
	Danşmnlk Şrk	40	3,23 $\pm$ 1,05	362,55	344			
Anlaşılmazlık	YMM,SMMM	116	3,21 $\pm$ 1,07	1,04	2	0,52	0,44	0,65
	Şirket Prsneli	189	3,09 $\pm$ 1,11	407,46	342	1,18		

Danışmanlık Şirk.	40	3,13±1,13	408,50	344
-------------------	----	-----------	--------	-----

Çizelge 3.29’deki bulgulara göre şirketlerin 6 faktör için de algıladıkları zorluk düzeyleri UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte kullandıkları rehber ve yardımcı türlerine göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm F değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte kullandıkları rehber ve yardımcı türleri farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılabilirlik alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.29’da şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte uzmanlaşmış muhasebeci bulundurma durumuna göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.31. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS’ye Geçişte Uzmanlaşmış Muhasebeci Bulundurulması Durumuna Göre Fark Analizleri

Faktörler	Uzmanlaşmış Muhasebeci Var mı?	n	$\bar{X} \pm Ss$	t	p
İnsan Kaynağı	Evet	257	2,97±1,05	0,52	0,60
	Hayır	88	2,91±0,96		
Yalnızlık	Evet	259	2,90±0,97	0,18	0,86
	Hayır	88	2,88±0,87		
Yetersizlik	Evet	259	3,09±1,05	-0,46	0,65
	Hayır	88	3,15±1,03		
Hazırlıksızlık	Evet	259	2,97±0,90	0,14	0,89
	Hayır	88	2,95±0,97		
Maliyetlilik	Evet	259	3,25±1,04	0,89	0,37
	Hayır	88	3,14±0,98		
Anlaşılabilirlik	Evet	259	3,16±1,11	0,88	0,38
	Hayır	88	3,04±1,05		

Çizelge 3.30’deki bulgulara göre şirketlerin 6 faktör için de algıladıkları zorluk düzeyleri UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte uzmanlaşmış muhasebeci bulundurma durumuna göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm t değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte uzmanlaşmış

muhasebeci bulundurma durumu farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.31’da şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte destek alınması durumuna göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.32. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS’ye Geçişte Destek Alınması Durumuna Göre Fark Analizleri

Faktörler	Destek Alındı mı?	n	$\bar{X} \pm Ss$	t	p
İnsan Kaynağı	Evet	227	2,85±1,05	-2,40	0,02
	Hayır	119	3,13±0,96		
Yalnızlık	Evet	229	2,89±0,93	-0,11	0,91
	Hayır	119	2,89±0,98		
Yetersizlik	Evet	229	3,08±1,04	-0,35	0,73
	Hayır	119	3,12±1,07		
Hazırlıksızlık	Evet	229	2,98±0,94	0,59	0,56
	Hayır	119	2,92±0,89		
Maliyetlilik	Evet	229	3,21±1,03	-0,06	0,95
	Hayır	119	3,22±1,03		
Anlaşılmazlık	Evet	229	3,23±1,08	2,38	0,02
	Hayır	119	2,94±1,08		

Çizelge 3.31’deki bulgulara göre şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık ve maliyetlilik boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte destek almaları durumuna göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (t değerleri için $p > 0,05$). Diğer taraftan, şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili insan kaynağı ve anlaşılmazlık boyutları açısından algıladıkları zorlukların düzeyleri şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte destek almaları durumuna göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır (sırasıyla; $t=-2,40$ ve $p < 0,05$, $t=2,38$ ve $p < 0,05$). Destek almış olan şirketlerin insan kaynağı faktörü açısından algıladıkları zorluk düzeyleri destek almamış şirketlerin zorluk düzeyinden istatistikî olarak anlamlı düzeyde daha azdır. Diğer taraftan, destek almış olan şirketlerin anlaşılmazlık faktörü açısından algıladıkları zorluk düzeyleri

destek almamış şirketlerin zorluk düzeyinden istatistikî olarak anlamlı düzeyde daha fazladır.

Aşağıda Çizelge 3.32’de şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye adaptasyon süresinin yeterlilik algısına göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.33. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS’ye Adaptasyon Süresinin Yeterlilik Algısına Göre Fark Analizleri

Faktörler	Adaptasyon Süresi Yeterli miydi?	n	$\bar{X} \pm S_s$	t	p
İnsan Kaynağı	Evet	246	2,89±1,04	-1,85	0,07
	Hayır	99	3,11±0,97		
Yalnızlık	Evet	248	2,88±0,96	-0,53	0,60
	Hayır	99	2,93±0,92		
Yetersizlik	Evet	248	3,14±1,06	1,19	0,23
	Hayır	99	2,99±1,00		
Hazırlıksızlık	Evet	248	2,97±0,94	0,11	0,92
	Hayır	99	2,95±0,88		
Maliyetlilik	Evet	248	3,23±1,05	0,37	0,71
	Hayır	99	3,19±0,96		
Anlaşılmazlık	Evet	248	3,19±1,08	1,61	0,11
	Hayır	99	2,99±1,08		

Çizelge 3.32’deki bulgulara göre şirketlerin 6 faktör için de algıladıkları zorluk düzeyleri UFRS/BOBİ FRS’ye adaptasyon süresinin yeterlilik algısına göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm t değerleri için $p > 0,05$). Bir diğer deyişle, şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’ye adaptasyon süresinin yeterlilik algısı farklılaşsa dahi şirketlerin insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık alanlarında yaşadıkları zorlukların düzeyleri farklılaşmamaktadır.

Aşağıda Çizelge 3.33’de şirketlerin UFRS/BOBİ FRS’yi uygulamaya gönüllülük durumuna göre fark analizleri sunulmuştur.

Tablo 3.34. Algılanan Zorlukların UFRS/BOBİ FRS’yi Uygulamaya Gönüllülük Durumuna Göre Fark Analizleri

Faktörler	Gönüllülük Durumu	n	$\bar{X} \pm Ss$	t	p
İnsan Kaynağı	Evet	175	2,92±1,03	-0,85	0,40
	Hayır	159	3,01±1,01		
Yalnızlık	Evet	176	2,93±0,94	0,54	0,59
	Hayır	160	2,87±0,97		
Yetersizlik	Evet	176	3,14±1,04	0,45	0,65
	Hayır	160	3,09±1,04		
Hazırlıksızlık	Evet	176	3,02±0,95	1,28	0,20
	Hayır	160	2,89±0,89		
Maliyetlilik	Evet	176	3,25±0,99	0,48	0,63
	Hayır	160	3,19±1,07		
Anlaşılmazlık	Evet	176	3,21±1,11	1,53	0,13
	Hayır	160	3,03±1,10		

Çizelge 3.32’deki bulgulara göre şirketlerin 6 faktör için de algıladıkları zorluk düzeyleri UFRS/BOBİ FRS’yi uygulamaya gönüllülük durumuna göre istatistikî olarak anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır (tüm t değerleri için $p > 0,05$).

3.5.4. Hipotez Testleri Sonuçları

Aşağıda Çizelge 3.33’te bu araştırmada test edilen hipotezlerin sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 3.35. Hipotez Testleri Sonuçları

No	Hipotez	Sonuç
H ₁	Şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirket yaşına göre farklılaşır.	Ret
H ₂	Şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar aile şirketi olmaya göre farklılaşır.	Kısmen Kabul
H ₃	Şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirket iştirakine göre farklılaşır.	Ret
H ₄	Şirketlerin UFRS’ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirket sektörüne göre farklılaşır.	Ret

H ₅	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin borsa işlemlerine göre farklılaşır.	Ret
H ₆	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin finans kaynaklarına göre farklılaşır.	Ret
H ₇	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin yurtdışı kredi kullanımına göre farklılaşır.	Kısmen Kabul
H ₁₈	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar şirketin yurtdışına ticaret yapmasına göre farklılaşır.	Kısmen Kabul
H ₉	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar son 5 yıldaki denetim türüne göre farklılaşır.	Ret
H ₁₀	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS'yi uygulama nedenlerine göre farklılaşır.	Ret
H ₁₁	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesine göre farklılaşır.	Kısmen Kabul
H ₁₂	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem algısına göre farklılaşır.	Kısmen Kabul
H ₁₃	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte rehber ve yardımcı türlerine göre farklılaşır.	Ret
H ₁₄	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte uzmanlaşmış muhasebeci bulundurulması durumuna göre farklılaşır.	Ret
H ₁₅	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye geçişte destek alınması durumuna göre farklılaşır.	Kısmen Kabul
H ₁₆	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'ye adaptasyon süresinin yeterlilik algısına göre farklılaşır.	Ret
H ₁₇	Şirketlerin UFRS'ye geçişle ilgili algıladıkları zorluklar UFRS/BOBİ FRS'yi uygulamaya gönüllülük durumuna göre farklılaşır.	Ret

Araştırmadan elde edilen bulgulara dayanılarak araştırmanın H₁, H₃, H₄, H₅, H₆, H₉, H₁₀, H₁₃, H₁₄, H₁₆ ve H₁₇ hipotezleri reddedilmiştir. Diğer taraftan araştırmanın H₂, H₇, H₈, H₁₁, H₁₂ ve H₁₅ hipotezleri ise kabul edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırmanın verileri çoğunluğu erkek olan, ağırlıklı olarak 25-40 ve 41-55 yaş gruplarından olan, yarısına yakını lisans mezunu olan, yarısından fazlası muhasebe personeli olan, çoğunluğu 1-10 yıl şirket tecrübesi olan ve yarısı daha önce UFRS eğitimi almış olan 351 şirket çalışanından toplanmıştır. Verisi toplanan şirketlerin ise yarısının 1990 yılından önce diğer yarısının ise 1990 yılından sonra kurulmuş olduğu, büyük çoğunluğunun bir aile şirketi olmadığı, yarısından fazlasının ya bir ulusal şirket/grubun iştiraki veya uluslararası şirket/grubun iştiraki olduğu, şirketlerin ağırlıklı olarak gıda/içecek, tekstil/giyecek ve demir çelik/diğer metaller sektörlerinde faaliyet gösterdikleri görülmüştür. Şirketlerin büyük çoğunluğunun ya yalnızca BIST’te veya BIST ile beraber yabancı bir MKB’de işlem gördüğü, yarısının ana finansman kaynağının sermaye piyasası olduğu, yarısından fazlasının yurtdışı kredisi kullandığı, büyük çoğunluğunun yurtdışına ticaret yaptığı ve tamamının son 5 yıl içerisinde ya Türk denetim firmaları tarafından ya uluslararası denetim firmaları tarafından veya her ikisi tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. Örneklemin bu özelliklerine ve sayısına ve verisi toplanan şirketlerin bu özelliklerine dayanılarak örneklemin yeterince temsil edici olduğu söylenebilir.

Şirketlerdeki UFRS uygulamalarıyla ilgili olarak şirketlerde öncelikli UFRS uygulama nedenlerinin yönetimin zorlaması, zorunlu bir düzenleme olması ve dış finansman ihtiyacı olduğu görülmüştür. Şirketlerde muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için kısmen önemli veya çok önemli olduğu görülmüştür. Benzer olarak şirketlerde UFRS’nin yabancı yatırımcı çekmede kısmen önemli olduğu veya çok önemli olduğu görülmüştür. Şirketlerin büyük çoğunluğunda UFRS/BOBİ FRS konusunda uzmanlaşmış muhasebecilerinin bulunduğu ve şirketlerin yarısından fazlasında UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte destekçileri ve rehberlerinin şirket personeli olduğu görülmüştür. Şirketlerin büyük çoğunluğunun KGK’dan UFRS/BOBİ FRS’ye geçişte adaptasyon için destek aldığı ve adaptasyon için belirlenen süreyi yeterli buldukları ortaya çıkartılmıştır. Şirketlerin tamamına yakını ideal adaptasyon süresi için 1 ila 3 yıl arasında farklı süreler öngörmüşlerdir. Şirketlere “size bırakılsaydı UFRS/BOBİ FRS’yi uyguluyor muydunuz?” diye sorulduğunda şirketlerin yaklaşık yarısı

“evet” derken diğer yarısı “hayır” cevabını vermiştir. Araştırmanın bu bulguları UFRS’ye geçiş gönüllü olsa idi şirketlerin sadece yarısının UFRS’ye geçeceğini göstermektedir. Bu bulgu şirketlerin yarısının UFRS’nin faydasına inanmadığına veya beklenen faydanın öngörülen maliyetlerden daha az olduğuna inandığına işaret etmektedir. Şirketlerde UFRS’ye geçmenin öncelikli nedenlerin yönetimin isteği olması ve zorunlu bir düzenleme olması da bu bulguyla uyumludur. Ayrıca UFRS’nin şirket için ve yabancı yatırımcı çekmek için şirket çalışanlarının yaklaşık yarısı tarafından kısmen önemli görülüyor olması da şirket çalışanlarının UFRS’nin faydasına inanmadığını veya beklenen faydanın öngörülen maliyetlerden daha az olduğuna inandığını göstermektedir. Bununla birlikte şirketlerin çoğu UFRS’ye geçmek için gerekli hazırlıkları yapmış görünmektedir.

Araştırmanın bulguları şirket çalışanlarının UFRS hakkındaki hem olumlu hem de olumsuz görüşlerinin ortalamaları birbirine çok yakın olduğunu göstermiştir. Bir diğer deyişle şirket çalışanlarında UFRS’nin olumlu ve olumsuz yanlarıyla ilgi net bir fikir ayrılığı oluşmamıştır. Şirket çalışanların UFRS’nin olumlu ve olumsuz yanlarıyla ilgili kararsız oldukları anlaşılmaktadır. Bu bulgu yukarıdaki şirketlerin yarısının UFRS’nin faydasına inanamaması veya beklenen faydanın öngörülen maliyetlerden daha az olduğuna inanması bulgusuyla da uyumludur. Çıgıl (2014) UFRS’nin KOBİ’lere uygulanabilirliğiyle ilgili yaptığı araştırmada katılımcıların yüksek oranda UFRS’nin KOBİ’leri olumlu etkileyeceğini düşündüklerini, KOBİ’lerin UFRS açısından başarılı olacağını düşündüklerini, şeffaflığın ve güvenilirliğin artacağını düşündüklerini ve UFRS kullanımıyla bilgilerin kullanımının kolaylaşacağını düşündüklerini bulmuştur. Bu olumlu algılarla birlikte yine katılımcıların büyük çoğunluğu UFRS’nin iş yükünü artıracığını düşünmektedirler. Ayhan (2014) KOBİ’ler üzerine yaptığı araştırmada UFRS’nin yabancı yatırımcı çekmesi, UFRS’nin mali tabloları şeffaflaştırması, UFRS’nin iş yükünü artırması, UFRS’nin karmaşık olması gibi konular için katılım düzeylerinin %50’ler civarında olduğunu bulmuştur. Özkan ve Özşahin (2012) yaptıkları araştırmada UFRS ile ilgili algıların genel olarak olumlu olduğunu, UFRS ile işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacağını, finansal tabloların güvenilirliğinin artacağını, karar verme durumunda olan işletme içi ve işletme dışı ilgililere daha sağlıklı bilgi sunulacağını, muhasebede dil birliği

sağlanacağını ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağını düşünüldüğünü bulmuşlardır. Bununla birlikte UFRS'nin uygulanmasıyla mesleki is yükünde ve muhasebe maliyetinde artış olacağını öngörüldüğü ve sorunların üstesinden gelebilmek için eğitim verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu araştırmanın bulguları UFRS'e şirketlerine uygulanırken sıklıkla göz önünde bulundurdıkları etkenlerin sırasıyla UFRS'ye geçişin bilgi teknolojileri sistemine etkileri, yönetim muhasebesi sistemine etkileri, iç kontrol sistemi ve hazırlanan dokümantasyon üzerine etkileri, finansal performans göstergelerine etkisi ve finansal tablolara etkisi olduğunu göstermiştir. Yine bulgular UFRS'nin kabulünde etkili olan faktörlerden şirketlerin finansal raporlamasını en fazla etkileyen değişikliklerin sırasıyla geçişin finansal tablo performans göstergelerini artırması, şirket finansal politikalarında değişiklik olması, yeni bilgi teknolojileri sistemi gerektirmesi, şirket muhasebe sistemindeki değişiklik olması ve yönetim stratejik finansal raporlamasında değişikliğe neden olması olduğunu göstermiştir. Bu konularda şirketlerin kaygılarının giderilmesi ve şirketlerin bu konuda eğitilmesi ile UFRS'ye geçişin kolaylaşacağı ve UFRS'nin daha etkili kullanımının sağlanacağı anlaşılmaktadır. Gönen ve Uğurluel (2007) ve Güvemli (2008) kendi çalışmalarında bu bulgulara yakın konuları raporlamışlardır. Bu araştırmalar ülkemizde standartların teknik ve karmaşık yapısının, eğitime olan gereksinimin, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçişin getirdiği sıkıntıların, şeffaflık sorunlarının, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açmasının, standartların sık sık revize edilmesinin, vergisel kaygıların ön planda tutulmasının ve yatırımcı istek ve beklentilerinin değişmesinin, vergi kanunlarının sürekli değişmesinin, teknolojik sorunların (yazılım vb.) UFRS'nin uygulanmasında dikkate alınan etkenler olduğunu belirtmişlerdir. Çankaya ve Dinç (2012) de muhasebedeki alışkanlıkların standartlara uyumu zorlaştırdığını, eğitim düzeyi arttıkça standartlara uyumun artacağını vurgulamışlardır. Çığıl (2014) yaptığı araştırmada KOBİ'lerin büyük oranda UFRS için hazırlığı bulunmadığını ve çalışanların da UFRS hakkında yeterli bilgilerinin bulunmadığını bulmuştur. Ayrıca UFRS'nin uygulanmasının zor, karmaşık ve güç olduğunun algılandığını da bulmuştur.

Araştırmanın bulguları şirketlerin UFRS'ye geçişlerde insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık zorluklarını yaşadıklarını göstermiştir. Bu zorlukların yaşanma düzeyleri benzerdir. Ancak zorluk düzeylerinin ortalamalarının düşük olması şirketlerin bu zorlukları çok şiddetli yaşamadığını göstermiştir. Bu bulgulara dayanılarak şirketlerin UFRS'ye geçişlerde çok yüksek düzeylerde zorluk yaşamadıkları, bununla birlikte insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık zorluklarını birbirine yakın düzeylerde ve düşük oranlarda yaşadıkları yorumu yapılabilir. Alandaki çalışmalar da UFRS'nin yerel dile çevrilme zorlukları ve standartların karmaşık yapısı gibi dezavantajları olduğunu belirtmiştir (Street, 2003;10-11; Aksoy, 2005: 194). Ayrıca az gelişmiş ekonomilerde muhasebe uyum sürecinde son derece yüksek maliyetler ortaya çıkabileceği de maliyetlilik zorluğu açısından vurgulanmıştır (Saravanamuthu, 2004: 297). Libya'da yapılan bir araştırmada da muhasebe eğitimi ve ekonomik konularda zorluklarla karşılaşıldığı görülmüştür Zakari (2014). Gürol (2016) ise bankalar üzerinde yaptığı araştırmada finansal tabloların sunuluşunda belli formatların olmamasının kullanıcılar açısından zorluklar meydana getirdiğini bulmuştur. Akgün (2017) Rus muhasebe sisteminin UFRS'ye geçişini incelediği çalışmasında sektörün UFRS için hazır olmadığını, mensupların sık sık değişen düzenlemelere uyum sağlayamadığını, UFRS dilinin İngilizce olmasının ve çevirilerin de yetersiz olmasının uygulamaları zorlaştırdığını, UFRS ile Rus raporlama sistemi arasındaki farkın sorunlara yol açtığını bulmuştur. Tetik ve Yelgen (2015) UFRS uygulamaları sırasında yaşanabilecek sorunları UFRS uygulamaları konusunda yaşanacak alt yapı yetersizlikleri, UFRS'lere geçiş maliyetlerinin öngörülememesi ve UFRS konusunda eğitim yetersizliği olduğunu tespit etmiştir.

Şirketlerin UFRS'ye geçişte algıladıkları insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılmazlık zorluklarının şirketin yaşına, şirketin aile şirketi olma durumuna, şirketin iştirak durumuna, şirketin sektörüne, şirketin borsa işlemlerine, şirketin finans kaynaklarına ve şirketin son 5 yılda geçirdiği denetimlerin türlerine göre farklılaşmadığı görülmüştür. Bir diğer deyişle şirketlerin bu faktörler açısından farklılaşıyor olması onların UFRS'ye geçişte algıladıkları zorlukları farklılaştırmamıştır. Bir diğer deyişle şirketler bu özellikleri açısından birbirinden

ayrılışlar da UFRS'ye geçişte benzer zorlukları hissetmişlerdir. Diğer taraftan yurtdışı kredi kullanımına ve yurtdışına ticaret yapma özellikleri açısından UFRS'ye geçişte algılanan zorlukların bazıları anlamlı farklılık göstermiştir. Yurtdışı kredi kullanan ve yurtdışına ticaret yapan şirketler daha yüksek oranda yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılabilirlik zorluklarını algılamışlardır. UFRS'nin tüm dünyadaki şirketleri aynı standartlara getirme amacı taşıması nedeniyle özellikle yurtdışı kredi kullanan ve yurtdışına ticaret yapan şirketlerin UFRS'ye geçişi daha ciddiye aldığı ve UFRS kendileri açısından bir kriter olabileceği için daha çok başka altında kaldıkları anlaşılmaktadır.

Ayrıca, şirketlerin UFRS'ye geçişte algıladıkları insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılabilirlik zorluklarının şirketin UFRS'yi uygulama nedenine, UFRS'ye geçişteki yardımcı/rehber türüne, UFRS'ye geçişteki uzmanlaşmış muhasebeci bulundurulması durumuna, adaptasyon süresinin yeterlilik algısına ve UFRS'yi uygulamaya gönüllülük durumuna göre farklılaşmadığı görülmüştür. Bir diğer deyişle, şirketler hangi nedenle UFRS'yi uygulamış olurlarsa olsunlar benzer düzeyde zorluk hissetmişlerdir. Yine şirketler UFRS'ye geçişte hangi tür rehber ve yardımcı kullanırlarsa kullansınlar algıladıkları zorlukların düzeyi farklılaşmamıştır. Benzer olarak şirketlerin UFRS'ye geçişte uzman bir muhasebeci bulunduruyor olmaları UFRS'ye geçişte yaşadıkları zorluklar açısından bir farklılık meydana getirmemiştir. Yine şirketlerin adaptasyon sürelerinin yeterliliği hakkında farklı görüşleri onların UFRS'ye geçişte yaşadıkları zorluklar açısından bir farklılık yaratmamıştır.

Diğer taraftan şirketlerin UFRS'ye geçişte algıladıkları zorlukların kısmen de olsa muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesine göre, UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem derecesine göre ve şirketlerin UFRS'ye geçişte destek almaları durumuna göre farklılaştığı görülmüştür. UFRS'nin önem derecesini daha yüksek düzeyde algılayanalar daha fazla zorluk çekmiş gibi görünmektedir. Bu bulgu UFRS'yi daha önemli görenlerin onu gerçekleştirmek ve uygulamak için daha çok emek ve zaman harcamış olmalarıyla açıklanabilir. Bu da algıladıkları zorluk düzeyini artırmış olabilir. Diğer taraftan UFRS'ye geçişte destek almış olan şirketlerin insan kaynağı açısından daha az zorluk yaşadıkları görülmüştür.

Destek alan şirketler için bu bulgu anlaşılırdır. Diğer taraftan UFRS'ye geçişte destek almış olan şirketlerin anlaşılabilirlik açısından daha fazla zorluk yaşadıkları görülmüştür. Destek alan şirketlerin daha az zorluk algılaması gerekirken daha fazla zorluk algılamış olmaları beklenmeyen bir bulgudur. Bu beklenmeyen bulgu destek alan şirketlerin UFRS'nin detaylarına inip detaylardaki zorlukları görmeleri ve bu zorlukların farkına varmış olmalarıyla açıklanabilir.

Günümüzün değişen ulusal ve uluslararası piyasa şartlarında şirketlerin etkili ve başarılı olabilmek için kendilerini yerinde ve yeterince ifade edebiliyor olmaları gereklidir. Hem piyasa şartlarıyla başa çıkmak hem rekabet edebilmek hem de muhataplarına kendilerini şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir şekilde anlatılmak için şirketler uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaya ihtiyaç duymaktadırlar. Bu standartların uluslararası olması tüm dünyada şirketlerin ortak bir dili konuşuyormuşçasına birbirlerini anlamamalarını sağlamaktadır. Bu standartları uygulamanın şirketler açısından faydaları bulunmakla birlikte bu standartlara geçiş aşamasında ve bu standartların kullanılması aşamalarında şirketler bazı zorluklarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu zorlukların belirlenmesi ve açıklanması şirketlerin UFRS'ye daha kolay geçişini ve UFRS'yi daha etkili kullanmalarını sağlayacağından önemlidir. Bu nedenle bu çalışmada şirketlerin UFRS'ye geçişte karşılaştıkları zorlukların ve bu zorlukları ilişkili etkenlerin açığa çıkartılması amaçlanmıştır. Araştırmanın verileri 351 şirket çalışanından toplanmıştır. Hem örneklemin sayısı hem de örneklemin farklı özellikleri nedeniyle örneklem temsil edici bir örneklem olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca araştırmanın örneklemin farklı özelliklerdeki şirketleri kapsıyor olması da örneklemin temsil ediciliğini bir diğer göstergesi olarak kabul edilmiştir.

Bu araştırmanın bulgularına dayanılarak uygulayıcılar ve araştırmacılar için şu önerilerde bulunulabilir:

- Araştırmanın bulguları şirketlerin UFRS'ye geçiş yapmaya ve UFRS'yi uygulamaya çok istekli olmadıklarını ve bir zorunluluk olmasa pek çok şirketin UFRS'ye geçmeyeceğini göstermiştir. Araştırmanın şirket çalışanlarının UFRS'nin olumlu ve olumsuz yanlarıyla ilgili net bir fikir ayrılığına sahip olmamaları ve kararsız olmaları da bulguyu desteklemiştir. Araştırmanın bu

bulgularına dayanılarak şirketlere ve şirket çalışanlarına UFRS'nin daha detaylı ve açık olarak anlatılması sağlanmalıdır. UFRS'nin avantajları ve dezavantajları net olarak ortaya konmalıdır. Şirketlerdeki ve şirket çalışanlarındaki UFRS hakkındaki belirsizlikler giderilmelidir.

- Araştırmanın bulguları UFRS'ye geçişte ve UFRS'nin uygulanmasında bazı etkenlerin ve değişimlerin şirketler tarafından dikkate alındığını göstermiştir. En sık dikkate alınan etkenlerin ve değişimlerin UFRS'ye geçişin bilgi teknolojileri sistemine etkileri, yönetim muhasebesi sistemine etkileri, iç kontrol sistemi ve hazırlanan dokümantasyon üzerine etkileri, finansal performans göstergelerine etkisi, finansal tablolara etkisi, finansal tablo performans göstergelerini artırması, şirket finansal politikalarında değişiklik olması, yeni bilgi teknolojileri sistemi gerektirmesi, şirket muhasebe sistemindeki değişiklik olması ve yönetim stratejik finansal raporlamasında değişikliğe neden olması olduğu görülmüştür. Araştırmanın bu bulgularına dayanılarak konularda şirketlerin kaygılarının giderilmesi ve şirketlerin bu konuda eğitilmesi sağlanmalıdır.
- Araştırmanın bulguları şirketlerin UFRS'ye geçişlerde insan kaynağı, yalnızlık, yetersizlik, hazırlıksızlık, maliyetlilik ve anlaşılabilirlik zorluklarını yaşadıklarını ve zorlukların yaşanma düzeylerinin benzer olduğunu, ancak zorluk yaşanma düzeylerinin düşük olduğunu göstermiştir. Zorluklar düşük düzeyde yaşanmış olsa dahi UFRS'nin uygulanmasını ve etkililiğini olumsuz etkileyeceğinden bu zorlukların üzerine gidilmeli ve ortadan kaldırılması planlanmalıdır.
- Araştırmanın bulguları şirketlerin UFRS'ye geçişteki zorluklarının yaşanma düzeyinin şirketin yaşından, şirketin aile şirketi olmasından, şirketin iştirak durumundan, şirketin sektöründen, şirketin borsa işlemlerinden, şirketin finans kaynakları türünden, şirketin son 5 yılda geçirdiği denetimlerin türlerinden, şirketin UFRS'yi uygulama nedeninden, UFRS'ye geçişteki yardımcı/rehber türünden, UFRS'ye geçişteki uzmanlaşmış muhasebeci bulundurulması durumundan, adaptasyon süresinin yeterlilik algısından ve UFRS'yi uygulamaya gönüllülük durumundan etkilenmediğini göstermiştir.

Araştırmanın bu bulgularına dayanılarak şirketlerin bu özelliklerinden bağımsız olarak şirketler için UFRS çözümleri geliştirilebilir. Bu çözümler bu şirketlerin bu özelliklerin bağımsız olarak her bir şirkette işe yarayabilecektir.

- Araştırmanın bulguları şirketlerin UFRS'ye geçişteki zorluklarının yaşanma düzeyinin yurtdışı kredi kullanımından, yurtdışına ticaret yapma özellikleri açısından muhasebe ve finansal raporlama standartlarının şirket için önem derecesinden, UFRS'nin yabancı yatırımcı çekmedeki önem derecesinden ve şirketlerin UFRS'ye geçişte destek almaları durumundan etkilendiğini göstermiştir. Araştırmanın bu bulgularına dayanılarak şirketler için UFRS çözümleri geliştirilirken bu etkenler göz önüne alınmalıdır.
- Türkiye'de finansal raporlama standartlarına geçişi kolaylaştırmak için mesleki eğitim ve öğretimin güçlendirilmesi faydalı olacaktır. Muhasebe meslek kuruluşları, sürekli mesleki eğitim gereksinimlerini IFAC yönergeleriyle uyumlu hale getirmelidir. İş etiği, lisans muhasebe ve işletme programlarında ayrı bir ders olarak öğretilmeli ve üniversite muhasebe müfredatında yapılan revizyon, öğrencilerin pratik UFRS uygulamalarına katılmaları sağlamalıdır.
- Düzenleyici kurumların kapasitesinin güçlendirilmesi ve yasal uygulama hükümlerinin yeterliliğinin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Düzenleyicilerin kapasitelerini güçlendirmek ve kamu çıkarlarını korumak için muhasebe ve denetimin yasal çerçevesini iyileştirmek için gerekli adımların atılması gerekmektedir. Bilgi açığını iyileştirmek için profesyonellerin, düzenleyicilerin ve hazırlayıcıların farkındalığını artırılarak, UFRS çerçevesinde hazırlanan finansal tabloların önemi ile muhasebe ve denetim gerekliliklerine uygunluğun önemi üzerinde durulması önem arz etmektedir.
- UFRS'nin sürdürülebilir şekilde uygulanmasını desteklemek için yeterli kaynaklar sağlanmalıdır. Bu, kullanıcıların endişelerine anında yanıt verecek ve sürekli eğitimlerini sağlayacak danışma gruplarının bulunmasını içermektedir.

- UFRS'ye geçiş sürecindeki değişiklikler ve eğitim maliyetleri konusunda işletmelere destek sağlanması firmaların süreci daha kolay yönetmelerine yardımcı olacaktır.
- Gelecekteki araştırmalar için ise öncelikli olarak Türkiye'deki şirketlerin UFRS'ye geçişte yaşadıkları zorluklarla ilgili daha sık ve daha geniş kapsamlı çalışmaların yapılması sağlanmalıdır. Bu alışmalar daha geniş ve daha farklı örneklem gruplarıyla Türkiye'nin farklı yerlerinde tekrarlanmalıdır. UFRS'ye geçişte yaşanan zorlukları etkileyen faktörler incelenirken bu araştırmadıkların yanında başka faktörlere de odaklanılmalıdır. Bu araştırmanın ölçeği yeni bir ölçek olduğu için ölçeğin geçerlik ve güvenilirliğini artırmak da gelecekteki araştırmaların hedeflerinden olmalıdır.

KAYNAKLAR

- Ağca, A., (2003), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü: Türkiye Üzerine Bir Araştırma, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Ağca, A., Aktaş, R., (2007), Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (Ias/Ifrs) Standartları İmkb'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl 2007, Sayı 18, 20.06.2015
- Akdoğan N. Ve Tenker, N., (2010). Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., (2007), TMS Ve TFRS'lerin Genel Amaçlı Finansal Tablolara Etkisi. Prof. Dr. Nejat Tenker'e Armağan, Gazi Üniversitesi İİBF Yayını, Ankara.
- Akdoğan, N. (2004). Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış Muhasebe Uygulaması-Vergi İlişkisi. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı IV Bildirileri, ASMMMO, (01-05 Mart 2004). Ankara.
- Akdoğan, N., (2007), "TMS Toplu Bakış Muhasebe Uygulamalarının Etkisi MÖDAV & Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. TMS Gelişmeler Paneli, Niğde.
- Akgül, A. B. Ve Akay, H. (2004), Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, 2.Baskı, Türkmen Kitabevi Yayını No: 229. İstanbul.
- Akgün, A. İ. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19(2), 1-16.
- Akgün, L. (2017). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Sürecinde Rus Muhasebe Sistemi ile İlgili Yapılan Çalışmalar ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm*, 61-76.
- Akman, N. (2009). Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi Ve Sonrası, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma Ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 71, 182-199.
- Alali, F., & Cao, L. (2010). International Financial Reporting Standards—Credible and Reliable? An Overview. *Advances In Accounting*, 26(1), 79-86.
- Alexander, D., Britton, A., Jorissen, A., Hoogendoorn, M. and Van Mourik, C. (2004). International Financial Reporting and Analysis. London: Thomson Learning.

- Alkhtani, S. (2010). The Relevance Of IFRS For Saudi Arabia: Stakeholders' Perspective. Phd Thesis, Stirling University, UK.
- Alkhtani, S. (2012). The Relevance Of IFRS To Less Developed Economies: Challenges And Opportunities, Saudi Arabia As A Case Study. In: Proceedings Of Global Accounting. Finance And Economics Conference, Melbourne, Australia, pp. 20-21.
- Almotairy, O.S. and Stainbank, L.J. (2014). Compliance With International Education Standards In Saudi Arabia: Policy And Educational Implications. *Journal of Business Studies Quarterly*, 5 (4), 5.
- Alsaqqa, I. and Sawan, N. (2013). The Advantages And Challenges Of Adopting IFRS Into The UAE Stock Market. *International Journal of Business and Management*, 8 (19), 1-23.
- Alsuhailani, A. (2012). The Expected Impact Of IFRS Adoption On Saudi Arabia Based On Lessons From Other Countries: A Focus On The Telecommunication Business. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 1190-1198. Available at: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1877042812036452>. [Accessed 1 January 2016].
- Alsulami, F.H. and Herath, S.K. (2017). International Financial Reporting Standards (IFRS): The Benefits, Obstacles, And Opportunities For Implementation in Saudi Arabia. *International Journal of Social Science and Business*, 2 (1), 1-18.
- Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghosh, T. P., & Alkafaji, Y. A. (2010). *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons.
- Annisette, M. (2004). The true nature of the World Bank. *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (3), 303-323
- Arıkan, Y., (1996), "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması", İSMMMÖ Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 36, Mayıs Haziran 1996.
- Asiyaban, S., & Abdoli, M. (2012). The effect of cultural values on accounting values. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business*, 4(4), 429-436.
- Askary, S., Yazdifar, H. and Askarany, D. (2008). Culture and accounting practices in Turkey. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 5 (1).6-28
- Aslan, S. (2004). Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (E-Muhasebe ve Finansman Dergisi)*, (23), 93-100.
- Aslan, S. (2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 13, 45-61.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.

- Atmaca, M. Ve Çelenk. H. (2011). “Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi. Sayı.49, Ocak 2011, 113-125.
- Ayanoğlu, Y. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar Ve Dünyadaki Uygulamaları. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 9(3), 99-133.
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyum. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(8). 39-55
- Ayhan, E. (2014). *Kobi’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı: Muğla İli ve Çevresindeki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Çalışma*. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Aysan M., (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği.”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, 40, 44-53.
- Aysan, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Küresel Uyum. Muhasebe Ve Finansman Dergisi , (34) , 51-56.
- Başagaç, H. (2006). Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı Ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Başaran, C. (2003), “Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslar Arası Standartlara Geçiş”, Tüsiad, Lebib Yalkın Yayınları Ve Basım İşleri A.Ş. İstanbul.
- Başbilici, O. (2006). Uluslararası muhasebe standartlarına göre türev ürünlerin muhasebeleştirilmesi Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 148, 35-62.
- Başpınar, A., (2004), “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı: 146, Mayıs-Aralık 2004.
- Bayazıtlı, E., Çelik, O Ve Üstündağ, S. (2006), Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, TÜRMOB Temel Eğitim Ve Staj Merkezi Yayın No: 67. Ankara.
- Bayazıtlı, E., Çelik, O. Ve Üstündağ, S. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış. Ankara: Tesmer.

- Berberoğlu, P. B. (2002). Uluslararası Muhasebe Standartları İle Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Antalya.
- Bilginoğlu, F.. (1993). Uluslararası Muhasebe. İstanbul Üniversitesi Dergisi, 22 (1), 79-88.
- Bischof, J. and Daske, H. (2013). Mandatory Disclosure, Voluntary Disclosure, And Stock Market Liquidity: Evidence From The EU Bank Stress Tests. Journal of Accounting Research, 51 (5), 997-1029.
- Bloom, R., ve J. Solotko. (2003). The Foundation of Confucianism in Chinese and Japanese Accounting. Accounting, Business & Financial History, 13.1, 27.40. <http://doi.org/10.1080/09585200210164566c>
- Boolaky P., Tawiah V. and Soobaroyen T., Why Do African Countries Adopt IFRS? An Institutional Perspective, The International Journal of Accounting Vol. 55, No. 01, 2050005 (2020)
- Borker, D. R. (2013b). Is There A Favourable Cultural Profile For IFRS?: An Examination And Extension Of Gray's Accounting Value Hypotheses. International Business & Economics Research Journal (IBER), 12(2), 167-178.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Mali Çözüm Dergisi, 59 (12), 73.
- Botzem S., Quack S. (2009), (No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee: A review article, Accounting, Organizations and Society, 2009, vol. 34, issue 8, 988-998
- Brabec Z.(2014), The Use Of International Financial Reporting Standards By Selected Companies Listed On The Prague Stock Exchange, SGEM 2014 Scientific Subconference On Political Sciences, Law, Finance, Economics And Tourism
- Buchanan, F. (2003). International Accounting Harmonization: Developing A Single World Standard. Business Horizons, 46(3), 61-70.
- Cabrera, L. (2008). Widespread Acceptance Of IFRS Continues. Accounting And Auditing The CPA Journal, 78(3), 36-37.
- Can, İ. ve Gör, Y. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları arasındaki Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği). World Of IFRS Dergisi, 2(5), 1-13.
- Carini, C., Teodori, C., Veneziani, M., Dunne, T., & Helliar, C. (2011). Perceived Costs And Benefits Of IFRS Adoption In Italian Medium Size Entities. Piccola Impresa/Small Business, (3). 9-35.
- Cebeci, Y. ve Cavlak, H. (2017). Türk Ticaret Kanunu'nda finansal raporlama. Route Educational and Social Science Journal, 4(6), 158-169.

- Chairas I. Y.& Radianto W.E.D.(2001). Accounting Harmonization In Asean The Process, Benefits And Obstacles, International Accounting And Finance Master Thesis No. 2001:05, Graduate Business School Of Economics And Commercial Law Göteborg University, ISSN 1403-851x
- Chamisa, E.E. (2000). The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe, The International Journal of Accounting, 35(2), 267-286.
- Cieslewicz, J. K. (2014). Relationships Between National Economic Culture, Institutions, And Accounting: Implications for IFRS. Critical Perspectives on Accounting, 25(6), 511-528.
- Cooke, T.E. and Wallace, R.S.O. (1990). Financial Disclosure Regulation And Its Environment: A Review And Further Analysis. Journal of Accounting and Public Policy, 9 (2), 79-110
- Cooper, D.J., Greenwood, R., Hinings, B. and Brown, J.L, (1998). Globalization And Nationalism In A Multinational Accounting Firm: The Case Of Opening New Markets In Eastern Europe. Accounting, Organizations and Society, 23 (5-6), 531-548.
- Cortese C., Walton P, (2018), Histories of accounting standard-setting – an introduction, Accounting History 2018, Vol. 23(3) 261 –264 © The Author(s) 2018 Article reuse guidelines: sagepub.com/journals-permissions DOI: 10.1177/1032373218783285 journals.sagepub.com/home/ach
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6), 127–148.
- Çnkaya, F., Hatipoğlu, O., (2011), Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Uluslararası İktisadi İncelemeler Dergisi, yıl 2011, Sayı:7, 62-87
- Çelik, S.. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Ve Finansal Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Çığıl, H. (2014). *KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Dalkılıç, F. (2008). Ulusal Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. İzmir.

- Dayanandan at all(2016), IFRS and accounting quality: Legal origin, regional, and disclosure impacts, August 2016, International Journal of Accounting and Information Management 24(3):296-316, DOI:10.1108/IJAIM-11-2015-0075
- De Valle, F. (2008). Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama Ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler. Muhasebe Ve Finansman Dergisi, (40), 17-24.
- Deegan, C. (2006). Financial accounting theory (2 Ed.): McGraw-Hill Irwin.
- De Fond, M., Hu, X., Hung, M. and Li, S. (2011). The Impact Of Mandatory IFRS Adoption On Foreign Mutual Fund Ownership: The Role Of Comparability. Journal of Accounting and Economics, 51 (3), 240-258.
- Değirmenci, İ. (2012). Yeni TTK ve muhasebe düzeninde karşılaşılabilecek sorunlar ve çözüm önerileri. ASMMMO 8. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu.
- De George, E.T., Li, X. and Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. Review of Accounting Studies, 21 (3), 898-1004.
- Demirel, B. (2003). Türkiye Muhasebe Standartlarının İle Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları İle Karşılaştırılması Ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Antalya.
- Durak, M. G. (2010). Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Geçişin Tahakkukların Güvenilirliği Ve Kazançların Süreğenliği Üzerindeki Etkileri: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Uygulamaları. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. İzmir.
- Durmuş, A. H. (1992). Uluslararası Muhasebe Standartları, TMUD Yayınları, İstanbul.
- Edeigba, Jude Ehiokhihen (2017). An Investigation of the Challenges in International Financial Reporting Standards' Adoption: Evidence from Nigerian Companies. Lincoln University yayımlanmamış doktora tezi.
- Eugenia, O.N.and Sunday A, 2018, The Implementation of Provisions of IFRS Framework and Financial Perfomance of Banks, International Journal of Trend in Scientific Research and Development (IJTSRD) International Open Access Journal | www.ijtsrd.com, ISSN No: 2456 - 6470 | Volume - 3 | Issue – 1 | Nov – Dec 2018,743-751.
- Elliott, B. ve Elliott, J., (2004), Financial Accounting And Reporting, Eighth Edition, Harlow: Prentice Hall-Financial Times.
- Elitaş, C., Ve Elitaş, B. L. (2010). TMS TFRS Üzerine Yorumlar Ve Örnek Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Elhouderi, R.M. (2014). The Implementation Of International Financial Reporting Standards (IFRS) İn Libya: Difficulties, Problems And Challenges Facing Libyan Companies Working On The Implementation Of IFRS. *Ekonomija: Teorija Praksa*, 7 (3), 1-12.
- Ergi, Ş., Güleç Ö.F., (2019), Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 2019, Cilt 12, Sayı 2, 377 - 399, 29.12.2019
- Erhan, D U., (2004), Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi, MÖDAV 1 st International Accounting Conference 2004, 1.Uluslar arası Muhasebe Konferansı Yakınsama Yolunda, 3-5 Kasım 2004, İstanbul: Cem Ofset Matbacılık A.Ş.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017), “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
- Evcı, S. (2008). Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Field, A. (2005). *Discovering Statistics Using SPSS: Second Edition*. Thousands Oak, CA: SAGE Publications Inc.
- Forst C.A. Choi, G.K. Meek, (1999). *International Accounting*, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Fouque, Jean-Pierre Ve Langsman, Joseph A.(2013), *Handbook On Systemic Risk*, First Published, Cambridge: Cambridge Universitypress
- Fox, A., Hannah, G., Helliard, C. and Veneziani, M. (2013). The Costs And Benefits Of IFRS Implementation İn The UK And Italy. *Journal Of Applied Accounting Research*, 14 (1), 86-101.
- Gallhofer, S., Haslam, J. and Kamla, R. (2011). The Accountancy Profession And The Ambiguities Of Globalisation İn A Post-Colonial, Middle Eastern And Islamic Context: Perceptions Of Accountants İn Syria. *Critical Perspectives on Accounting*, 22 (4), 376-395.
- Gençoğlu, Ü. G., Arsoy, A. P., Ertan, Y., & Bora, T. (2014). TMS/IFRS’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (64), 1-26.
- George D, Mallery P. (2010). *SPSS for Windows step by step. A simple study guide and reference* (10. Baskı). GEN, Boston, MA: Pearson Education, Inc.
- Gyasi, A. (2010). Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries - The Case Of Ghana. Bsc Dissertation, University of Applied Sciences. Ghana.

- Gökdeniz, A. Ü., (2006), Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar Ve Çözüm Önerisi, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Gönen, S., & Uğurluel, G. (2007). Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 316, 229-236.
- Gözlükçü, B. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline Nokta”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 308, 79–91.
- Guerreiro, M., Rodrigues, L. and Craig, R. (2008). The Preparedness Of Companies To Adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese Evidence. *Accounting Forum*, 32, 75-88.
- Gürol, B. (2016). *Banka Finansal Tablolarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi*. Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Doktora Programı.
- Güvemli, B. (2008); Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hatunoğlu, Z., Uçaktürk, M. ve Kılılı, M. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın bilinirlik düzeyi üzerine Kahramanmaraş’ta bir alan çalışması. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 51-62.
- Haverty, L. John, (2006), “Are IFRS and U.S.GAAP Converging? Some Evidence from People’s Republic of China Companies Listed on the New York Stock Exchange” *Journal of International Accounting Auditing&Taxation*, Vol:15, s48-71.
- Hofstede, G. (1980). *Culture’s Consequences: International Differences In WorkRelated Values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Hooper, V. and Morris, R. (2004). Washington Consensus, Emerging Economics And Company Financial Reporting: An Appraisal. *Research in Accounting in Emerging Economics*, 2, 93-116.
- Horton, J., Serafeim, G. and Serafeim, I. (2013). Does Mandatory IFRS Adoption Improve The Information Environment? *Contemporary Accounting Research*, 30 (1), 388-423.
- Hunter, J.E. (2002). *Modern Japonya’nın Doğuşu*. Müfit Günay (çev.), İstanbul: İmge Kitabevi.
- Hüseyinov, İ. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. İstanbul.

- Hüssey R., (2005). International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, And Dictionary, John Wiley And Sons, New Jersey.
- İbiş, C., & Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'Na Genel Bakış. Mali Çözüm Dergisi, 74, 25-43.
- Ibrahim, Kabir (2014), Firm Characteristics and Voluntary Segments Disclosure among the Largest Firms in Nigeria, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 5, No. 4, August 2014, 327-331.
- Irvine, H. and Lucas, N. (2006). The globalization of accounting standards: the case of the United Arab Emirates. Proceedings of the 3rd International Conference on Contemporary Business, Leura, New South Wales, Australia, 21-22 September 2006. Available at: <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://scholar.google.com/&httpsredir=1&article=1229&context=commpapers>. [Accessed 8 October 2017].
- Irvine, H. and Ryan, C. (2013). Accounting regulation for charities: international responses to IFRS adoption. Pacific Accounting Review, 25 (2), 124-144.
- Jermakowicz, E., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS From the Perspective of EU Publicly Traded Companies. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation(15), 170-196
- Jones, S. and Higgins, A.D. (2006). Australia's switch to international financial reporting standards: a perspective from account preparers. Accounting and Finance, 46 (4), 629-652.
- Joshi, M., Yapa, P.W.S. and Kraal, D. (2016), "IFRS adoption in ASEAN countries: Perceptions of professional accountants from Singapore, Malaysia and Indonesia", International Journal of Managerial Finance, Vol. 12 No. 2, pp. 211-240. <https://doi.org/10.1108/IJMF-04-2014-0040> Download as .RIS
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2010). KGK Faaliyet Raporu. Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.
- Karabınar S., (2005). Kültür- Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi – Muhasebeye Kültürel Bakışlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Karabınar, S., (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar. Muhasebe ve Finansman Dergisi, no. 31.
- Karakaya M., (2007). Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karasu R., (2014), “Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu”, Amme İdaresi Dergisi, 47(1), 79-105.
- Kaya, İ., (2000). Global Muhasebe Standartları, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 21, 35-43.

- Kaya, C. T. ve Türegün, N. (2017). Dünyada KOBİ finansal raporlama uygulamaları ve Türkiye için çıkarımlar: Yerel Finansal raporlama çerçevesi'ne Bakış. Muhasebe ve Denetime Bakış, (50), 97-114.
- Khlif, H., & Chalmers, K. (2015). A review of meta-analytic research in accounting. Journal of Accounting literature, 35, 1-27.
- 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.
- Kossentini, A. and Othman, H. (2014). A Study Of The Institutional And Economic Determinants Of IFRS Adoption In Emerging Economies. In: TIJA Symposium, VK Zimmerman Center For International Education And Research In Accounting, University Of Illinois At Urbana-Champaign.
- Kosonboov, L. (2004). The Relevance Of International Accounting Standards For Developing Countries: The Case Of IAS 41. Phd Thesis, University Of Strathclyde, UK
- Köse, Y., & Saban, M. (2005). Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler Ve Gelişmeler. XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 143-158. Muğla.
- Kumar, K.A. (2014) International Financial Reporting Standard (IFRS): Prospects and Challenges. Journal of Accounting & marketing, 3, 2.
- Kwok, C. C. & Sharp, D. (2005), Power And International Accounting Setting, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 18(1). 74–99.
- Lasmin, R. (2011). An Institutional Perspective On International Financial Reporting Standards Adoption In Developing Countries. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 15 (2), 61-71.
- Lasmin, R. (2012b). Culture and the globalization of the International Financial Reporting Standards (IFRS) in developing countries. Journal of International Business Research, 11 (2), 31-44.
- Larson, R.K. (1993). International Accounting Standards And Economic Growth: An Empirical Investigation Of Their Relationship in Africa. Research in Third World Accounting, 24, 165-179.
- Li, S. (2010). Does mandatory adoption of International Financial Reporting Standards in the European Union reduce the cost of equity capital? Accounting Review, 85 (2), 607-636.
- Madawaki, A. (2012). Adoption of International Financial Reporting Standards in developing countries: the case of Nigeria. International Journal of Business and management, 7 (3), 152.

- Mahmood, Z. Khan, A. B., Rehman A., and Atta, S.(2018), Preliminary Insights on the Adoption of International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium Enterprises (SMEs) in Pakistan, *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 2018, vol. 4, issue 1, 95-110
- Marchetti, Anne M. (2005). *Beyond Sarbanes-Oxley Compliance Effective Enterprise Risk Management*, John Wiley And Sons, Inc, Hoboken, New Jersey.
- Mardini, G.H., Crawford, L. and Power, D.M. (2015). Perceptions of external auditors, preparers and users of financial statements about the adoption of IFRS 8: evidence from Jordan. *Journal of Applied Accounting Research*, 16 (1), 2-27.
- McCreevy, C. 2005. IFRS - No pain, no gain. Speech 05/621 Brussels, 2005. See: <http://www.iasplus.com/europe/051 Omccreevvfee.pdf>
- Morris, Richard D - Gray, Sidney J - Pickering, Joanne - Aisbitt, Sally (2014), "Preparers' perceptions of the costs and benefits of IFRS: Evidence from Australia's Implementation Experience", *Accounting Horizons*, 28(1), pp.143–173.
- Mugan, C. S., & Akman, N. (2005). *Principles of Financial Accounting New Dimensions in Financial Accounting*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Navarro-García, Juan Carlos - Bastida, Francisco (2010), "An empirical insight on Spanish listed companies' perceptions of International Financial Reporting Standards", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19(2), pp.110-120.
- Nobes, C.W. and Parker R.B (2016). Thirteen not out: Nobes and Parker, 'Comparative International Accounting, 1981-2016'. *Accounting History*, 21 (4), 512-521.
- Nurunnabi, M. (2014). The Role Of The Securities And Exchange Commission In A Developing Economy: Implications for IFRS. *Advances in Accounting*, 30 (2), 413-424.
- Nurunnabi, M. (2015a). The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. *Advances in Accounting*, 31 (1), 136-149.
- Nurunnabi, M. (2017a). IFRS and Saudi accounting standards: a critical investigation. *International Journal of Disclosure and Governance*, 14 (3), 191-206. 10.1057/s41310-017-0020-0.
- Nurunnabi, M. (2017b). Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7 (1), 108-133.
- Odia, J. and Ogiedu, K. (2013). IFRS Adoption: Issues, Challenges And Lessons For Nigeria And Other Adopters. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4 (3), 389.

- Ong, A. (2005). Country-Specific Barriers To International Convergence of Accounting Standards. *Financial Reporting, Regulation & Governance*, 1-28.
- Othata, O., Swami, B. N., & Baliyan, P. S. (2013). Understanding Accounting Standards Changes in Developing Economies: Botswana Case. *Journal of Contemporary Management*, 12(2), 73-84.
- Özbarlas, B. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması VE Bu Uygulamanın İşletmeler Üzerindeki Etkileri. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Özkan, A. & Özşahin, F. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kobi Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (37), 47-68.
- Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.100.
- Pacter, P. (2015). Financial Reporting Standards for the World Economy. IFRS Progress Report.
- Palea, V (2013). Financial Reporting Under IAS / IFRS: Theoretical Background And Capital Market Evidence - A European Perspective. Bern: Peter Lang.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları.» *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 118-139
- Pawsey, Nicholas L (2017), "IFRS adoption: A costly change that keeps on costing", *Accounting Forum*, 41(2), pp.116-131.
- Pekdemir, R. (2002) “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar”, *Mali Çözüm Dergisi*, 47. 1-8
- Pekdemir, R.. (1994), *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Mali Tablolar “El Kitabı”*, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Phan, D., Mascitelli, B., & Barut, M. (2013). Perceptions of Accounting Professionals towards International Financial Reporting Standards (IFRS) in Developing Country: Evidence from Vietnam. *Proceedings of 3rd Global Accounting, Finance and Economics Conference* (s. 1-22). Rydges Melbourne: World Business Institute.
- Phan, D.,(2014), What Factors are Perceived to Influence Consideration of IFRS Adoption by Vietnamese Policymakers?, *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, Volume 20, Issue 1, 2014, pp. 27-40
- Pope, P.F. And Mcleay, S.J. (2011). The European IFRS Experiment: Objectives, Research Challenges And Some Early Evidence. *Accounting and Business Research*, 41 (3), 233-266.

- Prather-Kinsey, J. (2006). Developing Countries Converging With Developed Country Accounting Standards: Evidence From South Africa and Mexico. *International Journal of Accounting*, 41 (2), 141-162. 10.1016/j.intacc.2006.04.007.
- Pricope Cătălina Florentina (2016), The role of institutional pressures in developing countries. Implications for IFRS, *Theoretical and Applied Economics Volume XXIII* (2016), No. 2(607), Summer, pp. 27-40
- Ramanna, Karthik, and Ewa Sletten. "Network Effects in Countries' Adoption of IFRS." *Accounting Review* (forthcoming). <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:12175233>
- Mir, M. and Rahaman, A. (2005). The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh: An Exploration Of Rationale And Process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (6), 816-841.
- Rostami, A. and Hasanzadeh, M. (2016). Iranian GAAP And IFRS: The History And Current Status Of The IAS/IFRS Convergence Process in Iran. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 1 (3), 55-66
- Săcărin, M., Bunea, Ș., & Girbină, M. M. (2013). Perceptions of Accounting Professionals on IFRS Application at the Individual Financial Statements: Evidence From Romania. *Accounting and Management Information Systems*, 12(3), 405-423.
- Sağlam, N. (2004). Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci., *Muhasebe Finansman Dergisi*, 21, 49-53.
- Sağlam, N., (2001), Bölümsel Raporlama Ve Uygulaması, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 182. Eskişehir.
- Sağlam, N., & Yolcu, M. (2019). Uygulamalı UFRS/TFRS rehberi. Ankara: MuhasebeTR Yayınları.
- Saravanamuthu, K. (2004). "What Is Measured Counts: Harmonized Corporate Reporting And Sustainable Economic Development", *Critical Perspectives On Accounting*, 15, 295-302.
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun İşığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu Ve Kamuyu Aydınlatma. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 7(10), 74-80.
- Selimoğlu, S. K. (2008). Dünyadaki Uygulamalardan Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri. XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs, 106-125.
- Shima, K.M. and Yang, D.C. (2012). Factors affecting the adoption of IFRS. *International Journal of Business*, 17 (3), 276.

- Spiceland, J. D., Sepe, J. F., & Nelson, M.W. (2013). *Intermediate Accounting* (7th ed.). New York, NY: McGraw-Hill Companies, Inc.
- Svetalekth, T., & Sukmonthom, T. (2016). "Perception of Accountants Towards the Accounting and Tax Profits from Applying Thai Financial Reporting Standards for Smes". In *Managing Innovation and Diversity in Knowledge Society Through Turbulent Time: Proceedings of the MakeLearn and TIIM Joint International Conference 2016* (pp. 603-610). ToKnowPress.
- Şahin, D. (2007). Tfrs (Tms-1, Tms-2, Tms-7, Tms-18, Tms-24, Tms-40) SPK Muhasebe Standartlarının IFRS İle Karşılaştırılması. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya
- Şensoy, H. B. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şişmanoğlu, E., & Arıkboğa, D. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (Tfrs) Geçişin Sigorta Şirketleri Üzerindeki Etkileri. *World Of Accounting Science*, 13(4). 97-141.
- Thabit T. Hassan , Alnasrawi Hamed Adel Abbas (2016), The Role of International Financial Reporting Standards in Reducing the Financial Risks, *International Journal of Latest Engineering Research and Applications (IJLERA)* ISSN: 2455-7137 Volume – 01, Issue – 05, August – 2016, PP – 73-82
- Tarca, A. (2004). International Convergence Of Accounting Practices: Choosing between IAS and US GAAP. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 15.1, 60-91.
- Tay, J. S. W., Parker R. H. (1990), Measuring International Harmonization and Standardization, *A journal of Accounting Finance and Business Studies*, Volume 26, Issue 1, March 1990.
- Terzi, S. (2011). Avrupa Birliği ve İtalya'da finansal raporlama uygulamaları. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 9(1), 273-290.
- Tetik, N. & Yelgen, E. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Muhasebe Kültürüne Etkisi Üzerine Otel İşletmelerinde Bir Araştırma. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 8(3), 201-228 .
- Tez, M. G. (2019). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Firma Değerlemesi Uygulamalarına Etkisi. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde.
- Tokay, Semih Hüseyin, Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, Ankara, 1987.

- Toraman, C. Ve Bayramoğlu, F. (2006). Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Mali Çözüm, 17 Dünya Kongresi Özel Sayısı, Kasım 2006. 457-467.
- Tsakumis, G.T., Campbell Sr, D.R. and Doupnik, T.S. (2009). IFRS: Beyond The Standards. Journal of Accountancy, 207 (2), 34
- Türker, İ. (2009). Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ufrs) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul.
- Türker, M. (1996). "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Doğuşu ve İşlevleri" I. Muhasebe Standartlar Sempozyumu Bildiriler Kitabı.İzmir SMMM Odası yayını, İzmir.
- Türker, M. (2006). Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama Ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. Muhasebe Ve Denetime Bakış, (19), 87-98.
- Tyrrall, D., Woodward, D. and Rakhimbekova, A. (2007). The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: evidence from Kazakhstan. International Journal of Accounting, 42 (1), 82- 110. 10.1016/j.intacc.2006.12.004
- Uddin, S., (2005), “Global Harmonization of Accounting Standards”, The Cost and Management, May-June 2005.
- Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1134.
- Uşul, H., & Kıymık, H. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları. Journal Of Süleyman Demirel University Institute Of Social Sciences, 12.2, 123.139.
- Uwadiae, O. (2012a). Pension Reporting and IFRS. Retrieved from <http://www.deloitte.com/assets/Nigeria/Local/20Assets/Documents/IFRS%20Watc>
- Uwadiae, O. (2012b). Understanding Fair Value Measurement. Retrieved from <http://www.deloitte.com/assets/Nigeria/Local/20Assets/Documents/IFRS%20Watc>
- Uysal, Özgür Özmen., (2004), Farklı Perspektiflerin Işığında Muhasebe Standartlarının Uluslararası Düzeyde Harmonizasyonu, MÖDAV 1 st International Accounting Conference, 1.Uluslararası Muhasebe Konferansı Yakınsama Yolunda, 3-5 Kasım 2004, İstanbul: Cem Ofset Matbaacılık A.Ş.
- Ünsal, M. A. (2014). Yeni TTK' nın / TFRS' nin Muhasebecilik Mesleğine Getirmiş Olduğu Yenilikler İle TFRS' nin Uygulanması Aşamasında Mali Müşavirlerin Karşılaştığı Zorluklar, Belirsizlikler Ve Çözüm Önerileri: İstanbul / Esenler Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(1), 31-57.
- Varga, Alexander Y. (2011), Market Value Vs Historical Cost Valuations Of Fixed Assetsin The Context Of International Convergence, Cmc Seniorthesis, Claremont Mckenna College.
- Varıcı, İ., (2009), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Aşamasında Etkili Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl:2009, Cilt XXVII, Sayı 2, S.279-296.
- Veron, N. (2007) “EU adoption of the IFRS 8 standard on operating segments”, available online at (http://veron.typepad.com/main/files/EuroParl_IFRS8_Sep07.pdf, 28 September 2009)
- Wallace, R.S.O. (1990). Accounting in Developing Countries: A Review Of The Literature. *Research in Third World Accounting*, 1 (1), 3-54.
- Yalkın, Y. K. (2002). “Muhasebe Standartları Ve Türkiye Uygulaması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 4(2), 1-7.
- Yalkın, Y. K., (2001), Genel Muhasebe İlkeler, Uygulamalar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 12.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yu, G. (2010). Accounting Standards And International Portfolio Holdings: Analysis Of Cross-Border Holdings Following Mandatory Adoption Of IFRS. Phd Thesis, University of Michigan.
- Yünlü, M., (2020), Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi Ve Günümüzdeki Durumu, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2020/Ocak (18); (180-192
- Zaidi, S., & Paz. V. (2015). Consequences of IFRS Adoption: A Literature Review. *Journal of Theoretical Accounting Research*. 10(2).
- Zakari, M. (2014). Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Libya. SSRN, 4 (2), 390-412. 10.2139/ssrn.2538220.
- Zeff, S.A. (2007). Some Obstacles To Global Financial Reporting Comparability And Convergence At A High Level Of Quality. *British Accounting Review*, 39 (4), 290-302
- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An Analysis Of The Factors Affecting The Adoption Of International Accounting Standards By Developing Countries. *The International Journal Of Accounting*, 41(4), 373-386.
- Resmi Gazete. 2008.Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri X1, No: 29)

- BDDK, (2021). <https://www.bddk.org.tr/KurumHakkinda/Detay/25>. (Son Erişim Tarihi: 24.12.2021).
- Elitaş, C., Karakoç, M. & Özdemir, S. (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi, Sayı 5, Ekim, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/eb6a9.pdf>. (Son Erişim Tarihi: 10.12.2021)
- EU (2018), https://europa.eu/european-union/index_en. (Son Erişim Tarihi: 20.12.2021).
- FASB (2006), “Financial Accounting Series No. 1260-001”, https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=12182.20340119&acceptedDisclaimer=true. (Son Erişim Tarihi: 20.12.2021)
- IOSCO (2018), <https://www.iosco.org/>. (Son Erişim Tarihi: 20.12.2021)
- KGK (2018), “Tanıtım Broşürü”, <https://www.kgk.gov.tr/>. (Son Erişim Tarihi: 20.10.2021)
- SEC,2021. <https://www.sec.gov/about/what-we-do>. (Son Erişim Tarihi: 24.12.2021).
- Seviş, V. (2006), Http://Www.Tmsk.Org.Tr/Basin/Basin_060501.Html. Son Erişim Tarihi: 20.12.2021).
- TFRS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, çevrimiçi erişim: [https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C(1).pdf). (Son Erişim Tarihi: 20.12.2021).
- TMSK. (2007). Türkiye Finansal Raporlama Standartları. <http://www.tmsk.org.tr/> (Son Erişim Tarihi: 24.12.2021).

EKLER

EK-1

Sayın İlgili

Bu araştırma Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı'nda Doktora Programı çerçevesinde hazırlanan **“Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Karşılaşılan Zorluklar: Türk İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”** tez çalışması için yürütülmektedir.

Katkılarınız ve katılımınız için teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Fatma Bıçakçı
Doç.Dr.Hüseyin ÇETİN

NEÜ SBF İşletme ABD
İşletme Bölümü Doktor Öğrencisi
Öğretim Üyesi

NEÜ SBF

UFRS'ye Geçişte Karşılaşılan Zorluklar

Parantezli her soru için kendinize en uygun şıkkı işaretleyin.

Bölüm 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

1. Cinsiyetiniz
 - a. Kadın ()
 - b. Erkek ()
2. Yaşınız
 - a. 24 ve altı ()
 - b. 25-40 ()
 - c. 41-55 ()
 - d. 55 ve üstü ()
3. Şirketteki Pozisyonunuz nedir?
 - a. Genel Müdür ()
 - b. Mali İşler Direktörü ()
 - c. Muhasebe Müdürü ()
 - d. Muhasebe Personeli ()
 - e. Diğer (lütfen belirtiniz) ()
4. Kaç yıldır bu pozisyonda çalışıyorsunuz
 - a. 1 yıldan az ()

- b. 1-5 yıl ()
- c. 6-10 yıl ()
- d. 11 yıldan fazla ()
5. Eğitim düzeyiniz nedir?
- a. Doktora ()
- b. Yüksek Lisans ()
- c. Lisans ()
- d. Ön Lisans ()
- e. Lise ()
6. UFRS ile ilgili herhangi bir eğitim aldınız mı?
- a. Evet ()
- b. Hayır ()

Bölüm 2: Şirketle İlgili Genel Bilgiler

1. Aşağıdakilerden kategorilerden hangisi şirketinizin durumunu tanımlar?
- c. Yalnızca BIST'te işlem görmektedir ()
- d. BIST ve yabancı menkul kıymetler borsasında işlem görmektedir ()
- e. Herhangi bir menkul kıymetler borsasına kayıtlı değildir ()
- f. Yalnızca yabancı menkul kıymetler borsasında işlem görmektedir ()
2. Aşağıdakilerden hangisi şirketinizi tanımlamaktadır
- g. Aile şirketi ()
- h. Aile şirketi değil ()
3. Aşağıdaki kategorilerden hangisi şirketinizde uygundur?
- i. Bir ulusal şirket ya da grubun iştiraki ()
- j. Bir uluslararası şirket veya grubun iştiraki ()
- k. Yerli bir grup ya da şirketin ana şirketi ()
- l. Uluslararası bir grup ya da şirketin ana şirketi ()
- m. Hiçbiri ()
4. Aşağıdaki sektörlerden hangisi şirketinizi tanımlar?
- n. Gıda ve Gıda Maddeleri, İçecek ve tütün ()
- o. Petrol ve Gaz Ve Elektrik ()
- p. Madencilik ve Taşocakçılığı ()
- q. Demir Çelik ve Diğer Metaller ()
- r. Otomotiv ve Taşıt Araçları ()
- s. Kimya, İlaç, Lastik Ve Plastik ürünler ()
- t. Tekstil, Giyim Eşyası ve Ayakkabı ()
- u. Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi ()
- v. Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ()
- w. Diğer (belirtiniz) ()
7. Aşağıdakilerden hangisi son beş yılda geçen yıl dahil olmak üzere şirketinizin denetçisiydi?
- a. Uluslararası denetim firması ()
- b. Türk denetim firması ()
- c. Her ikisi de ()
8. Şirketiniz ne zaman kuruldu?
- a. 1960'dan önce ()
- b. 1960-1974 ()
- c. 1975-1989 ()
- d. 1990-2004 ()
- e. 2005-2019 ()
9. Şirketiniz yurtdışına ticaret yapıyor mu?

- a. Evet ()
- b. Hayır ()
10. Şirketiniz yurtdışı kredi kuruluşlarından finansman kullanmakta mıdır?
- a. Evet ()
- b. Hayır ()
11. Şirketinizin ana finansman kaynağı nedir?
- a. Bankalar ()
- b. Sermaye piyasası ()
- c. Oto finansman ()

Bölüm 2:TFRS /BOBİ FRS'ye Geçiş İle İlgili Genel Bilgi

1. Şirketinizin TFRS/BOBİ FRS uygulama nedeni nedir?
- a. Zorunlu düzenleme ()
- b. Yönetimin isteği ()
- c. Hissedarların baskısı ()
- d. Dış finansman ihtiyacı ()
2. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının şirketiniz için ne kadar önemli olduğunu düşünüyorsunuz?
- a. Çok Önemli ()
- b. Kısmen Önemli ()
- c. Hiç önemli değil ()
3. UFRS'nin kabulü Türkiye'nin yabancı yatırımcı çekmesinde ne derece önemlidir?
- a. Çok Önemli ()
- b. Kısmen Önemli ()
- c. Hiç önemli değil ()
4. Şirketinizde TFRS/BOBİ FRS veya muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda uzmanlaşmış muhasebeci var mıdır?
- a. Evet ()
- b. Hayır ()
5. Aşağıdakilerden hangisi TFRS/BOBİ FRS'ye'ye geçerken şirketinize yardım ve rehberlik sağladı?
- a. YMM, SMMM ve Bağımsız Denetçi ()
- b. Şirket personeli ()
- c. Danışmanlık Şirketleri ()
- d. Diğer (Lütfen belirtiniz)
6. KGK'den TFRS/BOBİ FRS şirketinize nasıl adapte edebileceğiniz konusunda destek aldınız mı?
- a. Evet ()
- b. Hayır ()
7. Şirketinizin adapte olması için geçiş süresi yeterli miydi?
- a. Evet ()
- b. Hayır ()
8. Sizce geçiş için en uygun hazırlık süresi ne kadardır?
- a. 1 yıl ()
- b. 2 yıl ()
- c. 3 yıl ()
- d. 4 yıl ()
- e. 5 yıl ve üzeri ()
9. Eğer seçme şansınız olsa TFRS/BOBİ FRS'yi uygulamayı düşünüyor müydünüz?
- a. Evet ()
- b. Hayır ()

10. Aşağıda UFRS'nin benimsenmesine yönelik algılarınıza ilişkin bir dizi ifade bulunmaktadır. Aşağıdaki ifadelerin her birine 1 de 5'e kadar ne ölçüde katılıyor veya katılmıyorsanız lütfen işaretleyiniz, 1=kesinlikle katılmıyorum, 5= kesinlikle katılıyorum

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
UFRS'nin Benimsenmesine Yönelik Algınız					
10.1. Çoğu şirket kanuni yaptırımlardan dolayı UFRS'yi benimsemek zorunda kalmıştır	1	2	3	4	5
10.2. UFRS, yatırımlarda finansal risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olur	1	2	3	4	5
10.3. UFRS'nin benimsenmesi global olarak finansal tabloların şeffaflığını, güvenilirliğini, etkinliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır	1	2	3	4	5
10.4. UFRS'nin benimsenmesi yurtdışında ticaret yapan Türk işletmeleri için finansal tabloların yeniden düzenlenmesini ortadan kaldırmaktadır	1	2	3	4	5
10.5. UFRS'nin benimsenmesi benzer şirketlerin finansal tablo içeriklerindeki farklılıkları ortadan kaldırmaktadır	1	2	3	4	5
10.6. UFRS ile birlikte yatırımcıların portföylerini çeşitlendirmesi kolaylaşacaktır	1	2	3	4	5
10.7. UFRS ile birlikte hissedarlar şirketlerin ödeme gücüne daha fazla güvenmektedirler	1	2	3	4	5
10.8. UFRS'nin benimsenmesi uluslararası bağlamda şirketimize daha fazla iş fırsatı sağlayacaktır	1	2	3	4	5
10.9. UFRS'nin kabulü şirketimizin sermaye artırım maliyetini düşürmektedir	1	2	3	4	5
10.10. UFRS işletmelere ortak bir finansal dil ve anlayış sağlamakta ve bu sayede işletmelerin birlikte iş yapmalarını kolaylaştırmaktadır	1	2	3	4	5
10.11. UFRS alanında uzmanlaşmış muhasebecisi olmayan şirketler genellikle UFRS'yi reddetme eğilimindedirler	1	2	3	4	5
10.12. UFRS'nin zorunlu olarak benimsenmesi yalnızca konsolide finansal tablolarla sınırlandırılmalı ve bireysel finansal tabloları kapsamamalıdır	1	2	3	4	5
10.13. UFRS iç kontrolü daha basit ve daha az maliyetli hale getirmektedir	1	2	3	4	5
10.14. Şirketlerin UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarından	1	2	3	4	5

gelecekteki sonuçları tahmin etmeleri zordur					
10.15. Şirket yatırımcılarımızın UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarını anlamaları zordur	1	2	3	4	5
10.16. UFRS kapsamında finansal raporlama çok maliyetli ve zaman alıcıdır	1	2	3	4	5
10.17. TFRS çeviri olduğu için bazı aksaklıklara yol açacaktır	1	2	3	4	5

Bölüm 3: TFRS/BOBİ FRS'ye Geçişte Karşılaşılan Zorluklar

1. UFRS'ye geçişte karşılaşılan faktörlerin listesi aşağıdadır. Siz şirketinizde UFRS'ye geçişte karşılaştığınız sorunlar ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerin her birine 1 de 5'e kadar ne ölçüde katılıyor veya katılmıyorsanız lütfen işaretleyiniz, 1=kesinlikle katılmıyorum, 5= kesinlikle katılıyorum

	TFRS / BOBİ FRS'ye Geçişteki Zorluklar	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1.1.	Çalışanlar işbirliği konusunda direnç göstermektedir	1	2	3	4	5
1.2.	Yöneticilerin UFRS uygulamaları ile ilgili tecrübeleri yetersizdir	1	2	3	4	5
1.3.	Günlük faaliyetlere devam ederken UFRS geçiş iş yükünü yönetmek oldukça zordur	1	2	3	4	5
1.4.	UFRS uygulama yol haritasının doğru ve etkili bir şekilde uygulanmasını sağlayan etkili bir uygulama ve inceleme mekanizması ve desteği yoktur	1	2	3	4	5
1.5.	Uygun çalıştay, seminerler, forumlar vb. eksikliği, UFRS'nin sorunsuz geçişini ve başarılı bir şekilde uygulanmasını engellemektedir	1	2	3	4	5
1.6.	KGK tarafından geliştirilen yol haritasında şirketlerin kapasite ve hazırlıkları dikkate alınmamaktadır	1	2	3	4	5
1.7.	Muhasebe meslek birlikleri tarafından kapsamlı ve sürekli desteğin olmaması, UFRS'nin başarılı bir şekilde uygulanmasını zorlaştırmaktadır	1	2	3	4	5
1.8.	Nitelikli profesyonel muhasebeci sayısı şirketlerin ihtiyacını karşılamak için yetersizdir	1	2	3	4	5
1.9.	Üniversitelerdeki muhasebe eğitimi ile UFRS eğitimi arasındaki boşluk nedeniyle etkin muhasebe personeli yetiştirilememektedir	1	2	3	4	5
1.10.	Yeterli geçiş süresinin olmaması, hata ve eksiklik olasılığını artırarak	1	2	3	4	5

	finansal tabloların kalitesini etkilemektedir					
1.11.	UFRS uygulama kararları, elimizdeki kaynakları ve yeni standardı uygulamak için nelere ihtiyacımız olduğunu tanımlamamaktadır	1	2	3	4	5
1.12.	Yüksek personel eğitim maliyeti gerektirmektedir	1	2	3	4	5
1.13.	Bilgi teknoloji sistemlerinde değişiklik gerektirmektedir	1	2	3	4	5
1.14.	Muhasebe sistemini güncelleme maliyeti gerektirmektedir	1	2	3	4	5
1.15.	Paydaşlar UFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloları anlamada güçlük çekmektedirler	1	2	3	4	5
1.16.	Gerçeğe uygun değerın hesaplanması zordur	1	2	3	4	5
1.17.	UFRS çeviri olması nedeniyle anlaşılması zor ve karmaşıktır.	1	2	3	4	5

2. TFRS/BOBİ FRS'nin şirketinizde uygulanmaya konulmasında neler göz önünde bulundurulmuştur? (uygun olanların hepsini işaretleyiniz)
- a) Finansal tabloların hazırlanmasında UFRS uygulama prosedürleri ()
- b) Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ()
- c) Finansal tablolara etkisi ()
- d) Finansal performans göstergelerine etkisi ()
- e) Bilgi teknolojileri sistemine etkileri ()
- f) Yönetim muhasebesi sistemine etkileri ()
- g) İç kontrol sistemi ve hazırlanan dokümantasyon üzerine etkileri ()
- h) Personel eğitim ihtiyaçları ()
- i) İlgili maliyetler ()
- j) Diğer (Lütfen belirtiniz)
3. Aşağıdaki TFRS/BOBİ FRS kabulünde etkili olan faktörlerden şirketinizin finansal raporlamasını etkileyen değişiklikler hangileridir? (uygun olanların hepsini işaretleyiniz)
- a) Şirket muhasebe sistemindeki değişiklik olmuştur ()
- b) Şirket finansal politikalarında değişiklik olmuştur ()
- c) Finansal tablo performans göstergelerini artırmaktadır ()
- d) Yeni bilgi teknolojileri sistemi gerektirmektedir ()
- e) Yönetim stratejik finansal raporlamasında değişikliğe neden olmaktadır ()
- f) İç kontrol sisteminde karışıklık meydana gelmiştir ()
- g) Personel eğitim ihtiyaçlarını artırmıştır ()
- h) Finansal tablo hazırlama maliyetini artırmıştır ()
- i) Hissedarların mali tablolarla ilgili taleplerini artırmıştır ()
- j) Şirket ölçüm ve değerlendirme gereksinimleriyle çalışmaktadır ()

Ankete katılımınız bizim için çok değerli. Zaman ve emek ayırdığınız için çok teşekkür ederiz. UFRS'ye geçiş hakkında başka yorumunuz varsa aşağıya yazmaktan lütfen çekinmeyin. Kimlik bilgilerinizin gizli kalacağını garanti ederiz.