



**DENETİME TABİ İŞLETMELERİN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARINDA
KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR: BORSA
İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA**

Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI

**Doktora Tezi
İşletme Ana Bilim Dalı
Prof. Dr. Adem DURSUN**

**2022
Her Hakkı Saklıdır.**

**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

Nazan Güngör KARYAĞDI

**DENETİME TABİ İŞLETMELERİN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI UYGULAMALARINDA KARŞILAŞTIĞI
SORUNLAR: BORSA İSTANBUL’DA BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

**TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. Adem DURSUN**

ERZURUM- 2022



TEZ BEYAN FORMU

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Uygulama Esaslarının ilgili maddelerine göre hazırlamış olduğum ". Denetime Tabi İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarında Karşılaştığı Sorunlar: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma" adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Gereğini bilgilerinize arz ederim *.

☐ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

☒ Tezimin/Raporumun makale için **altı ay**, patent için **iki yıl** süreyle erişiminin ertelenmesini istiyorum.

28/07/2022

Nazan Güngör KARYAĞDI

Aslı Islak İmzalıdır

*** LİSANSÜSTÜ TEZLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TOPLANMASI, DÜZENLENMESİ VE ERİŞİME AÇILMASINA İLİŞKİN YÖNERGE**

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Lisansüstü tezlerin erişime açılmasının ertelenmesi MADDE 6– (1) Lisansüstü teze ilgili **patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda**, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu **iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.**

(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz **makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış** ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile **altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.**

Gizlilik dereceli tezler MADDE 7– (1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Graduate School of Social Sciences

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. Adem DURSUN danışmanlığında, Nazan Güngör KARYAGDI tarafından hazırlanan bu çalışma 28 / 07 / 2022 tarihinde aşağıda isimleri yazılı jüri tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan	: Prof. Dr. Bekir ELMAS	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Ömer YILMAZ	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Adem DURSUN	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Doç. Dr. Müslüm POLAT	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır
Jüri Üyesi	: Dr. Öğr. Üyesi Melik YOLCI	İmza:	Aslı Islak İmzalıdır

Prof. Dr. Sait UYLAŞ

Enstitü Müdürü

Aslı Islak İmzalıdır

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	VII
ABSTRACT	VIII
KISALTMALAR DİZİNİ	IX
TABLolar DİZİNİ	XI
ŞEKİLLER DİZİNİ	XV
ÖNSÖZ.....	XVI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELER

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM	5
1.1.1. Bağımsız Denetim Kavramı	5
1.1.2. Bağımsız Denetim Türleri	6
1.1.2.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim.....	7
1.1.2.2. Konusu ve Amaçlarına Göre Denetim.....	7
1.1.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim	8
1.1.2.4. SPK Mevzuatına Göre Denetim	9
1.1.2.5. Risk Odaklı Denetim	9
1.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları	10
1.1.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Özellikleri	11
1.1.5. Bağımsız Denetimin Yararları.....	12
1.2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELER	14
1.3. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ ...	17
1.4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI ...	19
1.4.1. Türkiye’de Bağımsız Denetim	19
1.4.2. Denetim Standartları.....	22
1.4.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	22
1.4.2.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR VE TÜRKİYE

MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE AMAÇLARI	29
2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİMİ	33
2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR	37
2.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünya’da Yapılan Çalışmalar.....	37
2.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	41
2.4. MUHASEBE STANDARTLARINDA UYUMLAŞTIRMANIN GEREKLİLİĞİ VE YAPILAN ÇALIŞMALAR	43
2.4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	45
2.4.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Tarafından Yapılan Çalışmalar	48
2.4.3. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	49
2.4.4. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	50
2.4.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	52
2.4.4.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	53
2.4.4.3. Bankacılık ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	55
2.4.4.4. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) Tarafından Yapılan Çalışmalar	55
2.4.4.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	56
2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	58
2.5.1. İnsan Kaynaklarına Yönelik ve Bilişim İle İlgili Yaşanan Sorunlar	59

2.5.2. Standartların Anlaşılması Konusunda Yaşanan Sorunlar ve Standartlardaki Yasal Alt Yapı Yetersizliğine Dönük Sorunlar	59
2.5.3. İşletmelerin İç Yapılarından ve Denetim Mekanizmalarından Kaynaklı Olan Sorunlar	59
2.5.4. Standartların Çeviri Olmasıyla İlgili Sorunlar	60
2.5.5. Yasal Uyuşmazlıklarla İlgili Sorunlar	60
2.5.6. Muhasebe Mesleğinin İcra Edilmesiyle İlgili Sorunlar	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİME TABİ İŞLETMELERİN TMS UYGULAMALARINDA KARŞILAŞTIKLARI SORUNLARIN TESPİTİ ÜZERİNE BORSA İSTANBULDA BİR ARAŞTIRMA

3.1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	70
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	80
3.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ	81
3.4. ARAŞTIRMANIN KISITLARI VE VARSAYIMLARI	82
3.5. ARAŞTIRMADA KULLANILAN VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ	82
3.6. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ VE ALT PROBLEMLERİ	83
3.7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	84
3.7.1. Araştırmaya İlişkin Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi	84
3.7.2. Araştırmaya Katılan Firmalarda Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Demografik Değişkenler	86
3.7.3. Firmaların Faaliyet Gösterdiği Sektörlere İlişkin Bulgular	88
3.7.4. Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Muhasebe Standartlarının Tanımıyla İlgili Görüşleri	89
3.7.5. Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimin Kaynağı	91
3.7.6. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi, Tutum ve Karşılaşılan Sorunlara Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi	92
3.7.7. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Etkili Olan Faktörler ve Önem Dereceleri	93

3.7.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri	95
3.7.9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları	96
3.7.10. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Önem Dereceleri	100
3.7.11. Araştırma Bulgularının Faktör Analiz Sonuçları ve Değerlendirilmesi.....	109
3.7.12. Muhasebe Standartları Hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyine İlişkin KMO, Bartlett Testi ve Faktör Analizi Sonuçları.....	110
3.7.13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Yönelik Tutumlarına İlişkin KMO, Bartlett Testi ve Faktör Analizi Sonuçları	112
3.7.14. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara İlişkin KMO, Bartlett Testi ve Faktör Analizi Sonuçları	115
3.7.15. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartları Hakkındaki Bilgi Düzeyleri ile Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Arasındaki İlişkiler	119
3.8. ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİNE YÖNELİK ANALİZLER.....	122
3.8.1. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının, Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1'e Etkisinin İncelenmesi	122
3.8.2. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2'ye Etkisinin İncelenmesi	124
3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara Etkisinin İncelenmesi.....	125
3.8.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Cinsiyet Açısından İncelenmesi	126
3.8.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Yaş Açısından İncelenmesi	127

3.8.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Eğitim Durumu Açısından İncelenmesi	129
3.8.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlara İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmadaki Pozisyonları Açısından İncelenmesi	131
3.8.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmalardaki Çalışan Sayısı Açısından İncelenmesi	134
3.8.9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmaların Faaliyet Süreleri Açısından İncelenmesi	136
3.8.10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartlarının Uygulanmasıyla İlgili Maliyetler Arasındaki İlişkiler.....	138
3.8.11. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Standartların İçeriği Arasındaki İlişkiler	141
3.8.12. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Popülerite Arasındaki İlişkiler.....	143
3.8.13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Hizmet Kalitesine Sağlayacağı Katkı Arasındaki İlişkiler	146
3.8.14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Kurumsal Etkinlikte Sağlayacağı Artış Arasındaki İlişkiler	149
3.8.15. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standartları...	151

3.8.16. Faaliyet Gösterilen Sektöre Göre Uygulanan Muhasebe Standartları.....	153
3.8.17. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standart/Standartlarına Göre Sorunlarla Karşılaşma Düzeyleri.....	156
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	167
KAYNAKÇA	182
EKLER.....	196
EK-1. Anket Formu	196
EK-2. Etik Kurul Onay Belgesi.....	204
ÖZGEÇMİŞ.....	205



ÖZET

DOKTORA TEZİ

DENETİME TABİ İŞLETMELERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARINDA KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR: BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA**Nazan Güngör KARYAĞDI****Tez Danışmanı: Prof. Dr. Adem DURSUN****2022, 205 Sayfa**

**Jüri: Prof. Dr. Adem DURSUN
Prof. Dr. Ömer YILMAZ
Prof. Dr. Bekir ELMAS
Doç. Dr. Müslüm POLAT
Dr. Öğr. Üyesi. Melik YOLCI**

Küreselleşmenin finansal piyasalarda ortaya çıkan etkileri, çok uluslu işletme sayılarının ve uluslararası para hareketliliğinin artması gibi sebepler ülkelerin uluslararası standartları kullanma gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu gerekliliğe bağlı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından tüm ülkelerin uyum sağlayabileceği standartlar geliştirilmiş ve bu kapsamda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ülkeler, sınırları içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılabilir olması ve uluslararası yatırımcılara güvenilir bilgiler sunabilmesi bakımından kendi ulusal standartlarını UMS/UFRS'lere uyumlaştırma çabası içine girmiştir.

Uluslararası gelişmelere paralel olarak standartların kullanılması ve bunların uyumlaştırılması amacıyla yetkili kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu doğrultuda ülkemizde faaliyet gösteren işletmelere, muhasebe uygulamalarında yol gösterici nitelikte olan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları seti oluşturulmuş ve kullanıcılar tarafından benimsenmesi, uygulanması sağlanmıştır. Ancak zaman zaman standartların uygulanması aşamasında sorunlar yaşanmış ve bu durum muhasebe uygulamalarındaki finansal raporlamaların sağlıklı yapılamaması ve işletme faaliyetlerinin aksaması gibi olumsuzluklara sebebiyet vermiştir.

Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren denetime tabi işletmelerin muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaştığı sorunlar araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturmaması, işlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması, ara dönem mali tablo düzenlemesinde zorlukların yaşanması (yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar), standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması ve değer düşüklüğü testinin yapılması dönemi (yıl sonu-ara dönem) noktasında birtakım sorunların yaşandığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Standartlar, Türkiye Muhasebe Standartları, Borsa İstanbul

ABSTRACT

Ph. D. DISSERTATION

**PROBLEMS FACED BY AUDITED ENTERPRISES IN TURKISH
ACCOUNTING STANDARDS PRACTICES: A RESEARCH IN BORSA
ISTANBUL**

Nazan Güngör KARYAĞDI

Advisor: Prof. Dr. Adem DURSUN

2022, Page: 205

**Jury: Prof. Dr. Adem DURSUN
Prof. Dr. Ömer YILMAZ
Prof. Dr. Bekir ELMAS
Assoc. Prof. Dr. Müslüm POLAT
Assist. Prof. Dr. Melik YOLCI**

Reasons such as the effects of globalization in financial markets and the increase in the number of multinational enterprises and international currency mobility have revealed the necessity for countries to use international standards. Depending on this requirement, the International Accounting Standards Board has developed standards that all countries can adapt to and various studies have been carried out in this context. Countries have made efforts to harmonize their national standards with UMS/UFRS in terms of the fact that the financial statements of enterprises operating within their borders will be comparable and that they can provide reliable information to international investors.

In parallel with international developments studies have been carried out by authorized organizations in order to use and harmonize standards. In this direction, a set of Turkish Accounting Standards in accordance with international accounting standards which are guiding accounting practices were created for enterprises operating in our country, which were allowed to be adopted and implemented by the users. However, from time to time, problems occurred during the implementation of the standards and this led to disadvantages such as the inability to make financial reporting of accounting practices healthy and the disruption of business activities.

In this study, problems encountered in the implementation of accounting standards of audited enterprises operating in Borsa Istanbul were investigated. At the end of the study, it was found out that accounting standards lead to density in addition to the current density of enterprises. It was also found out during the implementation of this study that changes in methods at the time of transactions, difficulties in regulating interim financial statements, lack of training of standards and a number of problems were determined.

Keywords: Standards, Turkish Accounting Standards, Borsa Istanbul

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: AICPA-American Institute of Certified Public Accountants
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu
ASSC	: Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BKK	: Bakanlar Kurul Kararı
BM	: Birleşmiş Milletler
BOBİ	: Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetim Standartları Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants of England and Wales
IFAC	: International Federation of Accounting (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri

KMO	: Kaiser- Meyer- Olkin
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECC	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SME	: Small and Medium Enterprise
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
USGAAP	: Amerikan Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. Bağımsız Denetim Türleri.....	6
Tablo 1.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	23
Tablo 2.2. Türkiye Muhasebe Standartları	57
Tablo 2.3. Standartlarla İlgili Karşılaşılan Sorunlar.....	67
Tablo 3.1. Ölçeklerin Güvenirlilik Analiz Sonuçları	85
Tablo 3.2. Demografik Değişkenler ve Çalışılan Şirkete Ait Bilgiler	86
Tablo 3.3. Firmaların Faaliyet Gösterdiği Sektörler	89
Tablo 3.4. Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Muhasebe Standartlarının Tanımıyla İlgili Görüşleri.....	90
Tablo 3.5. Muhasebe Standartlarına İlişkin Alınan Eğitimin Kaynağı	91
Tablo 3.6. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi, Tutum ve Karşılaşılan Sorunlara Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi.....	92
Tablo 3.7. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Etkili Olan Faktörler ve Önem Dereceleri	94
Tablo 3.8. Firmalarda Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri.....	95
Tablo 3.9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları	96
Tablo 3.10 Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlarla İlgili Görüşlere Katılıp Katılmama Durumları	98
Tablo 3.11 Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	101
Tablo 3.12. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Önem Sırası.....	107
Tablo 3.13. Muhasebe Standartları Hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyine İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları.....	110
Tablo 3.14. Muhasebe Standartları Hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyine İlişkin Faktör Analizi Sonuçları.....	111
Tablo 3.15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Yönelik Tutumlarına İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları	112
Tablo 3.16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Yönelik Tutumlarına İlişkin Faktör Analizi Sonuçları	113

Tablo 3.17. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Belirlenmesine İlişkin Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları	116
Tablo 3.18. Firmalarda Muhasebe Standartların Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Faktör Analizi Sonuçları	116
Tablo 3.19. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartları Hakkındaki Bilgi Düzeyleri ile Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Arasındaki İlişkilere Ait Korelasyon Analizi Sonuçları	120
Tablo 3.20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1'e Etkisinin İncelenmesi	123
Tablo 3.21. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2'ye Etkisinin İncelenmesi	124
Tablo 3.22. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara Etkisinin İncelenmesi	125
Tablo 3.23. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Cinsiyet Durumuna Göre İncelenmesi Amacıyla Yapılan t Testi Sonuçları.....	126
Tablo 3.24. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Yaş Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA testi sonuçları	128
Tablo 3.25. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Eğitim Durumuna Göre İncelenmesi Amacıyla Yapılan t Testi Sonuçları.....	130
Tablo 3.26. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında	

Karşılaşılan Sorunların Firmadaki Pozisyonları Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları.....	132
Tablo 3.27. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmalardaki Çalışan Sayısı Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA Testi Sonuçları.....	134
Tablo 3.28. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmaların Faaliyet Süreleri Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları.....	136
Tablo 3.29. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Katlanılan Maliyetleri Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları	138
Tablo 3.30. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Standartların İçeriğini Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları	141
Tablo 3.31. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Standartlarının Uygulanmasında Popülariteyi Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları	144
Tablo 3.32. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Hizmet Kalitesine Sağlayacağı Katkıyı Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar	

Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları	147
Tablo 3.33. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Kurumsal Etkinlikte Sağlayacağı Artışı Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları	149
Tablo 3.34. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standartları	152
Tablo 3.35. Faaliyet Gösterilen Sektörlere Göre Uygulanan Muhasebe Standartları.....	154
Tablo 3.36. BİST’te Faaliyet Gösteren Şirketlerde Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Uygulanan Standartlara Göre Dağılımı	157

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1. Muhasebe Standartlarına Ait Piramit.....	30
Şekil 3.1. Demografik Değişkenler ve Çalışılan Firmaya Ait Bilgiler	88
Şekil 3.2. Muhasebe Standartlarının Tanımıyla İlgili Görüşler	91
Şekil 3.3. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi, Tutum ve Karşılaşılan Sorunlara Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi.....	93
Şekil 3.4. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standartları ..	153



ÖNSÖZ

Doktora eğitimime başladığım ilk günden bu yana bana bilgi ve tecrübesiyle yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Adem DURSUN 'a teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmam boyunca fikirlerini ve deneyimlerini benimle paylaşarak çalışmama katkı sağlayan Prof. Dr. Bekir ELMAS ve Prof. Dr. Ömer YILMAZ hocalarıma teşekkürlerimi arz ederim.

Doktora eğitim süresi boyunca her zaman destek ve yardımlarını benden esirgemeyen sevgili eşim Harun KARYAĞDI' ya;

Eğitim-Öğretim hayatım boyunca benden hiçbir şekilde desteğini esirgemeyen, değerli Anneme ve Babama sevgi ve şükranlarımı sunar, çalışmanın konu ile alakalı kişi, kurum ve kuruluşlara faydalı olmasını temenni ederim.

Erzurum, 2022

Nazan Güngör KARYAĞDI

GİRİŞ

İşletmelerin finansal durumlarının anlamlı, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bir biçimde oluşmasını sağlayan, mali işlemleri kaydeden, sınıflandırıp özetleyen ve bunları ilgililere açıklayan bir sistem olan muhasebenin belirli kurallara dayanması gerekmektedir. Bu gereklilikten dolayı muhasebe bilgi sistemi, uygulamalarının tümünü muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak gerçekleştirmek zorundadır.

Birçok alanda olduğu gibi ekonomi alanında da ülkeleri birbirinden ayrı tutan fiziki hudutlar giderek önemini kaybetmiş, işletmeler ticari alanda hız kazanmış ve uluslararası sermaye hareketliliği artmıştır. Hız kazanan ticari faaliyetler, ekonomik açıdan küreselleşme sürecini başlatmış ve ekonomik sınırlar giderek ortadan kalkmıştır. Bu küreselleşme süreci hem makro ölçekte ortaya çıkan krizlere neden olmuş hem de işletmelerde muhasebe ve denetim alanında ilkelere, kurallara ve gerçeğe uygun, kaliteli, şeffaf, anlaşılır, ortak ve karşılaştırılabilir bilgilere olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Hem ulusal hem de uluslararası açıdan uyumlu olması gereken bu bilgiler, belirli standartlara göre ortak hareket edilmesini gerekli kılmıştır.

Uluslararası ticaretin yaygınlaştığı çağımızda, muhasebe standartlarının oluşturulması ve ortak muhasebe dilinin kurulması amacıyla birçok gelişmiş ülke girişimlerde bulunmuştur. Yapılan girişimler sonucunda, ülkelerdeki mali ve hukuki sistem yapıları, ülkelere ait muhasebe bilgi sisteminin gelişmişlik düzeyi, muhasebe alanlarında aktif olarak çalışanların eğitim seviyesi, işletmelere ait finansman politikaları gibi bir takım farklılıklar ortaya konmuştur. İşletmelerin ve insanların bu farklılıklara dair sorunlarını ortadan kaldırmak maksadıyla birçok kuruluş ve örgüt kurulmuştur. Tüm ülkelerin ortak bir muhasebe dili kullanmalarını, muhasebe alanında uluslararası standardı sağlamayı ve değişik uygulamaların bütününe yok etmeyi amaçlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) bu kuruluşlar arasında yer almaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standard – IAS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards – IFRS)’nın hayata geçirilmesine katkı sağlayan IASB, tüm işletmelerin ortak bir muhasebe diliyle hareket etmesini sağlamış ve tüm dünya ülkelerinin kullanımına vesile olmuştur. Bu standartlar aracılığıyla, ülkelere uygulanan farklı muhasebe uygulamalarının birbirine

yakınlaşması ve oluşturulan finansal tabloların daha kolay bir şekilde karşılaştırılması sağlanmıştır. Bunun yanı sıra, işletmelere ait olan finansal bilgilerin evrensel sermaye piyasalarının gereksinimlerine yanıt verebilmesi hem finansal muhasebe hem de raporlama standartlarının uyumlu hale getirilmesiyle mümkün olmaktadır. Bu kapsamda, 19/07/2002 tarihinde 16/2002 sayılı Tüzük ile, AB sınırları içerisinde faaliyet gösteren bütün işletmelerin, 1 Ocak 2005 tarihine kadar konsolide finansal tablolarını IAS'a uyumlu bir şekilde düzenlemeleri talep edilmiştir.

Ülkemizde devlet önderliğinde gelişim gösteren muhasebe standartlarında, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunları, Bankalar Kanunu ve Vergi Kanunlarının muhasebe uygulamalarında etkilerinin olduğu görülmektedir. İlgili kanunlara ilişkin bazı hükümlerin ihtiyacı karşılayamamasından dolayı bazı kuruluşların çeşitli çalışmalar yaparak yönlendirici olduğu görülmektedir.

Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de muhasebe uygulamalarının gelişimine temel oluşturacak esasların tespit edilmesine ve uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlayarak ulusal muhasebe standartlarının hazırlanmasına katkı sağlayan kuruluşlar bulunmaktadır. Ülkemizde bu kuruluşların önde geleni Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'dır. TMSK, ülkemizde uygulanan muhasebe standartlarının uluslararası standartlara uyumlaştırılması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile işbirliği yapmış; 2004 yılı sonunda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkçe'ye çevrilmesiyle oluşturulan tercümeleri, "ikinci taslak metin" adıyla kurulun web sayfasında kamuoyuna ve ilgililere sunmuştur. Böylece TMSK, finansal bilgilerin daha anlaşılır olması, güvenilir ve açık bir şekilde sunulması adına Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının yürürlüğe girmesinde büyük rol üstlenmiştir.

Muhasebe standartlarındaki uyumlaştırmayı hedefleyen TMS tarafından Ocak 2005'ten itibaren Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS); Mart 2007'den itibaren ise Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları (TMSY) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları (TFRSY), Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ile uyumlu hale getirilmeye çalışılmış ve Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Ülkemizde 1994 yılında uygulanmaya başlayan Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) 2008 yılına kadar işletmeler tarafından uygulanmış; 2008 hesap dönemi itibariyle ise SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına tabi olan şirketlerin TMS/TFRS'ye göre finansal tablolar hazırlaması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. 2018 hesap döneminden başlamak suretiyle ise, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeleri'n (BOBİ), TMS/TFRS'ye göre kayıt tutma ve finansal tablolarını hazırlaması zorunluluğu getirilmiştir (Elmas ve Ardiç, 2018:1). Bu kapsamda birçok kurum/kuruluş tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan biri olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK), standartların işletmeler tarafından benimsenmesi, anlaşılması ve uyumlaştırılması noktasında bir takım çalışmalar yaparak işletmelere yol göstermeye çalışmıştır. Yapılan bu çalışmalarla, hem muhasebe hem de finansal raporlama alanında ortak bir disiplin oluşturulması amaçlanmıştır.

Muhasebe standartlarına yönelik yapılan çalışmalarda ve geçiş sürecinde ilgili tüm kesimlerce birtakım sorunlarla karşı karşıya kalınmıştır. Muhasebe standartlarının anlaşılmasının güç olması, geniş bir alan olması, teknik bilgiler içermesi, alanında uzmanlık gerektirmesi, farklı uygulama alternatiflerine açık olması gibi konular bu sorunlara örnek olarak gösterilebilir.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde TMS'lerin uygulanması noktasında ortaya çıkan sorunların tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve çözüm önerilerinde bulunulmasıdır. Bu kapsamda, denetime tabi olan ve Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketler üzerine bir anket çalışması yapılmış; katılımcıların muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi, tutumları ve muhasebe standartlarını uygulama aşamasında karşılaştıkları sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde, bağımsız denetime ilişkin temel kavramlara, bağımsız denetimin tarihsel gelişimine, bağımsız denetime tabi işletmelerle ilgili bilgilere ve ülkemizde uygulanan bağımsız denetim standartlarına yönelik bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye Muhasebe Standartlarına yönelik bilgiler kapsamında, standart kavramına, standartların amaçları, oluşumu ve gelişimine değinildikten sonra muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik yapılan çalışmalara, uyumlaştırılmasına ve bu çerçevede yapılan çalışmalara değinilmiştir. Yine

bu bölümde çalışmanın temel amacını oluşturan ve çalışma için önem arz eden Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünü oluşturan üçüncü bölümde, çalışmanın amacı doğrultusunda yapılan literatür araştırmasına yer verilmiş; akabinde çalışma kapsamında yapılan araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın evreni ve örnekleme, araştırmanın kısıtları ve varsayımı, araştırmada kullanılan veri toplama yöntemi açıklanmış ve sonrasında ise araştırmaya ilişkin hipotezlere, edinilen bulgulara ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

Çalışma sonuç ve önerilerle tamamlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELER

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM

1.1.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Denetim, ekonomik yapıya sahip bir örgütün faaliyetlerine ilişkin bilgilerinin daha önceden ortaya konulmuş olan kriterlere uygunluğunu belirlemek ve raporlamak amacıyla faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin bilgilerinin bağımsız uzman tarafından tarafsız bir şekilde toplanması, değerlendirilmesi ve ilgililere raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Erserim, 2007 : 7).

Bir başka tanıma göre ise denetim, işletmelerin hazırladığı mali tabloların ve bu tablolarla ilgili bütün belgelerin uzmanlar tarafından objektif bir şekilde muhasebe ilke ve standartlarını göz önünde tutarak kanıt olarak toplanması, bu kanıtların denetlenmesi, denetim sonucunda tablolara ilişkin görüşlerin güvenilir raporlar aracılığıyla ilgili kişi yada kuruluşlara duyurulması sürecidir (Dönmez, 2008 : 3).

Denetim kavramı ile eşanlamlı olarak kullanılan bir çok kavram vardır. Bunlar; teftiş, kontrol ve revizyon gibi kavramlardır. Teftiş, bir işin doğru ve iyi bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini anlamak amacıyla yapılan incelemedir. Bu inceleme işini yapan kişilere müfettiş adı verilmektedir. Teftiş kavramı iç denetimle bağdaştırılan bir kavramdır (Ak, 2015 : 7).

Kontrol Latince “contra” kelimesinden türetilip karşılaştırma anlamı taşıyan herhangi bir şeyin gerçekliğini incelemek ve soruşturmak olarak tanımlanır. Ayrıca kontrol, önceden tespit edilen normlar ve inceleme sonucunda ortaya çıkan sonuçlar ile bu normların birbirleri ile yapılan karşılaştırılmalarının sonuçlarını da içerir. Denetleme açısından zorunlu gözden geçirme ve araştırma anlamı taşıyan revizyon kavramı ise önceden yapılmış olan işlemleri kanıtlayıcı belgelere dayandırmak suretiyle eleştirip tekrardan ele almayı hedefler. Revizyon işlemlerini yürüten kişilere “revizör” adı verilir (Ak, 2015: 6).

Yukarıda verilen tanımlarda hareketle denetimden az çok farklılık gösteren bağımsız denetim için de farklı şekillerde yapılmış tanımlar mevcuttur. Söz konusu tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tarif edilmiştir (26 Aralık 2012 Tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete: Bağımsız Denetim Yönetmeliği).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap işlemlerinin bağımsız denetim kuruluşları tarafından görevlendirilen denetim elemanlarınca belirlenen ilke, usul ve standartlara göre incelenmesi, mali tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığının raporlanması sürecidir (Dönmez, 2008 : 6).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA-American Institute of Certified Puplic Accountants) tarafından yapılan bağımsız denetim kavramı ise, işletmeyle ilgili kişi, kuruluş ya da kamuya bilgi vermek amacıyla oluşturulan mali tabloların doğru, güvenilir, tutarlı ve muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış olması için yapılan incelemedir (Güler, 2006 : 49).

1.1.2. Bağımsız Denetim Türleri

Denetim, gerek piyasada yer alan işletmelerin sahiplerine ve yöneticilerine gerekse kamu yararına olan masraflı ve zorunlu bir süreçtir. Denetim, çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. Bağımsız denetim türleri Tablo 1.1.'de gösterilmiştir.

Tablo 1.1. Bağımsız Denetim Türleri

Yapılış Nedenine Göre	Konusu ve Amaçlarına Göre	Denetçinin Statüsüne Göre	SPK Mevzuatına Göre	Risk Odaklı Denetim
Zorunlu Denetim	Finansal Tablolar Denetimi	İç Denetim	Sürekli Denetim	
İsteğe Bağlı Denetim	Uygunluk Denetimi	Bağımsız Denetim	Sınırlı Denetim	
	Faaliyet Denetimi	Kamu Denetimi	Özel Denetim	

Kaynak : Koca, (2019 : 10)

Denetim türleri aşağıda öztlenmiştir.

1.1.2.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim

Yapılış nedenine göre denetim, zorunlu ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılır. Yasalarca yapılması zorunluluk teşkil eden denetim türü zorunlu denetim olarak tanımlanır (Çelik, 2005 : 33).

İsteğe bağlı denetim ise, yasal açıdan bir zorunluluğun söz konusu olmadığı ancak işletmelerin çeşitli hedefler doğrultusunda kendi isteklerine bağlı olarak yaptırdıkları denetim türüdür. Denetim, işletmenin sahipleri, ortakları ve yöneticilerine de bilgi sağlama noktasında faydalıdır. Bu nedenle işletmeler herhangi bir zorunluluk teşkil etmese de işletmelerini denetim konusunda uzmanlaşmış kişilere denetlettirebilirler. Böylece hem işletme içindeki hem işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının finansal tablolarla ilgili güvenilir bilgi edinmesi sağlanmış olur (Koca, 2019 : 11).

1.1.2.2. Konusu ve Amaçlarına Göre Denetim

Konusu ve amaçlarına göre denetim, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üçe ayrılır.

Denetlenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının incelendiği denetim türü olan finansal tablolar denetiminin nihai amacı, tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. Büyük bir öneme sahip olan bu denetim türünde, genellikle işletmelerin finansal tablolarından yararlanılır (Bakan, 2019 : 3). Sistematik bir incelemeyi gerektiren ve finansal tabloların dayanağını oluşturan kayıtların, belgelerin ve ipuçlarının değerlendirilmesiyle yapılan bu denetim işletmedeki yetkili otoriterler tarafından zorunlu yaptırıldığı gibi isteğe bağlı olarak da yaptırılabilir (Ertaş, 2018 : 6). Bu denetim türünde önemli olan bir nokta da, denetçinin işletmeye ait tabloları denetlerken farklı çıkar gruplarının amaçlarını da göz önünde bulundurmasıdır. Çünkü denetim bilgi edinme hedefi olan bütün çıkar gruplarının ihtiyaçlarına cevap vermek üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Dolayısıyla genel amaçlı tek bir çalışmayla bütün gruplara bilgi sunulur. Bunun aksine, grup içinde yer alanlardan genel amaçlı bu denetimin kendileri için yetersiz olduğu kanısına varılırsa bunlar için ayrıntılı bilgi edinme imkanı söz konusu olur. Finansal tablolar denetimini

yapmakla görevli olanlar ise, bağımsız denetçi statüsünde çalışanlar, yeminli mali müşavir ve kamu denetçileridir (Çalgan, vd., 2008: 36).

Uygunluk denetimi, denetime tabi olacak işletmenin faaliyetlerinin hem yönetim tarafından hem de yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından kurallara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının belirlenmesi olarak tanımlanır. Genellikle kamu denetçileri ve iç denetçiler tarafından yapılan denetimdir (Bakır, 2003 : 20). Elde edilen veriler ve sonuçlar işletmedeki en üst yöneticilere raporlanır (Bakan, 2019 : 3). Bu denetim türünde vergi denetimi de dikkat çekmektedir. Denetimin vergi kanunlarına uygunluğunun olup olmadığı yönünde vergi denetimi elemanları da inceleme yapmaya yetkili olabilirler (Çalgan, vd., 2008 : 36).

İşletmelerin faaliyetlerinde ne ölçüde etkin ve verimli olduklarını denetleyen denetim türü olan faaliyet denetimi, işletmelerin hedeflerine ulaşip ulaşmadıklarını belirleyen, uygulanan politikaların ve sonuçlarının değerlendirilmesini yapan denetim olarak da tanımlanmaktadır. Faaliyet denetiminin kapsamı oldukça geniştir. Çünkü yalnız işletmeye ilişkin mali bilgilerin değil işletmenin diğer fonksiyonlarının da denetimi yapılır. Bu sebeple diğer denetim türlerine göre uygulamada daha karmaşık bir nitelik taşır (Bakan, 2019: 2).

1.1.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

Üç başlıkta incelenen bu denetim, iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak sınıflandırılmaktadır. İç denetim, şirket yönetimi tarafından ortaya konulmuş kurallar doğrultusunda yapılan denetimdir. Kuruluş amaçlarını göz önünde bulundurarak faaliyetlerin yönünü, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek için iç denetim yapılır. Bu denetim türünü üstlenen denetçiler, işletmece görevlendirilen alanında uzman kişilerdir. Burada önemli olan husus, denetçilerin işletme bünyesinden olmasıdır. İşletmelerin fonksiyonları içerisinde değerlendirilen denetim, işletmeye hizmet etmeye dönük bağımsız denetlemenin varlığını göstermektedir (Bakır, 2003: 21).

Bağımsız denetim, denetime tabi olan işletme dışından ve bağımsız olan denetçi ya da denetçilerce yapılan denetim olarak tanımlanır. Denetçi statüsüne bağlı olarak oluşan bu denetim türünün yapılmasına yönelik talep, işletme yöneticilerinden olabileceği gibi işletmenin ortakları ya da işletme ile iş ilişkisi içinde olan kişi ya da kuruluşlar tarafından

da yapılabilir. Bağımsız denetimdeki temel amaç finansal denetim olup, uygunluk ve faaliyet denetimi zorunluluk teşkil etmemektedir.

Kamu denetimi, kamunun ihtiyaçlarını gidermek adına görev ve yetkilerini yasalara uygun bir şekilde üstlenen denetçilerce yapılan denetimdir. Bu denetimde, finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimleri yapılır. Kamu denetimi sayesinde kuruluşların vergi ziyanına sebep olup olmadıkları ya da uymaları gereken mevzuata aykırı davranıp davranmadıkları araştırılır ve ortaya çıkarılır. Aksi bir durum olması halinde gerekli yasal işlemler yapılır (Çalgan, vd., 2008 : 37-38).

1.1.2.4. SPK Mevzuatına Göre Denetim

“Sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim” olarak üçe ayrılır. Her yıl yapılan denetim türü kapsamında değerlendirilen sürekli denetim, SPK’nın belirlediği koşullara göre çalışan işletmelerin, halka açık şirketlerin, banka ve sigorta şirketlerinin mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesi olarak tanımlanır. Özel denetim ise, denetimi yapılan işletmelere ait izahname ve sirkülerin hazırlanmasını sağlayan ve bu belgeler aracılığıyla işletmelerin mali durumlarındaki gelişmeleri doğru bir şekilde ortaya koymak maksadıyla en az 3 döneme ilişkin mali tabloların sunumunu gerçekleştiren denetim türüdür. Özel denetim, ilk defa halka açılacak olan işletmelerle birlikte tasfiye, birleşme, devir ya da bölünme gibi işlemlerde yapılır. Bilgi toplama ve analitik inceleme amacı taşıyan, bu teknikleri kullanan sürekli bağımsız denetim yapan kuruluşlarca sürekli denetim programına uygun bir şekilde yapılan denetime ise “sınırlı denetim” adı verilir.

1.1.2.5. Risk Odaklı Denetim

Son yıllarda adından sıkça bahsedilen risk yönetimi, işletme yönetimlerinin odak noktası olmuştur. İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken amaçlarını göz ardı edemez ve bu sebeple çoğu zaman risklerle karşı karşıya kalırlar. İşletmeler bu riski yönetmeye çalışırlar. Bu durum ise riski yönetebilecek araçların kullanımını gerekli kılar. Risk odaklı denetim bu amaçla kullanılan araçlardandır. Denetimin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasını ve işletmelerin risklerinin ortaya çıkarılmasını sağlayan denetimdir (Koca, 2019 : 14).

1.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin temel amaçları; gerçekleştirilen faaliyetlerde bütünlük, doğruluk, değerlendirme, yükümlülükler ve sahiplik, sınıflandırma, açıklama ve kayıt doğrulama olarak bilinmektedir. Kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda bağımsız denetim İngiltere’de 1844 yılında zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır. Bu tarihten günümüze kadar ekonomik ve sosyal faaliyetlerde meydana gelen değişikliklerden dolayı bağımsız denetimin amaçlarında da bir takım değişiklikler olmuştur. Değişen koşullar doğrultusunda ulusal ve çok uluslu işletmelerden bu yönde faaliyet göstermeleri ve finansal tablolarını daha kapsamlı denetlemeleri beklenilmiştir. Bu durum ise, bağımsız denetçilerin sorumluluklarını genişletmektedir (Gökoğlu, 2019 : 46). Bağımsız denetim standartlarına ve ilkelerine uygun bir şekilde yapılan denetim, denetçide finansal tabloların hükümlere uygun hazırlanıp hazırlanmadığı görüşünü oluşturmaktadır. Bu görüş, finansal tabloların denetimini diğer denetimlerden ayıran bir özelliktir. Bu nedenle, finansal tablo denetimi kamuya açık güvence vermek amacıyla yapılmaktadır (Yılancı, Yıldız, ve Kiracı, 2016 : 9).

Denetçiler, bağımsız denetim işlevini yerine getirirken aşağıdaki amaçları göz önünde bulundururlar. Bunlar (Koca, 2019 : 17):

- Finansal tabloların, hata ve hile kaynaklı yanlışlıklar içerip içermediğine ilişkin güvence elde etmek,
- Tabloların bütün yönleriyle finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığına yönelik görüş bildirmek ve
- Finansal tablo bulgularına uygun olarak raporlama yapmak ve bağımsız denetim standartlarının belirlediği bildirimlerde bulunmaktır.

Yukarıda bahsi geçen amaçların dışında bağımsız denetimin amaçları çeşitli mevzuatlarla da ortaya konulmuştur. SPK tarafından çıkarılan Bağımsız Denetim Standartları Tebliğinde bağımsız denetim amacı “finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak olarak tanımlanmıştır. ”Halka açık anonim ortaklıklarda ise bağımsız denetimin amacı; tasarrufların kendilerine güven içinde yönlendirilmesidir (Tutulmaz, 2018 : 5). Bu güven sayesinde yatırım yapmayı

hedefleyenler, yatırım yapmaktan çekinmeyecek ve böyle sermaye piyasası da ekonomiye katkı sağlayacaktır. Çünkü etkin bir dış denetim olmadan gelişmiş bir sermaye piyasasının varlığından bahsedilemez (Ulusoy, 2007 : 46).

1.1.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Özellikleri

Denetçiler, denetimin önemini ve riskini tahmin edebilmelidirler. Önemlilik kavramı, bir konuda ihtiyaç duyulan bilginin basiretli yatırımcı tarafından makul olarak bilinmesiyle sınırlıdır. Çağımızdaki yönetim olgusunda denetlenmiş ve güven veren bir yönetim bilgisine ihtiyaç duyulur. Bundan dolayı yöneticiler, işletmeleri bağımsız denetime tabi tutma zorunluluğu hissetmektedir. İşletmelerde yer alan muhasebe birimleri işletme çıkarlarını sembolize etmektedir. Bu birimlerin güvenilir olması oldukça önemlidir. Güven ise denetimle sağlanmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetimin önemini arttıran birinci etken güvenilir bilgilerin sağlanmasıdır. Bir diğer etken ise, yönetime mali tablolarla ilgili geleceğe yönelik yol gösterici kararlar vermede etkili analiz ve tahminlerin sunulmasıdır (Yalman, 2014 : 112).

İşletmelerin mali tablolarında yer alan bilgiler, ilgili taraflarca yakından izlenir ve kullanılır. Bu bilgiyi kullananlar arasında ortaklar, yatırım yapmayı düşünenler, yöneticiler, işletme çalışanları, devlet, sendikalar, rakip işletmeler vb. sayılabilir. Bu bakımdan gerek bilgilerin doğruluğu gerekse güvenilirliği açısından bağımsız denetim ve denetçilerin mesleği önem kazanmıştır (Karimi, 2014 : 7). Gelişmiş olan ülkelerde sermaye tabana yayılmış ve halka açık şirket oranlarının sayısı yükselmiştir. Bu oranı geliştirmekte olan ülkelerde de arttırma çabası gösterilmiştir. Böylece tasarrufların ekonomiye aktarılmasının teşviki sağlanmıştır. Ekomonik ortamın başarılı ve sağlıklı bir şekilde oluşturulması açısından bağımsız denetimin önemi çok büyüktür. Çünkü, bağımsız denetim ve desteği olmadan sermaye piyasaları etkin bir şekilde işleyemez ve tasarruflar ekonomiye aktarılamaz. Denetim, kullanılacak bilgilere hangi ölçüde güvenileceğine ilişkin ve karar verme sürecinde güvence vermektedir. Bu bakımdan denetimin çeşitli özelliklerinden bahsetmek gerekir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. : 17-18).

Denetimin özellikleri şunlardır (Erdoğan, 2002 : 56).

- Denetim bir süreçtir. Denetim, dinamik bir yapıya sahiptir. Akılcı, planlı ve anlamlı bir şekilde karar verme ve bilgi üretme çabalarını kapsar.
- Denetim, iktisadi olaylarla alakalıdır. İktisadi bilgileri ölçme ve raporlama muhasebenin işlevleri arasındadır.
- Denetim, daha önceden saptanmış ortak ölçütlere dayanmaktadır. Denetçiler, çalışmaları kapsamında elde ettikleri sonuç ve bilgileri raporlamak amacıyla ortak bir dil kullanırlar. Kullanılan bu dil daha önceden saptanmış standartları ve amaçları esas alır.
- Denetim, tarafsızdır. Denetim işini yapan denetçi, elde ettiği bilgileri önyargıdan uzak bir şekilde, bağımsız olarak yapar ve sonuçları tarafsızca delillere dayandırarak ilgililere sunar.
- Sonuçları bildirme denetimin nihai aşamasıdır. Yapılan incelemeye yönelik bulgu ve sonuçları denetçi görüşlerini içerek bir yazı ile raporlamaktadır.
- Denetim ileriye dönüktür. Geçmişteki olayları ve işlemleri inceleyip bir sonuca varma amacı güden denetim, geçmişteki zararları gidermenin yanı sıra gelecekte de karşılaşılabilecek zararları önlemelidir. Bu bakımdan denetim için bir gelecek sigortasıdır denilir.

1.1.5. Bağımsız Denetimin Yararları

Hazırlanan mali tabloların doğru bilgiyi içerip içermediğini saptayarak güvenilirliğini artıran bağımsız denetim, denetlenen bu tablolar yardımıyla devlet tarafından yapılan vergi denetiminin riskini azaltır. Bağımsız denetimle işletmenin mali tabloları ve raporlarının analizi yapılır, ilgili kişilere işletmenin ekonomik durumu güvenilir ve eksiksiz bir şekilde aktarılır. İşlemlerin yasalara uygunluğu araştırılarak, usulsüzlük varsa düzeltilmesi sağlanır (Tunçay, 2011 : 94).

Firmalarını başarılı bir şekilde yönetebilmek için kaliteli bilgilere ihtiyaç duyan yöneticiler, bağımsız denetimden yararlanır. Firmalarda verilen kararların bir çoğu genellikle mali niteliktedir. Bu nedenle başarı elde edebilmek bu kararların güvenilir olması ile alakalıdır. Firmaların sahip ya da ortakları ortaya koydukları sermayenin durumunu ve firma kârlılığını izlemede bilgiye ihtiyaç duyar. Ayrıca firmada çalışan

kesim de bu bilgilere gereksinim duyar. Bunun nedeni, çalışan ücretlerinin ve işe devamlılık unsurlarının firma başarısıyla yakından ilgili olmasıdır. Bütün bunlardan dolayı bağımsız denetim denetlenen firmaya bilgi sağlama açısından yararlıdır (Özgül, 2019 : 17).

Bağımsız denetim çerçevesinde denetlenen ve şeffaf bilgiler içeren mali tablolar bilgi sağlayıcı olan herkesin ihtiyaçlarını giderir. Bununla beraber bağımsız denetimi yapılan tüm işletmelerde gerek yönetimde yer alan gerekse yer almayan bütün ortakların hakları korunmuş olur. Bu sebeple bağımsız denetimin hem firmalara hem de kamuya fayda sağladığı ortaya çıkmaktadır (Gülçek, 2016 : 7). Bağımsız denetim, hem vergi problemlerinin çözümü hem de vergi gelirlerinin arttırılması noktasında da kamuya katkı sağlamaktadır.

Kredi kurumlarına kredi verme kararlarıyla ilgili yardımcı olan bağımsız denetim, tasarruf yapmak isteyen yatırımcılara da yatırım kararları konusunda destek olur. Bunun yanında işveren ve işçi sendikalarına ücretlendirme, sosyal haklar gibi birçok konuda bilgi sağlayarak da katkıda bulunur. Firma müşterilerine firma faaliyetlerinin verimliliği, mali durumu ve firmanın kârlılığı ile ilgili güvenilir bilgiler sağlar. Satış aşamasına gelmiş firmaların satılması, satın alınması ya da firma birleşmeleri gibi bir çok konuda alıcı ve satıcı tarafa nesnel bilgiler sunar (Özgül, 2019 : 18). Görüldüğü gibi bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmeye, kamu otoritesine ve firma ile ilgili diğer gruplara da yarar sağlamaktadır. Bunun dışında bağımsız denetimin diğer yararları da aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009 : 17-18).

- Finansal tablolara güveni artırır.
- Yolsuzluk ve suistimalleri azaltır.
- Muhasebe sisteminde oluşturulan kayıtlardaki hatalı işlemlerin aza indirmede yardımcı olur.
- Muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan hataların düzeltilmesini sağlar.
- İşletmelerin piyasadaki güvenilirliğini artırır ve şeffaflık konusunda işletmelere katkı sağlar.
- Kredi kurumlarının kredi değerlemedeki bilgi riskini azaltmaya yardımcı olur.

1.2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELER

Bağımsız denetime tabi olma kriterleri, Bakanlar Kurulu'nun 26.03.2018 tarih ve 2018/11597 sayılı kararı ile değişmiştir. Bu kriterler, 05.05.2021 tarihi itibarıyla halen geçerlidir. 01.01.2018 tarihinden itibaren 19.12.2012 tarihli 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ve 16.02.2016 tarih ve 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile revize edilen hadler 26.03.2018 tarih ve 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2018 Yılı için tekrar revize edilmiştir. 2018 Yılı için yeniden belirlenen 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde bağımsız denetime tabi olup; tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini iki yılda sağlayan şirketler, 6102 Sayılı TTK ve 660 Sayılı Kamu Gözetim Kurumu'na ait Kanun Hükmünde Kararname gereğince bağımsız denetime tabidir.

İlgili Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden 2020 ve 2021 yılı için denetim kriterleri aşağıdaki gibidir. (<http://www.kgk.gov.tr>):

- a) Herhangi bir ölçüt olmaksızın (I) Sayılı Listede yer verilen bütün şirketler,
 - b) Aşağıda yer verilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler,
- 1) Sermaye Piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6.12.2012 tarih ve 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değer;
 - a) Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası olan şirketler,
 - b) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı 50 kişi ve üstü olanlar,
 - 2) Ek II Sayılı Listede yer alan ve denetime tabi olan şirketler için eşik değerler;
 - a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı 125 kişi ve üstü olan şirketler,
 - 3) 1 ve 2 numaralı alt bentlerde belirtilen şirketler kapsamında olmayan diğer bütün şirketler için eşik değerler;

- a) Aktif toplamı 35 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 175 kişi ve üstü olan şirketler olarak belirlenmiştir.

I Sayılı Liste kapsamında yer alan şirketlerin tümü bağımsız denetime tabidir. Bu çerçevede,

- 1) Sermaye Piyasası Kanunu gereğince SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan şirketlerde;
 - a) Yatırım kuruluşları,
 - b) Kolektif yatırım kuruluşları,
 - c) Portföy yönetim şirketleri,
 - ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
 - d) Varlık kiralama şirketleri,
 - e) Merkezi takas kuruluşları,
 - f) Merkezi saklama kuruluşları,
 - g) Veri depolama kuruluşları,
 - ğ) Derecelendirme kuruluşları,
 - h) Değerleme kuruluşları,
 - ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.
 - i) Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmekle birlikte halka arz etmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler,
- 2) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- d) Finansal kiralama şirketleri,
- e) Faktoring şirketleri,
- f) Finansman şirketleri,
- g) Varlık yönetim şirketleri,
- h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu I hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.8.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca Anonim Şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar;

- a) Karasal ortamda ulusal televizyon yayını yapma hakkı,
- b) Uydu televizyonu yayın lisansı,
- c) Birden fazla ile yönelik kablolu televizyon yayın lisansı,

II Sayılı Liste kapsamında yer alan şirketler için ise belirlenen kriterlere göre bağımsız denetime tabi olma söz konusudur. Bu çerçevede, Ekli II Sayılı Listede belirtilen şirketler için eşik değerler;

- a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı 125 ve üstü,

- 1) Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
- 2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
- 3) Çağrı Merkezleri hariç olmak üzere, 15.12.2004 tarih ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 9.5.2013 tarihli ve 6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler
- 4) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan Lisans, Sertifika veya yetki belgesi alıp bu kurum düzenlemelerine tabi faaliyet gösteren şirketler,
- 5) I Sayılı Liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere;
 - a) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemlerini henüz gerçekleştirmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (TMSF) (iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler,
 - b) 8.6.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler.

1.3. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca bağımsız denetime tabi olan işletmelerin bir takım yükümlülükleri yerine getirme zorunlulukları vardır. Bu yükümlülükler aşağıda sıralanmıştır.

Bağımsız Denetçi Seçimine İlişkin Yükümlülük

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerde denetçiler şirketlerin genel kurulu tarafından seçilmektedir. Denetçinin, görevini yerine getireceği dönem bitmeden ve her faaliyet döneminde seçilmesi şarttır. Denetçinin seçim işlemi tamamlandıktan sonra yönetim kurulu, denetleme görevini hangi denetçiye verdiğine dair bilgiyi ticaret siciline tescil ettirmeli ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan etmelidir.

Bireysel ve Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesinde Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Belirlenen Hususlara Uyma Zorunluluğu

Bağımsız denetime tabi olan şirketler, hazırlamış oldukları bireysel ve konsolide mali tablolarını Kamu Gözetim Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlemiş olduğu çerçeveye uygun bir şekilde hazırlamalıdır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri göz ardı edilmemelidir. Denetime tabi olan bu şirketlerin ilerleyen yıllarda bağımsız denetim kapsamından çıkıp çıkmayacağına dair karar, bağımsız denetim sürecinden geçmiş finansal tablolarında yer alan bilgilere göre verilecektir.

İnternet Sitesi Kurma, İnternet Sitesinin Bir Bölümünü Kanunen Yapılması Gereken İlanların Yayınlanması Amacıyla Özgüleme Zorunluluğu

Bağımsız denetime tabi olan şirketler, kanunlar gereğince internet sitesi açmak ve kanunun belirlediği bilgileri bu sitede paylaşmak zorundadırlar. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan “Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik” ile internet sitesi açılması, sitede kanunun belirlediği ilanların yayımlanması için özgülenmesi ve yer alan bilgilerin toplumun hizmetine ayrılması yönündeki usul ve esaslar düzenlenmiştir. İlgili yönetmeliğin temel alınarak şirketler tarafından sürekli yayınlanması gereken bilgiler ise şunlardır:

- a) Şirkete ait MERSİS numarası, şirketin ticaret unvanı, merkezi, taahhüt edilen ve ödenen sermaye tutarı,
- b) Anonim Şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde ise müdürlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin ad ve soyadları,

- c) Bir tüzel kişinin, anonim şirketlerde yönetim kuruluna üye, limited şirketlerde müdür olarak seçilmiş olması durumunda; tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına tüzel kişi tarafından gerçek kişinin tescil ve ilan edildiğine ilişkin açıklama, seçilen tüzel kişinin MERSİS numarası, şirketin merkezi, ticaret unvanı, tescil edilen kişinin adı, soyadı
- d) Denetim işini yürütmekle görevlendirilen denetçinin adı, soyadı, unvanı, yerleşim yeri, mevcut ise tescil edilmiş şubesi gibi bilgilere yer verilmelidir.

Denetçinin Bilgi Alma Hakkı

Türk Ticaret Kanun'un 401. Md uyarınca bağımsız denetime tabi olan anonim şirketlerin yönetim kurulları, denetçilere bilgi sunma yükümlüğü taşımaktadır. Bu kapsamda, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarını, finansal tabloları zamanında denetçiye ibraz etmeli; şirket varlıklarının, defterlerinin, yazışmalarının, kıymetli evrak ve belgelerinin, envanterlerinin kanuna uygun bir şekilde denetlenebilmesi için denetçiye imkân sağlamalıdır.

Yıllık Faaliyet Raporlarının Denetimi

Türk Ticaret Kanunu, yıllık faaliyet raporlarını denetim kapsamına almaktadır. Yıllık faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin denetimi ise hazırlanan finansal tablolardaki bilgilere uygun olup olmadığı yönünde denetlenmelidir. Aksi durumda yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacaktır (<https://metropolbd.com.tr>)

1.4. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI

1.4.1. Türkiye'de Bağımsız Denetim

Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin uygulamaların geçmişi çok eskiye dayanmamaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası ilişkilerinin gelişmeye başlaması, ülkemizde yatırım yapmak isteyen yabancı işletme sayısının giderek artması, işletmeler için mali imkânların artması gibi çeşitli nedenlerden dolayı bağımsız denetime ihtiyaç olmuştur (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, A, 2005 : 62).

1960 yılının başlarından itibaren yurt dışından fon temin eden işletmeler ve bankalar güvenilir mali bilgilere ihtiyaç duydukları için mali tablolarının denetimini

yaptırmışlardır. Tam olarak 1970 yılından itibaren uluslararası işletmeler ülkemizdeki yerleşik işletmeler aracılığıyla denetim faaliyetlerine başlamışlardır (Ertaş, 2018 : 25). Bütün bunların yanısıra İMKB ‘nin çalışmaları, bankaların ve diğer mali kuruluşların da denetime ilişkin istekleri de bağımsız denetimin başlamasında etkili olmuştur. Türkiye’de ilk olarak 1987 yılında bankaların denetimi bağımsız denetimin yapılmasına yönelik zorunluluk doğurmuştur. 1989 yılında ise halka açık şirketler için de zorunlu hale gelen bağımsız denetimle ilgili daha sonraları tebliğ ve yönetmelikler de yürürlüğe girmiştir (Dönmez, 2008 : 21).

1985 yılında bankaların denetimi Bankalar Kanununa göre yapılmaya başlanmıştır. Denetim yetkisi ilgili kanun tarafından Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliğine verilmiştir. 1988 yılından itibaren ise denetim çalışmaları açısından Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Yönetmeliği uygulamaya koyulmuştur. Bu süreçte bağımsız denetim yetkisine haiz olan işletme sayısı SPK’na göre 35’dir (Ertaş, 2018 : 26). 18 Haziran 1999 yılında ise denetim alanında yaşanan en büyük gelişme, BDDK’nın 4389 sayılı Bakanlar Kanunun ile özerk bir hal alması ve BDDK’nın finans alanında çalışan işletmelerin bağımsız denetimini yapacak kuruluşların belirlenmesini üstlenmiş olmasıdır (Şanlı ve Özbirecikli, 2012: 6-14). Yine 1999 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun ile denetim alanındaki yetki SMMM ya da YMM olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarına verilmiştir. 2499 sayılı kanunla Sermaye Piyasası Kanununda yer alan denetimle ilgili esasları belirlemek amacıyla gereken yetki ise SPK’ya verilmiştir. Ancak bu yetki tek SPK’yı tek otorite yapmamaktaydı. Bundan dolayı 2003 yılında tekrar denetim güncellemeleri yapılmıştır (Ertaş, 2018 : 26-27).

2001 yıllarından sonra Dünya genelinde denetimin hileli yapılması ve raporlanması, yolsuzlukların artması ülkemizi de etkilemiştir. Bu nedenle 2006 yılında TÜRMOB Disiplin Yönetmeliğini Sarbanes-Oxley yasasına uyumlu hale getirmeyi amaçlamış ve bu noktada düzenlemeler yapılmıştır. 2005 yılında TTK’da düzenlemeye gidilmiş ve 2011 yılında ise bağımsız denetimi düzenleyen yeni TTK taslağı hazırlanarak yayımlanmıştır. Sonraki yıllarda denetim işlemlerini düzenlemek maksadıyla 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK (Kamu Gözetim Kurumu) kurulmuştur. KGK, denetime önemli katkısı olan ve bu bağlamda bağımsız denetim standartlarını, esaslarını ve denetçi olma şartlarını düzenleyen kurum niteliği kazanmış ve birçok alanda yetkili

otorite görevi üstlenmiştir (<http://www.kgk.gov.tr>). Kamu Gözetim Kurumunun görevleri 660 sayılı KHK ile belirlenmiş olup aşağıdaki gibidir:

- Dünyadaki gelişmeleri görevleri açısından takip ederek, TMS'leri uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olacak şekilde oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası standartlar ile ulusal denetim standartlarının uyumunu sağlayarak yayımlamak ve kamu yararını gözetmek (Toroslu, 2014: 390).
- Bağımsız Denetim yapan kuruluşların çalışmalarına ilişkin esasları belirleyip; bunların ve meslek mensuplarının yetkilendirilmesini sağlamak,
- Bağımsız ve objektif bir denetimin sağlanması noktasında önlemler alınmasına katkı sağlamak,
- Bağımsız denetim kurumlarının yayınlanan standartlara uyum gösterip göstermediklerini inceleyerek, gerekli görülmesi halinde faaliyet izinlerinin iptalini gerçekleştirmek,
- Muhasebe ve denetim kapsamında çalışan uluslararası düzeydeki kurullarla işbirliği içinde olmak ve bunlara gerektiği zaman üye olmak 13.12.2013 tarihinde Hazine Müsteşarlığı tarafından 188 sayılı KHK ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı kurulmuştur. Bu kanun ile, ülkemizde ve yurt dışından kurulup faaliyet gösteren sigorta, reasürans ve emeklilikle ilgili çalışan işletmelerin bağımsız denetime ilişkin işlemleri Hazine Müsteşarlığınca düzenlenmektedir. Söz konusu yönetmeliğin hedefi, işletmelerin sigortacılık mevzuatına uygun bir şekilde yayınlanacak mali tabloların denetimini yapabilecek olan firmalara yönelik yetkilendirme ve denetim esaslarını belirlemektir.

Enerji piyasalarında faaliyet gösteren firmalara yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Bu bağlamda EPDK 19.01.2001 yılında kurulmuş olup, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu da 03.10.2003 yılında bu kapsamda yürürlüğe girmiştir. 2003 tarihinde yürürlüğe giren “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kurumlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile bu piyasalara ilişkin denetim esasları belirlenmiştir. Burada asıl amaç, istikrarlı ve şeffaf enerji piyasasının oluşmasını sağlamanın yanı sıra elektrik, LPG, doğal gaz, petrol gibi enerji kaynaklarıyla ilgili kaliteli, sürekli, yeterli ve düşük maliyetli;

çevresiyle uyumlu olmasına destek sağlayacak düzenlemelere yönelik açıklamalar yapmaktır (Bahşı, 2019 : 23).

TTK’da Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetim zorunlu hale gelmiştir. Bu kapsamda uygulamanın işlerlik kazanabilmesi ve başarılı bir şekilde yürütülebilmesi açısından Türkiye Denetim Standartları Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu hale getirilmiştir. Ve standartların bir çeviri niteliğinde olduğu belirtilmiş; IFAC tarafından Denetim ve Güvence Standartlarının bir bölümünü teşkil etmiştir. Daha sonra bu kapsama güncellemeler yapılmamıştır. Ancak 09 Mayıs 2003’den bu zamana kadar ilgili faaliyetler TÜRMOB bünyesinde çalışan TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) tarafından yürütülmektedir. Bu kurul tarafından ilk olarak 2002 tarihinde yayınlanan standartlar Türkçe’ye çevrilmiştir. 2007 yılında ise yine aynı kurul tarafından çeviri tamamlanmış ve 2008 yılında TÜRMOB tarafından hazırlanan “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları” adıyla bir kitap yayınlanmıştır. 15 Aralık 2009 yılından sonra yapılan değişikliklere ilişkin bütün çeviriler TÜDESK gözetiminde yapılmaktadır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009 : 65-66).

1.4.2. Denetim Standartları

Denetim faaliyetlerinin zamanla karmaşık bir hal alması ve mesleki kuruluşların oluşmasıyla denetim standartları fikri ortaya çıkmıştır. Denetime yönelik yapılan işlemlerin yeterli ve kaliteli olmasını sağlama amacı güden denetim standartları, ilk aşamadan son aşamaya kadar denetim sürecini kapsayan ölçütler bütünüdür. Denetim işinin yapılmasında denetçilerin görev ve sorumluluklarını, yapması gerekenleri, yapılanların nasıl yapılacağını belirleyen standartlar denetçilerin niteliklerini de ortaya koyar. Bu bakımdan denetçiler için bir rehber niteliği taşımaktadır (Gülçek, 2016 : 16-17). Bu standartlar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları olarak iki başlıkta incelenmektedir.

1.4.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının uymak zorunda olduğu ilke ve kurallar denetim meslek örgütlerince belirlenmiştir. Ortak fikirler kabul edilen ve uygulanan bu

ilkeler Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) olarak tanımlanmaktadır. İlk olarak 1947 tarihinde Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından kabul edilen bu standartlar, çoğu ülke tarafından kabul edilmiş ve çok fazla değişikliğe uğramadan günümüze kadar devam etmiştir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçilerde olması gereken özellikleri, denetim sürecinde yapılacak olan asgari çalışmaları, bu çalışmalar neticesinde hazırlanması gereken raporların kapsadığı unsurları ortaya koyan genel ilkeler bütünüdür. Bu standartlar, denetim çalışmaları için rehberlik görevi üstlenen ve yol haritası çizen ana ilkelerdir. Denetim standartlarının belirli nitelik ve özellikleri olmalıdır. Şayet denetçi bu niteliklere uyum sağlamazsa, bu durum çalışmanın güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyebilir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009 : 67-68). GKGDS'nin iki önemli fonksiyonu vardır. Bu fonksiyonlar iki ana başlıkta incelenir. Bunlar;

Kalite Ölçme Fonksiyonu: Denetçi tarafından denetim sırasında sunulan hizmetin kalitesini ölçen standartlardır. Denetim faaliyeti yapılırken bu standartlara uygunluk söz konusu ise, o denetim kalitelidir aksi durumda denetimin kalitesinden bahsedilemez.

Rehberlik Fonksiyonu: Denetim işinin alınması aşamasından başlayıp, denetimin planlanması, yürütülmesi, denetime ilişkin kanıtların toplanması ve değerlendirilmesiyle birlikte sonuç raporlarının hazırlanması aşamasına kadar denetçiye yol gösteren fonksiyondur (Koca, 2019 : 17). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç ana başlıkta incelenir. Bu başlıklar tablo 1.2.'de gösterilmiştir.

Tablo 1.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1. Genel Standartlar	• Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı • Bağımsızlık Standardı • Mesleki Özen ve Titizlik Standardı
2. Çalışma Alanı Standartları	• Planlama ve Gözetim Standardı • İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı • Kanıt Toplama Standardı
3. Raporlama Standartları	• Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı • Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı • Tam Açıklama Standardı • Görüş Bildirme Standardı

Kaynak: Kavut, Taş ve Şavlı, (2009: 68)

Genel Standartlar

Genel Standartlar denetim işinde sorumluluğun alınması, işin planlanması, yürütülmesi ve edinilen sonuçların raporlanması aşamalarında denetçinin mesleki durumunu ve yetkisini oluşturan kuralları kapsayan standartlar bütünüdür (Altınışik, 2019: 70). Genel Standartlar 3'e ayrılır. Bunlar aşağıda özetlenmiştir (Bakan, 2019 : 9-10).

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Ciddi bir çaba gerektiren denetim, teknik eğitim ve beceriye sahip uzman kişi ya da kişiler tarafından yapılmalıdır. Bu standarda göre, denetim işini yapan kişi ya da kişilerin muhasebe alanında eğitilmiş olmalı, işlerler ilgili mesleki deneyime sahip olmalı ve bu konuda devamlı eğitim almalıdır.

Bağımsızlık Standardı

Bu standarda göre, denetimle ilgili her türlü konuda denetçi olarak görev alan kişilerin bağımsız düşünceye sahip olması gerekir. Gerek gerçekçi bir yaklaşım içinde olsun gerekse görünürde olsun denetçiler mutlaka bağımsız davranış sergilemelidir. Bu bağımsızlık hem mesleki ahlak hem de standartları uygulamak açısından önemlidir.

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Denetçinin, denetim işinde yeteri kadar kanıt toplamasında, çalışma kâğıtlarının düzenlenmesi ve denetim sonuçlarına ilişkin raporların oluşturulmasında mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi gerekliliğini ifade eden standarttır.

Çalışma Alanı Standartları

Çalışma Alanı Standartları, genel standartların aksine denetçilerin mesleki kişiliği ile alakalı olmayıp, çalışma esnasında nelerin nasıl yapılacağına yönelik yol gösterici standartlar olarak açıklanır. 3 ana başlıkta incelenen bu standart, güvenli ve objektif görüşe ulaşabilmek amacıyla denetçilere kanıt toplamada ve yorumlamada destek olur (Altınışik, 2019 : 72). Bu standartlar aşağıda açıklanmaktadır.

Planlama ve Gözetim Standardı

Sermaye Piyasası Kurulu, hem planlama hem de gözetimle ilgili konulara Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ 25. ve 27. Maddesinde açıklık getirmiştir.

Denetçiler, denetimin yapacakları işletmeler hakkında bilgi sahibi olmak amacıyla önceden planlama yapmalıdır. Bu bakımdan işe başlamadan önce dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır. Bunlar:

- Yardım etmesi amacıyla eleman alınıp alınmayacağına karar verilmesi,
- Yardımcıların özelliklerine,
- Denetim çalışmasının süresine,
- İlk etapta iç denetimin mi dış denetimin mi yapılacağına ilişkin kararın verilmesi,
- Denetim süresi boyunca ulaşılması gereken kanıtlara karar verilmesi gerekir (Kapusuzoğlu, 2006 : 69).

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

Denetim çalışmalarındaki en önemli aşamalardan biri, iç kontrol sisteminin güvenli bilgi elde etmedeki başarısı hakkında verilen karar aşamasıdır. İşletmelerdeki finansal nitelikteki hareketlerin güvenilirliğinin göstergesi niteliğinde olan iç kontrolün kalitesi de oldukça önemlidir. Çünkü bir işletmedeki iç kontrol yapısı ne kadar kaliteliyse bilgilerin güvenilirliği de bu doğrultuda artar. Bu nedenle, denetçiler mutlaka denetimini yapacakları işletmenin iç kontrol sistemini incelemelidir (Koca, 2019 : 19).

Kanıt Toplama Standardı

- Bu standart, denetçilerin denetimini yaptıkları işletmenin mali tabloları ile ilgili görüş oluşturmak amacıyla yeteri düzeyde ve kalitede kanıt toplamının gerekliliğini ifade eder. Çalışma alanı standartları kapsamında yer alan bu standarda göre, kanıt toplarken sayma, gözlemleme, soruşturma ve doğrulama gibi yöntemlerden uygun olanları kullanılmalıdır. Denetiminin önemli unsurlarından olan kanıtların bazı özellikleri taşıması gerekir. Bu özellikler şunlardır (Altınışık, 2019 : 74):
- Kanıtlar hukuksal olarak geçerli özellikte olmalıdır,
- Nesnel bir yapıya sahip olmalıdır,
- Denetimin yapıldığı zamana uyum sağlamalıdır,
- Tek olayla sınırlı kalınmamalı; devamlılık esası dikkate alınmalıdır

Raporlama Standartları

Denetim faaliyetine yaklaşımın nasıl olması ile ilgili yardımcı olan standartlardır. Bundan dolayı bu standartlar, denetimi yapılacak olan işletmeye dair bilgi sistemi hakkında bilgi vererek, işletmeyi tanımaya olanak sağlar. Denetçinin hazırladığı raporda nelere, nasıl ve neden yer vereceği konusunda yardımcı olan standart 4'e ayrılır (Altınışık, 2019 : 75).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının araştırılıp hazırlanacak olan raporda belirtilmesi esasını ifade eden standarttır. Bilgi kullanan taraflar için önem arz eden bu raporda yer alan açıklamaların güvenilirliği ve doğruluğu bu standarda uygunluk ile ortaya çıkar (Koca, 2019 : 20).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı

İşletmelerde hazırlanan mali tablolarda uygulanan ilke ve politikaların değiştirilmemesi ve karşılaştırılabilir olması sağlanmalıdır. Çünkü bu durumun olmaması halinde denetçilerin finansal analizleri yapması güç olur. Bu sebeple, denetçi denetlenen işletmenin bu konuda herhangi bir değişiklik yapıp yapmadığını araştırmalıdır ve raporunda bu duruma yer vermelidir.

Tam Açıklama Standardı

İşletme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan bilgilere mali tablolar aracılığıyla ulaşılır. Bu sebeple, bilgi kullanıcıları bu tabloların faydası oldukça fazladır. Bu bakımdan hazırlanan mali tablolar mutlaka taraflara yeterli bilgiyi sunacak şekilde hazırlanmalıdır. Denetçiler ise bu tabloların tam açıklama kavramına uygun yapıp yapılmadığından dolayı sorumluluk taşır. Tablolarda aksaklıklar varsa bunlar mutlaka raporda yer almalıdır.

Görüş Bildirme Standardı

Bu standart, yapılan denetim faaliyeti sırasında incelenen mali tablolarla ilgili oluşan son görüşün denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunda açıklanmasıdır. Denetçi raporunda olumlu görüş, koşullu görüş, olumsuz görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma gibi sonuçlara yer verir. Şayet görüş kapsamlı açıklanmayacaksa bunun

sebepleri belirtilmelidir. Denetçinin adına yer verilecekse, denetçinin sorumluluğuna ve yapılan incelemelerin niteliklerine de raporda yer verilmelidir (Altınışık, 2019 : 75-77).

1.4.2.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

Para ve sermaye piyasalarında meydana gelen gelişmeler denetim standartlarının durağanlıktan ziyade dinamik bir yapıya sahip olmasını zorunlu kılmıştır. Bu zorunlulukla denetim alanında ortaya çıkan bir önemli düzenleme de Uluslararası Denetim Standartlarıdır. Bu standartlara yönelik yapılan düzenlemeler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılmaktadır. IFAC, 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla kurulmuş olan bir yapılanmadır (Dönmez, 2008 : 19).

Bu standartlar, denetim faaliyetinin ilk aşamasından son aşamasına kadar olan bütün süreci detaylı bir şekilde ele alır (Bakan, 2019: 12). IFAC tarafından 2004 tarihinde standartların daha kolay anlaşılabilmesi ve kullanılabilmesi açısından yaygınlığını artırabilmek amacıyla başlatılan açıklık çalışması 2008 tarihinde tamamlanmıştır. 15 Aralık 2009 tarihinde ise bu çalışmanın sonunda “Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları”nın bir bölümü değişime uğramış bir bölümü ise yeniden düzenlenmiştir. Düzenlenen bu standartlar ise daha sonra IFAC tarafından “2009 El Kitabı” haline getirilerek yayınlanmıştır. Ayrıca yine IFAC tarafından denetimle ilgili bazı konularda karşılaşılabilecek sorunları ortaya çıkarmak ve bunlara çözüm önerileri sunabilmek amacıyla “Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri” yayınlanmıştır. Ancak bu izahnameler kesinlikle standartların yerine geçemez ve ek düzenlemeler getiremez. Uluslararası denetim standartlarına ilişkin bir rehber niteliği olarak yardımcı olurlar. Bu izahnamelerde yer verilen konular aşağıdaki gibidir:

- Bankalar Arası Teyit Prosedürleri,
- Banka Gözetim Sistemi ile Bankaların Bağımsız Deneçileri Arasındaki İlişki,
- Küçük İşletmelerin Denetiminde Özel Muhakemeler,
- Mali Tabloların Denetiminde Çevreyle İlgili Hususların Değerlendirilmesi,
- Türev Finansal Araçların Denetimi,
- E-Ticaret- Mali Tabloların Denetime Etkisi,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Denetim Raporlanması (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009 : 76-77).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 660 Sayılı KHK ile kendisine IFAC tarafından verilen yetkiye istinaden TDS (Türkiye Denetim Standartları) yayımlama konusunda uluslararası standartları referans almıştır. Bu durum ülkemizin Avrupa Birliğine girme sürecinde 6102 Sayılı TTK ile ortaya çıkıp, kabul edilmiştir. Türkiye denetim Standartları, “bağımsız denetim alanında uluslararası standartlara uyumlu bir eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana yönelik düzenlemelerdir”. IFAC kurulu bünyesinde oluşturulan ve bağımsız standartları belirleyen kurulca eğitim, etik, kalite kontrol ve güvence denetimiyle ilgili standartları yayımlamıştır. Bu kurullardan olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetim Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, güvence denetimleri ve hizmetlerini içeren standartları yayımlamıştır (<http://www.kgk.gov.tr>).

İKİNCİ BÖLÜM

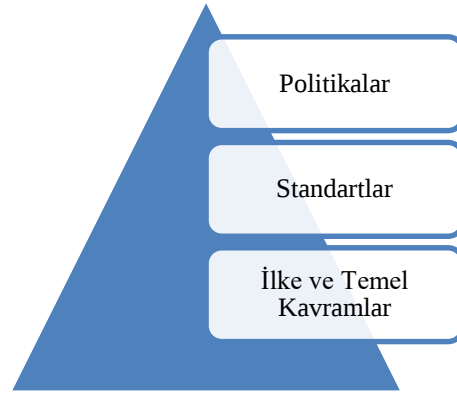
MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE AMAÇLARI

Standart kavramı, Türk Dili Kurumu tarafından *“bir nitelik ya da niteliğin kabul edilmiş şekli, örnek veya temel olarak alınabilen, belirli bir tip üzerine yapılmış veya uygulanmış, normlara, kavram ve kurallarına vb. uygun olan”* olarak tanımlanmaktadır (Turhan, 2019: 3).

Muhasebe standartlarından bahsedilmek için öncelikle standart ve muhasebe standartlarının oluşumuna zemin hazırlayan muhasebe kavramlarıyla ilgili bilgi vermek gerekir.

Genel anlamda muhasebe, bir takvim yılı içerisinde ekonomik faaliyetler sunan bütün kuruluşların mali nitelikte olan işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, raporlayan ve yorumlayan, analiz eden bir bilgi sistemidir. Muhasebe, finansal bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgileri sunan bilgi sistemi olarak da tanımlanmaktadır. Sunulan bilgiler finansal tablolar aracılığı ile yapılmaktadır. Muhasebe teorisinden ve uygulamasından bahsedebilmek için muhasebenin ilke ve temel kavramları ve muhasebe standartları, muhasebe politikaları gibi üç önemli unsurun birbirleriyle olan ilişkisine değinmek gerekir (Kiracı ve Köse, 2002 : 48). Bu unsurları bir piramit olarak düşünecek olursak, temel kavramlar ve ilkeler piramidin temelini oluştururken; standartlar ise ortada, muhasebe politikaları ise piramidin tepesini oluşturur. Muhasebe bilgi sisteminin temel taşlarını temel kavramlar ve ilkeler oluştururken, uygulamalara yön verip oluşturulması gereken tabloların hazırlanmasına olanak sağlayan düzenlemeler ise muhasebe standartlarıdır (Akgül ve Akay, 2003 : 4). Muhasebe standartlarını gösteren piramit şekli aşağıdaki gibidir:



(Kaynak: Kiracı ve Köse, (2002: 49))

Şekil 2.1. Muhasebe Standartlarına Ait Piramit

Değişen dünya ekonomisinde giderek gelişen dinamikler, sosyal ve teknolojik alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da büyük ölçüde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Uluslararası bir boyuta ulaşan muhasebe uygulamaları mali bilgilerin ilgililere raporlanmasında ve açıklanmasında çeşitli sorunları beraberinde ortaya çıkarmıştır. Uyum sorunu olarak adlandırılan bu süreçte sorunların yok edilebilmesi maksadıyla muhasebe standartlarını oluşturma çabaları başlamıştır. Bu bağlamda, muhasebe standartları, işletmelerin muhasebe sistemleri açısından yöntem belirleyerek; hem muhasebe ilke, politika ve yöntemlerini uygulayıcılar hem de mali tablolardan yararlanacaklar açısından bütün bilgilerin doğru, güvenli ve gerçeğe uygun bir şekilde olmasını sağlayan standartlardır (Yılmaz, 2007 : 139-140).

Başka bir tanıma göre ise muhasebe standartları, muhasebe mesleğini icra eden kişi/kişilerce hazırlanan muhasebe hesaplarının incelenmesi, kaydedilmesi ve düzenlenmesi amacıyla kullanılan yöntem ya da yaklaşım olarak tanımlanır. Muhasebe standartları, muhasebe sistemindeki işlemlerin ve olayların nasıl kaydedilip sınıflandırılacağını ve raporlanmasını belirtir (Şahin, 2010 : 3).

Muhasebe standartları, finansal tablolarla ilgili ilkelerin uygulanmasını sağlayan esas ve yöntemler bütünü olarak da tanımlanır. Bu standartlar, piyasadaki bütün sektörlerle alakalı olabileceği gibi tek bir sektörü de ilgilendirebilir (Şahin ve Pazarçeviren, 2007: 131).

Literatürde yer alan başka bir muhase standardı tanımı ise muhasebe işlemlerinde birlik elde edilmesi maksadıyla muhasebe işlemlerinde yer verilmesi gereken ve

hazırlanan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve yasalarına uyumlu bir şekilde yasal zeminde düzenlenmesini sağlayan kuralların tümüdür (Yiğit, 2019: 8-9).

Muhasebe alanına ait standartlar, muhasebe meslek mensuplarının serbest bir şekilde yargıda bulunmasına müdahale etmektedir. Çünkü standartlar mesleği icra edenlerin kişisel yargılarının aksine standardı hazırlayanların kolektif yargılarını ortaya koyma amacı taşımaktadır. Karşılaştırılabilirlik, tutarlılık ve anlaşılabilirlik gibi özellikler de standartların amaçları içerisinde. Standartların oluşturulmasının bazı sebepleri mevcuttur. Bu sebepler şunlardır (Dalkılıç, 2008 : 5-6):

- Dönemler dikkate alınarak mali tabloların hazırlanması, tahakkuk esasına uyumunun sağlanması ve karmaşık olayların çift taraflı kayıt sistemine uygun hale getirebilmek gibi sebepler mesleki açıdan oldukça önemlidir. İlke ve politikalar, tahakkuklar, tahminler, karşılıklar gibi konular finansal raporlamanın birer parçasıdır. Denetçiler, mali tabloları hazırlayanlar ve kullananlar muhasebe sisteminin tarafsız ve yargıya açık yapısına uyarken standartları yol gösterici rehber olarak kullanırlar.

Muhasebe sistemi, devamlı değişen bir çevre yapısına sahiptir. Dolayısıyla karşılaşılan sorunlar da değişim göstermektedir. Standart hazırlama süreci bu problemlere çözüm bulmayı hedeflemekte ve de bulunan çözümleri ilgililerle paylaşmaktadır.

Ulusal düzeyde faaliyet gösteren işletmeler başka ülkelerle ticaret yapmaya başlamış ve buralarda yatırım olanakları bulmaya başlamışlardır (Özkök, 2000: 87). Bu durum, yatırım yapılacak olan ülkedeki uygulamaların anlaşılması gibi riskleri ortaya çıkarabilmektedir. Bu risklerin ortadan kaldırılabilmesi için ekonomik şartların, muhasebe ve vergisel açıdan çeşitli düzenlemelerin kavranması büyük ölçüde önemlidir (Şahin ve Pazarçeviren, 2007 : 131). Bu sebeple işletmeler bakımından muhasebe standartları önemini giderek hissettirmeye başlamıştır. Bu önemi ortaya koyan maddeler aşağıdaki gibidir (Akgül ve Akay, 2003: 89).

- Kısa ve uzun vadede işletmelerin planlarının belirlenmesi, amaçlarının ortaya konulması ve mali performans analizlerinin doğru yapılmasını sağlar.
- İşletmelerin doğru ve akılcı kararlar alması noktasında büyük önem arz eder.
- İşletme yönetimine işlemin yapıldığı dönem ya da diğer dönemler arasında kolayca analiz yapabilme imkânı sağlar.

- İşletme ile aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerle finansal performanslar açısından karşılaştırmalar yapılması ve karşılaştırmalar sonucunda elde edilen verilerin yorumlanmasını sağlar.
- İşletmelerin kolay ve başarılı bir şekilde denetlenmesine zemin hazırlar

Muhasebe standartları ulusal ve uluslararası olarak ikiye ayrılır. Ulusal muhasebe standartları, kurum ve şirketler arasında muhasebe sistemi açısından birlik sağlayan standartlardır. İşletmeler bu standartlar kapsamında diğer işletmelere, kuruluşlara ve kurumlara hesap vermek zorundadır. Uluslararası standartlar ise, mali tablo kullanıcılarına bilgi edinmek istedikleri mali konularla ilgili seçenekler sunan, uluslararası boyutta raporlar hazırlayan, amaçlara yönelik politikaların seçiminde yardımcı olan standartlar olarak tanımlanır (Turhan, 2019 : 3-4). Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının oluşmasının temel sebebi ticaret ve yatırımların uluslararası boyuta ulaşmasıdır. İşletmelere ait bilgilerin uluslararası nitelikte bilgi kullanıcılarıyla paylaşılması nedeniyle ortak bir muhasebe dili zorunlu hale gelmiştir (Kocamaz, 2012: 106). Ülkelerdeki uygulama farklılıklarını gidermek, ilkelerde tekdüzeni sağlamak, işletmelerle alakalı kişi ya da kuruluşların hatalı değerlendirme yapmalarını ve yanlış kararlar verilmesini engellemek, finansal alanda bilgi oluşturulması ve sunulması açısından ortak bir dilin varlığını sağlamak açısından standartlar ihtiyaçlara cevap vermektedir (Öğüz, 2007 : 6). Muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki temel amaçlar şunlardır (Baz, 2010 : 7-8):

- Muhasebedeki uygulamaların farklılıklarını ortadan kaldırmak ve muhasebe ilkelerindeki tek düzenliliği sağlamak,
- İşletmelerce hazırlanan mali tablolarda açıklık, uygunluk, anlaşılabilirlik ve tarafsızlığı sağlamak,
- Uluslararası alanda finansal bilgilerin üretimi esnasında ortak benimsenen ve kullanılan bir dil oluşturmak,
- İşletme ile ilgili yanlış karar verilmesine engel olmak,
- İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları muhasebe sorunlarını standartlar aracılığıyla gidermek,

- Sermaye piyasası ve muhasebe sistemi aracılığıyla elde edilen bilgilerin kullanıcılar açısından beklenen fonksiyonu yerine getirmesine katkıda bulunmak ve işletmeye ilişkin sağlıklı bilgiler sunmak

2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİMİ

Muhasebe standartlarının uygulanmasında ve belirlenmesinde ülkeler arasında farklılıklar söz konusu olmaktadır. İşletmelerin hukuki yapısı, mali yapısı, ortaklık yapıları, finansman şekilleri, muhasebe sistemlerinin gelişmişliği, muhasebe bilgi kullanıcılarının özellikleri gibi durumlar bu farklılıkların sebepleri arasındadır. Ülkelerdeki bu muhasebe standartları ile ilgili farklılıkları yok etmek amacıyla ülkeler uygulamalarında bir takım değişiklikler ve düzenlemeler yaparak UMS (Uluslararası Muhasebe Standartları) uyumlaştırma çalışmaları yapmışlardır (Başpınar, 2004 : 56). Böylece Ulusal nitelikteki muhasebe sistemleri arasında karmaşaya neden olan farklılıklardan dolayı ortaya çıkan sorunlar yok edilecek ve ticaretin uluslararası düzeyde yapılmasında ortak bir raporlama sistemi kullanılacaktır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturduğu bu ortak yaklaşım, denetim şirketleri ve işletmeler açısından sorunlara yönelik tutarlı bir yaklaşım geliştirerek sermayenin uluslararası ticaret akışında kolaylık sağlayacaktır. Bunun yanı sıra düzenleyici kuruluşların kullandıkları raporlama sistemleri ve yaklaşımların karmaşasını da minimum seviyeye indirecektir (Öksüz, 2018 : 6).

Ülkelerde yaşanan ekonomik, siyasal ve yasal politikaların farklılaşmasıyla birlikte ekonomik ihtiyaçlar da farklılık göstermeye başlamıştır. Bu farklılıklar arasında birlik sağlanabilmesi bakımından ilk olarak 1973 tarihinde IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) yayınlama yetkisini elinde bulunduran bu kuruluşun merkezi Londra'dır. Bu kuruluşun bir diğer görevi de, bir ülkede uygulanan farklı muhasebe uygulamalarına sınırlar getirerek bütünlük oluşturmaktır. Birçok ülkede muhasebe standartları kapsamında çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan bazıları, Birleşmiş Milletler (BM), Avrupa Birliği (AB), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'dir.

Uluslararası ortak muhasebe ve finansal raporlama seti olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) tüm dünyaya yayılmıştır. Bir çok ülke IFRS'leri dikkate alarak ulusal düzenlemelerini standartlara uyumlu bir hale getirmeye çaba göstermiştir (Turhan, 2019 : 7-8).

Muhasebe standartları farklı şekillerde oluşturulmaktadır. Standartlar, yasama yoluyla oluşturulduğu gibi özel sektörleri düzenleyen kuruluşlarca da oluşturulabilmektedir. Bunun dışında standartların bir diğer oluşturulma şekli de kamu sektörünün standartları oluşturma yönündeki yetkisini özerk statüde çalışan herhangi bir kuruluşa devretmesi şeklindedir (Toroslu, 2011 : 4).

Yasama yoluyla oluşturulan standartların kanunlar gibi düzenlemeler yönlendirilmiş olmasının bazı yararları olabileceği gibi sakıncaları da olmaktadır. Bazı gruplara olduğundan fazla maliyet yüklerken; bazılarına da fayda sağlamaktadır. Standartların yasama yoluyla olmasının faydası, yapılan düzenlemelerin ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşın daha güçlü olmasıdır.

Özel sektörleri düzenleyen kuruluşlarca oluşturulan muhasebe standartlarının ise yasama yoluyla oluşturulan standartlarda karşılaşılabilecek sorunları engellemesinde, standartlar ile ilgili sürece katılanların etkin bir katılım sağlamalarında etkili olduğu görülmektedir. Buradaki sorun ise, bu yolla oluşturulan standartların kabul edilmesi, bu standartları uygulayacak ve düzeneleyecek olan kuruluşun varlığını tehlikeye atacak çıkar gruplarıyla uzlaşmada bir takım zorlukları beraberinde getirmesidir. Bu da, standartların oluşumunda adaletsizliklerin ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Kamu sektörünün standartları düzenleme yetkisini başka kuruluşlara devretmesinde kamu yararı herhangi bir baskı unsuru olmadan gerçekleşecektir. Yetkinin devredildiği kuruluşlar gücünü yasamadan alıp yasal bir destek edinmektedir. Söz konusu kuruluşlar yasama organlarına kıyasla daha etkin ve hızlı bir şekilde muhasebe standartlarını gerçekleştirecektir (Yılmaz, 2007: 17-19).

Muhasebe bilgi sisteminin oluşumuna ve gelişimine bakıldığında ilk olarak kamu sektöründe uygulanmaya başlandığı görülmüştür. Ülkemizde de ekonomik alanda olduğu gibi siyasi alanda da muhasebeye ilişkin çalışmaların yapıldığını görmekteyiz. Yıllar içerisinde gerek dünyada gerekse ülkemizde ilerleme kaydeden muhasebe alanındaki düzenlemeler, ilk olarak Fransa, ardından Almanya ve son olarak da Amerika'daki

muhasebe sistemlerinden etkilenmiştir. Ülkemizdeki muhasebe düzenlemelerindeki uygulamalar “*VUK (Vergi Usul Kanunu), TTK (Türk Ticaret Kanunu), Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları*” gibi uygulamalardır. Türkiye’de birçok muhasebe sistemi olduğundan işletmeler de bu sistemleri kullanmak zorunda kalmıştır (Turhan, 2019 : 8-9). Bunlardan dolayı Türkiye’deki işletmeler karmaşıklıkları yok etmek için muhasebe standartları esasına dayanarak mali tablolarını düzenlemelidir. Bu bakımdan ülkemizde bu yönde bazı çalışmalar yapılmış ve standartlar bu yönde gelişim göstermiştir. Bu çalışmalar aşağıda verildiği şekildedir:

- 1930 yılına kadar Fransız Mevzuatı uygulanmıştır.
- 1930-1950 yılları arasında Alman Mevzuatı etkisi görülmüştür.
- 1956 yılında TTK’nın düzenlenmesiyle ülkemizde muhasebe uygulamaları. Bakımından bir süreç başlangıcı olmuş ve bu zamana kadar etkisi devam etmiştir.
- 1950’li yıllarda VUK alanında düzenlemeler yapılmış ve bu kapsamda vergi muhasebesinin gelişimi sağlanmıştır.
- 1950 yılından sonraki yıllarda Amerikan mevzuatından etkilenildiği görülmüştür.
- 1972 yılında ise Tek Düzen Muhasebe sistemi oluşturulmuş olup İktisadi devlet Teşekkülleri için kullanılması amaçlanmıştır. Ancak kendini yenilememesi ve gelişim göstermemiş olmasından dolayı sistem içinde yer edinememiştir.
- 1981 tarihinde ise, SPK kurulmuş ve bu yönde düzenlemeler gündeme gelmiştir. Bu kuruluş sayesinde mali tablolar uluslararası muhasebe standartları tarafından açıklanmıştır. Ve tutulması gereken defterler vergi odaklı hazırlanmıştır. Bu kurum, uluslararası muhasebeyi mevzuata uygun yapan kurumdur.
- 1987 yılında da Avrupa Birliği’ne giriş çabaları başlamış ve başvurular yapılmıştır. Bu nedenle bu süreçte Avrupa Birliği düzenlemelerinin etkisi olmuştur.

- 1989’da muhasebe bilgi sistemine büyük katkı sağlayan Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulması gerçekleşmiştir.
- Maliye Bakanlığınca 1993 yılında yayınlanması görevi üstlenilen ve akademisyenlerce geliştirilerek oluşturulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hazırlanmıştır.
- 1994 yılında da TÜRMOB çatısı altında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş olup 60 üyeden meydana gelen bu kuruluş, 19 tane uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ulusal muhasebe sandartları yayımlamış ama bu çalışma işlerlik kazanamamıştır.
- 1999 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartlarının özerk ve bağımsız olmak kaydıyla kurulması kararlaştırılmış; 4487 sayılı kanunla 2002 tarihinde kurulmuştur. TMSK kuruluşu 9 üye ile gerçekleşmiştir.Bu kurulun temel hedefi, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar oluşturarak bütünlüğü sağlamaktır. Ve ilerleyen zamanlarda TMSK kurulunca 38 tane muhasebe standardı; 21 tane yorum içeren uluslararası finansal raporlama standardı çevirisi yapılarak yayımlanmıştır.
- 2005 yılında Avrupada halka açık şirketler tarafından hazırlanan mali tabloları IFRS’ye tabi olmalarına ilişkin muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve burada yeni bir süreç başlamıştır.
- 1 Kasım 2006 tarihinde BDDK,1 Ocak 2008’de Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketler, 9 Nisan 2009 tarihinde ise SPK, sermaye piyasası araçlarını borsada ihraç eden ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunlara bağlı ortaklıklar ve iştirakleri daha önceki yıllarda kullandıkları muhasebe tebliğleri ve uygulamalarını kullanmayı bırakmışlar, TMS’leri uygulamaya başlamışlardır (Kocamaz, 2010: 19-21).
- Özellikle vergi kanunları ve vergi mevzuatı açısından standartları uygulanmakta ve günümüze kadar yapılan bütün işlemlerde de TMS etkileri görülmektedir.

2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR

İşletmelerin uluslararası boyuttaki etkinliklerinin giderek artması, mali piyasaların küreselleşmenin etkisiyle bütünleşmesi ve denetim faaliyetlerinin artması ile bu gelişmelere ayak uydurmaya çalışan kuruluşlar da çalışmalarına bu yönde ağırlık vermeye özen göstermiştir. Bu kuruluşlar arasında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECC), Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, Avrupa Birliği Muhasebe Danışma Grubu, Birleşmiş Milletler Hükümetler Arası Çalışma Grubu gibi örgütler yer almaktadır (Yiğit, 2019 : 10).

Gerek ülkemizde gerekse dünyamızda oluşturulan muhasebe standartları, şeffaf, tutarlı, ilgili ve güvenilir finansal tabloların oluşturulması ve finansal raporlama sistemi hedefi taşımaktadır. Muhasebe stadartları, ekonomide mali istikrarı sağlamak açısından yüksek kaliteye ve güçlü altyapıya sahip olmalıdır. Ülkelerdeki hukuki yapı, mali sistem, finansal yöntemler, muhasebe mesleğinin gelişmişliği, işletmelerdeki ortaklık yapısı gibi faktörler her ülkede farklı farklı şekillerde uygulanmaktadır (Şahin, 2007 : 17). Bu nedenle aşağıda Dünya’da ve Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik bilgilere yer verilecektir.

2.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Dünya’da Yapılan Çalışmalar

Dünya çapında yer alan birçok gelişmiş ülke gibi ülkemizde de geçmişten günümüze muhasebe standartları ve denetim standartları ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Amerika’da ve İngiltere’de Muhasebe Standartları Kurulu, ABD’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2005 tarihinde uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmişlerdir. AB çerçevesinde muhasebe ve denetim standartlarına yönelik ortak kriterlerin kullanılması ve benimsenmesi amacıyla çalışmalar devam emektedir. (Demirel ve Öztekin, 2006 : 32).

Uluslararası muhasebe standartlarının dünya genelinde kabullenilmesi ve uyum çalışmalarının başarılı bir şekilde kullanılabilmesi açısından bazı konular üzerinde durulması gerekir. Bu konular şunlardır (Şahin, 2007: 18):

- Standartların kullanıcılar açısından ortaya koyulması gereken yararları açıklanmalıdır.
- Kullanıcıların katlanması gereken maliyetler mutlaka belirlenmelidir.
- Standartların oluşturulması aşamasında uluslararası standartları oluşturan diğer kuruluşlarla görüş birliğine varılarak; ortak tartışmalar da yapılmalıdır.
- Yüksek kalitede denetim standartları olmalıdır.
- Mali bilgiler analize uygun olacak açıklıkta olmalıdır

Standartlarla ilgili bir çok önemli çalışma yapılmış olup bunların en önemlisini Amerika'daki çalışmalar oluşturmaktadır. Amerika'da Standartların oluşturulmasına ilişkin kamu ve özel sektör düzenlemelerini içeren bir sistem söz konudur (Yılmaz, 2001: 20).

ABD'de muhasebe standartlarına yönelik yapılan çalışmalar 3 dönemde incelenmektedir. Bunlardan biri AICPA'nın etkin bir şekilde rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 -1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 tarihinde kurulmuş olan ve ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) dönemleridir (Şahin, 2007: 19). FASB, 1973 tarihinde APB (Muhasebe Prensipleri Kurulu) kapsamında ortaya çıkan eksikliklere çözüm üretmek amacıyla kurulmuştur. FASB, muhasebe standartlarını geliştirmeye çalışırken bütün ilgililerin sürece katılımını sağlamış, düzenlemeler hakkında ilgililerin bilgilendirilmesi bakımından yöntemler geliştirmekte ve izlemektedir. Bu amaçla toplantılarını halka açık bir şekilde yapmaktadır (Şanlı, 2002:4).

Muhasebe skandalarının ortaya çıkmasından sonra Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ve UFRS'nin uyumlaştırılması amacıyla yapılan çalışmalar hız kazanmış ve doğru, şeffaf nitelikteki bilgilere duyulan ihtiyacın önemi daha da artmıştır (Şahin, 2007: 19-20).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca oluşturulmuş olan standartlar genelde "ilke bazlı" iken; Amerika'daki standartlar ise "kural bazlı" standartlardır (Şanlı, 2002 : 3).

İngiltere'deki muhasebe standartları ile ilgili faaliyetler genellikle meslek örgütlerince gerçekleştirilmektedir. İngilterede 1970 yılında ASSC (Muhasebe

Standartları Belirleme Komitesi) kurulmuştur. Bu komite, muhasebe mesleğini icra edenler tarafından uygulamalardaki farklılıkları minimize etmek amacıyla kurulmuştur. Bu komitenin bir diğer amacı da, standartların kamuyu aydınlatmasıdır. Ancak ilerleyen yıllarda bu komite çalışmalarının muhasebe meslek örgütlerinin elinde olması ve standartlarının kalitesinin yetersiz olması sebebiyle tek otorite olmaktan çıkmıştır. Muhasebe meslek örgütleriyle beraber finansal tabloları hazırlayanlar ve kullananların da sürece katılımı sağlanmıştır (Yılmaz, 2001: 22).

İngiltere’de 1989 yılında Şirketler Kanunuyla yeni standart oluşturma sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Bu kanunla hükümete muhasebe standartlarını yayımlama, standartların uyumunun sağlanması ve denetlenmesinin sağlanması görevini üstlenen kuruluşları onaylama yetkisi verilmiştir. Ayrıca İngiltere’de standartların oluşturulması sürecinde yapılan işlemlerin gözetimi ve etkin bir şekilde işlemesinden sorumlu olan Finansal Raporlama Konseyi kurulmuştur. ABD ve İngiltere’deki sistemlere bakıldığında benzerliğin olduğu görülmektedir. Ancak, sermaye piyasası etkinliği İngiltere’de söz konusu değildir. Her iki ülkede de meslek örgütleri standartların uygulanmasında yetkiliyken, zamanla finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları da standartların oluşturulması sürecine hâkim olmuştur (Şahin, 2007: 21-22).

Almanya’da ise, muhasebe standartlarının düzenlenmesiyle ilgili belirleyici olan en önemli husus finansal raporlamaların yasal düzenlemeler tarafından yönlendirilmesidir. Bu çerçevede Almaya’da kamuya açık toplantıların yapılması, standartlarla ilgili taslakların yayınlanarak ilgililerden konuyla alakalı görüşlerin alınması standartların oluşturulması ve uygulanması sürecinde başarı elde etmek açısından oldukça önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra bağımsız bir kuruluşun da kurulmasının gündeme gelmesi yine standartların oluşumu açısından önemlidir (Özkök, 2000: 91). Almanya’da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini resmi bir şekilde düzenleme yetkisi verilen bir kuruluş mevcut değildi. Burada muhasebe ile ilgili konuları ve kanunları uygulama, yorumlama ve açıklama yetkisi Almanya Muhasebeciler Enstitüsüne aitti (Başpınar, 2004 : 45-46).

Almanya’da muhasebe sistemi ile ilgili getirilen düzenlemelerin kanunlarla belirlenmiş ve oldukça eskiye dayanan bir geçmişi vardır. Şu an ise bütün düzenlemeler AB’nin direktifleri doğrultusunda yapılmakta ve bu kapsamda 1985 yılında bu direktiflerden 4. 7. ve 8. Olanları Alman yasalarında yer almaya başlamıştır. 1 Ocak 1986

yılında uygulaması başlanılan bu düzenlemelerle Almanya'nın yazılı ve yazılı olmayan hukuku da etkilenmiştir (Şahin, 2007: 22). Almanya'da ilk kez 1998 yılında resmi olarak muhasebe düzenlemeleri gerçekleşmiş ve bu yıl da kabul edilen kanunla Almanya Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur. Standartların düzenlenmesi yetkisi de bu komiteye verilmiştir (Üstündağ, 2000: 43). IAS'lerin ilk resmi Almanya çevirisi de 1998 yılında gerçekleşmiştir (Şahin, 2007 : 22).

1998 yılında ulusal muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu olmasını sağlamak amacıyla çalışan Rusya Fedarasyonu, aynı tarihte 20 tane standardı Maliye Bakanlığı'nın aracılığıyla uyumlaştırmaya çalışmıştır. IFRS uygulamalarının yaygınlaşmasını sağlamak amacıyla Rusya'da AB tarafından bir proje önerilmiştir. Muhasebe Reformunun Uygulaması 2005 yılının aralık ayında Rusya'da yürürlüğe girmiş olan iki yıllık bir projedir. Rusya'da 2004 yılında bütün ticari bankalar finansal tablolarını hazırlarken ulusal muhasebe standartlarıyla beraber uluslararası standartları da uyumlu bir şekilde düzenleme zorunluluğu içerisinde olmuştur. Tam olarak 2010 yılında Uluslararası Muhasebe Standartlarına/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş Rusya'da sağlanmıştır.

Fransa'da muhasebe standartlarına uyum amacıyla yapılan çalışmalar iki aşamada gerçekleşmiştir. Bu aşamaların birincisi, Genel Hesap Planı çerçevesinde yapılan çalışmaları kapsamakta; ikincisi ise Muhasebe Uzmanları ve Yeminli Muhasipler Birliği tarafından yapılan çalışmaları içermektedir. Fransa' da uygulanan "Plan Comptable" anlaşılabilir ve oldukça detay içeren bir muhasebe rehberi olup tek tip bir hesap planı olma özelliği taşımaktadır. Söz konusu plan, şirketleri ve bunların merkezlerini kapsamakla birlikte plandan milli istatistiklerde de yararlanmaktadır. 1966 yılından beri Fransa'da bu iki aşamada rol oynayan kuruluşlar; üst düzey devlet çalışanlarından, muhasebe, ticaret ve işçi sendiklerinde çalışan saygın ve herkesçe dinlenen bireylerden oluşmaktadır. Bu kuruluşlar, genel hesap planının uygulanması ve gelişmesini sağlamak; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle ilgili fikirleri standartları oluşturacak biçimde yayınlamaktadır. Bu çalışmalara katkı sağlayan diğer kuruluşlar ise, Muhasebe Denetçileri Birliği ve Borsa İşletmeleri Komisyonudur (Sakallı, 2019 : 34-36).

Avrupa Topluluğu içerisinde yer alan ülkelerde de muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak 1978 yılında iki önemli direktifi kabul etmişlerdir. Bu direktiflerin ilkini mali

tablolarla ilgili unsurlar oluşturmakta olup; kamuya açıklanma zorunluluğu olan esasları belirlemektedir. İkinci direktif ise, şirketlerin mali tablolarını hazırlamakla mükellef olanların doğruluk ve objektiflik ilkelerine bağlı kalarak hazırlamalarıdır (Özkök, 2000 : 91). Yine Avrupa Topluluğu ülkelerinde muhasebe alanındaki uygulamalarda birlik sağlanması maksadıyla teknik yapıya sahip bir komite kurulmuş böylece etki alanı Avrupa Topluluğu ülkeleri ile sınırlı olan yönergeler yayınlanmıştır (Yılmaz, 2001 : 23).

2.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili gelişmeler devletin öncülüğünde gerçekleşmiştir. Standartların oluşumu ve gelişiminde genelde siyasi ve ekonomik ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin etkisi görülmektedir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006 : 474). Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yardımcı olan çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. TTK, vergi mevzuatları, Sermaye Piyasası Tebliği ve Maliye Bakanlığınca yayınlanan diğer tebliğler bu düzenlemelere örnektir (Yılmaz, 2001 : 24).

Türkiye’deki muhasebe uygulamalarında ilk etapta Fransız mevzuatının etkilerinin görüldüğü daha sonraları Almanyanın etkisinde kalındığı görülmüştür. 1950 yılından sonra Amerika ile ilişkilerin gelişmesinden dolayı gerek ekonomik gerekse kültürel açıdan Amerika’nın etkisinde kalınmıştır. 1987 yılı sonrasında da AB’ye üyelik başvurularının yapılmasıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkileri ülkemizde kendini göstermeye başlamıştır (Başpınar, 2004: 46).

Muhasebe alanına yönelik ilk düzenlemelere TTK’da yer verilmiştir. Vergi yasalarında yer alan vergi matrahının belirlenmesine dair hükümlerle beraber şirketlerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri finansal tablolara yönelik hükümlerin var olması muhasebe uygulamalarının vergi matrahının tespitine yönelik yürütülmesini ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde şirketlerin halka açılmaya başlaması, dünya borsalarında hisse senetlerinin işlem görmeye başlaması, uluslararası ticari ilişkilerin önem kazanmaya başlaması IAS’e uyumlu finansal raporların kullanılmasını sağlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları arasında birlik sağlanmaya çalışmasının temel sebebi, Türkiye’nin IFAC’ın bir üyesi olmasındandır. Ülkeler arasında ortak bir platformun meydana getirilmesi benzer muhasebe dilinin olmasını, standartları

düzenleyenlerin, finansman sağlayan kuruluşların ve yatırımcıların işlerinin azalmasına katkı sağlayacak ve bu durum da zaman tasarrufuna katkıda bulunacaktır (Şahin, 2007: 24).

Tek düzen ve muhasebe standartlarına yönelik gelişmeler, TTK ve vergi mevzuatı dışında “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu” tarafından tek düzen muhasebe sistemi, bankaların işleyişi bakımından gereken düzenlemeleri ise SPK üstlenmiştir. Bunların dışında 09.02.1994 tarihinde de TÜRMOB tarafından TMUDESK kurulmuş ve bu kuruluş muhasebe standartları yayımlama görevini yerine getirmiştir. Bu kuruluşun temel amaçları arasında tek düzen muhasebe sistemi oluşturmak, muhasebe ilkelerinde de tek düzeni sağlamak ve gerek muhasebe gerekse denetim meslek sahiplerinin mali tabloların denetiminde dikkate alacakları denetim standartlarını belirlemektir. Bu kuruluş Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve çalışmaları için önemli alt yapıyı teşkil etmektedir (Şahin, 2007: 25).

Türkiye’de muhasebe standartlarının sorunsuz bir şekilde uygulama alanı bulabilmesi ayrıca bazı sorunların ortadan kaldırılmasıyla mümkün olacaktır. Bu sorunlara ve çözümlerine aşağıda değinilmiştir:

- TMUDESK’in bağımsız bir şekilde çalışması sağlanmalı ve tüzel kişiliği korunmalıdır. Ayrıca standartları uygulama konusunda bu kuruluşun yaptırım gücü ve standartları hazırlama, yayınlama yetkisi bu kurulda olmalıdır. Bu kurul dışında Hazine, Maliye Bakanlığı, SPK ya da Bankalar Birliği farklı şekillerde standartlar yayınlamamalı aksine bu konudaki ihtiyaçları TMUDESK’e bildirilmelidir.
- Mevzuatta karşılaşılmaması muhtemel bütün sorunlar giderilmelidir. Mevzuatlarda yer alan hükümler muhasebe standartlarında yer alan esaslardan farklı olduğundan bu farklılıkların giderilmesi gerekir.
- Mali bilgileri kullanacak olanlar TMS’yi benimsemeli ve bu çerçevede oluşturulacak tablolara yönelmeli ve bu tabloları kullanmayı tercih etmelidirler.
- Muhasebe mesleğini icra edenler mutlaka bu konuda eğitilmeli ve TMS’yi kullanmaları hakkında bilgi edinmelidirler.

- Denetim yetkisine sahip olan Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler, Denetçi ve Teftiş Kurulları muhasebeyle alakalı uygulamaların tümünün TMS'ye uygun yapıp yapılmadığını denetlenmelidirler (Yılmaz, 2001 : 70-71).

2.4. MUHASEBE STANDARTLARINDA UYUMLAŞTIRMANIN GEREKLİLİĞİ VE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Uyumlaştırma kavramı genel olarak, farklı ülkelerde yer alan işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla, muhasebe standartları, uygulamaları ve düzenlemeleri ile arasında var olan farklılıkları yok etmek ya da minimum seviyeye indirmek olarak tanımlanır. Mali tablolar arasındaki uyumun artırılması, bu tabloları kullananlara sağladığı faydayı arttırmaktadır. Finansal raporları uyumlaştırmak ise standartların başarılı bir şekilde oluşturulmasıyla mümkün olmaktadır. Standartlar, finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandıran ve azaltan etkiye sahiptir (Gürel, 2015: 27).

Muhasebe standartları, muhasebenin uluslararası uyumlaştırılması hususunda oldukça önemli bir paya sahiptir. Ülkeler arası ticari ilişkilerin giderek gelişmesi ve ekonomik blokların ortaya çıkması, muhasebe bilgi sisteminden faydalanmak isteyen tarafların sonuçları dikkate alarak hareket etmek istemeleri doğaldır. Bu sebeptir ki ülkelerin muhasebe standartlarının uluslararası standartlara uyumlu hale getirilmesi kaçınılmazdır. Ayrıca küreselleşmenin etkisiyle dünyadaki bütün ülkeler hızlıca kalkınmaya çalışmış bunun sonucu olarak da sermaye hareketleri uluslararası bir özellik taşımaya başlamıştır. Yatırımcıların yatırımlarını UMS'ye uyumlu oluşturması gerekliliği gündeme gelmiştir. Ülkeler arasından ekonomik bağlantıların hızlıca gelişmesi, belirli ve ortak muhasebe kurallarına uyma zorunluluğu ve bilgileri kullanan çıkar gruplarının aynı sonuca ve yoruma erişebilmeleri ulusal standartların uluslararası standartlara uyumunu zorunlu kılmıştır (Yılmaz, 2001 : 46-47).

Kaliteli ve birbirleriyle karşılaştırılması mümkün olan mali bilgiler ulusal değil uluslararası ölçekte bir gereklilik arz etmektedir. Ülkelerde uygulanan muhasebe standartlarında oluşan farklılıklar mali bilgilerin karşılaştırılmasında güçlükler ortaya çıkarmakta, sermaye piyasalarından şirket çıkarları doğrultusunda fon toplanmasını ve

yatırımcıların gelir getirici kalitede yatırım kararları almasını zorlaştırmaktadır (Çelik, 2006: 2-5). Bu sebeple uluslararası boyutta olan muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sağlanmalı ve ortak bir raporlama standartları oluşturulmalıdır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının uyumu açısından birçok çalışmalar yapılmış olup; birçok ülke ya Uluslararası Muhasebe Standartlarını olduğu gibi kabullenmiş ya da kendi standartlarını buna uyumlu hale getirmeye çalışmıştır (Şahin E., 2010 : 18).

Standartların uluslararası uyumunun sağlanmasının ülkelere sağladığı bazı avantajlar bulunmaktadır. Çalışmamızın bu kısmında, hem bu avantajlara yer verilmiş hem de muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırılması bakımından bazı ülke ve birlikler tarafından yapılan çalışmalara değinilmiştir. Uyumlaştırma devlet, çok uluslu şirketler ve bölgesel olarak faaliyet gösteren ekonomik gruplar açısından birçok avantaja sahiptir. Bu avantajlar aşağıda özetlenmiştir. (Bekçi ve Özdemir, 2007: 305).

Devlet açısından taşıdığı avantajlar şunlardır:

- Uluslararası standartlara entegrasyonun tamamıyla sağlanması ülkelere zaman ve para bakımından tasarruf sağlar,
- Standartları yayınlama gücü olmayan ülkelerin araştırılmış ve iyi kaliteye sahip standartlara ulaşabilmelerini sağlar,
- Transfer fiyatlarının belirlenmesini sağlar,
- Yatırımcıların vergi ödeme zorunluluklarında belirlenen hesaplamayı kolaylaştırır,
- Farklı ülkelerde yer alan girişimcilerin yönetimde şeffaf ve hesap verebilirlik ilkelerine bağlı kalarak çalışmalarını sağlar,
- Uluslararası yatırımları elde etme konusunda ülkelere destek sağlar.

Çok Uluslu Şirketler açısından taşıdığı avantajlar şunlardır:

- Denetim işlemlerinin maliyetlerinin azalmasında kolaylık sağlar.
- Yabancı işletmelere birleşme ya da devralma gibi konularda sağlıklı değerlendirmeler yapılması konusunda katkı sağlar.
- Denizaşırı menkul kıymet borsalarında yer alan raporların uyumunu sağlar.

- İşletmelerde daha başarılı yönetim kontrolünü sağlar ve iletişimin sağlıklı olmasına katkı sağlar.
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası yatırımcılara portföylerini karşılaştırma bakımından kolaylık sağlar.

Bölgesel olarak faaliyet gösteren ekonomik gruplar açısından taşıdığı avantajlar şunlardır:

- Ticaretin arttırılmasında fayda sağlar.
- İşletmelerin performanslarının anlamlı bir şekilde yorumlanmasına destek olur.

2.4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda ile Amerika Birleşik Devletleri'nde yer alan ve alanında gelişmiş muhasebe mesleğiyle alakalı kuruluşlar arasında yapılan anlaşma sonucunda kurulmuş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin temel hedefi, (IASC) uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayımlanmasıdır. IASC, yerleşik ve bağımsız yapıya sahip olan İngiltere'de faaliyet gösteren bir örgüttür. Ayrıca bu örgüt, özel sektör tarafından finanse edilmektedir. Muhasebe standartlarının uluslararası ölçekte aktif bir ağ düzeneği sağlamasına katkıda bulunan bu komitenin temel görevi, kamu çıkarlarını göz önünde tutarak yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve yaptırım gücü üst düzeyde olan muhasebe standartları oluşturmak ve bu standartlara uygun oluşturulan finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine haiz olan bilgiler sunmaktır.

IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması esnasında önemli etkiye sahip bir liderlik üstlenmesi üye ülkeler arasında kabul görmektedir (Uysal, 2006: 93). IAS/IFRS'lerin kabul görebilmeleri ve dünya çapında yapılan uyumlaştırma çabalarının başarı gösterebilmesi için var olması gereken önemli bir hususta ulusal muhasebe standartlarını oluşturan kurumlardan görüş alınması ve bu kurumlarla ortak çalışmaların yapılmasıdır. Çünkü burada göz önünde bulundurulması gereken konulardan biri standartların tüm dünyada kolaylıkla benimsenmesinin sağlanmasıdır (Şahin D., 2007: 39). Finansal raporlamayla ilgili bütün düzenlemelerin uluslararası kapsamda uyumlaştırılması için çalışan IASC, ülkelerin muhasebe uygulamalarında kullanılan

hesapların dünya genelinde kabul edilmesini ve dikkate alınmasının olanağını üst düzeye çıkarmaktadır (Başpınar, 2004 : 53).

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında bir anlaşma yapılarak her iki kuruluşun üyelerinin ortak olması kararı alınmıştır. Böylece IASC ve IFAC aynı çatı altında faaliyet göstermeye başlamıştır. İlk yıllarda ülkelerce fazla önemsenmeyen bu standartlar, 1980 yılının ikinci yarısından itibaren finansal raporlamalarda ihtiyacın artmasından dolayı daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. 20 Nisan 2001 tarihinden sonra IASB tarafından çıkarılan bütün muhasebe standartları “*Uluslararası Mali Raporlama Standartları*”nda yer alacaktır (Şahin D., 2007 : 40). Daha sonra IASB’nin oluşturduğu muhasebe standartları UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) olarak adlandırılmıştır. Bu standartlar nerede olursa olsun bütün işletmeler için kullanılan standart seti olarak kabul edilmiştir (Güdelci, 2019 : 203).

IASC (Muhasebe Standartları Komitesi) olarak bilinen bu kurul 2001 yılında isim değiştirerek Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak adlandırılmıştır. Tek muhasebe standardına girme amacı taşıyan kurul önceleri tamamen birbirinden ayrı biçimde standart hazırlayan ABD ve İngiltere’deki Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile ABD’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) arasında 18 Eylül 2002 tarihinde Amerikan Standartları (USGAAP) ile UMS’yi yakınlaştıma çabaları oluşmuş ve bir anlaşma ile mutabakata varılmıştır. Bu anlaşmanın adı Norwalk Mutabakatıdır. Bu mutabakat ile UMS ve USGAAP arasındaki farklılıklar ortadan kaldırılmış, ileride muhasebe uygulamalarında ortaya çıkabilecek sorunlara çözümler bulunmuş ve ulusal, uluslararası finansal raporlamada kaliteli ve uyumlu standartların gelişimi taahhüt altına alınmıştır. Bu yönüyle önem kazanan bu mutabakat, uyumlaştırma çalışmaları açısından bir dönüm noktası olarak görülür (Aksoy, 2005 : 187). IASB, güümüze kadar standartların bir kısmının yürürlükten kaldırılmasını bazılarının da iyileştirilmesini sağlamıştır. Aynı zamanda bazı standartları ise yeni oluşturulmuş olan standartlarla değiştirmiş ve bazı konularda hiç düzenlenmemiş muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde çalışmalar yapmıştır. Başka bir ifade ile bu kuruluş standartları sürekli yenilemeye, günümüz koşullarına ve finansal raporlama ihtiyaçlarına uygun hale getirme yolunda adımlar atmıştır (Güdelci, 2019 : 203).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) çalışmalarını destekleyen birden fazla kurum bulunmaktadır. 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişmesi açısından bu kuruluşa destek veren kuruluşlar şunlardır :

- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu

IFRS bünyesinde çalışan IASB'nin görevleri aşağıda yer almaktadır (Güdelci, 2019:204).

- Üzerinde çalışılan projelerle alakalı taslak ve tartışma belgelerinin kamuoyu tarafından değerlendirilmesi yayınlanması ve bu kapsamda muhasebe belirleme sürecini izleme,
- Standartların hazırlanması ile ilgili tüm sorumluluğu üstlenme,
- IASB'nin teknik sorunlarla ilgili olan proje faaliyetlerine titizlikle yaklaşmak,
- Yayınlanan belgelere yönelik yapılan yorumları değerlendirerek belirlenen süre içinde gerekenleri yapmak,
- Uzman danışma kurullarının oluşumuna katkıda bulunmak,
- Standart Danışma Konseyine ön planda tutulması gereken işler, konular ve projeler hakkında danışmak,
- Standartlarla ilgili yapılan çalışmaları görüşme amaçlı kamuoyunu kapsayacak toplantıları organize etmek,
- Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde uyumlaştırmayla ilgili saha testleri yaparak standartların uygulanabilirliğini tüm kullanıcılara göstermek,
- Bütün bu görevler çerçevesinde ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırmaya çalışmak.

2.4.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Son dönemlerde küreselleşmenin de etkisiyle sermaye piyasaları da ekonominin diğer alanlarında olduğu gibi bu süreçten etkilenmiştir. Bu kapsamda muhasebe standartlarının uyumlaştırılması kaçınılmaz olmuş, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü de (IOSCO) bu konuda çalışmalar yapan kuruluşlar arasında yerini almıştır (Üstündağ, 2000: 51). IOSCO, sermaye piyasalarında aktif olarak çalışan, denetleyici yetkisine sahip otoritelerin işbirliğini sağlayan, yasal ve kurumsal yapıya uygun ortak standartlar oluşturma amacı taşıyan bir kuruluştur. Aynı zamanda IOSCO, üye ülkeler arasındaki bilgi akışını da olumlu yönde desteklemektedir. Aynı amaca hizmet ettikleri finansal piyasalarla alakalı olan bütün kurum ya da kuruluşlarla işbirliği içinde olan ve uluslararası nitelikte olan en etkili kuruluşlardandır (Şahin, 2007 : 34). IOSCO 1989 yılında yeni standartların tespiti, firmalara da uygulamalarda sunulan inisiyatifin sınırlarının daraltılması, kamuoyunu aydınlatmaya önem verilmesi gibi şartların sağlanması koşuluyla IASC tarafından kabullenilen standartlar desteklenmiştir (Özkök, 2000 : 93).

1990 yıllarında ise uluslararası menkul kıymetlere ilişkin işlemler artış göstermiş, menkul kıymetler birden fazla ülkeye ihraççılar tarafından ihraç edilmeye başlamıştır. İki veya daha fazla ülke borsalarına kote işlemleri de giderek bu ölçüde artmıştır. Yine bu çerçevede IOSCO tarafından oluşturulan Teknik Komitesi'nin hazırlamış olduğu “uluslararası halka arzlar” raporunda, ülkeler arasında oluşabilecek raporlama yükümlülüklerinin farklılaşması ve sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında problemler yaşandığının tespiti yapılmıştır (Üstündağ, 2000: 51-52).

1995 yılında IOSCO ve IASC arasında bir anlaşma imzalanmıştır. Bu anlaşmanın konusunu piyasalardaki gelişimi engelleyen muhasebe standartlarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak oluşturmaktadır. Bu anlaşma gereğince standartların uluslararası düzeyde uygunluğunun teşvik edilmesi ve sağlanması amacıyla “Core Standards” adıyla uyum çalışmalarının tamamlanması hedeflenmiştir. IOSCO, IASC/IASB kuruluşunca yapılan çalışmalara yardım edecek bir politika izlemiştir. IASB tarafından 2000 yılında uluslararası menkul kıymet ihraçlarını gerçekleştirmek maksadıyla çıkarılan standartlar seti onaylanmıştır ve 2005 yılında da bu kuruluşa üye olan ülkelere de kullanmaları

yönünde tavsiyelerde bulunulmuştur. IOSCO ve IASB ikilisinin bu konudaki ortak çalışması muhasebe standartlarının giderek gelişmesi ve uyumlaştırılabilmesi açısından önemli bir aşama teşkil etmektedir (Şahin, 2007 : 34-35).

2.4.3. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Avrupa Birliği Muhasebe Yönergelerinin yapılandırılmasına imkân veren Roma Antlaşması, Avrupa Birliği'nin işleyişini sağlamakta ve temelini oluşturmaktadır. Avrupa'da bu kapsamda birlik çalışmaları genellikle bu yönergeler aracılığıyla sağlanmaktadır. Avrupa Birliği'ne üye “*Şirketler Kanunu Yönergeleri*” adıyla anılan yönerge yayınlanmış ve muhasebe sisteminin belirleyicisi niteliği taşımıştır. Bu yönergelerde yer alan ve kullanılan direktifler, muhasebe standartlarında birliği oluşturmuş, hesapların incelenmesinde ve karşılaştırılmasında kolaylık sağlamış, birlik üyesine dâhil olan ülkeler açısından ticareti geliştirmiş, hesapların ortak işleyişle kullanılmasına destek olmuş ve şirketlerin borsada kote olmasında yararlar sağlamıştır (Şahin E., 2010 : 18-19). Bu direktiflere aşağıda yer verilmiştir.

- 1968 yılında yayımlanan birinci direktif: Hesapların yayımlanmasına yönelik direktif
- 1978 yılında yayımlanan dördüncü direktif: Şirketlerin hazırladığı finansal tablolara ilişkin direktif
- 1983 yılında yayımlanan yedinci direktif: Konsolide finansal tablolara ilişkin direktif
- 1984 yılında yayımlanan sekizinci direktif: Finansal denetimin bağımsız yapılmasına yönelik direktif
- 1986 yılında yayımlanan direktif: Yıllık ve konsolide edilen hesaplara ilişkin banka hesapları direktifi
- 1989 yılında yayımlanan direktif: Şube hesaplarına göre hazırlanan direktif
- 1990 yılında yayımlanan SME/GmbH ve CoKG direktifleri: 4. Ve 7. Direktiflerin kapsamında değişiklik yapılmasını öneren direktif
- 1991 yılında yayımlanan direktif: Sigorta şirket hesaplarını ilgilendiren yıllık ve konsolide edilen hesapları içeren direktif (Şahin D., 2007 : 36).

Yukarıda yer verilen bu direktiflerin muhasebe sistemi kurallarının Avrupa Birliği ülkelerinin bütünü kapsayacak şekilde yürürlüğe girmesi ve uyumlaştırma sürecine katkı sağlama avantajı vardır (Sağlam,2004,: 51). Lakin bu kadar yarar sağlayan bu direktifler 1990 yılındaki sorunları çözmede yetersiz olmuştur. Bu yetersizliği ve oluşan problemleri gidermek amacıyla faaliyet gösteren komisyon, aynı tarihte birlik içinde yer alan ülkelerde işlem gören işletmelerin rekabet gücünü arttırabilme hedefi taşımaktadır. Yine aynı komisyon, uluslararası standartlara uyum sağlamak amacıyla bir konferans düzenleyerek Muhasebe Tavsiye Forumunu kurmuş ve IASC' e üye olunmuştur. Hemen akabinde ilişkileri sağlıklı biçimde yürütmek amacıyla İletişim Komitesi kurulmuştur (Şahin E., 2010 : 18-19).

Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarındaki uyum stratejisini tespit ederek bunu 1995'te Avrupa Parlamentosu ve Avrupa konseyine açıklamıştır. Bu yeni strateji muhasebe standartlarının uyumlaştırmasına yöneliktir. Uluslararası standartların tespitinde IASC/IOSCO tarafından yapılan çalışmaların desteklenmesi, AB muhasebe işlemlerinin IAS ile uyumlu olması bu stratejinin temelini oluşturmaktadır. AB 2000 yılının Haziran ayında bir rapor hazırlamış ve bu raporda Avrupa'da yer alan işletmelerin konsolide mali tablo hazırlamada IAS'ye ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uyum konusunda destek sağlayarak serbestlik getirmiştir (Sağlam, 2004: 51-52). Ayrıca AB 2002 yılında 16/2002 sayılı Tüzük ile Avrupa Birliğinde faaliyette olan işletmelerin ve hisse senetlerinin borsada işlem görmesi gibi konularda gerekli işlemlerin 01.01.2005 tarihine kadar UFRS'ye uyumlu bir şekilde yapılmasıyla ilgili tüm düzenlemelerin tamamlanmasını talep etmiştir. Buna göre bu tarihte AB tamamen uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu çalışmayı benimsemiş ve hayata geçirmiştir (Şahin E., 2010 : 20). Küresel muhasebe standartları setini oluşturma ve bu konudaki yakınsama faaliyetlerine yönelik düzenlemeler AB bünyesinde de gözlenmektedir. Uyumlaştırılmaya yönelik yapılan bu çalışmaların hepsi gerek AB'ye üye olan ülkeler gerekse üyelik sürecinde olan ülkemiz açısından büyük önem ifade etmektedir (Aksoy, 2005: 190).

2.4.4. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Uyumlaştırılmasına Yönelik Olarak Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de muhasebe alanında oluşan gelişmelere bakıldığında, işletmelerin birden çok muhasebe sistemine tabi olarak çalıştıkları ve çoklu bir muhasebe sisteminin var

olduğu görülmektedir. Örnek olarak bir işletmenin vergi dairesine sunması gereken mali tablolar için 1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne uyma zorunluluğunu gösterebiliriz. Şayet söz konusu işletme aracı kuruluş statüsünde faaliyet gösteriyorsa “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Muhasebe Standartlarını” dikkate alarak SPK’ya sunması gereken tabloları düzenlemek zorundadır. Bankalara ibraz etmesi gereken mali tablolar varsa, “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Muhasebe Standartlarını; eğer yurt dışından bir kredi almaya ihtiyaç duyarsa o zaman da “Uluslararası Muhasebe Standartlarını” göz önünde bulundurarak mali tablolarını düzenlerler (Kocamaz, 2012 : 110). Ülkemizde yaşanan bu kamaşıklıklardan dolayı farklı kuruluşlar tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları setinin benimsenmesi amacıyla uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Türkiye’de standartlarla ilgili hep bu amaç benimsenmiştir. Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartlarını oluşturmak için çalışmalar yapan Türkiye Muhasebe ve Deentim Standartları Kurulu (TMUDESK), ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmeyi oldukça önemsemektedir (Güdelci, 2019 : 206).

Avrupa Birliği’ne girme süreci içerisinde olan ülkemizin UFRS ile uyumlu muhasebe uygulamaları ile ilgili çalışmalar eski zamanlara dayanmaktadır. Ülkemizde de UFRS setinin olduğu gibi kabul edilmesi İtalya, Danimarka ve Avusturya gibi ülkelerde olduğu gibidir. AB ile olan ilişkilerimizi dikkate aldığımızda uyumlaştırma çalışmalarının hızlandırılması oldukça yerindedir (Çelik O. 2005 : 110). Türkiye’de var olan muhasebe sistemine yön verici etkiye sahip olan Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Vergi Kanunları gibi mevzuat bünyesinde yer alan muhasebe ve raporlamaya dönük hükümler ülkede bulunan bütün işletmelerin farklı esasları dikkate alarak finansal tabloları düzenlemesine neden olmuştur. Düzenlenen finansal tablolarda yer verilen bilgiler kendi standartları itibariyle karşılaştırabilir özelliğini kaybetmektedir. Halka açık olsa dahi bir banka kimi zaman vergi kanunlarını dikkate alarak düzenlediği bilançosunu, Banka ve SPK mezuatını da dikkate almasından dolayı ayrı ayrı düzenlemek zorunda kalabilmektedir. Böyle bir durumun gündeme gelmesi halindeyse üç ayrı dönem kazancı ya da zararı ortaya çıkmakta ve haliyle bunlarla ilgili dağıtım sorunu yaşanmaktadır. Bu tür sorunları ortadan kaldırmak için birçok kurum tarafından çalışmalar yapılmıştır ancak yasal yaptırım gücü bulunmayan bu çalışmalardan beklenen sonuçlar alınamamıştır. Ayrıca ülkemizdeki muhasebe sisteminin vergi

yasalarına göre düzenlenmesi nedeniyle de sonuçlar olumsuz olmuştur (Şahin E., 2010 : 24). Bu tür karmaşıklıkları ve uyumsuzlukları gidermek maksadıyla zaman içerisinde birbirinden farklı kurumlarca çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda ülkemizde çalışma yapan kurum ve kuruluşlara aşağıda değinilmiştir.

2.4.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kamunun aydınlatılması, yatırımcıların bilgilendirilmesi ve muhasebe sisteminde kaliteli standartların kullanılmasıyla sağlanır. Karar verici yatırımcılar yatırım yaparken alacakları riskin ölçümünü doğru ve güvenilir olan bilgilere göre yapmaktadır (Parlakkaya, 2004 : 133).

Sermaye Piyasası Kanununda Sermaye Piyasası Kurulu ile ilgili yapılan düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelere göre kanunda yer alan 22. madde gereğince kurula ait görev ve sorumluluklar vardır. Bu sorumluluklar ve yetkiler içerisinde temel mali tabloları, hazırlanması gereken yıllık raporlar, denetim ve diğer raporlarla ilgili olan standartları tespit etmek gibi önemli konular yer alır. Bunun dışında tebliğler aracılığıyla bu konuları kamuoyuna duyurma yetkileri de bulunmaktadır. Bu kapsamda Sermaye Piyasası birden fazla tebliğ ve yönetmelik yayınlamıştır (Güdelci, 2019 : 208). Muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması yönünde SPK 2002 yılında bir çalışmaya başlamıştır. Bu çalışmayı 15 Kasım 2003 tarihi itibarıyla tamamlayın SPK uygulamaya başlayacaklarını bildirmiştir (Parlakkaya, 2004 : 133). Bu çalışmaya göre, oluşturulacak standartların Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyum içerisinde olması amacıyla başta İMKB olmak koşuluyla, üniversiteler, bağımsız denetim kuruluşları ve özel sektörde yer alan ve bu çalışmaya yön vermek isteyen katılımcılar ile kapsamlı bir projeye başlanmıştır. 30 adet standardı içeren “*Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı*” hazırlanmış ve UFRS’ye dayandırılması amacı güdülerek SPK sitesinde kamuoyunun görüşleri de dikkate alınarak yayımlanmıştır. Sitede yer alan bu bilgilere istinaden çeşitli eleştiriler ve öneriler olmuştur. Bu eleştiri ve öneriler dikkate alındığından 3 tane daha standardın eklenmesi uygun görülmüştür. Böylece standart sayısı 33’e yükselmiştir (Çelik, 2005: 113).

Hisse senetlerini borsada işleme tabi tutan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklığı konumundaki işletmeler, portföy yönetim işletmeleri, müşterek yönetime bağlı olan ortaklık ya da iştiraki olan işletmeler 2005 tarihini dönüm noktası olarak bu tarihten itibaren tebliğde yer verilen raporlama hükümlere uymak zorunda kalmışlardır. Bunun aksine bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesine göre, muhasebe sistemleri finansal tabloları hazırlama ve bunları raporlama konusunda kendi hükümlerine tabidirler. Yine Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olup borsada işlem görmeyen şirketler bulunmaktadır. Bu kapsamdaki şirketler ise, halka açık şirketler olup SPK tarafından dikkate alınan muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelere uygun olacak şekilde mali tablolarını düzenlerler ve bildirimlerini yaparlar (Parlakkaya, 2004 : 134). Sermaye Piyasası Kurulu, 11.03.2008 tarihinde 2003 yılında muhasebe standartları açısından ortaya koyduğu 25 No'lu tebliği yürürlükten kaldırmıştır. TMS'yi içeren ve esas alan bir tebliğ taslağı hazırlayarak UFRS ile uyumlu hale getirme amacı gütmüştür. Hazırlanan bu taslak tebliğini kendilerine özgü olan internet sayfasında kamuoyunun görüşüne açarak yayınlamıştır (Kocamaz, 2012 : 114). Böylece SPK hükümlerine göre faaliyet gösteren şirketlerin TMS'ye daha kolay bir şekilde geçişi gerçekleşmiş ve standartların uyumlaştırılması sağlanmıştır.

2.4.4.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

İşletmelerin uymak zorunda oldukları mevzuata yönelik finansal tablolarını hazırlamaları ve bu konuda bir birliğin bulunmaması standartların belirlenmesi ve uygulanması konusunda bir yaptırımın olması gerekliliğini doğurmuştur. Bu gerekliliğe istinaden TMSK kurulmuş ve faaliyete geçmiştir. Kurulda farklı kuruluşlar bünyesinde çalışan görevliler bulunmaktadır. (Parlakkaya, 2004: 132). Kurul toplamda 9 üyeden oluşmaktadır ve çalışma süreleri ise 3 yıldır (Güdelci, 2019 : 207).

TMSK kendisiyle aynı amaç doğrultusunda faaliyet gösteren TMUDESK ile aynıdır. Her iki kurumun amacı, denetlenen mali tabloların sunumunda tabloların güvenilir, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir özellikte ulusal muhasebe ilkelerinin benimsenmesi, standartların tespiti ve yayınlamasıdır. TMSK da tıpkı TMUDESK gibi ulusal muhasebe standartlarını belirlemenin yanı sıra ulusal standartların uluslararası standartlarla uyumlaştırılması görevini üstlenmiştir. TMSK, ulusal muhasebe

standartlarının anlaşılır, uygulanabilir olması maksadıyla muhasebe sistemiyle alakalı olan bütün grupların bu sürece aktif bir şekilde katılım göstermelerini sağlayan bir yapıya sahiptir. TMSK'da TMSK gibi ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumu ön planda tutmuştur (Parlakaya, 2004: 132-133).

TMSK olarak adlandırılan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB tarafından 3568 sayılı yasaya istinaden 1994 yılında uluslararası standartlara uyum sağlamak amacıyla kurulmuş olan ve özerk bir çalışma sistemine sahip olan kuruluştur (Çelik O. 2005: 111). TMSK, muhasebe standartlarını belirleme yoluna giderken çeşitli amaçları göz önünde tutmaktadır. Bu amaçlar şunlardır (Başpınar, 2005 : 50):

- Türkiye Muhasebe Standartlarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu bir şekilde hazırlamak,
- Oluşturulan finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında işletmelerce kullanılan standartların oluşturulması ve yayınlanmasını sağlamak,
- Oluşturulan standartların bütün ilgililer tarafından benimsenmesini sağlamak,
- Türkiye'nin ekonomik yapısını göz önünde bulundurmak,
- Muhasebe standartlarının oluşturulması aşamasında ülkemizde kullanılan muhasebe bilgi sistemine uygun genel kabul görmüş muhasebe kavramları ve terimlerinden yararlanmak,
- Finansal tabloların düzenlemesi ve sunulması aşamasında yürürlükteki mevzuat ve muhasebe standartları arasındaki uyumu sağlamak

14.04.1996 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında TMSK 11 tane standardı kabul etmiştir. Bu standartlar "Türkiye Muhasebe Standartları" olarak adlandırılmış ve oy birliği ile 1997 yılında yürürlüğe girmiştir. Standartlar hazırlanırken yürürlükteki uygulamalar ve temel kavramlar temel alınmıştır (Yılmaz, 2007 : 143). 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla ise TMSK 19 adet standart yayınlamıştır. 1994 yılında IASB'ye üye olan bu kurul UFRS ile uyumlu standartlar yayınlamıştır.

TMSK, TMSK'in yayınlamış olduğu bütün standartları taslak metin olarak kabul etmiştir. Söz konusu standartları ilgililerin erişimine açmak ve standartlarla ilgili görüş toplamak amacıyla yayınlamışlardır. Standartlara yapılan eleştirileri dikkate alarak

bir takım değişikliğe gitmişlerdir. Bu çalışma sonucunda standartlar son halini alarak TMS olmuştur (Çelik O. 2005: 111).

02.11.2011 tarihindeki 660 sayılı KHK ile TMSK kaldırılarak tüm görev ve sorumlulukları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) devredilmiştir. Bu sorumluluk dışında KGK'nın bağımsız denetim yasama yetkisi de olmuştur (Güdelci, 2019 : 208).

2.4.4.3. Bankacılık ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalarca uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olan mali tabloların hazırlanması hedefiyle çalışan BDDK, 19 tane standart yayınlamıştır (Güdelci, 2019 : 209). BDDK bu standartları yayınlarken Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların hesap ve kayıtlarında tek düzenin sağlanması, şeffaflığın ön plana çıkması, kayıt dışı işlemlere engel olunması, işlemlerin gereçe uygun bir şekilde kayıt altına alınması, güvenilir bir muhasebeleştirme faaliyetinin gerçekleşmesi, konsolide olan ve olmayan tablolar hazırlanırken gerçeklik ilkesine dikkat edilmesi gibi hususları belirleme ve yayınlama amacı gütmektedir (<http://www.muhasebetr.com>).

2006 yılında “*Bankaların muhasebe uygulamaları ve belgelerin saklanması ilişkin usul ve esaslar hakkındaki yönetmelik*” çıkınca daha önceki uygulamalar uygulanmamıştır. Buna istinaden bankaların muhasebe ve raporlama işlemlerinde artık TMS esas ve usullerine uyulacaktır (Kocamaz, 2012 : 115). BDDK, 2006 tarihinden sonra hesap planı ve buna ilişkin finansal tablo formatlarıyla ilgili yeni tebliğler çıkarmıştır (Güdelci, 2019 : 208).

2.4.4.4. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), muhasebe mesleğinde ortaya çıkan farklılıkları minimum seviyeye indirmeye gayret gösteren ve Sermaye Piyasası Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre çalışmalar yapan bir dernektir. Bu dernek gerek ülke içinde gerekse ülke dışındaki gelişmelere kayıtsız kalmayarak 1973 yılında kurulan IASC’a bir yıl sonra üye olmak talebinde bulunmuş ve ortak kararla üyeliği onaylanmıştır (Parlakkaya, 2004: 130).

1975 yılında uluslararası muhasebe standartlarını kabullenmiş ve diğer üyelerin de benimsemesini istemiştir. Bu sebeple ülkemizde muhasebe standartlarının kullanımı ve benimsenmesini ilk olarak gündeme getiren kurum bu dernek olmuştur. TMUD' un önemli bir diğer faaliyeti ise, 1992 yılına kadar yayınlanmış olan 31 adet muhasebe standardını bir arada toplayarak kitap haline getirmesi ve yayınlamasıdır (Güdelci, 2019: 207).

2.4.4.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

İlk etapta ABD'de, sonraki zamanlarda ise gelişmiş olan diğer ülkelerde art arda çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları, bağımsız denetimin kamu gözetimi ve denetimi fikri gündeme gelmiştir. Avrupa Birliği tarafından yayınlanan direktiflerden 8. direktife göre, ülkemizde 660 sayılı kanun hükümde kararname ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları oluşumunu sağlamak, uygulama birliği sağlamak, denetimi yapmakla yükümlü tutulan bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin yetkilendirilmeyi sağlamak ve denetlemek maksadıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) adıyla özerk bir kuruluş kurulmuştur (Karasu, 2014 : 80).

KGK, yaptığı denetim faaliyetlerini hem uluslararası muhasebe standartlarına hem de denetim standartlarına uyumlaştırma çalışmalarının yanısıra standartların dilimize çevrilmesinde, ülkemizdeki muhasebe sistemine uygun hale getirilmesinde ve standartların yayınlanmasında sorumludur. Bu bakımdan TMSK'nın devamı niteliği taşıyan bir kurumdur. Yürürlükte olan UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve UDS (Uluslararası Denetim Standartları)'na uyum sağlayan ve raporlamalarını bu şekilde yapan ülkemiz işletmeleri rekabet güçlerini arttıran, etkinliği artan ve güvenilir işletmeler olmuştur. IASB'nin çalışmaları KGK tarafından benimsenmiş ve iki kurum arasında yapılan anlaşmaya istinaden yürürlükte olan standartlar Türkçe'ye çevrilmiştir. Gerek görülürse güncellemeler de yapılmaktadır. Gerek standartların revizyonu gerekse ilgililerce anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini sağlamak amacıyla komisyon kurulmuştur. Kurulan bu komisyonun aktif çalışması sağlanmış ve tarafların tümünün katılımı da sağlanmıştır (Güdelci, 2019 : 210). KGK

tarafından standartlar düzenli olarak uyumlaştırılmaya çalışılmış ve bu kapsamda en son yayımlanmış muhasebe standartları Tablo 2.2.'de verilmiştir.

Tablo 2.2. Türkiye Muhasebe Standartları

TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tablosu
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 19	Çalışana Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21	Kur Değişimin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32	Finansal Araçlar : Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar : Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: www.kgk.gov.tr

2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Muhasebe sistemleri ve uygulamaları, işletmelerin işleyişine ait bilgilerin ilgililere aktarılması, mali tabloların hazırlanması güvenilir ve doğru şekillerde yapılmalıdır. Bu gerekliliğin yerine getirilmesi ise, ülkelerin ekonomik koşullarını, yasal düzenlemelerini, siyasi sistemlerini göz önüne alarak, işletmelerin faaliyetlerini istenilen düzeyde yansıtacak standartlar geliştirmelerine bağlıdır.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına bakıldığında uygulamalarda vergi mevzuatının temel alındığını görmekteyiz. Fakat küreselleşmenin etkisi bütün ülkelerde ortak bir muhasebe uygulamasının oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. Buna paralel olarak geliştirilen muhasebe standartlarının özünde, işletmelere ait finansal tabloların güvenilirliği, doğru finansal bilgilere sahip olabilmek ve bu bilgileri işletmenin çıkarlarını göz önünde bulundurarak faydalı şekilde sunmak yer alır (Ağkan, 2017 : 18). Bundan dolayı, birçok ülke ulusal muhasebe standartlarını UMS/UFRS ile uyumlaştırma çabası içine girmiştir. Böylece UMS/UFRS'ler ortak muhasebe dili olarak gelişmeye ve şekillenmeye başlamıştır (Evcı, 2008 : 1). Bu kapsamda hazırlanan raporlarda tekdüzeliğin sağlanması, raporların açık, şeffaf ve karşılaştırılabilir nitelikte olması ve ortak bir muhasebe dilini oluşturmak gayesiyle dünya çapında ortak bir muhasebe standartları setinin ülkelere kullanılması açısından fikir birliği sağlanmıştır. 2005 yılında Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerde faaliyet gösteren halka açık şirketlerin UMS'ye uyumun zorunlu olması, diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de UMS'nin benimsenmesine yönelik çalışmaların hız kazanmasına yol açmıştır (Çankaya ve Dinç, 2012: 82). Ancak standartların ülkemizdeki vergi mevzuatı ile uyumlu olmaması, tercüme olması, yeterli düzeyde eğitilmiş ve kalifiyeli eleman olmayışı gibi çeşitli nedenlerden dolayı standartların uygulanması noktasında sorunlar ortaya çıkmıştır (Ağkan, 2017: 1).

Bu nedenle, çalışmamızın bu bölümünde ülkemizde gerek TMS/TFRS'nin uygulanmasında gerekse UMS/UFRS'ye uyumlaştırma aşamasında ortaya çıkan sorunlar üzerinde durulmuştur.

Ülkemizde yapılan çalışmalara bakıldığında TMS/TFRS'lerin uygulanmasında çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlar aşağıda özetlenmiştir.

2.5.1. İnsan Kaynaklarına Yönelik ve Bilişim İle İlgili Yaşanan Sorunlar

Bu sorunlar içerisinde genellikle standartların uygulanmasına ilişkin eğitimli ve kalifiyeli çalışanların eksikliği, standartlara yönelik yeterli bilgiye sahip olunamaması ve kullanılan muhasebe programlarıyla standartlarla uyumlu kayıtlarının yapılamaması gibi etkenler yer almaktadır. Ayrıca yapılan çalışmalar sonucunda standartlarla ilgili yasal düzenlemelerin olmaması durumu standartların ortaya çıkardığı düzenlemelere bağlı olarak bilgi düzeyinin artmasını ve uygulanmasını engellemektedir. Ayrıca ülkemizde yer alan bir çok işletmede kullanılan muhasebe programlarının standartların uygulanması açısından yeterli olmayışı hem uygulamayı zorlaştırmakta hem de zaman unsuru noktasında büyük kayıplara sebep olmaktadır.

2.5.2. Standartların Anlaşılması Konusunda Yaşanan Sorunlar ve Standartlardaki Yasal Alt Yapı Yetersizliğine Dönük Sorunlar

Standartlarda yer verilen hükümlerin başarılı bir şekilde algılanması, anlaşılması ve uygulanması bu konuda belli bir eğitimin olmasını gerektirmektedir. Yapılan bir çok araştırma sonucunda, gerek işletmelerde olsun gerekse muhasebe bürolarında olsun eğitimin yeterli olmadığı görülmüştür. Ayrıca standartların uygulama alanı bulabilmesine bağlı olarak gerekli olan alt yapı yetersizliği de standartların uygulanmasının önünde büyük bir engeldir. Bunun en belirgin örneği de, ülkemizde uygulanan yasal düzenlemelerin standartlarla uyumlu olmamasıdır.

2.5.3. İşletmelerin İç Yapılarından ve Denetim Mekanizmalarından Kaynaklı Olan Sorunlar

İşletmelerin standartların uygulanması amacıyla yeterli ve başarılı bir alt yapıya sahip olmaması standartların uygulanması konusunda bir çok zorluğu beraberinde getirmiştir. Standartlarla ilgili bilgiye sahip yeterli elemanın olmaması ve bu konuyla alakalı hizmet sunacak denetim firmalarının olmaması ya da yeterli sayıda olmaması gibi nedenler işletmelerin maliyetlerini arttırmaktadır (Evcı, 2008 : 168-169).

2.5.4. Standartların Çeviri Olmasıyla İlgili Sorunlar

TMS, ISAC tarafından yayınlanan IAS'lerin telif bedelinin ödenmesiyle yorumsuz, uyarlamasız ve doğrudan bir şekilde Türkçe'ye çevrilmiştir. Ancak bu durum beraberinde bir takım terminoloji farklılıkları ve eksikliklerini beraberinde getirmiş haliyle bir takım zorluklara neden olmuştur. Bu zorluklar şunlardır:

Kavram konusunda meydana gelen farklılıklar

Birbirinden farklı olan standartlarda ele alınan benzer konularla ilgili farklı kavramların kullanılması kullanıcıların anlaşılma noktasında zorluklar yaşadığını göstermektedir.

Çevirisi zor olan terimlerin kullanımına yer verilmesi

Dünya genelinde ortak bir muhasebe dilinin olmaması ülkeler arasında muhasebe terminolojisinin farklılaşmasına sebep olmuştur. Bu durumda, "ISAC" tarafından yayınlanan UMS'lerin diğer dillere çevrilmesiyle ilgili sorunlara sebebiyet vermiştir.

Standartlarda uzun cümlelere yer verilmesi

Standartlarda İngilizce cümlelerin uzun bir şekilde kullanılması çeviri yapılırken anlam bütünlüğüne zarar vermektedir.

Standartları yasalara uyarlarken ortaya çıkan sorunlara neden olması

Ülkelerdeki farklı yasa uygulamalarını uyarlamada sorunlar oluşturmakta bu da yasaların çarpıtılmasına ortam hazırlamaktadır.

2.5.5. Yasal Uyuşmazlıklarla İlgili Sorunlar

Muhasebe standartlarının temel amacı, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların güvenilir olması, doğru finansal bilgi edinmek ve sunmaktır. Buna karşın vergi mevzuatı ise, devletin vergisel faydasını ön planda tutmayı amaçladığından bu durum standartlarla mevzuat arasında önemli farklılıklar meydana getirmiştir. Standartlar, ilk yayınlandığı zaman Türkiye'de öneri mahiyetli olması uygulanması konusunda gecikmeye neden olmuştur. Fakat 1 Temmuz 2012 tarihinde TTK tarafından uygulama zorunluluğunun getirilmesi standartların uygulanmasının yaygınlaşmasına destek olmuştur. Zorunluluk getirilmemiş işletmeler tarafından ise kullanım ve uygulanması

sınırlı olmuştur. Ülkemizde tek düzen muhasebe sistemi uygulanmakta; kurallar TTK ve VUK tarafından düzenlenmektedir. TTK'ya göre standartların uygulanması zorunlu olsa da VUK'a göre yeterli uyumsallaşma olmadığı için standartlar ile yasalar arasında uyumsuzluklar görülmektedir. Bu uyumsuzluğa, maliyet ölçümü ve amortisman hesaplamaları arasında ortaya çıkan bir uyumsuzluk örnek gösterilebilir (Ağkan, 2017: 20).

Değerlemelerdeki farklılıklara örnek vermek gerekirse, VUK'a göre bilanço değerinde “*satın alma maliyeti*” baz alınırken; standartlara göre ise “*gerçeğe uygun değer*” baz alınır ve bu doğrultuda kayıt işlemleri gerçekleşir. Bunun dışında değer gruplamalarında VUK'a göre bilançoda yer alması gereken kalemler TMS'de yer alan finansal tablolarda ve sunumundaki kalemlerden farklılık gösterir. Ayrıca MSUGT'e göre varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması, muhasebeleştirilmesi (TMS 36), tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi (TMS 41), konsolide olan mali tabloların düzenlemesi (TMS 27), şirketlere ilişkin alacak-borçlarda reeskont uygulaması için bir zorunluluk yokken; TMS'de bunlar konusunda zorunluluk vardır. Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması VUK'un aksine bilanço, gelir tablosu gibi temel mali tabloların yanında satışların maliyet tablosu ve nakit akış tablosu gibi ek mali tablolarında düzenlenmesini zorunlu tutmuştur (Ağkan, 2017: 21).

Bir diğer uyumsuzluk ise standartlar ve Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) arasında ortaya çıkmaktadır. Standartlara göre; finansman masrafları giderleştirilerek kayıt altına alınır fakat varlık satıma veya kullanıma hazır duruma gelinceye dek katlanması gereken finansman maliyetleri UMS 23 tarafından belirli şartlarla aktifleştirilir. TDHP'na göre ise bu masraflar direkt aktifleşir. Ayrıca standartlarda mali tablolar cari dönem vergi karşılığını ve kalıcı olmayan zamanlama farklarından dolayı ortaya çıkan ertelenmiş vergileri içerir. TDHP'nında ise, mali tablolarda cari döneme ilişkin vergi karşılığı gösterilir (Güvemli, 2008: 243).

Bu sorunların dışında, ülkemizde muhasebe uygulamalarında kullanılan hesap planının standartları baz alarak revize edilmemiş olması standartları uygulayanlar bakımından bir külfet oluşturmaktadır. Bu durum, Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin hesap sistemine göre düzenlemeleri gereken mali tabloları uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlama zorunluluğu oluşturmıştır. Bu zorunluluk, şirketleri

gerek zaman açısından gerekse maddi açıdan kayıplara uğratmıştır. VUK'un vergisel kaygıyı göz önüne alarak muhasebe sistemini kurallar bütünü halinde oluşturması ve vergi matrahının doğru belirlenmesini amaçlamış olmasına karşın standartların kamu yararını gözetmesi ve muhasebe sistemini ilkeleri temel alarak şekillendirmesi, standartların amacının ise gereçe uygun değer bulunup hesaplanmış olması durumu kanun ve standartların birbirleriyle zıtlaşmasına sebep olmuştur. Türkiye'de uygulanan vergi kanunlarının sürekli değişime uğraması standartların yeniden düzenlemesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Standartların çeviri olması bu durumu engellemekte ve bu durumda VUK'ta yapılan değişikliklerin standartlara uygunluk esasının önemsenmediğini göstermektedir. Standartlar yasalarla korunmadığından işlemlerinde standartları uygulamayan işletmeler herhangi bir cezai sorumluluğa tabi olmamaktadır. Bu sorumluluğun olmaması ise işletmelerin standartları uygulamada ötelemesine sebep olmuştur (Ağkan, 2017: 21).

2.5.6. Muhasebe Mesleğinin İcra Edilmesiyle İlgili Sorunlar

Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyulmasına başlanması ve TTK'nın uygulamayı zorunlu tutmasının akabinde bu standartları uygulayabilecek, standartlara uygun ve tek düzene uyarlayarak muhasebe kayıtları yapabilecek yeterli personel bulunmaması önemli bir sorun olmuştur. Bununla birlikte standartların tam olarak oturmaması ve sürekli revize işlemine tabi olması standartların kavranmasını ve bu konudaki eğitim eksikliğini doğurmuş ve eğitim ihtiyacını giderek arttırmaya başlamıştır. Muhasebe standartları gereğince (TFRS 13), gerçeğe uygun değer dikkate alınarak kayıt esası vardır. Ancak bunun sağlanması yeterli mesleki bilgiye sahip elemanların olmasını gerektirmektedir. Ülkemizde gerek saha çalışmalarında gerekse muhasebe kayıtlarını gerçeğe uygun şekilde yapacak ve bu konuda yetkinlik kazanmış yeterli meslek elamanı bulunmamaktadır. Ülkemizde aktif şekilde görev alan Kamu Gözetim Kurumu tarafından standartlarla ilgili bir çok konuda eğitim verilmekte ve verilen bu eğitimler neticesinde alanında yetişmiş meslek mensuplarının olacağı beklenmektedir. Fakat kimi zaman bu eğitimler teknik bilgilerin pratiğe dönüştürülmesinde yapılan uygulamalar yeterli değildir. Standartlarla ilgili kitaplar ve tebliğlerde yer alan çevirilerin uzun olması teknik bilgilerin pratiğe dönüşmesini zorlaştırmaktadır (Ağkan, 2017 : 21).

Ülkemizde ve dünyada gerek TMS/TFRS’lerde gerekse UMS/UFRS’lerin entegrasyonunda yaşanan sorunlardan biri de ülkelerin muhasebe uygulamalarına bakış açılarının farklılık taşımasıdır. Bu farklılıklara neden olan sebepler şunlardır:

- Bazı standartların karmaşık olması,
- Ülkelere ait olan muhasebe sistemlerinin vergi önceliğini esas alması,
- Standartların bazılarında uzlaşma sağlanamaması,
- Standartları ilk kez uygulayacakların eğitim konusunda yetersiz olması ve standartların da uygulama için eksik olması,
- Ülkelerdeki kısıtlı sermaye piyasalarının varlığı,
- Yatırım yapacak olanların standartların işleyişine ilişkin memnuniyetsizlikleri,
- Standartlara ilişkin tercüme zorluklarının olması

Her ülkenin kendine ait siyasi, kültürel ve ekonomik yapısının olması, ulusal standartlarında da farklılık olduğunu göstermekte ve bu da standartlara uyumlaştırma konusunda bir çok zorluğu beraberinde getirmektedir (Usul ve Kıymık, 2010 : 127). Uluslararası uyumlaştırma, birbirinden farklı sistemlerin düzenli bir yapı içerisinde bir araya getirilmesi ve uzaklaştırılması süreci olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe Sistemini savunan taraflar, birbirinden farklı ekonomik, siyasi, sosyo-kültürel ve kanuni yapıları sahip olan ülkelerin olduğu bir ortamda tekdüzeliğe varmanın ve standartlaşmaya uyum göstermenin zor olduğunu kabullenmekle birlikte ortaya çıkan sorunların da çözülebileceğini düşünmüşler ve bu nedenle uyumlaştırmaya esnek ve açık bir yaklaşım olarak bakmışlardır. Uyumlaştırma ile amaçlanan, kötü sayılan muhasebe uygulamalarına yasak koymak, uygulamalardaki farklılıkları yok etmek ve var olan farklılıkların nedenlerini daha iyi tespit edebilmektir (Çelik E., 2012 : 53-54).

Bu açıklamalara istinaden muhasebenin tüm ülkelerde uyumlaştırılması yönündeki çabaların sonunda Uluslararası Muhasebe Standartları oluşmuş ve standartları uygulamayı kabul eden bütün ülkelerde muhasebe alanında ortak bir dil oluşturma çabaları da başlamıştır. Ancak bu oluşum sürecinde ülkeler bir takım sorunlarla karşı karşıya gelmişlerdir. Ve bu kapsamda Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Milletlerarası Uzmanları Çalışma Grubu, 2005 yılında bu sorunları şu şekilde açıklamıştır (Varıcı, 2009 : 283):

- Ülkelerde uygulanan yasal düzenlemelerle standartlar arasındaki farklılıkların olması ve standartların uygulanmasına yönelik yaptırımların olmaması,
- Standartlarda kullanılan değerlendirme yöntemlerini uygulamada ortaya çıkan teknik sorunlar,
- Standartları uygulayanların bu konuyu anlamada, yorumlamada yetersiz olmaları ve konuya ilişkin ne yapacakları konusunda bilgi sahibi olmamaları

Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu tarafından 2004 yılında Wong Raporu hazırlanmış ve bu raporda standartların ülkelerde uygulanmasına yönelik bazı problemlerin var olduğuna değinilmiş ve bu problemlere aşağıda değinilmiştir (Çelik E., 2012: 55).

- Standartların benimsenmesine ilişkin karar verenlerin özendirici ya da tersi yaklaşımları,
- Ülkelerde standartların uygulanması konusunda var olan yasal zorluklar,
- Standartların ülkeler tarafından kabul edilmesiyle ortaya çıkan kültürel farklılıklardan kaynaklı zorluklar,
- Standartları uygulayan KOBİ'lerin ve muhasebe firmalarıyla alakalı ortaya çıkan problemler,
- Standartların anlaşılması konusundaki anlaşılmazlıklar,
- Ülkelerin standartları kendi dillerine çevirmesiyle ilgili ortaya çıkan problemler,
- Ülkelerde muhasebe-finance alanında eğitim gören öğrencilerin ve muhasebe alanında çalışan personellerin standartlarla ilgili eğitimlerine yönelik ortaya çıkan sorunlar

Görüldüğü gibi muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında ortaya çıkan sorunlar genel olarak sınıflandırılmış ve açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak sadece uyumlaştırma aşamasında değil standartların uygulanması sürecinde de ülkeler çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Uygulama aşamasında yaşanan sorunların başında, standartların anlaşılmasına yönelik zorlukların olması, standartlardaki teknik ve karmaşık bilgilerin var olması gelmektedir (Akdoğan, 2007 : 113). Standartların teknik bilgiler içermesi ve standartlarda anlaşılmayı zorlaştıran bir dilin kullanılması tercümeyle zorlaştırmaktadır. Özellikle uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmeler, finansal

tabloları hazırlarken çeşitli tercüme sorunları ile karşı karşıya kalmaktadır (Çelik E., 2012: 57). Standartların karmaşık yapıya sahip olması hem küçük ölçekli işletmelerde hem de özel işletmelerde maliyet arttırıcı etkiye sahiptir. İşletmelerde mali tabloların düzenlenmesi ve yapılan kayıt işlemleri büyük oranda çaba gerektirdiğinden maliyetler daha da artmaktadır (Varıcı, 2009 : 284).

Standartların uygulanmasında yasal boşlukların var olması da maliyet arttırıcı bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Örnek olarak, Türkiye’de TFRS’lerde yer alan değerlendirme yöntemlerinden olan gerçeğe uygun değerın uygulanması güç bir uygulamadır. Bunun nedeni, mal ve hizmetin birbirinden ayrı piyasalarının bulunmamasıdır. Bu bakımdan standartların uygulanmasında oluşan boşlukları doldurmak amacıyla yeni bir takım düzenlemeler şarttır. TMS 39’u örnek olarak gösterecek olursak, bu standartta gerçeğe uygun değer, bir varlığın el değiştirmesi durumunda veya borçların ödenmesi konusunda ortaya çıkan tutar olarak değerlendirilir. Asıl önemli olan nokta, finansal raporlamanın piyasa fiyatına en yakın olan değerle değerlendirilmesidir. Fakat bu gerçeğe uygun değerlendirme ile yapılan değerlemeler bazı karışıklıkları beraberinde getirmektedir. Her piyasa fiyatının gerçeğe uygun değeri yansıtmaması bunun en belirgin göstergesidir. Standartlarda önemli olan değerlemeye tabi olacak varlığın ya da borcun gerçeğe uygun değerinin güvenilir olması ve bu şekilde raporlanmasıdır. Bundan dolayı finansal nitelikli bir bilginin güvenilirliğinin önem arz etmesi esas kuraldır.

Bir başka sorun ise, vergi odaklılıktan kurtulma durumudur. Standartlarda (gerek UFRS gerek TFRS) vergi kanunları uygulamanın aksine yatırımcıların beklentilerine cevap vermek ön plandadır. Standartlarda şeffaflık, esneklik ve karşılaştırılabilirlik amaç edinilmişken; vergi matrahının aşındırılması ise vergi kanunlarının hedefindedir. Bu durum iki düzenleme arasında farklılıkların olduğunu ortaya çıkarmaktadır (Gönen ve Uğurluel, 2007 : 5-6).

Standartların sürekli değişime uğraması da finansal tabloların düzenlenmesi, raporlanması ve analizini güçleştirmektedir. Standartların yıl bazlı değişikliğe uğraması hazırlanan finansal tabloların hangi standartın göz önünde bulundurularak hazırlandığına dair karışıklık oluşturmakta ve analistler çeşitli sorunlar yaşamaktadır. Bu nedenle, değişiklik meydana gelen standartların o yıla dair hazırlanan tablolarda açıkça belirtilmesi ve yürürlük tarihinin verilmesi oluşacak muhtemel karışıklıkları

engelleyebilir. Ayrıca bu soruna istinaden ortaya çıkabilecek bir diğer sorun da, şirketlerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin ve tabloların hazırlanış esaslarının (hangi standartlarla hazırlandığının) önemli olması ve bu noktada oluşacak belirsizliklerin olmasıdır. Bu da yine hazırlanma tarihinin açıkça belirtilmesiyle önlenabilir.

Uyumlaştırmada olduğu gibi uygulamada da yaşanan en ciddi sorunlardan biri de eğitim konusundaki problemlerdir. Standartlar, onları kullanacak olan ülkelerde gerek denetçilerin gerekse muhasebecilerin mesleki niteliklerinin profesyonel olarak yükseltilmesini gerekli kılmaktadır. Hem finansal tablo hazırlayanların hem de denetleyenlerin standartlara ilişkin eğitimlerinin yeterli ve donanımlı olması şarttır (Çelik E., 2012: 59).

Şeffaflık sorunu da önemli olan sorunlar arasındadır. Güven ve açıklık ile birlikte ele alınması gereken şeffaflık, finansal tabloların hazırlanmasında göz ardı edilemeyecek öneme sahip olan ve başta yatırımcılar olmak üzere bütün hissedarları ilgilendiren işlemlerin nasıl ve neden yapıldığına dair bilgileri ortaya koyan, kamuoyuyla paylaşılmasını teşkil eden bir unsurdur. Uluslararası boyutta faaliyet gösteren ve standartları (UFRS) kullanan şirketlerin, ticaret yapma ya da ortaklık kurma ihtimali herkesce anlaşılır bir dil kullandıklarından oldukça başarılıdır. Ülkemizde, şeffaflık noktasında bir takım sorunlar yaşanmaktadır. Bunun nedeni ise, standartların tam oturmamış olması, finansal tabloların kurumlarca farklı hazırlanmış olması, standartlara uygun hazırlanmamış olması, muhasebe işlemlerinde yer alan kayıtların yasal zorunluluk ve vergi boyutuyla yapılıyor olması gibi gerekçeler finansal raporlamaların şeffaflığına zarar vermektedir. KOBİ'ler, finansal olsun ya da olmasın şirketlerine ilişkin bilgileri gerek bankalara gerekse ilgili derecelendirme kuruluşlarına şeffaflığı, güvenilirliği ve zaman unsurunu benimseyerek bildirmelidir.

Karşımıza çıkan bir diğer sorun ise, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiştir. Bahsi geçen ilkeler, işletmelere tanınan seçim hakkının veya muhakemede bulunma imkanının minimize edildiği kurallar bütünü olarak ifade edilmektedir. IASB tarafından, kural esaslı standartların yerini tutacak ve uygulanmasına imkan verecek olan sert hükümler içermeyen, muhasebe politikaları konusunda uygulayıcılara farklı uygulama şekilleri için seçim hakkı veren standart setiyle ilgili

görüş gündeme getirilmiştir. Böylece kural esaslı muhasebe sisteminden ilke esaslı muhasebe sistemine geçiş gerçekleştirmiş ve bu bakımdan çeşitli sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunların başında, standartları oluşturma konusunda özün önceliği ilkesini korumak, uygulamada önem arz eden tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerini kaspayan standartların oluşturulmasıdır. Fakat, 18.09.2002 tarihinde IASB ve FASB arasında Norwalk Mutabakatı imzalanmış ve buna göre, UFRS ile US GAAP arasında var olan farklılıkların UFRS lehine çözümlenmesiyle ilgili anlaşma sağlanmış ve böylece standartların FASB yönünden akreditasyonu sağlanmıştır (Gönen ve Uğurluel, 2007: 5).

Yukarıda yer alan bilgilere istinaden gerek ülkemizde uygulanan standartların (TMS/TFRS) gerekse uluslararası standartların (UMS/UFRS) oluşturulması, uyumlaştırılması ve uygulanması aşamasında karşılaşılan sorunlar Tablo 2.3.'te yer almaktadır.

Tablo 2.3. Standartlarla İlgili Karşılaşılan Sorunlar

1.	Standartların dilinin kolay anlaşılır olmaması (ifadelerin çok uzun ve anlaşılır olmaması)
2.	Standartların çevirilerden kaynaklı olarak kavram karmaşıklığı oluşturmaları
3.	Kendimize özgü olmaması, uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi niteliğinde olması
4.	Küçük ve orta ölçekli işletmelerin uygulamalarında eksiklikler yaşanmasına sebebiyet vermesi
5.	Raporlamada finansal ve finansal olmayan karmaşıklığın yaşanması
6.	Sürdürülebilir rapor ile entegre raporlamanın karıştırılması
7.	Entegre raporlama konusunda çalışmanın yetersiz olması
8.	Kripto varlıkların (paraların) raporlanmasındaki belirsizlik
9.	Atık yönetimi ve çevre muhasebesi konusunda eksiklikler olması
10.	Standartlarda kullanılan bazı yöntemlerin uygulanmasında zorlukların yaşanması
11.	Standartlarda yapılan değişikliklere hemen uyum sağlanamamış olması
12.	Muhasebe mesleğinin uygulanmasında standartlaşma nedeniyle zorlukların yaşanması

Tablo 2.3. (Devamı)

13.	Muhasebecilerin, standartları benimsemesinde yetersizlik yaşaması
14.	Standartların uygulanmasında yasal güçlükler olması
15.	Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması
16.	İşletmelerin standartlara uymak yerine eski uygulamalarıyla finansal işlemlerini sürdürmeye devam etmesi
17.	İşletmelerin standartla uyum sağlayamaması
18.	İşletmelerde çalışan muhasebe personelinin güncel mevzuatı ve standartları takip etmede zorluklar yaşaması
19.	Muhasebe standartlarının, işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması
20.	İşletmelerin, muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşaması
21.	Denetimlerde bazı uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması
22.	İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması
23.	Vadeli işlemlerle ilgili açık bir uygulama olmaması
24.	Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde zorluk yaşanması
25.	Değerleme ölçülerinin uygulanmasında zorluklar yaşanması
26.	Standartlara uygun finansal tablo/raporlama sorunu (uyumlaştırma sorunu)
27.	Tekdüzen hesap planındaki eksikler
28.	Muhasebe işlemleri yapılırken hangi hesapların kullanılması gerektiğine dair belirsizliğin olması
29.	Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yıl sonu-ara dönem)
30.	Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)
31.	Yasal uygulamalarda, işletmelerin ölçeklerine göre uygulama birliğinin olmayışından dolayı yaşanan eksikler
32.	TMS/TFRS yorumlarında yeterli açıklama yapılamaması ve uygulamada yetersizliğin olması
33.	Yasaların farklı olması nedeniyle uyarlamada zorlukların hatta yasaların çarpışmasının yaşanması

Tablo 2.3. (Devamı)

34.	Yeterli sayıda gerçeğe uygun değer hesaplaması yapabilecek muhasebe meslek mensubunun bulunmaması
35.	Kayıt dışı ekonomi varlığının uygulamada zorluklar çıkarması
36.	“Doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması
37.	Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi
38.	Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması
39.	TMUDESK’in yaptırım gücünün olmaması
40.	Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİME TABİ İŞLETMELERİN TMS UYGULAMALARINDA KARŞILAŞTIKLARI SORUNLARIN TESPİTİ ÜZERİNE BORSA İSTANBULDA BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde; araştırmayla ilgili literatür ve sonuçları, araştırmanın amacı ve önemi, evreni ve örneklemini, kısıtları ve varsayımları, kullanılan veri toplama yöntemi ve hipotezleri, edinilen bulgular ve değerlendirmeler ile sonuçlar yer almıştır.

3.1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Muhasebe standartlarının giderek önem kazanması ve uygulamalarının artması nedeniyle standartların ilgililer tarafından benimsenmesi, uygulama süreci, süreci etkileyen faktörler ve ortaya çıkan sorunların irdelenmesi amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. Gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde yapılan çalışma ve sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Street (2003) tarafından yapılan çalışma UMS/UFRS çalışmalarını ve uygulamalarını halen kabul etmeyen 57 ülkede gerçekleşmiştir. Çalışma bu ülkelerde yer alıp aktif olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarını kapsamıştır. Araştırma sonucunda, UMS/UFRS'lere yakınsama sürecinde ortaya çıkan engeller, standartların bazılarının anlaşılama durumu, vergi eğilimli, ulusal muhasebe düzenlemelerinin varlığı, UMS/UFRS kullanımında ülkeler arasında yaşanan uyum sorunları, sermaye piyasalarının sınırlılığı, standartların ülkelere ait dillere çevrilmesi noktasındaki çeviri hataları gibi sorunlar belirlenmiştir.

Ağca (2003) standartlara ilişkin yapmış olduğu çalışmasında, Türkiye'nin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulama açısından uygun bir ortama sahip olmadığını belirtmiştir. Ayrıca çalışmada, Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetim konusunda yetki verdiği şirketlere anket çalışması uygulanmış ve TMS/IFRS'nin ülkemizde uygulanabileceği görüşü ortaya çıkmıştır.

Preobragenskaya-Mcgee (2004) tarafından yapılan çalışmada, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş sürecinde yaşanan problemler irdelenmiştir. Çalışma sonucunda, Rusya'da aktif olarak faaliyet

gösteren pek çok işletmenin ve muhasebe mesleğini icra edenlerin UMS/UFRS'ye uygun bir şekilde hazırlanmış olan mali bilgiye ihtiyaç duymaması, yürütücü görevi üstlenen kurumlar arasında yaşanan uyum problemleri, yasal değişikliklerin olması gerektiği, standartlarda yer alan değerlendirme ölçülerini anlama ve uygulamada yaşanan zorluklar, standartların uygulanması noktasında bilgi eksikliği, standartların uygulanmasına ilişkin eksikliklerin ve bu kapsamda yapılan yönlendirmelerin yetersizliği gibi konularda problemlerin yaşandığı sonucuna varılmıştır.

Romir Monitoring (2004), ismiyle anılan kurum Rusya'da bulunan muhasebeciler ve işletmeleri kapsayan çalışmada, UMS/UFRS ile ilgili ne gibi sorunları incelemeyi amaç edinmiştir. Bu bağlamda hem muhasebecilere hem de işletme çalışanlarına anket uygulaması yapılmıştır. Yapılan uygulama sonucunda, Rusya'da yürürlükte olan muhasebe standartları ile UMS/UFRS arasında yazılış yönü, dil ve terim ifadeleri gibi birtakım uyumsuzlukların var olduğu, ülkede konuya yönelik eğitimin yetersiz olduğu ve bu kapsamda eğitim veren kurumların olmadığı, UMS/UFRS'lerin yasal düzenlemelerle desteklenmediği gibi sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Larson ve Street (2004) yaptıkları çalışmada Avrupa'da yer alan ülkeler üzerinde durmuşlardır. Anket çalışmasıyla desteklenen bu çalışmada, UMS/UFRS uygulamasında karmaşıklıkların ve zorlukların olması, belirli standartların uygulanması aşamasından yaşanan rehberlik problemleri, çalışmanın yapıldığı birçok ülkede vergi eğilimli muhasebe yapısının var olması ve buralarda sermaye piyasalarının etkin ve gelişmemiş olması gibi problemler tespit edilmiştir.

Ong (2005) çalışmasında TMS'ye yakınsamayı engelleyen unsurları tespit etmiştir. Bu unsurlar; yasal sistem, kültür, şirketlerin, yatırımcıların ve ilgili kullanıcıların çıkarları, finansal sistem ve piyasalar, muhasebe standartlarını belirleyen yapı, vergi yapısı, uluslararası ilişkilerden dolayı ortaya çıkan ekonomik ve siyasi faktörler olarak belirlenmiştir.

Mir ve Rahmaman (2005) yapmış oldukları çalışmalarında standartların benimsenmesi ile alakalı bir dizi sorunu ortaya koymuşlardır. Bu sorunları, standartların uygulanması sürecinde var olan grupların birbirleriyle olan çekişmeleri ve bundan dolayı yaşanan karışıklıklar oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra çalışmanın yapıldığı Bangladeş'te yaşanan sosyal yapı ve ekonomik gelişmişlik seviyesi de bu sorunları teşkil etmektedir.

Ayrıca yaşanan sorunlardan dolayı iletişim problemlerinin sebebiyet verdiği uyumsuzluk gibi sorunların olduğu da çalışmada tespit edilmiştir.

Chand (2005) çalışmasında UMS/UFRS ile ilgili beş stratejik faktör üzerinde durmuştur. Çalışmada mesleki bilgi ve deneyim, yasal desteğin olması, standartlarla ilgili eğitim ve öğrenim, ulusal işletmeler ve çok uluslu işletmelerin payları, UMS/UFRS'lerin belirli değişiklikleri göz önünde tutarak kabullenmesi incelenmiştir. İncelenen bu faktörlerin; UMS/UFRS uyum süreci ve benimsenmesi noktasında ortaya çıkan çeşitli sorunları ortadan kaldırarak uyum sürecini hızlandıran bir etkiye sahip oldukları belirlenmiştir.

Jermakowichz vd (2006) çalışmalarında Avrupa Birliği içerisinde yer alan işletmelere yönelik incelemeler yapmışlardır. Söz konusu çalışmalarda, UMS/UFRS yapısının karmaşık bir yapıya sahip olduğu, standartların uygulanmasına yönelik uygulama rehberinin bulunmaması, standartların tek düze yorumlanması kapsamında eksikliklerin olması ve sürekli değişime uğrayan standartların var olması, geçmiş yıllara ait finansal tabloların hazırlanması konusundaki bilgi yetersizliği, eğitim eksikliği, teknolojik anlamda değişim ihtiyacının olması ve buna yönelik uygulama sorunları tespit edilmiştir.

Irvine ve Lucas (2006) çalışmalarında UMS/UFRS'nin uygulanması konusunda Arap Emirliği'nde yaşanan sorunları tespit etme amacı gütmüştür. Ülkedeki yasal alt yapı ve hesap verebilirlik konusunda zorluklar olduğu kanısına varılmıştır. Bunun yansısı şeffaflık, yolsuzluk gibi durumlarda ülkede yaşanan sorunlar arasındadır.

Aljıfı ve Khasharmeh (2006) çalışmalarında anket uygulaması yaparak Birleşik Arap Emirliği ülkelerinin UMS/UFRS'ye uygunluğunu araştırmışlardır. Çalışmada, finansal tablo kullananlar, muhasebeciler, finans yöneticileri gibi görevlilere anket uygulanmıştır. Araştırma neticesinde, bu ülkelerde UMS'ye uygunluğun var olduğu konusunda olumlu görüşler elde edilmiştir.

Zeghal ve Mhedhbi (2006) çalışmalarını 32 ülkeyi inceleme kapsamına alarak yapmışlardır. Bu çalışmalarında UMS/UFRS'nin benimsenmesi konusunda gerek etkili gerekse etkili olmayan faktörleri incelemişlerdir. Ekonomik olarak büyüme, ekonomik konularda dışa bağımlılık durumu, muhasebe standartlarıyla ilgili eğitim düzeyi, sermaye piyasalarının etkin varlığı ve ülkedeki kültürel durum gibi konular tespit edilmiştir.

Tyrall vd.(2007) Kazakistan’da yapmış olduğu çalışmasında ülkesinin muhasebeye olan ihtiyacı ve bu ihtiyaçların UMS/UFRS’ye uygunluğu, ülkedeki ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkelere uyumu, ülkedeki özel sektör ve kamu sektörünün büyüklüğü gibi konuları incelemiştir. Çalışma sonucunda, uygulanacak olan UMS/UFRS’lerin Kazakistan’da ekonominin gelişmesiyle uygunluğunun artacağı görüşüne varılmıştır.

Warsame (2006) çalışmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarını etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlamıştır. Uluslararası sermaye piyasalarının, uluslararası muhasebe firmalarının, yabancı yatırımların, küreselleşmenin ve etkilerinin, ülkenin sosyo-kültürel yapısının, yasal düzenlemelerin, ülkedeki kalkınmışlık düzeyi, ülkedeki yerel sermaye piyasalarının durumu, muhasebe meslek örgütlerinin çalışmaları ve ülkenin politik-siyasi durumu gibi etkenlerin bu faktörler arasında olduğu tespiti yapılmıştır.

Gönen ve Uğurluel (2007)’in yapmış oldukları çalışmaya bakıldığında; Türkiye’de standartların karmaşık yapıya sahip olması ve yaşanan teknik sorunlar, standartların gerek uygulanması gerekse geliştirilmesi konusunda eğitime olan ihtiyaç, gerçeğe uygun değer hesaplamalarında meydana gelen karışıklıklar, kural esaslı muhasebe yerine ilke esaslı muhasebenin tercih edilmesi ve bu durumda yaşanan problemler, standartların devamlı revize edilmesi, vergisel kaygıların öncelikli olması, vergi kanunlarında sürekli yapılan değişiklikler, yazılım vb gibi teknolojik sorunlar TMS/TFRS’lerin uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar olarak tespit edilmiştir.

Bekçi (2007) çalışmasında, muhasebe standartlarının uygulayanların TMS’ye olan bakış açılarıyla standartları algılama düzeylerini irdelemek istemiş ve nicel veri analiz yöntemleri olan anket uygulaması ile çalışmasını desteklemiştir. Bekçi’nin çalışmasına göre; meslek mensupları muhasebe standartlarına ilişkin olarak yeterli eğitime sahip olmadığı yönünde düşüncelerini ve standartlar konusunda çalışma yapan eğitim kurumlarının çalışmalarının istenilen düzeyde olmadığını açıklamıştır. Bunun dışında meslek mensupları, standartların uygulanması durumunda tekdüzeliğin artacağını, standartların iş yükünü arttıracaklarını buna bağlı olarak muhasebe mesleğinin öneminin de artacağı görüşünü beyan etmişlerdir.

Şahin ve Pazarçeviren (2007) çalışmalarında Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartlarının IFRS ile

karşılaştırılmasını amaç edinmişlerdir. Çalışmada, UMS'yi temel alarak bu kapsamda ülkemizde yer alan muhasebe standartlarından TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40 nolu standartları incelemişlerdir. Bu standartlarla diğer ülkelerde uygulanan standartlar arasındaki benzerlik ve farklılıklara; farklılıklar neticesinde ortaya çıkan sorunlara değinilmiştir. Çalışmada bu standartlar ile TMS/TFRS ve SPK standartlarının IAS ile büyük çapta uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır. Ancak her ülkenin kendine özgü muhasebe uygulamalarının olmasından kaynaklı şekil ve içerik bakımından birtakım sıkıntılarında olduğu çalışmanın sonucunda tespit edilmiştir. Çalışmanın sonucunda muhasebede ortak bir dil oluşturulması yönünde, uluslararası düzeyde kabul gören finansal raporlama standartlarının farklı muhasebe uygulamalarından arındırılarak bütün ülkelerce kabul görmesi önerisinde bulunulmuştur.

Dursun (2007) yılındaki çalışmasında, TMS 36 Standardında karşılaşılan sorunları ele almış ve bu noktada çözüm önerilerinde bulunmuştur. Çalışmada tespit edilen belli başlı sorunlar şunlardır:

TMS 36 Standardın uygun davranılmadığından varlıklar geri kazanılabilir değerlerinden yüksek değerler ile mali tablolarda izlenmesine yol açacaktır. Bu durum, bazı hallerde önemli sonuçları ortaya çıkarmakta bazı durumlarda ise şirketlerin mali durumu ve performansı ile alakalı önemli düzeyde yanlış ve/veya yanıltıcı bilgilerin edinilmesine sebep olabileceği yönünde görüş bildirilmiştir. Bu bağlamda Dursun çalışmasında, şirketlerin yönetiminde aktif bir şekilde görevlendirilen ve mali tabloları hazırlayan yöneticilerin standartlarla ilgili eğitilmesini, ilgili standarda ilişkin objektif verilerin olmasını ve buna göre çalışmaların yapılmasını, standart gereği varlıklardaki değer tespit kapsamı dışında varlıkların geriye kalan faydalı ömürlerinin de belirlenmesi şeklinde önerilerde bulunmuştur.

Haftacı ve Pehlivanlı (2007) çalışmalarında UMS 39 nolu standartta yaşanan sorunları incelemiştir. Çalışmada belirlenen en önemli sorunun, standartların birden fazla uygulamayı kapsamaması bunun da alternatif uygulamaların kullanılmasına yol açmasıdır. Bu durumun, hazırlanan mali tabloların karşılaştırılabilirliğini olumsuz bir şekilde etkilemekte olduğu ve haliyle kullanıcıların yanlış yorumlamalar yapmasına neden olacağı yönünde bir sonuca ulaşmışlardır. Karşılaşılan bir diğer sorun ise, rayiç değerlerin tespitinde birden fazla yöntemin belirlenmesidir. Bu sorunun, türev ürünlerin kullanıldığı

piyasalarda ciddi sıkıntıları ortaya çıkaracağı şeklinde bir sonuca varmışlar ve çalışmada standartların hazırlanmasıyla ilgili terim birliğinin kaçınılmaz olduğunu vurgulamışlardır.

Pajunen (2008) tarafından Avrupa birliği içerisinde yer alan Finlandiya'daki muhasebe meslek mensupları üzerine bir çalışma yapılmış ve bu çalışmada 11 ayrı meslek mensubu ile standartlarla ilgili görüşmeler sağlanmıştır. Bu meslek mensupları, finansal konularda yöneticilik yapanlar, denetçiler, muhasebe mesleğinde uzman kişiler ve meslek unvanı alan muhasebecileri kapsamaktadır. Görüşme tekniği kullanılan çalışmada, UMS/UFRS'ye ilişkin görüşlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma verilerinden, UMS/UFRS'lerin uygulanmasının zor ancak muhasebenin üretmiş olduğu bilgilerin anlaşılabilir ve güvenilir olması için uygulama zorunluluğunun olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Joshi vd. (2008) yaptıkları araştırmalarında, anket çalışmasını tercih etmişlerdir. Araştırmanın örneklemini Bahreyn'de yer alan halka açık şirketlerin muhasebecileri oluşturmuştur. Bu kapsamda 42 muhasebeciye anket uygulanmıştır. Anket verilerine göre; UMS'ye uyumun faydalı olacağı ve IASB'nin çalışmalarına güven duyulduğunu, standartlar konusunda eğitimin gerekli olduğu tespit edilmiştir. Bu gerekliliğin sağlanmasıyla karşılaştırılan bilgilerin şeffaflık ve güvenilirliğin artacağı sonuçlarına varılmıştır.

Evcı (2008) çalışmasında anket yöntemini kullanmış ve anketi Yeminli Mali Müşavirlere uygulamıştır. Çalışmada bu meslek mensuplarının standartlarla ilgili bilgi düzeyleri araştırılmış ve yarısına yakın kısmının orta düzeyde bilgi sahibi olduklarının tespitine varılmıştır. Ayrıca Evcı çalışmada, standartlarla ilgili yaşanan sorunları da ortaya çıkarmayı amaçlamıştır. Standartlarla ilgili yaşanan sorunların; insan kaynakları, teknolojik, standartların içeriği, yasal düzenlemeler ve şirketlerde denetimden kaynaklandığı görülmüştür. Bunların dışında standartlarla ilgili eğitim yetersizliğinin de önemli bir sorun olduğu görüşüne varılmıştır.

Tek ve Dalkılıç (2008) yılındaki çalışmalarında, TMS/TFRS'nin uygulanmasında mesleki yargının kullanılması durumunu bir sorun olarak görmüşlerdir. Muhasebe sistemini ve standartların işleyişini etkilemesi açısından farklılıkların oluşumuna neden

olacak bu sorunun, uluslararası muhasebe standartlarında uygulama birliğine zarar verebileceğini ifade etmişlerdir.

Güvemli (2008) yılında hazırlamış olduğu tezinde, muhasebe standartlarının uluslararası standartlara uyumlaştırılmasını ve geliştirilmesini etkileyen unsurları beş başlıkta ele almış ve irdlemiştir. Bu çalışmada kavramsal sorunlar, teknik açıdan ortaya çıkan sorunlar, politik, kültür ve ekonomik boyuttaki sorunlar ve hukuksal sorunlar olarak incelemiştir.

Poria (2009)'nın yaptığı çalışmasında Hindistan'da UMS/UFRS ile ilgili yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Bu çalışmada standartlarla ilgili ortaya çıkan en önemli sorunlar; bilgi kullanıcılarındaki farkındalık eksikliği konusundaki sorunlar, eğitim sorunu, standartlarda önemli olan değerlendirme ve ölçümlemeye yönelik zorlukların doğurduğu sorunlar, işletmelerin raporlama sistemlerindeki değişiklikler sonucunda ortaya çıkan sorunlardır.

Hatipoğlu (2009) çalışmasında UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği ve buna etki eden faktörleri incelemek istemiş, çalışmada uygulanabilirlik ile ilgili bir takım sıkıntıları ve beklentileri tespit etmiştir. Bu kapsamda 36 ilde muhasebeciler üzerinde yaptığı anket uygulamalı çalışmasında, UMS/UFRS'lerin Türkiye'deki ekonomik yapı ve bu yapının ihtiyaçlarıyla uyum içinde olmadığını, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin UMS/UFRS ilke ve uygulamaları ile de uyumsuz olduğunu belirlemiştir. Bu çalışmada ankete katılım sağlayan muhasebeciler, UMS/UFRS'lerin başarılı bir şekilde uygulanmasıyla gerek hukuksal gerekse ekonomik açıdan olumlu beklentiler olabileceği yönünde umutları olduğunu da yansıtmışlardır.

Bayda (2010) çalışmasında KOBİ'lere ilişkin bir araştırma yapmış ve standartların KOBİ'ler için uygulanabilirliğine de değinmiştir. Ancak standartların KOBİ'lerde uygulanabilmesi açısından birçok sorunun olduğu belirlenmiştir. Ülkelerin birbirinden farklı kültürel yapıya sahip olmasından dolayı ulusal politikalarının var olması, ülkelerin kendilerine ait ticaret ilişkilerinin, vergilendirme sistemlerinin olmasından dolayı UFRS'nin kabul edilmemesi gibi sorunlar ortaya çıkmıştır. Ancak standartlarla ilgili ortak bir dil benimsenmesi KOBİ'ler için başarılı olabileceği görüşünü ortaya çıkarmıştır. Ayrıca bu çalışmada, standartların başarılı olabilmesi uygulama aşamasında meslek

kuruluşlarınca yeterli alt yapının sağlanması ve personellerin donanımlı eğitilmesi şartına da bağlı olmaktadır yönünde görüşler elde edilmiştir.

Usul ve Kıymık (2010) çalışmalarında muhasebe standartlarının entegrasyonunda ortaya çıkan sorunları ve gerek dünya ülkelerinde gerekse ülkemizde muhasebe standartlarının kabul edilip uygulanmasında yaşanan zorlukları açıklamaya çalışmışlardır. Bu çerçevede, ülkelerin birbirinden farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklı kültürel yapı, siyasi sistem, yasal düzenlemeler, yönetsel farklılıklar, finansal farklılıkların sebep olduğu zorluklar bunlardan bazılarıdır. Bunun yanında ülkelerin standartlarının entegrasyonunda yaşadığı bir diğer sıkıntıda, ülkelerde yer alan yatırımcıların ulusal muhasebe standartlarından memnun olmaması, bazı standartlarda uzlaşmaya varılamamasıdır. Usul ve Kıymık çalışmalarında, ülkelerde muhasebe standartları ile ilgili görüş birliği sağlanması ve gerekli yasal düzenlemelerin yapılması halinde bu zorlukların yok olabileceği ya da azalabileceği yönünde önerilerde bulunmuşlardır.

Çankaya ve Hatipoğlu (2011) çalışmalarında UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasını etkileyen faktörleri belirlemek istemişlerdir. Bu faktörler; eğitim ve kültür, standartlar, ekonomik ve hukuki çevre olarak ele alınmış ve incelenmiştir. Muhasebe mesleğini icra eden bireylere uyguladığı anket çalışmasında, ilgililerin UMS/UFRS'lerin uygulanmasına yönelik beklenti ve fikirlerini öğrenmişlerdir. Bu kapsamda çalışmada ortaya çıkan başlıca sorunlar; standartlarla ilgili ciddi şekilde eğitim sorununun oluşu, standartlar setinin ülkemizde ekonomiye büyük katkı sağlayan KOBİ'lere uygun olmayışı, standartların yazılma şekli ve bunun dilimize uygun olmaması, çevirilerin anlaşılır düzeyde olmaması, standartlar uygulanırken kültür çevresinden olumsuz etkilenme durumu gibi sorunlardır.

Çankaya ve Dinç (2012) çalışmalarında TMS/TFRS uygulama başarılarını etkileyen faktörleri incelemiş ve bu kapsamda bağımsız denetçileri araştırmalarına dâhil etmiştir. Türkiye'de yer alan bağımsız denetçilere anket çalışması uygulanmış olup yapısal eşitlik analizi ile veriler analiz edilmiştir. Çalışmada, muhasebe sistemlerindeki bazı alışkanlıkların standartların uygulanması aşamasında dirence neden olacağı, eğitimin önemli bir sorun olduğu ve bu kapsamda nitelikli eleman yetiştirilmesi gerekliliği,

standartların doğru bir şekilde anlaşılması ve uygulanması ile başarının artacağı gibi bulgular elde edilmiştir.

Korkmaz vd. (2012) çalışmalarında, muhasebe standartlarının UMS'ye ve haliyle UFRS'ye uyumlaştırılarak KOBİ'ler için kullanımıyla alakalı (standartların şirket alım-satımı, nakit akış durumlarını, finansal performansları etkileme gibi) durumlara yer vermişlerdir. Bu çerçevede yaşanan muhasebe standartlarıyla alakalı sorunları inceleyerek çözüm önerileri sunmuşlardır. Bu çalışmada ülkelerdeki farklı muhasebe standartlarının uygulanmasının finansal bilgilerin karşılaştırılabilirlik özelliğine zarar vererek fon toplanmasına dair sıkıntılar oluşturduğu ifade edilmiştir. Bu ve benzer sorunların ülkelerde uygulanan farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi ile giderilebileceği yönünde önerilerde bulunmuşlardır.

Arsoy ve Bora (2012) Türkiye'nin ekonomisinde büyük öneme sahip olan KOBİ'lere yönelik yaptıkları çalışmalarında SWOT analizi tekniğini kullanarak standartları uygularken yaşanan zorlukları ve bu noktadan yola çıkarak standartlardaki güçlü ve zayıf yönleri tespit etmek istemişlerdir. TMS'nin UMS'den çeviri olmasından kaynaklanan sorunların olduğu çalışmada vurgulanmıştır.

Kocamaz (2012) çalışmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarının hem Dünya'da hem de Ülkemizdeki gelişimi, standartlar ve maliyet muhasebesi arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu çerçevede hem sorunlara hem de çözüm önerilerine dikkat çekmiştir. Kocamaz çalışmasında, ülkelerdeki farklı muhasebe sistemlerinin ve standartlarının olmasının yatırımcıların yatırım yapmayı planladıkları ülkelerde yer alan şirketlerin finansal tablolarını ve muhasebe kayıtlarını inceleme noktasında zorluklara neden olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada standartlar konusundaki uyumlaştırma çalışmalarına ülkeler bağlı kalmalı, gerektiği zaman standartlarda revizyona gidilmeli ve standartlar konusunda ortak bir dil oluşturulmalıdır şeklinde önerilerde bulunulmuştur.

Çelik (2012) çalışmasında TMS/IFRS'lerin gerek uygulanması gerekse UMS/UFRS'ye uyumlaştırma aşamasında yaşadığı sorunları belirlemeyi amaç edinmiştir. Bu kapsamda eğitim seviyesi, ülkelere ait kültürel yapı, sermaye piyasalarının durumu, yasal sistem, politik faktörler, muhasebe gereksinimleri, özel sektörler, ülkelerdeki ekonomik kalkınmışlık düzeyi, işletme büyüklükleri ve kurumsallık

durumları gibi etkenlerin neden olduğu sorunların var olduğu ortaya çıkmıştır. Standartların karmaşık yapıları, ülkelerin vergi esaslı muhasebe sistemine riayet etmeleri, standartların tercümesi konusunda yaşanan zorluklar, bazı ülkelerde meslek kuruluşlarının etkin ve verimli çalışmaması, değişime olumlu bakmayan muhasebe sistemleri gibi nedenler de uyumlaştırma aşamasında ortaya çıkan diğer olumsuzluklardandır. Ayrıca bu çalışmada, TFRS'lerin varlıklara ilişkin değerlendirme ile ilgili getirdiği yeni yaklaşıma ve meslek mensuplarının bu yaklaşıma yönelik düşüncelerine yer verilmiş, SMMM'lerin bilgi düzeyini ve geçiş sürecinde yaşadığı sıkıntıları ortaya çıkarmayı hedeflemiştir. Çalışma sonunda standartların uyumlaştırılması ve uygulanması konusunda muhtemel sıkıntıların önceden belirlenmesi ve tedbirlerin alınması yönünde önerilerde bulunmuştur.

Hatunoğlu vd. (2013) çalışmalarında TMS/TFRS'lerin algılanmasını ve uygulanmasını temel alarak karşılaşılan sorunlara değinmişler ve bu kapsamda Kahramanmaraş'ta yer alan KOBİ'lere anket yöntemini içeren bir çalışma hazırlamışlardır. Bu çalışma verilerine göre, TMS/TFRS'nin uygulanması konusuna katılan ve katılmayan grupların olduğu, TMS/TFRS'lerin her katılımcı açısından algılanması ve anlaşılmasının zor olmakla beraber zaman alıcı olduğu, uygulanabilmesi için üst düzeyde eğitim gerektirdiği gibi önemli sorunların olduğunu belirlemişlerdir. Ayrıca çalışmada TMS/TFRS'lerle ilgili meslek mensuplarına sıkıştırılmış eğitimlerin verildiğini ancak bu haliyle verilen eğitimlerin destekleyici eğitim olmadığını tespit etmişlerdir. Çalışma sonucunda karşılaşılan sorunlara bakarak, eğitimlerin gerek ilgili kuruluşlarca gerekse üniversitelerce belirli aralıklarla ve düzenli bir şekilde alanında uzman kişilerce verilmesi yönünde önerilerde bulunmuşlardır.

Atmaca vd. 2017' de yaptıkları çalışmalarında, TMS/TFRS'lerin bağımsız denetim şirketleri bakımından uygulanması noktasında ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesini ele almışlardır. Araştırmalarında anket yöntemi tercih edilmiştir. Araştırmanın sonucunda TMS/TFRS'lerin etkin bir şekilde kullanılması halinde finansal raporlamaya olumlu katkı sağlanacağı, muhasebe uygulamalarına ilişkin etkinlik ve verimlilikte pozitif rol oynayacağını ve işletme faaliyetlerini de pozitif açıdan etkileyeceği yönünde veriler elde edilmiştir.

Ağkan (2017) çalışmasında TMS uygulama esnasında ortaya çıkan sorunları belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışmada, TMS'nin çeviri yapısından dolayı ortaya çıkan bir takım sorunların, terminoloji farklılıklarından kaynaklı sorunların, standartların uzun cümlelerle ifade edilmesi gibi sorunların yaşandığı belirlenmiştir. Ayrıca bu çalışmada ülkemizde TMS'yi anlayıp etkin bir şekilde uygulayabilen meslek mensuplarının olmayışı ve standartlarla ilgili eğitim yetersizliğinin de önemli sorunlar oluşturduğu görülmüştür.

Karababa (2018) çalışmasında UMS'nin hem Dünya'da hem de Türkiye'de uygulanması ve gelişmesi bakımından yaşanan süreci incelemeyi amaçlamış ve bu kapsamda yapılan daha önceki çalışmaları analiz etmiştir. Yaptığı araştırmalar neticesinde, standartlar noktasında eğitim eksikliği, farklı muhasebe uygulamalarının farklı sonuçlar doğurmasıyla ortaya çıkan sorunların varlığı, standartların her ülke için farklı dillerde olmasından dolayı karmaşıklık ve anlaşılmazlıkların olduğu, özellikle ülkemizde çoklu standart uygulamalarının zarar verici olduğu gibi birçok sorun tespit etmiştir. Ortak bir standart dilinin geliştirilip uygulanması yönünde de önerilerde bulunmuştur.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

İşletmeler günümüzde giderek artan rekabet ortamına uyum sağlamak amacıyla güvenilir, şeffaf, gerçeğe uygun muhasebe kayıtları tutmak ve raporlamalarını bu özellikler ışığında yapmak zorundadır. Mali yapılarını, alacak ve borçlarına ilişkin durumlarını, mevcut varlık ve kaynaklarını muhasebe kayıtları ile ortaya koyan işletmeler, gerek ulusal gerekse uluslararası ticarete uyum sağlamak maksadıyla aynı kayıt düzenine ve kurallar bütününe uyma zorunluluğu içerisindeyler. Ticari faaliyetlerin ortak bir dille kayıt altına alınması gerekliliği yapılacak olan raporlamaların da ortak muhasebe standartlarına uyumla gerçekleşeceğini göstermektedir. Oluşturulan muhasebe standartlarına uyum sağlamayı amaçlayan ve çalışmalarına bu hedefle yön veren ülkemiz Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaya koymuştur. Ancak gelişen ekonomik sistem içerisinde zaman zaman standartların uygulanması ile ilgili çeşitli aksaklıklar yaşanmış ve bu durum birtakım sorunları gündeme getirmiştir. Dolayısıyla bu çalışmada, standartların ülkemizde uygulanabilirliğine yönelik ortaya çıkan sorunların, uygulanmasına etki eden bilgi düzeyi, tutum gibi faktörlerin neler olduğunun tespit

edilmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, Türkiye’de Borsa İstanbul’daki işletmeler bazında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlarla alakalı çok sayıda çalışma olmaması bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

Bu araştırma; muhasebe standartlarının ülkemizde uygulanmasında yaşanan sorunların ortaya çıkmasında etkili olan faktörlerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi amacıyla planlanmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

23.03.2021 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul’da 479 şirket bulunmaktadır (<https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler>). Bu nedenle, araştırmanın evrenini Borsa İstanbul’a kayıtlı olan ve aktif olarak faaliyet gösteren 479 şirket oluşturmaktadır. Örneklemi ise aşağıda verilen formül kullanılarak sayısı belirlenen şirketler oluşturmaktadır. 479 evren içinden % 95 güven düzeyi ve % 5 örneklem hatası ile alınması gereken örneklem sayısı 213 olarak belirlenmiştir. Ancak araştırmanın sonuçlarının daha güvenilir ve temsil gücünün daha yüksek olması için 255 firma ile anket uygulaması yapılmış ancak 4 firmanın anketi eksik bilgiler içerdiğinden değerlendirilmeye alınmamıştır. Bu nedenle, 251 anket formunun değerlendirilmesi uygun görülmüştür. Örneklem hesaplaması şu şekildedir:

$$n = \frac{Nt^2 pq}{d^2 (N-1) + t^2 pq}$$

N= Evrendeki birey sayısı

n= Örneklem alınacak birey sayısı

p= İncelenecek olayın görülüş sıklığı (olasılığı)

q= İncelenecek olayın görülmeysi sıklığı (1-p)

t= Belirli serbestlik derecesinde ve saptanan yanılma düzeyinde t tablosunda bulunan teorik değer

d= Örneklem hatası.

3.4. ARAŞTIRMANIN KISITLARI VE VARSAYIMLARI

Ülkemizde şirketlerin muhasebe ve finans verilerine ilişkin bilgi edinmek oldukça güçtür. İşletmelerin ticari bilgilerinin üçüncü kişilere açıklanmaması, açıklansa dahi bunun sınırlı düzeyde olması bu çalışmanın en önemli kısıtı olmuştur. Bu sebeple sosyal bilimlerde alanında yapılmış olan birçok araştırmadaki genel sınırlılıklar bu araştırma için de geçerli olmaktadır. Araştırmada kullanılmak üzere oluşturulan anketin araştırmanın önem ve amacını, araştırma sonucunda edinilen verilerin değerlendirilmesi ve yorumlanmasında kullanılan istatistiksel tekniklerin amaca uygun bir şekilde yapıldığı ve anketi cevaplayan katılımcıların verdikleri yanıtlarda samimi davrandıkları varsayılmaktadır.

3.5. ARAŞTIRMADA KULLANILAN VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Araştırmada nicel veri yöntemleri içerisinde yer alan anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada uygulanan anket formu, literatürde konu ile ilgili yer alan araştırmalar, denetim işini yapmakla görevli olan denetçiler ve muhasebe standartlarıyla ilgili akademik araştırma yapan akademisyenlerle yapılan görüşmeler neticesinde edinilen bilgiler ışığında oluşturulmuştur.

Anketler hizmet sözleşmesi yapılan profesyonel bir araştırma şirketi aracılığıyla BİST’te faaliyet gösteren şirketlerde muhasebe departmanında istihdam edilen muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır.

Araştırmada uygulanan anket formu, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; katılımcıların kişisel bilgileri, firma bilgileri ve muhasebe standartlarının özellikleri ile ilgili bilgiler yer almıştır. İkinci ve üçüncü bölümde çalışanların muhasebe standartlarıyla ilgili bilgi düzeyleri ile tutumlarının ölçülmesine yönelik oluşturulan önermeler; dördüncü bölümde ise muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlara yer verilmiştir. Anket formunda 5’li likert ölçeği kullanılmıştır.

Araştırma sonucunda elde edilen veriler, SPSS 21.0 programında % 95 güven düzeyinde analiz edilmiştir. Araştırmada yer alan ölçeklerin geçerliliğinin belirlenmesi amacıyla açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır. Ayrıca araştırmanın güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi için ise Cronbach’s Alfa katsayısı hesaplanmıştır. Araştırmadaki ölçek

puanlarının hesaplaması yapılmış ve ölçek puanlarının normal dağılıma uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla basıklık-çarpıklık katsayıları incelenmiştir.

Ölçeklerdeki basıklık ve çarpıklık değerlerinin normal dağılıma uygun olabilmesi için değerlerin +3 ile -3 arası bir değerde olması gerekmektedir (Groeneveld ve Meeden, 1984 : 395).

Normal dağılıma uygunluğu tespit etmek için incelenen değerlerin basıklık ve çarpıklık katsayılarının +3 ile -3 arasında olduğu görülmüş olduğundan puanların normal dağılıma uygunluk gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada puanlar normal dağılım gösterdiğinden istatistiksel değerlendirmelerde parametrik test teknikleri kullanılmıştır. Ölçek puanının demografik özelliklere göre farklılık gösterme durumunun analiz edilmesi için t testi ve ANOVA testi kullanılmıştır. t testi, 2 gruplu demografik değişkenlerin analizinde kullanılırken ANOVA testi k ($k > 2$) gruplu değişkenlerin analizinde kullanılmıştır. ANOVA testinde fark çıkması durumunda ikili karşılaştırma Tukey testi de yapılmıştır.

3.6. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ VE ALT PROBLEMLERİ

Araştırmanın amacı ve kapsamı doğrultusunda oluşturulan hipotezler ve alt problemlere aşağıda yer verilmiştir.

Araştırmanın Hipotezleri

H1: BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ile muhasebe standartlarına ilişkin tutum arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H2: BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ile muhasebe standartları konusunda karşılaşılan sorunlara ilişkin düşünce arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H3: BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin tutum ile muhasebe standartları konusunda karşılaşılan sorunlara ilişkin düşünce arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H4: BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ile muhasebe standartlarına ilişkin tutum, muhasebe standartları konusunda karşılaşılan sorunlara ilişkin düşünceyi anlamlı düzeyde etkilemektedir.

Araştırmanın Alt Problemleri

1. BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi, muhasebe yetkililerinin demografik değişkenlerine göre farklılık göstermektedir.
2. BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi, muhasebe yetkililerinin çalıştığı şirketin özelliklerine göre farklılık göstermektedir.
3. BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin tutum, muhasebe yetkililerinin demografik değişkenlerine göre farklılık göstermektedir.
4. BİST şirketlerinde muhasebe standartlarına ilişkin tutum, muhasebe yetkililerinin çalıştığı şirketin özelliklerine göre farklılık göstermektedir.
5. BİST şirketlerinde muhasebe standartları konusunda karşılaşılan sorunlara ilişkin düşünce, muhasebe yetkililerinin demografik değişkenlerine göre farklılık göstermektedir.
6. BİST şirketlerinde muhasebe standartları konusunda karşılaşılan sorunlara ilişkin düşünce, muhasebe yetkililerinin çalıştığı şirketin özelliklerine göre farklılık göstermektedir.

3.7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.7.1. Araştırmaya İlişkin Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi

Araştırmadaki ölçeklerin güvenilirlik düzeyini belirlemek amacıyla Cronbach Alpha katsayısı (α) hesaplanmıştır. Cronbach Alpha katsayısı 0 ile +1 arasında değişiklik göstermektedir. Ölçeğin güvenilirliği ise şu şekilde ifade edilmektedir:

$0,0 \leq \alpha < 0,40$ aralığında olan ölçek değeri güvenilir olarak görülmezken,

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ arasındaki ölçek değeri ise düşük düzeyde güvenilir olarak kabul görmektedir. $0,60 \leq \alpha < 0,80$ arası ölçek güvenilir; $0,80 \leq \alpha < 1,00$ arası ölçek değeri ise oldukça güvenilir olarak kabul edilmektedir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018, s. : 19).

Araştırmada yer alan ölçeklerin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla faktör analizleri içerisinde yer alan açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi, birbiri ile ilişkisi olan çok sayıda değişkenin az sayıda anlamlı olacak şekilde birbirinden bağımsız

olan faktörler altında toplanmasını sağlamak amacıyla yapılan analizdir (Kalaycı, 2018 : 321). Açıklayıcı faktör analizi ise, ölçeklere göre ortaya çıkan psikolojik yapıyı anlamaya yönelik olan faktör analizidir (Erkuş, 2014: 138). Faktör analizi, 4 aşamada gerçekleştirilir. Aşamalar şöyledir (Kalaycı, 2018 : 321) :

1. Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,
2. Faktörlerin belirlenmesi ve elde edilmesi,
3. Faktör rotasyonu (döndürme işlemi) ve
4. Faktörlere isim verilmesi.

Ölçeğin yapılan faktör analizine uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde Barlett test tekniği ve örneklem yeterliliğini ölçmek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) test tekniği kullanılmıştır. Buna göre; KMO test ölçüm sonucunun 50 üzerinde bir değerde olması ve Barlett küresellik testinin ise 0,5 değerinden küçük olması gerekir. Çünkü bu değerlerin testlerimizin anlamlı olduğunun göstergesidir. Ayrıca faktör analiz işlemi yapılırken, ölçek maddelerinin faktörlere atanması işlemi ya da gerekirse ölçekten çıkarılması işlemlerinde faktör yükü değerleri dikkate alınmıştır. Verilen bilgiler ışığında ankette yer alan ölçeklere ilişkin Cronbach Alpha değerleri Tablo 3.1.'de verilmiştir.

Tablo 3.1. Ölçeklerin Güvenirlilik Analiz Sonuçları

	Cronbach's Alpha Değeri	Madde Sayısı
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	0,895	7
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	0,870	15
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	0,936	40

Tablo 3.1. incelendiğinde faktörlerin güvenirlilik değerlerinin sırasıyla $\alpha = 0,895$, $\alpha = 0,870$ ve $\alpha = 0,936$ olduğu tespit edilmiştir. Buna göre; bu değerler oldukça güvenilir görülmektedir.

3.7.2. Araştırmaya Katılan Firmalarda Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Demografik Değişkenler

BİST’te faaliyet gösteren ve araştırmaya katılan firmalarda çalışan muhasebe meslek mensuplarının demografik değişkenleri ve çalıştıkları şirkete ait bilgiler Tablo 3.2.’de yer verilmiştir.

Tablo 3.2. Demografik Değişkenler ve Çalışılan Şirkete Ait Bilgiler

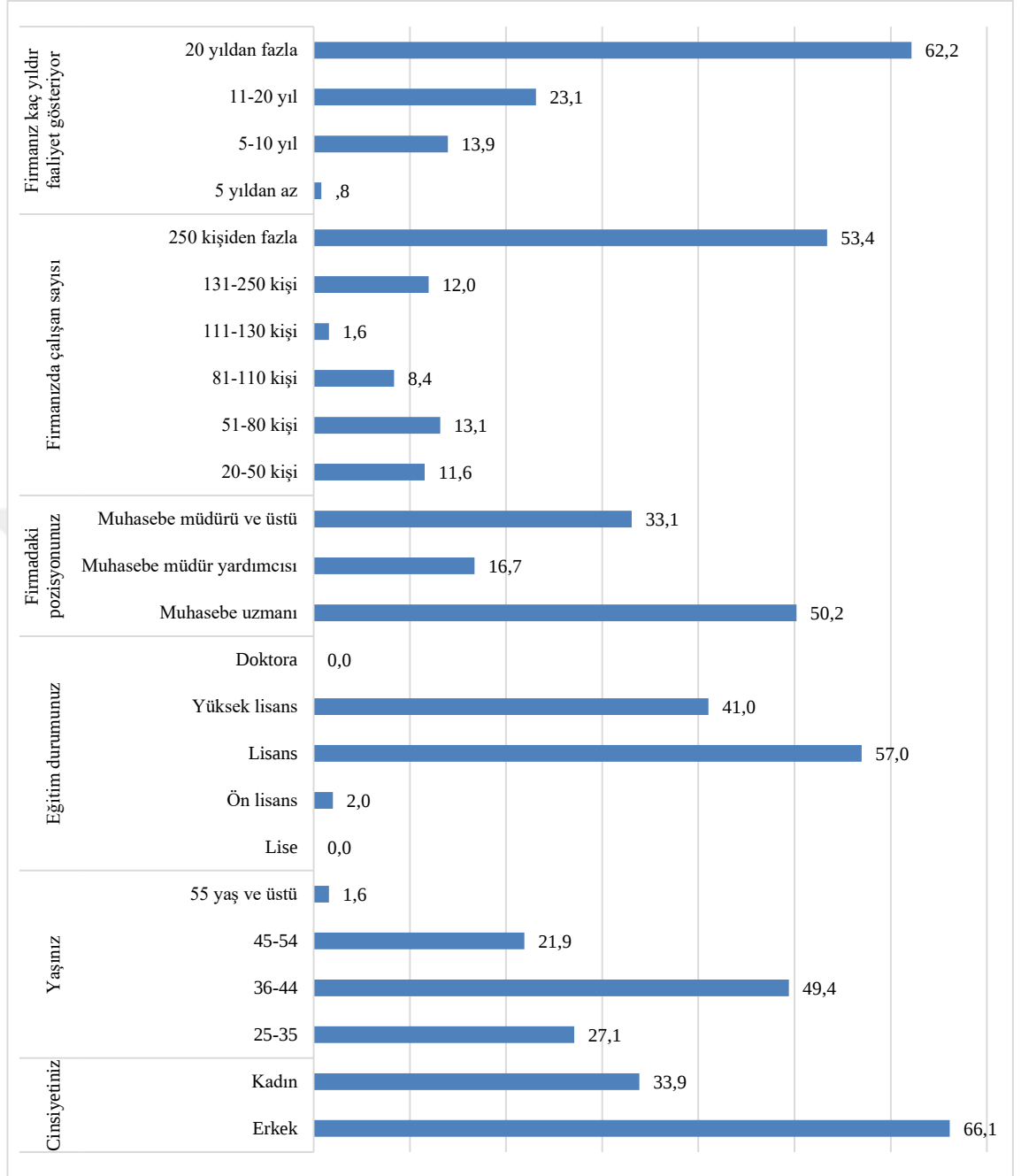
		Kişi Sayısı	Yüzdesi (%)
Cinsiyet	Erkek	166	66,1
	Kadın	85	33,9
Yaş	25-35	68	27,1
	36-44	124	49,4
	45-54	55	21,9
	55 yaş ve üstü	4	1,6
Eğitim durumu	Lise	0	0,0
	Ön lisans	5	2,0
	Lisans	143	57,0
	Yüksek lisans	103	41,0
	Doktora	0	0,0
Firmadaki pozisyonu	Muhasebe uzmanı	126	50,2
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	16,7
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	33,1
Firmada çalışan sayısı	20-50 kişi	29	11,6
	51-80 kişi	33	13,1
	81-110 kişi	21	8,4
	111-130 kişi	4	1,6
	131-250 kişi	30	12,0
	250 kişiden fazla	134	53,4
Firmanın faaliyet süresi	5 yıldan az	2	0,8
	5-10 yıl	35	13,9
	11-20 yıl	58	23,1
	20 yıldan fazla	156	62,2

Tablo 3.2. incelendiğinde araştırmaya katılan muhasebe meslek mensubu erkeklerin oranının % 66,1, kadınların oranının ise % 33,9 olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından 25-35 yaş arası olanların oranının % 27,1, 36-44 yaş arası olanların oranının % 49,4, 45-54 yaş arası olanların oranının %21,9 ve 55 yaş ve üstü olanların oranının ise % 1,6 olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından ön lisans mezunu olanların oranı % 2, lisans mezunu olanların oranı % 57 ve yüksek lisans mezunu olanların oranı ise % 41'dir. Katılımcıların mesleki unvanlarına yönelik bir değerlendirme yapıldığında, muhasebe uzmanı olanların oranının % 50,2, muhasebe müdür yardımcısı olanların oranının % 16,7, muhasebe müdürü ve üstü olanların oranının ise % 33,1 olduğunu görmekteyiz. Bu duruma göre şirketlerde muhasebe departmanında mesleki unvan yoğunluğunun en fazla olduğu meslek grubu muhasebe uzmanlığıdır.

Araştırmaya katılan firmaların % 08'inin faaliyet süresi 5 yıldan az. % 13,95'inin 10 yıl, % 23,1'inin 11-20 yıl arasında, % 62,2'sinin ise 20 yıldan fazla olduğu görülmektedir. Katılımcılara ait demografik özellikler ve çalıştıkları firmaya ilişkin bilgiler Şekil 3.1.' de verilmiştir.



Şekil 3.1. Demografik Değişkenler ve Çalışılan Firmaya Ait Bilgiler

3.7.3. Firmaların Faaliyet Gösterdiği Sektörlere İlişkin Bulgular

Araştırmada ankete katılım sağlayan BİST firmalarının hangi sektörde faaliyet gösterdiğini belirlemek amacıyla “Firmanız hangi sektörde faaliyet göstermektedir?” şeklinde sorulan soruya verdikleri cevaplar Tablo 3.3.’te gösterilmiştir.

Tablo 3.3. Firmaların Faaliyet Gösterdiği Sektörler

		Firma Sayısı	Yüzdesi (%)
Firmanız hangi sektörde faaliyet göstermektedir?	İmalat	72	28,7
	Taş ve Toprağa Dayalı	7	2,8
	Kimya Petrol ve Petrol Ürünleri	8	3,2
	Elektrik-Elektronik	11	4,4
	Otomotiv	5	2,0
	Mühendislik	1	0,4
	İnşaat ve Bayındırlık	8	3,2
	Hizmet	27	10,8
	Mali Kuruluş	3	1,2
	Holding ve Yatırım	36	14,3
	Finansal Kiralama	22	8,8
	Teknoloji	14	5,6
	Bilişim	4	1,6
	Diğer	69	27,5

Tablo 3.3. incelendiğinde firmaların faaliyet gösterdiği sektörler arasında % 28,7 oranla ilk sırada imalat sektörünün yer aldığını görmekteyiz. % 14,3 oranla ikinci sırada ise Holding ve Yatırım sektörünün olduğu görülmektedir. Hizmet sektörü % 10,8 oranla üçüncü sırada yer alırken, araştırmaya katılan firmaların % 27,5'inin ise diğer sektörlerin herhangi birinde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

3.7.4. Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Muhasebe Standartlarının Tanımıyla İlgili Görüşleri

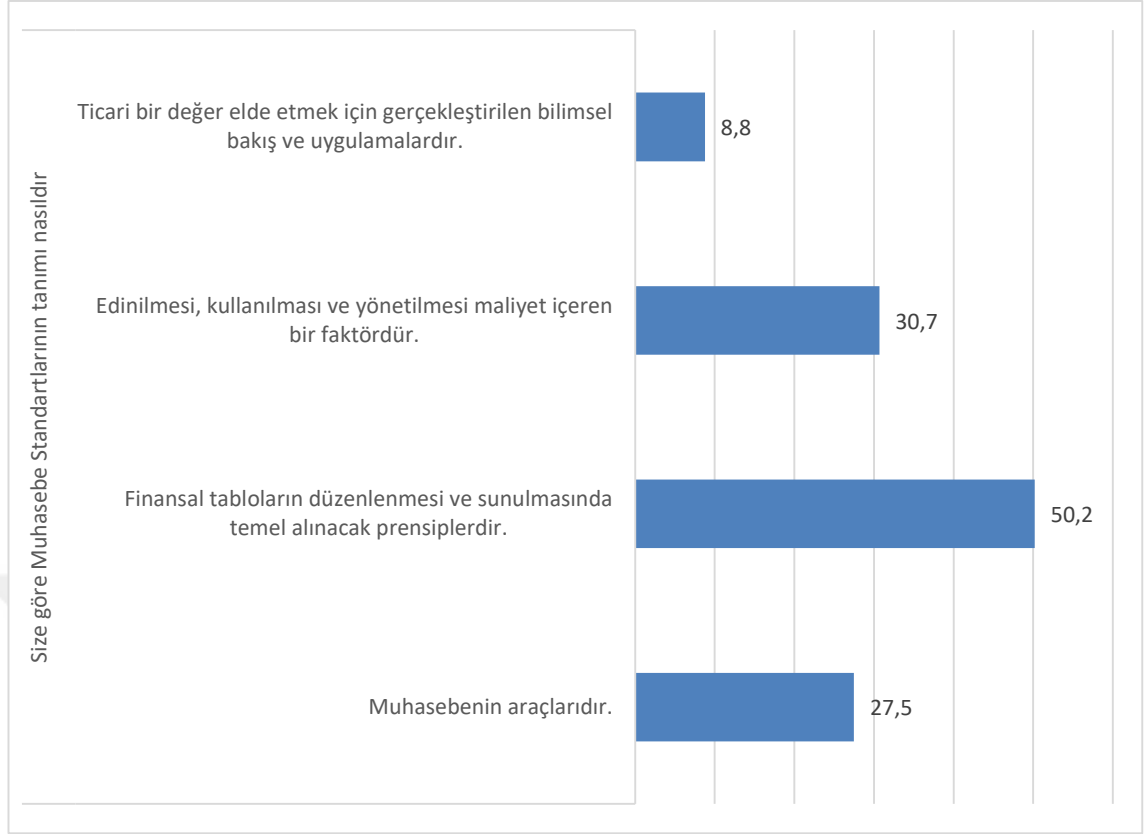
Araştırmaya katılım sağlayan muhasebe standartlarını uygulayan firma çalışanlarının muhasebe standartlarının tanımıyla ilgili görüşlerini değerlendirmek amacıyla “Size göre muhasebe standartlarının tanımı nasıldır?” şeklinde sorulan soruya verilen cevaplara Tablo 3.4.’te yer verilmiştir.

Tablo 3.4. Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Muhasebe Standartlarının Tanımıyla İlgili Görüşleri

		Kişi Sayısı	Yüzdesi (%)
Size göre muhasebe standartlarının tanımı nasıldır?	Muhasebenin araçlarıdır.	69	27,5
	Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak prensiplerdir.	126	50,2
	Edinilmesi, kullanılması ve yönetilmesi maliyet içeren bir faktördür.	77	30,7
	Ticari bir değer elde etmek için gerçekleştirilen bilimsel bakış ve uygulamalardır.	22	8,8

Tablo 3.4. incelendiğinde muhasebe standartlarını uygulayan firma çalışanlarının % 50,2'sinin muhasebe standartlarının tanımını "Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak prensiplerdir." şeklinde değerlendirdiği görülmektedir. Muhasebe standartlarının tanımını "Edinilmesi, kullanılması ve yönetilmesi maliyet içeren bir faktördür" şeklinde değerlendirenlerin oranı ise % 30,7'dir.

Muhasebe standartlarının tanımına ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı grafik Şekil 3.2.'de verilmiştir.



Şekil 3.2. Muhasebe Standartlarının Tanımıyla İlgili Görüşler

3.7.5. Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimin Kaynağı

Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimin Kaynakları Tablo 3.5.'te verilmiştir.

Tablo 3.5. Muhasebe Standartlarına İlişkin Alınan Eğitimin Kaynağı

		Kişi Sayısı	Yüzdesi %
Muhasebe Standartlarını Uygulayan Firma Çalışanlarının Standartları Uygulayabilmek İçin Aldıkları Eğitimlerin Kaynağı	TMUDESK	20	8,0
	TÜRMOB	55	21,9
	Konferanslar/ seminerler	25	10,0
	Diğer	190	75,7

Tablo 3.5. incelendiğinde muhasebe standartlarını uygulayan firma çalışanları % 75,7'si standartları uygulayabilmek için eğitimlerini TİMÜDESK ve TÜRMOB dışında verilen kaynaklardan aldıkları görülmektedir.

TÜRMOB tarafından verilen eğitimlere katılanların oranı % 21,9, TİMÜDESK tarafından sağlanan eğitimlere katılanların oranı ise % 8'dir. Bu oranlar ilgili kuruluşların eğitimlerine katılan sayısının oldukça az olduğunu göstermektedir. Katılımcılara bunun nedeni sorulduğunda bu kuruluşların eğitim programlarının oldukça faydalı olduğu ancak eğitimlerinin yoğun olmasının zaman açısından sıkıntılar oluşturduğu ifade edilmiştir. Ayrıca yaşanan pandemi sürecinin mesleki olarak yoğunluğu beraberinde getirdiği bunda eğitimlere katılımları olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir.

3.7.6. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi, Tutum ve Karşılaşılan Sorunlara Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi

Araştırmanın bu kısmında standartları uygulayan firma çalışanlarının sahip olduğu bilgi düzeyi, tutumları ve standartların uygulanmasında karşılaşılan sorunlara yönelik tanımlayıcı istatistiki verilere ve normallik test sonuçlarına yer verilmiştir. Test sonuçları Tablo 3.6.'da gösterilmiştir.

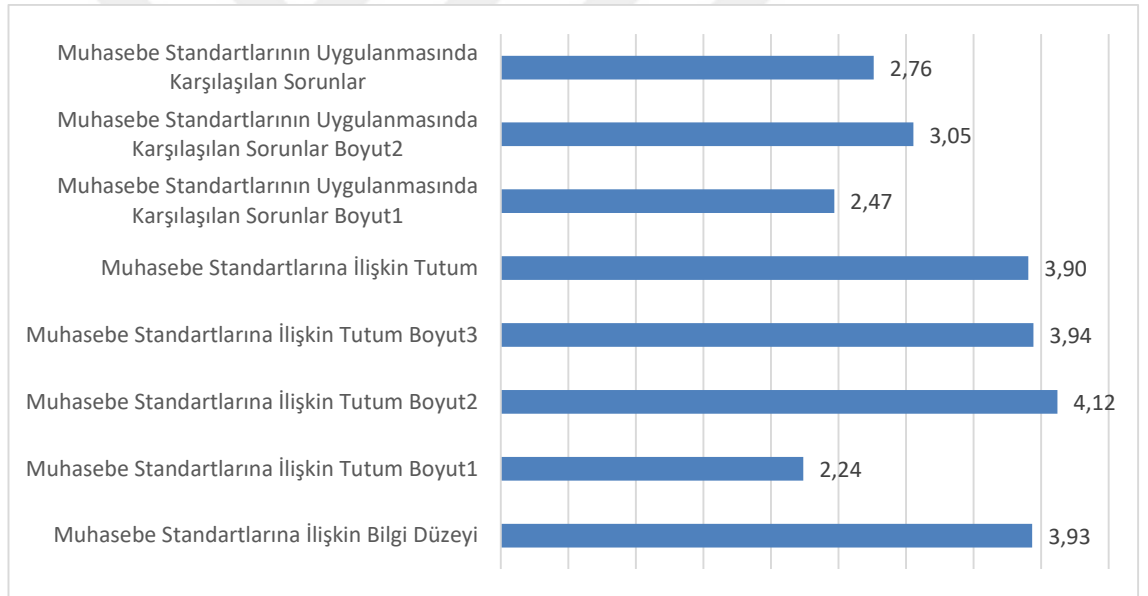
Tablo 3.6. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi, Tutum ve Karşılaşılan Sorunlara Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi

	Kişi Sayısı	Minimum	Maximum	Ortalama	ss	Çarpıklık	Basıklık
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	251	1,67	5,00	3,93	0,62	-1,049	1,290
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	251	1,00	4,29	2,24	0,78	1,167	0,532
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	251	2,50	5,00	4,12	0,43	-0,605	1,151
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	251	2,50	5,00	3,94	0,40	-1,025	2,032
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	251	2,67	4,67	3,90	0,45	-0,838	-0,035

Tablo 3.6. (Devam)

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	251	1,50	4,77	2,47	0,62	1,389	1,853
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	251	1,50	4,42	3,05	0,71	-0,137	-1,030
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	251	1,66	4,43	2,76	0,61	0,495	-0,198

Tablo 3.6. incelendiğinde puanlardan elde edilen çarpıklık ve basıklık değerlerinin +3 ile -3 arasında olduğu ve normal dağılımın sağlandığı görülmektedir. Bu nedenle araştırmaya ilişkin analizlerde parametrik olan test teknikleri kullanılmıştır. Uç değer olduğu için normalliği bozan üç veri analize dâhil edilmemiştir. Ayrıca bu bilgilerin yer aldığı grafik Şekil 3.3.'te gösterilmiştir.

**Şekil 3.3. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi, Tutum ve Karşılaşılan Sorunlara Ait Betimsel İstatistikler ve Normallik Testi**

3.7.7. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Etkili Olan Faktörler ve Önem Dereceleri

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarından muhasebe standartlarının uygulanmasında etkili olan faktörlerin önem derecelerine göre değerlendirilmesi istenmiştir.

Firmalarda muhasebe standartlarının uygulanmasında etkili olan faktörler ve önem dereceleri göre değerlendirilmesi sonuçları Tablo 3.7.'de verilmiştir.

Tablo 3.7. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Etkili Olan Faktörler ve Önem Dereceleri

	1		2		3		4		5		Ort	Ss
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Muhasebe Standartlarının uygulanmasında eğitim maliyetleri sizce ne kadar önemlidir?	2	0,8	0	0,0	14	5,6	159	63,3	76	30,3	4,22	0,62
Muhasebe Standartlarının uygulanmasında içerik sizce ne kadar önemlidir?	0	0,0	0	0,0	11	4,4	135	53,8	105	41,8	4,37	0,57
Muhasebe Standartlarının uygulanmasında popülerite sizce ne kadar önemlidir?	31	1,4	69	27,5	57	22,7	67	26,7	27	10,8	2,96	1,21
Muhasebe Standartları uygulamasının hizmet kalitesine sağlayacağı katkı sizce ne kadar önemlidir?	0	0,0	0	0,0	7	2,8	165	65,7	79	31,5	4,29	0,51
Muhasebe Standartlarının uygulanmasında kurumsal etkinlik artışı sizce ne kadar önemlidir?	0	0,0	1	0,4	12	4,8	147	58,6	91	36,3	4,31	0,58

Tabloda “n” kişi sayılarını, önem derecelerini belirten sayılar ise aşağıdaki durumları ifade etmektedir.

1) Hiç 2) Az 3) Orta 4) Fazla 5) Çok fazla

Tablo 3.7.'de görüldüğü gibi araştırmaya katılan firmalarda muhasebe standartlarının uygulanmasında muhasebe standartlarının içeriği “ortalama 4,37” puanla birinci derecede önemli bulunurken, kurumsal etkinlikte artış “ortalama 4,31” puanla ikinci, muhasebe standartları uygulamasının hizmet kalitesine sağlayacağı katkı “ortalama 4,29” puanla üçüncü ve eğitim maliyetleri “ortalama 4,22” puanla dördüncü derecede önemli bulunmuştur.

3.7.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeylerini belirlemek amacıyla sorulan sorulara verdikleri cevaplar Tablo 3.8.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.8. Firmalarda Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri

	1		2		3		4		5		Ort	Ss
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
TMS/IFRS'ye göre raporlanmış finansal tabloları Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre raporlanmış finansal tablolarda olduğu gibi kolayca analiz edebilirim.	1	0,4	5	2	36	14,3	135	53,8	74	29,5	4,1	0,74
TMS/IFRS konuları ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi karşılaştırmasını yapabilirim.	1	0,4	5	2	40	15,9	145	57,8	60	23,9	4,03	0,72
Ülkemizde TMS/IFRS'lerden sorumlu olan kurumlar hakkında bilgi sahibiyim.	0	0	7	2,8	43	17,1	142	56,6	59	23,5	4,01	0,72
Kendimi TMS/IFRS uygulamalarında ve raporlama konusunda yeterli görüyorum.	0	0	8	3,2	45	17,9	149	59,4	49	19,5	3,95	0,71
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) ile TMS/IFRS arasındaki benzerlik ve farklar hakkında bilgi sahibiyim.	0	0	5	2	45	17,9	168	66,9	33	13,1	3,91	0,62
Meslektaşlarım TMS/IFRS konularındaki sıkıntılarda bana danışırlar.	6	2,4	34	13,5	60	23,9	105	41,8	46	18,3	3,6	1,01
Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile TMS/IFRS seti arasında farklılık olduğunu düşünmüyorum.	14	5,6	41	16,3	32	12,7	137	54,6	27	10,8	3,49	1,06

Tabloda “n” kişi sayılarını, önem derecelerini belirten sayılar ise aşağıdaki durumları ifade etmektedir.

- 1) Çok az 2) Az 3) Kısmen 4) Fazla 5) Çok Fazla

Tablo 3.8.'de "ortalama puanlar" incelendiğinde araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgilerinin önemli düzeyde olduğu görülmektedir.

3.7.9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin tutumlarını belirlemek amacıyla sorulan sorulara verdikleri cevaplar Tablo 3.9.'da, muhasebe meslek mensuplarının standartlarla ilgili görüşlere katılıp katılmama durumları ise Tablo 3.10.'da gösterilmiştir.

Tablo 3.9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları

	1		2		3		4		5		Ort	Ss
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
TMS/TFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağını düşünüyorum.	1	0,4	1	0,4	14	5,6	172	68,5	63	25,1	4,18	0,57
TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar, işletmelerin durumunu geleneksel muhasebe uygulamalarına göre daha şeffaf bir biçimde göstermektedir.	0	0	0	0	25	10	155	61,8	71	28,3	4,18	0,59
TMS/TFRS'ye göre düzenlenen mali tablolar, işletmelere stratejik ve daha önemli kararların alınmasında doğru ve nitelikli finansal bilgi sunar.	1	0,4	2	0,8	17	6,8	182	72,5	49	19,5	4,1	0,57
TMS/TFRS'ler muhasebede güvenilirlik düzeyini artırır.	1	0,4	3	1,2	46	18,3	141	56,2	60	23,9	4,02	0,71
TMS/TFRS'ler ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur.	1	0,4	3	1,2	27	10,8	189	75,3	31	12,4	3,98	0,56
TMS/TFRS'ler VUK ve TTK'lara nazaran muhasebe uygulamalarına daha fazla esneklik getirmiştir.	1	0,4	9	3,6	22	8,8	181	72,1	38	15,1	3,98	0,65
Muhasebe uygulamalarına esas oluşturan vergi kanunlarımız TMS/TFRS ile uyumludur.	4	1,6	7	2,8	21	8,4	186	74,1	33	13,1	3,94	0,68

Tablo 3.9. (Devam)

TMS/TFRS'ler ülkemizde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyum içindedir.	1	0,4	11	4,4	21	8,4	206	82,1	12	4,8	3,86	0,57
TMS/TFRS ile ilgili bilgilendirici, örneklendirici kitap, bildiri vb. yayın sayısı yeterlidir.	58	23,1	93	37,1	30	12	60	23,9	10	4	2,49	1,2
TMS/TFRS'lerde ayrıntıya inilmesi mali tabloların hazırlanmasını güçleştirmektedir	47	18,7	113	45	37	14,7	43	17,1	11	4,4	2,43	1,11
TMS/TFRS prensip ve uygulamalarının öğretilmesinin ve uygulanmasının karmaşık ve zor olduğu düşüncesindeyim.	57	22,7	113	45	38	15,1	37	14,7	6	2,4	2,29	1,05
TMS/TFRS ile birlikte yeni uygulamaların getirilmesini ve alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesini olumsuz karşılıyorum.	48	19,1	152	60,6	19	7,6	26	10,4	6	2,4	2,16	0,93
Tek Düzen Muhasebe Sistemi, işletme bilgilerine ihtiyaç duyan kesimlerin ve muhasebecilerin ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan TMS/TFRS'ye gerek olduğunu düşünmüyorum.	51	20,3	152	60,6	16	6,4	27	10,8	5	2	2,14	0,93
TMS/TFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olur.	71	28,3	127	50,6	20	8	24	9,6	9	3,6	2,1	1,03
TMS/TFRS'nin Türk Muhasebe Sistemine uygun olduğunu düşünmüyorum.	69	27,5	132	52,6	19	7,6	26	10,4	5	2	2,07	0,97

Tabloda “n” kişi sayılarını, önem derecelerini belirten sayılar ise aşağıdaki durumları ifade etmektedir.

1) Kesinlikle Katılıyorum 2) Katılıyorum 3) Kararsızım 4) Katılıyorum 5) Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 3.10 Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlarla İlgili Görüşlere Katılıp Katılmama Durumları

Muhasebe Standartları Hakkında Görüşler	Ortalama Puan	Standart Sapma	Görüşe Katılma Durumu
TMS/TFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacaktır.	4,18	0,57	Katılıyor
TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar, işletmelerin durumunu geleneksel muhasebe uygulamalarına göre daha şeffaf bir biçimde göstermektedir.	4,18	0,59	Katılıyor
TMS/TFRS'ye göre düzenlenen mali tablolar, işletmelere stratejik ve daha önemli kararların alınmasında doğru ve nitelikli finansal bilgi sunar.	4,1	0,57	Katılıyor
TMS/TFRS'ler muhasebede güvenilirlik düzeyini artırır.	4,02	0,71	Katılıyor
TMS/TFRS'ler ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur.	3,98	0,56	Kararsız
TMS/TFRS'ler VUK ve TTK'lara nazaran muhasebe uygulamalarına daha fazla esneklik getirmiştir.	3,98	0,65	Kararsız
Muhasebe uygulamalarına esas oluşturan vergi kanunlarımız TMS/TFRS ile uyumludur.	3,94	0,68	Kararsız
TMS/TFRS'ler ülkemizde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyum içindedir.	3,86	0,57	Kararsız
TMS/TFRS ile ilgili bilgilendirici, örneklendirici kitap, bildiri vb. yayın sayısı yeterlidir.	2,49	1,2	Katılmıyor
TMS/TFRS'lerde ayrıntıya inilmesi mali tabloların hazırlanmasını güçleştirmektedir.	2,43	1,11	Katılmıyor

Tablo 3.10. (Devam)

TMS/IFRS prensip ve uygulamalarının öğretilmesinin ve uygulanmasının karmaşık ve zor olduğu	2,29	1,05	Katılmıyor
TMS/IFRS ile birlikte yeni uygulamaların getirilmesini ve alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesini olumsuz karşılıyorum,	2,16	0,93	Katılmıyor
Tek Düzen Muhasebe Sistemi, işletme bilgilerine ihtiyaç duyan kesimlerin ve muhasebecilerin ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan TMS/IFRS'ye gerek olduğunu düşünmüyorum.	2,14	0,93	Katılmıyor
TMS/IFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olur.	2,1	1,03	Katılmıyor
TMS/IFRS'nin Türk Muhasebe Sistemine uygun olduğunu düşünmüyorum.	2,07	0,97	Katılmıyor

Tablo 3.10 incelendiğinde araştırmaya katılan firmalarda çalışan muhasebe meslek mensuplarının;

- TMS/IFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağı,
- TMS/IFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların işletmelerin durumunu geleneksel muhasebe uygulamalarına göre daha şeffaf bir biçimde göstereceği,
- TMS/IFRS'ye göre düzenlenen mali tabloların işletmelere stratejik ve daha önemli kararların alınmasında doğru ve nitelikli finansal bilgi sunacağı ve
- TMS/IFRS'lerin muhasebede güvenilirlik düzeyini arttıracak görüşlerine katıldıkları görülmektedir.

TMS/IFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olup olmadığı, VUK ve TTK'ya nazaran muhasebe uygulamalarına daha fazla esneklik getirip

getirmediği, vergi kanunu ve tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumlu olup olmadığı konularında muhasebe meslek mensuplarının kararsız oldukları görülmektedir,

TMS/TFRS ile ilgili bilgilendirici, örneklendirici kitap, bildiri vb. yayın sayısının yeterli olduğu, TMS/TFRS’lerde ayrıntıya inilmesinin mali tabloların hazırlanmasını güçleştirdiği, TMS/TFRS prensip ve uygulamalarının öğretilmesinin ve uygulanmasının karmaşık ve zor olduğu, TMS/TFRS ile birlikte yeni uygulamaların getirilmesinin ve alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesinin yanlış olduğu, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin işletme bilgilerine ihtiyaç duyan kesimlerin ve muhasebecilerin ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan TMS/TFRS’ye gerek olmadığı, TMS/TFRS’lerin, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine veya kaybedilmesine neden olacağı ve TMS/TFRS’lerin Türk Muhasebe Sistemine uygun olmadığı görüşlerine muhasebe meslek mensuplarının katılmadığı anlaşılmaktadır.

3.7.10. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Önem Dereceleri

Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunları belirlemek amacıyla daha önce yapılan araştırmaların sonuçları ve ilgili literatür incelenmiştir. Yapılan bu araştırma ve inceleme sonucunda muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek durumlar dikkate alınarak araştırmaya katılacak olan firmalara sorulmak üzere 40 adet soru hazırlanmıştır. Bu sorular firmalara sorularak muhasebe standartlarını uygulamalarında karşılaştıkları sorunlar belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Tablo 3.11.’de, karşılaşılan sorunların ortalama puanları dikkate alınarak önem sırasına göre göre sıralanışı ise Tablo 3.12.’de gösterilmiştir.

Tablo 3.11 Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	1		2		3		4		5		Ort	Ss
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Muhasebe standartlarının, işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması	3	1,2	52	20,7	21	8,4	155	61,8	20	8	3,55	0,95
İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması	14	5,6	49	19,5	15	6	151	60,2	22	8,8	3,47	1,07
Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)	12	4,8	52	20,7	29	11,6	139	55,4	19	7,6	3,4	1,05
Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması	19	7,6	59	23,5	25	10	117	46,6	31	12,4	3,33	1,18
Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yıl sonu-ara dönem)	13	5,2	70	27,9	21	8,4	132	52,6	15	6	3,26	1,09

Tablo 3.11. (Devam)

Kendimize özgü olmaması, uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi niteliğinde olması	11	4,4	88	35,1	19	7,6	103	41	30	12	3,21	1,17
TMUDESK'in yaptırım gücünün olmaması	7	2,8	56	22,3	105	41,8	67	26,7	16	6,4	3,12	0,92
Standartların dilinin kolay anlaşılır olmaması (ifadelerin çok uzun ve anlaşılır olmaması)	23	9,2	89	35,5	10	4	119	47,4	10	4	3,02	1,17
Standartların çevirilerden kaynaklı olarak kavram karmaşıklığı oluşturmaması	35	13,9	77	30,7	11	4,4	114	45,4	14	5,6	2,98	1,24
Atık yönetimi ve çevre muhasebesi konusunda eksiklikler olması	10	4	57	22,7	130	51,8	44	17,5	10	4	2,95	0,85
Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması	32	12,7	76	30,3	30	12	100	39,8	13	5,2	2,94	1,19
Standartlarda yapılan değişikliklere hemen uyum sağlanamamış olması	18	7,2	113	45	18	7,2	94	37,5	8	3,2	2,84	1,1

Tablo 3.11. (Devam)

Muhasebe mesleğinin uygulanmasında standartlaşma nedeniyle zorlukların yaşanması	12	4,8	128	51	17	6,8	89	35,5	5	2	2,79	1,05
Muhasebecilerin, standartların benimsenmesinde yetersizlik yaşaması	39	15,5	92	36,7	13	5,2	97	38,6	10	4	2,79	1,22
Standartlarda kullanılan bazı yöntemlerin uygulanmasında zorlukların yaşanması	12	4,8	138	55	15	6	77	30,7	9	3,6	2,73	1,06
İşletmelerde çalışan muhasebe personelinin güncel mevzuatı ve standartları takip etmede zorluklar yaşaması	28	11,2	123	49	13	5,2	79	31,5	8	3,2	2,67	1,13
TMS/TFRS yorumlarında yeterli açıklama yapılamaması ve uygulamada yetersizliğin olması	19	7,6	132	52,6	29	11,6	62	24,7	9	3,6	2,64	1,05
Değerleme ölçülerinin uygulanmasında zorluklar yaşanması	17	6,8	156	62,2	8	3,2	53	21,1	17	6,8	2,59	1,1

Tablo 3.11. (Devam)

Yeterli sayıda gerçeğe uygun değer hesaplaması yapabilecek muhasebe meslek mensubunun bulunmaması	61	24,3	75	29,9	32	12,7	73	29,1	10	4	2,59	1,25
Muhasebe işlemleri yapılırken hangi hesapların kullanılması gerektiğine dair belirsizliğin olması	14	5,6	155	61,8	16	6,4	55	21,9	11	4,4	2,58	1,03
İşletmelerin standartla uyum sağlayamaması	18	7,2	153	61	18	7,2	54	21,5	8	3,2	2,53	1,01
Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi	22	8,8	147	58,6	18	7,2	56	22,3	8	3,2	2,53	1,03
İşletmelerin standartlara uymak yerine eski uygulamalarıyla finansal işlemlerini sürdürmeye devam etmesi	7	2,8	176	70,1	10	4	51	20,3	7	2,8	2,5	0,94
Yasaların farklı olması nedeniyle uyarlamada zorlukların hatta yasaların çarpışmasının yaşanması	25	10	149	59,4	15	6	54	21,5	8	3,2	2,49	1,04

Tablo 3.11. (Devam)

Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması	45	17,9	95	37,8	59	23,5	49	19,5	3	1,2	2,48	1,04
Tekdüzen hesap planındaki eksikler	31	12,4	144	57,4	14	5,6	50	19,9	12	4,8	2,47	1,09
Standartların uygulanmasında yasal güçlükler olması	30	12	142	56,6	22	8,8	51	20,3	6	2,4	2,45	1,02
Küçük ve orta ölçekli işletmelerin uygulamalarında eksiklikler yaşanmasına sebebiyet vermesi	38	15,1	126	50,2	36	14,3	40	15,9	11	4,4	2,44	1,07
Raporlamada finansal ve finansal olmayan karmaşıklığın yaşanması	25	10	153	61	22	8,8	46	18,3	5	2	2,41	0,97
Sürdürülebilir rapor ile entegre raporlamanın karıştırılması	25	10	160	63,7	19	7,6	41	16,3	6	2,4	2,37	0,95
Yasal uygulamalarda işletmelerin ölçeklerine göre uygulama birliğinin olmayışından dolayı yaşanan eksikler	21	8,4	174	69,3	4	1,6	46	18,3	6	2,4	2,37	0,96

Tablo 3.11. (Devam)

Standartlara uygun finansal tablo/raporlama sorunu (uyumlaştırma sorunu)	26	10,4	170	67,7	9	3,6	38	15,1	8	3,2	2,33	0,96
Vadeli işlemlerle ilgili açık bir uygulama olmaması	16	6,4	184	73,3	14	5,6	28	11,2	9	3,6	2,32	0,89
Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde zorluk yaşanması	20	8	178	70,9	14	5,6	32	12,7	7	2,8	2,31	0,89
Kayıt dışı ekonomi varlığının uygulamada zorluklar çıkarması	21	8,4	183	72,9	13	5,2	28	11,2	6	2,4	2,26	0,85
Entegre raporlama konusunda çalışmanın yetersiz olması	38	15,1	159	63,3	16	6,4	33	13,1	5	2	2,24	0,93
Kripto varlıkların (paraların) raporlanmasındaki belirsizlik	35	13,9	165	65,7	19	7,6	24	9,6	8	3,2	2,22	0,92
İşletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşaması	24	9,6	186	74,1	7	2,8	31	12,4	3	1,2	2,22	0,83

Tablo 3.11. (Devam)

“Doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması	22	8,8	191	76,1	7	2,8	24	9,6	7	2,8	2,22	0,84
Denetimlerde bazı uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması	46	18,3	161	64,1	10	4	28	11,2	6	2,4	2,15	0,93

Tabloda “n” kişi sayılarını, önem derecelerini belirten sayılar ise aşağıdaki durumları ifade etmektedir.

- 1) Karşılaşmıyoruz 2) Çok az karşılaşıyoruz 3) Az karşılaşıyoruz 4) Fazla karşılaşıyoruz 5) Çok fazla karşılaşıyoruz

Tablo 3.12. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Önem Sırası

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Ortalama Puan	Standart Sapma
Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturmaması	3,55	0,95
İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması	3,47	1,07
Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)	3,4	1,05
Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması	3,33	1,18
Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yıl sonu-ara dönem)	3,26	1,09
Kendimize özgü olmaması, uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi niteliğinde olması	3,21	1,17
TMUDESK’in yaptırım gücünün olmaması	3,12	0,92
Standartların dilinin kolay anlaşılır olmaması (ifadelerin çok uzun ve anlaşılır olmaması)	3,02	1,17
Standartların çevirilerden kaynaklı olarak kavram karmaşıklığı oluşturulması	2,98	1,24

Tablo 3.12. (Devam)

Atık yönetimi ve çevre muhasebesi konusunda eksiklikler olması	2,95	0,85
Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması	2,94	1,19
Standartlarda yapılan değişikliklere hemen uyum sağlanamamış olması	2,84	1,1
Muhasebe mesleğinin uygulanmasında standartlaşma nedeniyle zorlukların yaşanması	2,79	1,05
Muhasebecilerin standartların benimsenmesinde yetersizlik yaşaması	2,79	1,22
Standartlarda kullanılan bazı yöntemlerin uygulanmasında zorlukların yaşanması	2,73	1,06
İşletmelerde çalışan muhasebe personelinin güncel mevzuatı ve standartları takip etmede zorluklar yaşaması	2,67	1,13
TMS/TFRS yorumlarında yeterli açıklama yapılamaması ve uygulamada yetersizliğin olması	2,64	1,05
Değerleme ölçülerinin uygulanmasında zorluklar yaşanması	2,59	1,1
Yeterli sayıda gerçeğe uygun değer hesaplaması yapabilecek muhasebe meslek mensubunun bulunmaması	2,59	1,25
Muhasebe işlemleri yapılırken hangi hesapların kullanılması gerektiğine dair belirsizliğin olması	2,58	1,03
İşletmelerin standartla uyum sağlayamaması	2,53	1,01
Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi	2,53	1,03
İşletmelerin standartlara uymak yerine eski uygulamalarıyla finansal işlemlerini sürdürmeye devam etmesi	2,5	0,94
Yasaların farklı olması nedeniyle uyarlamada zorlukların hatta yasaların çarpışmasının yaşanması	2,49	1,04
Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması	2,48	1,04
Tekdüzen hesap planındaki eksikler	2,47	1,09
Standartların uygulanmasında yasal güçlükler olması	2,45	1,02
Küçük ve orta ölçekli işletmelerin uygulamalarında eksiklikler yaşanmasına sebebiyet vermesi	2,44	1,07
Raporlamada finansal ve finansal olmayan karmaşıklığın yaşanması	2,41	0,97
Sürdürülebilir rapor ile entegre raporlamanın karıştırılması	2,37	0,95

Tablo 3.12. (Devam)

Yasal uygulamalarda, işletmelerin ölçeklerine göre uygulama birliğinin olmayışından dolayı yaşanan eksikler	2,37	0,96
Standartlara uygun finansal tablo/raporlama sorunu (uyumlaştırma sorunu)	2,33	0,96
Vadeli işlemlerle ilgili açık bir uygulama olmaması	2,32	0,89
Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde zorluk yaşanması	2,31	0,89
Kayıt dışı ekonomi varlığının uygulamada zorluklar çıkarması	2,26	0,85
Entegre raporlama konusunda çalışmanın yetersiz olması	2,24	0,93
Kripto varlıkların (paraların) raporlanmasındaki belirsizlik	2,22	0,92
İşletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşaması	2,22	0,83
“Doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması	2,22	0,84
Denetimlerde bazı uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması	2,15	0,93

Tablo 3.12.’de de görüldüğü gibi araştırmaya katılan firmaların muhasebe standartlarını uygularken karşılaştıkları sorunlardan muhasebe standartlarının, işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması “ortalama 3,55 puanla” birinci sırada yer alırken, işlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması “ortalama 3,47 puanla ikinci ve ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar “ortalama 3, 4 puanla üçüncü sırada yer almaktadır.

İşletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşaması ve “doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması “ortalama 2,22” puanla, denetimlerde bazı uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması ise “ortalama 2,15” puanla son sıralarda bulunmaktadır.

3.7.11. Araştırma Bulgularının Faktör Analiz Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Araştırmada yer alan değişkenlerin anlamlı bir şekilde sunulmasını sağlayan istatistiki analizlerden biri olan faktör analizi, değişkenler arasında var olan ilişkilerin altında yatan ve ortak olan özellikleri bulma konusunda araştırmacıya yardımcı

olmaktadır. Faktör analizi yapılırken kullanılan yöntemlerden olan KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) değeri 1'e yakın ise analiz için kullanılan veri grubuna faktör analizi yapılması uygun görülmektedir (Kalaycı, 2018: 322).

Araştırmanın bu kısmında, sırasıyla firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutumlarına ve muhasebe standartlarını uygularken karşılaşılan sorunlara ait faktör analizleri ve değerlendirilmelerine yer verilmiştir.

3.7.12. Muhasebe Standartları Hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyine İlişkin KMO, Bartlett Testi ve Faktör Analizi Sonuçları

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe standartlarına yönelik muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyini ölçmek amacıyla oluşturulan ölçeğinin faktör analizine uygulugunu belirlemek amacıyla yapılan KMO ve Bartlett Testi sonuçları Tablo 3.13.'te verilmiştir.

Tablo 3.13. Muhasebe Standartları Hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyine İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,915
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	831.844
	Df	15
	Sig.	0,000

Tabloda 3.13.'te görüldüğü gibi KMO değeri 0,915 olarak tespit edilmiştir (KMO>0.50). Ayrıca Barlett testi sonuçları da istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur (Ki-Kare değeri 831.844; $p<0.01$). Bu sonuçlar muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ölçeğinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Muhasebe standartları hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyine ilişkin faktör analizi sonuçları Tablo 3.14.'te verilmiştir.

Tablo 3.14. Muhasebe Standartları Hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyine İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan varyans oranı	Cronbach's Alpha
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	3.TMS/IFRS'ye göre raporlanmış finansal tabloları, Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre raporlanmış finansal tablolarda olduğu gibi kolayca analiz edebilirim.	0,843	67,278	0,895
	1.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) ile TMS/IFRS arasındaki benzerlik ve farklar hakkında bilgi sahibiyim.	0,837		
	2.TMS/IFRS konuları ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi karşılaştırmasını yapabilirim.	0,825		
	4.Ülkemizde TMS/IFRS'lerden sorumlu olan kurumlar hakkında bilgi sahibiyim.	0,813		
	6.Meslektaşlarım TMS/IFRS konularındaki sıkıntılarda bana danışrlar.	0,804		
	5.Kendimi TMS/IFRS uygulamalarında ve raporlama konusunda yeterli görüyorum.	0,799		

Tablo 3.14. incelendiğinde muhasebe standartları hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyine ilişkin yapılan faktör analizi sonucuna göre ölçeğin faktör yükleri 0,799 ile 0,843 arasında değişen 6 madde ve tek faktörden oluştuğu görülmektedir. Faktör yükünün 0,300'den küçük olması nedeniyle “*Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile TMS/IFRS seti arasında farklılık olduğunu düşünmüyorum.*” sorusu analizden çıkarılmıştır. Ölçeğin toplam varyansı açıklama oranı % 67,278; güvenilirlik katsayısı 0,895'tir. Buna göre, ölçeğin güvenilirlik düzeyi çok yüksektir.

3.7.13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Yönelik Tutumlarına İlişkin KMO, Bartlett Testi ve Faktör Analizi Sonuçları

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına yönelik tutumlarına ilişkin ölçeğin faktör analizine uygulugunu belirlemek amacıyla yapılan KMO ve Bartlett Testi sonuçları Tablo 3.15.'te verilmiştir.

Tablo 3.15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Yönelik Tutumlarına İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,855
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1429.828
	Df	105
	Sig.	0,000

Tabloda 3.15.'te görüldüğü gibi KMO değeri 0,855 olarak tespit edilmiştir ($KMO > 0.50$). Ayrıca Bartlett testi sonuçları da istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($Ki-Kare$ değeri 1429.828; $p < 0.01$). Bu sonuçlar firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına yönelik tutumlarına ilişkin ölçeğin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına yönelik tutumlarına ilişkin faktör analizi sonuçları Tablo 3.16.'da verilmiştir.

Tablo 3.16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Yönelik Tutumlarına İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan varyans oranı	Cronbach's Alpha
Boyut1	15.TMS/TFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olur.	0,862	30,780	0,870
	6. Tek Düzen Muhasebe Sistemi, işletme bilgilerine ihtiyaç duyan kesimlerin ve muhasebecilerin ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan TMS/TFRS'ye gerek olduğunu düşünmüyorum.	0,854		
	8. TMS/TFRS'nin Türk Muhasebe Sistemine uygun olduğunu düşünmüyorum.	0,824		
	14.TMS/TFRS ile birlikte yeni uygulamaların getirilmesini ve alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesini olumsuz karşılıyorum.	0,807		
	7. TMS/TFRS prensip ve uygulamalarının öğretilmesinin ve uygulanmasının karmaşık ve zor olduğu düşüncesindeyim.	0,759		
	5.TMS/TFRS'lerde ayrıntıya inilmesi mali tabloların hazırlanmasını güçleştirmektedir.	0,621		
	10. TMS/TFRS ile ilgili bilgilendirici, örneklendirici kitap, bildiri vb. yayın sayısı yeterlidir.	0,562		

Tablo 3.16. (Devam)

Boyut2	2. TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar, işletmelerin durumunu geleneksel muhasebe uygulamalarına göre daha şeffaf bir biçimde göstermektedir.	0,762	18,777	0,741
	4. TMS/TFRS'ler muhasebede güvenilirlik düzeyini artırır.	0,758		
	3. TMS/TFRS'ye göre düzenlenen mali tablolar, işletmelere stratejik ve daha önemli kararların alınmasında doğru ve nitelikli finansal bilgi sunar.	0,737		
	1. TMS/TFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağını düşünüyorum.	0,638		
Boyut3	13. Muhasebe uygulamalarına esas oluşturan vergi kanunlarımız TMS/TFRS ile uyumludur.	0,727	7,776	0,651
	12.TMS/TFRS'ler VUK ve TTK'lara nazaran muhasebe uygulamalarına daha fazla esneklik getirmiştir.	0,692		
	9. TMS/TFRS'ler ülkemizde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyum içindedir.	0,686		
	11. TMS/TFRS'ler ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur.	0,538		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum (Boyut1+Boyut2+Boyut3)			57,333	0,824

Firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin tutumlarının değerlendirilmesinde kullanılan ve Tablo 3.16.'da yer verilen faktör analizi sonuçları incelendiğinde ölçeğin 3 faktörden oluştuğu görülmektedir. Ölçeğin toplam varyans açıklama oranı % 57,333; güvenilirlik katsayısı 0,824'tür. Buna göre ölçeğin güvenilirlik düzeyi çok yüksektir. 3 faktörden oluşan ölçeklerin birinci faktörü (Boyut 1) 5. 6. 7. 8. 10. 14 ve 15 numaralı değişkenleri kapsamaktadır. İkinci faktör ise (Boyut 2)

1. 2. 3 ve 4 numaralı değişkenleri içermektedir. Analiz sonucuna göre üçüncü faktör (Boyut 3) ise 9. 11. 12 ve 13 numaralı değişkenleri kapsamaktadır.

Bu bilgiler ışığında, ölçeğin Boyut 1'e ait faktör yükleri 0,562 ile 0,862 arasında değişen 7 maddeden oluşmaktadır. Boyutun toplam varyansı açıklama oranı % 30,780; güvenirlik katsayısı 0,870'tir. Buna göre boyutun güvenirlik düzeyi çok yüksektir.

Ölçeğin Boyut 2'ye ait faktör yükleri ise 0,638 ile 0,762 arasında değişen 4 maddeden oluşmaktadır. Boyutun toplam varyansı açıklama oranı %18,777; güvenirlik katsayısı 0,741'dir. Bu değerlere göre, boyutun güvenirlik düzeyi oldukça yüksektir.

Ölçeğin Boyut 3'e ait faktör yükleri 0,538 ile 0,727 arasında değişen 4 maddeden oluşmaktadır. Boyutun toplam varyansı açıklama oranı ise % 7,776 ve güvenirlik katsayısı 0,651'dir. Bu değerler, boyutun güvenirlik düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

3.7.14. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara İlişkin KMO, Bartlett Testi ve Faktör Analizi Sonuçları

Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunları belirlemek amacıyla daha önce yapılan araştırmaların sonuçları ve ilgili literatür incelenmiştir. Yapılan bu araştırma ve inceleme sonucunda muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek durumlar dikkate alınarak araştırmaya katılacak olan firmalara sorulmak üzere 40 adet soru hazırlanmıştır. Bu sorular firmalara sorularak muhasebe standartlarını uygulamalarında karşılaştıkları sorunlar belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırmamıza katılan firmalarda muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların belirlenmesine ilişkin oluşturulan ölçeğin faktör analizine uygulugunu belirlemek amacıyla yapılan KMO ve Bartlett Testi sonuçları Tablo 3.17.'de verilmiştir.

Tablo 3.17. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Belirlenmesine İlişkin Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,909
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5754.244
	Df	703
	Sig.	0,000

Tabloda 3.17.'de görüldüğü gibi KMO değeri 0,909 olarak tespit edilmiştir. (KMO>0.50). Ayrıca Barlett testi sonuçları da istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur (Ki-Kare değeri 5754.244; $p<0.01$). Bu sonuçlar firmalarda muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların belirlenmesine ilişkin ölçeğin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Firmalarda Muhasebe Standartların Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Faktör Analizi Sonuçları Tablo 3.18.'de verilmiştir.

Tablo 3.18. Firmalarda Muhasebe Standartların Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan varyans oranı	Cronbach's Alpha
Boyut 1	31.Yasal uygulamalarda, işletmelerin ölçeklerine göre uygulama birliğinin olmayışından dolayı yaşanan eksikler	0,888	35,307	0,936
	33.Yasaların farklı olması nedeniyle uyarlamada zorlukların hatta yasaların çarpışmasının yaşanması	0,844		
	36.“Doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması	0,772		
	35.Kayıt dışı ekonomi varlığının uygulamada zorluklar çıkarması	0,741		
	23.Vadeli işlemlerle ilgili açık bir uygulama olmaması	0,704		
	26.Standartlara uygun finansal tablo/raporlama sorunu (uyumlaştırma sorunu)	0,683		

Tablo 3.18. (Devam)

Boyut 1 (Devam)	24.Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde zorluk yaşanması	0,670		
	21.Denetimlerde bazı uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması	0,653		
	8.Kripto varlıkların (paraların) raporlanmasındaki belirsizlik	0,639		
	20.İşletmelerin, muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşanması	0,621		
	16.İşletmelerin standartlara uymak yerine eski uygulamalarıyla finansal işlemlerini sürdürmeye devam etmesi	0,594		
	14.Standartların uygulanmasında yasal güçlükler olması	0,568		
	27.Tekdüzen hesap planındaki eksikler	0,566		
	32.TMS/TFRS yorumlarında yeterli açıklama yapılamaması ve uygulamada yetersizliğin olması	0,548		
	7.Entegre raporlama konusunda Araştırmanın yetersiz olması	0,527		
	17.İşletmelerin standartla uyum sağlayamaması	0,516		
	4.Küçük ve orta ölçekli işletmelerin uygulamalarında eksiklikler yaşanmasına sebebiyet vermesi	0,516		
	39.TMUDESK'in yaptırım gücünün olmaması	0,509		
	18.İşletmelerde çalışan muhasebe personelinin güncel mevzuatı ve standartları takip etmede zorluklar yaşanması	0,503		
	5.Raporlamada finansal ve finansal olmayan karmaşıklığın yaşanması	0,487		
	6.Sürdürülebilir rapor ile entegre raporlamanın karıştırılması	0,485		
	25.Değerleme ölçülerinin uygulanmasında zorluklar yaşanması	0,479		
	34.Yeterli sayıda gerçeğe uygun değer hesaplaması yapabilecek muhasebe meslek mensubunun bulunmaması	0,465		
	37.Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi	0,432		

Tablo 3.18. (Devam)

Boyut 1 (Devam)	13.Muhasebecilerin, standartların benimsenmesinde yetersizlik yaşaması	0,365		
	38.Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması	0,321		
Boyut 2	29.Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yıl sonu-ara dönem)	0,808	6,798	0,879
	30.Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)	0,762		
	2.Standartların çevirilerden kaynaklı olarak kavram karmaşıklığı yaratması	0,735		
	1.Standartların dilinin kolay anlaşılır olmaması (ifadelerin çok uzun ve anlaşılır olmaması)	0,734		
	15.Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması	0,712		
	3.Kendiliğe özgü olmaması, uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi niteliğinde olması	0,683		
	11.Standartlarda yapılan değişikliklere hemen uyum sağlamamış olması	0,631		
	19.Muhasebe standartlarının, işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturmaması	0,613		
	12.Muhasebe mesleğinin uygulanmasında standartlaşma nedeniyle zorlukların yaşanması	0,557		
	10.Standartlarda kullanılan b21 yöntemlerin uygulanmasında zorlukların yaşanması	0,553		
	28.Muhasebe işlemleri yapılırken hangi hesapların kullanılması gerektiğine dair belirsizliğin olması	0,503		
	9.Atık yönetimi ve çevre muhasebesi konusunda eksiklikler olması	0,365		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar (Boyut1+Boyut2)			42,104	0,948

Tablo 3.18. incelendiğinde faktör analizi sonucuna göre firmalarda muhasebe standartların uygulanmasında karşılaşılan sorunlara ilişkin ölçeğin 2 faktörden oluştuğu görülmektedir. Faktörler Boyut 1 ve Boyut 2 olarak isimlendirilmiştir. Faktör yükünün 0,300'den küçük olması nedeniyle 22. ve 40. maddede yer alan sorular analizden

çıkarılmıştır. Ölçeğin toplam varyansı açıklama oranı % 42,104; güvenirlik katsayısı 0,948'dir. Buna göre ölçeğin güvenirlik düzeyi çok yüksektir.

Ölçeğin “Boyut 1” kapsamında değerlendirilen faktör yükleri 0,321 ile 0,888 arasında değişen 26 maddeden oluşmaktadır. “Boyut 1”in toplam varyansı açıklama oranı %35,307; güvenirlik katsayısı 0,936'dır. Bu bilgilere göre “Boyut 1”in güvenirlik düzeyi çok yüksektir.

Ölçeğin “Boyut 2” kapsamında değerlendirilen faktör yükleri ise 0,365 ile 0,808 arasında değişen 12 maddeden oluşmaktadır. “Boyut 2”in toplam varyansı açıklama oranı % 6,798; güvenirlik katsayısı 0,879'dur. Analiz sonucunda ulaşılan bu değerlere göre “Boyut 2”in güvenirlik düzeyi çok yüksektir.

3.7.15. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartları Hakkındaki Bilgi Düzeyleri ile Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Arasındaki İlişkiler

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi korelasyon analizi ile gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada yer alan herhangi iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi ya da bir değişkenin farklı iki değişken veya daha çok sayıdaki değişkenlerle ilişkisini belirlemek amacıyla kullanılan bir analiz yöntemidir. Bu yöntemde, aralarında ilişki kurulan değişkenlerin ilişki derecesini ortaya çıkarmayı hedefleyen korelasyon analizi sonucunda elde edilen veriler korelasyon katsayısı olarak adlandırılır ve “ r ” ile sembolize edilir. Korelasyon katsayısı -1 ile +1 arasında bir değer alır ve bu katsayı ± 1 'e ne kadar yakın olursa değişkenler arasındaki ilişki o kadar güçlü demektir. Katsayıyı yansıtan değerlerin aldıkları işaret ilişkinin yönünü göstermektedir. Korelasyon katsayı değerinin 0 olması ise değişkenler arasında herhangi bir ilişkinin söz konusu olmadığını göstermektedir. Korelasyon analizlerinde kullanılan birçok yöntem mevcuttur. Bunlar Pearson korelasyon, Spearman olağanlık katsayısı, Kendall's Tau ve eta gibi yöntemlerdir (Kalaycı, 2018 : 330).

Bu araştırmada değişkenler arasındaki ilişki pearson korelasyon analizi ile yapılmıştır.

Muhasebe mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi amacıyla yapılan korelasyon analizi sonuçları Tablo 3.19.'da verilmiştir.

Tablo 3.19. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartları Hakkındaki Bilgi Düzeyleri ile Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Arasındaki İlişkilere Ait Korelasyon Analizi Sonuçları

	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	1	-,0145*	0,316**	0,204**	0,248**	-0,203**	-0,371**	-0,320**
2. Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1		1	-0,149*	-0,305**	-0,923**	0,357**	0,078	0,229**
3. Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2			1	0,301**	0,450**	-0,192**	-0,247**	-0,242**
4. Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3				1	0,565**	-0,365**	-0,232**	-0,322**
5. Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum					1	-0,427**	-0,183**	-0,325**
6. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1						1	0,669**	0,902**
7. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2							1	0,925**
8. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar								1

*p<0.05; **p<0.01

Tablo 3.19. incelendiğinde muhasebe mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 arasında “*negatif yönlü zayıf bir ilişki*” ($r = -0,145$); muhasebe mensuplarının muhasebe

standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut2 arasında ise “*pozitif yönlü zayıf bir ilişki*” ($r = 0,316$) olduğu görülmektedir.

Muhasebe standartlarına ilişkin tutum ölçeğini oluşturan boyutlar (Boyut1+Boyut2+Boyut3) bir bütün olarak dikkate alındığında muhasebe mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutumları arasında *pozitif yönlü zayıf bir ilişkinin* olduğu görülmektedir ($r = 0,248$).

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 arasında “*negatif yönlü zayıf bir ilişki*” ($r = -0,203$); Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut 2 arasında ise *negatif yönlü orta bir ilişki*” ($r = -0,371$) olduğu görülmektedir.

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar boyutlar (Boyut1+Boyut2+Boyut3) bir bütün olarak dikkate alındığında muhasebe mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar arasında “*negatif yönlü orta bir ilişki*” olduğunu görülmektedir ($r = -0,320$).

Firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin tutum boyutları (Boyut 1, Boyut 2 ve Boyut 3) ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasındaki ilişkilere bakıldığında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 arasında “*pozitif yönlü orta bir ilişki*” ($r = 0,357$); muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasında ise “*pozitif yönlü zayıf bir ilişki*” ($r = 0,229$) olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut 2 ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 arasında korelasyon katsayısının ($r = -0,192$) olması aralarındaki ilişkinin “*negatif yönlü zayıf bir ilişki*” olduğunu; Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut 2 arasındaki korelasyon katsayısının ($r = -0,247$) olması ise “*negatif yönlü zayıf bir ilişki*”; Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar arasındaki katsayısının ($r = -0,242$) çıkması da aralarındaki ilişkinin “*negatif yönlü zayıf bir ilişki*” olduğunu yansıtmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut3 ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 arasındaki korelasyon katsayı değerine bakıldığında değer $(r = -0,365)$ çıktığını görmekteyiz. Bu değer iki değişken arasında “*negatif yönlü orta bir ilişki*” olduğunu gösterirken; muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut 2 arasında “*negatif yönlü zayıf bir ilişki*” $(r = -0,232)$; muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasında ise “*negatif yönlü orta bir ilişki*” $(r = -0,322)$ bulunmaktadır.

Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum (Boyut1 + Boyut2 + Boyut3) ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 arasında “*negatif yönlü orta bir ilişki*” $(r = -0,427)$; muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut 2 arasında “*negatif yönlü zayıf bir ilişki*” $(r = -0,183)$; muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasında ise “*negatif yönlü orta bir ilişki*” $(r = -0,325)$ bulunmaktadır.

3.8. ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİNE YÖNELİK ANALİZLER

Araştırmanın bu kısmında araştırmaya ilişkin belirlenen hipotezler ve alt problemlere yönelik yapılan istatistikî analiz sonuçlarından edinilen bulgular açıklanmıştır. Verilerin analizinde parametrik testler içerisinde yer alan bağımsız gruplar t testi, ANOVA testi, regresyon analizi ve bazı durumlarda ise TUKEY testleri kullanılmıştır.

3.8.1. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının, Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1’e Etkisinin İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının standartlara ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının, muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1’e etkilerinin analiz sonuçlarına Tablo 3.20.’de yer verilmiştir.

Tablo 3.20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1’e Etkisinin İncelenmesi

Bağımlı değişken	Bağımsız değişken	Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	P	R2
		B	Standart Hata	Beta			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Sabit	5,443	0,435		12,513	0,000	0,214
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	-0,101	0,061	-0,100	-1,662	0,098	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	0,052	0,094	0,036	0,557	0,578	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	-0,269	0,106	-0,175	-2,543	0,012*	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	-0,444	0,102	-0,320	-4,346	0,000*	
Model: F=16,717 p=.000		*p<0.05					

Tablo 3.20. incelendiğinde p değerinin 0.05 olması; kurulan modelin anlamlı olduğunu göstermektedir. Ancak muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 model tarafından çıkarılarak analize dâhil edilmemiştir. Yukarıda yapılan analize ilişkin diğer sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut3 ve muhasebe standartlarına ilişkin tutum (Boyut1+ Boyut2 +Boyut3) muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1’i negatif yönde etkilediği görülmektedir (Beta=-0,175, Beta=-0,320, p<0.05). Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1’deki değişimin %21’i muhasebe standartlarına ilişkin tutum

Boyut3 ve muhasebe standartlarına ilişkin tutum (Boyut1+ Boyut2 +Boyut3) tarafından açıklanmaktadır.

3.8.2. Muhasebe Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2'ye Etkisinin İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut2'ye etkilerinin analiz sonuçlarına Tablo 3.21.'da yer verilmiştir.

Tablo 3.21. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2'ye Etkisinin İncelenmesi

Bağımlı değişken	Bağımsız değişken	Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	P	R2
		B	Standart Hata	Beta			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Sabit	6,089	0,506		12,028	0,000	0,174
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	-0,356	0,070	-0,311	-5,046	0,000*	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	-0,194	0,109	-,0118	-1,771	0,078	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	-0,265	0,123	-0,152	-2,150	0,033*	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	0,052	0,119	0,033	0,441	0,660	
Model: F=12.951 p=.000 *p<0.05							

Tablo 3.21. incelendiğinde değişkenler arasındaki etkinin incelenmesi amacıyla kurulan modelin anlamlı olduğu görülmektedir ($p < 0.05$). Muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 model tarafından çıkarılarak analize dâhil edilmemiştir. Sonuçlar

incelendiğinde muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ve muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut3 muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut2’yi negatif yönde etkilemektedir (Beta=-0,311, Beta=-0,152, $p<0.05$). Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut2 deki değişimin %17’si muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ve muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut3 tarafından açıklanmaktadır.

3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara Etkisinin İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlara etkisinin incelenmesine yönelik yapılan analiz sonuçları Tablo 3.22.’de verilmiştir.

Tablo 3.22. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlara Etkisinin İncelenmesi

Bağımlı değişken	Bağımsız değişken	Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	P	R2
		B	Standart Hata	Beta			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Sabit	5,766	0,431		13,390	0,000	0,191
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	-0,228	0,060	-0,232	-3,806	0,000*	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	-0,071	0,093	-0,050	-0,760	0,448	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	-0,267	0,105	-0,178	-2,548	0,011*	
	Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum (Boyut2+ Boyut3)	-0,196	0,101	-0,144	-1,936	0,054	
Model: F=14,504 p=,000 *p<0,05							

Tablo 3.22. incelendiğinde regresyon analiz sonucunun anlamlı olduğu görülmektedir ($p < 0.05$). Muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 model tarafından çıkarılarak analize dâhil edilmemiştir. Analiz sonuçlarına göre muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ve muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut3 muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunları negatif yönde etkilemektedir (Beta=-0,232, Beta=-0,178, $p < 0.05$). Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlardaki değişimin %19'u muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi ve muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut3 tarafından açıklanmaktadır.

Yukarıda verilen Tablo 3.20, Tablo 3.21 ve Tablo 3.22'deki bilgilere bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının araştırmanın 4 hipotezini içerdiğini (H1, H2, H3 ve H4) ve ortaya çıkan analiz sonuçlarının anlamlı olduğunu yani kurulan hipotezlerin kabul edildiğini görmekteyiz. Hipotezlere bağlı olarak geliştirilen alt problemlere ilişkin analiz sonuçlarına da sırasıyla aşağıda yer verilmiştir.

3.8.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Cinsiyet Açısından İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının standartlara ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların cinsiyet durumuna göre incelenmesi amacıyla yapılan t testi sonuçları Tablo 3.23.'te verilmiştir.

Tablo 3.23. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Cinsiyet Durumuna Göre İncelenmesi Amacıyla Yapılan t Testi Sonuçları

	Cinsiyet	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	t	P
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Erkek	166	3,94	0,56	0,400	0,689
	Kadın	85	3,91	0,71		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Erkek	166	2,29	0,83	1,690	0,092
	Kadın	85	2,13	0,67		

Tablo 3.23. (Devam)

Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Erkek	166	4,09	0,46	-1,735	0,084
	Kadın	85	4,19	0,37		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Erkek	166	3,91	0,43	-1,794	0,074
	Kadın	85	4,01	0,34		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Erkek	166	3,86	0,47	-2,283	0,023*
	Kadın	85	3,99	0,40		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Erkek	166	2,50	0,67	1,419	0,157
	Kadın	85	2,40	0,52		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Erkek	166	3,07	0,68	,658	0,512
	Kadın	85	3,01	0,75		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Erkek	166	2,79	0,62	1,068	0,287
	Kadın	85	2,70	0,59		

* $p < 0.05$

Tablo 3.23. incelendiğinde araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensubu erkekler ile kadınlar arasında; muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p > 0.05$). Muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından ise erkekler ile kadınlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p < 0.05$).

3.8.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Yaş Açısından İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların yaş açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA testi sonuçları Tablo 3.24.'te verilmiştir.

Tablo 3.24. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Yaş Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA testi sonuçları

	Yaş	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	25-35	68	3,66	0,71	10,791	0,000*	1<2
	36-44	124	3,99	0,54			1<3
	45 yaş ve üstü	59	4,13	0,56			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	25-35	68	2,26	0,70	0,113	0,893	
	36-44	124	2,22	0,72			
	45 yaş ve üstü	59	2,26	0,97			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	25-35	68	4,02	0,46	4,169	0,017*	1<3
	36-44	124	4,12	0,39			
	45 yaş ve üstü	59	4,24	0,47			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	25-35	68	3,91	0,36	0,848	0,429	
	36-44	124	3,98	0,36			
	45 yaş ve üstü	59	3,91	0,52			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	25-35	68	3,86	0,41	0,519	0,596	
	36-44	124	3,92	0,42			
	45 yaş ve üstü	59	3,92	0,55			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	25-35	68	2,60	0,62	2,064	0,129	
	36-44	124	2,42	0,59			
	45 yaş ve üstü	59	2,43	0,67			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	25-35	68	3,27	0,64	4,735	0,010*	1>2
	36-44	124	2,98	0,71			1>3
	45 yaş ve üstü	59	2,96	0,72			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	25-35	68	2,94	0,58	4,010	0,019*	1>2
	36-44	124	2,70	0,60			
	45 yaş ve üstü	59	2,69	0,63			

*p<0.05

Tablo 3.24. incelendiğinde yaşı farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde 45 yaş ve üstü olanların puan ortalaması en büyük iken yaş azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre 25-35 yaş arası olanların ortalaması diğer yaşta olanlara göre anlamlı şekilde daha küçüktür.

Yaşı farklı olan gruplar arasında Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde 45 yaş ve üstü olanların puan ortalaması en büyük iken yaş azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre 45 yaş üstü olanların ortalaması 25-35 yaş arası olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Yaşı farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde 25-35 yaş arası olanların puan ortalaması en büyük iken yaş arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre 25-35 yaş arası olanların ortalaması diğer yaşta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Yaşı farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde 25-35 yaş arası olanların puan ortalaması en büyük iken yaş arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre 25-35 yaş arası olanların ortalaması 36-44 yaş arası olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

3.8.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Eğitim Durumu Açısından İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumları ile muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Bu amaçla yapılan t testi sonuçları Tablo 3.25.'te verilmiştir.

Tablo 3.25. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Eğitim Durumuna Göre İncelenmesi Amacıyla Yapılan t Testi Sonuçları

	Eğitim Durumu	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	t	P
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Ön lisans/Lisans	148	3,81	0,65	-4,031	0,000*
	Yüksek lisans	103	4,12	0,52		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Ön lisans/Lisans	148	2,26	0,74	0,597	0,551
	Yüksek lisans	103	2,20	0,83		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Ön lisans/Lisans	148	4,05	0,44	-2,925	0,004*
	Yüksek lisans	103	4,21	0,40		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Ön lisans/Lisans	148	3,91	0,43	-1,336	0,183
	Yüksek lisans	103	3,98	0,36		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Ön lisans/Lisans	148	3,87	0,44	-1,551	0,122
	Yüksek lisans	103	3,96	0,45		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Ön lisans/Lisans	148	2,44	0,62	-0,795	0,427
	Yüksek lisans	103	2,51	0,62		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Ön lisans/Lisans	148	3,11	0,70	1,499	0,135
	Yüksek lisans	103	2,97	0,71		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Ön lisans/Lisans	148	2,78	0,60	0,461	0,645
	Yüksek lisans	103	2,74	0,62		

*p<0.05

Tablo 3.25. incelendiğinde yapılan t testi sonuçlarına göre eğitim durumu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde yüksek lisans mezunu olanların puan ortalaması anlamlı şekilde daha büyüktür. Bu durum da katılımcıların ağırlıklı olarak yüksek lisans mezunu olduğunu göstermektedir.

Eğitim durumu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde yüksek lisans mezunu olanların puan ortalaması anlamlı şekilde daha büyüktür.

Eğitim durumu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Bu durum, karşılaşılan sorunlarda eğitim durumunun çok önemli bir ölçüt olmadığını göstermektedir.

3.8.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlara İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmadaki Pozisyonları Açısından İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların muhasebe meslek mensuplarının firmadaki pozisyonları açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları Tablo 3.26.'da yer verilmiştir.

Tablo 3.26. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmadaki Pozisyonları Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları

	Firmadaki Pozisyonlar	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili Karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Muhasebe uzmanı	126	3,65	0,67	37,263	0,000*	1<2
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	4,04	0,41			1<3
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	4,31	0,36			2<3
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Muhasebe uzmanı	126	2,26	0,70	0,470	0,625	
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	2,30	0,71			
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	2,17	0,91			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Muhasebe uzmanı	126	4,04	0,44	5,366	0,005*	1<3
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	4,15	0,43			
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	4,23	0,39			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Muhasebe uzmanı	126	3,90	0,39	1,771	0,172	
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	3,93	0,43			
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	4,01	0,41			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Muhasebe uzmanı	126	3,86	0,40	1,905	0,151	
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	3,88	0,45			
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	3,98	0,51			

Tablo 3.26. (Devam)

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Muhasebe uzmanı	126	2,54	0,58	2,307	0,102	
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	2,32	0,52			
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	2,43	0,71			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Muhasebe uzmanı	126	3,20	0,63	6,294	0,002*	1>3
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	2,96	0,71			
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	2,87	0,76			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Muhasebe uzmanı	126	2,87	0,55	4,492	0,012*	1>3
	Muhasebe müdür yardımcısı	42	2,64	0,57			
	Muhasebe müdürü ve üstü	83	2,65	0,68			

*p<0.05

Tablo 3.26. incelendiğinde firmadaki pozisyonu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe müdürü ve üstü olanların puan ortalaması en büyük, muhasebe uzmanı olanların ortalaması ise en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe müdürü ve üstü olanların ortalaması diğer grupta olanlara göre; muhasebe müdür yardımcısı olanların ortalaması muhasebe uzmanı olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Firmadaki pozisyonu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe müdürü ve üstü olanların puan ortalaması en büyük iken muhasebe uzmanı olanların ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe müdürü ve üstü olanların ortalaması muhasebe uzmanı olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Firmadaki pozisyonu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı

farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe uzmanı olanların puan ortalaması en büyük iken muhasebe müdürü ve üstü olanların ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe uzmanı olanların ortalaması muhasebe müdürü ve üstü olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Firmadaki pozisyonu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe uzmanı olanların puan ortalaması en büyük iken muhasebe müdür yardımcısı olanların ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe uzmanı olanların ortalaması muhasebe müdürü ve üstü olanlara göre anlamlı şekilde daha büyük olduğu görülmektedir.

3.8.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmalardaki Çalışan Sayısı Açısından İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların firmalardaki çalışan sayısı açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA testi sonuçları Tablo 3.27.'de verilmiştir.

Tablo 3.27. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmalardaki Çalışan Sayısı Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA Testi Sonuçları

	Çalışan Sayısı	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	P
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	20-50 kişi	29	3,72	0,68	1,071	0,372
	51-80 kişi	33	3,90	0,56		
	81-130 kişi	25	4,01	0,62		
	131-250 kişi	30	3,95	0,64		
	250 kişiden fazla	134	3,97	0,61		

Tablo 3.27. (Devam)

Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	20-50 kişi	29	2,50	0,84	1,976	0,099
	51-80 kişi	33	2,29	0,81		
	81-130 kişi	25	2,34	0,80		
	131-250 kişi	30	2,37	0,95		
	250 kişiden fazla	134	2,12	0,69		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	20-50 kişi	29	4,24	0,36	1,104	0,355
	51-80 kişi	33	4,09	0,35		
	81-130 kişi	25	4,02	0,47		
	131-250 kişi	30	4,18	0,34		
	250 kişiden fazla	134	4,11	0,47		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	20-50 kişi	29	3,84	0,47	2,241	0,065
	51-80 kişi	33	3,80	0,36		
	81-130 kişi	25	3,93	0,43		
	131-250 kişi	30	39,3	0,43		
	250 kişiden fazla	134	4,00	0,38		
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	20-50 kişi	29	3,79	0,44	1,755	0,139
	51-80 kişi	33	3,84	0,43		
	81-130 kişi	25	3,83	0,41		
	131-250 kişi	30	3,86	0,52		
	250 kişiden fazla	134	3,97	0,44		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	20-50 kişi	29	2,54	0,63	0,529	0,714
	51-80 kişi	33	2,50	0,56		
	81-130 kişi	25	2,53	0,64		
	131-250 kişi	30	2,54	0,83		
	250 kişiden fazla	134	2,42	0,58		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	20-50 kişi	29	3,10	0,81	0,158	0,959
	51-80 kişi	33	3,08	0,70		
	81-130 kişi	25	3,10	0,64		
	131-250 kişi	30	3,09	0,84		
	250 kişiden fazla	134	3,02	0,67		
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	20-50 kişi	29	2,82	0,67	0,363	0,835
	51-80 kişi	33	2,79	0,59		
	81-130 kişi	25	2,82	0,58		
	131-250 kişi	30	2,82	0,77		
	250 kişiden fazla	134	2,72	0,57		

*p<0.05

Tablo 3.27. incelendiğinde firmalardaki çalışan sayısı farklı olan gruplar arasında; muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi, muhasebe standartlarına ilişkin tutum ve alt

boyutları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

3.8.9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmaların Faaliyet Süreleri Açısından İncelenmesi

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların firmaların faaliyet süreleri açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları Tablo 3.28.'de verilmiştir.

Tablo 3.28. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri ile Tutumlarının ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Firmaların Faaliyet Süreleri Açısından İncelenmesi Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları

	Faaliyet Süresi	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	10 yıldan az	37	3,91	0,63	2,233	0,109	
	11-20 yıl	58	3,79	0,67			
	20 yıldan fazla	156	3,99	0,59			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	10 yıldan az	37	2,29	0,78	0,349	0,706	
	11-20 yıl	58	2,29	0,73			
	20 yıldan fazla	156	2,21	0,80			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	10 yıldan az	37	4,14	0,44	0,028	0,972	
	11-20 yıl	58	4,12	0,43			
	20 yıldan fazla	156	4,12	0,43			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	10 yıldan az	37	3,87	0,38	1,258	0,286	
	11-20 yıl	58	3,91	0,48			
	20 yıldan fazla	156	3,97	0,38			

Tablo 3.28. (Devam)

Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	10 yıldan az	37	3,87	0,45	0,516	0,597	
	11-20 yıl	58	3,87	0,42			
	20 yıldan fazla	156	3,93	0,46			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	10 yıldan az	37	2,70	0,76	3,357	0,036*	1>3
	11-20 yıl	58	2,48	0,57			
	20 yıldan fazla	156	2,41	0,60			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	10 yıldan az	37	3,26	0,70	2,083	0,127	
	11-20 yıl	58	3,07	0,72			
	20 yıldan fazla	156	3,00	0,70			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	10 yıldan az	37	2,98	0,68	3,172	0,044*	1>3
	11-20 yıl	58	2,78	0,59			
	20 yıldan fazla	156	2,70	0,58			

***p<0.05**

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların firmaların faaliyet süreleri açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları Tablo 3.28'e göre aşağıda özetlenmiştir.

Firma faaliyet süresi farklı olan gruplar arasında; muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi muhasebe standartlarına ilişkin tutum ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Firma faaliyet süresi farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde faaliyet süresi 10 yıldan az olanların puan ortalaması en büyük iken süre arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili

karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre faaliyet süresi 10 yıldan az olanların ortalaması 20 yıldan fazla olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Firma faaliyet süresi farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde faaliyet süresi 10 yıldan az olanların puan ortalaması en büyük iken süre arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre faaliyet süresi 10 yıldan az olanların ortalaması 20 yıldan fazla olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

3.8.10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartlarının Uygulanmasıyla İlgili Maliyetler Arasındaki İlişkiler

Araştırmaya Katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile muhasebe standartlarının uygulanmasında katlanılan maliyetleri farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları tablo 3.29.'da verilmiştir.

Tablo 3.29. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Katlanılan Maliyetleri Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları

	Maliyet	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Orta ve altı	16	3,52	0,65	10,031	0,000*	1<3
	Fazla	159	3,87	0,59			2<3
	Çok fazla	76	4,16	0,60			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Orta ve altı	16	2,67	0,82	6,857	0,001*	1>2
	Fazla	159	2,11	0,64			2<3
	Çok fazla	76	2,42	0,96			

Tablo 3.29. (Devam)

Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Orta ve altı	16	3,75	0,40	10,332	0,000*	1<2
	Fazla	159	4,09	0,44			1<3
	Çok fazla	76	4,25	0,37			2<3
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Orta ve altı	16	3,72	0,54	2,667	0,071	
	Fazla	159	3,96	0,35			
	Çok fazla	76	3,95	0,46			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Orta ve altı	16	3,55	0,52	7,207	0,001*	1<2
	Fazla	159	3,96	0,36			1<3
	Çok fazla	76	3,86	0,55			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Orta ve altı	16	2,95	0,85	5,529	0,004*	1>2
	Fazla	159	2,45	0,54			1>3
	Çok fazla	76	2,40	0,70			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Orta ve altı	16	3,57	0,42	9,246	0,000*	1>2
	Fazla	159	3,11	0,66			1>3
	Çok fazla	76	2,83	0,77			2>3
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Orta ve altı	16	3,26	0,61	8,209	0,000*	1>2
	Fazla	159	2,78	0,53			1>3
	Çok fazla	76	2,61	0,69			

*p<0.05

Tablo 3.29. incelendiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standartların uygulanma maliyetini çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken maliyete verilen önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri çok fazla önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken fazla önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri fazla önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha küçüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde maliyetleri çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri çok fazla önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre; fazla önemli görenlerin ortalaması orta ve daha az görenlere göre anlamlı şekilde daha küçüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde maliyetleri fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha küçüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre; fazla önemli görenlerin çok fazla önemli göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe Standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar

incelendiğinde maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

3.8.11. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Standartların İçeriği Arasındaki İlişkiler

Araştırmaya Katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile standartların içeriğini farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları tablo 3.30.'de verilmiştir.

Tablo 3.30. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Standartların İçeriğini Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları

	Standart İçeriklerinin Önem Derecesi	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Orta	11	3,64	0,58	3,885	0,022*	1<3
	Fazla	135	3,87	0,60			
	Çok fazla	105	4,05	0,63			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Orta	11	2,78	0,90	3,150	0,045*	1>3
	Fazla	135	2,25	0,78			
	Çok fazla	105	2,17	0,75			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Orta	11	3,91	0,36	7,710	0,001*	1<3
	Fazla	135	4,04	0,46			2<3
	Çok fazla	105	4,24	0,37			

Tablo 3.30. (Devam)

Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Orta	11	3,77	0,61	4,236	0,016*	2<3
	Fazla	135	3,89	0,40			
	Çok fazla	105	4,02	0,37			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Orta	11	3,55	0,49	6,113	0,003*	1<3
	Fazla	135	3,87	0,44			
	Çok fazla	105	3,99	0,44			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Orta	11	2,39	0,70	0,086	0,917	
	Fazla	135	2,47	0,62			
	Çok fazla	105	2,47	0,62			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Orta	11	3,00	0,88	0,062	0,940	
	Fazla	135	3,07	0,69			
	Çok fazla	105	3,04	0,71			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Orta	11	2,70	0,75	0,077	0,926	
	Fazla	135	2,77	0,60			
	Çok fazla	105	2,76	0,61			

***p<0.05**

Tablo 3.30. incelendiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin ortalaması orta önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standart içeriklerini orta önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre standart içeriklerini orta önemli görenlerin ortalaması çok fazla önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standart içeriklerini

çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut3 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin ortalaması fazla görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin ortalaması orta görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe Standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

3.8.12. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Popülarite Arasındaki İlişkiler

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile standartlarının uygulanmasında popülariteyi farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları tablo 3.31.'de verilmiştir.

Tablo 3.31. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Standartlarının Uygulanmasında Popülariteyi Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları

	Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Popülaritenin Önem Derecesi	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili Karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Hiç	31	3,96	0,60	2,066	0,086	
	Az	69	3,90	0,55			
	Orta	57	3,92	0,61			
	Fazla	67	3,84	0,69			
	Çok fazla	27	4,23	0,58			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Hiç	31	2,01	0,49	12,452	0,000*	1<4
	Az	69	1,90	0,38			1<5
	Orta	57	2,16	0,70			2<4
	Fazla	67	2,51	0,88			2<5
	Çok fazla	27	2,87	1,08			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Hiç	31	4,10	0,42	1,642	0,164	
	Az	69	4,21	0,37			
	Orta	57	4,02	0,52			
	Fazla	67	4,10	0,37			
	Çok fazla	27	4,17	0,50			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Hiç	31	3,98	0,39	0,848	0,496	
	Az	69	4,00	0,37			
	Orta	57	3,88	0,40			
	Fazla	67	3,92	0,39			
	Çok fazla	27	3,94	0,52			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Hiç	31	4,02	0,35	9,202	0,000*	1>5
	Az	69	4,10	0,27			2>4
	Orta	57	3,90	0,41			2>5
	Fazla	67	3,77	0,47			3>5
	Çok fazla	27	3,62	0,64			

Tablo 3.31. (Devam)

Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Hiç	31	2,32	0,37	3,218	0,013*	2<3
	Az	69	2,29	0,36			2<5
	Orta	57	2,58	0,65			
	Fazla	67	2,55	0,71			
	Çok fazla	27	2,65	0,92			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Hiç	31	3,09	0,63	1,437	0,222	
	Az	69	2,96	0,62			
	Orta	57	3,16	0,61			
	Fazla	67	3,12	0,79			
	Çok fazla	27	2,85	0,91			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Hiç	31	2,71	0,47	1,675	0,156	
	Az	69	2,63	0,43			
	Orta	57	2,87	0,58			
	Fazla	67	2,84	0,69			
	Çok fazla	27	2,75	0,89			

*p<0.05

Tablo 3.31. incelendiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteye verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteye verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteyi çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken az önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteyi çok fazla ya da önemli görenlerin ortalaması az önemli ya da önemsiz görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteye verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteyi az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken çok fazla önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için

yapılan Tukey testine göre muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteyi çok fazla önemli görenlerin ortalaması az önemli ya da önemsiz görenlere göre anlamlı şekilde daha küçüktür. Fazla önemli görenlerin ortalaması az önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteye verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde Muhasebe Standartlarının uygulanmasında popülariteyi çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken az önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteyi az önemli görenlerin ortalaması orta ya da çok fazla önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha küçüktür.

3.8.13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Hizmet Kalitesine Sağlayacağı Katkı Arasındaki İlişkiler

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesine sağlayacağı katkıyı farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları Tablo 3.32.'de verilmiştir.

Tablo 3.32. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Hizmet Kalitesine Sağlayacağı Katkırıyı Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları

	Hizmet Kalitesinde Sağlanacak katkının Düzeyi	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Orta	7	3,50	0,91	3,814	0,023*	1<3
	Fazla	165	3,89	0,58			
	Çok fazla	79	4,06	0,65			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Orta	7	3,12	0,96	5,353	0,005*	1>2
	Fazla	165	2,18	0,70			1>3
	Çok fazla	79	2,29	0,86			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Orta	7	3,79	0,47	4,990	0,008*	1<3
	Fazla	165	4,08	0,44			
	Çok fazla	79	4,22	0,38			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Orta	7	3,68	0,47	1,553	0,214	
	Fazla	165	3,95	0,40			
	Çok fazla	79	3,96	0,41			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Orta	7	3,33	0,54	6,137	0,003*	1<2
	Fazla	165	3,93	0,41			1<3
	Çok fazla	79	3,91	0,49			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Orta	7	2,88	0,84	1,630	0,198	
	Fazla	165	2,45	0,57			
	Çok fazla	79	2,47	0,69			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Orta	7	3,35	0,83	1,623	0,199	
	Fazla	165	3,09	0,66			
	Çok fazla	79	2,95	0,79			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Orta	7	3,11	0,79	1,440	0,239	
	Fazla	165	2,77	0,56			
	Çok fazla	79	2,71	0,69			

*p<0.05

Tablo 3.32. incelendiğinde muhasebe standartları uygulamalarının sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem düzeyi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı çok fazla önemli görenlerin ortalaması orta önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı orta düzeyde önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem düzeyi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre orta önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem düzeyi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre çok fazla önemli görenlerin ortalaması muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı orta düzeyde önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken orta düzeyde önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı önemli görenlerin ortalaması orta düzeyde önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha küçüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

3.8.14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Kurumsal Etkinlikte Sağlayacağı Artış Arasındaki İlişkiler

Yönetim, muhasebe ve pazarlama vb. alanlarda kullanılan stratejiler işletmelerin kurumsal etkinliğine olumlu ya da olumsuz açıdan etki etmektedir.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile muhasebe standartları uygulamalarının kurumsal etkinlikte sağlayacağı artışı farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçları Tablo 3.33.'te verilmiştir.

Tablo 3.33. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyleri, Tutumları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ile Muhasebe Standartları Uygulamalarının Kurumsal Etkinlikte Sağlayacağı Artışı Farklı Düzeylerde Önemli Bulan Gruplar Arasında Farklılık Olup Olmadığını Belirlemek Amacıyla Yapılan ANOVA ve TUKEY Testi Sonuçları

	Kurumsal Etkinlikte Sağlayacak Artış	Kişi Sayısı	Ortalama	ss	F	p	İkili karşılaştırma
Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi	Orta ve altı	13	3,77	0,80	6,938	0,001*	2<3
	Fazla	147	3,83	0,60			
	Çok fazla	91	4,12	0,57			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut1	Orta ve altı	13	2,69	1,04	2,472	0,086	
	Fazla	147	2,20	0,69			
	Çok fazla	91	2,24	0,86			

Tablo 3.33. (Devam)

Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut2	Orta ve altı	13	3,69	0,43	8,251	0,000*	1<2
	Fazla	147	4,11	0,40			1<3
	Çok fazla	91	4,20	0,44			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum Boyut3	Orta ve altı	13	3,79	0,45	1,667	0,191	
	Fazla	147	3,93	0,41			
	Çok fazla	91	3,99	0,39			
Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum	Orta ve altı	13	3,54	0,57	4,774	0,009*	1<2
	Fazla	147	3,92	0,41			1<3
	Çok fazla	91	3,93	0,47			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut1	Orta ve altı	13	2,94	0,89	4,017	0,019*	1>2
	Fazla	147	2,44	0,57			1>3
	Çok fazla	91	2,44	0,64			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar Boyut2	Orta ve altı	13	3,38	0,60	2,378	0,095	
	Fazla	147	3,08	0,68			
	Çok fazla	91	2,96	0,75			
Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	Orta ve altı	13	3,16	0,71	3,340	0,037*	1>3
	Fazla	147	2,76	0,56			
	Çok fazla	91	2,70	0,64			

*p<0.05

Tablo 3.33. incelendiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre çok fazla önemli görenlerin ortalaması fazla görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum Boyut2 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre

çok fazla ya da fazla önemli görenlerin ortalaması orta ve daha az önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre çok fazla ya da fazla önemli görenlerin ortalaması orta ve daha az önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar Boyut1 açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması fazla ya da çok fazla önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması çok fazla önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

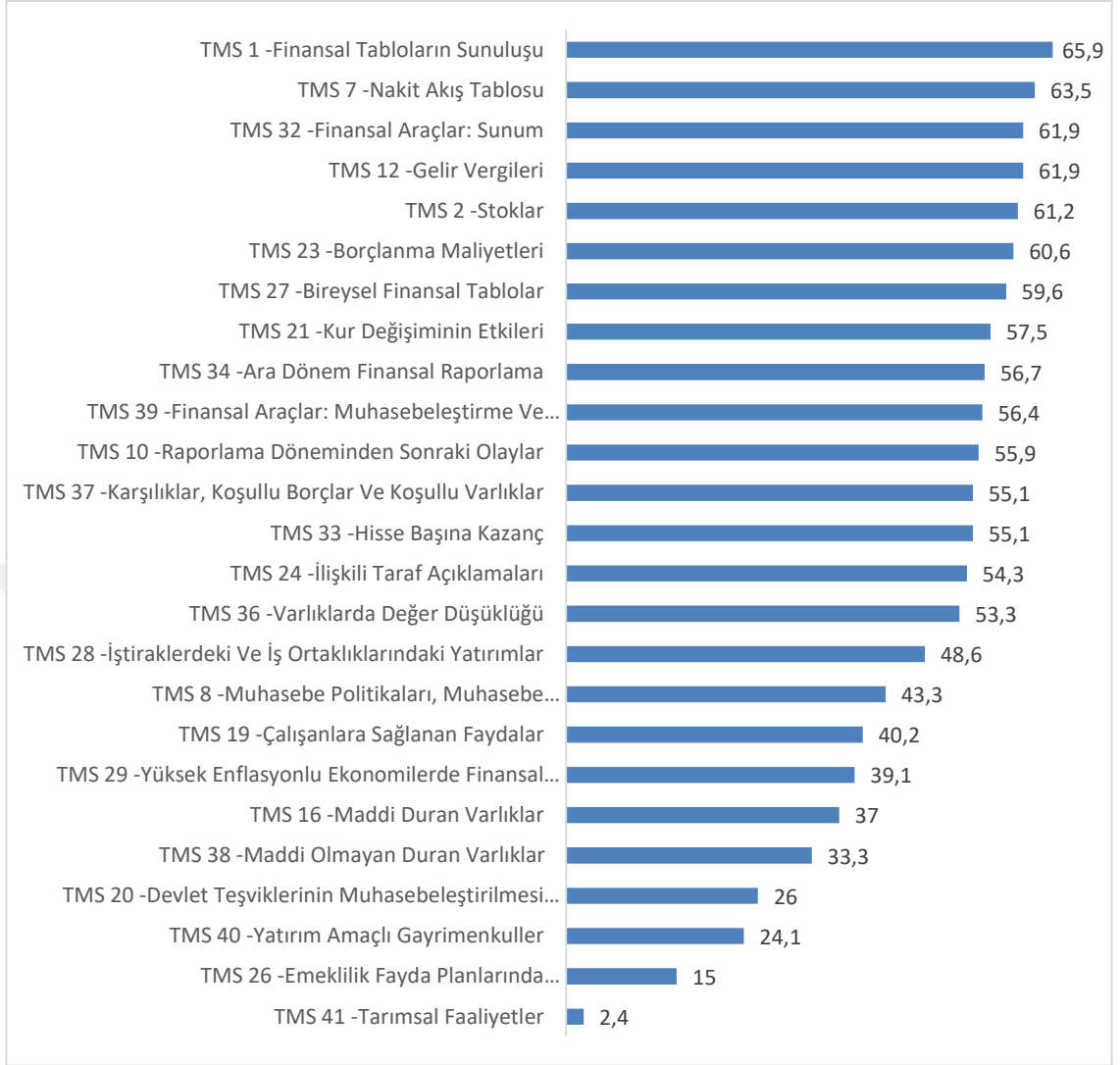
3.8.15. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standartları

Türk Ticaret Kanununda TFRS uygulaması zorunlu kılınan işletmelere yer verilmiş ayrıca Kamu Gözetim Kurumunun değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla TFRS’lerden muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkili olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda Kamu Gözetim Kurumu 26/08/2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı’yla TFRS’leri uygulayacak işletmeleri genel olarak; sermaye piyasası araçları BİST’te işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri olarak belirlemiştir.

Kamu Gözetim Kamu Kurumunun verilerine göre uygulanan muhasebe standartları ve BİST’te anket çalışmasının yapıldığı tarih itibariyle kullanılan standartlara ilişkin bilgiler Tablo 3.34.’te, bilgilerin grafiksel olarak gösterimi ise Şekil 3.4.’te gösterilmiştir.

Tablo 3.34. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standartları

	Şirket Sayısı	Yüzdesi
TMS 1 –Finansal Tabloların Sunuluşu	251	65,9
TMS 2 –Stoklar	233	61,2
TMS 7 –Nakit Akış Tablosu	242	63,5
TMS 8 –Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	165	43,3
TMS 10 –Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	213	55,9
TMS 12 –Gelir Vergileri	236	61,9
TMS 16 –Maddi Duran Varlıklar	141	37
TMS 19 –Çalışanlara Sağlanan Faydalar	153	40,2
TMS 20 –Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması	99	26
TMS 21 –Kur Değişiminin Etkileri	219	57,5
TMS 23 –Borçlanma Maliyetleri	231	60,6
TMS 24 –İlişkili Taraf Açıklamaları	207	54,3
TMS 26 –Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	57	15
TMS 27 –Bireysel Finansal Tablolar	227	59,6
TMS 28 –İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	185	48,6
TMS 29 –Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	149	39,1
TMS 32 –Finansal Araçlar: Sunum	236	61,9
TMS 33 –Hisse Başına Kazanç	210	55,1
TMS 34 –Ara Dönem Finansal Raporlama	216	56,7
TMS 36 –Varlıklarda Değer Düşüklüğü	203	53,3
TMS 37 –Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	210	55,1
TMS 38 –Maddi Olmayan Duran Varlıklar	127	33,3
TMS 39 –Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	215	56,4
TMS 40 –Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	92	24,1
TMS 41 –Tarımsal Faaliyetler	9	2,4



Şekil 3.4. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standartları

Tablo 3.34. ve Şekil 3.4.’e göre BİST’te faaliyet gösteren firmalarda en çok uygulanan standartlar incelendiğinde bu standartların daha çok raporlama ve vergi konularını esas alan standartlar olduğu görülmektedir. Standartların uygulanmasında yaşanan çoğu sorunların bu standartlarla ilgili olduğu söylenebilir.

3.8.16. Faaliyet Gösterilen Sektöre Göre Uygulanan Muhasebe Standartları

Sermaye piyasası araçları BİST’te işlem gören şirketlerin uyguladıkları muhasebe standartlarının faaliyet gösterdikleri sektörlere göre dağılımı Tablo 3.35.’te verilmiştir.

Tablo 3.35. Faaliyet Gösterilen Sektörlere Göre Uygulanan Muhasebe Standartları

	İmalat		Taş ve Toprağa Dayalı		Kimya Petrol ve Petrol Ürünleri		Elektrik-Elektronik		Otomotiv		Mühendislik		İnşaat ve Bayındırlık		Hizmet		Mali Kuruluş		Holding ve Yatırım		Finansal Kiralama		Teknoloji		Bilişim	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
TMS 1	72	100,0	7	100,0	8	100,0	11	100,0	5	100,0	1	100,0	8	100,0	27	100,0	3	100,0	36	100,0	22	100,0	14	100,0	4	100,0
TMS 2	71	98,6	7	100,0	8	100,0	10	90,9	5	100,0	1	100,0	7	87,5	23	85,2	0	0,0	36	100,0	22	100,0	14	100,0	2	50,0
TMS 7	70	97,2	7	100,0	8	100,0	11	100,0	5	100,0	1	100,0	8	100,0	26	96,3	3	100,0	34	94,4	21	95,5	14	100,0	3	75,0
TMS 8	47	65,3	4	57,1	4	50,0	7	63,6	4	80,0	1	100,0	6	75,0	17	63,0	1	33,3	23	63,9	16	72,7	12	85,7	3	75,0
TMS 10	58	80,6	7	100,0	8	100,0	11	100,0	5	100,0	1	100,0	8	100,0	23	85,2	3	100,0	28	77,8	21	95,5	14	100,0	4	100,0
TMS 12	70	97,2	6	85,7	8	100,0	11	100,0	5	100,0	1	100,0	7	87,5	22	81,5	2	66,7	34	94,4	21	95,5	14	100,0	4	100,0
TMS 16	34	47,2	5	71,4	4	50,0	5	45,5	1	20,0	0	0,0	5	62,5	8	29,6	2	66,7	25	69,4	19	86,4	7	50,0	0	0,0
TMS 19	50	69,4	7	100,0	4	50,0	8	72,7	5	100,0	1	100,0	3	37,5	20	74,1	3	100,0	13	36,1	12	54,5	10	71,4	2	50,0
TMS 20	32	44,4	2	28,6	3	37,5	2	18,2	5	100,0	1	100,0	2	25,0	7	25,9	0	0,0	15	41,7	10	45,5	6	42,9	0	0,0
TMS 21	64	88,9	7	100,0	8	100,0	11	100,0	5	100,0	1	100,0	6	75,0	19	70,4	1	33,3	33	91,7	21	95,5	14	100,0	2	50,0
TMS 23	64	88,9	4	57,1	8	100,0	11	100,0	5	100,0	1	100,0	8	100,0	27	100,0	3	100,0	30	83,3	22	100,0	13	92,9	4	100,0
TMS 24	62	86,1	6	85,7	6	75,0	9	81,8	5	100,0	1	100,0	3	37,5	20	74,1	0	0,0	33	91,7	21	95,5	13	92,9	2	50,0
TMS 26	20	27,8	2	28,6	1	12,5	1	9,1	3	60,0	1	100,0	2	25,0	7	25,9	0	0,0	2	5,6	3	13,6	5	35,7	0	0,0
TMS 27	62	86,1	7	100,0	7	87,5	11	100,0	5	100,0	1	100,0	6	75,0	26	96,3	3	100,0	31	86,1	20	90,9	14	100,0	4	100,0
TMS 28	56	77,8	7	100,0	6	75,0	8	72,7	4	80,0	1	100,0	4	50,0	17	63,0	0	0,0	28	77,8	19	86,4	11	78,6	2	50,0
TMS 29	50	69,4	3	42,9	5	62,5	6	54,5	4	80,0	1	100,0	2	25,0	12	44,4	0	0,0	21	58,3	19	86,4	12	85,7	1	25,0
TMS 32	69	95,8	7	100,0	6	75,0	10	90,9	5	100,0	1	100,0	6	75,0	26	96,3	3	100,0	34	94,4	21	95,5	13	92,9	4	100,0

Tablo 3.35. (Devam)

TMS 33	66	91,7	6	85,7	7	87,5	8	72,7	5	100,0	1	100,0	5	62,5	17	63,0	0	0,0	31	86,1	21	95,5	14	100,0	2	50,0
TMS 34	62	86,1	6	85,7	6	75,0	9	81,8	4	80,0	1	100,0	6	75,0	24	88,9	3	100,0	33	91,7	20	90,9	11	78,6	4	100,0
TMS 36	56	77,8	6	85,7	7	87,5	8	72,7	5	100,0	1	100,0	4	50,0	19	70,4	1	33,3	32	88,9	20	90,9	14	100,0	2	50,0
TMS 37	63	87,5	6	85,7	6	75,0	10	90,9	4	80,0	1	100,0	6	75,0	21	77,8	1	33,3	31	86,1	18	81,8	12	85,7	4	100,0
TMS 38	26	36,1	3	42,9	6	75,0	6	54,5	2	40,0	0	0,0	6	75,0	10	37,0	1	33,3	24	66,7	19	86,4	5	35,7	0	0,0
TMS 39	63	87,5	7	100,0	8	100,0	10	90,9	5	100,0	1	100,0	5	62,5	24	88,9	1	33,3	27	75,0	19	86,4	14	100,0	2	50,0
TMS 40	15	20,8	4	57,1	4	50,0	2	18,2	0	0,0	0	0,0	4	50,0	4	14,8	1	33,3	23	63,9	15	68,2	3	21,4	0	0,0
TMS 41	7	9,7	1	14,3	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0

Kırmızı Dolgular: Sektördeki en fazla uygulanan muhasebe standartları. Örneğin İmalat sektöründe en fazla uygulananlar TMS 1. 2. 7. 12 ve 32'dir.

Tablo 3.35. incelendiğinde imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların en çok kullandıkları standartlar sırasıyla TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 12 ve TMS 32 iken; faaliyet konusu Taş ve Toprağa Dayalı olan firmalar ise TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 10, TMS 19, TMS 21, TMS 27, TMS 28, TMS 32 ve TMS 39’u aynı seviyede kullanmaktadırlar. Yine çalışma alanı Kimya Petrol ve Petrol Ürünleri kapsamında olan firmalar ise TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 10, TMS 12, TMS 21, TMS 23 ve TMS 39’u kullanmaktadırlar. Özetle, tabloda yer alan ve kırmızı renklerle belirtilmiş olan standartlar, ilgili firmalar tarafından en çok kullanılan standartlar olarak tespit edilmiştir. Sektörlere göre uygulanan standartlar incelendiğinde en yaygın uygulanan standartların sektörler bazında da uygulandığı görülmektedir.

3.8.17. BİST’te Faaliyet Gösteren Firmalarda Uygulanan Muhasebe Standart/Standartlarına Göre Sorunlarla Karşılaşma Düzeyleri

Sermaye piyasası araçları BİST’te işlem gören şirketlerde muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların uygulanan standartlara göre dağılımı Tablo 3.36.’da yer almaktadır.

Tablo 3.36. BİST’te Faaliyet Gösteren Şirketlerde Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Uygulanan Standartlara Göre Dağılımı

	TMS 1	TMS 2	TMS 7	TMS 8	TMS 10	TMS 12	TMS 16	TMS 19	TMS 20	TMS 21	TMS 23	TMS 24	TMS 26	TMS 27	TMS 28	TMS 29	TMS 32	TMS 33	TMS 34	TMS 36	TMS 37	TMS 38	TMS 39	TMS 40	TMS 41
19.Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturmaması	71%	71%	71%	72%	73%	71%	70%	73%	72%	72%	72%	73%	70%	71%	72%	73%	72%	71%	73%	72%	73%	69%	73%	69%	71%
22.İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması	69%	70%	70%	70%	71%	69%	66%	71%	68%	70%	71%	71%	67%	70%	71%	72%	70%	69%	71%	70%	71%	66%	71%	64%	58%
30.Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yıllonun yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)	68%	68%	69%	69%	69%	68%	67%	70%	69%	69%	68%	71%	65%	69%	69%	70%	70%	68%	70%	69%	69%	65%	69%	63%	78%
15.Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması	67%	67%	67%	68%	67%	66%	63%	67%	70%	67%	67%	68%	67%	68%	68%	70%	68%	66%	68%	68%	68%	64%	67%	64%	82%

Tablo 3.36. (Devam)

29.Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yılsonu-ara dönem)	65%	65%	66%	67%	66%	64%	63%	68%	67%	66%	66%	69%	61%	66%	66%	69%	67%	65%	67%	66%	66%	62%	67%	63%	76%
3.Kendiliğe özgü olmaması. uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi niteliğinde olması	64%	64%	64%	63%	65%	63%	64%	63%	62%	64%	64%	64%	58%	65%	63%	63%	64%	63%	64%	64%	64%	64%	64%	67%	64%
39.TMUDESK'in yaptırım gücünün olmaması	62%	62%	63%	64%	64%	62%	64%	65%	62%	62%	63%	63%	61%	62%	62%	62%	63%	62%	64%	62%	63%	60%	63%	59%	56%
38.Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması	59%	59%	60%	60%	60%	59%	59%	63%	61%	59%	60%	60%	61%	60%	58%	60%	60%	58%	60%	59%	60%	60%	59%	59%	80%
1.Standartların dilinin kolay anlaşılır olmaması (ifadelerin çok uzun ve anlaşılır olmaması)	60%	60%	60%	60%	61%	59%	58%	59%	58%	59%	60%	60%	52%	61%	58%	58%	60%	58%	60%	60%	60%	58%	60%	61%	60%
9.Atık yönetimi ve çevre muhasebesi konusunda eksiklikler olması	59%	59%	59%	60%	60%	58%	56%	61%	58%	58%	59%	59%	57%	59%	58%	59%	59%	57%	60%	58%	58%	57%	59%	58%	71%

Kırmızı Dolgular: Her bir standart için en fazla karşılaşılan sorunlar. Örneğin TMS 1 uygulanan şirketlerin en fazla karşılaştığı sorunlar 19, 22, 30, 15, 3, 39, 1 ve 9 numaralı ifadelerdir.

Tablo 3.36. (Devam)

	TM S 1	TM S 2	TM S 7	TM S 8	TM S 10	TM S 12	TM S 16	TM S 19	TM S 20	TM S 21	TM S 23	TM S 24	TM S 26	TM S 27	TM S 28	TM S 29	TM S 32	TM S 33	TM S 34	TM S 36	TM S 37	TM S 38	TM S 39	TM S 40	TM S 41
2.Standartların çevirilerden kaynaklı olarak kavram karmaşıklığı yaratması	60%	59%	60%	58%	60%	59%	58%	58%	56%	58%	60%	60%	52%	60%	57%	58%	60%	58%	59%	59%	59%	58%	60%	61%	62%
11.Standartlarda yapılan değişikliklere hemen uyum sağlanamamış olması	57%	56%	57%	57%	57%	56%	55%	60%	57%	56%	58%	57%	53%	57%	56%	57%	57%	56%	58%	56%	57%	55%	58%	52%	64%
13.Muhasebecilerin standartların benimsenmesinde yetersizlik yaşaması	56%	55%	56%	56%	57%	54%	52%	58%	58%	55%	57%	56%	55%	56%	54%	56%	56%	54%	57%	55%	56%	52%	56%	52%	73%
12.Muhasebe mesleğinin uygulanmasında standartlaşma nedeniyle zorlukların yaşanması	56%	55%	56%	55%	56%	55%	54%	56%	56%	55%	56%	55%	52%	56%	54%	54%	56%	54%	56%	55%	55%	56%	56%	54%	53%

Tablo 3.36. (Devam)

10.Standartlarda kullanılan bazı yöntemlerin uygulanmasında zorlukların yaşanması	55%	54%	55%	55%	54%	53%	52%	55%	51%	53%	55%	54%	47%	55%	52%	52%	55%	52%	55%	53%	54%	53%	55%	53%	49%
18.İşletmelerde çalışan muhasebe personelinin güncel mevzuatı ve standartları takip etmede zorluklar yaşaması	53%	52%	53%	55%	54%	53%	53%	57%	53%	52%	55%	53%	51%	53%	52%	51%	54%	52%	54%	53%	53%	52%	54%	53%	56%
32.TMS/TFRS yorumlarında yeterli açıklama yapılamaması ve uygulamada yetersizliğin olması	53%	52%	53%	54%	54%	51%	53%	56%	54%	52%	54%	52%	48%	53%	51%	51%	53%	51%	54%	52%	52%	53%	53%	52%	44%
34.Yeterli sayıda gerçeğe uygun değer hesaplaması yapabilecek muhasebe meslek mensubunun bulunmaması	52%	51%	52%	53%	53%	51%	50%	56%	52%	50%	52%	52%	51%	52%	51%	50%	53%	50%	54%	52%	52%	50%	52%	48%	51%

Tablo 3.36. (Devam)

	TMS 1	TMS 2	TMS 7	TMS 8	TMS 10	TMS 12	TMS 16	TMS 19	TMS 20	TMS 21	TMS 23	TMS 24	TMS 26	TMS 27	TMS 28	TMS 29	TMS 32	TMS 33	TMS 34	TMS 36	TMS 37	TMS 38	TMS 39	TMS 40	TMS 41
28.Muhasebe işlemleri yapılırken hangi hesapların kullanılması gerektiğine dair belirsizliğin olması	52%	51%	52%	53%	52%	50%	51%	54%	52%	50%	52%	52%	49%	51%	50%	50%	52%	50%	53%	51%	51%	52%	52%	51%	58%
25.Değerleme ölçülerinin uygulanmasında zorluklar yaşanması	52%	51%	52%	52%	52%	50%	50%	54%	51%	50%	52%	51%	47%	52%	49%	48%	52%	49%	52%	50%	51%	50%	51%	48%	44%
37.Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi	51%	50%	51%	53%	51%	49%	49%	53%	51%	49%	51%	50%	45%	51%	49%	49%	51%	49%	51%	50%	50%	49%	50%	48%	56%
17.İşletmelerin standartlara uyum sağlayamaması	51%	49%	51%	50%	51%	49%	50%	52%	47%	49%	51%	49%	48%	50%	47%	47%	51%	48%	51%	48%	49%	51%	50%	51%	53%

Tablo 3.36. (Devam)

16.İşletmelerin standartlara uymak yerine eski uygulamalarıyla finansal işlemlerini sürdürmeye devam etmesi	50%	49%	50%	51%	50%	49%	50%	52%	48%	48%	50%	49%	45%	50%	48%	46%	50%	48%	50%	48%	49%	50%	50%	49%	53%
33.Yasaların farklı olması nedeniyle uyarlamada zorlukların hatta yasaların çarpışmasının yaşanması	50%	49%	50%	50%	50%	49%	52%	52%	46%	48%	50%	49%	46%	50%	48%	47%	50%	47%	51%	49%	49%	51%	49%	49%	42%
27.Tekdüzen hesap planındaki eksikler	49%	48%	50%	51%	51%	48%	48%	52%	46%	48%	50%	49%	41%	50%	47%	44%	50%	47%	50%	48%	49%	46%	49%	47%	47%
14.Standartların uygulanmasında yasal güçlükler olması	49%	48%	49%	50%	50%	48%	49%	50%	46%	48%	50%	49%	41%	49%	47%	48%	49%	47%	50%	48%	48%	49%	49%	47%	40%
40.Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması	50%	49%	49%	49%	49%	49%	47%	49%	46%	48%	50%	49%	44%	49%	46%	46%	50%	48%	50%	47%	48%	46%	49%	45%	42%

Tablo 3.36. (Devam)

	TMS 1	TMS 2	TMS 7	TMS 8	TMS 10	TMS 12	TMS 16	TMS 19	TMS 20	TMS 21	TMS 23	TMS 24	TMS 26	TMS 27	TMS 28	TMS 29	TMS 32	TMS 33	TMS 34	TMS 36	TMS 37	TMS 38	TMS 39	TMS 40	TMS 41
4.Küçük ve orta ölçekli işletmelerin uygulamaların da eksiklikler yaşanmasına sebebiyet vermesi	49%	48%	49%	49%	49%	48%	49%	50%	45%	47%	50%	48%	40%	48%	46%	45%	49%	47%	49%	47%	47%	48%	48%	46%	47%
5.Raporlamada finansal ve finansal olmayan karmaşıklığın yaşanması	48%	47%	48%	48%	49%	47%	48%	50%	45%	47%	48%	48%	38%	49%	46%	45%	48%	46%	48%	47%	47%	46%	48%	47%	44%
31.Yasal uygulamalarda . işletmelerin ölçeklerine göre uygulama birliğinin olmayışından dolayı yaşanan eksikler	47%	46%	48%	48%	48%	46%	48%	50%	44%	45%	48%	46%	45%	47%	45%	43%	48%	45%	48%	46%	46%	47%	46%	46%	51%
6.Sürdürülebilir rapor ile entegre raporlamanın karıştırılması	47%	47%	47%	47%	48%	46%	46%	49%	45%	46%	48%	47%	42%	47%	45%	44%	48%	45%	48%	46%	46%	46%	47%	44%	42%

Tablo 3.36. (Devam)

23.Vadeli işlemlerle ilgili açık bir uygulama olmaması	46%	45%	47%	47%	47%	45%	46%	49%	43%	45%	47%	46%	41%	47%	44%	44%	47%	44%	48%	46%	46%	46%	47%	45%	49%
26.Standartlara uygun finansal tablo/raporlama sorunu (uyumlaştırma sorunu)	47%	46%	47%	47%	47%	45%	45%	49%	46%	45%	47%	46%	44%	47%	44%	43%	47%	44%	47%	45%	46%	43%	46%	42%	42%
24.Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde zorluk yaşanması	46%	45%	46%	47%	47%	45%	45%	48%	43%	45%	47%	46%	41%	46%	44%	43%	47%	44%	47%	45%	45%	46%	46%	47%	42%
35.Kayıt dışı ekonomi varlığının uygulamada zorluklar çıkarması	45%	44%	45%	47%	45%	44%	45%	47%	42%	43%	46%	44%	41%	45%	43%	41%	46%	43%	46%	44%	44%	45%	44%	42%	44%
7.Entegre raporlama konusunda çalışmanın yetersiz olması	45%	44%	45%	45%	46%	44%	44%	48%	45%	43%	45%	44%	42%	45%	43%	42%	45%	42%	46%	44%	44%	45%	45%	42%	42%

Tablo 3.36. (Devam)

	TM S 1	TM S 2	TM S 7	TM S 8	TM S 10	TM S 12	TM S 16	TM S 19	TM S 20	TM S 21	TM S 23	TM S 24	TM S 26	TM S 27	TM S 28	TM S 29	TM S 32	TM S 33	TM S 34	TM S 36	TM S 37	TM S 38	TM S 39	TM S 40	TM S 41
20.İşletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşaması	44%	43%	45%	45%	45%	43%	43%	47%	44%	43%	45%	43%	42%	44%	43%	43%	45%	42%	45%	43%	43%	43%	44%	41%	44%
36.“Doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması	44%	43%	45%	45%	44%	43%	43%	46%	43%	42%	45%	43%	39%	44%	42%	40%	45%	42%	45%	43%	43%	44%	43%	43%	40%
8.Kripto varlıkların (paraların) raporlanmasındaki belirsizlik	44%	43%	44%	44%	44%	43%	42%	46%	42%	42%	45%	42%	41%	44%	41%	40%	44%	42%	44%	42%	42%	43%	43%	43%	44%
21.Denetimlerde uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması	43%	42%	43%	44%	43%	42%	41%	45%	41%	41%	43%	41%	40%	42%	40%	39%	43%	40%	43%	41%	41%	42%	42%	41%	44%

Tablo 3.36. dikkate alınarak sermaye piyasası araçları BİST’te işlem gören şirketlerde muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların uygulanan standartlara göre dağılımı aşağıda özetlenmiştir.

TMS 1 standardını uygulayan firmaların en çok karşılaştıkları sorunlardan “Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması” sorunu % 71’lik oranla birinci sırada yer alırken; “İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması” sorunu % 69 oranla ikinci sırada; “Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)” sorunu % 68 oranla üçüncü sırada, “Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması” sorununun % 67 oranla dördüncü sırada yer aldığı görülmektedir.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar kapsamında TMS 8’i uygulayan firmalarda; “Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması” % 72 oranla birinci sırada yer almaktadır. “İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması” sorununun % 70 oranla ikinci sırada. “Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)” sorununun % 69 oranla üçüncü sırada, dördüncü sırada ise % 68 oranla “Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması” sorununun yer aldığı görülmektedir.

Araştırmadan elde edilen sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında en çok karşılaşılan sorunların;

- Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması,
- İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması,
- Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar),
- Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması,
- Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yılsonu-ara dönem) gibi sorunlar

olduğu görülmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İşletmeler günümüzde giderek artan rekabet ortamına uyum sağlamak amacıyla güvenilir, şeffaf, gerçeğe uygun muhasebe kayıtları tutmak ve raporlamalarını bu özellikler ışığında yapmak zorundadır. Varlık ve kaynaklarını muhasebe kayıtları ile ortaya koyan işletmeler, gerek ulusal gerekse uluslararası ticarete uyum sağlamak maksadıyla aynı kayıt düzenine ve kurallar bütününe uyma zorunluluğu içerisindeyler. Ticari faaliyetlerin ortak bir dille kayıt altına alınmasının gerekliliği yapılacak olan raporlamaların da ortak muhasebe standartlarına uyumla gerçekleşeceğini göstermektedir. Oluşturulan muhasebe standartlarına uyum sağlamayı amaçlayan ve çalışmalarına bu hedefle yön veren ülkemiz Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaya koymuştur. Ancak gelişen ekonomik sistem içerisinde zaman zaman standartların uygulanması ile ilgili çeşitli aksaklıklar yaşanmış ve bu durum birtakım sorunları gündeme getirmiştir.

Bu çalışma; muhasebe standartlarının ülkemizde uygulanmasında yaşanan sorunların ortaya çıkmasında etkili olan faktörlerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi amacıyla planlanmıştır.

Araştırmanın bulguları aşağıda başlıklar itibariyle özetlenmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensubu erkeklerin oranı % 66,1, kadınların oranı ise % 33,9'dur.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından 25-35 yaş arası olanların oranının % 27,1, 36-44 yaş arası olanların oranının % 49,4, 45-54 yaş arası olanların oranının % 21,9 ve 55 yaş ve üstü olanların oranının ise % 1,6 olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından ön lisans mezunu olanların oranı % 2, lisans mezunu olanların oranı % 57 ve yüksek lisans mezunu olanların oranı ise % 41'dir. Katılımcıların mesleki unvanlarına yönelik bir değerlendirme yapıldığında, muhasebe uzmanı olanların oranının % 50,2, muhasebe müdür yardımcısı olanların oranının % 16,7, muhasebe müdürü ve üstü olanların oranının ise % 33,1 olduğunu görmekteyiz. Bu duruma göre, şirketlerde muhasebe departmanında mesleki unvan yoğunluğunun en fazla olduğu meslek grubu muhasebe uzmanlığıdır.

Araştırmaya katılan firmaların % 0,8'inin faaliyet süresi 5 yıldan az, % 13,95'inin 10 yıl, % 23,1'inin 11-20 yıl arasında, % 62,2'sinin ise 20 yıldan fazla olduğu görülmektedir.

Firmaların faaliyet gösterdiği sektörler arasında % 28,7 oranla ilk sırada imalat sektörünün yer aldığını görmekteyiz. % 14,3 oranla ikinci sırada ise Holding ve Yatırım sektörünün olduğu görülmektedir. Hizmet sektörü % 10,8 oranla üçüncü sırada yer alırken, araştırmaya katılan firmaların % 27,5'inin ise diğer sektörlerin herhangi birinde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Muhasebe standartlarını uygulayan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının % 50,2'sinin muhasebe standartlarının tanımını "Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak prensiplerdir." şeklinde değerlendirdiği görülmektedir. Muhasebe standartlarının tanımını "Edinilmesi, kullanılması ve yönetilmesi maliyet içeren bir faktördür." şeklinde değerlendirenlerin oranı ise % 30,7'dir.

Muhasebe standartlarını uygulayan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının % 75,7'si standartları uygulayabilmek için eğitimlerini TMMOB ve TÜRMOB dışında verilen kaynaklardan aldıkları görülmektedir.

TÜRMOB tarafından verilen eğitimlere katılanların oranı % 21,9, TMMOB tarafından sağlanan eğitimlere katılanların oranı ise % 8'dir. Bu oranlar ilgili kuruluşların eğitimlerine katılan sayısının oldukça az olduğunu göstermektedir. Katılımcılara bunun nedeni sorulduğunda bu kuruluşların eğitim programlarının oldukça faydalı olduğu ancak eğitimlerinin yoğun olmasının zaman açısından sıkıntılar oluşturduğu ifade edilmiştir. Ayrıca yaşanan pandemi sürecinin mesleki olarak yoğunluğu beraberinde getirdiği bunda eğitimlere katılımları olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarından muhasebe standartlarının uygulanmasında etkili olan faktörlerin önem derecelerine göre değerlendirilmesi istenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarınca muhasebe standartlarının uygulanmasında muhasebe standartlarının içeriği "ortalama 4,37" puanla birinci derecede önemli bulunurken, kurumsal etkinlikte artış "ortalama 4,31" puanla ikinci, muhasebe standartları uygulamasının hizmet kalitesine sağlayacağı katkı "ortalama 4,29" puanla üçüncü ve eğitim maliyetleri "ortalama 4,22" puanla dördüncü derecede önemli bulunmuştur.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgilerinin önemli düzeyde olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan firmalarda istihdam edilen muhasebe meslek mensuplarının;

- TMS/TFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağı,
- TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar işletmelerin durumunu geleneksel muhasebe uygulamalarına göre daha şeffaf bir biçimde göstereceği,
- TMS/TFRS'ye göre düzenlenen mali tablolar işletmelere stratejik ve daha önemli kararların alınmasında doğru ve nitelikli finansal bilgi sunacağı ve
- TMS/TFRS'lerin muhasebede güvenilirlik düzeyini arttıracığı görüşlerine katıldıkları görülmektedir.

TMS/TFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumlu olup olmadığı, VUK ve TTK'ya nazaran muhasebe uygulamalarına daha fazla esneklik getirip getirmediği, vergi kanunu ve tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumlu olup olmadığı konularında muhasebe meslek mensuplarının kararsız oldukları görülmektedir.

TMS/TFRS ile ilgili bilgilendirici, örneklendirici kitap, bildiri vb. yayın sayısının yeterli olduğu, TMS/TFRS'lerde ayrıntıya inilmesinin mali tabloların hazırlanmasını güçleştirdiği, TMS/TFRS prensip ve uygulamalarının öğretilmesinin ve uygulanmasının karmaşık ve zor olduğu, TMS/TFRS ile birlikte yeni uygulamaların getirilmesinin ve alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesinin yanlış olduğu, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin işletme bilgilerine ihtiyaç duyan kesimlerin ve muhasebecilerin ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan TMS/TFRS'ye gerek olmadığı, TMS/TFRS'lerin ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine veya kaybedilmesine neden olacağı ve TMS/TFRS'lerin Türk Muhasebe Sistemine uygun olmadığı görüşlerine muhasebe meslek mensuplarının katılmadığı anlaşılmaktadır.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunları belirlemek amacıyla daha önce yapılan araştırmaların sonuçları ve ilgili literatür incelenmiştir. Yapılan bu araştırma ve inceleme sonucunda muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek durumlar dikkate alınarak araştırmaya katılacak olan firmalara sorulmak üzere 40 adet soru hazırlanmıştır. Bu sorular firmalara sorularak muhasebe standartlarını uygulamalarında karşılaştıkları sorunlar belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırmaya katılan firmaların muhasebe standartlarını uygularken karşılaştıkları sorunlardan muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması “ortalama 3,55 puanla” birinci sırada yer alırken, işlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması “ortalama 3,47 puanla ikinci ve ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar “ortalama 3, 4 puanla üçüncü sırada yer almaktadır.

Firmaların muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşaması ve “doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması “ortalama 2,22” puanla, denetimlerde bazı uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması ise “ortalama 2,15” puanla son sıralarda bulunmaktadır.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarına ilişkin tutumları arasında *pozitif yönlü zayıf bir ilişkinin* olduğu görülmüştür ($r = 0,248$).

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki bilgi düzeyleri ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasında “*negatif yönlü orta bir ilişki*” olduğunu görülmektedir ($r = -0,320$).

Firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin tutumları ile muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasında ise “*pozitif yönlü zayıf bir ilişki*” ($r = 0,229$) olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının, muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlara etkisinin incelenmesine yönelik yapılan analiz sonuçları incelendiğinde regresyon analiz sonucunun anlamlı olduğu görülmektedir ($p < 0.05$). Buna göre, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının araştırmanın 4 hipotezini içerdiğini (H1, H2, H3 ve H4)

ve ortaya çıkan analiz sonuçlarının anlamlı olduğunu yani kurulan hipotezlerin kabul edildiğini görmekteyiz. Hipotezlere bağlı olarak geliştirilen alt problemlere ilişkin analiz sonuçlarına sırasıyla aşağıda yer verilmiştir.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensubu erkekler ile kadınlar arasında; muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından ise erkekler ile kadınlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$).

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların muhasebe meslek mensuplarının yaşları açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre yaşı farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde 45 yaş ve üstü olanların puan ortalaması en büyük iken yaş azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre 25-35 yaş arası olanların ortalaması diğer yaşta olanlara göre anlamlı şekilde daha küçüktür.

Yaşı farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde 25-35 yaş arası olanların puan ortalaması en büyük iken yaş arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre 25-35 yaş arası olanların ortalaması 36-44 yaş arası olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumları ile muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ve tutumları, muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi amacıyla yapılan t testi sonuçlarına göre:

- Eğitim durumu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde yüksek lisans mezunu olanların puan ortalaması anlamlı

şekilde daha büyüktür. Bu durum, katılımcıların ağırlıklı olarak yüksek lisans mezunu olduğunu göstermektedir.

- Eğitim durumu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Bu durum, karşılaşılan sorunlarda eğitim durumunun çok önemli bir ölçüt olmadığını göstermektedir.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların firmadaki pozisyonları açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçlarına göre;

- Firmadaki pozisyonu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe müdürü ve üstü olanların puan ortalaması en büyük, muhasebe uzmanı olanların ortalaması ise en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe müdürü ve üstü olanların ortalaması diğer grupta olanlara göre; muhasebe müdür yardımcısı olanların ortalaması ise muhasebe uzmanı olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.
- Firmadaki pozisyonu farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe uzmanı olanların puan ortalaması en büyük iken muhasebe müdür yardımcısı olanların ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe uzmanı olanların ortalaması muhasebe müdürü ve üstü olanlara göre anlamlı şekilde daha büyük olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların firmalardaki çalışan sayısı açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre firmalardaki çalışan sayısı farklı olan gruplar arasında; muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi, muhasebe standartlarına ilişkin tutum ve alt boyutları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan

sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri ile tutumlarının ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların firmaların faaliyet süreleri açısından incelenmesi amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçlarına göre;

- Firma faaliyet süresi farklı olan gruplar arasında; muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi, muhasebe standartlarına ilişkin tutum ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).
- Firma faaliyet süresi farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde faaliyet süresi 10 yıldan az olanların puan ortalaması en büyük iken süre arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre faaliyet süresi 10 yıldan az olanların ortalaması 20 yıldan fazla olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile muhasebe standartlarının uygulanmasında katılan maliyetleri farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçlarına göre;

- Muhasebe standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standartların uygulanma maliyetini çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken maliyete verilen önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri çok fazla önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

- Muhasebe Standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde maliyetleri fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha küçüktür.
- Muhasebe Standartlarının uygulanmasında maliyete verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre maliyetleri orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması diğer grupta olanlara göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile standartların içeriğini farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçlarına göre;

- Muhasebe standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin ortalaması orta önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.
- Muhasebe Standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey

testine göre standart içeriklerini çok fazla önemli görenlerin ortalaması orta görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

- Muhasebe Standartlarının uygulanmasında içeriğe verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile standartlarının uygulanmasında popülariteyi farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçlarına göre;

- Muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteye verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$).
- Muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteye verdiği önem farklı olan gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteyi az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken çok fazla önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe standartlarının uygulanmasında popülariteyi çok fazla önemli görenlerin ortalaması az önemli ya da önemsiz görenlere göre anlamlı şekilde daha küçüktür. Fazla önemli görenlerin ortalaması az önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesine sağlayacağı katkıyı farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçlarına göre;

- Muhasebe standartları uygulamalarının sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önemin farklı olduğu gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar

incelendiğinde muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem düzeyi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı çok fazla önemli görenlerin ortalaması orta önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

- Muhasebe Standartlarının uygulanmasında sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önemin farklı olduğu gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p < 0.05$). Sonuçlar incelendiğinde muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken orta düzeyde önemli görenlerin ortalaması en küçüktür. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre muhasebe standartları uygulamalarının hizmet kalitesinde sağlayacağı artışı önemli görenlerin ortalaması orta düzeyde önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha küçüktür.
- Muhasebe Standartlarının uygulanmasında sağlayacağı hizmet kalitesine verdiği önemin farklı olduğu gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p > 0.05$).

Yönetim, muhasebe ve pazarlama vb. alanlarda kullanılan stratejiler işletmelerin kurumsal etkinliğine olumlu ya da olumsuz açıdan etki etmektedir.

Araştırmaya katılan firmalarda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyleri, tutumları ve muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ile muhasebe standartları uygulamalarının kurumsal etkinlikte sağlayacağı artışını farklı düzeylerde önemli bulan gruplar arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan ANOVA ve TUKEY testi sonuçlarına göre;

- Muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önemin farklı olduğu gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin bilgi düzeyi açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p < 0.05$). Sonuçlar incelendiğinde çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en

büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre çok fazla önemli görenlerin ortalaması fazla görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

- Muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önemin farklı olduğu gruplar arasında muhasebe standartlarına ilişkin tutum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde çok fazla önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi azaldıkça ortalama da azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre çok fazla ya da fazla önemli görenlerin ortalaması orta ve daha az önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.
- Muhasebe standartlarının uygulanmasında çalışanların kurumsal etkinlik artışına verdiği önemin farklı olduğu gruplar arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Sonuçlar incelendiğinde orta ve daha az önemli görenlerin puan ortalaması en büyük iken önem derecesi arttıkça ortalama azalmaktadır. İkili karşılaştırma için yapılan Tukey testine göre orta ve daha az önemli görenlerin ortalaması çok fazla önemli görenlere göre anlamlı şekilde daha büyüktür.

Türk Ticaret Kanununda TFRS uygulaması zorunlu kılınan işletmelere yer verilmiş, ayrıca Kamu Gözetim Kurumunun değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla TFRS'lerden muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkili olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda Kamu Gözetim Kurumu 26/08/2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı'yla TFRS'leri uygulayacak işletmeleri genel olarak; sermaye piyasası araçları BİST'te işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri olarak belirlemiştir.

Araştırmanın sonucunda BİST'te faaliyet gösteren firmalarda en çok kullanılan standartların;

- TMS 1 -Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 7 -Nakit Akış Tablosu
- TMS 32 -Finansal Araçlar: Sunum

- TMS 12- Gelir Vergileri
- TMS 2 -Stoklar
- TMS 23 -Borçlanma Maliyetleri
- TMS 27 -Bireysel Finansal Tablolar

olduğu görülmüştür.

Sermaye piyasası araçları BİST’te işlem gören şirketlerin uyguladıkları muhasebe standartlarının faaliyet gösterdikleri sektörlere göre; imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların en çok kullandıkları standartlar sırasıyla TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 12 ve TMS 32 iken; faaliyet konusu Taş ve Toprağa Dayalı olan firmalar ise TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 10, TMS 19, TMS 21, TMS 27, TMS 28, TMS 32 ve TMS 39’u aynı seviyede kullandığı görülmektedir. Yine çalışma alanı Kimya Petrol ve Petrol Ürünleri kapsamında olan firmalar ise TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 10, TMS 12, TMS 21, TMS 23 ve TMS 39’u kullanmaktadırlar.

BİST’te faaliyet gösteren firmalarda en çok uygulanan standartlar incelendiğinde bu standartların daha çok raporlama ve vergi konularını esas alan standartlar olduğu görülmektedir. Standartların uygulanmasında yaşanan çoğu sorunların bu standartlarla ilgili olduğu söylenebilir.

Sermaye piyasası araçları BİST’te işlem gören şirketlerde muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunların uygulanan standartlara göre dağılımı aşağıda özetlenmiştir.

TMS 1 standardını uygulayan firmaların en çok karşılaştıkları sorunlardan “Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması” sorunu % 71’lik oranla birinci sırada yer alırken; “İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması” sorunu % 69 oranla ikinci sırada; “Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)” sorunu % 68 oranla üçüncü sırada, “Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması” sorunu % 67 oranla dördüncü sırada yer aldığı görülmektedir.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar kapsamında TMS 8’i uygulayan firmalarda; “Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna

ek olarak yoğunluk oluşturması” % 72 oranla birinci sırada yer almaktadır. “İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması” sorununun % 70 oranla ikinci sırada, “Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)” sorununun % 69 oranla üçüncü sırada, dördüncü sırada ise % 68 oranla “Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması” sorununun yer aldığı görölmektedir.

Araştırmadan elde edilen sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında en çok karşılaşılan sorunların;

- Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması,
- İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması,
- Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar),
- Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması,
- Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yılsonu-ara dönem) gibi sorunlar

olduğu görölmektedir.

Yaşanan sorunlar genel olarak değerlendirildiğinde muhasebe standartlarının uygulanmasında en çok yaşanan sorunlara; muhasebe standartlarına ilişkin çalışanların yeterli eğitime sahip olmamalarının, standartların çevirilerinden kaynaklı kavram karmaşasının olmasının, değer düşüklüğü testinin yapılmasında dönem açısından yaşanan sorunların, uygulamada yaptırım gücünün yetersizliğinin, yapılan güncellemelere uyum sağlanmasıdaki yetersizliklerin, sosyal muhasebe ve çevre muhasebesi açısından standartlarda eksiklerin olmasının neden olduğu söylenebilir.

Muhasebe standartlarının işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması sorunu içerisinde standartların anlaşılması noktasında yaşanan güçlükler ve yasal alt yapı bakımından bir takım eksikliklerin var olması yer almaktadır. Bu durum hem standartların uygulanmasını hem de zaman içerisinde işletmeleri zor duruma sokmaktadır.

İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması konusunda yaşanan sorunlar, standartların uygulanması konusunda oluşturulan alt yapının yetersiz olması

nedeniyle uygulama yöntemlerinin sürekli değişim göstermesi ve işletmelerin bu değişime ayak uydurmada zorluk yaşaması sonucu ortaya çıkan sorunlar olarak ifade edilmektedir.

Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar) açısından ortaya çıkan sorunları değerlendirmek gerekirse işletmeler, standartlara uygun olarak yılsonunda yapacakları işlemler konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları için sorunlar yaşamaktadır. Bunun yanı sıra TMS'ye göre yılsonunda düzenlenmesi gereken mali tabloların yanında ek mali tabloların düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye'de kullanılan hesap planına göre hazırlanan bu tabloları uluslararası standartlara uyumlaştırma konusunda işletmeler gerek maddi bakımdan gerekse zaman bakımından sorunlar yaşamaktadır.

Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yılsonu-ara dönem) sorunlarıyla karşılaştıkları görülmektedir. Bu sorunları açıklamak gerekirse, ülkemizde TTK ve VUK tarafından düzenlenen tek düzen muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Tek düzen muhasebe sisteminde kullanılan hesap planının standartlara uygun olmaması nedeniyle finansal tablolarında yer alması gereken değer düşüklüğü tespitlerinin uluslararası muhasebe standartlarına uyarlama hatta yeni tablolar oluşturma zorunluluğu ortaya çıkmış; bu durum da uygulayıcıları zaman ve maddi açıdan olumsuz etkilemiştir.

Standartların uygulanmasında karşılaşılan sorunlar içerisinde yer alan önemli sorunlardan biri de eğitim konusunda yetersizliğin oluşudur. Yeterli ve donanımlı olmayan bir eğitim hem uygulama ve uyumlaştırma noktasında hem de çeviri olan standartların anlaşılması noktasında birçok sorunu gündeme getirmiştir.

Sonuç olarak, muhasebe standartlarının ülkemiz şartlarında tutarlı ve uzun vadede uygulanması noktasında çeşitli sorunlarla karşı kaşıya kalındığı görülmektedir. Muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar önlemler alınarak azaltılabilir ya da ortadan kaldırılabilir. Bu kapsamda araştırmaya katkı sağlayacağı düşünülen öneriler aşağıda özetlenmiştir.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında personele yönelik hem kurum içi hem de kurum dışı eğitim programları, seminerler ve kurslar düzenlenmelidir. Bu kapsamda KGK tarafından güncellemelere yönelik bilimsel toplantılar ve eğitimler düzenlenebilir.

KGK, şirketlerden ve standartlara yönelik eğitimi veren kurumlardan Türkiye uygulamalarında yaşanan sorunlara ilişkin dönemsel olarak görüşler alabilir. En yaygın uygulanan standartlara yönelik şirketlerin yaşadıkları sorunlar göz önüne alınarak KGK tarafından standartlarda değişiklikler yapılabilir.

İşletmelerin ölçeklerine göre uygulanması gereken standartlardaki belirsizlik ortadan kaldırılabilir.

Standartlarda yapılan açıklamalara göre muhasebe işlemlerinde hangi hesapların kullanılması gerektiğine dair tek bir uygulama yapılabilir. Tekdüzen hesap planının standartlarda yapılan güncellemelerle uyumlu bir şekilde revize edilmesi ve şirketlerde uygulanması sağlanabilir. Bunun için şirketlerden görüşler alınabilir.

Günümüz şartlarında yaşanan değişime uyum sağlayacak ölçüde hem sosyal ve çevre muhasebesi hem de e-uygulamaların yoğun olduğu alanlar için standartlarda revizyona gidilebilir. Dijitalleşme ve yapay zekâ açısından standartlarda düzenlemeler yapılabilir.

Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırma yapılırken Türkiye’de mevcut işletme yapısı ve muhasebe uygulamaları esas alınabilir.

Standartların uyumlaştırılması ve uygulanmasına ilişkin TTK, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve VUK’a uygun hukuki alt yapının oluşturulması gerekir. Bu şartın yerine getirilmesi standartların daha doğru ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye.* <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/> (Erişim Tarihi: 19.10.2020).
- Ağca, A. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü*. Yayınlanmış Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Ağkan, F. (2017). "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar". *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1(1), 17-23.
- Ak, M. S. (2015). *Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N. (2007). "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri". *Mali Çözüm Dergisi*, (80), 101-118.
- Akgül, B. A., ve Akay, H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma (2.Baskı)*. İstanbul : Türkmen Kitapevi .
- Aksoy, T. (2005). "Finansa Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi". *Mali Çözüm Dergisi*, 182-199.
- Aljifri, K., ve Khasharmeh, H. (2006). "An Investigation into the Suitability of The International Accounting Standards To The United Arab Emirates Environment". *International Business Review*, 15, 505-526.
- Altınışik, F. (2019). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecindeki Rolü: Türkiye'de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Arsoy, A. P., ve Bora, T. (2012). "KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56), 17-28.
- Atmaca, M., Erol, M., ve Aslan, M. (2017). "Outcome Assessment of Application of Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TAS/TFRS): A Survey on Audit Firms Authorized by POA". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 273-288.
- Bağımsız Denetim Standartları 700*. (12.08.2020). [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf)
- Bahşı, S. (2019). *Türkiye Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlanması Üzerine Bir Araştırma* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakan, S. (2019). *Bilgisayarlı Denetim Tekniklerinin Denetim Riskine Etkileri: İstanbul'da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bir Uygulama*. Yayımlanmış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakır, M. (2003). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim (3.Baskı)*. Rize: Akademisyen Yayınevi.
- Başpınar, A. (2004). "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış". *Maliye Dergisi*, (146), 42-57.
- Başpınar, A. (2005). "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış". *Maliye Dergisi*, (148), 35-62.
- Bayda, Ş. (2010). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baz, E. (2010). *Stoklar hesabının muhasebeleştirilmesi: Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 2) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) Karşılaştırılması*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Bekçi, İ. (2007). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (22), 27-40.
- Bekçi, İ., ve Özdemir, O. (2007). "Küreselleşmenin Muhasebe Üzerine Etkisi: Finansal Raporlama Standartları Bağlamında Bir İnceleme". [Bildiri]. Tülin Durukan, Cihat Kartal, Müzeyyen Özhavzalı (Ed.). *VI. Anadolu İşletmecilik Kongresi Bildirileri, 31 Mayıs- 2 Haziran*, (ss. 303-311). Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi İ.İ.B.F. .
- Chand, P. (2005). "Impetus to the Success of Harmonization: The Case of South Pacific Island Nations". *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 209-222.
- Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F., Toroslu, M., Özcan, M., Gülmez Kanpak, N., . . . Ağca, Z. (2008). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul : İSMMMO Yayın No: 113.
- Çankaya, F., ve Dinç, E. (2012). "Türkiye'nin Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Çalışma". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(1), 81-102.
- Çankaya, F., ve Hatipoğlu, O. (2011). "Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma". *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 4(7), 62-89.
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınları .
- Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Yayımlanmış Doktora Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Çelik, O. (2005). "Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60(1), 89-119.

- Çelik, O. (2006). "Küresel Finansal Raporlama Neden Gereklidir?-Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. Örneği". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(2), 1-21.
- Dalkılıç, A. (2008). "Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(3), 1-18.
- Demirel, V., ve Öztekin, Ö. S. (2006). "Avrupa Birliği'ne Giriş Sürecinin Türkiye'deki Muhasebe Eğitimine Etkileri". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1(20), 31-44.
- Dönmez, A. (2008). *Bağımsız Denetim sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*. Yayımlanmış Doktora Tezi). Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Dönmez, A., Berberoğlu, B., ve Ersoy, A. (2005). "A Comparison of Turkey's Independent External Auditing Standards With USA Generally Accepted Auditing Standards -EU 8TH Directive And İnternational Auditing Standars". *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 3(9), 52-78.
- Dursun, N. N. (2007). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Elmas, B., ve Ardic, M. (2018), *Mali Tablolar Analizi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdoğan, M. (2002). "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği". *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5, 51-63.
- Erkuş, A. (2014). *Psikolojide Ölçme ve Ölçek Geliştirme-I Temel Kavramlar ve İşlemler (2.Baskı)*. Ankara: Pegem Akademi.
- Erserim, A. (2007). *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Ertay, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kpsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi*. Yayınlanmış Doktora Tez). Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Evcı, S. (2008). *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Gökoğlan, K. (2019). *Bağımsız Denetimin Kalitesi Açısından Denetimin Katma Değeri: Yatırım Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmış Doktora Tezi). Nevşehir: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gönen, S., ve Uğurluel, G. (2007). "Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri". *Vergi Dünyası Dergisi*, (316), 229-236.
- Groeneveld, R., ve Meeden, G. (1984). *Measuring Skewness and Kurtosis* . The Statistician .
- Güdelci, E. N. (2019). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar". *İnternational Journal of Economics, Politics, Humanities ve Social Sciences*, 2(3), 200-214.
- Gülçek, T. (2016). *Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Uygulamalarının Dünya ve Türkiye Açısından Karşılaştırılması: Bağımsız Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güler, E. (2006). *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü İlişkisi*. Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Siigortacılık Enstitüsü.
- Güredin, E. (2011). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım.
- Gürel, A. B. (2015). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS18 Hasılat Standardı ve TMS21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Emet Bor İşletmesi Uygulaması*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

- Güvemli, B. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Haftacı, V., ve Pehlivanlı, D. (2007). "UMS 39 ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar". *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(1), 139-151.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Hatunoğlu, Z., Uçaktürk, M., ve Kılılı, M. (2013). "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş'ta Biran Çalışması". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 51-62.
- Irvine, H., ve Lucas, N. (2006). "Globalized Accounting Standards: The Case of the United Arab Emirates, [Proceedings]". Natalie Lucas (Ed.). *3th International Conference On Contemporary Business*. 21-22 Eylül 2006. (1-23). Australia: Charles Sturt University.
- Jermakowichz, E., ve Tomaszewski, S. (2006). "Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 170-196.
- Joshi, L. P., G.Bremser, W., ve Al-Ajmi, J. (2008). "Perception of Accounting Professionals in the Adoption and Implementation of a Single Set of Global Accounting Standards: Evidence from Bahrain". *Advances in Accounting*, 24(1), 41-48.
- Kalaycı, Ş. (2018). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri (9.Basım)*. Ankara: Tarcan Matbaacılık.
- Kamu Aydınlatma Platformu. <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler> (Erişim Tarihi: 23.03.2021).
- Kamu Aydınlatma Platformu. <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler> (Erişim Tarihi: 23.03.2021).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%201\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%201(1).pdf) (Erişim Tarihi: 09.12.2021)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%202\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%202(1).pdf) (Erişim Tarihi: 11.12.2021)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%207\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%207(1).pdf) (Erişim Tarihi: 11.12.2021)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2012\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2012(1).pdf) (Erişim Tarihi: 13.12.2021)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2023\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2023(1).pdf) (Erişim Tarihi: 13.12.2021)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2027\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2027(1).pdf) (Erişim Tarihi: 13.12.2021)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2032\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2032(1).pdf) (Erişim Tarihi: 14.12.2021)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/BKK%20Kar%C5>

%9F%C4%B1la%C5%9Ft%C4%B1rma%20Tablosu%2011_06_2018.pdf.
(Erişim Tarihi: 08.12.2021)

- Kapusuzoğlu, A. (2006). "Bağımsız Denetime Yönelik Genel Bir Bakış". *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(13), 61-73.
- Karababa, A. G. (2018). "Muhasebe Standartları ve Uygulamasına Genel Bir Bakış". *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 17-24.
- Karasu, R. (2014). "Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu". "Amme İdaresi Dergisi", 47(1), 79-105.
- Karimi, K. (2014). *Muhasebe Deentiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uyguluma*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kavut, L., Oktay Taş, ve Tuba Şavlı. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSM MMO Yayınları Yayın No: 130.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Avcıol Basım Yayın.
- Kiracı, M., ve Köse, T. (2002). "IASC, FASB ve TMMOB 'te Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma". *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 48-70.
- Koca, N. (2019). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Bağlılığının Denetimde Kalite Algısına Etkisi: Bir Alan Çalışması*. Yayımlanmış Doktora Tezi). Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kocamaz, H. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Ytong Gazbeton Üretimi*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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.

- Korkmaz, T., Temel, H., ve Birkan, E. (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 96-105.
- Lanson, R., ve Street, D. (2004). "Convergence with IFRS in An Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89-119. metropolbd.com. (09.12.2021). <http://www.metropolbd.com/yayinlarimiz/Bulten/TTK-Hukumleri-Uyarınca-Bağımsız-Denetime-Tabi-Olan-Sirketlerin-Yukumlulukleri>.
- Mir, Z. M., ve Rahaman, A. (2005). "The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh an Exploration of Rationale and Process". *Accounting, Auditing ve Accountability Journal*, 18(6), 816-841.
- Monitoring, R. H. (2004). *Accounting Reform II Complex Survey Results*. Romir Monitoring Research Holding.
- Ong, A. (2005). "Country-specific Barriers to International Convergence of Accounting Standards". *Financial Reporting, Regulation and Governance, Electronic Journal*, 4(1), 1-28.
- Öğüz, A. A. (2007). *Türkiye Muhasebe Standardı- TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın İncelenmesi ve Türkiye Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öksüz, S. (2018). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Yasaları Arasındaki Farklılıkların Muhasebe Sürecine Etkileri : Bir Uygulama Örneği*. Yayınlanmış Doktora Tezi). Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdamar, K. (2004). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi 1 (Genişletilmiş Baskı)*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özgül, T. (2019). *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve Türkiye Geneline Bir Uygulama*. Yayınlanmış Doktora Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkök, S. (2000). Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (2), 87-94.

- Pajunen, K. (2008). "International Financial Reporting Standards from A Viewpoint of Accountant-Some Evidence from Finland". [Bildiri]. David Procházka. (Ed.). *31st European Accounting Association (EAA) Annual Congress, Erasmus Üniversitesi, 21-22 Şubat 2008*, (ss. 2-7). Rotterdam : Erasmus Üniversitesi .
- Parlakkaya, R. (2004). "Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Brliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 118-139.
- Preobragenskaya, G., ve Mcgee, R. W. (2004). Coverting The Accounting System of A Transition Economy: A Case Study of Russia. *Andres School of Business Working Paper Series*, 42-45.
- Poria, S.V. (2009). *IFRS Implementation and Challenges in India*. India : Maharashtra Economic Development Council-MEDC.
- Sağlam, N. (2004). "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (21), 49-53.
- Sağlam, N. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*. Ankara : Yaklaşım Yayıncılık .
- Sakallı, Ü. (2019). *Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) ile Uyumluluğunun Sağlanması ve Bu Lise Türünde Görev Yapan Muhasebe ve Finansman Öğretmenleri Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmış Yüksek LisanTez). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Serdar, M. T. (2011). *Genel Muhasebe (2.Baskı)* . Malatya: Uğurel Matbaası .
- Street, L. (2003). *GAAP Convergence 2002,BDO, Deloitte,Touche Tohmatsu, Ernst ve Young, Grant Thornton, KPMG,Pricewaterhouse Coopers.*, Dayton: University of Dayton, First Quarter.
- Şahin, D. (2007). *"TFRS (TMS1,TMS 2,TMS 7,TMS 18,TMS 24,TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

- Şahin, D., ve Pazarçeviren, S. (2007). "TFRS ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması". *Akademik İncelemeler Dergisi*, 2(2), 130-146.
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- Şanlı, N. (2002). "Gobal Muhasebe Standartları". *Mali Çözüm Dergisi*, 1-4.
- Şanlı, N., ve Özbirecikli, M. (2012). "Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(38), 1-28.
- Tarmur, U. (1997). *Türkiye'de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tek, N., ve Dalkılıç, F. (2008). TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar. [Bildiri]. *ĞZSMMMÖ, 12. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Bildirileri. 26-30 Kasım 2008*, (ss. 54-74). Kıbrıs : İZSMMMÖ.
- Tezdoğan, B. (2019). *Bağımsız Denetime Tabi İşletmelere Satışların Maliyetinin Oluşturulması Sorunu ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Toraman, C., ve Bayramoğlu, M. (2006). "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, 17. Dünya Muhasebe Kongresi". *Mali Çözüm Dergisi*, (76), 457-480.
- Toroslul, M. V. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi* . Ankara : Adalet Yayınevi .
- Toroslul, M. V. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim* . İstanbul : Vedat Kitapçılık .

- Tunçay, D. (2011). *İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Turhan, E. (2019). *Muhasebe Standartlarının Maliyet Oluşumuna Etkisi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tutulmaz, H. (2018). *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türkiye Denetim Standartları..* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf (Erişim Tarihi: 01.10.2020)
- IASB,(16.10.2020). <https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835>
- Türkiye Muhasebe Standartları.* [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10254/TFRS-2021-Seti-\(Mavi-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10254/TFRS-2021-Seti-(Mavi-Kitap)). (Erişim Tarihi: 09.12.2021)
- Tyrall, D., Woodward, D., ve Rakhimbekova, A. (2007). "The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan". *The International Journal of Accounting*, 42, 82-110.
- Ulusoy, Y. (2007). *Halka Açık anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim* . Ankara : Seçkin Yayıncılık .
- Uşul, H., ve Kıymık, H. (2010). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları". *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(12), 123-139.
- Uysal, Ö. Ö. (2006). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 87-108.
- Üstündağ, S. (2000). "Muhasebe Standartları Oluşturulma Süreci". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 31-57.
- Varıcı, İ. (2009). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına(UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası

Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma". *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 27(2), 279-296.

Warsame, H. (2006). An Empirical Analysis of The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Evidence From Emerging African Capital Markets(Phd). *Maryland: Morgan State University*.

Yalman, S. (2014). *İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yiğit, E. (2019). *Uluslararası Muhasebe Standartları TMS-2 ve TMS-16 'nın Truzim İşletmelerinde Uygulanabilirliği ve Konya İlinde Faaliyet Gösteren Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama Örneği*. (Yayımlanmış Yüksek Lisan Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılancı, M., Yıldız, B., ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, D., ve Uzunsakal, E. (2018). Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Araştırma. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 14-28.

Yıldız, M. (2016). *Lojistik İşletmelerinde Tedarik Zinciri ve İç Kontrol Sistemlerinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, B. (2001). *Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı (Bir Bölgesel Çalışma Konya Örneği)*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Yılmaz, B. (2007). "Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(13), 39-153.

Zeghal, D., ve Mhedhbi, K. (2006). "An Analysis of the Factor Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries". *The International Journal of Accounting*, 41, 373-386.

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname. <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5122/660-say%C4%B1l%C4%B1-Kamu-Go%C4%9Czetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Standartlar%C4%B1-Kurumunun-Tes%C4%B1kilat-ve-Go%C4%9Crevleri-Hakk%C4%B1nda-Kanun-Hu%CC%88kmu%CC%88nde-Kararname> (Erişim Tarihi: 24.09.2020).

EKLER

EK-1. Anket Formu

Sayın Yetkili,

Bu anket formu "Denetime Tabi İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarında Karşılaştığı Sorunlar: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma" isimli doktora tez çalışması kapsamında yapılacak olan uygulama için hazırlanmıştır. Söz konusu çalışma, BİST'te bulunan denetime tabi işletmelerde TMS uygulamalarında karşılaşılan sorunları güncel bir şekilde araştırıp ortaya koyabilmeyi amaçlamaktadır. Anket sorularının içeriği, literatür araştırması sonucu belirlenmiştir. Yapılan çalışmanın amacına uygun bir şekilde başarı kazanması sizin değerli katkılarınıza bağlıdır. Çalışmaya katılan denetime tabi işletmelerin verdiği cevaplar, sayısal verilere dönüştürülüp bilimsel amaçla kullanılacak ve gizli tutulacaktır. Çok değerli katkılarınız ve sabrınızdan dolayı teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar diler, saygılar sunarız.

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Adem DURSUN Öğrenci: Nazan Güngör KARYAĞDI

A. Kişisel Bilgiler, Firma Bilgileri ve Muhasebe Standartları Bilgileri

1. Cinsiyetiniz?	☐ Erkek	☐ Kadın		
2. Yaşınız?	☐ 25-35	☐ 36-44	☐ 45-54	☐ 55 ve üstü
3. Eğitim durumunuz?	☐ Lise	☐ Ön lisans		☐ Lisans
	☐ Yüksek lisans		☐ Doktora	
4. Firmadaki pozisyonunuz?	☐ Muhasebe Uzmanı		☐ Muhasebe Müdür Yrd.	
	☐ Muhasebe Müdürü			
5. Firmanızda çalışan sayısı?	☐ 20-50 kişi	☐ 51-80 kişi	☐ 81-110 kişi	
	☐ 111-130 kişi	☐ 131-250 kişi	☐ 250 kişiden fazla	

6. Firmanızın faaliyet gösterdiği sektör?	☐ İmalat	☐ Taş ve Toprağa Dayalı	
	☐ Otomotiv	☐ Kimya Petrol ve Petrol Ürünleri	
	☐ Mühendislik	☐ İnşaat ve Bayındırlık	
	☐ Hizmet	☐ Elektrik-Elektronik	
	☐ Teknoloji	☐ Holding ve Yatırım	
	☐ Bilişim	☐ Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	
	☐ Mali Kuruluş	☐ Finansal Kiralama	
	☐ Diğer.....(Belirtiniz)		
7. Firmanız kaç yıldır faaliyet gösteriyor?	☐ 5 yıldan az	☐ 5-10 yıl	☐ 11-20 yıl
	☐ 20 yıldan fazla		
8. Firmanızda uyguladığınız muhasebe standart/standartları hangileridir?	Belirtiniz..... Ör; TMS 2 gibi)		
9. Size göre Muhasebe Standartlarının tanımı nasıldır? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)	☐ Muhasebenin araçlarıdır. ☐ Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında temel alınacak prensiplerdir. ☐ Edinilmesi, kullanılması ve yönetilmesi maliyet içeren bir faktördür. ☐ Ticari bir değer elde etmek için gerçekleştirilen bilimsel bakış ve uygulamalardır.		

10. Muhasebe Standartlarını uygulayan meslek elemanlarının, standartları uygulayabilmek için aldıkları eğitimin kaynağı hangisidir? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)	☐ TİMDESK	☐ TÜRMOB
	☐ Dergiler	☐ Konferanslar/seminerler
	☐ Diğer.....(Belirtiniz)	
11. Muhasebe Standartlarının uygulanmasında maliyet sizce ne kadar önemlidir?	☐ Hiç ☐ Az ☐ Orta ☐ Fazla ☐ Çok fazla	
12. Muhasebe Standartlarının uygulanmasında içerik sizce ne kadar önemlidir?	☐ Hiç ☐ Az ☐ Orta ☐ Fazla ☐ Çok fazla	
13. Muhasebe Standartlarının uygulanmasında popülarite sizce ne kadar önemlidir?	☐ Hiç ☐ Az ☐ Orta ☐ Fazla ☐ Çok fazla	

14. Muhasebe Standartlarının uygulanmasında sağlanan hizmet kalitesi sizce ne kadar önemlidir?	☐ Hiç ☐ Az ☐ Orta ☐ Fazla ☐ Çok fazla
15. Muhasebe Standartlarının uygulanmasında kurumsal etkinlik artışı sizce ne kadar önemlidir?	☐ Hiç ☐ Az ☐ Orta ☐ Fazla ☐ Çok fazla

B. Muhasebe Standartlarına İlişkin Bilgi Düzeyi

1: Çok az 2: Az 3: Kısmen 4: Fazla 5: Çok fazla

1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) ile TMS/TFRS arasındaki benzerlik ve farklar hakkında bilgi sahibiyim.	1	2	3	4	5
2. TMS/TFRS konuları ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi karşılaştırmasını yapabilirim.	1	2	3	4	5
3. TMS/TFRS'ye göre raporlanmış finansal tabloları, Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre raporlanmış finansal tablolarda olduğu gibi kolayca analiz edebilirim.	1	2	3	4	5
4. Ülkemizde TMS/TFRS'lerden sorumlu olan kurumlar hakkında bilgi sahibiyim.	1	2	3	4	5
5. Kendimi TMS/TFRS uygulamalarında ve raporlama konusunda yeterli görüyorum.	1	2	3	4	5
6. Meslektaşlarım TMS/TFRS konularındaki sıkıntılarda bana danışırlar.	1	2	3	4	5
7. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile TMS/TFRS seti arasında farklılık olduğunu düşünmüyorum.	1	2	3	4	5

C. Muhasebe Standartlarına İlişkin Tutum

1: Kesinlikle Katılmıyorum

2: Katılmıyorum

3: Kararsızım

4: Katılıyorum

5: Kesinlikle Katılıyorum

1. TMS/TFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağını düşünüyorum.	1 2 3 4 5
2. TMS/TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar, işletmelerin durumunu geleneksel muhasebe uygulamalarına göre daha şeffaf bir biçimde göstermektedir.	1 2 3 4 5
3. TMS/TFRS'ye göre düzenlenen mali tablolar, işletmelere stratejik ve daha önemli kararların alınmasında doğru ve nitelikli finansal bilgi sunar.	1 2 3 4 5
4. TMS/TFRS'ler muhasebede güvenilirlik düzeyini artırır.	1 2 3 4 5
5. TMS/TFRS'lerde çok fazla ayrıntıya inilmesi mali tabloların hazırlanmasını güçleştirmektedir	1 2 3 4 5
6. Tek Düzen Muhasebe Sistemi, işletme bilgilerine ihtiyaç duyan kesimlerin ve muhasebecilerin ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan TMS/TFRS'ye gerek olduğunu düşünmüyorum.	1 2 3 4 5
7. TMS/TFRS prensip ve uygulamalarının öğretilmesinin ve uygulanmasının karmaşık ve zor olduğu düşüncesindeyim.	1 2 3 4 5
8. TMS/TFRS'nin Türk Muhasebe Sistemine uygun olduğunu düşünmüyorum.	1 2 3 4 5
9. TMS/TFRS'ler ülkemizde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile uyum içindedir.	1 2 3 4 5
10. TMS/TFRS ile ilgili bilgilendirici, örneklendirici kitap, bildiri vb. yayın sayısı yeterlidir.	1 2 3 4 5
11. TMS/TFRS'ler ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile uyumludur.	1 2 3 4 5
12. TMS/TFRS'ler VUK ve TTK'lara nazaran muhasebe uygulamalarına daha fazla esneklik getirmiştir.	1 2 3 4 5

13. Muhasebe uygulamalarına esas oluşturan vergi kanunlarımız TMS/TFRS ile uyumludur.	1 2 3 4 5
14. TMS/TFRS ile birlikte yeni uygulamaların getirilmesini ve alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesini olumsuz karşılıyorum.	1 2 3 4 5
15. TMS/TFRS'ler, ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin devredilmesine/kaybedilmesine neden olur.	1 2 3 4 5

D. Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

1: Karşılaşmıyoruz 2: Çok az karşılaşıyoruz 3: Az karşılaşıyoruz 4: Fazla karşılaşıyoruz 5: Çok fazla karşılaşıyoruz

1. Standartların dilinin kolay anlaşılır olmaması (ifadelerin çok uzun ve anlaşılır olmaması)	1 2 3 4 5
2. Standartların çevirilerden kaynaklı olarak kavram karmaşıklığı oluşturmaması	1 2 3 4 5
3. Kendiliğe özgü olmaması, uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi niteliğinde olması	1 2 3 4 5
4. Küçük ve Orta ölçekli işletmelerin uygulamalarında eksiklikler yaşanmasına sebebiyet vermesi	1 2 3 4 5
5. Raporlamada finansal ve finansal olmayan karmaşıklığın yaşanması	1 2 3 4 5
6. Sürdürülebilir rapor ile entegre raporlamanın karıştırılması	1 2 3 4 5
7. Entegre raporlama konusunda çalışmanın yetersiz olması	1 2 3 4 5
8. Kripto varlıkların (paraların) raporlanmasındaki belirsizlik	1 2 3 4 5
9. Atık yönetimi ve çevre muhasebesi konusunda eksiklikler olması	1 2 3 4 5
10. Standartlarda kullanılan bazı yöntemlerin uygulanmasında zorlukların yaşanması	1 2 3 4 5
11. Standartlarda yapılan değişikliklere hemen uyum sağlanamamış olması	1 2 3 4 5
12. Muhasebe mesleğinin uygulanmasında standartlaşma nedeniyle zorlukların yaşanması	1 2 3 4 5
13. Muhasebecilerin, standartların benimsenmesinde yetersizlik yaşaması	1 2 3 4 5

14. Standartların uygulanmasında yasal güçlükler olması	1 2 3 4 5
15. Standartların eğitimi konusunda yetersizliğin olması	1 2 3 4 5
16. İşletmelerin standartlara uymak yerine eski uygulamalarıyla finansal işlemlerini sürdürmeye devam etmesi	1 2 3 4 5
17. İşletmelerin standartla uyum sağlayamaması	1 2 3 4 5
18. İşletmelerde çalışan muhasebe personelinin güncel mevzuatı ve standartları takip etmede zorluklar yaşaması	1 2 3 4 5
19. Muhasebe standartlarının, işletmelerin mevcut yoğunluğuna ek olarak yoğunluk oluşturması	1 2 3 4 5
20. İşletmelerin, muhasebe standartlarını tam olarak yerine getirememesi halinde denetimler sırasında sorunlar yaşaması	1 2 3 4 5
21. Denetimlerde çok fazla uygulamalardan dolayı tutarsızlık ve belirsizliğin yaşanması	1 2 3 4 5
22. İşlemlerin yapıldığı anda yöntemlerde değişikliklerin yapılması	1 2 3 4 5
23. Vadeli işlemlerle ilgili açık bir uygulama olmaması	1 2 3 4 5
24. Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde zorluk yaşanması	1 2 3 4 5
25. Değerleme ölçülerinin uygulanmasında zorluklar yaşanması	1 2 3 4 5
26. Standartlara uygun finansal tablo/raporlama sorunu (uyumlaştırma sorunu)	1 2 3 4 5
27. Tekdüzen hesap planındaki eksikler	1 2 3 4 5
28. Muhasebe işlemleri yapılırken hangi hesapların kullanılması gerektiğine dair belirsizliğin olması	1 2 3 4 5
29. Değer düşüklüğü testinin yapılma dönemi (yıl sonu-ara dönem)	1 2 3 4 5
30. Ara dönem mali tablo düzenlemesinde yaşanan zorluklar (Yılsonu yapılacak işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin yaşanan sorunlar)	1 2 3 4 5
31. Yasal uygulamalarda, işletmelerin ölçeklerine göre uygulama birliğinin olmayışından dolayı yaşanan eksikler	1 2 3 4 5
32. TMS/TFRS yorumlarında yeterli açıklama yapılamaması ve uygulamada yetersizliğin olması	1 2 3 4 5

33. Yasaların farklı olması nedeniyle uyarlamada zorlukların hatta yasaların çarpışmasının yaşanması	1 2 3 4 5
34. Yeterli sayıda gerçeğe uygun değer hesaplaması yapabilecek muhasebe meslek mensubunun bulunmaması	1 2 3 4 5
35. Kayıt dışı ekonomi varlığının uygulamada zorluklar çıkarması	1 2 3 4 5
36. “Doğru finansal raporlama” yerine “vergi için finansal raporlama” anlayışının hâkim olması	1 2 3 4 5
37. Muhasebe standartlarının mevcut uygulamalarla farklılık göstermesi	1 2 3 4 5
38. Çalışanların muhasebe standartlarıyla yapılan değişikliklere adapte olamaması	1 2 3 4 5
39. TİMÜDESK’in yaptırım gücünün olmaması	1 2 3 4 5
40. Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ile ilgili bilgilerin somutlaştırılmaması	1 2 3 4 5

.....
(Lütfen, belirtmek istediğiniz görüş ve önerilerinizi belirtiniz)

ANKETİMİZ SONA ERMİŞTİR KATILDIĞINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

EK-2. Etik Kurul Onay Belgesi



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Hukuk Müşavirliği



Sayı : E-77040475-000-2200126324
Konu : Etik Kurul Onay Belgesi Talebi
Sonucu (Prof.Dr.Adem DURSUN)

25.04.2022

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 04.04.2022 tarihli ve E-48553601-000-2200106249 sayılı belge.

İlgide kayıtlı yazınız ile; Enstitünüz İşletme Bölümü öğretim üyesi **Prof.Dr. Adem DURSUN** danışmanlığında doktora öğrencisi **Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI**'nin yürütücülüğünde "**Denetime Tabi İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarında Karşılaştığı Sorunlar: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma**" konulu tez çalışmasının Etik Kurul uygunluk-onay belgesi talebine ilişkin Üniversitemiz Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurul Başkanlığı tarafından düzenlenen onay belgesi yazımız ekinde gönderilmektedir.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof.Dr. Ömer ÇOMAKLI
Rektör

Ek : 21.4.2022 tarihli E-88656144-000-2200125308 sayılı belge

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu: 4AD6800D40B
Atatürk Üniversitesi Rektörlüğü Hukuk Müşavirliği 25170
Erzurum
Tel: +90 442 2311009
Elektronik Ağ: <http://www.atauni.edu.tr/#birim=hukuk-musavirligi>
Kep Adresi: atauni@hs01.kep.tr

Belge Doğrulama Adresi: <https://www.turkiye.gov.tr/ataturk-universitesi-cbys>

Bilgi: Muhammet Emin ALAN
Faks: +90 442 2313773
E-Posta: hukukmsv@atauni.edu.tr



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Nazan Güngör KARYAĞDI
Doğum Yeri ve Tarihi	
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	
Y.Lisans Öğrenimi	
Bildiği Yabancı Diller	
Bilimsel Faaliyetleri	Makale - Öndeş, T., Karyağdı, Güngör N. (2013). KOBİ'lerin Finansmanı: Erzurum Organize Sanayi Bölgesinde Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 27 (1), 1-18. - Karyağdı, Güngör N. (2014), Tarım Alet ve Makine Üretimi Yapan İşletmelerin Ekonomik Yapısı, Muş İlinde Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18 (1), 405-424 - Karyağdı, Güngör N. (2021), Muhasebe Mesleğinde Kadın Olmanın Mesleki Açından Değerlendirilmesi: Diyarbakır İlinde Nitel Bir Araştırma, Research Studies Anatolia Journal, 4(2), 130-142
Çalıştığı Kurumlar	
İletişim	
E-Posta Adresi	
Tarih	28/07/2022