



SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI ALGISINA İLİŞKİN
ÇALIŞMA: SIVAS İLİ ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Buse DAĞ FİŞNE

Sivas
Şubat 2019

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI ALGISINA İLİŞKİN
ÇALIŞMA: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Buse DAĞ FİŞNE

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN

Sivas
Şubat 2019

KABUL VE ONAY

Üniversite : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ana Bilim Dalı : İşletme Anabilim Dalı

Tezin Başlığı : Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe

Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algısına İlişkin Çalışma: Sivas İli

Örneği

Savunma Tarihi : 24/01/2019

Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN

Unvanı - Adı Soyadı

Jüri Başkanı : Doç. Dr. Mehmet DEMİR

Üye : Dr. Öğrt. Üyesi Yüksel AYDIN (Danışman)

Üye : Dr. Öğrt. Üyesi Mustafa GÜL

İmza

Oy Birliği

Oy Çokluğu

Buse DAĞ FİŞNE tarafından hazırlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algısına İlişkin Çalışma: Sivas İli Örneği başlıklı tez, kabul edilmiştir.

..../..../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL

Enstitü Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

1. Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;

2. Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;

3. Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;

4. Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi, beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

05.02/2019

Buse DAĞ FIŞNE

TEŐEKKÜR

Bu çalıőmanın gerçekleŐtirilmesinde, iki yıl boyunca kendisinden aldığım derslerde değerli bilgilerini bizlerle paylaŐan, kullandığı her kelimenin hayatıma kattığı önemini asla unutmayacağım ve gelecekteki mesleki hayatımda da bana verdiği değerli bilgilerden faydalanacağımı dűŐündüğüm kıymetli ve saygı değer danıŐman hocam; Dr. Öğretim Üyesi Yüksel AYDIN'a teŐekkürü bir borç biliyor ve Őükranlarımı sunuyorum.

Yine çalıőmamda kendisine ne zaman danıŐsam kendi akademik yoğunluğuna rağmen bana kıymetli zamanını ayırıp İstatistik ve analiz kısmında yardımda bulunan kıymetli hocam Dr. Öğretim Üyesi Esra AYDIN ÜNAL'a çok teŐekkür ederim.

Çalıőmamın anket aŐamasında bana görűŐme fırsatı verdikleri, anketlerimi tamamlamamda desteklerini esirgemedikleri için çok değerli meslek mensupları Tekin TAHTAKIRAN, Orhan GENCER, Yunis KANTAR, Neslihan DERELİ, Özcan BİNAY' a teŐekkürü borç bilirim.

Son olarak, maddi manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen anneme, babama ve kıymetli eŐime, onunla olmam gereken zamanlarda tez çalıőmama vakit ayırdığım için özellikle kızım Mina' ya sonsuz teŐekkür ederim.

Buse DAĞ FİŞNE

Sivas-2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	vii
TABLOLAR DİZİNİ	ix
ÖZET	xi
ABSTRACT	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
MUHASEBE MESLEĞİNİN DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DEKİ OLUŞUM SÜRECİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLARI	3
1.1.Muhasebenin Tanımı	3
1.2.Muhasebenin Türleri	6
1.3. Muhasebe Teorisi ve Tarihi Gelişimi	7
1.3.1. Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Tarihi Gelişimi.....	8
1.3.1.1. Cumhuriyetten Önce Muhasebe Uygulamaları.....	9
1.3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Uygulamaları	9
1.3.2. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihi Gelişimi.....	10
1.3.2.1.İngiltere'de Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	10
1.3.2.2. Almanya'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler	11
1.3.2.3. Fransa'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Gelişmeler.....	12
1.3.2.4.Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Mesleği İle İlgili Gelişmeler.....	13
1.4.Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, Meslek Odaları ve Üst Kuruluş (TÜRMOB)	15
1.5. 3568 Sayılı Meslek Yasası	17
1.6.Muhasebe Meslek Mensupları.....	18
1.6.1.Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	18
1.6.2.Yeminli Mali Müşavir	20
1.6.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları.....	22
1.6.3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalama Yetkisi	23

1.6.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemi	25
1.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları.....	28
İKİNCİ BÖLÜM	33
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) /	
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) /	
TÜRKİYE MUHASEBESTANDARTLARI (TMS) / TÜRKİYE FİNANSAL	
RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS).....	33
2.1. UFRS Hakkında Genel Bilgiler.....	33
2.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı.....	34
2.1.2. Muhasebe Standartlarını Gerektiren Gelişmeler.....	35
2.1.3. Muhasebe Standartları'nın Amaçları	38
2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı.....	40
2.3.UFRS'nin Belirlenmesinde Etkisi Olan Kuruluşlar	41
2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu.....	41
2.3.2.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	43
2.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü	44
2.3.4. Avrupa Birliği	45
2.3.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu	47
2.3.6. Basel Kurulu	47
2.3.7. Birleşmiş Milletler (BM)	48
2.3.8. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD).....	49
2.3.9. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu	49
2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Bazı Ülkelerde Yapılan	
Çalışmalar.....	50
2.4.1. ABD'de Yapılan Çalışmalar	50
2.4.2. İngiltere'de Yapılan Çalışmalar.....	51
2.4.3. Almanya'da Yapılan Çalışmalar.....	52
2.4.4. Fransa'da Yapılan Çalışmalar.....	53
2.4.5. Kanada'da Yapılan Çalışmalar	54
2.4.6. Japonya'da Yapılan Çalışmalar	54
2.4.7. Çin'de Yapılan Çalışmalar.....	55
2.4.8. Rusya'da Yapılan Çalışmalar	55

2.4.9. Diğer Ülkelerdeki Çalışmalar	56
2.5. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi	57
2.5.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış	57
2.5.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tarafından Yapılan Çalışmalar	59
2.5.3. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	60
2.5.4. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	60
2.5.5. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Örgütünün Yaptığı Çalışmalar	61
2.5.6. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	62
2.5.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar	62
2.5.8. Maliye Bakanlığı Başkanlığında Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar	64
2.5.9. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	65
2.5.10. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Yaptığı Çalışmalar	67
2.5.11. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	68
2.5.12. Türk Ticaret Kanunu (TTK)	69
2.5.13. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar (KGMDSK)	69
2.6. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Stadartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Problemler	72
2.6.1. Uygulama Esnasında Genel Problemler	72
2.6.2. Standartların Çevirilerinde Yaşanan Problemler	72
2.6.3. Meslek Mensuplarının Bilgi Ve Eğitimi İle İlgili Problemler	72
2.6.4. Yasal Nitelik Kazandırılmasında Yaşanan Problemler	73
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	75
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ALGISINA İLİŞKİN ÇALIŞMA: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ	75

3.1. Literatür Çalışması	75
3.2. Araştırmanın Amacı	81
3.3. Araştırmanın Önemi	81
3.4. Araştırmanın Kapsamı	82
3.5. Araştırmanın Yöntemi	82
3.6. Araştırmada Kullanılan Yöntemler	83
3.7. Araştırmanın Bulguları	84
3.7.1. Araştırmada Kullanılan Ölçeğin Güvenilirlik Analizi	84
3.7.2. Ankete Katılanların Demografik Özelliklerine Ait Frekans Tabloları ...	85
3.7.2.1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı	85
3.7.2.2. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı	85
3.7.2.3. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı	86
3.7.2.4. Katılımcıların Mesleki Tecrübe Sürelerine Göre Dağılımı	86
3.7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algılarına İlişkin Düşünceleri	87
3.7.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/ TFRS Algılarına Yönelik Anket Katılım Düzeylerinin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapmaları	91
3.7.5. Demografik Değişkenlere Göre Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması	93
3.7.5.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre TMS ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması	94
3.7.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerine Göre TMS ve TFRS Algılarının Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	94
3.7.5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Gruplarına Göre TMS Ve TFRS Algılarının Kruskal-Wallis Testi Ve Mann Whitney U Testi Sonuçları	95
3.7.5.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübelerine Göre TMS Ve TFRS Algılarının Kruskal Wallis Testine Göre Karşılaştırılması	97

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	99
KAYNAKLAR	103
EKLER.....	117
Ek 1: Anket Formu	117
ÖZGEÇMİŞ.....	119





KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BDDK	Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
FCM	Fédération des Experts Comptables Méditerranéens
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAAER	International Association for Accounting Education and Research
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGK	Kamu Gözetimi ve Denetimi Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülü
SPK	Sermaye Piyasası Kurumu
SM	Serbest Muhasebeci
SME	Small and Medium Enterprises
SS	Standart Sapma
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu
χ^2	Ki-Kare

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları Ve Beklentileri.....	32
Tablo 2.1. BDDK'nın UMS ile Uyumlu Tebliğ Ettiği Muhasebe Standartları.....	64
Tablo 2.2. SPK'nın UFRS İle Uyumlu Finansal Raporlama Standartları.....	66
Tablo 2.3. KGMDSK tarafından hazırlanan TMS/TFRS'ler	71
Tablo 3.1. Anket Maddelerinin Puan Aralıkları	84
Tablo 3.2. Güvenilirlik Analizi Tablosu	85
Tablo 3.3. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı	85
Tablo 3.4. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı	86
Tablo 3.5. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı.....	86
Tablo 3.6. Katılımcıların Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımları.....	87
Tablo 3.7. Katılımcıların TMS ve TFRS Algılarına İlişkin Frekans Değerleri.....	88
Tablo 3.8. Katılım Düzeylerinin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapmaları.....	92
Tablo 3.9. Kolmogorov- Smirnov Normallik Testi Sonucu.....	93
Tablo 3.10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre TMS ve TFRS Algılarının Z Testi ve Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	94
Tablo 3.11. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre TMS Ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması	95
Tablo 3.12. Katılımcıların Yaş Grubuna Göre TMS Ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması	95
Tablo 3.13. Katılımcıların Yaş Gruplarının İkili Olarak Karşılaştırılması	96
Tablo 3.14. Katılımcıların Mesleki Tecrübelerine Göre TMS Ve TFRS Algılarının Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	97
Tablo 3.15. Katılımcıların Mesleki Deneyimini İkili Gruplar Olarak Mann Whitney U testi Sonuçları	98

ÖZET

Çalışma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Türkiye muhasebe Standartları ile ilgili bilgi düzeylerinin ölçüldüğü makaleler ve konu ile ilgili olarak hazırlanmış lisansüstü tezler incelenmiş olup muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarıyla ilgili beklentileri ve bilgi düzeylerin ölçülmesi ile ilgili olarak farklı illerde yapılmış çalışmaların tümünde en önemli ortak sorunun muhasebe meslek mensuplarının standartlarla ilgili bilgi ve sistematik eğitim eksikliği olduğu sonucuna varıldığı görülmüştür. Çalışmalarda yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilen muhasebe standartlarının uygulamada fazla karşılık bulamadığı muhasebe meslek mensupları açısından fazladan iş yükü olarak algılandığı sonucuna varılmıştır. Muhasebe Meslek Mensupları TFRS'yi uygulamada çeşitli sıkıntılar yaşadıkları, kimi standartların sadece çeviri bazında kalması ve TFRS hakkında gerekli eğitim eksikliklerinden kaynaklanan problemlerden dolayı bu çalışmanın konusu olan Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS algısına ilişkin bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın amacı Sivas ilinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri, yaşları, cinsiyetleri ve tecrübe düzeyleri de dikkate alınarak TMS/ TFRS'ye bakış açıları ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı, Muhasebe Meslek Mensubu



ABSTRACT

Turkey of the work covered by professional accountants Financial Reporting Standards (IFRS) Turkey Accounting Standards of knowledge about prepared as related articles and threads as measured are examined graduate theses professional accountants regarding the measurement of expectations and level of knowledge about accounting standards in all of the studies conducted in different provinces the most important common problems that the accounting profession is a lack of systematic training and information on standards, the results were found to be reached. Studies have concluded embodiment returns in terms of regulations of the professional accountant found not necessarily conclude that rendered accounting standards perceived as extra work. Professional Accountants TFRS in practice they suffer from various problems, some just remain in some translations of the standards and which is the subject of this study because of the problems stem from the lack of education about IFRS Accounting of Professionals IAS / IFRS has made a survey on the perception. The purpose of the research learning levels of professional accountants working in Sivas, ages, genders and experience levels taking into consideration the TAS / TFRS perspectives have tried to reveal.

Keywords: International Accounting and Financial Reporting Standard, Turkey Accounting and Financial Reporting Standards, the Professional Accountants



GİRİŞ

Çalışmamızın ilk bölümünde muhasebenin tarihçesi, muhasebe mesleği hakkında genel bilgilere yer verilmiş olup; ikinci bölümünde ise Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarının ortaya çıkış nedenleri, önemi, yararları ve UMS/IFRS'nin oluşumuna yön veren kuruluşların yaptığı çalışmalar aynı zamanda gelişmiş ülkelerde yapılan çalışmalar incelenmiştir. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konmasında gerekli unsurlara değinilmiştir. Üçüncü bölümünde ise Sivas ili SMMM Odası'na bağlı mesleği icra eden zümreye veri toplama aracı vasıtasıyla sorular sorularak alan araştırması yapılmıştır. Aynı zamanda üçüncü bölümde araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, araştırmanın yöntemi ve metotları, yine araştırma sonucunda ortaya çıkan verilerin analiz edilmesi ve bu verilerin incelenmesi ve alan araştırması yani literatür çalışması da bu kısımda bulunmaktadır.

Araştırmanın amacı doğrultusunda meslek mensupların öğrenim düzeylerinin, yaşlarının, mesleki deneyimlerinin ve cinsiyetlerinin dikkate alınarak bu standartlara dair görüş, ilgi ve bakış açılarının ortaya konulması, bu yolla standartları asıl uygulaması beklenen kesim olan meslek mensuplarının standartlarla ilgili beklentilerinin değerlendirilmesi amacıyla Sivas İlinde faaliyet gösteren ve Sivas Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler odasına kayıtlı olarak çalışan tesadüfi olarak seçilen muhasebe meslek mensuplarına yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır.107 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmış; fakat 8 tanesi eksik bilgiler ve birden fazla seçeneğin işaretlenmesi sonucu geçersiz sayılmıştır.99 meslek mensubunun anket cevaplarıyla çalışma tamamlanmıştır.

Anket sonuçları IBM SPSS Statistic 22 Programı ile değerlendirilmiştir.

Araştırmanın sonucunda; muhasebe meslek mensuplarına meslek odaları tarafından TMS/IFRS eğitimlerinin düzenlenmesi muhasebe mesleğinin daha saygın statüde olmasının önündeki engelleri kaldıracağı açıkça görülmüştür.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNİN DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DEKİ OLUŞUM SÜRECİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLARI

1.1. Muhasebenin Tanımı

İşletmeler mal ve hizmet üreterek; ürettiklerinin satışını sağlayıp hedeflerini gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar. Faaliyette bulunurken sayılamayacak kadar çok sayıda finansal ve finansal olmayan para ile ifade edilemeyen işlemler de gerçekleştirmektedirler.

Bir işletme idarecisi, işletmeyi denetlemek için muhasebe verilerine ihtiyaç duyar. Muhasebe verileri olmadan hedeflerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek mümkün olamayacağından; işletmenin faaliyetlerini denetim altında tutmak, ihtiyaç duyulduğunda değişikliğe gitmek, hedeflerde birtakım düzeltmelerin yapılması, beklenilmeyen olayların karşısında tedbir almak imkânsızdır (Güvemli 2000: 20).

Bir işletmede meydana gelen olayların bir sistem doğrultusunda düzenli bir biçimde kaydedilme gereğinin bir sonucu olarak muhasebe doğmuştur.

İşletmenin dili olarak bilinen muhasebe, Arapça kökenli bir kelimedir ve hesap kelimesinden türetilmiştir. Türk Dil Kurumu göre muhasebe kelimesi, “hesaplaşma, karşılıklı hesap alışverişi yapmak, hesap işleri ile uğraşma” anlamlarına gelmektedir.

İşletme açısından düşünüldüğünde muhasebe işletmenin amaçları doğrultusunda faaliyetlerini yerine getirirken varlık ve kaynak yapısında meydana gelen değişime sebep olan mali olayların kaydedilmesi, bu kayıtların anlaşılabilir hale getirilmesi sürecini ifade eder (Güvemli 2000: 22).

Kısacası muhasebe, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişime yol açan ve mali finansal işlemleri belgelerine dayalı olarak kaydeden, sınıflandıran, özetleyip sonuçları finansal tablolar halinde raporlayan ve bunları analiz edip ve yorumlayan bir bilim ve sanattır (Güvemli 2000: 23).

Muhasebe sürecinde yapılan bütün işlemler kaydetme, sınıflandırma, özetleyip raporlamak ve analiz edip yorumlamak başlıkları altında toplanabilir.

Muhasebenin işletmede meydana gelen bir olayla ilgilenmesi için öncelikle bu olayın işletmenin varlık veya kaynak yapısında bir değişim meydana getirmesi gerekir. Bu niteliklere sahip olaya mali nitelikli olay denilir. Bir olayın mali nitelikli olması muhasebenin bu olayı kayıt altına alması için yeterli değildir. Bu olayın para ile de ifade edilebiliyor olması da gerekir. Para bir ölçme aracıdır. Tıpkı metre, kilogram, adet gibi para da ölçü aracı bir değeri ifade eder. İşletmede varlık ve kaynakların farklı ölçme araçları ile birimleri tespit edilebilir. Fakat bu farklı ölçme araçlarını ortak bir dille ifade etmenin tek yolu para birimidir (Üstündağ 2000: 20).

İşletmede meydana gelen bir olay hem mali hem de para ile ölçülebiliyor olması bu finansal olayın muhasebeye konu olması için yeterli değildir. Bu finansal olayın muhasebeye konu olabilmesi için bir diğer şart bu olayın bir belgeye dayanmasıdır. Belge muhasebe sürecinde üretilen bilginin güvenilirliğinin en önemli delilidir. İster işletme içinde ister işletme dışında bir kişi olarak, muhasebe kayıtlarının tarafsız ve sunulan bilgilerin güvenilirliğine ancak muhasebe kayıtlarının tarafsız ve objektif olarak hazırlanan belgelere dayandırılarak yapıldığına inanılmaktadır. Bu belgeler; fatura, çek, senet, banka hesap özetleri işçi bordroları vb. olabilir (Deran vd. 2016: 86).

O halde işletmede meydana gelen bir olayla muhasebenin ilgilenmesi için; bu olayın mali nitelikli olması, para ile ifade edilmesi ve belgelere dayalı olması gerekir.

Eğer işletmede meydana gelen bir olay bu kriterleri sağlıyorsa muhasebe defterlerine kayıt süreci başlamaktadır. Kayıt süreci işletmede meydana gelen olayların günlük deftere tarih, konu, miktar ve tutar bilgilerinin belgelendirilerek yazılması işlemidir. Bu işlem kısaca kaydetme olarak adlandırılır (Demir vd 2014: 13). Bir işletmede günlük binlerce işlem gerçekleştiği düşünülürse, günlük defterde yapılan kayıtların anlamlı bir sonuç çıkarılması güçleşecektir. Bu bilgilerin kullanılabilir hale gelmesi için bu bilgileri tasnif işleminin yapılması gerekir. Kayıt altına alınan belgeleri kendi arasında sınıflandırmak için büyük defter kullanılır. Düzenleme ve kaydetme işlemleri sırasında çıkabilecek yanlışların giderilmesine

olarak göstererek bir nevi öz denetim sağlamaktadır. Yapılan bu işleme sınıflandırma denilmektedir (Güvemli 2000: 30).

Bütün mal alışların ve satışların, çalışanlar için yapılan ödemelerin, özel ve resmi kurumlara yapılan ödemelerin ve onlardan sağlanan tahsilatların vb. işlemlerin hepsinin kaydedilmesi ve sınıflandırılması ile muhasebeden beklenen fayda yine de elde edilemeyecektir. İşletmelerin yıl sonuna kadar yaptıkları sayısız işlemleri teker teker incelemek çok vakit alacağından henüz yarı işlenmiş bu verilerin yeni bir aşamada ele alınması ve faydalı bir bilgi haline getirilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı kaydedilen ve uygun bir biçimde sınıflandıran aynı özellikteki bu yarı işlenmiş verilerin özetlenmesi gerekmektedir. Bu sınıflandırılıp bir araya getirilen işlemlerden daha kolay sonuçlar çıkarılabilmeye ve yapılan kayıtların kontrolünü sağlamaya zemin hazırlanmış olur. Kişilere daha fazla yarar sağlamak için aynı özellikteki işlemleri özetlemek temel unsurdur. Özetlenen ve henüz tam işlenmiş bilgi düzeyine gelmemiş olan bu verilen anlamlı bir bilgi haline gelmesi için işletmede bir dönemde ortaya çıkan değer hareketlerini çeşitli açılardan ele alan raporların düzenlenmesi gerekir. Böylece işletme hakkında karar verme durumunda olanların yapacakları analiz ve yorum çalışmalarında detayların içinde kaybolmanın önüne geçilmiştir. Kaydetme süreci bilgilerin özetlenip raporlanması ile son bulur. Bu raporlara ise finansal tablolar denilmektedir (Demir vd. 2014: 17).

Muhasebe kayıt sürecinde işlemlerin yapıldığı defter ve tablolar aşağıdaki gibidir:

- Kaydetme fonksiyon için günlük defterler (yevmiye defteri) kullanılır.
- Sınıflandırma fonksiyonu da büyük defterler(kebir defteri) ile gerçekleştirilir.
- Özetleyip raporlama fonksiyonu, aylık mizanlar ve özellikle bilanço ve gelir tablosu diğer tabloların düzenlenmesiyle yerine getirilir.
- Analiz edip yorumlama fonksiyonu ise raporlara dayanılarak ve analiz teknikleri kullanılarak gerçekleştirilir (Demir vd. 2014: 18).

Muhasebe kaydetme süreci mali nitelikli olayların mali tablolarla sunumuyla noktalanmaktadır. Bundan sonraki aşamada ise bu tabloların sunduğu bilgileri kullanarak işletmenin amaçlarını ne kadar gerçekleştirdiğini anlamak üzere analiz ve yorum süreci başlamaktadır. Bu süreçte işletmenin varlık ve kaynaklarındaki

değişim, faaliyetler sonucu elde edilen kar veya zarar analiz ve yorum yapılarak işletme amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı araştırılır; tahminler ve bütçeleme faaliyetleri için veriler elde edilir (Demir vd. 2014: 19).

Muhasebe temelde yukarıda sıraladığımız fonksiyonları içine almakla birlikte; ayrıca şu fonksiyonların gerçekleşmesini de sağlar:

- Vergi matrahının tespitine aracılık etmek.
- Kanunda sayılan mükellefiyetleri yerine getirmek.
- Varlık ve kaynaklarda meydana gelen mali değişimleri tespit etmek.
- Meydana gelen değişiklikleri belgelere dayandırarak anlaşmazlıklarda ispat aracı olmak.
- Bilgi ve belgeleri birimlere zamanında sunarak üretim faktörlerini optimum kullanmak.
- Belirli bir süre içerisinde elde edilen gelirler ile katlanılan giderleri karşılaştırarak aradaki farkı tespit edip kar ya da zarar olarak göstermek (Demir vd. 2014: 19).

1.2. Muhasebenin Türleri

Muhasebe türleri farklı kaynaklarda farklı biçimlerde türlere ayrılrsa da genel olarak en uygun sınıflandırma şöyledir (Sevilengül 2005: 20):

- Genel muhasebe
- Maliyet muhasebesi
- Yönetim muhasebesi
- Uzmanlık muhasebeleri

Genel muhasebe, tüm muhasebe çeşitlerini ve muhasebe öğrenimindeki temel kavram ve ilkeleri ortaya koyan muhasebe alanı olarak görülür. İşletmenin sahip olduğu emtiaların nereden temin edildiği ve bu varlıkların ne amaçla kullanıldığı hesaplar aracılığı ile belirleyen, gelir ve giderler hesaplarını dengeleyerek faaliyet sonucunu gösteren muhasebe türüdür. Aynı zamanda genel muhasebe hesaplarında gelir gider kar ve zarar işletmenin öz kaynağındaki yükseliş ve azalışlar gösterilir. İşletmenin finansal yapısına genel muhasebe hesaplarında yer

verilir. İşletmenin karar alma strateji uygulama, doğabilecek sorunlara karşı tedbir alma sürecinde önemli rol oynamaktadır (Sevilengül 2005: 20).

Üretim faaliyeti ile uğraşan işletmelerin, üretim safhasında ortaya çıkan, başka bir deyişle iş ilişkiler neticesinde meydana gelen değer hareketlerinin kaydı ve bunlara dayalı hesaplamalar maliyet muhasebesinin ilgi alanına girmektedir. Üretim işletmeleri aynı zamanda, alım satımla da ilgilenmektedir. Dolayısıyla bu işletmeler hem maliyet muhasebesini hem de genel muhasebeyi beraber kullanmak durumundadırlar. Ticaret işletmeleri alım satım faaliyetlerine dayanırken, üretim işletmeleri buna ilave olarak satın aldıkları hammadde ve mamuller ortaya koyarlar. Maliyet muhasebesi ürünlerin maliyetlerini doğru biçimde belirleyerek, işletme yönetiminin sağlıklı kararlar almasına yardımcı olacak veriler ortaya çıkarmıştır. Bu veriler sayesinde işletme yönetimi; satış fiyatlarının doğru tespiti, harcamaların denetlenmesi ve geleceğe yönelik planlama faaliyetlerine temeli sağlamış olur (Gücenme 2000: 7).

Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi faaliyetleri sonucunda üretilen bilgileri işletme yönetiminin kararlar vermesinde nasıl kullanılacağıyla ilgilenen muhasebe dalına yönetim muhasebesi ismi verilir. Burada çeşitli karar verme teknikleri muhasebenin ürettiği bilgilere uygulanmakta, bu yolla yöneticilerin doğru karar vermelerine yardımcı olmak amaçlanmaktadır (Bektöre 2007: 15).

Yukarıda bahsedilen muhasebe türünün çeşitli faaliyet alanları (bankacılık, inşaat, konaklama vs) özelliklerine uygun olarak adapte edilmesiyle oluşturulmaktadır. Banka Muhasebesi, Sigorta Muhasebesi, İnşaat Muhasebesi, Konaklama Muhasebesi bu türün başlıca örnekleridir (Gücenme 2000: 8).

1.3. Muhasebe Teorisi ve Tarihi Gelişimi

Muhasebe tarihçilerine göre muhasebenin kökleri Mısır'da Nil Vadisinde, Fırat ve Dicle nehirleri ortasında doğmuştur. Finansal gelişmeler beraberinde muhasebe sisteminin de ilerlemesi alfabe ve matematikle birlikte verilerin nereye kaydedileceği sorusunu beraberinde getirmiştir. Papirüs kağıdı ve taş tabletler bu soruya çözüm getirmiştir. Muhasebenin ilk etkisine bu coğrafyada rastlanması, bu tabletlerinde buralarda karşımıza çıkması da olağandır. Bu izlere rastlanması bu

yörelerde ticari işlemlerin yapıldığını ve ekonomik yapıyı göstermektedir (Güvemli1995: 103-110).

Bu uygarlığın beşiği olan bölgeler muhasebenin sadece düşünceden ibaret olmadığını kaydedilmesini de; finansal gelişme, alfabe ve sayıların icadı, kayıt yapılacak kağıt ve tabletlerin icadını beraberinde getirmiştir. Muhasebenin basit anlamıyla mübadele kelimesiyle gün yüzüne çıktığı ve geliştiği öngörülmektedir (Güvemli 1995: 103-110).

Muhasebe birçok alanda görülen “değişim” olgusuyla ortaya çıkmaktadır. Çok eski dönemlerden beri ekonomik faaliyetler, belirli kayıtları gerekli kılmaktadır. Başlangıçta bu kayıt işlemi alacak ve borçların kaydı şeklinde yürütülmektedir. Ekonomik hayatın gelişimiyle paralel olarak bu kayıtlar tüm ekonomik faaliyetleri içerecek biçimde gelişmektedir. Muhasebede bugün kullanılan yöntem çift taraflı kayıt yöntemidir. Bu yöntem 14 ve 15. Yüzyıllarda İtalya’da gelişmeye başlamıştır. Muhasebeye ait ilk yazılı eserlerde İtalya’da ortaya çıkmıştır. 1458’de Benedetto Cortigli Di Ragusa ve 1494’de Luca Paciola’nın yayınladıkları eserlerin bugünkü muhasebe sistemine temel teşkil ettiği düşünülmektedir. Muhasebe konusundaki önemli gelişmeler ise 20. Yüzyılda gerçekleşmektedir. Sanayi devrimi sonrasında işletmelerin gittikçe büyümesi, yönetim ve denetim amaçlı bilgi ihtiyacının artması muhasebe teori ve uygulamasının da hızlı gelişmesine yol açmaktadır (Güvenme 2000: 37).

1.3.1. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihi Gelişimi

Muhasebe uygulamaları ülkemizde batıdaki gibi ekonomik yaşamla aynı doğrultuda bir ilerleme kat etmiştir. Muhasebe 1850’de çıkarılan ve Fransız Ticaret Kanununun çevirisi niteliğinde olan Kanunname-i Ticaret ile bir düzene bağlanmıştır. 1926 yılına kadar muhasebe Fransız muhasebe etkisinde kalmıştır. 1926 yılında çıkarılan 856 sayılı Ticaret Kanununun Alman kaynaklı olması nedeniyle Türk muhasebe sisteminde bu kez Alman muhasebe literatürünün etkisi gözlenmiştir. Planlı kalkınmaya geçiş beraberinde birtakım gelişmeleri de getirmiştir.1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı devletin KİT’ lerinin uygulama yöntemlerini tek sistem olmasını kanuni bir mecburiyet görmüştür. Tek düzen muhasebe sisteminin kamu iktisadi teşebbüslerindeki uygulaması ancak 1972

tarihinden itibaren mümkün olabilmiştir.1977 yılında maliyet muhasebesi için bankalar da ise 1986 yılında uygulamaya konulmuştur. 1994 yılından itibaren muhasebe uygulamaları genel tebliği ile “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” uygulamaya konulmuştur (Demir vd. 2014: 20).

1.3.1.1. Cumhuriyetten Önce Muhasebe Uygulamaları

Türklerin meydana getirdiği muhasebe geçmişi üç başlık altında toplanabilir; ilk dönem 1071 yılı ve öncesi, ikinci dönem 1071-1839 yılları, üçüncü dönem 1839’dan sonraki yılları kapsamaktadır.1071 yılı, Anadolu’nun kapılarının Türklere açılması olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda 1071 yılında Arap ve Fars kültürünün etkileri görülmektedir.1839 yılı ise Tanzimat Fermanı’nın ilan edildiği Osmanlı İmparatorluğu’nda batılılaşmanın etkilerinin görülmeye başlandığı tarihtir (Güvemli 2000: 35).

Günümüze kadar aktarılan ilk muhasebe niteliğindeki yazıtların sahibi, Göktürkler’dir. Göktürklerden sonra ise Karahanlı Devleti’ne ait hesap işlemleriyle alakalı tüm bilgilere değinilen önemli belgeleri içerisinde barındıran “Kutadgu Bilig” ve “Divanü Lugat-it Türk”dür. Türk Dili ve Türk Kültürüyle alakalı hesapların aynı şekilde teorik ve uygulamalarının farklılığı Türklerin Arap ve Fars kültürü ile karşılaştıktan sonra meydana gelmiştir. Bu kültür değişimi İlhanlı Devleti, Selçuklu Devleti ve Osmanlı Devleti’dir. Selçuklu devleti muhasebe tarihinde vakıflara önem vermiş; bunun yanı sıra vakıf muhasebesinin gelişimi önemli yer tutmaktadır. Devlet gelirlerinin büyük kısmı “Aşar Vergisi” ve “Öşür vergisi” ile sağlanmıştır (Başer 1999: 15).

1.3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Uygulamaları

Balkan Savaşı, Birinci Dünya Savaşı ve Kurtuluş Savaşında milli mücadele gösteren ülkemizin Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomik olarak geri kalmıştır. Milli mücadele yılları Türk milleti için azim ve dayanışma örneği göstermesine rağmen aynı zamanda çok büyük bir yıkım anlamına gelmektedir. Savaşta kaybedilen nüfus ile birlikte ülke içerisinde eğitilmiş üniversite tahsili görmüş insanların çoğu hayatını kaybetmiştir. Ekonomik faaliyet gösteren bir takım azınlık nüfus ise ülkeyi terk etmiştir. Kurtuluş Savaşı’ndan sonra 1923 ‘te Atatürk’ün önderliğinde halkımız hızlı

bir şekilde dayanışma göstererek yükselme hareketi başlatmış ve 10 yıl gibi kısa bir sürede kendi ihtiyacı olan mal ve hizmeti üreterek başka ülkelere muhtaç olmadan yaşayabilecek ekonomik düzeye ulaşmıştır (Kurtcebe 2008: 20).

1923-33 yıllarının şartlarında sıfır enflasyon olan bir ortamda yatırım ihtiyacının en yüksek olduğu noktada ekonominin olağan üstü gelişim göstermesi o dönemin başarısından kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. 1957 yılında ise Türk Ticaret Kanunu'nun düzenlenmesi muhasebeye ilişkin yargıları muhasebe sisteminin tutunması ve ilerlemesine meşru bir ortam sağlamıştır.13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de bildirilen 3568 sayılı Meslek Kanunu ile muhasebe mesleği yasal statüye sahip olmuştur. Daha sonra Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB) ve TÜRMOB'a bağlı SMMM Odaları tesis edilmiştir (Başer 1999: 13).

1.3.2. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihi Gelişimi

Dünyada muhasebe mesleğinin ortaya çıkması 18. yüzyıl sonuna denk gelmiştir. Sanayi devrimiyle birlikte büyük işletmeler muhasebeye gereksinim duymuştur. Bu sebeple muhasebe mesleği değer kazanmıştır. Muhasebe mesleğinin teşkilatlanması 19. yüzyılın ortalarında başlamıştır. İlk olarak muhasebe mesleğinin teşkilatlanması İskoçya'da kurulmuş, ardından bu teşkilatlanmayı diğer ülkeler izlemiştir (Usta 2017: 54).

1.3.2.1. İngiltere'de Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

İngiltere'de muhasebe tarihine bakıldığında, muhasebe mesleğinin çok eskilere dayandığı görülmektedir. Fakat muhasebe mesleği değer kazanmaya 19. yüzyılda Sanayi Devrimi sonrasında başlamıştır. Sanayi devrimi ile beraber kurumsallaşan işletmelerin sayısı da artmış, tüzelkişilikler ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte muhasebe mesleğinin önemi üzerinde durulmuş ve ilerleme kaydedilmiştir. Muhasebe meslek mensupları tarafından farklı bölgelerde mesleki örgütler, dernekler kurulmuş ve örgütlenme sağlanmıştır (Üstündağ 2000: 46).

İngiltere’de 1880 yılında muhasebe alanında yayınlanan ilk resmi mevzuat “Kraliyet ruhsatı” olmuştur. Gelişme gösteren ticari faaliyetler neticesinde söz konusu mevzuatta farklı değişiklikler ve düzenlemeler yapılmıştır. Muhasebe meslek derneklerinin ve örgütlerinin oluşması 1855 ve 1867 yıllarına denk gelen Kraliyet Ruhsatı ile birlikte başlamıştır. İngiltere’de meslek unvanları da Kraliyet Ruhsatı ile belirlenmiştir. Bu unvanlar şöyledir:

- Ruhsatlı Muhasebeci
- Yeterlik Belgeli Muhasebeci
- Maliyet ve İşletme Muhasebecisi
- Kurum Haznedarı (Muhasebecisi)

Bu muhasebe meslek unvanlarına sahip meslek mensuplarının faaliyetleri şu şekildedir; denetim hizmetleri, danışmanlık hizmetleri, izah name hizmetleri, inceleme ve soruşturma hizmetleri, finansal tabloların işlenmesi ve defter tutma hizmetleridir. Söz konusu meslek mensuplarının sorumlukları ise; bilinçli davranarak cezai işlemlerden doğan sorumluluk ve ihmal, kusur durumundan doğan mali sorumluluklardır (Usta 2017: 58).

1.3.2.2. Almanya’da Muhasebe Mesleği İle İlgili Düzenlemeler

Almanya’da farklı meslek grubunda faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır. İşletme Denetçileri Odası bünyesinde denetçi olarak faaliyet gösteren meslek mensupları; belirli bir hacmin üzerindeki işletmelerin yasal düzenleme ve denetim faaliyetlerini yürütmekte ve vergisel işlemlerine danışmanlık hizmeti sağlamaktadırlar. İşletme Denetçileri adı altında faaliyet gösteren denetçiler İşletme Denetçileri Enstitüsü başlığı altında yer almaktadır. Yeminli Muhasebe Denetçileri ise Yeminli Muhasebe Denetçileri Federal Birliği’ne kayıtlı olarak faaliyet gösterirler. Bu denetçiler belirli bir hacmin altındaki işletmelerin yasal düzenleme ve denetimini sağlamakla yükümlüler; aynı zamanda vergisel işlemlerinde danışmanlık hizmeti sağlamaktadırlar. Almanya’da iki tür vergi uzmanlığı bulunmaktadır. Bunlar Vergi Danışmanlığı (Steuerberater) ve Vergi Yetkilileridir (Steuerbevollmächtigter). Bu uzman meslek mensuplarının görevi, defter tutmak ve vergisel işlemlerde danışmanlık yapmaktır. İşletme denetçileri ve Yeminli Muhasebe Denetçileri olarak tanımlanan muhasebe uzmanlarının çoğunluğu

aynı zamanda Vergi Danışmanı(Steuerberater) olarak faaliyette bulunurlar. Almanya'da bulunan gelir idaresinin faaliyetlerinin artmasıyla doğru orantılı olarak mükelleflerin vergi ödemeye karşı tutumları, hassasiyetleri aynı zamanda vergi kaybını, vergi kaçırma problemini ciddi derecede engellemektedir. Bunun için vergilendirmenin uygulanabilmesi açısından mali müşavirlerin (Wirtschaftsprüfer) büyük paya sahip olduğunu bildirmek lazımdır. Almanya'da bulunan muhasebe meslek mensuplarına hizmet veren kuruluşlar “ Alman Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” ve “ Muhasebeciler Odası”dır. Bu kuruluşlar muhasebe meslek mensupları yaptırım sağlayıcıdırlar (Kınay 2010: 67).

1.3.2.3. Fransa'da Muhasebe Mesleği İle İlgili Gelişmeler

Fransa'da muhasebe mesleğinin tarihi incelendiğinde, muhasebe meslek teşkilatının diğer ülkelerden önce olduğu görülmektedir. Fransa'da teşkilatlanma hareketleri 1700'lü yıllarda başlamıştır. Burada muhasebe mesleğini yapmak için bazı şartlar getirilmiştir. 1927 yılında yapılan yasal düzenlemeler bu alandaki ilk çalışmalardır. Yapılan bu düzenlemeler 1942 yılında geliştirilmiş “Uzman ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği” kurulmuştur. Denetim faaliyetleri ile diğer muhasebe faaliyetlerinin birbirlerinden ayrılması için 1966 yılında kararname yayınlanmıştır. Muhasebe alanında yapılan çalışmalar Maliye Bakanlığı'nın bünyesinde, denetleme alanındaki çalışmaları ise Adalet Bakanlığı bünyesinde yürütülmüştür. Uzman muhasebeci mesleğinin şartlarını sağlamayan veya denetçilik belgesine sahip olmayan muhasebecilerin denetleyici faaliyetler ile uğraşması 1978 yılında kaldırılmıştır. Fransa'da uzman muhasebeci olabilmek için bazı genel ve özel şartları yerine getirmek gerekmektedir. Aranılan genel nitelikler; Fransa uyruklu olmak, kanunda belirtilen medeni haklarını kullanması için herhangi bir engeli olmaması, uzman muhasebeci diplomasına sahip olması ve 25yaşından büyük olması gibi şartları taşıyor olması gerekir. Uzman muhasebeci diplomasını alabilmek için üç süreçte oluşan bir sınavı başarı ile tamamlaması gerekir. Bu süreçler; yazılı sınav, staj süresi ve tez çalışmasıdır. Uzman muhasebeci adayları yazılı sınavını başarı ile geçmelerinin ardından, en az iki yıl bir uzman muhasebeci gözetiminde olması şartıyla toplamda üç yıl stajı tamamlamış olması gerekmektedir. Staj sürecinin ardından muhasebe alanında tez hazırlamaları ve savunmaya girmeleri

gerekmektedir. Bu süreçleri başarı ile bitiren adaylara “Uzman Muhasebeci Diploması” verilir. Fransa’da mesleki teşkilatlanma iki kuruluş bünyesinde gerçekleşmektedir. Bunlar: “Muhasebe Uzmanları ve Yetkili Muhasebeciler Odası”dır. Bu odaya Muhasebe Uzmanları ve Yetkili Muhasebeciler üye olmaktadır. “Şirket Denetçileri Ulusal Birliği” adı altında toplanan bu birliğe ise Ortaklık Denetçileri üye olmaktadır. Söz konusu muhasebe meslek mensupları işletmelere ait yıllık defterlerini, mali tabloları, hesaplarını denetler, işletmelerin yasallığının denetimini sağlamaktadır (Usta 2007: 63).

1.3.2.4. Amerika Birleşik Devletleri’nde Muhasebe Mesleği İle İlgili Gelişmeler

Amerika Birleşik Devleti’nde muhasebe mesleği, iç savaşın ardından Amerika’ya tamamen yerleşen İngiliz vatandaşı muhasebe meslek mensupları sayesinde gelişme göstermiştir. İlk kurulan meslek teşkilatı, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)dür. Bu teşkilatın faaliyet göstermeye başlaması ile beraber muhasebecilerin sorunlarına çözüm bulmak için çalışılmış ve muhasebe ilkeleri şekillenmeye başlamıştır. 1929 yılında yaşanan Büyük Kriz ile denetleme faaliyetlerinin önemini artırmıştır. “Muhasebe İlkeleri Kurulu” 1957 yılında kurulmuş, daha sonra “Finansal Muhasebe Standartları Kurulu” olmuştur. Bu kurulun yaptığı çalışmalar sonucu meydana gelen Amerika Birleşik Devletleri’nde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu bünyesinde yapılan çalışmalar sonucu elde edilen ilke ve kurallar hala uygulanmaktadır. ABD’de başlıca önemli muhasebe meslek kuruluşları aşağıdaki gibidir:

- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü(AICPA): İleri derecede profesyonel muhasebecilik, finansal değerlendirme, vergi işlemleri muhasebesi, aynı zamanda yönetim danışmanlığı alanlarında hizmet veren muhasebe meslek mensuplarından meydana gelen bir teşkilattir. ABD’de muhasebe meslek mensupları alanında kurulmuş en önemli teşkilattir.
- Ulusal Muhasebeciler Derneği (NAA): Yönetim Muhasebesi Enstitüsü adı altında 1972 yılında kurulan; finans ve işletme ekonomisi, örgüt ve örgütsel davranış, halkı bilgilendirmek, işletme içindeki ve dışındaki

kişilere bilgi aktarma, karar süreci aşamalarındaki konuları bünyesinde barındıran eğitim programlarıyla Sertifikalı Yönetim Muhasebesi Uzmanları kazandırır.

- Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA): Üniversitede öğretim elemanlarının ve muhasebe mesleğini uygulayanların kurduğu bu örgüt, muhasebe alanında yapılan çalışmalarını destekler, finansal destek sağlar ve muhasebe ilkelerinin gelişimine katkı sağlar.
- Eyalet Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Dernekleri (SACPA): ABD’de çok yaygın olan Sertifikalı Kamu Muhasebecilerinin buldukları şehirlerde oluşturdukları derneklerdir. Aynı mesleğe mensupların mesleki dayanışmaları, uzmanlık eğitimleri ve mesleki ahlak konularında çalışmaları yürütmek.
- İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI)
- Devlet Muhasebeciler Birliği (AGA)
- ABD Genel Muhasebeciler Dairesi (GAO) (Ceylan 2011: 70).

ABD’de muhasebecilik meslek mensupları içerisinde Sertifikalı Kamu Muhasebecileri en önemli konuma sahiptir. Bu meslek mensupları arasında faaliyet gösterenler endüstri, banka ve sigorta ve kar amacı gütmeyen işletmelerin denetim faaliyetini yaparlar. Vergi muhasebesi ve vergisel işlemlerde karşılaşılan sorunlarda da danışmanlık yapmaktadırlar. ABD’de Sertifikalı Kamu Muhasebecisi olmak için 4 yıllık yüksek öğrenim görmek gerekir. Fakat bazı şehirlerde 2 yıllık ön lisans programları da kabul edilmektedir. Şartları tutan muhasebe meslek mensubu adayların, yılda iki defa yapılan sınavdan başarılı olması gerekir. Sınavda geçerli not alan adaylar 1-3 yıl süre ile staj yapmaktadır. Bahsedilen süreçleri tamamlayanlar Sertifikalı Kamu Muhasebecisi unvanını almaya hak elde eder. ABD’de muhasebe meslek mensupları, mesleğin getirdiği kuralları yerine gerçekleştirmedikleri zaman yaptırımlar meslek örgüt teşkilatları tarafından uygulanır. Muhasebe meslek mensubunun sorumluluklarından bazıları şunlardır; mükellef ile imzalanan sözleşme, standartlar, örnek teşkil edecek mahkeme kararları, tahvil ve hisse senedi komisyonunun verdiği kararlar ve kanunlar kapsamında belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları ihmal edildiği takdirde doğacak yaptırım ve

ortaya çıkan ceza zararları sınırlandırılıp, kasıt olması durumunda ayrıca para cezası bulunmaktadır (Usta 2007: 80).

1.4. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, Meslek Odaları ve Üst Kuruluş (TÜRMOB)

Ülkemizde 1850 yılında muhasebe alanında ilk düzenleme “Kanunname-i Ticaret” ile sağlanmıştır. "Muhasebe Uzmanlığı Mesleği" nin kurulmasının en öncül gereksinimleri, 1930'lardameydana gelmiştir. 1926'da muhasebe alanında yeni ve önemli gelişmelerin başlamasında Sanayi ve Maden Bankası, Sümerbank'ta yapılan maliyet muhasebesi uygulamaları etkili olmuştur.1950 yılında vergi reformu ile faaliyete başlayan vergi kanunları ve 1956 yılında revize edilerek Ticaret Kanunu olarak yürürlüğe konulmuştur; bu da muhasebe alanındaki gelişimi hızlandırmıştır. Yine 1964 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri ile ilgili düzenleme yürürlüğe girmiş ve muhasebe alanındaki ilerlemeleri hızlandırmıştır. Ülkemizdeki ekonominin gelişmesiyle beraber muhasebe mesleğine gereksinimde artmıştır. Türkiye'de muhasebe mesleğinin ilerlemesi için önemli bir adımda "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin 1967 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" olarak değiştirilmesidir. Muhasebe mesleğinin tanımı, topluma tanıtılması, Dünya uygulamalarıyla ülkemiz uygulaması karşılaştırılması ve bu konu ile alakalı uluslararası çalışmalar yapılması açısından etkisi olmuştur. 1980'li yıllarda kasa defterinin zorunlu tutulması gerektiği aynı zamanda katma değer vergisi kanununun uygulamaya girmesi ile mükelleflere ayda bir beyanname verme zorunluluğu getirilmiştir. Bundan dolayı da muhasebe mesleğine duyulan gereksinimde artmıştır. Bahsi geçen muhasebe mesleği; 13 Haziran 1989 tarih ve 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal nitelik kazanmıştır. Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler kendilerine ayrı meslek odası kurmaktadır. Kurulan bu odalar muhasebe meslek mensuplarının gereksinimlerine cevap vermek, meslekî işlemlerinde yardımcı olmak, meslek kurallarını ve meslek ahlakının gelişmesini sağlamak amacıyla kurulmuş; tüzel kişiliği bulunan meslek kuruluşlarıdır. Meslek odasına üye olmayan muhasebe meslek mensupları meslekî

faaliyet gösteremezler. Bulunduğu ilin adını taşıyan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odası başlığında meslek kuruluşu kurabilmektedirler. Bunun sonucu ülkemiz meslek mensupları haklarını korumak konsolide olmak için yerel teşkilatlar meydana gelmiştir. Bu teşkilatlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları” ismi verilmiştir. “SMMM” şeklinde kısaltılan ve bağlı bulunduğu ile ve bölgeye göre adlandırılır. Sivas SMMM gibi. Bütün illerdeki meslek odalarının tek bir çatı altında birleştiği kuruluşa ise yukarıda belirtildiği gibi TÜRMOB denir. TÜRMOB’ un merkezi Ankara’dır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin bağlı olduğu illerdeki odaların bir araya gelmesiyle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bir üst teşkilat, örgüt olarak faaliyette bulunur (Kınay 2010: 65; Kurtcebe 2008: 44).

TÜRMOB sivil toplum örgütleri gibi vatandaşların haklarını koruyup yücelterek toplumun yararını gözetmektedir. TÜRMOB’un görevlerini daha da detaylandırmak gerekirse:

- Meslek mensuplarının menfaatlerini gözetmek
- Meslek etiğini sağlamak
- Muhasebe mesleğini geliştirip çağa ayak uydurabilmesi için gerekli çalışma yapmak
- Diğer yetkili kurumlarca mesela maliye bakanlığı ile ilişkileri yürütmek, bilgi alışverişi sağlamak.
- Farklı illerdeki meslek odaları arasında oluşabilecek anlaşmazlıkları çözmek
- Meslekte uyulması gerek kaideleri ortaya koymak.
- Meslek odalarının denetlenmesini sağlamak.
- Mesleki kurallara uymayanlarla alakalı disiplin cezasına tabi tutmak sayılmaktadır (Usta 2007: 75).

TÜRMOB aracılığıyla 1993’te kurulan Temel Eğitim Ve Staj Merkezi (TESMER), SMMM staj çalışmalarını düzenlemek, mesleki sınavlara hazırlık kursları oluşturmak, sınavlara hazırlamak için kitaplar yayımlamak üzere kurulmuştur (Kınay 2010: 71).

1.5. 3568 Sayılı Meslek Yasası

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan,3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa İlişkin Tasarı Gerekçesi,03.04.1989 tarihinde, dönemin Başbakanı Turgut ÖZAL tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na gönderilmiştir (Kurtcebe 2008: 25).

3568 Sayılı Meslek Kanununun 1. Maddesine göre amaçları şunlardır:

- İşletme faaliyet ve işlemlerinin sağlam ve güvenilen şekilde düzenlenmesini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerini ilgili yasa ve mevzuat ışığında denetler, değerlendirir, gerçek durumu ilgili şahıslara ve resmi makamların faydalanmaları için taraf seçmeden bilgileri sunar,
- Mesleki standartları meydana getirmek üzere serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler odaları,
- Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliğinin kurulmasına örgüt faaliyet ve denetleme işlemlerine,
- Organlarının seçim süreçlerine ilişkin esaslarını düzenlemektir.

Bu kanun maddelerine göre mesleği ifa etmeye hak kazananlara ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ ve ‘Yeminli Mali Müşavir’ denir. “Mali Müşavirler, kamuya sunulan hizmet niteliğindeki görevlerini mesleğin özel ve genel şartlarına aykırı olmadan yapan muhasebe meslek mensuplarıdır (Ceylan 2011: 75).

Meslek Yasasının Genel Gerekçesinde şunlara değinilmiştir:

Finansal kalkınmayla orantılı olarak Devlette ekonomik hayat içindeki rolü ve işlemleri önemli derecede artış göstermiştir. Bunun sonucunda da vergilere olan gereksinimde artmıştır. Muhasebenin yanında işletmecilik ve vergi alanlarında daha fazla bilgi ve uzmanlık gerektirmesi vergi ilişkileri, öte yandan ticari gelişmeler öncülük etmiştir. Maliye Bakanlığının denetim konusunda yükünü hafifletmek, vergi sisteminin değişmesine engel olmak, işletme ve vergi alanında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini sağlamak, uyumsuzlukları en aza indirebilmek muhasebecilik

mali müşavirlik yeminli mali müşavirlik mesleklerini ülkemize getirilmesi amaçlanmıştır (Ceylan 2011: 85).

Mali müşavirlik mesleği; ekonomik kaynakların belirlenmesinde en doğru bilgiyi sağlayacak olması, ülke çapında denetim faaliyetlerini artırmanın tek yolu olması sebebiyle üzerinde hassasiyet gösterilmesi gereken meslektir. Bu kanunla, mükellef ile kamu kurumları arasında iletişimi sağlamakta, mükellef ve Devlet açısından iş birliği ve güven ortamı sağlamaktadır (Kurtcebe 2008: 38).

1.6. Muhasebe Meslek Mensupları

1.6.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Muhasebeci, bir işletmedeki para ile ifade edilebilecek tüm faaliyetleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz edip çıkarımlarda bulunan bunları yorumlayan ihtiyacı duyulduğunda üçüncü şahıslara aktaran kişidir. Başka bir deyişle muhasebeci;

- Bütçeleme ve denetleme maksadıyla bilgi üreten kişidir.
- Yönetim uygulamalarını takip eden kişidir.
- Muhasebe uygulamalarını meydana getiren bireydir.
- Hesap planını meydana getiren ve mali tabloları düzenleyen bireydir.
- Muhasebe işlemlerini gerçekleştiren bireydir.
- Yönetime has tabloları meydana getiren bireydir.
- Vergisel işlemleri gerçekleştiren ve beyannameleri oluşturan bireydir

(Bektöre ve Sözbilir 2007: 10–17).

Serbest muhasebeci mali müşavir ise ticaretle uğraşan şirketlerin muhasebe kurallarını ve yaptırımları kapsamında, kayıtlarını kaydeden, kar ve zarar ilişkisini düzenleyen kişidir (Usta 2007: 78).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, resmi ve özel kurumların gelirlerini ve giderlerini kaydeder, vergi beyannamelerini düzenler, mükellefleri ve vergi dairesi arasında uzlaşma sağlar, sosyal güvenlik kurumu ile ilişkileri düzenler. Kullandıkları malzemelere bilgisayar, mali defter, makbuz, hesap makinesi, beyanname örnek verilebilir.

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun 4. Maddesinde Muhasebe Meslek mensubu olabilmenin genel şartları aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

a) T.C. vatandaşı olmak.

b) Kanunda verilen medeni hakları kullanmak için herhangi bir engeli bulunmamak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) Taksirli suçlar hariç; affa uğramış olsa bile ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis ya da zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması nedeniyle memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Kanunun bu maddesinde başka meslekler için ayrı ayrı özel şartlar, sınavlar ve sorumluluklardan bahsedilmektedir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için aranan özel şartları şu şekildedir:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz. (3568 sayılı kanun 4. Maddesi)

1.6.2. Yeminli Mali Müşavir

Yeminli Mali Müşavirler şahıs ve tüzel kişiliğe ait şirketlerin muhasebe düzenini oluşturan geliştiren para ile ifade edilen her konuda belgelere dayanarak incelemede bulunan ve denetim faaliyetlerini yürüten, finansal tabloları, beyannameleri kanun ve yönetmelik hükümlerinin standartlara uygunluğunu inceleyen tasdik eden kişidir. Yeminli mali müşavirler defter tutmazlar (Usta 2007: 80).

Yeminli Mali Müşavir olmanın özel şartları 3568 Sayılı Kanun'da şu şekilde belirtilmiştir:

Yeminli Mali Müşavir olabilmek için:

- a) En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

Su kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

Yeminli Mali Müşavirlik sınavını ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını aynı komisyon yapmaktadır.

Sınavla ilgili temel ilkeler şöyledir:

- Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adaylarının yeterlilik düzeylerinin ölçülmesinde sınava tabi tutulmaları ve girdikleri sınavlarda geçerli puan almaları esastır.

- Sınavlar, Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayları için ayrı ayrı aranan genel ve özel nitelikler ile mesleklerin gerektirdiği diğer nitelikler göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır.

- Yazılı olarak yapılacak sınavlarda gizlilik ilkesi esastır.

Söz konusu sınavda başarısız olan adaylar, sınav sonuçlarının ilan edildiği itibaren en geç 2 yıl içinde üç sınava daha girebilmek hakkına sahiptirler. Söz konusu sınav haklarını zamanında kullanmayan adaylar veya başarısız olanlar bir daha düzenlenen meslek sınavlarına katılamamaktadırlar.

Yeminli Mali Müşavirliğin Çalışma konuları şunlardır:

- Gerçek ve tüzel kişilere ait girişim ve işletmelerini muhasebe alt yapılarını kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenleyerek veya bu konularda müşavirlik danışmanlık yapmak.

Yukarıdaki bentte belirtilen konularda, belgeler ışığında inceleme yapmak, tahlil etmek, denetimde bulunmak, finansal tablo veya beyannamelerle ilgili çalışmalarda yazılı beyan vermek, rapor düzenlemek, tahkim ve bilirkişilik işlemlerini yapmak.

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemlerinden meydana gelen sorumluluk ise kanunda su şekilde belirlenmiştir:

- Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunlara ait girişim ve işletmelerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe kuralları ile muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını ve hesapların denetim muhasebesi standartlarına göre incelediğini onaylarlar.

- Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri onaylayacakları belgeler, tasdik konuları ile tasdik usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellef şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kurundan kazandıkları işlemler, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Söz konusu kanun gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına sunulan tasdik edilmiş finansal tablolar, kamu idaresinin yetkili memurları tarafından, tasdikin kapsamı sınırinca incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması sonucunda, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte sorumlu tutulurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır (Ceylan 2011: 89).

Bilgisayar, hesap makinesi, yasal defterler, beyannameler, makbuzlar, birtakım kırtasiye malzemeleri, muhasebe programları kullandığı araç ve gereçlerdendir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğini yapmak isteyen adayların sayısal düşünme yeteneğine, ayrıntı odaklı, büro işlerinde çalışmayı seven, sayılarla tablolarla verilerle uğraşmaktan hoşlanan, düzenli, sorumlu, sabırlı ve dikkatli kişiler olması aranan özellikler arasındadır.

Mesleğe girişte bazı ön eğitimler verilmektedir. 3568 sayılı SMMM ve YMM kanunu gereğince; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, iibf ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülteler ön eğitimin verildiği yerlerdir (Usta 2007: 82)

1.6.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

SMMM'lerin başlıca sorumlulukları denetim faaliyetlerinden doğmaktadır. 3568 sayılı Meslek Kanun'unda ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu; SM ve SMMM'lere mükelleflere ait vergi beyannamelerinin imzalatılması, uygunluk

denetimi yetkisi; YMM'lere ise uygunluk yetkisi ile tasdik yetkisi birlikte verilmiştir. Bundan dolayı muhasebe meslek mensupları uygunluk denetim faaliyetleri ve tasdik işlemini yaparak denetim faaliyetlerini bir arada yürütmektedir.

1.6.3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalama Yetkisi

Muhasebe meslek mensupları, uygunluk denetimini yerine getirmek için vergi yükümlülüğü olan mükelleflerinin defter ve finansal belgelere dayanan beyannamelerin vergi mevzuatına aynı zamanda muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını analiz ederler. Vergi Usul Kanun'una sonradan eklenen tekrar eden 227'nci madde ile vergi beyannamelerinin 3568sayılı Kanuna göre göreve başlamış SM, SMMM ve YMM'lere imzalatılması mecburiyeti eklenmiştir. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesi gereğince tasdik edilecek vergi beyannamelerinde uyulması gereken esaslara çerçevesinde zorunlu meslek kararı 2001 yılında yayımlanmıştır. Bu zorunlu meslek kararı; V.U.K.'nin mükerrer 227. maddesine göre vergi beyannamelerinin sonunda ek olarak sunulan finansal tabloların ve hesap hareketlerinin defter kayıtlarına, bu defter kayıtlarının dayanağı niteliğinde olan belgelere uygunluğunun tespitine yönelik mesleki çalışma ilkelerini içermektedir. Yeminli mali müşavirlerin onaylama, tasdik işlemleriyle alakalı kurallar zorunlu meslek kararı çerçevesinde ele alınmıştır (Usta 2007: 89).

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Beyannamelere İmza Atma Yetkisi Verilmesinin Amacı:** Meslek mensupları tarafından vergi beyannamelerinin imzalanması vergileme açısından bir “ön denetim” niteliği taşımaktadır. Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler; hem vergi yükümlülerini, hem de vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarını sorumluluk altına sokmaktadır. Böylece gelir idaresi, vergi beyannameleri ve eklerinin daha sonra kendi elemanları tarafından denetlenmeleri sırasında daha az zaman ve kaynak harcayacaklardır. Meslek mensuplarının vergi beyannamelerini imzalaması işleminin denetim kuralları çerçevesinde gerçekleşmesi halinde; Maliye Bakanlığı, vergi yönetiminde ve denetiminde zaman ve

maliyet açısından büyük tasarruf etme olanağı bulacaktır (Türker 2004: 71)

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptıkları Uygunluk Denetimi:** Bazı beyannamelerin muhasebe meslek mensuplarına imzalatılması zorunludur. Bunlar; mükelleflerin yani vergiye konu olan yükümlülerin gelir vergisi ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve muhtasar beyannameleridir. Bunların dışında kalan beyannamelerin muhasebe meslek mensuplarına imzalatılması zorunlu değildir. Buna ek olarak gelir kalemleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan meydana gelen gelir vergisi mükelleflerinin beyannamelerini imzalatılması isteğe bağlıdır. Zorunlu meslek kararı kapsamında vergi beyannameleri imzalanırken muhasebe meslek mensuplarının faaliyet yöntemleri şekillenmiştir. Bahsi geçen meslek kararı VUK'un mükerrer 227. Maddesi uyarınca vergi beyannamelerine ait ekte hazırlanan mali tabloların ve hesap özeti aynı zamanda defter kayıtları ve bunların dayanağı niteliğindeki belgelerin uygun olup olmadığını belirlemeye dönük mesleki çalışma ilkelerini düzenlemektedir. 3568 sayılı Meslek Yasası'nın 12. Maddesi gereğince; yeminli mali müşavirlerin onay verme işlemiyle ilgili çalışmalar zorunlu meslek kararı içerisinde değildir. VUK'un mükerrer 227. Maddesi gereğince istenilen uygunluk denetimi belirli bir sınır çizilmiş olup, kayıtların dayanağı niteliğindeki belgeler uygunluk şartını sağlamıştır. Bahsedilen denetim faaliyetinin ifa edilmesinde üçüncü şahısların beyanlarıyla uygun olup olmadığı ve belgelerin doğruluk payını araştırma gibi görevlerinin yerine getirilmesi talep edilmemiştir. Bu sebeple VUK'un mükerrer 227. Maddesi gereğince vergi beyannamesi imzalamak amacıyla yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin, (SUD)içeriğini, mükellefin kendi tuttuğu defter kayıtları ve para ile ifade edilen tüm işlemleri oluşturmaktadır Denetim kriterleri ise kanunlar, yasalar, şirkete ait ana sözleşme, şirketin çıkardığı iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri haricinde kabul edilmiş muhasebe şekil ve kuralları aynı zamanda standartlara uygun defter kayıtları yasalara uygun özellikte

olmalıdır. VUK'un mükerrer 227. Maddesi gereğince; uygulanacak SUD çalışmalarına karşıt inceleme ve üçüncü şahıslara uygunluğu kabul edilmediğinden dolayı vergi yenilemesi olmadığı gibi, doğruluk denetimini içinde barındıran ve aksi inceleme yetkisiyle oluşturulan yeminli mali müşavirlerin onaylama işlemi de değildir. Vergi beyannamelerinin onaylanmasında muhasebe meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki mali bilgilerin veya hesap hareketlerine ait özetlerin defterlere uygun olup olmadığı, yine bu kayıtların doğru olarak ve bir dayanağı bulunan belgelere göre yapılması amacıyla uygulanan ön denetimdir (Ceylan 2011: 90).

- **Vergi Beyannamelerini İmzalatmayan Mükellefler Hakkında Yapılacak İşlemler:** Mükellefler Vergi beyannamelerini muhasebe meslek mensuplarına imzalatmaları gereklidir. Ancak buna rağmen imzalatmayan ya da kanunda izah edilen şekilde imzalatmayan mükelleflerle ilgili; V.U.K.'un ilgili maddeleri uyarınca cezai işlem yapılmaktadır. Bu davranış aynı kanunun 30'uncu maddesi devamına 4008 sayılı kanunla eklenmiş 8 sayılı bent uyarınca re'sen takdir gerektirmektedir. Bu durum vergi dairelerince takdir komisyonuna intikal ettirilecektir. Ayrıca söz konusu mükelleflerin öncelikle incelenmesine özen gösterilecektir (Türker 2004: 119).

1.6.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemi

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi gereğince; "Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunlara ait girişim ve işletmelerinin finansal tablolarının ve düzenlenecek beyannamelerin mevzuatta belirtilen hükümlere uygun, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ve ilgili hesapların denetim standartları kapsamında incelendiğini onaylayıp tasdik ederler. Yapılan onaylama ve tasdik işleminin amacı ve kapsamı şöyle açıklanır:

- **Tasdik İşleminin Amacı:** Gerçek veya tüzel kişilere ait girişim ve işletmelerinin hesaplarını ve kayıt edilen veriler neticesinde sonuçlarını ortaya çıkaran finansal tablolarının eksik ve yanlış yanlıtıcı olmayacak şekilde tam ve gerçeğe uygun olarak düzenleyerek kamunun

faydalanmasını sağlamak. Gerçek veya tüzel kişilere ait girişim ve işletmelerinin bahsi geçen mevzuat açısından olan isteklerini(vergi iadesi ve mahsubu gibi) yerine getirirken hızlı karşılık vermek, mükelleflerin haklarını gözetmek ve çıkarlarını korumak, Gelir İdaresi Başkanlığı ile mükellef arasında güveni sağlamaktır.

Yeminli mali müşavirlerin sunduğu hizmetler sonucu birtakım yararlar meydana gelmektedir: şirketlerin muhasebe departmanlarında ki personelleri eğitilmektedir. Muhasebe uygulamalarında karşılaşılan hilelerin önüne geçilmekte, evrakta sahteciliğe engel olmak için muhasebe denetimi müşteriler korunmaktadır. Yasaları uygularken yanlış uygulamanın önüne geçilmekte ve yasalara uyum sağlanmaktadır. Mükelleflere dolaylı olarak vergi konularında eğitimler verilmekte ve mükelleflerin vergi ödeme konusundaki bilincini artırmaktadırlar. Yeminli mali müşavirlerin denetim faaliyetleri sonucu sağlanan yararlar karşılık, yapılan denetimler Gelir İdaresi Başkanlığına hiçbir finansal anlamda yük olmamaktadır. Vergi denetim faaliyetleri kapsamında birimlerin yaptıkları denetimler ile yeminli mali müşavirlerin yaptığı denetimleri arasında ciddi farklar mevcuttur. Vergi denetim birimleri, dönemi kapanan ve beyan edilmiş vergi matrahlarını incelemektedir. Yeminli mali müşavirler ise dönem kapanan değil dönem içinde denetim faaliyetlerini sürdürmektedirler. Baka bir deyişle, yeminli mali müşavirler içinde bulunulan cari dönemin vergi denetim faaliyetlerini gerçekleştirirler. Diğer taraftan uluslararası standartlara göre yapılan denetimlerle, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları denetimler arasında belli başlı farklılık bulunmaktadır (Pur 2010: 95).

- **Tasdik İşleminin Kapsamı:** Yeminli mali müşavirlerin onaylayacakları belgeler, tasdike ilişkin konuları, tasdik usul ve esaslar, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet çeşitleri, iş kolları ve işletme ciroları, dövizden kaynaklı kar işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve çeşitleri Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikler çerçevesince belirlenir. Çıkarılan kanunlar gereğince; kamuya ait kurum ve kuruluşlarına sunulan onaylanmış finansal tablolar, kamu kurumunda yetkili memur tarafından, tasdik kapsamı neticesinde değerlendirilmiş bir belge olarak kabul görülür. Fakat farklı kanunlar neticesinde kamu

bünyesine gerçekleşen teftiş ve inceleme yetkilerine ilişkin hususları barındırır (Kınay 2010: 90).

Tasdik işlemlerinin kapsamı; Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdike ilişkin Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. Maddesi aşağıda belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı beyannameleri, bildirimleri ve belgelerin tasdikine ilişkin işleyişleri ve belgelerin onaylanmasını tasdik kapsamına almayla yetkilidir. Tasdik işlemini yapabilmek için bazı bilgilere ihtiyaç duyulur. Bu bilgiler, şekil yönünden şartları ile onaya ilişkin başka ilke ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin onayına paralel olarak Maliye Bakanlığı tarafından tebliğ çıkartılmazsa, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemini gerçekleştiremezler. Yukarı da bahsi geçen tasdik işlemi VUK'nun mükerrer 227. maddesinde ele alınmış beyanname imzalama işlemiyle aynı değildir. Beyanname imzalama işlemi yapılırken önce uygunluk incelemesi yapılmaktadır. Buna ek olarak beyannamenin ve finansal tabloların onaylanması doğruluğunun da tasdik edildiği anlamına gelmektedir (Canyaş2006: 84).

Tasdik işlemlerinin gerçekleşmesi ile Vergi beyannamelerine imza atılması arasında önemli fark bulunmaktadır. Beyannamelerin imzalanması hizmeti şekil açısından yapılan bir işlemdir. Ülkemizde beyannamelerin imzalanması işlemi diğer ülkelerde uygulanan şekillerle benzerlik göstermektedir. Buna ek olarak ülkemizde yeminli mali müşavirlerin onayladıkları beyannamelerde bulunan bilgilerin doğru olup olmadığından sorumludurlar. Ancak başka ülkelerde bu tarz sorumluluk söz konusu değildir (Canyaş 2006: 85).

Yeminli mali müşavirler finansal tabloları, beyannameleri ve tasdike konu olan işlemlerin sonuçlarını bir rapora bağlarlar. Bu rapor yine yeminli mali müşavirlerin üç örnek olarak düzenlenmesiyle sonuçlanır.

Düzenlenen tasdik raporlarının iki tanesi ilgili kamu kurum ve kuruluşların yetkililerine verilir. Söz konusu rapor ile finansal tablolar ve beyannameler ile mutabakat uzlaşma sağlanır. Bu işlemde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu altındadır. Bu raporların birer örneği tasdik konusunu belgelerle beraber yeminli mali müşavirler aracılığıyla doğrudan gelir idaresi başkanlığına verilir (Canyaş 2006: 86).

1.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları

Meslek mensuplarının; kendi içlerindeki haksız yarışa engel olunmaması, ödemelerin yapılmaması, gelir düzeylerinin düşük olması, yeni yasal düzenlemelere gerek duyulması, asgari ücret tarifesi uygulaması, iş yüklerinin ve bürokratik işlemlerinin yoğunluğu, mükelleflerle ve stajyerlerle ilgili sıkıntıları ve beyanname sürelerine ilişkin sorunlarının olduğunu söylemek mümkündür.

Muhasebe meslek mensupları toplumda önemli bir vazifeyi yerine getirdiğinden muhasebe meslek mensuplarının sorunları dikkate alınmalı, gündeme getirilmeli ve sorunlarına ilişkin çözümler getirilmelidir (Deran vd. 2016: 86).

Meslek mensuplarının sorunları ile ilgili olarak yapılan araştırmalarda aşağıdaki gibi sonuçlara varılmıştır:

Kalaycı ve Tekşen'in 2006 yılında yapmış oldukları çalışmada, Isparta İli 'nde 32 SM,19 SMMM,1 YMM anket yapılmıştır. Anket sonucu varılan sorunlar şöyledir: mükelleflerinin daha az vergi ödemesini sağlayan muhasebecinin en sevilen muhasebeci olarak kabul edilmesi, sürekli kanunlarda yapılan değişiklikler ucuz defter tutulması, iş yükü fazlalığı, muhasebe ücretinin emeklerinin karşılığında düşük olması, muhasebe ücretlerinin ödenmesine sıra gelmemesi olarak tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının beklentilerine de yer verilmiştir. Muhasebe ücretinin aylık olarak ödenmesi mükellefler belgelerini zamanında getirmesi vergi ödemelerini mükelleflerin kendilerinin yapması, mali konularda muhasebecilerle bağlantılı olunması, sahte belge düzenlenmemesi ve kullanılmaması, haksız rekabete çözüm bulunması, sosyal aktivitelerin artırılması, kanun değişiklikleri en kısa sürede bildirilmesi, resmi kurumlarla ilgili karşılaşılan sorunların çözümünün de odaların yardımcı olması, meslek içi eğitimin artırılması, işlem yoğunluğunun azaltılması için çalışma yapılması, adli tatilin olduğu gibi mali tatilin olması beklentiler arasındadır.

Alagöz ve Ceran'ın 2007 yılında yapmış oldukları çalışmada, Konya İlinde 183 SM, 167 SMMM, 4 YMM ile anket yapılmıştır. Anket sonucu varılan muhasebe meslek mensuplarının sorunları şöyledir: Muhasebe ücretlerinin ödenmesine sıra gelmemesi, mükellef ile bilgi ve belge akışı sorunu, muhasebeci seçiminde objektif kriterin olmayışı, mükellefin zorlayıcı önerilerde bulunması, süre uzatımlarının son

günde yapılması, çok fazla bürokratik süreçler, devamlı yeni düzenlemelerle birlikte artan iş yükü, kamu kurumları ile meslek mensupları arasında iletişimsizlik, kamu kurumlarındaki memurlarla yaşanan problemler, yetersiz sayıda memurun çalışması tespit edilen sorunlardır. Muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ise otomatik tahsil sistemi oluşturulmalı, haksız rekabet önlenmeli, mükellefler bilgilendirilmeli, süre uzatılmalı erkenden bildirilmeli gibi yanıtlar beklentiler arasında çıkmıştır.

Yayla 2007 yılında yapmış olduğu çalışmada Gümüşhane, Ordu, Giresun, Trabzon, Rize, Samsun illerinde SM, SMMM olmak üzere 172 meslek mensubuna anket uygulamış; fazla mesai yapılması, elde edilen kazancın tatmin edici olmaması, sahip olunan mesleki sorumluluk, mesleki işlerin çeşitliliği, mesleğe, mükellef tarafından değer verilmemesi, beyanname verme sürelerinin çok kısıtlayıcı olması muhasebe mesleği sorunları arasında sayılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ise; kayıt dışı muhasebecilik yapanlara yönelik denetimler sıklaştırılmalı, tarife dışı ücret uygulamalarının üzerine gidilmeli, meslek içi denetim artırılmalı, beyanname verme ve yükümlülüklerin ödenme süresi esnek hale getirilmeli, e-beyanname uygulaması gibi fiziki bağımlılığı azaltan uygulamalar mesleki işlerin bütününe sirayet etmeli, Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletlerindeki mesleki standartlar Türkiye'ye adapte edilmeli, mesleğe giriş sınırlandırılmalı, zorlaştırılmalı, mesleğin daha yararlı olduğunun anlaşılmasını sağlamak için meslek odaları ve meslek kuruluşları kamuyu ve mükellefleri aydınlatmak amacıyla tanıtıcı yayınlar yapmalı, meslek mensuplarının sosyal ve psikolojik yönelimleri daha fazla dikkate alınması gerekliliği meslek mensuplarının talep ve beklentileri arasındadır.

Bilen 2008 yılında Erzurum, Erzincan, Malatya, Elazığ, Van, Kars, Bitlis illerinde çalışma yapmış; bu doğrultuda 154 SM, 142 SMMM anket uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda meslek mensuplarının düzenli tahsilat yapamaması, meslektaşların ücret tarifesi altında defter tutması, mevzuatın sık değişmesi, iş yoğunluğu, kayıt dışı korsan çalışanlar, kalifiye eleman bulunamaması, bazı önemsiz hataların cezasının büyük olması, denetim eksikliğinin mesleğin daha ciddi uygulanmasını engellemesi, vergi dairelerinde mesleği bilmeyen elemanların olması karşılaşılan sorunlar olduğu sonucuna varılmıştır. Kayıt dışılık giderilmeli, mesleki saygınlık artırılmalı, ücretlerde birliktelik sağlanmalı, meslektaşlar arasında iletişim ve dayanışma sağlanmalı, mükellefler meslek kapsamında bilgilendirilmeli,

mükellefler belge düzenini ciddiye almalı, oda yönetimi sorunlara daha fazla ilgi göstermeli, mesleğin önemi topluma anlatılmalı, mesleki denetimler artırılmalı, TURMOB daha etkin olmalı, mesleki seminerler artırılmalı, mali tatil yeniden düzenlenmeli ve Temmuz ayında beyanname verilmeyip Ağustos ayı ile birleştirilmeli şeklinde önerilerde bulunulmuş; meslek mensuplarının beklentilerine değinilmiştir.

Özulucan vd. 2010 yılında yapmış oldukları çalışmalarında Türkiye Geneli SM 395, SMMM 952, YMM 18 anket uygulamıştır. Muhasebe mesleğinin sorunları olarak; ücret tatminsizliği, mükellefler ile muhasebeciler arasındaki güven problemi yaşanması, mükelleflerin muhasebe sistemlerini önemli görmemeleri, mükelleflerin ödenmesi gereken defter tasdik ve muhasebe ücretlerini isteksiz ve geç ödemesi, mükelleflerin muhasebe konusunda bilgi sahibi olmamaları, mükelleflerin kanuna aykırı olan istekleri, mükelleflerin kayıtlardaki karışıklıkları, mevcut mali tatil süresinin yetersiz olması, yoğun bürokratik işlemler, mevzuatın sık sık değişmesi öne sürülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ise periyodik meslek eğitimi artırılmalı, mevzuat sadeleştirilmeli ve sık sık değiştirilmesi önlenmeli, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının uyum içinde ve basit anlaşılabilir konuma getirilmeli, maliye ve vergi dairelerinde, uzman kişiler istihdam edilmeli, mesleği yapabilme özelliğine sahip olmadan usulsüz olarak ifa edenlere yönelik denetim ve müeyyideler artırılmalı, muhasebe meslek mensuplarının sosyal faaliyet ve psikolojik destek yönleri geliştirilmeli, vergi daireleri yenilenmeli, alınan ücretlerin muhasebe meslek mensupları arasında tek bir fiyat olarak tahsil edilmesi yönünde çalışmalar yapılmalı, kayıt dışı ekonomi ile mücadele daha etkin hale getirilmeli, meslek odaları daha fazla etkinleştirilmeli, mesleğin ifa edildiği ofislerin fiziki şartlara uygun ve donanımlı olması için belli standartlar getirilmeli, mükellef veya kurumlar ile meslek mensupları arasındaki sorunların çözümünde odalar etkin rol oynamalı, meslek mensupları değişiklikleri(mevzuat, kitap, dergi vb.) takip edebilmesi için elektronik ortam sağlanması beklentiler arasında gösterilir.

Bıyan 2012 yılında yapmış olduğu çalışmada Türkiye Geneli 243 SM, 2497 SMMM' ye anket uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı sorunlar; haksız rekabetin olması, meslek mensuplarının düzenli tahsilat yapamaması, mesleğe duyulan saygının yetersizliği, odaların haklarını yeterince

savunmaması, kanuni düzenlemelerin anlaşılır olmaması, kendi mülkiyetinde olmayan işyerlerinde faaliyet gösterilmesi, kalifiye eleman sorunu, mali tatilden yeterince yararlanılamaması sorunlar arasındadır. Çalışmanın sonunda meslek mensuplarının beklentileri ve taleplerine değinilmiştir. Bunlar; haksız rekabet önlenmeli, düzenli tahsilat sistemi kurulmalı, odalar daha aktif hizmet sunmalı, kanuni düzenlemeler daha anlaşılır olmalı, kalifiye eleman için çalışmalar yapılmasıdır.

İbrahimoğlu vd. 2014 yılında yapmış oldukları çalışmada Burdur İli 69 SM, 29 SMMM, 1 YMM'ye anket uygulamışlardır. Çalışmalar sonucunda muhasebe meslek mensuplarının sorunları arasında gösterilen maddeler şunlardır; mükelleflere az vergi ödemesi çıkaran muhasebeci en iyi muhasebeci olarak görülmesi kanunlarda sık sık değişiklik yapılması, meslek odası tarafından uygulanan ücret tarifesinden daha ucuza defter tutulması, meslekte iş yükünün fazla olması, alınan ücretlerin emeği karşılamaması, mükelleflerin muhasebe ücretlerini ödeme noktasında isteksiz davranması, aynı zamanda muhasebe belgelerini tam süresinde ve eksik olmadan getirilmeli, vergi ödemeleri mükellefler tarafından yapılmalı, mükellefler sahte evrak düzenlememeli ve kullanmamalı, vergi mevzuatı kolay anlaşılabilir hale getirilmeli, resmi kurumlarla olan iş ilişkilerinde karşılaştıkları sorunların çözümüne odalar yardımcı olmalı, meslek içi eğitimin artırılması, mükelleflerde sorumluluk bilincinin oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmalı, vergi yargısı daha hızlı karar vermeli, kamuoyunda muhasebe mesleğinin itibarını artırmaya yönelik çalışmalar yapılması beklentiler arasındadır.

Öztürk ve Şimşek 2017 yılında yapmış oldukları çalışmada Erzurum İlinde 10 SM, 72 SMMM ile anket yapmış aşağıdaki sorunlar tespit edilmiştir. Alınan ücretler karşısında verilen emeğin yetersiz olması, yoğunluk nedeniyle özel hayata zaman ayrılamaması, yetişmiş (kalifiye) eleman bulmakta zorlanması, akademik derslerde ve mesleğe başlamadan önceki eğitimlerde teorik anlatılması pratiğe önem verilmemesi, mükelleflerin evraklarını zamanında ulaştırmaması, muhasebe ücretlerinin geç ödenmesi yada hiç ödenmemesi, mükelleflerin muhasebeciye değer vermemesi, devlet dairelerinde meslek mensubuna karşı ön yargılı davranış tutumu, meslektaşların haksız rekabet göstererek daha ucuza defter tutulması, çok sayıda beyannamenin sıklıkla verilmesi, mevzuat yoğunluğu, yayımlanan kanun

metinlerinin açık ve net olmaması. Çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının beklenti ve taleplerine de yer verilmiştir. Bunlar; ihtiyacı karşılayacak ücret politikası getirilmeli, mali tatil uygulaması işlevsel hale getirilmeli, zamanında tahsil gerçekleşmeli, meslek mensuplarına karşı ön yargı giderilmeli, haksız rekabet önlenmeli, beyanname verilme süreleri esnek hale getirilmeli şeklinde yer verilmiştir.

Muhasebecilerin mükelleflerden, Maliye Bakanlığı'ndan ve mesleki teşkilatlardan beklentileri üzerinde durulmuş; son zamanlarda yaşanan ekonomik krizlerden etkilenme düzeyleri tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken özel hayatlarından fedakarlık yaptıkları bilinmektedir. Meslek mensuplarının ilk talepleri zamanla yarıştıkları ve iş yükü fazlalığı olduğu, yapılacak iyileştirmeler ile bu yükü azaltmaya yönelik çalışmalar yapılması olmuştur. Araştırma sonuçlarına göre, muhasebeciler mevzuatta sürekli farklılaştığı ve bu farklılığı izlemekte güçlük çektiklerini, yeni meslek mensuplarının muhasebecilik ücretlerini düşürdüğü, iş yükünün çok olduğu gibi ekonomik karşılığının da yetersiz olduğunu, mükelleflerden talep ettikleri dökümlerin süresinde kendilerine ulaşmadığı vb. yaşanan sıkıntılardandır (Deran vd. 2016: 15).

Yapılan bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan muhasebe meslek mensuplarının ortak sorun ve beklentilerini tek bir tabloda özetlemek gerekirse:

Tablo 1.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları Ve Beklentileri

Sorunları	Beklentileri
Sürekli Kanunlarda Yapılan Değişiklikler	Muhasebe Ücretinin Aylık Olarak Ödenmesi
Ucuz Defter Tutulması	Mükelleflerin Belgelerini Zamanında Getirmesi
İş Yükü Fazlalığı	Vergi Ödemelerini Mükelleflerin Kendilerinin Yapması
Mükellef İle Bilgi Ve Belge Akışı Sorunu	Mali Konularda Muhasebecilerle Bağlantılı Olunması
Süre Uzatımlarının Son Günde Yapılması	Haksız Rekabete Çözüm Bulunması
Kamu Kurumlarındaki Memurlarla Yaşanan Problemler	Meslek İçi Eğitimin Arttırılması
Nitelikli Ara Elaman Bulmada Sıkıntı Yaşandığı Sorunlar	Meslek İçi Denetim Arttırılması
Mükelleflerin Kanuna Aykırı Olan İstekleri	Odalar Daha Aktif Hizmet Sunmalı

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) / ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS) / TÜRKİYE MUHASEBESTANDARTLARI (TMS) / TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)

2.1. UFRS Hakkında Genel Bilgiler

Dünyada pek çok ülkelere bakıldığında iki farklı muhasebe standardı uyguladıkları görülmektedir.

Bunlardan ilkinin; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) seti olduğu söylenebilir. Finansal Raporlamada kayıtların biçiminden ziyade içeriğin önemsenerek ilke odaklı olarak uygulanmıştır. İkincisi ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Standart Setidir. Gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde uygulanan bu setin özelliği her türlü işlem ve faaliyetleri içerisine alarak kural bazlı olmasıdır (Can 2016: 65).

Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler, işletme çıkar grupları ve sermaye piyasası aktörleri açısından aynı bilgiyi sağlamalıdır. Şirketlerin aynı faaliyetleri aynı biçimde izah edilmeli, elde edilen veriler, tam, güvenilir, özün önceliğine uygun ve kıyaslanabilir olmalıdır. Bunu sağlamak ancak belirli standartlara uygun muhasebe kayıtlarının oluşturulması ve finansal tabloların hazırlanması ve işletme çıkar gruplarına ve sermaye piyasasındaki yatırımcılara aktarılmasıyla mümkündür. Sermaye piyasasındaki yatırımcılara bilgi verilmesi “muhasebe standartlarının” hazırlanması ve hayata geçirilmesiyle sağlanacaktır (Üstündağ 2000: 31).

Muhasebe standartlarının, benimsenmesi ve uygulanmasıyla, globalleşen dünyada mali bilgilerin güvenilirliğini artırmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının sadece oluşturulması yeterli değildir. Bu ülkelerinde kendi ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmesi gerekir (Bostancı 2002: 72).

1973-2001 yılları arasında standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting StandardsComitee) tarafından

hazırlanmaktaydı; Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS-International Accounting Standards) adı ile yayınlanmaktaydı. 2001 yılında IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-International Accounting Standards Board) şeklinde değişti ve standartlar Uluslararası Standart adını alarak yayınlanmaya başlamıştır (Hasanov 2018: 50).

UFRS, Őlkelere ait standartların aksine, kurallar olmadan ilkeler ũzerine kurulmuştur. Dũnyaya bakıldığında bu ilkelere gŕre hazırlanan finansal tablolar, Őeffaflıđı arttırdığı için başka bir deyişle gũven ortamı yarattığı için ilgi gŕrmektedir. Bundan dolayı, uluslararası piyasada iş yapmayı hedefleyen kurum veya kuruluşlar finansal raporlarını bu bağlamda hazırlaması gerektiğinin farkındadırlar.

UFRS'ye gŕre raporlama yapan kurum ve kuruluşlar finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu (gelir tablosu), Öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotları hazırlamak zorundadırlar (Atmaca ve elenk 2011: 110).

UFRS'ye gŕre raporlama yapacak işletmeler için kavramsal çerçevede bilgi kullanıcıları, temel ve ikincil bilgi kullanıcısı olarak ayrılmıştır. Temel bilgi kullanıcıları işletmeye yatırım ve işletmeye borç verenler olarak nitelendirilmiştir. Eğer bu iki kesimin bilgi ihtiyacı sayılan raporlarla karşılanabiliyorsa diğer kesimlerin de bilgi ihtiyacının karşılanacağı beklenmektedir.

Finansal Raporlama Standartları (IFRS-International Financial Reporting) Finansal tablo ve raporlar, kullanıcılarına isabetli karar alma sũreci için faydalandığı gŕstergelerdir. Kullanıcılarına ihtiyacı olan bilgiyi sunabilmek için, dũzenli muhasebe uygulamaları için gereklidir (Hasanov 2018: 69).

2.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı

Muhasebe standartları gerek muhasebe kayıtlarında, gerekse finansal tablo raporlarında, işletmeler arasındaki uygulamadan kaynaklanan farklılıkları asgari dũzeye indiren dũzenlemelerdir (Şenol 2005: 2).

Muhasebe standartları, ilgililerinin ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, tarafsız, tam, kıyaslanabilir, gũvenilir ve anlaşılabilir olarak yansıtan mali tabloların hazırlanmasında uyulması gereken kurallar bũtũnũdũr (Bostancı 2002: 72).

Uluslararası Muhasebe Standartları mali bilginin finansal tablo kullanıcılarına aktarılmasında çok sayıda seçenek sunan, uluslararası raporlamaya imkan sağlayan, işletmelere karar alma süreçlerinde en uygun planlama ve programı seçme imkanı sunan ilke ve kurallar bütünüdür. Diğer bir ifadeyle uluslararası muhasebe standardı, çok uluslu şirketlerin yıl sonu mali tablolarının hazırlanmasında, dönem sonu değerlendirme işlemlerinde bir birlik sağlamak amacıyla oluşturulan, uygulanan standartlardır (Atmaca ve Çelenk 2011: 114).

UFRS, küresel bazda karşılaştırma ve değerlendirme yapmaya imkan veren en doğru ve güvenilir verinin elde edilmesi için oluşturulan ilke ve kurallar bütünüdür (İbiş ve Özkan 2006: 27).

Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki şirketlerin, birbirlerine ait olan mali tablolarını kıyaslayabilmesine ve değerlendirme yapmasına imkan sağlayan düzenlemeler olarak tanımlanmıştır. Uluslararası muhasebe standartları, mali tabloların hazırlanmasında ve sunumunda emredici kurallardan ziyade, ilkeler ve kurallarla yönlendirmeler yapmaktadır (Kahraman 2016: 27).

2.1.2. Muhasebe Standartlarını Gerektiren Gelişmeler

Uluslararası düzeyde muhasebe standartları ilk kez 1959 yılında Jacob Kraayenhof tarafından yayımlanan bir makalede ifade edilmiştir. Bu sahada dikkat çeken ikinci adım ise ABD, Birleşik Krallık ve Kanada kendi aralarındaki muhasebe işlemlerinden kaynaklanan ve birbirinden ayrılan noktaları ortadan kaldırmak üzere 1966 yılında Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun kurulmasıdır (Bayazıtılı vd. 2015: 4).

Küreselleşen dünyada ekonominin sınır ötesi boyutlara ulaşmasıyla, ülke ekonomileri birbirine bağlanmıştır. Mali tabloların düzenlenmesinde ve raporlanmasında tek bir muhasebe dilini kullanmak zorunlu hale gelmiştir (Kocamaz 2012: 106). Bu sebeple mali tablolarda ki verilerin; doğru, anlaşılır, tarafsız, kıyaslanabilir, eksiksiz olması için tüm dünya tarafından uygulanan ve kabul edilen muhasebe standart ve ilkelerin uygulanması ihtiyacını doğurmuş ve muhasebe de “ortak bir muhasebe dili” oluşturulmasını gündeme getirmiştir (Akdoğan 2007: 101).

Etkisi küresel çapta hissedilen bazı kötü tecrübeler de standardize edilmiş finansal raporlama sistemine olan ihtiyacın doğmasında önemli bir etken olmuştur. Örnek verecek olursak; 1997–1998 yılları arasında Asya ülkelerini etkileyen buhran ve 2000, 2001 ve 2002’de Amerika’da önemli halka açık şirketlerden Enron, World Com, Arthur Andersen, Adelphi Communications gibi prestijli şirketlerdeki mali raporlamada yapılan usulsüzlükler, yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenlerini kaybolmasına sebep olmuştur. Mali tabloların raporlanması için yüksek kalitede ve tam bir set olarak uluslararası muhasebe standartlarına olan gereksinimi artırmıştır. Muhasebe uygulamasındaki farklılıklar, ülkelerin buldukları bölgedeki ekonomik, siyasal ve sosyal ilişkilerden de kaynaklanabilmektedir. Finansal tablolar düzenlenirken ve kullanıcılar tarafında yorumlanırken çeşitli farklılıklara aynı zamanda bu farklılıktan kaynaklanan yanlış anlaşılmalara sebep olmaktadır. Muhasebe uygulamalarında teknik, kavramsal ve kültürel farklılıklar bu durumun temel nedenidir (Ülkü 2008: 56).

Avrupa Komisyonu’nun 2002 yılında UMS/UFRS’ lere uygun finansal tabloların hazırlanmasında Avrupa Birliği içerisindeki halka açık şirketlere uyma zorunluluğu getirmiştir. UMS/UFRS’ye ihtiyaç duyulmasının nedenlerini şöyle özetlenebilir (Hatipoğlu 2009: 19):

- Uluslararası finansal piyasaların gelişmesi,
- Uluslararası firmaların var olması,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi
- Küreselleşme olgusunun gereği,
- İşletmelerin dünyaya açılabilmesinin gereği,
- Muhasebe uygulamaları ve bağımsız denetim esnasında fark edilen usulsüzlüklerin tespit edilmesi,
- Çok uluslu şirketlerin her ülke uygulamasının farklı olması sebebi ile karşılaştıkları sorunların giderilmesi için,
- Finansal piyasalarda fon sağlamak için ortak bir muhasebe dilinin kullanılması gereği,

- Doğru, tam, özün önceliğine uygun, açık ve kıyaslanabilir mali tabloların hazırlanması gereğidir.

UMS/UFRS'dan istenen yararların elde edilmesi, muhasebe standartlarına uygun düzenlenmiş mali tabloların doğru bir biçimde uygulanmasına bağlıdır. Dolayısıyla standartları uygularken ortaya çıkan problemler göz önünde bulundurulduğunda bu problemlerin hem raporların düzenlenmesinde hem de raporların kullanılmasıyla ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Muhasebe standartlarının aslında muhasebe kayıtlarına ait olmadığını doğrudan raporlamayla ilgili olduğu ifade edilebilir. Finansal raporların kapsamını ve biçimini temelde raporlamadaki standartlaşma değiştirmişti. Son zamanlara değin “muhasebe standartları” olarak düzenlenen bu standartlar, artık “finansal raporlama standartları” ismiyle yayımlanıyor olması temelde finansal raporlamaya vurgu yapmanın bir göstergesidir (Özkan ve Acar 2010: 53).

Dünya genelinde devletler muhasebe sistemlerinde meydana gelen çeşitlilikleri ortadan kaldırmak için muhasebede standartlaşma çalışmaları yapmaktadırlar. Farklı ülkelerde uygulanan muhasebe standartlarındaki farklılık;

- Elde edilen finansal sonuçların kıyaslanmasını zorlaştırmakta,
- Sermaye piyasalarında fon toplama sürecine mani oluşturmakta,
- Uluslararası şirketlerin mal alıp satarken sıkıntı yaşamasına sebep olmaktadır.

Yukarıda belirtilen olumsuzlukların giderilmesi, ulusal muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi, dünya genelinde ortak muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır (Özkan ve Acar 2010: 58).

Finansal bilgi kullanıcıları için hazırlanan raporların gerçek, güvenilir ve kıyaslanabilir bilgi üretmesi, aynı özellikteki olayları aynı şekilde değerlendirilmesi en önemli hedeftir. Bunun gerçekleşebilmesi için dünyada bütün kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde mali tablo ve finansal raporların hazırlanması gerekmektedir.

Finansal bilgilerin raporlanması dışında, standartlar aynı zamanda ait olduğu ülkelerin birbirileri arasında sistematik olarak uyumlaştırmayı sağlamayı amaçlamaktır. Buldukları ülke sınırları dışında yatırım yapan bazı şirketler, farklı olan ve bazı durumları çelişen ulusal standartlar karşısında zorlandıkları görülmektedir.

2.1.3. Muhasebe Standartları'nın Amaçları

Küreselleşen dünya ile birlikte, şirketler finansal kaynak gereksinimlerini uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri, finansal tabloları uluslararası düzeyde kıyaslama isteği ve şirketlerin çok uluslu şirketler olmak istemesi gibi sonuçları gün yüzüne çıkarmıştır. Bu nedenle şirketler finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli tam doğru güvenilir finansal tablolara ihtiyacı gittikçe önem kazanmıştır. Fakat her ülkenin ulusal muhasebe prensipleri ve muhasebe politikalarının diğerlerinden farklı olması, yasal prosedürlerinin farklı olması sonucu uluslararası seviyede mali tabloların düzenlenmesini zorunlu hale getirmiş; bütün bu sonuçlar uluslararası muhasebe standartlarına uygun muhasebe ve denetim uygulamalarına geçilmesinin önemini arttırmıştır (Usta2007: 15).

Finansal tablolar hazırlandığı zaman UFRS'yi dikkate almamak, nitelik ve nicelik bakımından yetersizlik sebebiyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir (Şensoy 2013: 7).

Uluslararası ticaret yapan işletmelerin kıyaslanması hem de finansal tabloların karşılaştırılması ancak ortak bir dil kullanılarak sağlanmış olur.

Muhasebe standartlarının oluşturulma amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Uygulamadaki farklılıklara son vermek, muhasebe uygulamalarında tekdüzeni oluşturmak,
- Mali tabloların herkes tarafından anlaşılacak şekilde açık, uygun, anlaşılabilir, taraf olmaksızın ve kıyaslanabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların doğru değerlendirme yaparak doğru kararlar vermesini sağlamak,

- Uluslararası piyasalarda ortak dil kullanarak bilgi üretimi ve üretilen bilgiyi sunulması esnasında kolaylık sağlamak,
- Çok uluslu işletmelerin tek bir standarda göre işlem yapmasını sağlayarak farklılıktan dolayı çıkabilecek sorunların önüne geçmektedir.

Kaydetme ve sınıflandırma gibi çeşitli muhasebe faaliyetlerinin anlaşılması ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için, uluslararası standartlaşmaya ihtiyaç duyulmaktadır (Usta 2007: 15).

2.1.4. Muhasebe Standartlarının Fayda Ve Sakıncaları

Küresel her alanda kullanılabilir, finansal raporlama standartları setinin oluşturulmasının sağladığı faydalar şöyledir:

- Farklı muhasebe uygulamalarını kullanan şirketler arasında ek maliyet oluşacağından, bu durum standartlarla ortadan kaldırılacaktır,
- Yurtdışı ortakları şirketlerin ortak finansal tablolarını düzeltmeye gerek kalmayacak,
- Artan yüksek faiz maliyetleri yatırımcılar ve borç verenler açısından risk oluşturduğundan bu riski ortadan kaldıracaktır,
- Uluslararası işlem yapan şirketler fon toplamak veya borçlanma yapmak istediklerinde finansal tablolarını ilgili ülkenin anlayabileceği şekilde düzenlemesi yani ilgili ülke uygulamasına dönüşme zorunluluğu da ortadan kalkacaktır,
- Ekonomik alanda yapılacak işbirliklerinin önündeki bir takım engeller engel ortadan kalkmış olacaktır.

Yukarıda belirtilen faydalar dışında uluslararası muhasebe standartlarının olumsuz yanları da bulunmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasıyla dünyada tek tip muhasebe standartlarının oluşturulması amaçlanmaktadır. Muhasebe standartlarının tek düze olması bazı bilim adamları tarafından olumsuz karşılanmaktadır. Tek düzenin olumsuz yanı muhasebenin sert otoriteye dayanarak gelişemeyeceği, eğer tek bir otorite tarafından belirlenirse çok sayıda standart oluşturulması gerektiği

gösterilmektedir. Buna alternatif ise standartların birkaç standart geliştiricisi tarafından sunulması ve bunlardan en uygun olanının ise işletmeler tarafından seçilmesidir. Başka bir eleştiri, standartların yaptırım gücünün olmaması ve sadece yol gösterici mahiyette olmasıdır (Hikmet 2001: 71).

Standartların hayata geçirilmesini güçleştiren vergi muhasebesi anlayışını kabul eden ülkelerde muhasebe standartları vergi düzenlemeleri içinde yer almamıştır. Bu nedenle uygulamada bir mecburiyet olmadığından standartların hayata geçirilmesi güçleşmiştir (Gücenme 2003: 27).

Eleştirilere rağmen muhasebe standartları, devletler ve işletmeler tarafından olumlu karşılanmakta ve uygulanmaktadır.

2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı

Küreselleşen dünyada sadece ulusal standartlara göre muhasebe ve raporlama sisteminin yetersiz kaldığı düşünülmektedir (Nuriyev2009: 36).

1959 yılında ilk defa, Büyük Avrupa Serbest Muhasebeciler kurumunun üyelerinden Jacob Kraayenhof, Uluslararası Muhasebe Standartlarının çalışmalarına başlanması gerektiğini ileri sürmüştür. Avrupa Birliğine muhasebe sistemleriyle ilgili bilgi vermek için ise 1961 yılında Grouped' Etudes kurulmuştur. Kanada, İngiltere ve ABD'nin profesyonel enstitüleri tarafından 1966 yılında Muhasebeciler Uluslararası Eğitim Grubu (AISG-Accountants International Study Group) oluşturulmuştur. Adı geçen kuruluşlarla birlikte muhasebeyle ilgili ilk uluslararası kuruluşlar yapılandırılmaya başlanmıştır (Nuriyev2009: 36).

20.yüzyılın sonunda Uzak Doğu Asya, Latin Amerika ve ABD ve Avrupa Birliği'nde başlayan ekonomik durgunluk kısa sürede gelişmekte olan ekonomileri de etkilemiş ve finansal ölçüm, muhasebe alanında karşılaştırılabilirlik ve gerçek durumun yansıtılabilirliği uluslararası faaliyet gösteren işletmelerin en önemli ortak ihtiyacı haline gelmiştir (Başaran 2008: 156).

Yakınsamanın gerçekleşmesi halinde Amerikan sermaye piyasalarında menkul kıymetleri işlem gören Avrupa Birliği ülkelerindeki şirketler, finansal raporların Amerikan Muhasebe Standartları açısından yeniden düzenlemek mecburiyetinde kalmayacak bununla birlikte işletmenin sermaye piyasası borsasına

girişindeki zorluklar ve maliyetler azalacaktır. Enron ve benzeri skandallar ile birlikte UFRS'nin finansal piyasaların gerçek, güvenilir ve doğru işlemesi açısından ne derece önemli olduğu daha iyi anlaşılmıştır (Yalkın 2003: 45).

2.3. UFRS'nin Belirlenmesinde Etkisi Olan Kuruluşlar

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile ilgili alanda dünyada birçok kurum veya kuruluş faaliyet göstermektedir. UFRS ile ilgili çalışmalar yapan, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulması, düzenlenmesi ve onların kullanımına yardımcı olan bazı örgütler:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü
- Avrupa Birliği
- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'dur.
- Basel Kurulu
- Birleşmiş Milletler
- Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
- Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu

2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu

1960'lı yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın düzenlenmesi hususunda ilk müzakereler başlanmıştır. Burumun bir örgüt aracılığıyla gerçekleştirilmesi adına yapılan ilk adım Sydney'de Ekim 1972'de 10. Dünya Muhasebe Kongresinde görüşülmüştür (Başpınar2005: 53). Görüşme sonucunda elde edilen somut verilere göre İngiltere, Galler ve ABD tarafından Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu (AISG) kurulmuştur. Bu tavsiye uzun sürmeden, 1973'de gerçekleşmiş; Kanada, Fransa, Avustralya, Almanya, İngiltere, Japonya, İrlanda, Meksika ve ABD'deki uzmanlaşmış muhasebe örgütlerinin yaptığı bir anlaşmayla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur (Bekçi ve Özdemir 2006: 145).

IASC'nin, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na yönelik faaliyetleri, Uluslararası Sermaye Piyasaları Komisyonları Örgütü (IOSCO), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi örgütler tarafından desteklenmekte uyumlaştırma faaliyetleri devam etmektedir. Türkiye'de bu komiteye destek veren kuruluşlar olarak, IASC'ye 1974 yılında üye olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ve 1994'te üye olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve (TÜRMOB) gösterilebilir (Cavlak 2015: 81).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kuruluş amacı; denetlenmiş finansal tabloların hazırlanmasında uygulanacak muhasebe standartlarını kamu yararına uygun olarak düzenlemek ve bu standartların bütün ülkelere kabul edilmesini ve uygulanmasını sağlamaktır (Savun 2014: 8). Uluslararası muhasebe Standartları Komitesi, her ülkenin muhasebe standardı oluşturucusu ile çalışmalar yaparak, dünya çapında muhasebe standartlarını birbiriyle uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktaydı (Parlakkaya 2004: 123).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) diğer amaçları ise; mali tabloların düzenlenmesinde ve sunumunda esas alınacak standartları daha iyi duruma getirmek, geliştirilen standartları yayımlamak, bu standartlarında dünyada benimsenmesini sağlamaktır. Aynı zamanda düzenlemeleri geliştirerek uluslararası uyumu sağlamak hususunda çalışma yapmaktır (Üstündağ 2000: 46).

Komitenin kuruluş yasasındaki anlaşmaya göre, üyeler aşağıdaki yükümlülükleri üstlenme konusunda anlaşmışlardır:

- Komitenin çıkardığı standartları desteklemek,
- Yayımlanan bu standartlara hazırlanan mali tabloların uygun olmasını sağlamak, eğer uyumsuzluk olması durumunda uyumsuzluğun derecesini mali tablolarda belirtilmesi sağlamak, uluslararası muhasebe standartlarına uyulması hususunda menkul kıymet borsa görevlilerini inandırmak,
- İnceleme sırasında mali tabloların standartlara göre hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçileri bu hususta kesin yargıya varmalarını sağlamak,

- Uluslararası muhasebe standartlarına mali tablolarda uyulmadığı hallerde mali tablolarda açıklanmaması durumunda denetçilerin bunu raporlarında belirtmelerini sağlamak (Akgün 2007: 86).

2001 yılına kadar IASC tarafından standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS-International Accounting Standards) adı ile yayınlamaktaydı. 2001 yılında IASC yerini, Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB-International Accounting Standards Board) bırakmış ve standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS-International Financial Reporting Standards) adı ile yayınlanmaya başlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı temel amaç edindiği için ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışmalar yapmıştır. IASB'ın finansal raporlama ve muhasebe standartlarının kullanıcıları tarafından önemli derecede ilgi görmesini, kurulun hazırladığı standartların dünyada birçok yerde uygulanabilecek şekilde; basit ve anlaşılabilir olduğu ile açıklayabiliriz (Akdoğan 2006: 56).

2.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants), 1977'de kurulmuştur. Muhasebede etik, eğitim problemleri ve aynı zamanda denetimle ilgili konularla ilgilenmektedir. Federasyonda bulunan bireyler 120 ülkeden 160 üyesi ile 2.5 milyon bireyi temsil etmektedirler. IFAC, kamuya yarar sağlayacak profesyonel ve nitelikli standartlar geliştirmeyi, ulusal ve uluslararası standartlar arasında yakınsamayı amaçlamaktadır. Yerel muhasebe örgütleri, hükümetler, standart koyucu kurumlar ve düzenleyici kurumlarla disiplinli çalışmalar yaparak sorumluluk aldığı bu gibi vazifelerde başarı olmalarına olanak sağlar. Üyeler arasında ortak görev dağılımı ilerleterek global bir mali mimari yaratmayı hedeflemektedir (Karapınar 2013: 142).

IFAC'ın dört önemli standart kurulu vardır (Nuriyev2009: 47):

- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu
- Uluslararası Denetim ve Sigorta Standartları Kurulu
- Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu

2.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) 1983 yılında kurulmasının amacı halka sunulan işlemlerini ve uluslararası sermaye piyasalarının çalışmalarını arttırmaktır (Alpay 2014:20). IOSCO; global standart oluşturucu olarak dünyada benimsenmiş bir kuruluştur (Çelik 2013: 30). ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu, İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi, Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu ve 177 üyeden oluşan IOSCO, ülkelerin menkul kıymet hazırlama kurumlarının uluslararası temsilcisidir (Şahin 2010: 11).

1983 yılında kurulan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO-International Organization of Securities Commissions) menkul kıymet sektörü için global bir standart tayin edici olarak kabul edilir (Çelik 2013: 30).

Küreselleşen sermaye piyasalarının etkisiyle 1990'lı yıllarda menkul kıymet işlemleri uluslararası boyut kazanmış, menkul kıymet ihraççıları birçok ülkede menkul kıymet alım satımı yapmaktadır. Birden fazla borsaya kote olmuş işletmelerin sayısı gitgide artmaktadır. IOSCO, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında elliye yakın ülkenin sermaye piyasalarındaki standart oluşturucu kurumlar aracılığıyla dünyada etkin bir kurum olmuştur (Üstündağ 2000: 51-52).

IOSCO, üyeleri arasında kaliteli bilgi akışı sağlamak, sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgi alanları kapsamında eşgüdüm sağlamak, sermaye piyasalarının resmi yapısına ait ortak uluslararası standartlar düzenlemek amacıyla oluşturulan kurumdur (İbiş ve Akarçay 2003: 2).

IOSCO ulusal muhasebe standartları komiteleri dışında kalan, standart düzenleme süreci içerisinde, yönettiği tartışmalar neticesinde elde ettiği tesir etmesi açısından çok ayrı bir pozisyona sahiptir (Uysal 2006: 93).

IOSCO en önemli çalışmalarını üç komite (Teknik Komite, Yürütme Komitesi ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi) aracılığıyla yürütmektedir. Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi'nin amacı gelişen piyasaların etkinliğini artırmak için ilkeler oluşturmak ve bilgi akışını sağlamaktır. IOSCO'nun ana düzenleyici komitesi olan Yürütme Komitesine bağlı iki profesyonel kuruldan

oluşur. Dünya'nın en hacimli ve gelişmiş, uluslararası niteliğe sahip piyasalarını düzenleyen 15 düzenleyici kurum olan Teknik Komite'dir.(Technical Committee) Bu Kurul uluslararası menkul kıymetler ve vadeli işlemlere dönük yönetmeliklere ait önemli konularda ve bu konulara ait uygulamalara dönük verilecek tepkilerin incelenmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda Kurul, dünyadaki sermaye piyasalarında uygulama esnasında sık karşılaşılan problemler ve gereksinimleri takip ederek bu hususlarda raporlar hazırlamakta ve standart düzenleyici kurumlarca takip edilecek prensipler geliştirmektedir. Yürütme Komitesi'nin amacı Kurulun amaçlarını yerine getirilmesi için gerekli düzenlemeler yaparak başkanlar komitesinin programına alır, icra organıdır (Hatipoğlu 2009: 49).

1993'te yerel ve küresel bazda menkul kıymet alım satımında işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında uyulacak kuralları gösteren muhasebe standartlarının tespit edildiği bir liste üzerinde IOSCO ile IASB fikir birliğine varmıştır. 1993 senesindeki anlaşmadan sonra taraflar arasında gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde, 1995 senesinde, uluslararası menkul kıymet alım satımında temel alınan muhasebe standartlarının belirlenmesine yönelik anlaştıkları görülür (Dalkılıç 2008: 29).

IASB tarafından uluslararası menkul kıymet alım satım işlemlerinde uyulması gereken muhasebe standartlarının tamamını IOSCO Mayıs 2000'de tarihinde onaylamıştır. IOSCO üye ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması için 2005 yılında tavsiye kararı aldı. UFRS, kıyaslanabilir ulusal ve uluslararası finansal raporlamanın yapılabilmesi için asıl dayanak olmuştur. IFRS'yi gittikçe önemli kılan ve uluslararası muhasebe seti olarak uygulanmasının en önemli nedenlerinden biri de, IOSCO uluslararası boyutlarda kote edilen halka açık çokuluslu şirketlerin IFRS'yi kullanmalarına yönelik verdiği tavsiyelerdir (Çelik 2013: 31).

2.3.4. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği tarafından, üyeliğe sahip ülkelerde muhasebe ve denetimle ilgili konularda, ortak uygulamalar için "Direktifler/Yönergeler" başlığı altında değişiklikler hazırlanmıştır. Bu değişikliklerin uygulamaya konulmasını, üye

ülkelerin kendilerine verilen belirli bir zaman sonunda gerçekleştirmesi gerekmektedir.

AB Komisyonu'nun 1995'te yayımlamış olduğu bir belge ile AB'nin direktiflerinin yetersiz olduğu fikri resmi olarak onaylanmıştır. Bu raporda dört ve yedinci yönergelerin üye ülkelerdeki değişik muhasebe geleneklerinin korunmasına izin verdiği, fakat aynı zamanda karşılaştırılabilir finansal raporlar hazırlanması konusunda önemli katkılarının olduğu belirtilmiştir. Ancak aynı raporda AB şirketleri için en acil konunun bu şirketlerin yönergelere dayanan ulusal yasalarına göre hazırlanmış oldukları finansal raporların uluslararası sermaye piyasalarında kabul görmemesi olduğu belirtilmektedir. Diğer önemli problem ise yönergelerin pek çok seçeneği barındırmakta olması ve yürürlüğe girdikleri tarihten sonra ortaya çıkan veya önemi artan bir dizi konusunu içermemesi önemli bir sorundur (Sakin 2003: 16).

Bu nedenle AB 1995'te muhasebe düzenlemeleri konusunda bir tebliğ yayımlayarak beş çözüm sunmuştur. Bunlar:

1. Çok uluslu Avrupa firmalarını Muhasebe Direktiflerine dâhil etmemek ve bu firmaları muhasebe standartları konusunda zorunlu tutmamak,
2. Varolan Muhasebe Direktiflerini revize etmek,
3. Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu'nu kurmak,
4. Muhasebe Standartlarını tanıma konusunda Amerika ile ahit imzalamak,
5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na üye olmak (Dalkılıç 2008: 31).

Avrupa Komisyonu, 2000 yılında, halka arz edilen işletmeleri, 2005'te ise uluslararası piyasada işlem gören ve borsaya kote olmuş şirketleri ki buna bankalar ve sigorta firmaları dahil konsolide finansal tablolarını UFRS'na uygun düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Avrupa Parlamentosu bu uygulamayı Mart 2002'de onamıştır ve Eylül 2002 yılında uygulamayı yayımlamıştır. AB'ne bağlı 7000 yakın işletme ve bu işletmelerin ortakları ve iştirakleri ile Uluslararası Finansal Raporlama standartlarını uygulamaya başlamıştır. Üye ülkeler bu sorumluluğu

uygulama konusunda bütün işletmelerini dahil etme konusunda mecburi tutulmamıştır (İbiş ve Özkan 2006: 31).

Avrupa Birliği'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygun muhasebe kayıtları ve finansal tablo düzenlemesinin gayesinden biri de açıklığı ve kıyaslanabilirliği artırarak sermaye piyasasının gelişimine kolaylık sağlamaktır (Karkacıer 2009: 14).

Aralık 2008'de Avrupa Komisyonu'nun (European Commission) aldığı karara göre sadece ABD, Japonya, Hindistan, Çin, Kanada, Güney Kore ülkelerinin ulusal muhasebe standartlarının Avrupa Birliği'nin kabul etmiş olduğu UMS/UFRS'lere (IAS/IFRS) denk olduğu (equivalence) kararı alınmıştır. Avrupa Birliği içerisinde düzenlenmiş piyasalarda menkul kıymet ihraç etmek isteyen ülkeler 2009 yılından itibaren ya Avrupa Birliğinin kabul etmiş olduğu UMS/UFRS'lere yada IASB tarafından yayınlanmış UMS/UFRS'leri (IAS/IFRS) kullanmak zorundadırlar (Hatipoğlu 2009: 47).

2.3.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

ABD'de, Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu muhasebe standartlarını belirlemede yetkili organ iken bu yetki yerini muhasebe teşkilatlarına bırakmıştır. Muhasebe standartları oluşturul iken birçok kurum ve kuruluş destek vermiştir. ABD'de, bu alanda en çok desteği Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği vermiştir (Çiftçi 1997: 170).

AICPA kapasitesinde 1939'da Muhasebe Prosedürleri Komitesinin oluşturulmasıyla başlayan standart yayımlama faaliyetleri, 1973 yılında kimseye bağımlı olmadan görevlendirilen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB-Financial Accounting Standards Board) tarafından devam ettirilmiştir (Öztürk 2006: 71)

2.3.6. Basel Kurulu

Basel Komitesi bankacılık işlemlerini düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulmuştur. UFRS'ye yönelik yaptığı çalışmalar neticesinde, UFRS'na ve uluslararası muhasebe uygulamalarına uyum çalışmalarını Nisan 2000'de desteklediğini duyurmuştur. Bankacılık sektöründe Basel-II ilkeleri 2008 tarihinde

yürürlüğe konuldu. Şirketlerin bankalarla işlem yapabilmeleri için UFRS'yi uygulamaları gerekir (İbiş ve Özkan 2006: 31).

İsviçre'nin Basel şehrinde Uluslararası Ödemeler Bankası içerisinde, Basel Bankacılık Denetim Kurulu faaliyet göstermektedir. Gelişmiş ülkelerdeki merkez bankaları ve bankacılık denetim kurumlarından yöneticilerin iştirakiyle oluşmuştur. Danışman olarak bankacılık alanında uluslararası muhasebe standartlarını yayımlayan örgüttür. Basel Kurulu aracılığıyla yayımlanan Basel-2 ilkeleri UFRS ye kaynak oluşturmaktadır (Dalkılıç 2008: 30).

2.3.7. Birleşmiş Milletler (BM)

Birleşmiş Milletler (BM), 1970'li yıllardan itibaren uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgilenmiştir. BM'nin muhasebe standartlarına ve finansal raporlamaya ilişkin yürüttüğü bütün çalışmalar, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik yapıldığı görülür (Usta 2007: 39).

BM bu konudaki çalışmalarına ek olarak 1976'da bir grup uzman görevlendirerek başlamıştır. Çok uluslu işletmelerin finansal tablolarında açıklanması gerekli bilgilere ilişkin açıklamalar bu grubun çalışmaları neticesinde yapılmıştır. BM, 1977 yılında çok uluslu şirketlerin kapsamlı finansal raporlar düzenlemesi için standartlar yayımlamıştır. Buna göre çok uluslu şirketlerin mali ve mali olmayan hususlarda detaylı raporlar hazırlaması istenmiştir. Fakat bu kurallar sadece ülkelerin çok uluslu işletmelerinden isteyecekleri raporlama konularına bir önderlik etmenin ötesine geçememiştir (Bitlisli 2010: 49-50).

BM bünyesinde muhasebe standartları kurallar seti ile ilgili olarak bir komisyon kurulmuştur. 1982 yılında İktisadi ve Sosyal Kurulu aracılığıyla uluslararası şirketlere ait bölümde çalışma yapan "Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu" (ISAR) kurulmuştur (Usta 2007: 39).

ISAR'ın yaptığı çalışmalar senede bir defa yayımlanmakta, uluslararası boyutta muhasebe alanındaki gelişmeler hakkında ve öne çıkan muhasebe hususlarında gelişen ülkeler ve eski doğu bloğu ülkelerine yararlı bir kaynak sağlamaktadır. Birleşmiş Milletler' in muhasebe konularındaki çalışmalarına

“gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunma” görüşü yoğunluk kazanmıştır (Üstündağ 2000: 49-50).

ISAR’ ın muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına katkıları:

- ISAR muhasebe standartlaştırma setine bölgesel ve ülkesel düzeyde katkıda bulunmak,
- Birden fazla uluslu şirketlerin faaliyetlerinin açıklanmasında mali tabloların doğru ve kıyaslanabilir olmasını sağlamak,
- Çok uluslu şirketlerin gelişmekte olan ülkelere yatırım yapmalarını olanak vermek amacıyla, kıyaslanabilir, doğru, muhasebe ve finansal raporlama sağlamak,
- Muhasebe standartları hususunda uyumlaştırmaya yardımcı olmak için Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe ile ilgilenen denetim elemanı ve muhasebe teşkilatları ile müzakere etmek (Çelik 2013: 38-39).

2.3.8. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

BM’den farklı olarak, Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)’nün muhasebe standartlarına bakış açısı gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkeler açısından değil ekonomik olarak gelişmiş ülkeler açısına yöneliktir. OECD UMS alanındaki çalışması standart oluşturmaktan ziyade raporlama yapmaya yöneliktir (Üstündağ 2000: 50).

OECD 1976’da mali verilerin açıklanması hakkında yol gösterici nitelikte bir bildirge yayımlamıştır. Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmalar yapabilmek için, 1979 ‘da OECD ve çokuluslu işletmeler kendi aralarında bir çalışma grubu oluşturdular. Bu grup muhasebe standartlarında uyumlaştırma sağlayarak kıyaslanabilirliği artırmak ve gerçek sorunlar bulmak için faaliyetlerini yürütmüşlerdir. Bundan dolayı bu grup muhasebe standartlarını düzenleme kuruluşu olarak benimsenmemektedir. OECD sadece muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına dönük çalışmaları destekleyen bir kuruluştur (Karkacıer 2009: 10).

2.3.9. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu

Muhasebe alanında uluslararası standartlaşmayı önemli bulan ve geliştirilen standartların hayata geçirilmesini vurgulayan iki kurum vardır. Bu kurumlar

ekonomik anlamda buhranda olan ülkelere geri almak şartıyla nakit veren kurumlardır. Örneğin Uluslararası Para Fonu (IMF), borç verdiği ülkelere UFRS'yi tavsiye etmekte ve bazı alanlarda standartların belirlenmesi davetinde bulunmaktadır. Buna ek olarak Dünya Bankası (WB) ve IMF, IFAC'ın çalışmalarına da destek vererek, UFRS'ye esas alan muhasebe standartlarının hızla çoğalmasına öncülük etmektedir (Alpay 2014: 22-23).

2.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Bazı Ülkelerde Yapılan Çalışmalar

2.4.1. ABD'de Yapılan Çalışmalar

ABD'de muhasebe standartlarının düzenlenmesinde kamu ve özel sektör kuruluşları karışımına dayalı olarak oluşturulmaktadır (Bostancı 2002: 3).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1887 yılında kurulan ve bir özel sektör kuruluşu olan Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), 1929 Finansal Kriz 'inden sonra krize tepki olarak çıkarılan ve yatırımcıları korumaya yönelik olarak oluşturulan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"dır. Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC), 1933ve 1934 yıllarında yürürlüğe giren kanunlarla finansal raporlamaya ait düzenlemeleri tespit etme görevi verildi. SEC, kurulduğundan buyana "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adıyla muhasebe alanları hakkında belgeler yayımlamıştır. Muhasebe standartları tespit etmedeki görevi denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmıştır. SEC, özel sektör düzenleyici kuruluşlara, muhasebe ve bağımsız denetim için oluşturulacak kuralların tespitinde daha yetkili olmasına imkan vermektedir (Bitlisli 2010: 33).

ABD'de düzenleyici kuruluşlar açısından bakıldığında muhasebe standartlarına ait gelişmeler ve düzenlemelerde etkili olan üç dönem vardır. Birinci dönem; AICPA'nin yoğun görev yaptığı 1939-1959 Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP), İkinci dönem,1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) ve üçüncü dönem 1973'te kurulan ABD'de muhasebe standartlarını oluşturma görevini ifa eden FASB dönemidir. FASB, çalışmaları muhasebe firmaları ve diğer organizasyonların gönüllü şahıslarının yardımıyla finansa edilmektedir. FASB, muhasebe standartlarını,

bu standartların iyileştirilmesinde uygulanan kavramları ve düzenlenen standartlara anlaşılabilirlik kazandırmak için yönergeler yayımlamaktadır. FASB'ın oluşturduğu muhasebe standartlarına SEC'in resmi desteği bulunmaktadır. Ancak FASB muhasebe standartlarını oluştururken konu ile alakalı tüm kurumların sürece dahil olmasını, bu standartların hakkında ilgili kurumlara bilgi verilmesine dönük metot izler. FASB halka açık toplantılar yapar. FASB, standart oluşturulurken yoğun çalışmamaktadır (Akgün 2007: 92).

FASB standartları düzenlerken iki ana esasa dayanır. Bunlar; hem kamu muhasebesi mesleğinin hem de özel sektör muhasebesi mesleğinin gereksinimini ve fikirlerini yanıtlaması “dueprocess: doğrudan katılımcı süreç” sistemi ile bütün ilgili kurumlara ve şahıslara fikirlerini aktarmaları için fırsat vermesi, böylece hitap ettiği tüm kurumlarla fikir birliği içinde çalışmaktadır (Başpınar2005: 43).

IASB - FASB aralarında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile US GAAP arasında var olan farkları ortadan kaldırmak için, 2002'de Norwalk Anlaşması Yakınsama Projesi (Convergence Project) başlatmışlardır. Norwalk Anlaşması, 2006 tarihinde revize edilmiş uluslararası sermaye piyasalarında kullanılacak kalitesi yüksek ve geniş kullanım yelpazesine sahip muhasebe standartları geliştirmeyi amaç edinmiştir. 2006'da IASB ile FASB üyeleri geleceğe dönük UFRS hakkında birlikte çalışmayı kararlaştırmışlardır. 2007 yılında Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (GASB) ve FASB'ın çalışmalarını kontrol etmekle yetkili Amerikan Finansal Muhasebe Vakfı (FAF)'dır (Elitaş vd. 2011: 3-4).

2.4.2. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

İngiltere'de 1844 yılında muhasebe uygulamalarına yönelik ilk düzenleme Birleşik Krallık Şirketler Kanunu'la yapılmıştır. 1900'de çıkarılan yasa ile denetim konusu oluşturulmuştur. 1947'de ise Şirketler Kanunu yeniden gözden geçirilerek muhasebe uygulamalarına yönlendirmeye sürdürmüştür. 1970 yılına kadar İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) etkiliydi. Bu enstitü muhasebe uygulamalarında yetkili meslek mensuplarından oluşmakta idi. Sonraki süreçte muhasebe uygulamalarındaki çeşitliliği ortadan kaldırmak için Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kuruldu. Bu kuruluş 1976 yılında 6 muhasebe örgütünden oluşan Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesinin (CCAB)

desteğini alarak Muhasebe Standartları Komitesi(ASC) ismini aldı. ASC'nin yaptırma etkisi olmaması, CCAB'deki üyelerinin tasdik etmesi gerekmesi, çalışmalarının ilerlememesi ve sonunda 1989 yılında şirketler kanununun çıkarılmasıyla Finansal Raporlama Konseyi (FRC: Financial Repeating Council) standart oluşturma sürecinde görevli kuruluş olarak kurulmuş oldu (Yalçın 2014: 50).

FRC, standart düzenleme esnasında gözetim yapmaktan ve etkin işleyişinden sorumludur (Başpınar 2005: 44).

Sanayi, ticaret, muhasebe mesleği gibi farklı zümrenin temsilcilerinden meydana gelen FRC, bütün alakalı kurum ve zümrelerin katılımını sağlanmayı amaçlamaktadır. FRC toplantıları halka kapalıdır (Bostancı 2002: 4).

Daha sonra ise Muhasebe Standartları Kurulu (ASB: Accounting Standards Board) kurularak standartların geliştirilmesi ve yayımlanması sağlanmıştır. FRC'e ASB'in üyelerini atamaktadır ve atanan üyeler muhasebe alanında yeterli teknik bilgiye sahip olmalıdır. Birde ASB ve FRC'ye bağlı olarak Finansal raporlama Gözetim Heyeti (FRRP) kurulmuştur (Üstündağ 2000: 42).

2.4.3. Almanya'da Yapılan Çalışmalar

Almanya'da muhasebe faaliyetleri tekdüzen muhasebe sistemi ile devam ettirilmiştir. Gün esaslı olarak da Almanya'nın köklü muhasebe geçmişi var olduğundan bu sistem hayata geçirilmiştir. Almanya'nın bu uygulamaya sahip olmasıyla muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve düzenlenmesinde etkili bir kurul kurulmamış, yalnızca Alman Muhasebeciler Enstitüsü bu konular hakkında düşüncelerini dile getirmiş ve açıklamalar yapmıştır. Ancak 1998 yılında muhasebe standartlarını meydana getirmek ile yetkili Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (GASC) kurulmuştur. GASC İngiliz-Amerikan örneğinde olduğu gibi bağımsız bir kuruluş olarak kurulmuştur (Yalçın 2014: 50-51).

GASC'nin amaçları, konsolide finansal tablolara ilgili standartlar düzenlemek, Almanya'yı uluslararası standartlaşma kurularında temsil etmek, ilgili Bakanlığa muhasebe uygulamalarında danışmanlık sağlamaktır. GASC'nin kurulmasının ardından muhasebe standartlarını belirlemekle yetkili kılınan

Bakanlıkla aralarında bir anlaşma imzalanmıştır. Dolayısıyla Almanya’da muhasebe standardını oluşturan kurum olarak bilinmektedir (Üstündağ 2000: 43).

GASC, standart yaratma esnasında halka açık toplantılar yapılması, taslak halinde standartları yayımlayarak ilgililerden fikir alması, dolayısıyla standartlarla ilgili çevrelerin fikirlerini sürece dahil etmesiyle danışma kurumlarının kurulmasını tavsiye etmektedir. Almanya’da muhasebe standartları yapılacak düzenlemelerin diğer ülkelerde yaşanan gelişmelere, deneyimlere bakılarak yasama yoluyla yapılmasından ziyade düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılmıştır. GASC’nin faaliyetleri sadece konsolide mali tabloların hazırlanması ile sınırlandırılmıştır. Almanya’da ulusal muhasebe düzenlemelerinde geleneksel bir yapı söz konusudur. Ancak uluslararası muhasebe standartları bağımsız bir düzenleyici kuruluş tarafından oluşturulmaktadır. Bu durum dünya genelinde, muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan uygulamanın önemini ortaya koymuştur (Başpınar 2005: 46).

2.4.4. Fransa’da Yapılan Çalışmalar

Fransa’daki muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar iki safhada ele alınabilir. Birincisi Genel Hesap Planı kapsamında yürütülen faaliyetler, ikincisi Muhasebe Uzmanları ve Yeminli Muhasipler Birliği (OECCA)’nce yürütülen faaliyetlerdir. Fransa’da Genel Hesap Planı muhasebe uygulamalarında birçok kanun ve kararname olmasına rağmen baskın bir güçtür. Fransa tek düzen muhasebe sisteminin dünyada öncüsüdür. İlk Genel Hesap Planını Fransa 1947 tarihinde uygulamaya geçirmiştir. Ulusal Muhasebe Konseyi (CNC) Genel Hesap Planının uygulanmasını sağlamakla sorumludur. Aynı zamanda OECCA’da 1966 yılından itibaren yüksek rütbeli kamu yetkililerinden, muhasebe, sanayi, ticaret ve işçi sandık, teşkilat ve sendikalarının önde gelen üyeleri vardır. Genel hesap planının uygulanması, iyileştirilmesi ve benimsenen muhasebe ilkeleri hususunda fikir ve tavsiyelerini standart olarak yayımlamaktadır. Bu faaliyetlere Borsa İşletmeleri Komisyonu ve Muhasebe Denetçileri Birliği gibi kuruluşlar da katkı sunmaktadır. AICPA ile OECCA’nın çalışma şekilleri ve gayeleri aynı olsa da AICPA, OECCA’dan daha hür ve daha etkindir (Şensoy 2008: 35-36).

2.4.5. Kanada’da Yapılan Çalışmalar

Kanada’da muhasebe ve denetim standartlarının gelişiminde lider olan Terminoloji Komitesi, Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü bünyesinde kurulmuştur ve komitenin içindeki çeşitli kurullar aracılığıyla standartlar oluşturmaktadır. Standart tespitinde yetkili kuruluşlar;

- Kanada Muhasebe Standartları Kurulu (ACSB)’nun amacı, işletmelerce hazırlanan finansal bilgilerin kalitesini arttırmak ve muhasebe standartları ile uluslararası düzenlemeler arasında uyumu sağlamaktır.
- Denetim Standartları Kurulu, denetimin kalitesini arttırmak amacıyla, Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi –IPAC gibi kuruluşlarla denetim alanında uluslararası uyumun sağlanması görevini üstlenmiştir.
- Kontrol Kriterleri Kurulu, işletmelerin kaynakları organizasyon kültürleri, yapıları, iş süreçleri, risk yönetim uygulamalarına ilişkin kontrol mekanizmalarını belirler.
- Kamu Sektörü Muhasebe Kurulu; hükümetlerin karar verme süreçlerine ve sorumluluklarına ait muhasebe standartları geliştirmekle görevlidir.
- Araştırma Departmanı, mali ve mali olmayan bilgilerin kullanıcıları ve hazırlayanlar için önemli olan konulara dair araştırmalar yapmak, tartışmalar açmak ve danışmanlık yapmak amacıyla oluşturulmuştur.
- Muhasebe Standartları Gözetim Konseyi, Muhasebe Standartları Kurulunun faaliyetlerini denetlemek ve söz konusu faaliyetlere ilişkin kaynak sağlayarak
- Kamu yararına hizmet etmesi amacıyla faaliyete geçmiştir (Ülkü 2008: 16-17).

2.4.6. Japonya’da Yapılan Çalışmalar

Japonya’da muhasebe mesleği ve uygulamaları Kamu Uzman Muhasebecileri (CPA) yasası adı altında ilk kez 1948 yılında çıkartılmıştır. Bu yasa muhasebe mesleği alanında anahtar niteliğindeki konuları içermektedir. Bu yasa ile CPA ve alt düzey CPA’ların mesleki yeterlilik sınavları, mesleki üyelik kaydı, görev ve sorumlulukları ve denetim kurumlarına ilişkin niteliklerin oluşturulması

amaçlanmıştır. CPA'lar başlangıçta, topluma karşı çok önemli bir sosyal sorumluluk içinde olduklarını fark etmişlerdir. Bu nedenle, bağımsız olarak, standartları yüksek etik kuralları kapsamında mesleki görev anlayışı içinde, güvenilir ve yüksek teknik yetenekte olanlara açık tutulan bir sorumluluğu üstün görmüşlerdir. Bu konudaki diğer bir yapılanma ise, Japonya'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri GAAP'lar çok yönlü ve kurumsal niteliği oldukça yüksek olan aşağıda sırasıyla belirtilen muhasebe örgütlerince çıkarılmıştır (Akgün 2007: 96).

2.4.7. Çin'de Yapılan Çalışmalar

Çin'de 1990 yılından itibaren Shanghai ve Shenzen borsalarının kurulmasını takip muhasebe sistemi kökten değişmiştir. Çin hükümeti her iki borsanın büyümesine karşı 1992'de Halka Arz Yapmış Şirketler için Muhasebe Düzenlemesini yayımlamıştır. Çin hükümeti geleneksel Sovyet muhasebe modelinden bu düzenlemeden sonra ayrılmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarını kapsayan pek çok muhasebe uygulamalarını benimsenmiş ve kendi sistemine dahil etmiştir. Çin hükümeti sınır ötesi yatırımlara kolaylık sağlamak için B tipi fon hisse senedi ihraç eden işletmelerin gelirlerini UMS'ye göre baştan gözden geçirerek düzenlemesini zorunlu kılmıştır. Çin çeşitli düzenlemeler yapmasına rağmen her iki uygulama arasındaki farklılıkları giderememiştir. Çin ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki farklılığı gidermek için 1998'de yeniden halka arz yapmış şirketler için muhasebe düzenlemesi yayımlamıştır. Finans Bakanlığı'nca IFRS örnek alınmış ve 16 adet yeni Çin Muhasebe Standartları (Chinese Accounting Standards) yayımlanmıştır. Borsaya kote edilen işletmeler 1 Ocak 2007 yılından itibaren geçerli kılınmıştır (Çankaya 2007: 135).

2.4.8. Rusya'da Yapılan Çalışmalar

Rusya 1998'de Uluslararası Muhasebe /Raporlama Standartları ile ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıkları gidermek için çalışma düzenlemiştir. Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 1998'den bu yana 20 yeni standart yayımlayarak uyumlaştırma faaliyetlerinde önemli çalışmalara başlamıştır. Hükümetin gösterdiği yol IFRS ile Rusya Muhasebe Standartlarının uyumlaştırılması gerekliliğidir. AB, IFRS uygulamalarının Rusya'da yaygınlaşması için bir öneride bulunmuştur. Tüm ticari bankalar finansal tablolarını hem uluslararası muhasebe

standartlarına, hem de ulusal muhasebe standartlarına uygun düzenlemekle zorunludur (Çankaya 2007: 135).

2.4.9. Diğer Ülkelerdeki Çalışmalar

Muhasebe standartlarının yaratılması amacıyla gelişmiş ülkelerde de çalışmalar yapılmaktadır. Belçika, İspanya, İsveç, İtalya, Hollanda ve Avustralya bu ülkelere örnektir.

Belçika 1975 yılındaki kanunla, muhasebe uygulamalarının şekil ve kapsamını ilkelere bağlamış, mali tablo ve raporları bu ilkeler çizgisinde oluşturmuştur. Bu yasayla, asgari ölçüde standartlaştırılmış hesap planını işaret etmekte, bilanço, kâr-zarar hesabı ve ilavelerinin kapsam ve dizinini açıklamaktadır. Muhasebe Standartları Komitesi, Krallık talimatıyla kuruldu. Bu kurulun amacı muhasebe uygulamaları ve ilkeleri geliştirmekle sorumludur. Ticaret Kanunu'nun hazırlanmasını mecburi kıldığı mali tablo ve raporlar rutin bir şekilde vergi dairelerine verilmekte; ayrıca anonim şirketler yasanın mecburi kıldığı mali tablo ve raporları resmi gazetede yayımlamaktadır (Tokay 1987: 70).

Norveç Şirketler Kanunu, şirketlerin mali tablolarını tam ve güvenilir bir şekilde düzenlenmesini mecburi kılmıştır. Yasaya göre, kâr-zarar tablosunun gelir ve gider hesaplarının, bilançonun aktif ve pasif hesaplarının detaylı açıklanması gerekir. Önceki süre ile mukayeseli tutarlar yalnız hisse senetleri menkul değerler borsasına ayrılmış şirketlerin mali tablolarında bulunmaktadır. Yerel uzman muhasebe kurulları ise içinde buldukları devlet komitelerinde muhasebe ve raporlama standartlarını geliştirmeye dönük çalışmalar yapmışlardır. Bu komisyonların yayımlanan bildirimleri, emir niteliğindedir (Tokay 1987: 70-71).

İspanya'da ticari faaliyetler, 1985'te çıkarılan Ticaret Kanunu ile yürütülmekte idi. Ancak bu yasa, bazı yasa ve yönetmeliklerle değişmiştir. Anonim ve limitet şirketler, 1951 ve 1953 senelerinde yürürlüğe giren yasalara göre yürütülmeye başlanmıştı. 1973'te yayımlanan genel muhasebe planıyla, muhasebe uygulamalarının açıklanmasını ve sunulmasını zorunlu kılmıştır (Tokay, 1987: 71).

İsveç'te 1929 yılında yürürlüğe giren Defter Tutma Kanunu ve 1944 yılında yürürlüğe giren Şirketler Kanunları ile tüm şirketlere muhasebe kayıtlarını tutma

mecburiyeti getirilmiştir. Bu kanunlar muhasebe ilkeleriyle ilgili politikaları içine alır. İsveç Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, muhasebe ve denetleme ile ilgili pek çok tebliğ sunmuştur. Bu tebliğlerin uygulanması zorunlu değildir. 1977 senesinde çıkarılan Şirketler Kanunu'na göre, şirketler daha çok açıklayıcı özellikte mali tablolar hazırlamak mecburiyetinde idiler (Tokay 1987: 71-72).

İtalya'da vergi kaynaklı muhasebe uygulanmaktaydı. Bu sebeple de ilgililere fazla faydası yoktu. İşletmelerin hazırladıkları mali tabloların mali belge olarak görülmesi, vergi kanunlarındaki pek çok muhasebe prensipleri tarafından da desteklenmiştir. İtalya'daki aktif hesapların var olandan düşük gösterilmesi, satışların muhasebe uygulamalarında gösterilmemesi gibi durumlar mevcuttur. Olayların, yasal defterlerin haricinde takip edildiği de söylenir. İtalya'da Sermaye Piyasası Kurulu (CONSOB) 1975'te kurulmuştur. CONSOB'un görevi muhasebe uygulamalarının düzenlemektir. CONSOB, IASC'nin yayımladığı Uluslararası Muhasebe Standartları tamamını uyumlu hale getirerek İtalya'da bu muhasebe standartlarının kabul edileceğini onaylamıştır. Böylelikle muhasebe standardı oluşturma problemine çözüm bulmuştur (Tokay 1987: 73).

Hollanda'da uygulanan muhasebe prensipleri özel veya kamu kuruluşları tarafından oluşturulmamaktadır. Yalnızca Hollanda Hesaplar Yasası, genel terimlerle, bilanço ve gelir tablosunda olması gereken verileri, sınıflandırma ve sunma biçimini göstermektedir. Hollanda'daki vergi kanunlarının muhasebe uygulamalarındaki etkisi pek azdır. Vergi kanunları, muhasebecilere kapsamlı bir yargı erki vermiştir. Nedeni ise muhasebecilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini takip edeceğidir (Tokay 1987: 73-74).

2.5. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi

2.5.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış

Ülkelerin muhasebe standartları oluştururken hukuki ve finansal sisteminden, şirketlerin ortaklık yapısından ve finansman yöntemlerinden, muhasebe mesleği gelişim seviyesinden, muhasebeden çıkan sonuçları kullanan kişilerin eğitim ve gelişmişlik düzeyleri gibi bazı farklılıklar ile karşılaşılır (Gökçen vd. 2016: 9).

Türkiye muhasebe sisteminin oluşmasına yeni bir düzen almasına yol gösteren ülke çapında farklılıklara sebep olan; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta mevzuatındaki hükümler bu farklılığın sebebidir (Şahin 2010: 24).

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler ekonominin küreselleşmesinden çok fazla etkilenmiştir. Şirketlerin halka arzı, şirket menkul kıymetlerinin dünya borsalarında işlem görmeye başlaması ve uluslararası ticaretin önemli ölçüde artması, ülkemizde uygulanan muhasebe ilke ve politikalarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun hale getirmemizi mecburi kılmıştır (Koroğlu ve Doğan 2012: 3).

TTK ve VUK’daki maddeler ülkemizde muhasebe faaliyetlerinin şekillenmesinde rol oynamıştır. Bahsi geçen maddelerin bir gereksinimi karşılamadığı zamanlarda kuruluşlar kendi faaliyetlerine giren şirketler için muhasebe uygulamalarını yön gösterici yapmışlardır (Sönmez 2003: 24).

Farklı kurum ve kuruluşların kendi özlüklerinde tek düzeni sağlamak amaçları ile başlayan muhasebe standartlarının gelişimi daha sonra Türkiye’de AB’ye üyelik talebinin etkisiyle IAS/IFRS’ler zorunlu hâle getirilmiştir (Çelik 2012: 28).

Ülkemizde muhasebe uygulamaları, iktisadi ve siyasi yönden yoğun ilişkiler içinde olduğumuz ülkeler örnek alınarak aktarılan kanunlardan oluşmaktadır. 1850’de uygulamaya konulan “Kanunname-i Ticaret” kanunu 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun çevirisi olup, tacirlerin tutmakla mükellef olduğu defterler hususunda getirmiştir. Daha sonra 1926’da yürürlüğe konulan 865 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu’ndan alınmıştır (Babaoğlu 2011: 17).

Ülkemizde muhasebe standartları gelişimi devlet öncülüğü ile gerçekleşmiştir (Cinit 2013: 26). 1989 yılına kadar Muhasebe meslek örgütleri etkin değillerdir. Meslek teşkilatlar ülke genelinde kullanılacak muhasebe ilkeleri geliştirememişlerdir. Nitekim Türkiye’de Sümerbank tarafından 1930’lu yıllarda düzenli belirli bir hesap planına ağırlık verilmiş ilk muhasebe uygulaması gerçekleştirildi (Can ve Gör 2011: 2).

1950’den sonra Amerika ile ilişkilerimiz ilerlemiş ve sonucunda Amerikan sistemin tesiri altında kalınmıştır.1987 yılından itibaren AB’ne tam üyelik için

başvurulması neticesinde Avrupa Birliği düzenlemelerinin etkisinde kalınmıştır (Kocamaz 2012: 111).

Türkiye’de ilk önemli adım, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçe ’ye tercüme edip yayımlaması ile başlamıştır. Bu girişim müeyyidesi olmadığı için ilmi bir eser olarak kalmıştır (Bekçi, 2007: 29). Birçok kişi, Türkiye Muhasebeciler Uzmanları Derneği aracılığıyla uluslararası muhasebe standartları hakkında fikir sahibi olmuştur (Üstünel 2002: 3).

Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen 1992 yılında kabul edilen, 1994'te de uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ülkemizde açık, şeffaf ve kıyaslanabilir muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların hazırlanmasının yerleşmesi adına ulusal anlamda muhasebe sisteminin standartlaşmasına yönelik önemli bir gelişmedir (Cavlak 2015: 86).

Türkiye, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Uluslar arası Menkul Kıymet Komisyonları Komitesi'nin üyesi olması aynı zamanda AB'ye giriş sürecinde bir ülke olması sebebi ile; 2005 yılından bu yana borsada işlem gören şirketler ve bankalar mali tablolarını hazırlarken uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun hazırlamaktadır (Güney vd. 2012: 123).

TTK ve VUK’ da ki ilgili maddeler ülkemizde muhasebe uygulamalarının yürütülmesini sağlamıştır. Fakat bu konu ile ilgili maddelerin ihtiyaçları karşılamadığı durumlarda, özel yetkili bazı kurumların yetki alanına giren şirketler için, yol gösterici faaliyetlerde bulunduğu görülür (Başpınar2005: 46).

2.5.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlayan bir diğer kurum ise 1942 yılında kurulan "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"dir. 1967 yılında adı değişmiş ve "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" olmuştur. Bu dernek, 1942'de Profesör Osman Fikret Arkun, İsmail Otar ve 12 arkadaşı tarafından

resmi olarak kurulmuş, bu alandaki ilk özel teşebbüstür. 1967'de derneğin konumunda bir takım farklılıklar yapılmış ve üye sayısı artmıştır (Usta 2007: 50).

Muhasebe standardizasyonu alanında ülkemizde gerçekleştirilen ilk önemli çalışma, TMUD'un UMS'yi Türkçe'ye çevirip yayınlaması ile başlamıştır. 1977 yılında IFAC'a kurucu üye ve ISAC'a üye olarak katılmıştır. Halen faaliyetlerine devam eden dernek, 20.11.1999 tarihinde Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu'na (Fédération des Experts Comptables Méditerranéens: FCM) üye oldu. 2004 yılında ise Uluslararası Muhasebe Eğitmenleri ve Araştırmacılar Birliği'ne (International Association for Accounting Education and Research: IAAER) üye olmuştur (Cinit 2013: 30).

2.5.3. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye' de muhasebe sisteminin ilerlemesine katkı sağlayan tek düzen muhasebe sistemi öncelikle KİT'ler için mecburi kılınca da sonraları diğer işletmelerce de kabul edilmiştir. Tek düzen muhasebe sistemi İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya konulmuştur (Kötüoğlu 2008: 16).

Komisyon bu amaçla 1968-1970 yılları arasında 6 adet rapor yayımlanmıştır:

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı, Genel Açıklamaları ve Rapor Sistemi,
- Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- Açıklamalar ve Terimler (Güleryüz 2014: 15).

2.5.4. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasındaki muhasebe uygulamalarında tekdüzeliği sağlamak için birçok konuda çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969'da uygulamaya konulan kanununa göre bankalar kredi müşterilerinden istediği bilanço ve gelir tablosunun türlerini tespit etmiştir. Böylece Türkiye'de bu mali tabloların işlenmesine öncü olmuşlardır (Başpınar 2005: 47).

Türkiye Bankalar Birliği'nce düzenlenen Tek Düzen Hesap Planına ait açıklamalar:

- Ülkemizde var olan bütün bankalar için muhasebe uygulamasına mali tablolar düzenlemesi yönelik tek düzen sağlamaktır.
- Tekdüzen Hesap Planının numaralama sistemi doğrultusunda bankalar tarafından sunulacak olan ve küresel bankacılık faaliyetlerinde de anlaşılır, tek düzen bilanço ve kâr/ zarar tablosunun düzenlenmesini sağlamaktır.
- Banka denetiminde ve gözetiminde ihtiyaç duyulan verilerin en güvenilir kaliteli biçimde THP tarafından karşılanmasıdır.
- İstatistik amaçlı bankalardan talep edilen verilerin en güvenilir kaliteli biçimde THP tarafından karşılanmasıdır.
- Bankaların kendi faaliyet alanları doğrultusunda Tekdüzen hesap planını kullanmasını ve ayrıntılı hesapların gereksinime göre uygulama alanının genişletilmesini sağlar (Çelik 2013: 54).

2006'da "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yayımlanarak bankalar, TMSK'nce yayımlanan TMS-TFRS'yi temel aldıklarını ilan ettiler (Güleryüz 2014: 16).

2.5.5. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Örgütünün Yaptığı Çalışmalar

1987 Yılında oluşturulan komite TMS' nin oluşturmakla vazifelendirilmiş, bu kapsamda 43 adet muhasebe standardı oluşturulmuştur. Teknik kurul elemelerinden geçerli not alıp yayınlanmaya hazır standartlar şunlardır (Gökdeniz 1996: 13):

- Raporlama Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama Kâr ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Uluslararası muhasebe standartları Türk Standartları Enstitüsü (TSE)'ye bağlı olarak 1987'de kurulan TSE Muhasebe Standartları Özel Daim Örgütü, TMS'yi oluşturma görevini üstlenmiştir. Örgüt, TÜRMOB'tan sonra faaliyetlerine ara

vermiştir. TMSK'nın kurulmasını kabul etmiş, bu anlamda da muhasebe standartlarının özerk, tek bir kuruldandır oluşturulmasını sağlamaya yönelik çalışmalara destek vermiştir. TÜRMOB'un kurulmasıyla bu örgüt, faaliyetlerini bir süre durdurmuş ve muhasebe standartlarının tek bir kurum tarafından gerçekleştirilmesi üzerine TMSK'nın kurulmasını prensip olarak onaylamıştır (Cinit 2013: 28).

Örgüt tarafından düzenlenen muhasebe standartları, Türk muhasebe sisteminin iyileştirilmesi ve AB IV. Direktifine uyum açısından gereklidir. Ancak TSE'nin oluşturduğu standartların uygulamada etkisi görülmemiştir (Gökçen vd. 2016: 11).

2.5.6. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1962 yılında Sigorta Murakabe Kurulu adıyla kurulan, Türkiye'de özel sigortacılık sektöründe işlem yapan gerçek ve tüzel kişilerin kamu adına denetimini yapmak üzere faaliyete geçmiştir. Kurul, sigorta denetleme uzman ve aktüerleri ismini 1994 senesinde Hazine Müsteşarlığı çatısı altında almıştır.

Sigorta ve reasürans şirketleri açısından muhasebe uygulamaları için bir düzenlemeye rastlanmamıştır. Bu şirketlerde uygulanacak tek düzen muhasebe sistemine yönelik ilk düzenleme; Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Hazine Müsteşarlığı ve Sigorta Denetleme Kurulu'nun yetkililerinin iştirakiyle 01.01.1994 yılında çıkarılan "Tekdüzen Hesap Planı ile yapılmıştır (Oğlakçı 2016:14). THP; bilanço ve gelir-gider tablosunun tek tipli olarak düzenlenmesine olanak verir, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıt işlemlerinde ve mali tabloların hazırlanması yönelik tek düzeni sağlar, sektörün ve işletmelerin maddî gelişimini değerlendirir, ilgili grupların ihtiyaçlarına göre istediği veriyi sağlar (Dalkılıç 2008: 56).

2.5.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

BDDK, bankaların faaliyetlerini ait kayıtlarını düzenlemek üzere 1999'da uygulamaya konan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuştur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu 4389 sayılı kanunla bankacılık konularında birçok

düzenlemelerde bulunmuştur. TCMB'nin ülkemizdeki bankaların faaliyetlerini denetleyen bağımsız denetim firmalarından çalışmalarını yürütürken Avrupa Birliği düzenlemelerine ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun işlem yapmalarını istemiştir. Böylece muhasebe standartlarına uyumun ilk örneğidir (Kocamaz 2012: 115).

Bankacılık sektöründe bağımsız denetim ve düzenleyici kuruma gerek duyulmasına 1999 yılında karar verilmiştir. Bu konuda ki temel amaç, düzenleme ve denetimin faaliyetlerinin daha sık yapılması ve tarafsız karar alabilecek mercilerin oluşturulmasıdır. 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile Haziran 1999'da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) kurulmasına karar verilmiştir (BDDK Tanıtım Kitapçığı 2012: 5).

Bankacılık Denetleme Düzenleme Kurulu, 2002 yılında Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayımlamıştır. Yayımlanan yönetmelikle bankacılık sektörü ilgili 19 tane muhasebe standardı yayımlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 13). Ancak kurum, 08.11.2006 tarihinde yayımladığı "Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ" ile bu standartlar yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre bankalar, finansal tablolarını TFRS'yi uygulayarak düzenlemekle yükümlü tutulmuştur. Bu şekilde bankalar 2006 sonu itibari ile TFRS ile uyumlu muhasebe ve finansal raporlama standartlarını kullanmaya başlamışlardır (Cavlak 2015: 91).

1 Ekim 2002'de yürürlüğe giren 19 adet tebliğ başlıkları şöyledir:

Tablo 2.1. BDDK'nın UMS ile Uyumlu Tebliğ Ettiği Muhasebe Standartları (Gökçen vd. 2016: 14-15)

Tebliğ No	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular
1.Bildiri	Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
2.Bildiri	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
3.Bildiri	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
4.Bildiri	Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı
5.Bildiri	Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
6.Bildiri	Banka Birleşme Ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
7.Bildiri	Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
8.Bildiri	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
9.Bildiri	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
10.Bildiri	Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
11.Bildiri	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
12.Bildiri	Dönem Net Kar/Zararı, Temek Hatalar Ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
13.Bildiri	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
14.Bildiri	Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
15.Bildiri	Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
16.Bildiri	Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
17.Bildiri	Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama Ve Dipnotlar Standardı
18.Bildiri	Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
19.Bildiri	Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama Ve Dipnotlar Standardı Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Tebliğ

2.5.8. Maliye Bakanlığı Başkanlığında Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar

1990'da birçok kesimin yetkililerinin katılımı ile kurulan komisyonun esas amacı, Türkiye'de standart düzensizliğine ortadan kaldırmak için bütün tüm kesimleri bağlayan tek tipli muhasebe standartları hazırlamaktır (Başpınar 2005: 49). Türkiye'de bugüne kadar muhasebe standartları oluşturmaya çalışan, birbirinden

bağımsız, aralarında herhangi bir koordinasyon bulunmayan, standart saptama amaçlarında farklılık bulunan çeşitli kuruluşlar bulunduğundan, aynı konularda farklı standartlar yayınlanabilmiştir. İşte Maliye Bakanlığı bünyesinde işlem yapan muhasebe standartları komisyonu bu farklı uygulamaları ele alarak Avrupa Topluluğu'nun Dördüncü Yönergesini de dikkate alarak, Banka ve Sigorta İşletmeleri gibi kurumlar hariç, bütün şirketlerin uygulayabileceği muhasebe standartlarını hazırlamaya çalışmaktadır (Akgün 2007: 127).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, düzenlenen konular şöyledir (Arıkan 1996: 66):

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Finansal tablolar ilkeleri,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

2.5.9. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanununun 2499 sayılı madde ile 1981 yılında sermaye piyasası kurulu oluşturulmuştur. SPK, IOSCO'nun teşvik etmesi ile AB ile uyum süresinde (Seri XI, No:25 Tebliği) UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamış ve uygulamaya koymuştur (Aksoy 2005:190). Bahsi geçen bu tebliğ 34 adet standarttan oluşur (Çankaya 2007: 133).

SPK 2003 yılında, UFRS ile uyumlu muhasebe standartları hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı tebliğ ile 34 adet standart yayımlamıştır (Gökçen vd. 2016: 12-13).

Tablo 2.2. SPK'nın UFRS İle Uyumlu Finansal Raporlama Standartları (Gökçen vd. 2016:12-13).

1	Mali Tablolara İlişkin Genel Bilgiler
2	Mali Tablolar Sunumu
3	Ara Mali Tablolar
4	Nakit Akım Tablosu
5	Hasılat
6	Stoklar
7	Maddi Varlıklar
8	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
9	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
10	Borçlanma Maliyeti
11	Finansal Araçlar
12	İşletme Birleşmeleri
13	Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Bağlı Teşebbüsler Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
14	Kur Değişiminin Etkileri
15	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
16	Hisse Başına Kazanç
17	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
18	Karşılıklar Şarta Bağlı Yükümlülükler
19	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik Ve Hatalar
20	Kiralama İşlemleri
21	İlişkili Taraflar
22	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlama
23	Banka Ve Benzeri Finans Kuruluşlarının Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
24	İnşaat Sözleşmeleri
25	Durdurulan Faaliyetler
26	Devlet Teşvik Ve Yardımları
27	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
28	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
29	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
30	Emeklilik Planları
31	Tarımsal Faaliyetler
32	Finansal Tablo Ve Raporların Açıklanması Ve Borsaya Gönderilmesi
33	İlk Dönem Finansal Tablolar
34	Muhtelif Hükümler

2.5.10. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Yaptığı Çalışmalar

1989'da yayımlanan 3568 sayılı Muhasebe Mesleği Kanunu göre Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen ve kamu statüsüne haiz bir meslek kuruluşu olarak TÜRMOB'un kurulmasına karar verilmiştir (Can ve Gör 2011: 2).

TÜRMOB'un IASB' ye üye olması 1994 yılıdır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TМУDESK) 9 Şubat 1994'te yılında TÜRMOB kurmuştur. Dünya bankasının hazırladığı Mould Raporu bu kuruluşu sebep olmuştur.(Kötüoğlu2008:17). TМУDESK, 1994'te ilk olarak uyumlaştırma çalışmaları başlatmıştır (Hatunoğlu vd. 2013: 53).

TМУDESK, denetlenmiş mali tabloların, gereksinime göre hazırlanmış, doğru, güvenilir, dengeli, kıyaslanabilir ve anlaşılır özellikte olması toplum yararını gözeterek ulusal denetim standartlarını belirlemek ve yayın yapmak amacıyla kurulmuştur (Başpınar 2005: 50).

TМУDESK'in muhasebe standartları ile edindiği amaçlar:

- Dünya çapında çalışmaları olan şirketlerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının hazırlanmasını sağlayarak, muhasebe prensiplerinde tek düzeni sağlamaktır (Elitaş vd. 2011: 4).
- Finansal raporların oluşturulmasında ve üçüncü şahıslara sunulmasında temel alınacak muhasebe standartlarını ileri düzeye taşımak ve yayımlamak,
- UMS ile TMS arasında uyum sağlamak,
- Türkiye ekonomisi ile ihtiyaçlarını beraber düşünmek,
- Mali tabloların hazırlanması ve sunulmasına ait kanun ile muhasebe standartları ve uygulama şekillerini uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalarda bulunmak,
- Ülkemizdeki muhasebe faaliyetlerinde benimsenmiş muhasebe kavram ve temel bilgilerin muhasebe standartlarının ilerlemesinde faydalanmak (Yalkın 2006: 297).

TMUDESK'in üye sayısı altmış sınırlandırılmıştır. Faaliyetleri yürütme komitesi tarafından yönetilmektedir. Yürütme Komitesi, bir başkan, bir sekreter ve iki sekreter yardımcısından oluşmaktadır. TÜRMOB'un üyeleri, atadığı şahıslar ile ilgili kuruluşların temsilcilerinden oluşur. Birbirini takip eden sıra numaraları ile oluşturulan standartlar Kurul tarafından onaylandıktan sonra, TÜRMOB tarafından en fazla bir ay içinde yayımlanmaktadır (Çevik 2015: 46-47).

2.5.11. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanun ile değişiklik yapılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1 maddesi ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olarak kurulmuş ve 07.03.2002'de ilk toplantısını yapmış ve faaliyetlerine başlamıştı (Cavlak 2015: 92). Böylece Türkiye'de muhasebe standartlarını oluşturma sorumluluğu tek bir kuruma verilmiştir. Kurum'un kuruluş gerekçesi, "Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır" (İbiş ve Akarçay 2003: 8-9).

Bu kurum, MB, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı, YÖK, TOBB'den birer (Bekçi ve Özdemir, 2006:147) TÜRMOB'dan bir YMM ve bir SMMM olmak üzere toplam 9 temsilciden oluşur (Parlakkaya 2004: 132).

TMS; TMSK'ca yayımlanan muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlardan oluşur. Bahsi geçen standartlar, IASB'nin yayımladığı UMS/UFRS birebir Türkçeye çevrilmesidir. Bunun için IASB ile telif hakkı sözleşmesi yaparak Türkçeye çevirdiği Türkiye Muhasebe Standartlarını resmi gazetede yayımlamıştır. TMSK; Kavramsal çerçeve haricinde, 31 adet TMS kodunu kullanarak muhasebe standardı yayımlamıştır (Akdoğan 2007: 102).

2.5.12. Türk Ticaret Kanunu (TTK)

Türkiye’de ortaklıklara ait muhasebe, mali veriler ve finansal tablolara ilişkin ilk hükümlere TTK’ da yer verilmiştir (Üstündağ 2000: 52).

13 Ocak 2011’de Resmi Gazete’de genel hükümlerini de kapsayarak yayımlanmıştır. 1 Temmuz 2012’de uygulamaya konulmuştur. Vergi merkezli muhasebeden bilgi merkezli muhasebe anlayışına geçiş için önemli bir adım olan TTK, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulamaya dönüştüren muhasebe/finansal raporlama standartlarıyla uyumlu finansal raporlama yapılmasını, raporlanan bu tabloların da denetim standartları doğrultusunda denetlenmesini öngörmektedir (Gürdal 2013: 2).

Yeni TTK ile vergi kanunlarına göre tutulan muhasebe anlayışının yerine şirketlerin yönetimine ilgili çıkar gruplarına şirketin finansal durumu hakkında uluslararası finansal raporlama standartları doğrultusunda bilgi vermek amacı ön plandadır (Savun 2014: 21).

6102 sayılı TTK’nda işletmelerin bağımsız dış denetimden geçmesinin gerekliliği işletmeler ve muhasebe meslek erbapları için önemli karardır. Limited şirketlere ve anonim şirketlere bağımsız denetime tabi tutulması mecburi kılınmıştır. (Fidan ve Cinit 2013: 2).

2.5.13. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar (KGMDSK)

KGMDSK’nın hedefi; uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum içerisinde olan TMS’ nı düzenlemek ve yayınlamaktır. Bağımsız olarak denetlenmesinde uygulamasında birlik sağlamak, denetim uygulamalarını tespit etmek, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kurumlarını görevlendirmek ve bu kurumların çalışmalarını denetlemek ve bağımsız denetim sahasında kamu gözetimi yapma yetkisine sahip Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluşunu, teşkilatını, görevlerini, yetkilerini ve sorumluluklarını düzenlemektir (Bitlisli 2014: 40).

KGMSK Kurulu tarafından 26 Eylül 2011 tarihinde karar verilmiş ve 02 Kasım 2011'de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlüğe girmiştir (Cavlak 2015: 93).

KGMSK tarafından hazırlanmış olan TMS/TFRS'lerin 04.06.2017 tarihi itibari ile dökümü aşağıdaki gibidir (<http://www.kgmsk.gov.tr.04.06.2017>):



Tablo 2.3. KGMDSK tarafından hazırlanan TMS/TFRS'ler

• Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (TFRS 1)
• Hisse Bazlı Ödemeler (TFRS 2)
• İşletme Birleşmeleri (TFRS 3)
• Sigorta Sözleşmeleri (TFRS 4)
• Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar, Durdurulan Faaliyetler(TFRS 5)
• Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (TFRS 6)
• Finansal Araçlar: Açıklamalar (TFRS 7)
• Faaliyet Bölümleri (TFRS 8)
• Finansal Araçlar (TFRS 9 -2010 Versiyonu)
• Finansal Araçlar (TFRS 9 -2011 Versiyonu)
• Konsolide Finansal Tablolar (TFRS 10)
• Müşterek Anlaşmalar (TFRS 11)
• Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar (TFRS 12)
• Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü (TFRS 13)
• Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları (TFRS 14)
• Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1)
• Stoklar (TMS 2)
• Nakit Akış Tabloları (TMS 7)
• Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8)
• Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (TMS 10)
• İnşaat Sözleşmeleri (TMS 11)
• Gelir Vergileri (TMS 12)
• Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)
• Kiralama İşlemleri (TMS 17)
• Hâsılat (TMS 18)
• Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19)
• Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması (TMS 20)
• Kur Değişiminin Etkileri (TMS 21)
• Borçlanma Maliyetleri (TMS 23)
• İlişkili Taraf Açıklamaları (TMS 24)
• Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (TMS 26)
• Bireysel Finansal Tablolar (TMS 27)
• İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (TMS 28)
• Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (TMS 29)
• Finansal Araçlar: Sunum (TMS 32)
• Hisse Başına Kazanç (TMS 33)
• Ara Dönem Finansal Raporlama (TMS 34)
• Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36)
• Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (TMS 37)
• Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38)
• Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (TMS 39)
• Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS 40)
• Tarımsal Faaliyetler (TMS 41)

2.6. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Problemler

2.6.1. Uygulama Esnasında Genel Problemler

TMS ve TFRS' nin teorik ve karmaşık üsluba sahiptir. Sürekli değişiklik yapılması, gerçeğe uygun değer yaklaşımları karışıklıklara sebep olması, standartlar hakkında bilgi sahibi olan bilinçli personele ihtiyaç duyulmaktadır. Meslek mensuplarının pratik eğitim verilmemesinden dolayı eğitimin yetersiz kalması, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, standartları kapsayan açıklamaların eksik kalması, yapılan açıklamaların anlaşılmasının zor olması, İşletmeler ve uygulayıcıların alışkanlık kazandığı uygulamaların bir anda değiştirilememesi Türkiye'de IAS/IFRS'ye geçişte yaşanabilecek sorunlardandır (Gönen ve Uğurluer 2007: 234-235; Şensoy 2008: 235- 236).

2.6.2. Standartların Çevirilerinde Yaşanan Problemler

Standartların kabullenilme sürecinde, kısa olmayan İngilizce cümlelere yer verilmesi, yer verilen terimlerdeki tutarsızlık, çeşitli kavramları ifade ederken bile farklı olmayan terimlere yer verilmesi, çeviri yapılırken de zor terminoloji kullanılması çeviriye ilişkin karşılaşılan zorluklardandır (Hatipoğlu 2009: 102).

2.6.3. Meslek Mensuplarının Bilgi ve Eğitimi İle İlgili Problemler

IAS/IFRS'lere hakim kalifiye personel gereksinimi yaşanan bir diğer sorundur (Gönen ve Uğurluel 2010: 5).

Standartların uygulanmasında büyük rolü muhasebe meslek mensupları üstlenmiştir. Bundan ötürü standartlara geçiş aşamasında muhasebecilerin eğitiminin önceliği bilinmektedir. Uygulayan kişilere yönelik eğitimlerin, geçiş evresini kolaylaştıracağından, meslek odalarında, üniversitelerde, teorik ve pratik eğitimlere ağırlık gösterilmesi gerekmektedir (Şensoy 2008: 239).

2.6.4. Yasal Nitelik Kazandırılmasında Yaşanan Problemler

Muhasebe standartlarının yasal özellik taşıması ve bir bağlayıcılığının olması uygulanabilirliği açısından önemlidir (Akdoğan 2007: 109). Ülkemizde TMSK aracılığıyla oluşturulan muhasebe ve finansal raporlama standartları önceleri sadece öneri özelliğindedir; faaliyet gösterme mecburiyeti bulunmamaktadır. Bunun önüne geçmek için yasal değişikliğe uğramış ve bir takım işletmelere mecburi olması 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1 Temmuz 2012 tarihinde faaliyete alınmasıyla sağlanmıştır.

Yeni TTK yürürlüğe girmesi finansal faaliyetlerde mühim ve büyük değişikliklere olanak sağlamıştır. TMS, TFRS' nin 1 Ocak 2013 tarihinde uygulanmaya başlanması anonim ve limitet şirketler için mecburi bir durum almıştır. Şirketler; TMS'nin mali gelecek stratejiler belirleyerek yol haritası belirlemişlerdir. Ülkemizde işletmelerde standartların benimsenip uygulamaya konulması hususunda yaptırımlar 6102 sayılı TTK ile gerçekleşmiştir. Ülkemizde faaliyet gösteren tüm işletmelerin vergi merkezli muhasebe sisteminden, bilgi merkezli muhasebe uygulamalarını tercih etme durumunda kalmasına vesile olmuştur (Gençoğlu ve Ertan 2012: 7).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ALGISINA İLİŞKİN ÇALIŞMA: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümüne kadar TMS/TFRS/UFRS hakkında genel teorik bilgilere yer verilmiş, TMS/TFRS/UFRS' lerin dünyadaki faaliyetleri ve ülkemizdeki faaliyetleri ile ilgili bilgilere değinilmiştir.

Tezin bu bölümünde ise Sivas ili SMMM Odası'na bağlı mesleği icra eden meslek mensuplarına veri toplama aracı olan anket yoluyla araştırma yapılmıştır. Aynı zamanda bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, araştırmanın yöntemi ve metotları, yine araştırma sonucunda ortaya çıkan verilerin analiz edilmesi, bu verilerin incelenmesi ve literatür çalışması da bu bölümde bulunmaktadır.

3.1. Literatür Çalışması

Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları, muhasebe meslek mensuplarının algıları, bağımsız denetçiler farkındalık düzeyi gibi konularda çalışmalara rastlanmıştır. Sivas İlinde muhasebe meslek mensuplarının TMS ve TFRS algılarını farkındalık düzeylerini ölçen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Benzer konular ile ilgili yapılan çalışmalar aşağıda anlatılmıştır.

Civan ve Kara (2012) “Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışmalarında Gaziantep ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına anket uygulamış, Türkiye Muhasebe Standartları'nın meslek mensupları tarafından bilinme düzeyi ölçülmüş ve karşılaştıkları problemler üzerinde durulmuştur. Çalışmanın bulguları şöyledir; muhasebe meslek mensuplarının yeteri kadar muhasebe standartları hakkında bilgi sahibi olmadıkları ve nasıl uygulayacaklarını bilmediklerinden kaynaklanan problemler olduğu kanısına varılmıştır. Bu problemler çözüm yolu olarak: henüz standartlar taslak

durumundayken muhasebe meslek mensuplarının da fikirlerine yer verilmeli, TÜRMOB ve Üniversitelerin işbirliği ile tüm illerde standartlar konferans seminer ve panellerle tanıtılması gerekliliği sonucu ortaya çıkmıştır.

Bekçi (2007) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışmasında, Burdur ve Isparta illerinde görev yapan muhasebe meslek mensuplarını ele alarak, muhasebe meslek mensuplarının perspektifinden standartlara yönelik algı düzeylerini araştırmayı amaçlamıştır. Çalışma sonucu elde edilen bulgular; muhasebe meslek mensupları standartlar sayesinde çeşitli sektörlere ait mali tablolarla kıyaslama yapılabileceğini ve TMS ile muhasebe mesleği daha da önem kazanacağı düşüncesinde oldukları görülmüştür. Bunlara ek olarak muhasebe meslek mensupları, SPK, TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nın TMS ile ilgili daha fazla ve etkin çalışmalar düzenleyip ve eğitim çalışmalarını da arttırmak durumunda olduğu kanısına varılmıştır.

Ülkü (2008) yılında “KOBİ'ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)” adlı çalışmasında İSMMMO kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına anket uygulamıştır. Muhasebe meslek mensupları KOBİ'lerin algı düzeyini ölçmek aynı zamanda UFRS ile ilgili algılarını ölçmeyi ve KOBİ standartlarının muhasebecilere etkilerini analiz etmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda elde edilen bulgular; muhasebe meslek mensupları muhasebenin ürettiği bilgileri UFRS sayesinde daha güvenilir olduğu düşünülmektedir. Ancak muhasebe meslek mensuplarının UFRS ile ilgili eğitim bilgi seviyelerini yeterli olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Erdoğan ve Dinç (2009) “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi” adlı çalışmalarında yayınlanmış standartlar konusunda muhasebe meslek mensuplarının ne derecede haberdar oldukları, uygulamada mevcut bilgilerini ne derecede kullandıkları ve meslek mensupları arasında farklılık olup olmadığını belirlemek. Muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket sonucunda genel olarak, meslek mensuplarının muhasebe standartlarından haberdar olduklarını söylemek mümkün fakat bir kısmının standartlar hakkındaki bilgilerini yetersiz olarak gördükleri tespit edilmiştir.

Sahip olunan bilginin yeterliliği konusunda ise kendilerine en çok güvenen unvan grubunun Yeminli Mali Müşavirler olduğu sonucuna varılmıştır.

Hatipoğlu (2009) “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma” isimli çalışmasında UMS/UFRS’ nin ülkemizde uygulanışı ve muhasebecilerin standartlardan beklentileri ve standartların algılarında etkili faktörleri belirlemeyi amaçlamıştır. Şuan ki UFRS Seti’nin yazım şekli kullanılan dilin tüm dünyada anlaşılabilir ve kolay uygulanabilir nitelikte teorik bir dille kaleme alınmıştır. Aynı zamanda standartta yer alan cümleler karmaşık ve uzun cümlelerden oluşması, bahsi geçen standartlar orijinal halinden alındığı için başka dillere tercümesinde problemler yaşanmaktadır. Muhasebe Standartlarının yürürlüğe girdiğinden bugüne kadar devamlı güncellenmesi standartların doğru ve her zaman tutarlı bilgi vermesinin önünde büyük engeldir.

Can ve Gör (2011) “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)” isimli çalışmasında Çankırı ve Ankara’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmış, katılımcıların demografik özelliklerinin saptanması ve söz konusu standartların muhasebe meslek mensupları algı düzeyleri ve bilinirlik derecesini araştırmayı amaçlamıştır. Muhasebe meslek erbabları; TMS ile ilgili bilgi donanımları mevcut ve bunun yanı sıra Standartlarda yapılan değişiklik ve düzenlemelerle yakından ilgilenmektedir. Standartların anlatım şekli karmaşık ve anlaşılır olmadığını ve muhasebe meslek mensuplarının düzenli eğitime gereksinim duyduklarını düşünmektedirler, standartlar ile mali tabloların kıyaslanabilirliği, muhasebe alanındaki faaliyetlerin tekdüzen olduğu ve standartların denetim faaliyetlerini kolaylaştıracağını düşünmektedir. TMS alanında eğitim, seminer ve konferans verilmediğini, TÜRMOB’ un aynı zamanda bağlı oldukları meslek odalarının bu konuda pasif kaldığı kanaatindedir.

Çankaya ve Hatipoğlu (2011) “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışmalarında farklı birçok ilde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır.

UMS/UFRS'lerin ülkemiz şartlarında uygulanmasıyla alakalı muhasebe meslek mensuplarının taleplerini saptamak ve bu talepler doğrultusunda uygulamada etkili faktörler üzerinde çalışmalar yapmayı amaçlamışlardır. Ülkemizde UMS/UFRS'lerin meslek mensupları tarafından kabul görmesi aynı zamanda uygularken muhasebe meslek mensuplarının taleplerine etki eden başlıca etkenler şunlardır; standartlarla alakalı bilgilendirici seminer eğitim konferansa gibi etkinliklerin olmaması kısaca eğitim problemleri(eğitim faktörü), söz konusu standartların Türkiye mali ekonomisinin büyük bölümünü kapsayan KOBİ'lere hitap etmemesi(ekonomik ve hukuki çevre faktörü), bahsi geçen standartların yazım şekli, tercümesi gibi yalın halinden ötürü yaşanan sorunları bünyesinde taşıması (standartlar faktörü), yine bahsi geçen standartların uygulanabilirliği sürecinde kültür etkeninin ihmal edilmemesi varılan sonuçlar arasında olduğu görülmüştür.

Dinç ve Atabay (2011) "Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneği" isimli çalışmalarında Trabzon ve çevre illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Muhasebecilerin standartlar la ilgili bilgilerini ölçmek algı düzeylerini belirlemek ve standartların uygulanabilirliğinde etki eden kriterler incelenmiştir. Muhasebe Meslek mensupların standartlar hakkında olması gerekli bilgiye sahip olmadıkları sonucu çıkmıştır. Bunlara ek olarak Trabzon ve çevre illerinde katılımcıların çoğunluğu, standartlar setinden haberleri var, fakat standartlar setinin ne şekilde uygulanması gerektiği hakkında yeterli bilgiye sahip değillerdir. Bu sebeple, muhasebe meslek odalarının, meslek mensuplarının katılacağı mecburi eğitimler, seminer ve konferanslar hazırlanmalı ve eğitimlerin yanı sıra uygulamaya da yer verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Elitaş ve diğerlerinin (2011) "Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları" isimli çalışmasında Afyon-Denizli-Uşak'ta bulunan muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Muhasebecilerin bakış açısından standartları incelemeyi amaçlamışlardır. Muhasebe meslek mensupları; standartlar ile ilgili bilgi düzeyleri yetersiz olmasının yanında TMS ile ilgili eğitim verilmesi gerektiği düşüncesine sahip oldukları ortaya çıkmıştır. TMS uygulamaya başladıktan sonra denetim faaliyetleri daha sistemli ve kolay olduğu ve standartlarla birlikte

muhasebe mesleği daha saygın konuma ulaşacağı önemi artıracacağı düşüncesi ortaya çıkmıştır. Toplam 16 yıl ve üzerinde faaliyet gösteren meslek mensupları standartlar sebebiyle mesleği bırakma düşüncesindedirler. Muhasebe mesleğine yeni giren meslek mensuplarının böyle bir düşüncesinin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Kurcan ve diğerleri (2011) “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma” isimli çalışmalarında Antalya ve Alanya’da bulunan muhasebeciler üzerinde anket çalışması yapmıştır. Bu çalışmada muhasebecilerin standartlara karşı algı düzeylerini ortaya koymak amaçlanmıştır. Araştırma sonuçları muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS alanında yeterli bilgiye sahip olmadığını göstermektedir. Muhasebeciler standartların anlaşılır olmadığını ve uygulama noktasında sıkıntılar yaşadıkları sonucuna varılmıştır.

Güneş ve diğerleri (2011) “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği” isimli çalışmalarında Elazığ ve Malatya bulunan faaliyet muhasebecilere anket çalışması yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeylerinin yeterli olmadığı, aynı zamanda uygularken muhasebe meslek mensuplarına daha fazla iş yükü vereceği bunun için çözümleyici tavsiyeler bulmayı amaçlamışlardır. Ayrıca muhasebeciler KOBİ TFRS’ nin tam süresinde ve doğru uygulayıp uygulayamayacağı ile ilgili tereddütleri olduğu, KOBİ TFRS’ yi doğru uygulayabileceklerinden emin olmadıkları sonucu gözlemlenmiştir.

Özdemir (2012) “KOBİ’ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma” isimli çalışmasında Ankara ilinde faaliyet gösteren smmm’ lere anket uygulanmış, anketteki katılımcıların demografik özellikleri yönüyle KOBİ TFRS uygulamasından önceki ilgi ve algılarını ölçmeyi amaçlamışlardır. Eğitim düzeyi Lisansüstü olan SMMM’lerin KOBİ TFRS standardına hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu görülmüştür. Mesleğe henüz yeni başlamış SMMM’ler, mesleki tecrübe sürelerine bakıldığında standartlara en ilgili grup içerisinde oldukları görülmüştür. Aynı zamanda defterlerini tutmakla yükümlü oldukları mükellef sayısına bakıldığında; sayıca en az olan SMMM’ler KOBİ TFRS ile daha fazla ilgili olduğuna ulaşılmıştır.

Çankaya ve Dinç (2012) “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma” isimli çalışmalarında TMS/TFRS’ lerin uygulanmasındaki başarıyı etkileyen kriterleri analiz etmeyi amaçlamıştır. Muhasebecilerin standartların ne kadar önemli olduğunu ve ihtiyacı karşıladığı ile ilgili düşünceleri demografik özelliklerden olan yaş grupları yönünden farklılık gösterdiği sonucuna varılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının söz konusu standartların kolay öğrenilip ve uygulamaya konulması için bir takım beklentileri bulunmaktadır. Oluşturulan demografik gruplar arasında anlamlı bir farklılığın bulunmadığı anket sonucunda görülmüştür. Bu sebeple eğitim alma ve öğrenme aynı zamanda uygulamadaki bazı çalışmalar ve yapılan faaliyetlerin pozitif etki sağlayacağı yönünde çıkmıştır. Eğitim düzeyi lisans ve lisansüstü olan muhasebe meslek mensupları; eğitim düzeyi ön lisans ve altında olanlara nazaran standartlar hakkında daha fazla bilgiye sahip oldukları sonucuna varılmıştır. Katılımcıların tümü standartların Türkçeye tercüme edilirken kullanılan dilin, standart öğrenmeyi kolaylaştırmanın aksine zorlaştırdığını belirlemişlerdir. Yaş grupları açısından bakıldığında 35 yaş üzeri – 44 yaş altı grupta bulunan katılımcılar standartlarda devamlı yeniliklerin ve güncellemelerin yapıldığından dolayı öğrenim süresini uzattığı düşüncesi ortaya çıkmıştır.

Özkan ve Özşahin (2012) “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışmalarında Kayseri’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulamıştır. Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkındaki düşüncelerini ölçmek ve demografik nitelikleri açısından anlamlı bir görüş farklılığı bulunup bulunmadığını incelemeyi amaçlamıştır. Muhasebe meslek mensupları, KOBİ TFRS’nin yürürlüğe girmesiyle şirketlerin daha güvenilir bilgilerle analiz yapacağı, mali tablolarının daha şeffaf ve kıyaslanabilir olacağı, üçüncü şahıslara finansal tablo kullanıcılarına daha güvenilir bilgi vereceği, muhasebe alanında tek bir dil birliği sağlanıp tek düzen olacağı, vergi işlemlerinin aynı zamanda denetim faaliyetlerinin kolaylaşacağı ve muhasebe mesleğinin değerinin artacağı düşüncesindedirler. Bunlara ek olarak muhasebe meslek mensupları TÜRMOB, TMSK, ilgili muhasebe meslek odaları ve eğitim

veren kurum ve kuruluşların söz konusu standartların uygulanması için yeterli seviyede eğitim ve uygulama çalışmaları yönünde eksik kaldığı düşüncesindedirler.

Erol Fidan ve Cinit (2013) ‘‘01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Yalova İli Örneği)’’ isimli çalışmalarında 2013 yılında söz konusu standartları uygulayan kesim olan muhasebecilerin bahsi geçen standartlar ile ilgili algı ve bilgi düzeylerini ölçmek, standartları uygulamayı etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla hazırlanmıştır. Muhasebe meslek mensupları arasında demografik özellikler değişken gruplar yönüyle incelenmiş istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna varılmıştır.

3.2. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, Sivas’ta faaliyet gösteren SMMM’lerin TMS ve TFRS adıyla duyurulan standartlar hakkında görüş açılarını, algılarını anket yoluyla gözlemlemektir. Aynı şekilde SMMM’lerin standartlar konusundaki fikirlerini farklı demografik özellikler açısından istatistiki olarak farklılıklarının incelenmesidir.

3.3. Araştırmanın Önemi

Ülkemizde yeni TTK ve TMS/ TFRS’ lerin uygulamaya konulmasının ardından muhasebe alanında köklü değişiklikler meydana gelmiştir.

Muhasebenin şekillenmesini sağlayan yasa ve tüzüklerin çeşitli faaliyetleri nedeniyle meslek mensuplarının standartları hayata geçirmesi güçleşmiştir. Bundan dolayı standartların öğrenilmesi esastır.

TFRS’lerin tercüme edilip bırakılması, anlaşılmasını zorlaştırdığından ötürü hayata geçirilmesini de etkilediği bilinmektedir. Bu güçlük çekilmesinin temel nedeni TFRS uygulamalarındaki öğrenim eksiklikleridir. Meslek mensuplarının TFRS ile alakalı yeterli teorik bilgi seviyesine ve uygulama noktasında gerekli donanımı sağlamamaları diğer bir problemdir. Mesleki oda ve eğitim kurumlarının bu alanda eğitimlerle destek vermesi bu süreci daha kolay atlatmalarına olanak tanır.

Bu çalışma, Sivas ilinde muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının TMS/TFRS algılarını inceleyen bir araştırma olduğundan önemlidir.

3.4. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışmada SMMM Odası'na bağlı SMMM ruhsatına sahip üyeler tarafından doldurulan anketten çıkarımlara yer verilmiştir. Bu alanda meslek mensupları ve standartlar üzerinde çalışılmış araştırmalarla karşılaşılmaktadır. Bu çalışmada ise meslek mensuplarının sadece ankette yer alan sorular neticesinde varılan sonuçlar değerlendirilmiştir. Veri toplama aracı olan ankette bulunan soruların hazırlanmasında o alandaki çalışmalardan faydalanılmıştır. Buna ek olarak her bir anket sorusu için, hipotez oluşturulmuş demografik özellikler göz önünde bulundurularak bulgular elde edilmiştir.

3.5. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın son bölümünde araştırmanın ana kütlesi ve örneklem, çalışmada yer verilen anket soruları ve verilerin analizi ve yorumu için kullanılan analiz yöntemlerine değinilmiştir.

Araştırmanın ana kütlesini Sivas'ta mesleği ifa eden ve Sivas SMMMO edinilen bilgiye göre 353 SMMM ve 3 YMM oluşmaktadır. Bunlardan 213'si aktif olarak faaliyet göstermektedir. 140'ı ise pasiftir. Toplamda 110 SMMM'ye ulaşılarak anket çalışması yapılmıştır. Ancak anket formunda eksik bilgilerden ve geçersiz anket formlarından dolayı 99 SMMM'nin istatistik verilerine bakılmıştır.

Araştırmamıza katılım sağlayan meslek mensupları ile yüz yüze görüşme tekniği kullanılmıştır. Yüz yüze görüşme tekniğinin tercih edilme nedeni meslek mensuplarının sorulara doğru ve tutarlı cevaplar vermesini sağlamaktır. Ulaşılan sonuçlar SPSS 22.0 istatistik programı yardımıyla analiz edilmiştir.

Çalışmada kullanılan anket soruları Aysel CAN'a ait 2016 yılında "Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS/TFRS'YE Bakış Açıları ve Meslekteki Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma" isimli Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Programında kabul edilen tezden faydalanılarak hazırlanmıştır.

3.6. Araştırmada Kullanılan Yöntemler

Bu çalışma Sivas il genelinde SMMM unvanına sahip 99 katılımcıyla görüşülmüştür. 5'li likert ölçek olarak hazırlanan ve 13 maddeden oluşan ankete verilen cevaplardan her bir kişi için bir toplam puan elde edilmiştir. Elde edilen bu toplam puanlar katılımcıların TMS-TFRS algısını göstermektedir. Bu puanlar kullanılarak Sivas ilinde faaliyet SMMM'lerin TMS-TFRS algısının ölçülmesi amaçlanmıştır.

Anket güvenilirliğini ölçmede iç tutarlılığı ortaya koyabilmek için Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanmıştır. Çalışmada elde edilen puanların, katılımcıların demografik bilgilerine göre istatistik olarak aralarında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemektir. Bu sebeple yapılacak olan testlerin parametrik veya non-parametrik olup olmadığını belirlemek için normallik testi uygulanmaktadır. Normallik testi Kolmogorov-Smirnov Testi ile test edilmiştir. Normallik varsayımının sağlanmadığı durumlarda parametrik olmayan "**Mann-Whitney U Testi**" kullanılmaktadır. İki'den fazla düzeyli değişkenlerin düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için normallik varsayımının sağlanmadığı durumlarda non-parametrik bir test olan "**Kruskall-Wallis Testi**" kullanılmıştır.

Katılımcıların, ankette bulunan her bir ifadeye, hangi düzeyde katıldığı ya da görüşlerinin **Kesinlikle Katılıyorum (5), Katılıyorum (4), Kararsızım (3), Katılmıyorum (2), Kesinlikle Katılmıyorum (1)** nitelermelerinden, hangisine girdiği yapılan bir sınıflama ölçeği ile belirlenmiştir. Sınıflama ölçeğinin oluşturulmasında;

Aralık Genişliği (**a**) = Dizi Genişliği ÷ Yapılacak Grup Sayısı formülü kullanılmıştır (Tekin, 1987: 262). Buna göre oluşturulan ölçekte; nitelik düzeyi ve puan değerleri ile değer aralıkları Tablo 3.1'de gösterilmiştir.

$$a = 4/5$$

$$a = 0,80 \text{ bulunur.}$$

Tablo 3.1. Anket Maddelerinin Puan Aralıkları

Nitelik Düzeyi	Puan Aralığı	Değer Aralıkları
Kesinlikle Katılıyorum	5	4,20-5,00
Katılıyorum	4	3,40-4,19
Kararsızım	3	2,60-3,39
<u>Katılmıyorum</u>	2	1,80-2,59
Kesinlikle <u>Katılmıyorum</u>	1	1,00-1,79

3.7. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında elde edilen veriler IBM SPSS 22 istatistik paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçları ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak incelenmektedir.

3.7.1. Araştırmada Kullanılan Ölçeğin Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha katsayısı; her sorunun kendine ait puanları, örneğin 18 adet sorusu olan ankette sorulara verilen yanıtların toplanarak hesaplandığı ihtimallerde ölçekteki sorular birbiri ile benziyor mu, yakınlık derecesi var mı gibi sorulara cevap bir katsayıdır. Alfa sayısı, ankette bulunan 13 sorunun aynı türden olup olmadığını incelemek veya bir bütünlüğü sağlayıp sağlamadığını gösterir (Kartal 2004: 6).

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçekte güvenilirlikten bahsedilemez.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirdir

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir

Anketimizde likert tipi ölçeğe ait toplam 13 soru vardır. Likert tipi ölçekli sorulara güvenilirlik analizi yaptığımızda güvenilirliği; yani Cronbach's Alpha katsayısı 0,750 olarak bulunmuştur yani ölçeğimiz oldukça güvenilirdir.

Tablo 3.2. Güvenilirlik Analizi Tablosu

Cronbach's Alpha	Number of Items	Güvenilirlik Durumu
0,750	13	Oldukça güvenilir

3.7.2. Ankete Katılanların Demografik Özelliklerine Ait Frekans Tabloları

Elde edilen bulgular; ölçeği cevaplayan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini öne çıkarmaktadır. Demografik özellikler kapsamında; ölçeğe katılanların cinsiyeti, yaşı, eğitim düzeyi ve mesleki tecrübe sürelerini gösteren bulgular bulunmaktadır.

3.7.2.1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Ölçeğe cevap veren meslek mensuplarının cinsiyetleri değerlendirildiğinde, sayıca fazlasını erkek meslek mensuplarından meydana geldiği gözlemlenmiştir. Tablo 3.3'de cinsiyete açısından muhasebe meslek mensuplarının dağılımı bulunmaktadır.

Tablo 3.3. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	33	33,3
Erkek	66	66,7
TOPLAM	99	100

Ankete katılanların %33.3 kadın,%66.7 si erkek meslek mensuplarından oluşmaktadır.

3.7.2.2. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

Ölçeğe cevap veren katılımcıların yaşları incelendiğinde, 30 yaş ve daha küçük yaşta olan muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. Tablo 3.4'de yaş gruplarına göre muhasebe meslek mensuplarının dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 3.4. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı

Yaş aralığı	Frekans	Yüzde
30 ve daha az	52	52,5
31-40 arası	34	34,3
41-50 arası	8	8,1
50 ve üzeri	5	5,1
TOPLAM	99	100,0

Meslek mensuplarının yaşları itibariyle dağılımlarına bakıldığında Ankete katılan %52,5 (52 kişi) 30 ve daha az yaş grubunda , %34,3' ü (34 kişi) 31-40 yaş arasında, %8,1' i (8 kişi) 41-50 yaş arasında,%5,1'i (5 kişi) 50 ve üzeri yaş grubundadır.

3.7.2.3. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

Ölçeğe katılan katılımcıların eğitim düzeyleri açısından değerlendirildiğinde, lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. Tablo 3.5'te eğitim düzeylerine göre muhasebe meslek mensuplarının dağılımı bulunmaktadır.

Tablo 3.5. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde
Lise	3	3,0
Ön Lisans	5	5,1
Lisans	81	81,8
Lisansüstü	10	10,1
TOPLAM	99	100,0

Meslek Mensuplarının eğitim düzeyleri itibariyle dağılımlarına bakıldığında;%3 lise ve daha az , %5.1 ön lisans ,%81.8 lisans, %10.1 lisansüstü eğitim mezunu oldukları görülmektedir.

3.7.2.4. Katılımcıların Mesleki Tecrübe Sürelerine Göre Dağılımı

Ölçeği cevaplayan muhasebe meslek mensuplarının tecrübe süreleri açısından değerlendirildiğinde,6-10 yıl arası tecrübesi bulunan muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğu oluşturduğu gözlemlenmiştir. Tablo 3.6.'da tecrübe sürelerini açısından muhasebe meslek mensuplarının dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 3.6. Katılımcıların Mesleki Tecrübelerine Göre Dağılımları

Mesleki Tecrübe	Frekans	Yüzde
5 ve daha az	34	34,3
6-10 yıl arası	35	35,4
11-15 yıl arası	17	17,2
16-20 yıl arası	8	8,1
21 yıl ve üzeri	5	5,1
TOPLAM	99	100,0

Ankete katılan meslek mensuplarının %34.3'ü 5 yıla kadar, %35.4'ü 6-10 yıl arasında, %17.2'si 11-15 yıl ve %8'i 16-20 yıl, %5.1'i 21 yıldan fazla deneyime sahip olduğu görülmektedir.

3.7.3 Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algılarına İlişkin Düşünceleri

Muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS ile ilgili düşüncelerinin frekans dağılımı bulunmuş, olumlu düzeyde bir katılım gerçekleştiği görülmüştür.

Tablo 3.7. Katılımcıların TMS ve TFRS Algılarına İlişkin Frekans Değerleri

DEĞİŞKENLER	FREKANSLAR										TOPLAM
	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
1-Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları gerekli bir düzenlemedir.	4	4	2	2	1	1	55	55,6	37	37,4	99
2-Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için vergi mevzuatı ve muhasebe standartları mümkün olduğunca uyumlaştırılmalıdır.	7	7,1	0	0	2	2	46	46,5	44	44,4	99
3- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha güvenli bilgi sunar.	0	0	4	4	2	2	46	46,5	47	47,5	99
4-Ülkemizde uygulanan muhasebe sistemi uygulamaları genel tebliği TMS ve TFRS ile uyum içindedir.	6	6,1	22	22,2	24	24,2	41	41,4	6	6,1	99
5- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sadece çeviri olarak değil standardın içeriği ve uygulama şekli açık ve anlaşılır olmalıdır.	0	0	4	4	5	5,1	41	41,4	49	49,5	99
6- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarında yapılan açıklamalar uygulama için yeterlidir.	12	12,1	30	30,3	42	42,4	9	9,1	6	6,1	99
7- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sektörlere göre ayrı ayrı düzenlenmelidir.	1	1	13	13,1	15	15,2	50	50,5	20	20,2	99
8- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	3	3	36	36,4	23	23,2	30	30,3	7	7,0	99
9- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları ilgili taraflara daha tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacaktır.	0	0	5	5,1	4	4	74	74,7	16	16,2	99
10- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının kullanımı, işletmelerin denetimlerini artıracaktır.	1	1	1	1	5	5,1	66	66,7	26	26,3	99
11- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin para ve sermaye piyasalarında fon bulmaları kolaylaşacaktır.	0	0	9	9,1	41	41,4	38	38,4	11	11,1	99
12- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları belirli derecede esnek olmalıdır.	6	6,1	29	29,3	23	23,2	33	33,3	8	8,1	99
13-Muhasebe uygulamaları genel tebliği'de ki muhasebenin temel kavramları muhasebenin ihtiyaçlarını karşılamada yeterlidir	27	27,3	52	52,5	4	4	12	12,1	4	4	99

- Ankette bulunan ilk soru Tablo 3.7 incelendiğinde; "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları gerekli bir düzenlemedir " ifadesine "kesinlikle katılmıyorum" olarak yanıtlayan %4 (4 kişi) , " Katılmıyorum" %2 (2 kişi), "Kararsızım" %1 (1 kişi), "Katılıyorum" % 55,6 (55 kişi), "Kesinlikle katılıyorum" yanıtını veren ise %37,4 (37) tür. Buradan hareketle katılımcıların çoğunluğu TMS VE TFRS' lerin gerekli bir çalışma olduğu düşüncesindedir.
- "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için vergi mevzuatı ve muhasebe standartları mümkün olduğunca uyumlaştırılmalıdır. " ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabını veren %7,1 (7 kişi) , Kararsızım cevabını veren %2 (2 kişi) ,Katılıyorum cevabını veren %46,5 (46 kişi) ,Kesinlikle Katılıyorum cevabını veren % 44,4 (44 kişi) bulunmaktadır. Ankete katılan 99 meslek mensubundan 90 kişi bu soruya olumlu cevap vermiştir. Standartlar ve vergi mevzuatı birbiri ile uyum içerisinde olmalıdır düşüncesini savunmuşlardır.
- "Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha güvenilir bilgi sunar." İfadesine %4 katılmıyorum,%2 kararsız olmasına karşın %46.5 katılıyorum %47.5 kesinlikle katılıyorum cevabı vermiştir. Ankete katılan meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu TMS ve TFRS güvenli bilgi sunduğu görüşündedir.
- "Ülkemizde Uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği TMS Ve TFRS İle Uyum İçindedir." İfadesine muhasebecilerin %6.1 'i kesinlikle katılmıyorum,%22.2 katılmıyorum,%24.2 'si kararsızım derken %41.4 katılıyorum ve %6.1 kesinlikle katılıyorum olarak yanıtlamıştır.
- "Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sadece çeviri olarak değil standardın içeriği ve uygulama şekli açık ve anlaşılır olmalıdır" ifadesine %4 katılmıyorum %5'i kararsız yanıtını vermiş olsa bile %41.4 katılıyorum derken %49.5 kesinlikle katılıyorum cevabını vererek TMS ve TFRS 'lerin sadece çeviriden ibaret olmaması gerektiğini; açık ve anlaşılır olması fikrini desteklediği görülmektedir.

- Ankete katılan meslek mensupları “Türkiye muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarında yapılan açıklamalar uygulama için yeterlidir” ifadesine %12.1 kesinlikle katılmıyorum, %30.3 katılmıyorum, %42.4 kararsızım, %9.1 katılıyorum, %6.1 kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır. Buradan çıkarılabilecek sonuç %42.42ü olumsuz yanıt vermiş yani standartlara yönelik yapılan açıklamaları yeterli bulmamıştır.
- “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sektörler için düzenlenmelidir.” İfadesine meslek mensuplarının %1’i kesinlikle katılmıyorum, %13.1’i katılmıyorum,%15.2’si kararsızım, %50.5’i katılıyorum,%20.2’si kesinlikle katılıyorum olarak yanıtlamıştır. Bunun anlamı ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu sektöre göre ayrı ayrı düzenlenmesi gerektiği fikrini desteklemişlerdir.
- “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.” İfadesini %39.4ü olumsuz yanıtlarken, %23.2 ‘si kararsız kalmış,%37.4ü olumlu yanıtlamıştır. Bunun anlamı meslek mensupları TMS TFRS konusunda yeterli teorik bilgiye sahip olduğunu düşünmemektedir.
- “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile ilgili taraflara daha tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacaktır.” İfadesine anket çalışmamıza katılan meslek mensuplarının %5 katılmıyorum olarak yanıtlarken %4 kararsız kalmıştır, %74,7’si katılmaktadır, %16.2’si kesinlikle katılıyorum işaretlemiştir. Kısaca %90.9 TMS ve TFRS’ lerin kullanıcılara tarafsız gerçek ve güvenilen bilgi vereceği düşüncesindedir.
- “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’ nın kullanımı, işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracaktır.” İfadesine meslek mensuplarının %1’i Kesinlikle katılmazken, %1’i katılmıyorum, %5.1i kararsızken %66.7’si katılıyor ve %26.3 kesinlikle katılıyorum seçeneğini işaretlemiştir. Özetle %93’ü olumlu yanıtlamıştır. TMS ve TFRS kullanımı işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracağı fikrini savunmuşlardır.

- “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmaları kolaylaşacaktır.” İfadesine verilen cevapların bir kısmı olumlu iken %49.5, %41.4 kararsız kalmıştı, %9.1 ‘i katılmıyorum seçeneğini işaretlemişlerdir.
- “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları belirli derecede esnek olmalıdır.” Ankete katılan meslek mensuplarının %6.1’i kesinlikle katılmıyorum,%29.3’ü katılmıyorum, %23.2 kararsızım, %33.3 katılıyorum, %8.1 kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermiştir.
- “Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel tebliği’ deki muhasebenin temel kavramları muhasebenin ihtiyaçlarını karşılamada yeterlidir.” İfadesine Meslek mensuplarının %27.3’ü kesinlikle katılmıyorum, %52.5’i katılmıyorum, %4’ü kararsızım,%12.1’i katılıyorum,%4’ü kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

3.7.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/ TFRS Algılarına Yönelik Anket Katılım Düzeylerinin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapmaları

Anket formunda yer alan muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS algılarını ölçmek için hazırlanan ifadeler bu konu ile ilgili düşünceleri belirleyici niteliktedir. Tablo 3.8’de, katılımcıların 13 ifadeye bildirdikleri görüşlerinin aritmetik ortalama (X), standart sapma (S) ve bu değerlerin hangi katılım düzeyine girdiği yer almaktadır.

Tablo 3.8. Katılım Düzeylerinin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapmaları

İfade Metni	Ort (X)	Ss. (S)	Katılım Düzeyi
3- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha güvenli bilgi sunar.	4,37	0,722	Kesinlikle Katılıyorum
5- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sadece çeviri olarak değil standardın içeriği ve uygulama şekli açık ve anlaşılır olmalıdır.	4,36	0,762	Kesinlikle Katılıyorum
2-Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için vergi mevzuatı ve muhasebe standartları mümkün olduğunca uyumlaştırılmalıdır.	4,21	1,032	Kesinlikle Katılıyorum
1-Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları gerekli bir düzenlemedir.	4,20	0,891	Kesinlikle Katılıyorum
10- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının kullanımı, işletmelerin denetimlerini arttıracaktır.	4,16	0,650	Katılıyorum
9- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları ilgili taraflara daha tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacaktır.	4,02	0,638	Katılıyorum
7- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sektörlere göre ayrı ayrı düzenlenmelidir.	3,75	0,959	Katılıyorum
11- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin para ve sermaye piyasalarında fon bulmaları kolaylaşacaktır.	3,51	0,812	Katılıyorum
4-Ülkemizde uygulanan muhasebe sistemi uygulamaları genel tebliği TMS ve TFRS ile uyum içindedir.	3,19	1,046	Kararsızım
12- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları belirli derecede esnek olmalıdır.	3,08	1,094	Kararsızım
8- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	3,02	1,039	Kararsızım
6- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarında yapılan açıklamalar uygulama için yeterlidir.	2,66	1,010	Kararsızım
13-Muhasebe uygulamaları genel tebliği'de ki muhasebenin temel kavramları muhasebenin ihtiyaçlarını karşılamada yeterlidir	2,13	1,075	Katılmıyorum
TOPLAM	3,59	0,931	Katılıyorum
(1,00-1,79) Kesinlikle Katılmıyorum (1,80-2,59) Katılmıyorum (2,60-3,39) Kararsızım (3,40-4,19) Katılıyorum (4,20-5,00) Kesinlikle Katılıyorum			

Tablo 3.8'de görüldüğü üzere ankette yer alan ifadelerle Muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS algılarını ölçüldüğünde katılımcılar tarafından, “kesinlikle katılıyorum” ve “katılmıyorum” düzeyleri arasında değerlendirilmiştir.

Böylece bu maddelerin ortalamalarına bakıldığında katılımcıların ankette yer alan 13 ifadenin bütününe “katılıyorum” düzeyinde görüş bildirmiş oldukları görülmektedir (X=3,59). Buradan çıkaracağımız sonuca göre muhasebe meslek mensuplarının TMS ve TFRS uygulamalarına olumlu görüş bildirmişlerdir.

Kısaca özetlemek gerekirse Sivas ilindeki muhasebe meslek mensupları TMS/TFRS'nin gerekli bir düzenleme olduğunu, finansal tablo kullanıcılarına tarafsız, doğru ve güvenli bilgi sunduğu, standartların dilinin açık ve anlaşılır olmasının önündeki engelleri kaldıracağını, bu konuda kitap yanın bildirilerin sayısının yetersiz olduğu anketteki görüşleri sonucunda ortaya çıkmaktadır.

3.7.5. Demografik Değişkenlere Göre Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması

Ölçekten alınan toplam görüş puanı, değişkeninin normal dağılım gösterip göstermediği Kolmogorov-Smirnov Normallik testi ile test edilmiştir.

Tablo 3.9. Kolmogorov- Smirnov Normallik Testi Sonucu

	Kolmogorov-Smirnov Testi		
	İstatistik(ort.)	N	Sig(p)
Görüş	46,697	99	0,005

Elde edilen toplam puanlara ait Kolomogorov-Smirnov Normallik Testi sonucu $p(\text{sig.}):0,005 < 0,05$ olduğu için bu değerler normal dağılım varsayımını sağlamamaktadır. Bu nedenle cinsiyete göre TMS-TFRS algı düzeyleri bağlamında anlamlı fark olup olmadığını belirlemek amacıyla **Mann-Whitney U Testi** kullanılırken; yaş, öğrenim durumu ve mesleki deneyime göre TMS-TFRS algı seviyeleri açısından anlamlı fark olup olmadığını incelemek amacıyla **Kruskall-Wallis Testi** kullanılmıştır.

Çalışmamın varsayımlarının incelenmesinde cinsiyet, eğitim düzeyi, yaş ve mesleki tecrübe açısından meydana gelen dört grup karşılaştırılmıştır.

3.7.5.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre TMS ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması

Cinsiyet açısından gruplar kadın ve erkek olarak belirtilmiştir. Değişken sayısı iki olduğundan Mann Whitney U testi kullanılmıştır. Mann Whitney U testi birbirine bağlı olmayan iki adet gruptan elde ettiğimiz puanlar sonucunda birbirinden anlamlı farklılık bulunup bulunmadığını incelemek için kullanılır.

Non parametrik olan Mann Whitney U testinde normal dağılım göstermeyen bir dağılımda iki bağımsız grup ortalamalarını karşılaştırmak amacıyla kullanılan bir yöntemdir. Bu doğrultuda gruplara ait rank değerleri Tablo 3.10'da gösterilmiştir:

Tablo 3.10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre TMS ve TFRS Algılarının Z Testi ve Mann Whitney U Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Rankların Ortalaması	Ss	Z	P
Kadın	33	49,47	1632,50	-0,131	0,896
Erkek	66	50,27	3317,50		

H_0 : Cinsiyete göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık yoktur.

H_1 : Cinsiyete göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık bulunmaktadır.

$p=0,896>0,05$ olduğundan H_0 hipotezi kabul edilir. Cinsiyetin TMS-TFRS algısı üzerinde anlamlı bir farklılığa neden olmamaktadır.

Bunun anlamı; H_0 kabul, H_1 red edilir; meslek mensuplarının cinsiyetlerinin TMS ve TFRS algısına etkisi bulunmamaktadır.

3.7.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerine Göre TMS ve TFRS Algılarının Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Eğitim düzeyi açısından oluşturulan gruplar Lise,Ön lisans, Lisans ve Yüksek Lisans şeklinde oluşturulmuştur. Burada **Kruskal-Wallis Testi** testi kullanılmıştır. Tablo 3.11'de oluşturulan gruplara ait değerler mevcuttur.

Tablo 3.11. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre TMS Ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması

Eğitim düzeyi	N	Rankların Ortalaması	Serbestlik derecesi	Kruskall-Wallis Testi	p
Lise	3	40,00	3	3,397	0,334
Ön lisans	5	30,00			
Lisans	81	50,80			
Lisansüstü	10	56,50			

H_0 :Eğitime göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık yoktur.

H_1 :Eğitime göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık bulunur.

$p=0,334>0,05$ olduğu için H_0 kabul edilir. Bu nedenle eğitime göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık yoktur.

Bunun anlamı; H_0 kabul, H_1 red edilir; muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin TMS ve TFRS algısına etkisi bulunmamaktadır.

3.7.5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Gruplarına Göre TMS Ve TFRS Algılarının Kruskall-Wallis Testi Ve Mann Whitney U Testi Sonuçları

Yaşları açısından gruplara Kruskall-Wallis Testi testi uygulanmıştır. Daha sonraki aşamada Bütün yaş grupları ikili olarak Mann-Whitney U testi ile karşılaştırılmıştır. Gruplara ait rank değerleri Tablo 3.12’de gösterilmiştir:

Tablo 3.12. Katılımcıların Yaş Grubuna Göre TMS Ve TFRS Algılarının Karşılaştırılması

Yaş aralığı	N	Rankların Ortalaması	Serbestlik derecesi	Kruskall-Wallis Testi	P
30 ve daha az	52	52,63	3	10.109	0,018
31-40 arası	34	46,25			
41-50 arası	8	68,19			
50 ve üzeri	5	19,10			

H_0 : Yaşlara göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık yoktur.

H_1 : Yaşlara göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık vardır.

$p=0,018<0,05$ olması sebebiyle H_0 kabul edilmez. Bu nedenle yaşlara göre Serbest Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık vardır.

Yaşa göre gruplar arasında farklılık olduğu için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını bulmamız gerekmektedir. Bütün yaş grupları ikili olarak Mann-Whitney U testi ile karşılaştırılmıştır.

Tablo 3.13. Katılımcıların Yaş Gruplarının İkili Olarak Karşılaştırılması

Yaş Aralığı	N	Ortalama Ranklar	P
30 ve daha az	52	45.66	0,318
31-40 arası	34	40.19	
30 ve daha az	52	29.26	0.159
41-50 arası	8	38.56	
30 ve daha az	52	30.70	0.012*
50 ve üzeri	5	11.30	
31-40 arası	34	19.53	0.029*
41-50 arası	8	29.88	
31-40 arası	34	21.53	0.027*
50 ve üzeri	5	9.60	
41-50 arası	8	8.75	0.034*
50 ve üzeri	5	4.20	

Tabloya göre 50 ve üzeri yaşta olanların diğer yaştakilere göre TMS-TFRS algı düzeylerinin anlamlı seviyede düşük olduğu görülmektedir. Yani yaş ortalaması arttıkça TMS/TFRS algıları daha düşük, daha genç meslek mensuplarınınki ise daha yüksek olduğu görülmüştür.

3.7.5.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübelerine Göre TMS Ve TFRS Algılarının Kruskal Wallis Testine Göre Karşılaştırılması

Tecrübe açısından gruplar 5 yıl ve öncesi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl, 21 ve üstü olarak gösterilmiştir. Değişken sayısı üç ve üzeri olduğundan Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır. Tablo 3.14’de gruplara ait rank değerleri bulunmaktadır.

Tablo 3.14. Katılımcıların Mesleki Tecrübelerine Göre TMS Ve TFRS Algılarının Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Mesleki tecrübe	N	Rankort.	Serbestlik derecesi	Kruskall-Wallis Testi	P
5 ve daha az	34	42,87	4	11,213	0,024
6-10 arası	35	56,39			
11-15 arası	17	56,26			
16-20 arası	8	58,38			
21 ve üzeri	5	19,10			

H_0 : Mesleki deneyime göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık yoktur.

H_1 : Mesleki deneyime göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık mevcuttur.

$p=0,024<0,05$ olduğundan H_0 red edilir. Bu nedenle mesleki deneyime göre Serbest Mali Müşavirlerin TMS-TFRS algılarının medyanları arasında farklılık vardır.

Mesleki deneyime göre gruplar arasında farklılık olduğu için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını bulmamız gerekmektedir. Bütün gruplar ikili olarak Mann-Whitney U testi karşılaştırılmıştır. Tablo 3.15’de görülmektedir.

Tablo 3.15. Katılımcıların Mesleki Deneyimini İkili Gruplar Olarak Mann Whitney U testi Sonuçları

Mesleki tecrübe	N	Ortalama ranklar	p
5yıl ve daha az 6-10 yıl arası	34 35	29,68 40,17	0,029*
5yıl ve daha az 11-15yıl arası	34 17	23,62 30,76	0,103
5yıl ve daha az 16-20 yıl arası	34 8	20,41 26,13	0,232
5yıl ve daha az 21yıl ve üstü	34 5	21,66 8,70	0,017*
6-10yıl arası 11-15 yıl arası	35 17	26,47 26,56	0,984
6-10yıl arası 16-20yıl arası	35 8	21,59 23,81	0,649
6-10yıl arası 21 yıl ve üstü	35 5	22,16 8,50	0,017*
11-15 yıl arası 16-20yıl arası	17 8	12,85 13,31	0,877
11-15 yıl arası 21yıl ve üstü	17 5	13,09 6,10	0,031*
16-20yıl arası 21yıl ve üstü	8 5	8,63 4,40	0,049*

Tabloya göre 21 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olanların diğerlerine göre TMS-TFRS algı düzeylerinin anlamlı seviyede düşük olduğu görülmektedir. Yani mesleğe yeni katılanların TMS/ TFRS hakkında düşünceleri daha olumlu iken 21 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olanların algı düzeyleri dolayısıyla TMS/TFRS hakkında bilgileri daha düşüktür.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın çevirisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) 26.08.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlandığı üzere SPK'ya göre borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri için zorunluluğu getirilmiştir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının uygulama noktasında önemli rolleri vardır. Bu konuda araştırma yapanlar TFRS' nin muhasebe meslek mensuplarının uygulayış şekilleri hakkında fikirleri, bilgi seviyeleri, talepleri gibi yönlerden farklı illerde çalışmalar yapmışlardır.

Muhasebe standartlarıyla ilgili bugüne kadar yapılan akademik çalışmaların fazlalığı, verilen eğitimler düşünüldüğünde ve uygulama zorunluluğu getirilmiş olmasına rağmen hala standartlarla ilgili bilgi düzeyi ve eğitim eksikliği olması çelişki oluşturmaktadır. Bu sebeple zorunluluk getirilmiş muhasebe standartlarıyla ilgili verilen eğitimlerin kalitesi tartışılabilir hale gelmektedir. Verilecek eğitimler öncesinde ve sonrasında bu durumun ölçülmesi için akademik açıdan ön test-son test uygulanarak meslek mensuplarının öğrenim düzeyi ve eğitimlerin amacına ulaşip ulaşmadığı incelenmektedir. Muhasebe standartlarıyla ilgili olan eğitimler bilimsel öğretici modellerle desteklenmelidir.

Muhasebe standartlarında zorunlu uygulamayla birlikte standartların oluşturulma amacı doğrultusunda olumlu sonuçlar elde edilmesi hedeflenmiştir. Muhasebe standartlarının amacına ulaşabilmesi için, muhasebe ve finans alanında mesleğini icra etmek isteyen öğrenciler açısından muhasebe standartları meslek liselerinde ve üniversitelerin ilgili bölümlerinde eğitim müfredatında yer alması gerekliliği açık bir şekilde ortadadır.

TFRS' nin olumsuz sonuçları; bilgi düzeyi eksikliği, sistematik eğitim sorunu, standartların çeviri sorunu, meslek mensupları açısından fazladan iş yükü, meslek bırakma eğilimi düşüncesine, stres ve kaygıya yol açmaktadır. Olumlu açıdan daha şeffaf, gerçekçi ve doğru finansal raporlar olacağı, vergi muhasebeciliğinin bilgi muhasebeciliğine dönüşeceği, yeni meslek mensuplarının standartlarla ilgili

bilgi düzeyi ve farkındalığının yüksek olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Muhasebe standartlarının kabul edilmesi ve yürürlüğe girme tarihi düşünüldüğünde bu konuyla ilgili yapılacak olan makalelerin TFRS farkındalığı ölçmesinin anlamsız olacağı ortadadır. Bunun yerine TFRS ile ilgili öğrenme ve uzmanlaşma süreciyle ilgili olumsuz sonuçların minimuma indirilebilecek bilimsel çalışmalar yapılmasının faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

Standartların kanunen uygulama zorunluluğu getirilmiş olmasının yeterli ve verimli sonuçlarının olmadığı, bu nedenle ilk olarak TFRS' ye yönelik sürekli ve sistemli bir eğitimin olması gerektiği alanda yapılmış olan çalışmaların incelemesinin önemli bir çıktısıdır. Yapılmış olan benzer çalışmaların bulguları doğrultusunda bilgi ve eğitim eksikliğinin halen devam ettiği ise somut bir göstergedir. TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili olumsuz durumların önüne geçilebilmesi için meslek odalarının sistemli ve akademisyenlerle işbirliği içerisinde çalışmalarını gerçekleştirmelidirler.

Bu çalışmada ise Sivas ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TFRS kapsamında ki algılarını, konuya hakim olup olmadıklarını ve TFRS'nin mali tablolara etkileri konusundaki düşünceleriyle ilgili bulgular elde ederek fikir sahibi olmamız amaçlanmıştır.

Sonuç olarak; meslek mensuplarının TMS / TFRS'ye yönelik algı seviyelerini ölçmeyi amaçlayan çalışma ve veri toplama aracı neticesinde muhasebe meslek mensupları, TMS /TFRS'lerin muhasebe mesleğine fayda sağlayacağı düşüncesindedirler.

Katılımcılar, tek düzen hesap uygulamalarının yetersiz kaldığı fakat TMS/TFRS hakkında verilen eğitim ve seminerlerin de yeterli olmadığı, faaliyete geçirme aşamasında noksan kaldığı düşüncesindedirler. Bu eksikliğin giderilmesi için mesleki teşkilatlardan eğitim talep etmektedirler.

Muhasebecilere karşı uygulanan eğitimlerin, geçiş sürecini kolaylaştıracağı kanaatinde olan meslek mensupları, meslek odalarında, üniversitelerde, teknik ve uygulama eğitimlerin verilmesi gerekliliğini ön plana çıkarmışlardır. Hatta büyük bir kesim bağlı buldukları meslek odalarından eğitim almak istediği sonucu çıkmıştır.

Analiz sonuçlarından çıkarılan bir diğer husus ise; TFRS'ye uyumlu oluşturulan finansal tablolar, karar alan mercilerin daha doğru ve güvenilir karar almalarına olanak sağlamaktadır. Bumali tablolar, işletmelere yönetim muhasebesinde stratejik ve önemli kararların alınmasına da katkı sağlar.

TFRS'lerin anlaşılabilir günlük konuşma diline sahip olmaması ve standartları teorik ve karışık bilgilerle doldurulması finansal tabloların oluşturulmasını güçleştirmektedir.

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında sunulan bilgiler faaliyete geçirmek için yetersiz kaldığı TMS VE TFRS hakkında teorik bilginin yetersiz olduğu, standartların uygulama noktasında faaliyet gösteren işletmelerin adedinin az olması sonucu çıkmıştır. Araştırma neticesinde görülmüştür ki, Sivas'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları TMS VE TFRS'lerin uygulamaya geçirilmesi düşüncesinde olmakla beraber standartlarla ilgili bilgi seviyelerinin düşük olduğu, uygulamada problemler yaşanacağı ve konuyla alakalı eğitimin yetersiz olduğu kanısına varılmıştır.

Üniversitelerde muhasebe dersi alan öğrenciler başta olmak üzere verilen muhasebe meslek eğitimi teorikten çok uygulama alanına geçilmesi; aynı zamanda meslek mensuplarına da meslek odaları tarafından TMS/TFRS eğitimlerinin düzenlenmesi muhasebe mesleğinin daha saygın statüde olmasının önündeki engelleri kaldıracağı açıkça görülmüştür.

Bundan sonra yapılacak çalışmalarda standartların uygulama aşamasında yaşanacak sorunların tespit edilerek hangi konularda eksiklikler olduğu ve bunların çözümüne yönelik araştırmalar yapılabilir. Çalışmanın daha farklı bakış açılarıyla ele alınarak araştırılması da araştırmacıları farklı sonuçlara götürebilecektir.



KAYNAKLAR

- Akbulut, Yıldız “Kavramsal Çerçeve de Yapılması Düşünülen Değişiklikler (IASB-FASB Ortak Projesi)”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MODAV, Cilt 9, Sayı: 3, Eylül 2007, s.20.
- Akdoğan, Nalan “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, yıl: 8 Sayı: 1, Temmuz 2006, s.2.
- Akdoğan, Nalan Hamdi Aydın “Muhasebe Teorileri” Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara,1987
- Akdoğan, Habib “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımı” Eskişehir,2003.
- Akgün A. İ. (2007). Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Raporlama standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoy, Tamer “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 71, s.71.
- Alagöz, Ali - Ceran, Yunus (2007), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri ile Mesleki Vizyon Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Konya İli Uygulaması”, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 14, ss. 291-312
- Ali Deran, İncilay Erduru, Dursun Keleş“Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Sorunları Ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Demografik Özellikler Ve Faaliyet Gösterilen Ekonomik Çevre Açısından Değerlendirilmesi: Ordu Örneği” Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi (TheJournal of SocialEconomicResearch) ISSN: 2148 – 3043 / Ekim 2016 / Yıl: 16 / Sayı: 32

- Alpay E.E. (2014). *Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Samsun: On Dokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alpay E.E. (2014). *Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Samsun: On Dokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arıkan, Yahya (2006). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Uygulamalarındaki Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerilerimiz”, *Mali Çözüm*, Sayı: 75, ss. 13-19.
- Arıkan, Yahya “Muhasebe Mesleğinin Dünü ve Bugününün Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm*, Sayı:79, _SMMMO Yayınları, Ocak – Şubat 2007, s.11
- Atmaca M., Çelenk H.(2011). “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 113-125.
- Ayboğa, Hanifi Muhasebe Hukuk İlişkilerinin Oluşumu, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Aralık 1999, s.11.
- Babaoğlu, İlknur, (2012), “KOBİ’ler İçin UFRS’nin İncelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi.
- Bahruz Nuriyev “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması-UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”,(Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s.36 S.38
- Başer, Metin “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul SMMM Odası Yayınları: 30, Antalya, 1999, s.60 - 61

- Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, (48), 42-57.
- Bayazıtlı, E., Özdemir, F., Alpay, E.E. (2015). “Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Zorlayan Öğrenme Sürecinin Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Temelinde İrdelenmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), 1-32.
- Bekçi, İ., Özdemir O. (2006). “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 11(2),143-164.
- Bekçi, İsmail, (2007), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 22; 27-40.
- Bektöre, Sabri ve Sözbilir, Halim Genel Muhasebe, Nisan Kitabevi, Ankara, 2007.
- Berberoğlu, “*Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması*”, s.34.
- Bitlisli, F.(2014). *Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Ve Analiz Sonuçları Üzerindeki Etkileri: Bir Uygulama.*(Yayımlanmamış Doktora Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bitlisli, F.(2014). *Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Ve Analiz Sonuçları Üzerindeki Etkileri: Bir Uygulama.*(Yayımlanmamış Doktora Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bostancı S. (2002). “Küreselleşen Muhasebede standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm Dergisi*, (59), 71-80.
- Bostancı, Serpil “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm Dergisi*, ISMMMO, yıl: 12, sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.

- Burcu Demirel, “Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma”, (Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003), s.17.
- Can, İsmail ve GÖR Yusuf, (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)”, World of IFRS Dergisi, (5): 1-10.
- Cansen Başaran, “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru...”, Mali Çözüm Dergisi, ISMMMO, yıl: 11, sayı: 57, Ekim- Kasım-Aralık 2001, s.156.
- Canyaş O., Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Cavlak H. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi’ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ceylan Gülşah (2011) “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Ve 3568 Sayılı Kanun
- Civan, Mehmet ve KARA, Ekrem, (2002), “Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 14, 74-81.
- Çankaya, Fikret ve DİNÇ, Engin, (2012), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (17) 1, 81-102.
- Çankaya, Fikret ve HATİPOĞLU, Oğuzhan, (2011), “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 7, 61-88.
- Çelik, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği”, s.s. 4-8. S.6 s.30

Çelik, Serpil “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,2013), s.5.)

Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması” Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

Çiftçi, Yavuz “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 26(2), 1997, ss. 170-171.

Dalkılıç, A.F. (2008). *Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dalkılıç, A.F. (2008). *Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demir M, Kısakürek M, Akcan (2014) Finansal Muhasebe Dersi Basılmamış Ders Notları

Dinç, Engin ve ATABAY, Esra, (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneği”, World of IFRS Dergisi, 20: 1-13.

Duman Ö. Muhasebe Denetimi ve Raporlama, TESMER Temel Eğitim Staj Merkezi Elitaş, Cemal, KARAKOÇ, Mehtap ve ÖZDEMİR, Serkan, (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, World of IFRS Dergisi, 8: 1-14.

Erdoğan, Murat ve DİNÇ, Engin, (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 43, 154-169.

- Fidan, Erol Meral ve CİNİT, Hasan, (2013), “01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama(Yalova İli Örneği)”, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, (4) 1, 51-79.
- Fidan, Erol Meral ve Cinit, Hasan, (2013), “1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği)”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 40, 63-82.
- Fidan, Erol Meral ve Cinit, Hasan, (2013), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 59, 39-60.
- Gökgöz, A., Zeytin M., (2012). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, s. 477-493.
- Gökgöz, Ahmet - Zeytin, Mustafa (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik Ve Yalova İlleri Uygulaması”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c. 17, s. 1, ss. 477-493.
- Gücenme, Ümit “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı 5, Ocak 2000, s.7.
- Gücenme, Ümit “Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı 19, Temmuz 2003, s.27.
- Gücenme, Ü.(2000). Genel Muhasebe Kitabı, Marmara Kitabevi Yayınları
- Güleryüz, M. (2014). *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi.*

- (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güleryüz, M. (2014). *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güneş Recep, Durmuş, Ahmet Fethi ve SOLAK, Bilal, (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği”, *World of IFRS Dergisi*, 6: 1-14.
- Gürdal, K. (2013). “TTK,TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (1), 1-26.
- Gürdal, K. (2013). “TTK,TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (1), 1-26.
- Güvemli, Oktay (2009). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20.Yılı Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 44, Ekim, s.6-16.
- Güvemli, Oktay (2013). “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine”, *Muftav Dergisi*, Ocak 2013, s.136-151.
- Hatipoğlu, Oğuşhan, (2009), “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma” Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi.
- Hatunoğlu, Z., Uçantürk, M., Kılı, M. (2013). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Bilinirlik Düzeyin Üzerine Kahramanmaraş’ta Bir Alan Çalışması”, *Niğde Üniversitesi. İİBF Dergisi*, 6(1), 51-62.
- Hatunoğlu, Z., Uçantürk, M., Kılı, M. (2013). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Bilinirlik Düzeyin Üzerine Kahramanmaraş’ta Bir Alan Çalışması”, *Niğde Üniversitesi. İİBF Dergisi*, 6(1), 51-62.
- Işık, Abdulkadir- Özen, Zafer - Kabasoluk, Orhan (2006), “Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri”, *Denizli SMMMO*, Yayın no: 8, Denizli.

- İbiş, C., Özkan, S. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*. (74), 25-43.
- İbiş, Cemal Serdar Özkan, “Uluslararası Finansala Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, DSMMMO, sayı 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.27.
- İnayet, Pehlivan Aydın İşletmelerde Mali Analiz, Gazi Kitabevi, Ankara, Subat 2007.
- İzmirkhan, Hasanov:“Azerbaycan’da Ufrs’nin Öğrenilme Süreci: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma” Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı 2018 Samsun
- Kahraman, A. (2016). “Muhasebe Standartlarının Sektörel Algılanması: Mermer İşletmeleri Örneği.” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon: Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi Sayı:2 Cilt:5 / Aralık 2005.
- Kalaycı, Şeref - Tekşen, Ömer (2006), “Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 31, ss. 90-101.
- Karabınar, Selahattin “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, MUFAD, Sayı: 31, s. 142.
- Karkacier, A. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karkacier, A. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kocamaz, H. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi-İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, (2)2, 105-120.
- Koç Yalkın Yüksel Genel Muhasebe ilkeler ve Uygulamalar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

Koç Yalkın, Yüksel “AB ve ABD’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı: 19, Temmuz 2003, s.26.

Konsolidasyon” İstanbul Ticaret Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı / Muhasebe Denetimi Bilim Dalı

Köroğlu, Ç., Doğan, C. (2012). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Süreci ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”, *World of IFRS*, (5), 1-13.

Köroğlu, Ç., Doğan, C. (2012). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Süreci ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”, *World of IFRS*, (5), 1-13.

Kötüoğlu, Ş.G. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kötüoğlu, Ş.G. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kurcan, Fatma, UYAR, Süleyman ve TETİK, Nilüfer, (2011), “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi, (4), 3, 15-28.

Kurtcebe, Emin “21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu” Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı EYLÜL2008

Mustafa A. Aysan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, sayı: 34, Nisan 2007, s.55.

- Nazım Hikmet, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı 10, Nisan 2001, s.71.
- Nuriyev “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması- UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, s.36. s.38. s.47.
- Özdemir, Fevzi Serkan, (2012), “KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 38, 57-84.
- Özdemir, Fevzi Serkan, (2013), “Finansal Raporlama Standartlarını Öğrenme Sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları: Samsun’da Ampirik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 41.
- Özkan S. Erdener Acar E. (2010) Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının finansal tablolar analizi üzerindeki etkilerine genel bakış” Mali Çözüm Dergisi.
- Öztürk, “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlardan Olan Vakıfların Denetimi, UFRS Açısından İncelenmesi ve Örnek Uygulama”, s.71.
- Öztürk, Uğur “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlardan Olan Vakıfların Denetimi, UFRS Açısından İncelenmesi ve Örnek Uygulama”, (Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016), s.67-68.
- Özulucan, A-, Bengü, H. - Özdemir, F. S. (2010), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler Ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Ünvanları Ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 31, ss. 41-64.
- Özulucan, A., Bengü H., Özdemir F. S. (2010), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Ünvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, Sayı: 31, s. 41-64.

- Özyürek, Hamide Türkiye’de Muhasebe Ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar(Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi 2009)
- Parlakkaya, R. (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, SÜ. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (7), 343-359.
- Perizat Başak Berberoğlu, “Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması ”,(Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002), s.34.
- Poroy Arsoy, Aylin ve BORA, Tuba, (2012), “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 56, 17-27.
- Pur H.P.,“Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/36.%20HUSEYIN%20PERVIZ%20PUR.doc>, 10/01/2010.
- Resmi Gazete, 13-06-1989 tarih ve 20194 Sayılı RG, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>
- Saim Üstündağ, “Global Muhasebe Standartlarına Doğru.”, Active Bankacılık Ve Finans Dergisi, Sayı: 5, 2003, s.28.
- Savun, A. 2014. “Stoklar ve Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standartlarının İşletmelerce Açıklanan Muhasebe Bilgi Düzeyine Etkisi; Türkiye’deki İşletmeler Üzerine Bir Uygulama.” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sözbilir, Naciye Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, Afyon, 2000.
- Syham Sunder, “Tekdüzen Raporlama Standartlarının Yukarıdan Aşağıya Uygulanmak İstenmesi Niçin Tekrar Düşünülmeli?”, (çev. Bilgehan Alagöz), Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Sayı 31, Temmuz 2006, ss. 6-10.

- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması Ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması Ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Şenol, H. 2005 *Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM'lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şensoy, “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu”, s.7.
- Tokay, S.H. (1987). *Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tokay, S.H. (1987). *Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tuğay, Osman - Tekşen, Ömer (2014), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları: Burdur İlinde Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, C. 19, s. 1, ss. 223-232.
- Türker M. (2004), “Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri, Türmob Yayınları-249, İstanbul.
- Usta, Hale (2007). *Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s.15-16.

- Uysal, Ö.Ö. (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (90), 87-105.
- Uysal, Ö.Ö. (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (90), 87-105.
- Uzay, Ş., Güngör Ş. (2004). “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 22, Nisan, s. 94-104.
- Ülkü, Sema “Kobi’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,2008), s.8
- Ülkü, Sema, (2008), “KOBİ’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)” Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Üstündağ, S. (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (1), 31-55.
- Yalkın, K. Y., Demir, V., Demir D. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. 17. Dünya Muhasebe Kongresi”, *Mali Çözüm Dergisi(Özel Sayı)*, (76), 291-307.



EKLER

Ek 1: Anket Formu

Sayın Katılımcı,

Bu veri toplama aracı, Cumhuriyet Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan “**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Mensuplarının TMS Ve TFRS Algısı: Sivas İli Örneği**” isimli yüksek lisans tezi kapsamında meslek mensuplarından edinilen bilgiler doğrultusunda değerlendirilecektir. Veri toplama aracı soruları tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacak olup, bilgileriniz 3. şahıs ya da işletmelerle kesinlikle paylaşılmayacaktır.

Katılımınız için şimdiden teşekkürler.

Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN

C.Ü İşletme ABD Öğretim Üyesi

Buse DAĞ FIŞNE

C.Ü İşletme ABD YL Öğrencisi

Soru	Kesinlikle Katılmıyorum -1	Katılmıyorum -2	Kararsızım -3	Katılıyorum -4	Kesinlikle Katılmıyorum -5
1)Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları gerekli bir düzenlemedir.	1	2	3	4	5
2) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için vergi mevzuatı ve muhasebe standartları mümkün olduğunca uyumlaştırılmalıdır.	1	2	3	4	5
3) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha güvenilir bilgi sunar.	1	2	3	4	5
4)Ülkemizde uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği TMS ve TFRS ile uyum içindedir.	1	2	3	4	5
5) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sadece çeviri olarak değil standardın içeriği ve uygulama şekli açık ve anlaşılır olmalıdır.	1	2	3	4	5
6)Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yapılan açıklamalar uygulamalar için yeterlidir.	1	2	3	4	5
7) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları sektörlere göre ayrı ayrı düzenlenmelidir.	1	2	3	4	5
8) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	1	2	3	4	5
9) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları ilgili taraflara daha tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacaktır.	1	2	3	4	5
10) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nın kullanımı, işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracaktır.	1	2	3	4	5
11) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin para ve sermaye piyasalarından fon bulmaları kolaylaşacaktır.	1	2	3	4	5
12) Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları belirli derecede esnek olmalıdır.	1	2	3	4	5
13)Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'ndeki muhasebenin temel kavramları muhasebenin ihtiyaçlarını karşılamada yeterlidir.	1	2	3	4	5

Yaşınız:	()30 ve daha az ()31-40 ()41-50 ()50ve üstü
Cinsiyetiniz:	Kadın () Erkek ()
Eğitim Durumunuz:	Lise () Ön Lisans () Lisans() Lisansüstü ()
Mesleki Deneyiminiz	5ve daha az () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl() 21ve üstü()

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER:

Adı Soyadı : Buse DAĞ FİŞNE

Uyruğu : T.C

Doğum Tarihi ve Yeri : 27.04.1991/ SİVAS

EGİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Ön Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi	2011
Lisans	Anadolu Üniversitesi	2015

İŞ TECRÜBESİ:

Tarih	Kurum	Görev
2011-2012	Vakıf Bank T.A.O	Bireysel Emeklilik Satış Temsilcisi
2012-2014	Garanti Bankası A.Ş	Garanti Emeklilik Satış Yöneticisi
2014-2017	Şeker Bank T.A.Ş	Bireysel Krediler Satış Yöneticisi
2018-	Hakan Fişne Sigorta Acenteliği	Sigorta Teknik Personel

YABANCI DİL BİLGİSİ

İngilizce YÖKDİL () ÜDS () TOEFL () EILTS ()