

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA SİSTEMİNE BAKIŞ AÇILARI: EDİRNE İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nuri YIRGAL

Muhasebe Ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe Ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Günay DENİZ DURSUN

Haziran, 2019

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLARARASI FİNANSAL
RAPORLAMA SİSTEMİNE BAKIŞ AÇILARI: EDİRNE İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nuri YIRGAL
(Y1512.070026)

Muhasebe Ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe Ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Günay DENİZ DURSUN

Haziran, 2019

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ ONAY FORMU

Enstitümüz Muhasebe ve Denetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1512.070026 numaralı öğrencisi Nuri YIRGAL'ın "MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMİNE BAKIŞ AÇILARI EDİRNE İLİ ÖRNEĞİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.02.2019 tarih ve 2019/03 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Tezli Yüksek Lisans tezi 29.05.2019 tarihinde kabul edilmiştir.

<u>Unvan</u>	<u>Adı Soyadı</u>	<u>Üniversite</u>	<u>İmza</u>
ASIL ÜYELER			
Danışman	Dr. Öğr. Üyesi	Günay Deniz DURSUN	İstanbul Aydın Üniversitesi
1. Üye	Dr. Öğr. Üyesi	Cem Niyazi DURMUŞ	İstanbul Aydın Üniversitesi
2. Üye	Doç. Dr.	Halil Emre AKBAŞ	Yıldız Teknik Üniversitesi

ONAY

Prof. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Enstitü Müdürü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Meslek Mensuplarının Uluslararası Finansal Raporlama Sistemine Bakış Açıları: Edirne İli Örneği” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (10.06.2019)

Nuri YIRGAL



ÖNSÖZ

Günümüzde birçok konuda farklı alanlarda bilimsel çalışmalar yürütülmektedir. Gerek devlet kanadı gerek özel sektör desteği dahilinde yürütülen bu çalışmalarla büyük oranda başarılar elde edilerek ülkemiz için büyük faydalar ortaya koyulmuştur.

Bunu yanında bu çalışmalardan elde edilen katma değerler de üniversitelerin birer çıktısı olarak devletimize ve halkımıza sunulmuştur.

Bu çalışmanın da amaçlarında belirtildiği üzere muhasebe konusunda bir fayda sağlaması ile katma değer oluşturulması hedeflenmektedir.

Tezimin oluşmasında emeği geçen başta ailem olmak üzere bütün arkadaşlarıma, danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Günay DENİZ DURSUN'a teşekkür ederim.

Haziran, 2019

Nuri YIRGAL



İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR	xiii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	xv
ÖZET.....	xvii
ABSTRACT	xix
1. GİRİŞ	21
1.1 Kavramsal Çerçeve	21
1.2 Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi	27
1.3 Muhasebe Politikaları.....	37
1.4 Muhasebe Bilgi Sistemi	38
1.5 Muhasebe Uygulaması İle Sağlanan Sonuçlardan Yararlananlar	40
1.5.1 İşletme içi taraflar	40
1.5.2 İşletme dışı taraflar.....	41
1.6 Muhasebe Politikalarının Açıklanması	42
1.7 Genel Anlamda Kabul Görmüş Muhasebe (Mali Tablolar) İlkeleri	43
1.8 Muhasebe nin Kapsamı	45
1.9 Dünyada Muhasebenin Gelişimi	48
1.10 Muhasebenin Gelişmesini Etkileyen Faktörler	50
1.10.1 Teknolojik gelişmelerin etkisi.....	52
1.10.2 Vergi Hukuku'nun etkileri	53
1.10.3 Şirketleşmenin etkileri	54
1.10.4 Devlet Kuruluşlarının etkileri	54
1.10.5 Ekonomik yapı	55
1.10.5.1 Yasal sistem	55
1.10.6 Siyasal sistem.....	55
1.10.7 İşletme mülkiyetinin niteliği	56
1.10.8 Sosyal ortam.....	56
1.10.9 İşletme yöneticilerinin ve mali kesimin bilgi ve eğitim düzeyi	57
1.10.10 İşletme hukukunun sınırlama derecesi	57
1.10.11 İşletmecilik alanındaki gelişmeler	58
1.11 Muhasebe Uygulamasının Amaçları	58
1.11.1 Yararlı bilgi üretme	59
1.11.2 Nakit akışı tahminlerini sağlama.....	60
1.11.3 İşletme varlık kaynak ve bunlardaki değişikliklere dair bilgi edindirme	61
1.11.4 Mali yatırımları değerlemeye dair bilgi üretme	61
1.12 Muhasebe Mesleğinin Gelişimi.....	61
1.12.1 Dünyada gelişim	61
1.12.1.1 17. ve 18.y.y.'lardaki tarihi gelişmeleri	61
1.12.1.2 19.ve 20. y.y da tarihi gelişimi.....	64

1.12.1.3 1920 yılına kadar muhasebenin gelişimi	65
1.12.1.4 1920 sonrası tarihi gelişimi	66
1.12.2 Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi.....	69
1.12.2.1 Fransız etkisi altındaki dönem.....	72
1.12.2.2 Alman etkisi altındaki dönem	72
1.12.2.3 1960 yılından sonra yaşanan gelişmeler.....	73
1.12.2.4 1994 sonrası gelişmeler	76
2. MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	81
2.1 Muhasebe Standartlarına İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri	81
2.2 Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi	83
2.2.1 Dünyada muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi.....	84
2.2.2 Türkiye’de muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi	86
2.3 Muhasebe Standartlarının Hazırlanma aşaması.....	89
2.3.1 Muhasebe standartlarının yasama yolu ile oluşturulması	90
2.3.2 Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluş ile oluşturulma süreci	91
2.3.3 Kamu sektörünün muhasebe standartlarını oluşturma yetkisini özerk bir kuruluşa devredilmesi ile hazırlanması	91
2.4 Muhasebe Standartlarının Hedefi	92
2.5 Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılması	93
2.6 Muhasebe Standartlarını Düzenleyen Kuruluşlar.....	97
2.6.1 Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartlarına ilişkin kuruluşlar	97
2.6.1.1 International accounting standards committee	97
2.6.1.2 International federation of accountants	99
2.6.2 Türkiye muhasebe standartlarına dair kuruluşlar	100
2.6.2.1 TİMURKURUM.....	100
2.6.2.2 TİMURKURUM.....	101
2.6.2.3 KGK	102
2.7 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	104
2.7.1 Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları	104
2.7.2 Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartlarını uyumlaştırma faaliyetleri	106
2.7.3 Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasını gerekli kılan etkenler	107
2.7.4 Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasının yararları	109
2.8 Finansal Bilgilerinin Özellikleri	112
2.8.1 Anlaşılabilirlik.....	114
2.8.2 İhtiyaca uygunluk	114
2.8.3 Güvenilirlik	115
2.8.4 Karşılaştırılabilirlik	116
2.9 Türkiye Muhasebe Standartları	117
3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARI: EDİRNE ÖRNEĞİ	119
3.1 Araştırmanın Amacı	119
3.2 Araştırmanın Önemi	119
3.3 Araştırmanın Evreni	120

3.4 Araştırmanın Örneklemi.....	120
3.5 Araştırmanın Yöntemleri.....	120
3.6 Araştırmanın Uygulanması	120
3.7 Bulgular ve Yorum.....	120
3.7.1 Demografik analiz.....	121
3.7.2 Gerekliklik analizi.....	123
3.7.3 Karşılaştırmalı analizler	131
3.7.3.1 T-Testi.....	131
3.7.3.2 Tek yönlü anova testi	133
4. SONUÇ.....	136
KAYNAKLAR	138
EKLER.....	142
ÖZGEÇMİŞ.....	150





KISALTMALAR

AAA	: American Accounting Association – Amerikan Muhasebe Derneği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Puplic Accountants – Amerikan Muhasebeciler Kurumu
APB	: Accounting Principles Board – Muhasebe İlkeleri Kurulu
ASA	: Australian Society of Accountants – Avusturalyalı Muhasebeciler Toplumu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM:	: Birleşmiş Milletler
CASB	: Cost Accounting Standards Board – Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants – Kanada Diplomalı Muhasebeciler Kurumu
FASB	: Financial Accounting Standards Board – Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEI	: Financial Executives Institute – Finansal Yöneticiler Kurulu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAAC	: The –Inter-American Accounting Conferences – Amerika içi Muhasebe Konferansları
IASC	: International Accounting Standards Committee – Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu
ICAA	: Institute of Chartered Accountants in Australia – Avustralya Diplomalı Muhasebeciler Kurumu
ICAEW	: The Institute of Chartered Accountant in England and Wales – İngiltere ve Galler Diplomalı Muhasebeciler Kurulu
IFAC	: International Federation of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: International Financial Reporting Standarts
IMF	: Uluslararası Para Fonu – International Monetary Fund
IOSCO	: International Organization of Securities Comissions – Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler.
LIFO	: Last In First Out – Son Giren İlk Çıkar
NAA	: National Association of Accountants – Ulusal Muhasebe Derneği
OECD	: Organisaition for Econoic Co-operation and Development – Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SEC	: Securities Exchange Commission – Menkul Kıymet Komisyonu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles in The United States – Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
5N1K	: Ne?, Nerede?, Ne zaman?, Nasıl?, Neden? ve Kim?



ÇİZELGE LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Çizelge 2.2 : Uluslararası Muhasebe Standartları.....	105
Çizelge 2.3 : Türkiye Muhasebe Standartları	117
Çizelge 3.1 : Demografik Analiz	121
Çizelge 3.2 : Anket Sorularının Analizi	124
Çizelge 3.3 : Cinsiyet – Gereklilik arasındaki ilişki	131
Çizelge 3.4 : Ortalamaların Eşitliği İçin t-testi Değerleri.....	131
Çizelge 3.5 : Gereklilik ile UFRS eğitimi arasındaki ilişki.....	132
Çizelge 3.6 : Ortalamaların Eşitliği İçin t testi Değerleri	132
Çizelge 3.7 : Gereklilik ile UFRS işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılır olmasını sağlaması arasındaki ilişki	133
Çizelge 3.8 : Çizelge 3.7 deki Verilerin Varyans Homojenlik Testi	133
Çizelge 3.9 : ANOVA Testi Değerleri.....	133
Çizelge 3.10: Yaş İle UFRS Verileri Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Sorunları Çözmede Yardımcı Olduğu Konusunun Analizi	134
Çizelge 3.11: Çizelge 3.10 daki Verilerin Varyans Homojenlik Testi	134
Çizelge 3.12: ANOVA Testi Değerleri	135



MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARI: EDİRNE ÖRNEĞİ

ÖZET

Paranın bulunmasıyla hesap ve kayıt tutma işleri ağırlıklı olarak finansal konulara doğru yönelmiştir. Bu ise muhasebe biliminin gelişmesini sağlamıştır. Özellikle uluslararası ticaretin çok hızlı gelişmesi buna bağlı olarak birlikte hareket etmeyi gerektirmiştir. Birlikte iş hukuku bulunan kurum veya kuruluşlar özellikle maddi konularda büyük işbirliklerini gerektirmiştir.

Son 50 ila 75 yıl gibi bir süre içinde bilgi teknolojilerinin gelişmesi muhasebede de büyük bir yenilenmeye ve sistemlerin geliştirilmesini sağlamıştır.

Gelişen teknoloji ve değişen dünya ikilisi muhasebeyi de etkilemiştir. Özellikle küreselleşme kavramı muhasebe içinde büyük değişimlere yol açmıştır. Uluslararası işlemlerde farklılıkların olması muhasebe konusunda bir standardizasyonun gerekliliğini ortaya koymuştur.

Uluslararası birlikteliklerin en önemli ayağının muhasebe olması ve bu operasyonların sağlıklı gerçekleştirilmesi için ortak bir sistem geliştirilmesi gerekliliktir. 2002 yılında planlanan 2005 yılında da hayata geçirilen ortaya atılan çözüm Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile büyük oranda çözümün verimli olduğu söylenebilir.

Bu araştırmanın amacı, Edirne ilinde yer alan serbest muhasebeci mali müşavirlerin UFRS'ye bakış açılarının ortaya konulmasıdır. Muhasebe meslek mensuplarının UFRS konusunda farkındalıklarının tespit edilmesi ve gereksinimlerinin belirlenmesi açısından bu araştırma önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: *UFRS, Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensubu*



**THE OVERVIEW OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
SYSTEM (IFRS) OF ACCOUNTING PROFESSIONAL MEMBERS:
SAMPLE OF EDİRNE**

ABSTRACT

Developing technology and changing world duo have also affected accounting. In particular, the concept of globalization has led to major changes in accounting. Differences in international transactions have revealed the necessity of a standardization in accounting.

Account and record-keeping activities have been predominantly oriented towards financial issues by finding money. This led to the development of accounting science. The rapid development of international trade, in particular, necessitated joint action. The institutions or organizations that have labor law together have required great cooperation especially on the material issues.

The development of information technologies in the last 50 to 75 years has led to a major renewal in accounting and the development of systems.

It is a necessity to develop a common system for accounting of the most important pillars of international cooperation and for the realization of these operations. The proposed solution implemented in 2002, which was put into practice in 2005, can be said to be highly productive with the IFRS.

The aim of this study is to reveal the viewpoints of the public accountants of Edirne in the province of Edirne to IFRS. This research is important in terms of determining the awareness of the professional accountants about IFRS and determining their requirements.

Keywords: *IFRS, Accounting, Professional Member,*



1. GİRİŞ

1.1 Kavramsal Çerçeve

Birçok tanım ve düşüncenin birleştirilmesi ile muhasebe, firmaların finansal operasyonlarını kayıt altına alan, kategorize eden, özet haline getiren ve rapor olarak sunan bir bilim dalı olarak ifade edilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ifade edilen bu görüşlerin bilimsel bir tanımlama temelli olmamasıdır. Bu bilim dalı içinde istatistiği, matematiği, iktisadı, maliyeyi, hukuku barındırdığı ifade edilmektedir. Kanunlara ve çeşitli yasal düzenlemelere bağlı bir bilim dalı olarak ifade eden kişiler de bulunmaktadır.

Muhasebe konusunda günlük hayatta kısaca bu şekilde bir tanımlama bireylere büyük oranda yeterli gelmektedir. Ancak bu tanımlama içinde dahi yer alan sözcüklerin manalarının ne olduğunun bilinmesi ile anlaşılması büyük bir gerekliliktir. Bu sayede tanımlama içindeki terimlerin anlamlarının bilinmesi muhasebe kelimesinin daha güzel bir biçimde anlaşılmasını ortaya çıkaracaktır.

Muhasebe kavramının daha detaylı tanımlanması için verilen bilimsel tanımın muhasebe konusunda bütün detayları ve bilgileri içereceği bilgisi unutulmamalıdır. Ana düşünce olarak ele alındığında muhasebe kavramının detaylı bir şekilde verilen tanımı kısaca toplum içinde ifade edilen bilimsel olmayan tanımlama ile benzerdir. Aradaki tek ve en büyük fark ise birinin sade halde düşüncelerden ibaret olması diğerinin ise detaylı bilgiler barındırması olarak görülmektedir.

Muhasebenin kullanıcılara sağladığı bilgiler firmaların gündelik çalışmalarının yönetimi ve yönetim anlayışının ortaya koyulmasında bununla birlikte faaliyetlerin verimlilik oranını en yüksek seviyeye eriştirilmesinde, yönetim birimine en büyük desteği sağlayacak şekilde düzenlenmiş olmalıdır. Muhasebe bu açıdan bakıldığında reel sonuçlar ile olması gereken seviye arasındaki ilişkileri ortaya koymak, gelecek için planlanan faaliyetleri hazırlamak üzere veriler üretmek, işletmenin aksayan yönlerini ortaya koymak, işletme yapısını

birçok alandan incelemek, beklenen sonuç bilgilerini göstermek ve dikkat edilmesi gereken hususları ifade etmek yoluyla yönetimin politikalarını oluşturmada destek sağlamaktır. Muhasebe, işletmeyle ilgili mali bilgileri tespit eder, depolar veya arşivler, incelemeye tabi tutar, kategorize eder, kısa bilgilere çevirir ve rapor haline getirir.

İşletmelerin her karar verme durumunda bilgiye verdiği kıymeti ve dolayısıyla bu veri sisteminin önemi büyüktür. Firmaların bu zamanda rekabet sırasında yüksek kar elde ederek faaliyetlerini devam ettirebilmeleri açısından muhasebe servislerini iyi yönetmelerini ve bu servisin sistemini çok kaliteli bir biçimde oluşturmaları büyük önem arz etmektedir.

Personel kaynağı ise muhasebe sisteminde en önemli temel taşıdır. Çünkü muhasebe uzmanlık bilgisi gerektiren bir alandır. Bu nedenle muhasebe servisi personeli, gereken uzmanlık bilgisini görevini en verimli şekilde icra edebilecek yeterli derecede bilgi donanımına ve bu beceriyi de kullanma ehliyetine haiz olmalıdır. Günümüz şartlarında firmaların en büyük musdarip olduğu problemlerden biri de şeffaf ve verimli bir muhasebe sistemine sahip olmamalarıdır. Bu konu finansal açıdan sağlıklı bir yönetim imkanını ortadan kaldırmakta ve ayrıca karar verme sürecinde olumsuzluklarla karşılaşabilmeleridir. İleriyi tahmin edemeyen, bütçe hazırlayamayan işletmeler kısa bir süre sonra iflas edebilmektedir. Özellikle ekonomik kriz zamanlarında bu tip firmalar hoş olmayan durumlarda kalabilmektedir.

Muhasebe sistemini kuramayan işletmeler, ürünün geliş fiyatını hesaplayamamakta, mali çizelgelerini oluşturamamakta, harcama ile satış hesaplarını, karlılık analizleri yapamamaktadır.

Şu ifade daima hatırlanmalıdır: firmalar sayılara bağlı olarak alınan kararlar doğrultusunda idare edilirler. Sayısal dataları ise işletme içinde sadece muhasebe servisi ortaya çıkarmaktadır (Yılmaz, 2008).

Muhasebe, düşünülerek uygulanan bir kuram sahibi değildir. Bunun aksine hali hazırda uygulanan işlemler bütünüünün dayanağı olan fikir sistemini araştırarak, işlemlerin neden bu şekilde olduğunu ve neden başka şekilde olmaması gerekliliğini gün yüzüne çıkartır (Terexova, 2008)

Muhasebe kuramına yol çizen en önemli ve temel husus “muhasebenin temel kavramları” olarak nitelendirilen hususlardır. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe mesleği açısından herhangi bir firmanın mali icraat ve gayretlerinin ölçüme tabi tutulması, kayıt altına alınması ve raporlaştırılması için bir yol gösteren düşünceler olarak kabul edilir. Bu kavramlar, mevcut muhasebe işlemlerinin genel anlamda tanımlanması işini sağlar ve bu yolla da muhasebe işini öğrenme işinde ve bu mesleği yapmakta yardımcıdır. Buna ilave olarak, sıradan olmayan, çok bilinmemiş duyulmamış ya da özel şartlarda gerçekleşen durumların incelenmesine, bu durumlara ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinin ortaya konulmasına destek olmaktadır. (Stickney ve Roman, 1994).

Teorik ve uygulamaya dayanan muhasebeye ait ana kavramlar, mali olayları, hangi biçimde, hangi zamanda kayıt altına alınması, değerlendirilmesi ve rapor haline getirilmesi gerektiğini açık bir şekilde ifade eden camia tarafından genel anlamda kabul almış hususlardır (Terexova, 2008):

- Temel kavramlar içinden yeni kavramlar türetilir,
- Temel kavramlar meslek icra edenler tarafından kabul almış ifadelerdir,
- Tüm kavramlar, öteki kavramlar ile ilişkilidir fakat öteki kavramlara bağımlı değildir,
- Kavramlar, hali hazırdaki muhasebe sisteminin işleyişinin nasıl yapıldığını belirler.

Bu kavramlar 12 başlıkta toplanmıştır (Sevilengül,1998): Muhasebe, yalnızca firmanın idarecilerine yönelik bilgileri ifade etmek ile yetinmez. Farklı sebeplerle firmanın sistemiyle alakalı olan ya da ileriki zamanlarda ilişkili olacak her bir kurum ya da kuruluş ile gerçek kişilere de işletmenin mali analizini ve işleyişinin durumu ile ilgili bilgiler sunmak muhasebenin amacı ve bir görevidir. Muhasebe bu tarafları yanıltmayacak şekilde şeffaf ve net bilgi sunmak ile yükümlüdür. Muhasebe bu görevi yaparken sadece hukuk alanındaki yükümlülük değil bunu da kapsayan daha geniş bir sorumluluğa yani sosyal sorumluluğa dikkat ederek davranışlarını ortaya koymalıdır. Muhasebe organize edilmesinde, prosedürlerin hayata geçirilmesine, elde edilen bilgilerin raporlaştırılmasına bir zümrenin değil bütün ilgilenen zümrelerin hatta bütün toplumun faydasının gözetilmesi gereğine sosyal sorumluluk kavramı denir.

Bununla birlikte, bu şekilde bir sorumluluk hissi ile hareket edildiğinde muhasebe tarafından ortaya konan net, taraflı olmayan, adaletli olarak ortaya çıkması sağlanmış olunabilir. (Cemalcılar ve Önce, 1999:43).

Firmalar, ortakları veya idarecilerinden, çalışanlarından ya da işletmeyle ilgisi bulunan kişilerden farklı bir kişiliği olan ve bu firmanın muhasebe operasyonlarının sadece bu kişiliğin adına yürütüldüğünü ifade eder (Anon, 1992). Muhasebe prensiplerinin uygulamaya alınmış olması için mali faaliyetlere ait belirlenmiş bazı ünitelerin tanımlarının verilmiş olması gerekmektedir. Her bir ünite kendisi adına yapılan hesaplamaların devam ettirilmesi ve rapor oluşturulması amacı ile ayrı birer kişilik olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe personeli, kaynak kontrollerini gerçekleştiren, bazı konularda taahhüt sahibi, taahhütte bulunmanın yükümlülük altına giren ve mali açıdan faaliyetleri yürüten ünitelerdir. Bu personelin idari kanattan, personel kanadından, ayrıca firmanın personel kanadından ayrı bir ünite olduğu kabul edilir. Ayrıca bu kişi açık bir şekilde ifade edilmiş veya işaret edilmiş hedefleri takip etmek amacıyla insanların ve mali kaynakların meydana getirdiği bir örgüt, bir firma veya operasyon birimi olarak görülebilir (Cemalcılar ve Önce, 1999:44). Bu kavrama göre işletme sahibinin, işletmenin ve muhasebenin ayrı kişilikleri vardır.

Bu ifade, firmaların faaliyetlerini süre sınırlamasına tabi tutulmaksızın devam ettirebileceğini anlatır. Bu yüzden firma sahibinin hayat süresi ile ilişkili değildir. Firmanın sürekli olması mefhumu maliyet hususunun ana hattını ifade eder. (Akdoğan ve Sevilengül, 1994:4). Bir firmanın hayatının, tersine bir delil bulunmadıkça sonlu olmadığı, sonlu olsa dahi elindeki plan ve fikirlerini, taahhüt ettiklerini, sözleşmelerini gerçekleştirebilecek kadar bir zaman diliminde devam ettiği kabul edilir. Bu kabul dahilinde mali açıdan bu yaşamın devamı için işletmenin ömrü yeteri kadar fazla olan kazanımları barındırması, uzun vadede borç edinmesini, orta ve ileri vade de planlarının olması, ileriki zamanlara planlanmış Ar – Ge etkinliklerinde olmasını gerektirir. (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000:442).

İşletmenin sürekliliği kavramı amacına binaen firmaların faaliyet süresi sonsuz olarak varsayılmaktadır. Bu faaliyet süresi parçalar halinde değerlendirmeye alınması ve her bir zaman diliminin diğer zaman dilimlerinden bağımsız bir

şekilde belirlenmesidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk kuralına binaen muhasebe kayıtları haline getirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı zaman diliminde gerçekleşen maliyet, harcama ile zararlarla karşılaştırma yapılması bu muhasebe kavramına ait bir gerekliliktir (Anon, 1992). Bu kavrama göre işletmenin gelir ve giderleri ait olduğu dönemde gösterilmelidir. Muhasebe raporları bu kavram dikkate alınarak hazırlanmalıdır.

Para ile değerlendirilebilen ekonomik olay ya da operasyonların muhasebe kayıtları altına her yerde geçerli olan bir para birimi ile aktarılması anlamını taşımaktadır. (Anon, 1992). Muhasebe işlemleri operasyonları ulusal para birimi ile gerçekleştirilir. Uluslararası ticari işlemler söz konusu olduğunda ise; kullanılan yabancı para biriminin o andaki döviz kuru dikkate alınarak, ulusal para birimine dönüştürme işlemi uygulanarak kayıt yapılır. Bu kavram ekonomik bilgilerin aktarımında ortak bir ölçü birimi ile belirlenmiş sayısal verilerin kullanılarak karşılaştırma ve değerlemelerin daha sağlıklı yapılabilmesini sağlamaktadır.

Maliyet esas kavramı, nakit para durumu, alacaklar ve maliyet miktarının tespit edilmesi imkan dahilinde ya da uygun olmayan diğer işlemler hariç, firma tarafından tedarik edilmiş varlık ve hizmetlerin muhasebe kayıtlarının yapılmasında, bunların tedarik maliyetlerinin temel alınması gereğini açıklamaktadır (Anon, 1992). Para ve alacaklar haricindeki bütün aktif değerler ile harcamalar, tedarik (iktisap) maliyetleri ile muhasebe kaydı şekline getirilir. Firma dahilinde varlıkların biçim değişikliği göstermesi ile giderlerin tüketilmesinde de tedarik maliyeti esas geçerlidir (Yalkın, 2001:29). Bu kavramın esas; varlıkların maliyet bedeli ve para birimi ile ifade edilmesidir. Bu nedenle para değerinde meydana gelen değişimler sakıncalı tarafını oluşturur.

Maliyet esas kavramı, muhasebe kayıtlarındaki gerçekliği ortaya koyan ve sistemine uygun bir biçimde oluşturulmuş kişisel görüş içermeyen veya kişisellikten uzak belge ve bilgilerin kaynaklığında, ayrıca muhasebe kayıtlarına temel teşkil edilecek biçimde tarafsız ve önyargısız bir biçimde hareket edilmesini söylemektedir. (Anon, 1992). Bir firmaya ait varlıklar ve kaynaklardaki ortaya çıkan değişiklikler ile bu değişikliklerdeki hâsılat, giderler ve öz kaynaklara olan tesirlerinin belirlenmesi objektifliğini kaybetmemiş belge

ve bilgilerin kaynaklığında gerçekleştirilir. Muhasebe operasyonlarının ana dayanak noktaları arasında fatura, makbuz, fiş gibi taraf olamayacak belgelerin olduğu görülmektedir (Yalkın, 2001:28). Gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının doğrulanmasında ispat edici belgelerin olması zorunlu bir durumdur. Bununla birlikte bu bilgi ve belgelerin oluşturulması süreci de tarafsızlık gerektirmektedir. Bunun yanında sorumluluk kavramının gereklilikleri yerine getirilmelidir.

Tutarlılık, muhasebe faaliyetleri için belirlenen muhasebe politikalarının, birbirini takip eden zaman dilimlerinde değişim yapılmadan gerçekleştirilmesini söylemektedir. Zaruri hallerin ortaya çıkması gibi durumlara özel olarak, firmalar, kullanmakta oldukları muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilirler. Fakat bu değişimler ile bu değişimden kaynaklı mali tesirlerin finansal çizelgelerde gösterilmesi sırasında dipnot kullanılarak izah edilmesi gereklidir (Anon,1989). Muhasebe bilgisinin zaman dilimleri arasında karşılaştırılabilirliğini mümkün kılabilmek için değişmezlik kavramı ortaya koyulmuştur. Yani muhasebenin hedeflerini gerçekleştirebilmesi için her bir zaman diliminde kullandığı prensipler ile usuller birbirinden farksız olmalıdır (Cemalcılar ve Önce, 1999:57).

Tam açıklama kavramı, finansal çizelgelerin en az bu çizelgelerden fayda görecektir kişi ve kuruluşların doğru kararlar almasına yardım edecek bir seviyede yeterliliğinin olması ile açıklayıcı ve anlaşılabilir olma konularında fayda sağlayıcı olması gerekmektedir (Anon, 1992). Finansal çizelgelerde mali bilgilerde tam açıklanmış olma ile bu çizelgelerde yer alan işlemlerin kapsamına girmeyen fakat verilebilecek herhangi bir karara etkisi bulunabilecek herhangi bir olayında bulunması gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 1994:5).

Bu kavram muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında tedbirli davranılmasını bununla birlikte firmanın karşısına çıkabilecek muhtemel risk faktörlerinin dikkate alınacaklar listesine dahil edilmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Bu kavram ile alınan netice ise firmalar gider ve zarar ihtimaline karşılık bir miktar kaynak ayırmaktadırlar. Bununla birlikte tahmini olarak gelir ve kar bilgileri için bir muhasebeleştirme operasyonu gerçekleştirmezler. (Anon, 1992). Muhasebe olaylarını tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirmek ve muhtemel risk ve belirsizlikleri göz önünde bulundurarak temkinli davranmak,

tedbir almak gerekmektedir. Tedbirler genellikle karşılık ayırma tarzında olmaktadır. Gelirler gerçekleştikten sonra gelir sayılmalıdır.

Önemlilik, herhangi bir hesap kalemine veya bir olaya ait nispi ağırlık değer bilgisinin, finansal çizelgelere göre gerçekleştirilecek değerlendirme işlemlerini etkisi altına alabilecek seviyesini ortaya koyar. Önem derecesi yüksek olan hesap kalemler, mali olaylar ile diğer durumlara ait bilgilerin veya dipnotların finansal çizelgelerde bulunması zaruridir. (Anon, 1992). Yatırım ve öteki kararlara ilgisi bulunan mali veriler genel olarak önemli derecede detay içeren bilgiler şeklinde oluşturulabilir. Çok verilen bilgiler ile az verilen bilgiler yanıltıcı olabilir. Muhasebe personelinin mali rapor oluşturmadaki yükümlülüklerinden bir tanesi de bu bilgi yığını, kullanacak kişi veya kurumlar için anlam ifade eden bir biçimde özet haline getirmektir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000:446).

Özün önceliği, operasyonların muhasebe sistemine aktarılması ile bu aktarıma ve işlemlere dair değerlendirme işlemlerini gerçekleştirilmesinde biçimden daha ziyade olaylara ve işlemlere ait öz bilgilerinin yansıtmaya temel veri olarak kabul edilmesi gerekliliğini söylemektedir. Genellikle operasyonların şekilleriyle öz bilgiler benzerlik göstermektedir. Ancak kimi hallerde farklılıklar göz önüne çıkabilir. Bu durumda ise özün biçime önceliği esastır. (Anon, 1992).

1.2 Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Muhasebe kavramı, Türk Diline Arap dilinden geçen bir kavramdır. Anlam olarak ise sayma ve aritmetik manasını taşıyan “nisap” kelimesinin bir versiyonudur (Sevilengül, 2007:9).

Muhasebe kavramı sözlüklerde hesapların kontrol edilmesi, tarafların hesaplarını birbirlerine göstermesi, hesap işleriyle ilgilenme, uğraş yapma, tüm hesaplar, hesap işlemlerinin yapıldığı, koordine edildiği mekan, saymanlık (Türkçe Sözlük, 1988:1040) şeklinde ifade edilir.

Fakat sözlükteki bu mana firmalarla alakalı bir gerçeklik ortaya koymamaktadır. Muhasebe bir ev bütçesi gibi bir yerden devlet bütçesi gibi bir yere kadar gereken bir örgütlenmeyi ve işlemleri ifade etse de ana hat olarak firmalardaki

muhasebe kavramını ve bu şekli ile sahip olduğu önem ile birlikte düşünmek gerekir. Muhasebe bir firmanın kuruluşundan önce faaliyetlerinin sonlandırılması ve ardından resmi varlığının sona erdirilmesine kadar işlem yapan tek firma birimidir (Kip, 1986:10-27).

Firmalarda üretim, yönetim, satın alma, insan kaynakları gibi önemli birimler yer almaktadır. Fakat önem açısından bakıldığında muhasebe bu listede en tepede yer almaktadır. Muhasebe, bir firmanın faaliyete geçmesinden de önce kuruluşuna karar verildiği andan itibaren başlatılır. Bunun sebebi ise kuruluş kararı alınmasıyla firmalara ait ilk önce kuruluş giderleri görülmektedir. Bunların da muhasebe sisteminde kayıt altına alınması gerekmektedir (Kuruluş giderleri, noter, defter tasdik giderleri v.b.). bu tür operasyonlar firmanın faaliyetlerinin sonlandırılmasında dair kararın alınacağı zamana kadar sürmektedir.

Muhasebe tanımlaması sırasında ilim olduğu kadar sanat olduğu anlayışında olanlar da bulunmaktadır. Muhasebe sistemleştirilmiş bilgiler manasında ilim dalı biçiminde varsayılması gerekmektedir. Muhasebenin finansal nitelikteki operasyonları kayıt altına alma ve kategorize etme bilimi olduğu kabul edilebilir. Aynı anda muhasebe; kayıt altına alma ve kategorize edilmiş operasyon kayıtlarının faydalı bir biçimde ve hatta kullanım amacına uygun olarak özet haline getirme, bunları değerlendirmeye tabi tutma, bunlar hakkında yorum yapma ve rapor oluşturma konusunda bir sanat olarak görülebilir (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2003:9).

Bir proje fikri üzerinde çalışan iki farklı mühendisin farklı yorumlar geliştirebileceği gibi iki muhasebeci de aynı finansal çizelgeyi iki farklı biçimde inceleyebilir ve değerlendirebilir. Bu açıdan ele alındığında da muhasebeye atfedilen sanat olma fikrinin yerinde olduğu ifade edilebilir.

Fakat bu durumda dikkat verilmesi elzem olan önemli bir husus bulunmaktadır. Projenin somut bir sonucunun olması durumunda değerlendirme ve incelemeleri yapan mühendisler aynı sonuca ulaşacaktır. Buna benzer olarak değerlendirmesi gerçekleştirilen finansal çizelgenin de yorumunu yapan kim olursa olsun somut ve aynı sonucu bulunmaktadır.

Muhasebe denildiğinde akla gelmesi gereken sadece defterlerin tutulması işi gelmemelidir. Bunun yanında muhasebe denilince akla analiz etme, yorum üretme ve bunlara ek olarak ise rapor oluşturma gibi hususları da ele alan bir kavramın varlığı olmalıdır (Bektöre ve Sözbilir, 1990: 3).

Sadece muhasebe defterinde kayıtların tutulması işi muhasebenin kavramsal olarak karşılığını ifade etmez. Bundan hayli bir geniş anlamda “Muhasebe tümünden ya da kısmi anlamda finansal anlamda para ile gösterilebilen operasyonların verilerinin anlam içeren, güvenli olan bütün unsurları tespit edecek bir şekilde alakalı kaynaklardan derlenmesine, doğruluk konusunda değer belirlenmesine, kayıt altına alınmasına, tasnifinin yapılmasına, rapor şeklinde ifade edilmesine, analizinin yapılmasına ve bu analizler doğrultusunda yorumlamalarının gerçekleştirilmesi (Yalkın, 1995) şeklinde ifade edilebilir. (Yalkın, 2006: 1).

Buraya kadar ifade edilen tanımlamalar detaylıca tetkik edildiğinde muhasebe kavramının anlamı, özü ve kapsamı daha uygun bir biçimde kavranacaktır.

Verilen tanımlamalara bakarak, tanımlamalarda bahsi geçen kavramlar bakımından ilk olarak muhasebe kavramının finansal işlemler ile ilgilendiğini söylemek mümkün olabilmektedir. Bir idarecinin istifası firma açısından büyük bir önem teşkil etmez iken firmaya yapılan 100 ₺ işlem tutarına sahip bir malzeme temini önemsiz gibi görünse de finansal bir operasyon olması sebebiyle ve ayrıca da para ile gösterilebilir olması sebebiyle muhasebe servisi ve muhasebe bilim dalının kapsamına girer.

Tanımlamada verilen kayıt altına alma işlemi ise finansal operasyonların tarihi ile, operasyona dahil olan taraflar ile, operasyona ait konu ile, işlemin tutarı ve miktar bilgisi ile belgelerin ışığında operasyonlara ait olan bilgi ve belgelerin ortaya koyulması bunula birlikte yorum geliştirilmesi amacıyla belirlenmiş hallerde ayrıca kuralların tümüne uygun şekilde muhasebe defterinde ilgili yerlere yazım operasyonudur. Kayıt altına almanın gerçekleştirildiği ticari deftere Yevmiye Defteri (Günlük Defter) ismi verilmektedir.

Bütün tanımlarda bulunan bir diğer kavram ise sınıflandırma kavramıdır. Yevmiye defteri içinde derlenen bütün operasyon kayıtlarının bazı özelliklere göre kategorilere ayrılma işlemidir. Bu sınıflandırma işlemleri alış, satış, para,

banka gibi konularda yapılabilmektedir. Bunlara ilave olarak daha farklı konularda da sınıflandırma yapılabilir. Bu hususa örnek olarak çok uluslu şirketlerde para birimleri verilebilir. Bu operasyonların kayıt altına alındığı ticari defter ise Büyük Defter (Defteri Kebir) adında defterdir.

Tanımlamalarda yer alan bir diğer kavram ise özet çıkarma işlemidir. Bu kavram uyarında yapılacak işlemler şöyle verilebilmektedir. Kayıt altına alınmış, kategorize edilmiş, hesaplama operasyonları gerçekleştirilmiş sayıca hayli çok bilgiden farklı özelliklere sahip finansal çizelge ve rapor oluşturulmasıdır (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2003: 9).

Muhasebe bilgilerinin kayıt altına alınması, kategorize edilmesi, özet halinde sunulması her zaman yeterli olan bir durum değildir. Bununla birlikte bu bilgilerden fayda sağlayacak olanların anlayacağı bir biçimde analize tabi tutulması büyük bir gerekliliktir. Bu analiz ışığında uygun bir yorumlamanın gerçekleştirilmesi ile faydalanacak olan tarafların raporlarının oluşturulması gerekmektedir.

Yorum yapma, muhasebe raporlarının içerdiği verilerin hangi anlamı taşıdığına tespit edilmesi ile bu bilgilerin ışığında yapılacak ileriye dönük planlamaların tespitinde yönlendirici olma niteliğindeki operasyonların tümüne denir. Bu olaylarda yer alan sebep ile sonuç arasındaki bağlantıyı ortaya çıkarmaya ve anlaşılır kılmaya çalışır. Rapor halinde sunulan verilerden firmaya ait şimdiki durum ile gelecekteki takip edilecek ekonomik yol haritası üzerine fikirler üretmektedir. Finansal açıdan, stok açısından problem oluşup oluşmayacağı gibi konularda fikir üretilmesi geliştirilebilecek yorumların sayesinde daha da anlaşılabilir bir hal alacaktır.

Yalkın tarafından ifade edilen tanımlamada (Yalkın, 1995), firmanın gerçekleştirmiş olduğu çalışmalara ait neticelerin ve firmanın finansal mevcudiyetinin analizinin yapılması ve bu analiz ışığında yorumların üretilmesi büyük önem taşımaktadır. Rapor ile tabloların bir kombinasyonu şeklinde özet olarak ifade edilen verilerden çıkarılması gereken anlamların tespit edilmesi ve gerçekleştirilen çalışmalar ile bunlara ait neticelerin tahmini konusunda dikkat çekilmiştir.

Geleneksel muhasebe anlayışı dikkate alındığında muhasebe servisi sadece bilgi derleme ve üretimi ile rapor oluşturma işlevlerini yürüttüğü görülmektedir. Günümüzdeki modern muhasebe anlayışına bakıldığında yorum yapma gibi bir farklılık olduğu görülmektedir. Fakat modern muhasebe anlayışı geleneksel muhasebe anlayışının bütün fonksiyonlarının yanı sıra rapor haline getirilmiş verilerin yorumlamasını da yaparak verilerden net ve sağlıklı bilgi elde etmek amacıyla bu verileri kullanan faydalanıcıların alacakları kararlara yönlendirme yapılmasını gerekli bir işlem olarak görmektedir. Bu yorumlama sırasında uzmanlığı olan kişilerin görev yapması ayrı bir önem taşımaktadır.

Modern muhasebe sisteminde, muhasebe yerine getirmesi beklenen; rapor ve dokümanların incelenip görüşlerin belirlenmesi ile verilecek karar ve faaliyetlerin belirleyicisi olma gibi operasyonları da içinde barındırmaktadır. Bundan dolayı muhasebe kavramı, firma idaresinde yorumlama faaliyetlerinden kaynaklanan bir etkili işlev biçimini almaktadır (Sevilengül, 2005: 11).

Muhasebe işleyişi, firmanın, kurum ve kuruluşlar ile tüm kişilerin sahip olduklarının, sorumluluklarının, sermayelerinin, dönen varlıklarının ve genellikle tüm üretim faaliyetinin bir takım belirlenmiş göstergelere endeksli olarak parayla aralıksız, belgelendirerek ve bütün üretme operasyonlarının muhasebe hesabında çift yönlü kayıtlanmış bir biçimde gösterilmesi ve düzen içinde saklanması işlemidir. (Kalenderoğlu, 2006).

Tamamen ya da kısmen finansal nitelikteki ayrıca para ile gösterilebilen operasyonların anlam sahibi ve güvenli verileri temin edecek biçimde bilgilerin alakalı belge ve eski bilgi kaynaklarından derlenmesine, doğruluk değerlerinin tespit edilmesine, kayıt altına alınmasına, rapor biçiminde ifade edilmesine, analiz edilmesine ile yorumlanması sürecine muhasebe ismi verilmektedir (Usta, 2007:3) ifadesi ise bir başka tanımlamadır.

Birtakım kaynaklar içinde muhasebeye ait doğuş ve gelişiminin Avrupa medeniyetleri ile olduğu ifade edilmektedir. Fakat Asya medeniyetinin de bu sürece destek verdiği ve katkısının olduğu kabul edilen bir gerçektir. Türkler, Araplar, Çinliler ve başka millet ve ülkelerin bilhassa İslam'ın doğuşundan sonra muhasebede hatırı sayılır ölçüde değişimler ve gelişimler ortaya çıkmıştır (İbadov ve Hümbətov, 2011:3).

Son zamanlarda bilgisayar gibi bir teknolojinin muhasebe alanında kullanılması yolu ile muhasebe sisteminin yerine getirmesi istenen ve beklenen tüm yükümlülükler yerine getirilmiş ve tüm taraf olanlara istenilen bilgiler sunulmuş, mali çizelgelere olan güvenlik hissi artma göstermiştir. (İbadov ve Hümbətov, 2011:4).

Ayrıca muhasebe, ekonomik faaliyetlerde bulunan tüm kuruluşların finansal özellikteki operasyonları ve gelişmeleri parayla gösterilmiş bir biçimde kayıt eden, sınıflandıran, özet haline getirerek raporlayan eden ve sonuçlarını yorumlayan ve incelemeye tabi tutan bir ilim dalıdır.

Tarihsel olarak Muhasebe gereksinimler ortaya çıktıkça gelişmiş ve muhasebe teknik ve kavramlarındaki değişiklikler yavaş yavaş oluşmuştur. Yeni Muhasebe uygulamaları değişen ekonomik kurumlara ve ilişkilere, değişen muhasebe amaçlarına uyum göstermesi için gerekli olmuştur. Muhasebe, çok eski devirlerde mübadele işlemleriyle birlikte ortaya çıkmış, ticari faaliyetlerin gelişmesine paralel olarak gelişme göstermiştir. Yaklaşık 4000– 4500 yıl öncesine ait oldukları sanılan ve tabakalar, papirüsler üzerine yazılmış olan kayıtlar ticari alandaki ilk yazılı belgelerdir. Günümüzdeki çift kayıt sistemi 14.- 15. yüzyıllarda ilk defa İtalya'da uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulamaların yazılı hale getirilmesinde İtalyan matematikçi Luca Paciolo'nun büyük katkısı olmuştur. Paciolo'nun 1494'te Venedik'te yayınladığı “Summa De Arithmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet” adlı eserinde çift kayıt yönteminin esaslarını ortaya koymuştur. 18. yy. ortalarında da yöntem Avrupa ve Amerika'da uygulanmaya başlanmıştır (Ünalın vd. 1988:8).

Ülkemizde ise Cumhuriyet döneminden önceki muhasebe uygulamaları ilk defa 18 Ramazan 1266 veya 28 Temmuz 1850 tarihinde Kanunname-i Ticaret yasasıyla düzenlenmiştir. Bu kanun Fransızcadan tercüme edilmiştir. Cumhuriyet döneminden sonra 1926–1960 yılları arasında, yabancı uzmanların ülkemizde muhasebe ile ilgili konularda yaptıkları yoğun çalışmalar sonucu bu ülkelere ait muhasebe uygulamalarının bizim muhasebe sistemimiz üstünde değişik etkileri olmuştur. 1960 yılında çalışmalarına başlanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe Bölümü 1972 yılında, Maliyet Muhasebesi Bölümü ise 1977 yılında uygulamaya konulmuştur. Ülkemizde

muhasebe uygulamalarıyla ilgili olarak, Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle ilgili kanun çıkmadan önceki son yasal düzenleme 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ismi verilen yasayla olmuştur. Sermaye Piyasası Kurulunun 13.2.1983 (Seri VIII, No: 2) ve 1.2.1984 (Seri VIII, No: 7) tarihlerinde yayınladığı tebliğlerle, SPK kanununa tabi ortaklık ve aracı kurumların mali tablo ve raporlarının standartlarının belirlenmesinden başka düzenleyip, yayınlayacakları standart tablo ve raporlarının hazırlanmasına yardımcı olacak Standart Genel Hesap Planı'nda uygulamaya konulmuştur.

Muhasebenin tanımını aynı zamanda "muhasebe nedir" sorusuna cevap vermektedir. Yani muhasebenin ne anlama geldiğini, ne olduğunu, ne yapması gerektiğini tanımdan çıkarabiliriz. Muhasebeyi tam anlamıyla bilmek için tanımını anlamamız yeterli olmamaktadır. Tanım da yer alan her terimin de ne anlama geldiğini bilmemiz gereklidir.

Muhasebe, firmaların sahip olduklarının ve kaynaklarının ortaya çıkışını, bu kaynakların kullanım şeklini, firmaların gerçekleştirdiği faaliyetler sonrasında bu kaynaklarda gerçekleşen değişimleri, firmaların finansal konumlarını ifade edecek bilgi ve belgeleri taraflara ulaştıran bir bilgi sistemi ile oluşmaktadır. Muhasebe sadece kar amacı ile kurulan işletmelerle alakalı değil, kar amacı gütmeyen yani topluma fayda için hizmet veren tüm kuruluşlar için de geçerlidir. Bu yüzden işletmeler denilirken tüm kuruluşları kapsamaktadır. Ama genelde muhasebe sistemi kar amacı güden işletmeler için daha da önemlidir.

İşletme, belirli bir ticari amaç için, bir veya daha fazla kişinin bir araya gelerek, belirli bir sermaye ile kurdukları kuruluşlardır. İşletmeler amaçlarına göre ve kuruluş şekillerine göre çeşitli şekillere ayrılırlar. Bunlar genel olarak şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri şeklindedir.

Muhasebe ülkenin en küçük taşı olan aileden tutun büyük firmalar ve şirketlere değin tüm bireyleri çok yakın bir şekilde ilgisi altına alan geniş bir mefhumdur. Basit anlamda muhasebe hesap tutma anlamına gelmektedir. Her ailenin belli bir geliri ve yapılması gereken giderleri vardır. Gelirin en verimli şekilde harcanması ve mümkünse tasarruf yapılması her ailenin amacıdır. Bu denkliği sağlamak için yapılan hesap işleri dahi küçük ölçekte muhasebe operasyonu gerektirmektedir. Buna ek olarak daha büyük firmaların, gelir, gider, alım, satım operasyonları bir aileninki ile karşılaştırılamayacak derecede geniş çaplıdır. Bir

aile kendi muhasebesine yön verebilir ancak işletmeler profesyonel yardıma ihtiyaç duyar. İşte bu aşamada muhasebe elemanları devreye girer ve insanlara hizmet sunarlar. Varlık işletmenin sahip olduğu tüm değerleri, kaynak ise işletmenin bu varlıkları elde edebilmek için katlandığı borçları ifade etmektedir.

Bir bilgi ve kontrol sistemi olan muhasebe işletme yapısına göre değişik görevler üstlenmektedir. Küçük işletmelerde vergi takibi, gelir-gider, borç-alacak kontrolü yeterli bulunurken, büyük işletmeler bunların yanı sıra kurum ve kuruluşlara bilgi vermek üzere analiz ve rapor hizmetlerini de sunmaktadır.

Muhasebenin görevlerini tam olarak icra edebilmesi amacıyla belirli vazifeleri vardır. Bu misyonlara “muhasebenin fonksiyonları” ismi verilir. Muhasebenin fonksiyonlarını kayıt altına alma, kategorize etme, özet haline getirme, vee rapor olarak sunma olmak üzere 4 temel başlık altında toplanabilir:

- **Kayıt Altına Alma Fonksiyonu:** finansal operasyonları belgeye dayandırarak muhasebe işleyişine göre muhasebe defterlerine kaydedilmesi bölümüdür. Muhasebede önemi en büyük ve birinci fonksiyondur. Muhasebe de kayıtların doğru ve düzenli tutulması gerçekleşmeden öteki fonksiyonlara da doğru bir anlam yüklenemez. Gerçekleştirilen her bir faaliyet muhasebe sisteminin dahilinde ilk önce kayıt altına alınmak zorunluluğunu gerektirir. Bu kayıtlar belgelerin kaynaklığında oluşturulur. Muhasebe sistemi dahilinde iki farklı kayıt altına alma metodu bulunmaktadır. Bunlar tek taraflı kayıt tekniği ve çift taraflı kayıt tekniğidir. Çift taraflı kayıt sistemi içinde muhasebe ile ilgili operasyonlar yevmiye defterinde kayıt altına alınır.
- **Sınıflandırma Fonksiyonu:** Kayıt altına alınan tüm bilgi ve belgeler bir takım zaman periyotlarında tekrar derleme ve inceleme ile sahip oldukları nitelik ve özelliklerine göre bölümlere ayrılarak saklanırlar. Bu şekilde farklı niteliğe sahip ve farklı sınıflardaki işlemleri birbirlerine karıştırmayı önlemiş bir şekilde incelemeye tabi tutulabilir. Kategorize edilmiş muhasebe operasyonları muhasebe işleyişi içinde büyük deftere (defteri kebir) kayıt edilmektedir.
- **Özetleme Fonksiyonu:** Sınıflandırılan işlemler bir mali dönemin bitişinde derlenerek diğer hesaplar için kolayca veri elde edebilmek ayrıca da kayıt altına alınan işlemlerin kontrolünü daha kolay yoldan yapmak için özet haline

getirilir. Dönem bitişinde firmalar onlarca belki de milyonlarca operasyon gerçekleştirmiş olmaktadır. Bu operasyonların her birini birer birer incelemeye tabi tutmak büyük bir zaman gerektireceğinden aynı özellikteki işlem kayıtlarını özet halinde sunmak kişi ve işletmelere daha büyük bir fayda olmaktadır. Muhasebe sistemlerinde özetleme işlemleri muhasebe çizelgelerinden faydalanılarak ve mizan kullanılarak yapılır.

- Raporlama Fonksiyonu: En son olarak raporlama fonksiyonunda kayıt altına alınan, kategorize edilen ve özet haline getirilen operasyonlar finansal çizelgeler vasıtası ile final aşamasına getirilir. Bu aşamaya ise rapor haline getirme aşaması denir. Rapor haline getirme aşaması muhasebe işleyişinin son aşaması ve buradan sonra artık yorumlama ve değerlendirme işlemleri gerçekleşir. Muhasebenin önemi hayli büyükçe olan aşamalarındandır. Rapor oluşturma firmaların her türlü sonucunun gün yüzüne getirilerek firmalara kendileri hakkında malumat ortaya koymaktadır. Firmalar bu raporlar ile gelecek planlamalarına ilişkin kararları vermektedir. Rapor oluşturma safhasında muhasebe çizelgeleri kaynaktır. Bu çizelgelerden en önemli olan ikisi bilanço ve gelir tablolarıdır.

Kayıt altına alınan, kategorize edilen, özet haline getirilen, incelenen ve yoruma tabi tutulan operasyonlarla ilgili bütün veriler, firma ve firma ile ilgisi bulunan tüm yerlere ve kişilere bilgi vermek gayesi ile iletilir. Buradaki önemli noktalardan birisi de bilgileri inceleyen herkes bu bilgilerden aynı kanıyı anlamalıdır. Yani raporlar evrensel bir şekilde ifade edilmelidir. İşletmenin bilgileri ile ilgilenen kişi ve kuruluşların ilgi nedenleri birbirinden farklıdır.

Türkiye’de Muhasebecilik mesleğinin şartları ve çalışma alanları 1989 yılında çıkarılan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile belirlemiştir. Bu kanun sayesinde kısa bir zaman zarfında tek düzen muhasebe sistemi uygulamaya konulmuş ve Muhasebe prensiplerindeki uygulama değişiklikleri uygulamadan kalkmıştır.

Muhasebe, işletmelerin finansal özellikteki olay ve operasyonları parayla ifade edilmiş olarak kaydeden, sınıflandıran, özet haline getirerek raporlaştıran ve sonuçlarını yorumlayan inceleyen bir ilim dalıdır. Muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirerek, muhasebenin amacına ve sonuca ulaşmasını sağlayan kişiler

muhasebe mesleğini icra ediyor sayılırlar. İşletmelerin büyüklüğüne bağlı olarak muhasebe elemanlarının sayısı çok farklılık göstermektedir. Önemli olan muhasebe mesleğini icra edenlerin muhasebenin görevlerini doğru ve eksiksiz olarak yerine getirebiliyor olmasıdır. Muhasebe mesleğini yapabilmek için de muhasebe ve benzeri konularda eğitim almış olmak gereklidir.

Muhasebe mesleği günümüz Türkiye'sinde en çok önem verilen ve en çok iş alanına sahip olan bir meslektir. Türkiye'de şimdilerde en fazla ihtiyaç duyulan kalifiye eleman ihtiyacının başlarında muhasebe icra elemanı bulunmaktadır. Bu denli ilgi ve alakaya sahip bir mesleğin de mesleğinin önem ve ilgisi hayli fazla olmak mecburiyetindedir.

Muhasebe mesleği çok kapsamlı olduğundan kendi içinde de kısımlara ayrılmıştır. Bunların en önemlileri; serbest muhasebeci mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik, muhasebe müdürlüğü, muhasebe uzmanlığı, muhasebe elemanı, muhasebe öğretmenliği vb. Bu branşlardan hangisi olursa olsun ilk önce muhasebe eğitimi almak gerektiği unutulmamalıdır.

Muhasebe mesleğini icra etmek için lazım olan eğitim ortaöğretimden itibaren üniversite seviyesine değin sürebilmektedir. Tek tip eğitim seçeneği olmadığı açıktır. Muhasebe alanında bir işi ve mesleği icra edecek kişiler ortaöğretim seviyesinde muhasebe ve finansman bölümü ile eğitim sürecine adım atabilirler. Bu seviyeden sonra muhasebe eğitimi veya bununla ilgili meslek eğitimi veren meslek yüksek okulları veya yüksek okulları tercih ederek yüksek öğrenim seviyesinde meslek ile ilgili bilgi ve becerilerini geliştirmeye devam ederler. Şuna da dikkat etmek gerekir ki milli eğitim sistemimizin imkanlarından dolayı ortaöğretim seviyesini muhasebe eğitimi görmeden bitirmiş bir kişi, yükseköğretimde muhasebe ile alakalı üniversitelerin ilgili bölümlerinde bu mesleğe yönelik eğitimlerini alarak muhasebe mesleğine yönelebilirler.

Muhasebecilik Mesleği, 1989 yılında çıkarılan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu" ile Türkiye'de muhasebecilik mesleğinin yasal boyutu oluşturulmuş, meslek ve mesleği icra edenlerin yasal statüleri belirlenmiştir. Türkiye'de muhasebe mesleğini icra eden kişiler unvan olarak üç ana gruba bölünmüştür. Lakin en son yürürlüğe koyulan yasa ile Serbest Muhasebecilik unvanı ortadan kaldırılmış ve böylece iki ana unvan grubu kalmıştır (Anon, 2018):

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Malî Müşavir

Aynı kanun içerisinde yer alan açıklamalara göre bütün Muhasebe meslek grubu personellerinin haiz olması gereken ortak nitelikler şöyle verilmektedir (Anon, 2018):

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak
- Yüz kızartıcı suçlardan hüküm giymemiş olmak
- Ceza veya disiplin soruşturması nedeni ile memuriyetten çıkarılmış olmamak
- Mesleğin şeref ve haysiyetine uymayan durumları olmamak
- Staja başlama şartlarını taşımak

Muhasebe insanların sahip oldukları varlıkları kontrol eder ve onların çıkarları doğrultusunda yönetir. Eskiden sadece defter tutma olarak bilinen muhasebecilik mesleği günümüzde bilgi üretmek ve varlıkları yönetmek işlevlerini de yerine getirmektedir. İyi bir muhasebeci çağın ihtiyaçlarına uygun bilgi ve beceriye sahip olmalıdır. Muhasebe ağırlıklı eğitim veren bir yüksek öğrenim kurumundan mezun olmalıdır. Mezuniyet sonrasında da kendisini sürekli geliştirmeli ve yenilikleri takip etmelidir. Ayrıca muhasebeci yaptığı iş ve işlemlerde meslek ahlâkına uygun davranmalıdır. Muhasebesini tuttuğu işletme ile ilgili tüm kurum kuruluşlara karşı dürüst ve güvenilir olmalıdır.

1.3 Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, “işletme yönetiminin muhasebe sisteminin uygulanması ile ilgili kararların bütünü” ifade eder. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” başlığı altında aşağıdaki konulara değinilmektedir (Yalkın, 1998):

- Finansal çizelgeler firmanın devamlılığı, tutarlı olma, dönemsellik kavramlarına bağlı olarak hazır hale getirilmiş iseler bu çizelgelerin açıklamasına gerek duyulmaz çünkü bu kavramların bulunduğu çizelgeler açıklamaları içerecek şekilde hazırlanmaktadır. Buna karşılık az önce sayılan kavramlardan birinden ya da birkaçından ya da

tamamından bağımsız bir çizelgeler bütünü ile karşılaştığında finansal çizelgelerin operasyon ve kayıtların nedenlerini de içeren dipnot şeklinde açıklamalarının bulunması istenir.

- Tedbirlilik, öz değer in önce olması ve önemli olma kavramları muhasebe anlayışının seçilmesi ile uygulanmasını sağlamalıdır.
- Finansal tabloların barındırdığı tüm muhasebe anlayışı anlaşılabilir ve kısaca açıklanmış şekilde olmalıdır.
- Muhasebe anlayışı ile alakalı bütün açıklama kısımları finansal çizelgeler ile bütünlük arz eder. Bu anlayışların önemli olanlarının açıklanmış olması, finansal çizelgelerin bütünlük ve tamlık açısından ana esas olarak göze çarpmaktadır. Muhasebe anlayışı ile ilgili açıklamaların firma yönetim birimi tarafından muhasebe birimine dağıtık ve parça parça değil de bir bütün halinde verilmesi büyük önem arz etmektedir.
- Bilânço çizelgesindeki ile gelir çizelgesindeki ve diğer çizelgelerdeki hatalı ve gerçek dışı operasyonlar, muhasebe anlayışının izahatı yada dipnot şeklinde ifade edilmesi yolu ile giderilmiş olmaz. Bu düzeltme işlemi sadece muhasebe kaydetme ve muhasebe tekniğine uygun şekilde yapılarak finansal çizelgelerde gösterilir.
- Finansal çizelgeler, dönem dönem kıyaslanabilir özellikte olmalıdır.
- Finansal anlayışlarda, cari dönem ya da gelecek dönemler için etkileyici olan veya olabilecek bir değişiklik oluşmuş ise bu hal, sebepleriyle dipnotlarda izah edilmelidir. Bu durumun bu çizelgelere olan etkileri de izahata eklenmelidir.

1.4 Muhasebe Bilgi Sistemi

Son yıllarda teknolojiye büyük ve hızlıca yaşanan bu derece önemlilik arz eden gelişim ekonomi anlamında da ülkeler arasında yoğunlaştırılmış bir rekabet haline girilmesini, firmalar veya buna ek olarak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)'lerin dahi, yenilenmiş bir idare anlayışları zorunlu olarak kabul etmesine sebep olmuştur. Ayrıca bilginin değeri açısından çok önemli olduğunun keşfedilmiş olması, idarecileri bilgi açısından donanımlı

olmaya ve bu donanımlarını da sürekli artırmaya ve bilgi sistemleri içinde yeni bir oluşumlara doğru itmiştir. Bilgi ihtiyacı firma içine ve dışına gerçekleşen bilgi transferini yapan yönetim bilgi sistemlerinin daha fazla etkin bir halde işletilmesini büyük oranda gerekli bir hale getirmiştir (Sürmeli, 1996:42). Az önce bahsedilen bilgiye dair önemlilik, firma idare sistemlerinin oluşturulmasında bu önemle ilgili tesis edilmiş yapıları göz önüne çıkarmaktadır. Bu bağlamda, firma idaresi genel anlamda bir bilgi sistemi olarak tanımlama yaparken, muhasebe departmanı da idare bilgi sisteminin dahilinde bir alt sistem olarak gelişmeler kaydetmiştir.

Son zamanlarda firmalar geleneksel muhasebe anlayışı ile elde edilen bilgiler ile bunların yanı sıra bu bilgiler haricinde de bilgilere ihtiyacı olduğunu ifade etmektedir (Karakaya, 1994:38). Muhasebe bilgi sistemi, firmaların, klasik imajlarını, modern metotlarla olduğundan hızlı ve daha kolay bir halde ayrıca da gerekli olduğu zamanlarda çabuk elde edilen bu verinin kaynak sorgulamasını yaparak daha fazla veri, bilgiden yüksek faydalanma oranı ile firma operasyonlarından elde edilen sonuçların daha net ve şeffaf olması bakımından da önem arz etmektedir (Sürmeli, 1996). Bunun haricinde, geleneksel muhasebe sistemi firmada eski ve fazla yoğun bir şekilde kullanımı görülen bir sistemdir. Bu sistem içinde iş prosesleri ile diğer mali olaylar iki taraflı kayıt altına alınmış bir şekilde sorumluluk ve kârlılık muhasebesi dahilinde kaydedilmeli ve buna göre rapor edilmelidir. Bilgisayar destekli muhasebe sistemleri, bilanço çizelgesi ve gelir çizelgesi tarzında büyük öneme haiz mali çizelgeleri incelemede daha uygun bir şekilde destek vermektedir. (Sevilengül, 2005).

Son zamanlarda muhasebe servisleri, iş ihtiyacı için çözüm önerileri öneren idare şekillerini dizayn etmek ve bu sisteme verilen donelerin en iyi şekilde incelenmesini yapmak, bununla birlikte görüşlerini bildirmek, ve bu bilgilerin kullanım sorumluluğunu üstüne almaktadır. Muhasebe işleyişinin var olan muhasebe verilerini birer girdi kabul ederek işleme tabi tutup elde edilen sonuçları bu verilere ihtiyaç duyan ilgililere ulaştırması, muhasebe bilgi kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bu işleyiş, muhasebe ile teknolojinin, bilgi yaklaşımlarının ve idari yaklaşımlar ile bir kaynaşma olarak düşünülebilir (Kutlu, 2008).

Muhasebe bilgi sistemini izah etmeye dair başka tanımlamalara şöylece bakabiliriz; firmalarda bilgi kullananlara, planlama, kontrol ve firmanın çalışmalarını devam ettirmede gereksinim duyacakları bilgi ve verileri tedarik eden bir done işleme sistemine genel olarak muhasebe denir. (Romney ve Steinbart, 2000:2).

Bir diğer tanımlamaya göre ise firmanın sahip olduğu varlıklar ve bu varlıklara kaynaklık eden öz kaynaklar veya sermayeler ile borçlar içerisinde değişim oluşturan finansal özellikteki operasyonlara ait bilgileri derleyen, derlenen bu ham verileri incelemeye tabi tutarak ve analizini yaparak kullanılabilir, şeffaf ve daha nitelikli bilgilere çeviren ve bu şekilde ürünler ortaya koyan bir bilgi sistemidir (Sürmeli, 1996).

Muhasebe bilgi sistemi, firmanın muhasebe verileri aslında bir dağıtma sistemidir. Sistemde tahmin edilen öğeler; firma organizasyonunun legal rapor oluşturma sisteminin ihtiyacı olan bilgi ve belgeleri temin etmek, güvenilebilecek bir muhasebe bilgisine ihtiyacı olanlara tedarik etmek ve firmaları ortaya çıkabilecek risklerden, muhasebe verilerinin iç ve dış kaynaklarca kötü amaçlar için kullanılmasından korumaktır (Kaynar, 2010:10).

1.5 Muhasebe Uygulaması İle Sağlanan Sonuçlardan Yararlananlar

Muhasebe de üretilen bilgileri; firmalar, yöneticiler, hissedarlar, politikacılar, halk, devlet kurumları, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, denetçiler, işçiler, tüketiciler kullanırlar.

Bilgi kullanıcılarını iki grupta toplamak mümkündür.

1.5.1 İşletme içi taraflar

İşletme içinde yöneticiler, ortaklar, çalışanlar bu grubu oluşturur.

Yöneticiler; İşletmenin geleceği ile ilgili karar verirken mali tablolarda sunulan verilerden yararlanırlar. İşletmenin finansal durumunu değerlendirirken muhasebe bilgilerinden faydalanırlar. Bir yatırım yapmadan önce yatırım gerekli midir? Bu yatırım yapılırken bankadan kredi çekilmeli midir? İhtiyaç duyulan araç ve gereçler satın alınmalı mı yoksa kiralanmalı mıdır? İşçi sayısı

artırılmalı mı azaltılmalı mı? Üretim miktarı mı artırılmalı yoksa Pazar payı mı gibi kritik birçok kararı işletme yöneticileri muhasebe verilerine göre verirler.

Yöneticiler neyi, ne zaman, kimin için ve nasıl yapacaklarını bilmeleri ve bu konularda karar vermeleri için muhasebeden elde edilen bilgilere ihtiyaç duyarlar. Elbette ki bu kararların doğru olması muhasebeden elde edilen verilerin belli ilke ve kurallara göre hazırlanması ve güvenilir ve doğru olması gerekmektedir.

Hissedarlar; Ortaklığın devam edip etmeyeceğine, karlı veya zararlı bir ortaklık olup olmadığına muhasebe bilgilerini kullanarak karar verirler. Ortaklar muhasebeden elde ettikleri bilgiler doğrultusunda gelecekleri hakkında karar vermektedirler. Elde edilen bilgilerin doğruluğu ölçüsünde verilen kararlarda isabetli olacaktır.

1.5.2 İşletme dışı taraflar

İşletme dışındaki rakip firmalar, kredi veren kuruluşlar, yatırımcılar, denetçiler, devlet halk, sendikalar İşletme dışında muhasebe bilgilerini kullanan taraflardır.

İşçi ve memur sendikaları; işçi ve memurların ücret artışları ve diğer istekleri bunların temsilcisi olan sendikalar tarafından yapılır. İşçi ve memur sendikaları ile işletme yöneticileri arasında yapılan toplu görüşmelerin dayanağı muhasebe verileridir. Hatta uzlaşma sağlanamadığında gidilen uzlaşma mahkemelerinin verdikleri kararların dayanağı da yine muhasebe verileridir.

Sonuç olarak, işletmelerde çalışanların, gerek işletmede çalışmaya devam edip etmeme ve gerekse yeni isteklerde bulunup bulunmama konusundaki kararlarında, yararlanabilecekleri ve başvurabilecekleri tek kaynak muhasebe olmaktadır.

Rakip firmalar; İşletmenin açıkladığı muhasebe verilerine göre kendi gelecekleri ile ilgili kararları verirler. Karlarını artırma veya azaltma, üretilen ürün miktarını artırma, azaltma piyasaya hakim olmaya çalışma, birleşme kararı verme gibi bir takım kararları alırken açıklanan muhasebe bilgilerini kullanırlar.

Yatırımcılar; Yatırım yapan yerli ve yabancı kuruluşlar yatırım yapmadan önce yatırım yapacakları işletmenin muhasebe bilgilerine göre karar verirler.

Kredi veren kuruluşlar; Kredi kuruluşları öncelikle işletmenin ödeme kabiliyeti, yatırım politikası karlılık durumu hakkında bilgi edinmek isterler. Yerli ve yabancı kredi kuruluşları kredi talebinde bulunan işletmelerle ilgili değerlendirmelerini işletmelerin muhasebe bilgilerine göre yaparlar. İşletmelerden mali tablolarını (gelir tablosu, bilanço v.s) isteyerek incelemeye alır ve bu inceleme sonucunda kredi verip vermemeye veya kredi verilecekse şartlarının belirlenmesi konusuna karar verirler.

Devlet; Devlet kurumları elde edecekleri vergi miktarını mali tablolara göre hesaplayarak talep ederler. Firmalar arasında karşılaştırma yapan kurumlar az bildirim olduğunda daha fazlasını işletmenin muhasebe verilerine bakarak talep edebilirler.

Önceleri işletme muhasebesiyle yalnızca vergisel yönden ilgilenen devlet günümüzde işletme muhasebesinden sağlanan bilgilerin milli ekonomiye yön vermekte büyük katkısının olduğunu da kabul etmiştir (Avder, 2006).

Aynı zamanda, devlet ekonomik politikasını uygularken ve ekonomiyle ilgili “mikro ekonomik” ve “makro ekonomik” analizler yaparken işletmelere ait muhasebe verilerini kullanır (Avder, 2008).

Halk; Öğrenciler, araştırmacılar hazırlayacakları raporlarda yayınlanan muhasebe verilerini dikkate alırlar (Çetiner, 2007: 12).

İster işletme içi muhasebe bilgisini kullananlar isterse işletme dışı muhasebe bilgisini kullanan taraflar karar verirken muhasebe de üretilen bilgilerden faydalanırlar. Önemli olan bu bilgilerin, anlaşılır bir yöntemle, tarafsız, konuyla ilgili, güvenilir, doğru olması ve tam zamanında açıklanmasıdır. Bütün bu nitelikler aynı zamanda bir arada bulunduğu anlam ifade eder. Aksi takdirde alınan kararlar yanlış ve zararlı sonuçları doğurabilir.

1.6 Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Muhasebe politikalarının açıklanması, ana finansal çizelgelerin oluşturulmasında firmaların uygulayacağı politikaları anlatır. Bunlar şunlardır:

- Finansal çizelgeler firmanın Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların

açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılımların mevcut olması halinde, mali tablo dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklama yapılır.

- Tedbirlilik, öz değerin önce olması ve önemli olma kavramları muhasebe anlayışının seçilmesi ile uygulanmasını sağlamalıdır.
- Finansal tabloların barındırdığı tüm muhasebe anlayışı anlaşılabilir ve kısaca açıklanmış şekilde olmalıdır.
- Muhasebe anlayışı ile alakalı bütün açıklama kısımları finansal çizelgeler ile bütünlük arz eder. Bu anlayışların önemli olanlarının açıklanmış olması, finansal çizelgelerin bütünlük ve tamlık açısından ana esas olarak göze çarpmaktadır. Muhasebe anlayışı ile ilgili açıklamaların firma yönetim birimi tarafından muhasebe birimine dağınık ve parça parça değil de bir bütün halinde verilmesi büyük önem arz etmektedir.
- Bilânço çizelgesindeki ile gelir çizelgesindeki ve diğer çizelgelerdeki hatalı ve gerçek dışı operasyonlar, muhasebe anlayışının izahatı yada dipnot şeklinde ifade edilmesi yolu ile giderilmiş olmaz. Bu düzeltme işlemi sadece muhasebe kaydetme ve muhasebe tekniğine uygun şekilde yapılarak finansal çizelgelerde gösterilir.
- Finansal çizelgeler, dönem dönem kıyaslanabilir özellikte olmalıdır.
- Finansal anlayışlarda, cari dönem ya da gelecek dönemler için önemli bir etkileyici olan veya olabilecek bir değişiklik oluşmuş ise bu hal, sebepleri ile birlikte dipnotlarda izah edilmelidir. Ayrıca bu durumun bu çizelgelere olan etkileri de izahata eklenmelidir (Anon, 1989).

1.7 Genel Anlamda Kabul Görmüş Muhasebe (Mali Tablolar) İlkeleri

Bütün camiada kabul almış muhasebe prensipleri, bilanço çizelgesi prensipleri ile gelir çizelgesi prensipleri şeklinde iki gruba ayrılmıştır.

Bilânço, bir firmanın belirli bir zamanda sahibi olarak gözüktüğü varlık ve bu varlığın elde edildiği kaynak bilgisini ifade eden çizelgedir.

Bilânço, aktif bilânço ve pasif bilânço şeklinde iki kısımdan ibarettir; aktif bilânço kısmı ve pasif bilânço kısmı birbirine eşit olmalıdır. Bunun nedeni ise

aktif bilânçonun firmanın sahibi olduğu varlığı, pasif bilânço ise bu varlığa ait yabancı kaynakların ya da öz kaynakların bilgisinin içermesi olduğu şeklinde açıklanır.

Firma varlığı dönen varlık ve duran varlık olmak üzere iki başlıkta ele alınır. Dönen varlık, bir yıl ya da firmanın normal çalışma zamanında para ile takas edebileceği ya da bir şekilde tahmini olarak kullanılabilir varlık şeklinde nitelendirilen varlıklardan ibarettir. Duran varlıklar ise; normal koşullarda bir yıl içinde işletmenin varlığı olmaktan çıkarılması planlanmayan ya da bir yılda bu varlıktan sağlanan yararın bitmeyeceği kabul edilen varlıklara denir.

Kaynak bilgisi ise kısa vadeye sahip ve uzun vadeye sahip yabancı kaynaklar ile öz kaynakların birleşiminden ortaya çıkar. Kısa vadeye sahip yabancı kaynak bir yıl içinde iade edilmesi gerekli; uzun vadeye sahip yabancı kaynak ise bunun tam aksine nitelikteki bir yılın ötesinde daha uzun vadede iade edilecek kaynak veya ödenmesi gerek borç miktarlarının birleşimidir. Öz kaynak ise firma sahipleri ya da firmanın ortağı kişiler veya başka firmalar tarafından firmaya ayrılmış ve yalnızca firma tarafından kullanılması için ihdas edilmiş kaynakların tümüne denir.

Gelir çizelgesi tablosu, firmanın başlangıç tarihi ve bitiş tarihi belirli olan herhangi bir zaman dönemindeki bütün gelir ile aynı zaman döneminde ödemesini üstlendiği (bütün borç ve ofis, fatura gibi tüm giderler) ödemeler ile bu duruma ilişkin elde kalan firmaya ait aynı zaman dilimi için oluşan net kâr ya da net zarar bilgisini içerir.

Gelir çizelgesi genel kabul almış muhasebe kavram ve prensiplerinde ifade edilen ilkeler ile oluşturulur. Çizelgenin oluşturulmasında ana işlerden elde edilen gelir bilgileri ve devamlılık arz eden diğer olağan kaynaklardan elde edilen gelir bilgisi ve devamlılık arz etmeyen sıra dışı kaynakların gelir bilgisi ayrı ayrı bir şekilde gösterilmelidir. Aynı biçimde ana faaliyetler için ödenen giderler ile devamlılık arz eden diğer sıradan faaliyet ödemeleri ve devamlılık arz etmeyen sıra dışı giderler de ayrı ayrı bir şekilde gösterilmelidir.

Farklı hedeflerle, değişik sunum şekillerinde hazırlanması mümkün olabilen gelir çizelgesi ana hatları ile (Dikici, 2017:8):

Brüt Satış Kârı Bölümü,

- Faaliyet Kâr Bölümü,
- Olağan Kâr Bölümü,
- Olağandışı Kâr Bölümü,
- Net Kâr Bölümü

gibi beş temel bölümden oluşmaktadır (İbadov, 2012).

1.8 Muhasebe nin Kapsamı

Muhasebenin amacı sabit kalmakla beraber firmalarının ulaşmak istediği hedef ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin farklı olduğu görülmektedir. Kimi firmalar temin ettikleri ürünün değişime tabi tutmadan satışını gerçekleştirirken bir kısım firmalar ise temin ettikleri ürünleri bazı işlemlerden geçirerek satışını gerçekleştirir. Bazı firmalar ise bir ürünün değişim yaparak ya da yapmadan satışını gerçekleştirmek yerine sadece kullanıcılara hizmet sunumu yaparak da satış işlemi gerçekleştirmektedirler. Bunlara otel, restoran, taksi gibi hizmetler örnek olarak verilebilir.

Firmaların iş sahalarının farklılık arz etmesi bu firmalarda kayıt altına alınan muhasebe operasyonları için farklılık gösterme gibi bir tabii durumu ortaya çıkarır.

Otoriteler muhasebeyi öncelikle iki gruba ayırmışlardır. Genel muhasebe veya diğer adıyla finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi olarak. Bazı kaynaklarda ise bu ayrıma yönetim muhasebesi de eklenerek üç grupta incelendiği görülür. Genelde ise yönetim muhasebesi maliyet muhasebesinin içerisinde yer alır. Aşağıda muhasebe türleri üzerinde kısaca bilgi verilmektedir.

- **Genel Muhasebe:** Genel Muhasebe, bütün muhasebe türleri ve öğretilerindeki temel kavram ve ilkeleri ortaya koyan muhasebe alanı olarak görülür. Büyük oranda ticari firmaların ağırlıklı olarak kullandığı genel muhasebe ilk adım gibi kabul edilebilir. Muhasebe öğretiminin temel olduğu ayrıca bu ana husuları kavramış bir muhasebe meslek mensubunun ihtisas muhasebelerini öğrenmesi ve uygulamasının daha kolay olacağı ifade edilir.

Genel muhasebe firmanın sahibi olduğu varlığın kaynağını ve nereden tedarik edildiğini, bu varlıkların firma tarafından nerede kullanıldığını hesap vasıtasıyla tespit eden, gelir ile gideri kıyaslayarak operasyon sonucunu göz önüne çıkaran muhasebe tipidir.

Bununla birlikte, firmanın öz kaynağındaki artma ve azalmalar, gelir ya da kâr ile gider ve zarar gibi bilgiler genel muhasebe hesabında takip edilebilmektedir. Bu durum da büyük bir kolaylık oluşturmaktadır. Genel muhasebe, firmanın mali durumunu ve mali özelliklerini ortaya koyar. Bu hususa dayanarak firmaya ait kaynaklarını temin ettiği ve bu kaynakları nereye kullandığı genel muhasebe üzerinden takip edilebilir. İşletme hakkında alınacak kararlara veya önlemlere ışık tutar (Sevilengül, 2005:20).

Her türlü işletmede ortaya çıkan aynı tip işlemlerin kaydedilmesi ve bu bilgilerden yararlanılmasını sağlayan genel muhasebeyi kullanan işletme türleri şöyle sıralanır:

- Ticaret İşletmeleri,
- Üretim İşletmeleri,
- Hizmet İşletmeleri

Ticaret işletmeleri, aldıkları malların şeklini değiştirmeden olduğu gibi satan işletmeler olarak tanımlanır. Bu tür işletmelerdeki tüm işlemler mal alım-satımı şeklindedir.

Üretim işletmeleri ise; aldıkları malların şeklini veya bileşimini değiştirmek üzere bir üretim faaliyetinde bulunurlar ve ürettikleri malları üçüncü kişilere satarlar. Bu tür işletmeler üretim maliyetlerini hesaplamak ve böylece satış fiyatını saptamak zorundadırlar.

Banka, sigorta ve otel işletmeleri ile nakliye işletmeleri ve aracı kurumlar gibi hizmet üreten satan işletmeler de hizmet işletmeleri olarak adlandırılır.

Genel muhasebe uygulandığı işletme türüne göre de gruplandırılır. Ticaret muhasebesi, otel muhasebesi, sigorta muhasebesi gibi (Anon, 2017).

- **Maliyet Muhasebesi:** Genel muhasebenin üstlendiği görevlere ek olarak, üretilen mal ve hizmetlerin kaç mal olduğunu ve bunların

birim maliyelerinin ne olduğunu belirleyen, gider kontrolüne, planlama ve işletmede alınacak özel kararlara yardımcı olan muhasebe türüdür.

İşletmenin ürettiği bütün ürünlerin imal edilmesi ve hizmetin tamamlanması için gereken giderleri muhasebeleştirilen, hammadde, işçi maliyeti gibi verileri işleyişe uygun bir biçimde kayıt altına alan, kategorize eden, rapor haline getiren bunun yanında da standart maliyet verileri ile kıyaslayan bir muhasebe koludur. Maliyet bilgisinin belirlenmesi firmanın karlı olup olmadığı, ürünlerin, birimlerin ve üretim harici birimlerin firma içindeki başarısı ile işletme içi ve işletme dışı yerlerde kullanılmak gayesiyle ölçümü yapılır, incelenir veya tahmin edilir. Maliyet muhasebesi de aynen yönetim muhasebesi gibi işletme yöneticilerine bilgi sağlamak amacıyla gütmektedir.

Maliyet muhasebesi mal ve hizmet üreten işletmelerde söz konusudur.

- **Yönetim Muhasebesi:** Firma dâhilinde gerçekleşen olayların tespiti ile kayıt altına alınmanın yanı sıra, planlama çalışmaları içinde, idare ve denetleme sahalarına dâhil olan bir takım karar alma operasyonlarında olayların irdelenmesini, zamanında ve yeteri kadar bilgi bulunduran raporlar ile idarecilere aktarılmasını tesis eden muhasebe bölümü ise idari muhasebe olarak adlandırılır (Gücenme, 2000:10–24).

Yönetim muhasebesinin amacı, işletme eylemlerinin planlanması ve kontrol edilmesi ve özel konularla ilgili yönetim kararlarının alınmasında işletme yöneticilerine yardımcı olacak muhasebe verilerinin toplanması, analiz edilmesi olarak ifade edilir. Yönetim muhasebesi işlevlerini yerini getirirken büyük ölçüde, fiili maliyetler, bütçeler, standartlara dayanan faaliyet raporları, iç kontrol ve amaçlanan plan ve programların muhtemel etkilerine ilişkin raporlar ve belirli görevler aracılığıyla gerçekleştirir. İşletme planlarının hazırlanmasında, bilgi ve belgelerin tasnif edilerek anlamlı bir şekilde yorumlanmasında işletme yöneticilerine bilgi sağlamaktadır. Finansal muhasebe ise ayrıca işletme dışı kişilere de bilgi sağlamaktadır.

- **Muhasebe Denetimi:** Analiz ve yorumun sağlıklı olabilmesi için muhasebe verilerinin doğru ve samimi olmasını sağlamak üzere yapılan

denetim alışmaları "Muhasebe Denetimi" branşını ortaya çıkarmıştır (Gücenme, 2000: 10–24).

Mali tabloların, işletmenin faaliyet sonucunu doğru yansıtır yansıtmadığı, muhasebe denetiminin temel konusu kabul edilir.

- **Vergi Muhasebesi:** Vergi yasalarının muhasebe alanındaki düzenlemelerini inceleyen, muhasebe teorisi ile bu vergi düzenlemeleri arasında ilişki kuran, vergi beyannameleri hazırlamayı sağlayan bir muhasebe türüdür.
- **Bilgisayarlı Muhasebe:** Muhasebe bilgi sisteminin kurulması ve yürütülmesinde, muhasebenin üstlendiği görevler çerçevesinde bilgisayar programlarının uygulanmasını konu edinen bir muhasebe türüdür.

1.9 Dünyada Muhasebenin Gelişimi

Alman şair ve düşünür Goethe'nin bazı kaynaklarda yer alan sözlerine göre muhasebe içindeki iki taraflı kayıt altına alma metodunu "insan dimağının en mükemmel icatlarından biri" (Safran, 2012) şeklinde ifade ettiği bilinmektedir. Günümüzde herhangi bir olay veya nesnenin saniyenin bile daha küçük bir parçasında çok hızlı bir şekilde değişebildiği gerçeğine rağmen dünya üzerinde birçok yerde halen kullanılıyor olması merkezinde yatan her şeyin değişime uğramadan sabit kaldığı ve neredeyse 600 yıl gibi bir süreden beri kullanılan bir teknik oluşu Goethe'ye hak verilmesinin gerekli olduğunun delili olarak kabul edilir. Buradan sebeple çift taraflı kayıt altına alma yönteminin ne gibi ihtiyaçlardan ortaya çıktığı ve nasıl bir fikir harmanından geçtiği ve günümüzdeki seviyesine eriştiğinin bilinmesi, muhasebe ile ilgilenen ya da muhasebe mesleğini icra edenler açısından önemli olarak kabul edilir.

Muhasebe tarihi ile ilgilenen bir kısım tarih uzmanlarının yazı ve rakamların geliştirilmesinin muhasebe ile bağlı olduğunu ileri sürdüğü görüşleri bulunmaktadır. Başka bir ifade ile yazı ve rakamların bireylerin hesap ihtiyacı sebebiyle ortaya çıktığını ve buradan gelişme göstererek bu günkü hallerini aldığını ileri sürenlerin olduğu bilinmektedir.

Oktay Güvemli'ye göre muhasebe, yazı ve sayıların bulunuşu ile birlikte Eski Mısır ve Mezopotamya'da kullanılmaya başlanmıştır. Bu ise aşağı yukarı M.Ö. 3400 yıllarına tekabül etmektedir. Mal alıp verme işlemlerinin olduğu her dönemde muhasebenin olduğu söylenebilir. Ancak, işlem sayısının artması, çeşitliliğin artması nedeniyle muhasebede aritmetik ve yazıyı gerekli hale getirmiştir. Anadolu France'ın "Epikir Bağı" adlı kitabında "Ticari defterlerin tutulması için icat edilmiş Finikya Alfabeti, tüm dünyada düşüncenin gerekli ve mükemmel aracı oldu" denilmektedir (Güvemli, 1995: 103-110).

Hesapların kayıt altına alınma şekilleri ve bu usuller ile ilgili olmak üzere muhasebe servisinde geçerliliği olan çeşitli kayıt altına alma, metotlarının sadece bir eser ile veya bir kişi ile bir zümrenin tek başına gösterdiği çabayla ortaya çıkmadığı aşikar bir durumdur. Hesap tutma usulleri, dolayısıyla muhasebe, ekonomik operasyonlardaki değişime bağlı olarak günlük yaşamın gereksinim ve ihtiyaçlarını gidermek üzere kendiliğinden geliştiği belirtilir. Bu nedenle ticaret hayatının artış gösterdiği zamanlarda ve mekânlarda her zaman hesaplama ve hesapları kayıt altına alma şekillerinin de gelişim gösterdiği söylenir. İktisadi ve ticari hayatın gerilediği dönemlerde ise muhasebe tarihine ilişkin araştırmalarda bir boşluk olduğu ifade edilir (Hiçşaşmaz, 1970: 4).

Avrupa'nın yüzyıllarca geri kalmış olduğu görülen tarihlerde ileri bir İslam medeniyetinin var olduğu da gözden kaçırılmaması gereken bir husustur. Yedinci yüzyılda bulunan bir takım belgelerin ilk çağlarda rastlanan cari hesap, sayım cetveli ve hesapların özeti tarzı belgelere benzemesi; muhasebe tarihi bakımından daha işlenmemiş bu dönemin kimi gerçekleri gizlediğine dair işaret şeklinde bir varsayım bulunmaktadır (Hiçşaşmaz, 1970: 4).

Ortaçağdaki hesap tutma tekniğinin gelişiminde kredili işlemlerin artmasının, ticaret şirketlerinin doğmasının ve ticari işlemlerde vekâlet akdinin kullanılması hususlarının önemli bir rol oynadığı belirtilir.

Kredili işlemlerin, haçlı seferleri ile birlikte arttığı ve tacirlerin, üçüncü kişiler karşısındaki gerçek durumlarını bilebilmek için alacaklarını ve borçlarını kaydedip izlemek zorunda kaldıkları ifade edilir (Hiçşaşmaz, 1970: 10).

1.10 Muhasebenin Gelişmesini Etkileyen Faktörler

Deyim yerindeyse eli kalem tutan bütün kişilerin muhasebe uygulamalarını gerçekleştirdiği görülmüştür. Özellikle mabedlerde rahipler ile papazlar tarafından veya Firavunun en iyi memuru tarafından uygulama imkânı bulunduğu belirtilmiştir. Zamanla meydana gelen ilerlemelerin muhasebe uygulamalarını uzmanların yapması gerektiği gerçeğini ortaya çıkardığı görülmüştür.

Sanayi devrinin gerçekleşmesi ile birbiri ardına meydana gelen teknolojik gelişmelerin büyük firmaların ortaya çıkmasına imkan verdiği bununla birlikte de firmalar için idare konusunun bir uzmanlık alanı şeklinde bir duruma büründüğü neticesine bu neticeden de yola çıkarak muhasebe uygulamaları ile muhasebe teorisi üzerinde büyük gelişmelere sebep olduğu ifade edilmiştir (Yalkın, 2006: 11).

Yaklaşık olarak 14.yy'daki çift kayıt dizgesinin kaynakları, muhasebe düşüncesi ve muhasebe kavramlarının gelişmesini incelemede başlangıç noktası olarak alınmaktadır. Çünkü halen var olan araştırma sonuçlarına göre, çift-kayıt dizgesi ile ilk tam kayıt 1340 yıllarında ortaçağ Cenova (İtalya) tacirlerinin defterlerinde bulunmuştur. Bu dönemdeki çift kayıt dizgesinin dayanakları şöyle özetlenmektedir (Yalkın, 2006: 9).

Çift kayıt işletmenin bağımsızlığı kavramı ve iş ilişkilerini içerir. İşlemlerin para türünden kaydedilmesi benzer nitelikte olmayan kalemlerin ortak para türünden karşılaştırıldıklarını gösterir. Böylece ekonomik olayların para birimi türünden ifade edilebileceği varsayımı baştan beri bilinmektedir. Gider ve öz sermaye hesaplarının kullanımı sermaye ve gelir arasındaki ayırımın, en azından kısmi bir anlayışını ifade ettiği görülmektedir.

İtalyan sistemi olarak da anılan bu tür kayıt tutmanın arkasında yatan teorinin, günümüz muhasebe teorisiyle karşılaştırıldığında, şu özellikleri taşıdığı tespit edilmiştir.

16.yüzyıla kadar, muhasebenin temel amacının işletme sahibi veya sahipleri için bilgi sağlamak olduğu görülmektedir. Buna ek olarak muhasebe, işletmenin ellerine teslim edildiği, bir vekilin rapor aracı ve kredi sağlamada bir temel olarak kabul edilmektedir.

İkinci bir özellik ise bir girişimcinin tüm kişisel ve iş ilişkilerini rapor etmek olarak ifade edilir. Fakat daha sonraki araştırmalar, kişisel varlıkların işletmeden ayrı tutulduğunu göstermektedir.

Üçüncü özellik olarak muhasebe dönemlerinin bağımsızlığı ilkesinin olmadığı veya işletmenin sürekliliği kavramının bulunmadığının söylenmesidir.

O çağlarda belirli bir amaçla işletmelerin kurulduğu amaç gerçekleştiğinde işletmelerin tasfiye edildiği, kar veya zararın ancak amacın elde edilmesinden sonra hesaplandığı anlaşılmıştır. Aynı şekilde işletmelerde sabit değerlerin az bir miktarda olduğundan, tükenme paylarının hesaplanmasına da gereksinim duyulmadığı belirtilmiştir.

Dördüncü özellik ise tek bir durağan para biriminin olmadığı ifade edilmesidir (Akdoğan ve Aydın,1987: 66).

Muhasebe de bu kavram ve tekniklerin gelişmesinden önce belirli olayların ve bilgilerin gelişmesi gerekli görülmüştür. Bunlardan muhasebe için temel olabilecek birisi ifade yeteneğinin bulunması olarak gösterilmiştir. İfade yeteneği yazma sanatı, aritmetiğin gelişmesi ve ortak bir değişim aracı olarak paranın geniş bir şekilde kullanılmasıyla mümkün görülmüştür.

Roma rakamlarının, çift kayıt dizgesinin kullanılmasından sonra birkaç yüz yıl kullanılsa da Arap rakamlarının ortaya çıkmasının muhasebenin gelişmesini kolaylaştırdığı görülmüştür.

Muhasebenin gelişmesinde etkili olan en önemli olay olarak Ortaçağ İtalyan kentleri çevresinde oluşan ticaret merkezlerinin ortaya çıkması gösterilir. 11. Yüzyılın sonlarından 13.yüzyılın sonlarına doğru yapılan Haçlı Seferlerinin İtalyan kentleri ile Doğu arasında bir ticaretin doğmasına yol açtığı kabul edilir.

Ticaretin gelişmeye başlamasıyla İtalyan kentlerinde bir servet birikimi başladığı ve bireysel ticaretin yerini ortaklıklara bıraktığı görülmüştür.

Ortaklık şeklindeki örgütlenmeler uzun deniz yolculuklarının risklerini üstlenen genç tacirlerle sermayedarların servetlerini bir araya getirmeleri gerçeğini ortaya çıkardığı ifade edilmiştir.

İtalyan dilinde “commenda” denilen “pasif ortaklıkta” pasif ortağın sağladığı sermaye etkin rol oynayan ortağa verilen bir tür ödünç para gibi

değerlendirilmiştir. O zamanlar kilise tarafından faiz ödemesi yasaklandığından bu tür bir örgütlenme bir faizin ödenmesi sonucunu da doğurmadığından kabul gördüğü ifade edilir. Bu ortaklık türünün muhasebenin gelişmesinde önemli bir rol oynadığı belirtilir. Çünkü bu tür ortaklık işletmenin, sahiplerinden ayrı bir kişi olarak ele alınması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu ilişkinin doğması da ortakların birbirlerine karşı olan sorumluluğunun belirlenmesini gerektirmektedir (Akdoğan ve Aydın 1987: 67).

“Özel mülkiyet kavramı”, “Kredi kurumunun gelişmesi”, “Sermaye birikimi” gibi olaylar muhasebe konusunda gelişmelerin baş göstermesine yönelik önemli rollere sahip olaylar olarak kabul edilmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67).

Özel mülkiyet ve kredi kurumları için bir kayıt etme durumu söz konusudur. Buna rağmen kişiler arası ilişki kayıtları için tek taraflı kayıt altına alma tekniği yeterince cevap veren bir yöntemdir. Sermaye birikim ile sarfiyatını kolay hale getirebilen yapılanmalar şeklinde ortaklıkların görülmesi, muhasebe kişiliği kavramı ihtiyacını ve kar hesabı konusunda etkin bir konu olarak kabul görmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67).

Geçmiş dönemlere ait kayıtların incelenmesi muhasebe uygulamalarının Pacioli'nin kitabında anlattığından daha ileri olduğunu göstermektedir. Günümüzde kullanılan tahakkuk esasının, gelecek döneme aktarılan gelir ve hâsılatların, özel yevmiye ve yardımcı defterlerin o zamanlarda kullanıldığını göstermektedir. (Akdoğan ve Aydın, 1987: 68).

1.10.1 Teknolojik gelişmelerin etkisi

Teknoloji ve bilişimin yazılım ile birlikte büyük gelişme kaydetmesi fabrikalar ve seri üretimde yaşanan büyük hızlara ulaşma durumu, imalat ve dağıtım için kullanılan sabit kıymet büyüklüğünün hayli büyüdüğünü göstermektedir. İmalat harcamaları ile stok değerinin belirlenmesine dair maliyetlerle ilgili idari birimin de bilgi ihtiyacı olduğu ve olacağı göz önüne gelmektedir.

Endüstrinin ve endüstrileşmenin yayılması ve akabinde maliyet muhasebesinin gelişim göstermesinin ve bunun da yaygın bir hale gelmesinin, muhasebe teorisine ilişkin hayli büyük bir derecede önem arz eden sonuçların ortaya çıktığı gözlenmiştir. Üretimden önce planlanmış genel üretim giderleri ve standart maliyetlerin analizinde, etkin depolanabilir maliyet bilgileri, verimsiz

maliyet bilgileri ve atıl depolama miktarı arası farkların gittikçe daha çok önemli olarak kabul edildiği görülmektedir. (Akdoğan ve Aydın, 1987: 71).

1.10.2 Vergi Hukuku'nun etkileri

Küçük firmaların muhasebe konusunda oluşan fikirleri Gelir vergisi ya da KDV gibi beyannameleri tanzim etmek ile sınırlı olmaktadır. Bunların hazırlanması ile muhasebe operasyonlarının tamamlandığı fikrini taşımaktadırlar. Bazı işletmeler ise vergi zorunluluğu olmadan önce muhasebe operasyonlarını kayıt altına dahi almadıklarını ifade etmektedirler.

Birçok firma açısından kar vergilendirmesi süreci muhasebe açısından büyük bir öneme haizdir. Bu sebepten ötürü vergi konusunda yürürlüğe alınan yasal düzenlemelerin muhasebe konusunda direkt olarak etkileyici olduğu ifade edilmektedir.

Vergi hukukunun finansal muhasebe üzerindeki etkilerinin genelde dolaylı yollardan olduğu görülür. Bu etkileri olumlu ve olumsuz olmak üzere iki gruba ayıranlar vardır. Vergi yasaları içinde barındırdığı hükümler uyarında muhasebe yöntemlerini günün gereklilikleri ile daha kaliteli ve verimli olması açısından daha uygun bir düzeye çekerek muhasebe içindeki gelişmeleri tetiklemektedir. Kar marjının belirlenmesinde stok bilgisinin dikkate alınması hususundaki yasal düzenlemeler, uygun stok değeri belirleme metotlarının hesap edilmesi konusunda tartışmaları ortaya çıkarmaktadır. Vergi anlaşmazlık konularında görülen mahkeme davalarının kararları doğrultusunda yapılan düzenlemeler muhasebe ve uygulamaları ile diğer muhasebe konularında gelişim göstermesine yardım etmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 73).

Vergi hukukunun muhasebe teorisi üzerinde olumsuz, önleyici, engelleyici etkileri de görülmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 73).

Belirli bir durumda uygulanabilecek iyi muhasebe teorisine uysun uymasın vergi amacı bakımından kabul edilen tükenme payı ayırma yöntemi finansal muhasebe amacı bakımından da uygun görülmektedir. Gelir vergisi beyannamesinde LIFO yöntemi kullanılmışsa finansal raporlarda da aynı yöntem alıkonulmaktadır.

Aktifleştirilmesi gereken bazı kalemler, vergi matrahını düşürmek için ilk dönemde gider yazılmaktadır.

Vergi yasalarınca gider olarak kabul edilmediği için doğabilecek tamir ve bakım giderleri için önceden bir karşılık ayrılamamaktadır. Ayrılrsa bile bu keyfi ve hızlandırılmış amortisman yöntemleri yoluyla gerçekleştirilmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 87).

1.10.3 Şirketleşmenin etkileri

Muhasebe kuramında yer alan kimi ana düşüncelerin sermaye firmalarının faaliyete geçmesi ile bağlantılı olarak meydana geldiği görülmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 73).

Sermaye şirketlerinin sermayenin sınırsız bir zaman süresi için yatırımında etkin bir hale geldiği göstermektedir. Cari dönem işlemleri için sermaye ve gelir arasındaki ayırım, yatırılan büyük sermayenin bir gereği olduğu halde sermaye şirketlerinde sahipliğin devredilebilmesindeki kolaylıklar nedeniyle bu ayırımın daha önemli hale geldiği görülmektedir.

Pay edilebilecek kar miktarının hesap edilmesi ve bunun rapor haline getirilmesi konusu muhasebeciler için bir temel vazife niteliği taşımaktadır. Daha sonra çıkartılan yasalarla sermayenin korunması sorumluluğu muhasebe sorunu olduğu kadar yasal zorunluluk haline getirilmiştir (Akdoğan ve Aydın,1987: 73–76).

1.10.4 Devlet Kuruluşlarının etkileri

Devlet kurumlarının ekonomik faaliyetlerinin en son muhasebe uygulamalarını uyum sağlamalarını, tekdüzen sistem uygulamalarını mecburi kabul ederek daha iyi kurumlar arası kıyaslamalar konusunda imkan sağladığı görülmektedir.

Devlet kurumları ilk olarak bir bilgi sağlama ve depolama üniteleri şeklinde faaliyetlerine başlamaktadırlar. Bunun ardından bu kurumlar tekdüzen muhasebe uygulamalarını mecburiyet kabul ederek muhasebe operasyonlarının kontrol altına alınması hedefine gerçeklik kazandırmaya çalışmaktadır. Bu aşamalarında sonunda ise muhasebe bilgilerinin kullanılması ile kontrol ve yönlendirme fonksiyonlarını ifa etmektedirler (Akdoğan ve Aydın,1987: 76).

Muhasebenin gelişmesinin, genel olarak, kuramsal çalışma ve uygulamalar ile çeşitli sosyal, ekonomik, politik faktörler arasındaki karşılıklı etkileşimler sonucu gerçekleştiği görülmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987: 76).

1.10.5 Ekonomik yapı

Sanayileşmiş bir ülkedeki muhasebe uygulamaları ile tarım, turizm ya da tabii kaynaklara dayanan bir ekonomi için muhasebe uygulamaları için farklılıklar oluşması çok normal karşılanması gereken bir durumdur. Türkiye konum ve aşama olarak sanayileşme konusunda çaba sarf eden ancak hala tarımsal ekonomi ile çok iç içe olan bir ülkedir. Son yıllarda uygulamaya alınan ihracat bazlı iktisat politikaları ise önem kazanmaktadır.

Türk ekonomisinin tarımdan sanayiye doğru geçiş yapan gelişme doğrusuna bağlı olarak, 1950 yılından önce yürürlüğe alınan vergi hukuku tarım konusunda ağırlıklı olarak düzenlemeler içerirken, son yıllarda ticaret, sanayi ile hizmet sektörü konusunda yasal düzenlemeler içermektedir. Buna bağlı olarak son yıllara kadar fazla önemsenmeyen dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi gibi konulara ağırlık verilmeye başlandığı görülmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987: 111).

1.10.5.1 Yasal sistem

İngiltere, A.B.D. gibi ülkelerdeki hukuki yapının “yazılı olmayan ” niteliğine karşılık, Almanya, Türkiye gibi ülkelerde yazılı hukuka ağırlık verildiği görülmektedir. Bu niteliğinden dolayı, Türkiye ‘de muhasebe standartlarının (Almanya ve Fransa’da olduğu gibi) hukuki yapı içerisinde yer aldığı görülmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987: 111).

1.10.6 Siyasal sistem

Merkezden planlama yapılan ülkelerin muhasebelerinin devletin denetimi dahilinde bulunması daha faydalı olduğu halde, serbest piyasa sistemi dahilindeki ekonomilerde firmaların bakış açısı önemli bir husus olarak kabul edilmektedir. Türkiye son yıllara kadar “karma ekonomi” sistemine sahip bir ülke görünümündedir. Bu nedenle muhasebenin gelişimi daha çok kamu sektöründeki gelişmelere bağlanmaktadır.

Diğer yandan ülkelerin politik sistemlerine yakın iktisadi birliklere üye olarak bulunmaları muhasebe sistemi için birer etkileyici faktörlerdir. Örnek olarak Türkiye Avrupa Ekonomik Topluluğu için aday ülke statüsündedir. Tam üyelik gerçekleştiği zaman Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu muhasebe sistemini uygulaması gerekecektir görüşü ileri sürülmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987:111).

Ekonomi içinde özel sektör büyüklüğünün sürekli artış göstermesine bağlı olarak özel sektör açısından faydalı olarak muhasebe sistemlerinin gelişmesine ise adeta kaçınılmaz bir durum niteliği ile bakılabilir. 2791 numaralı yasa ile yürürlüğe alınan yeniden değer belirlemenin özel sektöre kazandırdığı vergi kolaylığı bu konuya bir örnek olarak verilebilir.

1.10.7 İşletme mülkiyetinin niteliği

Türkiye'de firmalar son zamanlara dek kadar şahıs işletmeleri “adi ortaklık, kolektif şirket, aile şirketleri” şeklinde örgütlenmişlerdir. Şahıs işletmelerinin bilgi gereksinimleri daha ziyade işletme içi rapor ve verilerle tedarik edildiği bilinmektedir. Değerleme ve raporlama sistemi de işletme içi bilgi amacının olduğu kabul edilmektedir.

Sermaye işletmeleri biçiminde kurulan firmaların varlığının, işletme dışı raporlama ve işletme dışı veri toplama uygulamalarını daha çok kullanmayı yeğledikleri bilinmektedir. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile işletme dışı rapor oluşturmaya öncelik gösterilmesi, sermaye firmalarının menkul kıymet ihracı ile bağlantılı bir şekilde ortaya çıkmış bir ihtiyaç olmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987:112).

1.10.8 Sosyal ortam

Toplumun muhasebe ve muhasebeciye bakış açısının da muhasebenin gelişimine yön verdiği ifade edilmektedir. Muhasebeciye “vergi kaçırın kişi” gözüyle bakılan bir ülkede, muhasebecinin faaliyetlerinin de bu çerçevede yer alacağı ifade edilmektedir.

Toplumda işletmelerin sosyal sorumlulukları olduğu hakkında oluşan bir yargının ise, işletme faaliyetleri hakkında topluma bilgi verilmesini zorlayacağı kabul edilmektedir.

Para biriminin istikrarlı olması, tarihsel muhasebe esasını geçerli kılmakta; para değerinin değişmesi ise “enflasyon muhasebesi” gibi yeni uygulamaları zorunlu kılmaktadır. Türkiye’de 1980 li yıllarda yüksek enflasyon oranına rağmen enflasyon muhasebesinin uygulanması için gereken fiyat endekslerinin yetersiz ve güvenilmez olması, yetersiz eleman sorunu nedenleriyle uygulamaya geçilememiştir. 1983 yılında yapılan yeniden değerlemenin ise sabit kıymetlerle sınırlı kaldığı görülmüştür (Akdoğan ve Aydın, 1987:112).

1.10.9 İşletme yöneticilerinin ve mali kesimin bilgi ve eğitim düzeyi

Yanlış anlaşılabilir veya yanlış kullanılabilir hayli gelişmiş muhasebe yöntem ve uygulamalarının, bunları kullanacak kişilerin gereken bilgi ve eğitim düzeyine sahip olmamaları nedeniyle, gereksiz olduğu görüşü ileri sürülmektedir.

Türkiye’de yönetici ve mali kesimin gelişmiş muhasebe teknik ve yöntemlerini kullanma veya bu teknikler sonucu elde edilen bilgileri yorumlama düzeyi hakkında kesin veriler olmamakla birlikte, Türkiye’de muhasebenin gelişmemesinde önemli bir etken olarak yönetici ve mali kesimin eğitim düzeyinin yetersiz olması gösterilmektedir (Akdoğan ve Aydın,1987: 113).

1.10.10 İşletme hukukunun sınırlama derecesi

Türkiye’de harici raporların SPK nın çıkmasına kadar, yalnız vergi amacıyla hazırlandığını göstermektedir. Banka ve sigorta şirketleri dışındaki işletmelerin finansal raporlarını yayınlama zorunluluklarının bulunmadığı görülmüştür.

Finansal raporların hazırlanmasında, amortisman, stok değerlemesi gibi konularda vergi hukuku hükümleri gözetilmektedir. Bazı işletmeler ise, vergi hukukuna uygun olanların yanında TTK hükümlerine uygun finansal tablo ve raporlar hazırlamaktadır. Bu durumda ise, bir işletme, vergi hukukuna göre hazırlanmış bilânçoda zarar gösterirken, TTK hükümlerine uygun hazırlanmış bilânçoda kar gösterebilmektedir.

Sosyal Sigortalar Kanunu’nda işletmelerin yaptığı işlerde, işin maliyetinin belirli bir oranının işçilik olarak gösterilmesi zorunluluğu vardır. Bu zorunluluğa uymak için işletmeler, belirlenen oranın üzerindeki işçilikleri kayda almamakta veya belirlenen oranın altındaki işçilik ödemelerini, hayali işçilik

ödemeleriyle, yükseltmektedirler. Bu uygulamaların da işletme karının saptanmasını güçleştirdiği görülmektedir.

Vergi hukuku uygulamasında işletmelerin yaptığı bazı giderler, vergi matrahından düşülememektedir Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 41.maddede olduğu gibi Kıdem tazminatı gibi bazı giderlerin tahakkuku kabul edilmemektedir. Vergi hukukuna bağlılığın sonucu olarak, işletmelerin finansal durum ve faaliyet sonuçları olduğundan fazla veya düşük gösterilebilmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 114).

1.10.11 İşletmecilik alanındaki gelişmeler

Gelişmişlik seviyesi yüksek olan ülkelerdeki makinaların mülkiyetinin para karşılığında işletmeye geçirilmesi yerine kiralanmasının, hisse senedi biçiminde kardan belirli bir miktar pay verilmesi gibi işletmecilikte yeni uygulamaların yeni muhasebe sorunlarını çıkardığı ve muhasebenin kendini yeniliklere uydurmak için gelişmesini sağlaması gerektiğini göstermektedir.

Türkiye’de sabit kıymetlerin kiralanması sonucu kira sözleşmesinin aktifleştirilmesi, işletmenin kendi hisse senetlerini satın alması gibi muhasebe sorunları akademik düzeyde incelenmekte, uygulama olanağı bulunmamaktadır (Akdoğan ve Aydın,1987: 113).

1.11 Muhasebe Uygulamasının Amaçları

Firmanın özelliğine uyumlu bir şekilde düzenlenmiş bir muhasebenin, idareye çok verimli bir şekilde faydalı olacağı belirtilir.

Çünkü muhasebe her şeyden önce bir bilgi aracı olarak görülür. İşlem tarihi işleme tarihinden önce olan operasyonları kayıt altına alarak yazılı hafıza misyonunu yerine getirmesi üzerinde durulur.

Muhasebe aynı zamanda bir kontrol aracı olarak ifade edilir. Bütçe yada standartlarla gerçekleşmiş olmaları kıyaslanarak bu sonuçlarını ve sonuçlara sebep olan her türlü olayı göz önüne çıkarması en önemli amaçları arasında sayılır.

Ortaya koyduğu bilgi ve verilerle gelecek planlamasına yönelik tahminlerin daha doğru ve isabetli olmasına katkı sağlayan olması sebebiyle de muhasebenin bir öngörme aracı olduğu ifade edilir (Sevilengül, 2005: 10–34).

Bilgi, iletişim ve üretim teknolojilerinde meydana gelen değişme ve gelişmeler, işletmelerin üretim yapılarını ve buna bağlı olarak da rekabet yapılarını değiştirmiştir. Günümüzde, işletmelerin rekabet edebilmek, hissedarların servetlerini artırmak ve şirketin geleceğine ilişkin kararlar alabilmek amacıyla çok yönlü, eksiksiz, zamanında ve ihtiyaca uygun bilgi gereksinimi artmıştır. İşletmelerin en önemli bilgi merkezlerinden biri olarak muhasebe departmanının sunmuş olduğu mali ve mali nitelikte olmayan bilgileri gösterebiliriz.

İletişim ve üretim teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin ışığında işletmelerin çağın rekabet koşullarına uyabilmek ve rekabet avantajı sağlayabilmek için daha fazla bilgiyi zamanında, eksiksiz elde etme gereksinimi artmıştır. Geleneksel muhasebenin tarihi bilgileri sunması işletmenin ihtiyacı olan bilgileri sunmaktan yoksundur. Bu nedenle stratejik muhasebe, işletmelerin değişik yönetim kademesinde ki yöneticilerine teknoloji ve rekabet alanında meydana gelen değişmelere bağlı olarak alacakları stratejik kararlarda ihtiyaçları olan bilgiyi sunmaktadır (Duman, Özpeynirci ve Bezirci, 2005: 1).

Muhasebe hedeflerinin ortaya koyulmasında oluşturulan finansal çizelgelerin, kimler için veri üretmesi gerektiği ayrıca bu kişilerin bu verileri kullanma amaçlarının ne olduğu, üretilen bilginin ne zaman üretilmesi gerektiği, ne derecede detay içermesi gerektiği, gibi konu başlıkları hayli büyük derecede önem taşımaktadır.

1.11.1 Yararlı bilgi üretme

İşletme insanların çeşitli gereksinimlerini karşılamak için ürün veya hizmet ortaya çıkaran bir yapıdır. İşletme kuruluşunda sermaye gerektiren kurulan bu kaynağın değerini parayla ortaya çıkaran bir bilançoya sahip olması gerekir. Kuruluşunun hemen ardından hammadde temini, imalat ve satış gibi konuları içine alan etkinlikleri para ile ifade edecek bir departmanın yokluğu işletmenin adeta anlamsız olmasına yol açar. İşte bütün bu işler muhasebe departmanının üstlendiği işlerdir.

Bir işletmenin etkin ve sürekli kar ederek işine devam edebilmesi için varlık ve borç bilgisi ile alacak bilgisinin sürekli izleme ve kontrol edebilmesi gerekmektedir. Bu operasyonların parasal olarak ifadesi ve değerlendirmeye tabi tutulması muhasebe servisinde uygulamacı personelin yani muhasebecinin gerçekleştirdiği işlerdir (Anuk, 2015: 6).

Muhasebe servisinin hazırladığı mali çizelgeler ve bütün rapor ve belgeler işletme ve iktisadi işlemlerin sürdürülmesinde kısıtlı kaynakların kullanımı konusunda mantığa uygun ve yerinde kararların alınmasında kullanılır.

Muhasebe personeli aynı zaman zarfında işletmelerin ödemesi gereken vergi miktarını hesap eden kişidir. Vergi miktarının net bir şekilde hesap edilmesi ve ödemesinin gerçekleştirilmesi ilk muhasebe personelinin görevlerinden biridir. Bundan ötürü iktisadi kanunlar ne kadar iyi çalışırsa çalışsın muhasebe personelleri yetersiz bir ekonomik sistemde çalışırlarsa vergi hesaplanması ve vergilerin ödenmesi zorlaşacaktır. Yeni kanunun çıkmasıyla vergi gelirlerinin artma göstermesi bu önermeyi destekleyen en büyük kanıt olma niteliğindedir (Aydın, 2006: 110).

İktisadi karar alma süreçlerinin en verimli ve en yararlı kararların alınması bir şekilde tamamlanması için faydalı bilgilerin sürece sunulması muhasebe bilgilerinin ana hedefidir.

1.11.2 Nakit akışı tahminlerini sağlama

İşletme idarecileri, kabul edilen kararların işletmenin ileriki zamanlarda nakit akışı konusunda etkisinin ne olduğunu hakkında güçlü tahminlere sahip olma ihtiyacı hissederler. İdare üzerinde etkin bir kontrol hakkına haiz olan işletmenin pay sahipleri idarenin göreceli verimliliğini sorgulamak için ve bu konuda karar vermek için kendilerinde olması gereken bazı bilgilere ihtiyaçları olduğunu hissederler. Ayrıca işletmenin ortakları ya da işletmeye kredi desteği sağlayanlar ise haklı bir biçimde firmanın gelecek zamanda durumu ne olacak, işletme içi veya işletme dışı gider ödemelerinin buna bağlı olarak nakitin dağıtım imkanlarını ne olacağı ve bunu sağlayacak ekonomik başarının ihtimalinin tahmininde kendilerinde olması gereken bazı bilgilere ihtiyaçları olduğunu hissederler.

İşletmelerin kazanç gücünü takdir etmek için yönetici eylemlerinin sonuçlarının tahmin edilmesi gerekir. Bu nedenle işletmenin geçmişteki faaliyetlerini rapor etmek yeterli değildir. Alınan kararların sonuçlarını tahmin etmek için geleceğe yönelik bilgilerin de verilmesi gerekir.

1.11.3 İşletme varlık kaynak ve bunlardaki değişikliklere dair bilgi edindirme

Muhasebe servisi tarafından sağlanan rapor ve bilgilere göre firma operasyonlarının neler doğurduğu ele alınabilecek hale gelecektir. İşletmelerin faaliyet dönemi içindeki bütün operasyonları oluşturulan bu mali çizelgeler ve mali belge raporlar vasıtasıyla ifade edilir.

1.11.4 Mali yatırımları değerlemeye dair bilgi üretme

Muhasebe servisinin ortaya koyduğu bilgi ve belgelerin bir hedefi de menkul kıymet varlığı olanların ve menkul kıymet konusunda yatırım yapmayı düşünenlerin veya bir firmanın satışını yapmak istediği menkul kıymetlerin ya da satışına karar vermemenin ihtiyacı olan verileri sağlamak olduğu ifade edilir.

Yatırım işlemi ileriki zamanlarda daha büyük bir nakit hacminin kazanılması için şuan sahip olunan varlığın harcanmasından caymaktır. Yatırım işleminde her zaman yatırımın sonucunda daha büyük bir nakit kazanma beklentisi bulunmaktadır. Ancak bazen nakit getiri olmayacağı gibi götürüsü de olabileceği olası bir durum olarak bilinmelidir. Menkul kıymetlere yatırım yapmak isteyen kişilerin risk bilgilerini iyi kavramaları büyük bir gerekliliktir. Bu riskin en büyük ölçütü menkul kıymet değerlemesi yapılmasıdır. Bu bilgileri elde etme işi de da yine muhasebe biriminin görevlerinden birisidir.

1.12 Muhasebe Mesleğinin Gelişimi

1.12.1 Dünyada gelişim

1.12.1.1 17. ve 18.y.y.'lardaki tarihi gelişmeleri

Muhasebe konusunda bulgulara İtalyan'ların zamanında rastlanmaktadır. Bu eserlerin muhasebe içindeki alanı ise iki kayıtlı defter tutma olarak ifade edilmektedir. Ancak bu bilginlerin bu konu üzerinde hâkimiyeti yani yeterliliği olmadığı araştırmalar neticesinde elde edilen farklı ve bir o kadar da ilginç bir sonuçtur. Mesela; Napoli'de hakim Cotrugli ilk muhasebe eserini 1458 yılında

yazmıştır. Ancak kitabı neredeyse 100 kadar bir zaman sonra yayınlanabilmiştir. Bu sebebe dayanarak 1494 yılında Luca Paccioli'ye ait olan iki kayıtlı defter tutma metodunu ilk kez ele alarak izah eden ve yayınlanan eser ilk yayınlanmış eser olma niteliği taşımaktadır (Güvemli, 1994: 10–11).

Yaşadığı zamanda en ünlü matematik bilginlerinden biri Rahip Paccioli olarak kabul edilmektedir. “Summe De Arittmetica” adını verdiği eserinin aritmetik bölümü 36 kısımdan oluşmaktadır. Eserini ise “Venedik Muhasebe Metodu” adlandırdığı ve burada tüm detayları ile açıkladığı iki kayıtlı defter tutma metodu ile sonlandırmıştır. Ayrıca kitabında bu metodun neredeyse 200 yıl gibi bir süreden beri kullanıldığı noktasına vurgu yapmıştır (Özgür,1996: 15).

Rahip Paccioli tarafından yeni bir muhasebe metodunu icat etmediği ve sadece devrin şartlarına göre akademik olarak bu metodu izah ettiği ifade edilmektedir. Kendi ifadesine göre 200 yıllık bir süredir kullanımda olan bir metodu ele almaktadır. Bu işi ilk defa yaparak yani ilk defa bir kitapta muhasebe ile ilgili bir bölümü yazmasıyla “muhasebenin babası” olarak anılmaktadır. Ayrıca Rahip Paccioli'nin eserinde bu metodu ele almasıyla İtalya'da kullanımda olan bu metodun ülkelere de sıçramasına katkı sağladığı ve başka ülkelerin de bu metodu tanıyarak kullanmaya başladıkları söylenmektedir. Bu bağlamda kitabın ilgili bölümünden “Günlük defter, büyük defter ve ajandalarda bulunan sayfalara numara vererek, yetki sahiplerinin tasdik edilmesi gerekliliğine değinen ve öz kontrol için verilen önemin de büyük olduğunu ifade eder. Tahsilatında şüphe olan veya problem yaşanabilecek alacak bilgileri için karşılık bilgilerinin ve duran varlıkların amortismanlarının tahsisinin yapılmasını ifade eder. Bilanço ve hesapların oluşturulmasında en çok likit bilgisinden en az likit bilgisine doğru sıra ile yapılması gerekliliğine vurgu yapmaktadır (Yalkın, 1998:20) şeklinde bahsedilir.

Fransız düşünür Blaise Pascal'ın 1642 yılında hesap makinesini icat etmesi ile toplama ve çıkarma işlemlerinin neticelendirilmesinde büyük kolaylıklar yaşanmıştır. Bu işlemlerin en çok kullanıldığı yerlerden olan muhasebe defterlerinin daha bir kullanım alanının arttığı ifade edilebilir. Bu aşamadan sonra muhasebe defterinin daha geniş bir kullanım sahasının ortaya çıkmaya başladığı söylenebilir (Ayboğa, 1999:11).

Luca PACIOLÌ ve arkasından gelen 16. asırda yaşamış yazarlar ise muhasebe defterlerinin işlemlerinin noterler tarafından tasdiklenmesi şeklinde bir uygulamayı gerçekleştirerek hukuki açıdan bir özellik kazandırmayı benimsemişlerdir. Bununla ilgili örneklerden birisi İspanya Kralının 1549 yılında “tüccarların defterlerini İspanyolca tutmaları” zorunluluğu olan bir kanun yayınlamıştır. Bu yükümlülük 1673 yılında Fransa’da yayınlanan Colbert Kararnamesi ismi verilen bir kanun ile ortaya atılmıştır.

Colbert Kararnamesi aslına bakıldığında zaman muhasebe ve hukuk ikilisinin arasında bir köprü görevi gördüğü açıktır. Bu köprü kurulurken muhasebe defterlerinin kullanımı konusu da belirli bir sistem üstüne oturtulmuştur. Muhasebe ile hukuk arasında kurulmaya çalışılan bu köprü muhasebe defterleri üzerinden kurulmaya çalışılmıştır.

Colbert Kararnamesi 17. Yüzyılda muhasebe kavramının tarihsel açıdan en büyük gelişmelerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu kararname 10 adet madde içermektedir. (Ayboğa, 2018:11).

- Tüccarlar için alışveriş, senetli operasyonlar, borç bilgileri ve bunlara ilave olarak harcamaların bir yere kayıt etmeleri konusunda bir zorunluluk bulunmaktadır.
- Bankalar ve kambiyo ajandalarındaki ticari operasyonlar ve operasyonlarda gerçekleştirilecek protesto olaylarını günlük deftere yazmaları zorunluluğu bulunmaktadır.
- Ticaret defterlerinin birinci ve sonuncu sayfaları o kentte bulunan kentin noterlik biriminde (consul) tasdik ettirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.
- Bankalar ve kambiyo ajandalarında bulunan her sayfanın onaylatılması gerekliliği belirtilmektedir.
- Günlük defterde operasyon kayıtları tarihe göre sıralı olarak ayrıca boşluk olmadan bir sıralama dahilinde kayıt edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.
- Bu maddede Kararname ilan edildikten en geç 6 aylık bir süre zarfında ilk 5 maddenin uygulamalarının gerçekleştirilmesi istenmektedir. Bu süre zarfında eski defterlerin yeni sistemdeki defter formatına geçirilmesi istenmiştir.

- Tüccarlarda bulunan sadece bir belgeden ibaret olmayan, değeri bulunan ödeme belgelerinin defterlerde kayıt altına alınmış olma zorunluğu bulunmaktadır.
- Tüccarlık yapan bütün kişilerin 2 yıllık süreler halinde defterlerinin gelir gider bilançosunu çıkararak aktif değerlerini ve pasif değerlerini ifade eden bir envanterleme çalışması yapmak zorunluğunda olduğunu ifade etmektedir.
- 2 yıllık bir süre zarfını ifade eden bu envanter çalışması sonucunda ortaya çıkarılan belgelerin hukuki açıdan önemli birer belge olma özelliğine sahip oldukları ifade edilmiştir.
- Tüccarlarda defterlerinin ve kayıt bilgilerinin ispat niteliğinde kullanımı konusunda kendilerine yemin etme imkanı tanınabileceği konusunu barındırmaktadır.

Colbert Kararnamesi, muhasebenin ana hatlarının ortaya konulması ile alakalı bir kararnamedir. Bu kararname aynı zamanda iki taraflı kayıt sisteminin hukuksal açıdan desteklenerek daha güçlü bir hal alması işlemidir denilebilir. (Ayboğa, 1999).

Belçika'da 1872 de uygulamaya alınan bir sistemin aynı mükemmellik düzeyinde olduğu dikkate alınırsa özellikle uygulama yılları açısından ele alındığında Colbert Kararnamesi'nin büyük bir tarihi değere sahip olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır (Ayboğa, 2018:11).

1.12.1.2 19.ve 20. y.y da tarihi gelişimi

19.yüzyılda zuhur eden pek çok önemli iktisadi olay muhasebe alanının da aynı oranda hatta belki de daha büyük bir oranda gelişim kaydetmesine sebebiyet vermiştir. Muhasebe özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İngiltere'de ticaret ve endüstrinin çok büyük bir ivme ile hızlanarak büyümesi neticesinde hatırı sayılır bir oranda gelişme gözlenmiştir. 1700 lü yıllarda sanayi devriminin patlak verdiği halde dahi birçok makinesel icatların daha kullanılacak bir sahasının olmadığı anlaşılmaktadır. Sanayi inkılabının her yönüyle kendini ortaya koyması ancak 1800 lü yıllara denk gelmektedir.

1800 lü yıllar ticari tarih açısından büyük ve köklü değişimlerin ortaya çıktığı dönem olarak kabul edilmektedir. Adam Smith tarafından 1776 yılında

yayımlanan bazı hususlar büyük değişimlerin kaynakları olmuştur. Kitaba kısa olarak Ulusların Serveti (Wealth of Nations) ismi verilmiştir. Bu kitapta yer alan doktrinler ile Fransa'daki fizyokratların tesirleri dikkate alındığında, ticaret tarifelerinin düşürülmesi ile serbest ticaret sisteminin oluşturulmasına yönelik tartışmaların ortaya çıkmasına sebep olduğu görülmektedir.

Bu bilgilerle birlikte 1930 yılı ise bu dönem için sona erme zamanı olarak ifade edilmektedir. 1929 "Büyük Buhranı" diye anılan ekonomik buhran, diğer etkilerin yanı sıra, muhasebe prensiplerinin bununla birlikte rapor oluşturma konusunda yaşanan zorluklar ile zorunlulukların kanunlar yolu ile getirilmesine de sebep olmuştur. 1929 yılında İngiltere "Şirketler Yasası" adı altında çıkarılan kanun rapor hazırlaması konuların genişletilmesini getirmiş ve daha fazla rapor hazırlanması şirketler açısından gerekli ve zorunlu hale gelmiştir. Özellikle muhasebe alanında hazırlanması istenen bu raporlar nedeni ile muhasebe departmanlarında personelin görev sayısı artmış ve görev sorumlulukları da artış göstermiştir. Ayrıca 1930 yılında yürürlüğe alınan benzer bir yasa Amerikan Muhasebeciler Kurumu ve New York Menkul Kıymet Borsası'nın işbirliği yoluna gitmesini önermiştir. Bu kanunun hazırlanmasındaki amacın firmaların muhasebe raporlarını birçok açıdan geliştirmek olduğu savunulmuştur. Bir muhasebe teorisinin idari makamlarca yetkilendirilmiş ve görevlendirilmiş bir komisyon tarafından oluşturulması konusu 1930 yıllarından sonraki olaylardan sonra ortaya çıkmıştır.

Bu dönem için sermaye ve kâr arasındaki farklılıkların büyük ve gözle görülür bir şekilde ehemmiyetinin artış gösterdiği bir dönem olarak söylenebilir. Sanayi devriminin tesirinde kalmasıyla maliyet muhasebesinin büyük bir gelişim gösterdiği, imalat maliyetlerinin artış kaydetmesiyle birlikte maliyetler konusunda idari makamların bilgi isteme işleminin sürekli arttığı, sermaye işletmelerinin artış göstermesiyle de muhasebe teorisindeki bir kısım ana düşüncelerin de meydana geldiği söylenebilir.

1.12.1.3 1920 yılına kadar muhasebenin gelişimi

1920 yılına kadar olan süre zarfında muhasebe uygulamalarının birçok kısmında büyük tartışmaların olduğu gözlenmektedir. Muhasebe teorisi diye kabul almış birçok konunun uygulamasının büyük bir zaman gerektirdiği ifade edilmektedir.

Önem sırasına göre ikinci sırada yer alan konsolide çizelgelerdir. Konsolide çizelgeler firma olmanın artış göstermesiyle ihtiyaç duyulan konularda yanıt almada güzel bir basamak olarak kabul edilmiştir. buna karşılık konsolidasyon uygulamasının hangi zamanda gerçekleştirileceğine dair bir tespit yapılmamıştır. Bu tespitin yoksunluğu birtakım sorunları da ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte konsolidasyon konusunda kapsam açısından yetersizlikler görülmüş olup bunlar da bu problemin daha sıkıntılı bir hal almasını sağlamıştır. Yine önem sırasında üçüncü sırada ise satış hacmi ile hâsılat bilgisinin açıklanmaması durumudur. Gelir çizelgesinde büyük oranda hâsılat bilgisi bulunmamaktadır. Bulunduğu durumlarda ise süreklilik olmamakla ve çok kısa süre içinde bu işlem den dönmektedir. Kar oranının yüksek olduğu zamanlara hasılat miktarının yüksek çıkması satış miktarlarına karşılık olarak bir direnç göstermektedir. Bu konu firmaların ticari anlamda rakiplerine birer avantaj, söz konusu firmaya ise bir dezavantaj oluşturmaktadır. Bu şekilde bir düşünce sistemi ile hasılat bilgisi gelir çizelgesinde gösterilmemektedir.

Önem listesinin dördüncü sırasında firmaya ait temel çalışma alanlarından sağlanan gelir bilgisi ile öteki çalışma alanlarından sağlanan gelir bilgisinden ayrılığı konusunda ortaya çıkmış olan problemler bulunmaktadır.

Önemli tartışma konuları ile birlikte bir dönemde dağıtım yapılmayan kar bilgisinin öteki özsermaye ya da bilanço üzerindeki ana para hesaplarının tutarlılık içermeyen bir ayrıma tabi olmasını doğal bir durum olarak varsayıldığı görülmektedir. Kar ile özsermayenin olan miktarından daha az olarak gösterilmesi adına tükenme için ayrılan payın fazlalaştırılması, yeni yapıların firma harcamalarına kayıt edilmesi, herhangi bir konuda olması gerekenden çok fazla veya çok az kaynağın ayrılması gibi hususlar bu konuda yaşanan ve karşılaşılan büyük oranda da doğal bir durum olarak kabul edilen durumlar arasında yer almaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 78).

1.12.1.4 1920 sonrası tarihi gelişimi

1930 yılından önceki dönemde pratikte değişim yaşamış ama teorik olarak büyük bir değişiklik kaydetmemiştir. Özellikle 1920 ila 1930 yıllarını kapsayan zaman zarfında yoğunluk gösteren muhasebe uygulamalarına yönelik görüşmelerin en büyük neticesi olarak muhasebedeki amaç değişimi

gösterilmektedir. Bu amaç değişimi işletmedeki bilgi sunulan makamın idareci ve kreditorler ile yatırımcılar iken ve ortaklar olarak görülen değişimdir.

Bu zaman zarfında görülmüş olan en büyük gelişme ise bilanço konusuna verilen önemde azalma olarak görülmektedir. Ayrıca bu önemin bilançodan daha çok gelir çizelgesine verilmiş olmasıdır. 1920 li yıllarda gelir hesaplarına dair bilgi kaynakları özellikle İngiltere ve ABD de çok büyük bir ivme ile artış gösteren firma sayısıdır. Bu artışın neticesinde elde edilen bilgilerin ışığında harcama dağılımları ile tahakkuk ettirilen harcamaların nitelikleri, bunlar ile birlikte bu hususların kar üstünde yarattığı tesir gibi konulara odaklanmalar görülmüştür. Bu şekilde yapılan operasyonların amacı ise kar oranı ve miktarının çok büyük değişimler yaşamasını engellemek olduğu tespit edilmektedir.

Modern muhasebe anlayışının tesis edilmesinde artık uygulamalar ile birlikte muhasebe konulu teorik eserlere ati bir tesir olduğu görülmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 79).

İngiltere’de 1850 yılında kurulan Muhasebeciler Kurumu (Institute of Accountants) ve Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulan Amerikan Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Certified Puplic Accountants, AICPA) bizzat gerçekleştirdiği ya da finansörlüğünü üstlendiği faaliyetler ile muhasebe lüteratürüne büyük katkılar sağlamış ve geliştirmiştir. Ayrıca bu faaliyetler ile muhasebeye kuramsal manada büyük katkılar sunmuştur. Bunların yanında eski adıyla Amerikan Üniversite Muhasebe Eğitimcileri Derneği (American Association of University Instructors in Accounting) yeni ismiyle Amerikan Muhasebe Derneği (AAA – American Accounting Association) özellikle teorik çalışmalarıyla, Amerika’da 1933 yılında “büyük kriz”i takiben kurulan Menkul Kıymet Komisyonu (SEC – Securities Exchange Commission) AICPA’nın katkısıyla 1959 yılında kurulan Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB – Accounting Principles Board) ve 1972 Haziranında APB’nin yerine geçen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB – Financial Accounting Standards Board), yayınladıkları ilkelerle muhasebenin birçok sorununa çözüm getirmiş, uygulanan farklı ilkeleri eleyerek sayısını azaltmış ve muhasebe teorisine önemli katkılarda bulunmuşlardır. İngiltere’deki İngiltere ve Galler Diplomalı Muhasebeciler Kurulu (ICAEW – The Institute of Chartered

Accountant in England and Wales) da, A.B.D. de APB ve FASB in yaptıkları İngiltere’de yerine getirmiştir. Ayrıca A.B.D. kongresince 1970 yılında kurulan Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu (CASB – Cost Accounting Standards Board), 1919 yılından beri etkinlikte bulunan Ulusal Muhasebe Derneği (NAA – National Association of Accountants, eski adıyla National Association of Cost Accountants) özellikle maliyet, yönetim muhasebeleri konusundaki araştırmalarıyla muhasebe teorisine katkıda bulunmuşlardır. 1931 yılında kurulan Finansal Yöneticiler Kurulu (FEI – Financial Executives Institute) ve bunun bir yan kuruluşu olan Finansal Yöneticiler Araştırma Vakfı (The Financial Executives Research Foundation) gerek kendi yayınları, gerekse diğer muhasebe kurumlarıyla birlikte yaptıkları çalışmalarla muhasebe teorisine katkıda bulunmuşlardır. Kanada’daki Kanada Diplomalı Muhasebeciler Kurumu (CICA – Canadian Institute of Chartered Accountants) ve Avusturalya’daki Avusturalya Diplomalı Muhasebeciler Kurumu (ICAA – Institute of Chartered Accountants in Australia) ile Avusturalyalı Muhasebeciler Toplumu (ASA – Australian Society of Accountants) finansal raporların geliştirilmesi yolunda önemli katkılarda bulunmuşlardır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 80).

1925 yılında toplanan bir Uluslararası Muhasebeciler Kongresi (International Congress of Accountants) İkinci Dünya Savaşı süresince toplanmamak üzere beş yıl süre ile toplantılar gerçekleştirmiştir. Kongrelerin ana hedefi ülkelerin karşılaştıkları karşılıklı problemlerin çözümlerine yönelik düşüncelerin alışverişini gerçekleştirmek olarak görülmektedir.

1960 yılından sonra dikkatler farklı biçimlerde ortaya çıkan muhasebe standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi ayrıca bütün ülkelerde kabul edilmiş uluslararası standartların ortaya koyulması yönünde olmuştur. 1972 yılında 60 ülkeyi temsil eden 3500 den fazla üyenin katılımıyla Avusturalya Sidney’de toplanan onuncu kongre sonucunda, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC – International Accounting Standards Committee) hayata geçirilmiştir. Kongrelerin ev sahipleri Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, ve ABD kurucu olarak belirlenmişlerdir. IASC’nın hedefi uluslar arası muhasebe konusunda standartlar belirlemek ve yayımlanan mali çizelgelerin bu standartlar ile uyumlu olmasını tesis etmek ve bu uygunluğu da denetlemek olmuştur.

Ulusal muhasebe kurumları arasında işbirliği sağlamada ve uluslararası karşılıklı bir anlayış yaratmada etken olan diğer örgütler arasında: 1949 yılından beri her iki veya üç yılda bir toplanan ve batı yarım küresi ülkelere açık olan Amerika içi Muhasebe Konferansları (IAAC – The Inter–American Accounting Conferences) ile Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği (Union d’Experts Comptables in Europe) ve Asya ve Pasifik Muhasebecileri Konfederasyonu (The Confereration of Asian and Pacific Accountants) sayılabilir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 81).

1.12.2 Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi

19. yy la kadar Türklerde bir özel kesim muhasebesinin gelişmediği görülmektedir. Bunun yerine Türk devletlerinde, terih boyunca devlet kuruluş stratejilerinde ve devleti devam ettirebilme yeteneklerinde önemli bir devlet ve millet muhasebesi yer almaktadır (Güvemli, 1995:13).

Devlet muhasebesi, Osmanlı İmparatorluğu ve Osmanlı İmparatorluğu’nun tesirinde Ortadoğu’da yer alan ülkeler üzerinde üretilmiştir. Bu muhasebe işleyişi ilk defa Abbasiler ile İlhanlılar’ın uyguladığı “merdiven sistemi” isimli muhasebe sistemini temel almaktadır (Güvemli, 1995:13).

Devlet gelirleri ile harcamalarına ait muhasebe kayıtları devlet muhasebesinin büyük bir kısmını ifade etmektedir. Vergi getirmek, getirilen vergilerin toplanması, bu konuda yürütülen faaliyetlerin zorlu taraflarını oluşturmaktadır. Bu sebep ile devlet muhasebesi içinde vergi kısmı bütün muhasebe birimlerinden ve faaliyetlerinden güçlü tesis edilmiş olması gerekmektedir.

Türkler için en küçük sosyal birim kabile ve en büyük sosyal birim ise eyalettir. Fakat Türkler daha çok kabile hayatı yaşamışlardır. Ulus bilinci geliştikten ve yerleşik hayata geçildikten sonra muhasebe kavramı gelişmiştir. Memlûklü’ler ve Selçuklular Osmanlı İmparatorluğu’ndan önce kurulmuş ve Osmanlı Döneminde de Ortadoğu’da varlıklarını devam ettirmiş iki büyük Türk devletidir. Bu iki büyük Türk Devletinin kültürleri, iktisadi kavramları ve muhasebe ile ilgili yönleri Osmanlı İmparatorluğu’nunkine benzemektedir (Güvemli, 1995:13).

Bugünkü Çin’in Kan-su vilayeti sınırları içinde kalan Doğu Türkistan’ın Tun Huang bölgesinde, kayalar içinde mağaralarda çeşitli el yazmaları bulunmuştur.

Halen British Museum’da bulunan ve M.S. 600 ‘lü yıllara ait olduğu tahmin edilen bu el yazmalarında “kuyudat memuru” nun öneminden söz edilmekte ve bir Türk Köyünde yapılan mal varlığı tespiti işlemi yer almaktadır. Aynı yıllarda (M.S. 621- 656) Göktürkler’in bastığı madeni paralar da günümüze kadar gelmiştir. M.S. 731 yılında ölen Bilge Han’ın oğlu Kültekin adına 732 yılında dikilen Orhun yazıtlarındaki, envanter amaçlı olması muhtemel, kayıtlar görülmüştür. Kültekinden kalanlar “kıymetli altın, gümüş, sandal ağacı, dört çadır ve atlar ” biçimin de sıralanmaktadır (Güvemli, 1995:13).

Başka bir Türk devleti olan İlhanlılar’da bu güne dek ulaşmayı başarmış ve önemli derecede bilgiler içeren belgeleri miras olarak bırakmış bir devlettir. Mesela 1307 yılında Felek Ala-yı Tebrizi’nin muhasebe eğitimi üzerine kaleme aldığı ve bugüne dek tahrip edilmeden ulaşmış en eski eser olma niteliği taşıyan “Saadetname”, ya da 1330 yılında kaleme alınan “Risale-i Şahibbiye” veya 1340 yılında İmad Es Seravi’nin kaleme aldığı ve İlhanlı Devletinin 1337 ile 1338 yıllarının devlet bütçe ve mali bilgilerinin bir nüsha kopyasını da barındıran “Cami-ül Hesap” isimli eser ile İlhanlılar devletinin yıkılışının hemen akabinde 1363 yılında Abdullah Bin Muhammed Bin Kıya el Mezenderani’nin kaleme aldığı “Risale-i Felekiyye, Kitab-us Siyakat” İlhanlılar devrinin muhasebe bilimi ve muhasebe eğitimi ile alakalı eserleri listesinde bulunmaktadırlar (Güvemli,1995: 15).

Osmanlı İmparatorluğu içinde de devletin bütün hesap ve mali işleri ile ilgili ilk kanuni nizamnameler Osmanlı tarihinde Fatih Sultan Mehmet (II.Mehmet) dönemine rast gelmektedir. Devletin ekonomik yapısı “defterdarlık” makamı şeklinde idare edilmiştir. Maliye Nazırlığı’nın kuruluşu ise Tanzimat dönemine denk gelmektedir (Güvemli, 1995: 16).

Firmaların muhasebe ihtiyacı, Batı Avrupa bölgesinde Luca Pacioli’nin önderliğinde, 15.yy’da, kâr miktarının hesap edilmesinde doğru bir yönelme sergilerken, yeteri kadar özkaynak birikmiş bulunmadığından Osmanlı İmparatorluğu’nda da aynı zaman diliminde imalata ve ticaret departmanları muhasebe verilerine ihtiyacı olduğunu hissetmiyorlardı.

Hal bu şekilde olunca, Türk girişimcileri devlete izahat yapmak ya da kendi idaresi amacıyla muhasebe bilgilerini kayıt altına alma gereksinimi duymamıştır. Alışverişten doğan borç ve alacak ilişkileri için de, işletme sahibi,

küçük işletmesinin fazla olmayan ticari alışveriş hareketlerini kendine özgü basit hesaplarda yürütebiliyordu. Bu açıklamalar ışığında Türk devletlerinde muhasebe vergi almağa ve harcamaya dayalı devlet muhasebesi biçiminde gelişme göstermiştir (Güvemli, 1995: 16).

Varlığı 1930 yılında Zeki Velidi Toğan tarafından ortaya konulan “Risale-i Felekiyye Kitab-us –Siyagat “ adıyla anılan ve 1363 yılında yazılan kitap bize daha o yıllarda muhasebede çift-yanlı kayıt (muzaaf) yönteminin uygulandığını göstermektedir. Muhasebeciliğin saygın bir meslek olduğunu, devlet gelir ve giderlerinin yasa ve bütçeye bağlı olduğunu, muhasebe anlayışının Venedik’e Ortadoğu’dan gitmiş olabileceğini göstermektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 83).

Türkiye Cumhuriyeti’nin ana hatlarının belirlendiği zamanlarda özel sektör daha ziyade aile firmaları biçiminde gelişme göstermiş ve kamu sektörünün üstlendiği kısmı İktisadi Devlet Teşekkülleri ile bütün bunların tekelci olması özelliğinden kaynaklanan bir öneme sahip oldukları görülmüştür. Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)’nde muhasebenin ana fonksiyonu, KİT işlemlerinin her birinin netice ve maliyet bilgilerinin tespit edilmesi ile KİT’in bir işletme sahibi şeklinde faaliyetleri ile bir kamu personeli olarak gerçekleştirdiği faaliyetlerin neticelerinin mali açıdan farklılaşmasına katkı sağlamaktır.

Türkiye’de muhasebenin gelişim göstermesinin faktörlerinden en önemlilerinden birisi, gelişmiş seviyede Batı ülkelerindeki muhasebe uygulamalarının “kopyacılık derecesine varan” tesirleridir. Türkiye’de sanayileşme işlerinde yabancı ülkelerin teknik desteklerinin olması, farklı ülkelerde akademi üyelerinin eğitim almış olması ile yabancı öğretim üyelerinin Türk eğitim sisteminin birer parçası olmaları bu tesirin en büyük sebeplerinden kabul edilmektedir.

Muhasebenin gelişiminde etkin olan diğer bir hususta Türkiye’de muhasebenin vergi hukukunun etkisinde gelişmesidir. Vergi hukukumuzun temelleri yabancı ülkelerdeki vergi hukuku olduğundan bu faktör ile yukarıda anılan yabancı ülkelerdeki muhasebenin etkisi bir arada değerlendirilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 72).

1.12.2.1 Fransız etkisi altındaki dönem

1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu çevirisi 1850 sayılı Kanunname-i Ticaret, tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterlerle ilgili hükümleriyle Türkiye’de muhasebeyi etkileyen ilk düzenleme olarak anılmaktadır.

1883 yılında kurulan İstanbul Mekteb-i Alisi (Marmara Üniversitesi)’nde kullanılan başlıca muhasebe ders kitapları yine Fransız etkisinde hazırlanmıştır. Kırım savaşı sonrasında yurda gelen yabancı sermaye, 1880 yılında kurulan Osmanlı Bankası muhasebe uygulamalarında da Fransız etkisi vardır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 84).

Cumhuriyetten önce ülkemizde muhasebe eğitiminin İstanbul Ticaret Mektebi ile Darüşşafaka ve Askeri Rüşdiye mekteplerinin öğretim planlamalarına yerleştirildiği ifade edilmektedir. Muhasebe kuramı ile uygulamasında Fransız etkisinin 1926 yılına kadar devam ettiğine de işaret edilmektedir.

Cumhuriyetin ilanından önce ülkemize muhasebe uygulamaları sadece devlet muhasebesi uygulamaları olarak görülmektedir. Bu dönemlerde işletmeler basit kayıt yöntemlerinden yararlanmışlardır. 1340 (=1924) tarihli “Hesap Talimatnamesi” ile devlet muhasebesine muzaaf kayıt yönteminin uygulanması öngörülmüştür.

Uygulayacak muhasebecilerin olmaması nedeniyle 1928 yılında devlet muhasebesine muzaaf kayıt yönteminin uygulanması kaldırılmıştır (Yalkın, 1998:11).

1.12.2.2 Alman etkisi altındaki dönem

1926 yılında kanunlaştırılan 865 numaralı Türk Ticaret Kanunu (TTK), Alman Ticaret Kanunundan kopya edildiğinden dolayı için Türk muhasebe sisteminde Alman tesirinin bu dönemde başlamıştır. Bu yasada firma hesaplarının kayıt edilme biçimi ile kar hesabının yapılması esas teşkil etmiştir. Bununla birlikte hesap görülen zaman dilimleri le kısıtlı olmak koşuluyla envanter bilgisinin hazırlanması, bilanço ve kar-zarar çizelgelerinin oluşturulması gibi çeşitli konular üzerinde karar kılınmıştır (Hiçşaşmaz, 1970: 60–64).

1933 yılında Alman Profesör Sachsenberg’in Sümerbanka yönelik hazırladığı muhasebe sistemi, ekonomik devlet oluşumlarının bir çoğunun kabul edip

uygulama altına alınmış ve sistemin özel sektöre olan etkisinin de çok fazla olduğunu ifade etmek yerinde bir davranıştır (Yalkın, 1998: 11).

Alman Sachsenberg'in Türkiye'de masraf türleri, masraf neveleri, masraf hamilleri, icmal ve tevzi tabloları kavramlarının yerleşmesini sağladığı kabul edilmektedir (Hiçşaşmaz, 1970: 60–64).

Bunun yanında, 1940 yılından sonra yürürlüğe alınan Kazanç Vergisi Kanunu ve 1950 yılında yürürlüğe koyulan Gelir Vergisi Kanunu muhasebe uygulamasının ehemmiyetinin hayli büyük derecede artmasına sebep olmuştur (Yalkın, 1998: 11).

Vergi Usul Kanunu (VUK) vasıtasıyla defter tutma ve belge haline getirme, değer belirleme gibi başlıklarda muhasebe sistemine bir tekdüzelik ve düzen getirilmiştir. Özel ve kamu sektörlerinin kanuna alınmasından dolayı muhasebe uygulamalarında özel sektör de kapsamlı bir düzenleme kazanmıştır. Muzaaf kayıt: her işlemle ilgili tutar veya tutarların borç ve alacak olarak kaydedilmesini ifade eder.

Bu arada, vergi amacıyla da olsa, karın saptanması, farklı gelir türleri için bir esasa bağlanmıştır. 1957 yılında yürürlüğe koyulan 6762 numaralı Türk Ticaret Kanunu, Alman Prof. Hirsch'in başını aldığı bir komite tarafından oluşturulmuştur.

1.12.2.3 1960 yılından sonra yaşanan gelişmeler

Türkiye'de muhasebe alanında en önemli eserlerin 1960 lı yılların ardından ortaya çıktığı tespit edilmektedir. 1960 yılı aralık ayında yürürlüğe alınan 154 numaralı yasanın (Hazinenin ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin Bir Kısım Borçlarının Tahkimi Hakkındaki Kanun) 17. maddesi uyarında yerli ve yabancı uzmanların oluşturduğu bir komisyon hayata geçirilmiştir. Bu komisyon bir rapor kaleme almış ancak bu raporun yeteri kadar hazır olmadığı görüşü ile 26.06.1961 tarihinde 2 Türk ve 3 Yabancı üç yabancı uzmandan oluşan bir "gözden geçirme komisyonu" kurulmuş ve bu komisyona İktisadi Devlet Teşekküllerini analiz etmek ve görüşlerde bulunmak misyonu yüklenmiştir. Komisyonunu ortaya koyduğu rapora göre TTK ile VUK arası bir uyum var etmek için temel ve terminoloji açısından değişime gidilmesi gerekli olan bazı hususlar olduğu ifade edilmiştir. Analiz konularına dahil olarak kabul edilen

ticaret, sanayi ve madencilik firmalarına yönelik muhasebe sistemi, finansal çizelgeler, değer belirleme metotları izah edilmiştir. İDT için mecburi, özel sektöre yönelik ise isteğe bağlı tekdüzen hesap planını oluşturacak araştırma komisyonunun kurulması teklif edilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 87).

27 Mayıs 1960 darbesini izleyen ilk aylarda, kamu iktisadi teşebbüsleriyle ilgili olarak yerli ve yabancı uzmanlar tarafından yapılan etütler, işletmelerimizin büyük bir kısmının muhasebenin bir yönetim aracı olduğu bilincine sahip olmadıklarını göstermiştir. Bu konudaki etütler ve ön çalışmalar, 1960–1964 yılları arasındaki dönemde sürdürülmüş ve 1964 yılı mart ayında yasalaşan 440 numaralı “İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun” içinde yer alan yasal düzenlemeler uyarında, 1964 yılı mart ayı ile 1968 yılı mart aylarını kapsayan zaman diliminde faaliyetlerine devam eden “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu” isimli bir komisyon faaliyetlerine başlamıştır. Bu komisyona ait misyonlarından birisi “Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tesbit etmek” biçiminde ifade edilmiştir. Bu komisyon, 1968 yılı mart ayında de prensiplerini açıkladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin, İktisadi Devlet Teşekkülleri'ne yönelik mecburi ancak özel sektöre yönelik ise isteğe bağlı kalmasını teklif etmiştir.

Düzenleme Komisyonu 21 Mayıs 1968 tarihinde sona erdirilmiştir. Bu tarihten sonra 21 Mayıs 1971 tarihinde “Kamu İktisadi Teşebbüsleri İDT Reform Komisyonu” oluşturuluncaya kadar geçen sürede İDT Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile alakası bulunan faaliyetler Devlet Planlama Teşkilatı Yeniden Düzenleme Şubesi nin koordinatörlüğünde sağlanmıştır (Yalkın, 1998: 12).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin aşamalar halinde 1972 ile 1977 yılları arasında kullanılmaya başlanması neticesinde “İDT'lere yalnız tek tip ve üniform sistem düşüncesi oturtulmakla birlikte, bunların artık yeterli olmayan ayrıca da modern işletme prensipleri ile uyuşmayan, idarecilere faydasız olan muhasebe sisteminin yenilenmesi gerçekleştirilmiştir (Göktan, 1980: 168).

İDT'nin muhasebe sistemini tespit eden tekdüzen muhasebe ve raporlama sistemi haricinde, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'nun yürürlüğe konulmasına değin Türkiye'de muhasebe konusunda resmi bir faaliyet gerçekleştirilmemiştir. Ancak Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'un ortaya koyduğu

faaliyetlerin Türkiye’de muhasebe konusunun belirli bir seviyeye çıkmasında katkısı vardır.

TMUD, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma izahının yapılması, Dünya çapında veya bazı ülkelere özel yapılan uygulamalar ve açıklamalarını ayrıca bu uygulama ve sistemlerin uygunluğunun tespit edilmesi, bu hususla alakalı uluslararası faaliyetlerde ülkemizin temsili hususlarında değeri büyük ve önemli hizmetlere imza atmış bir kurumdur. TMUD, 1938 yılından sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında gerçekleştirilen mesleki kanun önerilerinin hazırlanması çalışmalarına katılım sağlamış, ülkemizin ihtiyacına münasip bir mesleki kanunun yürürlüğe alınmasını sağlamaya çalışmıştır. Bu konuda kanun tasarılarına ilişkin öneriler ve yasa tasarıları oluşturmuş ve bunları da Maliye Bakanlığı’na ve TBMM Komisyonlarına iletmiştir.

1954 yılından başlamak üzere TMUD, bazı zamanlarda 10–12 kişilik delege gruplarıyla ülkemizin Uluslararası Muhasebe Kongreleri’nde temsilcisi olmuştur. Son gelişmelerle ilgili olarak, 1972 yılında 14 kişilik bir delege birliği ile Avustralya’nın başkenti Sydney’de organize edilmiş olan 11.Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu’na (IASC – International Accounting Standards Committee) üye olmuştur. 1977 yılında Almanya Münih’te organize edilen 12.Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde oluşturulması kararlaştırılan Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC – International Federation of Accountants)’na kurucu temsilci aza olarak katılmıştır. 1975 yılında TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu üyesi olduğundan uluslararası standartları kabul etmiş ve bu standartları üyelerinde “uyulması zorunlu mesleki kararlar” şeklinde ibare ile kullanılmasına karar vermiştir.

Osmanlı İmparatorluğu zamanlarında sermaye piyasası kavramı 1854 yıllarına kadar gitmektedir. Bugünleri etkisi altına alacak olan faaliyetler 1960 ve daha sonraki yıllara denk gelmektedir. Cumhuriyetin ilk zamanlarında küçük tasarrufların yatırımlara çevrilmesi banka vasıtasıyla hayata geçirilirken 1930 ve sonrasında ise sermaye şirketi veya holding sayısının artması ayrıca da bu duruma bağımlı bir şekilde ihracatı gerçekleştiren menkul kıymet rakamının artması bu ihtiyacı doğurmuştur.

1980 yılı ocak ayında yürürlüğe koyulan iktisadi istikrar tedbirleri bağlamında 1 Temmuz 1980 yılında banka faiz oranlarında hayata geçirilen serbestliğin ardından bir anda beliren bir takım “banker” işletmeleri tasarrufu bulunan kişilere veya kurumlara tahvil ile mevduat sertifikaları ile birlikte “hukuki anlamda adi borç senedi özelliğindeki özkaynaklarının daha üzerinde, öz finansal sorumluluklarını gerektiren belgeler”in ihraçlarını gerçekleştirmişlerdir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 95).

1.12.2.4 1994 sonrası gelişmeler

Türkiye’de muhasebe mesleği mensuplarının bölgeler bazında birleştiği ve gruplaştığı tespit edilmektedir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ağırlıklı olarak İstanbul bölgesini ve bununla birlikte ülke çapında ise akademide faaliyet gösteren akademik personelleri kapsamı altına alan etkin bir dernek olmaktadır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin çalışmaları standart belirleme bakımından yetersiz olmakta ve aslında dernek uluslararası muhasebe standartlarını kabul etme meylini sergilemektedir. (Akdoğan ve Aydın, 1987: 114–115).

Türkiye Muhasebe Kongreleri’nin, ülkemizde mesleki anlamda muhasebenin gelişim göstermesi konusunda büyük tesirinin olduğu görülmektedir. İlk toplantısı 1957 yılında yapılan kongrelere Maliye Bakanlığı yetkilileri, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu ile Teftiş Kurulu azaları, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu azaları, Ticaret ve Sanayi Bakanlıkları personelleri, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) ile özel firmaların idarecileri ve muhasebe servislerinin temsilcileri ile muhasebe, kamu maliyesi, hukuk ile ilgili diğer sosyal bilim uzmanları, sosyal bilim akademisyenleri, “Serbest Hesap Uzmanı”, "Mali Müşavir", "Muhasebe Uzmanı" tipi unvanlara haiz muhasebe konusunda serbest meslek icra eden muhasebe meslek mensupları katılmışlardır. Bütün uzmanlar ve meslek mensupları bu kongrelerde toplanarak, muhasebe mesleğinin problemlerini tartışmışlardır.

Muhasebe mesleğinin 1989 yılında bir yasa ile resmileştirilmesinde ve kanun haline getirilerek bir statüye oturtulmasında kongrelerin etkisi şüphesiz ki göz ardı edilemez. 1957–67 yılları arasında toplanan 10 Kongre'nin tüm karar, rapor, tutanak özetleri ve bildirimleri, bu süre boyunca TMUD tarafından yayınlanan "Muhasebe Mecmuası"nın 30 sayısında vardır. 1969'da toplanan 11.Kongre'den

sonra uzun süre ara verilen Kongrelere TMUD, 1976'da yeniden başlamış ve 12. (1976), 13.(1980), ve 14.(1987) Kongrelerin toplanmasını sağlamıştır. Kongrelerin bildiri ve tartışmaları, her biri için TMUD tarafından yayımlanan kitaplar içindedir. 15.Muhasebe Kongresi 1990'da TURMOB tarafından Ankara'da ve 16.da İstanbul'da düzenlenmiştir.

09.02.1994 te Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından kurularak faaliyete geçirmiştir. TMUDESK, otuz altı kuruluşun birden temsiliyetinin olduğu ve yaklaşık altmış üyenin bulunduğu bir birliktir. Kurul, kuruluşunu ilk günü ilk toplantısını gerçekleştirmiş ve Kurul üyelerinin 4 yıllık bir süre zarfında başkanlık makamına, sekreterlik ve iki sekreter yardımcılığı makamına seçimler yapmıştır. Standartların belirlenmesi için bir denetim standardı ve beraberinde 30 adet muhasebe standardının oluşturulması için komisyonları oluşturmuştur. 17 Aralık 1994 tarihinde ikinci kez toplantıya giden kurul, bu zaman zarfında komisyonların ortaya koyduğu taslak halindeki 24 adet muhasebe standardının 11 tanesi üzerinde görüşmeler gerçekleştirmiştir. Bu görüşmeler neticesinde görüşülen 11 taslağın geliştirme çalışmalarına devam edilmesi önermiştir. 14 Nisan 1996 tarihinde gerçekleştirilen genel kurul toplantısında çalışmaları tamamlanan 11 adet taslak halindeki muhasebe standardının son halleri görüşülmüştür. Bu görüşmeler neticesinde bu 11 adet muhasebe standardı taslağının tamamı oybirliği ile “Türkiye Muhasebe Standardı” şeklinde kabulünü gerçekleştirmiştir. Kabul edilen bu standartların 01.01.1997 tarihinden sonra hayata geçirilmesine dair öngörü belirtmiştir. (Yalkın, 1998: 15).

TÜRMOB içinde kurulduktan sonra 2002 yılına dek aktif biçimde görevini sürdüren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nun muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda yapılan çalışmalara büyük önem derecesine sahip katkılar sunduğu açıktır.

2499 numaralı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 numaralı yasa ile ilave edilen Ek-1 maddesi gereğince kurulmuş olan ve yönetim ve finansal özerkliğe sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını gerçekleştirerek çalışmalarına başlamıştır. Bu kanun ve

kararlara dair karar 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kanuna göre TMSK'nın temel misyonları (Anon, 2013);

- Muhasebe standartlarının meydana getirilmesinde temel kabul edilmek üzere, Kavramsal Çerçeveyi tespit etmek ile Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini oluşturarak kamuoyunun fikirlerine sunmak,
- Gerçek, güvenli, mukayese edilebilir, ihtiyaçlara cevap verebilen, anlaşılabilir ve tutarlı mali veri türetilmesini tesis edecek Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlamak
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen gereksinimlere cevaplar sunabilmesini teminen standartların güncelliğini tesis etmek gereken faaliyetleri yürütmek.
- Finansal verilerin mukayese edilebilirliğini uluslararası arenada da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe prensipleri ile en verimli muhasebe uygulama misalleri ile harmonizasyonunu sağlamak üzere gereken faaliyetleri yürütmek.
- Mali çizelgelerin gereksinimleri karşılayan bilgileri ifade etmesini ve tespit edilecek standartlarla alakalı bir şekilde uygulama sırasında görülebilecek problemlere yönelik sorunlara tedbirler getirilmesini tesis etmek için, standartların hazırlanması sırasında muhasebe ilgi gruplarının fikirlerinin toplanmasını tesis etmek ve standartların belirlenmesi sırasında düzenli bir şekilde kamuoyunu bilgilendirmek
- Gerekli olduğu durumlarda uygulama için açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt görülen hususlarda görüşler yayınlamak
- Ulusal muhasebe standartlarının kabullenilmesine ve standartların uygulanmasına dair kamu üzerinde bilinç oluşturulması ve bu bilincin tüm kamu oyuna kabul ettirilmesi amacını taşıyan toplantı, konferans, sempozyum, kongre tarzı etkinlikler planlamak ve bu etkinlikleri gerçekleştirmek ve bunlara ilave olarak gerekli görülen durumlarda bir takım yayınlar hazırlamak ve bastırmak

şeklinde belirtilmiştir.





2. MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1 Muhasebe Standartlarına İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri

Standart kavramı, belirli bir veya birden çok ölçüte uygun bir nitelik ve mukayese ölçüsü şeklinde ifade edilebilir. TDK tarafından yapılan açıklamada ise standart kavramı bir özellik ya da niteliğin kabul almış biçimi, misal ya da ana esas şeklinde kabul edilebilen, belirli bir tip üzerine yapılmış veya uygulanmış, normlara, kavram ve kaidelerine vb. uygun olan, biçiminde söylenebilmektedir.

Muhasebe bakımından standart kavramı, muhasebe uygulamalarına bir düzen getiren kurallar bütünü şeklinde belirtilmektedir. Başka bir ifade ile muhasebe standartları, muhasebe kavram ve prensiplerinin, esas kabul edilen metotları tespit eden ve mali çizelgelere dair prensiplerin uygulanmasını tesis eden esaslar ve kuralların tümüdür.

Buna göre standart kavramını, ulusal standartlar ve uluslararası standartlar şeklinde iki sınıfta sınıflandırmak olası bir durumdur. Ulusal muhasebe standardı bir sistem dahilinde ve sadece belirli bir ülkeye özel olarak tespit edilen, bu tür standartlar uygulamaya alındıkları ülkelerdeki kurum ve firmalarda muhasebe alanında birlik tesis etmekte ve bu işletmeler çerçevesinde bahsi geçen kurum ve firmalar ile alakası olan yerlere herhangi bir konuda istenildiği zaman izahat yapmaktadırlar. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise mali bilginin ilgili finansal çizelgelerden elde edilen veri ve bilgileri kullanacak olan kişi veya kurumlara transferinde tek bir yol değil de birden fazla alternatif yol sunan, uluslararası bazda rapor hazırlamaya imkan sağlayan, firmalara kendilerine uygun olan en iyi politikalara karar verme olanağı sağlayan kavram şeklinde açıklanabilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmaları küresel ölçekte muhasebe standartlarının oluşturulmasında büyük bir

katkı sağlamıştır. Ulusal standartların yetersiz olması, ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına yönelmelerinde artışa yol açmıştır.

Dünya çapında yaşanan iktisadi değişimler, ülke ekonomileri arasında bağlantılar kurulmasına ve hatta birbirlerine bağımlı hale gelmesine sebep olmuştur. Bu şekilde mali çizelgelerin hazır edilmesi ile rapor haline dönüştürülmesinde ortak muhasebe prensipleri konusunda birlikte olunmasına ve mali tabloların aynı kriterler esas alınarak hazır edilmesine yönlendirme yapmıştır.

Başka bir ifade ile uluslararası muhasebe standardı farklı muhasebe standartlarına sahip olan bazı ülkelerde faaliyet yürüten çok uluslu firmaların mali dönemlerinin sonunda hazırladığı mali tabloların değer belirleme ve bu tabloların sunulmasında yeterli ölçüde bir birlik kurmak hedefiyle ortaya koyulan, yazılı kurallardır. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na gereksinim oluşmasındaki temel faktör artık bilgilerin uluslararası camiada paylaşımına ve kıyaslamaya müsait olması ile birlikte yatırım ile ticaret ikilisinin uluslararası bir boyuta geldiğini ayrıca ortaya ortak bir muhasebe diline ve uygulamasına gereksinim hissedilmesidir şeklindeki ifade bunun bir neticesidir.

Yabancı yatırımcılara ait sermaye değerlendirmesi yapılırken vergi ve muhasebe ile alakalı hususlarda minimum problem ile karşı karşıya kalacakları yerlerde yatırım yapılması niyeti, anlaşılabilir, uygulanabilir olma seviyesi yüksekte, karşılaştırması yapılabilen, net Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ihtiyacı ortaya çıkaran etkenlerden birisi olmuştur.

1980'li yıllarda dünya çapında önem sahibi olan liberal politika akımlarından Türkiye de tesir altında kalmıştır. Bu zaman diliminde Türkiye'nin dışa açılma çalışmaları büyük artış göstermiştir. Ekonomik küreselleşmenin dinamiklerine uyum sağlamak ve dünya ekonomisi ile bütünleşebilmek amacıyla Türkiye ekonomisi, 1980 sonrasında köklü bir yapısal değişim geçirmiştir. Bu dönemde, korumacı ve ithal ikameci ekonomik yapı, yerini serbest pazar ve ihracat teşviklerine dayanan, dış ticaretin, kurun, faizin ve sermaye hesabının serbestleştirilmiş olduğu bir yapıya terk etmiştir. Türkiye, 24 Ocak 1980

tarihinde yürürlüğe koyulan kararlar ile ekonomisini serbest piyasa ekonomisine çevirmiştir. Bu zaman zarfında gelişmeler ve diğer tüm süreçlerden etkilenmiştir. Bunlara paralel olarak muhasebe ve denetim konularında ortaya çıkan gelişmelerden de etkilenerek uluslararası standartları kabul etmiştir.

Ayrıca muhasebe standartlarının bir bütün şeklinde yapılandırılması sonucunda elde edilen birtakım yararlar bulunmaktadır. Bu faydaların başında firmaların ve sektörler bazında karşılaştırılabilir olmasını temin etmek, en az iki pazarda kote olmuş işletmelerin farklı muhasebe standartları uyarınca finansal çizelge oluşturma yükümlülüğünü yok etmek, bunula birlikte sermayenin maliyet yükünü düşürmek, şeffaf bilgi kanalıyla piyasalara giriş ve çıkış konularında kolaylıklar getirerek rekabet konusunda bir artış sağlamak, yatırım kaynaklarının verimli bir şekilde dağılmasını temin etmek suretiyle ayrıca da ekonomik büyüme konusundaki teşvikleri sağlamak söylenebilir.

2.2 Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Uluslararası arenada çalışan firmalar, her ülkede belki de hiçbir şekilde benzerliği bulunmayan muhasebe sistemleri ile muhasebecilik uygulamaları ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durum firmalara çalıştıkları ülkelerin yasa ve kaideleri uyarınca finansal çizelge oluşturma gibi büyük bir yükümlülük meydana getirmiştir. Ülke sayısı arttıkça ortaya çıkacak olan karmaşa da daha büyük olacaktır. Bu konuda ise yatırımcılar büyük oranda olumsuz bir tesir altında kalmaktadırlar. Bu durum sadece yatırımcıları değil yatırım planı olan kişileri de aynı şekilde etkilemektedir. Bu sayede farklı ülkelerdeki farklı uygulamalar yatırımcılarda kıyaslama zorluğu oluşturmaktadır. Bu sebepten dolayı büyük oranda da vazgeçmeler görülmektedir (Gençoğlu vd. 2012).

Sermayenin ulusal niteliğinden kurtulup bütün dünya üzerinde ortak yatırım sahası olma niteliğini kazanmasıyla paranın yaşamış olduğu hareket hızlanmıştır. Yatırım yapılacak ülke çapında uygulamaya alınan muhasebecilik sistemi ve uygulamalarını çok iyi kavramak ve bilmek gerekmektedir. Yeni işletme veya var olan işletme için planlanan yatırım için işletmelerin finansal çizelgelerinin gerçek bilgiler içerdiği konusunda emin olma gereksinimi hissetmektedir (Akdoğan, 2003:32).

2.2.1 Dünyada muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi

Dünya ticari ve iktisadi manada büyük bir değişim geçirmiştir. Bu değişim özellikle 1789 Fransız ihtilali ile başlamış ve İngiltere’de başlayan sanayi devrimi ile büyük bir ivme kazanmıştır. Muhasebe ve muhasebecilik sistemleri ile birlikte muhasebe standartlarının da bu değişim içinde yeni bir hal aldığı büyük bir gerçektir. AB başta olmak üzere Türkiye’de bütün ülkeler ile birlikte bu değişiklikleri kabul etmiş ve uygulama kapsamına alarak hayata geçirmiştir (Özkan ve Acar, 2010:49).

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hazırlanmasına dair ilk düşünce 1960’lı yıllarda meydana çıkmıştır. Bu konuda çalışma yapılması için bir yapının oluşturulması düşüncesi ise ilk defa 1972 yılında Avustralya’nın başkenti Sydney kentinde gerçekleştirilen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde gündeme gelen bir husustur. Bu yapının bir örgüt veya kurumsal bir yapı olması gerektiği de yine bu kongrede kararlaştırılmıştır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ile Kalkınma Örgütü (OECD) iş birliği yaparak, muhasebe standardı oluşturmak amacıyla büyük bir hamle yaparak 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ni (IASC) kurdular. IASC tarafından en son 2000 yılında yayınlanmak üzere toplam 39 adet Uluslararası muhasebe standardı ilan edilmiştir (Kocamaz, 2012:107).

Finansman miktarının adaletli, taraf tutulmadan ve şeffaf olarak hazırlanmış bir raporlama ile niteliği artırılmış hesap verebilmenin ortaya çıkarılması zaruri bir hal almıştır. Bu mecburiyet UFRS kavramı ile aşılmaya çalışılmıştır. UFRS hususunda diğer ülkelerden en çok kabul alan iki ana uygulamaya rastlanılmaktadır. Bu uygulamalardan ilki Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US – GAAP – Generally Accepted Accounting Principles in The United States) olup ikincisi ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS – International Financial Reporting Standarts) olarak karşımıza çıkmaktadır (Erdem, 2012).

Prensip ve kaideleri Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından hazırlanan US GAAP ile 1990 lı yıllarda Amerika'da skandallara sahne olduğu bilinmektedir. Bu skandallar ile FASB'ın uluslararası arenada ciddi bir prestij kaybı yaşamasına neden olmuştur. IASB ise; IAS/IFRS'lerin prensip temelli bir şekilde oluşturulduğunu iddia etmektedir. FASB'ın camiaya yaşattığı olayları yaşatmayacağını iddia etmektedir. Ancak bunu da bu standartların kullanımının artması ile yapabileceğini ifade etmiştir (Erdem, 2012).

IASC'nin geliştirdiği muhasebe standartları AB tarafından uygulamalarının kolaylığı ile yapısal açısı nedeniyle tercih edilmiştir. İlk önce 41 muhasebe standardı ilan eden IASC'nin standartlarının bir kısmının uygulanmasından vazgeçilmiştir. Daha sonra 2001 yılında IASC bir yapılanma süreci geçirek Nisan ayında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) çalışmaları eski yapılanmadan devralmıştır. Bu yapılanma standartların da adını Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'ndan International Financial Reporting Standards (IFRS) şeklinde değiştirmiştir.

IASB; mevcut bulunan muhasebe standartlarının yürürlükten alınana kadar IAS adıyla yürürlükte olmasını fakat yeni geliştirilen muhasebe standartlarının IFRS ismi ile çıkmasını yeğlemiştir. IASB, AB'ni gelişim göstermesi ve IOSCO tarafından desteklenen bir kuruluş olması sebebiyle küresel bazda kabul almıştır (Erdem, 2012).

FASB ile IASB, 18 Eylül 2002 tarihinde Amerika – Connecticut Norwalk'da kapsamlı bir anlaşmayı imza altına almışlardır. Bu anlaşma gereğince uluslararası mali rapor oluşturma süreçlerinde kullanımı için kaliteli ve nitelikli standart belirlenmesi için ortak çalışma taahhüdünde bulunmuşlardır. Bununla birlikte bütün uygulamalar bazında uyumluluk sağlanan standartların tespit edilmesinde iş ve güç birliğinin tesis edileceği taahhüdünün olduğunu ifade etmişlerdir. Bu anlaşmaya Norwalk anlaşması ismi de verilmektedir. Bu sayede IASB ve FASB arası bir birlik oluşturma olanağı da doğmuş olmaktadır (Erdem, 2012).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ile TÜRMOB IASB'de bir üye olmasından mütevellit Türkiye'de bu muhasebe standartlarını yürürlüğe almıştır.

2.2.2 Türkiye’de muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi

Ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulması için ilk faaliyetler TMSK tarafından başlatılmıştır. TMSK’nın ana amacı TMS ve TFRS lerin ticari manada faaliyetler yürüten firmaların tümünde aynı anda uygulanma olanağının tesis edilmesi olmuştur. Muhasebe standartlarının geliştirme ve diğer aşamalar için yapılan işlem basamakları şu şekilde ifade edilebilir:

- 1920 lerin son zamanlarında kadar Fransa’da uygulanan sistem ve muhasebecilik standartları temel olarak kabul edilmiştir.
- 1930 ila 1950 li yılların arasındaki zaman diliminde Almanya’ya ait uygulanan sistem ve muhasebecilik standartları temel olarak kabul edilmiştir.
- 1949 yılında ise Türkiye’de muhasebe ve muhasebecilik alanında büyük reformlar yapılmıştır. Almanya’da yürürlükte olan birtakım kanunlar dikkate alınarak GVK ve KVK ile VUK 1949 yılında yürürlüğe alınmıştır. Sermaye piyasası içinde bir gelişme olmadığı nedeniyle vergi muhasebesi temelli kayıt metodu baz alınmıştır.
- 1957 yılında TTK yürürlüğe alınmıştır. Öyle ki bu kanun ile muhasebe anlamında yapılan birçok değişiklik halen günümüze kadar ulaşmıştır. TTK üzerinde ise İsviçre ve Almanya’nın tesirlerinin olduğu ifade edilmektedir.
- 1972 yılında KİT’lerin kullanması için devlet muhasebesi düzenlemesi geliştirilmiştir.
- 1981 yılınca SPK faaliyetlerine başlamıştır. Bununla birlikte defter ve finansal çizelgeler vergilere göre düzenlenmeye başlanmıştır. Bunu oluşturan SPK dır.
- TÜRMOB ise 1989 yılında faaliyete geçmiştir. Muhasebe mesleğini icra eden kişilerin birlik oluşturarak TÜRMOB adı ile resmi bir yapı altında güçlenmesini amaçlamaktadır. TÜRMOB’un kurulması olayı bu amaca yönelik önemli gelişmedir.
- İlk kez 1993 yılında Merkez Bankasınca tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Akademisyenlerin oluşturduğu bu tebliğin AB mevzuat ve yönetmelikleri ile uyumlu bir şekilde olması özelliği mevcuttur.
- 1994 yılında TÜRMOB’ın kontrolünde bir şekilde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) faaliyete geçirilmiştir.

TMUDESK'in 60 adet üyesi bulunmaktadır. TMUDESK tarafından 19 tane Türk Muhasebe Standardı (TMS) Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyuşan şekilde yayınlanmıştır (Kocamaz, 2012:111).

- 1999 yılında kendi uygulamaları dahilinde TMSK faaliyete geçmiştir. 2002 yılının mart ayında 9 üyesi ile TMSK'nın faaliyetleri start almıştır.
- TMSK tarafından 29 tane TMS ve 6 tane TFRS Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe koyulmuştur. Bununla birlikte TMSK'nın hazırladığı muhasebe standartları IASB anlaşması ile IASB tarafından aynen kabul edilmiştir (Akgül ve Akay, 2006:4).
- 01.11.2006 tarihinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından bankacılık sektöründe bu konu ile ilgili daha önce yürürlüğe alınmış tüm kanun vs. lerin yürürlükten kaldırıldığını ve TMS lerin mecburi bir şekilde uygulanmasını kararlaştırmıştır. Aynı karar 1 Ocak 2008 tarihinde ise Hazine Müsteşarlığına, sigorta ve reasürans firmalarına, bunlara ilave olarak bireysel emeklilik firmalarına mecburi hale getirilmiştir.
- 02.11.2011'de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) kurulmuş, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun Türk Muhasebe Standartları (TMS) ilanı yetkisi KGK'ya verilmiştir (Kocamaz, 2012:113).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet önderliğinde hayata geçirilmiştir. Bu resmi yapılanmalar; İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ile Maliye Bakanlığı dahilinde faaliyet yürüten kuruluşlar olarak planlanmış ve faaliyete geçirilmişlerdir. 1989 yılında, 3568 numaralı kanunla muhasebe mesleği özel bir hale getirilmiş ve mesleğin en yüksek seviyedeki resmi kuruluşu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), muhasebe kaidelerinin belirlenmesi için Maliye Bakanlığıyla bir dizi ortak çalışmalara start vermiştir. 1994 yılında TÜRMOB girişimleri ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) faaliyete geçirilmiştir. TMUDESK'in hedefi, bütün ilkede faaliyetlerini yürüten firmaların ve kurumlar ile kuruluşların mali çizelgelerinin düzenlenmesini esas kabul etmek, muhasebe prensiplerinde tek

düzeni tesis etmektir. TMMOB'in genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 tane muhasebe standardına dair taslak haldeki standartların Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) olarak kabul edilmesi yönünde karar alınmıştır. Bu TMS'ler 1 Ocak 1997 günü uygulamaya alınmıştır. Bu standartların hazırlanması vetiresinde, metinlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyuşmasına, Türk iktisadi durumu, firmaların yapılanması ve ihtiyaçlarının dikkate alınmasına önemlidir. TMMOB'in muhasebe standartları tespit amaçları şöyle açıklanır (Yılmaz, 2007:143):

- Mali çizelgelerin oluşturulması ve kamuoyuna arz edilmesine temel kabul edilecek muhasebe standartlarını üretmek ve yayımlama işlemlerini yürütmek,
- Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında uyum tesis etmek,
- Türkiye'nin iktisadi yapısı ile gereksinimleri dikkate almak,
- Mali çizelgelerin oluşturulması ile erişime açılmasına dair mevzuat ile muhasebe standartları ve metotlarının uyumlulaştırılması ile alakalı faaliyet yürütmek,
- Yurt çapında muhasebe uygulamaları içinde büyük anlamda yeterlilik almış muhasebe kavram ile terimlerinden muhasebe standartlarının üretilmesinde yer almak,
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin, Türkiye çapında genel bir şekilde kabul görmesi ve tüm mali bilgi kullananlar için geçerli olması adına bazı problemlerin çözümlerinin üretilmiş ve hayata geçirilmiş olmalıdır. Bunları şöyle sıralayabiliriz:
- TMMOB'in bağımsız yapılanma şeklinde tüzel kişiliği yasal olarak tesis edilmeli ve standartların yürürlüğe alınmasında yaptırıma haiz olma niteliği olmalıdır, standartları oluşturma, yayımlama izni yalnızca kurulda olmalıdır (Yılmaz, 2007:143).
- Mevzuattan ortaya çıkan problemler çözümlenmelidir (Yılmaz, 2007:143).
- Mali bilgi kullanıcıları TMS'yi kabullenmeli ve bu standartlar doğrultusunda oluşturulacak mali çizelgelere ilgi göstermelidirler (Yılmaz, 2007:143).
- Muhasebe personelleri TMS'nin uygulama kriterleri hakkında bilgilendirilmeli ve eğitimleri tamamlanmalıdır (Yılmaz, 2007:143).

- Mali müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler, Denetçiler, Teftiş Kurulları, Muhasebe uygulamalarının TMS esasları doğrultusunda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususunda kontrolleri gerçekleştirmelidirler (Yılmaz, 2007:143).

2.3 Muhasebe Standartlarının Hazırlanma aşaması

Ulusal muhasebe standartları, o ülkeye özgü ayrıca o ülkede geçerli olan, aynı ülkedeki kuruluş işletmelerinin muhasebe sistemi dahilinde ve finansal çizelgelerinde uygulamanın birlik içinde olmasını tesis etmek niyeti ile, muhasebe evrensel tanımı, kanun, kural, prensip, metot ve teorilere uyarınca düzenlenen tekdüzen mal oluş ve varlık yönergeleri ile tekdüzen hesap ana hatlarında oluşan kanun kararları ve yönetmeliklerle tamamlanmış ve uygulamaya konulması gerekli bir sistemdir. İşletmeler ve kurumlar oluşturulan sistem dahilinde hesaplarını kayıt etmekte ve bu sisteme göre mali çizelgeler oluşturarak hesaplarının açıklamalarını yapmaktadırlar. Bir ülkenin uygulamakta olduğu bir muhasebe sistemi, o ülkede kabul edilmiş prensip, kavram ile standartların oluşturduğu muhasebe kuramları ile kanuni sınırlılıkların etkisi altında kalmaktadır. Ulusal muhasebe standartları ile ülke çapında muhasebe uygulaması devam ettirilmektedir. Muhasebe standartlarının taşınması gereken kriterler şunlardır (Kocamaz, 2012:107);

- Muhasebe standartları isteğe uygun ve anlamlı muhasebe verileri türetmelidir.
- Muhasebe standartları iktisadi durum ve performans temelli olan tedbirli ve gerçek nitelikli ölçmeler gerçekleştirmelidir.
- Muhasebe standartları, iktisadi durum ve performansla dair güvenli ölçümler türetmelidir.
- Muhasebe standartları, yalnızca kuramsal olarak güçlü bir yapı sahip olmamalıdır. Güçlü bir kuramsal temel ile birlikte pratik anlamda da güçlü uygulamalar barındırmalıdır.
- Muhasebe standartları, üzerinden durulan husus ile alakalı olarak çok büyük karmaşıklıklar içermemelidir.
- Muhasebe standartları, aralarında benzerlik ya da ilişki bulunan veriler için ayırım konusunda yeterli bir şekilde kesinlik bulundurmalıdır.

- Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı temin etmek için kesinlik barındırmalıdır.
- Muhasebe standartlarının farklı bir uygulama türlerine olanak sağlaması tercih edilen bir durumdur. Farklı uygulama türlerine imkan sağlandığında ya da muhasebe prensiplerinin uygulanmasının yapılmasında hüküm getirilmesi gerektiğinde, denge özelliği olan açıklamalar istenmelidir.
- Açıklamalar, bir firmanın finansal durum ve performansı, risk bilgileri, riskleri idare etme çalışmalarına dair değerlendirme yapabilecek kadar yeterli olmalıdır.
- Muhasebe standartları, sadece en ileri finansal piyasalar dahilinde, finansal piyasalar ile birlikte gelişen piyasalar için de uygulanabilir niteliği bulunmalıdır.

Muhasebe standartlarının sadece tespit edilmesi yetersiz kâdır. Bununla birlikte kanuni dayanakların da, uygulamaların gerçekleştirilmesi ile denetiminin de sağlanması iktiza etmektedir. Muhasebe standardının oluşturulmasında yasamanın oluşturması, özel sektörde faaliyet yürüten kuruluşların ile oluşturulma, yetkinin kamu adına özel kuruluşlara devri söz konusu edilerek oluşturulması şeklinde izlenebilecek üç farklı yol bulunmaktadır.

2.3.1 Muhasebe standartlarının yasama yolu ile oluşturulması

Muhasebe standartlarının yasalar ve yasalara bağlı olarak veya yasalara bağlı olmadan yayınlanan yönetmelikler ya da buna benzer bir metotla devlet eliyle tespit edilmesi halidir. Muhasebe standartlarının böyle bir biçimde oluşturulması halinde muhasebe düzenlemelerinin sistem içi veya sistem dışında kalan diğer olgularla olan uyuşması hususunda yaptırım problemi ortaya çıkmamaktadır. Bu şekilde koyulacak muhasebe düzenlemelerinin alakalı olduğu fırsatçıların baskınlarına göğüs gerebilmesi ve bu konuda daha dirayetli olması gerekmekte ve bu konuda büyük bir beklenti oluşmaktadır. Yasama otoritesi muhasebe standartlarını tespit ederken bu standartlara uyulmamasının gerçekleşmesi halinde uygulanacak ceza ve yaptırımları da tespit etmektedir. Bu aşamada en son karar merciinin mahkeme olması ve bu sürecin burada noktalanması hem standartların uygulanmalarının gerçekleştirilmesi hem de bu

standartlara uyulmamasının gerçekleşmesi durumunda ceza yaptırımlarının gerçekleştirilmesi adeta bir pekiştirici niteliğindedir. Mesela Avrupa Birliği (AB)'de muhasebe standartları aynı zamanda konseyin bir direktifi şeklinde kabul görmekte ve bu direktifler harfiyen üyelerin ülkelerindeki mevzuatlara mecburi bir şekilde geçirilerek yürürlüğe konulmaktadır.

2.3.2 Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluş ile oluşturulma süreci

Muhasebe standartlarının tespit edilmesinde özel sektörde faaliyet yürüten düzenleyici kuruluşlar da çalışmalara katılabilirler. Özel sektör tarafından hazırlanan herhangi bir standardın kullanılması tümüyle isteğe bağlı olarak bir şekilde yürütülmektedir. Bu nedenle standartların uyumunun olmasında bu kuruluşların yaptırım yetkisine haiz olmaları en büyük problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tür kuruluşlar; dernek, vakıf veya birlik biçiminde örgütlenmiş ve özel sektör temsilcilerinin yer aldıkları bölgesel ya da uluslar arası yapılanmalardır. Özel sektör düzenleyici kuruluşlar güçlerini kullanarak standartlara uyum konusunda başarı yakalayabilmek adına standartlara ait taslakların dolaşıma açılmasını gerçekleştirirler. Bu sayede fikir alış verişini yaparlar. Bu fikir alış verişi ile kavramsal olarak standartların ana hatlarının kabul edilmesi için uzlaşma arama şeklinde isimlendiren geniş bir kurallar bütününe uygulama durumunu gösterirler.

2.3.3 Kamu sektörünün muhasebe standartlarını oluşturma yetkisini özerk bir kuruluşa devredilmesi ile hazırlanması

Muhasebe standartları oluşturma yetkisinin kamu otoritesinin dayanağı olduğu herhangi bir özel kuruluşa devredilerek gerçekleştirilen metottur. Bu yöntemde her zaman yetiştirilebilecek olan yaptırım gücünün var olması her zaman bir avantaj konumundadır. Bu metot ABD'de tipik bir şekilde uygulanıyor haldedir. Amerikan Kongre'sinde bulunan muhasebe yükümlülüklerini tespit etme yetkisi Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC – Securities Exchange Commission)'na devredilmiştir. Türkiye'de ise muhasebe standartları oluşturulması için kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) bu yöntemde bir örnektir.

2.4 Muhasebe Standartlarının Hedefi

Kuruluşlarının gerçekleştirildiği ülkelerden başka bir ülke içinde ticari faaliyetler yürüten firmaların faaliyet yürüttüğü her ülke için farklı bir muhasebe sistemine maruz kalmaları mümkün olan bir durumdur. Bu farklılığa bağlı olarak, faaliyet yürütülen ülkenin muhasebe uygulamaları uyarında finansal çizelgeleri oluşturmaları gerekmektedir. Ortaklar, yatırım yapan insanlar ile kreditor yapılanmalar ile diğer çıkar birimleri için ortaya çıkması imkanı bulunan bir netice ortaya çıkarmaktadır. Bu neticenin özellikle konsolide mali çizelge oluşturmak gibi birçok konuda problem oluşturacağı görülen büyük bir gerçektir. Üstelik bir firmanın çalışmalarına atı neticeleri ifade eden çizelgelerin anlaşılabilir, kıyaslanabilir olması için uluslararası ticaret yapması mecburi bir faktör olarak görülmemektedir. Yalnızca kendi ülkesinde çalışmalar yapan bir firmanın uluslararası düzeyde çalışan bir banka ya da kredi kuruluşundan kredi talebinin gerçekleşmesi durumunda kredi kuruluşu, firmadan çizelgelerini uluslararası standartlara uygun bir düzende oluşturmasını isteyecektir. Bu gibi sebeplerle ulusal çapta faaliyette çalışan bir firmanın de çizelgelerini bu koşulları göz önünde bulundurarak oluşturması hem firma hem de yatırımcı insanlar için önem arz eden büyük bir faktör olmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşturmasını bir mecburiyet şekline sokan bir başka husus ise firmalar arasında gerçekleştirilen birleşme operasyonlarıdır. Büyük yatırım projelerini hayata geçiren ve oldukça yüksek bütçeli faaliyetler yürüten firmaların gereksinimlerini sadece borçlanma şeklinde çözüme kavuşturamadıkları tespit edilmektedir. Bunun neticesinde ise “birleşme” kavramı ortaya çıkmaktadır. Farklı muhasebe uygulamaları ile faaliyetler yapan ve farklı politika uygulamalarında sahip firmalarda satın almalar ya da birleşmeler neticesinde meydana gelen yeni firmanın mevcut durumu ve şerefiyenin belirlenmesi gibi bir takım problemler meydana gelmektedir. Bunun üstüne birleşme işlemi farklı ülkelerde olan firmalar arasında gerçekleşmiş ise bu problemler daha büyük ve karmaşık bir hal almaktadır. Birleşme konusunun küresel ölçekte önem kazanması ile uluslararası muhasebe uygulamalarında uyum konusunun önemi ise sürekli büyüyen bir ivme ile artış göstermektedir.

Türk Muhasebe Standart (TMS)'ları mali çizelgelerin geneli bilgiler içeren, bütünlüğü sağlanmış olması açısından güven tesis edebilmek amacıyla hazırlanmışlardır. Bu standartlar sayesinde mali veri analizi yapan kişi veya kuruluşlar doğru verilere erişebilmekte ve kıyaslama gerçekleştirebilmektedirler. Hisse senedi bulunanlar, kamu kuruluşları, banka ve öteki mali kuruluşlar mali çizelge analizi yapan kişi ve kurumlara örnek verilebilirler. Uluslararası anlamda firmaların ortaya çıkması ile bu durumla ilişkili olarak gelişme gösteren uluslararası yatırım, büyük firmalar, bilgi ve teknoloji iletimi tarzı hususlar elde edilen işlenmiş ya da ham olarak her türlü bilgi için değerlendirilmesi gereken veri etiketi yapıştırılması zorunluluğunu getirmiştir. Bu durum muhasebe uygulamaları esnasında göz önünde bile değerlendirilmez iken uluslararası muhasebe kavramı ile birlikte hem iş he de günlük yaşamda yerini almıştır.

Bu anlamda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yasal düzenlemeler bakımından bir uyum ile düzen tesis etmek, muhasebe tarafından elde edilen başka başka neticelerin anlamlarını ifade etmek, meydana gelebilecek hataları gidererek hatalı karar verilmesi gibi durumları engellemek gibi yararlar gösterecektir. Muhasebe politika ve prensiplerinin uygulanmasında tek düzen sistemini oturtulması ile birlikte muhasebe servislerinin ürettiği bilgileri kullananların doğru bir şekilde değerlendirmelerde bulunmalarına imkan oluşturmak, uluslararası masada ortak bir muhasebe dilini meydana getirmek, mali çizelgeleri doğru, güvenli, taraf tutmayan, şeffaf olan, anlaşılması kolaylıkla sağlanan, kıyaslaması yapılabilir bir biçimde oluşturmak gibi hususlarda sağladığı yenilikler muhasebe standartları oluşturmanın ve uyumlulaştırılmasının sahip olduğu önemi gözler önüne sermektedir.

2.5 Muhasebe Standartlarının Uyumlulaştırılması

Küreselleşme, mali piyasaların bütünleşmesini, firmaların sermaye piyasasına herhangi bir engel ile karşılaşmadan girişini, muhasebenin uluslararası bir biçime dönüşmesini ve dolayısıyla dünya çapında genel anlamda kabul almış ortak muhasebe standartlarının uyumlu hale getirilmesini ve bu uyumlu hale getirmenin de mecburiyetini meydana getirmiştir. 6102 numaralı Türk Ticaret

Kanunu (TTK) firmaların bir kısmını TMS ile TFRS konusunda mecburi tutmuş bir kısmını da tercihli olacak şekilde isteğe bağlı bırakmıştır. Bu durum firma sahipleri ile işletmeden finansal bilgi paylaşımı bekleyen paydaşların firmanın finansal durumu, finansal performansı ile bunların incelenmesini en doğru biçimde anlayabilmesi için uluslararası biçimde standartlaşması gerekliliğini doğurmaktadır (Akgün, 2012:1).

Ülkeler için kendilerine has özelliklerde muhasebe standardı hazırlamak gayet tabii ve yapılması gereken bir durumdur. Bu anlamda büyük bir ilerleme gösteren ülkelerin varlığı göz çarpmaktadır. Ancak bunun yanı sıra bu konudaki faaliyetleri henüz yeni başlamış veya başlayacak ülkelerin olduğu da bilinmektedir. Bazı araştırma sonuçlarına göre ülkelerin kendi standartlarından memnun olmadıklarını ancak bazı ülkelere nazaran daha iyi standartlara sahip olduğunu düşündüklerini ifade etmişlerdir (Akgül ve Akay, 2006:24).

Uyumlu hale getirme içinde farklı muhasebe uygulamalarına sahip ülkeler arasında bir uyum ve bütünlük oluşturma tesis edebilmek için gerçekleştirdiği bazı düzenlemeleri barındırır. Bu düzenlemeleri amacı ise muhasebe ya da denetim hususlarında başka ülkeleri tesiri altına alması ile diğer ülkelerin de bu faaliyetlerden yarar sağlamaları olarak ifade edilebilir.

Bu düşünceler ile uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve yürürlüğe alınması sayesinde ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması konusunda da katkı sağlanmış olur.

Mali piyasalar içinde politik hudutların olmasının yok edilmesi, çok uluslu firmaların sayısında görülen artış, bağımlı olmayan bir denetim mekanizmasının yaygın bir hal alarak küresel ölçüğe ulaşması, devletlerin iktisadi birliktelik tesis etme hedefleri ile gelişen ülkelere verebileceği bir takım faydalar muhasebe standartları arasında bir uyumun tesis edilmesi için verilebilecek sebepler arasında yer alabilmektedirler (Akgül ve Akay, 2006:25-26).

Mali Piyasaların Küresel Bir Hal Alması: İşletmelerin fon gereksinimini karşılamak için sermaye ve mali piyasalara kanalize olması, teknolojiye ve teknolojiye bağlı olarak, operasyon hızlarında görülen gelişmeler ile uluslararası ticaretin kolay bir hale getirilmesi hatta teşvikinin yapılması durumuna ait bir neticedir. Birçok ülkeye ait borsalarda yabancı yatırımcı sayısı dikkate

alındığında işlem hacmi bazı ülkelerin gayrisafi yurtiçi gelir miktarının da üstünde bir miktar olarak gerçekleşmektedir.

Mali piyasalarda ortaya çıkan bu gelişimler ile değişiklikler, yararlı ve güvenilebilecek finansal veri gereksinimini meydana getirmektedir. Uluslararası firmalardan ya da başka ülkelerden finansman temin etmek isteği bulunan işletmelerin çizelgelerini düzeltme işlemine tabi tutmaya ihtiyaç duymadan hazırlaması maliyet miktarını düşürecek ve hem finansman gereksinimi duyan işletme hem de yatırımcı açısından güven duyulan bir ortam tesis edecektir.

Uluslararası İşletmeler: Küresel hale bürünmeye bağlı bir biçimde dünya üzerinde büyük işletmelerin meydana gelmesi ile bu firmaların çalışmalarını merkezleri olmayan başka bir ülkede icra etmeler, finansal çizelgelerinin uyumlu hale getirilmesine gereksinim hissedilmeksizin konsolide edilmesi, ilave bir işleme ihtiyaç olmadan uyumlu hale getirilmesi için ilkeler arasında standartların uyumlu hale getirilmesine gerek vardır. Çalışma performansının değerlendirmeye tabi tutulması, ülkeler arası çalışan trafiğinin oluşturulması, bağımsız denetlemenin maliyetinin düşürülmesi gibi faydalarının olması muhtemel bir durumdur.

Bağımsız Denetim İşletmeleri: Uluslararası standartların hazırlanmasında en büyük yarar elde etmede katkı sunacak sektörlerden biri de bağımsız denetim işletmeleri sektörüdür. Hali hazırda bu firmalar uluslararası alanda faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Bu şekilde bir düzenleme bu işletmeler için çalışanların eğitim maliyetlerini düşürmeye yarayacaktır. Bu maliyetin düşmesi ile çalışan değişimi ve bu trafik daha kolay bir hale gelecektir.

İktisadi İşbirliği Organizasyonları Tesis Etme Amaçları: Siyasal idareler, işbirliği ve kalkınma konusunda bölgesel bazda ya da iktisadi açıdan işbirliği ya da yapılanmalar hazırlayarak hem ekonomik hem de politik ilişkilerin gelişmesini amaçlamaktadırlar. Bu amaç etrafında bir araya gelen ülkeler arasında muhasebe sistemleri bakımından görülen farklılıkların ya da farklı uygulamaların yok edilerek bir standardın meydana getirilmesi, bu birliklere dahil olan ülkelerde bulunan firmaların mali verilerinin mukayese edilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Uluslararası Birliktelik Oluşturmaya Dair Faaliyetler: IASB'nin oluşturduğu muhasebe standartlarının yürürlüğe alınmasıyla uluslararası sermaye piyasaları ve borsalarına kote olmuş firmaların hisse senetlerinin ve mali çizelgelerinin analizleri sonucunda, bu firmaların faaliyet yürüttüğü ülkede kullanılan ulusal standartlarına göre daha anlamlı verilerin elde edildiği görülmektedir (Doupmik ve Perera, 2007:1).

Bu organizasyonlara ya da birliktelere dahil olan bütün ülkeler tarafından bu standartların benimsenmesi ve uygulanması ile uluslararası bir uyum ve birliktede hareket etme meydana gelecektir. Bu durumda mali çizelgelerin anlaşılabilir olma niteliği artış kaydedecektir. Bu artış ile birliktede yatırım konusunda biraz daha şans artmış olacaktır (Akgün 2004:6).

Gelişim Aşamasındaki Ekonomiler İçin Yararlar: Standart oluşturma faaliyetleri gerçekleştiren ülkeler ile henüz bu konuda bir faaliyeti olmayan ülkeler de bulunmaktadır. Bu hususta deneyim sahibi ülkeler diğer ülkelere yol gösterici bir niteliğe kavuşmaktadırlar.

Yatırımcılar sermaye piyasası dahilinde farklı bir ülke için yatırım kararı alınması sırasında gereksinim hissettikleri bilgilere ulaşmak amacıyla yatırım için üzerinde durulan firmaya ait mali çizelgelerin detaylı bir şekilde analiz etmeleri gerekmektedir. Bu çizelgeler yalnızca oluşturulduğu ülkede uygulanan muhasebe sistemi kuralları uyarınca oluşturulmuş birer çizelge ise çizelgeye anlam yükleme zor olacaktır. Bu konuda bazı sakıncalar ortaya çıkabilmektedir (Kothari ve Borone, 2006:22). Bu yüzden lokal standartlar uyarınca hazırlanmış çizelgeler, girişimcilerin gerçekleştirecekleri yatırım konusunda etkili olmaktadır. Ancak meydana gelen bu negatif durum, uluslararası standartlar dahilinde oluşturulmuş mali çizelgeler ile çözüme kavuşturulabilir (Akgün, 2004:6).

Muhasebe standartlarının önemi küreselleşme ile birliktede bütün kesimler tarafından hem kabul edilmiş hem de anlaşılmıştır. Bu konuda uyumlu hale getirme işleminin oluşturulabilmesi için ülkelerin yanı sıra bazı kurum ve kuruluşlar ile birliktede bazı yapılanmalar da çalışma yürütmektedirler. Bu çalışmalara da ciddi boyutta bir fon desteği sağlanmaktadır. Bu kuruluşlara Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD – Organisation for Economic Co-Operation and Development), Uluslararası

Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Para Fonu (IMF – International Monetary Fund), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO – International Organisations of Securities Comissions) örnek olarak verilebilir (Akgül ve Akay, 2004:27).

Dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının lazım olduğunu gerekli gören görüşlerin karşısında harmonizasyon karşısında duran fikirler de bulunmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulması sürecini engelleyen veya uzatan öğeler de bulunmaktadır. Bu öğeleri şu şekilde ifade edebiliriz:

- Uyumlu hale getirmenin yapılması konusunda engellerden en büyük olanı ülkeler arasındaki muhasebe sistemleri ile uygulamalarının farklarının çok küçük olarak kabul edilmesi fakat bu farkın gerçekte çok büyük olması,
- Bazı ülkelerde verimli bir biçimde faaliyetlerini yürüten meslek birliklerinin olmaması,
- Bazı ülkelerde yerleşmiş olan milliyetçi ve muhafazakâr bakış açıları,
- İktisadi bakımdan meydana gelen neticelerin muhasebe standartları üzerindeki tesirleri

Bu engellere karşılık, uluslararası çapta muhasebe standardı hazırlama faaliyetleri büyük bir ivme ile yürütülmektedir. Bu konu adeta birçok ülke ve yapılanma için öncelikli husus olarak değerlendirilmektedir (Akgül ve Akay, 2004:26).

2.6 Muhasebe Standartlarını Düzenleyen Kuruluşlar

2.6.1 Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartlarına ilişkin kuruluşlar

2.6.1.1 International accounting standards committee

IASC, muhasebe standardı oluşturma hususunda ilk öncülük eden kuruluşlardan biridir. Muhasebe meslek kuruluşlarının öncülüğünü yapan Uluslararası

Muhasebe Standartları Komitesi, 29 Haziran 1973 tarihinde standartlara ilişkin ilk düzenlemeleri içeren bildiriye yayınlamıştır. Bu komiteye 1974 yılında TMUD, 1994 yılında ise TÜRMOB ve TMUDESK üye olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 88 ülkede bulunan 125 muhasebe mesleği ile ilgili kurum ve kuruluşların üye olduğu bir organizasyondur.

Muhasebe standartlarının oluşturularak yayınlanması ve başka ülkeler tarafından benimsenerek standartların etkisi altında olan alanların sürekli genişleme kaydetmesi amacı 1992 tarihinde yürürlüğe alınan tüzük içinde yer almaktadır. 1990 lı yıllarda IASC tarafından başka ülkelere ait standartlar üzerinde uyumlu hale getirme amacını taşıyan faaliyetler yürüttüğü için standartlar içinden seçme durumu bulunmaktaydı.

Ancak 2001 yılından sonra organizasyon içinde yapısal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu değişikliklerden ilki isim konusunda hayata geçirilmiş ve organizasyonun adı International Accounting standards Board (IASB) halini almıştır. Bu şekilde yenilenen ismi ve yapısı ile 2001 yılı nisan ayında faaliyetlerine başlamıştır.

Ancak bu değişime ait planlamalar 2000 yılı mayıs ayında başlamıştır. Bu çalışmalar kapsamında kurulun tüzüğünde yeneiden belirlenen hedefler şunlardır:

- Kamuya ait fayda dikkate alınarak, kaliteli, güvenli, şeffaf ve netlik içeren, mukayese edilmeye müsait, anlaşılabilir ve uygulanma konusunda rahatlık içeren Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulması,
- Oluşturulmuş bu standartların başka ülkeler tarafından benimsenerek muhasebe uygulamalarının genel uygulamalar ile uyumlu halde gerçekleştirilmesine yönelik teşvikler yapmak,
- Belirlenen hedef noktasında bulunan kaliteye erişmek için bütün üye ülkelerin kendi içlerindeki muhasebe standartlarını IAS ve IFRS ile uyumlu hale getirmesini sağlamak.

IASB'nin bu yapılandırma ile oluşturulan yeni tüzük dikkate alındığında standartlar arasında seçme uygulamasının ortadan kaldırılarak bütün dünya

çapında tek bir standart uygulamasını tesis etmek amaçlı bir değişim hedef olarak kabul edildiği görölmektedir.

IASB tarafından hazırlanan bu standartlar her geçen gün daha bir önem kazanmaktadır ve bu kazandığı önem doğrultusunda yağın hale gelmektedir. 200 yılından önce IAS ve ardından da IFRS ismi verilerek yayınlanan muhasebe standartları ve raporlama standartları dünya çapında bütün muhasebe ve raporlama standartları ile aynı anda yarış içinde bulunmaktadır. IOSCO' üye olan kuruluşlar için 2000 yılında yaptığı öneride yabancı kaynaklı firmaların menkul kıymet ihracı ile uluslararası kayıt bilgilerine IAS ya da IFRS ile uyumlu bir şekilde hazırlanmış bilanço bulunması durumunda izin vermeleri hususunu dile getirmektedir. Avrupa Komisyonu tarafından yapılan duyuruda ise ileriki yıllarda bilanço hukuku üzerindeki uyumlu hale getirme çalışmalarında IASB tarafından ilan edilen muhasebe standartlarını baz olarak kabul edileceğini ifade etmiştir. 11 Eylül 2002 tarihinde yürürlüğe alınan tüzük hükümleri gereğince AB içinde yer almış ve borsaya kote olmuş bütün firmalar 2005 yılından itibaren mali çizelgelerini IAS ile IFRS e uygun bir biçimde oluşturmak mecburiyetinde kalmışlardır.

9 Temmuz 2009 tarihinde ise yayınlanan KOBİ lere özel oluşturulmuş UFRS ler uygulamaya alınmıştır (Erdem, 2012).

2.6.1.2 International federation of accountants

1977 yılında gerçekleştirilen XI. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında 49 ülkeden 63 muhasebe meslek kuruluşunun katılımı ile kurulmuştur. Merkezi New York'ta yer almaktadır. IFAC'a 130 ülkeden 175 üye olan kurum ve kuruluş bulunmaktadır. Bununla birlikte 2 500 000 den fazla bireysel üyesinin olduğu tahmin edilmektedir. Bakanlar Kurulu kararı ile 1979 yılında TMUD'un bu organizasyona kurucu üyeliği onaylanmıştır. Bunun ardından 1994 yılında TÜRMOB bu organizasyona üye olmaya hak kazanmıştır.

IFAC'ın üye profilinde farklı ülkelere ait meslek örgütleri, kamu ve özel sektör ile eğitim konusunda aktif olan çalışanları ile öğretim üyeleri bulunmaktadır. Muhasebe mesleği ile meslekte kalite seviyesini daha yükseklerle çıkararak uluslararası anlamda standartların meydana gelmesine yönelik faaliyetler yürütmektedir. Bu çalışmaların yürütüldüğü alanlar ise

- Denetim hizmetleri
- Eğitim sektörü
- Meslek ahlâkı
- Finans ve yönetim muhasebesi
- Bilgi teknolojileri
- Devlet muhasebesi

şeklinde verilmektedir.

2.6.2 Türkiye muhasebe standartlarına dair kuruluşlar

Türkiye’de muhasebe ve muhasebe mesleğinin gelişiminin sağlanması ve bu konuda dünya çapında bir rekabete girilebilmesi için katkılar sunan 3568 numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe alınmıştır. Bu kanunun da aracılığı ile muhasebe konusunda standartların getirilmesi gereksinimi meydana gelmiştir. Buna ilave olarak IFAC’a üye olmaktan kaynaklanan zaruri hallerden dolayı ana hatları ile hemen sonrasında da diğer tüm detayları ile IAS benimsenmiştir. Bununla birlikte TMMOB ve TMSK, IAS lara uyumlu bir şekilde ülkemizdeki standartların oluşturulması sorumluluğu ortaya çıkmıştır. Bu süreç zarfında muhasebe standartlarının oluşturulması ve kamuoyu ile halka meslek mensuplarına arz edilmesi ile alakalı olarak çalışmalar yürütmüşlerdir. Zamanla konuda yürütülen faaliyetler sona erdirilmiştir. Kurumların çalışmaları sonlandırıldıktan sonra ilgili yasal düzenlemeler ile faaliyetlerine başlayan Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) bu çalışmaları devam ettirmiştir. Bu kurum bünyesinde yürütülen çalışmalarda hali hazırda standart oluşturma faaliyetleri devam etmektedir.

2.6.2.1 TMMOB

TMMOB, Türkiye’de muhasebe ve denetim konusunda standartların belirlenmesi amacı ile faaliyete geçirilen ilk kuruluş olma özelliğini taşımaktadır.

TMMOB, mali çizelge sunumlarında gereksinim hissedilen açık, şeffaf, güvenli, mukayese edilebilir ve anlaşılabilen muhasebe prensipleri ve

standartları hazır hale getirmek ve bu standartları uygulayabilecek muhasebe personellerinin düzenli bir biçimde çalışmalarını gerçekleştirebilmeleri için imkanlar sunabilecek denetim standartları takip etmek için TÜRMOB dahilinde faaliyete geçirilmiştir. 14 Şubat 1996 tarihinde TÜRMOB tarafından ilk standart hazırlanmıştır. KGK'nın kurulmasıyla faaliyetlerini sonlandırdığı süreye kadar on dokuz tane Muhasebe standardı yayınlamıştır. Fakat TİMUEDESK'in hazırladığı bu standartlar yürürlüğe alınmamıştır. Buna firmalar üzerinde TİMUEDESK'in bir yaptırıma sahip olmaması sebep olmuştur. Bunun sebebi de gerekli yasal düzenlemelerin hayata geçirilmemiş olmasıdır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:580).

2.6.2.2 TMSK

TMSK, 2499 numaralı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 numaralı yasa ile ilave edilen Ek-1. maddesi uyarınca mali çizelge gereksinim hissedilen açık, şeffaf, güvenilir, mukayese edilebilir ve anlaşılabilir muhasebe prensipleri ve standartları hazırlamak ve bu standartları yayınlamak için, kamu tüzel kişiliği düzeyinde, idari ve mali konulardan bağımsız bir şekilde hayata geçirilmiştir. TMSK, MB, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, YÖK, Hazine Müsteşarlığı, SPK, BDDK ve TOBB gibi kurumların her birinden bir ve TÜRMOB'dan iki üye ile birlikte toplamda 9 üyeden teşekkül etmektedir.

TMSK, 2006 yılında IAS ve IFRS ile yorumlanan çeviri olma özelliğindeki TMS ve TFRS ile görüşlerini oluşturmuş ve yayınlamıştır. BDDK, SPK ile Hazine Müsteşarlığının kendi çalışma sahalarında standartların oluşturulması ile yayımlanması gibi başlıklarda yetkileri olan bir yapıdır. Ancak buna karşı olarak, kendi muhasebe yönetmelik ve uygulamalarını yürürlükten kaldırarak TMS ve TFRS'lerin uygulanmasını mecburi olarak ilan etmeleri, standartların Türkiye bazında bilinmesini ve meslek mensupları tarafından benimsenmesini hızlandırmıştır (Erdem, 2012).

Ülke ekonomisine büyük katkılar sağlayan KOBİ ler için KOBİLERİN yapılanmasına uyumlu bir biçimde oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 9 Temmuz 2009 tarihinde yayımlanmıştır. Bu düzenlemelere ek olarak 1 Kasım 2010 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren KOBİ ler için TFRS seti yasal düzenlemelere dahil edilmiştir (Erdem, 2012).

Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. TTK da yer alan 88. Maddesi TMSK tarafından ilan edilen muhasebe standartları için “uygulanması zorunlu” ibaresi yer almaktadır.

TMSK tarafından kapatıldığı güne kadar 30 tane TMS ve 8 tane TFRS, IAS ve IFRS uyumlu hale getirilmiştir. Bu süre zarfında uygulamada tek düzen sağlanmasının denetim üzerinde de tesiri hayli yüksek bir düzeydedir.

2011 yılı kasım ayında yayınlanan KHK ile muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması ve sunulması yetkisi KGK'ya devredilmiştir.

2.6.2.3 KGK

TMSK'nın yetkilerine son verildikten sonra; “Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” misyonuyla Başbakanlıkla ilişkili olarak 660 numaralı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuş olan özerk bir kuruluştur.

KGK; idare açısından özerk fakat Başbakanlık'a bağlı olarak kurulmuş bir kurumdur. KGK'nın temel amacı, finansal bilgilerin üretilmesinde ve sunulmasında doğruluğu, bağımsızlığı ve güveni sağlayarak yatırımcıları çeşitli risklerden korumak ve denetim raporlarının hazırlanmasında objektifliği ve kamu yararını her şeyin üzerinde tutarak adil ve tarafsız bilgi üretilmesine zemin hazırlamaktır. Kurum bu amaçlarla, borsaya kote olmuş şirketler, banka ve sigorta şirketleri ile bazı büyük işletmelerin denetim ve gözetimlerini gerçekleştirmek için kurulmuştur.

Kurum; “muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanlarında uygulama birliğinin sağlanması” amacına yönelik olarak ülke çapında uygulanmak üzere;

- Muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının tespit edilmesi,
- Bağımsız denetçilerin yetiştirilmesi, sınavların yapılarak yetki işlemlerin tamamlanması
- Mesleki açıdan etik prensiplerinin tespit edilerek bağımsız denetçi sicillerinin kayıt altına alınması

- Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme işlemlerinin tamamlanması ve sicillerinin kayıt altına alınması
- Kalite güvence sisteminin hazır hale getirilmesi hedefi ile bağımsız denetim üzerinde “kamu gözetimi” uygulamasının hazırlanması
- Başka ülkelerin benzer çalışma sahalarındaki yetkili kuruluşlarıyla ve uluslararası kuruluşlarla anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımının gerçekleştirilmesi, hususlarında tek yetkili kurum şeklinde nitelendirilmiştir.

6102 sayılı TTK'nın 88. Maddesi gereği Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na şu yetkiler tanınmıştır.

- İlgili kanun hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.
- Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.
- Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.
- Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya

ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

2.7 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Avrupa Birliği 2002 yılında 2005 yılından halka açık bütün işletmelerin itibaren finansal çizelgelerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uygun bir şekilde hazırlamalarını kabul etmiştir. Bu durumun bir neticesi olarak farklı ülkelerde farklı muhasebeleştirme sistemlerinin uygulamasına bağlı olarak karışıklıkları ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte bu değişim Türkiye içinde de bir sorunun ortaya çıkmasına yol açmıştır. Özellikle Avrupa Birliği uyumu açısından yapılan düzenlemelere düzenleyici kuruluşlar vasıtası ile de muhasebe konusunda ilerleme kaydetmiştir. Bu çalışmaların neticesinde peş peşe UFRS'lerin uyumları tasarlanmış ve hayata geçirilmiştir. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu ile UFRS muhasebe anlamında her anlamıyla yürürlüğe girmiştir.

Yaşanan bu olaylarla birlikte 2005 yılından itibaren mali tablolarını bu sisteme göre hazırlamış işletmelerin sayılarında ciddi bir artış kaydedilmiştir. Bunun yanında da bu artışın hızla daha büyük bir ivme kazanacağı ifade edilebilmektedir. Bütün bu gelişmelere ilaveten finansal çizelge hazırlayacak olan personellere ve bunların denetimlerini gerçekleştirecek olan profesyonel personele de büyük bir iş yükü düşeceğini ve bu iş yükünün de büyük bir efor ile enerji sarfiyatı gerektireceğini söylemek mümkündür.

2.7.1 Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları

2002 yılında Avrupa Birliği tarafından, halka açık tüm firmaların 2005 yılı finansal çizelgelerinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) tabi olma zorunluluğunu bulunduran gerektiren bir muhasebe sistemi geliştirmelerini hayata geçirmiştir. Bütün dünyada bu düzenleme ile bilhassa de Avrupa'da yeni ve karışık bir süreç devir başlamıştır. Bu düzenlemeden, doğal olarak Türkiye'de etraflıca etkilenmiştir. Avrupa Birliği'ne uyum faaliyetleri yürüten Türkiye'deki düzenleyici kuruluşlarda ardı ardına UFRS'ler ile uyum

konusunda çalışmalar yürütmeye başlamışlardır. En son olarak yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısının yasalaşması ile birlikte UFRS muhasebe sistemi içinde koparılamayacak bir parça haline gelmiştir.

Çizelge 2.1: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Ufrs 1	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
Ufrs 2	Hisse Bazlı Ödemeler
Ufrs 3	İşletme Birleşmeleri
Ufrs 4	Sigorta Sözleşmeleri
Ufrs 5	Satış İçin Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler
Ufrs 6	Maden Kaynakların Araştırılması, Değerlendirilmesi
Ufrs 7	Finansal Araçlar: Dipnotlar
Ufrs 8	Faaliyet Bölümleri

Kaynak: <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti> Erişim Tarihi: 18.01.2019.

Çizelge 2.2: Uluslararası Muhasebe Standartları

Ums 1	Mali Tabloların Sunumu
Ums 2	Stoklar
Ums 7	Nakit Akım Tablosu
Ums 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar
Ums 10	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar
Ums 11	İnşaat Sözleşmeleri
Ums 12	Vergilendirme
Ums 14	Bölümlere Göre Raporlama
Ums 16	Maddi Duran Varlıklar
Ums 17	Kiralama Sözleşmeleri
Ums 18	Hasılat
Ums 19	Personele Sağlanan Faydalar

Çizelge 2.2: (Devamı) Uluslararası Muhasebe Standartları

UMS 20	Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar
Ums 21	Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
Ums 23	Borçlanma Maliyetleri
Ums 24	İlişkili Taraflar İle İlgili Açıklamalar
Ums 26	Emeklilik Fayda Planlarına İlişkin Muhasebeleştirme Ve Finansal Raporlama
Ums 27	Konsolide Mali Tablolar Ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
Ums 28	İştiraklerdeki Yatırımlar
Ums 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Ums 31	İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması
Ums 32	Finansal Araçlar: Sunum Ve Kamuoyuna Açıklama
Ums 33	Hisse Başına Kar Payı
Ums 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
Ums 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Ums 37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar
Ums 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Ums 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme
Ums 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Ums 41	Tarım

Kaynak: [Http://Www.Kgk.Gov.Tr/Dynamiccontentdetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti](http://Www.Kgk.Gov.Tr/Dynamiccontentdetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti) Erişim Tarihi: 18.01.2019.

2.7.2 Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartlarını uyumlaştırma faaliyetleri

Muhasebede uluslararası anlamda standartların uyumlu hale getirilmesi amacıyla faaliyetler yürüten büyük ve etkili kuruluşlar; Birleşmiş Milletler (BM), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD),

Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Avrupa Birliği (AB) olarak verilebilir.

Ağırlıklı olarak BM gelişmekte olan ülkeler bazında faaliyetler yürütmektedir. Bununla birlikte OECD ise gelişmiş ülkeler bazında faaliyetler göstermektedir. Fakat son yıllarda standart hazırlama fonksiyonu daha çok IASB'ye devredilmiştir. Bu devir işlemi daha çok gönüllülük esasını dahilinde olup resmi bir kararname ile gerçekleştirilmemiştir. Resmi karar olmadığı için standart oluşturma faaliyetleri IASB de olsa BM ve OECD yine bu konularda IASB'ye destekler vermektedir.

IOSCO, sınır ötesi menkul kıymet ihracı konusunda büyük oranda sorun meydana getiren konunun ülkeler arasında ortaya çıkan muhasebe standartlarındaki farklılıkları işaret etmektedir. Menkul kıymetler piyasasında uluslararası standartları tespit eden IOSCO, uluslararası arenada benimsenmiş muhasebe standartlarının hazırlanmasında IASB'ye faaliyetlerinde destekte bulunmayı yeğlemiştir. IOSCO, UFRS'de alternatif uygulamaların sayısının ve işlem hacminin düşürülmesi, standartların açıklamalarının ilave edilmesi vasıtasıyla daha açık bir şekle ulaştırılması, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını tesis etmek için raporlama standartlarının geliştirilmesi ve halen kullanılmakta olan standartların kapsamı altına girmeyen bir takım alanlarda standartların hazırlanması gibi şartlar ile UFRS'nin uluslararası menkul kıymet ihraçlarında ve kayıt altına alma işlemlerinde benimsenmesi için üyelerine yönlendirme yapmayı kabul etmiştir.

IASB özellikle 1990 yılından itibaren yaptığı çalışmalarla bu konuda öncü bir kuruluş niteliğindedir. Türkiye'nin AB'ye giriş aşamasında bulunması da dikkate alındığında ülkemiz açısından AB'nin muhasebe ve muhasebe standartlarının uyumlu hale getirme konusundaki faaliyetler büyük bir öneme haiz olmaktadır.

2.7.3 Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasını gerekli kılan etkenler

Sermaye piyasalarının uluslararası düzeye çıkmış olması, uluslararası arenada denetim firmalarının faaliyetlerine başlaması ile iktisadi birlikleri oluşturma

faaliyetleri gibi hususlar muhasebe ve muhasebe standartlarının uluslararası uyumlu hale getirme gerekliliğini ortaya çıkan etkenler arasında ifade edilebilir.

- **Sermaye Piyasalarının Uluslararası Düzeye Çıkması:** Uluslararası ticaret ve fon transferlerinin serbest kalması neticesinde, birçok firma yabancı borsalara kote olmakta ve menkul kıymet borsalarında yabancı yatırımcı hisseleri büyük bir hızla artış göstermektedir. Bu kapital piyasa ortamlarının uluslararası biçimine gelmesini ortaya çıkarmıştır. Başka ülkelerden fon sağlama niyeti bulunan firmaların finansal çizelgelerinin ayrıca bir düzeltmeye ya da yeniden oluşturulmaya ihtiyaç olmadan öteki ülkelerden de kabul alması ihtiyacını doğurmuştur. Finansal çizelgelerin düzeltme ya da baştan oluşturmaya ihtiyaç olmadan uluslararası yatırımcıların kullanabileceği bir hal alması sadece muhasebede uluslararası uyumlu hale getirme faaliyetleri sayesinde gerçekleştirilebilecektir. Bunun sayesinde maliyetlerin düşmesi ve yatırımcı ve yatırımın korunması olanaklı olabilecektir.
- **Çokuluslu Şirketler:** Küreselleşme ve dış ticaretin gelişme göstermesi ile çok uluslu firmalar birçok ülke içinde çalışmalarda yer almaktadırlar. Uluslararası muhasebe standartları ve muhasebe sisteminin uyumlu hale getirilmesi ile çokuluslu şirketlerin finansal çizelgelerinin oluşturulması ile konsolidasyonunun yapılmasında maliyet miktarlarının aşağıya çekilmesi, yönetim bilgi sistemlerinin kullanıma alınması, uluslararası çalışma performanslarının değerlendirilmesi ile faaliyet yürütülen ülkeler arasında çalışan hareketliliğinin ve çalışan trafiğinin hem kolay hale gelmesi hem de bu konudaki prosedürlerin minimuma indirilmesi ile olanaklı hale gelebilecektir.
- **Bağımsız Denetim İşletmeleri:** Sermaye piyasalarının uluslararası olması ile çokuluslu firmalar, uluslararası arenada faaliyetler yürüten bağımlı olmayan denetleme işletmelerinin faaliyete geçmesini sağlamıştır. Uluslararası muhasebe uyumlu hale getirilmesiyle bağımlı olmayan denetleme işletmelerinin çokuluslu firmaları denetleme işlemlerinde kolaylıklar getirecek, çalışanların eğitilmesi için harcanan paralar azalma gösterecek ve farklı ülke şubeleri arası çalışan geçişleri daha kolay gerçekleştirilecektir.

- **Ekonomik Birlikler:** Dünyanın bazı yerlerinde ülkeler iktisadi birliktelik ortaya koymak amacıyla faaliyetler yürütmektedir. Bu çalışmaların bir kısmı iktisadi işbirliği, iktisadi organizasyon ve birliktelikler tesis etmek biçiminde gerçekleştirilmektedir. Muhasebe standartlarının ve muhasebe sistemlerinin uluslararası sistem ve standartlara uyumlu hale getirilmesi ile organizasyonlara üye olan ülkelerde faaliyetler yürüten firmalara dair mali çizelgelerin mukayese edilebilir nitelikte bulunması sağlanacaktır.

Uluslararası uyumun oluşturulmuş olduğu bir sistemde, kayıt altına alma ile kategorize etme gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılma ve yorumlama işlemleri kolay bir hal almakta, hesap ve terim açısından bir ağız birliği meydana gelmekte, uluslararası çalışmalar yürüten firmaların mali çizelgelerinin anlaşılır ve güvenilir bir biçimde olmasını sağlamaktadır (Gücenme, 2000:7).

Muhasebe sisteminde ve muhasebe standartlarında uluslararası uyumlaştırma sonucunda tahmin edilen yararlar; firmanın ve sektörlerin mukayese edilebilir olmasını tesis etmek, birden fazla pazarda kote olmuş firmaların farklı muhasebe standartları uyarınca finansal çizelge oluşturma gerekliliğini yok etmek, dolayısıyla sermayenin maliyet miktarını düşürmek, şeffaf bilgi vasıtası ile piyasalara giriş ve çıkışı kolay hale getirerek, rekabeti artırmak, yatırım kaynaklarının verimli bir biçimde dağılmasını yaparak iktisadi büyümeyi desteklemek ve hızlandırmak biçiminde kısaca ifade edilebilir (Pirgaip, 2004).

2.7.4 Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasının yararları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama imkanı ile değerlendirme imkanı ortaya koyan kalite ve güven veren verilerin ortaya çıkarılması için son derece sıkı disiplin içinde ve titiz bir çerçeve biçiminde görülmektedir. Dünya çapında kullanılacak, kaliteli tek bir mali raporlama standartlarının hazırlanması halinde aşağıdaki faydaların görülmesi muhtemeldir:

- Firmalara vakit ve nakit tasarruflarında destek olur. Ülkeler mali muhasebe standartlarını düzenleme maliyetini düşmesine katkı verir.

Muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi firmalara mali, ticari ve stratejik avantajlar getirir.

- Ulusal finansal raporların ve uluslararası finansal verilerin detay bilgiler içeren, kıyaslanabilen bir halde oluşturulmasını sağlar. Eğer muhasebe standartları kıyaslama imkanı sağlarsa farklı yatırım fikirlerinden uygun olanı tespit edilecek ve iktisadi açıdan güçlenmeye büyük oranda katkı sağlayacaktır.
- Yüksek verime sahip muhasebe standartları ve muhasebe uygulamaları dünya çapında kabul edilmesi.
- Mali çizelgelerin ihtiyaç duyulan verilerin dünya çapında aynı olması, ortak bir mali dilin tüm dünyada kullanılmasının arttırılması (Chairas – Radianto, 2001:22).
- Uluslararası piyasalardan fon toplanılması ya da borçlanmaya sıcak bakan firmaların finansal çizelgelerini alakalı ülkelerin uygulamasına uygun bir şekle çevirme konusunda karşısına çıkabilecek uyulması gereken zorunlulukları azaltması (İbiş ve Özkan, 2006:27).
- iktisadi bir organizasyonun teşekkül etmesi sırasındaki gayretler hususunda büyük bir takılma noktasının yok edilmiş olması.

Küresel sermaye; problem yaşanmamış bir biçimde dünya çapındaki sermaye piyasalarına giriş yapmasıyla sermaye piyasalarında kaliteli mali raporlama standartları kullanılmaktadır. Bununla birlikte dünya genelindeki sermaye piyasalarında aktif sermaye trafiği oluşur. Buna ilave olarak sermaye dolaşımı gerçekleşir. Bir başka açıdan bakıldığında yatırım kararlarının mümkün oldukça en iyi bir biçimde verebilmektedir. Büyük portföyler içinde mali olarak risk seviyesini düşürebilmektedir. Firmalar stratejik açıdan karar verilmesinde, firmaların birleşim ya da devir alma operasyonları süreçlerinde büyük iyileştirmeler geliştirmektedirler.

Ulusal muhase standartlarının ulusal muhasebe standartları ve ulusal muhasebe sistemleri ile uyumlu hale getirmeden ortaya çıkan önem açısından büyük yararlarından biri sermaye piyasalarında gerçekleştirilen işlemleri artırıcı yönde bir etkisinin olmasıdır (Choi – Meek, 2005:277).

Kalite seviyesi yükseklerde olan bir raporlama sistemi ile çalışan muhasebe servisi aşağıdaki gibi operasyonların gerçekleşmesi ile özel sektörün büyümelerine ve voltalitenin düşürülmesine katkılar sağlar:

- Ülkelerin iktisadi durumlarını daha güçlü hale getirerek piyasada oluşabilecek kriz riskleri ile oluşabilecek negatif tesirlerin düşürülmesi,
- Direkt olarak dış yatırımlara ve portföy yatırımlarına destekte olması,
- Yurtiçi tasarruflarının aktif edilerek işleme sokulmasında destek olunması,
- Yüksek veri temin maliyetleri ile borçlu olma maliyetlerinin mümkün olan en düşük seviyeye indirilmesi aracılığıyla küçük ölçekte faaliyetler yürüten firmaların bir kredilendirme süreci için resmi olarak mali sektöre ulaşmasını kolay hale getirerek,
- Yatırım sahiplerinin firma amaçlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediği ya da ne oranda bu hedefin yakalandığı konusundaki değerlendirmeleri yapmasına, yatırım ve rey kararlarını bilgilendirilmiş bir biçimde elde edebilmelerine imkan sağlayarak ve bununla birlikte sermaye maliyet miktarının düşürülmesi ve daha etkili bir kaynak dağıtımına ilişkin planlamanın sağlanması,
- Küresel çapta finans ve sermaye piyasaları ile birleşmeyi kolay hale getirmesi gibi yollar.

Finansal raporlama, firmaların piyasa tabanında bir izlemeye tabi tutulabilmeleri için gereken bir yapı taşıdır. Ayrıca hisse sahipleri ile genel anlamda kamuoyu idare performansını değerlendirebilmesine ve bu değerlendirme ışığında kararlarını tespit etmeye bir imkan sağlamaktadır.

Kalite seviyesi yüksek olan finansal raporlama sistemi ile çalışan servislerin ürettiği veriler ülkemizde ayrıca Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT'ler) mali disiplin açısından güçlü bir hal almasına da katkı sağlamaktadır. KİT'lerin sermaye piyasası baskı altında bulunmaması, alakalı bakanlık makamlarının KİT kurullarının şeffaf olarak hesaba çekilebilir bir şekilde bürünmesi amacı ile idari takip kurallarına güven duymak mecburiyetinde bulunması manasına gelmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal

Raporlama Standartları, KİT'lerin genel bir nitelikte olduğunun kabulü, alakalı bakanlık makamlarının ve kamuoyunun KİT'ler konusunda ortaya koyduğu ya da kaldırdığı değerlerin tespitine olanak sağlamaktadır.

Öte yandan kalite seviyesi yüksek bir finansal rapor firmaya ait kar miktarı üzerinden tahakkuk ettirilecek vergi miktarlarının daha verimli bir şekilde değerlendirilmesine ayrıca tahsilatın daha kolay gerçekleştirilmesine de büyük faydalar sağlayabilecektir. Lokal olarak bir takım ülkelerde ilişkiler bakımından ana çerçevede farklılıklar barındırabilmektedir. Bir tarafta (bağımsız olma), muhasebe amaçlı gelir tespiti vergilendirme amaçlı gelir tespiti ile aralarında çeşitli farklılıklar barındırmaktadır. Diğer tarafta da (bağımlı olma), finansal çizelgeler vergi kurallarına uygun bir şekilde oluşturulmalıdır ya da vergilendirme amaçlı gelir tespiti finansal çizelgelerde beklenenlere göre oluşturulmaktadır. Ağımlı olma seviyesi ne düzeyde yüksek olur ise firmanın kar miktarı üzerinden alınacak vergilerin değerlendirilmesi ve tahsilatının gerçekleştirilmesi için yüksek seviyede kaliteli veri üreten finansal çizelgelerin önemi de o derecede yüksek seviyede olmaktadır.

2.8 Finansal Bilgilerinin Özellikleri

Muhasebe uygulamalarının belirlenmesi temelinin şu ilkeleri benimsediği ifade edilmektedir;

Muhasebe bütün taraflara eşit mesafede olmalıdır.

Mali tablolar ve raporlar yanlış yorumlama imkanı tanımayacak bir şekilde doğru ve hata içermeyen ifadeleri göstermelidir.

Muhasebe dataları özel faydalar sağlamadan, doğru, önyargısız ve tarafsız niteliklere sahip olmalıdır (Otlu, 2001: 91).

İyi düzey bir muhasebenin üç temel unsurunun güçlendirilmesi gerektiği ifade edilir. Bunlar:

Yüksek kaliteli, temel ilkelere açık, küresel ekonominin karmaşıklığına ve gerçeklerine duyarlılık,

Kamuya karşı yüksek duyarlılık ve sorumlulukla, standartları sağlayabilecek ve adil bir şekilde uygulayacak yöntemlerle ve bağımsızlıkla yürütülen bir denetim

mesleği, güvenilir muhasebe ve denetimi destekleyen kurumsal mekanizma (Akdoğan, 2003: 17)

Muhasebe işleyişlerinin ana hedefi en uygun kararın alınmasına katkı vermek için problem bilgilerinin, karşılaşılması mümkün olan sonuç ve fırsat imkanlarının netleştirilmesi için bilgi başka bir kaynaktan ya da muhasebe servisinin kendi çalışmalarından tedarik etmektir. Buradan muhasebe servisinin sağlayacağı bilgilerin ana etki alanı karar verme mekanizması üzerine olacaktır şeklinde bir sonuçta çıkarılabilmektedir. (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 107–124).

Tebliğe göre finansal çizelgelerde görülen verilerin karar verme mekanizmasını işleten kişiler tarafından en uygun şekilde ve çok hızlı anlaşılabilmesi için bu çizelgelerin;

- Anlaşılmayan noktası olmayan, gerekli bilgilerin olduğu
- Güven veren
- Kıyaslanabilir
- İstenen zamanda düzenlenip sunulmuş olmalıdır.

Yukarıda saydığımız özellikler muhasebe bilgisinin nitelikleridir. Ama önemli olan bu bilginin eş zamanlı olup olmamasıdır. Muhasebe bilgileri anlaşılabilir ve doğru olabilir fakat ihtiyaca uygun ve zamanında sunulmazsa geçerli olması mümkün olmayacaktır.

FASB bu özellikleri kullanıcıya bağlı ve bilginin kendisine olanlar olmak üzere ikiye ayırıyor. İlgililik, güvenilirlik ve kıyaslanabilirlik ana özellikler olarak düşünülmüştür. İlgililikle güvenilirliğin bir arada sağlanmasının zor olduğu birinin elde edilmesi için diğerinden fedakârlık edilmesi gerekebileceği literatürde tartışılmıştır. Anlaşılabilir olma hem veriyi kullanan tarafa hem de verinin kendisi ilişkili bir niteliktir. Bilgi ne kadar güvenli ve konu ile ilgili olursa olsun bilgiyi kullanan kişi veya birimin anlamaması imkânı gerçekleştiğinde bir değeri veya kıymeti olmayacaktır (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 107–124).

Niteliksel özellikleri dört başlık altında toplamanın daha uygun olduğu görülmüştür.

2.8.1 Anlaşılabilirlik

Finansal raporlarda ifade edilen verilerin kullanan kişilerin veya birimlerin kolay bir şekilde anlaşılabilir olması finansal raporların en gerekli özelliklerindedir. Ticari ve iktisadi operasyonlar ile muhasebe alanında kabul edilebilir bir seviyede bilgi ve beceriye haiz olup, ortaya koyulan bu bilgileri uygun bir dikkat ile değerlendirme isteği olan bireylerce anlaşılması mümkün olabilecek düzeyde finansal bilgilerin anlaşılabilir olma niteliğini taşıdıkları söylenebilir.

İktisadi kararların verilmesi sürecinde önem arz eden ve yapısı gereği karmaşık bir şekilde olan mali bilgiler, anlaşılması zorluğu sebebiyle finansal çizelgelerden elde edilemez (Çelik, 2003)

2.8.2 İhtiyaca uygunluk

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılara faydalı olabilmesi için, kullanıcıların ekonomik karar alma gereksinmelerine uygun olması gereklidir. Geçmiş, şimdiki ve gelecek olayların değerlendirilmesini veya önceki değerlendirmelerin gözden geçirilmesini sağlamak suretiyle, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen bilgi, ihtiyaca uygunluk özelliğini taşıyor kabul edilir.

Bilginin tahmin ve teyit etme rolü birbiriyle ilişkilidir. Örneğin, varlıkların mevcut tutarı ve yapısı, bir işletmenin karşılaşılan fırsatlardan yararlanma ve zor durumları karşılama yeteneği hakkında bilgi sahibi olmayı amaçlayan kullanıcılara önemli bilgi vermektedir. İşletmenin varlıklarının tutarı ve yapısı, aynı zamanda geçmişte yapılan tahminlerin sonuçlarını teyit açısından da bilgi vermektedir. Örneğin, planlanmış faaliyetlerle ilgili olarak geçmişte yapılan tahminlerin gerçekleşip gerçekleşmediği, varlıkların mevcut tutarı ve yapısının sunduğu bilgi ile teyit edilebilmektedir.

İşletmenin mali durum ve bununla birlikte geçmişine ilişkin performansına ilişkin bilgi; işletmenin ileriki zamanlardaki finansal durumu, başarımı ile finansal çizelgeyi kullanacak olan kişi veya kuruluşların ilgili olduğu konularda örneğin, menkul kıymetlerin fiyat değişimleri ile işletmenin sorumluluklarını zamanında yerine getirme kapasitesi gibi bazı hususlarda tahmin etmeye imkan veren bir zemin sağlamaktadır. Finansal tabloların sunuş şekillerinin, firmanın

geçmiş bilgilerinden, gelecek zamanda gerçekleşecek başarımını tahmin edilmesini kolaylaştıracak ve daha kesin bir tahmin ortaya koyduracak bir biçimde oluşturulması gereklidir (Çelik, 2003).

2.8.3 Güvenilirlik

İktisadi ortamdaki yaşanan gelişme ve değişiklikler neticesinde özel sektörün ekonomi alanında yoğun olarak devreye alınması sonucunda muhasebecilik mesleği devlet kanadında muhasebecilik mesleğinden özel sektörde muhasebecilik mesleğine doğru bir kayma yaşamıştır. Bu dönüşüm aynı anda muhasebe mesleğinin bağımlı olmaması gerekliliğini de ortaya koymuş olmasını göstermektedir. Muhasebecilik mesleğinin sosyal yükümlülüğü, devlet ve özel sektör ortasında denge oluşturma misyonunun kazanılmasına sebep olarak teşkil etmiştir. (Marşap, 1996: 120).

Bilginin kullanıcılarına fayda yaratabilmesi güvenli bir bilgi olmasına bağlıdır. Bu da faydanın derecesini artırır.

Hata barındırmayan, tarafsız olan bunun yanında da istenilen operasyonları gerçek ve tam olarak açıklayan bilgi olması gereklidir. Bu şekilde bilgiyi kullanacak olan kişi veya kurumlara kaynak olarak yol gösteren her bilgiye güvenli bilgi denilebilir.

Bir bilgi ihtiyacı karşılayan bilgi olma niteliğine haiz olabilir ancak güvenli bilgi sıfatına sahip olmayabilir. Örneğin, işletme aleyhine açılmış bir davada talep edilen tazminatın miktarı ve geçerliliği şüpheli ise, talep edilen tutarın tamamı için mali tablolarda karşılık ayrılması uygun olmayabilir. Bir bilginin güvenilir olabilmesi için ifade ettiği ya da ifade ettiği kabul edilen operasyonları tam, net ve şeffaf biçimde ifade etmesi gereklidir. Örneğin bilanço, bilanço tarihinde finansal tablolara alınma kriterlerini taşıyan ve varlık borç ve özkaynak olarak sonuçlanan işlem ve olayları aslına uygun bir şekilde yansıtmalıdır.

Birçok mali done, aslında firma operasyonlarını uygun olmayan bir biçimde yansıtma tehlikesine sahiptir. Bu husus, tarafsız olmamaktan daha çok ölçüme tabi tutulan operasyon veya bazı işlemlerin ölçme ve sunma metotlarının seçiminde ortaya çıkabilecek birer veya daha fazla zorlanmalardan ortaya çıktığı savunulmaktadır.

Buna karşılık birtakım olaylarda, çizelgede yer alan herhangi bir kalemin mali tesirinin ortaya konulması mümkün olmayabilir. Buna binaen de firma bu kalemi mali tablolarına koymayabilir. Örneğin zaman içerisinde birçok işletmenin şerefiyesi oluşur, ancak bunu belirlemek ve güvenilir bir şekilde ölçmek oldukça güçtür. Diğer bazı olaylarda ise, bu kalemi mali çizelgelere koymak ve bu kalemin ölçümü ile mali çizelgelere koyulması ile alakalı kalemi izah etmek daha büyük bir fayda sağlayabilir (Çelik, 2003).

Mali tabloların açıklanmasında gecikmelerin yaşanması tabloların ihtiyaca uygun olma özelliğini kaybetmesine neden olur. Mali tabloların gecikmesi de yönetimin vereceği kararların gecikmesine neden olabilir. Yönetim tarafından tabloların erken açıklanması durumunda ise yeterli bilgiler sağlanmadan açıklama yapılabileceği için güvenilirliğini zedeleyebilir. Tabloların güvenilirliği ne kadar önemli ise tam zamanında açıklanması da o kadar önemlidir. Bu iki nitelik arasında denge kurmak önemlidir.

2.8.4 Karşılaştırılabilirlik

İşletmelerin finansal yapılarının, performanslarının belirlenmesi için önceki yıllara göre karşılaştırmasının yapılması gerekmektedir. Değerlendirmenin sağlıklı olması için mali tabloların standart olarak ve karşılaştırmaya uygun hazırlanması gereklidir. İşletmelerin sadece kendi içinde yıllara göre karşılaştırılması yeterli olmayabilir aynı zamanda aynı sektördeki diğer işletmelerle de karşılaştırılabilmesi gerekir. Bu karşılaştırmaların, kıyaslamaların yapılabilmesi için mali tablolar hazırlanırken sonuçların tüm işletmelerde aynı şekilde gösterilmelidir.

Sonuç olarak muhasebe bilgileri yukarıda belirtilen karar vericileri etkilemektedir. Bu nedenle muhasebe bilgilerinin niteliği önemli olarak görülür. Bilgilerin güvenilir ve doğru olması en önemli niteliklerdendir. Kararların doğru olması verilerin doğru olmasına bağlıdır. Sadece doğru bilgilerin verilmiş olması da yeterli değil verilen bu doğru bilgilerin tam zamanında verilmesi gerekir. Üretimle ilgili yönetimin vereceği bir kararda muhasebe bilgilerinin üretime başlamadan önce elde edilmesi gerekir. Yoksa elde edilen veriler bir anlam ifade etmez. Zamanında verilen bu bilgilerin aynı zamanda sizin isteklerinize uygun olması yani istediğiniz bilgilerin ilgili olması da önemlidir.

Finansal durumu değerlendirmek için verilerin aynı zamanda yıllar itibariyle tablolara aynı yöntemle yansıtılması gerekir. İşletme içerisinde üretilen muhasebe bilgilerinin fayda sağlaması için muhasebe bilgisi üretenlerle bu bilgileri kullanan karar vericilerin bu bilgilerin niteliklerini bilmesi bir zorunluluk olarak belirtilmektedir.

2.9 Türkiye Muhasebe Standartları

KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) tarafından yayınlanan hali hazırda 16 adet finansal raporlama standardı 26 adet muhasebe standardı bulunmakta olup şirketler söz konusu standartlara uymakla yükümlüdürler.

Çizelge 2.3: Türkiye Muhasebe Standartları

Tms 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
Tms 2	Stoklar
Tms 7	Nakit Akış Tabloları
Tms 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar
Tms 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
Tms 12	Gelir Vergileri
Tms 16	Maddi Duran Varlıklar
Tms 17	Kiralama İşlemleri
Tms 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
Tms 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Tms 21	Kur Değişiminin Etkileri
Tms 23	Borçlanma Maliyetleri
Tms 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
Tms 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama
Tms 27	Bireysel Finansal Tablolar
Tms 28	İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Çizelge 2.3: (Devamı) Türkiye Muhasebe Standartları

Tms 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Tms 32	Finansal Araçlar: Sunum
Tms 33	Hisse Başına Kazanç
Tms 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
Tms 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Tms 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar
Tms 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Tms 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme
Tms 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Tms 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: Kamu Gözetimi Kurumu,

[Http://Kgk.Gov.Tr/Dynamiccontentdetail/7890/Tms/Tfrs-2018-Seti](http://kgk.gov.tr/dynamiccontentdetail/7890/Tms/Tfrs-2018-Seti) (Erişildi:
29.12.2018)

3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARI: EDİRNE ÖRNEĞİ

3.1 Araştırmanın Amacı

İş dünyasının büyük bir hız ile küresel bir ölçeğe erişmesi, rekabet kavramının hem artış göstermesi hem de önem kazanması ile firmaların birçok ülkede borsalarda işlem görmesi evrensel anlamda bir finansal raporlama ihtiyacının en önemli ve birinci sıradaki gereksinimlerinin sebebi olmaktadır: UFRS ise bu gereksinimi karşılayabilecek nitelikte bir düzenlemedir. Bu düzenlemede hedeflenen amaç ise mali çizelgelerin mukayese edilebilir, güvenilir, anlaşılır ve şeffaf bir biçimde gösterilmesi ile uluslararası yatırım ve ticaret hacminde artış kaydedilmesi olarak söylenebilir.

İşte bu amaca yönelik olarak geliştirilen bu uygulamaların muhasebe meslek mensuplarınca uygulanmasının ardından muhasebe meslek mensuplarında bıraktıkları izlenimleri incelemek ve muhasebecilerin sistemin gerekliliğini ölçmek araştırmanın en temel amacı olarak ifade edilebilir. Bu sayede Edirne ilinde faaliyet yürüten muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarını belirlemek ana amaçtır.

3.2 Araştırmanın Önemi

2002 yılında başlayan UFRS geliştirme süreçlerinin 2005 yılından itibaren hayat bulmasıyla UFRS için artık sürekli olarak denetim ve revize süreçleri devam etmektedir. Sürekli olarak sistemin denetlenmesi ve gelişen diğer faktörlere, yeni iş süreçlerine bağlı olarak sistemin güncellenmesi gerekmektedir. Burada yapılacak olan denetimlerin nesnel olarak gerçekleştirilmesi, yüzeysel veya derinlemesine yapılması ayrıca belirli periyotlarda devam etmesi büyük önem taşımaktadır. Bu araştırmanın 2018 yılı ikinci yarısını kapsayan dönemde gereklilik amaçlı ve Edirne bazında gerçekleştirilmesi büyük önem ifade etmektedir.

3.3 Araştırmanın Evreni

Bu araştırma Edirne ilinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin UFRS'ye bakış açıları konusundaki eğilimlerini ölçülemek amacı ile hazırlandığından, araştırmanın ana kütesini Edirne ilindeki Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 330 meslek mensubu oluşturmaktadır.

3.4 Araştırmanın Örnekleme

Bu ana kütle içinden rassal (tesadüfi) örnekleme yöntemi ile 100 serbest muhasebeci mali müşavir ile anket yapılmıştır. Örneklemin ana kütle temsilini yaklaşık olarak yüzde 30 gibi bir orana denk gelmektedir.

3.5 Araştırmanın Yöntemleri

Araştırma anket yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Anket uygulaması iki bölümden oluşmaktadır. Anketlerin ilk bölümünde meslek mensuplarının yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi 6 farklı demografik özelliği, ikinci bölümde ise uluslararası finansal raporlama sistemi konusundaki eğilimleri 31 önerme ile 5'li likert ölçeği kullanılarak incelenmiştir. Anket önermeleri hazırlanırken daha önce literatürde yapılmış anket çalışmalarından ve finansal raporlama sistemine ait kavramsal çerçeveden yararlanılmıştır. Anketler SPSS 20.0 Paket programı aracılığı ile analiz edilmiştir. Anketin geçerliliği ve güvenilirliği belirlenmiştir. Anketin geçerlilik analizi için hazırlanan anket formu sınırlı sayıda meslek mensubu ile test edilmiştir.

3.6 Araştırmanın Uygulanması

Araştırma, merkezi konumda yer alan genellikle iş merkezlerindeki katılımcı ofislerini ziyaret ederek yüz yüze yapılan görüşmelerle yapılmıştır.

3.7 Bulgular ve Yorum

Ankete verilen yanıtların SPSS paket programına işlenerek güvenilirlik oranı test edilmiştir. SPSS programının ilgili bölümü kullanılarak güvenilirlik oranı 0,979 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu güvenilirlik oranı ele alındığında

hazırlanan anketin ve verilen cevapların araştırma amacına uygun olduğu tespit edilmektedir.

3.7.1 Demografik analiz

Bu kısımda ankette uygulanan ilk bölümün bulguları yer almaktadır. İlk bölümde 6 farklı soru ile anket yapılan örneklemden tüm örneklere ilişkin bir kısım demografik özelliklerin bilgileri yer almaktadır.

Çizelge 3.1: Demografik Analiz

Unvan	Stajyer	Serbest Muhasebeci	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Yeminli Mali Müşavir	Toplam		
Frekans	4	9	81	6	100		
Yüzde	4,0	9,0	81,0	6,0	100,0		
Eğitim Durumu	Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	
Frekans	3	11	64	21	1	100	
Yüzde	3,0	11,0	64,0	21,0	1,0	100,0	
Yaş Aralığı	25-35	36-45	46-55	56 ve üstü	Toplam		
Frekans	31	27	24	18	100		
Yüzde	31,0	27,0	24,0	18,0	100,0		
Tecrübe	0-3 (3 hariç)	0-5 (5 hariç)	5-10 (10 hariç)	10-15 (15 hariç)	15-20 (20 hariç)	20 ve üstü	Toplam
Frekans	9	12	12	18	21	20	100
Yüzde	9,0	12,0	12,0	18,0	21,0	20,0	100,0
Cinsiyet		Kadın		Erkek		Toplam	
Frekans		24		76		100	
Yüzde		24,0		76,0		100,0	
UFRS Eğitimi		Evet		Hayır		Toplam	
Frekans		68		32		100	
Yüzde		68,0		32,0		100,0	

Çizelge 3.1' den görüldüğü gibi ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının % 81 gibi büyük bir oranda “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” pozisyonunda bulunduğu görülmektedir. Katılımcıların % 9 u “Serbest Muhasebeci”, %6 sı “Yeminli Mali Müşavir” ve %4 ü de muhasebe ofislerinde görev almış “Stajyer” konumunda bulunan muhasebe meslek mensubu olduklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun Lisans seviyesinde eğitim alarak mesleki hayata başlamış oldukları görülmektedir. Bunun yanında katılımcıların % 21 yüksek lisans ve % 1 doktora eğitimi olmak üzere toplam % 22 oranında lisans üstü eğitimi tamamladıkları görülmektedir. Ön lisans seviyesindeki eğitim almış personel oranı % 11 iken Lise seviyesi eğitimini tamamlayan personel oranı % 3 olarak tespit edilmiştir. % 31 oranında 25 ila 35 yaş arası personelin olduğu görülmektedir. Bunun yanında % 27 lik bir kısmın 36 ila 45 yaş arasında olduğu görülmektedir. Toplam %58 lik kısmın genç olarak nitelendirilebileceği tespit edilmiştir. Bunun yanında % 24 lük bir kısım 46 ila 55 yaş aralığında orta yaşlı olarak söylenebilir. En son %18 lik bir kısım ise yaşlı olarak kabul edilebilir.

Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının % 28 inin 20 yıl ve daha fazla mesleki tecrübeye sahip oldukları görülmektedir. Bunun yanında % 21 lik kısımda da 15 ila 20 yıl arası bir mesleki deneyim süresinin olduğu görülmektedir. % 18 ile 10 ila 15 yıl arası tecrübe sahibi olan muhasebe meslek mensuplarının oranı görülmektedir. Bu veriler ışığında toplam %67 lik bir kısmın en az 10 yıl tecrübeli olduğu görülmektedir. Ayrıca şu tespiti ifade etmek mümkün olabilmektedir: ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensupları hem genç hem de bir o kadar tecrübe sahibidir. Bu anlamda gençliğin sahip olduğu enerji ile tecrübe sahibi olanların deneyiminin harmanlanması veya güçlü bir etkileşimi ile hem muhasebe mesleğinin daha ileriye gitmesi yeni muhasebecilerin daha kaliteli yetişmesi ve muhasebe alanında çok etkin bir profil yakalanması mümkün olabilmektedir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının % 76 lık bir kısmının Erkek kalan % 24 lük kısmının bayan muhasebe meslek mensubu olduğu görülmektedir. Katılımcıların % 68 lik kısmının UFRS konusunda mesleki eğitim almış olduğu ve % 32 sinin UFRS konusunda mesleki eğitime katılmadığı tespit edilmiştir.

3.7.2 Gereklilik analizi

Bu kısımda ankette uygulanan ikinci bölümün bulguları yer almaktadır. İkinci bölümde 31 farklı soru ile katılımcıların UFRS, UFRS eğitimleri, UFRS kullanımı, UFRS nitelikleri gibi konularda görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.



Çizelge 3.2: Anket Sorularının Analizi

Önerme	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Mesleki alanda eğitimlere katılıyorum.	1	1,0	10	10,0	16	16,0	45	45,0	28	28,0	3,89
UFRS konusunda yeterli bilgiye sahibim.	2	2,0	10	10,0	15	15,0	46	46,0	27	27,0	3,81
UFRS konusunda güncel gelişmeleri takip ederim.	2	2,0	12	12,0	19	19,0	27	27,0	40	40,0	3,91
UFRS raporlamada standartlaşmayı sağlar.	1	1,0	8	8,0	17	17,0	45	45,0	29	29,0	3,93
UFRS ile finansal raporlamanın güvenilirliği artar.	2	2,0	8	8,0	17	17,0	40	40,0	33	33,0	3,94
UFRS dili anlaşılırdır.	1	1,0	11	11,0	18	18,0	35	35,0	35	35,0	3,92
UFRS dünyada ortak bir muhasebe sistemi yaratır.	2	2,0	10	10,0	16	16,0	43	43,0	29	29,0	3,87
UFRS tarafsız ve doğru finansal tablo oluşturulmasına katkı sağlar.	1	1,0	7	7,0	18	18,0	33	33,0	41	41,0	4,06
UFRS meslek mensubunun işini kolaylaştırır.	4	4,0	8	8,0	19	19,0	36	36,0	33	33,0	3,86
UFRS işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasını sağlar.	1	1,0	13	13,0	19	19,0	33	33,0	34	34,0	3,86
UFRS iç kontrolü kolaylaştırır.	2	2,0	8	8,0	16	16,0	42	42,0	32	32,0	3,94
UFRS yorumlarını takip ediyorum.	7	7,0	10	10,0	13	13,0	38	38,0	32	32,0	3,75
UFRS gerekliliğine inanıyorum.	3	3,0	12	12,0	15	15,0	34	34,0	36	36,0	3,88
UFRS konusunda yeterli kaynak, görüş, materyal bulunmaktadır.	4	4,0	11	11,0	16	16,0	42	42,0	27	27,0	3,77
UFRS ile meslek mensubunun önemi artmıştır.	2	2,0	14	14,0	15	15,0	39	39,0	30	30,0	3,81
UFRS raporlamaya olan güveni artırır.	3	3,0	12	12,0	9	9,0	50	50,0	26	26,0	3,84
UFRS denetlemelerde denetçilerin işini kolaylaştırır.	3	3,0	8	8,0	17	17,0	42	42,0	30	30,0	3,87
UFRS tarafsız bilgiler ortaya çıkarır.	1	1,0	9	9,0	21	21,0	38	38,0	31	31,0	3,89
UFRS kaliteli ve net bilgiler sunar	1	1,0	13	13,0	15	15,0	38	38,0	33	33,0	3,89

Çizelge 3.2: (devamı) Anket Sorularının Analizi

Önerme	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
UFRS verileri Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki sorunları çözmede yardımcı olur.	1	1,0	11	11,0	17	17,0	37	37,0	34	34,0	3,92
UFRS vergi için muhasebe yerine bilgi için muhasebe anlayışını ortaya koyar.	2	2,0	10	10,0	19	19,0	28	28,0	41	41,0	3,96
UFRS kayıt dışı ekonominin azalmasına yardım eder.	1	1,0	9	9,0	20	20,0	24	24,0	46	46,0	4,05
UFRS işletme yönetimini kolaylaştırır.	1	1,0	9	9,0	16	16,0	52	52,0	22	22,0	3,85
UFRS de mali tabloların oluşturulması ve yönetimi kolaydır.	0	0,0	9	9,0	19	19,0	38	38,0	34	34,0	3,97
UFRS ekonomik ilişkilerde açıklayıcılığı ile kolaylık sağlar.	2	2,0	10	10,0	14	14,0	50	50,0	24	24,0	3,84
UFRS özellikle ekonomik alanda devlet-işletme ilişkisinin sağlıklı olmasına katkı sunar.	0	0,0	10	10,0	19	19,0	37	37,0	34	34,0	3,95
UFRS, işletme ve paydaşları (tüketici, yatırımcı, devlet, kredi kuruluşları) arasındaki ilişkinin sağlıklı olmasına katkı sunar.	2	2,0	9	9,0	14	14,0	41	41,0	34	34,0	3,96
UFRS sağladığı kolaylıklarla zaman tasarrufu sağlar.	2	2,0	11	11,0	15	15,0	31	31,0	41	41,0	3,98
UFRS eğitim durumu itibarıyla her kesim tarafından kullanılabilir.	21	21,0	24	24,0	23	23,0	18	18,0	14	14,0	2,8
UFRS ağır bir mesleki eğitim gerektirmemektedir.	27	27,0	27	27,0	13	13,0	18	18,0	15	15,0	2,67
UFRS mesleki eğitim yanında mesleki tecrübe ile de kavranabilmektedir.	2	2,0	12	12,0	20	20,0	39	39,0	27	27,0	3,77

Çizelge 3.2'den görüldüğü üzere şu şekilde yorumlamalara ulaşılabilmektedir:

Katılıyorum işaretleyen muhasebe meslek mensuplarının % 45 oranında olması mesleki eğitimlere verilen önemin büyük olduğunu gösterir. Ayrıca % 28 lik bir kısmın beyanına göre mesleki eğitimler büyük oranda ya da tamamen takip edilmektedir. Bu verilere göre % 73 lük bir kısım tarafından okul eğitimleri bitmiş dahi olsa mesleki anlamda verilen eğitimlere katılım sağlandığı görülmektedir.

% 46 lık bir kısım için sistemin çok küçük bazı noktalarında eksiklikler duyduklarını ancak buna karşılık sistem hakkında genel manada büyük oranda bilgi sahibi olduklarını göstermektedir. Bununla birlikte %27 lik bir kısmın sistem hakkında yeterli derecede bilgi sahibi oldukları beyanına binaen toplamda % 73 lük bir kısmın UFRS hakkında büyük oranda bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Kalan kısım ise ya eğitim almayan kısım ya da verimli bir şekilde eğitime ulaşamayan kısımdır.

% 40 gibi büyük bir çoğunluğun hem mesleki manada hem de UFRS özelinde güncel gelişmeleri sıkı bir şekilde takip ettiği ifade edilebilir. Bunun yanında % 27 gibi azımsanamayacak bir çoğunluğun da yine bu konuda takip yaptığını ifade etmek mümkündür. Bu verilere göre katılımcılar toplamda % 67 si büyük oranda güncel gelişmeleri takip etmektedir.

Katılımcıların % 45 lik kısmı büyük anlamda UFRS için bir standartlaştırıcı anlamı yüklediği görülmektedir. Bu görüşe %29 luk bir kısım ise adeta kesin gözüyle bakmaktadır. % 74 lük kısım bu konuda standartlaştırıcı olduğu kanaatindedir.

Genellik ifade etmesi nedeniyle toplam % 73 lük bir kısmın UFRS için raporlamada güven verdiği ve bütün raporların aynı şekilde hazırlandığı için hem incelenmesi hem de anlaşılabilmesi açısından da güvenli olduğunu düşünmektedir.

UFRS için tabloların düzenlenmesinde kullanılan dilin % 70 oranında açık bir biçimde olduğu ifade edilmiştir. Bunun yanında bu dilin açık olduğu konusunda % 18 lik bir kısım ise kararsız kalmıştır.

UFRS için dünya çapında uygulama alanı olduğundan bütün uygulamaya koyulan dünya ülkelerinin hepsinde sistematik yapısı ve uygulama biçiminin aynı olması nedeniyle % 43 oranında kısım tarafından büyük oranda ve % 29 oranındaki kısım tarafından ise kesin olmak üzere toplamda % 72 lik bir kısım tarafından ortak bir sistem geliştirdiğine dair kanaat getirilmiştir.

Muhasebenin tarafsızlık ilkesinin büyük oranda sağlandığı görülmektedir. % 41 lik kısım kesin olarak bu görüşte olduğunu %33 lük bir kısım ise büyük oranda bunu kabul ettiğini ifade etmiştir. Buna göre katılımcıların toplamda % 74 lük bir kısmı bu şekilde bir kanıdadır.

Muhasebe meslek mensuplarının işlerini kolaylaştırmada bir araç olduğunu kabul etmektedir. Bu kanıyı % 36 lık kısım büyük oranda kabul ederken % 33 lük bir kısım ise kesin olarak kabul etmektedir. Bunun yanında % 19 gibi azımsanmayacak kadar bir kısım ise kararsızlık ifade etmiştir.

Toplam % 67 lik bir kısım bu konuda büyük oranda karşılaştırma imkanının olduğunu vurgulamakta iken % 19 luk bir kısım ise bu konuda kararsız olarak görüş bildirmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise finansal bilgilerin iki yönlü kayıt sistemi ile karşılaştırılabilir olması iken UFRS nin bu konuda yararlı olmadığı düşünülmesi ve bu konuda düşünenlerin oranının ise % 14 olmasıdır.

Katılımcılara göre UFRS için işletme içi kontrolünü kolaylaştırdığını söylemek mümkündür. Katılımcıların %32 si kesin olarak bu fonksiyonu olduğunu, % 42 si ise büyük oranda bu işleve sahip olduğunu düşünmektedir. Genel olarak katılımcıların % 74 ü bu işlevinin bulunduğu inanmaktadır.

Katılımcıların % 70 inin UFRS için yapılmış olan yorumlamaları takip ettiğini söylemek mümkündür. Ancak % 7 gibi bir kısım katılımcının hiç yorumlamaları takip etmediği görülmektedir.

Katılımcıların çoğunluğu UFRS gibi bir sistemin gerekli olduğuna inanmaktadır. % 36 gibi bir çoğunluk kesinlikle gerekli olduğunu ifade etmiştir. Bunun yanında % 34 lük bir kısım ise büyük oranda gerekli olduğunu beyan etmektedir. Buradan hareketle % 70 lik bir kısmın UFRS gibi bir sistemin büyük manada gerekli olduğuna kanaat getirilebilir. % 15 lik kararsız grup büyük çoğunluk olarak görülebilir.

UFRS ile ilgili yeterince kaynak ve materyal vs. gibi dokümanların yeterli miktarda ve kolay ulaşılabilir olduğunu % 27 lik kesin olarak ve % 42 lik büyük oranda düşünen toplamda % 69 luk bir grubun bir grubun varlığı mümkündür. Bunun yanında sistemin ortaya çıkışından ve tamamen oturmasından neredeyse 10 yıldan fazla bir süre geçmiş olmasına rağmen % 4 lük dokümana ulaşamayan ve % 11 lik doküman temin etmede zorlanan toplamda % 16 lık kesimin olması da bir farklı noktadır.

% 39 u büyük oranda ve % 30 u kesin surette olmak üzere katılımcıların % 69 u tarafından büyük anlamda UFRS sisteminin muhasebe meslek mensubu için değerine bir katkı sağladığı düşünülmektedir. Bunun yanında bu konuda kararsız olanlar ve bu konuda olumlu görüş beyan etmeyenlerin oranının hayli büyük olduğunu ifade etmek yerinde olacaktır.

UFRS nin mesleki anlamda büyük bir husus olarak görülen raporlamanın daha da önemli bir noktası olan raporlamaya olan güven konusuna bir katma değer olduğu görüşüne büyük bir kısım gerçek anlamda inanmaktadır. Katılımcıların % 50 si büyük oranda bu katma değerini sağlandığını düşünürken % 26 sı ise kesin mana da bir katma değerini oluşturduğunu ifade etmiştir. Yani katılımcıların % 76 sına göre UFRS raporlamanın güvenliliği için bir katma değer ifade etmektedir.

Katılımcıların UFRS nin muhasebenin prensiplerinden denetleme ilkesine yardımcı olduğu ve denetim fonksiyonuna daha bir etkinlik kazandırdığını düşündükleri anlaşılmaktadır. % 42 lik bir kesim bunu büyük oranda kabul etmekte iken katılımcıların % 30 u da kesin olarak UFRS nin denetime katkısı olduğunu savunmaktadır. Bu konuda henüz kararı bulunmayanların oluşturduğu kesim ise % 17 olup azımsanamayacak bir büyüklüğe sahiptir.

Bu ifadenin büyük bir kesimde kesinlikle geçerli bir yargı olduğu % 31 oran ile görülmektedir ancak % 38 orana sahip bir kesimin ise bazı noktalarda tereddütler yaşadığı görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise % 21 gibi kararsız büyük bir kısmın olmasıdır. Burada kararsızlığın nedeni iyi araştırılmalıdır. Bu duruma neden olabilecek durumların başında UFRS nin tam olarak kavranamaması, UFRS eğitiminin alınmamış olması

ayrıca UFRS ile ilgili bazı konularda pratik anlamda yetersiz kalınması ya da beceri sahibi olunmaması olabilir.

UFRS nin kaliteli ve net bilgi sunması ile alakalı % 33 lük bir kesimin kesin olarak bu hususta emin olduğu görülmektedir. Ayrıca % 38 lik bir kısım da bu konuda küçük detaylar veya bazı ufak noktalarda problemler yaşasalar ya da tereddüde düşseler dahi bu konuda onay vermişlerdir. Buradan % 71 lik bir kısmın UFRS den kaliteli ve net bilgiler elde ettiği ifade edilebilir.

UFRS ile gelişmiş raporlama olanakları, açıklayıcılığın ve denetimliğin artmış olması bu çerçevede Vergi Usul Kanunu ile Türk Muhasebe standartları arasında oluşabilecek uyuşmazlık gibi sorunları çözebilecek bir yapı geliştirmiştir. Bu biçimde bir kaniya kesin olarak katılım sağlayan % 34 oranında kesin olarak olmasa da büyük oranda bunu kabul eden ise % 37 oranında katılımcı tespit edilmiştir. Buna göre bağlamda toplamda % 71 lik bir kısım bu sorunların çözücülüğünün UFRS ile kolaylaşacağını düşünmektedir.

Kesin bir dille UFRS nin muhasebe anlayışına yeni bir boyut kazandırdığını kabul edenlerin oranı % 41 olarak görülmektedir. Bunun yanı sıra % 28 lik kısım ise büyük oranda böyle bir değişimin olduğunu kabul etmektedir. Fakat % 19 luk büyük bir anlayış değişikliği konusunda kararsız olan kesim dikkati çekmektedir.

Özellikle denetim, açık olma, net bilgiler verme gibi nitelikleri bakımından kayıt dışı ekonominin kesinlikle azalacağını düşünenlerin oranı % 46 gibi büyük bir rakamdadır. Ancak bazı konularda sorun olabileceği hususunu dikkate alarak tamamen olmasa da kayıt dışı ekonominin azalmasında yardımcı olabileceğini düşünenlerin oranı % 24 olarak görülmektedir. Fakat dikkat çekici bir nokta ise % 20 lik bir kesimin kararsız olmasıdır. Bu kararsızlığın nedeninde büyük oranda UFRS nin tam olarak kavranamamış olmasıdır. Bunun yanı sıra yeterli eğitim alınmaması ayrıca dokümanlara ulaşımın olmaması gibi konular bu kararsızlığı ortaya çıkarabilir.

Büyük oranda UFRS tarafından sağlanan verilerin firmaların yönetim süreçlerinde daha etkili olduğu ve özellikle genellik ilkesinden dolayı bütün dünya ile faaliyetleri aynı kriterlerde değerlendirme vasıtası ile yararlı olacağını düşünmektedir. % 52 lik gibi bir kısım büyük oranda bu şekilde bir faydanın

olacağını % 22 lik bir kısmın ise kesin olarak faydanın olacağını düşünmektedir. % 16 kararsızdır.

Mali tablolar açısından büyük kolaylıkların sağladığını kesin bir dille ifade eden % 34 lük bir kısım olduğu görülmektedir. Bunun yanında % 38 lik bir kısmı ise büyük oranda bu kanıya sahiptir. Yaklaşık olarak % 72 lik bir kısım bu kanının doğru olduğunu kabul etmektedir.

Uluslararası anlamda kabul edilmiş bir yapısı sebebiyle ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının % 50 gibi büyük bir oranda kabul almıştır. Buna ilave olarak %24 lük bir kısım ise kesin bir dille ekonomik ilişkiler için faydalı olacağı fikrini kabul etmiştir.

% 37 lik bir kısmın büyük randa bu ifadeye katıldığı bunu yanında da % 34 lük bir kısmın ise kesin olarak bu düşüncüyü kabul ettiği görülmektedir. Fakat buradaki % 19 luk kararsız kısmın oluşu da büyük dikkat çekmektedir. UFRS ile ilgili eğitimlerinin alınmamış olması ya da yeteri kadar bilgi ve beceri sahibi olunmaması bu kararsızların ortaya çıkmasına sebep olabilir.

Net ve şeffaf bilgiler içermesi ile ayrıca anlaşılabilir olması ile işletmenin her türlü paydaşı arasındaki ilişkiye katkı sağladığı düşünülmektedir. Bu düşünceye büyük oranda katılan % 41 lik bir kesim bulunmaktadır. Bunu yanında % 34 lük kısmın ise kesin bir anlamda bu düşünceye katıldığı söylenebilir.

% 41 lik kesimin kesin olarak zaman tasarrufunu gerçekleştirdiği görülmektedir. Bunun yanında % 31 lik bir kısım ise büyük oranda zaman tasarrufu sağlandığı fikrine sahiptir. Genele bakıldığında % 72 lik bir kısım için UFRS zaman tasarrufu aracı olarak kabul edilebilmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarında göre UFRS için belli bir eğitim seviyesine sahip olma gerekliliğinin olduğu fikrinin hakim olduğu görülmektedir. Ancak oranların birbirine yakın olması ve özellikle kararsızlık ortaya çıkaran sebepler de dikkate alındığında bu konuda net bir ifade geliştirmek mümkün gözükmemektedir. Ancak bu oranlarla dahi belli bir eğitim seviyesinin olması gerektiği açık olarak tablodan çıkarılabilecek bir sonuçtur.

UFRS eğitiminin ağır bir eğitim olmadığı görüşü toplamda % 54 lük bir oran ile muhasebe meslek mensupları arasında hakim bir görüş olarak görülmektedir. Bunun yanı sıra % 13 lük bir kararsız olduğu dikkati çekmektedir.

Mesleki tecrübenin UFRS nin bazı kolay anlaşılabilir yönlerinin bulunmasından dolayı ayrıca bir mesleki eğitime gerek duyulmayacağını ifade etmektedir. Bu görüşe büyük oranda katılan % 39 luk kısım ile kesin olarak bu görüşü savunan % 27 lik kısım ele alındığında % 66 lık bir kısmın bu düşünceye destek verdiği söylenebilmektedir. Buradaki % 20 lik kararsız kesimin ise UFRS ile belki de hiç tanışmamış muhasebe meslek mensuplarından oluşabileceği söylenebilir.

3.7.3 Karşılaştırmalı analizler

Bu kısımda birkaç karşılaştırmalı kıyaslamalar yer alacaktır. Karşılaştırmalı kıyaslama işlemi iki farklı şekilde yapılmaktadır.

3.7.3.1 T-Testi

Ankette yer alan ve katılımcıların sadece iki seçeneği işaretleyebileceği sorulardan elde edilen veriler ile istenilen herhangi bir verinin karşılaştırılması metodu olarak tanımlanır.

İlk karşılaştırma anketin demografik özellikler bölümündeki cinsiyet seçeneğine bağlı olarak genel gereklilik kısmının karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırmaya ilişkin veriler Çizelge 3.3 ve Çizelge 3.4 te yer almaktadır.

Çizelge 3.3: Cinsiyet – Gereklilik arasındaki ilişki

	Cinsiyet	Frekans	Ortalama
Gereklilik	Kadın	24	3,8280
	Erkek	76	3,8175

Çizelge 3.4: Ortalamaların Eşitliği İçin t-testi Değerleri

		T	Df	Sig .	Ortalama farkı	Std. Hata farkı	Farkın % 95 Güven Aralığı	
							Alt	Üst
Genel ortalama	Eşit varyans varsayımı	,053	8	,958	,01047	,19679	-	,40100
	Eşit olmayan varyans varsayımı	,054	9,394	,957	,01047	,19446	-	,40368

Çizelge 3.4 incelendiğinde sig. değerinin 0,958 olduğu görülmektedir. $0,958 > 0,95$ olduğundan dolayı gereklilik konusunda cinsiyetin etkisinin olduğu görülmektedir. Bunun yanında Çizelge 3.3 den ortalama değerlerine dikkat edilirse $3,8280 > 3,8175$ olduğundan kadınların erkeklere göre ufrs sisteminden birçok konuda daha fazla memnun oldukları anlaşılmaktadır.

İkinci karşılaştırma ise İlk karşılaştırma anketin demografik özellikler bölümündeki UFRS eğitiminin alınıp alınmadığına seçeneğine bağlı olarak genel gereklilik kısmının karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırmaya ilişkin veriler Çizelge 3.5 ve Çizelge 3.6 de yer almaktadır.

Çizelge 3.5: Gereklilik ile UFRS eğitimi arasındaki ilişki

	UFRS Eğitim	Frekans	Ortalama
Gereklilik	Evet	68	4,2557
	Hayır	32	2,8942

Çizelge 3.6: Ortalamaların Eşitliği İçin t testi Değerleri

		T	F	Sig.	Ortalama farkı	Std. Hata Farkı	Farkın % 95 Güven Aralığı	
							Alt	Üst
Gereklilik	Eşit varyans varsayımı	1,69	8	,000	1,36154	,1163	1,1305	1,5925
	Eşit olmayan varyans varsayımı	,506	9,42	,000	1,36154	,1432	1,0719	1,6511

Çizelge 3.6'den görüldüğü sig. değerinin 000 olduğu görülmektedir. $0,000 < 0,95$ olduğundan dolayı gereklilik konusunda UFRS eğitiminin alınmış ya da alınmamış olmaması konusunun bir etkisinin olmadığı görülmektedir. Bunun yanında Çizelge 3.5 ta ortalama değerlerine dikkat edilirse $4,2557 > 2,8942$ olduğundan UFRS eğitimi alanların UFRS eğitimi almayanlara göre UFRS için gerekliliklerin daha fazla olduğu görülmektedir.

3.7.3.2 Tek yönlü anova testi

Ankette yer alan ve katılımcıların en az üç seçeneği işaretleyebileceği sorulardan elde edilen veriler ile istenilen herhangi bir verinin karşılaştırılması metodu olarak tanımlanır.

İlk örnek genel olarak gereklilik ile tecrübe arasındaki ilişkinin analizi ile yapılmıştır. Bu analize ilişkin veriler Çizelge 3.7, Çizelge 3.8 ve Çizelge 3.9 ile ifade edilmektedir.

Çizelge 3.7: Gereklilik ile UFRS işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılır olmasını sağlaması arasındaki ilişki

	Frekans	Ortalama	Std. Hata	Ortalamanın % 95 Güven Aralığı		En küçük	En büyük
				Alt sınır	Üst sınır		
Kesinlikle katılmıyorum	2	3,50	2,500	-	35,27	1	6
Katılmıyorum	14	4,14	,512	3,04	5,25	1	6
Kararsızım	15	4,00	,488	2,95	5,05	1	6
Katılıyorum	39	4,21	,239	3,72	4,69	1	6
Kesinlikle katılıyorum	30	4,17	,296	3,56	4,77	1	6
Toplam	100	4,14	,166	3,81	4,47	1	6

Çizelge 3.8: Çizelge 3.7 deki Verilerin Varyans Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	Df1	Df2	Sig.
Ortalama Tabanlı	2,082	4	95	,089

Çizelge 3.9: ANOVA Testi Değerleri

	Karelerin toplamı	Df	Ortalama Karesi	F	Sig.
Gruplar arası	1,300	4	,325	,114	,977
Gruplar içinde	270,740	95	2,850		
Toplam	272,040	99			

Çizelge 3.8’den görüldüğü üzere sig. değerinin 0,089 olarak hesaplandığı görülmüştür. Bu nedenle varyansların homojen olduğu kabul edilmektedir. Çizelge 3.9’dan görüldüğü üzere sig. değerine bakıldığında 0,977 olduğu görülmektedir. Bu nedenle $0,95 < 0,977$ olduğundan UFRS işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasını sağladığını ve bunun da gerkliliği artırdığını söylemek mümkün olabilmektedir. Çizelge 3.7 ele alındığında bu ilişkinin olduğunu en çok “katılıyorum” seçeneğini işaretleyenler ve en az ise “Kesinlikle katılmıyorum” seçeneğini işaretleyenlerin olduğu görülmektedir.

Tek yönlü Anova testi ile yapılan kıyaslama işlemine ilişkin ikinci örnek genel olarak yaş ile “UFRS verileri Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki sorunları çözmede yardımcı olur.” arasındaki ilişkinin analizi yapılmıştır. Bu analizin verileri Çizelge 3.10, Çizelge 3.11 ve Çizelge 3.12 de verilmiştir.

Çizelge 3.10: Yaş İle UFRS Verileri Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Sorunları Çözmede Yardımcı Olduğu Konusunun Analizi

	Frekans	Ortalama	Std. Hata	% 95 Güven Aralığı		En küçük	En büyük
				Alt sınır	Üst sınır		
Kesinlikle katılmıyorum	1	4,00	.	.	.	4	4
Katılmıyorum	11	2,82	,325	2,09	3,54	1	4
Kararsızım	17	2,12	,256	1,58	2,66	1	4
Katılıyorum	37	2,35	,183	1,98	2,72	1	4
Kesinlikle katılıyorum	34	2,09	,181	1,72	2,46	1	4
Toplam	100	2,29	,109	2,07	2,51	1	4

Çizelge 3.11: Çizelge 3.10 daki Verilerin Varyans Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	Sig.
Ortalama Tabanlı	,269	3	95	,848

Çizelge 3.12: ANOVA Testi Değerleri

	Kareler Toplamı	Df	Ortalama karesi	F	Sig.
Gruplar arası	8,021	4	2,005	1,723	,151
Grup içinde	110,569	95	1,164		
Toplam	118,590	99			

Çizelge 3.11’den görüldüğü üzere sig. değerinin 0,848 olarak hesaplandığı görülmüştür. Bu nedenle varyansların homojen olduğu kabul edilmektedir. Çizelge 3.12’den görüldüğü üzere sig. değerine bakıldığında 0,151 olduğu görülmektedir. Bu nedenle $0,151 < 0,95$ olduğundan UFRS konusunda gerekliliğin in “UFRS verileri Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki sorunları çözmede yardımcı olur.” ile yaş arasında bir karşılaştırma ile ölçülemediğini ifade etmektedir. Çizelge 3.10 ele alındığında bu ilişkinin var olmadığını “kesinlikle katılmıyorum” işaretleyenlerin katılımcı grubunun olduğu en az ise “kesinlikle katılıyorum” işaretleyenlerin olduğunu göstermektedir.

4. SONUÇ

Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları'nın Edirne ili özelinde muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarının belirlenmesi amacı ile hazırlanan bu çalışma 4 bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde kavramsal çerçeve dahilinde muhasebe kavramı ele alınmıştır. İkinci bölümde ise muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve hazırlanması gibi bazı hususlar ele alınmıştır. Bununla birlikte üçüncü bölümde ise hazırlanan anketin uygulanması ile elde edilen veriler ve araştırmanın konusu, önemi gibi konuların üzerinde durularak ankete ilişkin sayısal veriler tablolar ile ifade edilmiştir. Son bölümde ise bütün çalışmanın sonucunda varılan hususlar ifade edilmiştir.

Araştırma bir anket formu ile Edirne ilinde odaya kayıtlı 100 meslek mensubuna uygulanmış, anketin geri dönüş oranı % 100 dür. Anket iki bölümden oluşmaktadır; birinci bölümde meslek mensuplarının demografik özellikleri belirlenmeye çalışılırken ikinci bölümde UFRS'ye bakış açılarına ilişkin önermeler 5 li likert yöntemi ile ölçülmeye çalışılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının UFRS hakkında farklı görüşlerinin olduğu söylenebilir. Ancak genel olarak gereklilik açısından iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Bu görüşlerin oluşmasındaki temel nedenlerden en büyük olanı ise üniversite eğitiminin ardından UFRS ile ilgili mesleki bir eğitimin alınıp alınmadığı olarak görülmektedir. UFRS eğitimi alanların gereklilik oranının çok yüksek olduğu ve UFRS eğitimi almayanların bu konuda neredeyse bir bilgi sahibi olmadığı örneklerde görülmüştür.

UFRS hakkında biçim özellikleri içinde rapor oluşturma işlemleri, kayıt şekilleri, kolaylıkları, UFRS nin dili gibi özellikleri kabul edilirse biçim özellikleri açısından büyük oranda kabul gördüğü ifade edilebilir.

UFRS nin muhasebe sistemi içindeki yeri ile evrensel muhasebe sistemi içinde bulunduğu konum açısından iyi bir yerde olduğunu ifade eden anket katılımcıları bulunmaktadır.

Bununla birlikte UFRS için gereken mesleki eğitim konusunda UFRS eğitimi alanların büyük çoğunluğu eğitimin ağır ve zor bir süreç olmadığını ve ayrıca da kolaylıkla eğitimlerin alınabileceği şeklinde görüş bildirmişlerdir.

UFRS nin uluslararası işlemler açısından büyük kolaylıklar sağladığı bütün katılımcılar tarafından kabul almış bir ifade olarak görülmektedir. Bunun yanında ülkemiz bazında da diğer yasal düzenlemeler ile uyum içerisinde olduğu ifade edilebilir. Özellikle rapor oluşturma konusunda büyük faydalar sağladığı katılımcılar tarafından düşünülmektedir. Raporlamada bulunan şeffaflık, net ve doğru bilgiler içerme, kolay anlaşılabilme, açıklayıcı bilgiler barındırma gibi önemli detayları sağladığı da kabul edilmektedir.

UFRS konulu mesleki eğitimlerin bütün meslek mensuplarına yayılması konusunda çalışmaların yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca okul eğitimini tamamlamadan UFRS konulu bir mesleki eğitim programı teşvik edilmeli ya da bir dönem de olsa bu eğitim okul ortamında meslek mensubu adaylarına sunulmalıdır. Bununla birlikte bütün muhasebe meslek mensuplarının UFRS konusunda farkındalıklarının tespit edilmesi ve gereksinimlerinin belirlenmesi açısından bu araştırmanın Türkiye geneline yayılması önerisi yapılmaktadır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N., & Sevilengül, O.,** (1994). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, H.,** (2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1470, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 783, Eskişehir.
- Akdoğan, N., & Aydın, H.,** (1987). Muhasebe Teorileri, Ankara Üniversitesi Basım., Ankara.
- Akgül, B.A., & Akay, H.,** (2006). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Akgün, A.İ.,** (2012), Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, cilt 19, sayı 2.
- Anon,** (2018). İSMMMÖ “3568 sayılı serbest muhasebeci ve Mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu”. Adres: <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Kanun-Metni--142> (Erişildi: 29.12.2018).
- Anon,** (1989). Adres: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh2.html> (Erişildi: 15.01.2019)
- Anon,** (2013). Adres: <https://www.tsb.org.tr/tmsk.aspx?pageID=833> (Erişildi: 15.01.2019)
- Anon,** (2017). Adres: <https://vergidosyasi.com/2017/05/16/muhasebe-turleri-genel-muhasebe-uzmanlik-muhasebesi-yonetim-muhasebesi/> (Erişildi: 12.01.2019)
- Anon,** (1992). 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- Anuk, S.A.,** (2015). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Avder, E.,** (2006). Adres: <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> (Erişildi: 29.12.2018).
- Avder, E.** (2008), adres: http://www.ozatmalimusavirlik.com/muhasebenin_tarihcesi.html (Erişildi: 27.12.2018)
- Ayboğa, M.H.,** (1999). Muhasebe-Hukuk İlişkilerinin Oluşumu, Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı: 11, Aralık. Adres: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/68MaliCozum/03%20hanifi%20ayboga.pdf> (Erişildi: 29.12.2018)
- Aydın, V.,** (2006). Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Hayatındaki Yeri: Şanlıurfa Örneği”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Şanlıurfa.

- Bektöre, S., & Sözbilir, H.,** (1990). Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, Ozan Reh. Bas. Yay. Tur. Ltd. Şti, Eskişehir.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F.,** (2011). TÜRKİYE’DE DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, cilt 11, sayı 21.
- Cemalcılar, Ö., & Benligiray, Y., & Sürmeli, F.,** (2003). Genel Muhasebe, Eskişehir.
- Cemalcılar, Ö., & Önce, S.,** (1999). Muhasebenin Kuramsal Yapısı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1093, Eskişehir.
- Cemalcılar, Ö., & Erdoğan, N.,** (2000). Genel Muhasebe, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Chairas Y. & Radianto I.** (2001). Accounting Harmonization in Asean The Process, Benefits and Obstacles, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Goteborg University, Graduate Business School School of Economics and Comercial Law, Göteborg.
- Choi, F.S. & Meek,** (2005). K. Internatioanal Accountig, Fifth Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- Çelik, O.,** (2003), Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi dergisi, No.52, Ocak.
- Çetiner, E.,** (2007). Maliyet Muhasebesi, Teori ve Uygulama”, 5. Baskı, Gazi Kitapevi Ltd. Şti., Ankara.
- Dikici, İ.,** (2017). Türkiye – Rusya Ve Azerbaycan Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemi, Aksaray Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Aksaray.
- Doupmik, T., & Perera, H.,** (2007). International Accounting, Boston: McGraw-Hill International Edition.
- Duman, H., & Özpeynirci, R., & Bezirci, M.,** (2005). Bilgi Çağının Değiştirdiği 21. Yüzyılın Rekabet Anlayışına Bağlı Olarak Geleneksel Muhasebeden Stratejik Muhasebeye, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, sayı 2, cilt 2005, s. 111-119.
- Erdem, Ş.,** (2012), adres: <http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html> (Erişildi 21.12.2018).
- Gücenme, Ü.,** (2000). Genel Muhasebe, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Gençoğlu, Ü.G., & İşseveroğlu, G.** (2010), Türkiye’de Meslek Yüksekokullarındaki Eğitimin Muhasebe Mesleğine Katkısı Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 47, Temmuz, ss. 28-40.
- Güvemli, O.,** (1995). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, I.cilt, Avcıol Basım-Yayın İstanbul.
- Güvemli, O.,** (1994). Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı, İstanbul Yeminli Müşavirler Odası Yayını No: 2, İstanbul.
- Göktan, E.,** (1980). Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye’deki Uygulamalar, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Ağustos-Kasım 1980 sayısı.
- Hiçşaşmaz, M.,** (1970). Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Tisa Matbaacılık Sanayi, Ankara.
- İbiş, C. & Özkan, S.** (2006). Uluslar arası Finanssal Raporlama Standartları UFRS’YE Genel Bakış, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Mart, ss. 25-43.
- İbadov E. & Hümbətov H.,** (2011). Mühasibat Uçotunun Yaranması və İnkişafına Təsir Göstərən Amillər, Dayanıqlı İnkişaf və İdarəetmə Modelləri: Nəzəriyyə və Praktika, Lənkəran Dövlət Universiteti, Lənkəran, s. 3-4.

- İbadov, E.**, (2012). Azerbaycan Ve Türkiye Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Kalenderoğlu M.**, (2006). Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi, Agon Bilgi Akad., Ankara.
- Karakaya, M.**, (1994). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara.
- Kaynar, Y.**, (2010). Muhasebe Bilgi Sisteminde Üretilen Temel Performans Göstergelerinin (Key Performans Indicators) Karar Verme Süreçlerinde Kullanılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kısakürek, M. M., & Pekcan, A.**, (2005). Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt 6, Sayı 2.
- Kip, Ç. E.** (1986). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Genel Muhasebe, Maya Matbaacılık Yayıncılık, Ankara.
- Kocamaz, H.**, (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci, Kahramanmaraş Üniversitesi İİbf Dergisi, Cilt 2, Sayı:2012, sayfa 107. Kaynak:
<http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/download/article-file/107660> Erişim tarihi: 31.12.2018
- Kothari, J., & Barone, E.**, (2006). Financial Accounting: An International Approach, Financial Times/ Prentice Hall; 01 edition (20 Jan. 2006)
- Kutlu, H. A.**, (2008). Muhasebe Meslek Ahlakı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Marşap, B.**, (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 37, Ocak.
- Otlu, F.**, (2001). Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretimini Yeri ve Önemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 11, Temmuz.
- Özgür, C.**, (1996). Muhasebe İlkeleri, 9.Baskı, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı, Yayın No: 2, İstanbul
- Özkan, S., & Acar, E.E.**, (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının finansal tablolar analizi üzerindeki etkilerine genel bakış, Mali Çözüm Dergisi, cilt 97, sayı 2010, s.49-86.
- Pirgaip, B.**, (2004). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu, Ankara: SPK Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlik Etüdü.
- Romney, M.B., & Steinbart, P.J.**, (2000). Accounting Information Systems, Prentice Hall, New Jersey.
- Safran, B.**, (2012). Adres: <http://barissafraan.blogspot.com/> (Erişildi: 21.12.2018)
- Sevilengül O.**, (1998). Genel Muhasebe, 7. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara
- Sevilengül, O.**, (2005). Genel Muhasebe, Gazi Yayınevi, Ankara.
- Sevilengül O.**, (2007). Genel Muhasebe, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Stickney, C., & Roman, W.**, (1994). Financial Accounting An Introduction to Concepts, Methods and Uses, York Graphic Services, Florida, s. 35.
- Sürmeli, F.**, (1996). Muhasebe Bilgi Sistemi, Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışanları Vakfı Yayınları, Eskişehir.
- Sürmen, Y., & Bayraktar, Y, & Bayraktar, B.**, (2016). Kurmaca Metinde Muhasebe Biliminin İzleri: Fuzulî’nin Şikâyetnamesi, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Temmuz 2016 sayısı. Adres:
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319857> (Erişildi: 29.12.2018).

- TDK**, (1988). Türkçe Sözlük 2 (Yeni Baskı), K-Z, Ankara.
- Terexova, V.A.**, (2008). Maliyə Uçotu, Çeviren S.M. Səbzəliyev, M.A. Cavadova, İqtisad Universiteti Nəşriyyatı, Bakü, s. 37.
- Usta, H.**, (2007). Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye'deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması, Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Ünalın, S. vd.**, (1988). Genel Muhasebe, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara
- Yılmaz, Y.**, (2008). adres: <https://www.xing.com/communities/posts/muhasebe-neden-oenemli-1005423626> (Erişildi: 29.12.2018).
- Yalkın, Y.K.**, (2001). Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 12.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Yalkın., Y.K.**, (1995). Genel Muhasebe, Turhan Kitabevi, Genişletilmiş 9. Baskı, Ankara.
- Yalkın, Y. K.**, (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, 2006, Sayı:76, Kasım, 291-312.
- Yalkın, Y.K.**, (1998). Genel Muhasebe İlkeleri, 10. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Yılmaz, B.**, (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, s. 143. Kaynak: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/289504> (Erişildi: 31.12.2018).
- <https://www.verginet.net/dtt/1/UFRS-Sunum-Aciklama-Kontrol-Listesi.aspx> Erişim Tarihi: 15.01.2019.
- <https://www.verginet.net/dtt/1/UFRS-Sunum-Aciklama-Kontrol-Listesi.aspx> Erişim Tarihi: 15.01.2019.

EKLER

Ek 1: Anket formu

Ek 2: Anket Bilgi Formu

Ek 3: Anket İzin Dilekçesi

Ek 4: Etik Kurul Onayı



Ek 1: Anket formu

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMİNE BAKIŞ AÇILARI: EDİRNE İLİ ÖRNEĞİ

ANKET

Bu anket, muhasebe mesleğini icra eden kişilerin Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi (UFRS) hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı'nda hazırlanan yüksek lisans tez çalışmamla ilgili sorular içermektedir. Aşağıda yer alan sorulara vereceğiniz cevaplar, yalnızca söz konusu çalışmada kullanılacak olup, araştırmanın güvenilirliği açısından vereceğiniz cevapların doğruluğu ve samimiyetli cevaplar büyük önem arz etmektedir.

Anket iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe meslek mensubunun profilini analiz etmeyi amaçlayan sorular bulunmaktadır. İkinci bölüm ise muhasebe meslek mensuplarının Ulusal Finansal Raporlama Sistemi (UFRS) hakkındaki görüşlerinin analizini amaçlayan sorular barındırmaktadır.

Anketimize zaman ayırarak katıldığınız ve zaman ayırdığınız için ilginize ve bilime katkınıza teşekkür ederiz.

Nuri YIRGAL
İstanbul Aydın Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe ve Denetim

Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi

A-) Aşağıdaki ifadelerden sizin için uygun olanı işaretleyiniz (X).

i-) Mesleki unvanınız

Stajyer	<input type="checkbox"/>
Serbest Muhasebeci	<input type="checkbox"/>
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	<input type="checkbox"/>
Yeminli Mali Müşavir	<input type="checkbox"/>

ii-) Eğitim durumunuz

Lise	<input type="checkbox"/>
Önlisans	<input type="checkbox"/>
Lisans	<input type="checkbox"/>
Yüksek lisans	<input type="checkbox"/>
Doktora	<input type="checkbox"/>

iii-) Yaş aralığınız

25-35	<input type="checkbox"/>
36-45	<input type="checkbox"/>
46-55	<input type="checkbox"/>
56 ve üstü	<input type="checkbox"/>

iv-) Mesleki Tecrübe

0-3	<input type="checkbox"/>
3-5	<input type="checkbox"/>
5-10	<input type="checkbox"/>
10-15	<input type="checkbox"/>
15-20	<input type="checkbox"/>
20+	<input type="checkbox"/>

v-) Cinsiyet

Kadın	<input type="checkbox"/>
Erkek	<input type="checkbox"/>

vi-) Daha önce bir UFRS eğitimi aldınız mı?

Evet	<input type="checkbox"/>
Hayır	<input type="checkbox"/>



B. Aşağıdaki ifadelerden sizin için uygun olanı (X) işaretleyiniz.

No	Sorular UFRS: Ulusal Finansal Raporlama Sistemi TMS: Türk Muhasebe Standartları VUK: Vergi Usul Kanunu	Kesinlikle	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle
		Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Katılıyorum
		1	2	3	4	5
1	Mesleki alanda eğitimlere katılıyorum.					
2	UFRS konusunda yeterli bilgiye sahibim.					
3	UFRS konusunda güncel gelişmeleri takip ederim.					
4	UFRS raporlamada standartlaşmayı sağlar.					
5	UFRS ile finansal raporlamanın güvenilirliği artar.					
6	UFRS dili anlaşılırdır.					
7	UFRS dünyada ortak bir muhasebe sistemi yaratır.					
8	UFRS tarafsız ve doğru finansal tablo oluşturulmasına katkı sağlar.					
9	UFRS meslek mensubunun işini kolaylaştırır.					
10	UFRS işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasını sağlar.					
11	UFRS iç kontrolü kolaylaştırır.					
12	UFRS yorumlarını takip ediyorum.					
13	UFRS gerekliliğine inanıyorum.					
14	UFRS konusunda yeterli kaynak, görüş, materyal bulunmaktadır.					
15	UFRS ile meslek mensubunun önemi artmıştır.					
16	UFRS raporlamaya olan güveni artırır.					
17	UFRS denetlemelerde denetçilerin işini kolaylaştırır.					
18	UFRS tarafsız bilgiler ortaya çıkarır.					
19	UFRS kaliteli ve net bilgiler sunar					
20	UFRS verileri Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki sorunları çözmede yardımcı olur.					
21	UFRS vergi için muhasebe yerine bilgi için muhasebe anlayışını ortaya koyar.					

22	UFRS kayıt dışı ekonominin azalmasına yardım eder.					
23	UFRS işletme yönetimini kolaylaştırır.					
24	UFRS de mali tabloların oluşturulması ve yönetimi kolaydır.					
25	UFRS ekonomik ilişkilerde açıklayıcılığı ile kolaylık sağlar.					
26	UFRS özellikle ekonomik alanda devlet- işletme ilişkisinin sağlıklı olmasına katkı sunar.					
27	UFRS, işletme ve paydaşları (tüketici, yatırımcı, devlet, kredi kuruluşları) arasındaki ilişkinin sağlıklı olmasına katkı sunar.					
28	UFRS sağladığı kolaylıklarla zaman tasarrufu sağlar.					
29	UFRS eğitim durumu itibarıyla her kesim tarafından kullanılabilir. UFRS eğitim gerektirmemektedir.					
30	UFRS ağır bir mesleki eğitim gerektirmemektedir.					
31	UFRS mesleki eğitim yanında mesleki tecrübe ile de kavranabilir. UFRS eğitim gerektirmemektedir.					

Ek 2: Anket Bilgi Formu



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ANKET BİLGİ FORMU

1) Öğrenci Bilgileri:

Adı Soyadı	Nuri YIRGAL	Anabilim Dalı	Muhasebe ve Denetimi
Öğrenci No:	Y1512.070026	Program	Muhasebe ve Denetimi
Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Günay D.DURSUN	Türü	<input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans

2) Tez Bilgileri:

Tez Konusu:	Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS'ye bakış açıları: Edirne İli Örneği
Uygulanacak Anketler:	Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS'ye bakış açıları: Edirne İli Örneği
Anketlerin Daha Önce Uygulandı mı Çalışmalar	Anket daha önce başka bir çalışmada kullanılmamıştır.
Anketleri Daha Önce Uygulayan Kişi ya da Kurumdan İzin Belgesi Var mı?	Anket daha önce başka bir çalışmada kullanılmamıştır.
Anketlerin Uygulanacağı Kişi ya da Kurumlar	Edirne SMMM ve YMM odasına kayıtlı muhasebe meslek mensupları

Nuri YIRGAL

Dr. Öğr. Üyesi Günay DENİZ DURSUN

İmza
Uygundur

Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

Ek 3: Anket İzin Dilekçesi

.../.../20...



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ANKET İZİN DİLEKÇESİ

I. Öğrenci Bilgileri

Adı:	Nuri	Anabilim Dalı:	Muhasebe ve Denetimi
Soyadı:	YIRGAL	Bilim Dalı:	Muhasebe ve Denetimi
Nambran:	Y1512.070026	Programı:	<input type="checkbox"/> Doktora <input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans
Danışmanı:	Günay DENİZ DURSUN	Tarih:	

II. Tez Bilgileri

Tez Konusu:	Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS'ye bakış açıları: Edirne İli Örneği
Uygulanacak Anketler	Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS'ye bakış açıları: Edirne İli Örneği

Anketin Uygulanacağı Kişi veya Kurumlar: (Anket yapılacak yerler tek tek yazılmalıdır.)		
1	Edirne ili SMMM odasına kayıtlı mali müşavirler	
2	Edirne ili YMM odasına kayıtlı Yeminli mali müşavirler	

İmza

Nuri YIRGAL

İmza

Dr. Öğr. Üyesi Günay DENİZ DURSUN

İmza

Uygundur

Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

Ekler: 1 Adet Anket (Çıktık) Formu, 1 Adet Tez Özeti

Ek 4: Etik Kurul Onayı

Evrak Tarih ve Sayısı: 27/08/2018-4786



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Sayı : 88083623-044-4786
Konu : Nuri YIRGAL'ın Etik Onay Hk.

27/08/2018

Sayın Nuri YIRGAL

Enstitümüz Y1512.070026 numaralı Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi tezli yüksek lisans programı öğrencilerinden Nuri YIRGAL'ın "MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMİNE BAKIŞ AÇILARI EDİRNE İLİ ÖRNEĞİ " adlı tez çalışması gereği anketi 20.07.2018 tarihli ve 2018/16 sayılı İstanbul Aydın Üniversitesi Etik Komisyon Kararı ile etik olarak uygun olduğuna karar verilmiştir.
Bilgilerinize rica ederim.

Prof. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Müdür

Evrak Doğrulama İçin : <https://evrakdogrula.aydin.edu.tr/en/Vision.Dogrula/BelgeDogrulama.aspx?V=BENNSR03>

Adres:Beşyol Mah. İnönü Cad. No:38 Sefaköy , 34295 Küçükçekmece / İSTANBUL
Telefon:444 1 428
Elektronik Ağ:<http://www.aydin.edu.tr/>

Bilgi için: NESLİHAN KUBAL
Unvanı: Enstitü Sekreteri



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Nuri YIRGAL
Uyruk : Türkiye Cumhuriyeti
Doğum Yeri ve Tarihi : Ankara- Altındağ / 13.09.1990
Mail : nuriyirgal@gmail.com



EĞİTİM

Yüksek Lisans : İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi (2016-2019)
Lisans : Hitit üniversitesi, İİBF, İşletme (2009-2014)
Lise : Yahya Kemal Beyatlı Lisesi, Türkçe – Matematik