

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

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE VE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARININ
DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN AMPİRİK BİR ÇALIŞMA:
NİĞDE ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Serpil ÇELİK**

2013-NİĞDE

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

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE VE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA BAKIŞ AÇILARININ
DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN AMPİRİK BİR ÇALIŞMA:
NİĞDE ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Serpil ÇELİK

Danışman
Doç. Dr. Haluk BENGÜ

2013-NİĞDE

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Dönem Projesi/ Yüksek Lisans Tezi/ Doktora Tezi olarak sunduğum “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 27/08/2013


Serpil ÇELİK

ONAY SAYFASI

Doç. Dr. HALUK BENGÜ danışmanlığında SERPİL ÇELİK tarafından hazırlanan "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 27.08.2013

JÜRİ :

Danışman : Doç. Dr. Haluk BENGÜ

Üye : Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Üye : Doç. Dr. M. Asım ÖZTÜRK

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Mehmet ÖZEL
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Küreselleşme ile birlikte sınırların ortadan kalkması, işletmelerin birden çok ülkede faaliyet göstermeye başlaması, muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada ülkeler arası farklılıklar muhasebede bir standart arayışına neden olmuştur. Muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilir olma ve standart hale getirilmesi amacıyla ulusal düzeyde standart oluşturma çalışmaları görülse de bu çalışmalar ülkeler arası farklılıkların ortadan kaldırılmasında efektif bir yarar sağlamamıştır. Bunun yerine uluslararası kuruluşlar öncülüğünde uluslararası düzeyde kabul gören ve uygulanan bir standart seti oluşturma modelini hazırlamış, en azından ülkeleri ulusal düzeyde hazırladıkları standartlardan uluslararası düzeyde hazırlanan bu standartlara yönelmeye zorlamıştır.

Türkiye’de de önce ulusal düzeyde standart geliştirme çabaları görülmüştür. Hazırlanan ulusal standartlar henüz yürürlüğe girmeden uluslararası standartlar benimsenmesi yoluna gidilmiştir.

Türkiye’de benimsenen uygulamada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ve yayımlanan her bir, standart aynen kabul edilmekte, Türkçe’ye çevrilmekte ve yasal mevzuat içinde alınmakta ve Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standardı setinin bir parçası olarak mütalaa edilmektedir.

Bu çalışmada uluslararası muhasebe standartlarının oluşumu ve uygulaması; Türkiye’de yaşanan muhasebe standardı oluşturma çalışmalarının yanı sıra son bölümünü oluşturan uygulama kısmında Niğde’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının bazı demografik özelliklere (değişkenlere) bağlı olarak standartlara dair bakış açılarının ampirik olarak incelenmesidir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında, her aşamada kendi akademik yoğunluğuna rağmen, bilgi, deneyim ve desteğini esirgemeyerek, beni hep motive eden ve yönlendiren kıymetli danışmanım Sayın Doç. Dr. Haluk BENGÜ’ye teşekkürlerimi arz etmek isterim.

Çalışmamın anket aşamasında, uzakta olmasına rağmen, meslek mensuplarının çeşitli özelliklerini konu alan birçok farklı ampirik çalışması bulunan Sayın Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR'e de soru ve sorunlarım karşısında verdiği destek, ayırdığı zaman ve yardımlarından ötürü teşekkür ederim.

Ayrıca bana her konuda destek olan, hep yanımda olduklarını bildiğim aileme ve eşime sonsuz teşekkürler...

Serpil ÇELİK

Niğde, 2013

ÖZET

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN AMPİRİK BİR ÇALIŞMA: NİĞDE ÖRNEĞİ

Serpil ÇELİK

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Haluk BENGÜ

Ağustos 2013, 149 Sayfa

Türkiye’de muhasebeye yön veren kanun ve mevzuatların farklı uygulamalar doğurması muhasebe meslek mensuplarının sıkıntı yaşamasına neden olmaktadır. Bu farklı uygulamalara son vermek amacı ile hazırlanmış olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konmasında yaşanan sorunlar örneğin; bu standartlardan bazılarının sadece çeviri bazında kalması, standardın anlaşılmasını ve uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Meslek mensuplarının standartlarla ilgili yeterli bilgi düzeyine ve alt yapıya sahip olmamaları diğer bir sorundur.

Araştırmanın amacı doğrultusunda meslek mensupların öğrenim düzeylerinin, yaşlarının, mesleki deneyimlerinin ve cinsiyetlerinin dikkate alınarak bu standartlara dair görüş, ilgi ve bakış açılarının ortaya konulması, bu yolla standartları asıl uygulaması beklenen kesim olan meslek mensuplarının standartlarla ilgili beklentilerinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, Niğde ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları adıyla yayımlanan standartlara dair bakış açılarının ampirik olarak değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda üç bölüm olarak yapılandırılan çalışmanın ilk bölümünde, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşumu; ikinci bölümünde, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nın oluşumu; üçüncü bölümünde ise Niğde ilinde faaliyet gösteren ve Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik ampirik uygulamaya yer verilmiştir.

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

ABSTRACT

AN EMPIRICAL STUDY TOWARDS ASSESSING ACCOUNTANCY PROFESSIONALS' OPINIONS ON THE TURKISH ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS: THE CASE OF NİĞDE

Serpil ÇELİK

Master Thesis, Business Department

Supervisor: Doç. Dr. Haluk BENGÜ

August 2013, 149 Pages

Different applications of the regulations and rules related with accounting that influence the accounting system cause several problems to Professional Accountants in Turkey. In order to stop these different applications, Accounting and Financial Reporting Standards in Turkey was prepared, but there are still some problems such as some parts of the document are only translation and therefore understanding and application of them are difficult. Moreover, occupational groups have not got enough information and background about these standards.

In accordance with the aim of the study, it is important to determine and evaluate educational level, working experience and marital status of occupational groups and try to understand these groups perspective to Accounting and Financial reporting Standards in Turkey as they are real applicator.

In this study, it was aimed to determine general approach of Professional Accountants in Nigde to the Accounting and Financial Reporting Standards in Turkey. In this aspect, this study was planned in three parts. In the first two parts, generation of the International Accounting and Financial Reporting Standards and constitution of the Accounting and Financial reporting Standards in Turkey was evaluated respectively. In the final part, empirical studies were conducted on Professional Accountants who are member of the certified public accountants association.

Key Words : International Accounting And Financial Reporting Standards, Accounting and Financial Reporting Standards in Turkey, Professional Accountant.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
EKLER LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA	
STANDARTLARI'NA GENEL BİR BAKIŞ.....	4
1.1. MUHASEBE STANDARTLARINDA ULUSLARARASI	
UYUM İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN SEBEBLER.....	4
1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI, AMAÇLARI VE	
YARARLARI.....	8
1.3.ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA	
STANDARTLARI'NIN OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR..	10
1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi.....	10
1.3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tarafından	
Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci.....	12
1.3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tarafından	
Yapılan Çalışmalar.....	14

1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı	22
1.3.2.1. Mütevelli Heyeti	24
1.3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	25
1.3.2.3. Standart Danışma Konseyi	27
1.3.2.4. Standart Yorumlama Komitesi	28
1.3.2.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturma Süreci	29
1.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü	30
1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	32
1.3.5. Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü	34
1.3.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu	34
1.3.7. Avrupa Birliği	36
1.3.8. Birleşmiş Milletler	38
1.3.9. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu	39
1.4. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK OLARAK DÜNYADA BAZI ÜLKELERDE YAPILAN ÇALIŞMALAR	40
1.4.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak ABD’de Yapılan Çalışmalar	40
1.4.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İngiltere’de Yapılan Çalışmalar	45
1.4.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Almanya’da Yapılan Çalışmalar	46

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

STANDARTLARI'NA GENEL BİR BAKIŞ48

2.1. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

STANDARTLARININ OLUŞUMU48

2.1.1. Türkiye'de Muhasebede Standartlaşma Yönünde Yapılan Çalışmalar ..50

2.1.1.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu

Tarafından Yapılan Çalışmalar51

2.1.1.2. Dünya Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar53

2.1.1.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi

Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar54

2.1.1.4. Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar55

2.1.1.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe

Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar56

2.1.1.6. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar58

2.1.1.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından

Yapılan Çalışmalar63

2.1.1.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından

Yapılan Çalışmalar65

2.1.1.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan

Çalışmalar67

2.1.1.10. Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından

Yapılan Çalışmalar74

2.2. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

STANDARTLARI'NIN UYGULANMASINDA YAŞANAN SORUNLAR...78	
2.2.1. Standartların Çevirilerinden Kaynaklanan Sorunlar	80
2.2.2. Standartlarla İlgili Bilgi Eksikliği ve Eğitim İle İlgili Sorunlar	81
2.2.3. Yasal Nitelik Kazandırılma Sorunu.....	82
2.2.4. Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartları Arasındaki Uyum Sorunu	85
2.2.5. Kural Bazlı Muhasebeden İlke Bazlı Muhasebeye Geçiş Sorunu	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	89
3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	89
3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	93
3.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	93
3.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	95
3.5.1. Araştırmanın Ana Kütle ve Örneklem	95
3.5.2. Veri Toplama Yöntemi	96
3.6. ARAŞTIRMADAN KULLANILAN ÖLÇEKLERİN GÜVENİLİRLİK ANALİZİ.....	96
3.7. ARAŞTIRMADA KULLANILAN METODOLOJİ.....	97
3.8. ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	99
3.8.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Betimsel Bulgular	99
3.8.1.1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı	100
3.8.1.2. Katılımcıların Yaşları İtibariyle Dağılımı	100

3.8.1.3. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı	101
3.8.1.4. Katılımcıların Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı	101
3.8.2. Araştırma Hipotezlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bulgular	102
3.8.2.1. Cinsiyet Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle	102
3.8.2.2. Öğrenim Durumu Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle ..	105
3.8.2.3. Yaş Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle.....	108
3.8.2.4. Deneyim Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle	112
SONUÇ	117
KAYNAKÇA	128
EKLER	141
ÖZGEÇMİŞ	149

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: SPK'nın XI Seri Numaralı Tebliğleri	60
Tablo 3. Son yıllarda Meslek Mensupları Üzerinde Gerçekleştirilen ve Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Konu Alan Çalışmalar	98
Tablo 3.1. Hipotezler	94
Tablo 3.2: Güvenilirlik Analizi Tablosu	97
Tablo 3.3: Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Test Sonuçları Tablosu.....	98
Tablo 3.4: Rank Değerleri	103
Tablo 3.5: Mann Whitney U Testi.....	104
Tablo 3.6: Rank Değerleri	105
Tablo 3.7: Mann Whitney U Testi.....	107
Tablo 3.8: Rank Değerleri	108
Tablo 3.9: Kruskal Wallis H-Testi	111
Tablo 3.10: Rank Değerleri	112
Tablo 3.11: Kruskal Wallis H-Testi	115

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı	100
Şekil 3.2: Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı	100
Şekil 3.3: Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı	101
Şekil 3.4: Katılımcıların Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı	102

KISALTMALAR LİSTESİ

- AB : Avrupa Birliği
- BM : Birleşmiş Milletler
- ABD : Amerika Birleşik Devletleri
- APB : Muhasebe Prensipleri Kurulu
- ASC : Muhasebe Standartları Komitesi
- CPA : Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri
- FAF : Finansal Muhasebe Vakfı
- FASB : ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
- FEE : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
- FIB : Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu
- FRC : Finansal Raporlama Konseyi
- IAS : Uluslararası Muhasebe Standartları
- IMF : Uluslararası Para Fonu
- KHK : Kanun Hükümünde Kararname
- KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsü
- SWP : Strateji Çalışma Grubu
- SAC : Standart Danışma Konseyi
- SEC : ABD Sermaye Piyasası Kurumu
- SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
- TBB : Türkiye Bankalar Birliği
- THP : Tekdüzen Hesap Planı
- TMS : Türkiye Muhasebe Standartları
- TTK : Türk Ticaret Kanunu
- VUK : Vergi Usul Kanunu
- AISG : Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu
- ASSC : Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FRRP : Finansal Raporlama Gözetim Heyeti
GASC : Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
IASC : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IASB : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
ISAR : Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu
IFRIC : Standart Yorumlama Komitesi
KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO : Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
IACEW : İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
IASCF : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
USGAAP : ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
ICCFAA : Uluslararası Finans Analistleri Birlikleri Koordinasyon Komitesi
İDTYDK : İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Anket Formu	141
Ek 2: Türkiye / Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları	144
Ek 3: Yazılı İzin Belgeleri	146

GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişimleri, işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir¹. Muhasebe işletmeler ile ilgili elde etmiş olduğu bilgileri raporlara döker. Raporlardan elde edilen bilgiler ilgili kişi ya da kurumlara işletme ile ilgili karar almalarında yardımcı olur.

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler, o ülkelerin muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmış ve her ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablo düzenlemek zorunda kalmışlardır. Ülkeler arası muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ülkelerdeki hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi, muhasebe bilgileri kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Ülkeler arası muhasebe uygulamalarındaki farklılık mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarında fon toplanması sürecinde engel oluşturmakta, uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına, farklı raporlama uygulamaları nedeni ile doğru, güvenilir aynı zamanda karşılaştırılabilir bilgi elde edilememesi neden olmaktadır. Yaşanan bu sorunlar ortak bir muhasebe dilinin kullanılmasını zorunlu hâle getirmiştir.

Uluslararası alanda muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak amacıyla ülkeler muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar başlatmışlardır. Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu "Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu" nun girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştır. 29 Haziran 1973'te Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri ülkelerinden profesyonel muhasebecilik

¹ Muhasebe bilgi sistemi; yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir sistemdir (Dinç ve Abdioğlu,2009:163).

kuruluşlarının anlaşması sonucu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. Standart belirleme yetkisi bu komiteye bırakılmıştır.

IASC'nin standartların uygulanması aşamasında yetersiz olduğunun anlaşılması sonucunda standart oluşturma yetkisi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın alt birimi olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na devredilmiştir. Bu kurul standartları belirlemek amacıyla Birleşmiş Milletler, Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu, Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü gibi örgütlerle ortak çalışma ve anlaşmalar yaparak muhasebe standartlarının oluşumunu sağlamıştır. Başlangıçta öneri amaçlı olan standartlar daha sonra çıkarılan yasalarla işletmeler tarafından uygulanması zorunlu hâle gelmiştir.

Türkiye'de ise hem ulusal hem de uluslararası alanda muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak amacı ile muhasebe standartlarının oluşumuna başlanmıştır. Önceleri sadece çeviri boyutunda kalan uygulamalar daha sonra ülke koşullarına göre hazırlanarak uygulanmaya çalışılmıştır. Başlangıçta işletmelerin isteğine bırakılan uygulama daha sonra çıkarılan kanun maddeleri ile bazı işletmeler için uygulanması zorunlu hâle getirilmiştir. Türkiye'de standartların oluşumuna yönelik olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Sigorta Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çalışmalar yapılmış son olarak bu görev Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na bırakılmıştır.

Bu çalışmanın temel amacı Niğde'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na bakış açılarını ortaya koymaktır.

Çalışmanın **birinci bölümünde** Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ortaya çıkma nedenleri, önemi, amacı ve standartların oluşumunda etkili olan kuruluşlar anlatılmıştır.

İkinci bölümde ise, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın oluşumu ve standartların oluşumunda rol alan kuruluşlara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na Niğde ilinde faaliyet gösteren ve Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olan muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarının değerlendirilmesine yönelik anket uygulamasına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA GENEL BİR BAKIŞ

Uluslararası faaliyetlerin artması ile birlikte işletmelerin birden çok ülkede yatırım yapmaya başlamaları, sermaye piyasalarının daha etkin hâle gelmesi ve bazı ülkelerde muhasebe skandallarının yaşanması son yıllarda muhasebe ve finansal raporlama standartlarını önem verilen ve tartışılan bir konu hâline gelmiştir. Dünyada ve Türkiye’de muhasebe uygulamalarında uluslararası uyumu sağlamak amacı ile çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

1.1. MUHASEBE STANDARTLARINDA ULUSLARARASI UYUM İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN SEBEBLER

İşletmeler arası rekabetin artması, toplumların ve bireylerin tercihlerindeki ve ihtiyaçlarındaki değişimler, ülkelerin dünya ekonomisine olan katkılarının artması, uluslararası sermaye piyasasının gelişmesi, dünya ekonomisinin yeniden yapılanma sürecinin oluşturduğu alternatiflerden yararlanma isteği, işletmelerin uluslararası düzeyde faaliyet göstermelerine neden olmuştur (Ayboğa, 2002: 41).

İşletme faaliyetlerinin ulusal sınırları aşması ve aynı zamanda işletmelerin etkinliklerinin uluslararasılaşma düzeyinin artması, çokuluslu işletmelerin faaliyetlerini genişletmesi, sermaye piyasalarındaki gelişmelerle birlikte finansal piyasaların bütünleşmesi, yeni finansal enstrümanların ortaya çıkması, ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından birtakım problemleri ya da farklılıkları beraberinde getirmiştir (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011: 62- Uysal, 2006: 88, Çankaya ve Dinç, 2012: 82).

Bir başka ifadeyle ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıklar, ülkelerdeki hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi, muhasebe bilgileri kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Finansal raporlama ve vergi kanunları arasındaki ilişki de ülkeden ülkeye değişim göstermekte olup, muhasebe sistemleri arasındaki farklılıklarda önemli rol oynamaktadır (Üstündağ, 2000: 36).

Ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıklar aşağıdaki nedenlerden kaynaklanmaktadır (Çankaya ve Aydoğan, 2008: 302):

- Hukuk Sistemleri,
- Finansal Kaynaklar,
- Politik ve Ekonomik Gelişmeler,
- Ekonomik Krizler,
- Vergilendirme,
- Sermaye Piyasaları,
- Ulusal Kültür,
- Enflasyon,
- İşletmelerin Ortaklık Yapıları,
- Muhasebe Mesleğinin Gelişmişlik Düzeyi.

Ülkeler muhasebe uygulamalarında yaşanan farklılıkları gidermek amacı ile muhasebede standartlaşma çabasına girmişlerdir. Fakat yine bu farklılıklar nedeni ile ülkeler bazında belirlenen standartlarda da bir birlik sağlanamamıştır. Ülkelerdeki muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarında fon toplanması sürecine engel oluşturmakta ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi, farklı ülkelerde uygulanan farklı

muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hâle getirilmesi, tüm ülkelerde aynı muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır (Korkmaz vd., 2007: 97).

Her ülkenin kendine ait muhasebe standardının olması çokuluslu işletmelerin, farklı düzenlemeler içeren ve bazen birbiriyle çelişen ulusal muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ile karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 27). Hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılının ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kâr açıklamış olması bu duruma bir örnektir. Bir başka örnek ise 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olan Daimler- Benz ile ilgilidir. Daimler-Benz hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında Almanya Muhasebe Standartları'na göre 615 milyon Deutsche Mark dönem kârı açıklamışken, Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartları'na göre 1,839 milyon Deutsche Mark zarar açıklamıştır. Bu iki değişik faaliyet sonucu da Almanya ve Amerikan Muhasebe Standartları arasındaki farklılıkları göstermektedir (İbiş ve Özkan, 2006: 26).

Yukarıda açıklanan bilgiler doğrultusunda farklı uygulamalar nedeni ile işletmelerin finansal durumlarını gösteren finansal tabloların sunmuş oldukları bilgilerde oluşan farklılıklar finansal tablo kullanıcılarının doğru karar vermesini engellemekte, finansal tabloların ise karşılaştırılabilir ve güvenilir olma özelliğini ortadan kaldırmaktadır.

Muhasebede sermaye piyasasından ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcılar için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi için muhasebede benzer olaylar benzer şekilde ifade edilmeli, üretilen bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır (Usta, 2007: 15-16). Bu nedenle muhasebenin bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgi sunması için düzenlenen finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması için muhasebede ortak bir dilin kullanılması gerekmektedir.

Çokuluslu veya uluslararası işletmeler yatırım yaptıkları ülkelerde muhasebe uygulamalarının daha kolay, daha çabuk ve daha anlaşılır olmasını istemektedir. Ancak yatırım yapılan ülkelerin kendilerine özgü ulusal muhasebe standartlarının olması finansal tablo unsurlarının tanımlarında farklılık olabildiği gibi, finansal tabloların kapsamlarında ve finansal tablolara ilişkin açıklamalarda da farklılık olması (Bekçi, 2007: 28); çoğu zaman bu işletmelerin yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi birden fazla ve farklı kâr/zarar rakamlarından oluşan finansal tablolar üretmelerine neden olmaktadır (Elitaş, 2010: 58).

Sonuç olarak finansal tabloları hazırlamada belli bir tekdüzeliğin sağlanması, finansal tabloların daha açık, net, şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması (Çankaya ve Dinç, 2012: 82); finansal piyasalarda “küresel karşılaştırılabilirliğin” sağlanabilmesi amacıyla, tüm dünyada ortak bir muhasebe standartları setinin kullanılması fikri kabul görmüştür (Karabayır ve Ertugay, 2010: 197).

Özetle Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na (IAS/IFRS) ihtiyaç duyulmasının nedenleri şöyle sıralanabilir (Hatipoğlu, 2009: 18):

- Küreselleşme olgusu,
- Uluslararası finansal piyasaların gelişmesi,
- Çokuluslu işletmelerin ortaya çıkması,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi,
- Muhasebe uygulamalarında ve bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin saptanabilmesi,
- Uluslararası işletmelerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta oldukları sıkıntıların ortadan kaldırılması gerekliliği,
- Uluslararası piyasalarda fon temini için ortak bir muhasebe dili kullanılmasının gerekliliği,
- Doğru, güvenilir, uyumlu, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması gerekliliğidir.

1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI, AMAÇLARI VE YARARLARI

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar; finansal tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerdir (Korkmaz vd., 2007: 97). Muhasebe standartları muhasebenin önemli düzenleme araçlarıdır ve işletme katılımcılarına (yöneticiler, yatırımcılar v.b.) birçok finansal bilgi sağlar.

Muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değerler üzerinden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirlemektedir. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi, sadece bir sektörü de ilgilendirebilir (Şahin ve Pazarçeviren, 2007: 131- Çelik, 2012: 11). Bu standartlarla amaçlanan ülkelerdeki uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırarak, uluslararası alanda finansal bilginin elde edilmesi ve sunulmasında ortak bir dil oluşturmaktır.

Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul görme ve dikkate alınma oranları artmaktadır. Finansal tabloların kamuya açıklanmaları hâlinde yapılacak denetimlerde, şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları ele alınmaktadır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan finansal tablolar, nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir (Şensoy, 2008: 7). Finansal tabloların hazırlanmasında ortak bir dilin kullanılması hem finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar hem de çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin her ülkenin kendi muhasebe uygulamalarına göre değil; her ülke tarafından kabul edilen standart bir finansal tablo hazırlanmasına imkân sağlar.

Muhasebe standartlarının oluşturulma amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Usta, 2007: 15- 16):

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak,
- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,

- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak,
- Çokuluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunları gidermektir.

Muhasebe standartları işletmelerin çeşitli dönemler itibariyle finansal performanslarını karşılaştırabilme imkânı sağlar. Aynı zamanda işletmenin finansal analizlerinin doğru yapılmasını sağlayarak ileriye dönük gerçekçi amaçların belirlenmesine yardımcı olur.

Muhasebe standartlarının sağladığı yararları aşağıda sıralayabiliriz:

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırarak muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak,
- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibarıyla aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmaların sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli karar almaya yardımcı olmak (Korkmaz vd., 2007: 97),
- Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfını önlemek (Kiracı ve Köse, 2002: 68),
- Devletler açısından, çokuluslu işletmelerin anlaşılması zor ve yabancı muhasebe uygulamalarının arkasına gizleyebilecekleri transfer fiyatlarının tespit edilmesi, vergi yükümlülüklerinin doğru hesaplanması ve işletme yönetimlerinde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ile uluslararası yatırımları çekmek (Dalğar vd., 2011: 218),

- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan işletmelerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azaltmak (İbiş ve Özkan, 2006: 27),
- Finansal tablolardan alınacak bilginin tüm dünyada aynı olması; ortak bir finans dilinin tüm dünyada kullanımını arttırmaktır (Aydoğan, 2007: 15).

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR

Uluslararası muhasebe uygulamalarında ortak bir dilin kullanımını sağlamak amacı ile birçok kuruluş çalışmalarında bulunmuştur. Bu kuruluşların ortak amacı küresel anlamda dünyada muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını sağlamaktır.

1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) gelmektedir. Günümüzde artan uluslararası ilişkiler ve uluslararası işletme oluşumları nedeniyle bu işletmeler birden çok ülkenin kanunlarına tabi hâle gelmiştir. Bu nedenle standartlar zamanla ihtiyaçlara cevap veremez duruma gelmiştir. Ayrıca her ülkede ve her ekonomik toplulukta muhasebe ilkeleri üzerinde çalışacak kuruluşların ortaya çıkmasının ileride önemli karışıklıklar yaratacağı endişesi doğmuştur. Uluslararası alanda birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbiriyle uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi için uluslararası kurula ihtiyaç duyulmuştur (Yılmaz, 1994: 20). Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasının bir örgüt (komite) tarafından yürütülmesine yönelik somut öneri ilk defa 1972 yılında Sdney'de yapılan X. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir (Başpınar, 2005: 53).

Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu'nun (Accountants International Study Group-AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış (Bostancı, 2002: 59), Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebecilik kuruluşlarının anlaşması sonucu 29 Haziran 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş ve söz konusu dokuz ülke komitenin kurucu üyelerini oluşturmuştur (Hatipoğlu, 2009: 12).

Bu komitenin amacı, muhasebe uygulamalarında tekdüzeliği sağlamak ve bu yeknesaklığı yaygınlaştırarak, muhasebeden elde edilen bilgilerin uluslararası alanda ortak bir yapıya kavuşmasını sağlamak, kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır (Bostancı, 2002: 73; İbiş ve Özkan, 2006: 28).

IASC'nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmektedir (Başpınar, 2005: 54; Hatipoğlu, 2009: 7):

- Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye piyasalarında işlem yapanlarla diğer kullanıcılarının ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,
- Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,
- Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını sağlamaktır.

Komite üç alt birimden oluşmaktadır. Bunlardan ilki İstişare Grubu'dur. Bu grup 1981 yılında kurulmuştur. Grup yılda iki kere toplanarak, devam eden IASC projelerinin teknik yönlerini, IASC'nin çalışma programını ve IASC'nin Kurul'a yönelik stratejilerini tartışmaktadır. Tavsiye niteliği içeren çalışmalar yürüten bu grup, Avrupa Birliği, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Birleşmiş Milletler, Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü, Uluslararası Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu, Uluslararası Ticaret Odaları gibi oy hakkı bulunmayan örgütleri içermektedir (Uysal, 2006: 96). İstişare Grubu standartların oluşturulması aşamasında ve oluşan standartların kabul görmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Şahin, 2010: 9).

İkinci birim Danışmanlık Konseyi'dir. Bu Konsey 1994 yılında kurulmuştur. Danışmanlık Konseyi üst düzey, kıdemli meslek mensuplarından oluşmakta olup görevi; Uluslararası Muhasebe Standartları'na ilişkin kararlar alınırken IASC'nin bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına almaktır. Danışmanlık Konseyi'nin IASC'nin kararlarının alınmasına katılması veya alınan kararları etkilemesi mümkün değildir (Üstündağ, 2000: 47). IASC'nin son birimi ise Daimi Yorumlama Komitesi'dir. Bu birim IASC'nin yayınladığı standartları açıklayan yorumlar hazırlar, bunu IASC'nin onayını alarak yayımlar. Ayrıca bu komitenin kullanımda olan standartlarda değişiklik yapma ve yeni standartlar hazırlanması için IASC'ye öneriler getirme yetkisi vardır (İasplus, agis, 2012).

1.3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

IASC tarafından bir standart oluşturulurken öncelikle standart hâline getirilmek istenen konu IASC'nin gündemine alınır; Kurul'un "Standart Geliştirme Komitesi" oluşturulur. Kurul üyelerinden biri Standart Geliştirme Komitesi'ne başkanlık ederken, IASC üyesi en az üç ülkenin temsilcileri de Komite'de yer alır. Komite ayrıca, Kurul'da veya Danışmanlık Grubu'nda temsil edilen örgütlerin temsilcilerini veya ilgili konuda uzman olan kişileri de içerebilmektedir (Üstündağ, 2000: 47).

Komite, söz konusu standartlarla ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını incelerken aynı zamanda IASC'nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standartlarla uygulanıp uygulanamayacağını da değerlendirir. Komite farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olacağı durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler. Bu incelemeler sonucu Kurul'a bir görüş özeti sunar. Komite, Kurul'un görüş özetine ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra İlkeler Rapor Taslağı'nı hazırlar. Bu raporun amacı, açıklama ve son taslağın (exposure draft) hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir. Bu taslakta, alternatif uygulamalar ile bunların kabul ve reddine ilişkin gerekçeler de yer alır. İlgililerin belli bir süre içinde görüşlerini bildirmeleri istenir. Bu süre genelde üç-dört aydır. Kurul, yürürlükteki bir standardın oluşturulmasından sonraki gelişmeleri göz önünde bulundurarak, değiştirilmesi durumunda Komite'ye doğrudan doğruya son taslağın hazırlanmasını önerebilir (Üstündağ, 2000: 48).

Komite, İlkeler Rapor Taslağı'na ilişkin görüşleri inceler ve Kurul'a sunulacak "İlkeler Nihai Raporu" üzerinde görüş birliğine varır. Bu rapor önerilen Uluslararası Muhasebe Standardı'nın, son taslağının hazırlanmasında temel alınır. İlkeler Nihai Raporu, resmen yayınlanmaz, ancak talep üzerine ilgililere sunulması mümkündür. Komite Kurul'un onayına sunulmak üzere son taslağı hazırlar. Değişiklikler yapıldıktan ve Kurul'un en az üçte ikisinin onayından sonra son taslak yayınlanır. Belirli bir süre içinde ilgililerin görüşlerini bildirmesi istenir. Bu süre en az bir ay olmak üzere genellikle 3-6 ay arasında değişmektedir (Üstündağ, 2000: 48).

Komite görüşleri inceler ve Kurul'un incelemesine sunmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı'nı hazırlar. Kurulun bu taslakta değişiklikler yapmasından ve Kurul'un dörtte üçünün onaylamasından sonra standart yayınlanır. Bu işlemler sırasında, Kurul bu konuda ek görüşmeleri ve danışmanlıkları gerekli görebilir veya görüşleri almak üzere bir tartışma tebliğinin yayımlanmasını da amaca daha uygun bulabilir. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı'nı geliştirmeden önce birden fazla Son Taslak geliştirmek gerekli görülebilir (Üstündağ, 2000: 48).

Yukarıda bahsedilen ve uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanmasında önemli bir rolü olan Standart Geliştirme Komitesi genellikle 6 veya 8 üyeden oluşur; dördü Kurul'a üye ülkelerden, bir tanesi danışma grup organizasyonlarından ve bir veya daha fazlası da diğer organizasyonlardan oluşmaktadır ve Kurul üyelerinden biri bu Komite'ye başkanlık etmektedir. Komite ayrıca Kurul'da veya Danışmanlık Grubu'nda temsil edilen örgütlerin temsilcilerini veya ilgili konuda uzman olan kişileri de içerebilmektedir (Kiracı ve Köse, 2002: 47).

Standart Geliştirme Komitesi'nin görevleri (Kiracı ve Köse, 2002: 50):

- Standart ile ilgili muhasebe sorunlarını, uygulamalarını, ulusal ve bölgesel ihtiyaçlarını incelemek,
- İnceleme sonucu IASC personeline bilgileri iletmek ve buna bağlı olarak görüş özeti sunmak,
- İlgili kişilerle görüş alışverişinde bulunmak için toplantılar düzenlemek,
- İlkeler Rapor Taslağı'nı onaylamak ve kamuoyuna yayınlamak,
- İlkeler Rapor Taslağı ve Son Taslak'la ilgili görüşleri değerlendirmek,
- Görüş Özeti, İlkeler Raporu, Son Taslak ve Uluslararası Muhasebe Standardı gibi dokümanları Kurul'un onayına sunmaktır.

1.3.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Standartları Komite'si, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (International Accounting Standards-IAS) oluşturma sürecine ilk 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standardı Nihai Taslağı'nı yayınlamak başlamıştır. Bu taslak "IAS-1 Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı"dır. İzleyen yıllarda, IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşturulması üzerine yoğunlaşmıştır. Komite, 1974 ile 1979 yılları arasında 13 (on üç) adet Uluslararası Muhasebe Standardı yayınlamıştır (Başoğlu ve Goma, 2002: 2).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin yapmış olduğu çalışmalar ve Komite'nin tarihsel gelişimi 3 dönemde incelenecektir. İlk dönem “1973- 1988” ikinci dönem “1989- 1995” ve üçüncü denem ise “1995- 2000” yılları arasındaki tarihleri kapsamaktadır. 1973- 1988 yılları arasında IASC, esnek bir yapıya sahiptir. Bu yıllarda 26 adet genel standart yayınlanmıştır. Bu standartlar uygulamada oldukça geniş bir muhasebe ilke ve kuralları yelpazesinin kullanımına izin vermektedir. Bu dönemde tek tip bir muhasebe standardı oluşturmaktan ziyade farklılıkları belli bir biçimde toparlama ve analiz etme anlayışı hâkimdir (Aydoğan, 2007: 57).

IASC'nin 1973- 1988 yılları arasındaki tarihsel gelişimi aşağıda özetlenmiştir (Uysal, 2006: 93- 94):

- 1973 yılında; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebe kuruluşlarının anlaşması sonucu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş, bu dokuz ülke, komitenin kurucu üyelerini oluşturmuşlardır,
- 1974 yılında; IASC, ilk standart taslağını yayınlamış ve bu standart IAS-1 “Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı” adını almıştır,
- 1975 yılında; IAS 1, “Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması” ve IAS 2 “Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu” standartlarını yayınlamıştır. Bunlar Komite tarafından ilk yayınlanan standartlardır,
- 1976 yılında; uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen “Onlar Grubu” (*Group of Ten*) olarak anılan banka yöneticileriyle bağlantı kurulmuştur,
- 1977 yılında; Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde ise ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası mesleki faaliyetlerinin organize edilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) çatısı altında birleşmeleri sağlanmış ve IFAC kurulmuştur (Bekçi ve Özdemir, 2006: 145),

- 1979 yılında ise; Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development -OECD) muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelmiştir,
- 1980 yılında; Birleşmiş Milletler Hükümetler Arası Çalışma Grup'unun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlayarak, ilgili çalışanlarla ilişkiye geçmiştir. 1980'li yılların başlarında, çalışma programının karmaşıklaşması ve uluslararası muhasebe standartlarının uyumu projesine olan ilginin artmasına bağlı olarak, IASC, finansal tablolarla ilgili farklı tarafların katkılarını birleştirmek üzere, İstişare Grubu'nu oluşturmuştur (Uysal, 2006: 91). Bu grubun kurucu üyeleri;
 - Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu (International Federation of Stock Exchanges, FIB)
 - Uluslararası Ticaret Odaları (International Chamber of Commerce, ICC)
 - Uluslararası Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu (International Confederation of Free Trade Unions, ICFTU)
 - Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği Enstitüsü (International Association of Finance Executives Institutes, IAFEI)
 - Uluslararası Finans Analistleri Birlikleri Koordinasyon Komitesi (International Coordinating Committee of Financial Analysts Associations, ICCFAA)
 - Dünya Bankası
 - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)
 - Uluslararası Şirketler Merkezi, Birleşmiş Milletler (Center for Transnational Corporations, CTC, United Nations, UN)

- 1981 yılında; Danışma Grubu oluşturulmuştur,
- 1981 yılında, IFAC ve IASC arasında varılan anlaşma sonucunda IASC'nin uluslararası ölçekte muhasebe standardı oluşturması ve uluslararası muhasebe konularına ilişkin tartışma metinleri yayınlaması konusunda tam olarak özerkliğe sahip olmasına ve aynı zamanda, IFAC'ın tüm üyelerinin IASC'nin üyesi kapsamına alınmasına karar verilmiştir (Bekçi ve Özdemir, 2006: 145),
- 1982 yılında; IASC ve IFAC, müşterek çalışmaların genişletilmesi konusunda daha da ileriye gitmeleri için yeni bir işbirliğine gitmişlerdir. IASC üye sayısını 17'ye çıkartmıştır. Bu üyelerin 13'ü IFAC tarafından atanan üyelere ve 4'ü finansal raporlama ile ilgili kuruluşlardan oluşmaktadır. IFAC'nin tüm üyeleri IASC'nin de üyesi olmuştur. IFAC, IASC'yi küresel muhasebe standartlarının öncüsü olarak tanımış ve kabul etmiştir (Turmob, agis, 2013),
- IASC'nin 1983 tarihinde 64 ülkeden oluşan üye sayısı 88 üye ülkeye yükselmiştir,
- 1985 yılında; Kanada, ABD ve İngiltere muhasebe standartları örgütleriyle emeklilik ücretleri maliyetlerine ilişkin muhasebe kuralları hususunda toplantılar düzenlemiş; daha sonra da, IASC ile ulusal muhasebe standartları kurulları arasında tekrarlayan toplantılar yapılmasına ilişkin bir öneri sunmuştur,
- 1986 yılında; Uluslararası Finans Analistleri Birlikleri Koordinasyon Komitesi'nden (ICCFAA) bir temsilci, Kurul'a atanmıştır,
- İstişare Grubu, 1987 yılında Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü'nün (International Organization of Securities Commissions -IOSCO), Uluslararası Barolar Birliği ve Uluslararası Bankalar Birliği'nin, daha sonra FASB ve Avrupa Birliği'nin katılımlarını izleyerek, farklı örgütlerin katılımıyla sürekli genişlemiştir. Diğer yandan, kurucu üyelere 1987 yılının sonuna değin kalıcı üyelik sağlanmıştır. Bu katılım sürecini izleyerek, IOSCO'nun finansal tabloların "karşılaştırılabilirliği"ni hedefleyen projesine katılma önerisi de kabul edilmiştir (Uysal, 2006: 92),

- 1988 yılında; Sunulan Tasarı Çalışma 32'nin onaylanmasıyla birlikte, IASC, bir biçimde ABD'nin Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (Financial Accounting Standards Board -FASB) prosedürlerine benzer bir biçimde kural ve ilkelere uygun olarak daha şeffaf bir süreç benimsemiştir. Bu doğrultuda, IASC'nin yeni muhasebe standartları oluşturma prosedürü, önerilen standartlar için tasarı çalışmaların yayımlanmasını, açıklama dönemlerini, revizyonları, gerektiğinde yeniden sunma evresini ve son hâlinin yayımlanmasını içermektedir (Larson, 1997: 179),
- Yine bu dönemde, IOSCO, IASC'yi "Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği Projesi" çerçevesinde, alternatif uygulamaların elimine edilmesi ve standartların finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerini karşılayabilecek yeterlikte olması yönünde yönlendirmiştir (Cairns, 1997: 306).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin tarihsel gelişim sürecinin birinci aşamasında; IAS 1'den IAS 26'ya kadar hazırlanan standartlar çıkarılarak yürürlüğe girmiştir (Uluslan, 2005: 14).

Bununla beraber yayınlanan standartların uygulama zorunluluğuna ilişkin yeterli başarı elde edilememiştir. Bunun arkasındaki temel neden; Komite'nin yayınlamış olduğu standartları, üyelerince zorunlu olarak uygulanması konusunda yaptırım gücünün bulunmamasıdır. Üye ülkeler, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile işbirliği konusunda taahhüt vermiş olmalarına rağmen, pek çok ülkenin standart belirleyici yapıları/kuruluşları yayınlanmış standartları bu ilk süreçte benimsememiştir. Bunun temel iki nedeni; bu dönemde oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarının yeterince kapsamlı olmayışı ve bu standartların muhasebe hususlarına ilişkin muhasebecilere farklı seçenekleri sağlayan oldukça esnek bir yapıda olmasıdır (Başoğlu ve Goma, 2002: 2). Bütün bu eleştirilere rağmen bu aşama, IASC'nin uluslararası standart belirleme kurumu olarak yasallaşmasını sağlamaya hizmet ettiği için önemlidir (Uluslan, 2005: 14).

İkinci dönemde 1989- 1995 arası dönemi kapsamaktadır. Bu dönemde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmak için standartlara izin verilen alternatif uygulamaların sayısının azaltılması amacıyla pek çok standardın revize edilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır (Uluslan, 2005: 15). IASC, mevcut standartları inceleyerek işletmelerin tercihine bırakılan çoklu seçeneklerin çoğunu elimine etmiş ve standart işlemler yönünde tercihini belirlemiştir (Aslan, 2004: 94). Bu dönemde finansal tabloların hazırlanmasına yönelik “Çerçeve Metin” hazırlanmış, finansal raporlamaya ilişkin temel kavramları açıklayan söz konusu Metin, ulusal ve uluslararası standart koyucular ile finansal tablo hazırlayıcıları ve denetleyicileri tarafından bir rehber olarak kullanılmıştır (Oksay ve Acar, 2005: 24).

IASC'nin 1989-1995 yılları arasındaki tarihsel gelişimi kronolojik olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Komite, 1989 yılında “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi” çalışmasını, 1990 yılında ise “Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi”ni yayınlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda 10 standartta yer alan 21 seçeneqli uygulama elimine edilmiştir (Aslan, 2004: 94),
- 1990 yılında; IASC'nin, Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği başlıklı Tasarı Çalışması 32'nin gerekleriyle paralel olarak, ‘Geliştirme Projesi’ kapsamındaki standartlar üzerinde yeniden çalışmaya başlamıştır. IASC, IOSCO'ya, yapılan geliştirme çalışmalarına yön veren komiteye iki üyeyle katılma çağrısı yapmışsa da, IOSCO, üyeleri ABD'nin, Kanada'nın, Fransa'nın ve İngiltere'nin sermaye piyasası kurullarının temsilcilerinden oluşan dört üyeyle katılım konusunda ısrarcı olmuştur (Cairns, 1997: 306),
- 1990 yılında; IAS 30 çıkarılarak IASC, standartlarındaki alternatif uygulamaların sayısının azaltılmasını sağlamıştır,
- 1991 yılında IAS 31, 1992 yılında IAS 32 çıkarılmış ve bu standartlar 1996 yılında yürürlüğe girmiştir,
- 1992 yılında; üye ülke sayısı 78 ülkeden 105 üyeye yükselmiştir,

- 1993 yılında; IOSCO, önemli standartların listesi konusunda IASC ile mutabık kalmış ve IASC'nin "Nakit Akış Tabloları" ile ilgili IAS 7 Nolu standardın, IOSCO'ya bağlı menkul kıymet borsalarına bağlı işletmelerde uygulanması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca bu dönemde IAS 7 standardı üzerinde değişiklik yapılarak "karşılaştırma" projesine destek verilmiştir. IASC, 1993 yılının kasım ayında, revize edilmiş, 10 adet IAS'nin, 1993 yılı kasım ayında ise, proje kapsamında revize edilmeyen 18 IAS'nin yeniden biçimlendirilmiş versiyonlarını onaylamıştır (Uysal, 2006: 92),
- Bu dönemde, 10 standart revize edilmiş olup revize edilen standartlar 1995 yılında yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu 10 standart; IAS 2, IAS 8, IAS 9, IAS 11, IAS 16, IAS 18, IAS 19, IAS 21, IAS 22, IAS 23'tür. Ayrıca bu dönemde IAS 27, IAS 28, IAS 29 çıkartılmıştır (Uluslararası, 2005: 15).

İkinci dönemde görülüyor ki çıkarılmış olan standartların alternatifi çok olan uygulamalarına son vermek amaçlanmış ve revize edilme çalışmalarına önem verilmiştir. Burada amaçlanan, standartların uygulanmasında çok çeşitlilikten kaynaklanabilecek sorunları ortadan kaldırmaktır. Bu dönemde yine görülüyor ki komite üye sayısını artırmış, böylece çıkarılmış olan standartların uygulama alanı genişlemiştir.

Komitenin üçüncü dönemi ise 1995-2000 yılları arasını kapsamaktadır. Bu dönem uluslararası sermaye piyasalarının desteğini sağlamak için gerekli olan temel standartlar setinin tamamlandığı aşamadır (Hatipoğlu, 2009: 25).

Bu dönemde yaşanan gelişmeler aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarihinde önemli bir dönüm noktası oluşturan 1995 yılında, IASC ve IOSCO arasında yapılan resmi bir anlaşma doğrultusunda, Esas Standartlar'ın geliştirilmesi ve IOSCO Teknik Komitesi'nin, IASC'nin yürüttüğü çalışma programının başarıyla sonuçlanması sonucunda, sınır ötesi işlemler ve yabancı piyasalarda kayıt altına alınma işlemleri için Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nın onaylanmasının tavsiye edilmesine izin vereceği konusunda bir uzlaşma sağlanmıştır (Başoğlu ve Goma, 2002: 3),

- 1996 yılında; “Karşılıklar” konusunda, İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ile bir proje başlatılmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği’nde daha önce yayınlanan muhasebe direktiflerinin, IAS’ye uygun hâle getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır. Yine bu yılda “Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler” konusunda taslak hazırlanmıştır (Şensoy, 2008: 82),
- 1997 yılında; Strateji Çalışma Grubu (Strategy working party –SWP) oluşturulmuştur. Bu grup IASC çalışma programını tamamladığında, stratejisinin ve yapısının nasıl olması gerektiği konusunda çalışmak üzere kurulmuştur (Berberoğlu, 2002: 28),
- IASC, 1998 yılında; IAS 39’u (Finansal Araçlar: Tanınması ve Ölçülmesi) onaylamış ve Esas Standartlar üzerindeki çalışmasını tamamlamıştır (Başoğlu ve Goma, 2003: 3). Yine bu yılda Belçika, Fransa, Almanya ve İtalya’da yapılan kanun değişiklikleri ile bu ülkelerdeki büyük işletmelerin IAS’leri kullanmaları serbest bırakılmıştır (Şensoy, 2008: 92),
- 1999 yılında; Kurul’un 104 ülkeden oluşan üye sayısı 143’e yükselmiştir. 1999 yılı mart ayında Kurul ilk açık oturumunu gerçekleştirmiştir. G7 ülkelerinin Maliye Bakanları ile IMF, IASC’nin standartlarının desteklenmesi konusunda fikir birliğine varmışlardır (Şensoy, 2008: 83).

IASC uluslararası standartların hazırlanmasında ve yayınlanmasında çok önemli görevler üstlenmiştir. Fakat yayınlanan bu standartların hem gelişmekte olan finansal piyasalara hem de gelişmiş finansal piyasalara uygulanabilecek nitelikte olması, politik baskılardan bağımsız olmaması nedeniyle üyelerinin teknik profesyonel, eğitimsel kriterlere göre seçilmemesi ve bağımsız bir onay komitesinin olmaması (Berberoğlu, 2002: 27); bunun yanında IASC’nin yaptırım gücünün olmaması ve üye organizasyonların çoğunun, ülkelerinde standart oluşturma yetkisinin bulunmaması (Üstündağ, 2000: 49) gibi nedenlerle Komite’nin yeterli olmadığı ve yeni bir yapılanmaya gidilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı

IASC'ye yönelik eleştirilerin artması üzerine Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Tüzüğü değiştirilerek, IASC, bir üst yapı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüştürülmüş ve bu yeni yapılanmada Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlama görevi IASCF bünyesinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devredilmiştir (Hatipoğlu, 2009: 29). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, kâr amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur (Trsb, agis, 2013).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)'nin amaçları (Karapınar, 2006: 143):

- Dünya sermaye piyasalarında iş yapan ve diğer ekonomik karar alıcılara yardım etmek üzere, finansal raporlama ve finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgi ihtiyacını karşılamak üzere, kamu yararına, yüksek nitelikli, anlaşılabilir küresel muhasebe standartları setini oluşturmak,
- Bu standartların kullanımını ve titiz bir şekilde uygulanmasını özendirmek,
- Yukarıdaki amaçlar çerçevesinde küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarını dikkate almak ve ulusal ve uluslararası standartların yakınsaması için yüksek nitelikli çözümler getirmektir.

IASCF Ana Tüzüğüne göre, Vakfın görevleri şunlardır (Trsb, agis, 2013):

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) stratejisini yıllık olarak gözden geçirmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi (SAC) üyelerini tayin etmek,
- Tüzük değişikliklerini onaylamak,

- IASB, IFRIC ve SAC'ın çalışma prosedürlerini belirlemek,
- Yılda bir kere IASB'nin etkinliğini ve stratejisini gözden geçirmek,
- Yılda bir kere IASB'nin bütçesini gözden geçirmek ve finansman yolları bulmak,
- Muhasebe standartlarına ilişkin stratejik sorunlarla ilgilenmek,
- IASB'nin faaliyetlerini desteklemek,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmektir.

IASB'nin yeni kurumsal yapısında IASC'nin kurumsal yapısına göre farklılıklar olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki kurula atanma önceliğinin ulusal temsil temelinde değil, muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimine göredir. Ayrıca kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır. Son olarak da, kurul üyeleri yalnızca kurulda çalışmak üzere değil, aynı zamanda, ülkelerin yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır (Uysal, 2006: 97).

IASC tarafından yayınlanan standartlar “Uluslararası Muhasebe Standartları” adını alırken IASB tarafından yayınlanan standartlar “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (International Financial Reporting Standards-IFRS) adı altında yayınlanmaya başlamıştır. Ağustos 2009 tarihi itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanmış 29 adet IAS kodlu ve 8 adet IFRS kodlu olmak üzere toplam 37 adet standart, 27 adet yorum ve anılan düzenlemelerin oluşturulmasında uygulanan ilke ve esasların yer aldığı “Kavramsal Çerçeve” olmak üzere toplam 65 adet düzenleme bulunmaktadır (İasb, agis, 2012).

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması zorunlu değildir. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) üyesi ülke muhasebe kuruluşlarının, standart çalışmalarını destekleme ve standartların kendi ülkelerinde de kabul görüp uygulanması yönünde çaba gösterme yükümlülükleri vardır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 7).

IASB IASC'den farklı olarak dört temel birimden oluşmaktadır;

1. Mütevelli Heyeti
2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
3. Standart Danışma Konseyi (SAC)
4. Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC)

1.3.2.1. Mütevelli Heyeti

IASC Vakfı Mütevelli Heyeti 22 üyeden oluşmaktadır. Bunlardan 6'sı Kuzey Amerika Ülkeleri'nden, 6'sı Avrupa Ülkeleri'nden, 6'sı Asya-Pasifik Ülkeleri'nden geri kalan 4'ü ise genel dengeye göre diğer ülke temsilcilerinden oluşmaktadır (İasb, agis, 2013). Tüzüğe göre mütevelliler; finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları, denetçi, akademisyenler ve kamu yararına çalışan görevlilerden oluşur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın (IASCF) idare edilmesi, yapılan çalışmaların izlenmesi ve gerekli finansal kaynakların yaratılması; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mütevelli Heyeti'nin sorumluluğundadır. Ayrıca, Mütevelli Heyeti (İasb, agis,2013);

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun faaliyetlerini desteklemek ve Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasını teşvik etmek,
- Diğer alt organlar olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Kurulu (SAC)'nun üyelerini atamak,

- IASB'nin stratejisini ve bunun etkinliğini yıllık olarak gözden geçirmek,
- Diğer alt organların (IASB, SAC ve IFRIC) çalışma prosedürlerini belirlemek,
- Tüzük değişikliklerini onaylamak ve gerektiğinde mali kaynak sağlamaktır.

Mütevelli heyeti, tam zamanlı yönetim kurulu üyelerinden birisini, yönetim kurulunun başkanı olarak atayabilir. Bu başkan aynı zamanda IASB'nin de başkanıdır (Uluslararası, 2005: 13).

1.3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) IASB'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla, (IASB) dokuz farklı ülkeden gelen 16 üyeden oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uysal, 2006: 100):

- Kamu çıkarına uygun olarak, sermaye piyasalarındaki katılımcılara ve ekonomik kararlar alan diğer kullanıcılara yardımcı olmak için, finansal tablolarda ve diğer raporlamalarda, yüksek nitelikli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren, anlaşılabilir ve uygulanabilir olan tek bir küresel muhasebe standardı setini geliştirmek,
- Bu standardın tamamen uygulanmasını ve kullanılmasını tutundurmak,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve yükselen ekonomilerin özel gereksinimlerini dikkate almak,
- Ulusal muhasebe standartlarının, uluslararası muhasebe standartlarının ve uluslararası finansal raporlamanın yakınlaşmasını yüksek nitelikli bir düzeyde oluşturmak.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) üyeliği için gerekli temel nitelikler, mesleki yetkinlik ve uygulama deneyimidir. Mütevelliler üyeleri seçerken, IASB'nin bir grup olarak teknik uzmanlık bilgisini ve uluslararası iş ve piyasa deneyimini en iyi şekilde bir araya getirmesini ve IASB içerisinde herhangi bir üye veya coğrafi çıkarın hâkim olmamasını sağlayacak şekilde davranmaktadır (Hatipoğlu, 2009: 38).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 'nun görevleri şunlardır (Tsrb, agis, 2012):

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek, ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak, Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi (SAC)'ne danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülke pazarlarında saha analizi yapmak.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan, kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için kapsamlı ve tutarlı bir standart seti olarak geliştirilmiş ve geliştirilmeye devam edilmektedir. Bu standartların geliştirilmesi ile uluslararası finansal bilgi üretimi ve

sunumunda ortak bir dil oluşturmak ve finansal tabloların açık ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amaçlanmaktadır (Dalğar vd., 2011: 218).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve hâlen IASB'nin de çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şunlardır (Trsb, agis, 2012):

- Avrupa Komisyonu Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (IFAD)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC)

1.3.2.3. Standart Danışma Konseyi

Farklı coğrafik bölgelerden mesleki deneyime sahip 30 ya da daha fazla üyeden oluşan Standart Danışma Konseyi (Standard Advisory Council -SAC) üyeleri, mütevelli heyeti tarafından 3 yıllığına atanmaktadır. IASB'nin başkanı aynı zaman da SAC'ın da başkanıdır (Ulus, 2005: 13). SAC, kurulla yılda üç defa toplanır ve bu toplantılar halka açıktır. Kurul, SAC'a önemli projelerde, mütevelli heyeti ise tüzükle ilgili bir değişiklik söz konusu olduğunda danışmak zorundadır (Demirel, 2003: 30).

SAC'ın temel görevi, IASB'nin gündemi, çalışma programı ve öncelikleri hakkında görüş oluşturmaktır. Bununla birlikte, oluşturulması planlanan standartlara ilişkin olarak, ilgili kişi ve kuruluşların bakış açılarını IASB'ye bildirir. Standartların uygulanma aşamasında ise, IFRIC tarafından oluşturulacak yorumlar hakkında, inceleme yapar ve görüş oluşturur (Trsb, agis, 2012). Bu komitenin esas amacı ise, SAC'ın teknik gündemine katılan kurul üyelerine danışmanlık yapmaktır (Ulus, 2005: 13).

1.3.2.4. Standart Yorumlama Komitesi

Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee -IFRIC) Mart 2002’de, eski yorum komitesi Daimi Yorumlama Komitesi’nin (SIC) yerine kurulmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (IFRIC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlarken, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. IFRIC, yorumları yaparken, benzer ulusal kurullarla da işbirliği içerisinde çalışır. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi’nin (IFRIC) başlıca görevleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda özel olarak ele alınmayan yeni tespit edilen finansal raporlama sorunlarına ilişkin veya IASB tarafından oluşturulan standartların doğru şekilde uygulanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB’nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan veya birbiriyle çakışan yorumlar olması durumunda ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da, görevleri arasında yer almaktadır. Böylece, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının sıkı ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlanmaktadır (İasb, agis, 2012). IFRIC’nin başlıca görevleri, IASB tarafından oluşturulan standartların doğru şekilde uygulanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB’nin onayına sunmaktır.

IFRIC’in toplam 12 üyesi bulunmaktadır ve bu üyeler, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından üç yıllığına atanır. IFRIC Gündem Komitesi, IASCF’ye, gündeme alacağı konularla ilgili tavsiyelerde bulunur. IFRIC, gündeme alınmasını istemediği konularla ilgili olarak da, görüşlerini açıklar. Gündeme almayı kararlaştırdığı konulara ilişkin ise ulusal muhasebe standartları kurulları başta olmak üzere ilgili tüm çevreleri dikkate alarak, kamuoyunun görüşlerine sunmak üzere bir taslak yorum hazırlar. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 60 gündür. IASB bazı durumlarda bu süreyi 30 günden az olmamak kaydıyla kısaltabilir. Kamuoyunun görüşleri alındıktan sonra taslağa son şekli verilir. Taslağın hazırlanması için, en az 9 üyenin olumlu oy vermesi gereklidir. Yorumun son hâlinin de IASB tarafından en az 9 oyla onaylanması şarttır (Trsb, agis, 2012).

1.3.2.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nda bir standardın kabul edilmiş süreci şu şekildedir (Trsb, agis, 2012):

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasını sağlamasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart bulunmasına veya hiç standart bulunmamasına göre önceliklendirilir,
- Projenin IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve Kurul'un görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi hazırlayıp yayımlayabilir. Belgeye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, Standart Danışma Konseyi'nin (SAC) görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, Taslak Metin yayınlanır. Taslak, onay sürecinde ters düşülen fikirleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilir veya uzatabilir. IASB, ana tüzüğünde yer almamakla birlikte, önerilen standartları tartışmak üzere kamuya açık oturumlar da düzenleyebilir. Ayrıca, IASB, önerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir,

- Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Onay için 14 üyeden en az 9 tanesinin oyu gerekmektedir. Yayınlanan standart IASB'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır,
- Onaylanan standartlar 6 ile 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta öngörülen şekilde, ya standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek ya da standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmek zorundadırlar.

1.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO); menkul kıymet sektörü için küresel bir standart belirleyici olarak kabul edilmiş uluslararası bir organdır. Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin gelişmesi, sınır ötesi yatırımların ve ülkeler arası fon akışının artması, uluslararası menkul kıymet işlemlerinin artması, ihracatçıların menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlaması ve iki veya daha fazla ülke borsalarına kote olan işletmelerin sayısının artması IOSCO'nun uluslararası muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Usta, 2007: 40).

Bu çalışmalardan ilki IOSCO Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı rapordur. Bu rapor ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamalarının, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırdığını ve sermaye piyasaları arasında fon akışına engel teşkil ettiğini belirtmiştir. Bu bilinçle IOSCO, uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASB'nin çalışmalarını destekleme politikası izleme kararı almıştır. Aynı zamanda IOSCO, IFRS'de alternatif uygulamaların azaltılması, standartlara açıklamaların eklenmesi suretiyle daha açık hâle getirilmesi, yatırımcıların tam olarak aydınlatılmasını sağlamak için raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların kapsamadığı bazı alanlarda da standartlar oluşturulması koşullarıyla

IFRS'nin uluslararası menkul kıymet ihraçlarında ve kayda almada kabul edilmesi için üyelerini yönlendirmeyi kabul etmiştir (Demirel, 2003: 35; Parlakkaya, t.y: 119).

Daha sonra 1993 yılında IOSCO ve IASB ulusal ve uluslararası menkul kıymet ihraçlarında işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak asgari muhasebe standartlarının belirlendiği bir liste üzerinde anlaşmışlardır. 1993 yılındaki anlaşmayı takiben iki taraf arasında yapılan karşılıklı görüşmeler sonucunda, 1995 yılında, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde bir anlaşmaya varılmıştır (Parlakkaya, t.y: 128; Aydoğan, 2007: 66).

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO), IASB tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde bir temel politika izlemeye devam etmiştir. Mayıs 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren IAS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır. IFRS, karşılaştırılabilir ulusal ve sınır ötesi finansal raporlama için temel oluşturma potansiyeline daha fazla sahiptir. Bu nedenle, IOSCO'nun sermaye piyasası düzenleyicilerine, sınır ötesi kote edilen halka arzlarda çokuluslu işletmelerin IFRS'yi kullanmalarına izin vermesi yönündeki tavsiyesi, IFRS'nin artan öneminin ve küresel standart seti olma yolunda şansının arttığının göstergelerinden birisidir (Aksoy, 2005: 71).

IOSCO'nun uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında almış olduğu kararlar tavsiye niteliğinden öteye geçememiştir. Bu kararları bir yaptırım gücüne dayandıramamıştır. Fakat buna rağmen SEC'in de IOSCO üyesi olduğu düşünüldüğünde, IOSCO ve IASB'nin ortak girişimlerinin muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda önemli gelişmeler sağlanmıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 30- 31).

1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) 1977 yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla kurulmuştur. IFAC muhasebecilik mesleğinin evrensel organizasyonudur (Poroy, 2000: 27). IFAC üye kuruluşları ve geliştirmekte olan ekonomilerde muhasebe mesleğinin büyüme ve gelişimini desteklemek için dünya çapında organizasyonlar ile çalışır (Ifac, agis 2012). IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme hakkı sahibidir. Bu güce, uluslararası muhasebe mesleği üzerinde çıkarları olan örgütlerle kurulan ilişkilerle ulaşılmıştır (Turmob, agis, 2012).

IFAC'ın temel amacı muhasebe mesleğini dünya çapında geliştirmektir. IFAC tarafından hazırlanan ve 2005 yılından itibaren geçerli kabul edilen, dünyanın IFAC üyesi olan tüm muhasebe örgütleri tarafından uygulanması mümkün ve gerekli olan Muhasebeci Eğitimi Standartları, muhasebecilerin bilgi donanımı ihtiyacının dünya standartlarında karşılanması amacıyla tasarlanmıştır (Özbirecikli ve Pastacıgil, 2009: 83).

IFAC'ın misyonu aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- Kamu yararına hizmet etmek,
- Yüksek kalite standartları ve rehberlik gelişimine katkıda bulunmak,
- Yüksek kalite standartları ve rehberlik benimsenmesi ve uygulanmasını kolaylaştırmak,
- Güçlü profesyonel muhasebe örgütleri ve muhasebe firmalarının gelişmesine katkıda bulunmaktır (Ifac, agis, 2012).

IFAC kendi üyeleri ve bölgesel olarak oluşturulan muhasebe mesleği örgütleri ile işbirliğine giderek, teknik, ahlak ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütmektedir (Pekdemir, 1999: 18). IFAC'ın kamu eğitimi alanında, kamu hizmetinde, endüstri ve ticaret alanında yaklaşık 2,5 milyon muhasebeciyi temsil eden 129 ülkede 173 üyesi bulunmaktadır (Ifac, agis, 2012). 1995 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve 1979 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) IFAC'a üye olmuşlardır.

Kuruluşun yönetimi, her bir üye muhasebeci kurumdan bir temsilci ile oluşan "IFAC Meclisi"dir. IFAC'ta Tam Üyelik (Full Members), Ortak Üyelik (Associate Members) ve İştirak Halinde Üyelik (Affiliate Members) olmak üzere 3 tip üyelik vardır. Tam üyeler, konsey toplantılarına katılma, oy kullanma, IFAC'ın kurul ve komitelerinde üyelik ve kurul tarafından uygun görülen diğer faaliyetlere katılma konusunda sınırsız haklara sahiptirler. Ortak üyelik, Tam Üyelik için gerekli olan üyelik kriterlerinin tümünü yerine getiremeyen ulusal muhasebe örgütlerine açık olan üyelik şeklidir. Bu tür ortak üyelik başvurularının bir tam üye tarafından desteklenmesi gerekir. İştirak Halinde Üyelik ise, muhasebe mesleği konusunda ilgi ve çıkar ilişkisi olan, muhasebe mesleği ile sıklıkla münasebette bulunan ve karşı karşıya gelen meslek mensupları gruplarını temsil eden uluslararası kuruluşlara açık olan üyelik tipidir. Bu üyelik tipinde de bir tam üyenin desteği gerekmektedir (Usta, 2007: 48).

IASC'nin oluşturulmasında ve gelişiminde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu önemli bir rol oynamıştır. IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmıştır. Yapılan bu anlaşma ile IASC'nin Uluslararası Muhasebe Standartları hazırlama ve yayınlama konusunda tam yetkili olduğu belirtilmiştir. (Başpınar,54-Karabayır ve Ertugay, 2010: 196). IFAC Kasım 2004 tarihinde 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimleri'ni onaylayarak Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşumuna katkıda bulunmuştur. Bu Bildirim'in 7. maddesinde; üye kuruluşlardan finansal tablolarını IAS/IFRS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir (İasb, agis, 2012).

1.3.5. Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü

Muhasebe ve finansal raporlama standartlarında uluslararası uyumun sağlanmasına yönelik olarak faaliyet gösteren bir diğer önemli örgütte Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü (Organisation for European Economic Co-operation Development–OECD)'dür. OECD 1960 yılında serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu sanayileşmiş 29 ülke tarafından kurulmuştur. Bu kuruluşun temel amacı, dış ticaret dengesi ve döviz kurları gibi önemli politik sorunlar hakkında sanayileşmiş ülkeler arasındaki ilişkileri arttırmaktır. OECD ayrıca ekonomik bilgi sirkülasyonunu istatistiksel verileri derleyerek ve tahminleri hazırlayarak kolaylaştırmaktadır (Aydoğan, 2007: 69).

OECD gelişmiş ülkelere yönelik olarak uluslararası muhasebe ve raporlama standartları için çalışmalar yapmıştır (Parlakkaya, t.y: 122). OECD'nin Muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları ekonomik olarak gelişmiş ülkelere aittir ve bugüne kadar özellikle çokuluslu işletmelerin raporlama yükümlülüklerine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. 1979 yılında IASC ve OECD muhasebe standartları konusunda müşterek bir çalışma grubu oluşturmuşlardır. Örgüt bünyesinde bir Muhasebe Standartları Çalışma Grubu oluşturulmuştur. Grup, birçok sayıda muhasebe terimine açıklama getirmiştir. Bu grup, muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgilenen bir kuruluş değildir. OECD'de muhasebe standartlarına yönelik olarak yapılan çalışmalar genel olarak standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir (Özdemir, 2007: 32). OECD standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası uyumuna yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirilmektedir (Usta, 2007: 40).

1.3.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Belçika yasalarına göre uluslararası bir örgüt olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. Kâr amacı olmayan bir kuruluştur. FEE, Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur. 29 ülkeden 41 meslek örgütünü bir araya getirmiştir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94'ü Avrupa Birliği ülkelerinden olmak üzere, 500.000 meslek mensubunu kapsamaktadır. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nda temsil edilen meslek mensuplarının yaklaşık %45'i, serbest, geri kalan %55'i sanayi,

ticaret, devlet ve eğitim sektöründe bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışmaktadır (Başpınar, 2005: 43- Dalkılıç, 2008: 22).

Federasyonun amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karabınar, 2006: 147):

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

FEE muhasebe alanında Avrupa'da özellikle de AB'de son derece önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda kilit bir role sahiptir (Usta, 2007: 46). FEE, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda ilk olarak 1989 yılında IASC ile işbirliği anlaşması yapmıştır. Böylece FEE, IASC tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dâhil olmuştur. Her ne kadar ABD'li yetkililer ülke sınırları içinde belirledikleri muhasebe prensipleri yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayı kabul etmemişse de, FEE tarafından atılan bu adım, standartların küreselleşmesi açısından büyük öneme sahiptir (Aysan, 2008: 53).

1.3.7. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği (AB) üye ÷lkeler arasında muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını direktifler yoluyla sağlanmaya çalışmıştır (Evcı,2008:9). Direktifler topluluğun kendi mevzuat şekli olup, üye ÷lkelerin hukukuna alınması zorunludur. Direktiflerin muhasebe açısından en önemli avantajı, muhasebe kurallarını AB ÷lkelerinin hepsinde birden yürürlüğe sokarak muhasebe uyumlaştırmasında katkı yapmasıdır (Berberoğlu, 2002: 34; Sağlam, 2004: 51).

AB'ye yeni bir direktifi ancak AB Komisyonu önerebilmektedir. Öneriler birçok taslak aşamasından geçmekte ve uluslararası muhasebe konusunda uzman olmuş kişilerce ve AB'nin resmi muhasebe kurumu Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu'nca görüşölmektedir. Önerilen yönergeler önce AB Bakanlar Konseyi'ne verilmekte daha sonra Konsey ekonomik ve sosyal komitenin ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşlerini almakta daha sonra önerilen yönerge alınan yorumlara göre yeniden gözden geçirilmektedir. Bu aşamalardan sonra önerilen yönerge artık Konsey tarafından oluşturulan Çalışma Grubu'na verilmektedir. Direktif Konsey'in yarı oyu tarafından onaylandığında parlamentoya ikinci defa yorumlanmak üzere verilmektedir. Bu aşamalardan sonra Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe alınır (Demirel, 2003: 16).

Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları uyumlaştırılmasına yönelik yayınlanan direktifler şunlardır (Demirel, 2003: 17).

- Hesapların yayınlanması hakkında Birinci Direktif (1968),
- İşletmelerin yıllık hesapları hakkında Dördüncü Direktif (1978),
- Birleştirmek edilmiş hesaplar hakkında Yedinci Direktif(1983),
- Yasal mali denetim hakkında Sekizinci Direktif (1984),
- Şube hesapları hakkında On Birinci Direktif(1989),
- Sigorta şirketlerinin yıllık ve konsolide edilmiş hesapları hakkında Sigorta Hesapları Direktifi (1991)'dir.

Dördüncü, yedinci ve sekizinci direktifler muhasebe uyumlaştırması konusunda Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalarda atılan ilk ciddi adımdır. “Dördüncü Direktif” belli tipteki işletmelerin düzenleyecekleri finansal tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenler. Dördüncü Direktif’in iki stratejik hedefi vardır. Bu hedeflerden ilki üye ülkeler arasında şirketler hukukunu uyumlu hâle getirerek birlik içindeki iktisadi faaliyetler bakımından gereksiz yasal ve bürokratik engelleri ortadan kaldırmak; ikinci hedef ise, temel raporlama gereklerini ve kabul edilebilir finansal tablo biçimini oluşturarak, birlik çapında finansal tablolar arasında asgari karşılaştırabilme imkânı yaratmaktır. Bu hedefleri gerçekleştirebilmek için; direktif sadece asgari denetim ve kamuya açıklık gereklerini belirlemeyi değil, aynı zamanda finansal tabloları hazırlayan ve açıklayanlarla ilgili olarak dış denetim ve muhasebe ilkelerini belirlemeyi hedeflemektedir (Aydoğan, 2007: 72).

13 Haziran 1983 tarihli Yedinci Direktif, grup şirket niteliğindeki faaliyetlerin konsolide edilmesini kapsar. Direktif konsolide finansal tabloların kim tarafından hazırlanacağını üye ülkelere bırakmıştır. Ayrıca üye ülkelere bazı durumlar için ana firmalara hesapların konsolide edilmemesine yönelik ihtiyarılık tanır. Genel olarak gruba bağlı tüm ulusal ve yabancı işletmelerin hesapları ana işletme bünyesinde konsolide edilir. Grup içindeki işletmelerde farklı değerlendirme metotları kullanılıyorsa farklılıklar giderilir ve aynı değerlendirme metodu kullanılır. Direktif’te konsolide edilmiş finansal tablolar yasalarca yetki verilmiş denetçiler tarafından incelenmesi zorunlu tutulmuştur (Özkök, 2000: 91).

10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen Sekizinci Direktif muhasebe raporları üzerinde yasal açıdan denetim yapan denetçilerin sorumlulukları ve mesleki standartlarıyla ilgilidir. Bu Direktif’in amacı, yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması ve Avrupa Birliği’ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin sağlanmasıdır. AB’ye üye ülkelere 1988 yılına kadar bu direktif doğrultusunda gerekli düzenlemeleri yapma süresi tanınmış ve direktif 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Muhasebetr, agis, 2012).

Fakat hazırlanmış olan bu direktiflerin çok alternatifli olarak sunulması bu direktiflerle uyumlaştırma amacına ulaştırmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle AB’de tek düzen ve standart bir muhasebe uygulamasının değil muhasebede eş değerlik ve karşılaştırılabilirliğin sağlanarak ulusal muhasebe hukuklarının uyumlaştırılmasının amaçlandığı söylenebilir (Berberoğlu, 2002: 34). Direktiflerin uyumlaştırılması ile ilgili diğer bir sorun da direktiflerin üye ülkeler tarafından zamanında aktarılmaması sebebiyle ülkeler arasında farklılıklar devam etmesidir. Bunu önleyebilmek için uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hâle getirilmesi kararı alınmıştır. (Üstündağ, 2003: 28).

1.3.8. Birleşmiş Milletler

Birleşmiş Milletler (BM), uluslararası muhasebe konusuna 1970’lerin başından itibaren ilgi göstermiş olup, BM tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların başından itibaren çokuluslu işletmelerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir. Konu ile ilgili BM bünyesinde bir komisyon kurulmuştur. Ayrıca, 1982’de Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından çokuluslu işletmelere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren “Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu” (ISAR) olarak anılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur (Usta, 2007: 39). Bu grup, finansal raporlama ve uyum sorunlarını tartışmak için gelişmiş, gelişmekte olan ve merkezi planlı ekonomilerinin temsilcilerinin bir araya geldiği uluslararası kuruluş (Özdemir, 2007: 37).

Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu’nun muhasebe standartları uyumlaştırılmasına katkıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aydoğan, 2007: 65):

- ISAR bölgesel ve ülkesel düzeyde muhasebe standartlaştırma setine katkıda bulunmak,
- Çokuluslu işletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerin açıklanmasında finansal tabloların güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını ele almak,

- Özellikle gelişmekte olan ülkelerin muhasebe ve finansal raporlamalarında karşılaştırılabilir, güvenilir, kaliteli bir muhasebe standardı ve finansal raporlama getirerek çokuluslu işletmelerin bu ülkelere yatırım yapmalarını sağlamak,
- Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe ile ilgilenen denetçi ve muhasebe grupları ile mzareke ederek muhasebe standartlarında uyumlaştırmaya yardımcı olmaktır.

Birleşmiş Milletler 1977 yılında çokuluslu işletmeler için detaylı raporların hazırlanmasını ngren bir kurallar seti yayınlamıştır. Buna göre çokuluslu işletmelerin finansal ve finansal olmayan konularda ayrıntılı raporlama yapmaları istenmektedir. Ancak bu kurallar BM tarafından dahi uyarlanmayarak, sadece ülkelerin çokuluslu işletmelerinden isteyecekleri raporlama konularına bir rehber teşkil etmektedir (Aydoğan, 2007: 64).

1.3.9. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu

Muhasebe ve finansal raporlama standartlarında uluslararası uyumunun sağlanmasına yönelik olarak faaliyet gösteren bir diğer önemli kuruluş ise Uluslararası Para Fonu (IMF)'dur. IMF uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının ya da uygulama prensiplerinin geliştirilmesi, ekonomik politika geliştirilmesine ve uluslararası finansal sistemin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır (zdemir, 2007: 33).

IMF'nin bu konuya olan ilgisinin artmasında uluslararası kamuoyundan gelen veri açıklaması, parasal ve finansal Şeffaflık, bankacılık, menkul kıymet ve sigorta işlemlerinde düzenleme, denetleme, muhasebe, iflas ve işletme yönetimi de dâhil olmak üzere ekonomi ve finansla ilgili bazı alanlarda standartların belirlenmesi çağrısı etkili olmuştur. IMF ve Dünya Bankası IFAC alışmalarının Kamu Komitesi'ne katılmakta ve IAS'ye dayalı olarak muhasebe standartları geliştirmeyi hedeflemektedir (Yüksel, 2008: 70).

Dünya Bankası ve IMF, giderek artan bir şekilde kendilerinden borç alan ülkelerden IAS/IFRS'nin kullanılmasını ısrarla istemektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşlardan borç alınması ve çokuluslu özel işletme yatırımlarının çekilmesi, yabancı sermaye sağlamanın giderek artan şekilde önemli kaynağı olmaktadır (Uluslan, 2005: 19). Dünya Bankası ve IMF'de, kendisinden borç talebinde bulunan ülkelerin finansal raporlamalarının IAS/IFRS ile uygunluğunu arayacağını beyan etmiştir (Aksoy, 2005: 189).

1.4. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK OLARAK DÜNYADA BAZI ÜLKELERDE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Bu başlık altında standartların oluşturulmasına yönelik olarak ABD, İngiltere ve Almanya'da yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

1.4.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak ABD'de Yapılan Çalışmalar

ABD'de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"nda yer almaktadır. SEC 1933 yarasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren " Muhasebe Serisi Bültenleri" ve " Personel Muhasebe Bültenleri" adı altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir (Üstündağ ve Sayar, 2003: 51).

ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar ve faaliyetleri açısından üç döneme ayırmak mümkündür (Şanlı, 2002: 3). Bunlar AICPA’nın etkin rol aldığı ve 1939-1959 yılları arasında etkin faaliyet gösterdiği AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure - CAP) ve 1959- 1973 yılları arası etkin faaliyet gösteren Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve hâlen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren “Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)’dur (Başpınar, 2005: 43).

1887 yılında kurulan Amerikan Kamu Muhasebecileri Derneği, 1916 yılında yerini Kamu Muhasebeciler Enstitüsü’ne bırakmış ve 1917 yılında isim değişikliği ile Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü adını almıştır. 1921 yılında Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Topluluğu kurulmuş ve tüm eyaletlerin bir araya geldiği bir federasyon olmuştur. Topluluk 1936 yılında enstitüye dönüştürülmüş ve gelecekteki üyelerinin sadece Yetki Belgeli Kamu Muhasebecilerinden (Certified Public Accountants - CPA) oluşmasına karar verilmiştir (Çelik, 2012: 35). AICPA, Amerika’daki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri’nin mesleki örgütü konumundadır. Organizasyonun amacı, profesyonel anlamda, üyelerinin topluma değerli hizmetler sunmasına yardımcı olacak kaynak, bilgi ve deneyime sahip olmalarına olanak sağlamaktır (Güvemli, 2008: 195).

Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CAP), çalışmalarını özellikle muhasebe konularına yönlendirmiş ve birçok sorunlu uygulamaya çözüm getirmiştir. Muhasebe Araştırma Bülteni, çoğu alanda alternatif uygulamaların kabul edilmesi eğilimi göstermiştir. Ancak, muhasebe uygulamalarındaki farklılık problemi ile mücadele etmedeki başarısızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin belli yazılı kurallara bağlanmamış olması, CAP’nin ortadan kalkmasına neden olmuştur (Üstündağ, 2000: 37).

1959- 1973 döneminde etkin olan Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB), 1959 yılında, AICPA tarafından, CAP'nin yerine kurulmuştur. APB'nin üyelerinin tamamı muhasebe meslek mensuplarından oluşmuştur. Kurulun amacı, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin yazılı olarak ifade edilmesi, aynı konuda görülen farklı muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların giderilmesi ve üzerinde henüz anlaşma sağlanmamış ve çözüm bekleyen konuların tartışılmasının sağlamaktır. Kurul bu dönemde 31 adet yeni standart yayınlamıştır (Şensoy, 2008: 21). APB'nin üyelerinin tamamının muhasebe mesleği mensuplarından oluşması eleştiri konusu olmuştur. Bu nedenle kurul, bağımsız denetim firmalarının kontrolüne geçmekle ve diğer ilgili grupların fikirlerini dışlamakla suçlanmıştır. Bu eleştiriler, 1973 yılında, APB'nin kaldırılarak, yerine FASB'in kurulmasına neden olmuştur (Şensoy, 2008: 21).

FASB, 1973 yılında kurulmuştur. Her biri 5 yıl için seçilen ve iki kez seçilmenin mümkün olduğu 7 üyeden oluşmakta ve kırka yakın çalışanı bulunmaktadır. Kurul, Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation- FAF) tarafından finanse edilmektedir. Kurulun görevi, denetçi ve bilgi kullanıcılarına yol gösterici finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve geliştirmektir (Bostancı, 2002: 3- 4). FASB, "Finansal Muhasebe Tabloları Standartları" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Finansal Tablolar" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeyi, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Yorumlar" yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir (Başpınar, 2005: 43).

Muhasebe standartlarını saptamak konusunda dünyada en iyi örgütlenmiş kuruluşlardan biri olan FASB'in danışma kurulu üyeleri, muhasebe mesleği mensupları, bilim adamları ve iş hayatının temsilcilerinden oluşmakta olup, FASB'in üyeleri ise, AICPA tarafından oluşturulan, bağımsız bir organizasyon olan Finansal Muhasebe Vakfı (FAF)'na seçilmektedir (Üstündağ, 2000: 38).

FASB'in, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile "Due process = doğrudan katılımcı süreç" sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır (Başpınar, 2005: 43).

FASB muhasebe standartlarını oluştururken tüm ilgili çevrelerin sürece katılmasını ve getirilen düzenlemeler hakkında bilgilendirilmesine yönelik bir yöntem izlemekte ve toplantılarını da halka açık olarak gerçekleştirmektedir. FASB finansal muhasebe ve raporlamaya ilişkin olarak çok çeşitli konularda birçok kaynaktan öneriler alır. Standart oluşturulmasına karar verilmeden önce FASB konunun önemi ve kalıcılığı, alternatif çözüm önerilerinin bulunup bulunmadığı; getirilmesi önerilen standardın diğer düzenlemelerle uyumlu ve uygulanabilir olup olmadığı gibi konularda değerlendirmede bulunur (Atabey, 2001: 21).

FASB'in muhasebe standartlarını oluşturma süreci şöyledir (Şensoy, 1997: 36-37):

- Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine alınır,
- Söz konusu konu ile ilgili çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir görev gücü oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır,
- FASB'in teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizler yapılır,
- Bir araştırma memorandumunu taslağı hazırlanır ve açıklanır,
- Genellikle memorandumun açıklanmasından 60 gün sonra bir kamuya duyurma ve görüş alma toplantısı düzenlenir,
- Kurul kamuoyundan alınan tepkileri irdeler ve değerlendirir,
- Kurul yaklaşımları mütalaa eder ve açıklanmak üzere bir "Exposure Draft = Eleştiriye Açık Taslak Metin" hazırlar,
- Kamuoyunun yorumları için en az 30 günlük bir eleştiriye açık dönemden sonra kurul alınan tüm tepkileri değerlendirir,

- Bir komite kamuoyundan gelen yorumlar ışığında açık taslak üzerinde çalışır ve gerekli düzeltmeleri yapar,
- Kurul tüm üyeleri ile toplanarak düzeltilmiş taslak metine son şeklini verir ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylama yapar.

ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. En belirgin farklılık USGAAP’ın kural bazlı bir yapıya sahipken, IFRS’lerin ilke bazlı olmasıdır. Kural bazlı standartlar tüm uygulamaları kapsayarak, detaylı düzenlemeler içerirken; ilke bazlı standartlar, muhasebe işlemlerinin şeklini değil ekonomik özünü esas almaktadır (Evcil, 2008: 10).

Son yıllarda uluslararası finansal raporlama standartlarının yaygınlaşması ve ABD’de yaşanan işletme skandalları sonucu ABD, muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışmalarına başlamak zorunda kalmıştır. Bu bağlamda uyumlaştırma çalışmalarını resmiyete dökmek için 2002 yılında FASB ve IASB, “Norwalk Mutabakatı” nı imzalamışlardır. Bu anlaşma ile her iki tarafta, mevcut finansal raporlama standartlarını uyumlaştırmak ve uyumlaştırma çalışmalarını devam ettirmek için birlikte hareket etmeyi taahhüt etmişlerdir. Her iki kurumda önceliğin kısa ve uzun vadede USGAAP ve IFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi, gelecek çalışma programının koordine edilmesi, ortak projelerin devam ettirilmesi, kurul organlarının çalışmalarının desteklenmesi konularına verilmesi hususunda uzlaşmışlardır (Nysscpa, agis, 2013). Bu anlaşma, küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktasını oluşturmaktadır (Aksoy, 2005: 187).

Norwalk Antlaşması IFRS ile USGAAP uyumlaştırması yolunda atılmış önemli bir adımdır. Bu anlaşma uyumlu finansal raporlama standartları ile çalışılacağını taahhüt etmektedir. Uyumlaştırmanın hedefi, birebir finansal raporlar elde etmek değil, aynı işlem neticesinde ortaya çıkan farklı sonuçların oluşumunu önleyecek uyumlu finansal raporlara ulaşmaktır (Pacter, 2005: 2).

1.4.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

İngiltere’de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. Muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin ciddi gelişmeler ise 1970 yılında, muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla, muhasebe mesleği mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi’nin (ASSC) kurulmasıyla başlamıştır. ASSC, 1976’da yeniden yapılandırılarak Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) adını almıştır (Üstündağ, 2000: 56).

ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, ASC tarafından muhasebe standartlarının uygulanması için yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşımaması, ASC’nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır (Başpınar, 2005: 44). Bu gelişmeler 1990 yılında İngiltere’de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına neden olmuştur. Yeni standart oluşturma sistemi İşletmeler Kanunu ile getirilmiştir (Üstündağ, 2000: 57).

1989 İşletmeler Kanunu ile muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkânları sağlama yetkisi verilmiştir. Kurulan bu yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (FRC) standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumludur. FRC’nin üyeleri endüstri, ticaret, muhasebe mesleği gibi değişik çevrelerin temsilcilerinden oluşmaktadır. Böylece ilgili çevrelerin standart oluşturma sürecinde dikkate alınmaları sağlanmıştır (Üstündağ, 2000: 42). ASB ile FRC’ye bağlı olarak faaliyet gösteren diğer bir kuruluş da Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (FRRP)’dir. FRRP, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmek üzere oluşturulmuştur. Muhasebe standartlarına

uyumu aktif olarak denetlemekte, ancak ortaklar, borsa veya finans basını gibi kaynaklarla ulaşan ihbarlar üzerine inceleme yapmaktadır (Başpınar, 2005: 45).

Mevcut durumda İngiltere ve ABD sistemleri benzerlik göstermektedir. Ancak İngiltere sisteminde sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun etkinliği söz konusu değildir. Her iki ülkede de önceleri standart oluşturma sürecinde meslek örgütleri hâkimken bu yapının değiştirilerek sadece muhasebe meslek örgütlerinin değil finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasını sağlamaya yönelik bir yapılanmaya gidilmiş ve yasal yaptırım gücü daha belirgin hâle getirilmiştir (Üstündağ, 2000: 42).

1.4.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Almanya’da Yapılan Çalışmalar

Almanya’da 1 Mayıs 1988’de yürürlüğe giren bir kanun ile muhasebe standartlarını oluşturma görevi Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee- GASC)’ne verilmiştir. Kanun’a göre GASC’ın amaçları, konsolide finansal tablolara ilişkin standartlar oluşturmak, muhasebe standartlarını belirlemekle yetkili olan Bakanlığa muhasebe düzenlemelerinde danışmanlık yapmak ve Almanya’yı uluslararası standartlaşmalar komitelerinde temsil etmektir (Üstündağ, 2000: 43).

GASC’ın kurulmasını takiben ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve GASC resmen Almanya’nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. GASC, İngiliz-Amerikan modelinde, kendi üyeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluş olarak yapılandırılmıştır. Standart oluşturma sürecinde, kamuya açık toplantılar yapılmasını, standartların taslak hâlinde yayımlanarak ilgililerden görüşler alınmasını ve ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılmasını teminen, danışma komitelerinin kurulması öngörülmektedir. Almanya’daki gelişmelerde, diğer ülkelerdeki deneyimlerin, ulusal ya da uluslararası piyasaların ihtiyaçlarının ve muhasebe standartlarında uyum sağlama girişimlerinin, yasama tarafından yapılan düzenlemelerden çok, özel düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla yapılmasının daha başarılı olduğu görülmüştür (Üstündağ, 2000: 43).

GASC'ın standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın, muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında İngiliz-Amerikan modelinin ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir dzenleyici kuruluşun gndeme gelmesi, dnyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimin anlaşılması açısından fikir vericidir. Bu gelişmelerden sonra, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nın ilk resmi Almanca çevirisi 1998 yılında yapılmıştır. Avrupa Birliği çerçevesinde yapılan ise Almanya tarafından uygulamaya geçirilmif olup, Alman yazılı ve yazılı olmayan hukukunu etkilemiştir (Şensoy, 2008: 39- 40).

2.BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA GENEL BİR BAKIŞ

Türkiye muhasebe sistemine yön veren Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta mevzuatı gibi muhtelif mevzuat içinde yer alan muhasebe ve raporlamaya ilişkin farklı hükümler, ülke genelinde işletmelerin farklı esaslara dayalı finansal tablolar düzenlemesine yol açmaktadır. Bu finansal tablolarda yer alan bilgiler kendi standartları itibariyle doğru olsalar dahi karşılaştırılabilir olma özelliğini kaybetmektedir (Şahin, 2010: 24).

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları, TTK ve VUK'daki hükümler çerçevesinde yönlendirilmiştir. İlgili kanunlardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmışlardır (Sönmez, 2003: 24). Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi, çeşitli kurum ve kuruluşların kendi bünyelerinde tek düzeni sağlama gayretleri ile başlamış, zaman içinde AB'ye tam üyelik başvurusu ve AB ile uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere gidilerek IAS/IFRS'ler zorunlu hâle getirilmiştir (Çelik, 2012: 28).

2.1.TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN OLUŞUMU

Türkiye'deki işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun finansal tabloların kullanılmasını ön plana çıkarmıştır. Bu nedenle Türkiye'deki muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hâle gelmiştir (İbiş ve Özkan,2006: 39). Türkiye'de muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin

yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenlemelerin ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir (Elitaş, 2010: 60).

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartları'nın etkisinde kalınmıştır (Başpınar, 2005: 46). Türkiye uluslararası muhasebe standartları ile uyumu sağlamak amacı ile 1973 yılında IASC'ye üye olmuştur. Bu üyelik Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının IASC tarafından yayınlanan standartlara uyumu yönünde bir eğilimin başlangıcını oluşturmuştur (Aydoğan, 2007: 77).

Türkiye'de muhasebe alanındaki standartlaştırma çalışmaları ilk kez kamu alanında ortaya çıkmıştır. 1972 yılında uygulamaya konulan "Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi" bu alanda ilk çalışmadır. Bu sistem 1993 yılına kadar kamuda uygulanmıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156). Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili yapılan diğer bir çalışma da, 1973 yılından beri IASC'nin bir üyesi olarak çalışmalarını sürdüren Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin uluslararası muhasebe standartlarını Türkçeye çevirmesi ve yayınlamasıdır. Yapılan bu çalışma bilimsel bir çalışmanın ötesine gidememiştir (Çankaya, 2007: 133).

Bunun dışında, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmış çeşitli çalışmalar da mevcuttur. Ancak, en kapsamlı çalışma, Türkiye genelinde uygulanması zorunlu tutulmuş olan Maliye Bakanlığı tarafından yapılan çalışmadır. Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu, 1992 yılında "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ni yürürlüğe sokarak, ülkede önemli bir boşluğu doldurmuştur (Erdoğan ve Dinç: 2009: 156). Ardından 1994 yılında, IAS ile uyumlu standartların geliştirildiği ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK yetkilerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na devrettiği 2001 yılına kadar 19 adet standart yayınlamıştır (Durak ve Balsarı ,2011:

11). Söz konusu kurul, ele aldığı ve yayımladığı muhasebe standartlarını Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlamıştır. Yapılan çevirilerde standartların adında yer alan “uluslararası” kelimesi yerine “Türkiye” yazılmıştır. Böylece Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları olmuştur. Fakat bu standartlar çeviriden öteye gidememiştir (Pekdemir, 2011: 120).

2011 yılında standartlarla ilgili birliği sağlamak amacı ile standart oluşturma yetkisi sadece Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na bırakılmıştır.

2.1.1. Türkiye’de Muhasebe Alanında Standartlaşma Yönünde Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe uygulamaları ile ilgili konular genellikle Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerle yönlendirilmeye çalışılmıştır. Ancak bu hükümlerin yetersizliği ve hükümlerdeki muhasebeye ilişkin düzenlemelerin farklı olması nedeniyle değişik kurum ve kuruluşlar muhasebe standartlarını oluşturma yönünde çalışmalar yapmışlardır (Güney vd., 2012: 116).

Söz konusu kuruluşlar şunlardır:

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Sigorta Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu,

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu.

Söz konusu kuruluşların muhasebe alanında standartlaşmaya sağladığı katkılara aşağıda yer verilmiştir.

2.1.1.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

21 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe giren 440 sayılı Kanun'un birinci maddesindeki hükümlere uygun olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK) kurulmuştur. Geçici 1. Madde de komisyonun yapısı ve çalışma şekli şöyle belirtilmiştir;

“ Bu kanun hükümlerine intibakı sağlamak için, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir ay içinde Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak «İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu» kurulur. Bu Komisyon Maliye, Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarıyla Devlet Plânlama Teşkilâtını ve Yüksek Denetleme Kurulunu ve Devlet Personel Dairesini temsil eden 6 üyeden kurulur. Teşekküllere, ait hususlarda ilgili bakanlık temsilcisi komisyona üye olarak katılır. Komisyona Maliye Bakanlığı temsilcisi başkanlık eder. Bu komisyonda dairelerini temsil eden memurların daireleri ile bağı devam eder. Özlük hakları dairelerince ödenir. Komisyon geçici olup kuruluşundan itibaren en fazla iki yıl içinde çalışmalarını, bitirerek dağılır (Tbmm., agis, 2013).

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tbmm, agis, 2013):

- Teşekkülleri Kuruluş Kanunu'na intibak ettirmek için yapılacak çalışmaları koordine etmek,
- Mevcut teşekkül, kurum, müessese ve ortaklıkları ayrı ayrı inceleyerek bunlara verilmesi gereken hukukî bünye hakkında teklifte bulunmak,

- Teşekküllerin faaliyet sahalarını tespit, mevcut müessese ve işletmelerin diğer teşekküllere devri veya bir teşekkülde toplanması hususunu incelemek ve bu konularda teklifte bulunmak,
- Teşekküllerin finansal bünyelerini incelemek ve bu konuda alınması gereken tedbirleri tespit etmek,
- Devlet ve teşekkül iştiraklerini incelemek, bunların tasfiyesi veya devri hususunda teklifte bulunmak,
- Teşekküllerin aktif ve pasif kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesine alt esasları tespit etmek,
- Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tespit etmek,
- Teşekküllerin bünyesinde yapılması gerekli teknik ve idari ıslahata ait incelemeleri yaptırmak ve bu inceleme sonuçlarını toplayarak alınması gereken tedbirler hakkında tavsiyelerde bulunmak,
- Bu hususlarla ilgili olmak üzere lüzum görülecek diğer işleri yapmak.

Muhasebe uygulamalarının ıslahı amacıyla esaslar belirleme görevi, İDİYDK'nın çalışma gruplarından biri olan Mali İşler ve Muhasebe Grubu'na verilmiştir. İDİYDK, söz konusu grubun çalışmaları sonucunda 7.7.1971 gün ve 7/2767 sayılı Kararname ile 1.1.1972 tarihinden itibaren 27 Kamu İktisadi Teşebbüsü'nde uygulamaya konulan ve zorunlu tutulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çalışması'nı yapmıştır (Hatipoğlu, 2009: 66).

Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Genel Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere altı adet rapor yayınlanmıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lere zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli bir rol oynamıştır. Böylece Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına bir örnek olmuştur. Ancak bu

düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir (Gökçen vd., 2006: 4-5).

2.1.1.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Bankalar Birliği (TBB), 1958 yılında kurulmuştur. Kuruluş amacı; serbest piyasa ekonomisi ve tam rekabet ilkeleri çerçevesinde, bankacılık düzenleme ilke ve kuralları doğrultusunda bankaların hak ve menfaatlerini savunmak, bankacılık sisteminin büyümesi, sağlıklı olarak çalışması ve bankacılık mesleğinin gelişmesi, rekabet gücünün artırılması amacıyla çalışmalar yapmak, rekabetçi bir ortamın yaratılması ve haksız rekabetin önlenmesi için gerekli kararları almak/alınmasını sağlamak, uygulamak ve uygulanmasını talep etmektir (Tbb, agis, 2013).

Türkiye Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama birliğini sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip finansal tabloların kullanılmasına önderlik etmiştir (Aydoğan, 2007: 79). 1987 yılında yürürlüğe giren Bankalar Kanunu’nda belirtilen Tekdüzen Hesap Planı’nın (THP), Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde hazırlanması ile beraber, bankaların fonksiyonlarına ve türlerine göre gösterdikleri farklılıklar nedeniyle hesapların detayına girilmemiş ve hesapların detaylandırılması konusunda bankalar ihtiyaçlarına göre serbest bırakılmıştır. Bununla birlikte bankalar, Türkiye Bankalar Birliği’nin izni olmaksızın büyük defter düzeyinde hesap açamayacaklardır (Çelik, 2012: 30).

Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanan tekdüzen hesap planına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir (Gökdeniz, 1996: 25):

- Türkiye’de faaliyet gösteren tüm bankalar için muhasebe kayıtları ve finansal raporlama açısından tek düzeni sağlamak,
- Bankalarca hazırlanacak olan dünya bankacılık merkezinde de anlaşılabilir, tek tip bilanço ve kâr/ zarar tablosunu doğrudan THP’nin numaralama sistemine dayandırılarak kolayca üretilmesini sağlamak,

- Bankaların denetimi ve gözetimi için gerekli olan bilgilerin mümkün olduğu kadar doğrudan ve sağlıklı olarak THP'den alınmasını sağlamak,
- Bankalardan istenen istatistik amaçlı bilgilerin mümkün olduğu kadar doğrudan ve sağlıklı olarak THP'den alınmasını sağlamak,
- THP'nin her banka tarafından kendi faaliyet özelliklerine göre kolayca kullanabilmesinin ve detay hesapları için kolayca ihtiyaç üzerine genişletebilmesini sağlamak.

01.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı resmi gazetede yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'le; bankalar, faaliyetlerini bu Yönetmelik ve Kurulca çıkarılacak tebliğlere göre muhasebeleştirecek, 16/1/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 Sıra Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve" hakkında tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak muhasebeleştirecektir.

2.1.1.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komite'nin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hâle gelen standartlar şunlardır (Gökdeniz, 1996: 13):

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

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifi'ne yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Dördüncü Direktif'te belli tipteki işletmelerin düzenleyecekleri finansal tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esaslar düzenlenmiş; Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi tarafından hazırlanan standartlarda da bu amaçlanmıştır. Fakat uygulamada, komitenin hazırlamış olduğu standartlar etkili olamamıştır (Başpınar, 2005: 47).

Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının 'tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Başpınar, 2005: 47).

2.1.1.4. Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sigorta Denetleme Kurulu, Türkiye'de özel sigortacılık alanında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin kamu adına denetimini yapmak üzere 1962 yılında Sigorta Murakabe Kurulu adıyla kurulmuştur. Kurul, Sigorta Denetleme Kurulu adıyla 1994 yılında Hazine Müsteşarlığı bünyesine dâhil olmuş, sigorta murakıpları Sigorta Denetleme Uzman ve Aktüerleri unvanını almıştır.

Sigorta Denetleme Kurulu, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Sigorta ve Reasürans İşletmeleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" oluşturulmuştur. Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans işletmeleri; bu kurul tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadır. Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkân tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlama açısından birliği sağlamak, sektörün ve işletmelerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlama amacını gütmektedir (Başpınar, 2005: 47- 48).

Daha sonra 31.12.2004 tarihli ve 25687 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile 01.01.2005 tarihinden itibaren sigortacılık muhasebe sisteminde de IAS/IFRS’lere uyum sağlanması amaçlanmıştır. Bu yönetmelik uyarınca, halka açık olan veya olmayan tüm sigorta işletmeleri Hazine Müsteşarlığı’nca sigorta sektörüne yönelik standartlar yayınlanıncaya kadar SPK’nın standartlarla ilgili Seri: XI No: 25 tebliğine uygun olarak finansal tablolarını hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır. Hazine Müsteşarlığı’nca 2007 yılında 26582 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik uyarınca, 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere sigorta sektöründe TMSK tarafından belirlenen ve yayınlanan TMS/TFRS’lere uyum esaslı kabul edilmiştir

2.1.1.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan Komisyon’un temel amacı, Türkiye’de standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı’nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yer alan 1 Sıra Nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" yayınlanmıştır² (Başpınar, 2005: 49). Bu tebliğle getirilen Muhasebe Usul ve Esasları hesap dönemi takvim yılı olanlarda 01.01.1994 tarihinden, özel hesap dönemi kullananlarda 1994 takvim yılı içinde hesap dönemlerinin açıldığı tarihten geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, vergi mevzuatı ve uygulamasından bağımsız olarak hazırlanmıştır. Bu tebliğ ile amaçlanan mâlî bilanço kârı değil, ticari bilanço kârıdır. Yayınlanan bu tebliğler, muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların hazırlanmasını tekdüzen haline getirmiş olup, ülke çapındaki ilk önemli ve geniş kapsamlı standardizasyon hamlesi olarak bilinmektedir (Berberoğlu, 2002: 19). Bu tebliğ işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi, finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin

² Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayınlanmıştır.

tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır (Arıkan, 1996: 67).

Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmıştır (Arıkan, 1996: 66):

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

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği izleyen süreçte muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlamış, büyük-küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını temin etmiştir; Söz konusu Tebliğ'in düzenlenme amacında belirtilen "Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması" hedefinin büyük ölçüde gerçekleşmiş olduğu meslek mensuplarının ve diğer ilgi gruplarının beyanlarında sıkça görülmektedir. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin ölçme ve değerlendirme konularında Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu düzenlemeler getirememiş olması finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğini kısıtlamış, o tarihten bu yana üzerinde enflasyon muhasebesi ve finansal kiralama düzenlemeleri dışında herhangi bir değişiklik yapılamamıştır (Hatipoğlu, 2009: 79).

2.1.1.6. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. İlgili olduğu bakanlık, Başbakan tarafından görevlendirilen Devlet Bakanlığı'dır. Merkezi Ankara'da olan kurulun İstanbul'da bir temsilciliği bulunmaktadır Kurul'un temel görevi; Sermaye piyasasının açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır (Spk. agis, 2013).

Kurul'un temel amaçları şöyle açıklanabilir (Spk, agis, 2013):

- Sermaye piyasalarının işleyiş kurallarını belirlemek,
- Piyasadan fon kullanan şirketlerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
- Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamak,
- Sermaye piyasalarının işleyiş kurallarını belirlemek,
- Piyasadan fon kullanan işletmelerin belli kurallara uygun olarak en iyi şekilde yararlanmalarını sağlamak,
- Sermaye piyasasına yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarını korumak,
- Piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamaktır.

Kurul bu hedeflere kanun, yönetmelik ve tebliğlerle düzenlemeler yaparak, piyasaların gözetim ve denetimini sağlayarak ulaşmaya çalışmaktadır. Kurul, Bakanlar Kurulu kararı ile atanan yedi üyeden oluşur. Kurul üyelerinde ikisi, bakanlığın aday gösterdiği dört kişi arasından, biri Maliye Bakanlığı'nın aday gösterdiği iki kişi arasından, biri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın aday gösterdiği iki kişi arasından, biri, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun aday

gösterdiği iki kişi arasından, biri Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği'nin aday gösterdiği iki kişi arasından, biri de Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin aday gösterdiği iki kişi arasından atanır (Güvemli, 2008: 226).

Kurul'un sermaye piyasası ile ilgili yaptığı düzenlemeler Tebliğ olarak Resmi Gazete'de yayınlanır. Kurul, kendi gözetimi altındaki piyasalardaki işlemlerle ilgili düzenlemeler yapmakla ve görev alanındaki işlerin kurallarının tanımlanması ile ilgili düzenlemeler yapmakla yetkilendirilmiştir. Bu amaçla, menkul kıymetlerle ilgili düzenlemeler, menkul kıymetler borsalarının, kıymetli madenler borsalarının, vadeli işlem ve opsiyon borsalarının kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler, sermaye piyasasından menkul kıymet ihracı yoluyla fon sağlayan işletmelere ilişkin düzenlemeler, sermaye piyasası kurumları ile ilgili düzenlemeler yapar (Güvemli, 2008: 227).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından muhasebe ve finansal raporlama standartları ile ilgili yapılan çalışmaların başında çıkarılan tebliğler gelmektedir. Bu tebliğlerle kamuyu aydınlatma ilkesi ilk defa gerçek anlamda hukukumuzda girmiş bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22-e maddeleri ile SPK'ya muhasebe standartlarını belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki çerçevesinde Kanun kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır (Sayar, 2008: 78).

SPK tarafından tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayımlamakta olup, düzenleme bulunmayan konularda uluslararası standartlarda benimsenen esasların uygulanabilmesi öngörülmüştür (Sayar, 2008: 78). 1989 yılında XI Seri Nolu Tebliğ yayınlanmış ve birçok konu hakkında düzenleme yapılmıştır.

Tablo 1: SPK'nın XI Seri Numaralı Tebliğleri

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Yürürlükten Kaldırılmıştır.)	SERİ:XI, NO:25	15.11.2003	25290
Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansall Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ	Seri:XI, No:20	28.11.2001	24597
Sermaye Piyasasında Konsolide Finansal Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Yürürlükten Kaldırılmıştır)	Seri:XI, No:10	13.11.2001	24582
Sermaye Piyasasında Konsolide Finansal Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ	Seri:XI, No:21	13.11.2001	24582
Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ	Seri:XI, No:19	27.08.2001	24506
Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ	Seri:XI,No:7	31.01.1992	21128
Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Finansal Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ	Seri:XI, No:6	28.02.1990	20447
Sermaye Piyasasında Finansal Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ	Seri:XI, No:5	29.12.1989	20387
Sermaye Piyasasında Ara Finansal Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ	Seri:XI, No:3	26.07.1989	20233
Sermaye Piyasasında Finansal Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ	Seri:XI, No:1	29.01.1989	20064

Kaynak: Spk, agis, 2013.

Seri XI, 1 Nolu Tebliğ olan “Sermaye Piyasasında Finansal Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ” 60 maddeden oluşmakta olup 4 bölüm ve ekleri içermektedir. Tebliğde yer alan konular aşağıdaki gibidir (Usta, 2007: 25):

- Finansal tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,
- Finansal tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Finansal tablolara ilişkin şekil ve esaslar,
- Finansal raporlara ilişkin şekil ve esaslardır.

Bu tebliğde belirtilen ilke ve kurallara, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi ortaklıklar ve aracı kurumların uyması zorunlu hâle getirilmiştir. Temel muhasebe kavramları ilk kez bu tebliğin içerisinde tanımlanmış ve standart finansal tabloların formatları sunulmuştur. Söz konusu düzenlemelerde uluslararası gelişmeler ve uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları da dikkate alınmıştır. Ancak izleyen süreçte uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında yaşanan değişiklikler ve gelişmeler; Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenlemeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında farklılıkların bulunduğunu ortaya koymuş ve bu yönde çalışma yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Hatipoğlu, 2009: 73- 74).

Seri XI, 3 Nolu Tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Ara Finansal Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ”de yer alan konular ise şunlardır (Usta, 2007: 25):

- Ara finansal tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,

- Finansal tabloların kesinleşmesi,
- Diğer finansal tablolar.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe standartlarını Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hâle gelmesi sürecinde SPK'nın 2001 yılında yürürlüğe koyduğu enflasyon muhasebesi ile Finansal Tabloların Konsolidasyonu Tebliği'leri atılmış çok önemli bir adımdır. 2002 yılı başı itibariyle başlatılan projede İMKB, bağımsız denetim kuruluşları, özel sektör temsilcileri ve akademisyenlerden görüş alınarak, standart bazında çalışma grupları oluşturulmuştur. Bunun sonucu olarak Seri XI No:25 sayılı Tebliğ hazırlanmıştır. Seri XI, No:25 sayılı Tebliğ, 33 adet IFRS'yi kapsamakta ve 34 kısımdan oluşmaktadır. Her kısımda farklı bir standart açıklanmaktadır (Aydoğan, 2007: 80).

IAS/IFRS'lerin dünya genelinde kabulü yönündeki çalışmalar nedeniyle, IAS'lerde önemli değişiklikler yapılmış ve yeni IFRS'ler yayımlanmıştır. IAS/IFRS'lerdeki söz konusu değişim dikkate alınarak, Seri: XI, No: 25 Tebliği'ne 21.12.2004 tarihinde Seri: XI, No: 27 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile eklenen Ek Madde 1 uyarınca, finansal tablo ve rapor ile dipnot formatları dâhil Tebliğ'in 5. maddesi uyarınca SPK tarafından yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları saklı olmak üzere, işletmelerin IAS/IFRS'leri uygulamalarının, Tebliğ'de öngörülen düzenleme ve ilan yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Bu suretle, dileyen işletmelerin finansal tablolarını Seri: XI, No: 25 Tebliği hükümleri yerine IAS/IFRS'lere göre düzenlemelerine imkân tanınmıştır (Kuzu, 2010: 14).

SPK tarafından güncel IAS/IFRS'ler, Avrupa Birliği'nin finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar ile yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında yer alan hükümler göz önünde bulundurularak hazırlanan ve Seri: XI, No:25 Tebliği'ni yürürlükten kaldıran Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Spk, agis, 2013). Bu tebliğin 5. maddesi uyarınca "İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen

haliyle IAS/IFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır.”denmektedir (Kuzu, 2010: 15).

TMS ve TFRS'lerin Türkiye'de uygulanmasının zorunlu hâle gelmesi ve uygulanmaya başlanması ilk olarak SPK tarafından gerçekleştirilmiştir. SPK'ya bağlı halka açık işletmeler 2005 yılından itibaren vergi kanunlarına göre yaptıkları finansal raporlamalara ilave olarak TMS ve TFRS'lere göre de raporlama yapmaktadır (Çelik, 2012: 39- 40).

2.1.1.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1999 yılında bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesindeki sektöre ilişkin tek bir bağımsız denetleyici ve düzenleyici kurumun kurulması kararlaştırılmıştır. Buradaki temel amaç, düzenleme ve denetimin etkinliğinin artırılması ve bağımsız bir karar alma mekanizmasının oluşturulmasıdır. Bu gelişmelerin sonucu olarak, 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile Haziran 1999'da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) kurulmasına karar verilmiş ve Kurum Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır (BDDK Tanıtım Kitapçığı, 2012: 5).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mālî durumları, mālî performansları ile yönetim etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanması ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002'de “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayınlanmıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 33).

Daha sonra 1 Ekim 2002'de yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğ başlıkları aşağıdaki gibidir:

- 1 Sayılı Tebliğ: Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 2 Sayılı Tebliğ: Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 3 Sayılı Tebliğ: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 4 Sayılı Tebliğ: Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı
- 5 Sayılı Tebliğ: Bankaların Dâhil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 6 Sayılı Tebliğ: Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 7 Sayılı Tebliğ: Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 8 Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 9 Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
- 10 Sayılı Tebliğ: Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 11 Sayılı Tebliğ: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 12 Sayılı Tebliğ: Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 13 Sayılı Tebliğ: Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 14 Sayılı Tebliğ: Finansal Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

- 15 Sayılı Tebliğ: Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 16 Sayılı Tebliğ: Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 17 Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Muhasebe Standardı
- 18 Sayılı Tebliğ: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 19 Sayılı Tebliğ: Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Tebliğ

BDDK, Kasım 2006'da bankalara TMSK tarafından yayınlanan TMS'yi uygulama zorunluluğu getiren düzenlemeleri yürürlüğe koymuştur. Bankalar düzenleyici amaçlarla, mülki iştiraklerin konsolidasyonunu yapmakla yükümlüdür. Ayrıca BDDK, kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında, kendisinin düzenleyici amaçlarla talep ettiği finansal tablolara ek olarak, bankaların TMS ile tam uyumlu finansal tablo hazırlamalarını zorunlu hâle getirmiştir (Aydoğan, 2007: 86).

2.1.1.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), TÜRMOB öncülüğünde ve desteğiyle 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve aynı tarihte ilk toplantısını, Ankara'da, Maliye Bakanlığı'nda yapmıştır. (Yüksel, 2008: 60). Kurul, saptanmasını öngördüğü muhasebe standartlarını belirler ve her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan bir standart komisyonu kurar. Standartlara ilişkin ön taslakların hazırlanması için komisyona verilen süre iki aydan fazla olamaz. Komisyonlar tarafından oluşturulan taslaklar, bu ön taslakların Kurul'a sunulmasını izleyen ilk kurul toplantısında görüşülür. Kurul üyelerinin beşte birinin onayı ile kabul edilen ön taslaklar yayınlanır. Bu taslakların görüş bildirmek üzere dağıtımını, ilgili kişi ve kuruluşlara yapılıdır (İsmmmmo, agis, 2013).

Dağıtım yapılan standart taslaklara ilişkin görüşlerini belirtilen tarihe kadar Kurul'a bildirilmesi temel ilkedir. Bildirilen bu görüşler ve yorumlar Kurul'un ilk toplantısında ele alınır ve gerekli görülürse taslaklar yeniden gözden geçilir. Son şeklini alan standart, üyelerin en az üçte ikisi tarafından onaylanırsa Ulusal Muhasebe Standardı olarak yayınlanır ve standartta belirtilen günde yürürlüğe girer (İsmmmo, agis, 2013).

TMUDESK, 9 Şubat 1994 tarihinde çalışmalara başladığı zaman kurul üyelerinden oluşan 30 komisyon kurulmuştur. Bu komisyonların saptayacağı standartlar yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak belirlenmiştir. Bu komisyonlardan bir kısmının çalışmalarını tamamlamaları sonucu 15 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmıştır (Yalkın Koç, 2001: 3). 2003 yılına kadar yayınlanan standart sayısı 19 olmuştur.

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Başpınar, 2005: 9):

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartları'nın, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

TMUDESK ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir (Güney vd., 2012: 115):

- Saptanan muhasebe standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmalıdır,
- Standartlar belirlenirken; Türk ekonomisi, işletmelerin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

TMUDESK tarafından yayınlanan bu standartlar, uluslararası muhasebe standartlarına ulaşmak amacıyla bir adım olarak kabul edilebilir. Ancak bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırımın bulunmaması yani hukuki düzenlemenin yetersiz olması TMUDESK' i bu standartları hazırlamadaki amacına ulaştıramamıştır (Mevzuatdergisi, agis, 2013).

2.1.1.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe standartlarını belirleme yetkisi, 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen Ek Madde1 ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na devredilmiştir.

Ek Madde 1- (Ek: 15/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun md. 27 ile)
“Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluşu kurulmuştur. Kurul, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.”

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi 3 yıldır. Süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili Kurum yeni üye seçer.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun üyelerinin iktisat, maliye, siyasal bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda en az dört yıllık lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları, başka bir yüksek öğrenim kurumunda lisans düzeyinde öğrenim yapmış olanların ise belirtilen dallarda lisansüstü eğitim yapmış olmaları ve bu alanlarda en az 12 yıl deneyim sahibi olmaları şarttır. Kurul kendi üyeleri arasından başkan ve başkan yardımcısını seçer. Kurul üyelerine, Yüksek Planlama Kurulu tarafından Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin yönetim kurulu üyelerine ödenen miktarda huzur hakkı ödenir.

Kurulun gelirleri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin gelirlerinin yüzde ikisinden, oluşturulacak muhasebe standartlarının telif haklarından, ilgili kuruluşların katkılarından ve diğer faaliyet gelirlerinden oluşur. Kurul, vize ve tescil açısından 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 6245 sayılı Harcırah Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na tabi değildir. Kurul'un gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir.

Kurul, faaliyetlerinin düzenli olarak yürütülmesi amacıyla personel istihdam edebileceği gibi, gerektiğinde ilgili kuruluşlardan konuyla ilgili eleman istihdam edebilir. Kurul, muhasebe standartlarının hazırlanması amacıyla ilgili kuruluş temsilcilerinin de katılımıyla çalışma komisyonları kurar. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile Kurul'ca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerde belirlenir. Böylece TMSK tarafından çıkarılacak standartları bir yaptırıma kavuşturmuştur (Şensoy, 2008: 208).

TMSK 07.03.2002 tarihinde yaptığı ilk toplantısı ile TMSK'nin görevlerini devralmış ve muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır. Kurul, 11.12.2002 tarihli basın açıklamasında Kurul'un küreselleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma yönünde niyet belirtmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS/IFRS) uluslararası alanda geçerlilik kazanması için Uluslararası Muhasebe Standartları'nın aynen uyumu benimsemiştir. Bu doğrultuda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile bir telif anlaşması yapılarak, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür (Aydoğan, 2007: 84).

Sonrasında hazırlanan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", 16.03.2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 9. maddesine göre belirlenen Kurul'un görevleri aşağıda belirtilmektedir.

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeve'yi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinleri'ni hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde

muhasabe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasabe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasabe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, bilgi şöleni, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

Söz konusu yönetmeliğin 10. Maddesi'ne göre belirlenen kurulun mesleki nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri aşağıda belirtilmiştir:

- Ulusal muhasabe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak,
- Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özelgeler yayımlamak,
- Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,
- Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,
- Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,
- Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,
- Benzeri diğer konularda karar almak.

Kurulun idari nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri aşağıda belirtilmiştir:

- Muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanması koşullarını belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,
- Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili olarak çalışma komisyonlarınca esas alınacak usul ve esasları saptamak,
- Kurul'da saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- Çalışma komisyonlarının yıllık ya da belli süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,
- Hazırlanan Kurul bütçe ve kesin hesabını, kabul etmek ve Maliye Bakanlığı'na göndermek,
- Yıl içinde ortaya çıkacak gereksinimler karşısında bütçeyi revize etmek, gelir ve harcamalara ilişkin ödenekleri artırmak veya fasıllar arası gerekli aktarmaları yapmak,
- 4857 sayılı İş Kanunu çerçevesinde istihdam edilen personele ilişkin disiplin, ücret, ikramiye ve diğer sosyal yardımlar gibi konularda, ilgili mevzuatın ve bu yönetmeliğin kendi yetkisine bıraktığı hususları görüşüp karara bağlamak,
- Bu yönetmelikte ve diğer düzenlemelerde kendi yetkisine bırakılan satın alma, satma ve kiralama konularındaki dosyaları, sözleşme önerilerini görüşüp karara bağlamak,
- Başkan adına temsil ve imzaya yetkili yönetici personelin bu yetkilerinin kapsamını belirlemek, imza örneklerini tescil ve ilan etmek,
- Çalışma komisyonlarının ve personelin çalışmaları hakkında Başkandan bilgi istemek ve çalışma sonuçlarını değerlendirmek,
- Benzeri diğer konularda karar almak.

TMSK, yukarıda belirtilen temel görevi doğrultusunda 2005 yılı başından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) paralel olarak ve aynı numaraları oluşturacak şekilde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) şeklinde hazırlayıp ve seri olarak Resmi Gazete’de yayınlamıştır (Karabayır ve Ertugay,2010:196). Türkiye Muhasebe Standartları finansal tabloların içeriği olan kalemlere ilişkin ilke ve kuralları düzenlerken; Türkiye Finansal Raporlama Standartları işletme finansal tablolarının düzenlemelerine ilişkin ilke ve kuralları düzenlemektedir (Küçük, 2012: 14).

TMSK’da, TMUDESK’te olduğu gibi, Ulusal Muhasebe Standartları’nın saptanması yanında, Uluslararası Muhasebe Standartları’yla uyumun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir. TMSK, Ulusal Muhasebe Standartları’nın oluşturulmasında; uluslararası uygulamalardan esinlenerek, standartların anlaşılır, uygulanabilir ve ihtiyacı karşılar nitelikte olmalarını sağlamak için, muhasebe ile ilgili tüm grupların standart oluşturma sürecine katılımını sağlayan bir yönetim yapısına sahiptir. Bu sayede, Kurul’un çalışma komisyonları tarafından hazırlanacak olan taslak metinler kamuoyunun görüşüne açılmak suretiyle Ulusal Muhasebe Standartları’na genel kabul görmüş nitelik kazandırılması hedeflenmiştir (Parlakkkaya, t.y: 133).

Türkiye’de ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, bu yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, IFRS/IAS’a uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir (Bekçi, 2007: 30). IFRS’ler temel olarak uluslararası firmalarda karşılaştırılabilir bilgi ve finansal tablo üretilmesi amacıyla hizmet etmektedir. Bu standartlar uygulandığında işletmelerde şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların üretilmesi kolaylaşacaktır. IFRS’lere paralel olarak yayımlanan TFRS ve TMS’ler de temelde bu amaca hizmet etmektedir (Küçük, 2012: 14).

Kurul, ulusal muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması fonksiyonunu aşağıda yer verilen süreçlerin izlenmesi suretiyle yerine getirmektedir (TMSK, Faaliyet Raporu, 2010):

- TMS/TFRS Taslak Metinlerinin Hazırlanması: Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici/denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte, bu suretle, alınan görüş ve yorumlar, Standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır. Yukarıda yer verilen tüm görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmekte ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılan söz konusu taslak metinler, Kurul tarafından görüşülerek nihai şekli verilmek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Kurul'a sunulmaktadır.
- Genel Sekreterlik Bünyesinde Yapılan Çalışmalar: Çalışma komisyonları tarafından taslak metinleri hazırlanarak Kurul Genel Sekreterliği'ne sunulan çalışmalar, öncelikle Kurul'un internet sitesinde Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni adı altında, tüm muhasebe ilgi gruplarının aktif katılımlarının sağlanması amacıyla kamuoyunun görüşlerine açılmaktadır. Taslak çalışma konusunun, konuya ilişkin çeşitli meslek kuruluşlarının veya çeşitli düzenleyici/denetleyici üst kurul ve kuruluşların bulunduğu özellikli bir sektörü de ilgilendirmesi durumunda; konuyla ilgili kurum ve kuruluşlardan da görüş istenmekte, bu suretle alınan görüş ve yorumlar standart oluşturulması sürecinde dikkate alınmaktadır. Yukarıda yer verilen tüm görüş ve değerlendirmeler de dikkate alınmak suretiyle ilgili taslak metinler Kurul Genel Sekreterliği tarafından ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmekte ve üzerinde gerekli düzeltmeler yapılan söz konusu taslak metinler, Kurul tarafından görüşülerek nihai şekli verilmek üzere "Genel Sekreterlik Önerisi" adı altında Kurul'a sunulmaktadır.

- TMS/TFRS Nihai Metinlerinin Oluşturulması: Kurul Genel Sekreterliği tarafından “Genel Sekreterlik Önerisi” olarak Kurul’a sunulan standart taslak metinleri Kurul tarafından incelenip, Kurul üyelerince gerekli görülen değişikliklerin yapılmasının ardından Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilmekte veya yeniden üzerinde çalışılmak üzere komisyonlara iade olunmakta ve Kurul’un onayını takiben Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır.

Kurulduğu günden bugüne kadar TMSK bünyesinde, kavramsal çerçeve dışında 38 adet standart, 1 adet kavramsal çerçeve, 9 adet muhasebe standardı ve 29 adet finansal raporlama standardı ve 26 adet standart yorumu birebir Türkçe’ye çevrilmek suretiyle tebliğler hâlinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartlar ile tam uyumludur. Ayrıca UMSK tarafından yayınlanan KOBİ’ler için IFRS’ler de TMSK tarafından tam uyumlu olarak Türkçe’ye çevrilip görüşe sunulmuştur (Karabayır ve Ertugay, 2010: 197).

2.1.1.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

Bankalar, sigorta işletmeleri ve finansal kuruluşlarına ilişkin özel düzenlemeler dışında Türkiye’de muhasebe standartları alanında TTK’ya göre hazırlanan ticari bilanço SPK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan bilanço ve vergi kanunlarına göre hazırlanan mâlî bilanço gibi birden fazla finansal tablonun ortaya çıkması Türkiye’de muhasebe standartları alanında tek düzen ve tek başlılık yerine çok düzen ve çok başlılığa neden olmaktadır (Sayar, 2002: 77).

Gerek muhasebe standartları gerekse bağımsız denetim standartları tek bir kurum çatısı altında toplanarak, standartlaşmada çok başlılığı önlemek maksadıyla 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu teşkil edilmiştir (Çelik, 2011: 47). Bu Kanun Hükmünde Kararname’nin yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kurum’a devredilmiş sayılır.” hükmü ile TMSK’nın son bulunduğunu ve bu Kurum’a bağlandığı belirtilmiştir.

Kurul; Gmrk ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun bağlı olduğu bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

Kurul başkanı ve üyelerinin görev süresi altı yıldır. Süresi biten başkan ve üyeler yeniden atanamazlar. Başkanlığın veya üyeliğin görev süresi dolmadan herhangi bir sebeple boşalması halinde, boşalan yere bir ay içinde 4. maddedeki esaslara göre atama yapılır. Bu şekilde atanan kişiler, yerine atandıklarının süresini tamamlar ve bunlardan iki yıl veya daha az süreyle görev yapanlar bir defalığına tekrar atanabilir. Kurul başkanı ve üyelerinin süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilemez. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya durumlarının 6. maddeye aykırı olduğu anlaşılanların görevleri Bakanlar Kurulu kararı ile sona erdirilir.

Kurulun görevleri KHK'nin 9. Maddesinde şöyle sıralanmıştır;

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaa uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla,

kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurum'un internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurum'ca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Yabancı ülkelerin kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye'de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurum'un internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,

- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,
- Kurum'un ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,
- Kurum'un ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamaktır.

Kurum'un çalışma esaslarını belirleyen KHK'nin 8. maddesinde, “*Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurul'un kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez*” demek suretiyle Kurul'un özerk ve bağımsızlığı sağlanmıştır.

Muhasebe standartları uygulamasına ilişkin birincil ve ikincil mevzuatın hazırlanması yayımı ve yönetimi bu tarihten itibaren bu Kurul'un sorumluluğunda olacaktır ve bu tarihe kadar yayımlanmış olan mevzuat yeni bir düzenleme yapılana kadar yürürlükte kalacaktır (Küçük, 2012: 13).

2.2.TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STADARTLARININ UYGULANMASINDA YAŞANAN SORUNLAR

Dünyada muhasebede ortak bir dilin oluşturulmasının önünde kültürler arası farklılıklar, yasal sistemlerden kaynaklanan farklılıklar, vergi ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiden kaynaklanan farklılıklar engel oluşturmaktadır. Bu farklılıklar, küreselleşen işletmeler (veya yatırımlar) için karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engellemekte; yatırım yapılan ülkede faaliyet sonuçlarının raporlanması, söz konusu raporların doğruluğunun saptanması ve ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların kârlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir (Akdoğan, 2007: 113-Çankaya, 2007, :127).

Ülkeler arası bu farklılıklardan dolayı Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasında bazı sorunlar yaşanmaktadır. Bunların başında standartların anlaşılmasının zor olması, standartların teknik karmaşık bilgilerle donatılmış olması gelmektedir (Akdoğan, 2007: 113).

Türkiye'de IAS/IFRS'ye geçişte yaşanabilecek sorunları aşağıdaki gibi belirtmek mümkündür (Gönen ve Uğurluer, 2007: 234- 235; Şensoy, 2008: 235- 236):

- IAS/IFRS'nin teknik ve karmaşık bir yapıya sahip olması,
- IAS/IFRS'nin sık aralıklarla revize edilmesinin uygulamayı zorlaştırması,
- Gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması,
- IAS/IFRS'yi bilen eğitimli personele gereksinim duyulması,
- Uygulamaya yönelik gerekli teknik ve pratik eğitimin verilmemesi nedeniyle meslek mensuplarının eğitiminin yetersiz kalması,
- Kural bazlı muhasebeden ilke bazlı muhasebeye geçişte zorlukların yaşanması,
- Vergisel kaygıların ön planda tutulması, vergi kanunlarının sürekli değişmesi,

- Yazılım gibi teknolojik sorunların artması, satın alma maliyeti,
- Standartların, henüz uygulama hazırlık sürecinde olması nedeniyle yaptırım gücünün belirsizlik taşıması, dolayısıyla işletmelerin belirtilen tarihe kadar uygulama zorunluluğu hissetmemeleri,
- Ülkedeki diğer yasal düzenlemelerin ve ilgili kurumların, henüz TMS ve TFRS'lerin uygulamaya geçirilme sürecini destekler nitelikte olmamaları nedeniyle, yeknesaklığa engel teşkil etmeleri, standartların uygulanmasına yönelik yenilenme aşamasında olan düzenlemelerin ise yenilenme safhasının yavaş olması,
- Standartların, ülkede faaliyet gösteren çeşitli konu ve büyüklükteki işletmelere aynı uygulamayı sunması nedeniyle, söz konusu işletmelerin, konumları gereğince uygulamalara ayak uyduramamaları,
- Türkiye'deki işletmelerin %98.03'ünü oluşturan küçük büyüklükteki işletmelerin ise kayıt düzenlerinin sağlıklı olmaması nedeniyle söz konusu standartların uygulamaya geçirilmesi için yeterli verilerinin bulunmaması,
- Standartlara yönelik yorumların yetersiz kalması, var olanların ise anlaşılmasının zor bir dile sahip olması,
- İşletmeler ve uygulamacılar açısından alışılmış uygulamaların terk edilmesinin zaman alması.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın Türkiye'de ve diğer ülkelerde uygulanması aşamasında yaşanan diğer sorunlar ayrı başlıklar şeklinde aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1. Standartların Çevirilerinden Kaynaklanan Sorunlar

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları resmi olarak İngilizce dilinde geliştirilmekte ve yayınlanmaktadır. Pek çok ülke, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları hükümlerini ulusal dillerine çeviri sürecinde önemli düzeyde zaman ve finansal kaynak ayırmaktadır. Bu çeviri süreci, teknik anlamda nitelikli çeviri yapabilme kapasitesi düşük olan ülkeler açısından önemli zorlukları ihtiva etmektedir. Çevirilerdeki çeşitlilik/farklılıklar, ulusal dile çeviride yaşanan gecikmeler, ulusal yasal düzenlemelere aktarma veya uyum sağlamada yaşanan sıkıntı ve gecikmeler; Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasında tutarsızlıklara neden olmakta, farklı ülkelerdeki işletmelerin sunduğu finansal sonuçların karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilemektedir (Hatipoğlu, 2009: 101).

Standartların benimsenmesi sürecinde, çeviriye ilişkin karşılaşılan zorluklar şunlardır:

- Uzun İngilizce cümlelerin kullanılması,
- Kullanılan terminolojide tutarsızlıklar,
- Farklı kavramları tanımlamada benzer terminolojinin kullanılması,
- Çevirisi yapılması oldukça güç/zor terminoloji kullanılmasıdır (Hatipoğlu, 2009: 102).

Teknik çeviri olması nedeniyle karmaşık yapıya sahip olan standart metinlerinde, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan yorumlar önem taşımaktadır. Bu nedenle her standart için farklı işletme yapılarını da dikkate alacak şekilde, anlaşılabilir, uygulamaya dönük ve pratik bilgilere yer veren yorumlar yayınlanması ve yorumların yol gösterici özelliğinin ön plana çıkarılması uyum sürecini hızlandıracaktır (Şensoy, 2008: 238).

2.2.2. Standartlarla ilgili Bilgi Eksikliği ve Eğitim İle İlgili Sorunlar

IAS/IFRS'leri bilen eğitimli insan ihtiyacı bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. IAS/IFRS; bu standartları kullanacak ülkelerde, muhasebeci ve denetçi niteliklerinin de profesyonel olarak Avrupa Birliği müktesebatında tüm boyutlarıyla uyum gösterecek şekilde yükseltilmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle finansal tablo hazırlayıcılarının geniş kapsamlı IFRS eğitimine olan gereksinimleri ortaya çıkmaktadır (Gönen ve Uğurluel, 2010: 5).

Muhasebe uygulamalarında önemli bir yeri olan muhasebe mesleğinin, standartların uygulanması aşamasında da büyük rolü bulunmaktadır. Bu nedenle özellikle standartlara geçişin hazırlık sürecinde meslek mensuplarının eğitiminin gerekliliği göz ardı edilmemelidir. Uygulamacılara yönelik eğitici adımların, geçiş sürecini kolaylaştıracağı düşünüldüğünden, gerek meslek odalarında, gerekse üniversitelerde, teknik ve pratik eğitimlerin verilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Şensoy, 2008: 239).

Küresel işlem ve faaliyetlerin, finansal ürün ve standartların karmaşıklığının ve içerdiği seçeneklerinin sürekli artması; muhasebe mesleğinin sorumluluklarını yerine getirmesinde barındırılması gereken asgari bilgi ve yetenekler konusunda ek yükler ve zorluklar getirmektedir. Bu çerçevede özellikle uluslararası standartlara ilişkin meslek mensuplarının muhtemel bir bilgi eksikliği/bilgi boşluğunun varlığı meydana çıkmıştır. Bu nedenle standartlara ilişkin eğitim ve öğrenim en önemli sorun olarak düşünülebilir. IAS/IFRS'lere ilişkin detaylı bilgi sahibi olan ve bunları uygulamada gerekli olan mesleki yeterliliklere sahip olan muhasebe meslek mensubu sayısı oldukça azdır (Hatipoğlu, 2009: 103).

Diğer bir husus da dünyada ve Türkiye'de, IAS/IFRS ilke ve uygulamalarının muhasebe meslek mensupları tarafından benimsenmesi ve uygulanması süreci devam ederken; standartların yapısında ve kapsamında da sürekli bir değişim süreci de yaşamaktadır. Söz konusu değişimin doğurduğu yenilikler, standart ve uygulamalarına ilişkin devamlı yeni bilgilerin edinilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla, devamlı bilgi edinme ve bu bilgilerin sürekli güncellemesi gereksinimi, sürekli bir eğitim anlayışının uygulanması gereksinimini de doğurmaktadır. Dolayısıyla, sürekli eğitim, meslek mensuplarının beklentileri karşılayacak yeterli

donanıma sahip olması bakımından merkezi bir öneme sahiptir (Hatipoğlu, 2009: 105).

2.2.3 Yasal Nitelik Kazandırılma Sorunu

Muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için yasal nitelik taşıması ve bağlayıcı olması gerekir (Akdoğan, 2007: 109). Türkiye’de TMSK tarafından çıkarılan muhasebe ve finansal raporlama standartları ilk dönemde sadece öneri niteliğinde olup; uygulanması zorunlu tutulmamıştır. Bunu önlemek amacı ile yasal düzenlemelere gidilmiş ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1 Temmuz 2012 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesiyle standartların uygulanması bazı işletmeler için zorunlu hâle gelmiştir.

1 Temmuz 2012 tarihi itibariyle yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) mâlî işler alanında muhasebe ve finans konularında önemli ve köklü değişiklikleri beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nın (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın (TFRS) ve yorumlarının uygulanması anonim ve limitet şirketler açısından zorunlu hâle gelmiştir. Şirketler; TMS’nin finansal tablolarına etkilerini değerlendirmek, finansal işler ve raporlama alanında atılması gereken adımları tespit ederek yol haritasını belirlemek, TMS’ye uyumlu finansal tablolarını oluşturabilmek amacıyla mevcut bilgi teknolojileri sisteminde gerekli geliştirmeleri yapmak ve eğitimleri tamamlayarak kendi bünyelerinde TMS finansal tablolarını oluşturarak yeni TTK’ya hazır olmayı hedeflemektedirler (Pwc, agis, 2013).

6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, yasaların muhasebe standartlarını uygulama konusundaki zorlayıcı gücü artmıştır. Türkiye’de tüm işletmelerin vergi odaklı muhasebe anlayışını terk ederek, bilgi odaklı muhasebe anlayışına yönelmek zorunda kalmasının muhasebe kalitesini artırması beklentisi bulunmaktadır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 7).

Yeni TTK Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu bir yapı sunmaktadır. TTK'nın amaçları aşağıda sıralanmıştır:

- Uluslararası platformda anlaşılabilir ve kıyaslanabilir raporlar sağlamak,
- Her an yayınlanabilen şeffaf ve kamu yararını gözeten raporlamaların hazırlanmasını sağlamak,
- Yabancı yatırımları ve yabancı ortaklıkları teşvik etmeyi sağlayan uluslararası standartların hazırlanmasını sağlamak,
- Uluslararası pazarlarda müşteriler ve satıcılar ile aynı raporlama standartlarının oluşumunu sağlamak,
- Kayıtdışı ekonominin ortadan kaldırılmasını sağlamak (Sap, agis, 2013).

TTK'nın geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasında aşağıda sayılanların TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlü oldukları ifade edilmiştir:

- 1534. maddenin ikinci fıkrasının (b) ilâ (e) bentlerindeki sermaye şirketleri:
Bunlar aşağıda belirtilmiştir;
 - ✓ Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
 - ✓ 28.03.2001 tarih ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda tanımlanan emeklilik şirketleri.
- TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih edenler.

- Aynı maddenin üçüncü fıkrasında aşağıda sayılanların Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından **değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeleri**, uygulamakla yükümlü olduğu ifade edilmiştir:
- Bu maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler: Bunlar aşağıda belirtilmiştir;
 - ✓ Bankacılık Kanunu'nun 3. maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,
 - ✓ 03.06.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri.
- TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

Yukarıdaki şirketler, 01.01.2013 tarihinde (özel hesap dönemi olanlar daha sonra başlayacak hesap dönemi itibariyle) ticari defterlerinin tutulmasında, münferit ve konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamak zorundadır. Bu çerçevede, şirketler 31.12.2012 tarihi itibariyle ya da özel hesap dönemi nedeniyle daha ileri bir tarihte sona eren hesap dönemine ilişkin düzenleyecekleri bilançolarını, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre düzelteceklerdir. Bu düzeltilmiş bilançolar, 01.01.2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanların daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için açılış bilançosu olacaktır (Muhasebeciyorumluyor, agis, 2013).

2.2.4. Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartları Arasındaki Uyum Sorunu

IFRS’de vergi kanunlarını uygulama yerine yatırımcıların beklentilerini karşılama genelde ön planda olmaktadır. IFRS; şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas alırken, vergi kanunları ise vergi matrahının aşındırılmasının ve keyfiliğin önüne geçilmesini hedeflemektedir. Bu nedenle iki farklı yaklaşım sergileyen düzenlemelerin arasındaki farklılığı bir anlamda gereklilik olarak değerlendirmekte yarar bulunmaktadır. Vergi kanunları açısından yapılan bir değerlendirme sonucunun IFRS’ye göre yapılan bir değerlendirme sonucundan farklılık göstermesi durumunda bunların finansal tablolara yansıtılması anlamında bir sorun da bulunmamaktadır. Şirketler, IFRS’ye göre düzenledikleri finansal tablolar sonucunda ulaştıkları ticari kâr rakamından vergi kanunları açısından anlamlı olan mœli kâr rakamlarına ulaşılmasını, düzenleyecekleri vergi beyannameleri ile yapabilmektedirler (Gönen ve Uğurluel, 2010: 5).

Diğer bir konu da VUK’da yer alan değerlendirme ölçüleri ile muhasebe standartlarında yer alan değerlendirme ölçüleri arasında farklılık olması. Değerleme bir işletmenin varlığını meydana getiren aktif ve pasif kalemlerin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesidir. Ölçme, sayma veya tartma sonucunda elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş yani değerlendirilmiş olur (Ataman, 2009: 17). Değerleme; işletme faaliyetlerine, aktif ve pasiflere anlamlı parasal miktarların tayin edilmesi sürecidir (Hendriksen, 1997: 263).

Muhasebe standartlarına göre değerlemenin amacı, işletme varlık ve borçlarının gerçeğe uygun şekilde ölçülmesi ve finansal tabloların doğru ve gerçeği yansıtmasının sağlanmasıdır. Bu amaca dayalı olarak işletme ile ilgili karar vericilere doğru karar alabilmesine yardımcı olacak şeffaf, doğru ve güvenilir bilgi akışı sağlanması hedeflenmektedir (Penman, 2007).

VUK ve Standartlar arasındaki değerlendirme farklılıklarına örnek verecek olursak; VUK’de menkul kıymetler “alış bedeli” ile değerlendirilir (VUK-279), standartlarda ise finansal varlıklar ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerle değerlendirilir (TMS-39). VUK’de stoklar emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. (VUK-274), standartlarda ise değerlendirme gününde maliyet bedeline göre satılabilir veya

yeniden satın alınan fiyatında düşüklük tespit ediliyor ise düşük değer ile değerlendirilir. İştirakler VUK’de borsada işlem görenler borsa değeri ile borsada işlem görmeyenler ise (izin veriliyorsa) enflasyona göre düzeltilmiş maliyet bedeli değerlendirilir (VUK-279), standartlarda ise önemli etkinlik taşıyan iştirakler, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine göre değerlendirilir. İştirakler piyasa değeri veya elde etme maliyetinin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS-28, 39) (Muhasebetr, agis, 2013).

2.2.5. Kural Bazlı Muhasebeden İlke Bazlı Muhasebeye Geçiş Sorunu

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları -IFRS-, diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP)’dir. Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının "ilke bazlı" standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının "kural bazlı" olmasıdır (İbiş ve Özkan, 2006: 30).

USGAAP’in kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren birçok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların ayrıntılı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır (Dalkılıç, 2008: 45). Kesin kurallar getirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda daha az hukuki dava açılmasına ve açılan davaların daha kolaylıkla çözülmesine olanak sağlamıştır (Basları ve Dalkılıç, 2007: 111).

ABD’de son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve finansal raporlamaya karşı olan güven azalışı sonucunda, yukarıdaki görüşlerde göz önüne alınarak, sahip olduğu ayrıntı miktarı ve uygulama zorluğu nedeni ile “kural bazlı” olarak sınıflandırılan Amerikan Muhasebe Sistemi’nin yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na benzer şekilde “ilke bazlı” yeni standartlar getirilmesi çalışmalarına başlanmıştır (Basları ve Dalkılıç, 2007: 110).

İlke bazlı standartlarda ilkelerin yorumlanması, yorum yapanın bilgisi, tecrübesi gibi değişkenlerden etkilenmekte bu nedenle benzer işlemler, farklı kişiler tarafından farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Dolayısıyla ilke bazlı standartların finansal raporların karşılaştırılabilirliğini azaltma olasılığı bulunmaktadır. Kural bazlı standartlar ise, kuralların muhasebeciler tarafından mekanik bir şekilde uygulanmasını gerektirir. Bol miktarda kural ve şekil şartı farklı işlemleri belli bir formata uydurularak benzer işlem gibi raporlanmasını sağlayacaktır. Bu yolla sağlanan karşılaştırılabilirlik ise sadece yüzeysel düzeyde olabilecektir. Ayrıca, olaylar karşısında uygulanması gereken yöntemleri açık ve ayrıntılı olarak belirleyen, kural bazlı standartlar günümüzün hızlı değişim koşullarında, ihtiyacı karşılama konusunda yetersiz kalabilmektedir(Gençoğlu ve Ertan, 2012: 4).

Kural bazlı düzenlemeler daha şekilci bir yapı sergilemekte olup, düzenlemelerin özünün ikinci planda kalabilmesine neden olabilmektedir. Kuralların yöneticiler, denetçiler ya da danışmanlar tarafından kolayca olmasa da manipüle edilebilmesi mümkündür. İlkeler ise birbirinden farklı durumlara yanıt verebilme ve esnek olabilme özelliğine sahiptir. Bu nedenle, ilke bazlı düzenlemelerin daha zor manipüle edilebileceği görüşü kabul görmektedir (Delikanlı, 2011: 81).

İlke bazlı standartlar setinin kuşkusuz en önemli özelliği, pek çok standardın konusuyla ilgili olarak işletme yönetimine birden fazla muhasebe politikası önerebiliyor olmasıdır (Özkan ve Acar, 2010: 61- 69).

İlke bazlı standartlara yöneltilen en ciddi eleştirilerden biri bu tip standartların finansal raporlar arasındaki karşılaştırılabilirliği düşürme olasılığıdır. İlkelerin yorumlanması; yorum yapanın bilgisi, tecrübesi gibi değişkenler ile yakından ilgili olduğundan birbirine benzemektedir, hatta aynı işlemler farklı şekilde yorumlanmaktadır. Çok sayıda kural ve şekil şartının varlığı farklı işlemleri belli formata uydurarak benzer işlem gibi raporlanmasını sağlayacak ve bu yolla sağlanan karşılaştırılabilirlik sadece yüzeysel düzeyde olabilecektir. Kural bazlı standartlara yönelik eleştiri ise; işletme yöneticileri tarafından işlemlerin muhasebe standartlarındaki kurallara göre düzenlenerek, işlemin özüne aykırı gösterilmesine olanak sağlamasıdır, kesin kuralların sürekli gelişen ve değişen karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak vermesi çok zordur (Dalkılıç, 2008: 44- 45).

Kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçiş beraberinde birtakım zorlukları da getirmektedir. Standartları hazırlayanların önündeki en zorlu aşama, özün önceliğini koruyacak ve aynı zamanda uygulamada tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak derecede ayrıntı içeren standartlar oluşturmaadır. Ancak, IASB ile FASB arasında 18.09.2002 tarihinde imzalanan Norwalk Mutabakatı ile IFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların IFRS lehine giderilmesi yönünde bir anlaşmaya varılmış ve dolayısıyla büyük ölçüde, IFRS'lerin FASB nezdinde ki akreditasyonu da sağlanmıştır (Gönen ve Uğurluel, 2010: 5).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Niğde ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olan muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket çalışmasına dayalı olarak gerçekleştirilen bir ampirik araştırma yer almaktadır.

Bu bölümde sırasıyla araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, hipotezleri araştırmanın yöntemi ve araştırmada kullanılan metodolojiye yer verilmiştir. Ayrıca araştırma sonucunda elde edilen bulguların analizi ve bu bulguların değerlendirilmesi de yine bu bölümde yer almaktadır.

3.1.ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı, Niğde ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları adıyla yayımlanan standartlara dair bakış açılarını ampirik olarak değerlendirmektir.

3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Türkiye'de muhasebeye yön veren kanun ve mevzuatların farklı uygulamalar doğurması muhasebe meslek mensuplarının sıkıntı yaşamasına neden olmaktadır. Bu farklı uygulamalara son vermek amacı ile hazırlanmış olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya konmasında yaşanan sorunlar örneğin; bu standartlardan bazılarının sadece çeviri bazında kalması, standardın anlaşılmasını ve uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Meslek mensuplarının standartlarla ilgili yeterli bilgi düzeyine ve alt yapıya sahip olmamaları diğer bir sorundur.

Son yıllarda da, Türkiye’de, meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilen ve muhasebe ve finansal raporlama standartlarını konu alan birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan literatürde hemen ulaşılabilen bazıları Özdemir (2013) tarafından Tablo 3’teki gibi kronolojik olarak listelenmiştir.

Tablo 3: Son Yıllarda Meslek Mensupları Üzerinde Gerçekleştirilen ve Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Konu Alan Çalışmalar

No	Yayın Adı	Yazar(lar)ı	Yılı	Yayımlandığı / Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı
1	Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma	Civan ve Kara	2002	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Gaziantep ili Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları’nı uygulama alanını belirlemek, muhasebe standartlarının meslek mensupları tarafından bilinirlik derecesi ve karşılaşılan sorunları ortaya koymak.
2	Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Bekçi	2007	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Burdur ve Isparta illerindeki meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları’na bakış açılarını ve algılama düzeylerini araştırmak.
3	KOBİ’ler için UFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)	Ülkü	2008	Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi	İstanbul’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ’ler için UFRS setini nasıl algıladıklarını ortaya koymak ve KOBİ standartlarının muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini tespit etmek.
4	Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi	Erdoğan ve Dinç	2009	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Yayınlanmış standartlar konusunda muhasebe meslek mensuplarının ne derecede haberdar oldukları, uygulamada mevcut bilgilerini ne derecede kullandıkları ve meslek Mensupları arasında farklılık olup olmadığını belirlemek.
5	Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma	Hatipoğlu	2009	Karadeniz Teknik Üniversitesi	Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama

				Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Standartları'nın Türkiye'de uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ve bu beklentilere etki edebilecek faktörleri belirlemek.
6	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)	Can ve Gör	2011	World of IFRS Dergisi	Çankırı ve Ankara illerindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının genel özelliklerinin belirlenmesi ve muhasebe standartlarının meslek mensupları arasındaki bilinirlik düzeyini araştırmak.
7	Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Çankaya ve Hatipoğlu	2011	Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	Çeşitli illerdeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, UMS/UFRS'lerin Türkiye koşullarında uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin neler olduğunu, bu beklentileri meslek mensuplarına ait demografik faktörler ve UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerden hangilerinin etkilediğini ortaya koymak.
8	Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneği	Dinç ve Atabay	2011	World of IFRS Dergisi	Trabzon ve çevresindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının standartlar konusundaki bilgi düzeylerini belirlemek ve standartların uygulanmasında etkili olması muhtemel faktörleri ortaya koymak.
9	Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları	Elitaş ve Diğerleri	2011	World of IFRS Dergisi	Afyon-Denizli-Uşak illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinden, meslek mensupları perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartlarını değerlendirmek.
10	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği	Güneş ve Diğerleri	2011	World of IFRS Dergisi	Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerini ve KOBİ TFRS uygulamalarının meslek mensuplarına getireceği muhtemel iş yüklerini ortaya çıkarmak ve çözüm önerileri sunmak.
11	KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgi Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma	Özdemir	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Ankara'daki serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinden, meslek mensuplarının öğrenim

					düzeyleyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan gruplar yönüyle KOBİ TFRS uygulamasına geçmeden önceki ilgi düzeylerini ampirik olarak ortaya koymak.
12	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma	Çankaya ve Dinç	2012	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	Finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri tespit etmek.
13	KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma	Poroy Arsoy ve Bora	2012	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, Türkiye'de KOBİ muhasebe standartlarını uygulayacak işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek, karşılaşılabilecek fırsat ve tehditleri ortaya koymak.
14	KOBİ'ler için UFRS'nin incelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)	Babaoğlu	2012	Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Mardin'de faaliyet gösteren serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'yi benimseme durumlarını ortaya koymak.
15	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma	Özkan ve Özşahin	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Kayseri ilindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili görüşlerini tespit etmek ve demografik özellikler itibarıyla görüş farklılığı olup olmadığını ortaya koymak.
16	Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)	Erol Fidan ve Cinit	2013	Muhasebe ve Finansman Dergisi	2013 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale gelecek olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında KOBİ Muhasebe Standartları'nın muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirlik düzeylerini belirlemek ve meslek mensuplarının verdikleri cevaplar ile meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında fark olup olmadığını test etmek.

Kaynak: Özdemir, 2013.

Bu araştırmada da, araştırmanın amacı doğrultusunda meslek mensupların oğrenim dūzeylerinin, yaşlarının, mesleki deneyimlerinin ve cinsiyetlerinin dikkate alınarak bu standartlara bakış aıllarının ortaya konulması, bu yolla standartları asıl uygulaması beklenen kesim olan meslek mensuplarının standartlarla ilgili bakış aıllarının bu demografik değişkenlerden etkilenip etkilenmediği önem arz etmektedir.

3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma kapsamında Niđe Serbest Muhasebeci Mali Mūřavirler Odası'na kayıtlı serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali mūřavir ruhsatına sahip üyeler üzerinden değerlendirmelerde bulunulmuştur. Literatürde meslek mensupları ve standartlar bağlamında yapılmış birçok çalışmaya rastlanılmaktadır. Bu çalışmada meslek mensuplarının yalnızca anket formunda yer verilen sorular kapsamında ulaşılabilecek bulgular bağlamında değerlendirilmesi yoluna gidilmiştir. Anket formunda yer verilen soruların seçiminde de literatürdeki çalışmalarda sıklıkla tekrar eden sorulardan yararlanılmıştır. Araştırma kapsamında ayrıca her bir anket sorusu, hipotez olarak yapılandırılmış ve bu hipotezlerin test edilmesinde, çeşitli demografik özellikler bağlamında tayin edilmiş olan grupların birbirlerinden istatistiksel olarak anlamlı farklılık taşıyıp taşımadığına bakılarak bulgular elde edilmiştir.

3.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Anket formunda muhasebe meslek mensupların olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına dair bakış aıllarını değerlendirmek üzere 18 soruya yer verilmiştir. Her bir soru ayrı bir hipotez olarak yapılandırılmıştır. Söz konusu hipotezler Tablo 3.1.'deki gibidir:

Tablo 3.1. Hipotezler

H1 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın gerekli bir düzenleme olduğuna yönelik algı farklılığı yoktur.
H2 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılmasına yönelik algı farklılığı yoktur.
H3 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uygun hazırlanan bir finansal tablonun, finansal tablodan yararlananlar için daha güvenilir bilgi sunacağına yönelik algı farklılığı yoktur.
H4 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın belirli derecede esnek olmasına yönelik algı farklılığı yoktur.
H5 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın sadece çeviri olarak değil standardın içeriği ve uygulama şekli açık ve anlaşılır olmasına yönelik algı farklılığı yoktur.
H6 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda yapılan açıklamaların uygulamalar için yeterliliğine yönelik algı farklılığı yoktur.
H7 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda geleceğe yönelik risk tahminlerinde, bilimsel yöntemlerin kullanılmasının uygulamayı zorlaştıracağına yönelik algı farklılığı yoktur.
H8 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın sektörlere göre ayrı ayrı düzenlenmesine yönelik algı farklılığı yoktur.
H9 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın çok sık değişmesinin finansal tabloların hazırlanmasında uyum sorununu ortaya çıkaracağına yönelik algı farklılığı yoktur.
H10 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyinin yeterli olmasına yönelik algı farklılığı yoktur.
H11 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri, makale v.b. yayınların sayısının yeterliliğine yönelik algı farklılığı yoktur.
H12 ₀	: Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısının yönelik algı farklılığı yoktur.

H13 ₀ :	Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın ilgili taraflara daha tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacağına yönelik algı farklılığı yoktur.
H14 ₀ :	Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasıyla; Türkiye'de muhasebe mesleğine verilen önem artacağına yönelik algı farklılığı yoktur.
H15 ₀ :	Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın, meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracığına yönelik algı farklılığı yoktur.
H16 ₀ :	Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın kullanımının, işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracağına yönelik algı farklılığı yoktur.
H17 ₀ :	Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin (gerçeğe uygun değer vb.) kullanılması uygulanabilirliğini güçleştireceğine yönelik algı farklılığı yoktur.
H18 ₀ :	Oluşturulan gruplar arasında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmalarının kolaylaşacağına yönelik algı farklılığı yoktur.

3.5.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu kısımda araştırmanın ana kütlesi ve örneklem, araştırmada kullanılan veri toplama yöntemleri ile verilerin analizi için benimsenen analiz yöntemleri ele alınmıştır.

3.5.1. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem

Araştırmanın ana kütlesini Niğde ilinde faaliyet gösteren ve Niğde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasında kayıtlı ve aktif olan 75 üye oluşturmaktadır. Bu üyelerden hepsine ulaşılması esasen pratik olarak mümkün kabul edilebilir. Bu nedenle örneklem yerine tam sayım benimsenmiştir.

3.5.2. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları ile yüz yüze görüşme tekniği ile anket uygulanmıştır. Yüz yüze görüşme tekniğinin tercih edilme sebebi ankete konu olan uygulayıcıların anlayamadığı soruları sorarak daha doğru ve tutarlı bilgiler verilmesini sağlaması ve diğer yöntemlere göre daha esnek olması yönünden tercih edilmiştir. Nitekim anket formları, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan alınan üst yazı ile adresleri temin edilen meslek mensuplarına, doğrudan araştırmacının kendisi tarafından dağıtılmış, ankete katılımlarına nezaret edilmiş ve tamamlanan anketler toplanmıştır.

Çalışmaya toplam 65 meslek mensubu katılım göstermiştir. 10 meslek mensubunun ise bir kısmı katılmak istemediğini belirtmiştir, bir kısmına ise il dışında oldukları için ulaşamamıştır. Böylece anket uygulama oranı % 86,67 olarak gerçekleşmiştir.

Verilerin elde edilmesinde kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde katılımcıların demografik özelliklerinin (cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, çalışma süresi) belirlenmesine yönelik sorular; ikinci bölümünde ise istatistiksel bulguları sağlamaya dönük sorular yer almaktadır. Dolayısıyla anket formu toplam 22 soru içermektedir. Bu soruların 4 tanesi demografik sorular, kalan 18 tanesi ise hipotezlerin test edilmesine yönelik sorulardır.

Elde edilen veriler SPSS 15.0 istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiştir.

3.6. ARAŞTIRMADA KULLANILAN ÖLÇEKLERİN

GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Araştırma kapsamında elde edilen veriler toplamda on sekiz adet analiz için dikkate alınacak soru yardımı ile sağlanmıştır. Ayrıca 4'ü meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin sorulara ait istatistikî bilgilere de yer verilmiştir. Bunlardan her biri yarı bir değişken olarak kabul edilerek güvenilirlik analizi yapılmıştır.

Tablo 3.2. Güvenilirlik Analizi Tablosu

Cronbach's Alpha	Standardize Edilmiş Değişkenlere Dayalı Cronbach's Alpha	Değişken sayısı
0,702	0,712	18

Alfa katsayısı (Cronbach alpha), ölçeğin güvenilirliğini test etmede en yaygın kullanılan yöntemdir. Alfa katsayısı sıfır ve bir arasında değişen rakamlar alır. Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliğinden bahsedebilmek için alfa katsayısının değerinin pozitif ve 0,70 üstünde olması ölçeğin güvenilirliği için yeter koşul kabul edilebilir (Hair vd., 1998: 118).

Elde edilen verilerin güvenilirliği için hesaplanan Cronbach alfa değeri % 70,2 olarak belirlenmiştir. Sosyal bilim araştırmalarında minimum güvenilirlik düzeyinin %70 olması gerektiği ifade edilmektedir (Özulucan v.d, 2010:49). Buna göre, araştırma kapsamında sağlanan güvenilirlik düzeyinin yeterli olduğu kabul edilmektedir.

3.7 ARAŞTIRMA KULLANILAN METODOLOJİ

Değişkenlerin normal dağılım ve homojen varyans ön koşullarını sağlayıp sağlamadığı test edilmiştir. Bunun için ilk olarak birinci koşul olan normal dağılım test edilmek üzere, Tek Örneklem Kolmogorov Smirnov Testi uygulanmıştır. Kolmogorov Smirnov Testi iki kümülatif dağılım fonksiyonunun incelenmesi temeline dayanır. Bunlardan birincisi sıfır hipotezinde belirtilen kümülatif dağılım fonksiyonudur. İkincisi örnekten elde edilen gözlenen kümülatif dağılım fonksiyonudur. Kolmogorov-Smirnov Tek Örneklem Testinde hipotezler şu şekilde kurulur (Bircan vd.,2003):

H_0 : Test puanları normal dağılım özelliği göstermektedir.

H_1 : Test puanları normal dağılım özelliği göstermemektedir.

Araştırma kapsamındaki her bir değişkenin normal dağılım testine tabi tutulması sonucunda elde edilen Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Tek Örneklem Test sonuçları Tablo 3.3'te verilmiştir.

Tablo 3.3. Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Test Sonuçları Tablosu

Değişken	N						Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
		Ortalama	Std. Sapma	Mutlak	Pozitif	Negatif		
H1	65	3,862	1,130	0,318	0,159	-0,318	2,564	0,000
H2	65	3,754	1,250	0,286	0,159	-0,286	2,304	0,000
H3	65	4,077	1,190	0,274	0,219	-0,274	2,211	0,000
H4	65	3,615	1,026	0,261	0,169	-0,261	2,108	0,000
H5	65	4,215	1,082	0,298	0,234	-0,298	2,403	0,000
H6	65	2,831	1,084	0,240	0,240	-0,167	1,934	0,001
H7	65	3,108	1,120	0,184	0,184	-0,141	1,487	0,024
H8	65	3,415	1,249	0,249	0,135	-0,249	2,011	0,001
H9	65	4,123	1,038	0,330	0,199	-0,330	2,659	0,000
H10	65	2,908	1,308	0,218	0,218	-0,198	1,755	0,004
H11	65	2,662	1,189	0,203	0,203	-0,147	1,639	0,009
H12	65	2,323	0,986	0,259	0,259	-0,172	2,090	0,000
H13	65	3,862	0,982	0,295	0,182	-0,295	2,374	0,000
H14	65	4,077	0,957	0,299	0,178	-0,299	2,408	0,000
H15	65	4,154	1,049	0,272	0,210	-0,272	2,197	0,000
H16	65	3,738	1,122	0,346	0,192	-0,346	2,790	0,000
H17	65	3,154	1,149	0,262	0,165	-0,262	2,109	0,000
H18	65	3,431	1,145	0,290	0,171	-0,290	2,341	0,000

Tablo 3.3'ün son sütunundaki Asymp. Sig. değerlerinin 0,05'ten büyük olması durumunda ilgili değişkenin normal dağılıma sahip olduğu söylenebilir. Fakat burada dikkate alınan 18 değişkenin hiçbirinde bu koşul sağlanamadığından her bir değişken için H_1 hipotezi kabul edilerek test puanlarının normal dağılım özelliği göstermediği ortaya çıkmış olup, bütün değişkenler için parametrik olmayan test uygulamasına gidilmesi gerekliliği doğmuştur.

Parametrik olmayan testlerden her bir hipotez için her bir kriter bakımından oluşturulan gruplar yönüyle eğer grup sayısı iki ise Mann Whitney U Testi, ikiden fazla ise Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır. Öğrenim ve cinsiyet grubunda grup sayısı iki olduğu için Mann Whitney U testi, deneyim ve yaş kriterinde ise ikiden fazla grup olduğu için Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır.

Anket sorularının cevaplandırılmasında “5’li Likert Ölçeği” esas alınmıştır. Likert ölçeğinde sorular 1-5 arasında puanlanmıştır. Puanlama ise “1=Kesinlikle katılmıyorum”, “2=katılmıyorum”, “3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”, “4=Katılıyorum”, “5=Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde numaralandırılmıştır.

Likert ölçeğinin yorumlanması da bu grupe göre yapılacaktır. Test sonucu çıkan ortalamaların değerlendirilmesi ise şu şekilde numaralandırılmıştır; “0-1,49= Kesinlikle Katılmıyorum”, “1,50-2,49=Katılmıyorum”, “2,50-3,49=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”, “3,50-4,49= Katılıyorum”, ve “4,50-5,00=Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde puanlamaların aralığı belirlenmiştir.

3.8. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

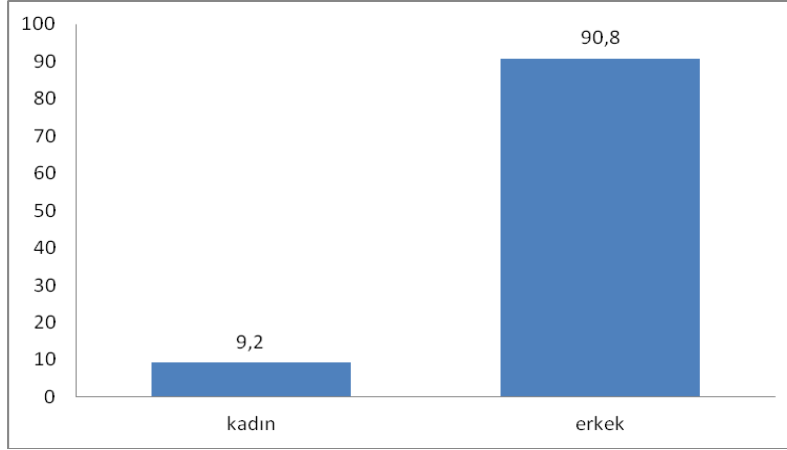
Araştırma kapsamında elde edilen betimsel ve istatistiki bulgulara temel teşkil eden veriler toplamda 22 adet anket sorusu yardımı ile sağlanmıştır.

3.8.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Betimsel Bulgular

Betimsel bulgular; ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini ortaya koymaktadır. Demografik özellikler başlığı altında incelenen bulgular, katılımcıların cinsiyeti, yaşı, öğrenim durumu ve deneyim sürelerini içermektedir.

3.8.1.1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Ankete katılanlar cinsiyet bakımından incelendiğinde, büyük çoğunluğu erkek meslek mensuplarının oluşturduğu görülmüştür. Şekil 3.1’de cinsiyete göre meslek mensuplarının dağılımı yer almaktadır.

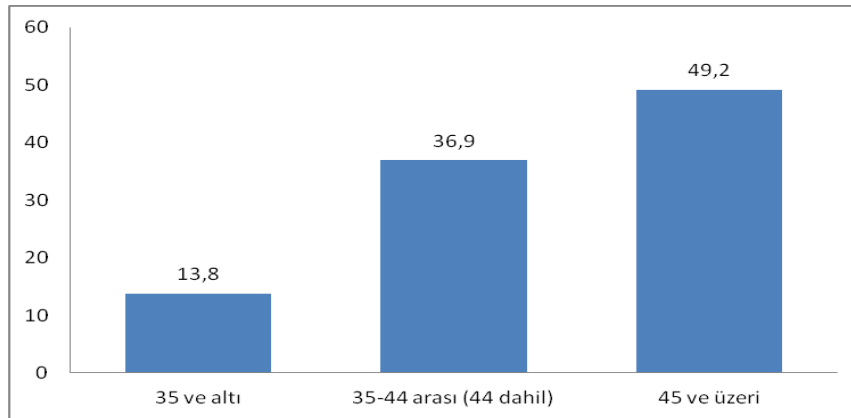


Şekil 3.1: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

Şekil 3.1’e göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının %90,8’i erkek, %9,2’si ise kadın olarak belirlenmiştir.

3.8.1.2. Katılımcıların Yaşları İtibariyle Dağılımı

Ankete katılanlar yaşları itibari ile incelendiğinde, büyük çoğunluğunun 45 yaş ve üzeri meslek mensuplarından oluşturduğu görülmüştür. Şekil 3.2’de yaşlarına göre meslek mensuplarının dağılımı yer almaktadır.

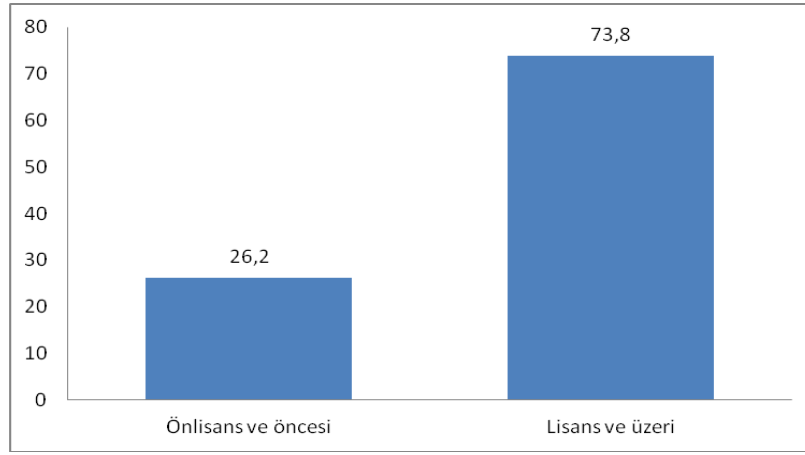


Şekil 3.2: Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı

Meslek Mensuplarının yaşları itibariyle dağılımlarına bakıldığında 45 ve üzeri yaş aralığında yığıldıkları görülmektedir. Meslek Mensuplarının %13,8'i 35 ve altı yaş aralığında, %36,9'u 35-44 yaş aralığında, %49,2'si ise 45 ve üzeri yaş aralığında yer almaktadır.

3.8.1.3. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı

Ankete katılanlar öğrenim durumları bakımından incelendiğinde, büyük çoğunluğunun lisans mezunu meslek mensuplarından oluşturduğu görülmüştür. Şekil 3.3'te öğrenim durumlarına göre meslek mensuplarının dağılımı yer almaktadır.

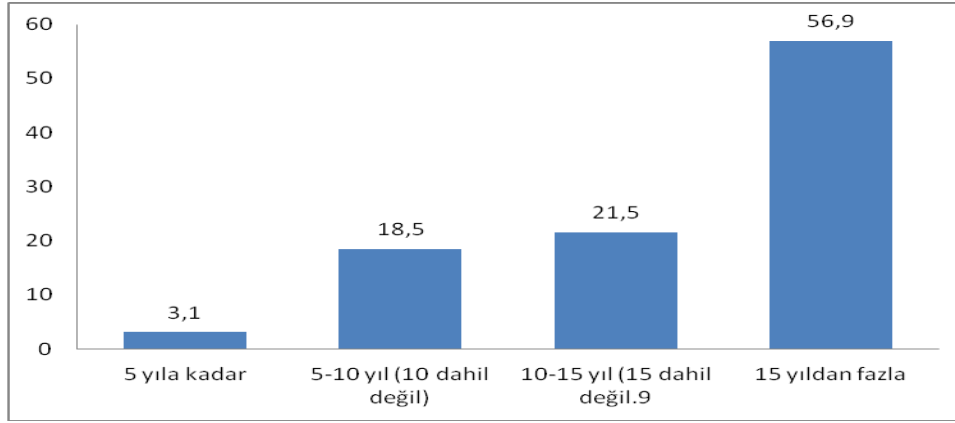


Şekil 3.3: Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımı

Meslek Mensuplarının öğrenim durumları itibariyle dağılımlarına bakıldığında %73,8'inin Lisans ve üzeri mezunu, %26,2'si ise önlisans ve öncesi mezunudur.

3.8.1.4. Katılımcıların Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı

Ankete katılanlar deneyim süreleri bakımından incelendiğinde, büyük çoğunluğunun 15 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensuplarından oluşturduğu görülmüştür. Şekil 3.4'te deneyim sürelerine göre meslek mensuplarının dağılımı yer almaktadır.



Şekil 3.4: Katılımcıların Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının %3,1'i 5 yıla kadar, %18,5'nin 5-10 yıl arasında, %21,5'inin 10-15 yıl ve %56,9'unun 15 yıldan fazla deneyime sahip olduğu görülmektedir.

3.8.2. Araştırma Hipotezlerinin Değerlendirmesine Yönelik Bulgular

Hipotezlerin değerlendirilmesi amacıyla parametrik olmayan istatistik yöntemlerinden Mann Whitney U ve Kruskal Wallis H Testleri uygulanmıştır. Ayrıca araştırma hipotezlerinin değerlendirilmesinde cinsiyet, öğrenim durumu, yaş ve mesleki deneyim bakımından oluşturulan dört gruba yer verilmiştir.

3.8.2.1. Cinsiyet Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle

Cinsiyet bakımından gruplar kadın ve erkek şeklinde oluşturulmuştur. Burada iki değişken olduğu için Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Bu test iki bağımsız grup için elde edilen puanların birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmek için uygulanır.

Parametrik olmayan Mann Whitney U testinde ortalamalar arasındaki fark değil; grupların rank değerleri arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığına bakılır. Bu bağlamda grupların rank değerleri Tablo 3.4'te verilmiştir:

Tablo 3.4. Rank Değerleri

	Cinsiyet	N	Mean Rank	Sum of Ranks
H1	Erkek	59	32,3559	1909
	Kadın	6	39,3333	236
	Toplam	65		
H2	Erkek	59	33,9407	2002,5
	Kadın	6	23,7500	142,5
	Toplam	65		
H3	Erkek	59	31,7119	1871
	Kadın	6	45,6667	274
	Toplam	65		
H4	Erkek	59	34,1864	2017
	Kadın	6	21,3333	128
	Toplam	65		
H5	Erkek	59	31,8051	1876,5
	Kadın	6	44,7500	268,5
	Toplam	65		
H6	Erkek	59	33,7542	1991,5
	Kadın	6	25,5833	153,5
	Toplam	65		
H7	Erkek	59	33,0847	1952
	Kadın	6	32,1667	193
	Toplam	65		
H8	Erkek	59	32,4915	1917
	Kadın	6	38,0000	228
	Toplam	65		
H9	Erkek	59	33,3220	1966
	Kadın	6	29,8333	179
	Toplam	65		
H10	Erkek	59	32,8305	1937
	Kadın	6	34,6667	208
	Toplam	65		
H11	Erkek	59	34,3390	2026
	Kadın	6	19,8333	119
	Toplam	65		
H12	Erkek	59	34,0424	2008,5
	Kadın	6	22,7500	136,5
	Toplam	65		
H13	Erkek	59	32,8644	1939
	Kadın	6	34,3333	206
	Toplam	65		
H14	Erkek	59	33,9322	2002
	Kadın	6	23,8333	143
	Toplam	65		

H15	Erkek	59	32,5932	1923
	Kadın	6	37,0000	222
	Toplam	65		
H16	Erkek	59	34,0593	2009,5
	Kadın	6	22,5833	135,5
	Toplam	65		
H17	Erkek	59	34,4746	2034
	Kadın	6	18,5000	111
	Toplam	65		
H18	Erkek	59	32,5000	1917,5
	Kadın	6	37,9167	227,5
	Toplam	65		

Her bir değişken için belirlenen bu rank değerleri gruplar arasında istatistiksel olarak fark olduğunu gösterse de, söz konusu farkın anlamlı olup olmadığını göstermediğinden, Mann Whitney U Testi sonuçlarına bakılır. Mann Whitney U Sonuç tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.5. Mann Whitney U Testi

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]
H1	139,0	1909,0	-0,92599	0,35445	0,40487
H2	121,5	142,5	-1,32357	0,18565	0,21433
H3	101,0	1871,0	-1,86046	0,06282	0,08735
H4	107,0	128,0	-1,67240	0,09444	0,11705
H5	106,5	1876,5	-1,76045	0,07833	0,11164
H6	132,5	153,5	-1,05406	0,29186	0,32175
H7	172,0	193,0	-0,11729	0,90663	0,92082
H8	147,0	1917,0	-0,70715	0,47947	0,51325
H9	158,0	179,0	-0,47339	0,63594	0,68244
H10	167,0	1937,0	-0,23354	0,81534	0,83375
H11	98,0	119,0	-1,84439	0,06513	0,07484
H12	115,5	136,5	-1,47070	0,14137	0,16750
H13	169,0	1939,0	-0,19439	0,84587	0,86840
H14	122,0	143,0	-1,35477	0,17549	0,22293
H15	153,0	1923,0	-0,58967	0,55541	0,60296
H16	114,5	135,5	-1,55251	0,12054	0,16047
H17	90,0	111,0	-2,06834	0,03861	0,04815
H18	147,5	1917,5	-0,70855	0,47860	0,51325

Test sonuçları tablosuna göre sadece H17 yönüyle erkek ve kadın meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark söz konusudur. Bunun anlamı; “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nın ayrıntılı değerlendirme ölçütlerini (gerçeğe uygun değer vb.) kullanması, standartların uygulanabilirliğini güçleştireceği” önermesine yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında da erkek meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir.

Diğer değişkenler açısından cinsiyet yönüyle anlamlı farklılıklar söz konusu değildir.

3.8.2.2. Öğrenim Durumu Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle

Öğrenim durumu bakımından gruplar Önlisans ve Lisans şeklinde oluşturulmuştur. Burada iki değişken olduğu için Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Grupların rank değerleri Tablo 3.6’da verilmiştir:

Tablo 3.6. Rank Değerleri

	Öğrenim	N	Mean Rank	Sum of Ranks
H1	Önlisans ve öncesi	17	28,2353	480
	Lisans ve üzeri	48	34,6875	1665
	Toplam	65		
H2	Önlisans ve öncesi	17	32,0882	545,5
	Lisans ve üzeri	48	33,3229	1599,5
	Toplam	65		
H3	Önlisans ve öncesi	17	27,4412	466,5
	Lisans ve üzeri	48	34,9688	1678,5
	Toplam	65		
H4	Önlisans ve öncesi	17	34,0000	578
	Lisans ve üzeri	48	32,6458	1567
	Toplam	65		
H5	Önlisans ve öncesi	17	31,8235	541
	Lisans ve üzeri	48	33,4167	1604
	Toplam	65		
H6	Önlisans ve öncesi	17	29,2941	498
	Lisans ve üzeri	48	34,3125	1647
	Toplam	65		

H7	Önlisans ve öncesi	17	24,7353	420,5
	Lisans ve üzeri	48	35,9271	1724,5
	Toplam	65		
H8	Önlisans ve öncesi	17	31,0000	527
	Lisans ve üzeri	48	33,7083	1618
	Toplam	65		
H9	Önlisans ve öncesi	17	28,1765	479
	Lisans ve üzeri	48	34,7083	1666
	Toplam	65		
H10	Önlisans ve öncesi	17	20,9706	356,5
	Lisans ve üzeri	48	37,2604	1788,5
	Toplam	65		
H11	Önlisans ve öncesi	17	29,2059	496,5
	Lisans ve üzeri	48	34,3438	1648,5
	Toplam	65		
H12	Önlisans ve öncesi	17	32,8824	559
	Lisans ve üzeri	48	33,0417	1586
	Toplam	65		
H13	Önlisans ve öncesi	17	31,3529	533
	Lisans ve üzeri	48	33,5833	1612
	Toplam	65		
H14	Önlisans ve öncesi	17	33,2647	565,5
	Lisans ve üzeri	48	32,9063	1579,5
	Toplam	65		
H15	Önlisans ve öncesi	17	32,3824	550,5
	Lisans ve üzeri	48	33,2188	1594,5
	Toplam	65		
H16	Önlisans ve öncesi	17	38,4706	654
	Lisans ve üzeri	48	31,0625	1491
	Toplam	65		
H17	Önlisans ve öncesi	17	33,0294	561,5
	Lisans ve üzeri	48	32,9896	1583,5
	Toplam	65		
H18	Önlisans ve öncesi	17	31,5882	537
	Lisans ve üzeri	48	33,5000	1608
	Toplam	65		

Gruplar arasında istatistiksel farkın anlamlı olup olmadığını görmek için, Mann Whitney U Testi sonuçlarına bakılır. Mann Whitney U Sonuç tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.7. Mann Whitney U Testi

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
H1	327,0	480,0	-1,3001	0,194
H2	392,5	545,5	-0,2435	0,808
H3	313,5	466,5	-1,5237	0,128
H4	391,0	1567,0	-0,2675	0,789
H5	388,0	541,0	-0,3289	0,742
H6	345,0	498,0	-0,9829	0,326
H7	267,5	420,5	-2,1708	0,030
H8	374,0	527,0	-0,5279	0,598
H9	326,0	479,0	-1,3457	0,178
H10	203,5	356,5	-3,1457	0,002
H11	343,5	496,5	-0,9918	0,321
H12	406,0	559,0	-0,0315	0,975
H13	380,0	533,0	-0,4481	0,654
H14	403,5	1579,5	-0,0730	0,942
H15	397,5	550,5	-0,1799	0,865
H16	315,0	1491,0	-1,5216	0,128
H17	407,5	1583,5	-0,0078	0,994
H18	384,0	537,0	-0,3897	0,704

Test sonuçları tablosunda H7 ve H10 yönüyle lisans ve üzeri, önlisans ve öncesi öğrenimlerine göre meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark söz konusudur. Bunun anlamı; H7 önermesinde “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda geleceğe yönelik risk tahminlerinde, bilimsel yöntemlerin kullanılmasının uygulamayı zorlaştıracasına” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında da lisans ve üzeri mezunu meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir.

H10 önermesinde ise “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyinin yeterli olmasına” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında da lisans ve üzeri mezunu meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir. Diğer değişkenler açısından öğrenim durumu yönüyle anlamlı farklılıklar söz konusu değildir.

Öğrenim durumu bakımından bu farklılığın nedeninin ise; lisans ve üzeri eğitimi almış meslek mensuplarının lisans ve üzeri eğitim süresince UMS/UFRS'lerle ilgili ders almaları, alınan derslerin sürelerinin daha fazla olması, akademik çalışmalarda bulunmuş olmaları olabilir. Lisans ve üzeri eğitimi almış meslek mensuplarının önlisans ve öncesi eğitimi alan gruplara kıyasla muhasebeye ilişkin güncel uygulamaları takip etme eğilimlerinin daha yüksek düzeyde olabileceği ve UMS/UFRS'lere ilişkin makaleleri incelemiş olabilmeleri gibi nedenler, eğitim durumları bakımından farklılaşmaya neden olduğu söylenebilir.

3.8.2.3. Yaş Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle

Yaş bakımından gruplar 34 ve dahil altı, 35-44 arası (44 Dahil) ve 45 ve üzeri şeklinde oluşturulmuştur. Burada ikiden fazla değişken olduğu için tek yönlü ANOVA'nın parametrik olmayan karşılığı Kruskal Wallis H-Testi uygulanmıştır. Bu test bağımsız iki ya da daha çok grubun bir bağımlı değişkene ait ortalamalar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit etmek için kullanılır. Grupların rank değerleri Tablo 3.8'de verilmiştir:

Tablo 3.8. Rank Değerleri

	Yaş	N	Mean Rank
H1	34 ve daha altı	9	34,55556
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	29,5417
	45 ve üzeri	32	35,1563
	Toplam	65	
H2	34 ve daha altı	9	24,1667
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	30,7917
	45 ve üzeri	32	37,1406
	Toplam	65	
H3	34 ve daha altı	9	37,0556
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	33,8333
	45 ve üzeri	32	31,2344
	Toplam	65	
H4	34 ve daha altı	9	33,2778

	35 - 44 arası (44 dahil)	24	28,5000
	45 ve üzeri	32	36,2969
	Toplam	65	
H5	34 ve daha altı	9	33,8333
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	32,4167
	45 ve üzeri	32	33,2031
	Toplam	65	
H6	34 ve daha altı	9	30,2778
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	30,6458
	45 ve üzeri	32	35,5313
	Toplam	65	
H7	34 ve daha altı	9	29,1667
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	38,6458
	45 ve üzeri	32	29,8438
	Toplam	65	
H8	34 ve daha altı	9	33,4444
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	32,0417
	45 ve üzeri	32	33,5938
	Toplam	65	
H9	34 ve daha altı	9	28,6111
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	38,9375
	45 ve üzeri	32	29,7813
	Toplam	65	
H10	34 ve daha altı	9	29,7778
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	31,8958
	45 ve üzeri	32	34,7344
	Toplam	65	
H11	34 ve daha altı	9	25,6111
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	32,0417
	45 ve üzeri	32	35,7969
	Toplam	65	

H12	34 ve daha altı	9	25,4444
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	28,5625
	45 ve üzeri	32	38,4531
	Toplam	65	
H13	34 ve daha altı	9	24,1111
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	38,3333
	45 ve üzeri	32	31,5000
	Toplam	65	
H14	34 ve daha altı	9	27,6111
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	33,2500
	45 ve üzeri	32	34,3281
	Toplam	65	
H15	34 ve daha altı	9	28,0000
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	35,8542
	45 ve üzeri	32	32,2656
	Toplam	65	
H16	34 ve daha altı	9	28,5556
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	31,5625
	45 ve üzeri	32	35,3281
	Toplam	65	
H17	34 ve daha altı	9	28,6667
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	32,5833
	45 ve üzeri	32	34,5313
	Toplam	65	
H18	34 ve daha altı	9	18,6667
	35 - 44 arası (44 dahil)	24	31,9792
	45 ve üzeri	32	37,7969
	Toplam	65	

Gruplar arası farkın anlamlı olup olmadığını görmek için Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına bakılır. Kruskal Wallis H-Testi sonuç tablosu aşağıda verilmiştir

Tablo 3.9. Kruskal Wallis H-Testi

	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
H1	1,4799	2	0,4771
H2	4,2370	2	0,1202
H3	0,8631	2	0,6495
H4	2,5942	2	0,2733
H5	0,0534	2	0,9736
H6	1,2367	2	0,5388
H7	3,6443	2	0,1617
H8	0,1062	2	0,9483
H9	4,5674	2	0,1019
H10	0,6504	2	0,7224
H11	2,2671	2	0,3219
H12	6,0357	2	0,0489
H13	4,7131	2	0,0947
H14	1,0551	2	0,5900
H15	1,4392	3	0,4869
H16	1,3469	3	0,5099
H17	0,7640	3	0,6825
H18	8,2013	3	0,0166

Test sonuçları tablosunda H12 ve H18 yönüyle yaş bakımından meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark söz konusudur. Bunun anlamı; H12 önermesinde “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısına” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında 45 yaş ve üzeri meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir.

H18 önermesinde ise “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmalarının kolaylaşacağına” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında 45 yaş ve üzeri meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir. Diğer değişkenler açısından yaş yönüyle anlamlı farklılıklar söz konusu değildir.

Her iki önermede de 45 yaş üzeri meslek mensubu grubunda daha çok katılım olduğu görülmektedir. Yaş bakımından oluşturulan gruplar yönüyle farklılığın nedeni TMS/TFRS'nin Türkiye'de uygulanmasının yakın geçmişi kapsıyor olması, standartlara yönelik üniversiteler derslerin son yıllarda verilmeye başlanmış olması aynı zamanda yaş bakımından daha genç olan meslek mensuplarının bu eğitimleri almış olma olasılıkları nedeniyle gruplar arasında bir farklılık ortaya çıktığı söylenebilir.

3.8.2.4. Deneyim Bakımından Oluşturulan Gruplar Yönüyle

Deneyim bakımından gruplar 5 yıla kadar, 5 yıldan fazla 10 yıldan az, 10 yıldan fazla 15 yıldan az ve 15 yıldan fazla şeklinde oluşturulmuştur. Burada ikiden fazla değişken olduğu için Kruskal Wallis H-Testi uygulanmıştır. Grupların rank değerleri Tablo 3.10'da verilmiştir:

Tablo 3.10. Rank Değerleri

	Deneyim	N	Mean Rank
H1	5 yıla kadar	2	31,0000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	36,6667
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	24,3571
	15 yıldan fazla	37	35,1892
	Toplam	65	
H2	5 yıla kadar	2	9,5000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	33,4167
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	21,7857
	15 yıldan fazla	37	38,3784
	Toplam	65	
H3	5 yıla kadar	2	26,2500
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	40,2917
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	28,7500

	15 yıldan fazla	37	32,6081
	Toplam	65	
H4	5 yıla kadar	2	6,5000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	32,9167
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	29,7143
	15 yıldan fazla	37	35,7027
	Toplam	65	
H5	5 yıla kadar	2	28,5000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	35,2500
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	26,4643
	15 yıldan fazla	37	34,9865
	Toplam	65	
H6	5 yıla kadar	2	35,7500
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	31,0417
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	34,9286
	15 yıldan fazla	37	32,7568
	Toplam	65	
H7	5 yıla kadar	2	46,7500
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	30,7083
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	34,7143
	15 yıldan fazla	37	32,3514
	Toplam	65	
H8	5 yıla kadar	2	4,5000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	36,2917
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	34,0357
	15 yıldan fazla	37	33,0811
	Toplam	65	
H9	5 yıla kadar	2	2,0000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	40,6250
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	29,2500

	15 yıldan fazla	37	33,6216
	Toplam	65	
H10	5 yıla kadar	2	55,0000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	28,2917
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	32,4286
	15 yıldan fazla	37	33,5541
	Toplam	65	
H11	5 yıla kadar	2	30,5000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	28,8333
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	31,1429
	15 yıldan fazla	37	35,1892
	Toplam	65	
H12	5 yıla kadar	2	33,7500
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	26,5417
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	27,7143
	15 yıldan fazla	37	37,0541
	Toplam	65	
H13	5 yıla kadar	2	17,0000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	34,0000
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	29,2857
	15 yıldan fazla	37	34,9459
	Toplam	65	
H14	5 yıla kadar	2	14,2500
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	24,9167
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	29,6429
	15 yıldan fazla	37	37,9054
	Toplam	65	
H15	5 yıla kadar	2	26,0000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	33,6250
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	32,7500

	15 yıldan fazla	37	33,2703
	Toplam	65	
H16	5 yıla kadar	2	18,5000
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	34,4167
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	27,3571
	15 yıldan fazla	37	35,4595
	Toplam	65	
H17	5 yıla kadar	2	8,7500
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	24,6250
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	41,6071
	15 yıldan fazla	37	33,7703
	Toplam	65	
H18	5 yıla kadar	2	22,2500
	5 yıldan fazla 10 yıldan az	12	31,2500
	10 yıldan fazla 15 yıldan az	14	27,3571
	15 yıldan fazla	37	36,2838
	Toplam	65	

Gruplar arası farkın anlamlı olup olmadığını görmek için Kruskal Wallis H-Testi sonuçlarına bakılır. Kruskal Wallis H-Testi sonuç tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.11. Kruskal Wallis H-Testi

	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
H1	4,5031	3	0,2120
H2	12,1961	3	0,0067
H3	3,2235	3	0,3584
H4	5,6764	3	0,1285
H5	2,8705	3	0,4120
H6	0,3526	3	0,9598
H7	1,4920	3	0,6841
H8	5,3554	3	0,1475
H9	9,5705	3	0,0226

H10	3,7128	3	0,2942
H11	1,3253	3	0,7231
H12	4,6746	3	0,1972
H13	2,7564	3	0,4307
H14	8,3778	3	0,0388
H15	0,3494	3	0,9505
H16	3,7442	3	0,2904
H17	9,4713	3	0,0236
H18	3,4958	3	0,3213

Test sonuçları tablosunda H2, H9,H14 ve H17 yönüyle deneyim bakımından meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark söz konusudur. Bunun anlamı;H2 önermesinde “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılmasına” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında 15 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir.

H9 önermesinde ise “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının çok sık değişmesinin finansal tabloların hazırlanmasında uyum sorununu ortaya çıkaracağına” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında 5 yıldan fazla 10 yıldan az deneyime sahip meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir.

H14 önermesinde ise “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasıyla; Türkiye’de muhasebe mesleğine verilen önem artacağına” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında 15 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir.

H17 önermesinde ise “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin(gerçeğe uygun değer vb.) kullanılması uygulanabilirliğini güçleştireceğine” yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Rank değerlerinin ortalamasına bakıldığında 10 yıldan fazla 15 yıldan az deneyime sahip meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katılım gösterdikleri görülmektedir. Diğer değişkenler açısından deneyim yönüyle anlamlı farklılıklar söz konusu değildir.

SONUÇ

Dünyada yaşanan politik ve ekonomik değişiklikler işletmelerin ulusal sınırları aşarak yeni yatırım alanları bulmalarını sağlamıştır. Küreselleşme ile birlikte uluslararası alanda faaliyet göstermeye başlayan firmalar faaliyette buldukları ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi gibi nedenlerle muhasebe uygulamalarında farklılıklarla karşılaşmışlardır. Muhasebenin bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgi sunması için düzenlenen mülki tabloların daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması için muhasebede ortak bir dilin kullanılması gerekmektedir. Fakat ülkelerin kendi muhasebe politikalarını oluşturmaları ortak bir muhasebe politikasının uygulanamamasına neden olmuştur.

Muhasebe uygulamalarında hem ulusal hem de uluslararası alanda birlik sağlamak amacıyla muhasebe standartları oluşturma çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar da birçok uluslararası kuruluş faaliyette bulunmuştur. Bu kuruluşların ortak amacı Dünyada küresel anlamda muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını sağlamaktır. Bu kuruluşlardan ilki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'dir Bu komitenin amacı, muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak muhasebeden elde edilen bilgilerin uluslararası alanda ortak bir yapıya kavuşmasını sağlamak, kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır.

1973–2000 yılları arasında komite 29 adet muhasebe standardı yayınlamış yarıca 9 ülkeden oluşan üye sayısını 143 ülkeye çıkarmıştır. Bu dönemde birçok uluslararası kuruluş IASC ile birlikte çalışmalara katılmayı kabul ederek standartların oluşturulmasında ve yayınlanmasında katkıda bulunmuştur. Fakat IASC'nin yaptırım gücünün olmaması ve üye organizasyonların çoğunun, ülkelerinde standart oluşturma yetkisinin bulunmaması komitenin yeterli olmadığı ve komitede yeni bir yapılanmaya gidilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. IASC, bir üst yapı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)'na dönüştürülmüş ve bu yeni yapılanmada Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlama görevi IASCF bünyesinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devredilmiştir.

IASC tarafından yayınlanan standartlar “ Uluslararası Muhasebe Standartları” adını alırken IASB tarafından yayınlanan standartlar “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) adı altında yayınlanmaya başlamıştır. Ağustos 2009 tarihi itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanmış 29 adet IAS ve 8 adet IFRS kodlu olmak üzere toplam 37 adet standart, 27 adet Yorum ve Kavramsal Çerçeve olmak üzere toplam 65 adet düzenleme bulunmaktadır (İasb, agis, 2013).

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına katkıda bulunan diğer bir uluslararası kuruluş Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)’dür. Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin gelişmesi, sınır ötesi yatırımların ve ülkeler arası fon akışının artması sermaye piyasalarını da etkilemiştir. Yaşanan bu gelişmeler IOSCO’nun uluslararası muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. IOSCO, uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASC’nin çalışmalarını destekleme politikası izleme kararı almıştır. 1993 yılında IOSCO ve IASB ulusal ve uluslararası menkul kıymet ihraçlarında şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesinde uygulanacak asgari muhasebe standartlarının belirlendiği bir liste üzerinde anlaşmışlardır.

1993 yılındaki anlaşmayı takiben iki taraf arasında yapılan karşılıklı görüşmeler sonucunda, 1995 yılında, uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde bir anlaşmaya varılmıştır. 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren IAS’nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır. Fakat IOSCO’nun uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında almış olduğu kararlar tavsiye niteliğinden öteye geçememiştir. Bu kararları bir yaptırım gücüne dayandırmamıştır.

IASC ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmıştır. Bu da IASC'nin etki alanını genişletmiştir. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarında uluslararası uyum sağlanmasına yönelik olarak faaliyet gösteren bir diğer önemli örgütte Avrupa Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü (OECD)'dür. OECD'de muhasebe standartlarına yönelik olarak yapılan çalışmalar genel olarak standart oluşturmaktan çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir. Diğer bir kuruluş olan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) ise, 1989 yılında, IASC ile yakın işbirliği için aralarında anlaşmaya yapmıştır. Böylece FEE, IASC tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dahil olmuştur. Birleşmiş Milletler (BM), Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası muhasebe standartlarının oluşmasında katkıda bulunan diğer önemli kuruluşlardandır.

Dünyada muhasebe ve finansal raporlama standartları oluşturulmasına yönelik çalışmalar yürütülürken Türkiye'de buna kayıtsız kalamamıştır. Türkiye'de muhasebe alanındaki standartlaştırma çalışmaları ilk kez kamu alanında ortaya çıkmıştır. 1972 yılında uygulamaya konulan Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi bu alanda ilk çalışmadır. Bu sistem 1993 yılına kadar kamuda uygulanmıştır. Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili yapılan diğer bir çalışma da, 1973 yılından beri IASC'nin bir üyesi olarak çalışmalarını sürdüren Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)'nin uluslararası muhasebe standartlarını Türkçeye çevirmesi ve yayınlamasıdır. Yapılan bu çalışma bilimsel bir çalışmanın ötesine gidememiştir.

Türkiye’de de muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak birçok kuruluş çalışmalarında bulunmuştur. Söz konusu kuruluşlar:

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Sigorta Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu,
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu.

Muhasebe ve finansal raporlama standartların oluşturulmasındaki en önemli katkıyı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu sağlamıştır. TMSK bünyesinde, kavramsal çerçeve dışında 38 adet standart 1 adet kavramsal çerçeve, 9 adet Muhasebe Standardı ve 29 adet Finansal Raporlama Standardı ve 26 adet Standart yorumu birebir Türkçe’ye çevrilmek suretiyle tebliğler halinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kurul çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, IAS/IFRS’lere uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. Daha sonra gerek muhasebe standartları gerekse bağımsız denetim standartları tek bir kurum çatısı altında toplanarak, standartlaşmada çok başlılığı önlemek maksadıyla 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak standart oluşturma ve yayınlama yetkisi bu kuruluşa devredilmiştir.

Gerek uluslararası alanda gerekse Türkiye’de hazırlanıp yürürlüğe giren muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanmasında bazı sorunların yaşandığı görülmüştür. Türkiye’de yaşanan sorunların en başında çeviriden kaynaklanan zorluklar oluşturmaktadır. Standartların benimsenmesi sürecinde, çeviriye ilişkin karşılaşılan zorluklar şunlardır:

- Uzun İngilizce cümlelerin kullanılması,
- Kullanılan terminolojide tutarsızlıklar,
- Farklı kavramları tanımlamada benzer terminolojinin kullanılması,
- Çevirisi yapılması oldukça güç/zor terminoloji kullanılmasıdır. (Hatipoğlu, 2009: 102).

Standartların uygulanması ile ilgili yaşanan diğer bir sorunsal; standartlarla ilgili bilgi eksikliğinin olması ve meslek mensuplarının konu ile ilgili yeterli eğitime sahip olmamalarıdır. Standartların yeni bir uygulama olması bu konu ile ilgili çok fazla uygulama örneklerinin olmaması ve standartların sürekli güncellenmesi meslek mensuplarının standartları benimsemesinde zorluklar yaşamalarına neden olmaktadır. Standartların uygulanması ile ilgili eğitim veren kurum ve kuruluşların sayılarının artırılması aynı zamanda meslek mensuplarının uygulama konusunda yaşayacakları sorunların meslek odaları ve üniversiteler tarafından belirlenerek bu konuda bilgi vermeleri yaşanan sorunların azalmasını sağlayacaktır.

Muhasebe Standartlarının uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için yasal nitelik taşıması ve bağlayıcı olması gerekir. Türkiye’de TMSK tarafından çıkarılan muhasebe ve finansal raporlama standartları ilk dönemde sadece öneri niteliğinde olmuş; uygulanması zorunlu tutulmamıştır. Bunu önlemek amacı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve standartların uygulanması bazı işletmeler için zorunlu hâle gelmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesi ile standartların uygulanması konusunda yasal bir zorunluluk sağlanmıştır. Standartların uygulanması aşamasında yaşanan diğer önemli bir sorun ise; Türkiye’de uygulanmakta olan VUK ile standartlardaki bazı uygulamaların farklılık göstermesidir. Bu farklılıklara örnek verecek olursak; VUK’de Menkul kıymetler “alış bedeli” ile değerlendirilir (VUK-279) hükmü yer alırken, standartlarda ise Finansal varlıklar

ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerle değerlendirilir (TMS-39) şeklinde değerlemeye tabi tutulmuştur. Meslek mensupları V.U.K ile muhasebe standartlarının uyumlaştırılarak yaşanan karmaşanın son verilmesini istemektedirler.

Bu çalışma ile Niğde ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarına bakış açılarının değerlendirilmesi ve bakış açılarının değişmesinde rol alan etkenlerin neler olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın ana kütesini Niğde ilinde faaliyet gösteren ve Niğde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasında kayıtlı olan 75 üye oluşturmaktadır. Fakat anketimize bazı üyelerin katılmak istemesi ve bazılarının ise il dışında bulunmaları nedeniyle 65 meslek mensubu katılmıştır. . Böylece anket uygulama oranı % 86,67 olarak gerçekleşmiştir. Verilerin elde edilmesinde kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde katılımcıların demografik özelliklerinin (cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, çalışma süresi) belirlenmesine yönelik sorular; ikinci bölümünde ise istatistiksel bulguları sağlamaya dönük sorular yer almaktadır. Dolayısıyla anket formu toplam 22 soru içermektedir. Bu soruların 4 tanesi demografik sorular, kalan 18 tanesi ise hipotezlerin test edilmesine yönelik sorulardır.

Değişkenlerin güvenilirlik analizi yapılmıştır. Alfa katsayısı (Cronbach alpha), ölçeğin güvenilirliğini test etmede en yaygın kullanılan yöntemdir. Alfa katsayısı sıfır ve bir arasında değişen rakamlar alır. Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliğinden bahsedebilmek için alfa katsayısının değerinin pozitif ve 0,70 üstünde olması ölçeğin güvenilirliği için yeter koşul kabul edilebilir (Hair vd., 1998: 118). Elde edilen verilerin güvenilirliği için hesaplanan Cronbach alfa değeri % 70,2 olarak belirlenmiştir. Sosyal bilim araştırmalarında minimum güvenilirlik düzeyinin %70 olması gerektiği ifade edilmektedir (Özuluçan v.d, 2010: 49). Buna göre, araştırma kapsamında sağlanan güvenilirlik düzeyinin yeterli olduğu kabul edilmektedir.

Değişkenlerin normal dağılım ve homojen varyans ön koşullarını sağlayıp sağlamadığı test edilmiştir. Bunun için ilk olarak birinci koşul olan normal dağılım test edilmek üzere, Tek Örnekleme Kolmogorov Smirnov Testi uygulanmıştır. Her bir değişken için yapılan bu test sonucunda normal dağılıma sahip olmadıkları görülmüştür. Bu nedenle bütün değişkenler için parametrik olmayan test uygulamasına gidilmesi gerekliliği doğmuştur. Parametrik olmayan testlerden her bir

hipotez için her bir kriter bakımından oluşturulan gruplar yönüyle eğer grup sayısı iki ise Mann Whitney U Testi, ikiden fazla ise Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır. Öğrenim ve cinsiyet grubunda grup sayısı iki olduğu için Mann Whitney U testi, deneyim ve yaş kriterinde ise ikiden fazla grup olduğu için Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır.

Anket sorularının cevaplandırılmasında “5’li Likert Ölçeği” esas alınmıştır. Likert ölçeğinde sorular 1-5 arasında puanlanmıştır. Puanlama ise “1=Kesinlikle katılmıyorum”, “2=katılmıyorum”, “3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”, “4=Katılıyorum”, “5=Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde numaralandırılmıştır.

Yapılan araştırma sonucunda katılımcıların demografik özelliklerine yönelik bulgular şöyledir:

Cinsiyet bakımından incelendiğinde; araştırmaya katılan meslek mensuplarının %90,8’i erkek, %9,2’si ise kadın olduğu görülmüştür. Hipotezlerin cinsiyet bakımından değerlendirilmesinde iki değişken olduğu için Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Uygulama sonucu görülmüştür ki hipotezlerden sadece “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nın ayrıntılı değerlendirme ölçütlerini (gerçeğe uygun değer vb.) kullanması, standartların uygulanabilirliğini güçleştireceği” önermesine yönelik algı farklılığı cinsiyet bakımından olduğu görülmüştür. Diğer 17 hipotezde bir farklılık oluşmamıştır. Bu da bize gösteriyor ki; meslek mensupları tarafından standartların algılanmasının cinsiyet bakımından bir farklılık oluşturmadığı söylenebilir.

Öğrenim durumu bakımından incelendiğinde; meslek mensuplarının %73,8’inin lisans ve üzeri mezunu, %26,2’si ise önlisans ve öncesi mezunu oldukları görülmektedir. İki değişken olduğu için Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Test sonucunda sadece iki hipotezde öğrenim durumu bakımından standartlara bakış açılarının farklı olduğu görülmüştür. Bu hipotezlerden birincisi “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda geleceğe yönelik risk tahminlerinde, bilimsel yöntemlerin kullanılmasının uygulamayı zorlaştıracığına” yönelik algı farklılığı olduğu, diğeri ise “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyinin yeterli olmasına” yönelik algı farklılığı olduğu ortaya çıkmıştır. Öğrenim durumundan kaynaklanan bu farklılığın sebebi

olarak lisans ve üzeri düzeyinde eğitimlerde standartlara yönelik derslerin ve bu derslerin sürelerinin önlisans ve öncesi eğitimlere göre daha çok olmasının sebep olduğu söylenebilir. Lisans ve üzeri eğitimi tamamlayacak olan öğrencilerin ileriye dönük uzmanlaşma alanlarının olma ihtimali nedeniyle daha çok akademik makale ya da çalışmaları takip etme arzusuyla konuyla ilgili araştırma yapmak istemeleri farklılıkların sebebi olarak gösterilebilir.

Yaşları bakımında incelendiğinde; meslek mensuplarının yaşları itibariyle dağılımlarının 45 ve üzeri yaş aralığında yığıldıkları görülmektedir. Meslek Mensuplarının %13,8'i 35 ve altı yaş aralığında, %36,9'u 35-44 yaş aralığında, %49,2'si ise 45 ve üzeri yaş aralığında yer almaktadır. Yaşları ve standartlara bakış açılarının arasındaki ilişkinin anlamlı olup olmadığını belirlemek amacıyla ikiden fazla değişken olduğu için tek yönlü ANOVA'nın parametrik olmayan karşılığı Kruskal Wallis H-Testi uygulanmıştır. Yapılan test sonucunda "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısına" önermesinde ve "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmalarının kolaylaşacağına" önermesine yönelik algı farklılığı bulunmuştur. Her iki önermeye de 45 yaş üzeri meslek grubunun katılımlarının daha çok olduğu görülmüştür. Yaş grupları bakımından algı farklılığının oluşmasında ise muhasebe standartlarının resmileşmesi ve uygulanmasının yakın geçmişe dayanması sebebiyle daha yaşlı olan grupların standartlara uyum sağlamakta zorlandıkları ihtimali olabilir. Uygulamada olan TTK ve VUK kanunu ve yönetmeliklerini takip eden meslek mensupları yeni uygulamalara ayak uydurmakta zorlanabileceklerdir.

Deneyim bakımında incelendiğinde; ankete katılan meslek mensuplarının %3,1'i 5 yıla kadar, %18,5'nin 5-10 yıl arasında, %21,5'inin 10-15 yıl ve %56,9'unun 15 yıldan fazla deneyime sahip olduğu görülmektedir. Burada da ikiden fazla değişken olduğu için tek yönlü ANOVA'nın parametrik olmayan karşılığı Kruskal Wallis H-Testi uygulanmıştır. Yapılan test sonucunda 4 önermede algı farklılığı olduğu gözlenmiştir. Bunlar;

“Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın çok sık değişmesinin finansal tabloların hazırlanmasında uyum sorununu ortaya çıkaracağına”

“Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasıyla; Türkiye’de muhasebe mesleğine verilen önem artacağına”

“Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin(gerçeğe uygun değer vb.) kullanılması uygulanabilirliğini güçleştireceğine”

“Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılmasına” önermelerine yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Araştırmada bu önermelere daha çok 10 yıl ve 15 yıl üzeri deneyime sahip meslek mensuplarının katıldığı görülmüştür. Daha deneyimli olan meslek mensupları sık sık güncellemesi yapılan standartlara uyumda sorunların olacağını düşünmektedir. Muhasebe standartlarının uygulanmasında bahsetmiş olduğumuz sorunlardan biri olan bu durum burada da karşımıza çıkmıştır. Zaten yeterince mevzuat ve yönetmelik takip etmek zorunda olan meslek mensupları standartlarda yapılan güncellemeleri takipte zorluklar yaşamaktadırlar.

Diğer bir önermede belirtilen muhasebe mesleğine bakış açısında yaşanacak olan değişiklikte de yine 15 yıl üzeri deneyime sahip meslek mensubu bu önermeye daha çok katılmıştır. Şöyle söylenebilir ki; yıllardır bu meslekte çalışan katılımcılar anket uygulamaları aşamasında yapılan sohbetlerde muhasebe meslek mensuplarına diğer meslek mensupları kadar değer verilmediği görüşündeler. Muhasebe standartlarına geçişle birlikte bu bakış açısının değişeceğini meslek mensuplarının daha vasıflı görüleceği konusunda hem fikirler. Etik değerlerin ön plana çıkarılması önermesinde ise; muhasebe mesleğinin daha güvenilir ve muhasebecilerin uygulamalarında uygulanan standartlar sayesinde yapılan işlemlere olan güvenin artacağı yönünde fikre sahipler.

Meslek mensuplarının anketteki sorulara katılımlarına baktığımızda standartlarla ilgili bakış açıları şöyledir:

- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha güvenilir bilgi sunacağı;
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları sadece çeviri olarak değil standardın içeriği ve uygulama şekli açık ve anlaşılır olması gerektiği,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerler ön plana çıkarılması gerektiği,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları belirli derecede esnek olması gerektiği,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında yapılan açıklamalar uygulamalar için yeterli olmadığı,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının çok sık değişmesi finansal tabloların hazırlanmasında uyum sorununu ortaya çıkaracağı,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyim yeterli olmadığı.
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısı yeterli olmadığı,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın ilgili taraflara daha tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacağı,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasıyla; ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artıracacağı,

- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın, meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracığı,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın, kullanımı, işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracağını düşünmektedirler.

Araştırma sonucunda görülmüştür ki, Niğde ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasını gerekli görmekte fakat standartlarla ilgili bilgi düzeylerinin yeterli olmadığı, uygulama aşamasında sorunlar yaşanacağı ve konuyla ilgili yeterli eğitimin verilmediğini düşünmektedirler.

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

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Ataman, Ü. (2009). *Genel muhasebe muhasebede dönemsonu işlemleri*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Baştürk, R. (2010), *Bütün yönleriyle SPSS örnekli nonparametrik istatistiksel yöntemler*, Ankara: Anı Yayıncılık.
- Büyüköztürk, Ş. (2012). *Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik SPSS ve LISREL uygulamaları*, Ankara: Pegem Akademi.
- Gökçen, G. (2009). *Genel muhasebe ilkeler ve tek düzen hesap planı Uygulamaları*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Gökçen, G., Ataman Akgül, B., Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları (Uluslararası Muhasebe standartları ile uyumlu)*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Gökdeniz, Ü. (1996). *Muhasebe Standartları*, İstanbul: Alfa Basın Yayım.
- Kartal, A. (2005). *Maliyet muhasebesi*, Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 1638.
- Küçük, M. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması genel bakış*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Küçük, M. (2006). *Değerleme ve dönemsonu işlemleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Nakip, M. (2006). *Pazarlama araştırmaları teknikler ve SPSS destekli uygulamalar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oksay, S., Acar, O. (2006). *Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Muhasebesi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile karşılaştırmalı*, İstanbul: Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-5.

- Örten, R. Kaval, H., Karapınar, A. (2008). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları uygulama ve yorumları*, Ankara: Gazi Kitapevi
- Özulucan, A. (2005). *Genel muhasebe ilkeleri ve uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Sariaslan, M. (2006). *Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Muhasebesi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile karşılaştırılmalı*, İstanbul: Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları.
- Sevilengül, O. (2003). *Genel muhasebe*, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Tekin, V.N. (2010). *SPSS uygulamalı İstatistik Teknikleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Türkiye Muhasebe Standartları (2009). *TMSK Yayınları-4*, Ankara: Fersa Yayınevi.
- Türkiye Muhasebe Standartları (2010). *TMSK Yayınları-5*, Ankara: Fersa Yayınevi.
- Toroslu, M.V. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartları'nda hâsılat maliyet ilişkisi*, Ankara: Adalet Yayınevi.

MAKALELER

- Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları'na uyum için tekdüzen muhasebe sisteminde yapılması gereken değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 31.
- Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında uyumlaştırma ve UMS/UFRS bazında küresel muhasebe standartları setine yönelik eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 71, 182- 199.
- Arıkan, Y. (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 36, 59- 70.
- Arıkan, Y. (2005). Finansal Raporlama Standartları İSMMMO yuvarlak masa toplantısından notlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 7- 17.

- Aslan, S. (2004). Global muhasebe sürecinde yakınsama eğilimleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 23,93-100.
- Aslan, S. (2007). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile global uyum süreci. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2, 204.
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme sürecinde muhasebe alanındaki gelişmelere ülkemizin uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8, 39- 52.
- Aysan, M. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ulusal uyum: Türkiye Örneği. *Muhasebe Finansman Dergisi*,40, 44- 53.
- Cömert Doyrangöl, N., Saltoğlu, M. (2006). Muhasebeci gözüyle Basel II. Mali Çözüm Dergisi, 76, 355.
- Balsarı, Ç., Dalkılıç, A. F. (2007). Kural bazlı ve ilke bazlı Finansal Raporlama Standartlarının karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 22.
- Başoğlu, B., Goma, A. (2002). International Accounting Standards and Selected Middle East Stock Exchangesi. *Topics In Middle Eastern and North African Economies*, Electronic Journal, 4.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 43.
- Bekçi, İ. (2007). Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki görüşlerinin değerlendirilmesine yönelik bir çalışma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 27- 40.
- Bekçi, İ., Özdemir, O. (2006). Muhasebe Standartlarının oluşum süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına yönelik muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2, 143- 164.

- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen muhasebede standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*, .59, 73.
- Cairns, D. (1997). The future shape of harmonization: a reply. *The European Accounting Review*, 2, 305– 348.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası muhasebe uyumunun ölçülmesine yönelik bir araştırma: Rusya, Çin ve Türkiye karşılaştırması. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, 128- 150.
- Çanakaya, F., Dinç, E. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler: bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, 1, 81- 102.
- Çankaya, F., Aydoğan, E. (2008). Küresel farklılıklar çerçevesinde muhasebe standartlarının uyumu. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11, 299- 326.
- Çankaya, F., Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarınca değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 7, 61- 72.
- Çiftçi, Y. (1997). Türkiye’de ve Dünyada muhasebe standartlarının gelişimi ve uluslararası uyumlaştırma çalışmaları. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, 2, 186.
- Dalğar, H., Çelik, İ., Mortaş, M. (2011). Muhasebe öğrenimi gören öğrencilerin TMS/TFRS hakkındaki farkındalıklarına yönelik bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, 1, 217– 230.
- Delikanlı, İ.U., (2011). Finansal düzenlemelerin ilke bazlı ya da kural bazlı olmasının finansal raporların denetim sürecine etkisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2, 73- 92.

- Dinç, E., Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 Şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi SBF Dergisi*, 21, 157- 184.
- Durak, M.G., Balsarı, Ç. K. (2011). Türkiye’de UFRS araştırmalarına genel bakış. *İzmir SMMMO Yayınları*, 113, 9- 24.
- Elitaş, C. (2010). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının benimsenmesinin bazı temel finansal oranlar üzerindeki etkisi üzerine uygulamalı bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 57- 68.
- Erdoğan, M., Dinç, E. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43-154-170.
- Gençoğlu Gücenme, Ü., Ertan, Y. (2012).Muhasebe kalitesini etkileyen faktörler ve Türkiye’deki durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1- 24.
- Gönen, S., Eğurluel, G. (2007). Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamalarına geçişte karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 316, 229- 236.
- Güney, S., Yüksel Yiğiter, Ş., Korkmaz, M., Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırılmasında gelinen son nokta. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 110- 130.
- İbiş, C., Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na genel bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, 74, 25- 40.
- Karabayır, M.E., Ertugay, E. (2010). Finansal Raporlama Standartlarının dünü ve bugünü. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 4, 195- 198.
- Karabınar, S. (2006). Muhasebe iklimini küresel düzeyde yönlendiren kuruluşlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, 141- 148.

- Kiracı, M., Köse, T. (2002). IASC, FASB ve TMMOB'ün muhasebe standartları oluşturma süreci ve uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 47–70.
- Küçük, E. (2011). Muhasebe standartlarına göre finansal tablo hatalarının düzeltilmesi ve raporlanması. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 30, 112–129.
- Korkmaz, T., Temel, H., Birkan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 96–105.
- Larson, R.K. (1997). Corporate Lobbying of the International Accounting Standards Committee. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 3, 175–203.
- Lazol, İ. (2000). SPK uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları üçgeninde muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 7, 9.
- Munter, P. (2001). World Stock Markets: The Battle over Reporting Continues. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 8, 51–54.
- Oksay, S., Acar, O. (2005). Sigorta sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: kurumlar ve standartların özetleri. *TSRŞB Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları*, 3, 23-32.
- Özbirecikli M., Pastacıgil, A. (2009). Türkiye'de muhasebe eğitiminin gelişim süreci: IFAC standartları ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, 82-97.
- Özdemir, F. S. (2012). KOBİ'ler için finansal raporlama standardı ve mali müşavirlerin uygulama öncesi ilgi düzeylerine yönelik ampirik bir araştırma, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 38.
- Özdemir, F. S. (2013). Finansal raporlama standartlarını öğrenme sürecinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin durumları: Samsun'da ampirik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 41.

- Özkan, S., Acar Erdener, E. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının finansal tablolar analizi üzerindeki etkilerine genel bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 49– 87.
- Özkök, S. (2000). AB'ye üye ülkeler arasında muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışmaları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 91.
- Özulucan, A., Bengü, H., Özdemir, F. S. (2010). Muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunları, uygulamada karşılaştıkları yetersizlikler ve meslek odalarından beklentilerinin unvanları ve mesleki deneyim süreleri yönüyle incelenmesi: Türkiye genelinde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 35, 41- 64.
- Parlakkaya, R. (t.y.). Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi*, 119- 139.
- Pekdemir, R. (1999). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney toplantısından notlar. *Mali Çözüm Dergisi*, 47, 18.
- Poroy, A. (2000). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 7, 27.
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun ışığı altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının mevcut durumu ve kamuyu aydınlatma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 7, 73- 80.
- Sağlam, N. (2004). Avrupa Birliği'nde muhasebe standartlarının oluşum süreci. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 21, 49- 52.
- Sönmez, F. (2003). 13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı –Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 9, 24.
- Şahin, D., Pazarçeviren, S.Y. (2007). TFRS (TMS1, TMS2, TMS7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile karşılaştırılması. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 2, 129- 146.

- Şanlı, N. (2002). Global muhasebe standartları. *Mali Çözüm Dergisi*, 60, 1– 4.
- Şensoy, N. (1997). ABD’de Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri. *MÖDAV Bülteni*, 8, 36- 45.
- Terzi, S. (2008). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması: bir endüstri işletmesi örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 88, 59- 87.
- Türkkot, M. (2005). Finansal Muhasebede Uluslararası Muhasebe Standartları. *Yaklaşım Dergisi*, 148, 40- 46.
- Tokay ,S.H., Deran, A., Aktas,R. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında gerçeğe uygun değer yaklaşımı ve muhasebe uygulamalarına etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2, 3.
- Toraman, C., Bayramoğlu, F. (2006). Avrupa Birliği uyum sürecinin muhasebe uygulamalarına etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 17.*Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı*, 16, 457- 480.
- Uluslan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına kayıtlı şirketlerde IAS/IFRS’nin kabulü veya IAS/IFRS’ye uyum. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 15, 4-20.
- Uysal, Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşum süreci: IASC ve önde gelen ulusal ve uluslararası örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 17, 87– 109.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe standartları oluşturulması süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1, 31– 57.
- Üstündağ, S. (2003). Global muhasebe standartlarına doğru. *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 5, 28.
- Üstündağ, S., Sayar, Z. (2003). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya örnekleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 18.

Koç Yalkın, Y., Demir, V., Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 17.Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, 76, 57- 74.

Koç Yalkın, Y. (2001). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5, 1.

TEZLER

Ayçiçek, F. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Aydoğan, E. (2007). *Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Başbılcı, O. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Türev Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Berberoğlu, P.B. (2002). *Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.

Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Çorum, S. (2007). *Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Dalkılıç, A.F. (2008). *Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demirel, B. (2003). *Türkiye Muhasebe Standartlarının ile Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Evcı, S. (2008). *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güvemli, B. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Kötüoğlu, Ş.G. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Kuzu, S. (2010). *Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özdemir, O. (2007). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri Ve Göller Yöresi'ndeki Kobiler'de Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Öztürk, C. (2011). *Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından*

İncelenmesi, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

Şensoy, H.B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Şenol, H. (2005). *Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM'lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Timoşenko, V. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Kırgızistan'da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bişkek.

Usta, H. (2007). *Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Yanık, E. (2006). *Ara Dönem Mali Tablolarda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

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

Yılmaz, F. (1994). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yüksel, O. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standardı III Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

Sevim ,Ş., Çetinoğlu,T., Kurnaz, N.(2013). Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?.

Web: <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/018/OzelBolum> adresinden 02.02.2013’te alınmıştır.

Çiftçi,Y., Erserim, A.(2013). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi.

Web:http://www.bandırma.balikesir.edu.tr./bildiriler/34_yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc. adresinden 18.12.2012’de alınmıştır.

Robert K. L. Donna L. S. (October, 2006). The Roadmap to Global Accounting Convergence Europe Introduces Spee

Web:<Http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/1006/essentials/p36.htm>. adresinden 05.11.2012’de alınmıştır.

Pacter, P. (2005). What exactly is Convergence. *International Journal of Accounting*,
Web:<http://www.iasplus.com/resource/2005ijaape.pdf> adresinden 07.10.2012’de alınmıştır.

<http://www.aicpa.org/about/mission.htm>

<http://www.ifac.org/>

<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

www.iasb.org/About+the+Foundation/History.htm

www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board>About

<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Mediumsized+Entities/Small+and+Medium+sized+Entities.htm>[siteresources.worldbank.org](http://www.siteresources.worldbank.org)

www.tsrb.org.tr

www.deloitte.com

www.denetimnet.net

www.iasplus.com/index.htm

www.inisiyatif.net/document/tanitim/TTKTasari2007/defaultx.asp

www.spk.gov.tr

www.turmob.org.tr

archive.ismmmo.org.tr

www.asmmmo.org.tr

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda.

EKLER

EK 1: Anket Formu

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu;

Bu Anket Formu, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı tarafından yürütülmekte olan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği” isimli araştırmanın uygulama kısmı ile ilgilidir.

Bu araştırma tamamen akademik bir amaca yöneliktir. Finansal bilgilerin doğru, güvenilir ve ortak bir dilde sunulması bu bilgileri kullanacak olan kişi/kuruluşlar için önem arz etmektedir. Bu nedenle son yıllarda ortak bir finansal raporlama dilinin kullanılması ile ilgili önemli gelişmeler yaşanmış ve bu amaçla muhasebe standartları oluşturulmuştur. Bu çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına bakış açılarını ve yeni TTK da yapılan değişikliklerin uygulanması konusunda görüşlerini ortaya koymaya yöneliktir. Vereceğiniz katkılar için şimdiden teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Haluk BENGÜ

Serpil ÇELİK
Y.Lisans Öğrencisi

Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Erkek	<input type="checkbox"/> Kadın		
Çalışma Şekliniz	<input type="checkbox"/> Bağımlı	<input type="checkbox"/> Bağımsız		
Yaşınız	<input type="checkbox"/> 18-24	<input type="checkbox"/> 25-34	<input type="checkbox"/> 35-44	<input type="checkbox"/> 45-59
	<input type="checkbox"/> 60+			
Öğrenim Durumu	<input type="checkbox"/> Lise ve altı	<input type="checkbox"/> Yük.Okul	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> L.Üstü
	<input type="checkbox"/> Doktora			
Mesleki Deneyiminiz	<input type="checkbox"/> 1yıldan az	<input type="checkbox"/> 1-3 yıl	<input type="checkbox"/> 4-6 yıl	<input type="checkbox"/> 7-10 yıl
	<input type="checkbox"/> 10+			
Mezun olduğunuz bölüm	<input type="checkbox"/> Muhasebe, İşletme vd.	<input type="checkbox"/> İşletme	<input type="checkbox"/> İktis	<input type="checkbox"/> Maliye
	<input type="checkbox"/> Diğer (Tic.Lisesi ve Yüksekokul)			

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları gerekli bir düzenlemedir.	()	()	()	()	()
2	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerler ön plana çıkarılmalıdır.	()	()	()	()	()
3	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için vergi mevzuatı ve muhasebe standartları mümkün olduğunca uyumlaştırılmalıdır.	()	()	()	()	()
4	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan bir finansal tablo, finansal tablodan yararlananlar için daha güvenilir bilgi sunar.	()	()	()	()	()
5	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları belirli derecede esnek olmalıdır.	()	()	()	()	()
6	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları sadece çeviri olarak değil standardın içeriği ve uygulama şekli açık ve anlaşılır olmalıdır.	()	()	()	()	()
7	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında yapılan açıklamaların uygulamalar için yeterlidir.	()	()	()	()	()
8	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında geleceğe yönelik risk tahminlerinde, bilimsel yöntemlerin kullanılmasının uygulamayı zorlaştırır.	()	()	()	()	()
9	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları sektörlere göre ayrı ayrı düzenlenmelidir.	()	()	()	()	()
10	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının çok sık değişmesi finansal tabloların hazırlanmasında uyum sorunu yaşanacaktır.	()	()	()	()	()
11	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	()	()	()	()	()
12	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısı yeterlidir					
13	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısının yeterlidir.	()	()	()	()	()

14	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ilgili taraflara daha tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacaktır.					
15	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, meslek mensuplarının mevcut iş yükünü ve sorumluluklarını artıracaktır.					
16	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın kullanımı, işletmelerin denetimlerini kolaylaştıracaktır.					
17	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin(gerçeğe uygun değer v.b.) kullanılması uygulanabilirliği güçleştirecektir.					
18	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmaları kolaylaşacaktır					

EK 2: Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama – Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Seti

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu	IAS 1 Presentation of Financial Statements
TMS 2 Stoklar	IAS 2 Inventories
TMS 7 Nakit Akış Tabloları	IAS 7 Cash Flow Statements
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar	IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, and Errors
TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	IAS 10 Events After the Balance Sheet Date
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	IAS 11 Construction Contracts
TMS 12 Gelir Vergileri	IAS 12 Income Taxes
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	IAS 16 Property, Plant and Equipment
TMS 17 Kiralama İşlemleri	IAS 17 Leases
TMS 18 Hasılat	IAS 18 Revenue
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IAS 19 Employee Benefits
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması	IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	IAS 23 Borrowing Costs
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları	IAS 24 Related Party Disclosures
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama	IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar	IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements
TMS 28 İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	IAS 28 Investments in Associates
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum	IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation
TMS 33 Hisse Başına Kazanç	IAS 33 Earnings Per Share
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama	IAS 34 Interim Financial Reporting
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IAS 36 Impairment of Assets
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar	IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	IAS 38 Intangible Assets
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme	IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IAS 40 Investment Property
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	IAS 41 Agriculture
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	IFRS 2 Share-Based Payment
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	IFRS 3 Business Combinations
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	IFRS 4 Insurance Contracts
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler	IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi	IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Assets
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri	IFRS 8 Operating Segments
TFRS 9 (2010 Versiyonu) Finansal Araçlar	IFRS 9 Financial Instruments
TFRS 9 (2011 Versiyonu) Finansal Araçlar	
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	<i>IFRS 10 Consolidated Financial Statements</i>
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar	<i>IFRS 11 Joint Arrangements</i>
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	<i>IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities</i>
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	<i>IFRS 13 Fair Value Measurement</i>



T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

SAYI : 88642353/302-01/265
KONU : Tez Araştırma İzni

13.05.2013

REKTÖRLÜK MAKAMINA
(Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı)

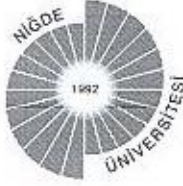
İlgi: Serpil ÇELİK'in 09.05.2013 tarihli dilekçesi.

Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı tezli yüksek lisans öğrencisi Serpil ÇELİK, Doç.Dr. Haluk BENGÜ danışmanlığında " Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği " konulu tezinin içerisinde ilgi yazı ekinde yer alan anketi uygulamak istemektedir. Uygulamayı yapabilmesi için gerekli iznin Niğde İli Serbest Mali Müşavirler Odasından alınması hususunda;

Gereğine arz ederim.


Doç. Dr. Mehmet ÖZEL
Müdür

EK :1-İlgi Yazı ve Ekleri (6 Sayfa)



T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı

Sayı :69972237/302-08-01/437
Konu :Tez Araştırma İzni Serpil ÇELİK

13/05/2013

NİĞDE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASINA
Bankalar Cad. Ferhat Pasajı Kat:2 NİĞDE

İlgi: Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğünün 13.05.2013 tarih ve 88642353/302.08.01/265 sayılı yazısı.

Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı tezli yüksek lisans öğrencisi Serpil ÇELİK, Doç. Dr. Haluk BENGÜ danışmanlığında "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği" konulu tez çalışması yapmaktadır. Adı geçen öğrenci anket çalışmasını yapılabilmesi için gerekli iznin verilmesi hususunda;

Gereğini rica ederim.

Prof. Dr. Mustafa BAYRAK
Rektör a.
Rektör Yardımcısı

EKLER:
1-İlgi yazı (7 sayfa)



NİĞDE

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODA BAŞKANLIĞI

Sayı : 2013/150
Konu : Üye Bilgileri Hk.

16.05.2013

Sayın, Serpil ÇELİK
NİĞDE

24.04.2013 tarihli dilekçenize istinaden Odamız Üyelerine ait bilgiler istemektesiniz. Odamız Çalışanlara ait bilgiler ekte sunulmuştur.

Gereği bilgilerinize rica olunur.



EK: 1- Üyelere ait bilgiler

ÖZGEÇMİŞ

ADI VE SOYADI : Serpil ÇELİK

DOĞUM TARİHİ VE YERİ : 28.10.1984 – Niğde

UYRUĞU : T.C.

MEDENİ HALİ : Evli – 1 Çocuklu

EĞİTİM BİLGİLERİ : 2009-2013 Niğde Üniversitesi (Yüksek Lisans)
2005–2008 Niğde Üniversitesi (Lisans)
2003–2005 Gazi Üniversitesi (Önlisans)

YABANCI DİLİ : İngilizce (Orta Düzeyde)

İŞ TECRÜBESİ : 2006–2013 Niğde Üniversitesi
Fen Edebiyat Fakültesi -Memur

ADRES : Aşağı kayabaşı Mah. İlke Sok. Aybarpark I Apt.
No:28 Merkez/NİĞDE

İLETİŞİM : İş : 0388 225 21 02
aks_serpil_51@hotmail.com