

**ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARINDA
İLKE BAZLILIK – KURAL BAZLILIK:
AFYONKARAHİSAR, ESKİŞEHİR,
KÜTAHYA VE UŞAK İLLERİNDE
BİR UYGULAMA**



Burcu HURMA



**ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARINDA
İLKE BAZLILIK – KURAL BAZLILIK:
AFYONKARAHİSAR, ESKİŞEHİR,
KÜTAHYA VE UŞAK İLLERİNDE
BİR UYGULAMA***

Burcu HURMA

* Yazarın yüksek lisans tezinden türetilmiştir.



***Uluslararası Muhasebe Standartlarında İlke Bazlılık – Kural Bazlılık:
Afyonkarahisar, Eskişehir, Kütahya ve Uşak İllerinde Bir Uygulama
Burcu HURMA***

Genel Yayın Yönetmeni: Berkan Balpetek

Kapak ve Sayfa Tasarımı: Duvar Design

Baskı: Aralık 2025

Yayıncı Sertifika No: 49837

ISBN:978-625-8698-23-7

© Duvar Yayınları

853 Sokak No:13 P.10 Kemeraltı-Konak/İzmir

Tel: 0 232 484 88 68

www.duvar yayinlari.com

duvarkitabevi@gmail.com

ÖZET

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFSR), diğeri ise ABD’de bulunan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’dir. Bu iki muhasebe seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “*ilke bazlı*” standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının “*kural bazlı*” olmasıdır.

Bazı nedenlerle son dönemlerde UFRS ve US GAAP’in uyumlaştırılması çalışmaları başlamıştır. Amerika Birlesik Devletleri Senatosu’nun 2002 yılında kabul ettiği Sarbannes-Oxley Yasası; Sermaye Piyasası Kuruluna (SEC) ilke-bazlı muhasebe standartlarına geçilmesi yönünde tavsiyelerde bulunmaktadır. Norwalk anlaşmasıyla da, hem iç piyasalarda, hem de dış piyasalarda finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhüt edilmiştir. Bu tezin amacı; Türkiye’de ilke bazlı ya da kural bazlı muhasebe standartlarından hangisinin tercih edildiğini tespit etmeye çalışmaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe standartları, ilke bazlılık, kural bazlılık

ABSTRACT

In the world, it has been found that there are two accounting standards sets, which are accepted, in accounting practices. One of them is International Financial Reporting Standards (UFRS) which have been formed by International Accounting Standards Board, the other one is US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) which have been formed by Accounting Standards Board (FASB) that is found in US. The main difference between these two accounting sets is that, in spite of accounting standards that has been formed by IASB are “*policy-based*”, the US GAAP standards are “*rule-based*”.

For some reasons, latterly, the studies of harmonisation of UFRS and US GAAP have begun. The Law of Sarbannes-Oxley which was accepted by the United States of America Senate, in the year 2002, has been advised to Stock Exchange Commission (SEC) to be entered in the direction of accounting standards which are *policy-based*. Also, developing high quality and match accounting standards which will be used in financial reporting, both in domestic markets and in foreign markets, have been undertaken. The aim of this thesis is to determine which one of standards from policy-based, or rule-based, accounting standards, has preferred. In this thesis study, primarily, it has done literature work, then, it has done questionnaire study, concerning that in what degree the standards are applied by accountants.

Key Words: rule – based, policy – based, international accounting standards.

İÇİNDEKİLER

ÖZET iii

ABSTRACT iv

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE KAVRAMI..... 1

1. Uluslararası Muhasebe Kavramı 1
2. Uluslararası Muhasebenin Farklılıkların Sebepleri 2
 - 2.1. Yasal Sistemler 2
 - 2.2 Hukuk Sistemleri 3
 - 2.3. Finansman Kaynakları 4
 - 2.4. Vergilendirme 5
 - 2.5. Enflasyon 6
 - 2.6. Kültür 6
 - 2.7. Politik Ve Ekonomik Bağlar 9
 - 2.8. Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi ve Profesyonellik 10
3. Muhasebe Sistemi 10
4. Muhasebe Sisteminin Sınıflandırılması 12
 - 4.1. Dışsal Sınıflandırma 12
 - 4.2 İçsel Sınıflandırma 20

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI 25

1. Muhasebe Standartları 25
2. Muhasebe Standartlarında Olması Gereken Özellikler 26
3. Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç 26
4. Muhasebe Standardı Türleri 27
5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uluslararası Alanda Kabulü 27
6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci Ve Türkiye’de İzlenen Süreç 28
 - 6.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak ABD’de Yapılan Çalışmalar 29
 - 6.2 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İngiltere’de Yapılan Çalışmalar 30
 - 6.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Almanya’da Yapılan Çalışmalar: 31

6.4. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi	32
7.Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları	39
8. Ülkemizde Muhasebe Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar	41
9.Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARINDA İLKE BAZLILIK KURAL

BAZLILIK KARŞILAŞTIRMASI.....	47
1. İlke Bazlı Muhasebe Standartları.....	47
2. Kural Bazlı Muhasebe Standartları	48
3. İlke Bazlı Ve Kural Bazlı Muhasebe Standartlarının Farklılıkları.....	50
3.1. İhtiyaca Uygunluk.....	51
3.2. Güvenilirlik	51
3.3. Anlaşılabilirlik.....	52
3.4. Karşılaştırabilirlik	52

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA

İLKE BAZLILIK İLE KURAL BAZLILIK,

AFYONKARAHİSAR, UŞAK, ESKİŞEHİR VE

KÜTAHYA İLLERİNDE MUHASEBE MESLEK ELAMANLARI

ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA	54
1. Araştırmanın Amacı.....	54
2. Araştırmanın Kapsamı	54
3. Araştırmanın Yöntemi	54
4. Araştırmanın Hipotezi.....	55
5. Verilerin Sunulması	55
5.1 Muhasebecilere İlişkin Kişisel Bilgiler	55
5.2. Muhasebecilerin Standartlar Hakkındaki Bilgi Seviyeleri.....	60
5.3 Muhasebecilerin Uygulamada Karşılaştıkları Durumlara Verdikleri Tepkiler.....	63

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	78
------------------------------------	-----------

KAYNAKÇA.....	80
----------------------	-----------

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE KAVRAMI

Birçok ülkede faaliyet gösteren çokuluslu şirketler, birbirinden çok farklı düzenleme ve uygulamalarla karşı karşıya gelmekte ve faaliyet gösterdikleri her bir ülke için, o ülkenin kurallarına uygun finansal tablo düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Ülkeler arasındaki bazı farklılıklar birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir bir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki buda uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır.

Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucu muhasebe standartları ve uygulamaları oluşmaktadır. Uluslararası muhasebenin farklılıkları şu başlıklarda toplayabiliriz; yasal sistemler, hukuk sistemi, finansman kaynakları, vergilendirme, kültür, enflasyon, politik ve yasal güçler, ekonomik gelişmişlik seviyesi ve profesyonellik.

Muhasebe sistemi olayların muhasebe servisinin bilgi alanına girmesiyle birlikte kronolojik olarak kaydını yapmak üzere kullanılacak defter veya belgelerin oluşturduğu bir düzen demektir. Muhasebe sistemleri Dışsal ve İçsel olmak üzere iki şekilde sınıflandırılır.

1. Uluslararası Muhasebe Kavramı

Muhasebe, işletme ile ilgili taraflara bilgi sunma görevini üstlendiğinden, işletmenin dili olarak kabul edilmektedir. İşletme yöneticilerinin yanı sıra; işletme sahipleri, işgörenler, müşteriler, devlet kredi verenler, yatırımcılar ve kamuoyu işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını hakkında ki bilgiyi muhasebe işlevlerinin yerine getirilmesi ile elde edebilir (Sözbilir, H. ,2003:12).

Muhasebe, herhangi bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerini (para ile ifade edilen olayları) kayıtlar, sınıflar, özetler, analiz eder, yorumlar ve raporlar (Sözbilir, H. ,2003:12).

Ulusal muhasebe, bir ülkenin sınırları içerisinde ki muhasebe iken uluslar arası muhasebe sınırlar dışında ki muhasebe sistemleri kuralardır.

Uluslararası muhasebe bir bütün olarak muhasebe disiplini içinde yer almaktadır ve muhasebenin alt sistemlerinden biridir. Geçmişte uluslararası muhasebenin tanımı, muhasebenin kuramsal görüşlerinin bir parçası olarak nitelendirilmekte ve konuya kaynakların israfı şeklinde bakılmaktaydı. Günümüzde ise uluslararası muhasebeyi kuramsal kavramlarla savunmaya gerek kalmamıştır. Çünkü 20. Y.Y'nin son yarısından itibaren ticari ve sosyal çevre, uluslararası muhasebe gerçeğini fiilen yaşamaktadır (Gücenme, 1998:6).

Birçok ülkede faaliyet gösteren çokuluslu şirketler, birbirinden çok farklı düzenleme ve uygulamalarla karşı karşıya gelmekte ve faaliyet gösterdikleri her bir ülke için, o ülkenin kurallarına uygun finansal tablo düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca, işletmelerin maruz kaldıkları bu farklı düzenlemeler, uluslararası işletmelere yatırım yapacak olanları da etkilemektedir. Yatırımcılar, farklı düzenlemeler nedeniyle işletmeleri sağlıklı bir şekilde değerlendirememektedirler (Karapınar, 2000: 85-96).

Bütün bu gelişmeler birbiriyle karşılaştırılabilir ve güvenilir bir finansal raporlama ihtiyacını doğurmakta ve ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmaktadır ki buda uluslararası muhasebenin konusunu oluşturmaktadır (Nobes, Parker, 2002:1).

2. Uluslararası Muhasebenin Farklılıkların Sebepleri

Ülkelerin muhasebe gelişimi dış çevre faktörlerinin etkisi altında şekillenmektedir. Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucu muhasebe standartları ve uygulamaları oluşmaktadır. Bu faktörlerin birleşiminin ülkeden ülkeye göre farklılık göstermesi nedeniyle her ülkenin muhasebesinde çeşitlilik ortaya çıkmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999:s8).

Muhasebe farklılıklarına yol açan faktörleri inceleyen araştırmacıların bir kısmı, bu tahminlerini, ülkeleri muhasebe sistemlerini sınıflandırmak için kullanmışlardır. Bir kısmı ise, muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ile nedensel faktörler arasında bir korelasyon olup olmadığını araştırmışlardır. Aşağıda belirtilen faktörlerin muhasebe farklılıklarına yol açtığını kesin olarak söyleyemesek de, bu faktörlerin farklılıklara neden olduğu hipotezi eşliğinde, bu faktörler üzerinde büyük ölçüde görüş birliğine varıldığından bahsedebiliriz (Nobes, Parker, 2000:15).

2.1. Yasal Sistemler

Ülkeler yasal sistemler açısından muhasebeye yaklaşımları itibariyle ikiye ayrılırlar:

- a) Legalistik Yaklaşım Sahip Olanlar: Muhasebe ilke ve standartları yazılı hukuk normu haline getirilmektedir. Roma-Germen hukuku ailesine dahil Kıta Avrupa'sı ülkelerinde rastlanılan bu yaklaşımda muhasebe ile ilgili düzenlemeler kanunlar aracılığıyla yapılmaktadır. Türkiye'de Roma Hukuk sistemi içinde yer almaktadır (Aslan, 2001:14).
- b) Nonlegalistik Yaklaşım Sahip Olanlar: Bu yaklaşımda ise muhasebe ile ilgili düzenlemelerin belirlenmesinde meslek örgütleri ağırlıklı bir yetkiye sahiptir. Ortak hukuk sistemine sahip, Anglo-Amerikan

lkelerinde egemen olan bu yaklaşımda, ülkelerde muhasebe kuralları yazılı kanunlarla birleştirilmez. Özel sektörde faaliyet gösteren profesyonel organizasyonlar tarafından oluşturulur. Geniş kapsamda muhasebe, yasalara baēlı deēildir. ‘Ortak Hukuk’ sisteminin merkezi olan İngiltere, İrlanda, Hindistan, A.B.D., Kanada, Hollanda ve Avustralya gibi pek çok ülkede muhasebe için yazılı hukuk haline getirilmemiş genel kabul görmüş ilke ve kurallar geçerlidir (Nobes, Parker, 2000:18).

Bu durumda ülkelerin içinde bulunduēu yasal sistemler muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Yasal sistemler haricinde ülkelerin içerisinde bulunduēu hukuki yapıda muhasebe uygulamalarını etkilemektedir.

2.2 Hukuk Sistemleri

Hukuk sistemi muhasebe dünyasını ikiye bölmüştür. 2 tür hukuk sistemi vardır:

- a) Legalistic (yasalara tamamen uyan)
- b) Non Legalistic (yasalara tamamen uymayan)

Hukuki yapısı non-legalistic olan ülkelerde Common Law(Umumi Hukuk) kullanılır. Common Law; İngiliz Hukuk Sistemi yada Anglo-Sakson Hukuk Sistemi olarak da literatürlerde yer almaktadır. Common Law’ın mevcut olduēu ülkelerde muhasebe hukuk kurallarına dayanmaz, muhasebe kurallarını profesyonel çalışan muhasebe örgütleri belirler. Hukuksal sistem gelecekteki özel durumları açıklamak yerine genel kuralları belirlemek için oluşturulmaktadır (Nobes, Parker, 2006: 22).

Umumi hukukun var olduēu ülkelerde emredici hükümler yok denecek kadar azdır. Bu istemin en ayırt edici zelliēi hukuk kaynakları yazılı kurallardan ziyade mahkeme kararlarından oluşur. Yasal düzenlemelerin ayrıntıya girilmediēi bu ülkelerde muhasebe erevesinin Şirketler hukuku ve Vergi Hukuku ile izilmediēi göze çarpmaktadır. Bu durum muhasebe ve vergi uygulamalarındaki zaman farklılıklarından kaynaklanan ‘gecikmeli vergi’ ile ilgili standartların belirlenmesi gerektiēini ortaya koymuştur (Seken, 1998:23).

Legalistic hukuk yapısına sahip ülkelerde ise Codified Law (Kod Hukuku) kullanılır. Bazı kaynaklarda Codified Hukuk Sistemi; Kıta Avrupası yada Germen Hukuk Sistemi olarak da anılır. Codified Law’ın temeli Roma medeni hukukuna dayanmaktadır. Umumi hukukun aksine kod hukuku bulunan ülkelerde muhasebe ve finansal raporlama için detaylı bir hukuksal düzenleme getirilmesi mecburdur. (Seken, 1998:22) nk bu sistem; yazılı biçimdedir,

kamu-özel hukuk ayrımı vardır. Türiye’de ki hukuk sistemin de bu sistemin özellikleri vardır.

Codified Law (Kod Hukuku) sisteminin olduğu ülkelerde şirketler hukuku vardır. Şirketler hukuku finansal tabloların açıklanmasına dair maddeleri de içermektedir. Bu sistemde muhasebe standartlarının geliştirilmesinde profesyonel muhasebe örgütlerinin etkisi çok azdır (Nobes, Parker, 2006:28).

Tablo 1: Hukuk Düzenlerinin Kullanıldığı Ülkeler Sınıflandırması

COMMON HUKUK)	LAW(UMUMİ	CODIFIED HUKUKU)	LAW(KOD
	İngiltere ve Galler		Fransa
	İrlanda		İtalya
	A.B.D		Almanya
	Kanada		İspanya
	Avustralya		Hollanda
	Yeni Zelanda		Portekiz
			Japonya

Kaynak: Nobes, Parker, 2006:28

2.3. Finansman Kaynakları

Muhasebe sisteminin işleyişini etkileyen faktörlerden bir diğeri ise finansman kaynaklarıdır. İşletme finansmanının sağlandığı kaynağa bağlı olarak hazırlanan finansal tabloların amacı ve amaca bağlı olarak da ayrıntısı farklılaşmaktadır.

Finansman kaynaklarına göre; 2 farkı grup ortaya çıkmıştır. İlk sistem; İngiltere ve A.B.D. gibi örneklerin yer aldığı kaynakların büyük çoğunluğunun özkaynaklardan sağlandığı *sermaye piyasaları tabanlı sistemlerdir*. Bu sistemin var olduğu ülkelerde muhasebe sistemleri; yatırımcılara işletmelerin gelecekteki nakit akışlarının karlılığı ve risk durumu ile işletme yöneticilerinin çalışmaları hakkında bilgi vermeye yönelik olarak düşünülmüştür. İkinci Sistemde ise; İsviçre, Japonya ve Almanya gibi ülkelerin örnek olduğu *kredi tabanlı sistemlerdir*. Bu sistemlerde kaynak temini çoğunlukla bankalardan sağlanır. Bu ülkelerde ki muhasebe sistemleri kredi verenleri koruyan muhafazakar yapıya sahiptir. Muhasebe kavramlarından ‘ihtiyatlılık’ kavramı ön plana çıkmaktadır (Choi ve Meek, 2005: 49).

İşletme finansmanının kredi olarak sağlandığı veya hisse sahiplerinin devlet, banka veya kurucu ailelerden oluştuğu ülkelerde, finansal tabloların sunulmasına veya ayrıntısına duyulan ihtiyaç azalmaktadır; yıllık raporlama hükümetin vergilendirilebilir gelir hesaplaması ihtiyacı ile bağlantılıdır. Bu gibi ülkelerde, denetçiye duyulan ihtiyaç da aynı şekilde azalacaktır. Finansmanın

halka açılma yoluyla sağlandığı ülkelerde ise, finansal raporlama kuralları ile vergi kuralları birbirinden ayrılmaktadır (Nobes, Parker, 2006:21).

Bankaların finansman sağlayıcı olduğu ülkelerde banka yatırımcılarını koruyucu sistem düşünülmüştür. Bu sistemde, pasiflerde fazla değerlendirme var iken aktifte düşük değerlendirme vardır.

Hisse senetlerinin doğrudan şirketi yönetenlerce sahiplenilmiş olduğu ülkelerde şirket içi bilgilere çok kolay ulaşırlar, dolayısıyla finansal tablolardan az faydalanırlar. Bu nedenle mali tablolar sadece vergilendirmeye yönelik olarak düzenlenmektedir (Keegan, 1996:43).

Tablo 2: Finansman Kaynaklarının Muhasebe Sistemlerinde Yarattığı Farklılıklar

Anglo-Sakson Hukuk Sistemi Ve Sermaye Piyasaları Tabanlı Sistemleri Avustralya, Birleşik Krallık ve A.B.D	Kıta Avrupası Hukuk Sistemi Ve Kredi Tabanlı Sistemler Fransa, Almanya ve İtalya
Güçlü sermaye piyasaları	Zayıf sermaye piyasaları
Hissedar sayısı çok.	Hissedar sayısı az
Bağımsız denetim önemlidir.	Bağımsız denetim önemli değil.
Muhasebe bilgilerinin geniş kesime açıklanması önemlidir.	Muhasebe bilgilerinin geniş kesime açıklanması önemli değildir.
Muhasebe kurallarının oluşmasında vergi etkili değildir.	Muhasebe kurallarının oluşmasında vergi etkilidir.
Muhasebe uygulamalarında muhafazakarlık yoktur.	Muhasebe uygulamalarında muhafazakarlık vardır.
Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterim önemlidir.	Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterimin önemi görecelidir.

Kaynak: Alexander, D., Nobes, C.,(2004)

2.4. Vergilendirme

Birçok ülkede, vergi yasaları muhasebe standartlarını belirlemede önemli bir etkidir. Çünkü, şirketler gelir gider hesaplarını vergi amaçları doğrultusunda kayıt etmelidirler. Vergi düzenlemelerindeki en önemli soru muhasebe pratiğini ne ölçüde etkilediği ile ilgilidir. ABD, İngiltere ve Hollanda'da vergi ile muhasebe kuralları arasında bir etkileşim bağı yoktur. Hollanda ve Amerika gibi ülkelerde ise finansal muhasebe ile vergi muhasebesi birbirinden ayrılmaktadır (Joumal-Vulin, 2004:15).

Fransa ve Almanya'da ise vergi ve muhasebe aynı kural doğrultusundadır. Bunlara ilaveten, kredi veren kurumların korunması ve vergi muhasebesi yapılması nedeniyle muhasebe kuralları kanunla belirlenmiştir. Bu durum Fransa ve Almanya'da çok detaylı muhasebe kurallarının oluşmasına sebebiyet teşkil etmiştir (Sanlı, 2002:75).

Vergilendirme konusunda karşılaşılan en önemli sorunlardan bir tanesi muhasebe vergi uygulamalarında farklılığa neden olan ertelenmiş vergilerdir. Amerika ve İngiltere’de ki ertelenmiş vergilerdeki uyumsuzluk ve muhasebe standartlarındaki belgelendirme miktarında fazlalığa neden olmuştur. Diğer taraftan geleneksel muhasebe kurallarının uygulandığı Fransa ve Almanya’da problemin daha az olduğu görülebilir. Almanya’da vergi hesapları ticari hesaplarla aynıdır (Nobes, Parker, 2006:35).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının esasını oluşturan 1 sıra no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Maliye Bakanlığınca çıkarılmıştır. Türkiye muhasebe uygulamalarına yön veren bu tebliğ; kanuni dayanağını ve bağlayıcılığını Vergi Usul Kanunu (VUK) sağlamaktadır (Yalkın ve diğerleri, 2006: 301).

2.5. Enflasyon

Enflasyon fiyatlar genel seviyesinin sürekli ve hissedilir oranda artmasıdır. Muhasebe uygulamalarını etkileyen bir diğer faktör de enflasyondur. Yüksek enflasyon ortamında bulunan işletmeler, enflasyonun etkilerini ortadan kaldırmak için, genel fiyat seviyesi muhasebesi yöntemleri dışında stok değerlendirme yöntemlerini enflasyondan korunacak şekilde seçmekte, özel yedekler ayırmakta ya da varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutarlar. Enflasyonun neden olduğu uygulamalar enflasyon problemi olmayan ülkelerdeki uygulamalardan farklılaşmaktadır (Choi, Frost, Meek , 1999:31).

Genel fiyat düzeyi ayarlamalarının yerine geleneksel maliyetleme yöntemlerinin kullanılması muhasebe sistemlerinde farklılıklara neden olmaktadır. Mesela, 1973 yılında meydana gelen petrol krizinde, Volkswagen şirketinin Brezilya’da bulunan fabrikası, Brezilya’da enflasyon muhasebesi uygulanmaması nedeniyle, Brezilya para birimiyle Avrupa’da ki Volkswagen’in faaliyetlerinde kullandığı ve raporlama yaptığı para birimi aynı olmadığı için Avrupa’daki para birimine çevrilmek zorundaydı. Enflasyon muhasebesi uygulanmaması nedeniyle, Brezilya’da ki Volkswagen fabrikası kur artışları sebebiyle mali tablolarından silindi ve bu kriz sayesinde enflasyon muhasebesinin gerekliliği ortaya çıktı (Özpoyraz, 2002:91).

2.6. Kültür

Kültür, her toplumun kendisini diğerlerinden farklılaştıran, düşün ve eylem modellerinin ve kendi özgül anlam çerçevesi içinde yaratıp kullandığı araç ve gereçlerin soyut bir bütünüdür (Tolan, 1996:227).

Yapılan araştırmalar, kültürün muhasebe sistemlerinin gelişimi ve muhasebenin değişim sürecini etkileyen önemli bir faktör olduğunu öne sürmektedir. Kültür bir toplumun bireyleri tarafından paylaşılan değerler ve davranışlar olarak

düşünülebilir. Kültürel değişkenler bir ulusun kurumsal düzenlemelerinin temelini oluşturmaktadır (Choi, Frost, Meek, 1999:31).

Gray, kültür ile muhasebe arasında etkin bir ilişki var olduğunu kurduğu modelde ispat etmiştir. Gray'e göre muhasebe değerleri toplumdaki kültürden etkilenir. Gray'ın kurduğu modelde fiziksel ve çevresel faktörler muhasebe uygulamalarında etkin rol oynarken; yasal sistem, finansal yapı ve profesyonellik gibi değerler muhasebe değerlerinin benimsenmesinde önemli rol oynar. Gray, kültür ile muhasebe ilişkisini incelerken aşağıda verilen saptamalarda bulunmaktadır;

- Muhasebe sisteminin benimsenmesi için mesleki profesyonellik gereklidir.
- Muhafazakârlık, sistemin benimsenmesini zorlaştırabilir.
- Tercih edilen gizlilik derecesi, muhasebe çıktılarının açıklanmasında etkili olabilir.
- Tekdüzen muhasebe sisteminin kabul edilmesi, muhasebe sisteminin uygulanabilirliğini olumlu yönde etkiler.
- Bireycilik ve kaçınma muhasebe değerlerinin benimsenmesinde önemli rol oynar.
- Muhasebe sisteminin gelişmesi çevresel yapı kadar, yapısal oluşumlara da bağlıdır (Usul, 2007:28).

Hofstede, 1980 yılında, 50 ülkede faaliyet gösteren IBM şirketi çalışanları üzerine yaptığı araştırma sonucunda ülkeden ülkeye farklılaşan dört ulusal kültür boyutunu,

- 1) Kolektivizme karşı bireysellik
- 2) Güç mesafesi
- 3) Erkekliğe karşı kadınsılık
- 4) Belirsizlikten kaçınma olarak tanımlamıştır.

Bireysellik, birbirine sıkıca bağlanmış sosyal bünye yerine ben duygusu hâkim gevşek bir bünye olarak tanımlanmaktadır. Güç mesafesi, organizasyonlarda eşit olmayan güç dağılımı ve hiyerarşinin kabul edilme derecesidir. Erkeklik maddi başarıyı, kadınsılık ise bakım ve hayat kalitesini temsil etmektedir. Belirsizlikten kaçınma ise bir toplumun belirsiz bir toplumdaki rahatsız olma derecesidir.

Gray 1988'de, Hofstede'in çalışmasından yola çıkarak kültürle muhasebeyi birbirine bağlayan bir çalışma yapmıştır. Gray'de bir ülkenin finansal raporlama uygulamalarını etkileyen dört 'muhasebe değer boyutu' tanımlamıştır. Bunlar:

- 1) Kanuni karşı profesyonellik
- 2) Esnekliğe karşı standartlık
- 3) İyimszerliğe karşı muhafazakârlık
- 4) Şeffaflığa karşı gizlilik (Verma, Gray, 1997:8).

Gray ayrıca tanımladığı bu dört muhasebe değer boyutunu, Hofstede'in tanımladığı dört kültür boyutuna bağlayan hipotezler de geliştirmiştir. Bu hipotezlere göre yüksek derecede bireyselliğe ancak düşük belirsizlikten kaçınma ve güç aralığına sahip ülkelerde, genellikle profesyonellik hâkim olmaktadır. Güçlü belirsizlikten kaçınma ve geniş güç mesafesine sahip olan ancak bireyselliğin düşük olduğu ülkelerde, standartlık egemen olmaktadır. Güçlü belirsizlikten kaçınma ve düşük bireysellik ve erkeksilik, muhafazakârlığı ve yine güçlü belirsizlikten kaçınma, geniş güç mesafesi ve düşük bireysellik de gizliliği beraberinde getirmektedir (Verma, Gray , 1997:8).

Bütün bu hipotezler, muhasebe sistemlerindeki otoriteyi ve bu otoritenin yaptırım gücünü, kullanılan muhasebe ölçülerini ve muhasebeyle ilgili bilginin açıklanma derecesini etkileyen muhasebe değerleri ile kültürel değerleri birleştirmek amacıyla ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak Gray'e göre tercih edilen standartlık derecesinin, muhasebe sisteminin uygulanma şeklini etkileyeceğini, muhafazakârlık derecesinin sistemdeki ölçme uygulamalarını etkileyeceğini, gizlilik derecesi ise, muhasebe sistemindeki açıklama kapsamını etkileyeceğini öne sürmektedir (Verma , Gray , 1997:s8).

Tablo 3. Gray'in Muhasebe Değerleri İle Hofstede'in Kültürel Boyutları Arasındaki İlişki

Muhasebe Değerleri (Gray)				
Kültürel Boyut (Hofstede)	Profesyonellik	Standartlık	Muhafazakârlık	Gizlilik
Bireysellik	+	-	-	-
Güç Mesafesi	-	+	?	+
Belirsizlikten Kaçınma	-	+	+	+
Erkeksilik	?	?	-	-

NOT: '+' değişkenler arası doğrusal ilişkiyi, '-' değişkenler arası negatif ilişkiyi, '?' ilişkinin yapısının belirsizliğini ifade etmektedir.

KAYNAK: (Choi, Frost, Meek , International Accounting, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1999:33)

Yukarıdaki tabloda verilen Hofstede'nin ulusal kültür boyutlarını açıklamak gerekirse;

- a) Bireyselliğe karşı kolektivizm: Genel olarak sanayileşmiş olan gelişmiş ekonomilerde bireyselleşme ön plandadır. Bu tür toplumlarda oluşan muhasebe sistemlerinin özellikleri için şunlar söylenebilir; bireysel ağırlığın ön planda olduğu toplumlarda muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi olarak dikkate alınacak ve kolektif kültürle göre daha ciddi bir olgu olarak algılanacaktır. Kolektif toplumlarda ise muhasebe mesleği daha düşük statü olarak kabul edilecek, muhasebenin alınacak kararlara etkisi hiç denecek kadar az olacaktır (Karapınar, 2005:35). Türkiye açısından bireysel- kolektif ayrımını ele alacak olursak ülkemizde dayanışmacılık dolayısıyla kolektif seviyesi oldukça yüksektir.
- b) Güç mesafesi geniş ve dar toplumlar: Güç mesafesinin geniş olduğu ülkelerde hiyerarşik düzen hâkimdir, finansal raporlar üzerinde büyük yasal düzenlemeler söz konusudur. Finansal tabloların açıklanmasında muhafazakâr bir tutum sergilenir. Türkiye güç mesafesi geniş toplumlardandır. Dolayısıyla Türkiye'de ki finansal tabloların düzenlenmesine kanunların etkisi olduğu söylenebilir (Haskins ve diğerleri, 2000:6).
- c) Belirsizlikten kaçınma veya kaçınmama: Belirsizlikten kaçınan toplumlarda ayrıntılı bir hukuk mevzuatı vardır. Bu toplumdaki muhasebe sistemleri daha koruyucu bir yapıya sahiptir. Ülkemizde belirsizlikten kaçınan bir toplum olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla Türkiye'de ayrıntılı mevzuat ve kurallardan bahsedebiliriz (Karapınar, 2005:37).
- d) Erkeklik yerine feministlik: Feministler bugün uygulanan muhasebe sistemlerine tepkilidirler. Bu araştırmacılara göre, geleneksel muhasebenin kurmuş olduğu modeller verilerini ekonomiden alırlar ama bu modellerde erkek düşünceleri veri olarak alındığı için bu modellerin başarılı olmaları mümkün değildir.

2.7. Politik Ve Ekonomik Bağlar

Politik sistemler ve ideolojilerde olduğu gibi muhasebe teknolojileri de ithal ve ihraç edilebilirler, ülkelerin benzer muhasebe sistemlerine sahip olmalarının nedeni de budur (Kaya, 1998:s5).

İngiliz koloniciliği, hem muhasebecileri hem de muhasebe kavramlarını krallık dışına ithal etmiştir. Avustralya, Yeni Zelanda, Malezya, Pakistan, Hindistan ve Güney Afrika gibi eski Britanya kolonilerinde Birleşik Krallık modeline uygun muhasebe uygulamaları söz konusudur. Ayrıca, coğrafi

yakınlık ve sıkı ekonomik bağlar nedeniyle, Kanada ve Meksika'da ki muhasebe sistemleri uzun yıllar ABD korunması altında yaşayan Filipinlerin Muhasebe sistemi, tarihi ve sosyolojik bağlar nedeniyle İsrail muhasebe sistemi, ABD muhasebe sisteminden etkilenmiştir (Kaya, 1998:5).

Günümüzde ise Batı Avrupa ülkeleri, muhasebe sistemlerini, Avrupa Birliği düzenlemeleri çerçevesinde şekillenmektedir. Görüldüğü üzere uluslararası ticaret ve sermaye akışı yoluyla ekonomik entegrasyon, muhasebe standartları harmanisasyonu için güçlü bir motivasyon kaynağı olmaktadır.

Ülke ekonomilerinin gelişmişlik düzeyi muhasebe farklılığına yol açan bir sebeptir. Ekonomik büyüme şekli ve seviyesinin muhasebe uygulamalarına etkisi toplam ürünler içerisinde tarım ürünlerinin fazla olduğu bir ülke ile sanayi ürünleri fazla olan bir ülke arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılık olacaktır. Bu fark tarım ürünlerinin fazla olduğu ülkelerde amortisman ve sabit değerlendirme konularının öne çıkmasıyla oluşacaktır. Gelişmiş ülkeler daha ayrıntılı bir muhasebe sistemine sahip olacaktır. (Seçgen, 1998:24)

2.8. Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi ve Profesyonellik

Ekonomik gelişmişlik düzeyi, işletmelerle ilgili işlemleri ve karşı karşıya kalınan muhasebe konularını belirlemektedir. Refah seviyesi yüksek ve sanayileşmiş ülkelerin muhasebe sistemleri oldukça gelişmiştir. Bunun nedeni ekonomik gelişmelerle birlikte, işlemlerin karmaşıklaşması, yeni alanlarda yeni problemlerle karşı karşıya kalınması ve bu problemleri çözebilmek amacıyla da muhasebenin geliştirilmesine ve yeni yöntemlerin geliştirilmesine neden olmuştur (Choi F., Frost C. A., Meek G.K, 1999: s33).

Muhasebe profesyonelliğinin gücü de, muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. İyi örgütlenmiş bir muhasebe mesleğinin olmadığı ülkeler muhasebe diğer ülkelerden ihraç ederler. Mesela İngiltere dünyada ki en eski muhasebe geçmişine sahip ülkelerden birisidir. Bu yüzden dünyadaki muhasebe mesleğinin oluşturulmasında önemli katkısı vardır (Choi, Frost , Meek , 1999: 33).

3. Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi olayların muhasebe servisinin bilgi alanına girmesiyle birlikte kronolojik olarak kaydını yapmak üzere kullanılacak defter veya belgelerin oluşturduğu bir düzen demektir. Bu sistem aşağıdaki sistemleri kapsar (Çakıcı, 2000: 1) :

- Muhasebe kayıt sistemi
- Satışlar alacaklar ve tahsilat sistemi
- Satın alma ve ödeme sistemi

- Bordro sistemi
- Üretim ve maliyet sistemi

Günümüzde bir firmanın devamlılığını sağlayabilmesi değer yaratması ile bağlıdır. Firma değer yaratımını, faaliyetlerinin mal ve hizmetlerin üretimine ve bunların kullanımına yaptığı katkı ile sağlar. Firmanın faaliyetlerinin ana nedeni, firmanın değer zincirini oluşturabilmektir.

Firmanın değer zincirini yaratan faaliyet ve fonksiyonlar aşağıdaki gibidir:

- Araştırma/Geliştirme: Yeni mamul ve hizmetlerle ilgili fikir üretimi ve deneyler.
- Mamul ve Hizmetlerin Dizaynı: Mamul ve hizmetlerle ilgili detaylı planlama ve yapılandırma.
- İmalat: Mamul imali ve hizmet yaratma amacı ile firma varlıklarını koordine bir biçimde kullanma.
- Kişi ve grupları bilgilendirerek firma mal ve hizmetlerinin değerini kabul ettirme ve bunları satın alma isteği yaratma.
- Dağıtım: Mal ve Hizmetleri müşteriye ulaştırma.
- Müşteri Hizmetleri: Mal ve hizmeti kullanan müşteriye bunlar için müşterinin gerek duyduğu hizmetleri sağlama ve ulaştırma
- Finans: Firmanın gereken varlıkları elde etmesini sağlayacak parasal gücü oluşturma.

Muhasebe sistemleri bir firmada beş ana konuda bilgi oluşturmaya çalışır:

1. Uzun vadeli planların hazırlanması ve bunlarla ilgili stratejilerin geliştirilmesi için,
2. Firma kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlar için,
3. Faaliyetlerle ilgili maliyet planlaması ve kontrolü için,
4. Performans ölçümü ve değerlendirilmesi için,
5. Kanunen gerekli finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanması için.

Muhasebe sistemleri ilgili alanları açısından, hem firma içindekiler hem de dışındakiler için bilgi üretme sorumluluğunu taşır. Muhasebe sistemleri genellikle yönetim(maliyet) ve finansal muhasebe olarak ikiye ayrılmıştır.

Yönetim muhasebesi, firma yöneticilerinin, firmanın esas amaçlarını gerçekleştirebilmek için gerek duyduğu finansal bilgileri üretmek ve raporlamak yükümlülüğünü taşır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen konuların ilk dördü ile doğrudan ilgilidir. Maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesinin en önemli bölümünü oluşturur. Maliyet muhasebesi, firmanın kaynaklarının sağlanması ve kullanılması ile ilgili bilgileri yansıtır. Bu açıdan, hem yönetim

hem de finansal muhasebe için bilgi üretir. Yönetim ve maliyet muhasebesi, değer zincirini oluşturan tüm fonksiyonların yönetim ve koordinasyonunda yöneticilere bilgi sağlar.

Finansal muhasebe ise, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin raporlama yükümlülüğünü taşır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen konuların beşincisi ile ilgilidir. Finansal muhasebe yaptığı ölçümler ve raporlamalar için genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini kullanmak zorundadır. Buna karşılık, yönetim ve maliyet muhasebesi çoklukla firma içine yönelik olduğundan, genel kabul görmüş prensiplerle sınırlanmak zorunda değildir (http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=67).

4.Muhasebe Sisteminin Sınıflandırılması

Her ülkenin muhasebe sistemi, içinde bulunduğu çevre tarafından şekillenmekte ve farklı çevreler, her ülke için diğerlerinden farklı bir muhasebe sisteminin oluşumuna neden olmaktadır. Günümüzde, sermaye piyasalarının globalleşmesi ve çok uluslu işletmeler, bu farklılıkların minimuma indirilmesi veya ortadan kaldırılması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Geçerli muhasebe sistemlerinin ve kurallarının uluslararası formdan farkını anlamak için sınıflandırma yapmaya ihtiyaç duyulmaktadır.

Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması konusunun ele alındığı uluslar arası muhasebe alanında, sınıflandırma işlemi yapılırken kullanılan kriterlerin netlik kazanmadığına dair bir kanı vardır. Muhasebe sistemlerinin oluşumunda birçok etkenin rol oynamasından dolayı belirleyici olarak seçilen değışkene göre sınıflandırmalar çeşitlenebilmektedir (d'Arcy, 2001:328).

Sınıflandırma konusundaki çalışmalar iki grupta incelenebilir :

- 1- Dışsal Sınıflandırma
- 2- İçsel Sınıflandırma

4.1. Dışsal Sınıflandırma

Dışsal sınıflandırma da; muhasebe ile çevresindeki faktörler arasındaki bağıntı ve bu bağıntının etkisiyle oluşan sınıflandırma göz önüne alınır.

4.1.1. Mueller'in Sınıflandırması

Mueller'e göre bir ülkede uygulanan muhasebe kuralları ekonomik, politik ve çevre faktörlerinin etkisi ile ortaya çıkmaktadır. Mueller muhasebe sistemlerini dört grup altında toplamaktadır :

- A) Makroekonomik Yapı: Muhasebe uygulamalarının ulusal muhasebe hedeflerinden türetilmesi anlamına gelmektedir. İsviçre muhasebesi, bu yapı içinde gelişen bir muhasebe sistemine en çok uyacak örnek olarak verilebilmektedir (Nobes, 1992:40).
- B) Mikroekonomik Yapı: Özel işletmelerin, ekonomik ilişkilerin temeli olduğu piyasa temelli ekonomiler için söz konusudur. Mikroekonominin etkisiyle muhasebe, ölçüm ve değerlendirme de ekonomik gerçekliği yansıtmaya çalışacaktır. Bunun anlamı, muhasebe kurallarının gelişmiş ve esnek olacağıdır. Yerine koyma maliyeti muhasebesi gibi uygulamalar bu yapı için uygundur. Hollanda muhasebesi bu yapıya uygun olacak en iyi örnektir (Nobes, 1992:40).
- C) Bağımsız Disiplin Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre muhasebe sistemleri, hükümetlerden ve ekonomik teorilerden bağımsız gelişmiştir. İşletmeler kendi kavram ve deneyimlerinden üretirler. Bu yaklaşıma göre, muhasebe ekonomi disiplininin değil, karşılaşılan problemler sonucu gelişmiş bağımsız bir disiplindir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri gibi başlıklar bu yaklaşım için uygundur. ABD bağımsız disiplin yaklaşımının en güzel örneğidir (Nobes, 1992:40).
- D) Tekdüzen Muhasebe Yaklaşımı: Bu yaklaşımda, muhasebe standardize edilmiş ve hükümet tarafından yönetsel kontrol için araç olarak kabul edilmiştir. Genel olarak tekdüzen muhasebe uygulamaları, hükümetin ekonomik planlamada etkin olduğu, muhasebenin, performans ölçümü, kaynakların dağıtımı, vergi toplama, fiyatları kontrol etme gibi hükümetin ekonomik planlaması çerçevesindeki konular için kullanıldığı ülkeler için uygundur. Fransa tekdüzen hesap planı ile verilebilecek en iyi örnektir (Nobes, 1992:40).

Mueller 1968 yılında ekonomik gelişmişlik, işlerin karmaşıklığı, politik, sosyal ve yasal durumlar sonucu farklı bir sınıflandırma daha yapmıştır. Bu sınıflandırma ile 10 farklı muhasebe uygulamaları seti oluşturmuştur (Nobes, 1992:40).

- 1- U.S/ Kanada / Hollanda
- 2- İngiliz Milletler Topluluğu (Kanada Hariç)
- 3- Almanya/ Japonya
- 4- Kıta Avrupası (Almanya, Hollanda ve İskandinavya hariç)
- 5- İskandinavya
- 6- İsrail/Meksika
- 7- Güney Amerika
- 8- Yakın ve Uzakdoğu gelişmekte olan ülkeleri

9- Afrika(Güney Afrika hariç)

10- Komünist ülkeler

4.1.2 Etki Alanlarına Göre Sınıflandırma

Amerikan Muhasebe Birliği'nin Uluslararası Muhasebe İşlemleri ve Eğitim Komitesi 1976'da dünyadaki muhasebe sistemlerinin etki alanlarına göre sınıflandırılabilceğini savunmuş ve sonuç olarak aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapmışlardır:

- 1) İngiliz
- 2) Fransız/İspanyol/Portekiz
- 3) Almanya
- 4) ABD
- 5) Komünist

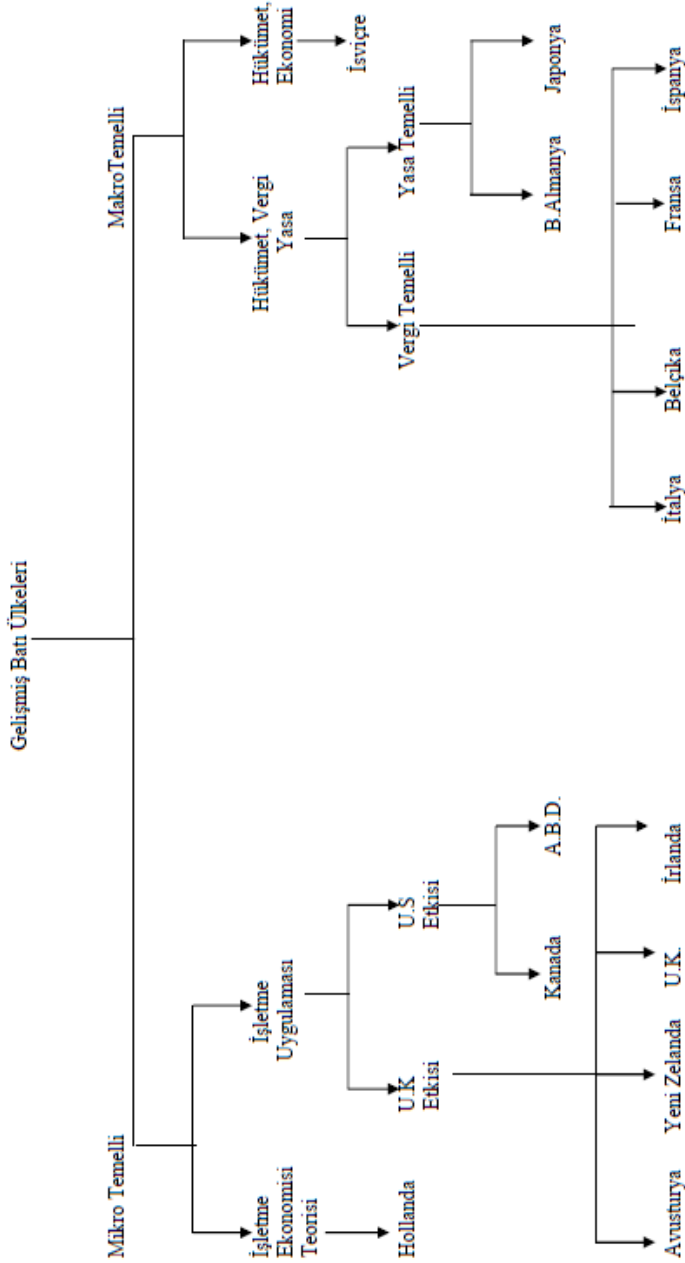
Etki alanlarına göre sınıflandırmayı Seidler 1967'de yapmıştır. Seidler'in muhasebe ile vergileme ilişkisine ve enflasyonun bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinde değişikliklere yol açmasından, tek düzen hesap planının etkisi ile muhasebenin amacını muhasebe sistemlerinin yapısında meydana getirdiği değişiklikleri tartışmıştır. Bu araştırmanın sonucunda politik, hukuki ve ekonomik etki alanlarının belirleyiciliği üzerinde durarak üçlü sınıflandırma yapılmıştır: (Seidler, 1967: 777)

- 1) İngiliz
- 2) Amerikan
- 3) Kıta Avrupası

Seidler'in yaptığı çalışmalara göre; İngiltere'nin Muhasebe sisteminin Hindistan ve Avustralya muhasebe sistemlerinin oluşumunda model alınması, A.B.D muhasebe sisteminin coğrafi yakınlık ve sermaye akımları nedeniyle Meksika'nın muhasebe sistemini etkilemiştir (Seidler 1967: 775).

4.1.3 Nobes'in Sınıflandırması

Nobes'in sınıflandırması önceki sınıflandırmalara farklı bir boyut kazandırmıştır. Bu farklı boyut sayesinde hem farklı kategorilerdeki ülkeleri hem de bu kategorilerdeki ülkelerin birbirine uzaklığını göstermektedir.



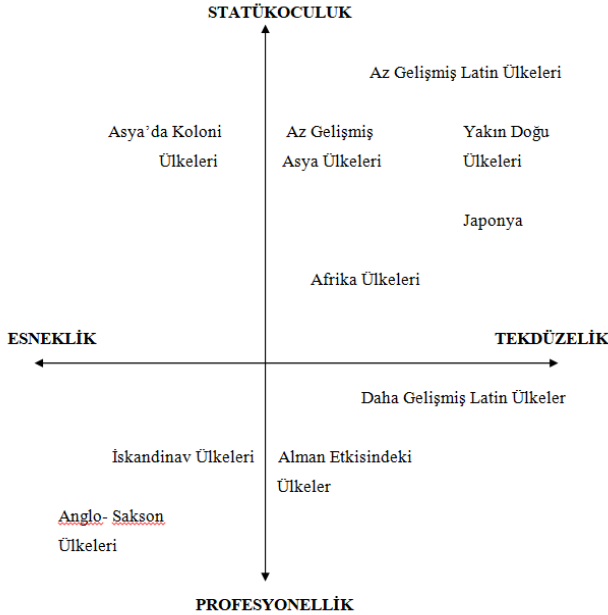
Şekil 1 Nobes'in Muhasebe Sistemleri Sınıflandırması

Kaynak : (Choi F., Frost C. A., Meek G.K,1999 :37)

Nobes'in Makro-Mikro ayırımının, ortak hukuk-yasa hukuku ayırımına uyduğu görülmektedir. Bu da yasal sistemlerin, muhasebe gelişimini şekillendirmede baskın bir değişken olduğunu göstermektedir. Ayrıca Nobes'in dördü alt sınıf ayırımı Mueller'in karşılaştırılabilir gelişim formlarına uymaktadır. 'İşletme ekonomisi teori' ile 'mikroekonomik yapı', işletme uygulamaları, pragmatik' ile 'bağımsız disiplin anlayışı''hükümet, vergi, yasa' ile 'tekdüzen muhasebe yaklaşımı', 'hükümet, ekonomi'ile 'makroekonomik yapı' birbirine uymaktadır. Ancak Nobes'in oluşturduğu bu şema sadece ölçüleme ile ilgilidir, sunum konusu kapsam dışındadır (Choi F., Frost C. A., Meek G.K, 1999:37).

4.1.4 Gray'in Sınıflandırması

Gray muhasebe sistemlerini sınıflandırmada kültürü kullanmış ve 1)Muhasebe sistemlerinin otorite ve yaptırım özelliklerine göre ve 2) Ölçme ve açıklama karakteristiklerine göre birbirinden farklı on kültür alanı oluşturmuştur. Aşağıdaki şekiller Gray'in sınıflandırmasını göstermektedir:



Şekil 2 Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılmasında Gray'in Kültürel Çalışması: Otorite ve Yaptırım

Kaynak : (Choi F., Frost C. A., Meek G.K,1999:39)



Şekil 3 Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılmasında Gray'in Kültürel Çalışması : Ölçüleme ve Sunum
Kaynak : (Gray, 1988:13)

Gray, Hofstede'in ülkeleri kültürel sınıflandırmasından yararlanarak muhasebe uygulamalarının finansal tablolarda açıklanmasına ilişkin, kültürel sınıflandırmada yer alan her ülkenin, finansal tablolarının tutuculuk- iyimserlik, ve gizlilik- şeffaflık açısından karşılaştırması yapılmıştır. Gray'e göre Asya Kolonileri (Hong Kong, Singapur), Anglo kültüründe yer alan (ABD, İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda) ve Nordic ülkeleri (Danimarka, İsveç, Norveç.. vb.) finansal tabloların açıklanmasında açık, şeffaf ve muhasebe değerlendirmesinde iyimser bir yapıya sahiptir. Diğer taraftan Az Gelişmiş Asya , Az Gelişmiş Latin, Yakın Doğu, Çok Gelişmiş Latin ülkelerinde muhasebe sistemi tutucu ve finansal tabloların açıklanmasında gizlilik politikası uygulanmaktadır (Aydoğan,E. (2007).

4.1.5 Previts'in Sınıflandırması

Previts, kendi geliştirdiği veri tabanı ve analiz yöntemi olarak yargısal yöntemle yeryüzünde Kıta Avrupa ve Anglo-Amerikan olmak üzere iki adet muhasebe sistemi olduğunu iddia etmiştir. Ancak çalışmasında hangi ülkenin hangi sisteme dahil olduğuna ilişkin bir veri yoktur.

4.1.6 Amerikan Muhasebe Birliği'nin(AAA) Sınıflandırması

AAA'nın çalışması morfolojik bir sınıflandırmayı içermektedir. Çalışmada sekiz adet parametre altı örnek ülke üzerinde denenerek gruplandırmaya gidilmiştir. Bu ülkeler; Kuveyt, Tunus, Tayland, Singapur, Kenya ve Filipinlerdir (Nobes, 1992:44).

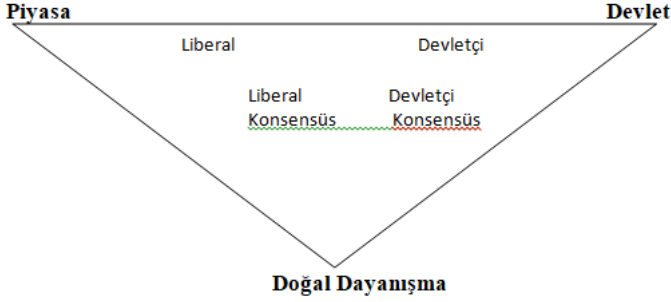
AAA çalışmasında dünyadaki muhasebe sistemlerinin yapısının, tarihsel, kültürel ve sosyo-ekonomik açıdan; İngiliz, Fransız-İspanyol-Portekiz, Almanya-Hollanda, Amerikan ve Komünist olmak üzere beş farklı etki alanından birisi veya birkaçından etkileneceğini belirtir. Çalışmada seçilen altı örnek ülkenin muhasebe sistemleri etki alanlarıyla karşılaştırıldığında bunlardan üç tanesi ile örtüşmektedir (AAA, 1977:100-106).

4.1.7 Puxty ve Diğerlerinin Sınıflandırması

Puxty ve arkadaşlarının sınıflandırma yaparken kullandıkları temel nokta, muhasebe standartlarını belirleyen kurumların ve standartların belirleniş şeklinin ilk olarak standartların kendisini daha sonra ise muhasebe uygulamalarını etkilemesidir.

Çalışmada kavramsal bir çerçeve sunularak çok uluslu şirketlerin ekonomideki etkilerinin artması ve modern toplum hayatının sosyo-ekonomik sahada getirdiği açılımların muhasebe standartlarını koyan kuruluşları ve standartların yapılış sürecini de değiştirdiği öne sürülmektedir. Bu yüzden öncelikle devlet ve düzenleme ilişkisine girilmiştir. İlerlemiş kapitalizmde devletin düzenlemelerdeki rolü aşağıdaki şekilde olduğu gibi üç yaklaşımla gerçekleştirilmiştir.

Şekil 4: İlerlemiş Kapitalist ülkelerde Düzenleme Yaklaşımları



Kaynak : Puxty A., Willmot H., Cooper D., Lowe T., 1987.

- Devlet Yaklaşımı : Bürokrasinin ve onun kurumlarının hakimiyetini devam ettirdiği otokratik ve hiyerarjik tarzın benimsendiği bir yaklaşımdır.
- Piyasa Yaklaşımı: Rekabetin var olduğu ve şirketlerin temel aktör olarak düzenlemelere katkı sağladığı yaklaşımdır.
- Doğal Dayanışma Yaklaşımı : Devlet yaklaşımı ile piyasa yaklaşımının ortasında kalan bu yaklaşımda; gücün belirli bir aile veya gruplarda olması sonucu düzenlemelerin ne tam olarak devlet ne de piyasa tarafından yapıldığı hakim olan gruplar eşliğinde düzenlemeler şekillendirilir.

Puxty ve arkadaşları meydana getirdikleri çerçeveyi Almanya, İngiltere, İsveç ve A.B.D’de ki muhasebe düzenleme sürecine uygulamışlardır. Uygulamalar sonucunda Almanya ve İsveç’te muhasebe düzenlemelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında devletçilik hâkim olduğu, İngiltere ve A.BD.’de ise liberal yaklaşımın yani muhasebe düzenlemelerinde devletten ziyade bağımsız meslek örgütleri ön plana çıktığı tespit edilmiştir (Puxty v.d,1987:285).

4.1.8 Shoental’in Sınıflandırması

Shoental’in 1989 yılında yaptığı çalışmada muhasebe sınıflandırmalarında kriter olarak muhasebecilerin meslekî yetkinlikleri ele alınmıştır. Bu yetkinliklerin rolü A.B.D ve İngiltere’de yapılan çalışmalarla test edilmiştir. A.B.D ve İngiltere’de belge sahibi muhasebecilere uygulanan anket sonucunda A.B.D ve İngiltere’yi farklı gruplar altında sınıflandıran önceki çalışmaların sonuçlarıyla paralel çıkmıştır (Shoenthal, 1989:549-562).

4.2 İçsel Sınıflandırma

Sınıflandırma sistemi oluşturmanın bir yolu da, muhasebe ve raporlama standartlarını ya da muhasebe uygulamalarını analiz etmektir. 1970'ler boyunca, sınıflandırma konusunda çalışanlar, mevcut muhasebe uygulamalarının, istatistik temelli kümelenmesini sağlamak için faktör analizi uygulamışlardır. Ampirik çalışmalarda, Price Waterhouse International (PWI) tarafından hazırlanan muhasebe raporlama uygulamaları kullanılmıştır (Nobes C., 1992:40).

4.2.1 Da Costa, Bourgeois ve Lawson'un Sınıflandırması

Da Costa, Bourgeois ve Lawson 1978 yılında Price Waterhouse International (PWI) hazırladığı anketi kullanarak bir çalışma yapmışlardır. Muhasebe uygulamalarını iki gruba ayırmışlardır. Birinci grup, U.S.A, Fransa, Almanya, Güney Amerika ülkeleri ile sınıflandırılmamış olan Kanada ve Hollanda hariç diğer ülkeleri, ikinci grup ise İngiliz Krallının dokuz kurucu üyesi ile İngiltere'yi kapsamaktadır (Nobes C., 1992:40).

4.2.2 Frank'in Sınıflandırması

Frank 1979 yılında ki çalışmasında bir ülkede ki politik sistemi, ekonomik sistemi ve ticari hayatın yapısı gibi konuları çevresel faktörler olarak ele almakta ve o ülkede ki muhasebe sisteminin amaçlarının, kavramlarının ve uygulamalarının belirlenmesinde etkin olduğunu belirtmektedir.

Frank dördü bir grupta sınıflandırma yapmış ve bu gruptardan her birini 'muhasebe modellerinin' prototipleri olarak tanımlamıştır. Frank'in grupları İngiliz Milletler Topluluğu, Latin Amerika, Kıta Avrupası, ve ABD olarak ayrılmaktadır.

Şekil 5: Frank'in Grupları

I.GRUP İngiliz Topluluğu	Milletler	II. GRUP Latin Amerika Modeli	III. GRUP Kıta Avrupası Modeli	IV. GRUP ABD Modeli
Avustralya		Arjantin	Belçika	Kanada
Bahama		Bolivya	Kolombiya	Batı Almanya
Ütopya		Brezilya	Fransa	Japonya
Erite		Şile	İtalya	Meksika
Fiji		Hindistan	İspanya	Hollanda
Jamaika		Pakistan	İsveç	Panama
Kenya		Paraguay	İsviçre	Filipinler
Yeni Zelanda		Peru	Venezüella	
Rodezya				
Singapur				
Güney Afrika				
Trinidad&Tobago				
Birleşik Krallık				

Kaynak: Frank W.G, 1979.

4.2.3 Nair ve Frank'in Sınıflandırması

Bu çalışmayı Frank'ın tek başına yaptığı sınıflandırmasından ayıran en önemli fark ise; bu çalışmada sınıflandırma kriteri olarak tayin edilen muhasebe uygulamaları ikiye ayrılarak ülkeler gruplandırılmıştır. Birinci ayırım muhasebe uygulamalarının ölçme işleviyken ikinci ayırım açıklama işlevi olmuştur.

Çalışmanın araştırması üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada 1973 yılındaki veriler ölçme ve açıklama uygulamalarına göre ayrı olarak faktör analizine tabi tutarak gruplandırma yapılmıştır. İkinci aşamada aynı işlem 1975 verilerine uygulanmıştır. Son aşamada da kişi başına düşen milli gelir, yıllık büyüme oranı, dış ticaret hacmi gibi ekonomik sekiz adet değişkenle, konuşulan dil gibi kültürel değişkenlerin gruplarla olan ilişkisi ayrıştırma yapılarak incelenmiştir (Nair ve Frank, 1980: 427-432).

4.2.4 Doupnik ve Salter'in Sınıflandırması :

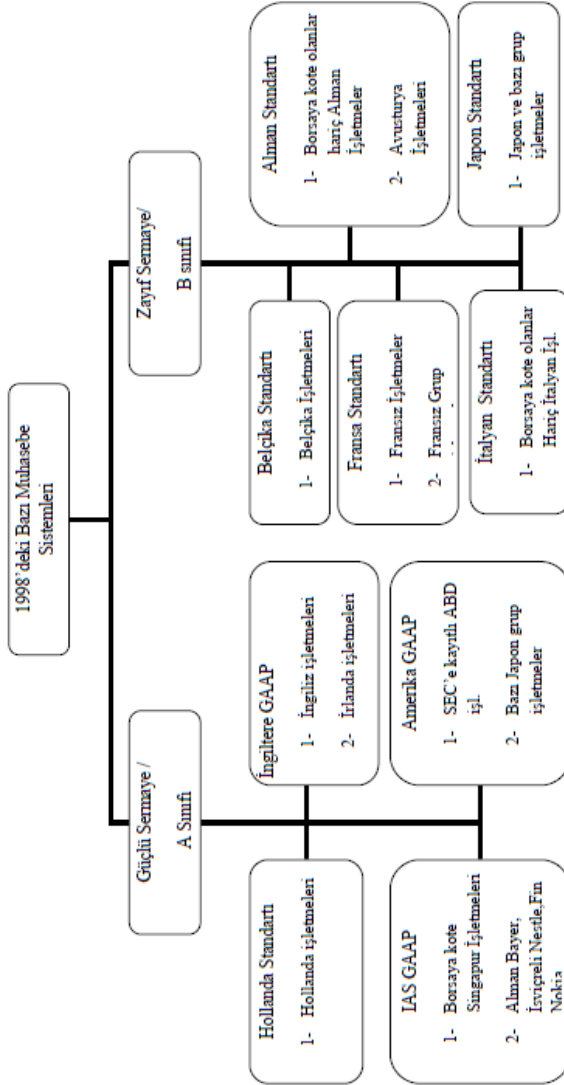
Doupnik ve Salter sınıflandırma çalışmalarında kullanılmak üzere mevcut uluslararası muhasebe uygulamalarıyla ilgili veri elde edebilmek amacıyla 1979 Price Waterhouse International (PWI) anketlerini temel alan anket geliştirmişlerdir. Bu anket 1990 yılında Arthur Anderson, Coopers and Lybrand, Deloitte and Touche, Ernst and Young, KPMG gibi firmalara gönderilmiştir.

Anket sonuçlarına ANOVA testi uygulanmıştır. Bu testte iki kümeli gruplandırma yapılmıştır ve bu gruplandırma Nobes'in makro-mikro ayırımına uygun çıkmıştır. Bu testin sonuçlarına göre muhasebe sistemlerinin hem ölçümleme hem de sunum boyutlarında bu iki grup arasında sistematik farklılıklar olduğunu göstermektedir. Uluslararası bir norm olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK) standartlarına, mikro sınıfına dahil ülkelerin uyumunun, makro gruptakilere göre ortalama olarak daha fazla olduğu görülmüştür (Choi, Frost , Meek, 1999:42).

Anket cevapları incelendikten sonra hiyerarjik sınıflandırma yapılmıştır. Bu sınıflandırma da makro ve mikro olmak üzere iki sınıf belirlenmiştir. Mikro sınıfı, muhasebe standartlarının yasa koyucular yerine uygulayıcılar tarafından belirlendiği ülkeler oluştururken makro sınıfını, muhasebe standartlarının oluşmasında yasa koyucuların hâkim olduğu ülkeler oluşturmaktadır. Bu durumda mikro sınıfındaki ülkeler; İngiliz Kolonileri, ABD, Hollanda, Tayvan ve Lüksemburg'tur. Makro grupta yer alan ülkeler, kıta Avrupası ülkeleri, Latin Amerika Ülkeleri ve Arap ülkeleridir (Doupnik ve Salter, 1993:41-52).

4.2.5 Roberts'in Sınıflandırması

Nobes'in sınıflandırmasını eleştirmiştir. Roberts, biyoloji biliminden etkilenecek kurulan hiyerarşinin teşbihten öteye geçemeyeceğini çünkü biyoloji bilimindeki canlı türlerinin sınıflandırılmasında evrimin var olduğunu ancak Nobes'un modelinde evrimin yer almadığını belirtmiştir. Nobes tarafından da bu eleştiriler haklı bulunmuş ve 1998'de finansal raporlama sistemleri üzerine aşağıdaki şemada gösterildiği gibi bir sınıflandırma yapılmıştır :



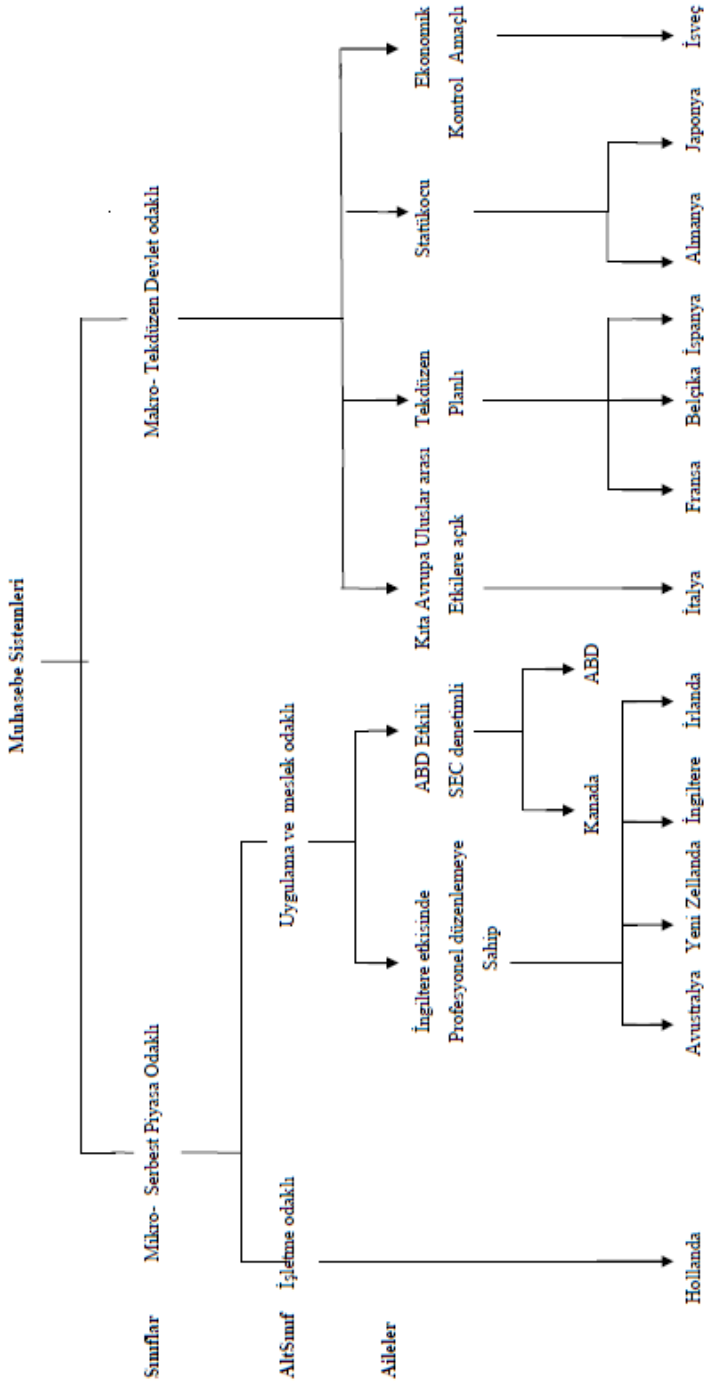
Şekil 6: Roberts'in Sınıflandırması

Kaynak: Nobes ve Parker, 2002:67

4.2.6. Nobes'un Sınıflandırması

Nobes 1983 yılında varolan içsel sınıflandırma çalışmalarının eksiklerini eleştirmek için kendi modelini geliştirmiştir. Kendi modelinde önceki çalışmaların eksikliklerine önerdiği çözümleri şu üç başlıkta toplamıştır: (Nobes ve parker, 2002:63-65)

- a) Tanımlama Hatası : Nobes önceki çalışmalarda ki sınıflandırmalarda sınıflandırma yapılan öğelerin ne olduğu tam olarak belirtilmediği konusunda eksikliklerin olduğunu belirtmiştir. Kendi çalışmasında sınıflandırılacak öğe olarak halka açık şirketlerin muhasebe uygulamalarını almıştır. Ayrıca halka açık bu şirketlerin sadece gelişmiş batı dünyasında yer aldığı ve sadece ölçme uygulamaları dikkate alınmamıştır.
- b) Yeni model 'Hiyerarşi' : Nobes'un diğer eleştirileri ise istatistiki sonuçların kararlaştırılabileceği bir modelin geliştirilmemiş ve yapılan sınıflandırmalarda grupların birbirleriyle olan ilişkilerinin mesafesinin belli olmadığı yönündedir. Nobes sınıflandırma yaparken hukuk ve ekonominin etkisi gibi gruplandırmaya ışık tutacak açıklayıcı değişkenleri kullanmıştır. Nobes'un getirdiği en önemli yenilik sınıflandırmada hiyerarşiyi ele almasıdır. Nobes biyoloji biliminden aldığı 'sınıf' , ' alt sınıf' ve aile kavramlarıyla hiyerarjik sınıflandırma modeli kurmuştur.
- c) Ayrıştırıcı özellikler: Nobes seçilen örneklem için belirlenecek faktörlerin uygunluğuna dikkat çekmiştir. Diğer çalışmalarda ki ekonomik ve politik açıdan birbirlerinden çok farklı olan ülkelere aynı faktörleri uygulamanın doğru olmadığını savunmuştur.



Şekil 7: Nobes'un Sınıflandırması

Kaynak : Nobes ve Parker, 2002:65

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır.

Muhasebe standartları; a) İşlemsel (Kayıtlamaya Dönük) Standartlar b) Ölçme Standartları c) Açıklama Standartları olmak üzere üç grupta izlenir.

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik Türkiye’de ki çalışmaları değerlendirecek olursak; Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.

Türkiye’de ki muhasebe standartlarının oluşturulması ve denetlenmesi TMMOB sayesinde olmaktadır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TMMOB tarafından kurulmuştur

1. Muhasebe Standartları

Muhasebe, mali raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili çeşitli kişi ve kuruluşların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışır. Bu ihtiyaçların giderilmesinde bütün ilgili kişi ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Mali tabloların işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini, açık, uygun olarak, anlaşılabilir biçimde, tarafsızca karşılaştırılabilir bir anlayış içinde tam olarak yansıtması istenir.

Bu nedenle, finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında ‘Muhasebe Standartları’ adı verilen düzenlemeler göz önünde bulundurulmalıdır.

Muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır (Tokay, 1987:58). Bu durumda muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değerler üzerinden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirlemektedir (Berberoğlu, 2002: 3)

2. Muhasebe Standartlarında Olması Gereken Özellikler

Muhasebe standartlarının işlevini tam anlamı ile yerine getirebilmesi için bazı özellikleri olması gerekir. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB)’na hazırlanan raporda muhasebe standartlarında olması gereken özellikler aşağıda ki gibi belirtilmiştir:

- a) Temel yapıyı oluşturan kavramsal bir çerçevenin rehberliği ile tutarlı olması
- b) Açık veya gizli alternatif muhasebe uygulamalarından kaçınması veya bunları en aza indirmesi
- c) Standartlara uyulması gereken düzenleyiciler ve denetçiler, standartları uygulaması gereken otoriteler ve standartlar tarafından üretilen bilgiyi idare edebilmesi gereken kullanıcılar tarafından anlaşılabilmesi için belirsizlikten uzak olmalıdır.

3. Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç

Dünyamızın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için çok büyük bir olumsuzluktur. Dünya, artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarf etmektedir. Bu amaç için kurumsallaşmaktadır. Standartlara duyulan ihtiyaç ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gerekir. Muhasebe Standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki başlıklarla ele alınabilir: (Kiracı, Köse,2002:49)

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız, 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

Muhasebe standartlarının kimin tarafından oluşturulacağı genel bir tartışma konusu olmuştur. Muhasebe Standartları uygulamada;

- 1) Mesleki organizasyonlar
- 2) Bağımsız özel sektör muhasebe standartları kurulları gibi özel sektör
- 3) Bağımsız devlet komisyonları
- 4) Devletin bakanlıkları gibi kamu sektörü
- 5) Devletlerarası özel veya resmi kuruluşlar gibi uluslararası kuruluşlar gibi kuruluşların ortak çalışmalarıyla oluşturulur (Ağca, 2006:61).

Özel sektör, muhasebe mesleğini ve finansal raporlama sürecinden etkilenen finansal rapor kullanıcıları, düzenleyiciler gibi diğer ilgi gruplarını kapsar. Kamu sektörü ise vergi otoriteleri, ticaret kanunlarından sorumlu bakanlıklar, sermaye piyasası kurulları gibi kamu örgütlerini kapsar (Ağca, 2006:61)

Uygulamada bu ilgi gruplarının muhasebe standardı oluşturmada ki rolü ve önemi, sahip oldukları güce ve etkiye göre ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı ülkelerde (Yazılı Hukuk Ülkeleri- Code Law Countries) şirket finansmanında bankaların ve devlet kredilerinin rolü büyüktür. Bu tür ülkelerde muhasebe uygulamaları genelde yasal düzenlemelerle (ticaret ve vergi kanunları) şekillenir ve bu nedenle standart oluşumunda kamunun rolü büyüktür. Bazı ülkelerde (İçtihat Hukuku Ülkeleri- Common Law Countries) ise şirket finansmanında menkul kıymet piyasaları ön plana çıkmaktadır. Bu tür ülkelerde muhasebe standartlarının oluşumunda öze sektörün rolü daha büyüktür (Ağca, 2006:62).

4. Muhasebe Standardı Türleri

Muhasebe standartları;

a) İşlemsel (Kayıtlamaya Dönük) Standartlar

b) Ölçme Standartları

c) Açıklama Standartları

olmak üzere üç grupta izlenir (Ağca, 2006:62).

a) İşlemsel (Kayıtlamaya Dönük) Standartlar : Muhasebe kayıtlarının nasıl tutulacağını ve finansal nitelikli işlemler ve olayların nasıl tanımlanacağı konuları ile ilgilenir. Bu tür standartlar Kıta Avrupa'sı muhasebe sistemlerinde yaygın olarak vardır. Buna verilebilecek en iyi örnek Fransız Muhasebe Planı'dır (Ağca, 2006:62).

b) Ölçüm Standartları: Hasılat, gider ile bilanço unsurlarının nasıl ölçülebileceğini açıklamayı amaçlar (Ağca, 2006:62).

c) Açıklamayı Standartları : Raporlama yapan birimin toplu, bölümsel ve özel formatta sunulan işlem ve olaylarla ilgili bilgilerinin, vasıflandırılması, yayınlanması ve sunumu ile ilgili kuralları konu edinir (Ağca, 2006:62).

5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uluslararası Alanda Kabulü

IOSCO ile IASC'nin üzerinde anlaştığı 'Core Standarts Project' (Temel Standartlar Projesi) 1999 yılında IASC tarafından tamamlanmış ve 2000 yılında IOSCO Teknik komitesince değerlendirilerek uluslar arası ihraçlarda ve kayda almalarda kabul edilmesi yönünde karar verilmiştir (Üstündağ , 2000:31-37).

12 Mart 2002'de Avrupa Parlemonosu 492 kabul ve 5 red oyuyla, 2005'ten sonra, sayıları 7.000'den fazla olan borsaya kayıtlı bütün AB şirketlerinin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında, IASC standartlarının

kullanmasını zorunlu kılan komisyon önerisini kabul etmiştir (Poroy, 2002:107-112).

Uluslararası Menkul Kıymetler Borsası Federasyonu, Basel Komitesi, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu, 22 ülkeyi kapsayan Ruhsatlı Muhasebeciler Arap Topluluğu, Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu'nu desteklemektedir (Casabona, Shoaf, 2002:16-20).

1998'den önce Amerika, İngiltere ve Japonya uyum konusuna karşıydı. Ancak, Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yeniden yapılandırılması konusunda Amerika'nın ve İngiltere'nin katkıları büyük olmuştur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu IASB ile uyumlu standartlar oluşturulmasına destek vermektedir. Amerika'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabulü önündeki en büyük engel Birleşik Devletler Menkul Kıymetler Borsası'nın görüşüdür. İngiltere, ayrıca AB'nin UMS'yi kabul etmesini desteklemiştir. Japonya bile artık standartların uyumlaştırılmasına yönelmektedir (Casabona, Shoaf, 2002:16-20).

Avustralya'da ki muhasebe standartlarını oluşturan kuruluş olan Finansal Raporlama Konseyi, Ocak 2005 itibariyle UMS'yi desteklediğini açıklamıştır (Casabona, Shoaf, 2002:16-20).

Kasım 1999'da Dominik Cumhuriyeti 1 Ocak 2000'den itibaren UMS'yi Dominik Cumhuriyeti Muhasebe Standartları olarak kabul etmiştir. Ekim 1999'da İskoçya Muhasebeciler Enstitüsü İngiltere borsasına kayıtlı işletmelerin İngiltere standartlarının yerine UMS'yi uygulamalarını desteklediklerini açıklamıştır (Stanko, 2000:21-26).

Ekim 1999'da Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği UMSK tarafından yayınlanan standartlara uyumla sağlanacak faydalar konusunda bir rapor hazırlamıştır (Stanko , 2000:21-26).

Şubat 1999'da Güney Asya Muhasebeciler Federasyonu 13. Konferansında UMS ile uyumu zorunlu hale getirilmesi konusundaki görüşünü açıklamıştır (Stanko, 2000:21-26).

6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci Ve Türkiye'de İzlenen Süreç

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Dünyadaki gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Öncelikli olarak dünyada ki gelişmelere şöyle bir göz atalım:

6.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak ABD’de Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan muhasebe standartları “ilke bazlı” standartlar olmasına karşın; ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri “kural bazlı”dır.

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'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir.(Sanlı, 2002:3).

ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 -1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir (Akgül ve Akay, 2004:9).

FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir. En sonuncusu Aralık 2002’de olmak üzere 148 adet FASB standardı yayınlanmıştır (Başpınar, 2004:43).

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, 2004:45).

Yukarıda belirtilen temel dayanakları gerçekleştirebilmek için tipik bir FASB Finansal Muhasebe Standardı Bildirisinin evrimi aşağıdaki adımlardan oluşur (Şensoy, 1997:36-37).

- a) Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine alınır,
- b) Söz konusu konu ile ilgili çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir görev gücü = task force oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır,

- c) FASB'ın teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizler yapılır,
- d) Bir araştırma memorandumunu taslağı hazırlanır ve açıklanır,
- e) Genellikle memorandumun açıklanmasından 60 gün sonra bir kamuya duyurma ve görüş alma toplantısı düzenlenir,
- f)Kurul kamuoyundan alınan tepkileri irdeler ve değerlendirir,
- g) Kurul yaklaşımları mütalaa eder ve açıklanmak üzere bir "exposure draft = eleştiriye açık taslak metin" hazırlar,
- h) Kamuoyunun yorumları için en az 30 günlük bir eleştiriye açık dönemden sonra kurul alınan tüm tepkileri değerlendirir,
- i) Bir komite kamuoyundan gelen yorumlar ışığında açık taslak üzerinde çalışır ve gerekli düzeltmeleri yapar,
- j) Kurul tüm üyeleri ile toplanarak düzeltilmiş taslak metine son şeklini verir ve bir standart bildirisini olarak yayımlanması için oylama yapar.

6.2 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İngiltere'de Yapılan Çalışmalar

İngiltere'de muhasebeyle ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış ve 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir. 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir (Akgül ve Akay, 2004:11).

1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. 1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi (ASC Accounting Standards Committee) olarak isimlendirilmiştir. Yine 1990 yılında, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu (ASB Accounting Standards Board) adını almıştır (Başpınar, 2004:44).

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 (Üstündağ, 2000: 41).

Ancak, ASC tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması bu yıllar boyunca; standartların uygulanması için yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşınamaması, ASC'nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır (Akgül ve Akay, 2004:11).

Yeni standart oluřturma sistemi 1989 Őirketler Kanunu ile geliřtirilmiř ve bu 1990 yılında İngiltere'de muhasebe standartlarının oluřturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına neden olmuřtur. Őirketler Kanunu hųkųmete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sųrecin gųzetiminden sorumlu kuruluřları onaylama ve bu kuruluřlara gerekli imkanları saęlama yetkisi vermiřtir. İngiltere'de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council FRC), standart oluřturma sųrecinin gųzetiminden ve etkin iřleyiřinden sorumlu kuruluřtur (Ūstųndaę, 2000:41).

Mevcut durumda İngiltere ve ABD sistemleri benzerlikler gųstermektedir. Ancak, İngiltere sisteminde sermaye piyasası dųzenleyici kuruluřunun etkinlięi sųz konusu deęildir. İngiltere ve ABD rneklelerinde dikkat çekici husus; her ikisinde de nceleri standart oluřturma sųrecinde meslek rgųtų hâkim iken, bu yapının deęiřtirilerek sadece muhasebe meslek rgųtlerinin deęil, finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi tųm ilgili çevrelerin grųřlerinin de sųrece katılımını saęlamaya ynelik bir yapılanmaya gidilmesi ve yasal yaptırım gųcųnųn daha belirgin hale getirilmesidir (Bařpınar, 2004:45).

6.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Ynelik Olarak Almanya'da Yapılan alışmalar:

Almanya'da kanunlarla getirilmiř detaylı muhasebe dųzenlemelerinin olduęa kklų bir tarihi vardır. Gųnųmųzde ise, dųzenlemeler AB çerçevesinde olmaktadır ve 1985 yılında AB'nin 4,7 ve 8. direktifleri Alman yasalarına geçirilmiř ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya bařlanmıřtır. Bu dųzenlemeler Alman yazılı hukukunu ve yazılı olmayan hukuku etkilemiřtir (Akgųl ve Akay, 2004:13).

Son zamanlara kadar, Almanya'da resmi olarak genel kabul grmųř muhasebe ilkelerini dųzenleme yetkisi ve sorumluluęu olan bir kurum oluřturulmamıř; yalnızca, Almanya Muhasebeciler Enstitųsų muhasebe konuları ve ilgili kanunlar ųzerine yorumlar ve açıklamalar yayınlamıřtır. (Bařpınar, 2004:45).

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komitee - DRSC) 1 Mayıs 1988'de yųrųrlųęe giren bir kanunla kurulmuř ve bu Őekilde bir zel sektr standart oluřturucu kurulunun oluřturulması ngrųlmųřtųr. DRSC'in kurulmasını mųteakip, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlařma imzalanmıř ve DRSC resmen Almanya'nın muhasebe standardı oluřturan kuruluřu olarak tanınmıřtır. Bu

gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS'lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır (Başpınar, 2004:48).

DRSC'nin standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın; muhasebe uygulamalarında muhafazakârlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında Amerikan modelinde ve uluslararası uygulamalara paralel, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun gündeme gelmesi, dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hâkim olan eğilimin anlaşılması açısından önemlidir (Akgül ve Akay, 2004:14).

6.4. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik Türkiye'de ki çalışmaları değerlendirecek olursak; Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:474).

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'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Başpınar, 2004:46).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği ya da uygun olmadığı durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmiştir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir (Başpınar,2004:488).

6.4.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar:

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır.

Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları Ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur.

Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.

6.4.2 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar:

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı 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 bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.

6.4.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar:

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır:

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

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğunu söylenemez. Bu komite, 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.

6.4.4 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar:

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.

Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkân tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir.

6.4.5 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar:

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır.

Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır: (Başpınar, 2004:48)

a) Seri XI, 1 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır:

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,

- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,

- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,

- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar,

- Ekler.

b) Seri XI, 3 Nolu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki" tebliğde yer alan konular ise şunlardır:

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,
- Mali tabloların kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar.

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır (Akgül ve Akay, 2004:18).

- Sermaye piyasası mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ ek olarak yayınlanan tebliğler,
- Menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esasları hakkında tebliğ,
- Sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ.

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren *Seri: XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”*i yayımlamıştır. Bu Tebliğ, ekinde yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere bütün uluslar arası muhasebe standartlarını kapsamakta, Tebliğde açıklanan standartlar bazı noktaların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadırlar.

6.4.6 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar:

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra

nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır. (Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayınlanmıştır)

Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

- 1) Muhasebenin temel kavramları,
- 2) Muhasebe politikalarının açıklanması,
- 3) Mali tablolar ilkeleri,
- 4) Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- 5) Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

6.4.7 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar:

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun'un (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) çıkması, muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır. 3568 sayılı Kanun çıktıktan sonra muhasebe standartlarının düzenlenme ihtiyacı da artmıştır. Ayrıca Türkiye'nin, IFAC'ın bir üyesi olması nedeni ile Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlü olduğu da bir gerçektir.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda 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 standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur (Başpınar, 2004:50).

Bu kurul, 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 ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

Kurulun teşkilatlanması tamamlanana kadar sekretarya hizmetleri, Başbakanlığın 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı Genelgesi uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yerine getirilmektedir.

TMUDESK'in kuruluş amacı; ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve bağımsız denetimde esas alınacak denetim standartlarını saptamaktadır. TMUDESK tarafından 'Türkiye Muhasebe Standartları' adı altında standartlar yayımlanmaktadır. Ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında, uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu olma ve Türk ekonomisinin ve işletmelerinin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurma ilkelerini benimsemiştir (Sayar Z., 2002:70-80).

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Yalkın, 2001:3):

1) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,

2) Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,

3) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,

4) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,

5) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Kanunla eklenen Ek-linci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

TMUDESK'in 09.02.1994-17.08.1999 tarihleri arasındaki birinci döneminde çalışmalar, 30 adet muhasebe standartları komisyonu ile bir adet denetim standartları komisyonu ile bir adet denetim standartları komisyonu tarafından yürütülmüş ve bu çalışmalar sonunda, Kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında, 11 adet standart taslağının 'Türkiye Muhasebe Standartı' olarak kabulüne oy birliği ile karar verilmiştir. 14.04.1996-17.08.1999 tarihleri arasında diğer muhasebe standartları ve denetim standartları üzerindeki çalışmalarını sürdürmüş ve 6 adet muhasebe standardına ilişkin son taslaklar hazırlanmıştır. Ele alınan bu standart taslakları biri TMS 1'in yerini almak üzere, 5 adet TMS olarak kabul edilmiştir. Yeni muhasebe standartlarının da 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle Kurulca kabul edilen TMS 15 adet olmuştur (Yalkın, 2002:1-7).

TMUDESK'in 25 Eylül 2001 tarihindeki kurul toplantısında, Banka ve benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması, Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Sözleşmeleri ve Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktiflerden oluşan 4 standart kabul edilmiştir. Böylece Türkiye Muhasebe Standartları 19 adet olmuştur (Yalkın, 2002:1-14).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 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 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir. TMSK; ulusal muhasebe standartlarının saptanmasının yanı sıra, uluslar arası muhasebe standartlarıyla uyumunun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir (Usta,2007:29).

Kurul, idari ve mali özerkliğe sahip olup, Başbakanlığa aittir. TMSK; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır (Usta,2007:29).

Kurul'un görevleri şunlardır :

- Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını 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 ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

- Gerekğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayınlamak
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak (Usta,2007:29).

Sonuç olarak muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi yadsınamaz. Bu nedenle, muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun örgütlenmesi ve faaliyetleri önemli bir adımdır. Kurul, muhasebe standartlarını geliştirme faaliyetlerini yürütürken, TMMOB'un yayınladığı standartlardan ve standarda dönüşmemiş standart taslaklarından yararlanacaktır. TMMOB, bugüne kadar sürdürdüğü çalışmalarla belli yetkilerle donatılmış Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapacağı çalışmalara önemli bir alt yapı oluşturmuştur. TMMOB, bugüne kadar yaptığı çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kültürünün doğmasına ve gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur ve yayınladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almıştır.

6.4.8 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar:

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayımlanmıştır.

7.Yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları, 1973 yılından 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından yayımlanmıştır. IASC 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olmuştur (IAS, 2007). Bu kapsamda IAS isminden IFRS'ye geçilmiştir. Eski standartların başka bir standart tarafından kaldırılana kadar IAS olarak

kalması ve çıkarılacak yeni standartların IFRS adıyla yayınlanması kararı alınmıştır (Yalkın, Demir ve Demir, 2006: 293).IFRS, hem dar hem de geniş anlamda tanımlanabilmektedir. Dar anlamda IFRS, IASC tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarından farklı olarak IASB tarafından yayınlanan yeni resmi bildirimler serisidir. Geniş anlamda IFRS, IASB tarafından onaylanan standartlar ve yorumlar ile IASC tarafından onaylanan yorumlar ve (Standing Interpretations Committee) Uluslararası Muhasebe Standartlarını içeren tüm IASB resmi bildirimleridir (IAS, 2007).

Tablo 4 : Uluslararası Muhasebe Standartları

IAS 1: Presentation of Financial Statements	TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu
IAS 2:	TMS 2: Stoklar
IAS 7: Cash Flow Statements	TMS 7: Nakit Akış Tabloları
IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, and Errors	TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
IAS 10 Events After the Balance Sheet Date	TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11 Construction Contracts	TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12 Income Taxes	TMS 12: Gelir Vergileri
IAS 14 Segment Reporting	TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama
IAS 16 Property, Plant and Equipment	TMS 16: Maddi Duran Varlıklar
IAS 17 Leases	TMS 17: Kiralama İşlemleri
IAS 18 Revenue	TMS 18: Hasılat
IAS 19 Employee Benefits	TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri
IAS 23 Borrowing Costs	TMS 23: Borçlanma Maliyetleri
IAS 24 Related Party Disclosures	TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements	TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
IAS 28 Investments in Associates	TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar
IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions Superseded by	TMS 30: Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar

IFRS 7 effective 2007.	
IAS 31 Interests In Joint Ventures	TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation Disclosure provisions superseded by IFRS 7 effective 2007.	TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum
IAS 33 Earnings Per Share	TMS 33: Hisse Başına Kazanç
IAS 34 Interim Financial Reporting	TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS 36 Impairment of Assets	TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38 Intangible Assets	TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement	TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
IAS 40 Investment Property	TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41 Agriculture	TMS 41: Tarımsal Faaliyetler
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)	Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS)
IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2 Share-based Payment	TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3 Business Combinations	TFRS 3: İşletme Birleşmeleri
IFRS 4 Insurance Contracts	TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures	TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar
IFRS 8 Operating Segments	

Kaynak : Korkmaz, Temel, Birkan, 2007 s:98-105

8. Ülkemizde Muhasebe Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet güdümünde gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de ortakların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır. Ancak TTK’nun hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya yeterince yansımamıştır. Bunun yanında, vergi yasalarında vergi matrahının belirlenmesine yönelik hükümlerle birlikte işletmelerin muhasebe, kayıt ve

belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve bu hükümlere uyulmamasına yönelik etkili müeyyidelerin bulunması, SPK tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi yasaları çerçevesinde, vergi matrahının tespitine yönelik olarak yürütülmesi sonucunu doğurmuştur (Sayar , Z., 2002, s:70-80).

TTK ve vergi mevzuatına ek olarak, muhasebe standartları ve tekdüzen muhasebe sistemine ilişkin gelişmeler esas olarak: ‘İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu’ tarafından hazırlanan tek düzen muhasebe sistemi, bankalara ilişkin düzenlemeler, sigorta şirketlerine ilişkin düzenlemeler, SPK tarafından yapılan düzenlemeler, Maliye Bakanlığı’na Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile yapılan düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu gelişmelere ek olarak 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB tarafından ‘Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’ oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından ‘Türkiye Muhasebe Standartları’ yayınlanmıştır (Sayar Z., 2002, s:70-80).

Bankalar, sigorta şirketleri ve finans kuruluşlarına ilişkin özel düzenlemeler dışında, ülkemizde muhasebe alanında mevcut MSUGT, SPK düzenlemeleri ve TMUDESK tarafından oluşturulan standartların ortaya çıkardığı bir uyumsuzluk söz konusu olduğu görülmektedir. Bu yapı, Türkiye’de muhasebe standartları konusunda tek düzen yerine çok başlılığa neden olmaktadır (Sayar Z., 2002, s:70-80).

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan MSUGT ile getirilen ‘Tek Düzen Hesap Planı’, SPK düzenlemelerine paralellik arz etmekte ancak bu düzenleme sadece hesap planı ve açıklamalarını içermekte, değerlendirme ve uygulama standartlarına yer vermemektedir (Sayar Z., 2002, s:70-80).

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. SPK tarafından tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayınlanmakta olup, düzenleme bulunmayan konularda uluslar arası standartlarda benimsenen esasların uygulanabilmesi öngörülmektedir (Sayar Z., 2002, s:70-80).

9.Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin esasların ‘Kavramsal Çerçevesi’ ile tek tip finansal tabloların, uluslar arası finansal raporlama standartlarına uygun biçimde düzenlenmesi için dikkat edilecek konulara

TMSK tarafından hazırlanarak Resmi Gazete’de yayınlanan ‘Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulması Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ’ ile ‘Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Tebliği’ ile açıklık getirilmiştir. Söz konusu iki tebliğ, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Yayınlanan standartlara tüm kesimlerin uymaları zorunlu hale getirmek için bir yandan temel yasa olan Türk Ticaret Kanunu değişiklik tasarısında amir hükümlere yer verilirken (TTK Tasarısı madde 88) diğer yandan yeni Bakanlar Kanunu’na da Türkiye Muhasebe Standartları’na uyum ile ilgili hükümler konmuştur.

Muhasebe standartları 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Halka açık Şirketler ve Bankalar zaten Uluslararası Muhasebe Standartları’nı uygulamak durumunda olduklarından, bu kurumlar açısından herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Sigorta şirketleri de bu yıl Uluslar arası Muhasebe Standartları’nı uygulamak durumunda olduklarından, bu kurumlar açısından herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Sigorta şirketleri de bu yıl Uluslararası Muhasebe Standartları’na uymayı hedeflediklerinden bu yürürlük onlar açısından da geçerlidir.

Bu kuruluşlar dilerlerse kendi standart tebliğlerini bu standartlara uyumlu hale getirecekler, isterlerse yürürlükten kaldıracaklardır. Ancak, TMSK tarafından yayımlanan bu standartlar, aynen Uluslar arası Muhasebe Standartları’nda(yeni ismi ile Uluslar arası Finansal raporlama Standartları) olduğu gibi ilke bazlı olmaları nedeniyle, kendi alanlarını kontrol ve disiplin altında tutmakla görevli olan Maliye, SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, EPDK gibi düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, Türkiye Muhasebe Standartları’na aykırı olmamak şartı ile kendi alanlarını ilgilendiren ayrıntıya ilişkin ihtiyatlı düzenlemeleri yapmaya devam edeceklerdir. Ancak bu ayrıntı düzenlemelerin adı artık ‘Muhasebe Standardı’ olmayacaktır.

Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları aşağıdaki gibidir :

Tablo 5: Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları

KONU Resmi Gazete Tarih ve Sayısı

TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	08.01.2009 27104
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri (Değişiklik)	13.08.2008 26966
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	13.08.2008 26966
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar (Değişiklik)	08.01.2009 27104
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TMS 18 : Hasılat (Değişiklik)	08.01.2009 27104
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	08.01.2009 27104
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)	31.12.2008 27097
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar	25.03.2006 26119
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	12.02.2009 27139
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	13.08.2008 26966
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	13.08.2008 26966
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	28.11.2008 27068
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	08.01.2009 27104
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk	29.07.2009 27303

Uygulaması (Değişiklik Tebliği)	
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri (Yeni)	13.08.2008 26966
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)	13.05.2009 27227
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Değişiklik)	29.07.2009 27303
TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 26066
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar (Değişiklik)	13.05.2009 27227
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri (Değişiklik)	29.07.2009 27303
Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:64)	15.07.2007 26583
Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları ve Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:71)	13.08.2008 26966

KAYNAK: <http://www.muhasestandartlari.com/>

Günümüzde yaşanan gelişmeler yakın gelecekte, gerek uygulama gerekse teori ve öğretilerde artık Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartların geçerli olacağını ve ülkede halen yürürlükte bulunan muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin bu standartlara uyumlu hale getirileceğini göstermektedir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın geçerliliği konusunda yön veren gelişmeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı taslağında, tüm işletmeleri kapsayacak şekilde, muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanacak muhasebe standartlarına uyulacağına dair hüküm koyulmuştur. Taslağın 69. ve 88. maddelerinde, yılsonu finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları'na uyularak düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun bu alandaki yetkisi açıkça tanımlanmıştır.
- BDDK tarafından Bankalar Kanunu'nun yerini almak üzere hazırlanan Kredi Kuruluşları Kanun Tasarısı taslağında da, muhasebe ve finansal raporlama konularında yapılacak düzenlemelerde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun görüşü alınacağı belirtilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumun sağlanması amacıyla herhangi bir usulsüzlük cezası öngörülmemiştir. Ancak yayınlanan muhasebe standartlarına uyulmaması halinde, söz konusu bu durumun da kendi içinde aşağıdaki olumsuz sonuçları doğuracağı Kurul tarafından vurgulanmıştır :

- Neye göre çıkarıldığı belli olmayan mali tabloların onu düzenleyenlerin dışında kimseye bir şey ifade etmeyecektir.
- Vergi İdaresi standartlara uymayan bilanço karına itibar etmeyecektir.
- Yeminli Mali Müşavirler ve bağımsız denetim kuruluşları bu mali tabloları tasdik etmeyecektir.
- Çıkarılan bilançolar ile borsaya kota olunulmayacaktır.
- Bankalardan kredi alınamayacaktır.
- Yılsonu finansal tablolar yurtdışında kabul görmeyecektir

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARINDA İLKE BAZLILIK KURAL BAZLILIK KARŞILAŞTIRMASI

İlke bazlı yaklaşımla hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. 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 benzer hatta aynı işlemler farklı şekilde yorumlanacaktır.

Literatürde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS)'nin ilke bazlı, Amerika'da uygulanmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP)'in ise kural bazlı olduğu belirtilmektedir. US GAAP'in kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren bir çok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların detaylı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır.

1. İlke Bazlı Muhasebe Standartları

İlke ve kural kelimelerinin sözlük anlamları Türk Dil Kurumu'nun (TDK) güncel sözlüğünde şu şekilde yer almaktadır:

İLKE: temel düşünce, temel inanç, unsur, prensip, temel bilgi

Muhasebe Standartları yönünden ilke kavramı ile daha genel, kullanan kişinin yorumunun da içerisinde yer alabildiği temel özellikli prensiplerden bahsedilmektedir.

İlke bazlı yaklaşımla hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. Bu durum “mesleki yargı” olgusunu ön plana çıkarmaktadır. Gibbins ve Mason (1988) mesleki yargıyı “bilgi, deneyim, nesnellik ve doğruluktan oluşan bir kombinasyon” olarak tanımlamaktadır. CICA (1989)'nın yayınlamış olduğu el kitabında ise “birden fazla seçenek karşısında deneyim, bilgi ve yürürlükteki standartları dikkate alarak yapılan seçim” tanımı yer almaktadır. İlke bazlı muhasebe standartları “özün önceliği” kavramını esas almaktadır. Hatta Psaros ve Trotman (2004), ilke bazlı standartlar kavramı yerine “özün önceliği bazlı standartlar” kavramını kullanmışlardır (Balsarı, 2007:105-118).

Kuralların zamanla amaç ve fonksiyonlarını yitirmesi ve iş dünyasında yaşanan hızlı gelişmeler, ilke bazlı standartlara olan ihtiyacı artırmaktadır (Kershaw ,2005). İlke bazlı muhasebe standartlarının sahip olduğu içerik kullanıcıların işlemlerin gerçek ekonomik değerlerini yansıtmasına olanak

verirken niyet ve mesleki yargının kötüye kullanılması ile beraber tam tersi bir sonuca da yol açabilmektedir (SEC,1999).

Laureen vd. (2003), mevcut tartışmalar ışığında getirilmesi gerektiği düşünülen ilke bazlı standartların hazırlanmasında, aşağıdaki hususların dikkate alınması gerektiğini belirtmişlerdir;

*Finansal raporlama sürecinde, işlemlerin biçimleri değil özleri dikkate alınmalıdır

* Standartın konusunu oluşturan temel ekonomik işlemlerin tanımı verilmelidir. Bu tanım işlemin gerçek ekonomik gerçekleri ile ilgili olmalı ve bu konuda ortak, açık ve net bir anlayış sağlamalıdır.

*Standart, işlemlerin ekonomik gerçeklerinin finansal tablolarla ilişkilendirilmesinin genel şeklini göstermeli ve bu ilişkilendirmede kavramsal çerçeveyi sınıflandırma ve ölçme konularında rehber almalıdır.

*Standartlar düzenledikleri ekonomik işlemlerle ilgili olarak getirilen ilkelerin uygulamasını içeren uygulama rehberleri ile desteklenmelidir.

*Standartlar hazırlanırken kavramların isimlendirilmesine özen gösterilmelidir. Yeni isimler oluştururken farklı çıkarımlar yapılabileceğinden yola çıkılarak açık ve net tanımlara yer verilmelidir.

*Standartlar raporlanan işlemlerin gerçek ekonomik nedenleri, raporlamadaki varsayımlar ve diğer açıklayıcı bilgilerin sunumunu da gerekli kılmalıdır.

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 benzer hatta aynı işlemler farklı şekilde yorumlanacaktır. Öte yandan bol miktarda kural ve şekil şartı farklı işlemleri belli formata uydurarak benzer işlem gibi raporlanmasını sağlayacak ve bu yolla sağlanan karşılaştırılabilirlik sadece yüzeysel düzeyde olabilecektir (Schipper, 2003).

2. Kural Bazlı Muhasebe Standartları

Literatürde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS)'nin ilke bazlı, Amerika'da uygulanmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP)'in ise kural bazlı olduğu belirtilmektedir.

Türk Dil Kurumu'nun (TDK) güncel sözlüğünde şu şekilde yer almaktadır:

Kural; bir sanata, bir bilime, bir düşünce ve davranış sistemine temel olan, yön veren ilke, nizam.

Kurallar ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır. Kurallar genelde örnekleri, sayısal sınırları ve uygulanacağı şartların detaylarını içermektedir.

Muhasebe standartları gereksinimlere göre tamamen ilke-bazlı ya da tamamen kural bazlı gibi bir çizginin iki ucunda olabilecekleri gibi iki ucun arasında herhangi bir noktada da olabilirler.

US GAAP'ın kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren bir çok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların detaylı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır. US GAAP'ın bu kadar çok kural içermesi hemen oluşmuş bir durum değildir. Bu kurallar uygulamacılardan zaman içerisinde FASB 'ye gelen talepler sonucunda oluşturulmuştur. UFRS'nin daha ilke-bazlı oluşu bu standartların çok yeni olmasına bağlanmakta ve ileride uygulamadan gelecek rehberlik talebi doğrultusunda UFRS'nin de daha detaylı kurallar içereceğini öngörülmektedir (Nelson ,2002).

Amerika Birleşik Devletleri' nde 1887 yılında kurulan ve bir özel sektör kuruluşu olan Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü(AICPA), 1934 yılında kurulan ve bir kamu kuruluşu olan ABD Sermaye Piyasası Kurulu(SEC), ve 1973 yılında kurulan ve bir özel sektör kuruluşu olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(FASB) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin(US GAAP) oluşturulmasında etkili olan kuruluşlardır. Ayrıca, AICPA tarafından kurularak 1939-1959 yılları arasında 51 adet bülten yayınlayan Muhasebe Prosedürleri Komitesi(CAP) ile yine AICPA tarafından kurularak 1959-1973 yılları arasında 31 adet bildiri yayınlayan Muhasebe İlkeleri Kurulu(APB) US GAAP standartlarının meydana gelmesinde etkili olan kuruluşlardır (Balsarı, 2007:105-118).

US GAAP kavramsal çerçeve içerisinde finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını ön planda tutmuştur ve bu nedenle kesin kurallar içermektedir. Kesin kurallar getirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda daha az hukuki dava açılmasına ve açılan davaların daha kolaylıkla çözülmesine olanak sağlamıştır (Schipper, 2003).

US GAAP'a yöneltilen en önemli eleştiri ise, işletme yöneticileri tarafından işlemlerin muhasebe standartlarındaki kurallara göre düzenlenerek, işlemin özüne aykırı gösterilmesine olanak sağlamasıdır (Alexander ,2006; Benston, 2006; Nelson, 2002).

US GAAP'a yöneltilen diğer bir eleştiri ise standartların çok detaylı olmasından dolayı anlaşılmasının zor olması ve bazen kendi içerisinde tutarsızlığa düşmesidir. Ayrıca kesin kuralların sürekli gelişen ve değişen

kompleks işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak vermesi çok zordur (Schipper, 2003; Alexander,2006).

ABD'deki muhasebe uygulanmasında belki de en büyük problem, denetçilerin finansal raporların doğruluğunu US GAAP'e uygunluğuna göre saptamalarıdır. Başka bir deyişle, özün önceliği kavramı yerine US GAAP'e uygunluk finansal raporların denetlenmesinde ön planda tutulmuştur (Balsarı, 2007:105-118).

3. Ülke Bazlı Ve Kural Bazlı Muhasebe Standartlarının Farklılıkları

Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolarındaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu nedenle, muhasebe ve raporlama uygulamalarında, muhasebe otoriteleri genelde Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) veya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) uygulamalarını tercih etmektedir. Ancak , son yıllarda US GAAP ve UFRS arasındaki farklılıklar da yatırımcıyı huzursuz etmekte ve bütün dünyanın kabul edeceği muhasebe ortak dilinin sağlanması için muhasebe düzenlemesi yapan otoriteleri harekete geçirerek, birçok ülke ve kurumu uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi, gerekirse revize edilmesi ve uygulanması konusunda görüş birliğine sürüklemektedir. Özellikle US GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi konusunda 18 Eylül 2002 tarihinde FASB ve IASB arasında yapılan Norwalk Antlaşması bu gelişmeleri sağlayan en önemli adımlardan birisi olmuştur.Ayrıca, Avrupa Birliği 'de; 19 Temmuz 2002 tarihinde Avrupa Parlamentosu'nda kabul edilen (EC) No 1606/2002 sayılı düzenleme ile, uluslararası muhasebe standartlarının üye ülkelerdeki kullanım esaslarını hükme bağlamıştır (Akdoğan,yy.) .

Norwalk anlaşması, 18 Eylül 2002 tarihinde FASB ile IASB arasında Norwalk anlaşması imzalanmıştır. Yapılan Norwalk Anlaşması' nda, hem iç piyasalarda, hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi konusunda anlaşmaya varmışlardır. İki kuruluş bu anlaşmayla aşağıdaki konularda üzerinde çalışmaya başlamışlardır (Kaya,y.y.):

- a)US GAAP ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında var olan bireysel farklılıkları ortadan kaldırmak,
- b)Gelecek çalışma programlarını eşgüdümlü hale getirmek,
- c) Mevcut ortak projelerde ilerleme kaydetmek,
- d) Yorum Kurullarını faaliyetlerini koordine etme konusunda teşvik etmek.

US GAAP ve UFRS’de temel niteliksel özellikler benzer olsa da kavramsal çerçevelerinde tanım ve yaklaşım farkları bulunmaktadır. Bu farklılıkların standartların oluşturulmasında önemli etkisi bulunmaktadır (Balsarı, 2007:105-118).

Bu farklılıklar aşağıda ki gibi sıralanmıştır :

3.1. İhtiyaca Uygunluk

IASB’ye göre bilginin ihtiyaca uygunluğu; “kullanıcıların geçmiş bugün ve gelecekteki olayları değerlendirme ya da geçmiş değerlendirmelerini doğrulama veya düzeltme yoluyla ekonomik kararlarını etkilemesi.” olarak tanımlanmaktadır. FASB’ye göre “Muhasebe bilgisi kullanıcılara geçmiş, bugün ve gelecekteki olayların sonuçlarıyla ilgili öngörülme de ya da beklentileri doğrulama veya düzeltmede yardımcı olarak kullanıcıların kararlarında değişiklik yapmaya yetkinse ihtiyaca uygundur.” Bu tanımlar incelendiğinde, IASB’ye göre bilginin ihtiyaca uygun olabilmesi için “kararları etkilemesi” şartının olması FASB’ye göre ise “etkilemeye yetkin” olması gerekmektedir (Balsarı, 2007:111).

3.2. Güvenilirlik

IASB’ye göre bir bilginin güvenilir olması için “temsil etmeye niyet ettiği ya da temsil etmesi beklenen işlemleri ve olayları doğru bir şekilde temsil etmelidir” (IASB Conceptual Framework). IASB kavramsal çerçevesinde, güvenilirlik özelliği “temsilde doğruluk (faithful representation)”, “özün önceliği (substance over form)”, “tarafsızlık (neutrality)”, “ihtiyatlılık (prudence)” ve “tamlik (completeness)” kavramlarını içermektedir. UFRS ve US GAAP’in yakınsama sürecinde yapılan çalışmalarda ihtiyatlılığın üzerinde muhasebe bilgisinin değil, muhasebe meslek mensuplarının bir özelliği olarak durulmuştur (Balsarı, 2007:111).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında güvenilirliğin belirleyici niteliklerini inceleyecek olursak:

Temsilde doğruluk; bir işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçek durumu gösterecek biçimde finansal tablolarda sunumunu ifade eder.

Doğrulanabilirlik; bir bilginin, aynı değerlendirme yöntemini kullanan farklı kişilerin rahatlıkla ulaşabilmesini ifade eder.

Tarafsızlık; olayları yansıtırken belirli kimselerin çıkarının gözetilmemesi olarak tanımlanabilir.

Özün önceliği; ise bir bilginin tanımlamayı amaçladığı işlem ve diğer olayları doğru bir şekilde tanımlaması için bu işlem ve bilgilerin sadece yasal

görünümleri değil, bunların özleri ve ekonomik gerçekler de dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekir.

Tamlık; finansal tablolardaki bilgilerin maliyet ve önemlilik sınırları elverdiğince tam olmasıdır.

İhtiyatlılık; belirsizlik durumunda öngörülmemeye yapmak için mesleki yargıyı varlıkları ve geliri çok, yükümlülükleri ve giderleri az göstermeyecek şekilde dikkatli kullanmaktır.

3.3. Anlaşılabilirlik

Anlaşılabilirlik; “Finansal tablolarda yer alan bilgilerin taşınması gereken önemli bir özellik kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır. Bu konuda, kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır. Ancak, karmaşık konularla ilgili olup kullanıcıların ekonomik karar verirken yararlanabilecekleri ve finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablolardan da dışlanmamalıdır.” (TMSK Kavramsal Çerçeve paragraf 25)

Anlaşılabilirlik, tablo kullanıcısının taşıdığı özellikler ile sunulan bilginin özellikleri arasında ilişki oluşturmaktadır. Bilgi istenen diğer tüm özellikleri taşıyor bile olsa anlaşılabilirlik özelliği sağlanmadıkça bir değeri yoktur (Hartman, 1995).

3.4. Karşılaştırılabilirlik

Karşılaştırılabilirlik; “Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkânları olmalıdır. Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme imkânına sahip olması gerekir. Böylece, benzer işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin hem bu işletmede hem de diğer işletmelerde nasıl ölçümlendiği ve gösterildiği zaman içerisinde, istikrarlı bir şekilde takip edilebilir.” (TMSK Kavramsal Çerçeve paragraf 39).

US-GAAP'ta yer alan tanıma göre ise karşılaştırılabilirlik özelliği “iki ve daha fazla ekonomik koşul altındaki benzerlik ve farklılıkları tanımlama olanağı sağlamaktadır.” Buna göre, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması

gerekmektedir. FASB'ye göre finansal tabloların işletmeler arası karşılaştırılabilir olması için aşağıdakilerin sağlanması gerekmektedir

(Balsarı, 2007:109):

a)Özel bir muhasebe uygulaması veya yöntemi gerektiren durumların belirlenmesi ve tanımlanması.

b)Bu durumlara uygulanan farklı muhasebe uygulama ve yöntemlerinin giderilmesi

US GAAP ve UFRS'nin yakınsama sürecinde, tek bir kavramsal çerçeve oluşturma düşüncesiyle IASB ve FASB gerek temel niteliksel özellikler gerekse bu özelliklerin belirleyici niteliklerini uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar. Şu ana kadar yaptıkları çalışmalarda ihtiyaca uygunluk, aslına uygun sunum, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirliği temel niteliksel özellikler olmasını uygun bulmuşlardır (IASB, 2006) .

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
ULUSLARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA İLKE
BAZLILIK İLE KURAL BAZLILIK,
AFYONKARAHİSAR, UŞAK, ESKİŞEHİR VE KÜTAHYA
İLLERİNDE MUHASEBE MESLEK ELAMANLARI ÜZERİNDE
BİR ARAŞTIRMA

1. Araştırmanın Amacı

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının (US GAAP) kural- bazlı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) ise ilke- bazlı olduğu yönünde genel bir görüş mevcuttur. Ama kural bazlı ve ilke bazlı standartlar arasındaki fark tam olarak ortaya çıkarılamamıştır. Bu fark uygulamada ki farklılıklarla ortaya çıkmaktadır. Bu araştırma ile öncelikle kural-bazlı ve ilke- bazlı standartların arasındaki ayrımı incelemekte ve Afyonkarahisar, Uşak, Kütahya ve Eskişehir’de yapılan anket çalışması ile bu illerde ki muhasebe uygulamalarında ilke bazlı mı yoksa kural bazlı mı standartların hakim olduğu araştırılmıştır.

2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın evrenini Afyonkarahisar, Kütahya, Uşak ve Eskişehir’de ki Serbest çalışan muhasebeciler oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında tesadüfen Afyonkarahisar ilinden seçilen 44 muhasebeci, Eskişehir ilinden 63 muhasebeci, Uşak ilinden 50 muhasebeci, Kütahya ilinden 43 muhasebeci olmak üzere toplam 200 muhasebeci ile görüşülmüştür. Araştırma kapsamına 320 muhasebeci alınmış ama 200 muhasebeciden cevap alınmıştır. Dolayısıyla geri dönüşüm oranı %62.5’dir.

3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmaya katılan muhasebecilere yüz yüze görüşme tekniği ile anket uygulanmıştır. Uygulanan anket ekte verilmiştir. Elde edilen veriler SPSS18 istatistik programına yüklenerek, frekans tabloları ve çapraz tablolar elde edilmiştir. Elde edilen tabloların analiz edilmesi, yorumlanmasıyla analiz sonuçlarına ulaşılmıştır.

Uygulanan ankette sonuç, verilen cevaplarla ölçülmeye çalışılmıştır. Anket soruları hazırlanırken Katılıyorum cevabının US GAAP’i (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri), Katılmıyorum cevabının ise UFRS’yi (Finansal Raporlama Standartları) temsil edecek şekilde düzenlenmiştir. Katılıyorum veya katılmıyorum cevabının neyi temsil ettiği anketin uygulandığı meslek elamanlarına yanlı cevap verebilecekleri düşünülerek açıklanmamıştır.

4. Araştırmanın Hipotezi

Araştırma kapsamında; teste tabi tutulan hipotez şudur; Türkiye’de ki muhasebeciler Kural bazlı muhasebe standartlarını kullanmayı tercih etmektedirler.

5. Verilerin Sunulması

Verilerin sunulması üç bölümde yapılmıştır. İlk bölüm cevaplayıcı olan muhasebecilerin kişisel bilgilerinden oluşmakta, ikinci bölüm cevaplayıcı muhasebecilerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) hakkındaki bilgilerinin ölçülmesi ve son bölümde de cevaplayıcı olan muhasebecilerin günlük muhasebe uygulamalarına yönelik sorularla ilke bazlılık veya kural bazlılık yanlısı olup olmadıklarının ölçülmüştür.

5.1 Muhasebecilere İlişkin Kişisel Bilgiler

Yapılan araştırmaya katılan muhasebecilerin kişisel bilgileri 3 başlık halinde incelenmiştir.

5.1.1 Muhasebecilerin Eğitim Durumları

Tablo 6: Muhasebecilerin Eğitim Durumları

EĞİTİM DURUMU		LİSE	ÖNLİSANS	LİSANS	TOPLAM
AFYONKARAHİSAR	Sayı	3	9	32	44
	Yüzde	6.8	20.5	72.7	100
ESKİŞEHİR	Sayı	6	13	44	63
	Yüzde	9.5	20.6	69.8	100
UŞAK	Sayı	5	8	37	50
	Yüzde	10	16	74	100
KÜTAHYA	Sayı	3	8	32	43
	Yüzde	7	18.6	74.4	100
TOPLAM	Sayı	17	38	145	200
	Yüzde	8.5	19	72.5	100

Afyonkarahisar ilinde yapılan araştırma sonucunda; 44 Muhasebeciden 3 kişi Lise mezunu,9 kişi önlisans mezunu ve 32 kişi ise lisans mezunudur. Bu durumda dağılıma göre %7 ‘si lise, % 20’si önlisans ve % 73’ü ise lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir

Eskişehir ilinde yapılan araştırma sonucunda 63 Muhasebeciden 6 kişi Lise mezunu, 13 kişi önlisans mezunu, 44 kişi Lisans mezunudur. Bu durumda dağılıma göre % 10 lise, % 21 önlisans ve %69 lisans mezunu tespit edilmiştir.

Uşak ilinde yapılan araştırmaya göre, 5 kişi Lise mezunu, 8 kişi önlisans ve 37 kişi lisans mezunudur. Bu durumda dağılıma göre %10'u Lise mezunu, %16'sı önlisans ve %74'ü ise Lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir.

Kütahya ilinde yapılan araştırmaya göre, 3 kişi Lise mezunu, 8 kişi önlisans ve 32 kişi lisans mezunudur. Bu durumda dağılıma göre %7'si Lise mezunu, %19'u önlisans ve %74'ü ise Lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan 200 muhasebeciden 17 kişi Lise mezunu, 38 kişi önlisans mezunu, 145 kişi ise lisans mezunudur. Yüzdeler dağılımına göre ise %8'i lise, % 19'u önlisans ve %73'ü ise lisans mezunu olduğu görülmektedir.

5.1.2.Muhasebecilerin Ünvan Profilleri

Tablo 7: Muhasebecilerin Ünvan Profilleri

ÜN VANI		S.M	S.M.M.M	Y.M.M	TOPLAM
AFYONKARAHİSAR	Sayı	12	26	6	44
	Yüzde	27.3	59.1	13.6	100
ESKİŞEHİR	Sayı	19	32	12	63
	Yüzde	30.2	50.8	19.0	100
UŞAK	Sayı	14	28	8	50
	Yüzde	28	56	16	100
KÜTAHYA	Sayı	10	25	8	43
	Yüzde	23.3	58.1	18.6	100
TOPLAM	Sayı	55	111	34	200
	Yüzde	27.5	55.5	17.0	100

Afyonkarahisar ilindeki araştırma da 44 muhasebecinin 12 kişisi Serbest Muhasebeci (S.M), 26 kişi Serbest muhasebeci mali müşavir (S.M.M.M), 6 kişi ise Yeminli mali müşavir (Y.M.M) ,yüzdeler dağılıma göre ise % 27'si SM, %59'u SMMM ve %14'ü YMM olduğu tespit edilmiştir.

Eskişehir ilindeki araştırma da 63 muhasebecinin 19 kişisi Serbest Muhasebeci (S.M), 32 kişi Serbest muhasebeci mali müşavir (S.M.M.M), 12 kişi ise Yeminli mali müşavir (Y.M.M) ,yüzdeler dağılıma göre ise % 30'u SM, %51'i SMMM ve %19.0 YMM olduğu tespit edilmiştir.

Uşak ilindeki araştırma da 50 muhasebecinin 14 kişisi Serbest Muhasebeci (S.M), 28 kişi Serbest muhasebeci mali müşavir (S.M.M.M), 8 kişi ise Yeminli mali müşavir (Y.M.M) ,yüzdeler dağılıma göre ise % 28 SM, %56 SMMM ve %16 YMM olduğu tespit edilmiştir.

Kütahya ilindeki araştırma da 43 muhasebecinin 10 kişisi Serbest Muhasebeci (S.M), 25 kişi Serbest muhasebeci mali müşavir (S.M.M.M), 8 kişi ise Yeminli mali müşavir (Y.M.M) ,yüzdeler dağılıma göre ise % 23'ü SM, %58'i SMMM ve %19'u YMM olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan 200 muhasebeciden 55 kişi Serbest Muhasebeci (S.M), 111 kişi Serbest muhasebeci mali müşavir (S.M.M.M), 34 kişi ise Yeminli mali müşavir (Y.M.M) ,yüzdeler dağılıma göre ise % 28 SM, %55 SMMM ve %17.0 YMM olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 8: Araştırmadaki Muhasebecilerin Eğitim Durumuna göre Ünvan Durumları

Öğrenim Durumu		Ünvanı			Toplam
		S.M	S.M.M.M	Y.M.M	
Lise	Sayı	17	0	0	17
	Yüzde	30,9	0	0	8,5
Önlisans	Sayı	37	1	0	38
	Yüzde	67,3	0,9	0	19,0
Lisans	Sayı	1	110	34	145
	Yüzde	1,8	99,1	100,0	72,5
Toplam	Sayı	55	111	34	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Araştırmaya katılan 200 muhasebeciden 55'i SM ve bu SM'lerin 17 kişisi lise, 37 kişisi önlisans ve 1 kişide lisans mezunudur. Yüzde olarak ise SM'lerin %31 'i lise, %67'si önlisans ve %2'i ise lisans mezunudur.111 S.M.M.M 'den 1 kişi önlisans ve 110 kişi lisans mezunudur. Yüzdeler payına göre ise %1 önlisans ve % 99 lisans mezunudur. 34 Y.M.M'in hepsi lisans mezunudur. Araştırmaya katılan 200 muhasebeciden hiçbiri Yüksek Lisans mezunu değildir.

5.1.3. Muhasebecilerin Kıdem Yıllarının Durumu

Tablo 9: Muhasebecilerin Kıdem Yıllarının Durumu

Kıdem Yılı		1-5 YIL	6-10 YIL	11-15 YIL	16 ve Üstü YIL	Toplam
Afyonkarahisar	Sayı	10	11	10	13	44
	Yüzde	22.7	25.0	22.7	29.5	100
Uşak	Sayı	11	17	14	8	50
	Yüzde	22.0	34.0	28.0	16.0	100
Kütahya	Sayı	11	9	16	7	43
	Yüzde	25.6	20.9	37.2	16.3	100
Eskişehir	Sayı	17	14	22	10	63
	Yüzde	27.0	22.2	34.9	15.9	100
Toplam	Sayı	49	51	62	38	200
	Yüzde	24.5	25.5	31	19	100

Afyonkarahisar ilindeki 44 muhasebecinin kıdem durumuna baktığımızda; 10 kişi 1-5 yıl kıdeme, 11 kişi 6-10 yıl kıdeme, 10 kişi 11-15 yıl kıdeme ve 13 kişi 16 ve üstü yıl kıdeme sahiptir. Yüzdeler olarak %23'ü 1-5 yıl, % 25'i 6-10 yıl kıdeme, %23'ü 11-15 yıl kıdeme ve %30'u 16 ve üstü yıl kıdemi mevcuttur.

Uşak ilindeki 50 muhasebecinin kıdem durumuna baktığımızda; 11 kişi 1-5 yıl kıdeme, 17 kişi 6-10 yıl kıdeme, 14 kişi 11-15 yıl kıdeme ve 8 kişi 16 ve üstü yıl kıdeme sahiptir. Yüzdeler olarak %22'si 1-5 yıl, % 34'ü 6-10 yıl kıdeme, %28'i 11-15 yıl kıdeme ve %16'sı 16 ve üstü yıl kıdemi mevcuttur.

Eskişehir ilindeki 63 muhasebecinin kıdem durumuna baktığımızda; 17 kişi 1-5 yıl kıdeme, 14 kişi 6-10 yıl kıdeme, 22 kişi 11-15 yıl kıdeme ve 10 kişi 16 ve üstü yıl kıdeme sahiptir. Yüzdeler olarak %27'si 1-5 yıl, % 22'si 6-10 yıl kıdeme, %35'i 11-15 yıl kıdeme ve %16'sı 16 ve üstü yıl kıdemi mevcuttur.

Kütahya ilindeki 43 muhasebecinin kıdem durumuna baktığımızda; 11 kişi 1-5 yıl kıdeme, 9 kişi 6-10 yıl kıdeme, 16 kişi 11-15 yıl kıdeme ve 7 kişi 16 ve üstü yıl kıdeme sahiptir. Yüzdeler olarak %26'sı 1-5 yıl, % 21'i 6-10 yıl kıdeme, %37'si 11-15 yıl kıdeme ve %16'sı 16 ve üstü yıl kıdemi mevcuttur.

Araştırmaya katılan 200 muhasebeciden 49 kişi 1-5 yıl kıdeme, 51 kişi 6-10 yıl kıdeme, 62 kişi 11-15 yıl kıdeme ve 38 kişi 16 ve üstü yıl kıdeme sahiptir.

Yüzdeler olarak %25'i 1-5 yıl, % 25'i 6-10 yıl kıdeme, %31'i 11-15 yıl kıdeme ve %19'u 16 ve üstü yıl kıdemi mevcuttur.

Tablo 10: Araştırmaya Katılan Muhasebecilerin Unvan ve Kıdem yılı Durumu

Kıdem yılı		Ünvanı			Toplam
		S.M	S.M.M. M	Y.M.M	
1-5 yıl	Sayı	10	34	5	49
	Yüzde	18,2	30,6	14,7	24,5
6-10 yıl	Sayı	9	31	11	51
	Yüzde	16,4	27,9	32,4	25,5
11-15 yıl	Sayı	18	34	10	62
	Yüzde	32,7	30,6	29,4	31,0
16 ve üstü yıl	Sayı	18	12	8	38
	Yüzde	32,7	10,8	23,5	19,0
Toplam	Sayı	55	111	34	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Araştırmaya katılan 55 SM'nin 10 kişisi 1-5 yıl, 9 kişisi 6-10 yıl, 18 kişi 11-15 yıl, 18 kişi 16 ve üstü yıl deneyime sahip, yüzde olarak %18'i 1-5 yıl, %16'si 6-10 yıl, % 33'ü 11-15 yıl ve % 33'ü 16 ve üstü yıl deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir. S.M.M.M'lerin 34 kişisi 1-5 yıl deneyime, 31 kişisi 6-10 yıl, 34 kişi 11-15 yıl, 12 kişi 16 ve üstü yıl deneyime sahip, yüzde olarak %31'i 1-5 yıl, %28'i 6-10 yıl, % 31'i 11-15 yıl ve %10'u 16 ve üstü yıl deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir. Ve son olarak Y.M.M'lerin 5 kişisi 1-5 yıl deneyime, 11 kişisi 6-10 yıl, 10 kişi 11-15 yıl, 8 kişi 16 ve üstü yıl deneyime sahip, yüzde olarak %15'i 1-5 yıl, %32'si 6-10 yıl, % 30'u 11-15 yıl ve %23'ü 16 ve üstü yıl deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir.

5.2. Muhasebecilerin Standartlar Hakkındaki Bilgi Seviyeleri

Tablo 11: Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) hakkındaki Bilgi Seviyeleri

Unvan		TMS bilgisi			Toplam
		Az	Orta	Çok	
S.M	Sayı	11	20	24	55
	Yüzde	61,1	23,3	25,0	27,5
S.M.M.M	Sayı	5	60	46	111
	Yüzde	27,8	69,8	47,9	55,5
Y.M.M	Sayı	2	6	26	34
	Yüzde	11,1	7,0	27,1	17,0
Toplam	Sayı	18	86	96	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Araştırmaya katılanların ünvanlarına göre TMS hakkındaki bilgi düzeylerine baktığımızda Az derecede bilgiye sahip olanların %61'i Serbest Muhasebeciden (S.M), % 28'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (S.M.M.M), %11'i ise Yeminli Mali Müşavirlerden (Y.M.M) oluşmaktadır.Orta Derecede bilgiye sahip olanların % 23'ü SM'den, % 70'i S.M.M.M'den ve % 7'si ise Y. M.M 'den oluşmaktadır. Çok iyi derecede bilgiye sahip olanların % 25'i SM'den, % 48'i S.M.M.M'den ve % 27'si ise Y.M.M 'den oluşmaktadır. Toplam duruma bakarsak ; Muhasebecilerin 18 kişisi Az derecede bilgiye sahip, 86 kişisi Orta derecede bilgiye sahipken 96 kişisi çok iyi derecede bilgiye sahip olduğunu görebiliriz. Bu durumda muhasebecilerin yaklaşık %48 gibi çoğunluğu TMS'yi Çok iyi derecede bilmektedir.

Tablo 12:Uluslar arası Muhasebe Standartları (UMS) Hakkındaki Bilgi Seviyeleri

Ünvan		UMS bilgisi			Toplam
		Az	Orta	Çok	
S.M	Sayı	30	20	5	55
	Yüzde	45,5	22,7	10,9	27,5
S.M.M.M	Sayı	30	62	19	111
	Yüzde	45,5	70,5	41,3	55,5
Y.M.M	Sayı	6	6	22	34
	Yüzde	9,1	6,8	47,8	17,0
Toplam	Sayı	66	88	46	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Araştırmaya katılanların ünvanlarına göre UMS hakkındaki bilgi düzeylerine baktığımızda Az derecede bilgiye sahip olanların %45.5'i Serbest Muhasebeciden (S.M), % 45.5'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (S.M.M.M), %9'u ise Yeminli Mali Müşavirlerden (Y.M.M) oluşmaktadır.Orta Derecede bilgiye sahip olanların % 23'ü SM'den, % 70'i S.M.M.M'den ve % 7'si ise Y. M.M 'den oluşmaktadır. Çok iyi derecede bilgiye sahip olanların %11'i SM'den, % 41'i S.M.M.M'den ve % 48'i ise Y.M.M 'den oluşmaktadır. Toplam duruma bakarsak ; Muhasebecilerin 66 kişisi Az derecede bilgiye sahip, 88 kişisi Orta derecede bilgiye sahipken 46 kişisi çok iyi derecede bilgiye sahip olduğunu görebiliriz. Bu durumda muhasebecilerin yaklaşık %44 gibi çoğunluğu UMS'yi Orta derecede bilmektedir.

Tablo 13: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Hakkındaki Bilgi Seviyeleri

Ünvan		UFRS bilgisi			Toplam
		Az	Orta	Çok	
S.M	Sayı	37	17	1	55
	Yüzde	41,6	22,4	2,9	27,5
S.M.M.M	Sayı	43	49	19	111
	Yüzde	48,3	64,5	54,3	55,5
Y.M.M	Sayı	9	10	15	34
	Yüzde	10,1	13,2	42,9	17,0
Toplam	Sayı	89	76	35	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Araştırmaya katılanların ünvanlarına göre UFRS hakkındaki bilgi düzeylerine baktığımızda Az derecede bilgiye sahip olanların %42'si Serbest Muhasebeciden (S.M), % 48'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (S.M.M.M), %10'u ise Yeminli Mali Müşavirlerden (Y.M.M) oluşmaktadır.Orta Derecede bilgiye sahip olanların % 23'ü SM'den, % 65'i S.M.M.M'den ve % 13'ü ise Y.M.M 'den oluşmaktadır. Çok iyi derecede bilgiye sahip olanların %3'ü SM'den, % 54'ü S.M.M.M'den ve % 43'ü ise Y.M.M 'den oluşmaktadır. Toplam duruma bakarsak ; Muhasebecilerin 89 kişisi Az derecede bilgiye sahip, 76 kişisi Orta derecede bilgiye sahipken 35 kişisi çok iyi derecede bilgiye sahip olduğunu görebiliriz. Bu durumda muhasebecilerin yaklaşık %45 gibi çoğunluğu UMS'yi Az derecede bilmektedir.

**Tablo 14: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
(US GAAP)**

Hakkındaki Bilgi Seviyeleri

Ünvanı		US GAAP bilgisi			Toplam
		Az	Orta	Çok	
S.M	Sayı	35	19	1	55
	Yüzde	38,0	24,1	3,4	27,5
S.M.M.M	Sayı	48	51	12	111
	Yüzde	52,2	64,6	41,4	55,5
Y.M.M	Sayı	9	9	16	34
	Yüzde	9,8	11,4	55,2	17,0
Toplam	Sayı	92	79	29	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Araştırmaya katılanların ünvanlarına göre US GAAP hakkındaki bilgi düzeylerine baktığımızda Az derecede bilgiye sahip olanların %38'i Serbest Muhasebeciden (S.M), %52'si Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (S.M.M.M), %10'u ise Yeminli Mali Müşavirlerden (Y.M.M) oluşmaktadır.Orta Derecede bilgiye sahip olanların % 24'ü SM'den, % 65'i S.M.M.M'den ve % 11'i ise Y.M.M 'den oluşmaktadır. Çok iyi derecede bilgiye sahip olanların %3'ü SM'den, % 42'si S.M.M.M'den ve % 55'i ise Y.M.M 'den oluşmaktadır. Toplam duruma bakarsak ; Muhasebecilerin 92 kişisi Az derecede bilgiye sahip, 79 kişisi Orta derecede bilgiye sahipken 29 kişisi çok iyi derecede bilgiye sahip olduğunu görebiliriz. Bu durumda muhasebecilerin yaklaşık %46 gibi çoğunluğu UFRS'yi Az derecede bilmektedir.

5.3 Muhasebecilerin Uygulamada Karşılaştıkları Durumlara Verdikleri Tepkiler

Aşağıdaki tablolarda muhasebe meslek elamanlarına uygulama sırasında karşılaştıkları bazı durumlara örnekler verilmiş ve meslek elamanlarının bu durumlara olan tepkileri ile ilgili sayı ve yüzdeleri verilmiştir.

Tablo 15 : Finansal Tabloları hazırlarken Maddi Olmayan Duran Varlıkları açıklama kısmından hariç tutarım.

Ünvanı		Finansal tabloları hazırlarken Maddi Olmayan Duran Varlıkları açıklama kısmından hariç tutarım			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	42	8	5	55
	Yüzde	30,0	19,5	26,3	27,5
S.M.M. M	Sayı	78	23	10	111
	Yüzde	55,7	56,1%	52,6	55,5
Y.M.M	Sayı	20	10	4	34
	Yüzde	14,3	24,4	21,1	17,0
Toplam	Sayı	140	41	19	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Finansal Tabloları hazırlarken Maddi Olmayan Duran Varlıkları açıklama kısmından hariç tutarım.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının % 30’unu SM’ler, %56’sını S.M.M.M’ler ve % 14’ünü de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %20’sini S.M’ler , Katılmıyorum cevabının %56’sını S.M.M.M’ler ve % 24’ünü de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise % 26’sını S.M.’ler, %53’ünü S.M.M.M’ler ve %21’ini ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %70 Katılıyorum cevabı, % 21 Katılmıyorum cevabı, %9 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 16 :Envanter maliyetini belirlerken LIFO'yu kullanım.

Ünvanı		Maliyet belirlemede LİFO'yu kullanım.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	40	15	0	55
	Yüzde	26,8	41,7	0	27,5
S.M.M. M	Sayı	86	13	12	111
	Yüzde	57,7	36,1	80,0	55,5
Y.M.M	Sayı	23	8	3	34
	Yüzde	15,4	22,2	20,0	17,0
Toplam	Sayı	149	36	15	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Envanter maliyetini belirlerken LIFO’yu kullanım.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %27’sini SM’ler, %58’sini S.M.M.M’ler ve % 15’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %42’sini S.M’ler , %36’sını S.M.M.M’ler ve % 22’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %80’ini S.M.M.M’ler ve %20’sini ise Y.M.M’ler vermişken, S.M kararsızım cevabını hiç vermemiştir. Bu durumda bu soruya %75 Katılıyorum cevabı, % 18 Katılmıyorum cevabı, %7 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 17: Nakit akış tablosunda ‘açık banka kredi’lerini hariç tutarım.

Ünvanı		Nakit akış tablosunda 'açık banka kredi'lerini hariç tutarım.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	37	14	4	55
	Yüzde.	26,8	29,8	26,7	27,5
S.M.M .M	Sayı	74	28	9	111
	Yüzde	53,6	59,6	60,0	55,5
Y.M.M	Sayı	27	5	2	34
	Yüzde	19,6	10,6	13,3	17,0
Toplam	Sayı	138	47	15	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Nakit akış tablosunda ‘açık banka kredi’lerini hariç tutarım.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %27’sini SM’ler, %54’ünü S.M.M.M’ler ve % 19’unu da Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %30’unu S.M’ler , %60’ını S.M.M.M’ler ve %10’nu da Y.M.M’ler

vermiştir. Kararsızım cevabının ise % 27'sini S.M.'ler, %60'ını S.M.M.M'ler ve %13'ünü ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %69 Katılıyorum cevabı, % 23 Katılmıyorum cevabı, %7 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 18:Dağıtılmamış kar üzerinden vergi hesaplarken; dağıtılmış kar ve dağıtılmamış kar içerisinde en yüksek olan vergi oranını tercih ederim.

Ünvanı		Dağıtılmamış kar üzerinden vergi hesaplarken ; dağıtılmış kar ve dağıtılmamış kar vergi oranlarından en yüksek olanı tercih ederim.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	24	21	10	55
	Yüzde	20,3	36,2	41,7	27,5
S.M.M. M	Sayı	72	28	11	111
	Yüzde	61,0	48,3	45,8	55,5
Y.M.M	Sayı	22	9	3	34
	Yüzde	18,6	15,5	12,5	17,0
Toplam	Sayı	118	58	24	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen '*Dağıtılmamış kar üzerinden vergi hesaplarken ; dağıtılmış kar ve dağıtılmamış kar vergi oranlarından en yüksek olanı tercih ederim*' sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %20'sini SM'ler, %61'ini S.M.M.M'ler ve % 19'unu da Y.M.M'ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %36'sını S.M'ler , %48'ini S.M.M.M'ler ve % 26'sını da Y.M.M'ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise % 42'sini S.M.'ler, %46'sını S.M.M.M'ler ve %12'sini ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %59 Katılıyorum cevabı, % 29 Katılmıyorum cevabı, %12 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 19:Taşınmazın bedelini ölçerken yeniden değerlendirme yapmam.

Ünvan		Taşınmaz bedeli ölçerken yeniden değerlendirme yapmam.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	40	13	2	55
	Yüzde	30,3	22,8	18,2	27,5
S.M. M.M	Sayı	67	35	9	111
	Yüzde	50,8	61,4	81,8	55,5
Y.M .M	Sayı	25	9	0	34
	Yüzde	18,9	15,8	0	17,0
Toplam	Sayı	132	57	11	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Taşınmazın bedelini ölçerken yeniden değerlendirme yapmam.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %30’unu SM’ler, %51’ini S.M.M.M’ler ve % 19’unu da Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %23’ünü S.M’ler , %61’ini S.M.M.M’ler ve % 16’sını da Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise % 18’sini S.M.’ler, %82’sini S.M.M.M’ler ve Y.M.M’ler hiç kararsızım vermiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 20: Satış ve geri kiralama işlemlerinde kazancı; varlığın faydalı üzerinden tahakkuk ettirim.

Ünvan		Satış ve geri kiralama işlemlerinin kazancı; varlığın faydalı ömrü üzerinden tahakkuk ettirim.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	37	15	3	55
	Yüzde	32,5	25,9	10,7	27,5
S.M.M .M	Sayı	57	33	21	111
	Yüzde	50,0	56,9	75,0	55,5
Y.M. M	Sayı	20	10	4	34
	Yüzde	17,5	17,2	14,3	17,0
Toplam	Sayı	114	58	28	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Satış ve geri kiralama işlemlerinde kazancı; varlığın faydalı üzerinden tahakkuk ettirim.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %33’ünü SM’ler, %50’sini S.M.M.M’ler ve % 18’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %26’sını S.M’ler , %57’sini S.M.M.M’ler

ve %17'sini de Y.M.M'ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise % 11'ini S.M.'ler, %75'ini S.M.M.M'ler ve %14'ünü ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %57 Katılıyorum cevabı, % 29 Katılmıyorum cevabı, %14 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 21:Maddi Olmayan Duran Varlıkları yeniden değerlendirme yapmam.

Ünvan		Maddi olmayan duran varlıkları yeniden değerlendirme yapmam.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	35	14	6	55
	Yüzde	28,9	23,7	30,0	27,5
S.M.M.M	Sayı	64	37	10	111
	Yüzde	52,9	62,7	50,0	55,5
Y.M.M	Sayı	22	8	4	34
	Yüzde	18,2	13,6	20,0	17,0
Toplam	Sayı	121	59	20	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen '*Maddi Olmayan Duran Varlıkları yeniden değerlendirme yapmam.*' sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %29'unu SM'ler, %53'ünü S.M.M.M'ler ve % 18'ini de Y.M.M'ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %24'ünü S.M'ler , %63'ünü S.M.M.M'ler ve %14'ünü de Y.M.M'ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %30'unu S.M.'ler, %50'sini S.M.M.M'ler ve %20'sini ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %61 Katılıyorum cevabı, % 30 Katılmıyorum cevabı, %10 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 22: Borçlanma Maliyeti = Faiz+Kur Farkı + Yardımcı Maliyetler’ den oluşur.

Ünvan		Borçlanma Maliyeti= Faiz+ Kur farkı + Yardımcı Maliyet’lerden oluşur.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	36	9	10	55
	Yüzde	30,3	16,4	38,5	27,5
S.M.M.M	Sayı	64	36	11	111
	Yüzde	53,8	65,5	42,3	55,5
Y.M.M	Sayı	19	10	5	34
	Yüzde	16,0	18,2	19,2	17,0
Toplam	Sayı	119	55	26	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Borçlanma Maliyeti = Faiz+Kur Farkı + Yardımcı Maliyetler’ den oluşur.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %30’unu SM’ler, %54’ünü S.M.M.M’ler ve % 16’sını dea Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %16’sını S.M’ler , %66’sını S.M.M.M’ler ve %18’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %39’unu S.M.’ler, %42’sini S.M.M.M’ler ve %19’unu ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %60 Katılıyorum cevabı, % 27 Katılmıyorum cevabı, %13 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 23: Muhasebe ara dönemi bir tam yılın ayrılmaz parçasıdır.

Ünvan		Muhasebenin ara dönemi tam döneminin ayrılmaz bir parçasıdır.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	42	8	5	55
	Yüzde	30,4	18,6%	26,3	27,5
S.M.M.M	Sayı	76	27	8	111
	Yüzde	55,1	62,8	42,1	55,5
Y.M.M	Sayı	20	8	6	34
	Yüzde	14,5	18,6	31,6	17,0
Toplam	Sayı	138	43	19	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Muhasebe ara dönemi bir tam yılın ayrılmaz parçasıdır.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %30’unu SM’ler, %55’ini S.M.M.M’ler ve % 15’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %19’unu S.M’ler , %63’ünü S.M.M.M’ler ve %18’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %26’sını S.M.’ler, %42’sini S.M.M.M’ler ve %32’sini ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %69 Katılıyorum cevabı, % 21 Katılmıyorum cevabı, %10 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 24: Duran Varlıkların değer düşüklüğü kaybı geri kazanabilir değere dayanılarak ölçülür.

Ünvanı		Duran varlıkların değer düşüklüğü kaybı geri kazanabilir değere dayanılarak ölçülür.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	42	11	2	55
	Yüzde	35,6	19,6	7,7	27,5
S.M.M.M	Sayı	57	36	18	111
	Yüzde	48,3	64,3	69,2	55,5
Y.M	Sayı	19	9	6	34
	Yüzde	16,1	16,1	23,1	17,0
Toplam	Sayı	118	56	26	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Duran Varlıkların değer düşüklüğü kaybı geri kazanabilir değere dayanılarak ölçülür.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %36’sını SM’ler, %48’ini S.M.M.M’ler ve % 16’sını da Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %20’sini S.M’ler , %64’ünü S.M.M.M’ler ve %16’sını da Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %8’ini S.M.’ler, %69’unu S.M.M.M’ler ve %23’ünü ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %59 Katılıyorum cevabı, % 28 Katılmıyorum cevabı, %13 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 25 :Bir mülk yatırım için tutulduysa ve kar veya zarardaki değer değişimleri rayiç değerde ölçüldüyse bu mülk Maddi Duran Varlık hesabına eklenir.

Ünvanı		Bir mülk yatırım için tutuluyorsa ve kar-zarar durumundaki değer değişiklikleri rayiç değerde ölçüldüyse bu mülk Maddi Duran Varlık hesabına eklenir.			
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Toplam
S.M	Sayı	33	15	7	55
	Yüzde	30,0	24,2	25,0	27,5
S.M.M. M	Sayı	59	39	13	111
	Yüzde.	53,6	62,9	46,4	55,5
Y.M.M	Sayı	18	8	8	34
	Yüzde	16,4	12,9	28,6	17,0
Toplam	Sayı	110	62	28	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Bir mülk yatırım için tutulduysa ve kar veya zarardaki değer değişimleri rayiç değerde ölçüldüyse bu mülk Maddi Duran Varlık hesabına eklenir.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %30’unu SM’ler, %44’ünü S.M.M.M’ler ve % 16’sını da Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %24’ünü S.M’ler , %39’unu S.M.M.M’ler ve %12’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %25’ini S.M.’ler, %46’sını S.M.M.M’ler ve %29’unu ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %55 Katılıyorum cevabı, % 31 Katılmıyorum cevabı, %14 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 26: Kriz dönemlerinde özel şirketlerde sanayi indeks ölçümü kullanılır.

Ünvanı		Kriz dönemlerinde özel şirketlerde sanayi indeks ölçümü kullanılır.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	31	15	9	55
	Yüzde.	30,4	27,8	20,5	27,5
S.M.M.M	Sayı	50	30	31	111
	Yüzde	49,0	55,6	70,5%	55,5
Y.M.M	Sayı	21	9	4	34
	Yüzde	20,6	16,7	9,1	17,0
Toplam	Sayı	102	54	44	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Kriz dönemlerinde özel şirketlerde sanayi indeks ölçümü kullanılır.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %30’unu SM’ler, %49’unu S.M.M.M’ler ve % 21’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %28’ini S.M’ler , %56’sını S.M.M.M’ler ve %17’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %20’sini S.M.’ler, %71’ini S.M.M.M’ler ve %9’unu ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %51 Katılıyorum cevabı, % 27 Katılmıyorum cevabı, %22 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 27 : Sorumlulukların boyutunu açıklamak gerekli değildir

Ünvanı		Sorumlulukların boyutunu açıklamak gerekli değildir.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	36	15	4	55
	Yüzde	26,5	30,0	28,6	27,5
S.M.M.M	Sayı	76	28	7	111
	Yüzde	55,9	56,0%	50,0%	55,5%
Y.M.M	Sayı	24	7	3	34
	Yüzde	17,6	14,0	21,4	17,0
Toplam	Sayı	136	50	14	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Sorumlulukların boyutunu açıklamak gerekli değildir.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %27’sini SM’ler, %56’sını S.M.M.M’ler ve % 17’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının

%30'unu S.M'ler , %56'sını S.M.M.M'ler ve %14'ünü de Y.M.M'ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %29'unu S.M.'ler, %50'sini S.M.M.M'ler ve %21'ini ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %68 Katılıyorum cevabı, % 25 Katılmıyorum cevabı, %7 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 28: Tanımlama yüzdesi belirlenemediği zaman inşaat kontratları için 'Tamamlanmış Sözleşme' yöntemi kullanılır.

Ünvanı		İnşaat kontratlarında 'Tamamlanmış Sözleşme' yöntemi kullanılır.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	36	12	7	55
	Yüzde	34,0	24,0	15,9	27,5
S.M.M.M	Sayı	52	29	30	111
	Yüzde	49,1	58,0	68,2	55,5
Y.M.M	Sayı	18	9	7	34
	Yüzde	17,0	18,0	15,9	17,0
Toplam	Sayı	106	50	44	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen '*Tanımlama yüzdesi belirlenemediği zaman inşaat kontratları için 'Tamamlanmış Sözleşme' yöntemi kullanılır.*' sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %34'ünü SM'ler, %49'unu S.M.M.M'ler ve % 17'sini de Y.M.M'ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %24'ünü S.M'ler , %58'sini S.M.M.M'ler ve %18'ini de Y.M.M'ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %16'sını S.M.'ler, %68'sini S.M.M.M'ler ve %16'sını ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %53 Katılıyorum cevabı, % 25 Katılmıyorum cevabı, %22 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmişti

Tablo 29: Envanter kayıtlarının tersine dönmesi mümkün değildir.

Ünvanı		Envanter kayıtlarının tersine dönmesi mümkün değildir.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	36	14	5	55
	Yüzde	29,5	24,1	25,0	27,5
S.M.M.M	Sayı	63	37	11	111
	Yüzde	51,6	63,8	55,0	55,5
Y.M.M	Sayı	23	7	4	34
	Yüzde	18,9	12,1	20,0	17,0
Toplam	Sayı	122	58	20	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Envanter kayıtlarının tersine dönmesi mümkün değildir.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %29’unu SM’ler, %52’sini S.M.M.M’ler ve % 19’unu da Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %24’ünü S.M’ler , %64’ünü S.M.M.M’ler ve %12’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %25’ini S.M.’ler, %55’ini S.M.M.M’ler ve %20’sini ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %61 Katılıyorum cevabı, % 29 Katılmıyorum cevabı, %10 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 30: Taşınmaz tesis ve ekipmanların artık değerini ölçme sadece aşağıya doğru ayarlanabilir.

Ünvanı		Taşınmaz tesis ve ekipmanların artık değerini ölçme sadece aşağıya doğru ayarlanabilir.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	26	17	12	55
	Yüzde	27,7	27,4	27,3	27,5
S.M.M.M	Sayı	51	35	25	111
	Yüzde	54,3	56,5	56,8	55,5
Y.M.M	Sayı	17	10	7	34
	Yüzde	18,1	16,1	15,9	17,0
Toplam	Sayı	94	62	44	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘*Taşınmaz tesis ve ekipmanların artık değerini ölçme sadece aşağıya doğru ayarlanabilir.*’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %28’ini SM’ler, %54’ünü S.M.M.M’ler ve % 18’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %27’sini S.M’ler , %57’sini S.M.M.M’ler

ve %16'sını da Y.M.M'ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %27'sini S.M.'ler, %57'sini S.M.M.M'ler ve %16'sını ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %47 Katılıyorum cevabı, % 31 Katılmıyorum cevabı, %22 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 31: Azınlık çıkarının sunulması işletme dışında tutulmalıdır.

Ünvanı		Azınlık çıkarının raporlanması işletme dışında tutulmalıdır.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	33	12	10	55
	Yüzde	31,1	19,4	31,3	27,5
S.M.M. M	Sayı	53	40	18	111
	Yüzde	50,0	64,5	56,3	55,5
Y.M.M	Sayı	20	10	4	34
	Yüzde	18,9	16,1	12,5	17,0
Toplam	Sayı	106	62	32	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen '*Azınlık çıkarının sunulması işletme dışında tutulmalıdır.*' sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %31'ini SM'ler, %50'sini S.M.M.M'ler ve % 19'unu da Y.M.M'ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %19'unu S.M'ler , %65'ini S.M.M.M'ler ve %16'sını da Y.M.M'ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %31'ini S.M.'ler, %56'sını S.M.M.M'ler ve %13'ünü ise Y.M.M'ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %53 Katılıyorum cevabı, % 31 Katılmıyorum cevabı, %16 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 32: Ortaklıklarda yatırımlar için işletme yöntemi kullanılır

Ünvanı		Ortaklıklarda yatırımlar için işletme yöntemi kullanılır.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	34	12	9	55
	Yüzde	27,2	22,6	40,9	27,5
S.M.M.M	Sayı	66	33	12	111
	Yüzde	52,8	62,3	54,5	55,5
Y.M.M	Sayı	25	8	1	34
	Yüzde	20,0	15,1	4,5	17,0
Toplam	Sayı	125	53	22	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Ortaklıklarda yatırımlar için işletme yöntemi kullanılır.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %27’sini SM’ler, %53’ünü S.M.M.M’ler ve % 20’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %22’sini S.M’ler , %63’ünü S.M.M.M’ler ve %15’ini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %41’ini S.M.’ler, %55’ini S.M.M.M’ler ve %5’ini ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %63 Katılıyorum cevabı, % 22 Katılmıyorum cevabı, %11 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 33: Bugüne kadar ki seyreltilmiş EPS’nin hesabı tutulurken bireysel ara dönem arttırımsal payların ortalaması alınır.

Ünvanı		EPS (Hisse Başına Kazanç) hesabı tutulurken bireysel ara dönem arttırımsal paylarının ortalaması alınır.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	30	15	10	55
	Yüzde	28,8	24,2	29,4	27,5
S.M.M.M	Sayı	54	39	18	111
	Yüzde	51,9	62,9	52,9	55,5
Y.M.M	Sayı	20	8	6	34
	Yüzde	19,2	12,9	17,6	17,0
Toplam	Sayı	104	62	34	200
	Yüzde	100,0	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Bugüne kadar ki seyreltilmiş EPS’nin hesabı tutulurken bireysel ara dönem artırımsal payların ortalaması alınır.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %29’unu SM’ler, %52’sini S.M.M.M’ler ve %19’unu da Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %24’ünü S.M’ler , %63’ünü S.M.M.M’ler ve %13’ünü de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %29’unu S.M.’ler, %53’ünü S.M.M.M’ler ve %18’sini ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %52 Katılıyorum cevabı, %31 Katılmıyorum cevabı, %17 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Tablo 34: Amortismanına bağlı olan uzun dönem varlıkları için değer düşüklüğü kaybının ölçülmesi Rayiç Değer’e dayanılarak yapılır.

Ünvanı		Amortismanına bağlı uzun dönem varlıkları için değer düşüklüğü kaybının ölçülmesi Rayiç Değere dayanılarak yapılır.			Toplam
		Katılıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	
S.M	Sayı	36	14	5	55
	Yüzde	29,5	20,6	50,0	27,5
S.M.M.M	Sayı	65	43	3	111
	Yüzde	53,3	63,2	30,0	55,5
Y.M.M	Sayı	21	11	2	34
	Yüzde	17,2	16,2	20,0	17,0
Toplam	Sayı	122	68	10	200
	Yüzde	100	100,0	100,0	100,0

Ankete katılanlara yöneltilen ‘Amortismanına bağlı olan uzun dönem varlıkları için değer düşüklüğü kaybının ölçülmesi Rayiç Değer’e dayanılarak yapılır.’ sorusuna verilen Katılıyorum cevabının %30’unu SM’ler, %53’ünü S.M.M.M’ler ve %17’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Katılmıyorum cevabının %20’sini S.M’ler , %63’ünü S.M.M.M’ler ve %17’sini de Y.M.M’ler vermiştir. Kararsızım cevabının ise %50’sini S.M.’ler, %30’unu S.M.M.M’ler ve %20’sini ise Y.M.M’ler vermiştir. Bu durumda bu soruya %61 Katılıyorum cevabı, %34 Katılmıyorum cevabı, %5 Kararsızım cevabı verilmiştir. Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre oldukça fazla verilmiştir.

Yukarıda ki tablolarda verilen cevapların toplam durumuna baktığımızda; Muhasebe meslek elamanlarının %65’i Katılıyorum cevabını, %23 Katılmıyorum cevabını, %13 Kararsızım cevabını vermişlerdir. Anket sorularına verilen Katılıyorum cevabı US GAAP ‘ın kullanıldığını, Katılmıyorum cevabı IFRS’nin kullanıldığını göstermektedir. Literatürde

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS)'nin ilke bazlı, Amerika'da uygulanmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP)'in ise kural bazlı olduğu belirtilmektedir.

Bu durumda; Katılıyorum cevabı diğer cevaplara göre büyük farkla fazla olduğu için Hipotezi reddedilmiş, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Literatürlerde Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının (US GAAP) kural- bazlı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) ise ilke-bazlı olduğu belirtilmektedir. Bu araştırma ile öncelikle kural-bazlı ve ilke- bazlı standartların arasındaki ayrımı incelemekte ve Afyonkarahisarkarahisar, Uşak, Kütahya ve Eskişehir’de yapılan anket çalışması ile bu illerde ki muhasebe uygulamalarında US GAAP ya da UFRS kullanımı araştırılmıştır.

İlk olarak; Muhasebecilerin eğitim durumuna ve ünvanlarına bakılmıştır. Araştırmaya katılan Muhasebecilerin %73’ü üniversite mezunudur ve 200 muhasebeciden % 56’sı S.M.M.M (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)’dir. Araştırmaya katılan muhasebecilerin yaklaşık yarısının S.M.M.M olmasında büyük çoğunluğunun üniversite mezunu olmasının payı olabilir.

Muhasebecilerin Muhasebe Standartları hakkındaki bilgi düzeyleri değerlendirildiğinde; TMS hakkındaki bilgi seviyesinin ‘Çok’ olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek elamanlarının çoğunluğu üniversite mezunu olduğu için ve kıdem yıllarının ortalaması 11-16 yıl arası olduğu için TMS bilgi düzeyi yüksek çıkmıştır. UMS hakkındaki bilgi düzeylerini değerlendirdiğimizde; bilgi seviyesinin ‘orta’ derecede çıktığı tespit edilmiştir. UMS hakkındaki bilgi derecesi TMS hakkındaki bilgi derecesinden daha düşük çıkmıştır. Bu durum UMS hakkındaki duyuruların ve eğitimlerin TMS ‘ye göre daha az olmasından; muhasebecilerin ilgi eksikliğinden kaynaklanmış olabilir.

Meslek elamanlarının UFRS VE US GAAP hakkındaki bilgi seviyeleri değerlendirildiğinde; her ikisi açısından da bilgi seviyesinin ‘Az’ olduğu belirlenmiştir. Bu durum muhasebecilerin yeni gelişmelerden haberdar olmaması ve araştırmacı olmaması gibi nedenlerden dolayı böyle bir sonuç çıkmış olabilir.

Muhasebecilerin Uygulamada Karşılaştıkları Durumlara Verdikleri Tepkiler açısından değerlendirecek olursak; meslek elamanları anket sorularının uygulama olaylarına verdikleri tepkiler kısmında %65’i ‘Katılıyorum’, % 23’ü ‘Katılmıyorum’, %12’si ‘Kararsızım’ cevabını vermişlerdir. Bu sonuç da bize Türkiye’de ki Muhasebecilerin US GAAP’i (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) benimsediklerini göstermektedir. Kaynaklarda; US GAAP ‘in kural bazlı, UFRS’nin (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları) ilke bazlı olduğu belirtilmektedir. Bu bilgiden yola çıkarak Afyonkarahisar, Uşak, Eskişehir ve Kütahya ilinde ki sonuçlara dayanarak genelleme yapılacak olursa

Türkiye’de ki muhasebe elemanlarının çoğunluğu kural bazlı muhasebe standartlarını benimsemektedir.

Dünyada ve Türkiye’de ilke bazlı standartların uygulanmasıyla ilgili yapılması gereken en önemli eylem eğitimidir. Eğitimin yanı sıra meslek mensuplarının mesleki yargılarını destekleyerek ve standartların uygulanmasında birliği sağlayacak şekilde rehberlik hizmetlerinin vermeli; mesleki yargının en uygun şekilde kullanılmasını sağlayacak etik standartlarının ve uygulamalarının eğitim programlarında yer almalıdır. Bu eğitim ve rehberlik görevinin yerine getirilebilmesi için üniversitelere büyük görev düşmektedir. Muhasebeciler Odasıyla üniversitelerin ortaklaşa hazırlayacağı seminer veya konferanslarla bu konuda bilgilendirme sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- Ağca ,A., (2006) *Uluslar Arası Muhasebe Standartları Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği Ve Kabul Görmüşlüğü*, Doktora tezi
- Akdoğan N., Sevilengül O.,(2003) *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan N.,Sevilengül O., (2007), “*Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*”. Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, N.(yy). *Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar Ve TFRS ' ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi*, www.modav.org.tr- (17.10.2007).
- Akgul B. A., Akay H.,(2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Arastırma*. İstanbul:Turkmen Kitabevi
- Alexander, D., Jermakowicz, E. (2006). *A true and fair view of the principles rules debate*. Abacus
- Alexander,D., Nobes, C.,(2004) *Financial Accounting An International Introduction*,Second Edition, Financial Times Prentice Hall, U.K
- Ampofo, A.A. ve Sellani, R.J. (2005). *Examining the Difference Between U.S.GAAP and IAS:Implications for The Harmonization of Accounting Standards*.Accounting Forum, pp.219-231
- Arsan, N., West Georgia Üniversitesi, eğitim notları, http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=67
- Aslan, Y., (2001).*Hukuka Giriş*. Bursa: , Ekin Kitabevi Yayınları
- Aydoğan,E. (2007), *Uluslar arası Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Süreci ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine ilişkin Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Trabzon
- Balsarı, Ç. K. ve Dalkılıç, F. (2007).'*Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması*'. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 7(22), 105-117.
- Başpınar, A. (2004), “*Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*” Maliye Dergisi, s.42-57
- Berberoğlu, P. B.; (2002.)*Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması*, Akdeniz Üniversitesi,S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Antalya
- Beston, G.J., Bromwich, M., Wagenhofer, A. (2006). *Principles- versus rules-based accounting standards: theFASB’s standard setting strategy*. Abacus v.42 n.2 sf. 165-188.

- Bekçi, İ.,(2007),'*Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*', Muhasebe Ve Denetime Bakış, Sayı:22, s27-40
- Casabona P., Shoaf V.,(2002)'*International Financial Reporting Standards: Significance, acceptance and new developments*' Review of Business, Vol:23 No:1 ,s16-20
- Choi F., Frost C. A., Meek G.K, (1999),*International Accounting*, New Jersey:Prentice Hall Inc.
- Choi F., Meek G.K,(2005) Fifth Edition, *International Accounting*, USA:Pearson Prentice Hall Inc.
- Civan, M. ve Kara, E. (2002). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Çözümlü Uygulamalar*. Gaziantep, ss.1-2.
- d'Arcy, A.,(2001),*Accounting Classification and International Harmonisation Debate: A Reply to a Comment*, Accounting Organization and Society,29,s.201-206
- Demirel, B., (2003)*Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Bir Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Araştırma*, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- Doupnik S.T., Salter B.S., (1993), *An Empirical Test of Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices*, Journal of International Business Studies,24(1):41-60
- Frank W.G, (1979), *An Empirical Analysis of International Accounting Principles*, Journal of Accounting Research, 17,596)
- Hartman, B.P., Harper, R.M., Knoblett, J.A., Reckers, P.M.J. (1995).'*Intermediate Accounting*'. New York:West Publishing.
- İbiş, C., Ozkan S., (2006)'*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)'na Genel Bakış*', Mali Cozum Dergisi, Sayı 74
- Gençoğlu, Ü.G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar* , İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Gibbins, M. and Mason, A. K., (1988). *Professional Judgment in Financial Reporting*. CICA Research Studies
- Gökçen G., Akgül B., Çakıcı C.(2006), "*Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)*", İstanbul : Beta Basım
- Gökdeniz, Ü., A., (2005),'*Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslar arası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*' İstanbul: Avcıol Basım Yayını
- Gray, S.J.(1988), *Towards of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, Abacus,24,s. 1-15

- Gücenme, Ü.,(1998),*Uluslar arası Muhasebede Teknik Sorunlar*,İstanbul:Marmara Kitabevi
- Güvenli, B.,(2008),*Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, İstanbul: Yayınlanmış Doktora Tezi
- Hartman, B.P., Harper, R.M., Knoblett, J.A., Reckers, P.M.J. (1995).*Intermediate Accounting* New York:West Publishing.
- Karabınar S., (2005).*Kultur- Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi'* Muhasebeye Kültürel Bakışlar, Ankara: Seckin Yayıncılık
- Karapınar,A.,(2000)*Muhasebe Uygulamalarında Uluslar arası Uyumun Araştırılması*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 2 Sayı 2,s 85-96
- Kaya İ.,(1998)'*Uluslararası Muhasebe Ders Notları*', İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü , s5
- Kıracı M., Kose T. (2002).,' *IASC, FASB ve TMMOB'teki Muhasebe Standartları Olusturma Süreci ve Uyumlaştırma*', Eskisehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1,
- Korkmaz, T.(2007)' *Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri* ' Mufad sayı:36, s.98-105
- Laureen, A.M., Bartov, E., Fairfield, P., Hirst, E.D., Iannaconi, T.E., Mallet, R., Schrand, C.M., Skinner, D.J. ve Vincent, L. (2003) *Evaluating concepts-based vs. Rules based approaches to standard setting*. Accounting Horizons.S: 73 – 89.
- Nair , R. D., Frank, W.G., (1980), *The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications*, Accounting Review,55 (3) 426-450
- Nelson, M.W. (2002). *Behavioral evidence on the effects of principles-based and rules-based standards*. Working paper: Cornell University.
- Nobes C, Parker R. *Comperative International Accounting* ,(2002), 7th ed. London, UK: Financial Times Prentice Hall.
- Nobes C., (1992),*International Classification of Financial Reporting*, NewYork: Chapman and Hall Inc.
- Poroy A., (2002)'*Avrupa Birliği Uluslar arası Muhasebe Standartlarını; Uluslar arası Denetim Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor*', Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:15, , s107-112)
- Puxty A., Willmot H., Cooper D., Lowe T., (1987), *Modes of Regulating in Advanced Capitalism: Locating Accounting in Four Countries*, Accounting Organizations and Society,12.(3)273-291

- Sağlam, N., (2004), “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:21, Ocak, s.49-52
- Sanlı, N. (2002), “Global Muhasebe Standartları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.1-4 <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergi>
- Sayar Z., (2002) ‘Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu Ve Kamuyu Aydınlatma’ Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, Sayı:7 , s:70-80
- Schipper, K. (2003). *Principles based accounting standards. Accounting Horizons*. vol.17 no.1 march. sf. 61-72.
- Shoental R.,(1989) *Classification of Accounting Systems Using Compencies As a Discriminating Variable*, A Great Britain- United States Study, Journal of Business Finance& Accounting,s:549-563
- Seçgen, B., (1998)*Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumu*, İstanbul Üniversitesi, S.B.E.,Yüksek Lisans Tezi , İstanbul
- Seidler, L.J.,(1967),*Internaional Accounting-The Ultimate Theory Course*, Accounting Rewiev,42(4): s.775-781
- Seviğ, V., (2006a), “Türkiye Muhasebe Standartları”, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006(1).htm)
- Seviğ, V, (2006b), “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Görevleri”, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/30-01-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/30-01-2006(1).htm)
- Stanko B.B, (2000)‘*The Case for International Accounting Rules*’ Business&Economic Rewiev, Vol:46, No:4, ,s21-26
- Poroy A., (2002)‘*Avrupa Birliği Uluslar arası Muhasebe Standartlarını; Uluslar arası Denetim Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor*’, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:15, Temmuz, s107-112)
- Puxty A., Willmot H., Cooper D., Lowe T., (1987), *Modes of Regulating in Advanced Capitalism: Locating Accounting in Four Countries*, Accounting Organizations and Society,12.283
- Örten, R., Kaval H. Karapınar A.(2007), “Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS”, Ankara :Gazi Kitabevi
- Usta,H. (2007), *Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de ki Düzenlemelerin Karşılaştırılması*,Master Tezi,Ankara,
- Uysal O. O., (2006)’ *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Olusum Sureci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler*’, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:17
- UFRS Cep Kitapçığı 2006, Deloitte UFRS Yayınları.
- UFRS Cep Kitapçığı 2007, Deloitte UFRS Yayınları

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu (2006)TMS, TMSK Yayınları:1, Ankara.
- Üstünel, B., (2005), “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.18-20
- Üstündağ S., (2000), ‘Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci’, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan s31-37
- Verma S., Gray S.,(1997) The Impact Of Culture On Accounting Development And Exploratory Accounting Education And Research
- Yalkın Y. (2001), “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, Sayı:5,Yıl:2, Ekim, s.1-14
- Yalkın Y.K., , (2002) ‘Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması’ Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:3,
- Yalkın Y.K., (2002) ‘Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, Eylül, ,s1-14
- YALKIN, Y. K., V. Demir D.(2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76,Kasım, s.291-307
- Yılmaz, F. (1994)Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması, İstanbul Üniversitesi, S.B.E., YüksekLisans Tezi, İstanbul.
- Tokay, S.,H.(1987), Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, Ankara
- Tolan B., (1996)Toplum Bilimlerine Giriş, 4. Baskı, Ankara:Murat&adım yayıncılık,
- Toraman, C. Bayramoğlu M. F. (2006), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, s.457-480
- <http://www.muhassebestandartlari.com/>
- www.spk.gov.tr
- www.tmsk.org.tr
- www.tmud.org.tr
- www.iasb.org