

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Görüşler

Öğr. Gör. Ömer KAYA



Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Görüşler

Ömer KAYA

Editör: Doç. Dr. Filiz KONUK



Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozgurayinlari.com

✉ info@ozgurayinlari.com

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının

Uygulanmasına İlişkin Görüşler

Opinions on the Application of Turkish Financial Reporting Standards

Ömer KAYA • Editör: Doç. Dr. Filiz KONUK

Language: Turkish

Publication Date: 2024

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-975-447-887-7

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub438>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>
This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Kaya, Ö., Konuk, F. (ed) (2024). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Görüşler*.

Özgür Publications. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub438>. License: CC-BY-NC 4.0

Bu kitap Ömer KAYA (2021)'nin 'Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Görüşleri Üzerine Bir Araştırma' adlı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozgurayinlari.com/>



Önsöz

Bilimsel bir araştırma üretme süreci bireyin düşüncelerini organize etmesi ve kendini disipline etmesi adına son derece zorlu ve önemli bir deneyimdir. Bu zorlu deneyim hayatımızda yer alan ve yalnız olmadığımızı hissettiren pek çok kişinin emeği olmadan mümkün olamadığından, emeği geçen herkese şükranlarımı sunmak isterim.

Öncelikle beni var eden ve bu araştırmayı nihayete erdirmeme vesile olan Zat-ı Hayy ve Kudret- i Ezeli"ye sonsuz şükrediyorum.

Bu araştırmanın hazırlanması sürecinde değerli bilgilerini, tavsiyelerini ve desteğini esirgemeyen danışman hocam sayın Doç. Dr. Filiz Konuk"a şükranlarımı sunuyorum.

Beni bugünlere kadar yetiştiren, her daim desteklerini hissettiren, sevgi, şefkat ve dualarıyla yanımda olan sevgili aileme sonsuz teşekkürlerimi iletiyorum.

Teşekkürlerimin en büyüğünü ise araştırma sürecinin stresli günlerinde her daim yanımda olan ve sabırla motive eden, kişisel ve akademik hayatımı zenginleştiren sevgili eşim Emine Kaya"ya sunuyorum.

Ömer KAYA 20/08/2021

İçindekiler

Önsöz	iii
Tablolar Listesi	vii
Kısaltmalar	ix
1 Muhasebe Bilimi ve Muhasebe Mesleği	5
Muhasebe Bilimi	5
Muhasebe Mesleği	10
2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları	19
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	19
Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)	29
3 Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Görüşleri Üzerine Bir Araştırma	47
Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Yapılan Araştırmalar	47
Araştırmanın Amacı ve Hipotezler	54
Araştırmanın Evreni ve Örneklem	55
Verilerin Toplanması ve Analizi	56
Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi ve Farklılık Analizleri	67
Sonuç ve Öneriler	93
Kaynakça	99
Ekler	109

Tablolar Listesi

Tablo 1	: IASC'nin Önceki Yapısı ile IASB'un Mevcut Yapısının Karşılaştırılması	24
Tablo 2	: Türkiye Muhasebe Standartları	34
Tablo 3	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları	35
Tablo 4	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumlar	36
Tablo 5	: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlar	36
Tablo 6	: Katılımcıların Pozisyonları	58
Tablo 7	: Katılımcıların TFRS İle İlgili Yeterlilikleri	59
Tablo 8	: Katılımcıların Çalıştıkları Birim ve Şehir, Mesleki Deneyimleri ve Yaş Aralıkları, Şirketlerin TFRS'ye Geçiş Nedeni	59
Tablo 9	: Katılımcıların Eğitim Durumu ve Eğitim Aldıkları Ülke	60
Tablo 10	: Katılımcıların TFRS Hakkındaki Genel Görüşlerine İlişkin Dağılımlar	61
Tablo 11	: TFRS Üzerine İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetlere İlişkin Dağılımlar	63
Tablo 12	: TFRS ile İlgili Genel Sorunlara Yönelik Dağılımlar	65
Tablo 13	: Araştırma Verilerine Ait Shapiro – Wilk Normallik Testi Sonuçları	68
Tablo 14	: Ölçek İfadelerinin Yaş Gruplarına Göre Farklılık Analizi	70
Tablo 15	: Ölçek İfadelerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılık Analizi	74
Tablo 16	: Ölçek İfadelerinin TFRS'ye Geçiş Nedenine Göre Farklılık Analizi	77
Tablo 17	: Ölçek İfadelerinin Pozisyonlara Göre Farklılık Analizi	80
Tablo 18	: Ölçek İfadelerinin Yeterliliklere Göre Farklılık Analizi	89

Kısaltmalar

AAA	: American Association of Accountants
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AGA	: Association of Government Accountants
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Finansal Raporlama Standartları
FASB	: Financial Accounting Standards Board
FEI	: Financial Executives Institute
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles
GAO	: General Accounting Office
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IIA	: Institute of Internal Auditors

IMF	: International Monetary Fund
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro İşletmelerin Finansal Raporlama Standartları
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NAA	: National Association of Accountants
SACPA	: State Associations of Certified Public Accountants
SEC	: Securities and Exchange Commission
SM	: Serbest Muhasebeci
SMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESMER	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Globalleşme olgusuyla birlikte işletmeler çok uluslu yapılar haline gelerek uluslararası alanda faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu durum işletmelerin finansal tablolarının kullanıcı sayısında artışa sebep olmuştur. Ancak çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkenin muhasebe sistemini kullanmak zorunda olmaları finansal bilgi kullanıcılarının finansal verileri karşılaştırabilmeleri, fon temini, uluslararası şirket alım ve satımı noktasında çeşitli zorluklar yaratmaktadır. Söz konusu zorluklar muhasebede ortak ve tek bir dil oluşturma ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuş ve Türkiye de pek çok ülke gibi bu standartlarla uyumlu finansal tablolar hazırlama çabasına girmiştir. Dolayısıyla Türkiye’de uygulanan yerel muhasebe standartlarının uygulanması bırakılmış ve tüm dünyanın kabul ettiği ve uygulamayı taahhüt ettiği standartlar uygulanmaya başlanmıştır.

Avrupa Birliği 01.01.2005 tarihinden itibaren hisse senetleri borsada işlem gören tüm şirketlerin mali tablolarını standartlarla uyumlu olarak hazırlamasını zorunlu hale getirmiştir. Bu bağlamda Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı faaliyet alanlarıyla bağlantılı olarak yayımladıkları muhasebe tebliğ ve uygulamalarını uygulamadan kaldırarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulama koymuşlardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Türkçe’ye çevrilmiş hali Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak ifade edilmektedir.

Araştırmanın Konusu

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın uygulayıcısı olan muhasebe meslek mensuplarının standartlar hakkındaki görüşlerine, standartların uygulanmasında yaşadıkları sorunların tespit edilmesine ve demografik özelliklerinin standartlara ilişkin yaşanan sorunlar ve düşünceler üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılmasına odaklanan bu araştırma üç bölümden oluşmaktadır.

Araştırmanın ilk bölümünde muhasebe bilimi ve muhasebe mesleğine ilişkin tanımlayıcı açıklamalara ve teorik bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca muhasebe biliminin ve mesleğinin tarihsel gelişim sürecine ilişkin detaylar da sunulmuştur.

Araştırmanın ikinci bölümünde standartlara yönelik kavramsal tanımlamalara, tarihsel gelişimine, standartlarla ilgili kuruluşlara ve standartların amacına ve önemine yönelik bilgilere verilmiştir.

Son bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının standartlar hakkındaki görüşlerine, standartların uygulanmasında yaşadıkları sorunların tespit edilmesine ve demografik özelliklerinin standartlara ilişkin yaşanan sorunlar ve düşünceler üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılması amacıyla anket araştırması ve veri analizlerine yönelik bulgulara yer verilmiştir. Bu bölümde muhasebe meslek mensuplarına ilişkin demografik bilgilere, muhasebe meslek mensuplarının standartlara ilişkin genel görüş, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler ve genel sorunlara yönelik analiz sonuçları sunulmuştur. Ayrıca demografik özellikler ile standartlara ilişkin genel görüş, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler ve genel sorunlar arasındaki ilişkiye yönelik test sonuçlarına da yer verilmiştir.

Sonuç ve öneriler bölümünde analizlerden elde edilen sonuçlar değerlendirilerek ileride yapılacak araştırmalar için bir takım önerilerde bulunulmuştur.

Araştırmanın Amacı

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçişle birlikte, standartların kapsamına giren şirketler için finansal raporların biçimsel yapısında, kapsamında, ölçme ve değerlemesinde, dipnot ve açıklayıcı bilgilerinde değişiklikler zorunlu hale gelmiştir. Standartların bu kadar detaylı ve karmaşık olması, bilgi ihtiyacı, belirsizlikler, tecrübe, çeviri problemleri ve iş yükü gibi faktörleri de beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda araştırmanın amacını, standartların uygulayıcısı olan muhasebe meslek mensuplarının standartlar hakkındaki genel görüşlerinin, standartlara yönelik ilgili kurumlara tarafından sağlanan hizmetlere ve standartların uygulanmasında yaşadıkları sorunlara ilişkin görüşlerinin tespit edilmesi oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin standartlara ilişkin yaşanan sorunlar ve düşünceler üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

Araştırmanın Önemi

Bütün dünyanın anladığı, ortak bir muhasebe dilinin kullanımı ve finansal raporlama sisteminin varlığı, yurtdışı yatırımlarının Türkiye'ye gelebilmesi

ve Türk firmalarının da yurt dışına açılabilmesine olanak sağlamaktadır. Bu çerçevede Türkiye’de uygulanan yerel muhasebe standartları bırakılarak ve tüm dünyanın kabul ettiği ve uygulama garantisi verdiği uluslararası muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır. Standartların doğru uygulanmasında muhasebe meslek mensuplarına büyük sorumluluklar düşmektedir. Bu nedenle standartlara yönelik genel görüşlerin, standartlar ile ilgili kurumların sağladığı hizmetlerin ve standartların uygulanmasında karşılaşılan sorunların tespit edilmesinde muhasebe meslek mensuplarının görüşleri son derece önemlidir.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırma nicel araştırma tasarımı kapsamında anket araştırması şeklinde tasarlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının standartlara ilişkin görüşleri üzerine yapılan ampirik araştırmaların büyük çoğunluğunda anket yönetiminin tercih edilmesi, mevcut araştırmanın sonuçlarının geçmiş araştırmalarla karşılaştırılabilir olması ve görüşlerdeki zamansal etkinin incelenmesi adına anket yönteminin kullanılması uygun bulunmuştur.

Araştırmada araştırma evreni olarak Borsa İstanbul’da işlem gören (mali kuruluşlar hâric) şirketlerde görev yapan muhasebe meslek mensupları belirlenmiştir. Evrenin tamamına ulaşabilmenin mümkün olmadığı, zaman ve maliyet kısıtları dikkate alındığında örneklem seçme yoluna gidilmiştir. Bu bağlamda araştırma örneklemini belirlemek amacıyla basit rastgele örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

Araştırmanın Kısıtları

Her araştırma gibi bu araştırmanın da bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. Araştırma kapsamında kullanılan anket verilerinden elde edilen sonuçlar yalnızca BİST’e kote şirketlerde çalışan muhasebe meslek mensupları için genellenebilir.

Meslek mensuplarının ankete katılım sağlamak konusunda isteksiz olmaları, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına yönelik fazla bilgiye sahip olamamaları, anketin uygulanması sırasındaki yoğunlukları ve anket uygulamasını zaman kaybı olarak görmeleri araştırmanın sonuçlandırılması ve elde edilen sonuçların genellebilmesi noktasında kısıtlayıcı faktörler olarak düşünülmektedir.

Muhasebe Bilimi ve Muhasebe Mesleği

Bu bölümde önce muhasebenin tanımı ve türleri ele alınmaktadır. Sonrasında muhasebenin ortaya çıkışına dair ve Türkiye'deki gelişim süreci hakkında bilgilere yer verilmektedir.

1.1. Muhasebe Bilimi

1.1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe bir firmada meydana gelen olayların sistematik bir şekilde kayıt altına alınması ihtiyacının gereği olarak doğmuştur.

Güvemli (2000: 23) muhasebeyi “İşletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişime yol açan ve mali finansal olayları belgelerine dayalı olarak kaydeden, sınıflandıran, özetleyip sonuçları finansal tablolar halinde raporlayan ve bunları analiz edip ve yorumlayan bir bilim ve sanat” olarak tanımlamaktadır. Tanımda yer alan olaylar, işletmenin varlık veya kaynak yapısında değişim meydana getiren olayları ifade etmektedir. Bu niteliklere sahip olay, mali nitelikli olay olarak tanımlanmaktadır. Bir olayın mali nitelikli olması muhasebenin bu olayı kayıt altına alması için yeterli değildir. Bu olayın para ile de ifade edilebiliyor olması gerekir (Üstündağ, 2000: 20). Muhasebe için gerekli olan diğer bir şart ise; işlemlerin belgelere dayandırılması gerekliliğidir. Bu gereklilik muhasebede kayıtların tarafsız ve objektif olarak hazırlanan belgelere dayandırılarak yapıldığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Deran vd., 2016: 86).

Muhasebe sürecindeki işlemler kaydetme, sınıflandırma, özetleyip raporlama ve analiz edip yorumlama şeklinde gruplanabilir. Kayıt sürecinde işletmede meydana gelen olaylar günlük deftere tarih, konu, miktar ve

tutar bilgileriyle belgelendirilerek yazılır. Bu işlem kısaca kaydetme olarak adlandırılır (Demir vd., 2014: 13). Kayıt altına alınan sayısız işlem olduğu için tasnif edilmeleri gerekir ve belgeleri kendi arasında sınıflandırmak için büyük defter kullanılır. Düzenleme ve kaydetme işlemleri sırasında çıkabilecek yanlışların giderilmesine olanak göstererek bir nevi öz denetim sağlamaktadır. Bu işleme sınıflandırma denir (Güvemli, 2000: 30).

Kaydedilen ve sınıflandırılan veriler yarı işlenmiş verilerdir. İşletme hakkında karar verme durumunda olanların sağlıklı sonuçlara ulaşabilmeleri için bu verilerin ortaya çıkan değer hareketlerini çeşitli açılardan ele alan raporlar haline dönüştürülmesi gerekir. Böylece işletme hakkında karar verme aşamasındaki analiz ve yorum çalışmalarında detayların içinde kaybolmanın önüne geçilir. Kaydetme süreci bilgilerin özetlenip raporlanması ile son bulur. Bu raporlara ise finansal tablolar denilmektedir (Demir vd., 2014: 17).

Muhasebe kayıt sürecinde işlemlerin yapıldığı defter ve tablolar aşağıdaki gibidir (Demir vd., 2014: 18):

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

Muhasebe verileri hedeflerin yerine getirilip getirilmediğini denetlemeye olanak sağlar. halinde değişikliğe gitmek, amaçlarda çeşitli düzeltmelerin yapılması, olağanüstü olayların karşısında tedbir almak imkânsız olacaktır (Güvemli, 2000: 20).

1.1.2. Muhasebenin Türleri

Muhasebe türleri üzerinde literatürde tam bir fikir birliğine varılmamış olsa da Sevilengül (2005: 20) muhasebeyi genel, maliyet, yönetim ve uzmanlık muhasebesi olmak üzere dört temel başlıkta sınıflandırmaktadır

Sevilengül (2005: 20) genel muhasebeyi “Tüm muhasebe çeşitlerini ve muhasebe öğrenimindeki temel kavram ve ilkeleri ortaya koyan muhasebe alanı olarak görmekte ve işletmenin sahip olduğu emtiaların nereden temin edildiğini ve bu varlıkların ne amaçla kullanıldığını hesaplar aracılığı ile belirleyen, gelir ve giderler hesaplarını dengeleyerek faaliyet sonucunu

gösteren muhasebe türü olarak tanımlamaktadır”. Bununla beraber, genel muhasebe hesaplarında gelir gider kâr ve zarar işletmenin öz kaynağındaki yükseliş ve azalışları da içerir (Sevilengül, 2005: 20).

Üretim faaliyeti ile uğraşan işletmelerin, üretim safhasında ortaya çıkan değer hareketlerinin kaydı ve bunlara bağlı hesaplamalar maliyet muhasebesinin konusudur. Üretim firmaları eş anlı olarak, alım satım faaliyetleriyle de ilgilenmektedir. Bu yüzden bu işletmeler gerek maliyet muhasebesini gerek genel muhasebeyi kullanırlar. Ticaret işletmeleri alım satım faaliyetlerine dayanırken, üretim işletmeleri buna ilave olarak satın aldıkları hammadde ve mamulleri ortaya koyarlar. Maliyet muhasebesi ürün ve hizmet maliyetlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlayarak, işletme yönetiminin etkin kararlar almasına imkân sağlayacak veriler ortaya çıkarmaktadır. Bu veriler yardımıyla işletme yönetimine, satış fiyatlarının sağlıklı ve doğru tespiti, harcamaların kontrolü ve geleceğe dönük planlama faaliyetleri oluşturabilme noktasında olanak sağlamaktadır (Gücenme, 2000: 7).

Yönetim muhasebesi, genel ve maliyet muhasebesi faaliyetleri sonucunda üretilen bilgilerin işletme yönetiminin karar vermesinde nasıl kullanılacağına odaklanmaktadır. Bu muhasebe türünde, muhasebe verileri karar verme yöntemleri uygulanarak analiz edilmekte ve analizler neticesinde işletme yöneticilerinin sağlıklı ve doğru karar vermelerine yardımcı olunmaktadır (Bektöre, 2007: 15).

Uzmanlık muhasebesi ise bankacılık, inşaat, konaklama gibi bazı uzmanlık alanlarının özelliklerine uygun şekilde entegre edilen muhasebe sistemleridir. Sigorta Muhasebesi, Banka Muhasebesi, İnşaat Muhasebesi, Konaklama Muhasebesi bunlara örnek verilebilir (Gücenme, 2000: 8).

1.1.3. Muhasebenin Ortaya Çıkışı ve Türkiye’deki Gelişim Süreci

“Muhasebe, eski dönemlerde takas işlemleriyle başlayıp, ticaretin gelişimiyle ilerleme kaydetmiştir. Yaklaşık 4000 – 4500 yıl öncesine ait olduğu düşünülen papirüsler ve tabakalara işlenmiş kayıtlar ticaret alanındaki ilk yazılı belgelerdir. Bugün hala kullanılan çift kayıt sistemi ilk kez İtalya’da 14. – 15. yüzyıllarda uygulanmaya başlanmıştır (Ünalın vd., 1988: 8).

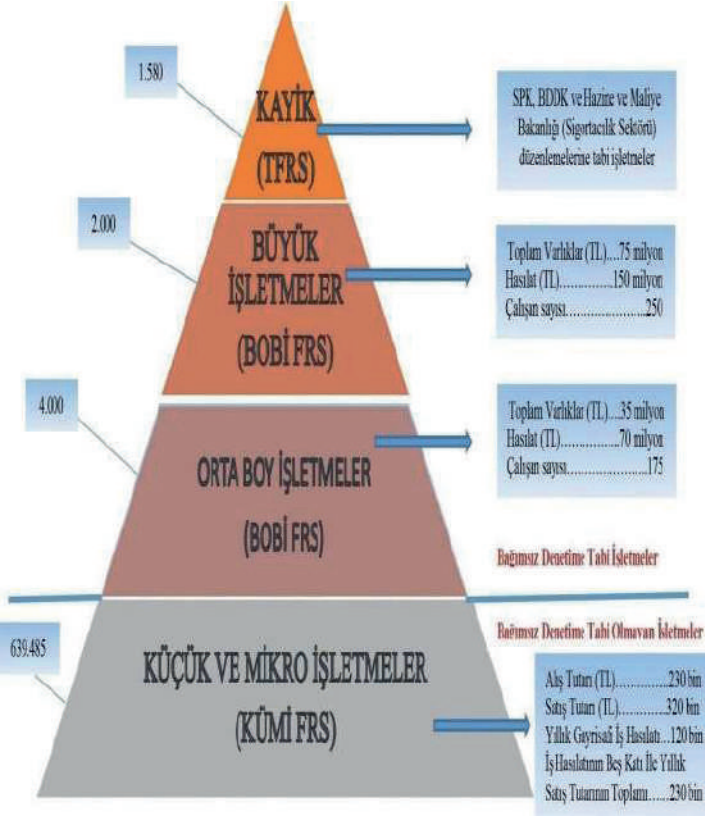
Türkiye’de ise Cumhuriyet döneminden önceki muhasebe uygulamaları ilk kez 28 Temmuz 1850 tarihinde Fransızcadan çevrilmiş Kanunname-i Ticaret yasasıyla düzenlenmiştir. Yabancı uzmanların Türkiye’de muhasebeye yönelik konularda 1926- 1960 yılları arasında yürüttükleri yoğun çabalar neticesinde, Türk muhasebe sistemi yabancı ülkelerin muhasebe uygulamalarının etkisinde kalmıştır. Bunların neticesinde çalışmalarına 1960

yılında başlanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe Bölümü 1972, Maliyet Muhasebesi Bölümü 1977 yılında uygulamaya konulmuştur. 1981 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu'nda Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayınladığı tebliğlerle, SPK kanununa tabi ortaklık ve aracı kurumlarının finansal raporlarının hazırlanmasına yardımcı olacak Standart Genel Hesap Planı'nda uygulamaya konulmuştur (Yırgal, 2019: 32-33).

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği bilanço usulüne göre defter tutan ticari işletmelerin faaliyetlerine ilişkin en doğru şekilde muhasebe kayıtlarının tutulması, bu şekilde hazırlanan finansal tabloların paydaşlara sağlıklı bilgiler verilmesi, mukayese edilebilirliklerini sağlayarak işletmelerin gerçek durumlarının ortaya koyulması, işletmelerde denetim faaliyetlerinin standartlaştırılması ve basitleştirilmesi için hazırlanmıştır. Tebliğ çerçevesinde; muhasebeye ilişkin temel kavramlar, muhasebe politikalarının nasıl açıklanacağı, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı detayları açıklanmıştır (Turan, 2020: 17).

Avrupa Birliği'nin (AB) de etkisiyle ülkemizde son yıllarda muhasebe alanında olumlu ve hızlı gelişmeler yaşanmaktayken, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) uygulanması noktasında çeşitli problemler de yaşanmaktadır. Günümüzde yaşanan gelişmelerle beraber, gerçeğe uygunluk anlayışında dört farklı düzenlemeden bahsedilmektedir (Dinç ve Atasel, 2016: 268). Bu düzenlemeler (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 754):

- “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)”,
- “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)”,
- “Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)”,
- “Küçük ve Mikro İşletmelerin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) Taslağı” olarak sıralanabilir.



Şekil 1: Türkiye’de Uygulanmakta Olan Muhasebe Standartları

Kaynak: Akbulut, E., & Can, M. E. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİFRS) taslağı hakkında. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (63), 85-93.

Şekil 1’de görüldüğü gibi tam set TMS/TFRS’leri yalnızca KAYİK’lerin uygulayacağı, BOBİ FRS setini sadece bağımsız denetim kapsamında olup, ancak tam set TMS/TFRS’yi uygulama zorunluluğu bulunmayan işletmelerin uygulayacağı ve KÜMİ FRS’yi ise bağımsız denetim kapsamı dışında olan, ancak defterlerini bilanço esasına göre tutan diğer işletmelerin uygulayacağı görülmektedir (Öztürk vd., 2019: 418).

UFRS, TMS ve TFRS hakkında detaylı bilgilere ikinci bölümde yer verilmektedir.

1.2. Muhasebe Mesleği

Bu bölümde sırasıyla muhasebe mesleğinin Dünya'daki ve Türkiye'deki tarihi gelişimine ve Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarına ilişkin detaylara yer verilmektedir.

Dünya'da muhasebe mesleğinin ortaya çıkışı 18. yüzyıl sonlarını bulmuştur. Endüstri devriminin yaşanmasıyla birlikte kurulan büyük şirketlerde muhasebe bilimine olan ihtiyaç ile muhasebecilik mesleği önemli hale gelmiş ve 19. yüzyılın ortalarından itibaren örgütlü bir meslek haline gelmeye başlamıştır (Gökgöz, 2012: 69). İlk olarak muhasebe mesleğinin teşkilatlanması İskoçya'da gerçekleşmiş, ardından bu teşkilatlanmayı başka ülkeler izlemiştir (Usta, 2007: 54).

Türkiye'de ise muhasebe mesleği uzunca yıllar meslek yasası olmaksızın yürütülmüştür. Ekonomik gelişmeyle birlikte işletmelerin muhasebeye yönelik ihtiyaçları artmaya başlamış ve yasal düzenlemeler yapılması gereği duyulmuştur. Her geçen gün ekonomik, sosyal, finansal ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan artan oranlı gelişmeler neticesinde muhasebe mesleği önemli bir konuma gelmiştir (Gökgöz, 2012: 69).

1.2.1. Dünya'da Muhasebe Mesleğine Yönelik Gelişmeler

1.2.1.1. İngiltere'de Muhasebe Mesleğine Yönelik Gelişmeler

İngiltere'de muhasebe mesleği çok eskilere dayanmakla birlikte, 19. yüzyılda Sanayi Devrimi sonrasında değer kazanmaya başlamıştır. Kurumsallaşan şirketlerin sayısı artmış ve tüzel kişilikler oluşmaya başlamıştır. Böylece, muhasebe mesleğinin önemi üzerinde durulmuş ve ilerleme kaydedilmiştir. Muhasebe meslek mensupları tarafından farklı bölgelerde mesleki örgütler, dernekler kurulmuş ve örgütlenme sağlanmıştır (Üstündağ, 2000: 46).

Muhasebe alanında ilk resmi mevzuat 1880 yılında yayınlanan "Kraliyet Ruhsatı" olmuştur. İlgili mevzuatta ilerleyen dönemlerdeki gelişmelere paralel olarak bazı değişimler yapılmıştır. Muhasebe meslek derneklerinin ve örgütlerinin oluşması 1855 ve 1867 yıllarına denk gelen Kraliyet Ruhsatı ile birlikte başlamıştır. İngiltere'de meslek unvanları da Kraliyet Ruhsatı ile belirlenmiştir. Bu unvanlar "Ruhsatlı Muhasebeci, Yeterlik Belgeli Muhasebeci, Maliyet ve İşletme Muhasebecisi ve Kurum Muhasebecisi" olarak adlandırılmıştır. Bu meslek mensuplarının buldukları faaliyet alanları "denetim hizmetleri, danışmanlık hizmetleri, izahname hizmetleri, inceleme ve soruşturma hizmetleri, finansal tabloların işlenmesi ve defter tutma hizmetleri" olarak listelenebilir. Söz konusu meslek mensuplarının

sorumlulukları ise; bilinçli davranarak cezai işlemlerden doğan sorumluluk ve ihmâl, kusur durumundan doğan mali sorumluluklardır (Usta, 2007: 58).

1.2.1.2. Almanya’da Muhasebe Mesleğine Yönelik Gelişmeler

Almanya’da vergilendirmenin uygulanabilmesi açısından mali müşavirler (Wirtschaftsprüfer) büyük paya sahiptir. Almanya’da muhasebe meslek mensuplarına hizmet veren kuruluşlar Alman Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü ve Muhasebeciler Odasıdır. Bu kuruluşlar muhasebe meslek mensuplarına yaptırım sağlayabilmektedirler (Kınay, 2010: 67).

Almanya’da farklı meslek grubunda faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları mevcuttur. Belirli bir hacmin üzerindeki işletmelerin yasal düzenleme ve denetim faaliyetlerini yürüten ve vergisel işlemlerine danışmanlık hizmeti sağlayan meslek mensupları İşletme Denetçileri Odası bünyesine bağlıdırlar ve denetçi olarak adlandırılırlar. İşletme Denetçileri adı altında faaliyet gösteren denetçiler İşletme Denetçileri Enstitüsü başlığı altında yer almaktadır. Yeminli Muhasebe Denetçileri ise Yeminli Muhasebe Denetçileri Federal Birliği’ne kayıtlı olarak faaliyette bulunurlar. Almanya’da iki tür vergi uzmanlığı bulunmaktadır. Bunlar Vergi Danışmanlığı (Steuerberater) ve Vergi Yetkilileridir (Steuerbevollmächtigte). Bu uzman meslek mensuplarının görevi, defter tutmak ve vergisel işlemlerde danışmanlık yapmaktır (Kınay, 2010: 67).

1.2.1.3. Fransa’da Muhasebe Mesleğine Yönelik Gelişmeler

Fransa’da muhasebe meslek teşkilatlanması diğer ülkelere göre daha önce olup, 1700’lü yıllarda başlamıştır. 1927 yılında yapılan yasal düzenlemeler ile mesleği icra etmek için bazı şartlar getirilmiştir. Yapılan bu düzenlemeler 1942 yılında geliştirilmiş “Uzman ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği” kurulmuştur. 1966 yılında yayınlanan kararname ile denetim faaliyetleri ile diğer muhasebe faaliyetlerinin birbirlerinden ayrılması sağlanmıştır. Muhasebe alanında yürütülen faaliyetler Maliye Bakanlığı, denetleme alanındaki faaliyetler ise Adalet Bakanlığı bünyesine verilmiştir. 1978 yılında Denetleyici faaliyetlerle uğraşmak için uzman muhasebeci olma veya denetçilik belgesine sahip olma şartı getirilmiştir. Uzman muhasebeci olabilmek için aranan genel ve özel şartlar şöyledir (Usta, 2007: 63):

- Fransa uyruklu olması,
- Kanunda belirtilen medeni haklarını kullanması için herhangi bir engeli olmaması,
- Uzman muhasebeci diplomasına sahip olması,
- 25 yaşından büyük olmasıdır.

Uzman muhasebeci diplomasının alınabilmesi için üç aşamalı bir sınavın başarı ile tamamlanması gerekir. Bu aşamalar; yazılı sınav, staj süresi ve tez çalışmasından oluşmaktadır. Uzman muhasebeci adaylarının, yazılı sınavı başarı ile geçmelerinin ardından, en az iki yıl bir uzman muhasebeci gözetiminde olması şartıyla toplamda üç yıl stajı tamamlamış olması gerekmektedir. Staj sürecinin ardından muhasebe alanında tez hazırlamaları ve savunmaya girmeleri gerekmektedir (Usta, 2007: 63).

Fransa’da mesleki teşkilatlanma, muhasebe uzmanları ve yetkili muhasebecilerin üye olduğu muhasebe uzmanları ve yetkili muhasebeciler odası olmak üzere iki kuruluş bünyesinde gerçekleşmektedir. Ortaklık denetçilerinin üyesi olduğu şirket denetçileri ulusal birliği ise söz konusu muhasebe meslek mensupları işletmelere ait yıllık defterlerini, mali tabloları, hesaplarını denetler, işletmelerin yasallığının denetimini sağlarlar (Usta, 2007: 63).

1.2.1.4. Amerika’da Muhasebe Mesleğine Yönelik Gelişmeler

Amerika Birleşik Devleti’nde (ABD) muhasebe mesleğinin gelişme göstermeye başlaması, iç savaşın ardından Amerika’ya tamamen yerleşen İngiliz vatandaşı muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri ile olmuştur. İlk kurulan meslek teşkilatı, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), muhasebecilerin sorunlarına çözüm bulmak ve muhasebe ilkelerini şekillendirmek için çalışmıştır. Ülkede 1929 yılında yaşanan büyük krizden dolayı denetleme faaliyetlerinin önemi artırmıştır. 1957 yılında “Muhasebe İlkeleri Kurulu” kurulmuş olup, daha sonra “Finansal Muhasebe Standartları Kurulu” olarak adlandırılmıştır. Bu kurulun yaptığı çalışmalar sonucu meydana gelen ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu bünyesinde yapılan çalışmalar sonucu elde edilen ilke ve kurallar hâlen uygulanmaktadır (Ceylan, 2011: 70).

ABD’de başlıca önemli muhasebe meslek kuruluşları; “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Ulusal Muhasebeciler Derneği (NAA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Eyalet Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Dernekleri (SACPA), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), Devlet Muhasebeciler Birliği (AGA) ve ABD Genel Muhasebeciler Dairesi (GAO)’dir”

ABD’de muhasebecilik meslek mensupları içerisinde Sertifikalı Kamu Muhasebecileri en önemli konuma sahiptir. Bu meslek mensupları arasında faaliyet gösterenler endüstri, banka ve sigorta ve kâr amacı gütmeyen işletmelerin denetim faaliyetini yaparlar. Vergi muhasebesi ve vergisel işlemlerde karşılaşılan sorunlarda da danışmanlık yapmaktadırlar. ABD’de

Sertifikalı Kamu Muhasebecisi olmak için 4 yıllık yüksek öğrenim görmek gerekir. Fakat bazı şehirlerde 2 yıllık ön lisans programları da kabul edilmektedir. ABD’de muhasebe meslek mensupları, mesleğin getirdiği kuralları yerine getirmediikleri zaman yaptırımlar meslek örgüt teşkilatları tarafından uygulanır. Muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları ihmal edildiği takdirde doğacak yaptırım ve ortaya çıkan ceza zararlarla sınırlandırılıp, kasıt olması durumunda ayrıca para cezası bulunmaktadır (Usta, 2007: 80).

1.2.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğine Yönelik Gelişmeler

19. yy’la kadar Türklerde özel kesime yönelik bir muhasebe uygulamasının gelişmediği görülmektedir. Devlet ve millet muhasebesinin devleti devam ettirebilmede büyük bir rol oynadığı görülmektedir. Bu muhasebe işleyişinin temelini Abbasiler ile İlhanlılar’ın uyguladığı merdiven sistemi oluşturmaktadır. Devlet muhasebesinin büyük bir kısmını devlet gelirleri ve harcamalarına ait kayıtlar oluşturmaktadır. Vergilerin toplanması zor olduğu için, vergi kısmı bütün muhasebe birimleri ve faaliyetleri arasında en güçlü tesis edilmesi gereken kısım olarak görülmüştür (Güvemli, 1995:13).

İlhanlılar, önemli düzeyde bilgiler içeren belgeleri günümüze miras olarak bırakmıştır. Felek Ala-yı Tebrizi’nin 1307 yılında muhasebe eğitimi üzerine yazdığı ve tahrip edilmeden bugüne değin ulaşan en eski eser olma özelliği taşıyan Saadetname, Risale-i Şahibbiye veya Cami-ül Hesap, Risale-i Felekiyye der İlm-i Siyakat İlhanlılar döneminin muhasebe ile ilgili eserler listesinde bulunmaktadır (Güvemli, 1995: 15). Risale-i Felekiyye der İlm-i Siyakat eserinde muhasebede çift kayıt yönteminin esasları ve uygulaması mevcuttur (Akdoğan ve Aydın, 1987: 83).

Türkler daha çok kabile hayatı yaşadıklarından dolayı muhasebe kavramı yerleşik hayata geçişten ve ulus bilincinin gelişmesinden sonra gelişim göstermiştir. Osmanlı İmparatorluğu’ndan önce kurulan Memlûklü’ler ve Selçuklu’lar Osmanlı Dönemi’nde de Ortadoğu’da varlıklarını sürdürmüş devletlerdir. Bu devletlerin kültürü, ekonomik kavramları ve muhasebe ile alakalı yönleri Osmanlı İmparatorluğu ile benzerlik göstermektedir (Güvemli, 1995: 13).

Osmanlı İmparatorluğu içinde de devletin bütün hesap ve mali işlerini ilgilendiren ilk kanuni nizamnameler Fatih Sultan Mehmet döneminde oluşturulmuştur. Devletin ekonomisine ilişkin faaliyetler defterdarlık makamı tarafından yürütülmüştür. Tanzimat Dönemi’nde ise Maliye Nazırlığı kurulmuştur (Güvemli, 1995: 16).

Türkiye Cumhuriyeti’nin sınırlarının çizildiği zamanlarda özel sektör ağırlıklı olarak aile şirketi biçiminde gelişim gösterdiği ve kamu sektörünün

üstlendiği kısmı İktisadi Devlet Teşekkülleri ile bütün bunların tekelci olması özelliğinden kaynaklanan bir öneme sahip olduğu görülmüştür (Güvemli, 1995: 16).

Türkiye’de muhasebenin gelişim göstermesinin önemli faktörleri şunlardır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 72):

- Gelişmiş batı ülkelerindeki muhasebe uygulamalarının kopyacılık düzeyindeki etkisi,
- Sanayileşme faaliyetlerinde yabancı ülkelerin teknik destekleri,
- Akademi üyelerinin eğitimlerini farklı ülkelerde almaları,
- Türk eğitim sisteminde yabancı öğretim üyelerinin varlığı,
- Temeli yabancı ülkelerden entegre edilen vergi hukukumuzun etkisinde gelişmesidir.

1.2.2.1. Fransız Etkisinde Kalan Dönemindeki Gelişmeler

Türkiye’de muhasebeyi etkileyen ilk düzenleme 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu çevirisi 1850 sayılı Kanunname-i Ticaret, tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterlerle ilgili hükümleri olmuştur. 1883 yılında kurulan İstanbul Mekteb-i Alisi (Marmara Üniversitesi)’nde kullanılan başlıca muhasebe ders kitapları yine Fransız etkisinde hazırlanmıştır. Kırım savaşı sonrasında yurda gelen yabancı sermaye, 1880 yılında kurulan Osmanlı Bankası muhasebe uygulamaları da Fransız etkisi altında kalmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 84).

Cumhuriyetten önce ülkemizde muhasebe eğitiminin İstanbul Ticaret Mektebi ile Darüşşafaka ve Askeri Rüşdiye mekteplerinin öğretim planlamalarına yerleştirildiği ifade edilmektedir. Muhasebe kuramı ile uygulamasında Fransız etkisinin 1926 yılına kadar sürdüğüne işaret edilmektedir. Cumhuriyetin ilanından önce ülkemizde muhasebe uygulamaları sadece devlet muhasebesi uygulamaları olarak görülmektedir. Bu dönemlerde işletmeler basit kayıt yöntemlerinden yararlanmışlardır. 1924 tarihli “Hesap Talimatnamesi” ile devlet muhasebesine çift taraflı kayıt yönteminin uygulanması öngörülmüştür. Çift taraflı kayıt yöntemini uygulamaya geçirebilecek muhasebeciler olmadığından devlet muhasebesinde çift kayıt yönteminin uygulanması 1928 yılında kaldırılmıştır (Yalkın, 1998: 11).

1.2.2.2. Alman Etkisinde Kalan Dönemindeki Gelişmeler

Türk muhasebe sisteminde Alman etkisi “1926 yılında kanunlaştırılan 865 numaralı Türk Ticaret Kanunu (TTK), Alman Ticaret Kanunu’ndan

kopya edilmesiyle başlamıştır. Bu yasada firma hesaplarının kayıt edilme şekli ile kâr hesabının yapılması esas teşkil etmiştir. Bununla birlikte hesap görülen zaman dilimleriyle kısıtlı olmak koşuluyla envanter bilgisinin hazırlanması, bilanço ve kâr-zarar çizelgelerinin oluşturulması gibi çeşitli konular üzerinde karar kılınmıştır” (Hiçşaşmaz, 1970: 60-64).

1.2.2.3. 1932 Yılı Sonrasındaki Gelişmeler

Muhasebe mesleğinin, yasal dayanağa oturtulması çalışmaları 1932 senesinden başlamıştır. 1932 senesinde ilk meslek yarası tasarısı, Bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde kaybolmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet, mesleğın gelişmesinde çok önemli bir dönemeci daha atlamış ve muhasebe hizmetinin dışarıdan muhasebe uzmanları tarafından sağlanması yerine kendi kurumları içerisinde görev yapacak muhasebe uzmanları edinmek kaydıyla yürütülmesine başlanmıştır. 1938 yılında çıkarılan ilk Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) Kanunu (3460 Sayılı Kanun) muhasebe mesleği için önem taşıyan Yüksek Denetleme Kurulu'nu kurmuş ve bu kurul KİT'lerin denetlenmesinde görevlendirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) vasıtasıyla defter tutma ve belge haline getirme, değer belirleme gibi başlıklarda muhasebe sistemine bir tekdüzelik ve düzen getirilmiştir. Özel ve kamu sektörlerinin kanuna alınmasından dolayı muhasebe aplikasyonlarında özel sektör de kapsamlı bir düzenleme kazanmıştır. Muzaaf kayıt: her işlemle ilgili tutar veya tutarların borç ve alacak olarak kaydedilmesini ifade eder. Bu arada, vergi amacıyla da olsa, kârın saptanması, farklı gelir türleri için bir esasa bağlanmıştır. 1957 yılında yürürlüğe koyulan 6762 numaralı Türk Ticaret Kanunu, Alman Prof. Hirsch'in başında olduğu bir komite tarafından oluşturulmuştur. 1937'de çıkarılan Türk Ticaret Kanunu'nun 1956'daki tashihi ve Türkçeleştirilmesi sırasında, muhasebe mesleğinin gelişimi için doğan bir fırsat daha, kanunun ticari işlemlerin kanuna uygunluğunun denetlenmesinde muhasebe mesleği yerine mahkemeleri tanınması ile kaçırılmıştır. Türkiye'de muhasebe mesleğinin yasal dayanağa kavuşmasının gecikmesinin sebeplerinden birisi de, kanunlaşma sürecinin tamamı ile Maliye Bakanlığı'nın kontrolüne bırakılmış olması ve muhasebe mesleğinin gerçekte sadece bir bölümünü oluşturan “Vergi Denetimi” boyutunda değerlendirilmiş olmasıdır” (Avder, 2007).

Ekim 1942'de Prof. Dr. Arkun İsmail Otar ve 12 arkadaşı tarafından “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin” kurulması, ülkemizde özel kesim işletmelerinin denetlenmesini sağlayacak bir mesleğın kurulması amacıyla ortaya çıkan ve günümüze kadar yaşamış bulunan ilk ciddi

girişimdir. 1967’de bu ilk Muhasebe Uzmanlığı Derneği’nin adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) olarak değiştirilmiş ve günümüze kadar gelmiştir. Dernek, ülkemizde mesleğin tanımlanması ve anlaşılması, dünya uygulamalarının ülkemize anlatılması ve ülkemizin yurt dışındaki mesleki çalışmalara katkısı konusunda büyük hizmetler görmüştür. TMUD, 1938’den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan tüm meslek yasası hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizde uygun bir meslek yasasının çıkması için tasarılar hazırlamış ve Maliye Bakanlığı’na ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) komisyonlarına önerilerde bulunmuştur (Aysan, 1996: 3).

Ülkemizde 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunda, mesleğin kapsamı, mesleğe giriş koşullar, mesleki staj ve mesleki yeterlilik sınavı, Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) tasdik yetkileri düzenlenmiştir. Bu kanunda Dünya’da uygulayıcı ve denetleyicinin aynı kişi olmaması gerektiğini ifade eden ve güven tesisi ilkelerini kabul eden ilk kurallar yer almıştır (Çamlıca, 2014: 1).

1.2.3. Muhasebe Meslek Mensupları

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun amacı, işletmelerde gerçekleşen işlemlerin doğru ve uygun şekilde işlenebilirliğini sağlayarak, bu işlemlerin sonuçlarını, tarafsız bir şekilde değerlendirerek gerekli yerlere sunmak, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavirlik meslekleriyle ilgili gerekli düzenlemelerde bulunmaktır (Güzel, 2011: 22).

1.2.3.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; muhasebenin uygulanan kuralları ve ilgili kanun maddelerince, defter tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu hazırlamak ve gerekli beyannameler ile düzenlenmesi gereken diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak serbest muhasebeci mali müşavirlerin yapacağı işlemlerdir (Güzel, 2011: 25).

SMMM olmak için; fakültelerin yüksekokulların veya denkliği yükseköğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarında, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında en az lisans düzeyinde mezuniyete sahip olmak, mezun olmakla beraber belirtilen bilim dallarından lisansüstü eğitim seviyesinde diplomaya sahip olmak, en az üç yıl staj yapmış olmak, serbest

muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak, serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak gibi genel şartlar aranmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı yazılı sınav şeklinde Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından yapılmaktadır.

1.2.3.2. Yeminli Mali Müşavir

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların şirketlerinin mali tabloların mevzuata, muhasebe ilkelerine ve standartlara uygunluğunu inceleyip tasdik eden meslek mensuplarıdır (İbiş, 2013).

Kanuna göre yeminli mali müşavirlik mesleğinin kapsamı şu şekilde sıralanabilir (Türmob.org.tr, 2020):

- İşletmelerin muhasebe sistemlerini geliştirmek, düzen sağlamak,
- Belgelerde inceleme yapmak, mali tablolar ile ilgili gereken bilgileri sunmak, raporları düzenlemek ve bilirkişilik görevini yapmak,
- Mali tabloların ve hesapların doğruluğunu inceleyerek tasdik işlemi yapmak,
- Ödenmesi gereken özel tüketim vergisinin doğru hesaplandığını kontrol etmek, zamanında bildirilip bildirilmediğini araştırmak,
- KDV iadesi alırken gerekli olan araştırmaları yaparak güvenilirliği sağlamak.

Yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda haksız vergi iadesine neden oldukları belirlenirse Sayıştay'a karşı sorumlu olacaklardır. Bu konuda belgelerin doğruluğunu araştırarak gerçeklere göre rapor düzenlemek yeminli mali müşavirlerin görevlerinin arasındadır. Gerçeğe aykırı rapor düzenleyen yeminli mali müşavirle iadeye yardımcı olan sayman ile birlikte sorumlu tutulacaktır (Türmob.org.tr, 2020).

YMM olabilmenin özel şartları kanunda şu şekilde belirtilmiştir:

- Minimum 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik tecrübesine sahip olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını başarılı bir şekilde tamamlamış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik ruhsatına sahip olmaktır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları

Bu bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) literatürde yer alan tanımlarına, amacına, tarihsel gelişimine, ortaya çıkış sebeplerine yönelik bilgiler yer almaktadır. Ayrıca UFRS'nin oluşturulmasının önemine ve oluşturulmasında etkisi olan kuruluşlara ilişkin detaylar ele alınmaktadır.

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Firmaların küreselleşmesi ve sermaye piyasalarındaki hızlı büyüme, küresel alanda kabul görmüş finansal raporlama sistemlerine duyulan ihtiyacı tetiklemiştir (Hussain vd., 2012: 108).

Küreselleşmenin ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin neticesi olarak; işletme faaliyetlerinin uluslararası seviyede yoğunlaşması, finansal piyasaların entegrasyonu ve denetimin gelişme sağlamasıyla birlikte finansal raporlar ile bunları düzenleyen kuralların yeniden tesis edilmesi mecburiyeti ortaya çıkmıştır (Usul ve Özdemir, 2007: 73).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), firmaların var olan koşullarda finansal raporlarını en doğru biçimde ilgili kullanıcılara sunmalarına ve kendilerine en uygun politikaları seçmelerine imkân sağlamak için finansal olayların muhasebe bilgi sistemine iletilmesinde ve değerlendirmesinde çok sayıda seçenek sunan bir kavram olarak ifade edilebilmektedir (Çankaya, 2007: 131).

UFRS'ye gereksinim duyulmasında esas faktör, bundan böyle bilgilerin küresel alanda paylaşılabilen ve karşılaştırılabilen bir yapıda olmasının yanında yatırım ve ticaret kavramlarının uluslararası önem kazanması ve bunun sonucunda da ortak bir muhasebe dili ve uygulaması ihtiyacının varlığıdır (Erol ve Aslan, 2017: 60).

UFRS, gelişmekte olan ülkelerde finansal piyasaların büyümesinde hayati bir rol oynamakta ve finansal piyasalarda güven oluşturmaktadır. Bu nedenle, 2005 yılında IASB dünya çapında kabul gören finansal raporlamaya ulaşmak amacıyla UFRS'yi geliştirmiştir (Hussain vd., 2012: 108). UFRS ağırlıklı olarak sermaye piyasalarındaki yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarına cevap vermenin yanında finansal raporlamaya ilişkin çok çeşitli sorunları ile de uğraşmaktadır.

UFRS, uluslararası boyutta kıyaslamaya ve değerlendirmeye fırsat veren güvenilir ve kaliteli finansal bilginin ortaya çıkmasında çok titiz ve disiplinli bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 27).

UFRS, birçok ülkede uygulamaya konmuştur ve bu standartlar muhasebe sisteminde ortak bir dil olma niteliğini yakalamak üzeredir. Bütün bu açıklamalardan hareketle muhasebe standartlarının amacının açık bir şekilde, küreselleşen dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturmak ve kullanıcılara sunulan raporlarda standart sağlamanın yanı sıra anlamsal farklılıkları da bertaraf etmek olduğunu söylemek mümkündür (Çelik, 2013: 12).

2.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış

1973 yılından 2001 yılına dek standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından hazırlanmaktaydı ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) adı ile yayınlanmaktaydı. 2001 yılında IASC yerini, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) bıraktı ve standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) adını alarak yayınlanmaya başlamıştır (Iasplus.com, 2021).

UFRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu (gelir tablosu), öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotları hazırlamak zorunlu kılındı (Iasplus.com, 2021).

UFRS'ye göre kavramsal çerçevede bilgi kullanıcıları, temel ve ikincil bilgi kullanıcıları olarak ikiye ayrılmıştır. Temel bilgi kullanıcıları, yatırımcılar ve işletmeye borç verenler olarak nitelendirilmiştir. Eğer bu kesimin bilgi

ihtiyacı sayılan raporlarla karşılanabiliyorsa diğer kesimlerin de bilgi ihtiyacının karşılanacağı beklenmektedir (Iasplus.com, 2021).

2.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tanımı

Bostancı (2002: 72) tanımında “UFRS’i ilgililerinin ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, tarafsız, tam, kıyaslanabilir, güvenilir ve anlaşılabilir olarak yansıtan mali tabloların hazırlanmasında uyulması gereken kurallar bütünü” olarak ifade etmektedir.

Atmaca ve Çelenk’in tanımına göre ise; “UFRS, mali bilginin finansal tablo kullanıcılarına aktarılmasında çok sayıda seçenek sunan, uluslararası raporlamaya imkân sağlayan, işletmelere karar alma süreçlerinde en uygun planlama ve programı seçme imkânı sunan ilke ve kurallar bütünüdür”.

“UFRS, farklı ülkelerdeki işletmelerin, birbirlerine ait olan finansal tablolarını kıyaslayabilmesine ve değerlendirme yapmasına imkân sağlayan düzenlemeler olarak tanımlanmıştır. UFRS, mali tabloların hazırlanmasında ve sunumunda emredici kurallardan ziyade, ilkeler ve kurallarla yönlendirmeler yapmaktadır” (Kahraman, 2016: 27).

2.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkış Nedenleri

UFRS’nin ortaya çıkış nedenlerinden birisi ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarının ortak bir dil ihtiyacını oluşturmasıdır. Muhasebe uygulamasındaki farklılıklar, ülkelerin buldukları bölgedeki ekonomik, siyasal ve sosyal ilişkilerden de kaynaklanabilmektedir. Muhasebe uygulamalarında teknik, kavramsal ve kültürel farklılıklar finansal tabloların düzenlenmesinde ve kullanıcılar tarafından yorumlanmasında da çeşitli farklılıklara ve bunun sonucunda bir takım yanlış anlamalara sebep olabilmektedir (Ülkü, 2008: 8).

Dünya genelinde devletler muhasebe uygulamalarında yaşanan farklılıkları gidermek amacı ile muhasebede standartlaşma çalışmaları yapmaktadırlar. Ülkelerdeki muhasebe standartlarındaki farklılıklar (Çelik, 2013: 6);

- Mali bilgilerin karşılaştırılabilirliğini,
- Sermaye piyasalarında fon temin etme sürecini,
- Uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerini güçleştirmektedir.

Yukarıda belirtilen güçlüklerin giderilmesi, ulusal muhasebe standartlarının birbirine entegre edilmesi, dünya genelinde ortak muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır (Çelik, 2013: 6).

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

Finansal bilgilerin raporlanması dışında, standartlar aynı zamanda ait olduğu ülkelerin birbirleri arasında sistematik olarak uyumlaştırılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Buldukları ülke sınırları dışında yatırım yapan bazı şirketlerin, farklı olan ve bazı durumları çelişen ulusal standartlar karşısında zorlandıkları görülmektedir.

UFRS'ye duyulan ihtiyacı aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Çelik, 2013: 4-8):

- Globalleşme,
- Finansal piyasaların uluslararası boyut kazanması,
- Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi,
- Muhasebe uygulamalarında ve bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin tespit edilebilmesi,
- Çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki uygulamalarının doğurduğu nedeneyle sıkıntıların ortadan kaldırılması ihtiyacı,
- Uluslararası piyasalardan fon temin edebilmek amacıyla ortak, tek bir muhasebe dili kullanılmasının gerekliliği,
- Doğru, güvenilir, uyumlu, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması gerekliliğidir.

2.1.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Amacı

UFRS'in oluşturulmasını gerekli kılan ihtiyaçlar doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarının kullanıcılar nasıl faydalı olabileceğini görmek adına, standartların amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Usta, 2007: 15):

- Uygulamadaki farklılıklara son vermek, muhasebe uygulamalarında tekdüzeni oluşturmak,
- Mali tabloların herkes tarafından anlaşılacak şekilde açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmenin ekonomik faaliyetleri ile ilgilenen kişi ve kurumların doğru değerlendirme yaparak doğru kararlar vermesini sağlamak,

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

2.1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşturulmasının Önemi

Küreselleşen dünya ile birlikte, şirketlerin finansal kaynak gereksinimlerini uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri, finansal tabloları uluslararası düzeyde kıyaslama isteği ve çok uluslu şirketler olmak istemesi gibi sonuçları gün yüzüne çıkarmıştır. Bu nedenle şirketlerin finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli, tam, doğru, güvenilir finansal tablolara ihtiyacı gittikçe önem kazanmıştır. Fakat her ülkenin kendi ulusal muhasebe prensipleri ve muhasebe politikalarının farklı olması, yasal prosedürlerinin farklı olması sonucu uluslararası seviyede mali tabloların düzenlenmesini zorunlu hale getirmiş; bütün bu sonuçlar uluslararası muhasebe standartlarına uygun muhasebe ve denetim uygulamalarına geçilmesinin önemini arttırmıştır (Usta, 2007: 15).

Şirketler açısından UFRS'nin yürürlüğe girmesi önemlidir. Önemi özetlemek gerekirse (Güleryüz, 2014: 4):

- Farklı dönemler itibari ile şirketler finansal performanslarını kıyaslamak isterler ve bu kıyaslamaların neticesine göre şirketler kendileri için önemli konularda doğru karar verebilirler.
- Şirketlerin geleceğe dönük sağlıklı plan ve program yapabilmeleri aynı zamanda doğru kararlar verebilmeleri şirketlerin finansal performanslarının doğru analizi ile mümkündür. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) da doğru analizin yapılmasına yardımcı olur.
- Uluslararası muhasebe standartları şirketlere finansal performanslarını aynı sektördeki diğer şirketlerin finansal performanslarını karşılaştırma ve yorumlama yapma imkânı sunar.
- Şirket denetimlerini kolaylaştırır.

2.1.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Belirlenmesinde Etkisi Olan Kuruluşlar

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

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu,
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu,
- Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü,
- Avrupa Birliği,
- Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'dur.

2.1.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne yapılan tenkitlerin artmasıyla 2000 yılında yeniden yapılandırma çerçevesinde IASC yönetmeliği değiştirilmiş, IASC, bir kendisinin üst kurulu olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na dönüşmüş ve böylece UMS'ı yayımlama sorumluluğu bu vakfa ait IASB'ye verilmiştir (Hatipoğlu, 2009: 29). IASB, 2001 yılında, eski kurumsal yapısı ve hukukî kimliğinde köklü değişiklikler yaparak, kurum kendisini baştan yapılandırmış, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (International Standards Committee Foundation) adını almıştır. Bu sürecin öncülüğü ise, 1997 yılında IASC'nin yeni bir yapı üzerinde çalışmak üzere, bir Stratejik Çalışma Grubu'nu atmasıyla gündeme gelmiştir (Uysal, 2006: 97). Yapısal tasarımına ilişkin yapılan değişimler ve reformlar, karşılaştırmalı olarak, şöyle özetlenmektedir (Ülkü, 2008: 19)

Tablo 1: IASC'nin Önceki Yapısı ile IASB'nin Mevcut Yapısının Karşılaştırılması

IASC'nin Yapısı	IASB'in Yapısı
• Yarı zamanlı ve gönüllülük esasına dayalı üye	• Gönüllü üye 12 tam zamanlı, 2 yarı zamanlı
• Sadece hibe ile finanse edilir	• Sadece hibe ile finanse edilir
• Yalnızca mevcut standartları açıklanmakla yükümlü	• US GAAP ile uyumlu standartların geliştirilmesine odaklanmış
• Kuşatıcı muhasebe ilkeleri çevresinde merkezleşmiş	• Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği
• Avrupa Merkezli Kurul	• Çoğunlukla İngiliz ve Amerikalı teknokratlar
• Beş büyük muhasebe şirketinden oluşan üyeler karar sürecini gerçekleştirir.	• Bölgesel gruplara iletişime geçen yedi temsilci atanmıştır.

IASB, merkezi Londra’da bulunan muhasebe standartlarını hazırlama ve yayımlama hususunda tek otorite olan özerk bir kurumdur. IASB’nin görevleri (Aygün, 2008: 11);

- Doğru, güvenilir, açık ve anlaşılabilir UMS geliştirmek,
- Uluslararası muhasebe standartları ile ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıkları gidermek,
- Standart taslaklarını oluşturmak ve iyileştirmek,
- IFRIC’nin (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi) oluşturduğu yorumları tasdik etmek,
- Oluşturulacak bir standarta ait ulusal standartları ve uygulamalarını incelemek,
- Standartlar gündeme alınmadan önce oluşturulacak standardın her kapsamda uygulanabilirliğinden emin olmak adına alan çalışmaları yapmak.

IASB’nin Çalışmaları: 2001; Kurul uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve ulusal muhasebe standartları ile uyumun sağlanması hususunda lider bir kuruluş olması, 2002; AB ülkelerinde ve borsaya kote edilmiş bütün şirketler, uluslararası muhasebe standartlarına uyma mecburiyetinin getirilmesi, 18 Eylül 2002; Norwalk anlaşması ile dünyada uygulanan UFRS ile ABD’de uygulanmakta olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) arasında uyumlaştırma süreci başladı, 1 Ocak 2005; AB ülkelerinde ve borsaya kote edilmiş bütün şirketler, uluslararası muhasebe standartlarına uyma mecburiyetinin getirilmesi, 2008; Amerika Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), Amerikan şirketlerinin standartları uygulaması hususunda bir yöntem tavsiye etmesi, 2011; G-20 ülkeleri tarafından Uluslararası muhasebe standartlarının kabul görmesi ve dünya çapında, muhasebe standartlarının düzenlenmesine yönelik adım atılması, 2011; SEC’in 2008 yılında UFRS’nin 2011 yılı itibarı ile uygulama kararı alması buna rağmen 2012 yılından itibaren karar uygulanmıştır (Kahraman, 2016: 32).

2.1.6.2. *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu*

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977’de kurulmuştur. Muhasebede etik, eğitim problemleri ve aynı zamanda denetimle ilgili konuları ile ilgilenmektedir. IFAC, kamuya yarar sağlayacak profesyonel ve nitelikli standartlar geliştirmeyi, ulusal ve uluslararası standartlar arasında yakınsamayı amaçlamaktadır. Üstlendiği bu gibi görevlerde başarı elde

edebilmek için yerel muhasebe örgütleri, hükümetler, standart koyucu kurumlar ve düzenleyici kurumlarla yoğun bir şekilde çalışmalar yapmaktadır. Üyeler arasında işbirliğini geliştirerek küresel bir finansal mimari yaratmayı hedeflemektedir (Karabınar, 2006: 142).

IFAC'ın dört önemli standart kurulu şunlardır (Nuriyev, 2009: 47):

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

2.1.6.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) 1983 yılında halka arz işlemlerini ve uluslararası sermaye piyasalarının etkinliğini arttırmak amacıyla kurulmuştur (Alpay, 2014: 20). IOSCO; global standart oluşturucu olarak dünyada benimsenmiş bir kuruluştur (Çelik, 2013: 30). ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu, İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi, Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu ve 177 üyeden oluşan IOSCO, ülkelerin menkul kıymet hazırlama kurumlarının uluslararası temsilcisidir (Şahin, 2010: 11). Küreselleşen sermaye piyasalarının etkisiyle 1990'lı yıllarda menkul kıymet işlemleri uluslararası boyut kazanmış, menkul kıymet ihraççıları birçok ülkede menkul kıymet alım satımı yapmaktadır. Birden fazla borsaya kote olmuş işletmelerin sayısı gitgide artmaktadır. IOSCO, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında elliye yakın ülkenin sermaye piyasalarındaki standart oluşturucu kurumlar aracılığıyla dünyada etkin bir kurum olmuştur (Üstündağ, 2000: 51-52). IOSCO, üyeleri arasında kaliteli bilgi akışı sağlamak, sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgi alanları kapsamında eşgüdüm sağlamak, sermaye piyasalarının resmi yapısına ait ortak uluslararası standartlar düzenlemek amacıyla oluşturulan kurumdur (İbiş ve Akarçay, 2003: 2). IOSCO ulusal muhasebe standartları komiteleri dışında kalan, standart düzenleme süreci içerisinde, yönettiği tartışmalar neticesinde elde ettiği etki gücü açısından çok ayrı bir konuma sahiptir (Uysal, 2006: 93).

IOSCO en önemli çalışmalarını üç komite (Teknik Komite, Yürütme Komitesi ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi) aracılığıyla yürütmektedir. Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi'nin amacı gelişen piyasaların etkinliğini arttırmak için ilkeler oluşturmak ve bilgi akışını sağlamaktır. IOSCO'nun ana düzenleyici komitesi olan Yürütme Komitesi'ne bağlı iki profesyonel kuruldand oluşan, dünyanın en hacimli ve gelişmiş, uluslararası niteliğe sahip

piyasalarını düzenleyen 15 düzenleyici kurum olan Teknik Komite'dir. Bu kurul uluslararası menkul kıymetler ve vadeli işlemlere dönük yönetmeliklere ait önemli konularda ve bu konulara ait uygulamalara dönük verilecek tepkilerin incelenmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda kurul, dünyadaki sermaye piyasalarında uygulama esnasında sık karşılaşılan problemler ve gereksinimleri takip ederek bu hususlarda raporlar hazırlamakta ve standart düzenleyici kurumlarca takip edilecek prensipler geliştirmektedir. Yürütme Komitesi'nin amacı kurulun amaçlarını yerine getirilmesi için gerekli düzenlemeler yaparak başkanlar komitesinin programına alan, icra organıdır (Hatipoğlu, 2009: 49). 1993'te yerel ve küresel bazda menkul kıymet alım satımında işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında uyulacak kuralları gösteren muhasebe standartlarının tespit edildiği bir liste üzerinde IOSCO ile IASB fikir birliğine varmıştır. 1993 senesindeki anlaşmadan sonra taraflar arasında gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde, 1995 senesinde, uluslararası menkul kıymet alım satımında temel alınan muhasebe standartlarının belirlenmesine yönelik anlaştıkları görülür (Dalkılıç, 2008: 29). IASB tarafından uluslararası menkul kıymet alım satım işlemlerinde uyulması gereken muhasebe standartlarının tamamını IOSCO Mayıs 2000'de tarihinde onaylamıştır. IOSCO üye ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması için 2005 yılında tavsiye kararı aldı. UFRS, kıyaslanabilir ulusal ve uluslararası finansal raporlamanın yapılabilmesi için asıl dayanak olmuştur. UFRS'yi gittikçe önemli kılan ve uluslararası muhasebe seti olarak uygulanmasının en önemli nedenlerinden biri de, IOSCO uluslararası boyutlarda kote edilen halka açık çokuluslu şirketlerin UFRS'yi kullanmalarına yönelik verdiği tavsiyelerdir (Çelik, 2013: 31).

2.1.6.4. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği (AB) tarafından, üyeliğe sahip ülkelerde muhasebe ve denetimle ilgili konularda, ortak uygulamalar için direktifler başlığı altında düzenlemeler hazırlanmıştır. Bu düzenlemelerin uygulamaya konulmasını, üye ülkelerin kendilerine tanınan belirli bir süre sonunda gerçekleştirmesi gerekmektedir. Avrupa Birliği Konseyi, bağımsız denetim alt bölümünün de içinde bulunduğu şirketler hukuku konusunda üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle ilgili, uyulması zorunlu nitelikte yedi yönergeyi kabul etmiştir. Bunlardan, dördüncü, yedinci ve sekizinci yönerge, AB'ye üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı ile yayınlanmıştır. AB'nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini oluşturan bu yönergelerle ilgili olarak genel itibariyle dördüncü ve yedinci yönergenin muhasebe standartları, sekizinci yönergenin ise denetim standartları ile ilgili konular içerdiği belirtilebilir. Yönergelerin muhasebe

açısından en önemli avantajı, muhasebe kurallarını AB ülkelerinin tümünde yürürlüğe sokarak muhasebe uyumlaştırmasına katkı sağlamasıdır (Berberoğlu, 2002: 34).

2.1.6.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

ABD’de, muhasebe standartlarını belirleme yetkisi Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu’na ait olmasına rağmen, bu yetki daha çok muhasebe örgütlerine bırakılmıştır. Muhasebe standartları oluşturulması sürecinde birçok kurum ve kuruluşun katkı yaptığı ABD’de, bu konuda en etkin kuruluş Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA) ’dır (Çiftçi, 1997: 170-171).

AICPA bünyesinde yürütülen standart yayımlama çalışmaları FASB tarafından yürütülmektedir. Yedi üyesi bulunan FASB’nin başlangıçta dört üye meslek mensuplarından geriye kalan üç üye diğer çevrelerden seçilirken, yedi üyenin tamamı için muhasebe mesleği kökenli olup olmadıklarına bakılmaksızın atanması ilkesi benimsenmiştir. FASB üyeliğine atanma, bağımsız bir organizasyon olan Finansal Muhasebe Vakfı tarafından yapılmaktadır (Öztürk, 2016: 71).

2.1.7. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci

Muhasebe standartlarının uluslararası yaklaşımı yeni bir düşünce değildir. Bu kavramın ilk ortaya çıkışı, 1950’lerin sonunda İkinci Dünya Savaşı sonucu ekonomik bütünleşme ve sınır ötesi sermaye akışlarındaki artışla paralel olmuştur. Uluslararası uyumlaştırma odaklı ilk çalışmalar, dünyadaki büyük sermaye piyasalarında kullanılan muhasebe prensipleri arasındaki farkı azaltmayı amaçlamıştır. En azından bütün büyük sermaye piyasalarında kullanılacak yüksek kaliteli uluslararası muhasebe standartları setinin geliştirilmesi hedeflenmiştir. Bu amaçlar doğrultusunda, 1973 yılında ilk uluslararası muhasebe standartları belirleme organı IASC kuruldu. Bu komitenin amacı; hiç şüphesiz uluslararası standartları oluşturmaktır (İasplus.com, 2021).

1962 yılında AICPA’nın ev sahipliği yaptığı 8. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi toplandı ve bu kongrenin tartışma konusu; muhasebe ile ilgili olarak dünya ekonomisi odaklı oldu. Birçok katılımcı, uluslararası denetim, muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesini teşvik etmek için atılması gereken adımlarda hemfikir oldu. Bu çabalar doğrultusunda, 1966 yılında AICPA ve İngiltere ve Kanada’daki meslektaşları, standartlar arasındaki farkları incelemek için bir grup oluşturdu. Grup yaklaşık 10

yıl boyunca faaliyet gösterdi ve muhasebe alanındaki farklılıklar üzerinde çalışmalar yürüttü.

Uluslararası Standartların ilk oluşumu 1970’li yılları görmüştür. 1973 yılında AICPA ve onun 8 diğer ülkeden (Avustralya, Kanada, Fransa, Birleşik Krallık, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda) meslektaşları tarafından IASC kuruldu. Komitenin görevi, denetlenen hesapların ve mali tabloların sunumlarını temel standartlar ve kamu yararı gözetilerek formüle etmek, kesin ve açık bir biçimde belirtmek ve yayımlamaktır. 1975 yılına gelindiğinde, bugün UMS 1 ve UMS 2 olarak bilinen iki standart yayımlanmıştır (Kgk.gov.tr, 2021).

1990’lı yıllar; finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla birçok standardın revize edilmesine yönelik çalışmalar başladı. Bu dönemde 10 standart revize edilerek 1995 yılında yürürlüğe girdi. 1990’lı yılların sonunda uyumlaştırma kavramı yerine yakınsama kavramının kullanılmasına karar verildi.

2000’li yıllar ise uluslararası standartların hızla geliştiği dönemdir. 1973 yılında Londra’da faaliyetlerine başlayan IASC; komite çalışmalarında istenilen sonuca ulaşamamasından dolayı yapısal değişikliğe ihtiyaç duymuş ve 2001 yılında IASB ismiyle tekrardan yapılandırılmıştır (Oksay & Acar, 2005). 2002 yılında Avrupa Birliği, Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanmaya karar verdi. Buna ek olarak, FASB ve IASB US GAAP ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını ortak bir noktada birleştirmek ve geliştirmek için bir ortaklık (Norwalk Anlaşması) başlattı. Bu anlaşma US GAAP ve UMS ’nin yakınsamasına olan bağlılık konusunda önemli bir adımdı. 2001 yılından itibaren UMSler UFRS adıyla yayımlanmaya başlamıştır.

2.2. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/ TFRS)

2.2.1. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış

“Türkiye Muhasebe Standartları, çeşitli işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı olmayan kuruluşlar için kurum tarafından belirlenen standartları ve bunlar ile alakalı diğer düzenlemeleri ifade etmektedir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ise, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından TFRS, TMS, TFRS yorum ve TMS yorum adları ile yayınlanan standartlarını ifade etmektedir (Kgk.gov.tr, 2021).

TMS/TFRS'ler IASB'nin yayımladığı UFRS'lerin birebir Türkçe karşılıklarıdır. 2001 yılına kadar UMS olarak adlandırılan standartlar, 2001 yılından sonra ise UFRS olarak adlandırılmıştır. Bu bağlamda TFRS'ler UFRS'lerin, TMS'ler ise UMS'lerin; birebir Türkçe karşılıklarını ifade eder, dolayısı ile TFRS'ler ve TMS'ler arasında bağlayıcılık yönünden herhangi bir fark yoktur (Kgg.gov.tr, 2021).

TMS/TFRS yorumlarıysa, UFRS Vakfı'nın bünyesinde bulunan UFRS Yorumlama Komitesi'nin oluşturmuş olduğu ve IASB'nin uygun görerek yayımladığı yorumların birebir Türkçe çevirileridir. Komite, UFRS uygulamalarını inceleyerek UFRS'ler kapsamında olmayan ya da açık olarak ifade edilmeyen durumlar konusunda rehberlik yapmakla sorumludur. TMS/TFRS yorumları ise, diğer standartların uygulanması konusunda rehberlik sağlarken, TMS/TFRS'leri uygulayan işletmelerin TMS/TFRS yorumlarını uygulamaları mecburi olmaktadır (Kgg.gov.tr, 2021).

2.2.2. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkış Nedenleri

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar dönem dönem dünyanın değişik ülkelerinde gözlenebilmektedir. Dünyada küreselleşmenin hızlandığı bir dönemde ülke içlerindeki farklılıkların aynı ülke için büyük bir dezavantaj olduğu belirlenmiştir. Dünya'da bütün ülkelerin kabul edip uygulamaya alacağı standartları oluşturma amacıyla gayret gösterilmiştir. Bunu gerçekleştirebilmek gayesiyle kurumsallaşma yoluna gidilmiştir. Standartlara olan gereksinim, öncelikle ülke içinde olduğundan dolayı ilk olarak o ülke içindeki muhasebe uygulamalarında bulunan farklılıkları ortadan kaldırmak gerekmektedir. Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın temel sebepleri aşağıdaki gibidir (Çakır, 2005):

- Uygulamadaki muhasebesel farklılıklara son vermek,
- Muhasebe ilkelerinin bütünlüğünü gerçekleştirmek,
- Finansal tablolar şeffaf, her kesimin rahatça anlayabileceği ve karşılaştırma yapabileceği şekilde olmasının gerekliliğini sağlamak,
- Uluslararası düzeyde finansal bilgi üretimi için ortak dil geliştirmek,
- Paydaşların finansal tablolarla ilgili hatalı yorumlama ile birlikte hatalı kararlar almalarının önüne geçmek.

2005 yılı itibarıyla AB, TMS'lerin AB üye ülkelerinde kullanılmasına ilişkin düzenlemeyi kabul etmiştir. Bütünleşme eğiliminin artmakta olduğu dünyada, muhasebe standartlarının kullanılması yatırımcıların piyasalara

duyduğu güveni ve finansal açıklamaların kalitesini arttırmaktadır. Muhasebe standartlarının uygulanması, sektörde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının karşılaştırılmasını kolaylaştıracağından yatırımcılar için önem arz etmektedir. Özellikle gelişmekte olan ve yabancı yatırımları ülkesine çekmek isteyen piyasalar için çok önemli bir husustur.

Türkiye'nin AB ile üyelik müzakerelerine başlamış olması ve tarih verilmesinin sermaye piyasalarımızın gelişimi için önemli etkileri olmuştur. Üyelik bakış açısında, ilk olarak Türkiye'nin dünyanın en gelişmiş ve büyük ekonomik entegrasyonuna dâhil edildiği, siyasi ve ekonomik ölçütler yönünden evrensel kuralların işlediği, istikrarlı ülke olduğu doğrultusunda bir mesajın finans çevrelerine iletilmesi anlamını taşımaktadır. Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarının kabul edilmesiyle, şirketlerimizin finansal yapısı, ilgililerine uluslararası standartlarda sunulmuş bulunmaktadır. Yapılan değişiklikler sadece AB'ye uyum için değil, bunun yanında yatırımcıların korunduğu, güvenin arttığı bir sermaye piyasası oluşumuna da katkı sağlamıştır.

2.2.3. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Belirlenmesinde Etkisi Olan Kuruluşlar

2.2.3.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

Muhasebe mesleğinin devlet tarafından yasal bir zemine oturtulmasında istenilen netice alınamayınca 1942 yılında O. F. Arkun mesleğin disipline edilmesi gerektiği düşüncesine ulaşmış ve Alrona Bey'e bir tüzük çalışması yaptırmıştır. Konuya ilişkin kendisinden ve arkadaşlarından farklı teklifler gelmiştir. Dr. İsmet Alkan tarafından, yalnız muhasebeciler değil, aynı zamanda işletme organizatörlerinin de birlikte hareket etmesi gerektiği fikrin savunulmuştur. Türkiye'nin o dönemdeki şartlarında bu fikir problemli görülmemekle, hazırlanan taslakta küçük değişiklikler yapıldıktan sonra kesinleştirilerek ilgili kuruma verilmiştir. Bu gelişmeler sonrasında TMUD, 1942 yılının ekim ayında kurulmuştur (Durmuş, 2016: 36).

2.2.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan ve bir kamu kurumu olan SPK, aynı zamanda mali ve idari özerkliğe sahip denetleyici ve düzenleyici kuruluştur. İlgili kanuna göre Sermaye Piyasası Kurulu'nun amacı; halkın ekonomik kalkınmaya etkili ve yaygın olarak katılmasını sağlamak için tasarrufları menkul kıymetlere yatırılmasını, böylece sermaye piyasasının gelişimini sağlayarak yatırımcılara güven vermek, piyasanın şeffaf ve

kararlılıkla çalışmasını temin ederek yatırımcıların hak ve çıkarlarını korumak, bu konuda düzenlemeler yapmak ve denetimlerini gerçekleştirmektir.

2.2.3.3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği

Meslek mensupları yıllar boyu yaptıkları çalışmalarla sağlamış oldukları bilgilerle kısa sürede örgütlenmesini tamamlamış ve odaların çatı yapısı olan TÜRMOB altında toplanmıştır.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) TÜRMOB tarafından 1994 yılında, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu yerel standartlar geliştirmesi amacıyla muhasebe bilgileriyle alakalı kişilerin katıldığı bağımsız özellikleri olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul bünyesinde 19 adet “Türkiye Muhasebe Standardı” hazırlandıktan sonra 2002 yılında yetkilerini devretmiştir. Dünya çapında faaliyetlerine devam eden işletmeler ile finansal tabloların düzenlenmesi ve muhasebe ilkelerindeki bütünlüğün sağlanması TMUDESK’in temel görevleri arasında olduğu görülmüştür. TMUDESK’in yaptırım gücünün bulunmaması nedeni ile kamuoyu tarafından standartlar kabul görmemiş ve uygulamaya alınamamıştır (Elitaş, 2011: 4-5).

2.2.3.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Sermaye Piyasası Kanunu’na 4487 Sayılı Kanun’la eklenen maddeye istinaden ulusal muhasebe standartları belirleme konusunda yetkilendirilerek kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMUDESK’in görevlerini devir alarak 07.03.2002’de faaliyete başlamıştır.

2.2.3.5. Devlet Muhasebe Standartları Kurulu

Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK), Türkiye’de 2005 senesinde Maliye Bakanlığı bünyesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu ile kurulmuştur. Kurul tarafından hazırlanan standartlar; niteliksel olarak güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, bölümleri herkesin kolayca anlayacağı şekilde oluşturularak tereddüte mahal vermeden karşılaşılabilecek problemlerle ilgili çözüm örnekleriyle birlikte uluslararası gelişmeleri de dikkate alarak hazırlanmıştır. Kurulun “Devlet Muhasebe Standartları” adı altında toplamda yayınlanan 17 adetten oluşan standartlara tâbi kamu kurumları, ilgili standartları yasal nedenlerle kullanmaktadır.

2.2.3.6. Kamu Gözetimi Kurumu

KGK, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olacak şekilde Türkiye Muhasebe Standartları'nı hazırlamak ve yayınlamak, bağımsız denetimde ortak bir uygulama standardı sağlamak, güven ortamı ve kaliteyi sağlamak, bağımsız denetçileri seçmek, bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek, ilgili kuruluşların denetimini yapmak ve bağımsız denetim çerçevesinde kamu denetimi yapmak maksadıyla 2011 yılında kurulmuştur.

2.2.4. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci

Avrupa Birliği topluluğunda halka açık şirketlerin, banka ve sigorta şirketlerinin finansal tablolarını 2005 yılından itibaren UFRS'ye uygun olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. AB üyeliğine aday ülke olma konumu nedeniyle Türkiye standartları kabul ederek uygulama yönünde adım atmak durumunda kalmıştır. Türkiye hatta 2004 yılında Uluslararası Para Fonu (IMF) dördüncü iyi niyet mektubunda 2005 yılına kadar 20 standart belirlemeyi taahhüt etmiştir. Bu aşamadan sonra standartları hazırlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

TMSK, muhasebe standartlarını uyumlaştırmak amacıyla şirketler, bankalar ve sigorta firmalarının finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamalarını zorunlu kılmıştır. TMSK strateji olarak UFRS'ye tam uyumu benimseyerek bununla ilgili olarak uluslararası standartlarının çevirisini yaptırmış bu çeviriler Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 2006 yılından itibaren standartlara göre mali tablolarını hazırlamak zorunda olan şirketler finansal raporlamalarını UFRS'e uygun olarak düzenlemektedir. Hisseleri borsada işlem gören anonim şirketler, defterlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre, vergiyle alakalı olan finansal tablolarını TFRS' ye göre hazırlamaktadır (Çankaya & Hatipoğlu, 2011: 62).

2.2.5. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Bölümleri

Tam set TMS/TFRS standartları (Kgk.gov.tr, 2020);

- 25 tane TMS,
- 16 tane TFRS,
- 15 tane TFRS Yorumları,
- 4 tane TMS Yorumlarından oluşmaktadır.

TMS ve TFRS’de yer alan bölümler Tablo 2, Tablo 3, Tablo 4 ve Tablo 5’te listelenmiştir.

Tablo 2: Türkiye Muhasebe Standartları

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

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). TMS/ TFRS setleri. Erişim adresi: <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5305/Tms-Tfrs-Setleri> (Erişim tarihi: 01/07/2020).

Tablo 2’de TMS’ler yer almaktadır. TMS’ler UMS’lerin birebir Türkçe çevirisidir.

Tablo 3: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar
TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TFRS 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
TFRS 16	Kiralamalar

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). TMS/TFRS setleri. Erişim adresi: <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5305/Tms-Tfrs-Setleri> (Erişim tarihi: 01/07/2020).

Tablo 4: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumlar

TFRS YORUM 1	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
TFRS YORUM 2	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
TFRS YORUM 5	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
TFRS YORUM 6	Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler- Atık
TFRS YORUM 7	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
TFRS YORUM 10	Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
TFRS YORUM 12	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TFRS YORUM 14	TMS 19 Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TFRS YORUM 16	Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
TFRS YORUM 17	Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı
TFRS YORUM 19	Finansal Borçların Öz kaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi
TFRS YORUM 20	Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri
TFRS YORUM 21	Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler
TFRS YORUM 22	Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli
TFRS YORUM 23	Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). TMS/TFRS setleri. Erişim adresi: <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5305/Tms-Tfrs-Setleri> (Erişim tarihi: 01/07/2020).

Tablo 5: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlar

TMS YORUM 10	Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi
TMS YORUM 25	Gelir Vergileri – İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsünde Değişiklikler
TMS YORUM 29	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar
TMS YORUM 32	Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). TMS/TFRS setleri. Erişim adresi: <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5305/Tms-Tfrs-Setleri> (Erişim tarihi: 01/07/2020).

Tablo 4 ve Tablo 5’te TFRS yorumlarına ve TMS yorumlarına ait bölümler bulunmaktadır. TMS/TFRS yorumları, UFRS Vakfı’nın bünyesinde bulunan UFRS Yorumlama Komitesinin oluşturduğu yorumların çevirisidir. Bu yorumlar, diğer standartların uygulanması konusunda rehberlik sağlamaktadır (Kgg.gov.tr, 2020).

2.2.6. Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Kapsamı

TMS’leri zorunlu olarak uygulama mecburiyeti bulunan işletmeler 6102 sayılı TTK’da yer almış ve ayrıca uygulamadan muaf tutulan kurumları ve kuruluşları belirleme ya da bu kurumlar için ayrı ayrı düzenleme yapma yetkisi KGK’ya verilmiştir. Bu çerçevede KGK tarafından 26 Ağustos 2014 tarihinde TMS’nin “Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı’nın, Resmi Gazete’de yayımlanmasıyla TMS’leri uygulaması gereken işletmeler belirlenmiştir. Bu karara ek olarak yayınlanan listedeki işletme, kurum ve kuruluşların 1 Ocak 2014 tarih ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin konsolide ya da münferit mali tabloları hazırlarken TMS’yi uygulamaları kararlaştırılmıştır.

Bu karara göre ek listede bulunan işletme, kurum ve kuruluşlar aşağıda gösterilmektedir (Kılılı ve Küçüktüfekçi, 2018: 42-43):

6362 sayılı SPK uyarınca SPK’nın düzenlemesi ve denetimi kapsamında olan işletmelerden;

- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yatırım kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- İpotek finansman kuruluşları,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Varlık kiralama işletmeleri,
- Merkezi saklama kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören anonim şirketler,
- Varlık finansmanı ve konut finansmanı fonları,
- “Sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketlerden; aktiflerinin toplamı 15 milyon TL ve üzeri, yıllık net satış hasılatları 20 milyon TL ve üye-

ri ve çalışanların sayısı 50 ve üzeri olma şartlarından en az ikisini gerçekleştirenler.”

5411 sayılı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) düzenlemesi ve denetimi kapsamında olan işletmelerden (Kılılı ve Küçüktüfekçi, 2018: 42-43);

- Finansman işletmeleri,
- Finansal kiralama işletmeleri,
- Faktöring işletmeleri,
- Bankalar,
- Finansal holding işletmeleri,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Varlık yönetim işletmeleri,
- Elektronik para kuruluşları ve ödeme kuruluşları,
- “4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu” ve “5684 sayılı Sigortacılık Kanunu” kapsamında faaliyet gösteren emeklilik, reasürans ve sigorta işletmeleri,
- Finansal holding işletmeleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlanan şekli ile nitelikli payları olan işletmeler.
- Borsa İstanbul’da çalışma izni olan; kıymetli maden aracı kurumları, yetkili müesseseler, kıymetli maden üreten ya da ticaretini yapan anonim şirketler.

KGK’nın ilgili kararına göre, ek listede bulunmayan işletme, kurum ve kuruluşların da mali tablolarını hazırlarken ihtiyari olarak TMS’yi uygulayabileceği belirtilmektedir.

Dünya üzerinde birçok işletme, mali tabloları işletme dışı kullanıcılar için hazırlanıp sunulmaktadır. Bahsedilen mali tablolar ülkeler arasında büyük oranda benzerdir. Öte yandan, bir takım sosyal, hukuki ve ekonomik sebeplerle ulusal düzenlemelerin oluşturulma aşamasında değişik ülkeler tarafından değişik finansal tablo kullanıcısı olanların ihtiyaçlarını dikkate alması gibi nedenlerle de bazı değişiklikler göstermektedir (Kgg.gov.tr, 2021).

Bu değişiklikler, mali tablo öğeleri için farklı tanımlar yapılmasına sebep olmaktadır; örneğin, borçlar, varlıklar, gelirler, giderler ve öz kaynaklar farklı şekilde tanımlanmakta, ayrıca bu değişiklikler, mali tablolarda

bulunan kalemler muhasebeleştirilirken farklı ölçütlerin kullanılmasına ve bu kalemler için farklı ölçüm esasları kabullenmesine de neden olmaktadır. Mali tabloların kapsamı ve bu tablolarda yer alan açıklamalar da bu farklılıkların etkisi altında kalmaktadır. IASB bu farklılıkları, mali tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına yönelik kuralları, muhasebe standartlarını ve uygulama yöntemlerini uyumlu hale getirmek sureti ile azaltmayı amaç edinmektedir. IASB, ekonomik kararlar alınırken faydalı olabilecek bilgileri içermesi için hazırlanan mali tablolar temel alınarak, bu uyumlaşmanın daha da ilerleyebileceğini düşünmektedir (Kgg.gov.tr, 2021).

IASB ülkenin amaçları doğrultusunda bir takım değişik ya da ilave yükümlülük belirlenebileceğini düşünmektedir. Bu yükümlülükler, diğer kullanıcıların gereksinimlerini gidermediği durumda, bunlar için hazırlanan mali tabloları etkilememesi gerekmektedir.

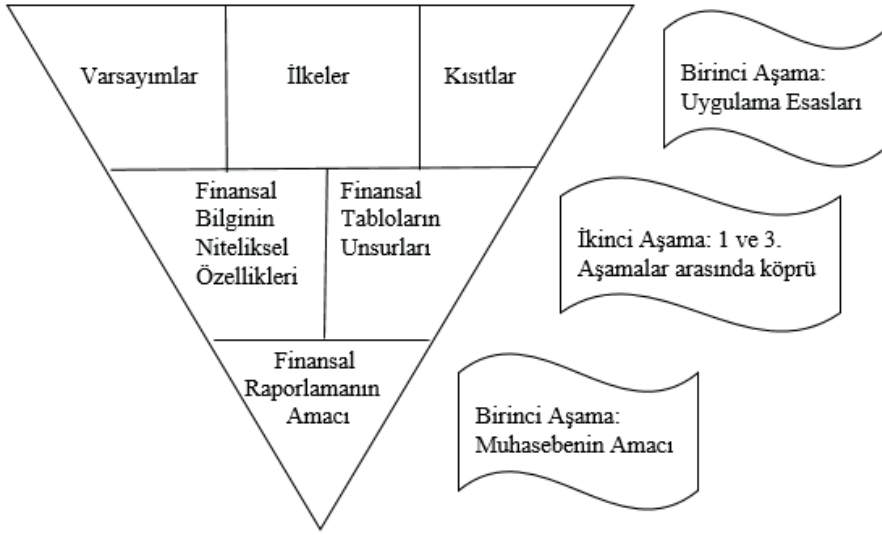
2.2.7. Finansal Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi

Kavramsal çerçeve, standartlara giriş niteliğinde olmakla beraber, standartları destekleyen ilke ve kavramların anlaşılabilmesi için gerekli olan, standartların geliştirilmesi amacıyla yönelik temel oluşturmakta ve muhasebe standartlarının sistemli bir şekilde oluşturulmasını sağlamaktadır. Kavramsal çerçeve ile işletmelerin finansal tablolarının dönemler itibariyle hem kendi içerisinde ve hem de diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak amaçlanmıştır (Şensoy, 2017: 37).

Kavramsal çerçeve ile ilgili olarak, TFRS’de finansal tablo kalemleri değerlemesi yapılırken finansal tabloları hazırlayanların çoğu durumda kendi yargılarını kullanmalarına müsaade edilerek esneklik sağlanmıştır. TFRS’nin çeşitli finansal tablo kalemlerinin ölçülmesine dair kural koyma şekli, Vergi Usul Kanunu ve tebliğlerinin kesin hükümlerinden farklılık göstermektedir. TFRS kural temelli olmayıp ilke temelli olduğundan dolayı kesin hükümler içermemektedir (Doğan, 2014).

Kavramsal çerçeve, ekonomik faaliyetlerin nasıl ölçülmesi gerektiği, raporlamanın nasıl yapılıp, sunulması gerektiğiyle ilgili teorik temelleri ortaya koymak, mevcut uygulamaları değerlendirmek ve aynı zamanda yeni uygulamaların geliştirebilmesi açısından referans olma niteliğine sahiptir (Şensoy, 2017: 37-38).

Kavramsal çerçeve bir standart olmayıp, yer alan konular herhangi bir standardın ya da standarttaki herhangi bir hükmün yerine geçmez. Dolayısıyla herhangi bir standart ile kavramsal çerçeve arasındaki uyumsuzluk söz konusu olduğunda ilgili standart hükümleri uygulanır (Akarçay ve İbiş, 2018: 17).



Şekil 2: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Kaynak: Akarçay, Ç. ve İbiş, C. (2018). Kavramsal çerçeve ve finansal tablolar. Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı içinde (s.15-31). İstanbul: İSMMMMO Yayınları.

2.2.7.1. Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

Finansal tablo düzenlemedeki amaç, işletmenin ekonomik durumu, performansı ve nakit akışlarıyla ilgili yatırımcılar ile işletmeye yabancı kaynak sağlayanlar ve ilgilenenlere almayı düşündükleri kararlarda faydalı olma niteliğine sahip bilgi sunmaktır (Demir ve Bahadır, 2018: 31).

Finansal tablolarda işletmeye ait olan; varlık, yükümlülük, öz kaynak, faaliyet sonuçlarına ve nakit akışlarına ait bilgiler gerçeğe uygun sunum yapılması amacıyla sunulur, dipnotlarda ise önemli olan muhasebe politikaları ve açıklayıcı diğer bilgiler yer alır (Akarçay ve İbiş, 2018: 24).

a) Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

- “İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum temel özellikleri,
- Anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleri ifade etmektedir” (Kgk.gov.tr, 2021).

İhtiyaca Uygunluk: Finansal bilgi, işletmenin tüm dönemlerindeki faaliyetlerinin değerlendirilmesinde faydalı ve ayrıca tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olmalıdır (Kgk.gov.tr, 2021).

Önemlilik: İhtiyaca uygunluk işletmeye has bir durum olduğundan dolayı ayrı bir nitelik olarak değerlendirilmez. Önemlilik kavramında ise; bir işletmeyle ilgili bilginin yanlış ya da hatalı verilmesiyle, finansal tablo kullanıcılarının ilgili finansal tablolardaki bilgilere göre alacakları kararlar etkileniyorsa bu bilginin önemli olduğu kabul edilmektedir. Herhangi bir bilginin önemli olduğu ya da önemli olmadığı değerlendirilirken; bilgiye ait ilgili kalemin tutarındaki büyüklüğünün yanında ilgili kalemin niteliğinin de dikkate alınması gerekir (Kgk.gov.tr, 2021).

Gerçeğe Uygun Sunum: Finansal bilgiler ve açıklanması gereken ekonomik olaylar gerçeğe uygun olarak sunulmalıdır. Gerçeğe uygun sunumun temel özellikleri; bir işletmedeki faaliyet sonuçlarının gelir ve gider tanımı ile varlık ve yükümlülüğün muhasebeleştirme şartlarına uyumlu yapılmasıdır. Tam, tarafsız ve hatasız bilginin olması, işlem ve olaylara ait verilerin kanuni görünümünün yanı sıra özünü de yansıtmalıdır (Kgk.gov.tr, 2021).

Anlaşılabilirlik: İşletmeye ait finansal bilgilerin inceleyenler tarafından kolaylıkla anlaşılabilmesi gerekir (Kgk.gov.tr, 2021).

Karşılaştırılabilirlik: Finansal raporlarda yer alan hesap kalemlerinin ölçüm ve gösterimi dönemler itibarıyla tutarlı olmalıdır. Muhasebe politika ve yapılan politika değişikliklerinin etkisi hakkında kullanıcılar bilgilendirilmelidir (Kgk.gov.tr, 2021).

Zamanında Sunum: Finansal tablolarla ilgililerinin alacakları kararlarda kullanacakları bilginin gerektiği zamanda kullanıma hazır olmasıdır (Kgk.gov.tr, 2021).

b) Genel Finansal Raporlama İlkeleri

Finansal raporlamanın amacı, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, çalışanlar, satıcılar, alıcılar ve diğer işletme ilgililerinin şirket ile ilgili alacakları kararlarda gerekli olan bilgilerin en doğru biçimde sunulmasıdır. Finansal tablolar bu kapsamda hazırlarken dikkat edilmesi gereken özellikler vardır (Doğan, 2014).

Finansal tablolar, bir işletmenin finansal performansının, finansal durumunun ve nakit akışlarıyla ilgili bilgilerinin gerçeğe uygun olarak sunulmasını sağlamaktadır. (Yalçın, 2015: 194).

Finansal raporlama, finansal piyasaların gelişmesi bakımından oldukça önemli olduğundan, işletmelerin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve faaliyet sonuçlarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak

hazırlanmaları aynı zamanda finansal raporlamanın muhasebe süreçlerindeki beklenen amacı olarak da söylenebilmektedir (Cavlak, 2015).

İşletmenin Sürekliliği: Finansal tablolar, işletmenin tasfiye ya da ticari faaliyetine son verilme gibi durum veya zorunluluğu olmadığı koşullarıyla yani *işletmenin sürekliliği* varsayımına göre hazırlanmalıdır. İşletmenin süreklilik durumu değerlendirilirken raporlama dönemi itibarıyla on iki aylık dönem kapsanacak şekilde gelecek zaman ile ilgili tüm bilgiler dikkate alınır ve önemli olabilecek belirsiz durumlar değerlendirilerek dipnotlarda açıklanır (Kgg.gov.tr, 2021).

İşletme yönetimi tarafından, işletmenin tasfiye edilme ya da ticari faaliyetine son verme gibi durumları söz konusu ise finansal tablolar süreklilik kavramı dışında farklı bir esasa göre hazırlanmalıdır. Böyle bir durumda dipnotlarda hangi esasın kullanıldığı ve niçin süreklilik esasının geçerli olmadığı açıklanmalıdır (Kgg.gov.tr, 2021).

Tahakkuk Esası: Finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir ancak “Nakit Akış Tablosu” bu kuralın dışındadır. Bu yöntemde, nakit hareketlerine bakılmaksızın işletmedeki işlem ve olayların, işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştirildiğinde gösterilir (Kgg.gov.tr, 2021).

İhtiyatlılık: Tahmin yapılması gereken belirsizlik durumlarında varlıklar ve gelirlerin reel durumdan fazla, gider ve yükümlülüklerin ise reel durumdan az olmaması için gereken dikkat ve özenin gösterilmesidir. İhtiyatlı bir tutum göstermek; gerçeğe uygun sunumun engellenmemesi için kasten gider ve yükümlülüklerin olduğundan fazla, gelir ve varlıkların ise olduğundan düşük gösterilmesini haklı göstermez (Kgg.gov.tr, 2021).

Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik: Finansal tablolarda, nitelik ya da fonksiyonlarına göre benzer nitelikteki her bir önemli hesap kalemi ayrı bir şekilde gösterilmelidir. Bir finansal tablo kaleminin önemi diğer benzer niteliktekilerle karşılaştırılarak belirlenir. Bir hesap kalemi tek başına önemli değil ise ilgili kalem benzer nitelikteki hesap kalemleriyle birleştirilebilir, ayrıca ayrı olarak sunulması önemli değilse bu finansal tablo kalemi dipnotlarda sunulabilir (Kgg.gov.tr, 2021).

Mahsup Yasağı: Varlık ve yükümlülükler ya da gelir ve giderler standarttaki zorunlu olan ya da izin verilen hallerin dışında birbirlerinden mahsup edilemez (Kgg.gov.tr, 2021).

Raporlamanın Sıklığı: Finansal tablolar en az yılda bir defa olacak şekilde sunulmalıdır. Eğer raporlama dönemi sonunda değişmesi söz konusu ise örneğin; yıllık finansal tablolar bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir süre için sunulacak ise dipnotlarda açıklanmalıdır (Kgg.gov.tr, 2021).

Karşılaştırmalı Bilgi: Finansal tablolardaki tutarlar önceki dönemlerdeki finansal tablo tutarlarıyla karşılaştırmalı olacak şekilde sunulmalıdır. Gerekli görülen hallerde, cari dönem finansal tablolarının anlaşılması için dipnotlardaki açıklayıcı bilgilerin de karşılaştırmalı olmasına dikkat edilmelidir. Cari döneme ait tutarlar önceki dönemle ilgili tutarlarla karşılaştırılabilir nitelikte değil ise, dipnotlarda nedenleriyle beraber bu durum açıklanmalıdır (Kgg.gov.tr, 2021).

Sunumda Tutarlılık: Finansal tablo kalemleri istisnai durumların dışında, dönemler itibariyle herhangi bir değişiklik yapılmadan sunulur. Bu ilkenin uygulanmadığı herhangi bir durum söz konusu ise nedenleriyle birlikte dipnotlarda açıklanmalıdır (Kgg.gov.tr, 2021).

2.2.8. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi

Türkiye’de muhasebe standartlarına geçişle birlikte, muhasebe sistem ve uygulamalarında finansal tabloların sınıflandırılmasında, kapsamında, ölçme ve değerlendirilmede ve dipnot ve açıklayıcı bilgilerde bir takım değişimlere gidilmesi de zorunlu hale gelmiştir.

2.2.8.1. Biçimsel Yapı, Sınıflandırmadaki Değişiklikler

Standartların uygulanmasıyla birlikte bilanço, gelir tablosu ve nakit akışları tablosunda değişim zorunlu hale gelmiştir. Bu değişim, yeni hesap sınıfı, grubu ve kalemlerin açılması şeklinde olabileceği gibi, mevcut hesapların adının değişimi şeklinde de yansıtılabilecektir. Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması TMS esaslarına göre yeniden yapılacaktır (Akdoğan, 2007: 113-115).

Gelir tablosunda, gelir ve giderlerin sınıflaması, kârların oluşumu yeniden yapılanmaktadır. Olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlar ayrı bölüm olarak raporlanmayacak ve durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve kârlar, gider ve zararlar ayrı raporlanır.

Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanır.

Nakit akış tablolarında ise, direkt veya endirekt yöntemlerde nakit akışlarının sınıflandırılmasında eski uygulamaya göre farklı bir sınıflama söz konusudur. Nakit akışları; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri olarak üç ana bölüme ayrılarak raporlanacaktır (Akdoğan, 2007: 113-115).

2.2.8.2. Kapsamda Oluşan Değişiklikler

TMS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken, ulusal muhasebe standartları ve mevzuat nedeniyle bilançoda yer alan varlık ve kaynak kalemlerinin bilançodan çıkartılması gerekmektedir. Özellikle varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları, araştırma giderleri gibi. TMS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken, ulusal muhasebe standartları ve mevzuat nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoya dâhil edilir. Ertelemiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu, kıdem tazminatı karşılıkları, garanti karşılıkları gibi (Akdoğan, 2019: 754).

2.2.8.3. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Değişiklikler

Standardın uygulanma sürecinde en çok üzerinde durulan değişimdir. Örneğin, birçok standartta yaygın bir değerlendirme ölçeği olarak önerilen “gerçeğe uygun değer” başlı başına bir değişimin göstergesidir. Gerçeğe uygun değerle birlikte net gerçekleştirilebilir değer, geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri vb. de alternatif olarak önerilen diğer ölçeklerdendir.

2.2.8.4. VUK Açısından Getirdiği Değişiklikler

Muhasebe standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne göre işletmelere daha fazla esneklik sağlamaktadır. Mali tabloların biçimi bile işletmenin amaçlarına göre farklılaştırılabilmektedir (Kaya, 2011: 191). Yani, önceki uygulamaların kural bazlı olmasına karşın, standartların ilke bazlı muhasebe anlayışını öngörmesi ve yeni değerlendirme yaklaşımları getirmesi nedeniyle muhasebe – vergi kanunları arasındaki ilişkide de hem hesaplama hem kayıt anlamında bazı değişimler meydana gelmiştir.

Bu değişim, ertelenmiş vergi kalemini gündeme getirmektedir. Ertelemiş vergi, vergiye tabi kâr olan mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe kârı olan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki sürekli olmayan farktan ileri gelmektedir (Göğüş, 2010: 13).

Kavramsal çerçevede, muhasebe standartlarının amacının, mali kârı belirlemek yerine, ilgili çıkar gruplarına faydalı bilgiler raporlamak olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bununla beraber, TMS 12 Gelir Vergileri Standardında yer alan “ertelenmiş vergi” uygulamasıyla vergi kanunları ile muhasebe arasında ilişki de kurulmuştur. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının temel amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Konusu ise mali kâr ile ticari kâr arasında ortaya çıkan geçici farkların (bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki

farkları ifade eder) hesaplanması ve kayda alınmasıdır (Kaya, 2011: 192). Ertelemiş vergi varlığı etkisi doğuran indirilebilir geçici farklar ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi doğuran vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır (Özkan, 2009: 193).

Vergilendirilebilir geçici farklar, muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gelir olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde kabul edilecek gelirler, vergilendirilebilir geçici farkı oluşturur. Mesela işletmenin alım satım amacıyla satın almış olduğu hisse senetlerinin dönem sonunda gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi yapıldığında borsa değer artış kârı oluşabilir (Kaya, 2011: 193).

İndirilebilir geçici farklar ise, gelecek dönemlere ait bir faydalanma veya ödeme yapıldığında, o dönemlerin vergi matrahından indirilebilir tutarlardır (Dinç, 2007).

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre işletmeler, herhangi bir mali işlemi kayda alırken öncelikle konuyla ilgili standardın hükümlerini uygulayacak, daha sonra ise yapacağı ek bir kayıtlı ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü gibi hesaplar açarak, söz konusu işlemi vergi kanunları hükümlerine de uygun hale getirmiş olacaktır. Bu sayede vergi kanunlarındaki düzenlemeler, doğrudan gelir ve gider hesaplarını etkilemek yerine, sadece açıklayıcı kayıt ile destek sağlamış olacaktır (Kaya, 2011: 194-195).

2.2.8.5. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerde Değişiklikler

Önceki uygulamalara kıyasla standartlar şirketlerin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esaslarına yönelik daha detaylı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini zorunlu kılmıştır.

KGK düzenlemesini takiben hisseleri borsada işlem şirketlerin gören mali tablo ve dipnotlarının, söz konusu düzenlemeye uygun hale getirilmesi için SPK tarafından finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi başlıklı 52 adet dipnot başlığının yer aldığı bir açıklama yapılmıştır (Gör, 2016: 673-705).

Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Görüşleri Üzerine Bir Araştırma

Bu bölüm kapsamında öncelikle muhasebe meslek mensuplarının uluslararası finansal raporlama standartlarına ilişkin görüşleri üzerine yapılan ampirik araştırmalar ele alınmıştır. Bölümün devamında ise araştırmanın amacı, araştırma soruları ve hipotezleri, araştırmanın yöntemi, varsayımları ve sınırlılıkları açıklanmıştır. Ayrıca araştırmada kullanılan istatistikî analiz yöntemlerine, analiz sonuçlarına ve sonuçlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Yapılan Araştırmalar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulayıcılarının görüşleri, standartların oluşturulma amacına ne derece ulaşıldığının belirlenmesi noktasında önem arz etmektedir. Bu nedenle literatürde uygulayıcıların standartlara yönelik görüşlerini incelemeye yönelik Türkiye’de ve Dünya’da yapılmış bir çok araştırma bulunmaktadır. Bahse konu çalışmalar aşağıda özetlenmektedir.

Jermakowicz ve Tomaszewski (2006) AB’deki halka açık şirketlerin UFRS’ye yönelik görüşlerinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirdikleri araştırmalarında, şirketlerin UFRS’in uygulanma sürecinin karmaşık, maliyetli ve zahmetli olduğunu ve zorunlu olmaması durumunda UFRS’ye uygun mali tablolar hazırlamak istemediklerini belirttikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Bekçi (2007) muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşlerini Isparta ve Burdur illeri özelinde incelediği araştırmasında, meslek mensuplarının standartların farklı sektörlerle ait finansal tabloların karşılaştırılmasına imkân sağladığı ve standartların muhasebe mesleğinin önemini arttırdığı yönünde görüşlere sahip oldukları sonucuna varmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının, TFRS ile ilgili kurumların standartlara yönelik daha fazla ve etkili eğitim çalışmaları yürütmeleri gerektiği fikrinde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Ülkü (2008) tarafından yürütülen çalışmada KOBİ FRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığının belirlenmesi amacıyla İstanbul ilinde meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının UFRS'nin üretilen muhasebe bilgisinin güvenilirliğini arttırdığı düşüncesinde oldukları ancak UFRS ile ilgili bilgi düzeylerinin yeterli seviyede olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan bir diğer çalışmada (Evcı, 2008) Adana ve Mersin illerinde faaliyetlerini yürüten yeminli mali müşavirler örnekleminde, standartların ne derece uygulandığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Analizler neticesinde standartların uygulanması noktasında bilgi sahibi olanların sayısının düşük olduğu saptanmıştır.

Erdoğan ve Dinç'in (2009) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının standartlar konusundaki bilgi düzeylerinin ve bilgilerini ne düzeyde uygulamada kullandıkları anket yöntemiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Analizler sonucunda meslek mensuplarının muhasebe standartlarından haberdar olduğu ancak bir kısmının standartlar konusundaki bilgi düzeylerinin yetersiz gördüğü tespit edilmiştir.

Çankaya ve Hatipoğlu'nun (2011) araştırmasında TFRS'nin benimsenmesi ve uygulanması noktasında muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin ve beklentilerinin neler olduğunun belirlenmesi hedeflenmiştir. Araştırmada meslek mensupları tarafından TFRS'nin benimsenmesi ve uygulanması üzerinde eğitim ve çeviri sorunu gibi olumsuz görüşlerin olduğu sonucuna varılmıştır.

Başka bir çalışmada muhasebe meslek mensuplarının UFRS'ye yönelik farkındalıklarının ve bakış açılarının nasıl olduğu Antalya ve Alanya örneğinde incelenmiştir. Analizlerde elde edilen bulgulara göre muhasebe meslek mensuplarının kavram karışıklığından kaynaklanan sıkıntılara, ek yük ve sorumlulukların doğurduğu sıkıntılara, gereksinimlerin tam olarak giderilmemesinden kaynaklanan sıkıntılara sahip oldukları belirlenmiştir (Kurcan, 2011).

Dinç ve Atabay (2011) TFRS'ye ilişkin görüşlerini ve TFRS'nin uygulama başarısına etki eden unsurları Trabzon ve çevre illerinde görev yapan muhasebe meslek mensupları üzerinde anket tekniği ile incelemiştir. Anket analizlerinde cevaplayıcıların standartlar konusunda sahip olunması gereken bilgiye ve standartların ne şekilde uygulanacağı hususunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları görülmüştür.

Can ve Gör (2011) tarafından gerçekleştirilen araştırmada muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri incelenmiştir. Anket yönteminin kullanıldığı araştırmanın sonuçlarında muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerinin yeterli olduğu ancak standartların anlatım şeklinin açık olmadığını ve eğitime gereksinim duyduklarını belirttikleri görülmüştür. Standartların mali tabloların kıyaslanabilirliğini sağladığı ve denetim faaliyetlerini kolaylaştırdığı yönünde görüş bildirdikleri görülmüştür. Ayrıca meslek mensupları TFRS hakkında yeterli eğitim, seminer ve konferans verilmediğini, TÜRMOB' un aynı zamanda bağlı oldukları meslek odalarının bu konuda pasif kaldığını belirtmişlerdir.

2011 yılında yürütülen bir araştırmada (Elitaş ve diğerleri) Afyon, Denizli ve Uşak'ta bulunan muhasebe meslek mensuplarının standartlara yönelik bakış açılarını incelemek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının standartlar ile ilgili bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu, TFRS ile ilgili eğitim verilmesi gerektiği düşüncesine sahip oldukları ortaya çıkmıştır. TMS uygulamaya başladıktan sonra denetim faaliyetleri daha sistemli ve kolay olduğu ve standartlarla birlikte muhasebe mesleği daha saygın konuma ulaşacağı önemi artıracığı düşüncesi ortaya çıkmıştır. Toplam 16 yıl ve üzerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının standartlar sebebiyle mesleği bırakma düşüncesinde olduğu, aynı düşünceye muhasebe mesleğine yeni giren meslek mensuplarında sahip olmadığı tespit edilmiştir.

Güneş ve diğerleri (2011) tarafından Elazığ ve Malatya illerinde faaliyetlerini yürüten muhasebe meslek mensuplarının KOBİ FRS'ye yönelik bilgi düzeylerinin ve uygulamaya dönük beklentilerini incelemek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının KOBİ FRS'ye yönelik bilgi düzeylerinin yeterli olmadığı, aynı zamanda standartları daha fazla iş yükünü beraberinde getirdiği yönünde görüşlere sahip oldukları görülmüştür.

Bir diğer araştırmada UFRS'e yönelik görüşler Avrupa'daki denetçiler, uygulayıcılar ve analistler özelinde incelenmiştir. Araştırma neticesinde katılımcıların çoğunluğunun UFRS'in mali tabloların karşılaştırılabilirliğini

ve finansal raporlamada esneklik sağladığı görüşünde olduğu saptanmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının, standartların yorumlanma farklılıklarının finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini etkileyen en önemli faktör olarak belirttiği tespit edilmiştir (Vicky, Branson ve Breesch, 2012).

Özkan ve Özşahin (2012) Kayseri’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının KOBİ FRS hakkındaki görüşlerini ve demografik özelliklerin görüşler üzerindeki etkisini inceledikleri araştırmalarında; standartların şirketlerin daha güvenilir bilgiler aracılığıyla analiz yapabilmelerini sağladığı, mali tabloların kıyaslanabilirliğini arttırdığı, muhasebe alanında tek bir dil olmasını sağladığı, denetim faaliyetlerini kolaylaştırdığı ve muhasebe mesleğinin değerini arttırdığı yönünde görüş bildirdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bunların yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB, TMSK, ilgili muhasebe meslek odaları ve eğitim veren kurum ve kuruluşların standartların uygulanması için yeterli seviyede eğitim ve uygulama çalışmaları yürütmedikleri görüşünde oldukları tespit edilmiştir.

Erol Fidan ve Cinit’in (2013a) araştırmasında muhasebe meslek mensuplarının KOBİ FRS uygulama sürecine etki eden faktörlerin belirlenmesi amacıyla yürüttükleri araştırmalarında Yalova ilinde faaliyet gösteren 211 SM ve SMM ile görüşmeler yapılmış ve görüşmeler sonucunda SM ve SMM’lerin KOBİ FRS hakkında yeterince bilgi sahibi olmadığı, yürürlüğe girmesiyle birlikte KOBİ FRS’nin mesleki faaliyetleri zorlaştırdığı, sürekli eğitime katılma konusunda fikir birliği içinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca TFRS’ye uyum sürecinde sürekli eğitimin önemli bir etken olduğu görüşünde oldukları belirlenmiştir.

Erol Fidan ve Cinit’in (2013b) bir diğer araştırmasında Eskişehir’de görev yapan SMMM’lerin TFRS ve KOBİ FRS’ye yönelik algı düzeylerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Analizlerde gerek TFRS gerekse KOBİ TFRS hakkında SMMM’lerin düşük bilgi düzeyine sahip olduğu, bilgi KOBİ TFRS’nin uygulamaya girmesiyle beraber mesleki faaliyetlerin güçleşeceği, mesleki iş yükünün artacağı, mevcut hesap planının yetersiz kalacağı algısının yaygın olduğu tespit edilmiştir.

Sacarin, Bunea ve Girbina (2013) tarafından muhasebe meslek mensuplarının UFRS konusundaki farkındalıkları incelenmiştir. Araştırma sonuçları meslek mensuplarının zorunlu tutulan UFRS uygulanmasını zorunluluktan ziyade gerekli gördüklerini göstermiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının UFRS uygulamalarının başlangıç aşamasında ulusal mevzuatla birlikte uygulanması gerektiği ve UFRS’ye geçiş sürecinde mali riski en büyük güçlük olarak algıladıkları düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir.

Aktürk ve Akcanlı (2013) tarafından muhasebe akademisyenlerinin muhasebe standartlarına bakış açılarının ve farkındalıklarının incelenmesi amaçlanmıştır. Sonuçlarda akademisyenlerin meslek mensuplarına verilecek eğitimin standartların uygulanmasını kolaylaştıracağını vurguladıkları belirlenmiştir.

Herbert, Tsegba, Ohanele ve Anyahara (2013) Nijerya'daki muhasebe meslek mensupları ve denetçilerin UFRS hakkındaki görüşlerini incelemiştir. Analizler sonucunda Nijerya'nın UFRS'ye geçiş için hazır olmadığı ve geçiş için en iyi planın eğitim olduğu yönünde görüş bildirdikleri saptanmıştır.

Bengü ve diğerleri (2014) SMM'lerin TFRS'ye bakış açılarını tespit etmek amacıyla Niğde ilinde bir araştırma yürütmüşlerdir. Araştırma bulgularında meslek mensuplarının standartların içeriğinin ve uygulama şeklinin anlaşılır olmadığı, teorik bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu, esneklik sağlamadığı, açıklamaların uygulamalar için yetersiz kaldığı, sürekli yapılan güncellemeler nedeniyle finansal tablolarda uyum sorunu ile karşılaşılacağı yönünde görüşlere sahip oldukları saptanmıştır.

Phan, Mascitelli ve Barut (2013)'ün UFRS'in uygulanmasına dair akademisyenlerin, şirket muhasebecilerinin ve denetçilerin görüşlerini anket aracılığıyla inceledikleri araştırmalarında UFRS'in uygulanmasının yatırımcıların mali tablolara yönelik güvenini artırdığı, şirketler ve ülkelerarası karşılaştırılabilirliği olumlu açıdan etkilediği ve sermaye piyasalarına erişimi daha kolay hale getirdiği yönünde sonuçlara ulaşmışlardır. Ayrıca katılımcıların UFRS'in karmaşık olduğu ve UFRS'e ilişkin verilen eğitimlerin yeterli olmadığı görüşünde oldukları görülmüştür. Diğer taraftan katılımcıların standartların uygulanmasının muhtemel yararları konusunda iyimser oldukları tespit edilmiştir.

Ayhan (2014) Muğla ilindeki SMMM'lerin KOBİ FRS'ye yönelik görüşlerini anket yöntemini kullanarak araştırmıştır. Analizlerde meslek mensuplarının standartların anlaşılma güçlüğüne olduğu, zaman ve kaynak kaybına yol açtığı ve iş yükünde artışa neden olduğu görüşünde oldukları belirlenmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlası standartların muhasebe mesleğinin önemini arttırdığı kanaatinindedir.

KOBİ FRS'nin uygulanması sürecinde muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunların tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilen araştırmada (Ünsal, 2014) vergi hâlihazırdaki muhasebe programlarının standartlar ile uyumsuzluğu gerekçesiyle sorunlar yaşanabildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Abdioğlu ve diğerlerinin 2014 yılında yaptıkları çalışmada, Balıkesir ilinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartları hakkındaki

düşünceleri belirlenmeye çalışılmıştır. Analizlerde meslek mensuplarının muhasebesel görevlerini yürütürken yasalara muhasebesel ilke ve standartlarla uyumlu davranma noktasında titiz davrandıkları saptanmıştır.

Aktürk (2014) standartlara uyum sürecinde eğitim faktörünün etkisini incelemek amacıyla Antalya ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde bir anket araştırma gerçekleştirmiştir. Anket analizlerinde muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve kaygı düzeylerini ortaya seviyede tanımladıkları ve özellikle sorumluluklarının artması, iş yükünün artması ve kalifiye eleman sıkıntısı kaygılarının ön plana çıktığı yönünde sonuçlara varılmıştır.

Erol Fidan ve Cinit'in (2014) Marmara Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ile standartlara yönelik algıları arasındaki ilişkiyi ölçmeye yönelik yürüttükleri araştırmalarında TFRS ve KOBİ FRS'ye yönelik bilgi düzeyinin eğitim durumuna göre farklılaştığı saptanmıştır. TFRS ve KOBİ FRS'ye yönelik bilgi düzeyinin lisans ve lisansüstü mezunlarında lise ve önlisans mezunlarına kıyasla daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

TFRS algısının ölçülmesine yönelik Uşak ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları örnekleminde yapılan bir diğer araştırmada (Ören ve Tetik, 2014) muhasebe meslek mensuplarının TFRS'nin doğru, şeffaf ve güvenilir finansal raporlama sağladığı görüşünde oldukları ve meslek mensuplarının TFRS hakkında bilgi sahibi olmalarına karşın TFRS'ye uyum için tamamen hazır olmadıkları tespit edilmiştir.

Kaya 2015 yılında gerçekleştirdiği araştırmasında Elazığ'daki 74 muhasebe meslek mensubunun TFRS hakkındaki bilgi düzeylerini ölçmeyi amaçlamıştır. Araştırma sonucunda muhasebe mensuplarının KOBİ TFRS hakkında TFRS'ye kıyasla daha bilgili oldukları ve eğitim almalarına karşılık çevrelerinden yardım aldıkları tespit edilmiştir.

Bharathan, Joseph, Thomas ve Sambasivan (2015) Hindistan'da faaliyet gösteren muhasebeciler ve denetçiler özelinde UFRS'e dair farkındalıkları etkileyen faktörleri tespit etmeyi amaçlamıştır. Analizler neticesinde yaş, mesleki tecrübe, gelir düzeyi, görev yapılan şirketin türünün, şirkette yapılan işin türünün UFRS'e yönelik farkındalığı etkilediği sonucuna varılmıştır.

Avrupa ve Brezilya'da muhasebe verilerinin üreticisi, kullanıcısı ve denetleyicisi konumunda olan kişilerin UFRS hakkındaki düşüncelerinin tespit edilmesi amacıyla yapılan araştırmada, (Benetti ve Dubuisson, 2015) katılımcıların UFRS'e uygun finansal tablo hazırlamanın zaman aldığı, farklı standartlara göre düzenlenmiş finansal tabloların karşılaştırılmasının

zor olduğu ve karşılaştırılabilirliği sağlamak için spesifik bir eğitimin gerekli olduğu şeklinde görüş bildirdikleri tespit edilmiştir.

Yel ve Erdem'in (2015) TFRS hakkında bilgi düzeyinin ve beklentilerin tespit edilmesi amacıyla Bolu'da faaliyet gösteren SMMM'ler üzerinde yaptığı araştırmada meslek mensuplarının TFRS'ye yönelik farkındalıklarının ve bilgi düzeylerinin yüksek olduğu görülmüştür. Ayrıca TFRS'nin muhasebe sürecinde yapılan hataların azaltılmasında etkili olacağını, yöneticilerin alacağı kararların kalitesini arttıracığını düşündüklerini tespit edilmiştir.

Tayland'da KOBİ FRS'in uygulanmasının muhasebe ve vergi gelirlerine etkisinin muhasebe meslek mensupları üzerinde ölçüldüğü araştırmada (Svetalekth ve Sukmonthom, 2016) KOBİ FRS'nin finansal tabloların raporlamasında uyum maliyeti oluşturduğu ve iş yükünü arttırdığı belirlenmiştir.

Karahan (2017) Gaziantep ilindeki 104 muhasebe meslek mensubunun KOBİ FRS'ye ilişkin görüşlerini ve farkındalıklarını araştırmak amacıyla yürüttüğü araştırmasında, muhasebe meslek mensuplarının KOBİ FRS hakkındaki eğitim ve bilgilendirme düzeylerinin yetersiz olduğu ve bunun geliştirilmesi gerektiğini işaret eden ifadelere yüksek oranda katılım sağladıkları görülmüştür.

Akyüz (2017) muhasebe meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ FRS ile ilgili bilgi düzeylerini ölçmek amacıyla 2007-2016 yılları arasında yapılan bilimsel araştırmaları incelemiş ve araştırma sonucunda yapılmış çalışmaların genelindeki ortak sonucun muhasebe meslek mensuplarının standartlarla ilgili bilgi ve sistematik eğitim eksikliği olduğu tespit edilmiştir.

Yılmaz (2019) muhasebe meslek mensuplarının TFRS ve BOBİ FRS'ye yönelik algı düzeylerini araştırmak amacıyla 174 kişi ile anket araştırması yürütmüştür. Anket analizleri sonucunda muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğunun TFRS hakkındaki bilgi düzeylerinin düşük olduğu, BOBİ FRS hakkında ise bilgi düzeylerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının TFRS ve BOBİ FRS'ye ilişkin algı düzeylerinin demografik özelliklerine göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Yırgal (2019) muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşlerinin tespit etmek için Edirne ilinde faaliyet gösteren 100 meslek mensubuna anket uygulamıştır. Analizler sonucunda mesleki eğitim ve eğitim durumunun görüşler üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Baran ve Baskan (2021) TFRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından bilinen farklılıkları ve bu standartlara ilişkin yaklaşımlarını

tespit etmeyi amaçlayan araştırmalarında Ankara’da faaliyet gösteren 392 SMMM örneğinde anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Anket çalışması sonucunda meslek mensuplarının TFRS’ye yönelik ilgili kurumlar tarafından yetersiz bilgilendirme faaliyetleri yürütüldüğü ve uygulama eğitimindeki eksikliklerinden şikâyet ettikleri belirlenmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının standartların Türkçe diline olduğu gibi çevrilmesinin bazı kavramsal karmaşıkların ortaya çıkmasına neden olduğu bu suretle TFRS’yi öğrenmekte zorluk çektikleri görüşünde oldukları saptanmıştır.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Hipotezler

İletişim ve bilgi teknolojisindeki gelişmeler uluslararası sermaye piyasalarından fon sağlama ve uluslararası ticaretin yaygınlaşmasını da beraberinde getirmiştir. Uluslararası finansal piyasalarda yer alan aktörlerin sağlıklı ve etkin yatırım kararları verebilmeleri çok uluslu şirketlerin mali verilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesi ve değerlendirilmesi ile mümkün olmaktadır. Ancak muhasebe uygulamalarının farklılaşması mali tablo kullanıcılarının finansal verileri ülkeler arasında mukayese edilmesinde güçlükler oluşturarak muhasebede tek ve ortak bir dil oluşturma ihtiyacını gündeme getirmiştir. Söz konusu ihtiyacı karşılamak adına Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmuş ve Türkiye de diğer pek çok ülke gibi standartlara uyum sağlama gayreti içine girmiştir. Bu çerçevede Türkiye’de uygulanan yerel muhasebe standartları bırakılmış ve herkesin kabul ettiği ve uygulama garantisi verdiği uluslararası muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) geçişle birlikte, standartların kapsamına giren şirketler için finansal raporların biçimsel yapısında, kapsamında, ölçme ve değerlemesinde, dipnot ve açıklayıcı bilgilerinde değişiklikler zorunlu hale gelmiştir. Standartların bu kadar detaylı ve karmaşık olması, bilgi ihtiyacı, belirsizlikler, tecrübe, çeviri problemleri ve iş yükü gibi faktörleri de beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda araştırmanın amacını, standartların uygulayıcısı olan muhasebe meslek mensuplarının standartlar hakkındaki görüşlerinin ve standartların uygulanmasında yaşadıkları sorunların tespit edilmesi oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin standartlara ilişkin yaşanan sorunlar ve düşünceler üzerinde etkisinin olup olmadığını araştırılması amaçlanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulamasına yönelik görüşlerini içeren araştırmalar (Erdoğan ve Dinç, 2009; Kurcan, 2011; Çankaya ve Hatipoğlu, 2011; Can

ve Gör, 2011; Fidan ve Cinit, 2013; Aktürk ve Akcanlı, 2013; Aktürk, 2014; Kaya, 2015; Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2017; Yılmaz, 2019) incelenmiştir. Bu bağlamda: Araştırmanın temel sorusu; “Meslek mensuplarının standartlar hakkındaki görüşleri nelerdir?

Araştırmanın bir diğer sorusu ise; “Muhasebe meslek mensuplarının standartların uygulanmasında yaşadıkları sorunlar nelerdir? Yapılan araştırmalarda (Aktürk, 2014; Özkan ve Özşahin, 2012; Fidan ve Cinit, 2014) muhasebe meslek mensuplarının standartların uygulanmasının muhasebecilik mesleğine getirdiği ek külfetlerden yakınmaktadırlar.

Yapılan araştırmalarda (Erdoğan ve Dinç, 2009; Kurcan, 2011; Çankaya ve Hatipoğlu, 2011; Can ve Gör, 2011; Fidan ve Cinit, 2013; Aktürk ve Akcanlı, 2013; Aktürk, 2014;

Kaya, 2015; Elitaş vd., 2017; Yılmaz, 2019; Özkan ve Özşahin, 2012) muhasebe meslek mensuplarının standartlara ilişkin görüşleri, standartların uygulanmasında yaşadıkları sorunlar ve standartlar hakkındaki düşüncelerinin demografik özelliklere göre (yaş, yeterlilik, eğitim, TFRS’ye geçiş nedeni ve pozisyon) farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmanın örnekleminde aşağıda yer alan hipotezlerin test edilmesi anlamlı olacaktır.

H1: Muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri yaş gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri eğitim durumuna göre farklılaşmaktadır.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri TFRS’ye geçiş nedenine göre farklılaşmaktadır.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri pozisyonlarına göre farklılaşmaktadır.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri sahip olunan yeterliliklere göre farklılaşmaktadır.

3.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Araştırma evreni, araştırmacının çalışma alanını oluşturan, örneğini seçtiği ve elde edilen sonuçların genelleştirilmeye çalışıldığı büyük grubu ifade eder (Altunışık ve diğerleri, 2010: 130). Araştırmanın uygulama aşamasında hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören 366 (mali kuruluşlar hâriç) şirket olduğu tespit edilmiştir ve araştırmanın evrenini bu şirketlerde çalışan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır.

Karasar (2009: 110) örnekleme belli kurallar çerçevesinde bir evrenden seçilmiş ve seçildiği evreni temsil edebilme yeterliğine sahip küçük bir küme olarak tanımlamaktadır.

Araştırmanın örnekleme olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerinden basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılarak oluşturulmuştur. Basit tesadüfi örnekleme yöntemi, tanımlanan evrendeki her elemanın eşit ve bağımsız seçilme şansına sahip olduğu, birinin seçilmesinin diğerinin seçilmesine engel olmadığı bir örnekleme yöntemidir (Altunışık ve diğerleri, 2010: 137). Araştırmada örneklem büyüklüğünün yeterli olup olmadığı Cochran (1977) tarafından önerilen örneklem formülü yardımıyla test edilmiştir.

$$n = \frac{t^2 (PQ)/d^2}{1 + \frac{(1/N) * t^2 * (PQ)}{d^2}}$$

Formülde;

N = Evren büyüklüğünü,

n = Örneklem büyüklüğünü, d = Tolerans düzeyini (%5),

t = Güven düzeyinin tablo değeri (t = 1,96),

PQ = (0,50)(0,50) = 0,25 maksimum örneklem büyüklüğü için örneklem yüzdesini ifade etmektedir.

Formülden hareketle örneklemin %95 güven aralığında BİST şirketlerindeki muhasebe meslek mensuplarını temsil edebilmesi için 187 meslek mensubundan oluşması gerekmektedir. Araştırmanın örnekleme ise 269 muhasebe meslek mensubundan oluşmaktadır. Dolayısıyla örneklemin evreni temsil kabiliyetinin yüksek olduğu tespit edilmiştir.

3.4. Verilerin Toplanması ve Analizi

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak nicel araştırma yöntemlerinden anket tekniğinden yararlanılmıştır. Bu araştırmada anket tekniğinin tercih edilmesinin sebebi, 2009 ve 2021 yılları arasında TFRS hakkında muhasebe meslek mensupları üzerine yapılan araştırmaların (Erdoğan ve Dinç, 2009; Kurcan, 2011; Çankaya ve Hatipoğlu, 2011; Can ve Gör, 2011; Fidan ve Cinit, 2013; Aktürk ve Akcanlı, 2013; Aktürk, 2014; Kaya, 2015; Yılmaz, 2019) incelenmesi ile ulaşılan ortak sonuçlara bakıldığında, farklı araştırma yöntemleri kullanılmakla birlikte, çoğunlukla anket yönteminin tercih edilmesidir. Bu bağlamda, geçmiş çalışmalarla karşılaştırılabilir

olması açısından araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına online anket mail yoluyla gönderilmiş ve anketten elde edilen veriler SPSS 24.0 programından yararlanılarak analiz edilmiştir. Ankete verilerinin analizinde tanımlayıcı analizlerle birlikte, soruların ölçeklerine bağlı olarak hipotez testleri uygulanmıştır.

Anket formu dört başlıktan oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin dokuz adet soru yer almaktadır. İkinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki genel görüşlerini belirlemeye yönelik altı adet ifadeden oluşmaktadır. Üçüncü bölümde muhasebe meslek mensuplarının TFRS üzerine ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ilişkin görüşlerinin tespitine yönelik beş adet ifade, dördüncü bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının TFRS'nin uygulanmasında karşılaşılan sorunlara ilişkin düşüncelerini ölçmeye yönelik 11 adet ifade yer almaktadır.

Anketin ikinci, üçüncü ve dördüncü bölümünde yer alan ifadelerde 5'li likert (Kesinlikle Katılmıyorum= 1, Kısmen Katılmıyorum= 2, Fikrim Yok= 3, Kısmen Katılıyorum= 4, Kesinlikle Katılıyorum= 5) ölçekle hazırlanan toplam 22 adet ifade muhasebe meslek mensuplarının TFRS'nin uygulamasında karşılaşılan sorunlar görüşlerini içeren araştırmalardan (Erdoğan ve Dinç, 2009; Kurcan, 2011; Çankaya ve Hatipoğlu, 2011; Can ve Gör, 2011; Fidan ve Cinit, 2013; Aktürk ve Akcanlı, 2013; Aktürk, 2014; Kaya, 2015; Yılmaz, 2019) uyarlanmıştır.

Ankete yer alan 22 adet 5'li (likert ölçeği sahip sorunun birbirleriyle benzerliğe veya yakınlığa sahip olup olmadıkları sorusu Cronbach's Alpha katsayısı ile cevaplanmıştır. Kalaycı (2016: 405) Alpha katsayısına ilişkin sonuçları aşağıdaki gibi yorumlanabileceğini ifade etmektedir;

$0,00 \leq \alpha \leq 0,40$ Ölçek güvenilir değil

$0,40 \leq \alpha \leq 0,60$ Ölçeğin güvenilirliği düşük

$0,60 \leq \alpha \leq 0,80$ Ölçek oldukça güvenilir

$0,80 \leq \alpha \leq 1,00$ Ölçek yüksek derecede güvenilir

Ankete yer alan likert tipi ölçekli ifadelerin güvenilirliği $\alpha = 0,78$ olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla anket ölçeklerinin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

3.4.1. Katılımcılara İlişkin Demografik Bulgular

Bu bölümde araştırmaya katılan 269 kişinin demografik özelliklerinden bahsedilmektedir. Demografik özellikler kapsamında ankete katılanların;

yaş, deneyim süresi, çalışılan şehir, eğitim durumu, pozisyon, eğitimin tamamlandığı şehir, yöneticisi olunan birim, TFRS'ye geçiş nedeni ve TFRS ile ilgili sahip olunan yeterlilikler başlıklarına ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 6'da katılımcıların pozisyon dağılımına ilişkin dağılım sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 6: Katılımcıların Pozisyonları

Pozisyon	Frekans	Yüzde
Muhasebe Müdürü/Yöneticisi	63	23,4
Yönetim Kurulu Üyesi	4	1,5
Mali İşler Müdürü	59	21,9
Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	11,9
Muhasebe Sorumlusu	46	17,1
İdari ve Mali İşler Müdürü	2	0,7
Muhasebe Müdür Yardımcısı	38	14,1
Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	9,3
Toplam	269	100

Ankete katılanların şirketlerdeki pozisyonlarını belirlemek amacıyla oluşturulan açık uçlu soruya verilen cevaplara bakıldığında; katılımcıların %76,5'i muhasebe müdürü/yöneticisi, mali işler müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve muhasebe sorumlusundan, %23,5'i yönetim kurulu üyesi, bütçe planlama ve raporlama müdürü, idari ve mali işler müdürü ve muhasebe ve mali işler müdüründen oluştuğu görülmüştür.

Katılımcıların birden fazla cevaplama yapabilecekleri TFRS ile ilgili sahip olunan yeterlilikler sorusuna ilişkin dağılımlar Tablo 7'de özetlenmiştir. Katılımcıların TFRS ile ilgili sahip oldukları yeterliliklere bakıldığında, büyük bir çoğunluğunun (%65,8) SMMM yeterliliğine sahip olduğu ve sadece 6 kişinin (%2,2) bağımsız denetçi olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 7: Katılımcıların TFRS İle İlgili Yeterlilikleri

Yeterlilikler	Frekans	Yüzde
Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM)	177	65,8
Bağımsız Denetçi	6	2,2
Diğer	122	45,4

Katılımcıların yöneticisi oldukları birim, çalıştıkları şehir, deneyim süresi, yaş ve TFRS'ye geçiş nedeni aralıklarına ilişkin bilgiler Tablo 8'de yer almaktadır.

Tablo 8: Katılımcıların Çalıştıkları Birim ve Şehir, Mesleki Deneyimleri ve Yaş Aralıkları, Şirketlerin TFRS'ye Geçiş Nedeni

		Frekans	Yüzde
Çalışılan Birim	Muhasebe	153	56,9
	Finansal Raporlama ve Analiz	57	21,2
	Vergi	59	21,9
	Toplam	269	100
Çalışılan Şehir	Ankara	33	12,2
	İstanbul	191	71
	İzmir	29	10,7
	Bursa	8	2,9
	Bolu	1	0,3
	Kayseri	5	1,8
	Denizli	2	0,7
	Toplam	269	100
Deneyim Süresi	10 yıldan fazla	269	100
	Toplam	269	100
Yaş Grubu	26-35	46	17,1
	36-45	171	63,6
	46-55	52	19,3
	Toplam	269	100
TFRS'ye Geçiş Nedeni	Yönetimin İnişiyatifi	14	5,2
	Yasal Zorunluluk	255	94,8
	Toplam	269	100

Araştırmaya katılım sağlayan meslek mensupları çalıştıkları şehir ve birimler itibariyle incelendiğinde %93,9'ünün İstanbul, Ankara ve İzmir şehirlerinde muhasebe çalışmalarını yürüttükleri; %56,9'unun muhasebe, %21,9'unun vergi, %21,2'sinin finansal raporlama ve analiz biriminde

çalıştığı görülmüştür. Ankete katılan meslek mensuplarının tamamının 10 yıldan fazla deneyime sahip olduğu, yarısından fazlasının 36-45 yaş aralığında olduğu ve TFRS'ye göre finansal tablo hazırlamaya başlama nedenlerinin ağırlıklı olarak yasal zorunluluk kaynaklı olduğu görülmüştür.

Tablo 9: Katılımcıların Eğitim Durumu ve Eğitim Aldıkları Ülke

		Frekans	Yüzde
Eğitim	Lisans	230	85,5
	Yüksek Lisans	39	14,5
	Toplam	269	100
Eğitim Alınan Ülke	Türkiye	269	100

Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve eğitim alınan ülkeler itibariyle dağılımlarına bakıldığında; tamamının Türkiye'de eğitim aldığı ve %85,5 ile lisans mezunlarının ağırlıkta olduğu görülmüştür.

3.4.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Genel Görüşleri

Muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki genel görüşlerinin tespitine yönelik oluşturulan sorulara verilen yanıtlar Tablo 10'da özet şekilde yer verilmiştir.

Tablo 10: Katılımcıların TFRS Hakkındaki Genel Görüşlerine İlişkin Dağılımlar

İfadeler	Katılım Düzeyleri									
	Kesinlikle Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Fikrim Yok		Kısmen Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	46	17,1	24	8,9	0	0	183	68	16	5,9
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	0	0	24	8,9	0	0	205	76,2	40	14,9
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	38	14,1	25	9,3	59	21,9	115	42,8	32	11,9
Finansal raporlamada UFRS-TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.	0	0	4	1,5	0	0	148	55	117	43,5
Devlet UFRS- TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	4	1,5	4	1,5	20	7,4	183	68	58	21,6
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	0	0	5	1,9	32	11,9	111	41,3	121	45

Araştırma anketinde muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki genel görüşlerinin tespitine yönelik oluşturulan sorulara verilen yanıtlar Tablo 10 üzerinden istatistiki sonuçlarına bakıldığında;

- Ankette bulunan “UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.” şeklindeki ilk görüşe muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık %74'ü katıldığı, %17,1'i ise söz konusu görüşe kesinlikle katılmadığını beyan etmiştir. Buradan hareketle katılımcıların çoğunluğunun TFRS'nin kullanılmasının yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından daha iyi olduğunu düşündükleri ifade edilebilir.
- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının “UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.” ifadesine ilişkin görüşleri alınmıştır. Tablo 5'teki sonuçlara göre muhasebe meslek mensuplarının %91'inin TFRS hakkında olumlu düşüncelere sahip oldukları tespit edilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarına yöneltilen “Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.” ifadesine meslek mensuplarının yarısından fazlasının katılım yönlü görüş bildirdikleri görülmüştür. Katılımcıların yaklaşık %22’sinin “Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.” ifadesine fikrim yok şeklinde yanıt verdikleri tespit edilmiştir. Bu sonuçtan hareketle muhasebe meslek mensuplarının %22’sinin adapte olunan standartların tamamına ilişkin bilgi sahibi olmadıkları söylenebilir.
- TFRS’nin uygulayıcı olan muhasebe meslek mensuplarının “Finansal raporlamada UFRS-TFRS’nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.” ifadesi ile ilgili görüşlerine ilişkin istatistikî sonuçlar Tablo 5’te yer almaktadır. Tablo 5’de görüldüğü üzere meslek mensuplarının neredeyse tamamı (%98,5) TFRS’nin finansal raporlarda sunulan mali bilgilerin kalitesini arttırdığı yönünde olumlu görüş bildirmiştir.
- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına “Devlet UFRS-TFRS’ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.” ifadesi yöneltilmiş ve meslek mensuplarının

%89,6’sının devletin TFRS’ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynadığı düşüncesinde olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %11,9’unun devletin TFRS’ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynaması konusunda olumlu veya olumsuz bir fikre sahip olmadıkları belirlenmiştir.

3.4.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetlere İlişkin Görüşleri

Muhasebe meslek mensuplarının TFRS üzerine ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ilişkin görüşlerinin tespitine yönelik oluşturulan sorulara verilen yanıtlar Tablo 11’de özetlenmiştir.

Tablo 11: TFRS Üzerine İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetlere İlişkin Dağılımlar

İfadeler	Katılım Düzeyleri									
	Kesinlikle Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Fikrim Yok		Kısmen Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	72	26,8	80	29,7	20	7,4	38	14,1	59	21,9
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.) UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	92	34,2	19	7,1	25	9,3	95	35,3	38	14,1
İlgili kurumlar UFRS- TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	95	35,3	117	43,5	25	9,3	32	11,9	0	0
İlgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfaları UFRS-TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	20	7,4	70	26	2	0,7	177	65,8	0	0
Medya organları UFRS-TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	121	45	44	16,4	20	7,4	84	31,2	0	0

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının TFRS üzerine ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ilişkin oluşturulan ifadelerle verilen yanıtların istatistikî sonuçları Tablo 11’de özetlenmiştir. Özet sonuçlar incelendiğinde;

- Katılımcıların “UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.” görüşüne %56,5’inin katılım sağlamadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde verilen eğitimlerin muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlası tarafından yetersiz bulunduğu söylenebilir. Katılımcıların %7,4’ü TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde verilen eğitimlerin yeterli olup olmadığına dair herhangi bir fikre sahip olmadıklarını beyan etmiştir.

- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına “İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.) UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.” ifadesi yöneltilmiş ve meslek mensuplarının %34,2’si kesinlikle katılmıyorum, %7,1’i kısmen katılmıyorum, %9,3’ü fikrim yok, %35,3’ü kısmen katılıyorum ve %14,1’i kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Bu yanıtlardan hareketle katılımcıların yarısına yakınının (%49,4) ilgili kurumların TFRS ile ilgili düzenledikleri profesyonel eğitimleri yeterli buldukları söylenebilir. Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları vb. gibi kurumların TFRS ile ilgili verdikleri profesyonel eğitimin yeterli olup olmadığı hakkında düşüncesi olmayanların oranı ise %9,3 olarak belirlenmiştir.
- Katılımcıların yaklaşık %80’ni ilgili kurumların UFRS- TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmadıklarını düşündüklerini ifade etmiştir.
- Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %65,8’i ilgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfalarının UFRS- TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içerdiğini düşünmektedir.
- Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının “Medya organları UFRS-TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.” ifadesini %45’i kesinlikle katılmıyorum, %16,4’ü kısmen katılmıyorum, %7,4’ü fikrim yok ve %31,2’si kısmen katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır. Bu sonuçtan hareketle muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlasının medyanın TFRS’ye ilişkin sunduğu bilginin yetersiz olduğunu düşündükleri söylenebilir.

3.4.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Genel Sorunlara Yönelik Görüşleri

Muhasebe meslek mensuplarının TFRS üzerine ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ilişkin görüşlerinin tespitine yönelik oluşturulan sorulara verilen yanıtlar Tablo 12’de yer almaktadır.

Tablo 12: TFRS ile İlgili Genel Sorunlara Yönelik Dağılımlar

İfadeler	Katılım Düzeyleri									
	Kesinlikle Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Fikrim Yok		Kısmen Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır.	0	0	91	33,8	46	17,1	63	23,4	69	25,7
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	4	1,5	2	0,7	5	1,9	258	95,9	0	0
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.	0	0	29	10,8	66	24,5	174	64,7	0	0
UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	4	1,5	16	62,1	7	0	78	29	20	7,4
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	0	0	91	33,8	0	0	93	34,6	85	31,6
UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	0	0	97	36,1	0	0	120	44,6	52	19,3
UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	46	17,1	77	28,6	32	11,9	87	32,3	27	10
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.	4	1,5	59	21,9	0	0	161	59,9	45	16,7
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	50	18,6	59	21,9	0	0	95	35,3	65	24,2
UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.	50	18,6	59	21,9	32	11,9	81	30,1	47	17,5
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.	4	1,5	14	5,2	70	26	105	39	76	28,3

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının TFRS ile ilgili yaşadıkları genel sorunlara ilişkin görüşlerini saptamak amacıyla oluşturulan ifadelere katılım sonuçları Tablo 12’de yer almaktadır. Sonuçlar incelendiğinde;

- Katılımcıların “UFRS-TFRS’ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır.” görüşüne %33,8’inin katılım sağlamadığı, %17,1’i söz konusu ifade hakkında herhangi bir fikre sahip olmadığı, %49,1’nin ise katılım yönünde görüş beyan ettiği tespit edilmiştir.
- “UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.” ifadesine katılımcıların yaklaşık %96’sının kısmen katılıyorum şeklinde yanıt verdiği görülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir çoğunluğun, TFRS’ye geçişin finansal raporlama sürecini daha bürokratik hale getirdiği diğer bir ifadeyle yavaşlattığı yönünde bir düşünceye sahip olduğu saptanmıştır. Söz konusu ifade, genel sorunlara ilişkin muhasebe meslek mensuplarının üzerinde en fazla oranda hem fikir olduğu ifadedir.
- “UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.” yargısına meslek mensuplarının %64,7’si kısmen katılıyorum, %24,5’i fikrim yok ve %10,8’i kısmen katılmıyorum yönünde görüş bildirmiştir. Katılımcıların yarısından fazlasına göre TFRS gereksiz detaylar tanımlar içermektedir.
- Katılımcıların %63,6’sı TFRS’nin finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamadığı, %36,4’ü TFRS’nin finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtladığı yönünde görüş bildirmiştir. Bu sonuçtan hareketle muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlasının TFRS’nin finansal raporlama sürecinde kısıtlayıcı bir etkisi olmadığını düşündükleri söylenebilir.
- “UFRS-TFRS’ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %33,8’i, 34,6’sı, 31,6’sı sırasıyla kısmen katılmıyorum, kısmen katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmiştir. Katılımcıların %66,2’sine göre TFRS’ye geçiş muhasebe çalışanlarının iş yükünü arttırmaktadır.
- Ankete katılanların %63,9’u UFRS-TFRS’ye dayalı düşünme şekline adapte olmanın kendileri açısından kolay olduğunu, %36,1’i ise kolay olmadığını bildirmiştir.
- UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.” ifadesine meslek mensuplarının %17,1’i kesinlikle katılmadığını, %28,6’sı kısmen katılmadığını, %11,9’u herhangi bir fikri olmadığını, %32,3’ü kısmen katıldığını

ve %10'nu ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Söz konusu ifadeye katılım (%42,3) ve katılım sağlamama (%45,7) oranlarının birbirine yakın olduğu, dolayısıyla TFRS'nin denetim üzerindeki etkisine dair muhasebe meslek mensupları arasında görüş birliği olmadığı yönünde yorumlamak mümkündür.

- Araştırma anketinde yer alan “UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.” yargısına muhasebe meslek mensuplarının %1,5'i, 21,9'u, %59,9'u, %16,7'si sırasıyla kesinlikle katılmıyorum, kısmen katılmıyorum, kısmen katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmiştir. Katılımcıların %76,6'sının TFRS'nin finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırdığı düşüncesinde olduğu tespit edilmiştir. Bu sonucun Can ve Gör, (2011); Vicky, Branson ve Breesch, (2012); Özkan ve Özşahin, (2012); Phan, Mascitelli ve Barut (2013) tarafından yapılan çalışmaların sonuçlarıyla uyumlu olduğu görülmüştür.
- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının “UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.” ifadesine katılımcıların yaklaşık %60'ı olumlu yönde görüş bildirmiştir.
- “UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.” şeklinde düşünen katılımcıların oranı %47,6'dır. TFRS'nin hesap verilebilirliği geliştirdiği konusunda katılımcıların %11,9'u herhangi bir fikre sahip olmadığını, yaklaşık %41'i ise söz konusu görüşe katılmadıklarını belirtmiştir.
- Ankete katılanların %67,3'ü TFRS'nin hesap planı içermesinin uygulamayı kolaylaştıracağı görüşünde olduklarını beyan etmiştir. Katılımcıların %26'sının TFRS'nin hesap planı içermesinin uygulamayı kolaylaştırıp kolaylaştırmadığı hususunda fikir sahibi olmadığını belirtmiştir. Söz konusu ifade, genel sorunlara ilişkin muhasebe meslek mensuplarının üzerinde en fazla oranda fikir sahibi olmadıkları görüş olarak tespit edilmiştir.

3.5. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi ve Farklılık Analizleri

3.5.1. Araştırma Ölçeklerinin Normal Dağılım Testleri ve Sonuçları

TFRS'ye ilişkin genel görüşlerin demografik özelliklere göre farklılıklarının analizine geçmeden önce öncelikli olarak anketten elde edilen verilerin normal dağılım gösterip göstermediği 22 adet likert ölçekli ifadelerin (genel görüşler, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler, genel sorunlar) tamamı için Shapiro – Wilk Testi testi ile ölçülmüştür.

Tablo 13:Araştırma Verilerine Ait Shapiro – Wilk Normallik Testi Sonuçları

Genel Görüşler	İstatistik	Anlamlılık Düzeyi	N
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	0,67	0,000	269
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	0,609	0,000	269
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	0,857	0,000	269
Finansal raporlamada UFRS-TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.	0,666	0,000	269
Devlet UFRS- TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	0,699	0,000	269
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	0,785	0,000	269
İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler	İstatistik	Anlamlılık Düzeyi	N
UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisanstüti düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	0,835	0,000	269
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.) UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	0,812	0,000	269
İlgili kurumlar UFRS- TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	0,803	0,000	269
İlgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfaları UFRS- TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	0,659	0,000	269
Medya organları UFRS-TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	0,749	0,000	269
TFRS ile İlgili Genel Sorunlar	İstatistik	Anlamlılık Düzeyi	N
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır.	0,771	0,000	269
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	0,881	0,000	269
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.	0,753	0,000	269
UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	0,826	0,000	269

UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	0,877	0,000	269
UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	0,864	0,000	269
UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	0,181	0,000	269
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.	0,668	0,000	269
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	0,825	0,000	269
UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.	0,707	0,000	269
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.	0,768	0,000	269

Tablo 13'de araştırma verilerinin normal dağılım gösterip göstermediğine ilişkin Shapiro – Wilk testi sonuçları yer almaktadır. Shapiro – Wilk testi sonuçlarının olasılık değerleri 0,05 anlamlılık düzeyinden küçük olduğundan „Veriler normal dağılmıştır” şeklindeki temel hipotez reddedilmiş ve araştırmaya ait verilerin normal dağılmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla araştırma hipotezlerinin test edilmesinde parametrik olmayan farklılık testlerinden Mann - Whitney U testi ve Kruskal - Wallis testi’i kullanılmıştır.

3.5.2. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre TFRS Hakkında Genel Görüşler, Sağlanan Hizmetler ve Genel Sorunlara İlişkin Farklılıkların Analizi

Bu bölüm kapsamında araştırma anketine katılımcıların yaş grupları ile 22 adet likert ölçekli ifadelerin (genel görüşler, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler, genel sorunlar) tamamı arasındaki ilişkiler parametrik olmayan testler aracılığıyla %5 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüş ve yorumlamalar yapılmıştır.

Tablo 14: Ölçek İfadelerinin Yaş Gruplarına Göre Farklılık Analizi

TFRS Genel Görüşler	Yaş	N	Ortalama Ranklar	Kruskal – Wallis H Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	26-35	46	23,50		
	36-45	171	148,64	183,47	0,000
	46-55	52	18,79		
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	26-35	46	127		
	36-45	171	129,56	12,080	0,002
	46-55	52	159,98		
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	26-35	46	180		
	36-45	171	122,35	22,006	0,000
	46-55	52	136,79		
Finansal raporlamada UFRS-TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.	26-35	46	78,5		
	36-45	171	156,53	54,697	0,000
	46-55	52	114,17		
Devlet UFRS- TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	26-35	46	120		
	36-45	171	116,82	84,339	0,000
	46-55	52	208,06		
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	26-35	46	93		
	36-45	171	133,29	34,890	0,000
	46-55	52	177,77		
İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler	Yaş	N	Ortalama Ranklar	Kruskal – Wallis H Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
.UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	26-35	46	36,5		
	36-45	171	150,78	97,200	0,000
	46-55	52	170,23		
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.) UFRS- TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	26-35	46	46,5		
	36-45	171	135,84	119,020	0,000
	46-55	52	210,52		
İlgili kurumlar UFRS-TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	26-35	46	48		
	36-45	171	152,63	79,665	0,000
	46-55	52	154		

Tablo 14'ün devamı

İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler	Yaş	N	Ortalama Ranklar	Kruskal – Wallis H Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
İlgili kurumların (KGGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfaları UFRS- TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	26-35	46	181	35,397	0,000
	36-45	171	118,91		
	46-55	52	187,21		
Medya organları UFRS- TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	26-35	46	227,5	191,266	0,000
	36-45	171	88,87		
	46-55	52	244,88		
TFRS Genel Sorunlar	Yaş	N	Ortalama Ranklar	Kruskal – Wallis H Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır.	26-35	46	114,5	14,876	0,001
	36-45	171	130,18		
	46-55	52	169		
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	26-35	46	140,5	6,545	0,038
	36-45	171	131,85		
	46-55	52	140,8		
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir	26-35	46	182,5	38,806	0,000
	36-45	171	117,6		
	46-55	52	150,19		
	26-35	46	88		
UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	36-45	171	124,68	93,443	0,000
	46-55	52	210,5		
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	26-35	46	138	59,54	0,000
	36-45	171	113,5		
	46-55	52	203,04		
UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	26-35	46	157,5	91,94	0,000
	36-45	171	155,1		
	46-55	52	49		

UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	26-35	46	23,5		
	36-45	171	154,87	123,17	0,000
	46-55	52	168,31		
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.	26-35	46	144		
	36-45	171	121,41	22,619	0,000
	46-55	52	171,73		
	26-35	46	25,5		
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	36-45	171	151,22	124,171	0,000
	46-55	52	178,54		
	26-35	46	25,5		
UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.	36-45	171	150,16	122,905	0,000
	46-55	52	182		
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.	26-35	46	141		
	36-45	171	161,61	104,727	0,000
	46-55	52	42,19		

Analiz sonuçlarında muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin, $p < 0,05$ olduğundan, yaş grupları açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri yaş gruplarına göre farklılaşmaktadır hipotezi kabul edilmiştir.

TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyi olduğu ve sunulan finansal bilginin kalitesini artırdığı görüşüne 36-45 yaş aralığında olanların 26-

35 ve 46-55 yaş yaş aralığında olanlara kıyasla daha ileri düzeyde katıldığı belirlenmiştir. Yaş gruplarının sıra ortalamalarına bakıldığında 46-55 yaş grubunda olan katılımcıların TFRS hakkındaki düşüncelerinin daha yüksek oranda olumlu yönde olduğu ve devletin TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynadığı görüşüne daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir. Bunların yanı sıra katılımcıların yaşı yükseldikçe TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunduğu görüşüne katılım düzeylerinin de arttığı saptanmıştır. 26-35 yaş grubunda olanların diğer yaş grubundakilere kıyasla adapte olunan standartların hepsinin çok önemli olmadığı görüşüne daha fazla katılım sağladıkları görülmüştür.

Katılımcıların TFRS hakkında ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin tüm görüşleri ile yaş grupları arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. 46-55 yaş aralığında olan katılımcıların TFRS hakkında ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlerin yer aldığı tüm görüşlere diğer yaş gruplarından daha fazla katılım sağladıkları görülmüştür. Bu sonuç 46-55 yaş aralığındaki muhasebe meslek mensuplarının ilgili kurumlar tarafından verilen eğitimleri yeterli bulmaları üzerinde iş deneyimleri sonucunda daha fazla bilgi ve pratiğe sahip olmaları ile açıklanabilir. Ayrıca bu yaş aralığındakilerin TFRS'ye geçişin şirketlerin teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başladığına, finansal raporlamayı daha bürokratik hale getirdiğine, raporlamada hareket özgürlüğünü kısıtladığına ve muhasebe çalışanlarının iş yükünü arttırdığına daha ileri düzeyde katıldığı görülmüştür. TFRS'nin ortak dili geliştirdiği, karşılaştırılabilirliği arttırdığı ve denetim kolaylaştırdığı görüşü üzerinde yaş değişkeninin etkisi olduğu ve 46-55 yaş grubunda yer alan muhasebe meslek mensuplarının söz konusu görüşlere diğer yaş gruplarına oranla daha üst düzeyde katılmıştır.

Katılımcıların yaşları yükseldikçe TFRS'nin ortak dili ve hesap verilebilirliği geliştirdiği, denetimi kolaylaştırdığı görüşüne katılımın arttığı tespit edilmiştir.

3.5.3. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre TFRS Hakkında Genel Görüşler, Sağlanan Hizmetler ve Genel Sorunlara İlişkin Farklılıkların Analizi

Bu bölüm kapsamında araştırma anketine katılımcıların eğitim durumları ile 22 adet likert ölçekli ifadelerin (genel sorunlar, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler, genel sorunlar) tamamı arasındaki ilişkiler parametrik olmayan testler aracılığıyla %5 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüş ve yorumlamalar yapılmıştır.

Tablo 15: Ölçek İfadelerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılık Analizi

TFRS Genel Görüşler	Eğitim Durumu	N	Ortalama Ranklar	Mann Whitney U Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	Lisans	230	129,56		
	Yüksek Lisans	39	167,1	3233,000	0,001
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	Lisans	230	135,29		
	Yüksek Lisans	39	133,28	4418,000	0,841
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	Lisans	230	119,95		
	Yüksek Lisans	39	223,77	1023,000	0,000
Finansal raporlamada UFRS-TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.	Lisans	230	124,99		
	Yüksek Lisans	39	194,01	2183,500	0,000
Devlet UFRS- TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	Lisans	230	137,54		
	Yüksek Lisans	39	120	3900,000	0,113
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	Lisans	230	154,03		
	Yüksek Lisans	39	22,79	109,000	0,000
İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler					
.UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	Lisans	230	139,48		
	Yüksek Lisans	39	108,6	5,582	0,018
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.)	Lisans	230	129,67		
UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	Yüksek Lisans	39	166,44	8,166	0,004
İlgili kurumlar UFRS- TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	Lisans	230	120,24		
	Yüksek Lisans	39	222,05	65,552	0,000
İlgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfaları UFRS- TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	Lisans	230	145,44		
	Yüksek Lisans	39	73,44	40,975	0,000
Medya organları UFRS-TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	Lisans	230	145,75		
	Yüksek Lisans	230	139,48	34,694	0,000

Tablo 15'in devamı

TFRS Genel Sorunlar

	Lisans	230	146,35		
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır	Yüksek Lisans	39	68,08	1875,000	0,001
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	Lisans	230	138,1		
	Yüksek Lisans	39	116,72	3772,000	0,038
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.	Lisans	230	143,64		
	Yüksek Lisans	39	84,04	2497,000	0,000
UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	Lisans	230	141,9		
	Yüksek Lisans	39	94,28	2897,000	0,000
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	Lisans	230	144,58		
	Yüksek Lisans	39	78,49	2281,000	0,000
UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	Lisans	230	119,22		
	Yüksek Lisans	39	228,06	855,500	0,000
UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	Lisans	230	130,69		
	Yüksek Lisans	39	160,41	3494,000	0,000
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.	Lisans	230	130,34		
	Yüksek Lisans	39	162,49	3067,000	0,000
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	Lisans	230	128,83		
	Yüksek Lisans	39	171,36	4012,000	0,000
UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.	Lisans	230	132,94		
	Yüksek Lisans	39	147,13	2552,000	0,000
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.	Lisans	230	143,4		
	Yüksek Lisans	39	85,45	3067,000	0,000

Farklılık analizlerinde muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin eğitim durumu açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri eğitim durumuna göre farklılaşmaktadır hipotezi kabul edilmiştir.

Test sonuçlarına bakıldığında katılımcıların TFRS'ye ilişkin genel görüşleri, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler ve genel sorunlar ile eğitim durumu arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur ve devlet TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır görüşleri haricinde, eğitim durumları açısından farklılaştığını göstermektedir. Yüksek lisans mezunlarının TFRS'nin kullanılmasının, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyi olduğu, adapte olunan standartların hepsini çok önemli bulmadıkları, TFRS'nin sunulan finansal bilginin kalitesini arttırdığı görüşüne daha fazla katıldıkları; TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunduğu görüşüne ise lisans mezunlarının daha yüksek düzeyde katılım sağladıkları görülmüştür.

Yüksek lisans mezunlarının TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü verilen eğitimleri lisans mezunlarına göre daha az seviyede yeterli buldukları görülmüştür. Bu sonuç doğrultusunda lisansüstü programlarda verilen muhasebe derslerinin daha fazla TFRS özelinde yürütülmesinin faydalı olacağı söylenebilir. Eğitim düzeyi yükseldikçe TFRS'nin denetimi ve karşılaştırılabilirliği kolaylaştırdığı, ortak dili geliştirdiği, hesap verilebilirliğe geliştirdiği görüşlerine katılımın da arttığı tespit edilmiştir.

3.5.4. Katılımcıların TFRS'ye Geçiş Nedenine Göre TFRS Hakkında Genel Görüşler, Sağlanan Hizmetler ve Genel Sorunlara İlişkin Farklılıkların Analizi

Bu bölüm kapsamında araştırma anketine katılımcıların TFRS'ye geçiş nedeni ile 22 adet likert ölçekli ifadelerin (genel sorunlar, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler, genel sorunlar) tamamı arasındaki ilişkiler parametrik olmayan testler aracılığıyla %5 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüş ve yorumlamalar yapılmıştır.

Tablo 16: Ölçek İfadelerinin TFRS'ye Geçiş Nedenine Göre Farklılık Analizi

TFRS Genel Görüşler	TFRS'ye Geçiş Nedeni	N	Ortalama Ranklar	Mann Whitney U Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	Yönetimin İnisyatifi	14	261,5		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	128,05	14,000	0,000
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	Yönetimin İnisyatifi	14	249,5		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	128,71	182,000	0,000
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	Yönetimin İnisyatifi	14	19,5		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	141,34	168,000	0,000
Finansal raporlamada UFRS- TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.	Yönetimin İnisyatifi	14	211		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	130,83	721,000	0,000
Devlet UFRS- TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	Yönetimin İnisyatifi	14	120		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	135,82	1575,000	0,367
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	Yönetimin İnisyatifi	14	93		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	137,31	1197,000	0,023

Tablo 16'nın devamı

İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler						
.UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	Yönetimin İnisyatifi	14	112,5			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	136,24	1470,000	0,252	
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.) UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	Yönetimin İnisyatifi	14	102			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	136,81	1323,000	0,088	
İlgili kurumlar UFRS- TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	Yönetimin İnisyatifi	14	154			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	133,96	1519,000	0,0315	
İlgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfaları UFRS- TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	Yönetimin İnisyatifi	14	55,5			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	139,36	672,000	0,000	
Medya organları UFRS-TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	Yönetimin İnisyatifi	14	143,5			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	134,53	1666,000	0,653	
TFRS Genel Sorunlar						
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır	Yönetimin İnisyatifi	14	169			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	133,13	1309,000	0,081	
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	Yönetimin İnisyatifi	14	140,5			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	134,7	17082,000	0,428	
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.	Yönetimin İnisyatifi	14	62,5			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	138,98	770,000	0,000	
UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	Yönetimin İnisyatifi	14	210,5			
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	130,85	728,000	0,000	

UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	Yönetimin İnisyatifi	14	138		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	134,84	581,000	0,875
UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	Yönetimin İnisyatifi	14	49		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	139,72	1085,500	0,000
UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	Yönetimin İnisyatifi	14	85		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	137,75	3494,000	0,011
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.	Yönetimin İnisyatifi	14	247		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	128,85	217,000	0,000
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	Yönetimin İnisyatifi	14	237		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	129,4	357,000	0,000
UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.	Yönetimin İnisyatifi	14	182		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	132,42	1127,000	0,017
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.	Yönetimin İnisyatifi	14	11,5		
	Yasal Zorunluluk Haline Gelmesi	255	141,78	56,000	0,000

Mann Whitney U testi sonuçlarında muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin TFRS'ye geçiş nedenine bağlı olarak farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri TFRS'ye geçiş nedenine göre farklılaşmaktadır hipotezi kabul edilmiştir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının genel görüşleri üzerinde, devletin TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynadığı görüşü haricinde, TFRS'ye göre finansal tablo hazırlamaya başlama nedeninin anlamlı düzeyde etkisi olduğu tespit edilmiştir. Yönetimin inisiyatifi gerekçesi ile TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlamaya başlayan şirketlerdeki muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin olumlu yargılara daha yüksek oranda

katılım sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç yasal zorunluluk öncesi finansal tablolarını TFRS'ye uygun hazırlayan şirketlerin pratikteki deneyim sürelerinin uzun olması sebebiyle TFRS'ye uyum sürecinde uygulamaya dönük daha az problem yaşamaları ile açıklanabilir.

3.5.5. Katılımcıların Pozisyonlarına Göre TFRS Hakkında Genel Görüşler, Sağlanan Hizmetler ve Genel Sorunlara İlişkin Farklılıkların Analizi

Bu bölüm kapsamında araştırma anketine katılımcıların pozisyonları ile 22 adet likert ölçekli ifadelerin (genel sorunlar, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler, genel sorunlar) tamamı arasındaki ilişkiler parametrik olmayan testler aracılığıyla %5 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüş ve yorumlamalar yapılmıştır.

Tablo 17: Ölçek İfadelerinin Pozisyonlara Göre Farklılık Analizi

TFRS Genel Görüşler	Pozisyon	N	Ortalama Ranklar	Kruskal - Wallis H Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	151,25	183,942	0,000
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	58,5		
	Mali İşler Müdürü	59	162		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	162		
	Muhasebe Sorumlusu	46	23,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	261,5		
	Müdür Yardımcısı	38	162		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	162		
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	164,54	45,982	0,000
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	12,5		
	Mali İşler Müdürü	59	127		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	127		
	Muhasebe Sorumlusu	46	127		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	249,5		
	Müdür Yardımcısı	38	127		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	127		

Tablo 17'nin devamı

TFRS Genel Görüşler	Pozisyon	N	Ortalama Ranklar	Kruskal - Wallis H Test İstatistiği	Anamlılık Düzeyi
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	32	265,271	0,000
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	180		
	Mali İşler Müdürü	59	93		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	253,5		
	Muhasebe Sorumlusu	46	180		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	180		
	Müdür Yardımcısı	38	180		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	180		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	200,48		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	2,5		
Finansal raporlamada UFRS-TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.	Mali İşler Müdürü	59	78,5	250,225	0,000
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	211		
	Muhasebe Sorumlusu	46	78,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	211		
	Müdür Yardımcısı	38	78,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	211		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	118,83		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	2,5		
	Mali İşler Müdürü	59	120		

Devlet UFRS-TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	120	133,836	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	120		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	120		
	Müdür Yardımcısı	38	240,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	120		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	122,68		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	209		
	Mali İşler Müdürü	59	209		
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	21,5	217,842	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	93		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	93		
	Müdür Yardımcısı	38	209		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	93		
İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler					
UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	104,25		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	36,5		
	Mali İşler Müdürü	59	240		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	112,5	239,684	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	36,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	36,5		
	Müdür Yardımcısı	38	191,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	112,5		

Tablo 17'nin devamı

TFRS Genel Görüşler	Pozisyon	N	Ortalama Ranklar	Kruskal - Wallis - Anamlılık	
				H Test	Düzeyi İstatistiği
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.) UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	71,97		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	46,5		
	Mali İşler Müdürü	59	184		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	184	251,100	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	46,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	46,5		
	Mudur Yardımcısı	38	250,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	124		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	78,29		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	48		
İlgili kurumlar UFRS- TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	Mali İşler Müdürü	59	154		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	253,5	240,603	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	48		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	154		
	Mudur Yardımcısı	38	154		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	225		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	59,14		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	55,5		

İlgili kurumların (KGGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfaları UFRS- TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	Mali İşler Müdürü	59	181		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	55,5	255,002	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	181		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	91,5		
	Mudur Yardımcısı	38	181		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	181		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	122,23		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	61		
	Mali İşler Müdürü	59	61		
	Medya organları UFRS- TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	61	238,629
Muhasebe Sorumlusu		46	227,5		
İdari ve Mali İşler Müdürü		2	61		
Mudur Yardımcısı		38	227,5		
Muhasebe ve Mali İşler Müdürü		25	143,5		

Tablo 17'nin devamı

TFRS Genel Sorunlar

UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	210,9		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	235		
	Mali İşler Müdürü	59	46		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	46	256,657	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	114,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	169		
	Müdür Yardımcısı	38	169		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	235		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	121,3		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	140,5		
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	Mali İşler Müdürü	59	140,5		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	140,5	72,327	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	140,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	5,5		
	Müdür Yardımcısı	38	140,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	140,5		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	107,1		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	182,5		
	Mali İşler Müdürü	59	182,5		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	62,5	202,292	0,000
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.	Muhasebe Sorumlusu	46	182,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	182,5		
	Müdür Yardımcısı	38	182,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	15		

UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	203,13		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	210,5		
	Mali İşler Müdürü	59	88		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	88	249,060	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	88		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	210,5		
	Müdür Yardımcısı	38	210,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	88		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	201,57		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	138		
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	Mali İşler Müdürü	59	46		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	46	174,195	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	138		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	227		
	Müdür Yardımcısı	38	227		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	138		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	126,25		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	157,5		
	Mali İşler Müdürü	59	157,5		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	243,5	221,580	0,000
UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	Muhasebe Sorumlusu	46	157,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	157,5		
	Müdür Yardımcısı	38	49		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	49		

Tablo 17'nin devamı

TFRS Genel Sorunlar					
UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	196,29		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	85		
	Mali İşler Müdürü	59	85		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	139,5	236,941	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	23,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	256		
	Müdür Yardımcısı	38	199		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	199		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	214,3		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	2,5		
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.	Mali İşler Müdürü	59	34		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	144	268,000	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	144		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	247		
	Müdür Yardımcısı	38	144		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	144		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	237		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	25,5		
	Mali İşler Müdürü	59	80		
	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	157	258,829	0,000
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	Muhasebe Sorumlusu	46	25,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	237		
	Müdür Yardımcısı	38	157		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	157		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	227,71		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	25,5		
	Mali İşler Müdürü	59	80		

UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	125,5	171,274	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	25,5		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	246		
	Müdür Yardımcısı	38	182		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	182		
	Muhasebe Müdürü/ Yöneticisi	63	182,61		
	Yönetim Kurulu Üyesi	4	2,5		
	Mali İşler Müdürü	59	141		
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.	Bütçe Planlama ve Raporlama Müdürü	32	53,5	224,202	0,000
	Muhasebe Sorumlusu	46	141		
	İdari ve Mali İşler Müdürü	2	231,5		
	Müdür Yardımcısı	38	53,5		
	Muhasebe ve Mali İşler Müdürü	25	231,5		

Kruskal – Wallis H testi sonuçlarında muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin pozisyonları bakımından farklılaştığı görülmüştür. Bu sonuçtan hareketle muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki pozisyonlarına göre farklılaşmaktadır hipotezi kabul edilmiştir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının pozisyonlarının genel görüşlerin tamamı üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Çalıştıkları şirkette idari ve mali işler müdürü pozisyonunda çalışanların TFRS'nin kullanılmasının, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir ve TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur görüşünü daha yüksek seviyede destekledikleri belirlenmiştir.

3.5.6. Katılımcıların Yeterliliklerine Göre TFRS Hakkında Genel Görüşler, Sağlanan Hizmetler ve Genel Sorunlara İlişkin Farklılıkların Analizi

Bu bölüm kapsamında araştırma anketine katılımcıların yeterlilikleri ile 22 adet likert ölçekli ifadelerin (genel sorunlar, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler, genel sorunlar) tamamı arasındaki ilişkiler parametrik olmayan testler aracılığıyla %5 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüş ve yorumlamalar yapılmıştır.

Tablo 18: Ölçek İfadelerinin Yeterliliklere Göre Farklılık Analizi

TFRS Genel Görüşler	Yeterlilik	N	Ortalama Ranklar	Kruskal - Wallis H Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	SMMM	177	149,09		
	Bağımsız Denetçi	57	126,17	24,993	0,000
	Diğer	59	121,20		
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	SMMM	177	129,47		
	Bağımsız Denetçi	57	91,50	4,727	0,000
	Diğer	59	141,06		
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	SMMM	177	111,02		
	Bağımsız Denetçi	57	180	54,284	0,000
	Diğer	59	175,57		
	SMMM	177	129,93		
Finansal raporlamada UFRS-TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini arttırmaktadır.	Bağımsız Denetçi	57	72	2,923	0,000
	Diğer	59	155,61		
Devlet UFRS- TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	SMMM	177	142,80		
	Bağımsız Denetçi	57	41,67	7,704	0,000
	Diğer	59	120		
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	SMMM	177	177		
	Bağımsız Denetçi	57	170,33	123,407	0,000
	Diğer	59	70,56		
İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler					
UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	SMMM	177	166,45		
	Bağımsız Denetçi	57	36,50	89,881	0,000
	Diğer	59	83,84		
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... vb.) UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	SMMM	177	151,75		
	Bağımsız Denetçi	57	46,50	26,310	0,000
	Diğer	59	107,09		
İlgili kurumlar UFRS-TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	SMMM	177	134,68		
	Bağımsız Denetçi	57	83,33	0,010	0,000
	Diğer	59	120,34		

Tablo 18'in devamı

İlgili Kurumlar Tarafından Sağlanan Hizmetler						
İlgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfaları UFRS-TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	SMMM	177	143,71			
	Bağımsız Denetçi	57	67,50	9,298	0,000	
	Diğer	59	133,68			
Medya organları UFRS-TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	SMMM	177	123,67			
	Bağımsız Denetçi	57	61	12,570	0,000	
	Diğer	59	113,53			
TFRS Genel Sorunlar						
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır.	SMMM	177	166,45			
	Bağımsız Denetçi	57	36,50	89,881	0,000	
	Diğer	59	83,84			
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	SMMM	177	151,75			
	Bağımsız Denetçi	57	46,50	26,310	0,000	
	Diğer	59	107,09			
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.	SMMM	177	134,68			
	Bağımsız Denetçi	57	83,33	0,010	0,000	
	Diğer	59	150,34			
UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	SMMM	177	143,71			
	Bağımsız Denetçi	57	67,50	9,298	0,000	
	Diğer	59	133,68			
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	SMMM	177	123,67			
	Bağımsız Denetçi	57	166,45	12,570	0,000	
	Diğer	59	36,50			

UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	SMMM	177	83,84		
	Bağımsız Denetçi	57	151,75	20,512	0,000
	Diğer	59	46,50		
	SMMM	177	107,09		
UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	Bağımsız Denetçi	57	134,68	37,172	0,000
	Diğer	59	83,33		
	SMMM	177	150,34		
	Bağımsız Denetçi	57	143,71	171,644	0,000
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır.	Diğer	59	67,50		
	SMMM	177	133,68		
	Bağımsız Denetçi	57	123,67	41,439	0,000
	Diğer	59	166,45		
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	SMMM	177	36,50		
	Bağımsız Denetçi	57	83,84	39,815	0,000
	Diğer	59	151,75		
	SMMM	177	46,50		
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.	Bağımsız Denetçi	57	107,09	0,543	0,762
	Diğer	59	134,68		
	SMMM	177	107,09		
	Bağımsız Denetçi	57	134,68		

Test sonuçlarında muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin sahip olunan yeterlilikler açısından farklılaştığı saptanmıştır. Bu sonuçtan hareketle muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki görüşleri yeterliliklere göre farklılaşmaktadır hipotezi kabul edilmiştir. SMMM yeterliliğine sahip katılımcıların ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler başlığında yer alan tüm ifadeler daha yüksek seviyede katılım sağladıkları görülmüştür.

Özetlemek gerekirse; araştırmanın hipotezlerinin test edilmesine yönelik yapılan testlerin sonuçlarının Jermakowicz ve Tomaszewski (2006); Bharathan, Joseph, Thomas ve Sambasivan (2015); Yılmaz, (2019); Yırgal, (2019)'un çalışmaları ile benzerlik gösterdiği tespit edilmiştir.

Sonuç ve Öneriler

Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması ve çok uluslu şirketlerin oluşması, iletişim ve bilgi teknolojisindeki gelişmelerin önemli sonuçları arasında yer almaktadır. Bu gelişmeler uluslararası ticareti ve sermaye hareketlerini önemli ölçüde arttırmıştır. Uluslararası finansal piyasalarda işlem yapan kişilerin sağlıklı ve etkin yatırım kararları verebilmeleri için çok uluslu şirketlerin mali verilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesi ve yorumlanması gerekmektedir. Dolayısıyla muhasebe ve finansal tablolarla ilgili bilgilerin uluslararası alanda paylaşılabılır ve karşılaştırılabilir olması zorunluluk haline gelerek muhasebede ortak bir dil oluşturma ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu ihtiyaca cevap olabilmesi amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuş ve Türkiye de pek çok ülke gibi bu standartlara entegre olma çabası içerisine girmiştir. Bu bağlamda, ülkemizde uygulanan yerel muhasebe standartları bırakılmış ve herkesin kabul ettiği ve uygulama taahhüdü verdiği UFRS uygulanmaya başlanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın çevirisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na geçişle birlikte, standartların kapsamına giren şirketler için finansal raporların biçimsel yapısında, kapsamında, ölçme ve değerlemesinde, dipnot ve açıklayıcı bilgilerinde değişiklikler zorunlu hale gelmiştir. Standartların bu kadar detaylı ve karmaşık olması, bilgi ihtiyacı, belirsizlikler, tecrübe, çeviri problemleri ve iş yükü gibi faktörleri de beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda araştırmanın amacını, standartların uygulayıcısı olan muhasebe meslek mensuplarının standartlar ve standartlar hakkında ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler hakkındaki görüşlerinin ve standartların uygulanmasında yaşadıkları sorunların tespit edilmesi oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin standartlara ilişkin yaşanan sorunlar ve düşünceler üzerinde etkisinin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

Araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden anket tekniğinden yararlanılarak, Borsa İstanbul'a kote olmuş halka açık faaliyet gösteren 366 (mali kuruluşlar hâriç) şirkete online anket formu gönderilmiş ancak anketlerin 269'u eksiksiz olarak cevaplandırıldığından 269 ankete ait veriler analizlerde kullanılmıştır. Dolayısıyla araştırmanın örneklemini 269 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır.

Anket formunda, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin; muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkındaki genel görüşlerini tespit etmeye yönelik; muhasebe meslek mensuplarının TFRS üzerine ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ilişkin görüşlerinin tespitine yönelik ve muhasebe meslek mensuplarının TFRS'nin uygulanmasında karşılaşılan sorunlara ilişkin düşüncelerini ölçmeye yönelik toplam 22 adet ifadeye yer verilmiştir. Ankette yer alan 22 adet 5'li likert ölçeğe sahip soruların veri setine ilişkin yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach's Alpha katsayısının %78 olduğu ve ankete ilişkin veri setinin oldukça güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Anket sonuçları SPSS 24.0 istatistik paket programı kullanılarak test edilmiştir. Araştırmaya ait veri setinin normal dağılım gösterip göstermediği Shapiro – Wilk Testi ile test edilmiştir. Test sonuçlarına göre veri setinin normal dağılım göstermediği dolayısıyla parametrik olmayan hipotez testlerinin kullanılmasının uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın demografik ifadelerinin ele alındığı kısmında; muhasebe müdürü/yöneticisi, mali işler müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve muhasebe sorumlusunun ağırlıkta olduğu görülmüştür. Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun SMMM yeterliliğine sahip olduğu ve İstanbul, Ankara, İzmir şehirlerinde muhasebe çalışmalarını yürüttükleri gözlemlenmiştir. Katılımcıların yarısından fazlasının muhasebe departmanında çalıştığı ve 36-45 yaş aralığında yer aldığı görülmüştür. Ayrıca tüm katılımcıların 10 yıldan fazla mesleki deneyime sahip olduğu ve TFRS'ye göre finansal tablo hazırlamaya başlama nedenlerinin ağırlıklı olarak yasal zorunluluk kaynaklı olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve eğitim alınan ülkeler itibarıyla dağılımlarına bakıldığında; tamamının Türkiye'de eğitim aldığı ve lisans mezunlarının ağırlıkta olduğu görülmüştür.

Katılımcıların çoğunluğunun (%74) TFRS'nin kullanılmasının yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından daha iyi olduğunu düşündükleri ve TFRS hakkında olumlu düşüncelere sahip oldukları tespit edilmiştir. Adapte olunan standartların hepsinin çok önemli olmadığı görüşüne meslek mensuplarının yarısından fazlasının katılım yönlü görüş bildirdikleri görülmüştür. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının %22'sinin adapte

olunan standartların tamamına ilişkin bilgi sahibi olmadıkları söylenebilir. Meslek mensuplarının neredeyse tamamı (%98,5) TFRS'nin finansal raporlarda sunulan mali bilgilerin kalitesini arttırdığı yönünde olumlu görüş bildirdiği ve çok büyük bir çoğunluğunun (%89,6) devletin TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynadığı düşüncesinde olduğu tespit edilmiştir.

TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde verilen eğitimlerin muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlası tarafından yetersiz bulunduğu söylenebilir. Katılımcıların %7,4'ü TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde verilen eğitimlerin yeterli olup olmadığına dair herhangi bir fikre sahip olmadıklarını beyan etmiştir. Katılımcıların yarısı yakınının (%49,4) ilgili kurumların TFRS ile ilgili düzenledikleri profesyonel eğitimleri yeterli bulduklarını beyan etmiştir. Katılımcıların yaklaşık %80'ni ilgili kurumların UFRS- TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmadıklarını düşündüklerini ifade etmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %65,8'i ilgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... vb.) web sayfalarının UFRS- TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içerdiğini düşünmedikleri saptanmıştır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlasının medyanın TFRS'ye ilişkin sunduğu bilginin yetersiz olduğunu düşündüğü görülmüştür.

Katılımcıların %49,1'nin TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başladığı yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının çok büyük bir çoğunluğun, TFRS'ye geçişin finansal raporlama sürecini daha bürokratik hale getirdiği diğer bir ifadeyle yavaşlattığı yönünde bir düşünceye sahip olduğu saptanmıştır. Söz konusu ifade, genel sorunlara ilişkin muhasebe meslek mensuplarının üzerinde en fazla oranda hem fikir olduğu ifadedir. Katılımcıların yarısından fazlasına göre TFRS gereksiz detaylı tanımlar içermektedir. Katılımcıların %63,6'sı TFRS'nin finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamadığı, %36,4'ü TFRS'nin finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtladığı yönünde görüş bildirmiştir. Bu sonuçtan hareketle muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlasının TFRS'nin finansal raporlama sürecinde kısıtlayıcı bir etkisi olmadığını düşündükleri söylenebilir. Katılımcıların %66,2'sine göre TFRS'ye geçiş muhasebe çalışanlarının iş yükünü arttırmaktadır. Ankete katılanların %63,9'u UFRS- TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmanın kendileri açısından kolay olduğunu, %36,1'i ise kolay olmadığını bildirmiştir. TFRS'nin denetim üzerindeki etkisine dair muhasebe meslek mensupları arasında görüş birliği olmadığı yönünde yorumlamak mümkündür. Katılımcıların %76,6'sının TFRS'nin finansal raporların karşılaştırılabilirliğini arttırdığı düşüncesinde olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan muhasebe

meslek mensuplarının %60'ı TFRS'nin ortak dili geliştirdiğini belirtmiştir. Katılımcıların %47,6'sının TFRS'nin hesap verilebilirliği geliştirdiği düşüncesinde olduğu saptanmıştır. Ankete katılanların %67,3'ü TFRS'nin hesap planı içermesinin uygulamayı kolaylaştıracağı görüşünde olduklarını beyan etmiştir. Katılımcıların %26'sının TFRS'nin hesap planı içermesinin uygulamayı kolaylaştırıp kolaylaştırmadığı hususunda fikir sahibi olmadığını belirtmiştir. Söz konusu ifade, genel sorunlara ilişkin muhasebe meslek mensuplarının üzerinde en fazla oranda fikir sahibi olmadıkları görüş olarak tespit edilmiştir.

Katılımcıların TFRS hakkında ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin tüm görüşleri ile yaş grupları arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. 46-55 yaş aralığında olan katılımcıların TFRS hakkında ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlerin yer aldığı tüm görüşlere diğer yaş gruplarından daha fazla katılım sağladıkları görülmüştür. Bu sonuç 46-55 yaş aralığındaki muhasebe meslek mensuplarının ilgili kurumlar tarafından verilen eğitimleri yeterli bulmaları üzerinde iş deneyimleri sonucunda daha fazla bilgi ve pratiğe sahip olmaları ile açıklanabilir. TFRS'nin ortak dili geliştirdiği, karşılaştırılabilirliği arttırdığı ve denetim kolaylaştırdığı görüşü üzerinde yaş değişkeninin etkisi olduğu ve 46-55 yaş grubunda yer alan muhasebe meslek mensuplarının söz konusu görüşlere diğer yaş gruplarına oranla daha üst düzeyde katılım sağladıkları saptanmıştır. Katılımcıların yaşları yükseldikçe TFRS'nin ortak dili ve hesap verilebilirliği geliştirdiği, denetimi kolaylaştırdığı görüşüne katılımın arttığı tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşleri, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler ve genel sorunlar ile eğitim durumu arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur ve devlet TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır görüşleri haricinde, eğitim durumları açısından farklılaştığını göstermektedir. Yüksek lisans mezunlarının TFRS'nin kullanılmasının, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyi olduğu, adapte olunan standartların hepsini çok önemli bulmadıkları, TFRS'nin sunulan finansal bilginin kalitesini arttırdığı görüşüne daha fazla katıldıkları; TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olduğu görüşüne ise lisans mezunlarının daha yüksek düzeyde katılım sağladıkları görülmüştür. Yüksek lisans mezunlarının TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü verilen eğitimleri lisans mezunlarına göre daha az seviyede yeterli buldukları görülmüştür. Bu sonuç doğrultusunda lisansüstü programlarda verilen muhasebe derslerinin daha fazla TFRS özelinde yürütülmesinin faydalı olacağı söylenebilir. Eğitim düzeyi yükseldikçe TFRS'nin denetimi ve

karşılaştırılabilirliği kolaylaştırdığı, ortak dili geliştirdiği, hesap verilebilirliği geliştirdiği görüşlerine katılımın da arttığı tespit edilmiştir.

TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin TFRS'ye geçiş nedenine bağlı olarak farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Yönetimin inisiyatifi gerekçesi ile TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlamaya başlayan şirketlerdeki muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin olumlu yargılara daha yüksek oranda katılım sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç yasal zorunluluk öncesi finansal tablolarını TFRS'ye uygun hazırlayan şirketlerin pratikteki deneyim sürelerinin uzun olması sebebiyle TFRS'ye uyum sürecinde uygulamaya dönük daha az problem yaşamaları ile açıklanabilir.

Muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin pozisyonları bakımından farklılaştığı görülmüştür. Çalıştıkları şirkette idari ve mali işler müdürü pozisyonunda çalışanların TFRS'nin kullanılmasının, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir ve TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur görüşünü daha yüksek seviyede destekledikleri belirlenmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye ilişkin genel görüşlerinin, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetlere ve genel sorunlara ilişkin görüşlerinin sahip olunan yeterlilikler açısından farklılaştığı saptanmıştır. SMMM yeterliliğine sahip katılımcıların ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler başlığında yer alan tüm ifadeler daha yüksek seviyede katılım sağladıkları görülmüştür.

Öneriler

Bu araştırma sadece borsaya kote şirketlerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının kapsayacak şekilde tasarlanmıştır. Araştırmanın Türkiye genelindeki muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılması TFRS'ye ilişkin genel görüşler, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler ve genel sorunlara ilişkin görüşlere dair genel bir resim çizilebilir adına faydalı olacaktır.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak nicel yöntem kullanılmıştır. Konuya ilişkin derinlemesine analizler yapılabilmesi için nitel araştırma tekniklerinin kullanılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Araştırma anketinde açık uçlu sorulara yer verilmemiştir. İlerdeki çalışmalarda muhasebe meslek mensuplarının ifadelerine dayanan soruların araştırmada yer almasının TFRS'ye ilişkin genel görüşler, ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler ve genel sorunlara ilişkin daha doğru bir öngörü kazandıracığı düşünülmektedir.

Belli zaman aralıkları ile katılımcıların tekrar ankete tabi tutulması araştırmanın tek seferlik olmasının oluşturduğu güvenilirlik sorununa çözüm olabilecektir.

Kaynakça

- Abdioğlu, H., İşgüden Kılıç, B., Yavuz, S., & Kuş, T. (2014). Muhasebe standartlarının uygulanma sürecinde muhasebe meslek mensuplarının standartlara bakış açılarının ve mesleki yetkinliklerinin incelenmesi üzerine Balıkesir ilinde bir araştırma. *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 207-231.
- Akarçay, Ç. ve İbiş, C. (2018). *Kavramsal çerçeve ve finansal tablolar: Cömert, N. ve Ç. E. Cömert (Ed.). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı içinde (s.15-31)*. İstanbul: İSMMMÖ Yayınları.
- Akbulut, E., & Can, M. E. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİFRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 85- 93.
- Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, (80), 101– 118.
- Akdoğan, N. (2019). Finansal raporlama standartlarıyla uyumlu olması amacıyla tekdüzen hesap planının güncellenmesine yönelik KGK tarafından yayımlanan taslak metnin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 745-785.
- Akdoğan, N., & Aydın, H., (1987). *Muhasebe teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basım.
- Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına uyumu sürecinde eğitim faktörü üzerine Antalya ilinde bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 24(122), 63-84.
- Aktürk, A., & Akcanlı, F. (2013). Muhasebe akademisyenlerinin muhasebe standartlarına bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *World of Accounting Science*, 15(4), 21-43.
- Akyüz, F., & Yeşil, T. (2017). TFRS açısından muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılmış olan akademik çalışmaların değerlendirilmesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(3): 9-13.
- Akarçay Öğüz, A., & İbiş, C., (2003, Nisan). *IOSCO deklarasyonu ve menkul kıymet borsalarında LAS'ın uygulanması süreci* . İSMMMÖ VI. Türkiye Denetimi Sempozyumu (244-255). Antalya.
- Alpay, E. E. (2014). *Finansal raporlamada standardizasyon ve muhasebe meslek mensuplarının öğrenme süreçlerinin psikolojik temelleri*. (Yüksek Lisans Tezi). Ondokuz Mayıs Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Samsun.

- Altunışık, R. Coşkun, R. Bayraktaroğlu S. ve Yıldırım E. (2010), *sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri spss uygulamalı. 6.Baskı*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Atmaca, M , Çelenk, H . (2011). Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının finansal analize etkilerinin regresyon analizi ile ölçülmesine yönelik bir araştırma . *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (49) , 113-125 .
- Avder, E. (2007). *Geçmişten günümüze muhasebe mesleği*, Erişim adresi: <https://www.muhasabetr.com> (Erişim Tarihi: 14/11/2019).
- Aygün M. (2008). *İlişkili taraflarla yapılan işlemler aracılığıyla azınlık hissedarlarının istismarı*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ayhan, E. (2014). Kobi'ler için uluslararası finansal raporlama standardının muhasebe meslek mensupları açısından farkındalığı Muğla ili ve çevresindeki muhasebe meslek mensupları üzerine bir çalışma. (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*). Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Aysan, M. A. (1996). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi*, (37).
- Aytac, A., & Gencoglu, U. G. (2020). Maddi duran varlıklar ve amortismanlar açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT’daki uygulamaların karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal*, 11(3), 753-767.
- Barran, E., & Baskan, T. D. (2021). Türkiye finansal raporlama standartlarına muhasebe meslek mensuplarının yaklaşımları ve farklılıkları üzerine bir uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 19(1), 88-108.
- Bekçi, İsmail, (2007). Muhasebe meslek mensuplarının türkiye muhasebe standartları hakkındaki görüşlerinin değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 22, 27-40.
- Bektöre, S. & Sözbilir, H. (2007). *Genel muhasebe*. Ankara: Nisan Kitabevi.
- Benetti, C., & Thierry-Dubuisson, S. (2015). One size fits all? Stakeholders’ perceptions of IFRS adoption across Europe and Brazil. *Stakeholders’ Perceptions of IFRS Adoption Across Europe and Brazil*, 1-42.
- Bengü, H., Özdemir, F. S., & Çelik, S. (2014). Niğde ilindeki muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarına bakış açılarının ampirik olarak değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 161-174.
- Berberoğlu, P. B. (2002). *Uluslararası muhasebe standartları ile ülkemizdeki muhasebe standartları uygulamalarının karşılaştırılması*. (Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Bharathan, V., Joseph, R., Thomas, P., & Sambasivan, E. (2015). Analysis of perceptions of auditors/chartered accountants’ on selected Indian

- accounting standards. *International Journal of Basic and Applied Sciences*, 4(4), 340-347.
- Bostancı S. (2002). Küreselleşen muhasebede standartlaşma ve türkiye muhasebe standartları kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*, (59), 71-80.
- Can, İ. ve Gör, Y. (2011). Türkiye finansal raporlama standartlarının meslek mensupları arasında bilinirlik düzeyini ölçmeye yönelik bir araştırma (Ankara ve Çankırı illeri örneği)”, *World of IFRS Dergisi*, (5), 1-10.
- Cavlak, H. (2015). *Uluslararası finansal raporlama standartları ve kurumsal yönetim ilişkisi: kurumsal yönetim endeksi'ne tabi şirketlerde bir anket çalışması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ceylan, G. (2011). *213 sayılı vergi usul kanunu ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları: Afyonkarabısar ili uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Cochran, W.G. (1977). *Sampling techniques(3rd ed.)*. New York: John Wiley & Sons.
- Çakır, H. (2005). *Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç ve avrupa birliği uyum sürecindeki gelişmeler (II)*, Erişim adresi: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/003/> (Erişim tarihi: 01/03/2020).
- Çamlıca, M. (2014, Kasım). *Türkiye’de güven tesisi ve kamu gözetimi yaklaşımı*. İSMMM 11. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.
- Çankaya, F. & Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de uluslararası muhasebe standartları’nın uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarınca değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 2(7), 61-88.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası muhasebe uyumunun ölçülmesine yönelik bir uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye karşılaştırması. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 127-148.
- Çankaya, F. ve Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de uluslararası muhasebe standartları’nın uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarınca değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4 (7), 61-89.
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına bakış açılarının değerlendirilmesine ilişkin ampirik bir çalışma: Niğde örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Çiftçi, Y. (1997). Türkiye’de ve Dünya’da muhasebe standartlarının gelişimi ve uluslararası uyumlaştırma çalışmaları. *İÜ İşletme Fakültesi Dergisi*, 26(2), 169- 189.

- Dalkılıç, A. F. (2008). *Ulusal ve uluslararası finansal raporlama standartlarında mesleki yargının rolü* (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir,
- Demir, M., Kısakürek M., A. (2014). *Finansal muhasebe dersi basılmamış ders notları*.
- Kişisel Basım.
- Demir, V., Bahadır, O. (2018). *Türkiye finansal raporlama standartları(TFRS) açıklamalar ve uygulamalar*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- Deran, A., Erduru, İ., & Keleş, D. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunları ve meslek odalarından beklentilerinin demografik özellikler ve faaliyet gösterilen ekonomik çevre açısından değerlendirilmesi: Ordu Örneği. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(32), 84-109.
- Diñç, E. & Atabay, E. (2011). Muhasebe meslek mensuplarının TFRS'ye yönelik düşünceleri ve uygulama başarısına etki etmesi muhtemel faktörlere yönelik bir araştırma: Trabzon ve alt bölgesi örneği. *World of IFRS Dergisi*, 20, 1-13.
- Diñç, E., & Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki muhasebe anlayışının gelişim süreci ve mevcut durumun incelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 267-283.
- Diñç, Y. (2007). Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi . *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 0 (28)
- Doğan, S. (2014). *VUK hükümlerine göre oluşturulan mali tabloların TFRS hükümlerine uyarlanması ve analizi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Durmuş, H., Aytulun, A. (2016). *Muhasebe mesleğini ilgilendiren ulusal ve uluslararası kuruluşlar*. Kitap No:11. İstanbul: Muhasebe Uzmanları Derneği,
- Elitaş, C., Karakıç, M. ve Özdemir, S. (2011). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden türkiye muhasebe standartları. *World of IFRS Dergisi*, 8, 1-14.
- Elitaş, C., Karakoç, M., Özdemir, S. (2011). Muhasebe meslek mensuplarının perspektifinden türkiye muhasebe standartları. *World Of IFRS (UFRS Dünyası Dergisi)*, 1(5), 1-14.
- Erdogan, M. & Diñç, E. (2009). Türkiye muhasebe standartları ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43, 154-169.
- Erol Fidan, M., & Cinit, H. (2013). 01 Ocak 2013 öncesinde türkiye finansal raporlama standartları çerçevesinde KOBİ muhasebe standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından algı düzeylerinin tespitine

- yönelik uygulama (Yalova ili örneği). *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 4(1), 51-79.
- Erol Fidan, M., & Cinit, H. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri ile muhasebe standartlarına yönelik algıları arasındaki ilişki üzerine bir araştırma: Marmara bölgesi örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (60), 1-24.
- Erol Fidan, M., & Cinit, H. (2013, Temmuz). Türkiye finansal raporlama standartları çerçevesinde kobi muhasebe standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından algı düzeylerinin tespitine yönelik uygulama (Eskişehir ili örneği). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (59), 39-60.
- Erol Fidan, M., & Cinit, H. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile muhasebe standartlarına yönelik algıları. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(26), 72-85.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.
- Ertaş, F. C. (2002). *İşletmelerde muhasebe organizasyonu ve muhasebe mesleği* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Evcı, S. (2008). Türkiye muhasebe (finansal raporlama) standartları ve uygulamasında yaşanan sorunlar. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Göğüş, H. S. (2010). Ertelenmiş vergi ve muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (101), 13.
- Gökgöz, A., & Zeytin, M. (2012). Muhasebe mesleğinin seçilmesini etkileyen faktörlerin incelenmesi: Yalova ve Bilecik illeri örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (8).
- Gör, Y., Terzi, S., & Kıymetli Şen, İ. (2016). Şeffaflık açısından kurumsal yönetim uygulamalarının finansal raporlamanın süresi üzerine etkisi: Borsa İstanbul örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1), 673-705.
- Güleryüz, M. (2014). *Finansal araçların vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe/ finansal raporlama standartları'na göre incelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güneş R., Durmuş, Ahmet, F. & Solak, B. (2011). Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeyleri ve uygulamaya yönelik beklentileri: Elazığ ve Malatya illeri örneği. *World of IFRS Dergisi*, 6, 1-14.
- Güvemli, O. (1994). *Luca Pacioli ve muhasebenin 500. yılı*. İstanbul: Yeminli Mali Müşavirler Odası.

- Güvemli, O. (1995). *Türk devletleri muhasebe tarihi: Osmanlı İmparatorluğu'na kadar*.
Cilt 1. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e*, 3. *Accounting History Of Turkish States-From Imperial Edict Of 1839 To Republic*, 3. İstanbul: Yeminli Mali Müşavirler Odası.
- Güzel, A. (2011). *Finansal muhasebe (1. Baskı)*. İzmir: İlya İzmir Yayınevi.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye'de uluslararası muhasebe standartları'nın gelişimi, gerekliliği ve uygulanabilirliği üzerine bir araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Herbert, W. E., Tsegba, I. N., Ohanele, A. C., & Anyahara, I. O. (2013). Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS): Insights from Nigerian academics and practitioners. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 121-135.
- Hiçşmaz, M., (1970). *Muhasebenin teorisi ve teknik yapısı*. Ankara: Tisa Matbaacılık Sanayi.
- Hussain, F. F., Chand, P. V. ve Rani, P. (2012). The impact of IFRS for SMEs on the accounting profession: Evidence from Fiji. *Accounting & Taxation*, 4(2), 107- 118.
- İbiş, C. (2013). *Uluslararası denetim standartları*. Erişim adresi: https://www.adana.smmmo.org.tr/teblig_sirkuler/cemalibis (Erişim tarihi: 01/04/2021), slayt 95
- İbiş, C., Özkan, S. (2006). Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS)'na genel bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, (74), 25-43.
- Jermakowicz, E., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (15), 170-196.
- Kahraman, A. (2016). *Muhasebe standartlarının sektörel algılanması: mermer işletmeleri örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kocatepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Kalaycı, Ş. (2016). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Ankara: Asil Yayıncılık.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). *TMS/TFRS setleri*. Erişim adresi: <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5305/Tms-Tfrs-Setleri> (Erişim tarihi: 01/07/2020).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). *TMS/TFRS setleri*. Erişim adresi: <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5305/Tms-Tfrs-Setleri> (Erişim tarihi: 05/05/2021).

- Karabınar, S. (2006). Muhasebe iklimini küresel düzeyde yönlendiren kuruluşlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31), 141-148.
- Karahan, M. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının Kobi TFRS hakkındaki düşünceleri ve farkındalık düzeyleri: Gaziantep örneği, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*. 5(4), 7-17.
- Karasar, N. (2009), *Bilimsel araştırma yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kaya, G. A. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS ve tam set TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve düşünceleri: Elazığ'da ampirik bir çalışma. *The Journal of Academic Social Science Studies*, 36, 157-178
- Kaya, U. (2011). Muhasebe - vergi kanunları etkileşiminin türkiye muhasebe (finansal raporlama) standartları açısından değerlendirilmesi. *World Of Accounting Science*, 13(3), 191.
- Killi, M., & Küçüktüfekçi, M. (2018). Türkiye'deki üniversitelerde TMS/TFRS eğitimi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (51), 39-66.
- Kurcan, F., Uyar, S., & Tetik, N. (2011). Meslek mensuplarının UFRS'ye bakış açıları ve farkındalık düzeyleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4(3), 15-28.
- Nuriyev, B. (2009). *Uluslararası finansal raporlama standartlarının ilk uygulaması-UFRS 1 kapsamında uluslararası finansal raporlama standartlarına genel bakış*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Oksay, S., & Acar, O. (2005). *Sigorta sektöründe uluslararası finansal raporlama standartları: kurumlar ve standartların özetleri*. İstanbul: TSRŞB, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları.
- Ören, V. E., & Tetik, M. (2014). Accountant professionals' perception of international financial reporting standards: Uşak case study. *12th International Academic Conference*. Prague.
- Özkan, A. & Özşahin, F. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeyleri finansal raporlama standartları hakkındaki görüşlerinin tespitine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 37, 47-68.
- Özkan, A. (2009). TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergiler ve muhasebe uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 97-112.
- Öztürk, Erkan vd., (2019), KÜMİ FRS seti taslağı, BOBİ FRS seti ve tam set TMS/TFRS'nin temel konular açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 413-430.
- Öztürk, U. (2016). *Kar amacı gütmeyen kuruluşlardan olan vakıfların denetimi, UFRS açısından incelenmesi ve örnek uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Phan, D. H. (2014). What factors are perceived to influence consideration of IFRS adoption by Vietnamese policymakers? *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 20(1), 27-40.
- Sacarin, M., Bunea, Ş., & Girbina, M. M. (2013). Perceptions of accounting professionals on IFRS application at the individual financial statements: Evidence from Romania. *Journal Accounting and Management Information Systems*, 12(3), 405-423.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde oluşturulan tms-16, tms-36, tms-38 muhasebe standartlarının tekdüzen muhasebe sistemi ile karşılaştırılması ve Çorum'da bir sanayi işletmesi örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Şensoy, N. (2017). *Kavramsal çerçeve ve finansal tablolar*. Cömert, N., İbiş, C. ve Ersen Cömert, Ç. (Ed.), *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı Uygulama Çalıştay Kitabı içinde (s. 37-56)*. İstanbul: Matsis Matbaa.
- The International Accounting Standards Board (IASB). (2021). *About the IASB*. Erişim adresi: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb> (Erişim tarihi: 01/02/2021)
- Turan, S., & Yanık, S. (2020 Ekim). *ticari alacak & borç kalemlerinin taslak hesap planı kapsamında incelenmesi ve vaka analizi (Online)*. Modavıca 2020 17. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 52.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. (2005). *serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mesleki sorumlulukları (2005-10)*. Ankara: Türmob Yayınları.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler. ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). *Üye istatistikleri*. Erişim tarihi: <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim tarihi: 14/11/2019).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler. ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). *3568 sayılı kanun*. Erişim tarihi: <https://www.turmob.org.tr/Mevzuat/8/3568-sayili-kanun> (Erişim tarihi: 14/11/2020).
- Usta, H. (2007). *Muhasebe mesleği ile ilgili uluslararası muhasebe standartları ve türkiye'deki düzenlemeler ile karşılaştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Usul, H. ve Özdemir, O. (2007). Türkiye finansal raporlama standartları uygulamasında gelinen aşama ve göller bölgesi KOBİ'lerinde muhasebeden sorumlu yöneticilerin bakış açıları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(6), 71-82.

- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası muhasebe standartlarının oluşum süreci: IASC ve önde gelen ulusal ve uluslararası örgütler. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 17(1), 87-106.
- Ülkü, S. (2008). *KOBİ'ler için UFRS taslağının muhasebe meslek mensupları tarafından algılanışına yönelik bir araştırma (İstanbul örneği)*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ülkü, S. (2008). *Kobiler için UFRS taslağının muhasebe mesleği mensupları tarafından algılanışına yönelik bir araştırma İstanbul örneği*. (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ünalın, S. vd., (1988). *Genel muhasebe*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Ünsal, M. A. (2014). *Yeni Ttk'nun / Tfrs'nin Muhasebecilik Mesleğine Getirmiş Olduğu Yenilikler İle Tfrs'nin Uygulanması Aşamasında Mali Müşavirlerin Karşılaştığı Zorluklar, Belirsizlikler Ve Çözüm Önerileri: İstanbul/Esenler Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe standartları oluşturulması süreci. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 1(1), 31-57.
- Vicky, C., Branson, J., & Breesch, D. (2012). The uniformity-flexibility dilemma when comparing financial statements. *International Journal of Accounting & Information Management*, 20(2), 114-141.
- Yalçın, E. (2015). *Yorum, açıklama ve örneklerle uluslararası finansal raporlama (TMS-TFRS)*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yalkın, Y.K., (1998). *Genel muhasebe ilkeleri*, 10. Baskı. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Yel, T., & Erdem, M. S. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının ufrs hakkındaki farkındalık düzeylerinin tespiti: Bolu ili örneği. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 217-231.
- Yılmaz, S. (2019). *BOBİ FRS'nin muhasebe meslek mensupları tarafından algı düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma: Gaziantep ili örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Kilis 7 Aralık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kilis.
- Yırgal, N. (2019). *Muhasebe meslek mensuplarının uluslararası finansal raporlama sistemine bakış açıları: edirne örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ekler

EK 1: Anket Formu

UFRS-TFRS'nin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar: Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Muhasebe Sorumlularının Görüşleri Üzerine Bir Araştırma

Bu anket çalışması Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü'nde yürütülmekte olan "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na İlişkin Görüşleri Üzerine Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tez çalışması için yürütülmektedir.

Katılımcıların isim, iletişim ve çalıştıkları şirket bilgileri talep edilmemekte olup, depolanmayacak ve tasnif edilmeyecektir. Sizlerden edinilecek bilgiler tamamen bilimsel amaçlı olup, başka amaçlarla kullanılmayacaktır.

Katkılarınız bizim için önemlidir. Şimdiden değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Ömer KAYA

smmm.omerkaya@gmail.com.tr Danışman:

Doç. Dr. Filiz KONUK

1. Bölüm

Demografik Bilgiler

Pozisyonunuzu belirtiniz.

Lütfen size uygun cevapları işaretleyiniz.

1. 2. UFRS-TFRS ile ilgili yeterlilik gerektiren aşağıdaki seçeneklerden hangisine veya hangilerine sahipsiniz? *

- SMMM
- YMM
- Banka Müfettişliği
- Akademik Ünvan (Doktora, Doçentlik, v.b.)
- Vergi Uzmanlığı
- Uluslararası denkliği olan SMMM belgesi
- Bağımsız Denetçi
- Other: _____

Güncel olarak çalıştığınız firmada finansal tabloların UFRS-TFRS'ye göre hazırlanılmasının nedenini işaretleyiniz. (Yasal zorunluluk haline gelmesinin öncesinde ve sonrasında başka bir sebepten dolayı standartlar kullanılmaya başlanılmışsa lütfen o seçeneği işaretleyiniz)

- Yönetimin inisiyatifi
- Hissedarların talebi
- Yurtiçi finans kurumlarının talebi
- Yurtdışı finans kurumlarının talebi
- Yasal zorunluluk haline gelmesi
- Other: _____

Çalıştığınız şehir

- Ankara
- İstanbul
- Other: _____

Yöneticisi olduğunuz birim

- Muhasebe
- Finansal Raporlama ve Analiz
- Vergi
- Finans
- İç Denetim
- Other: _____

Yaş grubunuz

- 25 ve altı
- 26-35
- 36-45
- 46-55
- 56 ve üstü

Eğitim durumunuz

- Önlisans
- Lisans
- Yüksek Lisans
- Doktora

Eğitiminizi tamamladığınız yer (Diğer ise ülke belirtiniz)

- Türkiye
- Avrupa
- Kuzey Amerika
- Other: _____

Deneyim süreniz

- 1 yıldan az,
- 1-3 yıl arası,
- 4-6 yıl arası,
- 7-9 yıl arası,
- 10 ve fazlası,

2. Bölüm**Görüşler**

UFRS-TFRS hakkındaki genel görüşleri içeren yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
UFRS-TFRS'nin kullanılması, yerel muhasebe kurallarının kullanılmasından iyidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS hakkındaki düşüncelerim olumludur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Adapte olunan standartların hepsi çok önemli değildir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Finansal raporlamada UFRS-TFRS'nin kullanılması, sunulan finansal bilginin kalitesini artırmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Devlet UFRS-TFRS'ye geçiş sürecinde öncü bir rol oynamıştır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS'ye uluslararası kurumların baskısıyla adapte olunmuştur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

UFRS-TFRS üzerine ilgili kurumlar tarafından sağlanan hizmetler hakkındaki yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
UFRS-TFRS ile ilgili lisans ve lisansüstü düzeyde yeterli eğitim verilmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İlgili kurumlar (Meslek Odaları, KGK, SPK ve eğitim kurumları... v.b.) UFRS-TFRS ile ilgili yeterli profesyonel eğitim programları düzenlemektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İlgili kurumlar UFRS-TFRS ile ilgili talep edilen konular hakkında düzenli olarak anketler yapmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İlgili kurumların (KGK, SPK, BDDK... v.b.) web sayfaları UFRS-TFRS ve gerçeğe uygun değerle ilgili yeterli kaynaklar içermektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Medya organları UFRS-TFRS ile ilgili yeterli bilgi sağlamaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

UFRS-TFRS ile ilgili genel sorunları içeren yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Fikrim Yok	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte şirketler teknik ve profesyonel kadro açısından sorunlar yaşamaya başlamıştır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS finansal raporlamayı çok bürokratik hale getirmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS gereğinden fazla detaylı tanımlar içermektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS finansal raporlamadaki hareket özgürlüğünü kısıtlamaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS'ye geçişle birlikte muhasebe çalışanlarının iş yükü artmıştır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS'ye dayalı düşünme şekline adapte olmak benim açımdan kolay olmuştur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS denetimi kolaylaştırmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS karşılaştırılabilirliği artırmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS ortak dili geliştirmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS hesap verilebilirliği geliştirmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UFRS-TFRS'nin hesap planı içermesi uygulamayı kolaylaştıracaktır	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Görüşler

Öğr. Gör. Ömer KAYA

 ÖZGÜR
YAYINLARI

ISBN 978-975-447-887-7

9 789754 478877