



MUHASEBE STANDARTLARI VE UYGULAMASINA GENEL BİR BAKIŞ

Asiye Gölpek Karababa
asiye.golpek@hku.edu.tr

ÖZ: Dünyada globalleşme hareketleri ticari gelişmeleri, değişimleri ve karşılıklı ilişkileri, para hareketlerini, farklı ülkelerde yatırım sahaları aranmasını ve deniz aşırı finansal faaliyetlerin artmasını sağlamıştır. Bu gelişme, uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. Standartlar, finansal tabloların ve raporların temsil ettikleri organizasyonun, varlıklarının ve yükümlülüklerinin en doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtılması esasına dayanmaktadır. Ülkeler, bu standartlara uygun raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde gösterebilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, uluslararası muhasebe standartlarının Dünyada ve Türkiye’de gelişim sürecini irdelemek, bu alanda yapılmış çalışmaların bulgularını literatür incelemesi ile değerlendirmektir. Çalışma giriş, muhasebe standartları oluşum ve gelişiminin açıklandığı kavramsal çerçeve, alanla ilgili yapılan araştırma bulgularının yer aldığı literatür taraması ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır. Yapılan çalışma sonucunda Türkiye’de çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu, mali tabloların hazırlanıp sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek dil oluşturulabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası muhasebe standartları, uluslararası finansal raporlama sistemi, Türkiye muhasebe standartları, Türkiye finansal raporlama sistemi.

A GENERAL OVERVIEW OF ACCOUNTING STANDARDS and APPLICATION

ABSTRACT: The globalization movements around the world have enabled commercial development, changes and mutual relations, money movements, seeking investment in different countries, and increased overseas financial activity. This development has made it necessary to established a common accounting and financial reporting standards on the international scene. Standards are based on the principle that the financial statements and reports represent the organization, assets and liabilities in the most accurate and transparent manner. Countries can display their assets and liabilities on a global scale if they are reporting in accordance with these standards.

The aim of this study was to examine the development of international accounting standards in the world and Turkey, the findings of the studies is to evaluate and review of the literature in this area. The study consists of the conceptual framework explaining the formation and development of accounting standards, the literature review and the results sections of the research findings related to the field. The studies result in the presence of the multiple accounting standards system in Turkey, prepared and presented in the financial statements and the reported results could have been reached partners and the creation of a single language.

Keywords: International accounting standards, international financial reporting system, Turkey accounting standards, Turkey financial reporting system.

1. GİRİŞ

Dünyada meydana gelen gelişmeler, aynı kriterlerin baz alınarak finansal tabloların hazırlanmasını ve raporlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk, özellikle ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerde hissedilmiştir. Çok uluslu işletmelerin sayılarının artması, uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili gereksinimini daha da hızlandırmıştır (Selimoğlu ve diğ., 2009, s. 220).

Bu ortak finansal raporlama teknikleri, yatırımcıların sermaye piyasasında yatırım kararı verirken ülkeler arasında karşılaştırma yapma imkânı yaratmaktadır. Yatırımcılar bu karşılaştırmaları yaparken uluslararası uyumlaştırılmış raporlama dilini kullanarak anlaşılır olmayı sağlamakta, çok uluslu şirketlerin ülke ekonomisine girmelerinde önemli zorlukları ortadan kaldırmaktadır. Bu ise, karşılaştırılabilir, şeffaf ve anlaşılabilirliği olan uluslararası muhasebe standartları serisinin oluşturulmasının gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır (Gönenli ve Uğurluel, 2007, s. 230).

Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına bir düzen getiren normlar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebe bütünlüğü sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleyen, sunma ve değerlendirme bildirimleri gibi kuralları olan bir bütünü ifade etmektedir (Akgün, 2013, s. 10)

Uluslararası muhasebe standartları ise, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının değerlendirilmesinde belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metin olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2005, s. 50).

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin güçlü olduğu ülke uygulamaları ve yasaları örnek alınmıştır. Önce Fransız daha sonra Alman ve 1950 yılından sonra da ABD ile ekonomik ve kültürel anlamda gelişen ilişkiler sebebiyle Amerikan mevzuatı etkisinde kalınmıştır. Türkiye’nin 1987 sonrası Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyelik başvurusunda bulunması ile AB düzenlemeleri ve son olarak da Uluslararası Muhasebe Standartları etkilemiştir (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011, s. 81).

Türkiye’de, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunu’ndaki (VUK) hükümlerin yönlendirdiği, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapılmaktadır (Korkmaz ve diğ., 2007, s. 97).

Bu çalışmanın amacı, uluslararası muhasebe standartlarının Dünyada ve Türkiye’de oluşum ve gelişim sürecini irdelemek, bu alanda yapılmış çalışmaların bulgularını literatür incelemesi olarak değerlendirmektir. Bu amaç doğrultusunda, muhasebe standartları oluşumu ve gelişimi hem Dünyada hem de Türkiye’de incelenmiştir. Çalışma giriş, muhasebe standartları oluşum ve gelişiminin açıklandığı kavramsal çerçeve, alanla ilgili yapılan araştırma bulgularının yer aldığı literatür taraması ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır. Yapılan çalışma sonucunda Türkiye’de çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu, mali tabloların hazırlanıp sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek dil oluşturulabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

2. MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

2.1. Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Gelişmiş ülkelerin oluşturdukları ulusal muhasebe standartları kurul ya da komiteleri, geliştirdikleri standartlar ile amaçlarına büyük ölçüde hizmet etmektedir. Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar, elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarında fon sağlanmasını engellemekte, uluslararası şirketlerin birleşmelerinde zorlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu olumsuzlukların giderilmesi, farklı ülkelerde mevzuattaki farklı

muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi ve aynı muhasebe standartlarının uygulanmasını zorunlu hale getirmektedir (Akdoğan, 2006: 25).

Başlangıçta gelişmiş ülkelerde olmak üzere, 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) geliştirilip yayınlanmıştır. Bu uluslararası standartların, ülkelerin ulusal muhasebe standartlarına uyumlaştırılması öngörülmüştür (Kocamaz, 2014, s. 108). IAS isminden Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi'ne (UFRS) geçilmiş, eski standartların başka bir standart tarafından kaldırılana kadar IAS olarak kalması ve çıkarılacak yeni standartların UFRS adıyla yayınlanması kararı alınmıştır (Güvemli, 2006, s. 50).

UFRS dar anlamda, IASC tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarından farklı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) tarafından yayınlanan yeni resmi bildirimler serisi olmaktadır. Geniş anlamda ise UFRS, IASB tarafından onaylanan standartlar ve yorumlar ile IASC tarafından onaylanan yorumlar ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını içeren tüm IASB resmi bildirimleri kapsamaktadır (Korkmaz ve diğ., 2007, s. 98).

Dünya çapında kullanılabilir, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda elde edilebilecek yararlar şu şekildedir (Sevim ve diğ., 2012, s. 44):

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetlerin ortadan kalkması.
- Şirketlerin yabancı sermaye piyasalarına daha kolay girme şansı elde etmeleri.
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle oluşan maliyetlerin azalması ile şeffaflığın ve anlaşılabilir olmasının sağlanması ile şirket performans değerlendirmesi ve karşılaştırmasının kolaylaşması.
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluklarının azalması.
- Sermaye piyasaları düzenlemelerinin daha kolay yapılması.

Böylece, uluslararası muhasebe standartları, finansal tabloların ve raporların temsil ettikleri organizasyonun varlıklarının ve yükümlülüklerinin en doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtılmasını sağlamaktadır. İşletmeler bu standartlara uygun olarak raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde göstermiş olmaktadır. Gelişmeler paralelinde yayınlanan bu standartlar revize edilmektedir. Ancak, AB'ne üye ülkelerde standartlar 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Akdoğan, 2006, s. 2).

2.2. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Türkiye'deki muhasebe düzenlemeleri, başlangıçta Fransız, sonra Alman daha sonra da Amerikan muhasebe sisteminden etkilenmiş, muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar incelendiğinde çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu görülmektedir (Gönen ve Uğurluel, 2007, s. 229).

Uluslararası boyutta uygulanan IAS'lerin ortak bir dil oluşturarak herkesin anlayabileceği, yalın, mukayese edilebilir ve şeffaf mali tablolar üretebilmesi ve farklı raporlamalardan doğan karmaşanın önüne geçilebilmesi için Türkiye'de, IAS'lerle tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) seti yürürlüğe konularak uygulama zorunluluğu getirilmesi amaçlanmıştır. Bu uygulamaların yasalaşmasına yönelik olarak hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı, TMS/TFRS'lerin olduğu gibi uygulanmasını benimsemiştir (Atmaca ve diğ., 2017, s. 279).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin güçlü olduğu ülke uygulamaları ve yasaları örnek alınmıştır. Önce Fransız mevzuatı daha sonra Alman mevzuatı, 1950 yılından sonra ABD ile ekonomik ve kültürel anlamda gelişen ilişkiler sebebiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır. 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son olarak da Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanmasına geçilmiştir (Akgün, 2013, s. 12).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunu'ndaki (VUK) hükümlerin yönlendirdiği, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap

vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir. Bu kuruluşlardan önemli olanlar şu şekilde sıralanmaktadır (Bekçi, 2007, s. 27):

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi

Türkiye'deki Türk Muhasebe Hukuku'nun başta VUK ve TTK olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, TMS vb. düzenlemelerden oluştuğu görülmektedir (Çelik, 2006, s. 18).

Başka bir deyişle, Türkiye'de bir işletmenin vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için, *1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği* uyarınca belirlenen ilkeler ve Tekdüzen Hesap Planı'nı, bir aracı kurum olarak SPK'ya vereceği bilanço için *SPK Muhasebe Standartlarını*, bir banka olarak BDDK'ya vereceği bilanço için *BDDK Muhasebe Standartlarını* ve alacağı uluslararası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için *Uluslararası Muhasebe Standartlarını* esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır (Kocamaz, 2014, s. 117).

Türkiye'deki şirketlerinin dünya piyasalarında kendini kabul ettirebilmeleri, finansal kaynaklara daha kolay erişebilmeleri, yabancı şirketlerin Türkiye'deki yatırımcılarının önünün açılabilmesi, AB'ye girmeye hazırlanan Türk şirketlerinin rekabet gücüne sahip olabilmesi için Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kilit rol oynamaktadır. Türkiye'de standartların hazırlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) kurulmuş, tüm işletmeleri kapsayacak şekilde TMS'lerin yayınlanması hedeflenmiş ve muhasebe standartları ile ilgili yapılan çalışmalar devlet öncülüğünde gerçekleştirilmiştir (Selimoğlu ve diğ., 2009, s. 217).

1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirecek ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK) kurmuştur. Yetkilerini devrettiği 2001 yılına kadar TMUDESK bünyesinde 19 adet *Türkiye Muhasebe Standardı* geliştirilmiştir. TMUDESK'in amacı, tüm dünyada faaliyet gösteren işletme ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini sağlayarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir (Bayazıt vd., 2006, s. 56). TMUDESK'in standartları kamuoyu tarafından yeterince benimsenmemiş ve uygulamaya dahil edilmemiştir. Bunun en önemli nedeni ise TMUDESK'in yaptırım gücünün olmamasıdır (Poray ve Bora, 2012, s. 19).

İlk devlet muhasebesi standardı olan Devlet Muhasebe Standardı 1 (DMS1)- Mali Tabloların Sunulması Standardı, 22 Şubat 2008 tarihinde 26795 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu adımla, kamu sektörü muhasebe uygulamalarında kalitenin artırılması ve kullanıcıların gereksinim duyduğu nitelikli, doğru ve güvenilir finansal bilgilerin üretilmesi amaçlanmaktadır. Bu standardın yürürlüğe girmesi, finansal yapısının uluslararası anlamda çağdaş muhasebe uygulamalarına olanak sağlamaktadır (Başpınar, 2005, s. 42).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde, muhasebe standartları ve uygulamasına yönelik birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Ancak bu çalışmalar içinde, Türkiye'de muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasına yönelik tutumlarının araştırıldığı çalışma sayısı oldukça azdır. Muhasebe standartlarının oluşturulması gerekliliği, tarihsel gelişimi ve tarafların tutumlarının değerlendirildiği bu çalışmalar aşağıda özetlenmektedir.

F. Valle (2000) tarafından yapılan *Küreselleşme, standartlarda yakınsama ve muhasebe mesleğine rehberlik eden ilkeler* adlı çalışmada, uluslararası küreselleşmenin işletme faaliyetlerine etkisi, ilke temelli standartlara dönüşün ayırt edici özelliği açıklanmıştır. Ayrıca IFAC'ın üye odaların destekleriyle, yeni teknolojilerin uygulanmasını içeren gelecekteki girişimlerin raporlanması ve finansal raporların yararlarının artırılması ele alınmıştır (Valle, 2000, s. 17).

O. Güvemli (2006) tarafından yapılan *Küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına etkisi* adlı çalışmada, destek hizmeti veren muhasebenin iktisadi gelişmelere uyum sağlayarak kendini yenilediği, bilançonun gelir tablosunun gelişmesini sağladığı, tek yanlı kayıt yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçişin olduğu açıklanmıştır. Bu açıklamaya göre, sosyalist blok ülkeleri muhasebenin uyumlaştırılması çalışmaları yaparken, batı ülkeleri de muhasebe uygulamalarının tekdüzeliğe kavuşturulması çalışmalarını Dünya Muhasebeciler Kongrelerinde yürütmüşlerdir. Uluslararası ilk uyumlaştırma, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda (AET) gerçekleşmiştir. Sosyalist düzenin çökmesinden sonra ise, Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde küreselleşme başlamıştır (Güvemli, 2006, s. 46).

D. Şahin ve S. Pazarçeviren (2007) tarafından yapılan *TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile karşılaştırılması* adlı çalışmada, TMSK ve SPK tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak, düzenlenen muhasebe standartlarından 1, 2, 7, 18, 24, 40 numaralı Türkiye Muhasebe Standartları incelenmiştir. Karşılaştırılan muhasebe standartlarının büyük ölçüde birbirleri ile örtüştüğü, bazı şekil ve içerik yönünden farklılıkların ortaya çıktığı görülmüştür (Şahin ve Pazarçeviren, 2007, s. 129).

A. Ağca ve R. Aktaş (2007) tarafından yapılan *Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de yer alan firmaların finansal tablolarını nasıl etkiledi?* adlı çalışmada, önceki ve mevcut mevzuata göre düzenlenen 2004 yılı finansal tablolarından hareketle, İMKB'de faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablo kalemlerinin birbirinden farklılaşp farklılaşmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. *Mevcut* mevzuatın uygulanması neticesinde finansal tabloların gerek kalem bazında gerekse değer bazında değişime uğradığı bu finansal kalemlerin istatistiki olarak anlamlı sayılabilecek değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir (Ağca ve Aktaş, 2007, s. 31).

Ş. Sevim, T. Bozdoğan ve A. Topakkaya (2009) tarafından yapılan *Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları perspektifinden düzenlenen devlet muhasebesi standartları ve standartların uygulanmasına ilişkin bazı öneriler* adlı çalışmada, dünyaya entegre olmaya çalışan Türkiye kamu sektörünün ekonomik değerini ölçebilecek, değerlendirebilecek ve geliştirecek kararlar alabilen bir mali yapıya kavuşmasını sağlayacak bilgi üreten bir kamu sektörü muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesine katkıda bulunması amaçlanmıştır. Sonuç bölümünde, genellikle bu güne kadar yapılan çalışmaların Maliye Bakanlığı'nca üstlenilmiş ve daha çok yasal düzenleme boyutunda kaldığı, akademik alana taşınmadığı ifade edilmiştir. Konuyu yasal düzenleme boyutundan uzaklaştırarak akademik boyuta taşınması ve bilimsellik kazandırılması gerektiği önerilmiştir (Sevim ve diğ., 2009, s. 50).

S. Selimoğlu, Ü. Aslan ve B. Güvemli (2009) tarafından yapılan *12. Dünya muhasebe tarihi kongresinde sunulan Türk akademisyenler ve uygulamacıların bildirimleri: Bir literatür incelemesi* adlı çalışmada, yapılacak muhasebe tarihi araştırmalarında bir veri tabanı oluşturmak amaçlanmıştır. Bu çerçevede hazırlanıp sunulan 88 bildirimde inceleme konusu, dönemi ve yöntemi analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, bildirimlerin daha çok ikincil kaynak incelemesi olduğu, yakın tarihin incelendiği uzak tarihin de analiz edilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Selimoğlu ve diğ., 2009).

C. Elitaş, F. Yıldız ve M. Üç (2011) tarafından yapılan *Muhasebe biliminin çevresi: Anglo Sakson ve kıta Avrupa karşılaştırması* adlı çalışmada, muhasebe biliminin çevresi belirlenmeye çalışılmıştır. Bu konumlandırma gayreti içinde muhasebe biliminin çevresinde Anglo-Sakson muhasebe anlayışı ile Kıta Avrupa'sı muhasebe anlayışları karşılaştırılarak farklar ortaya konmuştur. Yapılan sezgisel analiz sonucunda muhasebe biliminin çevresinde uluslararası ilişkiler ve finansman kaynaklarının en etkili olduğu görülmüştür (Elitaş ve diğ., 2011, s. 17).

F. Çankaya ve O. Hatipoğlu (2011) tarafından yapılan *Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarınınca değerlendirilmesine yönelik bir araştırma*'da, Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının UMS/IFRS'lerin uygulanabilirliğine ilişkin düşünceleri veya beklentileri anket yöntemi ile ortaya konulmuştur. Bu verilerde, Türkiye'de UMS/IFRS'leri benimseme ve uygulama sürecinde muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini etkileyen en önemli unsurların standartlara ilişkin eğitim sorunu olduğu, mevcut standartlar setinin KOBİ'lere uygun olmadığı, bu standartların uygulanmasının ise kültür çevresinden etkilenebildiği görülmüştür (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011, s. 81).

T. Korkmaz, H. Temel ve E. Birkan (2012) tarafından yapılan *Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere etkileri* adlı çalışmada, Küçük ve Orta ölçekli İşletmeler (KOBİ) için UFRS, faydaları ve uygulama zorlukları teorik çerçevede ele alınmıştır. Çalışmanın sonucunda, KOBİ'lerin, UFRS'yi uygulamaya geçmeleri için başta yöneticileri olmak üzere personele eğitim verilmesi, UFRS'ye yönelik eğitim materyalleri ile mesleki ve akademik eğitimin desteklenmesi, muhasebecilik mesleği ve üniversiteler dâhil olmak üzere iş dünyası arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi gerektiği önerilmiştir (Korkmaz ve diğ., 2012, s. 96).

F. Çankaya ve E. Dinç (2012) tarafından yapılan *Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırmada* finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler tespit edilmiştir. Türkiye'deki bağımsız denetçiler üzerinde anket çalışması yapılmış ve veriler yapısal eşitlik modeli aracılığıyla değerlendirilmiştir. Sosyal ve kültürel faktörler ile uygulama başarısı arasında ters ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum, muhasebedeki alışkanlıkların standartlara uyumu zorlaştıracağı veya mevcut alışkanlıkların standartların uygulanmasında direnç sebep olacağını göstermektedir (Çankaya ve Dinç, 2012, s. 81).

A. Poroy ve T. Bora (2012) tarafından yapılan *KOBİ muhasebe standartlarının gelişimi ve Türkiye uygulaması üzerine bir araştırmada* KOBİ muhasebe standartlarına yönelik SWOT analizi yapılmıştır. Bu SWOT analizinden yola çıkılarak sorular hazırlanmış ve yüz yüze anket yöntemiyle Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarının görüşleri alınmıştır. Buna göre meslek mensupları, KOBİ muhasebe standartlarının doğru, şeffaf ve güvenilir finansal raporlamayı getireceğine inanmaktadır. Ancak, bugüne kadar doğru finansal raporlama yerine vergi için finansal raporlama yapılması, KOBİ muhasebe standartlarına uyum sürecinde meslek mensuplarının karşılaştığı en önemli zorluklardan biri olacağı öngörülmüştür (Poroy ve diğ., 2012, s. 17).

H. Kocamaz (2014) tarafından yapılan *Uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye'de oluşum ve gelişim süreci* adlı çalışmada, uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye'de oluşum ve gelişim süreci irdelenmiş ve söz konusu standartlarla maliyet muhasebesi ve uygulamaları arasındaki ilişki beton sanayi üzerinde bir uygulama ile değerlendirilmiştir. İşletmelerin birden fazla mali tablo düzenlemelerinin yapıldığı ve finansal raporlamada birlik sağlanamadığı görülmüştür. Böylece TMS'ler sayesinde, mali tabloların hazırlanarak sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek bir dil oluşturulabilecektir (Kocamaz, 2014, s. 105).

C. Elitaş, M. Karakoç ve S. Özdemir (2017) tarafından yapılan *Muhasebe meslek mensupları perspektifinden Türkiye muhasebe standartları* adlı çalışmada, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartlarına bakışı analiz edilmiştir. Afyon-Denizli-Uşak illerinde görev yapan meslek mensuplarına anket uygulanmış ve elde edilen verilere göre, meslek mensuplarının %80'i TMS hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları görülmüştür. Buna karşın %81'i TMS hakkında sistematik bir eğitime ihtiyaç duyulduğunu da düşünmüştür. Meslek yılı olarak 16 yıl ve üzerinde olan meslek mensupları TMS nedeniyle mesleği bırakma fikrine, mesleğin başında olanlara göre daha yakın durduğunu da tespit edilmiştir (Elitaş ve diğ., 2017, s. 77).

M. Atmaca, M. Erol ve M. Aslan (2017) tarafından yapılan *Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulama çıktılarının değerlendirilmesi: Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen denetim firmaları üzerine bir araştırmada* TMS/TFRS'lerin bağımsız denetim firmaları çerçevesinde uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi yapılmıştır. Anket yöntemi ile elde edilen veriler, frekans ve faktör analizine tabi tutulmuştur. Katılımcılar, TMS/TFRS uygulamalarının işletmenin faaliyetlerini olumlu yönde etkileyeceği, muhasebe uygulamalarının etkinliğini artıracacağı ve finansal raporlama süreçlerini pozitif yönde etkileyeceği yönünde görüş bildirmişlerdir. Ayrıca bu standartların vergi uygulamalarına göre, muhasebe uygulamalarına esneklik getirmesi işletmelere olumlu yansıtacağı da belirtilmiştir (Atmaca ve diğ., 2017, s. 273).

Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde, çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu ancak, mali tabloların hazırlanıp sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek bir dil oluşturulabilecek bir gelişimin yaşandığı görülmüştür.

4. SONUÇ

Dünyada globalleşme hareketleri ticari gelişmeleri, değişimleri ve karşılıklı ilişkileri, para hareketlerini, farklı ülkelerde yatırım sahaları aranmasını ve deniz aşırı finansal faaliyetlerin artmasını sağlamıştır. Bu gelişme, uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk ise, finansal tabloların ve raporların temsil ettikleri organizasyonun, varlıklarının ve yükümlülüklerinin en doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtılması esasına dayanan muhasebe standartlarını oluşturmuştur. Ülkeler, bu standartlara uygun olarak raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde gösterebilmektedir.

Farklı ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olmaları, yabancı yatırımcıların yatırım yapmak istedikleri ülkelerin mali tablolarını ve muhasebe kayıtlarını incelemelerine olanak vermemektedir. Bu ise, ortak bir dil gerekliliğini ve uluslararası anlamda uyumlaştırmanın olması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu amaca yönelik standartlar hususunda uyumlaştırma çalışmaları yapılmakta ve uluslararası düzeyde, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları gerçekleştirilmektedir.

Türkiye’de TMSK’nın yoğun çalışmaları ile IAS’lerle birebir uyumlu ve IAS/IFRS çevirileri niteliğinde olan TMS/IFRS’ler oluşturulmuştur. Bu standartlar IAS’ler ile tam uyum içerisinde olduklarından yabancı yatırımcılara, güvenilir bir ortamda şeffaf ve anlaşılır bilgiler sunarak yatırımlarını gerçekleştirme imkânı tanımaktadır. IAS’lerde yapılan bir değişiklik, hemen TMS’lere yansıtılmakta ve mevcut standartlarda düzenlemeye gidilmektedir. Gerektiğinde mevcut standartlar kaldırılabilir ya da yeni standartlar oluşturulabilmektedir.

Türkiye’de muhasebe alanında, muhasebe uygulamalarına yön veren hukuki düzenlemeler de gerçekleştirilmiştir. Muhasebe uygulamaları vergi mevzuatı etkisi altında olduğu için güncellenmiş ve muhasebe alanında standardizasyon sağlanması amacıyla çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar, işletmelerin birden fazla mali tablo düzenlemelerine olanak sağlamaktadır ve finansal raporlamada tekdüzelik sağlanamamaktadır. Tam da bu konuda, TMS’lerin ortak ve tek bir dil sağlamanın önemi ortaya çıkmaktadır. TMS’ler sayesinde, mali tabloların hazırlanarak sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek bir dil oluşturulabilecektir.

Sonuç olarak, Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar incelendiğinde çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu, ancak, mali tabloların hazırlanıp sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek bir dil oluşturulabilecek bir gelişim gösterildiği söylenebilir.

KAYNAKLAR

- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası muhasebe/finansal raporlama (IAS/IFRS) standartları İMKB’de yer alan firmaların finansal tablolarını nasıl etkiledi?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18, 31-45.
- Akdoğan, N., (2006). Türkiye muhasebe standartları’nın ilk uygulanmasında uyulacak esaslar ve TFRS’ye geçiş bilançosunun düzenlenmesi. *MÖDAV*, 1-26.
- Akgün, A. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal analize etkisi: İMKB’ye yönelik bir araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(1), 10-26.
- Atmaca, M, Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulama çıktılarının değerlendirilmesi: KGK tarafından yetkilendirilen denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 273-288.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 146, 42-56.
- Bekçi, İ. (2007). Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye muhasebe standartları hakkındaki görüşlerinin değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 22, 27-40.
- Çankaya, F. ve Dinç, E. (2012). Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 81-102.
- Çankaya, F. ve Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin meslek mensuplarınca değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(7), 61-89.
- Çelik, O. (2006). Küresel finansal raporlama standartları neden gereklidir? Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(2): 1-21.
- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2017). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden Türkiye muhasebe standartları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (1): 77-95.
- Elitaş, C., Yıldız, F. ve Üç, M. (2011). Muhasebe biliminin çevresi: Anglo Sakson ve kıta Avrupa karşılaştırması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 1-18.
- Gönen, S. ve Eğurluel, G. (2007). Türkiye’de uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) uygulamalarına geçişte karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 316, 229-236.
- Güvemli, O. (2006). Küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 46-49.
- Kaval, H. (2005). Finansal araç kavramı, uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi ve vergi mevzuatı ile karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 200, 50-74.
- Kocamaz, H. (2014). Uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’de oluşum ve gelişim süreci. *KSÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 105-120.
- Korkmaz, T., H. Temel ve E. Birkan (2012). Uluslararası muhasebe standartları ve KOBİ’lere etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 96-105.
- Poroy, A. ve Bora, T. (2012). KOBİ muhasebe standartlarının gelişimi ve Türkiye uygulaması üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 17-28.
- Selimoğlu, S., Ü. Aslan ve B. Güvemli (2009). 12. Dünya muhasebe tarihi kongresinde sunulan Türk akademisyenler ve uygulamacıların bildirimleri: Bir literatür incelemesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 217-228.
- Sevim, Ş., T. Bozdoğan ve A. Topakkaya (2009). Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları perspektifinden düzenlenen devlet muhasebesi standartları ve standartların uygulanmasına ilişkin bazı öneriler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 43-57.
- Şahin, D. ve Pazarçeviren, S. (2007). TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK muhasebe standartlarının IFRS ile karşılaştırılması. *Akademik İncelemeler*, 2(2), 129-136.

Valle, F. (2000). Küreselleşme, standartlarda yakınsama ve muhasebe mesleğine rehberlik eden ilkeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(1), 17-24.

Citation: Gölpek Karababa, A. (2018). Muhasebe standartları ve uygulamasına genel bir bakış. *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 16-24.