



T.C.
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR VE
DENETİM: DEĞİŞİM SÜRECİNE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ
AÇILARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Hazırlayan

Bengül DEMİR

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

KARAMAN-2019



T.C.
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR VE
DENETİM: DEĞİŞİM SÜRECİNE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ
AÇILARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Hazırlayan

Bengül DEMİR

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Namık Kemal ERDEMİR

KARAMAN-2019

	TEZ ONAY SAYFASI FORMU	Doküman No	FR-285
		İlk Yayın Tarihi	05.02.2018
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1

**MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR
VE DENETİM: DEĞİŞİM SÜRECİNE MESLEK MENSUPLARININ
BAKİŞ AÇILARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 18.01.2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU

Üye : Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Namık Kemal ERDEMİR

İmzası



Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 24.12.2018 tarihli ve 51/511 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Doç. Dr. İdris Nebi UYSAL



Hazırlayan

Kalite Sistem Onayı

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmaya başladığım ilk günden çalışmamı sonlandırdığım son güne kadar geçen süreçte gerek bilgisi, gerek emeği ve gerekse yol göstericiliği ile değerli katkılarını esirgemeyen başta tez danışmanım Sayın Namık Kemal ERDEMİR'e, çalışmamın bu şekle gelmesinde yardım ve desteklerini esirgemeyen Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi akademisyenlerine ve bugünlere gelmemde emeği geçen maddi-manevi her durumda yanımda olup bana güç veren aileme teşekkürü bir borç bilir, saygılarımı sunarım.

KARAMAN-2019

Bengül DEMİR

ÖZET

Küreselleşen yeni Dünya düzeninde her şey ile birlikte muhasebe alanında da birçok yenilik ve değişiklikler meydana gelmektedir. İşletmeler de bu süreçte rekabet üstünlüklerini kaybetmemek için meydana gelen bu değişimlere ayak uydurmak zorundadırlar. Aksi takdirde sürdürülebilirliğin temel esas kabul edildiği işletmelerin faaliyetlerini sürdürmeleri olanaksız hale gelebilir. Böylesi bir durum da her türlü değişime uyum sağlamanın muhasebe alanına ne ölçüde katkı sağladığını da sorgulamak gereklidir. Bu çalışmada; muhasebede, muhasebe bilgi sisteminde ve TTK, TFRS ve UFRS'de meydana gelen değişikliklerin muhasebe mesleğini ne ölçüde etkilediğine dair Karaman ili meslek mensuplarına bir anket çalışması yapılarak muhasebe mesleğinin sorunları ve Türkiye de muhasebe mesleğinin hak ettiği saygınlığı kazanması için neler yapılması gerektiğine dair önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS), TTK, TFRS ve UFRS, Denetim

ABSTRACT

There are a lot of innovations and changes in accounting subject like the ones that happens in the global changes on the world. During this time managements have to adapt themselves to these changes in order not to lose towards their competitors. Otherwise these managements will not be able to continue to their business. In these cases, it should be questioned how these changes will affect accountings. In this study it has been aimed to lay out how accounting can be regarded in Turkey and these have been checked out throw a survey in Karaman on how the changes have in accounting, accounting information systems, on the members of accounting and TTK, TFRS and UFRS occurs.

Key Words: Accounting, Accounting Information Systems, TTK, TFRS and UFRS, Audit

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
GRAFİKLER LİSTESİ	xvii
TABLolar LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ	1
I.BÖLÜM	3
BİLGİ SİSTEMLERİ	3
I.1. Veri ve Bilgi Kavramları	3
I.2. Sistem ve Sistemin Özellikleri	4
I.3. Bilgi Sistemleri ve İşletmeler Açısından Önemi.....	5

I.4.Yönetim Bilgi Sisteminin Tanımı ve Önemi	7
I.4.1.Yönetim Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri	10
I.4.1.1.Üretim Bilgi Sistemi(ÜBS)	12
I.4.1.2.Pazarlama Bilgi Sistemi(PBS)	12
I.4.1.3.İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi(İKBS).....	14
I.4.1.4.Finansal Bilgi Sistemi(FBS)	15
I.4.1.5. Muhasebe Bilgi sistemi	17
I.5.YBS ve MBS Arasındaki İlişki	18
I.6.Günümüz Ekonomik Çevresinin MBS'den Beklentileri	20
II. BÖLÜM	22
MUHASEBE VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	22
II.1.Muhasebe	22
II.1.1.Muhasebenin Tanımı ve Önemi	22
II.1.2.Muhasebenin Tarihi ve Gelişimi	24
II.1.3.Muhasebenin İşlev ve Amacı	27
II.1.3.1. Muhasebenin İşlevi	29
II.1.3.2.Muhasebenin Amacı	32
II.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları	33
II.1.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	34
II.1.4.2.Kişilik Kavramı	34
II.1.4.3.İşletmenin Sürekliliği Kavramı	34
II.1.4.4.Dönemsellik Kavramı	35

II.1.4.5.Parayla Ölçülme Kavramı	35
II.1.4.6.Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	36
II.1.4.7.Tutarlılık Kavramı	36
II.1.4.8.Maliyet Esası Kavramı	37
II.1.4.9.İhtiyatlılık Kavramı.....	37
II.1.4.10.Tam Açıklama Kavramı	37
II.1.4.11.Önemlilik Kavramı	38
II.1.4.12.Özün Önceliği Kavramı	38
II.1.5.Muhasebenin Türleri.....	39
II.1.5.1.Finansal Muhasebe	39
II.1.5.2.Maliyet Muhasebesi	41
II.1.5.3.Yönetim Muhasebesi	41
II.1.5.3.1. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki	
Farklılıklar	42
II.1.6.Muhasebe Bilgilerinden Yararlananlar	43
II.1.7.Muhasebenin Diğer Bilim Dalları İle İlişkisi.....	44
II.1.7.1.Muhasebe ve Ekonomi İlişkisi	44
II.1.7.2.Muhasebe ve Bilgisayar İlişkisi.....	45
II.1.7.3.Muhasebe ve İşletme Bilimi İlişkisi	45
II.1.7.4.Muhasebe, İstatistik ve Yöneylem Araştırması.....	46
II.1.7.5.Muhasebe ve Matematik İlişkisi.....	46
II.1.7.6.Muhasebe ve Hukuk İlişkisi	46
II.1.7.7.Muhasebe ve Finans İlişkisi	47
II.1.8. Muhasebe Uygulamasını Zorunlu Kılan Nedenler	47

II.1.8.1.Yasal Zorunluluklar	47
II.1.8.2.İşletmeyle İlgili Çıkar Gruplarının Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması	48
II.2.Muhasebe Bilgi Sistemi.....	50
II.2.1.Muhasebe Bilgi Sisteminin Sağladığı Katkılar	52
II.2.2.Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi	53
II.2.3.Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojileri.....	55
III.BÖLÜM	57
MUHASEBE DENETİMİ.....	57
III.1.Denetimin Tanımı	57
III.2.Denetimin Unsurları ve Özellikleri.....	58
III.3.Muhasebe Denetiminin Tarihi	59
III.4.Denetimin Önemi.....	61
III.5.Denetimin Türleri.....	62
III.5.1.Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	62
III.5.1.1.İç Denetim.....	62
III.5.1.2.Bağımsız Denetim	63
III.5.1.3.Kamu Denetimi	63
III.5.2.Amaçlarına Göre Denetim Türleri	64
III.5.2.1.Mali Tablolar Denetimi	64

III.5.2.2.Uygunluk Denetimi	64
III.5.2.3.Faaliyet Denetimi	64
III.6.Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri	65
III.7.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	66
III.7.1.Genel Standartlar.....	66
III.7.1.1.Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı	67
III.7.1.2.Bağımsızlık Standardı.....	67
III.7.1.3.Mesleki Özen ve Dikkat Standardı.....	67
III.7.2.Çalışma Alanı Standartları.....	68
III.7.2.1.Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı	68
III.7.2.2.İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Standardı.....	69
III.7.2.3.Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı	69
III.7.3.Raporlama Standartları.....	70
III.7.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	70
III.7.3.2.Tutarlılık Standardı.....	71
III.7.3.3.Yeterli Açıklama Standardı.....	71
III.7.3.4.Görüş Bildirme Standardı	71
III.8.Muhasebede Hata ve Hile Kavramları	72
III.9.Muhasebe de Etik ve Finansal Raporlama Skandalları.....	74
III.9.1.Uluslararası Finansal Raporlama Skandalları.....	76
III.9.1.1.Enron Skandalı	76
III.9.1.2.Worldcom Skandalı	78
III.9.1.3. Parmalat Skandalı.....	79

III.9.1.4. Ahold Skandalı	80
III.9.1.5.Kanebo Skandalı.....	81
III.9.2.Türkiye de Yaşanan Muhasebe Skandalları.....	82
III.9.2.1.İmar Bankası Skandalı	83
III.9.2.2. SÖKSA (Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi Ticaret A.Ş.) Skandalı	85
III.9.3.Muhasebe Skandalları Sonrası Uluslararası Etik Düzenlemeler	86
III.9.3.1.ABD de Çıkan Skandallara Yönelik Düzenlemeler ve Sarbanes- Oxley Yasası(SOX).....	86
III.9.3.2.AB’de Yapılan Düzenlemeler	89
III.9.3.3.Türkiye de Yapılan Düzenlemeler.....	91
III.10.Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış.....	93
III.10.1.Küresel Anlamda Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırılma Sürecini Başlatan Nedenler	95
III.10.2.Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)	96
III.10.3.Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nın Gelişimini Etkileyen Kurumlar.....	99
III.10.3.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC)	100
III.10.3.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB).....	101
III.10.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)	102
III.10.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	103
III.10.4. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi İçin Evrensel Anlamda Yapılan Çalışmalar	104

III.10.4.1. ABD’de Yapılan Çalışmalar	105
III.10.4.2. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar	107
III.10.4.3. Almanya’da Yapılan Çalışmalar	107
III.10.4.4. Fransa’da Yapılan Çalışmalar	108
III.10.4.5. AB’de Yapılan Çalışmalar	109
III.11. Finansal Raporlama Standartları Açısından Türkiye	111
III.11.1. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar ve Bu Çalışmalara Yön Veren Kuruluşlar	112
III.11.1.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu...	113
III.11.1.2. Türkiye Bankalar Birliği(TBB)	114
III.11.1.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)	114
III.11.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu(SPK).....	116
III.11.1.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu(BDDK).....	116
III.11.1.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)	118
III.11.1.7. Kamu Gözetimi Kurumu(KGK).....	119
IV. BÖLÜM.....	122

KARAMAN İLİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ANKET

ÇALIŞMASI.....	122
IV.1.Araştırmanın Önemi ve Amacı.....	122
IV.3.Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	122

IV.4.Araştırmanın Literatür Taraması	124
IV.5.Araştırmanın Sınırlılıkları	127
IV.6.Araştırmanın Yöntemi.....	128
IV.7.Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi ve Yorumlanması	129
IV.7.1.Katılımcıların Demografik Özellikleri	129
IV.7.2.Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi İçin Yapılan Güvenilirlik Analizi Sonuçları	134
IV.7.3.Araştırmada Yer Alan İfadelerin Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	136
IV.7.4.Araştırma da Yer Alan İfadelerle Hazırlanan Çapraz Tablolar	146
IV.7.5.Katılımcıların Görüş Farklılıklarının İncelendiği T Testi	149
IV.7.5.1.Cinsiyet Temelli Görüş Farklılıkları	150
IV.7.6.Katılımcıların Görüş Farklılıklarının İncelendiği Varyans (ANOVA) Analizi	154
IV.7.6.1.Yaş Temelli Görüş Farklılıkları	154
IV.7.6.2.Öğrenim Durumu Temelli Görüş Farklılıkları.....	156
IV.7.6.3.Meslek Unvanı Temelli Görüş Farklılıkları.....	157
IV.7.6.4.Mesleki Tecrübe Temelli Görüş Farklılıkları	159
SONUÇ VE ÖNERİLER	161
KAYNAKÇA.....	169
EK: ANKET FORMU	189

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AISG	: Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu
ASB	: Muhasebe Standartları Kurulu
ASC	: Muhasebe Standartları Komitesi
ASSC	: Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BOBİ	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler
BM	: Birleşmiş Milletler
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FBS	: Finansal Bilgi Sistemi
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi
FSA	: Finansal Hizmetler Ajansı
GASC	: Alman Muhasebe Standartları Komitesi

IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAEW	: İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
İKBS	: İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
KKP	: Kurumsal Kaynak Planlaması
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MBS	: Muhasebe Bilgi Sistemi
NYSE	: New York Menkul Kıymetler Borsası
OECCA	: Muhasebe Uzmanları ve Yeminli Muhasipler Kurulu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PBS	: Pazarlama Bilgi Sistemi

SEC	: Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes-Oxley Yasası
SÖKSA	: Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi Ticaret A.Ş
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US-GAAP	: Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
ÜBS	: Üretim Bilgi Sistemi

VUK	: Vergi Usul Kanunu
YBS	: Yönetim Bilgi Sistemi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Yönetim Bilgi Sistemi ve Alt Sistemleri.....	11
Şekil 2. Finansal Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi.....	16
Şekil 3. Muhasebenin İşlevleri	29
Şekil 4. İşletme İle İlişkili Gruplar	44
Şekil 5. İşletmenin İç (Mikro) ve Dış (Makro) Çevresi.....	48

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. Cinsiyet Dağılımı	129
Grafik 2. Yaş Dağılımı	130
Grafik 3. Öğrenim Durumu Dağılımı	131
Grafik 4. Mesleki Unvan Dağılımı	132
Grafik 5. Mesleki Tecrübe Dağılımı	133

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Belirli Evrenler İçin Kabul Edilebilir Örneklem Büyüklükleri	123
Tablo 2. Anket Formunun Hazırlanmasında Yararlanılan Kaynaklar	125
Tablo 3. Güvenilirlik Analizi Sonuçları	135
Tablo 4. Muhasebe ve Muhasebe Mesleği Hakkında İfadeler.....	137
Tablo 5. Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS) Hakkında İfadeler	140
Tablo 6. TTK, TFRS ve UFRS Hakkında İfadeler	142
Tablo 7. Cinsiyet ve Öğrenim Durumu ile Hazırlanan Çapraz Tablo	146
Tablo 8. Yeni Ekonomi Anlayışından Dolayı Gelişen Muhasebe Teknolojilerinin Öğrenilmesi İfadesi İle Mesleki Tecrübe Arasında Hazırlanan Çapraz Tablo.....	147
Tablo 9. Etkin Bir MBS İşletmeye Rekabet Avantajı Sağlar İfadesi İle Meslek Unvanı Arasında Hazırlanan Çapraz Tablo	148
Tablo 10. İlgili Kamu ve Özerk Kurumların (TÜRMOB, Üniversiteler Gibi) TMS/TFRS' nin Uygulanmasıyla İlgili Yapmış Olduğu Bilgilendirmeler ve Eğitimler Yeterlidir İfadesi İle Mesleki Tecrübe Arasında Hazırlanan Çapraz Tablo	148
Tablo 11. Katılımcıların Muhasebe ve Muhasebe Mesleğine Yönelik Yaklaşımlarının Cinsiyete Göre Dağılımı	150
Tablo 12. Katılımcıların Muhasebe ve Muhasebe Mesleğine Yönelik Yaklaşımları ile Cinsiyetleri Arasında Yapılan T Testi Sonuçları.....	150
Tablo 13. Katılımcıların Muhasebe Bilgi Sistemine(MBS) Yönelik Yaklaşımlarının Cinsiyete Göre Dağılımı	151
Tablo 14. Katılımcıların Muhasebe Bilgi Sistemine(MBS) Yönelik Yaklaşımları ile Cinsiyetleri Arasında Yapılan T Testi Sonuçları.....	152

Tablo 15. Katılımcıların TTK, TFRS ve UFRS' ye Yönelik Yaklaşımlarının Cinsiyete Göre Dağılımı.....	152
Tablo 16. Katılımcıların TTK, TFRS ve UFRS' ye Yönelik Yaklaşımları ile Cinsiyetleri Arasında Yapılan T Testi Sonuçları.....	153
Tablo 17. Yaş Gruplarına İlişkin Ortalamalar	154
Tablo 18. Yaş Göre Varyansların Homojenlik Testi.....	155
Tablo 19. Öğrenim Durumlarına İlişkin Ortalamalar.....	156
Tablo 20. Öğrenim Durumuna Göre Varyansların Homojenlik Testi	157
Tablo 21. Meslek Unvanlarına İlişkin Ortalamalar.....	157
Tablo 22. Meslek Unvanlarına Göre Varyansların Homojenlik Testi	158
Tablo 23. Mesleki Tecrübelerine İlişkin Ortalamalar	159
Tablo 24. Mesleki Tecrübelerine Göre Varyansların Homojenlik Testi.....	160
Tablo 25. Hipotezlerin Değerlendirilmesine İlişkin Genel Tablo.....	165

GİRİŞ

Bilgi kavramının insanlığın var oluşundan itibaren başladığını söylemek yanlış bir ifade olmayacaktır. Bilgi kaynakları ve dolayısıyla bilgi arzı her geçen gün artmasına rağmen bilgiye olan talep bu artışın üzerinde seyretmektedir. Bilgi geçmişte olduğu gibi günümüzde de ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte artan rekabet ortamında önemli bir rekabet aracı haline gelmiştir. Bu nedenle, işletmelerin bilgi üretimi yanı sıra bilgili kullanma düzeyleri de sürekli gelişmek zorundadır. Bu uyum sağlanmazsa, işletmelerin rekabet şansları azalacaktır.

Bilgi sistemleri alt yapısına yatırım yapan ve bu yatırımların gereksiz maliyet unsurları olmadığını farkına varan işletmeler, etkin bir bilgi yönetimi sistemi tesis etmekte ve doğru, hızlı, anlamlı, güvenilir, etkin ve verimli bir süreçle birlikte rakiplerinden bir adım öne geçmektedirler. İşletme fonksiyonlarına yönelik bilgi üreten tüm sistemler arasında en önemli sistemlerden biri muhasebe bilgi sistemidir. İşletmelerin birçoğu muhasebe sistemini sadece vergisel boyutu ile ele alan anlayışı terk etmektedir. Her türlü ekonomik, sosyal ve teknolojik değişimle direkt etkileşim içerisinde olan muhasebe fonksiyonunun kayıt tutma ve geçmiş belgelemenin yanında, işletme yönetimine geleceğe yönelik kararların alınması, planlama ve stratejik faaliyetlerde yol gösterici olduğunun farkına varılması muhasebeleştirme sürecine olan ilginin artmasına sebep olmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinin küresel bir nitelik kazanması sonucunda muhasebeleştirme süreci daha karmaşık hale gelmiştir. Bunun yanında kayda esas verilerin artışı, süreçte rol oynayanların çıkar yaklaşımları, ekonomik ve hukuki düzenlemelerin işletmelere ilave maliyetlere yol açtığı düşüncesi nedeniyle bu süreçte bilgi manipülasyonu ihtimali bilgilerin güvenilirliğinin

sorgulanmasına yol açmaktadır. İşletmelerin raporlama süreçlerinden elde edilen verilerin çokluğu nedeniyle karar alıcıların hangi verileri kullanacakları, ne şekilde temin edebilecekleri ve zamanlamasının uygunluğu önem arz etmektedir. Bu nedenle sistemin etkin karar alma noktasında bilgilerin güvenilirliğinin artırılması gerekmektedir. Çalışmada mevcut muhasebe sistemine olan bakış açısının yanında, sorun olarak görülen konuların kaynakları ve güvenilir bir sistem için yasaların nasıl olması gerektiği araştırılmış, süreçte muhasebe meslek mensuplarının aldığı(alacağı) rol tartışılmıştır.

Çalışma 4 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde bilgi ve veri gibi temel kavramlar incelenerek, bilgi sistemlerinin işletmeler için önemi ve bilgi sistemleri ve muhasebe bilgi sistemi konularına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebenin tanımı, tarihi, amacı, muhasebenin temel kavramlarının neler olduğu ve muhasebe bilgi sisteminin önemine yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise muhasebe denetim türlerine, genel kabul görmüş denetim standartlarına, uluslararası finansal raporlama standartlarına yön veren kuruluşlara ve bu alanda dünya çapında yaşanan gelişmelerin neler olduğuna dair bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümü olan uygulama bölümünde ise Karaman ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket çalışması ve yapılan analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

I.BÖLÜM

BİLGİ SİSTEMLERİ

Bilgi sistemi teknik olarak; işletmelerde karar vermeyi ve kontrolü desteklemek için bilginin toplanması, dönüştürülmesi, işlenmesi, saklanması ve dağıtılması gibi birbiriyle ilişkili bir yapı olarak tanımlanabilir. Ayrıca karar vermeyi, koordinasyonu ve kontrolü desteklemekle bilgi sistemleri, yöneticilere ve çalışanlara yeni ürünler oluşturma, karmaşık konuları görselleştirme ve problemleri analiz etme konularında yardım edebilir. Bilgi sistemleri işletme veya çevresi ile ilgili olarak, önemli kişiler, yerler ve şeyler hakkında bilgiler barındırır (Naralan, 2007:5).

I.1.Verİ ve Bilgi Kavramları

Bilgi, karar vermeye katkısı olacak verinin dönüştürülmesi ve analiz edilerek anlamlı hale getirilmesidir. Günümüzde giderek artan bir değere sahip olan ‘Bilgi’, işletmelerin rekabet gücünü doğrudan etkilemektedir. Bilginin, zamanlılığı, ilgililiği, ekonomikliği, sadeliği, doğruluğu ve doğrulanabilirliği bilginin değerini ve faydasını önemli ölçüde arttırmaktadır (Emül, 2012:32; Gökçen, 2002:5-17).

Veri, bilimsel sonuçlara varabilmek için çeşitli fiillerin, olayların ve oluşumların nitel ve nicel her türlü ifadesi olarak tanımlanabilir. Verinin işletmeler için son derece önemli olduğu bilinmektedir. **Bilgi** ise, en genel tanımıyla belli aşamalardan geçerek elenen her türlü saf veri olarak ifade edilebilir. Bu nedenle bilgi verilerden elde edilmektedir (Ersoy, 2012:10). Örneğin, bir süpermarketteki kasalarda barkodlu binlerce ürün taranmakta ve böylece binlerce veri elde edilmektedir. Bu verilerden yola çıkılarak belirli bir ürünün ne zaman ve hangi mağazada ve miktarda satıldığının bulunması için bir analiz yapılması ile veriler anlamlı bir bilgi haline getirilir (Naralan, 2007:5).

Bilgi ve veri kavramları örgütler için çok önemli iki kavramdır. Bilgi ve veri kavramlarının örgütler için bu kadar önemli olmasının iki sebebi vardır, bunlardan birincisi, veri odaklı hazırlanan bilginin yönetici ihtiyaçlarını karşılayabilmesi; ikincisi ise, veri ile eşdeğer öneme sahip bilgi ihtiyacının örgüt yöneticilerinin sağlıklı karar almasını sağlayabilmesidir. Karar alıcıyı bilgilendirmede kullanılan en etkin birim veridir. Ancak elde edilen bütün veriler verimli kararların alınmasında gerekli olan bilgiyi analiz etmek için yeterli olmayabilir. Bu yüzden, işletmeler kuracakları bilgi sistemlerinden elde edecekleri bilgilerin faydalarını iyi analiz etmelidir. Çünkü elde edilecek olan bilgiler işletme yönetiminin gereksinimini karşıladığı ölçüde anlam kazanacaktır (Ömürbek, 2003:68).

Erkut'a göre (2002), gelecek çağ toplumunun mayasında, bilginin sonuçları ve en saf haliyle bilginin özü var olacaktır. Bilginin anlam taşıması için ise doğruluk, ilgili olma, tamlık, doğru zamanlılık, ulaşılabilirlik, güvenilirlik, etkin maliyet, anlaşılabilirlik gibi özellikleri bünyesinde barındırması gerekir (Soysal, 2006:12; Yozgat, 1998:46-47).

I.2.Sistem ve Sistemin Özellikleri

Sistem, aralarında ilişki veya bağımlılık bulunan, amaca yönelik hareket eden birimlerden oluşan bir bütündür. Sistem yaklaşımı ile çok karmaşık görünen bir olay dahi basitleştirilebilir. Sistemler; insanları, makinaları ve metotları koordineli hale getirerek fonksiyonların uyumlu olarak yürütülmesini sağlar. Mevcut olan her sistemin amaçları, girdileri, çıktıları, işlemleri, kontrolleri, iç ilişkileri ve bir sınırı vardır. Bu kavramlardan bahsetmek gerekirse;

- Amaçlar, sistemin varlığının bir sebebidir,
- Girdi, sistemin çevresi tarafından oluşturulan ve sistemi etkileyen unsurlardır,

- İşlem, sistemin amaçladığı ve sonuçların geliştirilmesi için planlanmış, başlangıcı ve bitişi olan faaliyetler sürecidir,
- Çıktı, sistem tarafından üretilen ve çevrede etkili olan unsurlardır,
- Kontrol, ise sistemin düzen sağlama kabiliyetidir (Baykal, 1995:110).

Sistem, belirli bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelen ve aralarında düzenli bir etkileşim olan bütünleşik parça ya da varlıklar bütünüdür. Sistem içinde bulunan daha küçük sistemler alt sistemler olarak adlandırılır ve her bir alt sistem diğer alt sisteme doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bir bütünü oluşturur (Soysal, 2006:16; Schultheis ve Sumner, 1998:31).

Bir sistem örneği olarak insan vücudunu örnek vermek mümkündür. Bu sistemin yegane amacı hayatta kalmaktır. Aynı zamanda bu sistem kendi içinde alt sistemler vasıtasıyla çalışır. Kendi içinde de açık sistem ve kapalı sistem olarak birimlere ayrılır. Açık sistem, çevresi ile birlikte çalışan sistemlere, kapalı sistem ise çevresinden bağımsız olarak çalışan sistemlere denir (Yavuz, 2014:19; Şimşek ve diğ., 2010:10).

I.3.Bilgi Sistemleri ve İşletmeler Açısından Önemi

Sistemler, bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni veya belirli bir amaç için oluşturulan ve özel bilgi gerektiren kurumsallaşmış faaliyetler bütünü iken bilgi, herhangi bir konu hakkında açıklamalar sunan veriler bütünüdür. Bu verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanması ve işlenmesini sağlayan sistemler, bilgi sistemlerini oluşturmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009:161).

Bilgi sistemi veriyi bilgiye dönüştüren bir sistemdir. Dolayısıyla, bilgi sistemi bir veri işleme sistemidir. Çoğu zaman, veri işleme sistemi yerine bilgi işleme sistemi de

denilmektedir. Ancak doğru ifade şekli bilgi sistemi veya veri işleme sistemidir (Baykal, 1995:111).

Sistem olarak adlandırılması için bir yapının koyulan belirgin hedefler doğrultusunda çalışıyor olması gerekir. Bu nedenle sistem olarak nitelendirilen bu yapının yetki ve sorumlulukları çerçevesinde bünyesinde barındırdığı alt sistemlerin birbiriyle iletişim halinde olmaları ve belirlenmiş hedeflere ulaşmak için çalışması gerekir. Bilgi sistemlerinin amacı, zamanında, doğru, güvenilir, açık ve anlaşılır bilgileri bilgiden faydalanan kullanıcıların, kullanım amacına uygun üreterek, onlara sunmaktır (Karagül, 2006:104-105).

İşletmelerde yer alan bilgi sistemleri organizasyonların daha etkin işlemesi bakımından yöneticiler için çok önemlidir. Bilgilerin kağıt kalem vasıtasıyla yazarak elde edilmesinin yanında, yöneticiler yaşadığımız çağda bilgisayar odaklı bilgi sistemlerini de kullanırlar. Belli bir süreçten geçen bilgi ve veriler böylece anlamlı çıktılara dönüşür. Bilgi sistemleri sayesinde bilgiye yön veren yöneticiler, yerinde ve başarılı kararlar alarak nihai amaçlarına ulaşabilirler (Soysal, 2006:19).

İşletmelerde yer alan her bir birimden sorumlu olan yöneticiler vardır. Bu yöneticilerin sorumluluk alanları kapsamında yürütülen plan yapma, karar alma, uygulama ve denetim faaliyetlerini yürütebilmek amacıyla gerekli görülen sistem bilgi sistemidir. Bilgi yönetimi ise gereksiz haber almanın ve alınan önemsiz haberlerin şişirilmesinden kaynaklanan bilgi israfının önüne geçerek bilginin en uygun zamanda ve yerde doğru bir şekilde ilgili birimlere ulaşmasını sağlamaktır (Ersoy, 2012:12; Sabuncuoğlu, 2000:291).

İşletmelerin bilgi sistemlerinden beklentilerini;

- Yeterli güvenliği sağlamak,

- Kaliteli hizmet sunmak,
- Rekabet üstünlüğü sağlamak,
- Hatanın en aza indirilmesini sağlamak,
- Doğruluk düzeyinin yükseltilmesini sağlamak,
- Kaliteyi en üst düzeye çıkarmak,
- İletişimi doğru yerde ve zamanda sağlamak,
- Yönetimi olabilecek en etkin ve verimli hale getirmek,
- İyi fırsatların yakalanmasını sağlamak,
- Maliyetleri en aza indirebilmek,
- Başarılı finansal kararların alınmasını sağlamak,
- Denetimin faaliyetler üzerindeki etkinliğini artırmak,

şeklinde sıralanabilir. Bahsedilen yararların sağlanabilmesi, işletmelerin bilgi sistemlerinin etkin bir şekilde tesis edip yönetebilmesine bağlıdır.

İşletmelerin bilgi yönetim sistemi işletmede yer alan her bir birimi kapsayacak nitelikte olmalıdır. Aksi takdirde yalnız bir faaliyet odaklı çalışılması veya birimlerin kendi içinde kurdukları hiyerarşik düzen sistemin sağlıklı işleyişini engelleyecektir. Günümüz rekabetçi pazar koşullarında rekabet üstünlüğü sağlamak ve müşteriye kaliteli hizmet sunmak için öncelikle müşterinin nasıl bir hizmet, hangi koşullarda ve ne zaman istediğinin bilinmesi, iyi bir teknik araştırma sonucu elde edilen bilgilerin başarılı şekilde gerekli birimlerde kullanılmasıyla elde edilir.

I.4.Yönetim Bilgi Sisteminin Tanımı ve Önemi

Yönetim, insanların topluluklar halinde yaşamaya başlamasıyla birlikte ortaya çıkmış bir kavramdır. Bütün toplumların hedeflerine ulaşmak için kullandıkları en etkin ve

verimli araç yönetimidir. Bu nedenle yönetim işletmeler için vazgeçilmez ve bir o kadar da elzem bir fonksiyondur. Sağlıklı işleyen bir yönetim bilgi sisteminde yetki ve sorumluluğun kimlerde olduğu veya haberleşme kanallarının neler olduğu herkesin anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılır olmalıdır (Güney, 2013:277).

Yönetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde bilgi sistemleri azımsanamayacak ölçüde önemlidir. Bir işletmenin amaçlarına ulaşmak için kullandığı bilgi sisteminin elde edilen bilgileri sınıflandırarak kullanacak birim için hazır hale getirmesi gerekir. Böylece elde edilen bilgilerin güvenli ve hızlı bir şekilde kalitesinde bir düşüş yaşanmadan kullanılmasıyla bilgi sistemi işleyiş süreci tamamlanır. Yönetim için bilgi sisteminin örgüt faaliyetlerinde yer alan herhangi bir sorun da karar alma, plan yapma, koordinasyon sağlama ve etkin bir denetim için yeni ve hızlı çözümler üretebilmesi çok önemlidir (Ersoy, 2012:14).

Yönetim Bilgi Sistemi (YBS); hesap yapma, bilgi toplama ve kayıt tutma yöntemlerinin gelişmesiyle aynı paralellikte işleyen bir sistemdir. İlk olarak 13.yy da İnkalılar tarafından kullanılan “Quipus” yönteminin YBS’nin ilk örneklerinden biri olduğu kabul edilir.16.yy’ın ilk çeyreğine(1200-1525) kadar kullanılan bu yöntem farklı renklerden oluşan bir takım düğümlenmiş iplik dizilerinden oluşan basit görünümlü fakat karmaşık bir yapıya sahip olan bir sistemdir. Bu yöntem sayesinde bir bölge de yer alan halkın nüfusunun, toplanan vergi miktarının, ambarlarda kalan ürün miktarının aynı zamanda asker ve silah sayılarının ne kadar olduğu, iplere atılan düğümler vasıtasıyla yöneticilere iletilmiştir (Anameriç, 2005:28; Domenici and Domenici, 1996).

Günümüz işletmelerinde elde edilen bilgilerin nitelik ve nicelik bakımından artmasıyla, işletme yöneticiliği belli ölçüde zorlaşmıştır. Bu yüzden işletmenin topladığı

verileri bilgiye dönüştürebilmesi ve saf bilgiyi ilgili yöneticilere iletebilecek bir sisteme ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu ihtiyacı karşılayacak tek sistemde YBS' dir. Kısaca YBS işletme yönetimi için hazırlanan bilgilerin hem iletimini hem de işlenmesini sağlayan sistemdir (Yavuz, 2014:23). YBS' ye ilişkin kritik bazı özellikler;

- **YBS, bütünleşik bir sistemdir:** Elde edilen bilgilerin bir bütün halinde incelenmesi geniş ve kapsamlı bir plan dahilinde gerçekleşir aynı zamanda bu sistem tek bir sistem üzerinden değil de birçok alt sistemin birleşmesiyle oluşan bir sistemdir.
- **YBS, bilgisayar temelli bir sistemdir:** YBS, bilgisayar yardımı olmadan da işleyebilir. Fakat YBS' nin etkin bir şekilde işleyebilmesi için bilgisayar çok önemli bir araçtır. Bunun nedeni olarak YBS' nin ihtiyaç duyduğu bilgileri uygun bir şekilde işleyerek harcanan emek ve zamanın doğru miktarlarda kullanılmasını sağlaması gösterilebilir,
- **YBS, bilgi dayanağı sunan bir sistemdir:** YBS de günlük rutin faaliyetlerle alakalı pek çok bilgi işlenerek işletmenin yaşamı için ihtiyaç duyulan girdi işletmeye sağlanır. Böylece işletme yönetimi için toplanan veri ve bilgiler belli bir düzen içerisinde ve daha faydalı olacak biçimde sunulmuş olur,
- **YBS, karar sürecine yardımcı bir sistemdir:** YBS' nin karar oluşturabilmesi için toplanan gerekli bilgilerin; öncelikle incelenmesi, işlenmesi ve raporlanması gerekir. Bu nedenle işletme yönetiminin karar almasına yardımcı olacak sayısal veya sayısal olmayan modellerden faydalanılarak karar modelleri oluşturulur. Örneğin, işletme yönetimine planlama faaliyetlerinde destek olacak planlama modelleriyle, elde edilen sonuçlar belirlenen standartlarla karşılaştırılacak ve eğer uyumsuzluk varsa bu durumun sebeplerini analiz edecek denetim modelleri de bu sayede kurulabilecektir,

şeklinde sıralanabilir (Gümüştekin, 200:130-131; Laudon - Laudon, 1996:7- 9).

I.4.1.Yönetim Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri

İşletmenin en temel fonksiyonları, pazarlama, üretim, finans, muhasebe, insan kaynakları, ar-ge ve halkla ilişkilerdir. İşletmeler bu fonksiyonlarını yerine getirebilmek için, bilgi teknolojisinden ve araçlarından en üst düzeyde yararlanmalıdır. Elde edilen bu bilgileri etkin ve verimli kullanabilmek verilerin bilgiye dönüştürülmesi sürecinde işletmeler tarafından birimlere gerekli katkının sağlanması ile mümkündür.

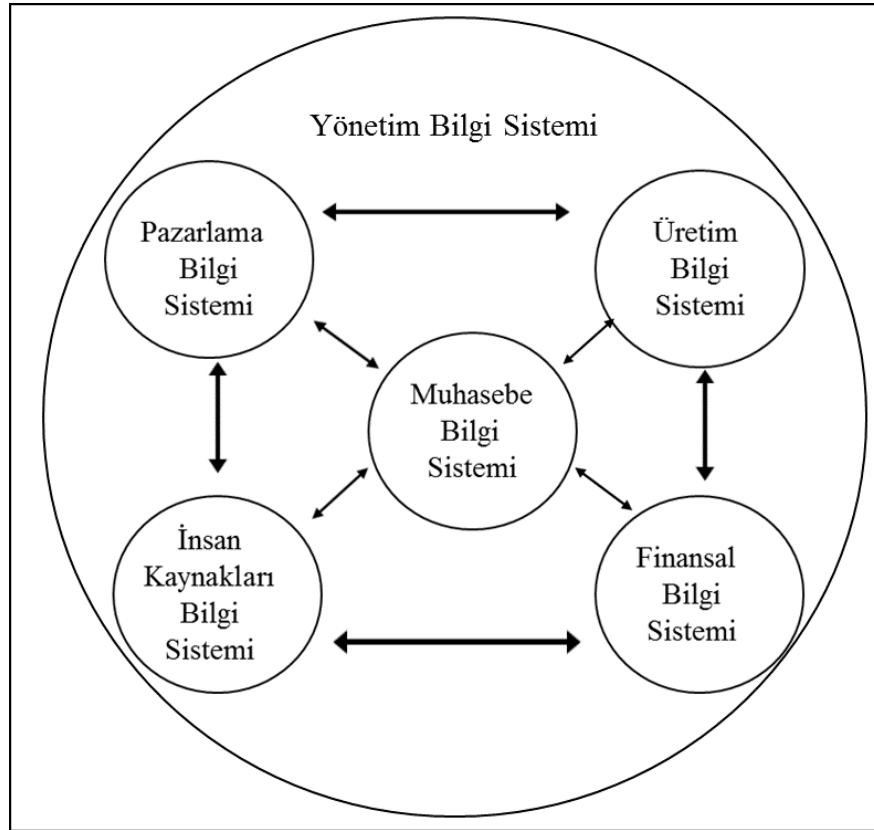
İşletmeler, faaliyet sistemleri, faaliyet hacimleri, örgütlenme şekilleri, yönetim anlayışları, yasal düzenlemeler ve içinde bulundukları diğer koşullar göz önüne alındığında; birden fazla alt bilgi sistemi geliştirmek, kurmak ve çalıştırmak zorundadır. Bir yöneticinin YBS’ den beklentisi, işletmenin işlevlerinin her birini destekleyecek şekilde çalışmasıdır (Hoşcan ve diğ., 2007:28).

Görüldüğü gibi YBS, işletmenin yönetiminden sorumlu karar vericilere ve işletmeyle ilgili taraflara gerekli olan hem işletme içi hem de işletme dışı bilgileri en uygun zamanda ve yerde sağlanması için bilgi üreten sistemlerin hepsini kapsayan bir bütündür. Yani YBS için işletmenin temel direklerini oluşturuyor da demek mümkündür.

Bilgi sistemi bir üst bilgi sisteminin ayrılmaz parçasıdır. Bu nedenle işletmelerin temel amaçlarını esas alarak işletmeye bilgi sağlayan Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS), Pazarlama Bilgi Sistemi(PBS), İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi(İKBS), Finansal Bilgi Sistemi(FBS) ve Üretim Bilgi Sistemi(ÜBS) gibi alt bilgi sistemleri meydana çıkmıştır. Bu sistemler, faaliyetler arasındaki iletişimi sağlamak, olası çatışma ve karışıklıklarla birlikte yararsız faaliyetlerin önüne geçerek maliyetleri azaltmak amaçlarıyla ile oluşturulan bir üst bilgi sistemi olarak adlandırılan “Yönetim Bilgi Sistemi” ne bağlıdır. Mevcut işletmecilik teknikleri ve yönetim yaklaşımını derinden etkileyen küresel

rekabet, ulaşım, iletişim ve teknolojik alanda yaşanan yeni gelişmeler Yönetim Bilgi Sistemiyle alt sistemlerinden biri olan Muhasebe Bilgi Sistemi'nin bütünleşmesinin öneminin artmasına neden olmaktadır (Alagöz, Öge ve Koçyiğit: 2013:29)

Şekil 1. Yönetim Bilgi Sistemi ve Alt Sistemleri



Kaynak: Yavuz, 2014:24; Savsar, 2005:45

Şekil 1’de görüldüğü üzere YBS’ nin alt sistemlerinden biri olan Muhasebe Bilgi Sisteminin(MBS) diğer sistemlerle bağlantılı ve aynı zamanda diğer sistemlerin merkezinde olduğu söylenebilir. Bu durum da işletme yönetimi için MBS’ nin hayati önem taşıdığını gösterir. Ayrıca MBS’ nin tüm diğer bilgi sistemleri için koordinasyon ve iletişim görevi de mevcuttur.

I.4.1.1.Üretim Bilgi Sistemi(ÜBS)

ÜBS, YBS' nin alt sistemlerinden biridir ve genellikle üretim işletmelerinde kullanılır. İşletmelerde kullanılan ÜBS, mamul ve hizmetlerin üretiminde ve bu üretim sırasında ortaya çıkan maliyetler hakkında elde edilecek bilgilere dönük bir alt sistemdir. ÜBS' nin sağlıklı bir şekilde çalışabilmesi için gereksinim duyduğu stok bilgisi, sipariş bilgisi ve maliyet bilgisi gibi bilgiler MBS tarafından sağlanır (Yavuz, 2014:25).

ÜBS bünyesinde elde edilen bilgiler ve bu bilgilerin işlenmiş birer nüshası MBS' ye gönderilir. Bu sayede YBS' nin bütünlüğü sağlanmış olur. İşletmedeki mali işlemlerin takip edilmesinden muhasebe bölümü sorumlu olduğu için toplanan veri ve bilgilerin de bu bölümde toplanması gerekir. ÜBS kapsamında yer alan üretim faaliyetlerinin “tekrarlanabilen” bir niteliğe sahip olmasından dolayı ÜBS teknolojiden en çok yararlanan bölümlerden biri olmuştur. Bu sebeple üretim yerleri, üretim faaliyetleri, üretim yönetimi, üretim teknolojileri, çeşitli iletişim sistemleri ve veri tabanlarının bütünleşik bir sistem yaklaşımıyla ÜBS de toplanması ve etkin bir işleyiş gerçekleştirmesi sağlanır.

I.4.1.2.Pazarlama Bilgi Sistemi(PBS)

Bilgi sistemlerinin işletmelerde kullanılmasıyla birlikte müşterilerle olan ilişkilerden iş süreçlerine, pazara girme stratejilerinden performans ölçümüne kadar birçok alanda teknolojiden yararlanarak bilgi yönetiminin geliştirilmesi ve rekabet avantajı elde edilmektedir (Bezirci ve Ceran, 2011:105; Tekin ve diğ., 2006:860). Pazarlama üretim faaliyetlerinden önce başlayan ve satış sonrasında da devam eden, ürün ya da fikirlerin üretilmesi, fiyatlandırılması, tutundurulması ve dağıtımını kapsayan, müşteri odaklı faaliyetlerdir (Çidem, 2013:16; Öztürk, 2011:3).

PBS, kısaca üretim ve pazarlama kararlarının alınmasında bilgi sağlayan, veri değerlendirme işlemidir. Pazarlama maliyeti, etkinliğini ve verimliliğini çok boyutlu olarak ele alan PBS pazarlama ve üretim kararlarına yardımcı olmaktadır (Fidan, 2009:2153; Hess ve diğ., 2004). Bilginin güç elde edildiği, müşterinin patron olduğu iş dünyasında yöneticilerin karar verme süreleri her geçen gün biraz daha karmaşık hale gelmektedir. Pazarlama yöneticilerinin devam eden rekabetle birlikte işletmenin rekabete devam edebilmesi için en kısa zamanda doğru kararları almaları gerekmektedir. PBS bu bağlamda yöneticilere karar verme konusunda gerekli olan bütünleşik pazarlamanın alt yapısını oluşturmaktadır (Fidan, 2009:2153; Bozkurt, 2000).

İşletme satış için üretim yapar. İşletme ürettiği malı satamıyorsa veya satmakta zorlanıyorsa o işletmenin pazarlama departmanının başarılı olduğunu söylemek mümkün değildir (Yılmaz, 2010:33; Sabuncuoğlu ve Tokol, 2001:96). Çünkü günümüzde işletmelerin ürettikleri malları satmadan önce sorumlulukları olduğu gibi sattıktan sonra da sorumlulukları vardır ve bu sorumlulukları yerine getirerek müşteri memnuniyetine dikkat etmelidirler.

PBS' ye ihtiyaç duyulmasının temel nedeni dijital tabanlı günümüz ekonomisinde pazarlama bilgi sisteminin, işletmeler için büyük bir önem taşımasıdır. Çünkü işletmeler, hızla değişen dinamik pazarlama ortamını denetim altına alıp karşılaştıkları belirsizlik alanını daraltmak isterler. Bu durumda, işletmeler doğru ve güvenilir yani kaliteli bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar (Karayormuk ve Köseoğlu, 2005:108).

PBS' nin işletmeler için yararları;

- Bilginin etkin ve verimli kullanımına ilişkin sağladığı yararlar,
- Planlama çalışmalarına ilişkin sağladığı yararlar,

- Kontrol çalışmalarına ilişkin sağladığı yararlar,
- Karar modellerinin geliştirilmesine ilişkin sağladığı yararlar,
- Eğitim işlevine ilişkin sağladığı yararlar,

şeklinde sıralanabilir (Karayormuk ve Köseoğlu, 2005:110).

I.4.1.3.İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi(İKBS)

İşletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken kullandıkları en önemli kaynak insandır. Bu nedenle insan kaynakları yönetimi iş hayatının tüm aşamalarında ihtiyaç duyulan iş gören sayısının belirlenmesi ile başlayan, işe alma, işe alıştırma, eğitim gibi faaliyetleri içeren yönetim işlevidir (Çidem, 2013:17; Ertürk, 2011:5).

İKBS, personel planlaması, işe alma ve yerleştirme, ücret yönetimi, güvenlik, sağlık, endüstri ilişkileri, kariyer planlama ve geliştirme, sosyal hizmetler, yönetim ve örgüt geliştirme, performans yönetimi ve sendikal ilişkiler gibi insan kaynakları konusunda önemli bilgilerin toplanıp işlenmesiyle ilgili kişilere aktarılmasını sağlayan bir sistemdir (Akpınar, 2007:31; Şahin, 2004:33).

İKBS' nin amaçları;

- Çalışanların yeteneklerini yönetimin ihtiyaçları ile uyumlaştırarak örgütsel esnekliği sağlamak,
- İşletmenin tüm yöntem ve yapılarını kaydederek bunlardan herkesin haberdar olmasını sağlamak,
- Toplam kalite yönetimi çerçevesinde çalışanların karar süreçlerine katkılarını artırmalarını sağlamak,

- Çalışanların kişisel bilgilerinin güncel tutulması ve bu sayede işletme bilgilerinde gerçekleşen değişiklikler sonucunda sahip olabilecekleri hakların zamanında uygulamaya geçirilmesini sağlamak,
 - Çok uluslu işletmelerin farklı coğrafi bölgelerdeki birimlerinde aynı sistemi uygulayarak çalışanlarını gerçek manada evrensel bir biçimde yönetmek,
 - Boş pozisyonların açık bir şekilde ifadesi ile başlayan ve seçilen kişinin işe yerleştirilmesine kadar devam eden süreci etkin bir biçimde yönetmek,
 - Çalışanların sağlık durumlarını kontrollü bir şekilde izleyerek bu konudaki yönetsel kararların hızlıca alınmasını sağlamak,
 - Çalışanların eğitimlerini iş tanımlarına, personelin yetenek ve beceri düzeylerine göre planlamak ve bütçelemek,
- şeklinde sıralanabilir (Demir ve Çavuş, 2010:8).

I.4.1.4.Finansal Bilgi Sistemi(FBS)

FBS, işletme yöneticilerine işletme ihtiyaç duyduğunda en uygun maliyetle kaynak tedarik ederek bu kaynakların tahsis ve kontrolüyle ilgili destek sağlayan sistemdir.

Bu ifadeden yola çıkarak FBS' nin amacı, işletmenin ihtiyaç duyduğu parasal fon kaynaklarının sağlanması, bu kaynakların uygun işletme varlıklarına yönlendirilmesi sürecinin, kontrol ve denetimini sağlayan; finansal bilgi sistemi kullanıcılarına zamanında, güvenilir ve faydalı bilgi sunmaktır (Hoşcan ve diğ., 2007:33). İşletmeler açısından fayda sağlayan bu bilgiler sadece nicel verilerden oluşmamakta aynı zamanda finansal olmayan bilgileri de kapsamaktadır. Örneğin işletme faaliyetlerinin bulunduğu mali tablolar finansal bilgi olarak gösterilirken bu

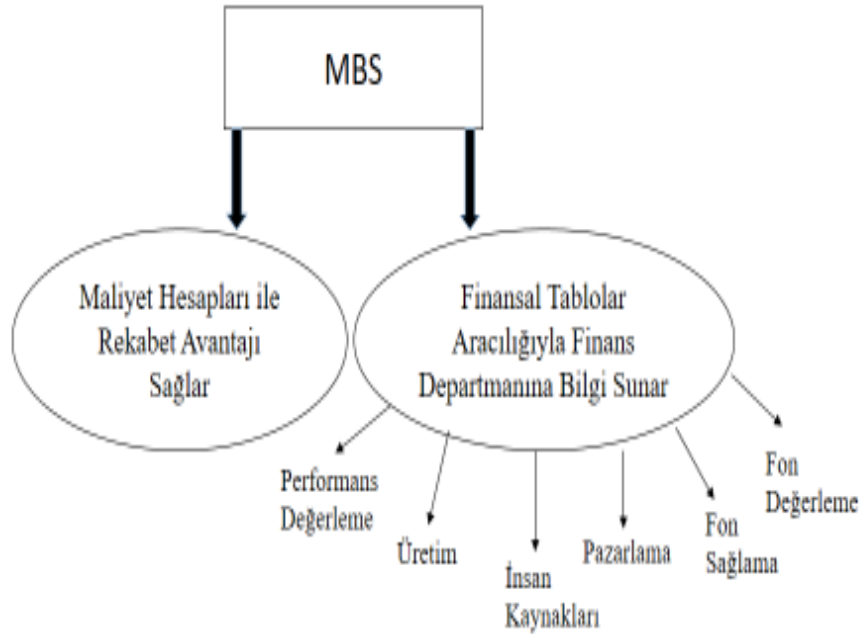
tabloların yanı sıra yönetim kurulunun fikirleri gibi finansal olmayan bilgiler de finansal bilgi niteliği taşımaktadır (Çam, Tosunoğlu ve Yetim, 2016:322).

FBS' nin başarılı olmasında etkili olabilecek ilkeleri ise;

- Düşük maliyet,
- Raporlama,
- İnsan faktörü,
- Örgüt yapısı,
- Esnek olma,
- Açık ve anlaşılabilir olma,
- Veri biriktirme

şeklinde sıralanabilir (Bekçi ve Alkan, 2009:4).

Şekil 2. Finansal Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi



İşletmede alınan finansal kararlarının birçoğunda dolaylı ya da doğrudan MBS'den faydalanılır. Bu nedenle MBS' den büyük ölçüde yararlanan alt sistem olarak Finansal kararlara ilişkin MBS'nin rolü Şekil 2'de gösterilmiştir.

I.4.1.5. Muhasebe Bilgi sistemi

Kurumsal bir alt yapının oluşturulabilmesi için bilgi sistemlerinin işletme çalışanları, yöneticiler ve müşteriler arasındaki iletişimi kolaylaştırması gerekir. YBS' ler içinde işletmeler için en elzem sistem MBS' dir. Bunun nedeni MBS' den elde edilen bilgilerin işletmelerin uzun vadeli gelecek planlarında stratejik kararlar almasına veya oluşabilecek bir riskin mevcut olduğu durumda yine bu bilgiler yardımıyla önlem alınabilmesini sağlamasıdır (Dinç ve Varıcı, 2008:70).

MBS de yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Geniş anlamda MBS; “para, insan gücü, malzeme, makine, teknoloji ve bilgi gibi işletme kaynaklarının amaçlar doğrultusunda en etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar. Aynı zamanda planlamak, örgütlemek ve kontrol etmek için, yönetimin gereksinim duyduğu işletme içi ve işletme dışı finansal ve finansal olmayan, niceliksel ve niteliksel bilgileri; gerektiği yer ve zamanda, gerekli kişilerin kullanabilecekleri şekilde sürekli olarak sağlamak amacı ile kurulan ve çalıştırılan bir sistemler bütünü” olarak tanımlanabilir (Yalkın, 2011:10).

MBS' nin, kendi içinde üç alt sistemi vardır Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi ve Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi hem işletme içi hem de işletme dışı kullanım için (yani işletme yönetimi yanında, ayni ve nakdi borç verenler, müşteriler, devlet vb. işletme dışı çevre bilgi ihtiyaçlarını da karşılayacak nitelikte); Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi işletme içi kullanıcılar için (yani işletme

yönetim için kararları yönlendirecek nitelikte) bilgi üretimini gerçekleştirirler. Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi mevzuata ve şekil şartlarına sıkı sıkıya bağlı olarak yürütülürken, Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi daha esnek ve yargılara açık şekilde yürütülmektedir. Maliyet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Bilgi Sistemleri farklı konularda farklı yöntemlerle çalışmalarına rağmen, birbirleri ile bilgi alışverişi konusunda işbirliği yapmaktadırlar (Baykal, 1995:112). Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi ise, işletme üst düzey karar alıcılarına yani yöneticilere işletme yönetiminde alacakları kararlarda gereksinim duyulan bilgi ve elde edilen raporları düzenleyerek, yorumlayan, iş programları ve yıllık bütçe uygulamalarıyla denetim olanağı sağlayan bir muhasebe türüdür (Tetik, 1997:148; Altuğ, 1982:2).

I.5.YBS ve MBS Arasındaki İlişki

Mevcut piyasa koşullarının gün geçtikçe değişip karmaşık bir yapı haline gelmesinden dolayı işletmeleri kontrol altında tutabilmek için gereksinim duyulan bilimsel bilgiye olan ihtiyaç artmıştır. Meydana gelen bu ihtiyaç nedeniyle işletme de yer alan pazarlama, üretim, muhasebe gibi her faaliyet bölümünün bir alt sisteminin oluşturulması bir zorunluluk haline gelmiştir. Oluşturulan alt bilgi sistemlerinin birbirleri ile iletişiminin sağlanması ve meydana gelebilecek olan olası çatışmaların önüne geçmek amacıyla bu sistemlerin bir çatı altında toplanması gerekmektedir. Bu çatı da “Yönetim Bilgi Sistemi” olarak karşımıza çıkar (Yavuz, 2014:28; Kaygusuzoğlu ve Uluyol, 2011:302-303). Birçok kaynak koordinasyon ve bilgi sistemleri arasındaki iletişimi muhasebeye yöneltir.

Yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden biri olan MBS ve YBS arasında yer alan ilişkiye yönelik üç farklı görüş bulunmaktadır:

➤ **MBS, YBS' nin alt sistemidir.** Bu görüş, YBS adına MBS' nin işletmenin dışındaki çıkar gruplarına finansal tablo ürettiğini öne sürer.

➤ **YBS, MBS' nin alt sistemidir.** Bu görüşe göre, MBS yalnız işletme dış çevresine değil, eş zamanlı olarak işletme içine yani yönetime de bilgi sunar. Bu nedenle YBS' nin MBS' nin alt sistemi olması gerektiğini söyler.

➤ **YBS ve MBS birbirleriyle ilişkili sistemlerdir.** Bu görüş ise , YBS ve MBS' nin birbirine bağlı sistemler olmadığını ancak işletmeyle alakalı dış çevrenin ihtiyacı olan bilgileri karşılayabilmek amacıyla beraber çalışmaları gerektiğini savunur (Yavuz, 2014:29).

MBS' den sağlanan bilgiler yönetim faaliyetlerinin ne ölçüde kullanıldığı gibi, kurumsal yönetim anlayışı ilkelerinin de ne ölçüde kullanıldığının ölçülmesinde önemli bir araç konumundadır. İşletmelerden sağlanan doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarının yanında, işletme ile ilgili taraflara gereksinim duydukları bilgileri sorumluluk bilinciyle anlaşılır, şeffaf, güvenilir ve hesap verebilirlik yaklaşımları çerçevesinde zamanında sunmaları beklenir (Güney, 2013:278).

MBS, kurumsal yönetim faaliyetlerinin, işletme içerisinde gelişmesi ve yaygınlaşması bakımından son derece önemli bir araçtır. İşletmelerde yönetim ilkelerini esas alarak işleyen bir MBS, zihinsel sermayeyi yönlendirerek kurumsal başarıya ulaşılmasında etkili bir rol oynamaktadır. MBS, işletme yönetiminin varlıklar ve işletme faaliyetleri üzerindeki sorumluluk ve kontrol çalışmalarını yürütürken aynı zamanda geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini planlamak amacıyla ihtiyaç duyulan bilgileri temin etmek durumundadır (Güney, 2013:279).

I.6.Günümüz Ekonomik Çevresinin MBS'den Beklentileri

Dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler, ülkelerin ekonomilerini de birbirlerine bağımlı hale getirerek ülkeler arasındaki sınırları kaldırmış ve böylece bilginin, kaynağın ve sermayenin akışkanlığı hız kazanmıştır. Daha önceleri muhasebe biliminde teknolojik gelişmelere paralel olarak yeni gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerden önce her ülke muhasebesinin ekonomik faaliyet sonuçlarını ölçmede; kendi şartlarına göre ürettiği finansal raporları yeterli olsa da zaman içerisinde farklı ülkelerle yapılan alış-verişler nedeniyle üretilen finansal raporların benzer şekilde değerlendirilip yorumlanması gereksinimi ve muhasebede uluslararası geçerli bir dilin kullanılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu da ülkeden ülkeye farklılık göstermeyecek, uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ve ortak bir muhasebe dilinin herkes tarafından kullanılması gerekliliğini gündeme getirmiştir (Çankaya ve Erdoğan, 2008:299).

Muhasebenin tarihsel süreci incelendiğinde, 20. Yüzyılın ikinci yarısında muhasebenin gelişmesine neden olan faktör, ekonominin kapitalist anlayışa göre küreselleşmesidir. Bu anlayış üç yüz-dört yüz yıl boyunca devam eden terk taraflı ve çift taraflı kayıt yönteminin birlikte kullanılması dönemini kapsayan bu dönem, iktisadi gelişmelerin yaşanması, çift yanlı kayıt yönteminin egemenliğine ve yaygınlaşmasına neden olan bir anlayıştır. Çift taraflı kayıt yöntemi, kapitalist ekonomik düzenin muhasebe yöntemi olarak doğmuş ve gelişmiştir. Batılı ülkeler, Dünya Muhasebeciler Kongrelerinde, muhasebenin küresel olarak uyumlaştırılmasını tartışmış, 20. yüzyılın sonlarında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nin küreselleştirilmesi düşünülmüştür. Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin dağılmasından sonra kapitalist düzene uygun küreselleşme hızlanınca çift taraflı kayıt yöntemine dayalı muhasebe uygulamaları da hızlı bir değişim süreci gözlenmiştir. 21. yüzyılın başlarında, yine ekonomik gelişmelerin gereği

olarak, tekdüzen mali tabloların uyumlaştırılmasının tartışıldığı görülmektedir (Emül, 2012:40; Güvemli, 2006:46-49).

İşletme ile ilgili tüm çevrelerin MBS'den en önemli beklentileri alacakları kararlara temel teşkil edecek olan bilgilerin doğru olmasıdır. Çünkü iç ve dış çevre verecekleri ekonomik kararlarda, farkında olsun ya da olmasın etkin bir şekilde temelinde MBS'nin rol oynadığı bilgilerden faydalanırlar. Muhasebenin temel kavramlarından olan “Sosyal Sorumluluk” kavramı bu beklentinin sağlanmasının en önemli teminatlarından biridir. Son zamanlarda yaşanan gelişmelerde hata ve hileli bilgilerin azaltılmasına yönelik çalışmaları ve finansal tabloların uluslararası ölçekte karşılaştırılabilirliğini sağlamaktadır.

II. BÖLÜM

MUHASEBE ve MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak işletme faaliyetlerinde ve yönetim süreçlerinde meydana gelen dönüşüm, muhasebe kavramında da değişen ve gelişen anlayışlara liderlik etmiştir, böylece muhasebenin sistem olarak tanımlanması ile ilgili karmaşık yapı güçlenmiştir. Her şeyden önce; işletme yönetiminde önemli bir yere sahip olan muhasebe, işletmeler için mutlak finansal sonuçları yansıtan bir öge olmaktan ziyade, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamalarını etkileyerek önemli bilgileri toplama görevini üstlenmiştir (Şakrak, 2010:1). Bilgi sistemi olarak muhasebe, “kurum, işletme ya da tüm hesapsal kişilerde ve birimlerde, belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, sonucun çıkartılması, mal oluşun belirtilmesi, işletmenin ölçümlemesi ve öngörünün saptanması gibi öğelerden oluşan hesaplama, işlem ve hesaplaşmaların tümü” şeklinde tanımlanır (Şakrak, 2010:2; Yazıcı, 1990:5.).

II.1.Muhasebe

Muhasebe, işletme yönetiminde finansal tabloları kullananların karar almasına yardımcı olmak amacıyla finansal işlemlerin kaydedilmesi ve performans raporlarının hazırlanmasını sağlayan süreçlerin bütünüdür. Böylece, muhasebe, işletmenin finansal yapısını gösteren amaçların yanında faaliyetlerin tanımlanması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması süreci olarak ifade edilmektedir (Akgün ve Kılıç, 2013:22; Shim ve Siegel, 1999:1).

II.1.1.Muhasebenin Tanımı ve Önemi

Yaşadığımız yüzyıl için en çok kullanılan tanımlamalardan biri bilgi çağı daha doğru bir ifadeyle bilgiyi kullanma çağı şeklindedir. Bu çağın şartlarına ayak uydurmak ve

uluslararası rekabette geriye düşmemek içinde her toplumun bilgiyi etkin şekilde yönetebiliyor olması gerekmektedir. Bilgi toplumundaki işletmelerin başarılı olabilmesi; büyük ölçüde işletmeyi yakından ilgilendiren işletme dışı ve işletme içi bilgileri en hızlı ve sağlıklı biçimde toplayarak, yine en hızlı, sağlıklı ve etkin biçimde işletme kararlarında kullanabilecek şekilde işleyebilmesine bağlıdır (Çonkar, 2008:1).

Bir benzetme yapacak olursak; insan vücudundaki “dolaşım sistemi” ni muhasebeye, işletmedeki muhasebeciyi de “doktor” a benzetebiliriz. İnsan vücuduna giren besinlerin dolaşım sistemi yardımıyla vücudun ilgili organlarına ulaşarak sağlıklı bir işleyiş sürdürmesi gibi muhasebe de işletmeler için elde edilen bilgileri yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerine aktararak sistemler arasındaki sağlıklı bilgi akışının sağlanmasına yardımcı olur. Bilgi akışının düzensiz ve yetersiz olduğu veya hiç olmaması durumunda, işletme yöneticilerinin mevcut durum hakkında yeterli ölçüde bilgilendirilmemeleri işletme yöneticilerinin yanlış değerlendirme yapmalarına ve doğal olarak yanlış kararlar almalarına neden olacaktır.

İşletmenin doktoru olarak nitelendirilen muhasebeci de, doktorun hastasını muayene ettiği gibi, işletmedeki bilgi akışını sürekli olarak inceleyerek işletme birimlerindeki rahatsızlıkları ya da başarıları belirleyebilecektir. Daha sonra, başta işletme yöneticileri olmak üzere muhasebe bilgileriyle ilgilenen diğer kişilere rapor verecektir. İşletme ile ilgilenen kişiler, kendilerine iletilen rapora göre gerekli önlemleri alacak ve bir manada hastalığı tedavi edeceklerdir (Ergin, 2010:17-18).

Muhasebe, bir işletmede meydana gelen mali nitelikteki olayları ispat edici belgelere dayandırarak, ulusal para birimi üzerinden, günlük defterler aracılığıyla kaydeden, büyük defterler yardımıyla hem günlük defterlere yapılan kayıtları kontrol eden hem de

sınıflandıran, büyük defterlere yapılan işlemleri kontrol ederek mizanlarda özetleyen ve daha sade bir şekilde görülmesini sağlayan, işletme ile ilgili tüm çevrelerin faydalanması için raporlayan ve analiz yöntemleriyle yorumlayan hayati bir mekanizma, ciddi bir bilimdir biçiminde geniş bir tanım yapılabilir (Erdemir ve Aytar, 2017:504).

II.1.2.Muhasebenin Tarihi ve Gelişimi

Ticari hayatın M.Ö. 3600'lü yıllarda önce Mısır, Suriye ve Irak'ta gelişerek, ticari faaliyetlerin bu bölgelerde basit yollarla kaydedildiği kabul edilmektedir. Bu döneme ilişkin esas dokümanlar 14-15. asırlardan arta kalanlardır.

Tarihin kaydettiği en eski toplumlardan biri olan milletimizin farklı kültür ve medeniyetler ile girdikleri etkileşimlerin de katkılarıyla asırlar boyunca gelişmiş medeniyetler kurmuşlardır. Medeniyetlerin gelişimi tarih, bilim, sanat, kültür ve ticaret alanlarındaki gelişimleri ile ölçülmektedir. Muhasebe, tarihte medeniyetin veya ileri kültürlerin en önemli kanıtlarından biridir. Tarihte nerede gelişmiş bir kültür veya medeniyet tespit ediliyorsa orada aynı zamanda kayda değer hatta ileri düzeyde muhasebe uygulamalarının var olduğu da tespit edilmektedir. Zira muhasebe, tarih boyunca hak, hukuk, adalet, düzen, nizam, intizam gibi kaygıların ağır bastığı devlet ve toplumlarda görülmüş, kişi ve kurumlarda sorumluluk duygusu ve hesaplama ihtiyacının kaçınılmaz bir oluşumu olarak tezahür etmiştir (Can ve Esen, 2010:1).

Ortadoğu kültürlerinin tarihinde, tarihte yazılı olarak yer almadan önce, yüzyıllar boyunca kullanılmış çok sayıda muhasebe yöntemi bulunmaktadır. Tarih içerisinde kullanılan ve artık kullanılmayan muhasebe kayıt yöntemlerinden birisi de Merdiven Yöntemidir. Bu devlet muhasebesi yöntemi, vergi gelirlerinin sürekliliğini sağlamak ve devlet harcamalarını kontrol altında tutmak gereksiniminden ortaya çıkmış ve Ortadoğu'da

bin yıldan uzun süre kullanılmıştır (Yaşar, 2016:202; Güvemli ve Aslan, 2012:212). Osmanlı İmparatorluğunun 500 yıl boyunca kullandığı, devlet muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yönteminin, Orta Doğu’ da doğmuş ve gelişmiş olmasına karşın, aynı zamanda yöntemin devletlerin iktisadi kuruluşlarında da kullanıldığına ilişkin veriler bulunmaktadır. Devlet muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi gelişimini üç devlette tamamlamıştır. Bu devletler sırasıyla; Abbasi Devleti (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353) ve Osmanlı Devleti (1299-1922) dir. Yöntemin, ilk izlerine Orta Doğu’da bulunan Abbasiler’de rastlanmıştır. Abbasiler’ deki ilk örnekler Harun Reşid dönemine (766-809) aittir. Moğollar MS 1258’de Bağdat’ı fethedince, Abbasiler tarafından kullanılan merdiven yöntemi bugünkü İran’da bir Moğol devleti olarak kurulan aynı zamanda gelişmiş bir ekonomi ve finansal sisteme sahip olan İlhanlılar’ a geçmiş ve burada gelişmiştir. Güçlü bir altyapı ve ekonomiye sahip olan ülkenin gelişmiş bir muhasebe sistemine sahip olması da normaldir. İlhanlılar’ a komşu olan ve çeşitli antlaşmalar yapan Osmanlı Devleti de bu yöntemi İlhanlılar’ dan alarak kullanmıştır (Aydemir ve Erkan, 2011:111).

Osmanlı’da olgunluk dönemini yaşayan Merdiven Yönteminin kullanımı her ne kadar 18. yy’ ın sonlarına kadar devam etse de, 19. yy’ ın başlarında yöntemin yetersizlikleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Özellikle 1839’da ilan edilen Tanzimat Fermanı’yla başlayan modernleşme hareketleriyle birlikte, merdiven yönteminin, özellikle kâr amaçlı endüstriyel girişimlerin gelişen ve değişen kayıt ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kaldığı görülmüştür (Yaşar, 2016:202; Demirhan ve diğ., 2012:115). Batı Coğrafyasına kendini açan Osmanlı imparatorluğunda çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması, 1839’da ilan edilen ve Tanzimat Fermanı olarak bilinen modernleşme sürecinin bir parçası olarak kabul edilmiştir.

Büyük Alman filozofu Goethe ise muhasebedeki çift yanlı kayıt sistemini “insan dinamiğinin en mükemmel icatlarından biri” olarak ifade etmektedir.

Batı dünyasında muhasebe anlamında yazılan ilk eseri 1458 yılında Napoli’ de, **Benedetti Cortigli Di Ragusa** yazmıştır. Muhasebe alanında çift taraflı kayıt sistemini tanıtan ilk eser ise Venedik’ te bir din adamı olan **Luca Paciola** tarafından 1494 yılında kaleme alınmıştır. Bu nedenle batı dünyasında muhasebenin başlangıcı Luca Paciola’ya dayandırılmaktadır. Mizan düzenleme ve envanter esaslarını ise 1875 yılında **Savory** tespit etmiştir (Küçüksavaş, 2001:9-10).

Konuya Türkiye ve Doğu Coğrafyası açısından bakıldığında muhasebe alanındaki gelişmeler Luca Paciola’ den daha eskiye dayanır. 1363 yılında Abdullah İbni Muhammed’in **Risaleyi Felekiyye** adlı eserinde çift taraflı kayıt yöntemi ve bugün kullanılan defterlere benzer defterlerden açıkça söz edilmektedir.

Türkiye de ise düzenli muhasebe uygulamaları ilk olarak 1850 yılında **Kanunname-i Ticaret** kanunu ile gelmiştir. Bu kanun daha çok devlet muhasebesine yönelik hazırlanmıştır. Muhasebe konusundaki esas gelişmeler ise 20. Yüzyıla denk gelir. 1919 yılında hesapları yeni bir sınıflandırmaya tabi tutan Alman **Schmalenbach**’ in muhasebe faaliyetlerini düzenleme yöntemi ile kayıt işlerini birbirinden ayırmasıyla birlikte organizatörler ve uzman muhasebeciler gibi sınıflar oluşmuştur.

Ülkemizde 1926-1960 yılları arasında muhasebe kuram ve uygulamasında birçok alanda olduğu gibi Alman etkisinin var olduğu gözlenmektedir. Bu dönemlerde, Alman Profesörü **Sachsenberg** tarafından Sümerbank için hazırlanan muhasebe sistemi, iktisadi devlet teşekküllerinin birçoğu tarafından benimsenip uygulamaya konulduğu gibi, sistemin özel sektörde de etkili olduğu görülmüştür. Bunun yanında, 1940 yılından sonra çıkan Kazanç Vergisi Kanunu ile 1950 yılında çıkarılan Gelir Vergisi Kanunu muhasebe

uygulamalarının önemini artırmış ve bu alandaki gelişmelere hizmet ettiği görülmüştür (Yalkın, 2010:11).

1960 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmalarına başlamasıyla birlikte de muhasebe alanında büyük ilerleme sağlanmıştır. Bu çalışmaların 1972 yılında Genel Muhasebe bölümü, 1977 yılında ise Maliyet Muhasebesi bölümü Kamu İktisadi Teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır.

Muhasebe alanında yapılan diğer bir düzenleme ise 01.06.1993 tarihinde 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile olmuştur. Bu kanun ile amaçlanan, işletmede yer alan faaliyet ve işlemlerin güvenilir ve doğru bir biçimde işlenmesini sağlamak aynı zamanda faaliyet sonuçlarını ilgili yönetmeliklere dayanarak kontrol altında tutarak işletmenin mevcut durumunu muhasebe ilgililerine veya resmi makamlara tarafsız bir şekilde sunmak ve meslek standartlarını gerçekleştirmektir (Ergin, 2010:19-20).

II.1.3.Muhasebenin İşlev ve Amacı

Klasik iktisatçılar, geleneksel olarak işletmenin kar sağlamak amacıyla kurulduğu görüşünü savunmaktadırlar. Doğal olarak kar elde edebilmek işletmeler için oldukça önemli bir amaçtır. Çünkü işletme sahipleri çoğunlukla yöneticilerini değerlendirirken işletmenin performans ölçüsü olarak karı ölçü olarak tutmaktadır. Başarının elde edilen kar ile değerlendirildiği bir ortamda diğer birçok faktör göz ardı edilmektedir. Kapitalist ekonomilerde de işletmelerin yegane amacı kar elde edebilmektir. Fakat kar elde edebilmenin yanı sıra bu karı arttırabilmek ve elde edilen karın devamlılığını da sağlayabilmek işletme için oldukça önemlidir. Bu nedenle işletmeler kar amacının yanı sıra topluma hizmet verebilmeyi de önemli amaçlar arasında görmüşlerdir.

İşletmeler amaçlarını gerçekleştirebilmek için fonksiyonlarını en iyi şekilde yerine getirmek mecburiyetindedirler. Genel olarak bir işletmenin asıl fonksiyonu üretim faaliyetidir. Bu faaliyeti gerçekleştirebilmek için, üretim faktörlerini tedarik eder, bu faktörlerle üretimi gerçekleştirir ve üretilen malları, tüketicilerine sunar. Bu açıdan bakıldığında tedarik, üretim ve pazarlama fonksiyonları işletmenin en temel fonksiyonları olarak kabul edilebilir (Kartal ve Atay, 2009:2-3).

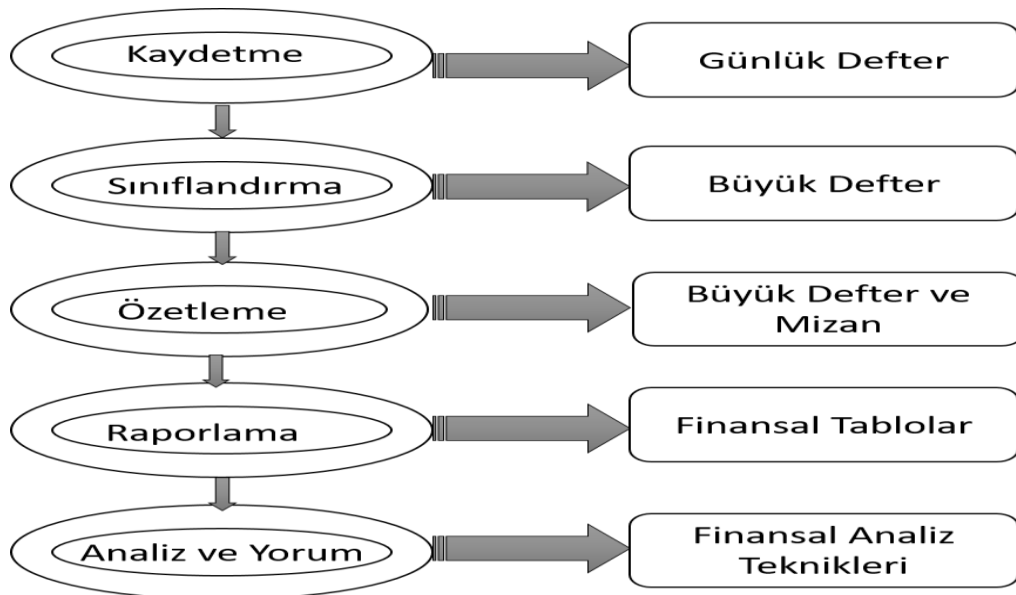
İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri ise etkin bir muhasebe sisteminin varlığı ile daha kolay ulaşılabilir hale gelecektir. Muhasebe sistemi karar alıcılar için önemli veriler üretmektedir. Üretilen bu bilgiler ile kaynaklar ve varlıklar daha etkin ve verimli kullanılacaktır. İşletme atıl kapasiteye sebep olacak kararlarını gözden geçirecek, duruma göre Pazar payını artırmaya yönelik çalışmalar ile atıl kapasite oranını azaltabilecek veya duran varlık alımlarında kapasiteye daha uygun varlıklara yatırım tercih edilecektir. Yine finans bölümü ile pazarlama bölümü arasında uyumu sağlayarak satış ve fiyatlama kararlarında rol oynayacaktır. Vadeli satışların yapısına karar vererek, Pazar payını artıracaktır. Vadeli satışlarda riskli kararların önüne geçebilecek bilgiler ile işletmenin alacak yönetimi konusunda doğru kararlar ile zarar uğramasının önüne geçecektir. Doğru ücretlendirme politikaları ile insan kaynaklarının verimli kullanımına yönelik politikaların yerleştirilmesine aracı olacaktır. İşletmenin gereksiz veya yüksek maliyetli fonlama kararlarını engelleyecek, işletmenin kullanmadığı fonlarını daha etkin şekilde değerlemesine yönelik olarak finans bölümünün karar vermesine yol açacak bir süreci başlatacaktır. Kısacası muhasebe, pazarlama, üretim, finans, insan kaynakları ve yönetim bölümlerinin kararlarında birbirleri ile etkileşim halinde olmalarını sağlayarak koordineli ve uyumlu bir karar alma mekanizması yerleştirecektir.

Muhasebe, kusursuz bir süreç ile hukuki sorunların önüne geçilmesinde de önemli rol oynayacaktır. Borç ve alacakların takip edilmesinde veriler sağlayarak, zamanında ödeme ve tahsilat yapılmasını sağlayacaktır. Yine yasal yükümlülüklerin eksiksiz yerine getirilmesi için temel kavramlar doğrultusunda yürütülen bir muhasebe süreci şarttır. Finansal tabloların eksiksiz ve doğru olarak hazırlanması ile yatırımcıları işletmeye yatırım yapmaya teşvik edebilmek, tedarikçileri ve kredi verenleri ikna edebilmek için gerekli güveni sağlayacak olan bilgilerde yine muhasebe aracılığıyla oluşturulacaktır.

II.1.3.1. Muhasebenin İşlevi

Muhasebe ilk zamanlarda ticari işlemlerin defterlere kaydedilmesi şeklindeki basit bir işlevi üstlenmişken ekonominin gelişmesi ile birlikte muhasebe, ek işlevler üstlenmeye başlayarak işletmenin temel bilgi kaynağı konumuna ulaşmıştır. Daha sonraları ticari işlemlerin kaydının yanı sıra işletme yöneticilerinin gerek karar alma gerekse uygulamaları denetleme faaliyetlerine destek vererek önemli işlevler üstlenmiştir (Çonkar, 2008:5).

Şekil 3. Muhasebenin İşlevleri



Şekil 3’te görüldüğü üzere muhasebenin beş temel işlevi bulunmaktadır. Muhasebenin bu temel işlevlerine aşağıda kısaca yer verilmiştir;

1- Ticari İşlemlerin Kaydedilmesi

İşletmelerin ticarete mevcut değişim aracı olarak kullandıkları “para” vasıtasıyla ifade edilen mali nitelikteki faaliyetlerinin muhasebe usullerince resmi defterlere(yevmiye defteri) kaydedilmesidir denilebilir. Kaydetme işlevinde iki unsur oldukça önemlidir. Birincisi kaydedilecek olan işlemin kesinlikle mali bir özellik taşıması gerekir. Muhasebenin ilgi alanı sadece parasal olaylardır. Eğer bir olay para ile ifade edilecek bir özellik taşımıyorsa olay ne derece önemli olursa olsun muhasebenin konusunu oluşturmaz. İkincisi ise kaydedilecek işlem ve olayın mutlaka bir belgeye dayanma zorunluluğudur. Belgelendirilemeyen işlemler kaydedilemez (Kartal ve Atay, 2009:10).

2- Bilgilerin Sınıflandırılması

Yevmiye defterine yapılan kayıtların sonucunda çok sayıda bilgi arka arkaya sıralanmış durumdadır. Birçok farklı özellikteki bilginin kronolojik sıraya göre sıralanması, işletme yöneticilerinin ve işletme ile ilgilenen çevrelerin bu bilgilere dayanarak, yorum ve değerlendirme yapmalarına imkan vermez. Bu bilgilerin anlamlı bir şekilde sınıflandırılması gerekir. Bu nedenle sınıflandırma işinin; yevmiye defterine kronolojik sırayla yapılan kayıtların aynı nitelikteki işlemleri bir arada görmemizi sağlayacak şekilde defteri kebire (büyük defter) aktarılması yoluyla gerçekleştirilir.

3- Bilgilerin Özetlenmesi

Kaydedilen, sınıflandırılan bilgilerden rahat biçimde yararlanabilmek için bu bilgilerin ek olarak özetlenmesi de gerekir. Bu özetleme işi, belirli kurallara göre hazırlanan mizanlar yardımıyla gerçekleştirilir (Çonkar, 2008:5-6).

4- Raporlama

Muhasebe sürecinde ortaya çıkan sonuçların ilgililere sunulması raporlama ile gerçekleşir. Bu amaçla, **Temel Mali Tablolar**; Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Finansal Performans Tablosu (Gelir Tablosu), Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Dipnot ve Açıklamalar **Ek Mali Tablolar**; Fon Akım Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu hazırlanmaktadır.

5-Raporların Analiz ve Yorumlanması

Mali işlemlere ait bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, hesaplama işlemlerinin yapılması ve özetlenmesi tek başına yeterli olmadığı için bu bilgilerin, hem işletme yönetimine hem de işletmeyle alakalı dış çevreye yararlı olabilmesi için raporların iyi bir analiz ve yorumlama işleminden sonra ilgililere sunulması gerekir (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2008:9).

Muhasebe bir takım işlevleri içinde barındırmaktadır. Bu işlevler;

- İşletme varlık, borç ve sermayesinde oluşan artış ve azalışları tespit etmek ve göstermek,
- Bir muhasebe döneminde oluşan gelir-gider farkını karşılaştırarak faaliyet sonucunu (kar-zarar) tespit etmek ve göstermek,
- Mevcut üretim faaliyetlerinin etkin ve verimli kullanılması için, ihtiyaç duyulan bilgileri başka bölümlere zamanında ulaştırmak
- Kanuni mükellefiyetleri yapmak,

şeklinde özetlenebilir.

Muhasebe bu işlevleri yerine getirirken ek olarak;

- Hukuki anlaşmazlıklarda ispat vasıtası olmak,
- Vergi matrahının tespiti için gereken bilgileri sağlama işlevlerini de yerine

getirir (Küçüksavaş, 2001:6).

II.1.3.2.Muhasebenin Amacı

Muhasebe biliminin temel amacı, işletme sahip ve yöneticilerine karar alma aşamasında ihtiyaç duyulan saf bilgiyi sunmaktır. Bu bakımdan; işletme yönetimi için önemli bir yeri olan muhasebe, finansal sonuçları gösteren bir araçtan ziyade, işletme yönetim ve karar alma sürecinin her aşaması için gerekli bir bilgi sistemi olmalıdır (Akgün ve Kılıç, 2013:22).

Bir işletmenin en temel amacı, firma değerini en üst seviyeye çıkarmaktır. Bu amaçtan sonra gelen amaçları;

- Kar etmek (en düşük maliyete en yüksek kar),
- Topluma hizmet,
- Faaliyetlerini uzun süre devam ettirmek,

şeklinde sıralanabilir.

Bu temel amaçların yanında;

- Tüketicilere daha kaliteli mal ve hizmet sunmak,
- İşgücünün çalışma koşullarını iyileştirmek,
- Hizmet içi eğitimi geliştirmek sureti ile daha iyi ürün ya da hizmet sunabilmek,
- İstihdam olanakları yaratmak,

gibi bazı özel amaçları da bulunmaktadır (Kartal ve Atay, 2009:3).

II.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe uygulaması ile muhasebe kuramında, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dayanağını oluşturan belli sayıda muhasebe temel kavramları bulunduğu hususunda bir görüş birliği vardır. Muhasebe literatüründe muhasebe temel kavramlarına ilk olarak 1940 yılında W.A.Paton ve A.C.Littleton tarafından yazılan “An Introduction to Corporate Accounting Standards” adlı yapıtta rastlanılmıştır.

Muhasebenin temel kavramları yerine, temel standartları, temel ilkeler veya varsayımlar gibi deyimlerde kullanılmaktadır. Kavramlar tek tek incelendiğinde, bunların birbirleriyle çok yakından ilgili oldukları saptanmıştır (Yalkın, 2010:24).

Muhasebe, işletme ve işletme faaliyetleri hakkında bilgi ihtiyacı duyan herkese bilgi sağlayan etkili bir araçtır. Yöneticilerin aldıkları kararlar ve bu kararları uygulamaları ile işletmenin ulaştığı finansal duruma, sonuca ve sonucu oluşturan olaylara ait bilgiler muhasebe tarafından üretilir. İlgili tarafların alacakları kararlarda kullanabilecekleri bilgilerin temelini de muhasebe tarafından üretilen bu bilgiler oluşturur (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli; 2008:116). Bu bilgilerin doğru ve faydalı bir biçimde kullanılması, bahsi geçen bilgilerin belli bir kalıba uygun olarak bir araya getirilmesini gerektirir. Bu nedenle muhasebe uygulamalarının şekil ve içerik bakımından belli kurallara dayanma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu kurallar uzun süren uygulama tecrübeleri sonucunda belirlenmiş ve bugünkü içeriklerine kavuşmuşlardır.

Muhasebenin temel kavramları gerek finansal bilgilerin üretilmesinde, gerekse bu bilgilerin ilgili kesimlere sunulmasında başvuru olan genel kılavuzlardır. Mali tabloların bu kavramlara uyulmadan hazırlanması halinde her işletme mali ve ekonomik durumunu kendi arzusuna göre dışarıya yansıtarak, ilgili kesimleri yanıltabilir. Bunun sonucu olarak da

hem ilgili kesimleri zarara uğratar, hem kendi saygınlığını yitirebilir, hem de ekonominin sağlıklı gelişimini olumsuz etkilemiş olur (Çonkar, Ulusan ve Öztürk; 2008:13).

Türkiye Muhasebe Standartları sisteminde yer alan muhasebenin temel kavramları on iki tane olup aşağıdaki gibidir.

II.1.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki görevini belirtirken aynı zamanda da muhasebenin amacını, kapsamını ve yerini göstermektedir. Bu kavram, muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesi ve mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesi sırasında hiçbir bireyin çıkarı gözetilmeksizin sadece toplum çıkarlarının dikkate alındığı ve üretilen bilgilerin doğruluk, dürüstlük ve hakkaniyetle elde edilmesi gerektiğini ifade eder (Karacan, 2012:4).

II.1.4.2. Kişilik Kavramı

Muhasebe bilgi sisteminin ilgi alanının sınırlarını belirleyen kişilik kavramı, aynı zamanda çift taraflı kayıt esasının da temelini oluşturmaktadır. Varlıklar ve kaynaklar arasındaki eşitliği gösteren temel muhasebe denkliği de bu kavram gereğidir.

Bu kavram, işletmenin sahiplerinden, ortaklarından ve işletmeyle diğer ilgili çevreden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin yalnızca bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörmektedir (Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2009:25).

II.1.4.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı, şirket sözleşmesinde aksi bir hüküm belirtilmediği sürece işletmenin ömrünün belli bir süreye veya işletme sahiplerinin yaşam sürelerine bağlı olmayıp sonsuz bir ömre sahip olduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle işletme ortaklarından

birinin vefatı halinde işletmenin faaliyetlerine devam etmesi bu kavram gereğidir. Bu kavram aynı zamanda maliyet esasının da temellerini oluşturmaktadır.

II.1.4.4.Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı, süreklilik kavramı gereği sonsuz bir ömre sahip olan işletme ömrünün belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının birbirinden bağımsız olarak hesaplanması gereğini ifade eder. Muhasebe de bir dönem genellikle bir yıldır. Bu kavram, işletmedeki finansal olayların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesini esas alır. Tahakkuk esası ise bir döneme ait gelir ve kârların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması gereğini ifade eder. Dönemsellik kavramının işletmeler açısından geçerliliğini kaybetmesi durumunda bu olayın, mali tabloların dipnotlarında açıkça ifade edilmesi gerekir (Kaygusuz, Aslan ve Kepçe, 2012:10).

II.1.4.5.Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülme kavramı, mali nitelikli işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ortak bir ölçü birimi olarak kullanılan para birimiyle ifade edilmesini ve bu para biriminin de kullanılması sırasında ulusal para biriminin esas alınmasını kabul eder. Fakat ulusal paranın değerinin sabit olmaması ve değişkenlik göstermesi durumlarında paranın ölçü birimi olarak kullanılması birtakım sorunlara neden olabilir. Para değerinde meydana gelen bu değişimler işletmeler tarafından eğer dikkate alınmazsa mali tablolar farklı zamanlarda farklı para değerleri ile yapılan işlemlerden oluşan anlamsız tablolara dönüşür. Bu durumun yaşanmaması için mali tabloların “yeniden değerlendirme” usullerine göre işlem yapılması gerekir (Ataman ve Akgül, 2001:5). Ancak, günümüzde fiyat hareketleri sebebiyle paranın satın alma gücünde bir istikrarsızlık durumu söz konusudur. Böyle bir ortamda, paranın satın alma gücünün değişmediği varsayımına dayanarak yapılan işlemlerin doğruluğu sorgulanacaktır (Erdemir, 2005:33).

Örneğin, bir işletme enflasyon nedeniyle, zararda olmasına rağmen paranın satın almada gücündeki değişmeler göz önünde bulundurulmadan yapılan hesaplamalar sonucunda kâr etmiş gibi gözükecektir. Bu durumda, firma fiktif olarak kârlı gözükecektir ve dağıtacağı kâr payı ödemelerini ve ödeyeceği vergiyi bu tutarlar üzerinden yaparak, zarara uğrayacaktır. Böylece, işletmenin öz sermayesinde erime meydana gelecek ve bu da klasik muhasebenin süreklilik kavramını sekteye uğratacaktır (Erdemir, 2005:33).

II.1.4.6.Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram gereği sosyal sorumluluk kavramına uygun bir muhasebe sürecinin yürütülebilmesi için muhasebe kayıtlarının mevcut işletme durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekir. Örneğin bir mal alımı sırasında ambar memurunun sözlü ifadesi yerine, satıcının resmi faturası dikkate alınarak işlem yapılması gerektiğini ifade eder. Bu nedenledir ki muhasebe kayıtlarının öznel(sübjektif) kayıtlar yerine çek, senet, makbuz gibi nesnel(objektif) kayıtlara dayanılarak tarafsız ve önyargısız davranılması gerekir (Sevilengül, 2009:20).

II.1.4.7.Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı, işletmede uygulanan muhasebe politikalarının birbirini takip eden dönemlerde hiçbir değişiklik yapılmadan uygulanması esasını ifade eder. Bu kavramın amacı olarak, işletmenin finansal durumunun faaliyet sonuçlarıyla karşılaştırılabilir olması gösterilebilir.

Tutarlılık kavram gereği benzer işlem ve olaylarda kayıt düzeni ve işlem basamakları değişmemelidir eğer geçerli nedenler yüzünden değişiklik yapılırsa bu değişimin nedenleri ve sonuçları açıklanmalıdır. Gerekli görüldüğü takdirde işletmeler muhasebe uygulamalarında değişiklik veya düzenleme yapabilirler. Meydana gelen bu

değişikliklerin ve tabi parasal bir değişikliğe neden olduysa bu durumun tam açıklama kavramı gereği mali tabloların dipnotlarında açıklanması gerekir (Sanlı, TÜRMOB Yayınları-234, syf: 9-10).

II.1.4.8.Maliyet Esası Kavramı

Maliyet, işletmenin faaliyet alanına dahil olan mal ve hizmetlerin elde edilmesi sırasında katlandığı tüm fedakarlıkların parasal ifadesidir. İşletme elde ettiği bu mal ve hizmetleri muhasebe kayıtlarına geçirirken bunların maliyetlerini esas alması da maliyet esası kavramının temelini oluşturur. Ancak, para mevcudu, alacaklar ve maliyetlerinin belirlenmesi mümkün olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu esas dikkate alınmaz. Örneğin, satın alınan bir makinenin işletme aktifine alınıncaya kadar oluşan giderlerin maliyet esasına göre maliyetine eklenmesi gerekir. Çünkü satın alma, taşıma ve montaj için harcanan paralar da maliyete eklenir.

II.1.4.9.İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde tedbirli davranılması ve işletmenin ileride karşılaşılabileceği riskleri göz önünde bulundurması gereğini esas alır. İşletmelerin gelecekte doğabilecek olası gider ve zararlar için cari dönemde karşılık ayırmaları ve elde edilebilecek olası gelir ve karların gerçekleşmesinden sonra gelir hesaplarına kaydedilmesi bu kavram gereği yapılır. İşletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçek değerinden az veya fazla göstermesi bu kavrama aykırıdır (Kavak, 2006:7).

II.1.4.10.Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı, finansal tabloların onlardan yararlanacak ilgili tarafların anlayabileceği şekilde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Aynı zamanda

bu kavram gereği, mali tablolarda yer almayan fakat işletme karar alıcılarının kararlarını etkileyebilecek düzeyde veya gerçekleşmesi muhtemel durumların yaratacağı etkilere mali tabloların dipnotlarında yer verilmesi gerekir. Muhasebe bilgilerinin ilgililere mali tablolar aracılığıyla sunulması nedeniyle mali tablolarda açıklanmayan bilgilerin de karar verme durumunda ilgililere açıklanması gerekir.

Örneğin, muhasebe raporunda yalnızca borç miktarının yazılı olması yeterli değildir. İşletmenin mali durumu hakkında yorum yapılabilmesi için borcun niteliklerinin ve vadelerinin de açıkça belli olması gerekir (Ergin, 2010:34).

II.1.4.11.Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, muhasebede kullanılan bir hesabın veya ortaya çıkmış olan bir finansal bilginin bilanço ve gelir tablosuna bakarak bir karşılaştırma yapıldığında nispi ağırlık ve değerin etkili olabilecek düzeyde olması gerektiğini ifade eder. Bu kavrama göre söz konusu finansal bilgi verilecek kararları da etkileyebilecek düzeyde olmalıdır (Tanış, 2010:9).

II.1.4.12.Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, finansal nitelikli işlemlerin muhasebeye aktarılması sırasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında hukuki biçimlerinden çok özlerinin esas alınmasını öngörür. Genel mana da bakıldığında işlemlerin biçimleri ve özleri arasında farklılık arz etmezken, bazı istisnai durumlarda meydana gelebilir. Böyle bir durumda da yine özün önceliği kavramının esas alınması gerekir. Örneğin, işletmenin elinde bulunan vadeli müşteri çeklerinin dönem sonu işlemleri sırasında alacak senetlerine aktarılması ve reeskonta tabi tutulması özün önceliği kavramı gereğidir (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2010:9).

Tüm muhasebe temel kavramları düşünüldüğünde; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, parayla ölçülme ve dönemsellik kavramları hem işletmeyle ilgili hem de işletme ve muhasebe fonksiyonlarının arasındaki ilişkiyle ilgili kavramlardır. Diğer kavramlar ise tamamen muhasebe kayıt ve raporlama tekniğiyle ilgili kavramlardır (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2010:6).

II.1.5.Muhasebenin Türleri

Muhasebenin temeli ve amacı aynı olmakla birlikte, işletmelerin amaç ve faaliyetlerindeki farklılık, beraberinde çeşitli muhasebe türlerinin de ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Örneğin, mal alım satımı ile uğraşan bir işletmenin (ticaret ve pazarlama işletmesi gibi) muhasebesi ile üretim üzerine faaliyet gösteren bir işletmenin (üretim ve sanayi işletmesi gibi) muhasebesi, işletmelerin faaliyet ve işlemlerindeki farklılık nedeniyle yaptıkları muhasebe kayıtları da farklılık gösterecektir. Üretim yapan bir işletmede, muhasebe kayıtları yalnız mal alıp satan bir işletmede olduğu gibi alış ve satış kayıtlarından oluşmaz bunun yanında üretim yapan bir işletmede, üretimi yapılan mamulün maliyetini saptamak için üretimde kullanılan hammadde, malzeme ve işçilik gibi üretim unsurlarına ait kayıtlar da yer alır (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2008:10).

II.1.5.1.Finansal Muhasebe

İşletme faaliyetleri; tedarik, üretim ve pazarlamadan oluşur. Bunlardan tedarik ve pazarlama faaliyetleri, işletmelerin diğer işletmelerle veya kişilerle karşılıklı ilişkileri sonucu ortaya çıkarlar. Muhasebenin işletmeler arası veya işletmelerle diğer kişiler arasındaki karşılıklı ilişkileri sonucunda ortaya çıkan işlemleri kaydeden kısmına “**Genel Muhasebe**” veya “**Finansal Muhasebe**” denir. Diğer bir ifade ile muhasebenin

işletmenin üçüncü kişilerle ilişkilerini saptayan kısmına finansal muhasebe adı verilir (Küçüksavaş, 2001:3).

Finansal muhasebenin görevi; bir işletmenin varlık ve kaynaklarını belirlemek, bunlardaki değişiklikleri saptamak, gelir ve giderlerini karşılaştırarak faaliyet sonuçlarını mali tablolar aracılığıyla ortaya koymaktır. Esas itibarıyla ticari işletmeler bu muhasebe türünü kullanmaktadır (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2008:7). Finansal muhasebenin görevini tam anlamıyla yerine getirmesi işletmelere şu faydaları sağlar:

- Daha önce yapılmış bir işlemin varlığı, biçimi ve dayanağı hakkında gerekli bilgiyi verir. Gerekğinde belgeleyici bir öge olur. Örneğin, bir satışın hangi tarihte, nasıl ve hangi faturaya dayanılarak yapıldığı, bedelinin nasıl tahsil edildiği, finansal muhasebe kayıtlarına başvurularak saptanabilir.
- Belli tarihlerde yapılması gereken işlemlerin unutulmaması sağlanır. Örneğin, işletme üzerine çekilen bir poliçeye konan “kabul” şerhinin yarattığı borç senedi muhasebeleştirildiğinde, muhasebe kayıtları ödenecek bir senedin varlığını, senedin ödendiğini gösteren bir başka kayıt yapılmıyaya kadar, duyurmaya devam eder.
- İşletme varlıklarının, normal işlemler dışında, işletmeden çıkıp çıkmadığının kontrolünü sağlar. Örneğin, kasa mevcudu her gün, ambar mevcutları dönem sonlarında kayıtlarla karşılaştırılıp, olması gereken tutarın gerçekten mevcut olup olmadığı araştırılır (Sevilengül, 2009:14).

II.1.5.2.Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, işletme içinde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet verilerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi, sınıflandırılması, izlenmesi ve raporlanmasına olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, işletmenin daha çok iç yapısını ilgilendiren üretim faaliyetleri ile ilgili olduğundan, bu muhasebe dalına “ **Analitik Muhasebe**” ya da “**İşletme Muhasebesi**” adı verilmektedir. Aynı zamanda bu muhasebe dalı endüstri işletmeleriyle de ilgili olduğundan dolayı “ **Endüstri Muhasebesi**” , “**İmalat Muhasebesi**” ya da “**Sınai Muhasebe**” olarak da adlandırılabilir (Kartal, Gündüz ve Sevim, 2009:3).

Maliyet bilgi sisteminin sağladığı bilgiler maliyet muhasebesinin çalışma alanlarını, kapsamını ve amaçlarını ortaya koymaktadır. Maliyet muhasebesinin amaçları;

- Üretilen mamul veya hizmetin birim maliyetinin doğru hesaplanması,
- Endüstri işletmesinin faaliyetlerini kontrole yardımcı olmak,
- Kısa ve uzun dönem planlama faaliyetleri için gerekli maliyet bilgilerinin sağlanması,
- Endüstri işletmelerinde yönetimin alacağı kararlara yardımcı olmaktır,

şeklinde sıralanabilir (Hacıüstemoğlu, 2000:7).

II.1.5.3.Yönetim Muhasebesi

Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden elde edilen verilerle hareket eden yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin alacağı kararlar için ihtiyaç duydukları verileri üreterek sayısal bilgileri sunan muhasebe türüdür. Firma çalışanları ve yöneticilerinin kullandığı bu bölüm iç bilgi üretir. Planlama, örgütleme, eşgüdüm ve kontrol

aşamalarından oluşan yönetim süreci boyunca kullanılacak bilgilerin üretim ve sunumu yönetim muhasebesinin temel amacıdır (Sevilengül, 2009:15). Ayrıca performans ölçümünde yer alan önemli bilgileri sayısallaştırır.

Maliyet muhasebesinin yönetim muhasebesi ile olan ilişkisinin farklı biçimlerde ifade edildiği görülür. Kimi görüşlere göre maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin bir alt sistemidir. Yani, maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin önemli bir parçasıdır diyebiliriz. Kimi görüşlere göre de maliyet muhasebesi, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi arasında yer alan, bir yönüyle finansal muhasebeye diğer yönüyle de yönetim muhasebesine veri ve bilgi sağlayan ayrı bir muhasebe türüdür (Karakaya, 2007:8). Aynı zamanda iç ve dış raporlama sistemi arasındaki farklılık iç yönetime raporlanan yönetim muhasebe bilgisi ve dış kullanıcılara raporlanan finansal muhasebe bilgisi arasındaki pozitif ilişkiyi gölgeleyemez (Akgün ve Kılıç, 2013:26).

II.1.5.3.1. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki Farklılıklar

Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe arasındaki farklılıklar şöyle sıralanabilir:

➤ Finansal muhasebe genel anlamda geçmişe dönük olup “gerçekleşmiş” olay ve işlemlere ait verilerle ilgilidir. Halbuki, yöneticilerin geçmişi değiştirecek kararlar almaları söz konusu olmadığından, tüm yönetim kararlarının geleceğe dönük olarak alınması zorunludur. Bu bakımdan, geçmişe ait veriler yönetim muhasebesinde geleceğe dönük önlem ve kararlara ışık tutabildiği ölçüde geçerlidir.

➤ Veri işleme bakımından finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki en önemli fark, analizler konusunda karşımıza çıkar. Finansal muhasebede

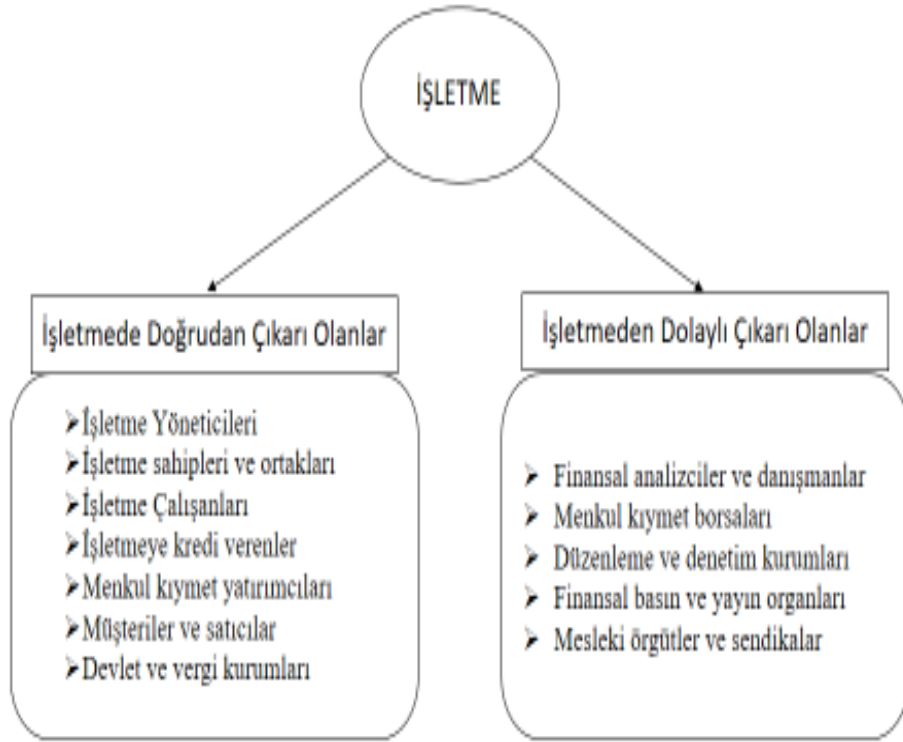
analizler minimum düzeyde olup, hemen hemen tümüyle defter kayıtlarının yazılabilmesi için gerekli parasal tutarların elde edilmesine yöneliktir. Oysaki, yönetim muhasebesinde hem defter kayıtları için çok daha ayrıntılı analizler gereklidir, hem de bilgilerin yorumlanmasına dönük analizler başlı başına bir yer tutar.

➤ İşletme dışındaki kişiler işletmeyi bir bütün olarak gördüklerinden, finansal muhasebe için önemli olan bu bütünün finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını ortaya koyan raporların düzenlenmesidir. Bu nedenle, finansal muhasebe de hazırlanan bilanço ve gelir-gider tablosu, işletmenin tümüne ait raporlar halinde karşımıza çıkar. Yönetim muhasebesinde ise sadece işletmenin bir bütün olarak durumunu gösteren raporlar değil, aynı zamanda ve belki daha önemlisi, işletmeyi oluşturan her bir ana parçanın durumunu ayrı ayrı ortaya koymak amacını güden “bölümsel” raporlar düzenlemesi de zorunludur (Büyükmirza, 2009:30-34).

II.1.6.Muhasebe Bilgilerinden Yararlananlar

Muhasebenin ürettiği bilgilerden işletmede doğrudan veya dolaylı çıkarı bulunan birçok grup yararlanmaktadır. Bu grupları Şekil 4’te görülebileceği gibi işletme faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz sonuçlarından doğrudan etkilenen *işletmeden doğrudan çıkarı olanlar* ve karar alırken muhasebe bilgi ve raporlarından faydalanan *işletme faaliyet sonuçlarıyla dolaylı biçimde ilgisi olan kişi ve kuruluşlar* şeklinde ayrıma tabi tutabiliriz (Çonkar, Ulsan ve Öztürk, 2008:8-11).

Şekil 4. İşletme İle İlişkili Gruplar



II.1.7.Muhasebenin Diğer Bilim Dalları İle İlişkisi

Muhasebenin bilgi alışverişi için karşılıklı ilişki içinde olduğu birtakım bilim dalları vardır. Burada muhasebenin ilişki içinde olduğu bu bilim dallarına kısaca değineceğiz:

II.1.7.1.Muhasebe ve Ekonomi İlişkisi

Muhasebe ve ekonomi bilimi arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle ekonominin tanımına yer vermekte yarar vardır. Ekonomi: “sonsuz olan insan ihtiyaçlarını, kıt kaynaklarla karşılama çabasıdır.” Ekonomi açısından temel sorun kaynakların kullanımında kendini gösterir. Kaynakların sınırlı fakat ihtiyaçların sonsuz olması, “kaynakların en verimli kullanımı gerekliliğini” ekonomik olaylardaki kararların odak noktası haline getirmektedir. İşte bu nokta muhasebenin yerine getirdiği fonksiyonun önemini ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe ekonomik olaylara ilişkin kararların verilmesinde

gerekli olan bilgileri sağlamaktadır. Muhasebenin temel uğraş alanı ekonomik faaliyetler ve bunlara ilişkin kararlarda kullanılan bilgilerin oluşturulmasıdır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin, yanlış ekonomik kararlara kaybedecek zamanı ve kaynağı olmadığı düşünülürse, sağlıklı işleyen bir muhasebe sisteminin ülkemiz işletmeleri için büyük önem taşıdığı göz ardı edilmemelidir (Ergin, 2010: 28-29).

II.1.7.2.Muhasebe ve Bilgisayar İlişkisi

Günümüzde küreselleşme ile bütün dünyanın bir pazar olarak kabul edilmesi ve ağır rekabet koşulları altında alınacak kararlar için ihtiyaç duyulan bilgilerin miktarı, çeşidi, karmaşıklığı bu bilgilerin takibini ve işlenmesini güçleştirmekte daha fazla zaman almaktadır.

Bilgisayarların muhasebede yer alan rutin, ayrıntılı ve zaman alan işlemleri büyük ölçüde ve hızla yapması, muhasebecilerin işini azaltmasının ötesinde onlara analiz yorum ve yönetime katkıda bulunma görevlerini yapmalarına daha fazla imkan yaratmıştır. Bunları göz önüne aldığımızda, günümüz muhasebecileri bilgisayar donanımı, yazılımı, telekomünikasyon ve bunların oluşturduğu bilgi sistemleri konusunda yakından ilgili ve bilgili olmak durumundadırlar (Ergin, 2010:28).

II.1.7.3.Muhasebe ve İşletme Bilimi İlişkisi

İşletme bilimi, işletme dediğimiz ekonomik amaçlı örgütlerin hedeflerine ulaşabilmesi için; üretim, finans ve pazarlama gibi işlevleri en etkin biçimde yürütmeye yönelik araştırma ve analizler yaparak işletme için yeni politikalar geliştirir. İşte işletme bu gibi işlevleri en iyi şekilde yerine getirerek işletmenin alacağı kararlarda kullanılacak bilgilerin çoğu muhasebe faaliyetleri sonucu üretilmektedir.

II.1.7.4.Muhasebe, İstatistik ve Yöneylem Araştırması

İstatistik ve yöneylem araştırması, işletme yöneticilerine karar vermekte kullanabilecekleri karar yöntemleri ve teknikleri üretirler. Mali tablo analizi yaparak işletmeler hakkında değerlendirmeler yaparken kullanılabilir trend analiz aslında bir istatistik tekniğidir. Aynı şekilde yönetim muhasebesi uygulamalarında kullanılabilir doğrusal programlama teknikleri de yöneylem araştırmasının ortaya koyduğu yöntemlerden biridir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2008:12).

II.1.7.5.Muhasebe ve Matematik İlişkisi

Çağımızda, soyut-somut hemen her şey matematiksel modeller aracılığıyla ifade edilmeye çalışılmaya başlanmıştır. Özellikle sosyal bilimlerdeki belirsizlikten çok belirsizliğin hakim olduğu alanlarda, istatistik en uygun araçları sağlamaktadır. Muhasebe, finansal işlemlerin kaydında kullandığı dört işlemin dışında, yeni bilgilerin üretilmesinde, kullanılmasında ve yorumlanmasında, basitten karmaşığa doğru her türlü istatistiksel yöntemden yararlanmaya çalışır. Örneğin mali tablo analizlerinde trend analizi ve oran analizi, yönetim muhasebesinde doğrusal programlama teknikleri vb. sıkça kullanılan matematik temelli analizlerdir (Ergin, 2010:28).

II.1.7.6.Muhasebe ve Hukuk İlişkisi

Muhasebe kayıtlarının yapılması veya mali tabloların düzenlenmesinde devletin ortaya koyduğu birtakım yasal düzenlemelerin de dikkate alınması gerekir. Aynı zamanda, ilgili yasal düzenlemeler yapılırken muhasebe ilke ve tekniklerinin gözetilmesi gerekir. Vergi hukuku, borçlar hukuku, ve ticaret hukuku gibi alanlarda çıkarılacak kanunlar bu ilişkinin en fazla ortaya çıktığı birimlerdir. Örneğin gelir ve kurumlar vergisinin hesaplanması için temel oluşturan karın belirlenmesi muhasebe yöntemlerine dayanır, ayrıca

muhasebe de karı hesaplarken mevcut kanuni mevzuata uymak zorundadır (Çonkar, Ulsan ve Öztürk, 2008:12).

II.1.7.7.Muhasebe ve Finans İlişkisi

Finans Yöneticileri, karar vermede kendilerine yardımcı olması amacıyla muhasebe verilerine yoğun olarak başvurumaktadırlar. Firma muhasebecileri, genel olarak, finansal raporların geliştirilmesinden, geçmişe ait performansın belirlenmesinde yöneticilere yardımcı olan ölçütlerin hazırlanmasından, firmanın geleceğe doğru yönlendirilmesinden ve vergi ödemeleri gibi bazı yasal yükümlülüklerin firma tarafından yerine getirilmesinden sorumludurlar. Muhasebecinin bu rolü, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynak değişim tablosu gibi mali tabloların hazırlanmasını da barındırmaktadır. Firmaya yatırım yapanlar ve diğer çıkar sahipleri, firmanın gelişmesini izlemede kendilerine yardımcı olmak üzere, düzenli olarak finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar. Muhasebeciler, bu bilgileri bilançoda, gelir tablosunda, öz kaynak değişim tablosunda, fon akım tablosunda veya nakit akım tablosunda özetlerler (Acar, 2012).

II.1.8. Muhasebe Uygulamasını Zorunlu Kılan Nedenler

Muhasebe bilgi sistemine yapılan kayıtların bir kısmı yasal zorunluluklar nedeniyle, bir kısmı ise işletmeyle ilgili çıkar gruplarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılır.

II.1.8.1.Yasal Zorunluluklar

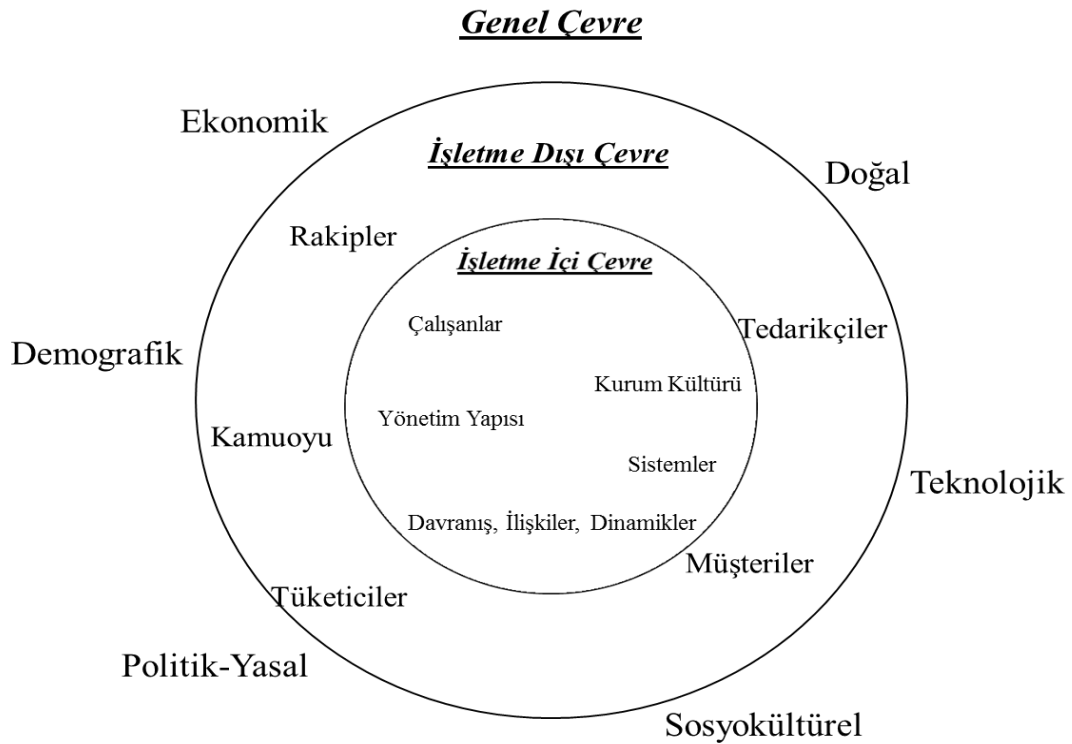
Dönem başı öz sermayesinin tespiti, dönem içerisinde işletmede meydana gelen değişimlerin takibi ve buna bağlı olarak dönem sonu öz sermayesinin bilinebilmesi için, muhasebe uygulamasına ihtiyaç vardır. İşletmeler, istemeseler bile yasalar gereği belirli kurallara göre muhasebe kayıtlarını yapmaya zorlanmaktadır. Muhasebe uygulamasını

gerekli kılan yasal zorunluluklara örnek olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu(K.D.V.K. Mad. 54) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği verilebilir.

II.1.8.2.İşletmeyle İlgili Çıkar Gruplarının Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması

Artan işletme fonksiyonları ile birlikte, işletmeyle ilgili çıkar gruplarının sayısı da belli ölçüde artmıştır. Bu çıkar grupları Şekil 5'te de görüldüğü üzere; **yöneticiler, işletme sahip veya ortakları, kredi kurumları, işletmede çalışanlar, sendikalar, müşteriler, tedarikçiler ve yatırımcılar** şeklinde özetlenebilir. Bütün bu menfaat grupları, işletme hakkında ihtiyaç duydukları bilgileri muhasebeden sağlarlar.

Şekil 5. İşletmenin İç (Mikro) ve Dış (Makro) Çevresi



Yöneticiler, karar alırlarken, geleceğe yönelik planlar yaparken muhasebenin sağladığı verileri kullanmak zorundadırlar. Alınan kararların sonuçlarının kontrolü de yine muhasebenin sağladığı verilerle mümkün olmaktadır. Günümüzde giderek büyüyen ve

bünyeleri karmaşık bir hal alan işletmelerin, muhasebe bilgileri olmaksızın başarılı bir şekilde yönetilebilmeleri mümkün değildir.

Yöneticiler planlama ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirirken zamanında hazırlanmış detaylı muhasebe raporlarına gereksinim duyarlar. Örneğin bir şirketin yöneticisi;

- *Nakit mevcudu borçları ödemek için yeterli midir?*
- *Alıcılar borçlarını zamanında ödüyorlar mı?*
- *Ürünlerimizin birim maliyetleri hangi düzeydedir?*
- *Hangi gider türleri bütçede öngörülen tutarları aşmıştır?*
- *Çalışanların ücretine bu yıl zam yapma imkanımız olacak mı?*
- *Hangi ürünler daha karlı?*
- *Kapasiteyi genişletmek için ne kadar borçlanmamız gerekiyor?*
- *Stok kararları, üretim kararları, halka arz kararları hangi unsurlara göre*

veriliyor?

➤ *Fon sağlama ve eldeki fazla fonu değerlendirme amaçlı finansman yönetimi hangi düzeyde?*

gibi soruları cevaplayabilmek için muhasebe detaylı raporlar hazırlar. Hazırlanan raporlar işletme yöneticileri için; finansal karşılaştırmaları, ileriye yönelik tahminleri ve gerekli bilgileri barındırır (Küçüksavaş, 2001:7-8).

İşletmede çalışanlar gelirlerinin devamlılığını takip etmek için işletmenin mali durumu ile ilgilenebilir. Ancak ülkemizde muhasebenin gerçek önemi iş çevrelerinin çoğunluğu tarafından yeni anlaşılırken çalışanların muhasebe verileri ile ilgileneceğini düşünmek iyimser bir bakış açısı olacaktır.

Sendikalar işletme ile yapılacak zam vb. görüşmelerde bu tablolara dayanarak pazarlık yaparlar.

İşletmeye yatırım yapacak olanlar, karar aşamasında işletmenin mali tabloları ile ilgilenir. İşletmeye borç verenleri, aynı ve nakdi borç verenler olarak sınıflandırmak mümkündür. İşletmenin tedarikçileri, mali durum ile ilgili olumsuz bir algıya sahiplerse, vadeli satış yapmayabilir, daha kısa vadelerle satış yapabilir veya daha az miktarda mal satma yolunu seçebilir. Kredi veren kuruluşlar verecekleri kredilere ilişkin karar verme noktasında yapacakları analizlerde işletmenin mali tablolarından faydalanır. Devlet ise vergi geliri nedeniyle muhasebe ve mali tablolarla ilgilenirler.

II.2.Muhasebe Bilgi Sistemi

Yaşadığımız çağda rekabet ortamındaki yoğunlaşmanın ve bilgi teknolojilerindeki yeniliklerin meydana gelmesi işletmelerin faaliyette bulunmaları için yeni yönetim anlayış ve yaklaşımlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum işletmelerin planlama ve kontrol işlevlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duydukları bilgi gereksinimini artırmıştır (Şakrak ve Buran, 2010:6).

Literatürdeki tanımlara bakıldığında ortak görüşün, muhasebe bilgi sisteminin, işletme iç ve dış çevresinde yer alan finansal bilgi kullanıcılarına, işletme faaliyetlerinin başarılı bir planlama ve denetim süreciyle birlikte devam edebilmesinde ihtiyaç duyulan bilgileri mali tablolar aracılığıyla sunan bir bilgi sistemi olarak görüldüğüdür (Dinç ve Varıcı, 2008:70).

MBS den beklenen üç unsur vardır. Bunlardan birincisi, işletmenin yasal raporlama düzeninin ihtiyaç duyduğu bilgilerin elde edilmesini sağlamak. İkinci unsur ise doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerini ihtiyaç duyan birimlere iletmektir. Üçüncü ve son

unsur ise işletmelerin olası risk durumlarından ve muhasebe bilgilerinin işletme içinde ve dışında kötüye kullanılmasını engellemektir (Şakrak ve Buran, 2010:6).

MBS, işletme sahip ve yöneticilerinin aldığı kararlara göre yapılan faaliyetler(alım-satım, ödeme yapma...) ve bu faaliyetlerin kaynağı olan sermaye ve borçlarda meydana gelen değişimleri gösterir. MBS, işletmenin varlıklarının, sermayesinin ve borçlarının ne olduğu, parasal değerlerinin nereden nereye geldiği, ne gibi değişikliklere uğradığı ve bu değişikliklere neyin sebep olduğu, faaliyetlerin sonunda ne elde edildiği veya ne kaybedildiğinin bilinmesi için kullanılır. Kısaca varlıkların, sermayenin ve borçların miktarının hesaplanarak ekonomik faaliyetlerin belirlenmesi, izlenmesi ve sonuçların ölçülmesi bu sistem gereği yapılır (Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli, 2008:8).

MBS, yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden birini oluşturmanın yanında, genelde, işletme içi eylemlerle yani işletmede oluşan nakit akışı ile ilgilenir. MBS' nin iki temel amacı vardır. Birincisi; işletmenin varlıkları üzerinde koruyuculuk işlevini yerine getirirken, varlıklarda zaman içerisinde meydana gelen değişimleri belirlemek. İkincisi; işletmenin finansal durumu ve faaliyetlerinin sonucuyla ilgili taraflara bilgi sağlamaktır (Akgün ve Kılıç, 2013:23).

MBS' nin işlevini sağlıklı bir şekilde yürütebilmesi ve sistemin işlemesi için gerekenler işletme personeli ve haberleşme araçlarından oluşur. MBS' nin işletmenin farklı ihtiyaçlarına cevap vermesi hazırlanan doğru, güvenilir ve tam zamanındaki raporlar vasıtasıyla mümkün olmaktadır. Muhasebenin bir sistem yaklaşımı içinde değerlendirilmesinin önemi evrensel anlamda günden güne daha iyi kavranıyor. Bu yüzden de elde edilen bilgilerin ilgili bilgi kullanıcılarına zamanında ve düzenli bir biçimde ulaştırılmasının ne kadar gerekli olduğu sürekli vurgulanmaktadır (Güney, 2013:278).

MBS, işletmelere ihtiyaç duyulan bilgileri açıklarken yasal düzenleme ve standartlar çerçevesinde ve mesleki yeterliliğe sahip olan meslek mensupları vasıtasıyla yürütülecek bir muhasebeleştirme süreci yürütür ve bu süreç MBS' nin temelini oluşturur. İyi tasarlanmış ve iyi işleyen bir MBS, işletmelerin en iyi şekilde yönetilebilmesi için ele geçmiş bir fırsat niteliğindedir.

MBS de, veri veya bilgiler girdi-işleme-çıktı gibi her sistem de olan basit bir akış izler. Bu akışa göre öncelikle toplanan veri veya bilgiler belgeler halinde sisteme eklenir, daha sonra sistem içerisinde işlenen belgeler bilgi-işlem faaliyetlerinin yardımıyla çıktılarına dönüştürülerek ilgili birimlere ulaştırılır ve böylece süreç tamamlanmış olur (Gökdeniz, 2005:87).

Etkili bir MBS, işletmenin nakit ödeme veya nakit çıkışlarının muhasebe kayıtlarına zamanında aktarmayı, personel ve örgüt yapısıyla ilgili muhasebe sisteminin düzgün olarak çalışmasını ve zamanla işletmede değişen sisteme uygunluğu sağlamalıdır. Ayrıca esnek bir muhasebe sistemi ve iyi bir gelir-gider ilişkisi de kurmalıdır (Akgün ve Kılıç, 2013:24).

II.2.1.Muhasebe Bilgi Sisteminin Sağladığı Katkılar

MBS, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasında ve verimliliğinin artırılmasında önemli katkılar sağlar. Bu katkıları şöyle sıralayabiliriz:

➤ Ürün ve Hizmet Kalitelerinin Geliştirilmesi ve Maliyetlerin Azaltılması;

MBS, sistemleri sürekli izleyerek oluşabilecek büyük hataların önüne geçer eğer geçilemiyorsa bile yöneticilerin alternatif çözümler üretebilmelerine olanak sağlar. MBS tarafından yapılan bu izleme işlemi eş zamanlı olarak mevcut ürün ve hizmet kalitelerinin korunmasına ve maliyetlerin azaltılmasına olanak sağlar.

➤ **Karar Almanın Geliştirilmesi;** MBS, çalışanların yerinde kararlar alabilmesi için gereksinim duydukları, zamanında, doğru ve güvenilir bilgileri sağlar. Örnek verecek olursak, yöneticilerin işletmelerindeki satış istatistiklerini iyi incelemek için müşterilerinin stok verilerini ellerinde bulundururlar. Bunun nedeni ise işletme satışlarında meydana gelebilecek olağan dışı değişikliklere neyin sebep olduğunu kolayca tespit etmek ve uygun çözümü bulmaktır.

➤ **Bilgi ve Uzmanlığın Paylaşılması;** MBS, ürün ve hizmet faaliyetlerini geliştirebilmek ve rekabet üstünlüğü elde edebilmek adına bilgi ve uzmanlık konusunda yönetimle birlikte çalışır (Sürmeli ve diğ., 2005:44-45).

II.2.2.Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi

İnsanların çeşitli ve sınırsız ihtiyaçları vardır ve bu ihtiyaçları kendi başlarına üretmeleri imkansız olduğu için değişik mal ve hizmetler farklı kişiler tarafından üretilir. Bu yüzden insanlar ihtiyaçlarını karşılamak için başkalarının üretmiş olduğu mal ve hizmetlerden yararlanırlar.

İşletmeler mal ve hizmet üretmek için çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. İşçi çalıştırırlar, hammadde, malzeme satın alır, mal alır ve satarlar, bunlara bağlı olarak para tahsilatı ve ödemeleri ile çok sayıda benzer işlem yapılır. İşletmelerin faaliyetleri sırasında varlıkları ve kaynaklarında değişimler meydana gelir. İşte muhasebe yapılan faaliyetleri ve bu faaliyetlere bağlı olarak meydana gelen değişimleri tespit ederek yeni kararların alınmasında bu değişimleri tekrar kullanılabilir ve faydalı bilgiler haline getirir (Salık, 2002:1).

Geçmişte, muhasebe sistemlerini, finansal tabloların ve raporlamalar için işletmelerin oluşum verilerine göre düzenlenmekteydi. Dahası, işletme verileri öncelikli

olarak yöneticiler için birinci plandaydı. Muhasebe sistemlerinin ise işletme kararları üzerine olan rolleri ikinci planda kalıyordu. Yaşadığımız çağ da ise söz konusu rol artık tersine dönmüş durumda olup muhasebe sistemlerinin işletmeler için ne kadar önemli bir kaynak olduğu anlaşılmıştır (Gökdeniz, 2005:87).

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetim ve uygulamalarında değişim ihtiyacını ortaya çıkarmış. Değişimle birlikte yönetim karar süreçlerini esas alan muhasebe sisteminin de yeni arayış içine girme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu değişim ihtiyacı, MBS' nin yönetim açısından önemini bir kat daha artırmıştır. Günümüz işletmeleri açısından, muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgilerin niteliği kadar, tam zamanında fiili ve öngörü bilgileri sunması, gerek çevre gerek işletmede yaşanan değişimlere hızla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olması önem kazanmış durumdadır (Şakrak, 2013:2).

Geçmiş yıllarda işletmede olan mali nitelikli olayların kayıt edilmesi amacıyla faaliyet gösteren MBS, günümüzde alınacak kararların tam zamanında ve yerinde alınmasında vazgeçilmez bir unsur olmuştur. Bu niteliği ile MBS işlemler için ihtiyaç duyulan faydalı bilgileri en hızlı şekilde sunma ve yönetsel kararların alınması aşamasında daha etkin ve daha verimli çalışma sorumluluğunu taşımaktadır. İşletme yönetimi MBS' yi başlarda yönetimin etkinlik ve başarısının ayrılmaz bir parçası olarak görüyorlardı ancak MBS' ler işletmenin stratejik öneme sahip bazı uzun vadeli kararlar almasında yetersiz kalabilmektedir (Alagöz, Öge ve Koçyiğit; 2013:28).

MBS, işletmenin amaçlarına planlı ve sistematik bir şekilde ulaşmasını sağlamaya yönelik olmasının yanında ayrıca, bilgi işleme sistemleri MBS' nin temel yapı taşını oluşturur. Her işletme kendi işletmesi için kuracağı MBS' nin bütün aşamaların

üstesinden en iyi şekilde gelmesi gerektiğine inanır. Bir diğer ifade ile muhasebe bilgi sisteminin oluşturulmasına karar veren işletmeler, sistemin ayrıntılı tasarımını ve uygulamasını yapmalıdırlar. Muhasebenin bir sistem anlayışı içerisinde ele alınmasının önemi küresel anlamda gün geçtikçe daha iyi kavranmakta, bilgi kullanıcılarına düzenli ve zamanında bilgi akışı sağlanması gerektiği sürekli vurgulanmaktadır. Bu nedenle MBS, yönetimin ve işletmenin geleceği ile alakalı bilgiyi nasıl kullanacağını belirten günümüz işletmeleri için stratejik düzeyde önem arz eden bir rekabet aracıdır (Dinç ve Abdioğlu, 2009:164-165).

II.2.3.Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojileri

Günümüz küreselleşen dünyasında rekabetin hızlı ve yoğunlaşarak artması bilginin ne kadar önemli olduğunu bir kez daha vurgulamıştır. İşletmelerin böyle bir ortamda ayakta durabilmeleri için iyi işleyen ve ayrıntılı raporlar sunabilen bir bilgi sistemine sahip olmaları gerekmektedir. Bilgi sistemini, toplanan bilgilerin işletmenin amaçlarına ulaşmak gayesiyle planlama, sınıflama, analiz, raporlama gibi belli aşamalardan geçerek karar almaya yardımcı olacak bilgilere dönüştüğü bir sistem olarak ifade edebiliriz. Yönetim Bilgi Sistemi ise tüm bilgi sistemlerini bütünleşik bir çatı altında toplayan ve bir işletmede yer alan pazarlamadan muhasebeye kadar birbiriyle ilişkili olan bütün bölümler arasında bilgi alışverişinin sağlandığı bir sistemler yumağıdır.

Esas işlevinin işletme yöneticilerinin karar almaları aşamasında onlara yardımcı olacak faydalı bilgileri sağlamak olan muhasebe, YBS' nin bel kemiğini oluşturmaktadır. Sürekli yenilenen bilgi teknolojileri YBS' nin ve hatta ona bağlı olan muhasebe sistemlerinde de değişmelere neden olmuştur. İlk zamanlar muhasebede defter tutma ile devlet birimlerine verilecek beyanname ve bildirgeleri düzenlemek için kullanılan bilgisayar

yazılımları, zamanla müşteri takibi, stok kontrolü, banka hesaplarının takibi gibi faaliyetler içinde kullanılmaya başlanmıştır (Ersoy, 2012:19).

Bilgisayar ortamında, uygulanan muhasebe sistemleri, hızlı, kesin ve çok güvenilir olması nedeniyle işletmelerce tercih edilmektedir. Diğer bir özelliği ise, işletmelerin geniş bir alana yayılmış olan verilerinin yüklenip, saklanabilmesi, bilgisayar teknolojisi ile mümkün olabilmektedir. Ancak, bilindiği gibi, söz konusu teknolojinin muhasebe sistem ve organizasyonunda kullanımının işletmelere getireceği maliyet yükü de oldukça yüksektir (Gökdeniz, 2005:88).

İşletme bünyesinde yer alan birim ve faaliyetleri bilgisayar ortamında entegre eden “Kurumsal Kaynak Planlaması-KKP (Enterprise Resource Planning-ERP) adlı programlar çıkmıştır. Bu sistemle elektronik ortamda bir veri tabanında toplanan verilere daha rahat ulaşım imkanı sağlanmıştır. (Ersoy, 2012:19). Bu nedenle işletmelerde KKP programlarının kullanımı her geçen gün hızla artmaktadır.

İşletmelerde KKP programlarının hızla çoğalmasının temel nedeni KKP programlarının işletme faaliyetlerindeki etkinlik ve verimliliği arttıracığının düşünülmesidir. Genel olarak işletmeler KKP’ dan bilgi maliyetleri gibi birtakım maliyetlerin düşürülmesiyle işletme performanslarının iyileşmesini beklerler. Fakat böyle bir iyileşmenin söz konusu olması için öncelikle işletmelerin KKP programlarıyla rekabet ortamında elde ettikleri mali kazançlardan tüketicilere düşük fiyatlarla sunmaları ve aynı zamanda işletmelerin her daim yeni sistem ve yaklaşımlara uyum sağlayabilmeleri gerekir (Yavuz, 2014:48; Demir ve Bahadır, 2006:1).

III.BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ

III.1.Denetimin Tanımı

Bilindiği gibi denetim, yönetim biliminin ana işlevleri arasında yer alır ve bir örgütün amaçlarına ulaşp ulaşmadığının tespitine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsar. Dolayısıyla denetim, özü itibariyle bir savunma mekanizmasıdır ve önceden belirlenmiş bir takım normlara aykırılık olasılığına (denetim ihtiyacını doğuran bir riskin varlığına) dayanır (Çalgan ve diğ., 2008:33).

Denetim kavramı, Latince kökenli bir kelime olup işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir.

Denetimin Türkçe’de yaygın olarak kullanılan anlamı, Türk Dil Kurumu’nun yaptığı tanımda karşılığını bulmaktadır. Bu tanıma göre, “denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir.”

Hukuki anlamda denetleme ise “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.”

Avrupa Komisyonu’da denetimi şu şekilde tanımlamıştır, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir (Kütük, 2008:8).

Denetim, olması gereken ve gerçekleşen durum arasındaki karşılaştırmayı ifade eden murakabe; defterlerin ve kayıtların kontrol edilmesini ifade eden revizyon; ara ara

yapılan gözden geçirme işlemiyle işlerin yasalara ve yönetmeliklere uygun yapıp yapılmadığının tespit edilmesini ifade eden teftiş benzeri kavramların hepsini kapsayan temel bir kavramdır denebilir.

III.2.Denetimin Unsurları ve Özellikleri

Yukarıdaki denetim tanımlarından yola çıkılarak denetimin özelliklerini;

Denetim bir süreçtir. Bu da denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu ortaya koyar. Bu süreç; denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgililere sunulması aşamalarını içermektedir. Bu bakımdan denetim süreci, bilgi üretme ve karar verme süreci olarak da düşünülmelidir (Çalgan ve diğ., 2008:34).

Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir. Bu ifade ile muhasebenin iktisadi bilgileri toplama, ölçme ve raporlama fonksiyonları anlatılmak istenmiştir. İşletme denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında işletme mali tablolarını ve iktisadi faaliyet raporlarını denetim faaliyetini yürüten uzman denetçiye sunar. Faaliyet raporları bir işletmenin belli bir döneme ait işletme faaliyetleri hakkındaki yönetimin iddialarını içeren raporlardır. Bu iddialar hakkında gerekli incelemeyi yapan uzman denetçi yönetimin sunduğu raporların gerçeklik, doğruluk ve güvenilirliğini tespit ederek onaylar (Güredin, 2000:5).

Denetim, belirlenmiş ortak ölçütlere dayanır. Denetçi sonuç ve bulgularını ilgili taraflara bildirmek için bir ortak haberleşme dili kullanır. Bu dil önceden belirlenmiş hedefler, standartlar ve ölçütleri esas alır.

Denetim tarafsız ve önyargısızdır. Denetçi yapacağı incelemelerde taraf tutmadan ve önyargıyla yaklaşmadan denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütmeli ve topladığı yansız delillere dayanarak titizlik içinde elde ettiği sonuçları ilgililere iletmelidir.

Denetim geleceğe yöneliktir. Denetim, her ne kadar işletmelerin geçmişteki faaliyet ve durumlarını dikkate alarak bir sonuca ulaşmaya çalışsa da denetimle asıl hedeflenen işletmelerin geçmiş zararını telafi etmekten öte gelecekte oluşabilecek risk durumlarını ve bu durumların neden olacağı zararları önleyici nitelikte önlemler almasını ifade eder. Kısaca denetim için önceden yapılmış bir gelecek sigortası diyebiliriz (Erdoğan, 2002:56).

Sonuçları raporlama. Bu denetimin son aşamasıdır. Uzman denetçi, yaptığı denetimle ilgili görüşünü detaylı bir şekilde hazırlayacağı denetim raporu ile ilgililere sunar. Uygulamada yazılı olarak hazırlanan denetim raporu denetimin şekline ve denetim raporundan faydalanan kesime göre farklı şekillerde de sunulabilmektedir (Bozkurt, 2006:25).

III.3.Muhasebe Denetiminin Tarihi

Muhasebe denetiminin ilk olarak nerede, ne zaman ve nasıl başladığı hususunda kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Fakat tarihsel araştırmalara göre muhasebe denetiminin M.Ö. 3000’li yıllara kadar uzandığı söylenebilir. Diğer tüm meslekler gibi denetim de çevresinde meydana gelen iktisadi ve finansal alandaki gelişmelere uyum sağlamak amacıyla zaman içinde değişimler göstermiştir.

Muhasebe denetimi, gelişim aşamasında muhasebe denetim anlayışında ve bu denetim faaliyetleri ile ilgili kesimlerde değişiklikler meydana gelmiştir. Başlarda denetim sadece işletme yöneticilerini ilgilendirirken ilerleyen zamanlarda devlet, yatırımcılar ve

işletme borç veren işletmeyle alakalı diğer grupları da etkilemeye başlamıştır(Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009:129; Güredin, 2007:16).

Denetim alanında çeşitli çalışmalar yapılmış olmasına rağmen, sanayi devriminden önce muhasebe denetimi, bugünkü anlamıyla bir meslek olarak görülmezken. Sanayi Devriminden sonra, muhasebe denetiminde çeşitli açılardan önemli gelişmeler yaşanmıştır.

Bu gelişmeler;

➤ 1900’lerde muhasebe kayıt ve belgelerinde hata veya hilenin varlığını ortaya çıkarmak için bütün belgelerin incelenmesi yoluyla yapılan “Belge Denetimi”,

➤ 1900-1930 yılları arasındaki sürede işletmelerin mali tablolarındaki bilgilerin doğru olup olmadığını tespit etmek için mali tabloların bir bütün içinde ele alınmasıyla yapılan “Mali Tablo Denetimi”,

➤ 1930’lardan günümüze kadar ulaşan işletmelerde uygulanan muhasebe ve iç kontrol yapılarının incelenmesinin esas alındığı “Sistemlere Dayalı Denetim”,

➤ Denetim ve bilgi teknolojileri alanlarında yaşanan gelişmelerin işletmelere de yansmasıyla muhasebe kayıt ve belgelerinin yanında işletmedeki diğer faaliyetlerinde denetlenmesini sağlayan “Yönetim Denetimi”,

➤ 2000’lerden sonra ortaya çıkan ve büyük ölçüde zarara neden olan muhasebe skandallarının da etkisiyle yapılan “Risk Temelli Denetim”,

şeklinde beş başlık altında sıralanabilir (Haftacı, 2011:1-2). Denetimde yapılan bu değişiklik ve yenilikler denetimin işletmeler için ne kadar hayati değer taşıdığını göstermiştir.

III.4.Denetimin Önemi

Yönetimin beş fonksiyonundan biri olan denetim, örgütlerin başarısı açısından önemli bir işleve sahiptir. Denetim, yönetimin planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon(eşgüdüm) fonksiyonlarından sonra gelmekle birlikte esas itibariyle bu dört fonksiyonun birleşmesi sonucunda meydana gelen çıktı üzerinde bir değerlendirme yapılması, yeni stratejilerin, ve politikaların oluşturulmasının yanında yeni bir yönetim felsefesinin belirlenmesi açısından hem yönetim faaliyetinin geribildirimini sağlayan, hem de mevcut örgüt yapısının dinamik bir yapıya kavuşmasına katkı sağlayan bir araçtır. Bu bakımdan denetim, öncelikle yönetimin sorumluluğunda olan bir faaliyettir (Bozkurt, 2013:57; Aslan, 2010:64).

Denetim, elde edilen bir bilgi hakkında ulaşılan verilerin değerlendirilmesi ve bu bilginin önceden kabul edilen belirli standartlar ile karşılaştırılarak uygunluğunun raporlanmasıdır. Muhasebe ile denetleme, hangi açıdan ele alınırsa alınsın bu iki kavramın tanımlarının örtüştüğü, belirli dayanaklara göre oluşturulan somut kanıtların her ikisi içinde benzer olduğu görülür. Bu da muhasebe ile denetimin birbiri ile çok yakından ilişkili olmasından kaynaklanır; dahası muhasebe ile denetim iç içedir; bunlardan biri öbürünün tamamlayıcısı ve devamı niteliğindedir. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise muhasebenin dayanaklara göre kanıtlara uygunluğunun sağlamasıdır. Kısaca muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır denilebilir (Haftacı ve Badem, 2011:10; Yazıcı, 2003:105).

Yapılan denetimin sonucunun devlete ya da çıkar ilişkisi içinde olduğu kişilere sunulması şarttır. Bir şirketin pay sahiplerine, ortaklarına veya üçüncü kişilere firma hakkında bilgi ve belgeleri sunması zorunludur. Devleti ilgilendiren kısmın katma değer vergisi veya kurumlar vergisi olabileceği gibi, şahısları ilgilendiren kısım da kar ve temettü

olabilir. Yeni bir kişinin firmanın hisse senedini almayı düşünmesi durumunda elbette ki bu kişi için ilk etapta şirketin cirosu önem arz etmektedir. Bu bilgilerin ilgili kişilere belli aralıklarla sunulması gerekmektedir. Diğer taraftan denetimde önemli olan husus denetimi yapacak kişinin bağımsız ve tarafsız olmasıdır. Bir firmanın çalışanı ya da çıkar ilişkisi içinde olduğu kişiler tarafından denetim yapılması uygun olmaz. Ancak firma iç denetim yapmak istiyorsa, ilgili kişileri etik kurallara uyarak belirlemekte özgürdür. Aksi takdirde doğru bilgi elde edilmesi mümkün değildir. Çünkü denetimin taraflı, bağımlı ve çıkar ilişkisi içinde olduğu kişilerce yapılması, doğru bilginin ilgili kişilere yanıltıcı bir şekilde gitmesine neden olacaktır (Kızıl, Akman ve Korkmaz, 2015:195-196; Bozkurt, 2000). Kısaca denetim doğru yapıldığında kurumlar için vazgeçilmez ve faydalı bir fonksiyon olurken yanlış yapıldığında ise geri dönüşümü zor ve ciddi zararlara yol açabilmektedir.

III.5.Denetimin Türleri

Denetim faaliyetlerini yürüten denetçinin statüsüne göre denetim, kendi içinde üç gruba ayrılır iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi. Denetim türlerinden ikincisi olan denetim faaliyetlerinin yürütülme amacına göre yapılan denetimdir ve bu denetim türü de kendi içinde üç bölüme ayrılır mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi (Hüner, 2014:11).

III.5.1.Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

III.5.1.1.İç Denetim

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin verimlilik ve etkinliğinin, elde edilmiş bilgilerin güvenilirliğinin yönetmelik, finansal muhasebe ve işletmenin diğer tüm birimlerinin bu amaç doğrultusunda iç denetçi olarak adlandırılan kişiler tarafından araştırılması, incelenmesi ve işletme yönetimine sonuçların rapor halinde sunulmasıdır. Başka bir bakış açısıyla ifade edecek olursak iç denetim,

işletmelere hizmet etmek için işletmelerin faaliyetlerini denetlemek amacıyla işletme bünyesinde faaliyet gösteren bir denetim birimidir. Yani kısaca uygunluk denetimini, finansal denetimi ve performans denetimini kapsayan iç denetim bir denetim türüdür (Kütük, 2008:14).

III.5.1.2.Bağımsız Denetim

Denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız (tarafsız) olarak çalışan kişiler ya da şirketler tarafından yapılan denetim türüdür. Bu denetim türündeki amaç, kanunlar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletme faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesidir. Bağımsız denetim çalışmalarının büyük kısmını, mali tablolar üzerinde yapılan denetim çalışmaları oluşturmaktadır (Bakır, 2005:22).

III.5.1.3.Kamu Denetimi

Yürütme organına bağlı çeşitli birimlerce bu birimlere tanınan yasal yetkiler çerçevesinde değerleme ve incelemelere kamu denetimi denir. Kamu denetimi ya özel işletmelere yönelik ya da kamuya yönelik olarak yapılmaktadır.

Özel sektöre yönelik kamu denetimi, kamu birimlerince yasalardan alınan yetkiler çerçevesinde daha çok vergi denetimi şeklinde yapılırken, kamuya yönelik denetim, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Maliye Bakanlığı, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu gibi kamu kuruluşları tarafından yapılır. Bu denetim kurumu, işletmelerin etkinliklerini yasal prosedürlere ve kamu yararına uygunluk düzeyini inceleyerek, inceledikleri birimler hakkında bağlı bulundukları kamu kurumlarına rapor sunarlar. Yüksek Denetim Kurulu ve Sayıştay tarafından parlamento adına yürütülen bu denetimler yüksek denetim olarak da adlandırılır (Haftacı, 2011:9).

III.5.2.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

III.5.2.1.Mali Tablolar Denetimi

Mali tablo denetiminin amacı, denetlenen işletmeye ait mali tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde yansıtır yansıtmadığını araştırmaktır. Bu denetimde denetim konusu mali tablolarda beyan edilen bilgilerdir. Mali tablolarda sunulan bilgiler, yönetimin işletmenin ekonomik durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki iddialarını ifade eder. Denetim ölçütleri ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal düzenlemelerdir. Denetçi mali tablolardaki iddialar ile bu ölçütleri karşılaştırarak, Mali tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda görüş oluşturur. Bu denetim genellikle dış bilgi kullanıcılarının gereksinimlerini karşılar ve denetçilerin en çok uyguladığı denetim türüdür (Çömlekçi ve diğ., 2004:7).

III.5.2.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme faaliyet veya işlemlerinde uygulanan belli yöntem ve esaslarla alakalı yönetmeliklere ne kadar uyum sağladığını ölçmek için yapılan bir denetimdir. Kısaca bu denetimde bir otorite tarafından koyulmuş esaslara uyulup uyulmadığı kontrol edilmektedir. Kamu kuruluşları olabileceği gibi bu otorite işletme üst yönetimi de olabilir (Selimoğlu ve diğ., 2008:6).

III.5.2.3.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletmenin hedeflerine ne ölçüde ulaştığını veya ekonomik anlamda ne düzeyde işlediğini kontrol etmek için işletme faaliyetleri hususunda etkinlik ve verimlilik sonuçlarını değerlendirerek işletme yönetimine öneriler sunmak için yapılır. Diğer bir deyişle işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik bakımından değerlendirme ve bunların geliştirilmesi için yönetime önerilerde bulunma sürecidir.

Bu denetim türünde değerlendirme ölçütleri subjektiftir(öznel) yani etkinlik ve verimlilik kavramları ilgili duruma ve şartlara göre değişiklik gösterebilir. Bu yüzden faaliyet denetiminde yürütülen çalışmalar nihayetinde muhasebe yöntem ve uygulamalarında yüksek kalite düzeyine sahip olabilmesi için işletmeye yeni çözüm öneri ve teklifleri sunabilmektedir (Karanfiloğlu, 1999:31).

III.6.Denetime İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Bir ülkenin sahip olduğu ekonomik kaynakların büyük bir kısmının işletmelerin elinde olması işletmeleri ekonominin dinamosu haline getirmiştir. Son yıllarda ekonomik faaliyetlerin artması sonucu işlemlerin daha karmaşık hale gelmesi, verilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlış tutumları nedeniyle işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği daha fazla sorgulanmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmaktadır (Selimoğlu ve diğ., 2008:1).

Denetime ihtiyaç duyulmasının nedenlerini sıralayacak olursak bunlar;

Çıkar Çatışması: Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasında çıkar çatışması olabilmektedir. Diğer taraftan, şirket hissedarları şirketlerinin kredi alımında veya satımında değerini olduğundan daha fazla veya finansal yapıyı olduğundan daha iyi gösterme gayreti içerisinde olabilmektedirler.

Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı: Muhasebe işlemleri ve mali tabloların hazırlanması süreci, işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık hale gelmektedir. Bu da hazırlanan finansal tabloların hatalı olma olasılığını artırmaktadır.

Bilgilerin Alınacak Kararlar ile İlgili Olması: Bilginin alınacak kararı etkilemesi veya kararın bilgiyle doğrudan ilişkili olması, alınacak kararların bilgiye dayandırılarak alınması sebebiyle kullanılacak bilginin doğruluğu önemli hale gelmektedir.

Diğer Nedenler: Bilgi kullanıcıları ile firmanın farklı yerde olması ve ilgili şirkette doğrudan kendilerinin denetim yapma yetkisi ve imkânı olmaması gibi nedenlerden dolayı işletmeler denetime ihtiyaç duymuşlardır (Hatunoğlu, Koca ve Kılılı, 2012:172).

III.7.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetçinin denetim çalışmalarını yürütürken belirli standartlara göre hareket etmesi gerekir. Bu standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denir ve bu standartlar denetim çalışmalarına olan güvenin oluşmasını sağlar. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, konusunda uzun süre yapılan çalışmalar ve edinilen deneyimlerin ışığında; kanunlar ve meslek kuruluşlarının da yardımıyla hazırlanmış, denetçiye mesleki sorumluluğunun bilincinde çalışmasına katkı sağlayan ve yapılan her denetimde uyulması zorunlu olan genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. Bir denetim çalışmasının kabul edilebilir olabilmesi bu standartlara ne kadar uyum sağladığına yani uygunluk düzeyine bakılır. Eğer denetim çalışmasıyla ortaya çıkan sonuç standartlarda öngörülen niteliklere uymuyorsa, yapılan denetimin yeterli ve güvenilir olduğu söylenemez. Ancak standartlar doğrultusunda yapılan denetim çalışmasının ardından denetçi tarafından da olumlu görüş belirtilen denetim raporunun güvenilir olduğu ve denetimden beklenen amaca ulaştığı söylenebilir (Oktay, 2013:44-45).

III.7.1.Genel Standartlar

Genel standartlar, genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk kısmını oluşturur ve gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin kalitesinden emin olmak için denetçinin

sahip olması gereken nitelikleri ve alınması gereken önlemleri açıklamaktadır. Bunlar üç başlık altında toplanmış olup; *mesleki eğitim ve yeterlilik standardı*, *bağımsızlık standardı*, *mesleki dikkat ve özen standardından* oluşmaktadır (Çömlekçi ve diğ., 2004:18).

III.7.1.1.Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Bu standart meslek mensubu olmanın gerektirdiği asgari eğitim şartı ile mesleki yeterliliğe sahip olmanın gerektirdiği asgari çalışma şartını ifade eden bir ölçüdür.

Buna ölçüte göre gerekli eğitim şartlarını sağlamanın yanı sıra, mesleki açıdan gerekli bilgilerin taşınıp taşınmadığı yapılan sınavlarla belirlenir. Yeterli eğitim ve bilgi düzeyinde olduklarını kanıtlayanlar mesleğe adım attıktan sonra bağlı bulundukları kurumlar ya da meslek kuruluşları tarafından düzenlenen hizmet içi eğitim çalışmaları kurs ya da seminerler yoluyla sürekli olarak bilgilendirilirler. Bu süreç belirlenen süre sonunda yapılan yeterlilik sınavıyla sonuçlanır ve denetim mesleğini yapmaya yeterli görülen meslek elemanları belirlenmiş olur (Bakır, 2005:25).

III.7.1.2.Bağımsızlık Standardı

Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında tüm denetçiler bağımsız hareket etmelidir. Çünkü denetçinin bağımsızlığı yürütülen denetim faaliyetlerinin başarılı bir şekilde işlemesi için çok önemlidir. Denetçi en başta objektif düşünme niteliğine sahip, mesleki bilgiye hakim ve üstlenmiş olduğu sorumluluğun bilinciyle tarafsız davranabilme yeterliliğini göstermelidir. Bağımsız ve tarafsız olma sadece şeklen değil denetçinin içinde de yer alması gereken bir niteliktir (Hüner, 2014:27-28).

III.7.1.3.Mesleki Özen ve Dikkat Standardı

Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetçinin denetim çalışmalarında, işine

gereken önem ve özeni göstermesi gerekir. Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan işlerin kalitesiyle ölçülmektedir. Denetçiler mesleki sorumluluklarını her aşamada taşımak zorundadırlar. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmasında, çalışma kağıtlarının tümünün düzenlenmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında yeterli özen gösterilmelidir (Bozkurt, 2006:39).

III.7.2.Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları diğer standartlardan biraz daha önemlidir. Çünkü bu standartlar denetçiye, güvenilir ve sağlıklı bir denetim faaliyeti sonucu oluşturacağı görüş için gereken delilleri toplamada ve elde edilen bu deliller ışığında değerlendirme yapma hususunda rehber niteliği taşır. Çalışma alanı standartlarını;

- İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcılar iyi bir şekilde kontrol edilmelidir,
 - Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır,
 - İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli kanıt elde edilmelidir,
- şeklinde sıralanabilir (Çalgan ve diğ., 2008:39).

III.7.2.1.Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı

Bu standart, denetçinin yapacağı çalışmayı iyi bir şekilde planlaması ve varsa yardımcılarını uygun bir şekilde gözlem altında bulundurması gerektiğini belirtir. Plan, denetçinin üzerine aldığı görevi hem çabuk hem de başarıyla tamamlamasına yardımcı olur.

Denetimde denetçi yardımcıları görev alıyorsa, denetçinin, denetimin hedefine ulaşabilmesi için onların yaptığı işleri izlemesi, gerekli uyarılarda bulunması ve onların yetişmelerini sağlaması gerekir (Selimoğlu ve diğ., 2008:11).

III.7.2.2.İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Standardı

“Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenebilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.” İşletmede güçlü bir iç kontrolün varlığı mali tablolara olan güveni artırır. İç kontrol, işletme yönetiminin sorumluluğunda işletme varlıklarının korunmasını, finansal raporların güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve işletme personelinin yasalara, politikalara, kurallara uygun davranmasını sağlamaya dönük bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim sürecindeki belirsizliği ve dolayısıyla denetim riskini büyük ölçüde azaltır. Böylece denetçinin, denetim işlemlerinin uygulanması ile ilgili kararı kesinleşir. Güçlü bir iç kontrole sahip işletmelerde denetim kapsamı daha sınırlı tutulur, denetim süresi kısalmır, denetimde daha az personelden yararlanılır ve daha az sayıda kanıtla yetinilir. Bunun tersi durumda ise, denetim riski ve maliyeti artacaktır (Çömlekçi ve diğ., 2004:21).

III.7.2.3.Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı

Çalışma alanı standartlarının sonuncusu, bağımsız denetçilerden mali tablolar hakkında müspet veya menfi görüş oluşturabilmek için yeterli sayı, kalite ve uygunlukta kanıt toplamaları gerektiğini ifade eder. Ayrıca bu standart kanıt toplamada kullanılacak uygun denetim tekniklerinin neler olduğu konusunda da yardımcı olur. Örneğin, sayım,

gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri kullanılabilir (Bozkurt, 2006:40-41).

III.7.3.Raporlama Standartları

Denetim raporu, finansal tabloları kullananlar açısından mesleki bir incelemenin yapıldığını dair tek kanıttır. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı, hazırlanması ve raporun içeriği ile ilgili genel ilkeleri barındırır. Denetçinin denetim raporunu hazırlarken uyması gereken genel ilke ve kurallar raporlama standartları ile belirlenmiştir. Toplum içi haberleşme ve bu konuda ortak bir dil kullanma gereksiniminden dolayı, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına göre çok daha kesin, net ve özel olmaları gerekir (Başpınar, 2004:57). Bu standartların temel özellikleri;

- **Uygunluk;** denetim raporunda yer alan mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne kadar uygun hazırlandığı belirtilmelidir.
- **Tutarlılık;** denetim raporunda incelenen dönem için izlenen muhasebe politikalarının, önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.
- **Tam açıklama ilkesine uyum;** raporda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tablolarda yer alan notların yeterli düzeyde açık ve anlaşılır olduğu kabul edilmelidir.
- **Görüş bildirme;** rapor incelenen mali tablolar hakkında genel anlamda olumlu veya olumsuz bir görüş içermelidir. Görüş bildirmekten kaçınma halinde ise bunun sebebi raporda belirtilmelidir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bzkurt, 2001:24).

III.7.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığının kontrol edilmesini ifade eder. Denetçi denetim faaliyetini yürütürken işletmenin mali tablolarının, ekonomik durumunu gösteren faaliyet raporlarının genel kabul

görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun olduğunu araştırmak ve denetim raporunda açıkça ifade etmekle yükümlüdür. Bu ilkelere açıkça uyulmadığının tespit edilmesi halinde denetçi bunun sonuçlarını da denetim raporunda açık olarak belirtmelidir.

III.7.3.2.Tutarlılık Standardı

Tutarlılık standardının amacı, birbirini izleyen muhasebe dönemleri arasında mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Bu standarda göre, denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan denetim raporu, işletmelerde uygulanan muhasebe ilkelerinin, cari dönemde de aynen geçmiş dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmesi gerekir. Söz konusu işletmelerde, cari dönemde uygulanan muhasebe ilkelerinde bir önceki dönemlere göre değişiklikler mevcut ise, bu değişikliklerin ne olduğu ve bunların parasal etkileri mali tabloların dipnotlarında belirtilmelidir (Soyer, 2005:41-42).

III.7.3.3.Yeterli Açıklama Standardı

Finansal tablolar, birçok karar alıcıyı ilgilendirdiği ve işletmelerle ilgili olarak verecekleri kararlara temel oluşturdukları için, kullanıcıların anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve tam açıklama ilkesi kapsamında yeterli bilgileri içermelidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız dış denetimden sorumlu kişinin, onayladığı finansal tablolara ilişkin olarak, finansal tabloların sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, sınıflandırmalardan ve parantez içi notlar şeklinde belirtilen kavramların doğruluğundan sorumludur (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005:57; AICPA, Professional Standards, AU, Section 430:01-04).

III.7.3.4.Görüş Bildirme Standardı

Görüş bildirme standardı denetim faaliyetleri sonucunda denetçi tarafından oluşturulan denetim raporunda denetçinin görüşüne yer verilmesini ifade eder. Yapılan

denetim sonucunda denetçi raporunda mali tabloları bir bütün halinde incelemeli ve olumlu, olumsuz, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma türlerinden birini kullanarak görüşünü bildirmelidir.

Denetçi işletmenin ekonomik durumunun ve faaliyet sonuçlarında gerçeğe aykırı bir kayıt veya mali tablolarında bir usulsüzlük bulmadığı takdirde olumlu görüş bildirir. Fakat bu durumun aksi bir durumun var olması halinde olumsuz görüş bildirir. İşletmede genel olarak yönetmeliklere aykırı bir uygulama veya faaliyet yapılmadıysa ve bu durum işletme ile ilgili tarafları etkileyecek düzeyde bir farklılık içermiyorsa denetçi şartlı görüş bildirir. Eğer denetçi görüş bildirmek istemiyorsa veya görüş bildirmek için yeterli kaynak bulamadıysa görüş bildirmekten kaçınabilir ancak bunun sebeplerini detaylı bir şekilde raporunda ifade etmelidir. Bunun yanında araştırmanın nitelikleri ve denetçinin sorumluluk düzeyinin raporda açık olarak belirtilmesi gerekir. Mali tablo kullanıcıları, denetçinin yaptığı denetim raporuna ve görüşüne güvenerek, finansal tablolardaki bilgileri doğru ve güvenilir kabul ederek alacakları kararlarda kullanırlar (Hüner, 2014:33).

III.8.Muhasebede Hata ve Hile Kavramları

Muhasebede hata genel olarak; kanun, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı olan ama kasıt unsuru içermeyen fiil veya davranışlar olarak tanımlanırken. Hile ise, belli bir amaçla işlem kayıt ve belgelerin bilerek tahrif edilmesi olarak tanımlanabilir. Muhasebe hileleri, muhasebe hatalarının tersine kasıtlı olarak yapılır ve iki kavram arasındaki temel fark **kast** unsurunun varlığıdır (Dinç ve Cengiz, 2014:227-228).

Hata ve hile kavramı birbiri ile karıştırılabilmektedir. SPK Seri: X, No:22'de (Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ) hata kavramını hile ve usulsüzlükten şu şekilde ayırmaktadır: Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabilir. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eden kavram hatadır.

Bu kapsamda,

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verilerin toplanması ve analiz edilmesi sırasında bir yanlışlık,
- Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini,
- Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık hata olarak nitelendirilir (Demir, 2006:6).

Hile ve hata ile ilgili genel durum incelendiğinde; hataların genellikle personel tarafından yapıldığı görülürken, hileler ise ağırlıklı olarak şirketin üst yönetimi ve yönetici ortakları tarafından çeşitli nedenlerle yapılmaktadır. Hilenin gerçekleşme şekli de hilenin amacına göre değişkenlik gösterebilir. Hilenin amacı, vergi tasarrufu sağlamakla başlayıp işletmenin durumunun iyi olmadığı durumlarda kredi kaynaklarına daha iyi ulaşabilmek amacıyla işletmenin olduğundan daha iyi durumda gösterilmesine kadar uzanır (Bulca ve Yeşil, 2014:51; Mikail, 2008:231).

Muhasebe hilelerini ortadan kaldırmak veya en aza indirmek sadece denetçinin çabası ile çözülmesi biraz zor bir durumdur. Bu anlamda özellikle işletme yönetimi olmak üzere, hileden etkilenen veya etkilenme olasılığı taşıyan tüm tarafların denetçiye yardımcı olması gerekmektedir. Hilenin önlenmesi için yapılacak çalışmalar, yapılan hilenin ortaya çıkartılmasından daha önemlidir. Çünkü hilelerin işletmelere verdiği zarar hilenin önlenmesi için alınacak önlemlerin önemini bir kat daha arttırmaktadır. Hilenin yapılmasını engelleyecek önlemleri;

- İşe kabulde referans sistemi uygulanmalı,
- Çalışma ortamının pozitif olması ve işletmenin etik kurallarının oluşturulması,
- Çalışanlara kurum içi eğitim programlarının hazırlanması ve iç kontrol sisteminin oluşturulması,
- Satıcı ile müşterilerin işletme politikası konusunda uyarılması, personelin takip edilmesi ve ihbar hatlarının oluşturulması,

şeklinde sıralamak mümkündür (Bayraktaroğlu, 2016:192; Yardımcıoğlu ve diğ., 2014:182).

III.9.Muhasebe de Etik ve Finansal Raporlama Skandalları

Kitle iletişim araçlarının gelişmesi ve gelişen dünya ile birlikte pek çok yeni terim ve kavram ortaya çıkmaktadır. Etik ve mesleki etik kavramları da bu kavramlardandır. Etik kavramı son yıllarda oldukça sık kullanılan ancak tam olarak tanımlanamayan ve ahlak ile sık sık karıştırılan bir kavramdır.

Etik, ahlaki görevler ve sorumluluklar ile ilgili olarak neyin doğru, neyin yanlış olduğu ile ilgilenen bir disiplindir. Ahlak ise, iyi ve kötüyü ayırt etmek amacıyla insan davranışları ve karakterinin iyiliği ve kötülüğü hakkında yapılan değerlendirmelerdir.

Böylece, iyi veya kötü, doğru veya yanlış, neyin iyi veya kötü olduğunun üzerinde düşünülmesi ise etik olarak kabul edilmektedir (Aymankuy ve Sarioğlu, 2005:26). Meslek etiğini ise, herhangi bir mesleğin yürütülmesi sırasında toplum faydası göz önüne alınarak uyulması gerekli tutum ve davranış biçimleri şeklinde ifade edebiliriz. Meslek etiğinin en temel özelliklerinden birisi küresel çevrede yer alan ve aynı meslek faaliyetlerini yürüten kişilerin uyması gereken bu tutum ve davranış biçimlerine uygun hareket etme zorunluluğudur (Demir, 2015:342; TESMER).

Meslek etiği; ruhsatlı meslek mensuplarının; güvenilirlik, tarafsızlık, yeterlilik, kendi kendilerini denetlemelerinin, dürüstlüğüne ve bağımsız olarak karar alabilmenin temsidir. Nitekim meslek etiği, sadakat ve güvene layık olma, bağımsızlık, tarafsızlık, ileri görüşlülük, dürüstlük, inanılrlık ve güvenilirlik gibi unsurları içinde barındırır (Okay, 2011:29-20; Yıldırım ve Çukacı a.g.m. :13-14). Mesleki etiğin en çok gerekli olduğu yerlerden biride hiç şüphesiz muhasebe mesleğidir. Muhasebe de meslek etiğini, muhasebe meslek mensupları tarafından yürütülen faaliyetlerde ve hangi sebeple olursa olsun mesleki faaliyetlerin yürütülemediği durumlarda, kanunlara uygun ve toplumun ahlak öğelerine önem verilerek ifade edilmesi durumunda uyulması gereken kurallar bütünüdür şeklinde de ifade edilebilir (Sakarya ve Kara, 2010:58; Daştan, 2009:285).

Meslek mensubu sayılarının artması, piyasanın dinamik ve değişken bir yapı göstermesi, müşterilerin isteklerinin farklılaşması, rekabette üstün duruma gelme çabası, büyüme ve yeterli kazanç elde edebilecek müşteri sayısına ulaşma hedefleri, meslek mensuplarının etik kuralları daha esnek olarak yorumlaması riskini doğurabilmektedir (Çiçek, Canbaz ve Keskin, 2013:7).

Son yıllarda dünyada ve ülkemizde yaşanan bazı olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Bu tartışmalar profesyonel bir meslek olan muhasebe mesleğinin icrasında teknik bilgi ve uzmanlığın tek başına yeterli olmadığını, konunun etik boyutunun teknik bilgiden daha önemli olduğunu ortaya koymuştur (Yıldız, 2010:160-161).

Güvenli bir finansal piyasa ortamının oluşması hem finansal piyasaların sağlıklı bir işleyiş sürecinin olması hem de gelişebilmesi için oldukça önemlidir. Aksi takdirde yöneticiler mali tablolarda oluşan bir hatadan dolayı yanlış kararlar alabilirler. Mali tabloların, şeffaflık ve güven özelliklerine uygun şekilde denetim faaliyetini bağımsız denetim kuruluşları yerine getirir (Odabaşı ve Ergen, 2015:1). Son yıllarda, özellikle ABD ve diğer bazı Avrupa ülkelerinde çıkan Enron, WorldCom vb finansal raporlama skandallarının temel nedenlerinden biri olan çıkar çatışması sebebiyle, finansal raporlama sürecinde etkin olan işletme üst yöneticilerinin finansal tablolar üzerinde kendi istekleri ve çıkarları doğrultusunda yapmış oldukları çarpıtmalarla birlikte oluşan kurumsal yönetim başarısızlıkları mali tablolara olan güvenin azalmasının en önemli nedenleri arasında gösterilmektedir (Arı, 2009: 1).

III.9.1.Uluslararası Finansal Raporlama Skandalları

III.9.1.1.Enron Skandalı

Enron, 1985 yılında iki doğal gaz dağıtım firmasının (Houston Natural ve Gas, Inter North) birleşmesi ile kurulmuş ve ABD'nin en uzun boru hattı şebekesine sahip olmuştur. 1980'e kadar istikrarlı bir yapıda olan doğal gaz piyasası, bu tarihteki serbestleştirme düzenlemeleri ile birlikte spot piyasa işlemlerini daha kolay gerçekleştirmiş ve sonuçta uzun vadeli "al ya da öde" (take-or-pay) sözleşmeleri yerine spot piyasa işlemleri artmaya başlamıştır. Enron daha hızlı büyümek amacıyla çeşitlenme stratejisi izlemeye karar

vermiş ve 1989 yılında doğal gaz ticareti ile ilgilenmeye başlamıştır (Sağlar ve Kandemir, 2007:23).

Esas uzmanlık alanı gaz dağıtımı olan Enron, enerji alım-satım ve teslimatı, e-ticaret, kağıt ürünleri, plastik, metal, fiber optik, kirlilik emisyon kontrolleri gibi pek çok tanımadığı alana girmiştir (Toraman, 2002:5; Financial Times, 1998). Hisse senedi fiyatlarının bir anda yükselmesiyle Wall Street' in en çok konuşulan şirketlerinden biri olan bu şirketin yıldızı Amerika enerji sanayisinin serbestleşmeye başlayacağı haberleriyle parlamıştır (Süer, 2003:2). Böylece, Enron 32.000 millik uzunluğa sahip ve 21 eyaleti geçen, ABD'nin %15'inin doğal gaz ihtiyacını karşılayan 65 milyar ABD doları varlığa sahip bir şirket haline gelmiştir. Şirket ayrıca ABD internet ağı içerisinde 18.000 millik fiber optik kablo bağlantısına sahip olmuştur. 51 tane enerji santralini kontrol eder hale geldi. 4 kıtadaki 15 ayrı ülkede (Türkiye'de dahil olmak üzere) pek çok enerji projesinin içerisinde yer almıştır (Toraman, 2002:5-6; Financial Times, 1998).

Şirket yöneticileri maaş, prim ve gelirlerini arttırmak amacıyla yasal olmayan yollara girişmişler ve yapılan muhasebe hileleriyle şirket zarar etmesine rağmen kar ediyormuş gibi göstermişlerdir. Hatta şirket zarar ederken bile, yöneticiler çok yüksek miktarlarda gelir elde etmekteydiler. Mayıs 2000- Ağustos 2001 yılları arasında Enron yönetim kurulu başkanı (CEO) Kenneth Lay'ın 36 milyon dolarlık, CEO Jeffrey Skilling'in ise 15 milyon dolarlık hisse senedi satışı gerçekleştirmesi bunun en önemli kanıtıydı ve böylece şirketin iflas süreci başladı (Odabaşı ve Ergen, 2015).

Enron şirketinin batması işletme hissedarları ve personeli kadar işletme çevresini de etkilemiştir. Bir yıl kadar öncesinde işletmenin menkul kıymetlerinin değeri 80 milyar ABD doları iken iflasla birlikte bir anda bütün değerini kaybetmiştir. Amerika' daki beş

büyük denetim firmasından biri olan Arthur Andersen firması da şirkette yapılan derinlemesine muhasebe ve denetim çalışmalarının ardından şirket denetiminden sorumlu birim olarak büyük kayıp yaşamıştır. Bu nedenle Enron da yaşanan skandal iflasın ardından muhasebe denetiminin ne denli önemli olduğu anlaşılmış ve denetim mesleğinde oluşturulan yasaların ve etik güvenilirlik konusunda düzenleme yapılması gerekliliği gündeme gelmiştir (Süer, 2003:2).

III.9.1.2.Worldcom Skandalı

Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Worldcom şirketi, ABD'nin en büyük ikinci telekomünikasyon şirketidir. Worldcom, 2001'de ve 2002'nin ilk çeyreğinde kâr rakamını büyütürken kârının 3,8 milyar dolardan daha fazla olduğunu açıklamıştır. Bu açıklama, finansal analistleri şaşırtmıştır (Doğan, 2009:195). Worldcom şirketi, muhasebe işlemlerindeki usulsüzlüğü borç kalemlerini varlık hesaplarına aktararak gerçekleştirmiştir.

Worldcom' un 1990 yılından 2002 yılına kadar bağımsız denetim faaliyetlerini yapan Arthur Andersen firmasıydı. Arthur Andersen, 12 denetçisini, doğrudan Worldcom' u denetlemesi için görevlendirmiştir. Andersen, Worldcom' un kayıtlarının uygun olmamasına karşın iç kontrol sisteminin etkin olduğunu varsaymış, bu nedenle bazı testleri yapmaya gerek görmemiştir. Worldcom bu süreçte Andersen' in tespit etmesini zorlaştıracak bir takım hileler ortaya koymuştur (Uyar, 2015:186).

Worldcom, hakkında çıkan usulsüzlük iddialarından sonra 2001 yılı ve 2002'nin ilk 3 aylık dönemini de kapsayan süredeki şirket kârını tekrardan hesaplayıp açıklayacağını ve şirketin geçen yıl söylendiği gibi 1,4 milyar \$ kar etmediğini ve bu son 15 aylık dönemde toplam 3,8 milyar \$ olan şirket masraflarının kazayla sermaye yatırımı olarak gösterildiğini bildirmiştir. Worldcom bu yanlışlığı düzeltileceğini ve masrafların azaltılacağını aynı

zamanda da mevcut çalışan 17 bin şirket personelini de işten çıkaracağını açıklamıştır. Bu açıklamalar sırasında NYSE (New York Menkul Kıymetler Borsası-New York Stock Exchange) uzmanları, toplam borçları 30 milyar \$ yaklaşan Worldcom'un iflasın eşiğinde olduğuna inanmaktaydılar (Demircan, 2007:41).

Yaşanan olaylar, Worldcom şirketinin muhasebe işlemlerini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapmadığını anlayan Andersen'in bu durumu denetim raporlarına etkisini yansıtmadığı için kusurlu davrandığını ve Worldcom' un bu nedenle iflas ettiğini göstermektedir (Arı, 2009:2).

III.9.1.3. Parmalat Skandalı

Parmalat 1961 yılında süt endüstrisinde faaliyet göstermek üzere kurulmuş bir aile şirkettir. 13 kişilik yönetim kurulunun 10 üyesi aile fertlerinden oluşmaktadır. Geriye kalan 3 üyeden biri de Parmalatın kreditorlerinden Parma Bankasının eski başkanıdır. Yönetimde, “soft ties” diye tabir edilen ahabap-çavuş ilişkisi vardır. Kısa sürede beş kıtada 30 ülkede faaliyet gösteren, 200 tane iştiraki olan ve 35000’ den fazla kişinin çalıştığı küresel bir şirket haline gelmiştir. Sahibi firmalarını “sütün Coca Cola’sı” diye adlandırmıştır (Darman, 2004:8).

Parmalat gıda şirketi, hesaplarında var olan milyarlarca doların görünmemesi üzerine, Aralık ayında iflasını açıkladı. İflas işlemi, sözde Amerika Merkez Bankası’nın Parmalat’ın şirketlerinden biri olan Bonlat Finans’ın sahip olduğu 5 milyar dolar değerindeki menkul kıymetlerinin kayıp olması sebebiyle başlatıldı (Sanlı ve diğ., 2004:2). 27 Aralık itibariyle, İtalyan savcılar yöneticilerin şirket borçlarının aktif hesaplar ile mahsup edildiğini ve 15 yıldan fazla bir süre boyunca hesaplarda oynama yapıldığını tespit etmişlerdir.

Borsadaki Parmalat hisse işlemleri aynı gün askıya alınmıştır (Göçen, 2010:117; Edmondson ve Cohn, 2004).

Parmalatın hisse senetleri Milan Borsasında ve ABD’de tezgah üstü piyasada (over-the-counter, OTC market) işlem görmektedir. Şirketin piyasa değeri 30 Eylül 2003 tarihinde 2,2 milyar Euro iken, finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarının ortaya çıkması ve hisse senedi işlemlerinin durdurulmasının ardından, 23 Aralık 2003 tarihinde (üç ay önceki değerinin % 96’sı oranında azalarak) 90 milyon Euro’ya düşmüştür. Birim hisse senedi fiyatı ise hisse başına yaklaşık 3 Euro’dan 0,11 Euro’ya kadar inmiştir (Küçüksözen, 2004:368-369; Activeline, 2004).

Parmalat skandalı, SEC(Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu-U.S. Securities Exchange Commission) tarafından tarihteki en kapsamlı kurumsal ve finansal hile olarak tanımlanmıştır. Parmalat olayı, Enron ve Worldcom gibi skandalların hemen ardından, okyanusun her iki yanındaki finansal skandalların kıyaslanabilmesi için, iyi bir fırsat sunmaktadır. Parmalat’ın yönetim yapısı her ne kadar iyi organize olmuş gibi gözükse de, Enron’un tersine zayıf bir yapıya sahipti. Bu soruna rağmen, Parmalat, yatırımlarını büyütme eğilimini sürdürmüş ve yatırımcılardan kaynak bulma konusunda hiç zorluk çekmemiştir (Demircan, 2007:42; Ferrarini ve Giudici, 2005:2).

III.9.1.4. Ahold Skandalı

1887 yılında Albert Heijn’in kurduğu Ahold şirketi Hollanda da kurulmuş ve dünyanın en büyük 3. uluslararası gıda perakendecisi konumundadır.

Avrupa’nın Enron’u olduğu söylenen Ahold firmasının karıştığı skandalın ortaya ilk çıkışı 2003 yılında şirketin bağımsız denetçisi olan Deloitte’in, 2002 de firmanın

muhasebe kayıtlarında yolsuzluk yapıldığı iddiasıyla yapılan mali denetimden şüphelenmesiyle başlamıştır (Senal, 2011:91).

İşletmenin problemleri 2003'te ortaya çıkmadan önce bazı uyarıcı sinyaller vermiştir; yönetim kurulu sorumlusu işletmede hakim durumdadır ve uzun süreli bir hizmet sözleşmesi vardır, yöneticilerin hizmet bedeli sarmal olarak artmaktadır, yönetimin yatırımcılarla ilişkilerinde itibarı zayıftır ve işletme 2001 yılında pay sahiplerinin kurulun tekliflerine karşı çıkmasını imkansız kılan bir oylama sistemini kabul etmiştir. Tüm bunlar bir işletme için yöneticilerin davranışlarının pay sahipleri açısından zararlı olabileceğine yönelik işaretlerdir (Kanbur, 2010:28-29; Mallin, 2007:3).

2002 yılında Royal Ahold şirketinin bağımsız denetim faaliyetini yürüten Deloitte Touche' un yaptığı denetim faaliyetiyle birlikte şirkete ait hisse senedi fiyatlarının kısa bir süre içinde % 63 değer kaybettiği görülmüştür. Bunun nedeni olarak da 2001-2002 döneminde duyurulan karın olduğundan 500 milyon \$ daha fazla gösterilmesidir (Süer, 2004:37).

Royal Ahold da gerçekleşen hileli finansal raporlama uygulamalarının en büyük nedenleri şirketin oldukça dağınık işletme faaliyetlerinin yanında gerçekçi olmayan kar hedeflerinin tutturulması için özendirme çalışmalarının yapılması etkili olmuştur (Ceylan, 2013: 55). Ahold skandalı hakkında Avrupa' nın Enron' u olduğu söylenmiştir. Amerika kıtasından sonra bu skandalın Avrupa kıtasına sıçrayarak bu bölgede de denetim alanında eksiklikler olduğu anlaşılmış ve bu alanda ciddi çalışmalar yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

III.9.1.5.Kanebo Skandalı

Dünya çapında ortaya çıkan muhasebe skandallarından sonra 2006 yılında Japonya da Kanebo skandalı ortaya çıkmış böylece Japonya da skandal çıkan ülkeler

listesine adını yazdırmıştır. Kozmetik alanında 1887 yılında Japonya’da kurulan Kanebo şirketi az bir zamanda hızla büyüyerek Dünyanın en iyi kozmetik şirketleri arasına girerek adını duyurmuştur. 2006 yılına gelindiğinde devir tersine dönmüş ve şirketin adı muhasebe skandalı yapan şirketlerle anılmaya başlamıştır. Bu tarihte FSA (Japanese Financial Service Agency-Finansal Hizmetler Ajansı) Japonya’nın en kapsamlı ve büyük denetim şirketleri arasında gösterilen aynı zamanda PwC (PricewaterhouseCoopers) denetim firmasının da ortağı olduğu ChuAoyama denetim şirketinin çalışmalarından şüphelenilmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2015).

Bu doğrultuda gerçekleştirilen araştırmalar sonucunda uluslararası bir kozmetik şirketi olan Kanebo şirketinin hakkında büyük çaplı muhasebe hileleri yaptığı anlaşılmıştır. Daha sonra şirket beş yıldır mali tablolarında hileler yaparak karını 1,37 milyar \$ kadar kabarık gösterdiğini itiraf etmiştir. Kanebo şirketinin 80 Milyar \$ borcu olmasına karşın 2002 yılında net varlık değerinin 7,9 milyar \$ olduğunu bildirmiştir. Bu durumun ortaya geç çıkmasının nedeni olarak denetçi firmanın Kanebo şirketinin yöneticilerinin yaptığı 1,37 milyar \$ şişirilmiş kar bildirmesine göz yummaları olarak gösterilmiştir (Senal, 2011:93). Bu skandallar nedeniyle 2006 yılında Japonya da kısa adı J-SOX olan Financial Instruments and Exchange Law adlı bir yasa çıkmıştır.

III.9.2.Türkiye de Yaşanan Muhasebe Skandalları

Amerika ve Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan muhasebe skandallarından sonra hızla yayılan bir virüs gibi bu skandallarda adı geçen şirketlerin ülkemiz de ortaklıklarının bulunmasının üzerine ülkemizde faaliyet gösteren bazı şirketlerinde yolsuzluk skandalına adı karışmıştır. Bu da ülkemizde bulunan yatırımcıların, denetçilerin açıkladığı görüşlerin sağlıklı olmadığını düşünmelerine ve denetçilere olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur.

III.9.2.1.İmar Bankası Skandalı

İmar Bankası 1984 yılında Uzan Grubu tarafından satın alınmıştır. 1992-1997 arasındaki beş yıllık sürede bankanın finansal durumuyla alakalı çıkan çeşitli söylentiler yatırımcıları tedirgin ederek birikimlerini bankadan çekmelerine neden olmuştur. Kriz dönemine giren bankanın çözüm için bulduğu krediler yardımıyla atlatılmaya çalışılmış fakat yine de tüm ödemeler yapılamamıştır. Tüm finansal çevrenin dikkatini çeken bu durum bankanın denetim raporlarına yansımamış ve inceleme başlatılmamıştı (Ceylan, 2013:56). Bunun nedeni İmar Bankası olayında, muhasebe kayıtlarının manipülasyonu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) banka kayıtlarını incelemek üzere talep ettiğinde kayıtların ve yedekleme sistemlerinin tamamen kapatılması, askıya alınan bilgi işlem raporlarının alternatifinin olmaması, önemli pozisyondaki yöneticilerinin (teftiş, hukuk, operasyon, kredi birimlerinde çalışan personel ve birkaç büyük şube müdürü) toplu halde işi bırakmasından dolayı mümkün olamamıştır (Bolgün ve Akçay, 2005:73-78).

20 Haziran 1994 tarihinde İmar Bankası 3182 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 64'üncü maddesi kapsamında yakın gözetim altında tutulmuştur. Bu yakın gözetim altına alınmasının sebepleri;

➤ Verilen kredilerin büyük çoğunluğunun bankanın sahibi olan Uzan Grubuna verilmesi,

➤ Bankacılık faaliyetlerinden kısmen uzaklaşması,

➤ Gelir-gider dengesinin zamanla bozulması,

➤ Karlılığın düşmesi,

➤ Likidite sıkışıklığı yaşanması,

olarak gösterilebilir (BDDK, 2003:61).

Türkiye bankacılık tarihine İmar Bankası olayı en büyük çaplı yolsuzluk ve dolandırıcılık vakası olarak kayıtlara geçmiştir. Türünün tek örneği bir olay niteliğindedir. 8 katrilyon liranın üstünde bir mevduattan bahsedilmekteyken bankanın resmi muhasebe kayıtlarında ise bu rakamın 750 trilyon olduğu görülmekteydi. Kısaca fon arz edenlerin İmar Bankası'na yatırdığı paranın küçük bir kısmı resmi kayıtlarda gözükmekte, büyük bir bölümü ise resmi kayıtlara girmeden yok edilmiş veya bilinmeyen yerlere gönderilmiştir (Nazlı, 2011:55).

İmar Bankası'nın 3 Temmuz 2003 tarihinde bankacılık faaliyetleri yürütme ve mevduat toplama izinleri kaldırılarak banka yönetim, denetim ve tasarruf hakkı TMSF' ye geçmiştir.

İmar Bankası ve dolayısıyla Uzan Grubu hakkında ortaya çıkan yolsuzluklar ABD de yaşanan Enron vakasıyla oldukça benzer özellikler göstermektedir. Farklı kıtalardaki iki ülkede meydana gelen iki olayda da şirketlerin yöneticilerinin ve şirket ortaklarının mali durum ve elde etikleri karlar olduğundan yüksek gösterilmiştir. Kendi çıkarları doğrultusunda şirketleri kullanan şirketin ortak ve yöneticilerinin bu durumunu fark etmesine rağmen bağımsız denetçiler hiçbir işlem yapmamışlardır. Halka açık şirketlerin karlı bir duruma gelmesi için katı bir denetim yapılan bazı halka açık şirketlerin masrafları denetimi yapılmayan şirketlere gönderilmiştir. Böylece bu şirketlerden büyük miktarlarda kar payının elde edilmesinin yanı sıra sermaye piyasasından da hisse satışıyla birlikte kazanç sağlamışlardır (Bayraktar, 2007:70-71).

III.9.2.2. SÖKSA (Sinop Örne ve Konfeksiyon Sanayi Ticaret A.Ş.)

Skandalı

Sinop merkezli olarak 05.11.1974 tarihinde kurulan SÖKSA Sinop Örne ve Konfeksiyon Sanayi Ticaret A.Ş'nin (SÖKSA) faaliyet alanı tekstil ve konfeksiyon ürünleri üretim ve ticaretidir. Şirketin ortak sayısının 1983 yılında 100' ü geçmesiyle SPK kapsamına alınan şirketin hisse senetleri 1990 yılında borsada işlem görmeye başlamıştır. Zamanla şirketin halka açık hisselerinin oranı %41 iken bu oran ilerleyen günlerde %45 lere kadar çıkmıştır. SÖKSA A.Ş'nin kamuya ait olan %51'lik hisseleri daha sonra özel bir şirkete satılmıştır. Böylece şirket üzerindeki yönetim, denetim ve söz hakkı ANA Turizm adlı özel bir şirketin tasarrufuna geçmiştir (Küçüksözen, 2004:415).

Şirketin özel bir şirketin kontrolüne geçmesinden sonra finansal tablolarda yapılan hileler ortaya çıkmaya başlamış. SÖKSA A.Ş'nin finansal tablolarında SPK tarafından yapılan denetimlerde ortaya çıkan birkaç muhasebe hilesi;

- Fatura, sevk irsaliyesi ve diğer belgeleri gerçek dışı düzenleyerek kayıt yapmak,
 - Konsinye satış yapıldığına ilişkin gerçek dışı belge düzenleyerek kayıt yapmak,
 - Şirkette söz sahibi ortağın halka kapalı şirketleri üzerinden ihracat yapmış gibi göstermek,
 - Şirketin kullandığı krediler sebebiyle bir bankaya rehin olarak bırakılan, doğal olarak SÖKSA A.Ş.'nin tasarruf yetkisinin olmadığı hisse senetlerini şirkette söz sahibi ortağın şirketlerine satılmış gibi göstermek,
- şeklinde sıralanabilir (Uğurlu, 2011:48).

Daha sonra SPK'nın 28/07/2000 tarihli haftalık bülteninde "SÖKSA A.Ş.'nin, Turkish Menkul Değerler A.Ş.'nin ve Çağrı Menkul Değerler A.Ş.'nin bağımsız denetim çalışmalarında kullanılan plan ve programları Kurulumuzun Seri: X, No: 16 Tebliğ'inde belirtilen şekilde hazırlamadığı, etkin bir ekip çalışması, görev dağılımı ve gözetim sistemini sağlamadığı, çalışmaları kanıtlayacak belge ve kayıt düzenine sahip olmadığı ve gerekli denetim tekniklerini kullanarak yeterli miktarda denetim kanıtını toplamadığının anlaşılması üzerine Kuruluş'un SPK'nın 46/g maddesi ile Tebliğ'in 46/a, 46/d, 46/e, 46/f, 46/g, 46/h ve 46/ı maddeleri uyarınca "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetlemeye Yetkili Kuruluşlar Listesi'nden çıkarılmasına karar verilmiştir" ifadesi yer almıştır (<http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2000&no=29>).

III.9.3.Muhasebe Skandalları Sonrası Uluslararası Etik Düzenlemeler

Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda işlevlerini gerektiği gibi yerine getiremeyen bağımsız denetim firmaları, dünya çapında muhasebe etiğine olan ihtiyacı tekrar gündeme getirmiştir. Amerika ve Avrupa' nın başlattığı çalışmalar neticesinde birçok ülkede çıkarılan yasalar ve kurulan KGK' lar ile muhasebe skandallarının önüne geçilmeye çalışılmış fakat yeterli ölçüde başarılı olunamamıştır. Bu durumun temel nedeni olarak yasaların değişen finansal piyasa şartlarına ayak uydurmakta zorlanması ve başarılı proaktif politikaların uygulanamaması gösterilmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2015).

III.9.3.1.ABD de Çıkan Skandallara Yönelik Düzenlemeler ve Sarbanes-Oxley Yasası(SOX)

1929 dünya ekonomik buhranı ABD borsalarını tahmin edilenden daha büyük oranda etkilemiş. Halkın finans piyasalarına olan güvenini sarsan bu olayın etkilerinin yok edilmesi ve halkın sarsılan güveninin yeniden kazanılabilmesi amacıyla 1933' de Menkul Kıymetler Kanunu, 1934' de ise Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe koyulmuştur. Bu

kanunlardan hemen sonra ABD de Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu(SEC-Securities and Exchange Commission) kurulmuş. Bu durum ABD' nin uluslararası standartların yerine kendi ülkesinde bulunan mesleki kuruluşların oluşturduğu standartları kullanmayı tercih ederek bu konuda gelen eleştirilere kendini kapatmış ve sadece kendi standartlarını uygulamaya devam etmiştir. Bu başkaldırı 2000'li yıllarda ülkede yaşanan finansal olaylar ve skandallar sonrasında durularak uluslararası standartlara doğru yönelme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Ceylan, 2013:64-65).

ABD de skandalların ortaya çıkması ile birlikte, denetim alanında dört büyük değişiklik yapılmıştır.

➤ Bunlardan birincisi; üç büyük denetim ve danışmanlık hizmetleri şirketini ayırmayı planladığını kamuya açıklamıştır.

➤ İkincisi; daha önce beş büyük denetim şirketinden biri olan Arthur Andersen Şirketi'nin faaliyetlerine son vermiştir.

➤ Üçüncüsü; 2002 yılı Temmuz ayında ABD'de SOX Yasa tasarısı çıkarılmıştır. Aynı zamanda bu tasarı Kurumsal Gözetim olarak da anılmaktadır. Bu kanun Amerika'da hisseleri işlem gören bütün halka açık şirketlere kurumsal yönetim kuralları getirmektedir.

➤ Dördüncü değişiklik olarak da; Ağustos 2002'de NYSE ek bir kurumsal yönetim kuralları seti önermiştir. Bu yeni kanun ile NYSE teklifi, bir halka açık şirketin yönetim kurulunun çoğunluğunun bağımsız yöneticiler tarafından oluşmasını, kurulun denetim komitesinin de tamamıyla bağımsız yöneticilerden oluşmasını ve üyelerden en az birinin finans uzmanı olmasını gerektirmektedir (Süer, 2004:40).

SOX Yasası, özü itibariyle kısaca halka açık şirket denetim reformu ve yatırımcıyı güvence altına alma kanunu olarak tanımlanabilir.

SOX Yasası, Enron olayı ve sonrası gelişmelere bağlı olarak Amerikan yönetiminin sunduğu; en basit şekliyle kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden elde etme çabasıdır. Bu süreçte çok sık sorgulanan kurumsal yönetimin (corporate governance) güçlendirilmesi, kurumsal yönetimi oluşturan ve bu yönetime etki eden unsurlarla şirket ilişkilerinin yeniden tanımlanması, bu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi bilgilendirilmesi ve sistemin daha denetlenebilir ve kontrollü hale getirilmesi Kanun'un temel amaçlarıdır (Temel, 2008:84; Güngör, 2005).

SOX Yasası 1933 ve 1934'teki Menkul Kıymetler ve Sermaye Piyasası Kanunlarından sonra kurumsal yönetimi etkileyen bir bakıma zorunlu kılan SOX, Başkan George W. Bush'un ifadesiyle, Franklin D. Roosevelt zamanından bu yana Amerikan işletme uygulamalarında meydana gelen en geniş kapsamlı değişiklikleri içeren reform olmuştur. Benzer şekilde Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountant-AICPA) başkanı, SOX'un, Kongre'nin bugüne kadar iş dünyasına getirdiği en kapsamlı yenilik ve değişiklikleri içerdiğini ifade etmiştir (Erzi: 2010:28; Cohen et al. 2008:758).

Yatırımcıların Amerikan Sermaye Piyasasının yıkılan güveninin yeniden inşa edilmesi için çıkarılan SOX Yasası'nın yürürlüğe girmesiyle:

- Bilgilerin yatırımcıya, zamanında, güvenli, doğru, kaliteli, anlaşılabilir ve açık sunulmasını sağlamak,
- Kurumsal yönetimi daha etkin hale getirmek,

- Muhasebe denetim kurulunun kurulmasıyla yapılan yolsuzluklara daha sert yaptırımların uygulanmasını sağlamak,
 - Denetim kurulunun, bağımsız hareket etmesini sağlamak,
 - Denetim yapacak olan denetçi firmaların sağlayacakları diğer çeşitli hizmetlere sınır koymak,
- şeklinde sıralanan bu amaçlara ulaşılabilir (Ergin, Sevim ve Eliuz, 2008:6).

SOX Yasası, muhasebe yasası olmanın ötesinde yolsuzluklar nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk yükleyen, şirket yöneticileri ile ilgili çok ciddi bir takım suçların tanımlandığı, cezaların öngörüldüğü ve şirketlerin karar verme sisteminde etkili olan diğer kişilerle ilgili bir takım yeni yükümlülüklerin getirildiği bir yasadır. Bu kanun aynı zamanda şirketlerin yükümlülüklerini yerine getirmediği durum veya durumlarda yürütülecek olan kanunların düzenlendiği kurumsal bir yönetim kanunu olmasının yanında Amerika da yer alan halka açık şirketlerin kurumsal yönetimlerinin sağlamaştırılmaya çalışıldığı düzenlemeleri de kapsamaktadır (Güngör, 2003:76).

III.9.3.2.AB’de Yapılan Düzenlemeler

Dünya çapında yaşanan küreselleşme akımının yarattığı etkiyle hem ekonomik hem de siyasal açıdan bir numaralı pazar konumunda olmak isteyen Avrupa Birliğinin de farklılaşmaya gitmesi kaçınılmaz bir ihtiyaç haline gelmiştir. Birliğe üye devletlerde yer alan işletmeler, gerekli değişiklikleri yapmak için yeni finansal kaynak arayışına girmişlerdir. Bu nedenle dış piyasalara açılmak zorunda kalmış bu durumda birlik işletmeleri arasında finansal raporlama sorunlarını doğurmuştur (Zaif, 2004:54).

Amerika’da yaşanan kurumsal skandallar Avrupa’da kurumsal yönetim alanındaki tartışmaları etkilemiş ve oldukça kısa bir süre içinde kurumsal yönetim

standartlarına uyum sağlamak özellikle de yatırımcıların güvenini yeniden kazanmak ve işletmenin rekabet edebilirliği ile etkinliğini güçlendirmek açısından Avrupa’da da gerekli görülmeye başlanmıştır (Kanbur, 2010:49; Lannoo ve Khachaturyan, 2004:38).

AB, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların kullanılması amacıyla “Direktifler/Yönergeler” adı altında düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemelerin üye ülkelerce kendilerine tanınan belirli bir dönemin sonunda uygulamaya konması gerekmektedir. 1978 yılında kabul edilen 4. yönergede yıllık finansal tablolar, 1983 yılında kabul edilen 7. yönergede konsolide finansal tablolar ve 1984 yılında kabul edilen 8. yönergede ise, AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacı güdülmüştür (Çalışkan, 2006:52).

4. ve 7. yönergelerin, işletmelerin konsolide mali tablolara ve yıllık finansal raporlara standartlar getirmesiyle, işletmelerin finansal tablolarının güvenilir ve doğru bilgileri yansıtıp yansıtmadığının kontrol edilmesi sağlanmıştır. Muhasebe standartları konusunda bu yönergeler temel taşlardan birini oluşturmakta ama denetim işini kimin yapacağını belirtmemektedir. Bu nedenle 1984 yılında çıkarılan 8. yönergenin esas amacı denetçilerin bağımsızlığının sağlanmasıdır. Bunun yanında denetçilerin ihtiyaçlarının karşılanması, AB’ye üye ülkelerde denetim alanında yapılan düzenlemelere uyum ve eş zamanlı koordinasyonun sağlanması da 8. yönergenin diğer amaçları olarak nitelenebilir (İnam, 2007:83). Aynı zamanda bu yönerge; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartların oluşumuna yol gösterici nitelik taşımaktadır (Temel, 2008:90; Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005:58).

Avrupa komisyonu, 2006 yılında 8. Yönergeyi günümüz koşullarına uyumlu hale getirilmiş bir yönerge hazırlayarak Parlamenteoya sunmuştur. Bu değişiklik, kabul edildiği 1984 yılından beri hiçbir değişiklik yapılmamış 8.Yönerge için gerekli bir adımdır. Dolayısıyla güncellenmemiş bir halde bulunan 8. Yönerge, denetimin temelini oluşturacak olan unsurların (örneğin, kalite güvence sistemleri, disiplin sistemleri ve kamu gözetimi vb.) olmadığı yönergede; denetim standartları, bağımsızlık ve etik kavramları söz konusu bile değildir. Yaşanan gelişmeler neticesinde kısa, öz ama daha kapsamlı olan yeni ve güncel bir 8. Yönerge oluşturma ihtiyacı elzem olmuştur (Senal, 2011:100).

Mart 2004'te tasarı olarak sunulan 8. Yönerge, 09 Haziran 2006 tarihinde AB Resmi Gazetesinde yayınlanarak 29 Haziran 2006'da da yürürlüğe koyulmuştur. Gerekli düzenlemeleri yapmaları için iki yıllık bir uyum süreci verilmiştir. Bu yönergenin sunduğu değişiklikler; kamu gözetim sisteminin, denetimde kalite güvencesinin sağlanması, denetim komitelerinin kurulması, denetim firmasının şeffaf, bağımsız ve tarafsız olması, uluslararası denetim standartlarına uyum ve grup denetçilerinin sorumluluğu şeklinde sıralanabilir (Kayım, 2006:152-154).

III.9.3.3.Türkiye de Yapılan Düzenlemeler

1970'li yıllarda Türkiye'de dış kredi kaynakları kullanmak isteyen yerli ve yabancı sermayeli şirketler denetim faaliyetlerinin arttırılmasını istemeye başlamışlardır. İstek üzerine ilk bağımsız denetim firmaları piyasadaki yerlerini alarak faaliyet göstermeye başlamışlardır. Denetim alanında ilk yasal düzenleme 1987 yılında olmuştur. Bu yılda 19 denetim firması birleşerek "Bağımsız Denetim Derneğini" faaliyete geçirmişlerdir. Derneğin katkıları sayesinde 1989 yılında ilk bağımsız denetim faaliyeti halka açık şirketler adına yapılmıştır (Gönen ve Uzun, 2009:3).

Bağımsız denetim alanında Türkiye de yapılan düzenlemeler ve bu alanda faaliyet gösteren kuruluşların kronolojik sıralamasını:

- 1987-SPK(Sermaye Piyasası Kurulu)
- 1989-3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 1989-TÜRMOB(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)
- 1994-Hazine Müsteşarlığı - Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi
- 1999-BDDK(Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu)
- 2001-EPDK(Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu)
- 2002-TMSK(Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)
- 2011-KGK(Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)
- 2011-Gümrük ve Ticaret Bakanlığı,

şeklinde sıralanabilir (Fırat ve Şahin, 2015).

Ülkemizde zorunlu denetim uygulaması öncelikle bankalar için başlamış daha sonra sigorta şirketleri ve halka açık şirketleri kapsayacak ölçüde büyümüştür. Uygulama daha sonra bütün finans kuruluşlarını bağımsız denetim bünyesine katmıştır (Ceylan, 2013:76).

ABD ve Avrupa’da yaşanan şirket skandalları ve bankacılık sektörümüzdeki yolsuzluklardan sonra SPK, BDDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı’nın çıkardığı Tebliğlerle; Adalet Bakanlığı ise, Ticaret Kanunu Taslağı’na aldığı yeni hükümlerle ortaya çıkan gelişmeler doğrultusunda muhasebe ve denetime ilişkin mevzuatta yeniden

düzenlemeye gitmiştir. Bu bağlamda TTK Tasarısı'ndaki denetimle ilgili hükümler, SOX Yasası esas alınarak hazırlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Değişiklik Yapılmasında Dair Tebliğ”i (Seri: X, No: 19); ve 12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, yine bu bağlamda, yeni TTK Tasarısını AB düzenlemeleriyle uyumlu kılmak için Mart 2004 tarihli AB Şirketler Hukuku Direktif Tasarısı’nda da şeffaflık anlamında her şirketin web sitesi olacağı hükmü örnek olarak gösterilebilir (Temel, 2008:91; Bilen, 2006).

Son olarak AB ile uyum süreci de bağımsız denetim ile ilgili mevzuatta bir birliğin sağlanmasını zorunluluk haline getirmiştir. Lakin bağımsızlıkla birlikte ‘denetim mesleğinde etik’ hususunda da çalışmaların yenilenmesi ve güncellenmesi ile hem denetim elemanları hem de meslek mensupları açısından bağımsız denetim kavramının öneminin anlaşılmasında etkili olacaktır (İnam, 2007:137).

III.10.Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış

Muhasebe faaliyetlerinin işleyişini belirleyen düzenlemeler olarak tanımlayabiliriz muhasebe standartlarını. Başka bir deyişle, muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değerler üzerinden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirlemektedir (Şensoy, 2008:7). Uluslararası muhasebe standardı ise, finansal bilginin ilgili finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinde birden çok alternatif sunan, uluslararası bazda raporlamaya olanak veren ve işletmelere kendilerine uygun olan en iyi politikaları seçme imkanı sunan bir kavram olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle uluslararası muhasebe standardı, birbirinden farklı muhasebe standardı olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu işletmelerin dönem sonu finansal durum tablolarının (bilançolarının) ayrıca değerlendirme ve sunumlarında belirli

ölçüde bir birlik sağlamak amacıyla hazırlanan, yazılı kurallardan oluşan bir metindir (Atmaca ve Çelenk, 2011:114).

Uluslararası ticaret faaliyetlerin artmasıyla birlikte işletmeler de yatırım yapmak için ülke arayışı içine girmiştir. Dünya çapında yaşanan muhasebe skandalları ve bu skandallardan etkilenen sermaye piyasalarının normal seyrine geri dönebilmesi için muhasebe ve finansal raporlama standartları ortaya atılan en önemli tartışma konusu olmuştur (Çelik, 2013:4).

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, farklı farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler, her bir ülke için farklı muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlar ve her bir ülkede ki muhasebe ilke ve esaslarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemişlerdir. Avrupa Birliği ülkelerinin sınırların serbestleşmesiyle piyasaların küreselleşmesi ve yabancıların sermaye piyasasına serbest girişi, uluslararası anlamda kabul görmüş ortak bir muhasebe standartlarının gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Küreselleşme ile birlikte muhasebe bilgi kullanıcıları, farklı ülkelerin farklı muhasebe uygulamalarını ve bu farklılığın sonucu olarak finansal tabloları yorumlama ve analiz açısından birçok güçlüklerle karşılaşmıştır. Muhasebe alanında küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan güçlüklerle, muhasebe dünyasında üretilen çözümler içerisinde en çok kabul göreni muhasebenin uyumlaştırması yaklaşımıdır. Farklı muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması konusunda birçok uluslararası resmi ve özel kuruluşun yaptığı çalışmalarla birlikte, muhasebenin uyumlaştırma sürecine Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan standartlar ile sağlanmıştır (Akgün, 2013:11).

III.10.1.Küresel Anlamda Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırılma Sürecini Başlatan Nedenler

Muhasebe, işletmelerde yaşanan ve parayla ölçülebilen ekonomik faaliyetlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve analiz edilerek elde edilen sonuçların ilgililere ulaştırılmasından oluşan bir döngüdür. İlk zamanlar işletmeler bulundukları ülkelerin muhasebe prensiplerine uyarak faaliyetlerini sürdürebiliyorlardı. Fakat küreselleşen ticaret dünyası ile birlikte muhasebe alanında kullanılacak uluslararası muhasebe uygulamalarının oluşturulması zorunluluğu doğmuştur. Aynı şekilde Türkiye de en başta vergi kanunlarının etkisiyle şekillenen muhasebe politikaları, küreselleşmenin hızla artmasından dolayı uluslararası gereksinimleri karşılayamayacak duruma gelmiştir. Önceleri muhasebe vergi içindir anlayışı vardı fakat günümüz bilgi çağında bu anlayış yerini muhasebe bilgi içindir anlayışına bırakmıştır. Bu nedenle muhasebe alanında uluslararası düzeyde uyumlu ortak bir muhasebe uygulamasının oluşturulması hayati önem taşımaktadır (Şahin, 2010:3). UFRS' ye ihtiyaç duyulmasının nedenlerini;

- New York, Londra, Lüksemburg, Hong Kong ve Singapur gibi küresel piyasaların olması,
- Dünya ekonomisinin KOBİ'ler de dâhil olmak üzere birbirine bağlı olarak ilerlemesi, finansal krizlerin Dünya'nın her yerinde etkisini göstermesi,
- Muhasebe ve denetimin güçlendirilmesi; Dünya Bankası Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporları, Önemli kurumların başarısızlıkları,
- Küresel piyasalara yüksek kalitede bilgi sağlaması,
- Sermayenin küresel seviyede verimli kullanılması; şeffaflığın yatırımları çekmesi, sermaye maliyetinin düşmesi, dünya çapında yatırımların artması,

➤ Muhasebe ve denetim sistemlerinde maliyetin düşmesi ve verimliliğin artması; standart bilgi sistemlerinin kullanılması, gereksiz mutabakat ve süreçlerin elenmesi, denetim verimliliğinin artması, eğitim ve staj programlarının benzer şekilde yapılmasıdır, şeklinde sıralanabilir (Sarıışık, 2016:27; Braunbeck, 2010:3).

III.10.2.Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yöntemini belirleyerek belli kurallar çerçevesinde finansal tablolarının düzenlenmesine yardımcı olarak finansal tablo kullanıcılarına finansal bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bir nitelik kazanmasını sağlayan yöntem ve esaslardır (Çelik, 2013:8; Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007:97).

Standartların, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla kendi içinde tutarlı yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan, muhasebe uygulamalarına yön veren, finansal tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirimleri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür (Sultanoğlu, 2014:25; Yazıcı, 2003:18-36). Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, muhasebe standartları ile aynı işlem ve olaylar farklı kişiler tarafından muhasebeleştirilse bile, bu kişilerin üreteceği bilgiler aynı nitelikte ve aynı değerdedir.

Muhasebe uygulamalarında yaşanan farklılıkları gidermek için ülkeler muhasebe alanında standartlaşma çabası içine girmişlerdir. Çünkü her ülkenin muhasebe alanında farklı yasal düzenlemeleri ve farklı muhasebe uygulamaları bulunmaktadır. Fakat oluşturulan bu standartlar bile ülkeler bazında belirlenen standartlarda bir birlik sağlayamamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarında var olan bu farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarında fon toplanması sürecine engel oluşturmakta ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar

yaşanmasına sebep olmaktadır. Muhasebe standartlarında yaşanan bu olumsuz durumların ortadan kaldırılması, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hâle getirilmesi, tüm ülkelerde aynı muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır (Çevik, 2015:11; Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007:97). Muhasebe Standartlarının oluşturulma amaçları;

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak ve Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak,
- Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunlarını ve ticari ilişkilerin sorunlarını muhasebe uygulamaları aracılığıyla gidermek,
- Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirmek ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmek,

şeklinde sıralanabilir (Baz, 2010:7-8; Osmangazi, 2002). Kısaca UFRS' nin temel amacı; muhasebenin hem organizasyonunda hem de sisteminde ortaya çıkan uluslararası boyutlardaki farklılıkları inceleyip araştırmaktır. Bu araştırmalar, bir yandan ulusal kültürlerin, diğer yandan da çok uluslu işletmelerin ihtiyaçları çerçevesinde yürütülür. Temel

amaç ise, muhasebenin uluslararası anlamda uyumlaştırılmasıdır (Sarısoy, 2012:5; Gökdeniz, 2006:3).

Bu amaçlar doğrultusunda uluslararası standartlaşmanın faydaları;

➤ Muhasebe standartlarının uyumlu hale gelmesi, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasını kolaylaştırmaktadır. Böylece, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamalar ve uluslararası yatırım akışının önündeki en önemli engel ortadan kalkmaktadır,

➤ Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden doğan zaman ve para israfı önlenmiş olur.

➤ Uyumlaştırmayla tüm dünyadaki ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek seviyeye çıkararak bu seviyede devam etmesini sağlama amacı taşımaktadır,

➤ Muhasebe standartlarında henüz yeterli gelişmeyi gösterememiş ülkeler için bir yol gösterici olması ve ülke standartlarının kalitesinin iyileştirilmesini sağlamak,

➤ Muhasebe uygulamalarında karşılaştırılabilirliğin sağlanması için ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasına yardımcı olur.

➤ Aynı muhasebe standartlarının kullanılmasıyla mali raporlamanın maliyetleri azaltılmış olur,

➤ Yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarına yatırım yapmaları teşvik edilir, şeklinde sıralanabilir (Uyar, 2014:5; Güney ve diğ., 2012:122).

III.10.3.Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nın Gelişimini Etkileyen Kurumlar

MBS bu işlevini finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri sunan mali tablolar yardımıyla yapar. Standartlar, temel kavramlar ve politikalar muhasebe biliminin temellerini oluşturur. Piramit şeklini baz alarak bu ögelerin arasındaki ilişkiyi incelersek piramitin temelinde mali tabloların hazırlanmasında etkili olan muhasebenin temel kavramları yer alır. Piramitin tam ortasında muhasebe standartları bulunur. Muhasebe politikaları ise piramitin en üst basamağında yer alır. Mali tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir nitelik taşımasında bu ögelerin payı çok büyüktür (Güney ve diğ., 2012:116-117; Kiracı ve Köse, 2002:54).

Her ülkede değişik muhasebe uygulamalarının kullanılması uluslararası çevrede bazı sorunlara yol açmasının ardından bu sorunların çözümüne yönelik çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Fakat bu konuda ihtiyacı karşılayacak ölçüde geniş kapsamlı bir çalışma yapılamamış ve fikir birliğine varılamamıştır. Konu ile ilgili yürütülen çalışmalar sonucu bir yaklaşım diğerlerine göre daha çok dikkat çekmiştir. Bu yaklaşım “Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe” yaklaşımıdır. Yaklaşımı öne sürenler farklı kültürel, ekonomik, sosyal ve siyasal yapıları farklı olan ülkelerin yer aldığı bir dünyada muhasebe uygulamalarında bir birlik sağlanmasının zor olduğunu kabul etmektedirler. Buna karşın var olan bu farklılık düzeylerinin belirlenip ona göre sınırlandırmalar getirilmesi veya muhasebe uygulamalarında yapılan karşılaştırmalarının arttırılmasıyla sorunun çözülebileceğini ileri sürmektedirler. Uyumlaştırma ile yapılmak istenen kötü muhasebe uygulamalarının kullanımını yasaklamak, muhasebe uygulamalarındaki gereksiz farklılıkları ortadan kaldırmak veya bu farklılıkların neden var olduklarını daha iyi anlama çabasını geliştirmektir (Öztürk, 2016:66).

Dünya da genel kabul görmüş muhasebe standartlarının uluslararası alanda hazırlanması ve kabul edilmesi için;

- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC),
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB),
- Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO),
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC),

gibi çeşitli kurumlar çalışma yapmaktadır.

III.10.3.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC)

Uluslararası muhasebe standartları hakkında ilk tartışmaların 1960' lı yıllar civarında başladığı söylenebilir. Çok uluslu şirketlerin en fazla olduğu Kanada, İngiltere ve ABD gibi ülkeler 1966 yılında Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu' nun (AISG 'Accountants International Study Group') oluşturulması ve ülkeler arası karşılaştırmalı muhasebe politikaları hakkında araştırma çalışmaları yapılmasını önermiştir. 1967 yılında kurulan bu birlik 1968 yılında ilk araştırma çalışmasını bahsi geçen ülkelerde bulunan stok değerlendirme ve muhasebe politikaları alanında yapmıştır. 1973 yılına gelindiğinde bu çalışma grubunun yerine IASC kurulmuş ve bu birlik 1977 yılında dağılmıştır (Şahin, 2010:6; Muğan ve Akman, 2003:77).

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturmak üzere Sidney de 1972 yılında yapılan 10. Uluslararası Muhasebe Kongresine katılan Galler, İngiltere ve ABD' nin kurduğu AISG' nin teşebbüsüyle uluslararası bir birlik kurulması önerisi sunulmuştur. Bu tarihten az bir süre sonra 1973 yılı Haziran ayında Londra merkezli bir kurul kurulmuştur. Kurul; Avustralya, ABD, Almanya (o tarihte Federal Almanya Cumhuriyeti), İngiltere-İrlanda (tek kuruluşla her iki ülke birlikte temsil edilmiştir), Fransa, Kanada, Meksika,

Japonya ve Hollanda'nın oluşturduğu 9 kurucu üye ve 16 adet mesleki muhasebe örgütünün teşebbüsüyle Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK 'International Accounting Standards Committee / IASC') kurulmuştur (Şensoy, 2008:66-67).

Finansal raporlama standartlarının evrensel muhasebe dünyasıyla uyumlu hale getirmek amacıyla yürütülen faaliyetlerin başında gelen komite, asıl olarak, yatırımcıların ve çok uluslu şirketlerin sorunlarına çözüm bulmak üzere kurulmuştur. Komite'nin temel amacı, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardaki hesapların değerlendirilip, sunulmasında izlenmesi gereken temel standartları belirleyip, bunların kamuya açık bir şekilde yayımlanmasını ve bu sayede dünya çapında kabullenme olasılığını arttırmaktır (Sultanoğlu, 2014:30). IASC'nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve uyumlaştırma çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO(Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği verilebilir (İbiş ve Özkan, 2006:28-29).

III.10.3.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun(IFAC) bir kolu olarak kurulan IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS)' nın oluşturma görevi görüyordu. Bir süre sonra komitenin standartları uygulamadaki otorite yetersizliğinden ve de üye ülkelerin kendi muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi olmasından dolayı komitenin işlevini yerine getiremez olduğuna dair çıkan tartışmalar sonucu IASC'nin görevini 1 Nisan 2001 tarihinde IASB(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) devralmıştır. 2001 yılından itibaren IASB, IASC'nin yerini alarak tüm yayın ve yazışmaları yapma, standartları ve taslakları geliştirme, yayınlama ve standart yorumlama komitesinin(IFRIC-Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi) yorumlarını onaylama görevlerini üstlenmiştir (Kocamaz,

2010: 15-16; Sağlam ve diğ., 2008:14). UMS' nin oluşturulması çalışmalarının yürütülmesi, IFRIC'ın (International Financial Reporting Standards Interpretation Committee) onayına sunulmasıyla, bütün teknik işlerden sorumlu organ olan IASB, her üyenin bir oy kullanma hakkının bulunduğu ve 14 üyesi bulunan bir kuruldur (Şensoy, 2008:89).

IASB muhasebede uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması hususunda faaliyette bulunan önemli kuruluşlardan biridir. Bu durumun en büyük örneği olarak BM, OECD(Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü), IOSCO ve AB benzeri bu alanda çalışma yürüten kuruluşların muhasebe standartlarını hazırlama sorumluluğunu IASB' ye bırakmaları veya uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler için UFRS uygulama zorunluluğu oluşturmaları gösterilebilir. Dünyada muhasebe standartları hazırlanması hususunda en gözde kurumlardan birisi olan ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(Financial Accounting Standard Board-FASB) ve IASB arasındaki 2002 yılında bir yakınlaşma anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmaya göre iki kurum arasındaki farkların 2005 yılı ocak ayına kadar ortadan kaldırılması kararı UFRS tabanlı muhasebe standartlarının uyum süreci için oldukça önemli olduğu söylenebilir(Parlakkaya, 2004: 125).

IASB belirli kod numaralarıyla UMS(Uluslararası Muhasebe Standartları) ve UFRS' leri yayımlamıştır. Bu standartlarda çağımızın ticari hayatından kaynaklanan yeni ihtiyaçlar nedeniyle zaman zaman düzenlemeler yapılmıştır ve bu standartların kullanım alanı gün geçtikçe genişlemiştir (Atmaca ve Çelenk, 2011:125).

III.10.3.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

1983 de kurulmuş olan, 181 üyesi bulunan ve Dünya sermaye piyasasının hemen hemen %90' nının üye olduğu IOSCO; dünyadaki menkul kıymet ve vadeli işlem piyasalarını düzenleyen kuruluşların bir araya gelerek oluşturdukları uluslararası bir kuruluştur. IOSCO

sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, menkul kıymetler piyasasında ki koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alış verişini etkin kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği içinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır.

1989 yılında IOSCO’ nun “Uluslararası Halka Arzlar” adıyla sunduğu raporunda uluslararası dış ticarete yer alan ülkeler arasında kullanılan muhasebe politikalarının ülkelerin mali tablolarının karşılaştırılabilirliğini güçleştirerek fon akışını engellediği belirtilmiştir. Böylece IOSCO, uluslararası alanda geçerli olacak muhasebe standartlarının oluşturulmasında konunun uzmanları eşliğinde çalışmalar yapan IASB’ yi destekleme kararı almıştır (Hüseynov, 2015:21). Bu karar öncelikle menkul kıymet ihraç işlemlerinde uluslararası çapta yer almıştır. IOSCO, IASB’ nin hazırlayıp kendisinin kabul ettiği muhasebe standartlarının 2005 yılından itibaren birliğe üye her ülkeye UMS’ yi menkul kıymet ihraç işlemlerinde kullanmasına yönelik tavsiye niteliğinde bir karar almıştır. Karşılaştırılabilirlik açısından bakıldığında IFRS ulusal ve uluslararası finansal raporlama için daha etkindir. Bu neden IOSCO’ nun sermaye piyasası otoritelerince, çok uluslu şirketlerin uluslararası halka arzlarında IFRS uygulamalarının kullanılması konusunda önerilmesi, IFRS’ nin önemini artırmasının yanında onun uluslararası muhasebe standartları seti olması konusunda şansını büyük ölçüde arttığını göstermektedir (Aksoy, 2005:188).

III.10.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 de Münih’te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde, IFAC 45 ülkeden 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla New York merkezli kurulmuş bir kurumdur. 63 üyeyle 1977 yılında çalışmalara başlayan kurum, 30 yıllık bir büyüme çağından sonra

123 ülke ve 157 mesleki üye kuruluşu sayısına ulaşmıştır. Birliğin esas amacı, uluslararası alanda yüksek kaliteli standartları oluşturmak, bu standartların kullanılmasını sağlamak, federasyona bağlı olan üyeler ve bağlı olmayan diğer mesleki kuruluşlar arasındaki işbirliğini kolaylaştırmak, muhasebe alanında uluslararası arena da muhasebe mesleğinin savunuculuğunu yaparak bu mesleği küresel anlamda kamu yararı adına en üst fayda düzeyine ulaştırmaktır (Demirel, 2010:9; www.ifac.org).

IFAC' ın Misyonunu;

- Yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uyum sağlamayı tavsiye etmek,
- Standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirerek kamu yararına hizmet etmek,
- Tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve uluslararası güçlü ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

gibi birkaç maddeyle ifade edilebilir.

UFRS'nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan bir gelişmede IFAC' da gerçekleşmiştir. IFAC, 7 maddeden oluşan bir Üyelik Yükümlülük Bildirimlerini onaylamış ve bu bildirimin 7. maddesinde; üye kuruluşlardan finansal tablolarını UFRS ile tam uyumlu halde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir (Aksoy, 2005:188).

III.10.4. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi İçin Evrensel Anlamda Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uyumlaştırılması yönünde Dünya çapında birçok adım atılmış, pek çok ülke veya kuruluş, UMS' yi ya olduğu haliyle kabul etmiş ya da kullandıkları muhasebe standartlarını bu standartlar ile uyumlu bir

hale getirmeye çalışmışlardır. Çalışmamızın bu kısmında, UMS' nin küreselleşmesi konusunda birtakım gelişmiş ülke veya kuruluşun bu alanda yaptığı çalışmalar incelenmiştir.

III.10.4.1. ABD'de Yapılan Çalışmalar

ABD de, şirketler muhasebe alanında kamu ve özel sektörün harmanlanmasından oluşturulmuş karma muhasebe standartları sistemini kullanıyorlardı. Bu alanda yapılan ilk düzenleme 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı veya Büyük Buhran olarak adlandırılan finansal krize karşı oluşturulan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası" olarak gösterilebilir. SEC(USA Securities and Exchange Commission / ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu) 1933 yasasını uygulamak amacıyla kurulmuştur. 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası SEC' e çıkarılan iki yasanın katkısıyla finansal raporlama konusunda yapılacak çalışmaları düzenleme izni vermiştir. Kuruluşundan itibaren SEC "Accounting Series Releases(Muhasebe Serisi Açıklaması)" ve "Staff Accounting Bulletins(Personel Muhasebe Bültenleri)" adıyla muhasebe uygulamalarına yönelik belgeler ortaya çıkarmıştır. Ancak bakıldığında muhasebe standartlarını oluşturma rolünün gözetim ve denetim faaliyetleri ile sınırlı kalmasıyla oluşan boşluktan yararlanan özel sektör düzenleyici kuruluşlarının muhasebe ve bağımsız denetim alanındaki kuralların belirlenmesine fırsat vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi AICPA' dır (Başpınar, 2004:42-43).

ABD de esas muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar 1939 yılında 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni yayınlayan AICPA vasıtasıyla başlamıştır. AICPA' nın yaptığı çalışmalar bir takım sebepler nedeniyle başarısız olmuş ve yerine APB (Accounting Principles Board-Muhasebe Prensipleri Kurulu) 31 adet görüş ve önerilerinin olduğu yazı yayınlarak bu görevi devralmıştır. Fakat bu kurumunda yaptığı çalışmalar yeterli olmamış

ve ihtiyacı karşılayamadığı için görevi son bulmuştur (Çankaya, 2007:134; Karapınar, 2000:59).

Daha sonra 1972 yılında FASB adıyla bir birlik kurulmuştur. Bu birlik 133 adet standart yayınlamış ve yaptığı çalışmalarını halen günümüzde de devam ettirmektedir. Kurulun amacı hisse senedi ihraç etmekte olan uluslararası yatırımcıları veya finansal bilgi kullanıcılarını bu alanlarda yapacakları yatırımlar konusunda eğitecek veya onlara bu yolda rehberlik edecek muhasebe standartlarının geliştirilerek uygulanmasını sağlamaktır. Bu kurul aynı zamanda US-GAAP' ın (Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) hazırlamıştır. Uluslararası piyasada IFRS(International Financial Reporting Standards-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)'nin yanında en fazla örnek alınarak kabul edilen yöntemken son yıllarda muhasebe alanında Enron ve Worldcom gibi skandalların ortaya çıkmasıyla ABD de bu kurumun yaptığı çalışmaların yeterli olup olmadığı konusunda tartışmalar başlamıştır. Bu nedenle ABD de muhasebe alanında uluslararası uyum çalışmaları hızlanmıştır. 18.09.2002 tarihinde FASB, IFRS ve US-GAAP kurumları arasındaki değişiklikleri en aza indirmek için IASB ile Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Böylece karşılıklı etkileşim ve uyum halinde çalışmalar yürütülerek yeni ve yüksek verimli standartların hazırlanması kararlaştırılmıştır (Çankaya, 2007:134; Yalkın ve diğ., 2006:294).

Uluslararası düzeyde bir muhasebe standartları oluşturulması ülke ekonomisinin çok geniş bir alana hükmetmesi veya menkul kıymet borsasının çok gelişmiş olmasının yanında uluslararası pek çok şirketin bu alanda faaliyet göstermesinden dolayı ABD için UMS' nın önemi çok fazladır. Bu nedenle yapılan muhasebe çalışmalarının tüm dünyaya uyumlu bir dile sahip olmasında büyük pay sahibidir. Belki de bu yüzden hala ABD de uyumlaştırma çalışmaları son bulmamıştır (Şahin, 2010:21).

III.10.4.2. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

1970 yılına kadar İngiltere de İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü’nün (ICAEW) üyelerinin muhasebe uygulamalarında yaptıkları çalışmalardan oluşmaktaydı. Muhasebe standartları oluşturulmasına yönelik ilk kapsamlı çalışmalar ise 1970 yılında, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi’nin (ASSC) kurulması ile başlamıştır. Muhasebe meslek mensupları tarafından kurulan bu birlik muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla kurulmuştur. 1976 yılında ASSC de yapılan düzenleme ve geliştirme çalışmalarından sonra ASSC, ASC(Muhasebe Standartları Komitesi) olarak değiştirilmiştir (Üstündağ, 2000:56).

1990 yılına kadar İngiltere de düzenli bir muhasebe standardı oluşturma sistemi yoktu. Bu tarihten sonra İngiltere’de muhasebe standartları oluşturma sistemi yeniden yapılanmaya gitmiştir ve Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council- FRC), adıyla kurulan birlik standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve işleyişinden sorumlu kuruluş olarak belirlenmiştir. Muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması alanında da etkili olacak olan Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board- ASB)kurulmuştur (Büyüktopçu, 2009:22; Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 14-15). İngiltere de yaşanan bu gelişmelerin temel nedeni olarak sermaye piyasası ve muhasebe kültürünün gelişmiş olması gösterilebilir.

III.10.4.3. Almanya’da Yapılan Çalışmalar

Almanya’da muhasebe standartlarının oluşumunda yasal düzenlemelerin ağırlıkta olduğunu, 1985 yılından beri AB direktifleri yönünde muhasebe düzenlemelerini yaptığını, bugüne kadar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisine haiz olmadıkları görülmektedir. Alman Muhasebeciler Enstitüsü; muhasebedeki konular, kanunlar ile ilgili açıklamalar ve yorumlar yapmışlardır. Muhasebe standartlarının

oluşumunda toplantılar İngiltere dekinin tam aksine kamuoyuna açık bir şekilde yapılmaktadır. Muhasebe standartları taslak halinde yayımlanarak ilgili kişilerin ve kuruluşların sürece katılımını sağladıkları görülüyor. 1998 yılında çıkarılan bir kanunla konsolide mali tablolara ilişkin standartlar, Alman Muhasebe Standartları Komitesi (GASC) kurulmuştur (Can, 2016:12).

III.10.4.4. Fransa’da Yapılan Çalışmalar

Muhasebe alanında Fransa da ABD ve İngiltere de kullanılan muhasebe sistemlerinin aksine Avrupa kıtasındaki birçok ülkede uygulanan makro temelli ve ağırlıklı olarak hükümet odaklı düzenlemeler kullanılır. Bu durum özellikle hükümetin planlanmış ekonomik hedeflerini sağlayacak bilgilerin elde edilmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. Çünkü Fransa muhasebe sistemi yalnızca göstermelik bir sistemdir(uymak isteğe bağlıdır). Ama Fransa vergi sistemi bu sisteme uymayı cazip hale getirecek teşvikler veya cezalar kullanmak üzere hazırlanmıştır. Bu nedenle, Fransa muhasebe sistemi vergi üzerine kurulmuştur(Şensoy, 2008: 35; Yılmaz, a.g.e. s.14).

Fransa da yapılan çalışmaları iki kısım halinde inceleyebiliriz. İlk olarak Gene Hesap Planı kapsamında, ikinci olarak ise Muhasebe Uzmanları ve Yeminli Muhasipler Kurulunca (L’Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés / OECCA) yürütülen çalışmalar dahilinde incelemek mümkündür(Jargalsaikhan, 2014: 23).

1966 yılından beri Muhasebe Uzmanları ve Yeminli Muhasipler Kurulu ileri düzey devlet memurlarından endüstri, muhasebe, ticaret ve işçi sendikalarının ileri gelenlerinden oluşmuştur. Birliğin görevi ise Genel Hesap Planı’nın kullanılması, geliştirilmesi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri hakkında görüş ve önerilerini dikkate alarak standartlar oluşturmaktır. Bu standartların oluşturulmasında Borsa İşletmeleri

Komisyonu (La Commission des Opérationde Bourse) ve Muhasebe Denetçileri Birliği (La Compagnie des Commissaires Aux Comptes) gibi kurumlarında katkıları bulunmaktadır(Jargalsaikhan, 2014: 23; Tokay, a.g.e. s.69).

OECCA ile AICPA’ nın işleyiş biçimleri ve hedefleri birbirine yakın da olsa OECCA, AICPA’ dan daha güçsüz ve ona göre yetkileri daha kısıtlıdır.

III.10.4.5. AB’de Yapılan Çalışmalar

Muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi için Avrupa Birliğinde yapılan ilk çalışmalar 1970’ li yıllarda yapılmıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda “Şirketler Kanunu Yönergeleri” adıyla çıkan Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeler ile belirlenen esasların, birliğe üye ülkelerin hukuk sistemlerine entegre edilmesi şartı getirilmiştir. Yayınlanan bu yönergeler ile AB kapsamında muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amaçlanmıştır (Jargalsaikhan, 2014:19; Çiftçi ve Erserim, 2014:11).

AB muhasebe yönergeleri, AB üye ülkelerinde muhasebe standartlarının oluşturulmasında başarılı olmuş; mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamış; sınır ötesi yatırımlarda koşulları iyileştirmiş ve AB içinde menkul kıymet borsalarında kotasyon için mali tabloların karşılıklı tanınması ortamını hazırlamıştır. Bu başarılarla rağmen yönergeler, mali tabloları kullananların, hazırlayanların ve standartları oluşturanların 1990’larda karşılaştıkları sorunlara çözüm üretmez duruma gelmiştir. Yönergelerin çok sayıda opsiyona sahip olması ve AB ülkelerinde tekdüze biçimde yorumlanmaması da bu durumun nedenleri arasında gösterilebilir (Erdem, 2012).

1990’ ların başında AB, her geçen gün artan sorunlara çözüm olması amacıyla muhasebe alanında var olan yönetmeliklerin güncellenmesi ve tüm Avrupa kıtası ülkelerinde

uygulanacak bir muhasebe standartları hazırlaması için bir kurum oluşturulması üzerinde çalışmalar başlatmıştır. 1995 yılında Avrupa Komisyonu, AB'nin yeni stratejisini ortaya koymuştur. Buna göre, AB, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında IASC/IOSCO çalışmalarını destekleme kararı almış ve AB muhasebe uygulamalarının UMS ile uyumlu hale getirilmesine yönelik Avrupa Parlamentosu'na tavsiye bildirisi göndermiştir (Sultanoğlu, 2014:34).

Haziran 2000 tarihinde Avrupa'daki sermaye piyasalarının rekabet gücünü artırmanın yanında sermaye piyasalarını bir bütün haline getirmek için Avrupa Komisyonu bir tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğin amacı Avrupa Birliği üye ülkelerinde yer alan ve borsaya kayıtlı olan şirketlerin finansal tablolarını IAS(Uluslararası Muhasebe Standartları) ile uyum sağlayacak şekilde oluşturmalarını sağlamaktır. Eylül 2001 tarihinde ise Avrupa Komisyonu 2005 yılından itibaren bahsi geçen şirketlerin finansal tablolarını IFRS' ye uygun olacak şekilde oluşturmalarını resmen duyurmuştur. Fakat menkul değerleri borsada işlem görmesinden dolayı borcu olan birtakım şirketlerin olması ve genel kabul görmüş US-GAAP kullanan şirketlerin varlığı nedeniyle Fransa ve Almanya'nın ileri bir tarihe ertelenmesi konusunda direktmesi üzerine IFRS' ye uyum sürecinin 2007 yılına ertelenmesi hakkında ek tasarı sunulmuştur. Tasarı 2002 yılında Avrupa Parlamentosunca kabul edilmiştir. Bu tasarının kabul edilmesinin ardından Avrupa Birliğinde borcu olan şirketlerle birlikte 7000 şirket çalışmalarını yapmış ve 2005 yılı Ocak ayından itibaren IFRS ile uyumlu hale gelerek IFRS uygulamalarına geçiş yapmıştır. Zamanla ve biraz da Avrupa Birliğinin büyümesinin etkisiyle bu sayı 9000 şirket civarına ulaşmıştır (Çankaya, 2007:136).

III.11. Finansal Raporlama Standartları Açısından Türkiye

Türkiye de muhasebe standartlarının gelişimi incelendiğinde devletin yönlendirmesiyle gerçekleşen düzenlemeler karşımıza çıkar. Bu anlamda ilk düzenlemelerin ise doğal olarak ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olarak sürdüğü ülkelerden örnek alınarak ülkemize uyumlu hale getirilen kanunlar vasıtası ile yine bu kanunların etkisiyle oluştuğu görülmektedir (Elitaş, 2010:60).

1850 yılında çıkan Kanunname-i Ticaret kanunu ile ülkemizde muhasebe uygulamaları ilk kez düzenlenmiştir. 1807 yılında çıkan Fransa Ticaret Kanununun çevirisi özelliği taşıyan bu kanunun muhasebe uygulamalarında kullanılması nedeniyle uzun bir süre Fransa muhasebe anlayışının etkileri sürmüştür. Kanunname-i Ticaret kanununun ihtiyaçlara cevap vermemesi sebebiyle 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanunun yerine 1926 yılında 856 sayılı Almanya Ticaret Kanunu uygulamaya koyulmuştur. Aynı şekilde farklı bir kültürden alınan Ticaret Kanununun ülkemizde uygulanmaya başlaması nedeniyle Almanya muhasebe anlayışının etkileri de uzun süre görülmüştür (Dağışan, 2013:7; Sevilengül, 2007:14).

1950’li yıllarda ABD ile olan ticari ve siyasi ilişkilerin sonucunda Amerika Birleşik Devletlerinin etkisinde kalınmıştır. Türkiye’de özel sektöre ilişkin ilk muhasebe düzenlemesi ise 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından oluşturulmuştur. Ancak bu düzenlemenin kapsamı sadece SP Kanunu’na dahil işletmelerle sınırlı kalmıştır. Ülkemizde en geniş kapsamlı muhasebe düzenlemesi 1992 yılında çıkarılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir. Türkiye’nin 1987 yılı sonrası AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen

hemen tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın etkisi hissedilmiştir (Ağca ve Aktaş, 2007:5; Erhan, 2004).

Türkiye'de muhasebe standartlarına bakıldığında, ilk aşamada çeşitli kurumların, yetkilerini kullanarak kendi muhasebe standartlarını yayınladığı görülmektedir. Muhasebe standartlarına ilişkin ilk çalışma ise 1994' de kurulmuş olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (TMUDESK) yayınlamış olduğu 19 adet standarttır. Bugün yürürlükte olmayan ancak ilgili kurumların çalışmalarına taslak teşkil eden söz konusu standartlar, bu alanda atılmış en önemli adım sayılmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2016:73; Gökçen ve diğ., 2011:4).

Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama standartlarının hazırlanması ve saptanmasında üç temel kuruluş görev almıştır. Bunlardan ilki TMUDESK, ikicisi ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'dur(TMSK). Zaman içerisinde bu iki kuruluş yetkilerini sırasıyla devretmiş ve en sonunda görev, 2 Kasım 2011'de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) verilmiştir. Günümüzde halen Türkiye'de standartların hazırlanmasında tek yetkili kuruluş Kamu Gözetimi Kurumu'dur (Ataman ve Cavlak, 2016:74; Yalkın, 2012:41).

III.11.1. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar ve Bu Çalışmalara Yön Veren Kuruluşlar

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına genellikle Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun yön verdiği, ancak bu kanunlardaki hükümlerin yetersiz kaldığı durumlarda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarındaki işletmeler için yönlendirici çalışmalarda bulundukları görülmektedir (Demirel, 2010: 10; Arıkan, 1996). Ancak bu durum, ülke genelindeki her işletmenin kendine has esaslara dayanan

finansal tablolar düzenlemesine yol açmıştır. Bu finansal tablolar kendi içinde doğru olsa bile tüm ülke genelinde uygulanabilir bir nitelik taşımamakla birlikte finansal tabloların karşılaştırılabilirlik özelliğine ters düşmektedir.

III.11.1.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu

Yapılan çalışmalardan önce devlet muhasebesinin devletin vatandaşları ve ülke için icra ettiği faaliyetleri dolayısıyla mali nitelikteki işlemlerine ilişkin bilgilerin toplanıp, kaydedilip, sınıflandırılıp ve analizler de yapılarak yorumlanıp ihtiyaç duyan ilgili kişilere ve de kurumlara aktarmaktır. Bu kurum, KİT'ler için mecburi olarak gördüğü, tek düzen muhasebe sistemi çalışmalarını 1968 yılında yayınladı ve 1972'de uygulanmaya başlanılmıştır. Komisyonun raporuna göre;

1. Muhasebe usullerinin anlaşılır düzeyde uyarlanması,
 - a. Muhasebenin temel kavramları,
 - b. Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri,
 - c. Tek düzen hesap planı ve açıklamaları,
2. Raporlama düzeni ve sistemi,
3. Finansal işler,
4. Muhasebe denetim ve gözetim terimleri hakkında açıklamalar yayınlamıştır.

Maliyet Muhasebesi uygulamaları ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmıştır. KİT'lerde zorunlu olan muhasebe sistemi diğer özel işletmelerde yol gösterici bir rol almıştır. Bu kapsamda karar alıcıların hem mali hem ekonomik veri olarak devletin tamamına hitap edecek mali bir bütünlük oluşturması hem de muhasebe standartları ile raporlama standartlarında bütünlük oluşturacak bir hesap planı olmasını istenmiştir (Can, 2016:13-14).

III.11.1.2. Türkiye Bankalar Birliği(TBB)

Türkiye Bankalar Birliği (TBB) 1958 yılında kurulmuştur. Serbest piyasa ekonomisi ve tam rekabet ilkeleri kapsamında, bankacılık düzenleme ilke ve kurallarına uygun olarak kurulmuştur. TBB'nin amacı bankaların hak ve ayrıcalıklarının korunmasını ve bankacılık faaliyetlerinin başarılı bir şekilde işlemlerini ve büyüyen gelişmesini sağlamak, rekabetçi bir ortamın oluşmasını ve rekabet gücünün artırılması için çalışmalar yaparak haksız rekabetin önlenmesi için yerinde kararlar alarak uygulamak veya uygulanmasını talep etmektedir(TBB, 2017).

1962 yılında işletmelerin bankalardan kredi talebinde bulunması üzerine bankaların istediği tablolar için TBB bir standart oluşturmuştur. Gelir tablosu ve bilanço gibi muhasebe tablolarında tekdüzeliğin oluşturulması için hazırlanan standart ülkemizde bu tabloların kullanılmasını sağlamıştır. Aynı zamanda tekdüzen hesap planı ve mali tablo uygulamaları bankalar arasında bütünleşik bir düzen oluşturmak amacıyla TBB tarafından faaliyete geçirilmiş önemli uygulamalardandır (Arıkan, 2006).

III.11.1.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), TÜRMOB tarafından 09.02.1994 tarihinde kurulmuştur. TMUDESK, şirketlerin finansal tablolarının düzenlenmesindeki kuralları oluşturmak ve finansal tabloların bağımsız denetim kapsamında esas teşkil edecek denetim standartlarını belirlemek amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nı iyileştirme çalışmaları yürütmüştür.

Standartlar oluşturulurken UMS ile uyumlu olmasına, Türkiye'nin ekonomik yapısının ve işletmelerin gereksinimlerinin göz önünde bulundurularak muhasebenin temel kavramları da dikkate alınarak hazırlanması gerekmektedir.

TMUDESK' in muhasebe standartlarını belirleme ile alakalı amaçları,

a) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak,

b) Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasında uyum sağlamak,

c) Türkiye'nin ekonomik yapısını ve gereksinimleri göz önünde bulundurmak,

d) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaştırılması hususunda çalışmalar yapmak,

e) Türkiye muhasebe uygulamalarında geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır,

şeklinde sıralanabilir (Yılmaz, 2007:143; Yalkın, 1997:15).

Faaliyet süresi boyunca 19 standart yayınlayan kurulun herhangi bir yaptırım gücü olmamasından dolayı bu standartlar uygulamaya koyulamamış ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen bir madde ile ömrünü tamamlamıştır (Büyüktopçu, 2009:53; Yalkın ve diğ., a.g.m., s. 297,298).

III.11.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu(SPK)

Yüksek verimli bir muhasebe standartlarının hazırlanması ve hazırlanan standartların uygulamaya geçirilebilmesi kamunun sermaye piyasası alanında aydınlatılmasını ve yatırımcıların sermaye piyasası araçlarının ne olduğu hususunda açıkça bilgilendirilmesini sağlayacaktır (Parlakkaya, 2004:133; Üstündağ, 2004:827).

Sermaye piyasasının sağlıklı işleyebilmesi 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile mümkün olmuştur. SPK'nın kurulmasının ardından muhasebenin kamuyu aydınlatma, finansal kararların alınması sırasında ilgilileri bilgilendirme amacına yönelik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. bölümü Sermaye Piyasası Kurulu'na ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Sermaye Piyasası Kurulu bu kanunun 16 ve 22/e maddeleri ile kendisine tanınan yetkiye dayanarak, yayımladığı tebliğlerle kanun kapsamına giren şirketlerin uymak zorunda oldukları muhasebe kurallarını belirlemektedir. Ancak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan muhasebeye ilişkin düzenlemeler; Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren ortaklıklarla sınırlı olduğundan, sadece söz konusu şirketlerin finansal sonuçlarında tekdüzeliği sağlamıştır (Çevik, 2015:41; Yılmaz, 2003:125).

III.11.1.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu(BDDK)

2005 yılında bankacılık kanunu olarak değiştirilen 4389 sayılı Bankalar Kanununa göre, Bankalar Kurumu; tasarruf sahiplerinin haklarını korumak, para piyasalarında kredi sisteminin etkin, güvenilir ve istikrarlı şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluşlarına, tasfiyelerine ve işleyiş biçimlerine yönelik usul ve esasları düzenlemek amacıyla kurulmuş ve adı 19.10.2005 tarihinde yapılan bir düzenleme ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu olarak değiştirilmiştir (İliman ve Tekeli, 2016:29).

Kurum misyonunun yerine getirilmesi için atılacak adımları belirleyen, belirsizlikleri ortadan kaldırmayı ve yol gösterici nitelikte olmayı hedefleyen, orta vadeli ve geleceğe dönük bakış açısı sunan “BDDK Stratejik Plan (2010-2012)” çerçevesinde beş adet amaç belirlenmiştir. Bu amaçlar;

- 1) İdari kapasitenin geliştirilmesi,
- 2) Esnek, etkili ve kapsamlı bir düzenleyici çerçevenin oluşturulması,
- 3) Finansal piyasalarda güven ve istikrarın artırılması,
- 4) Finansal sektörün geliştirilmesi,
- 5) Tüketici/müşteri haklarının gözetilmesi,

şeklinde sıralanabilir (Çimen, 2019:14-16).

Ülkemizde BDDK’nin geliştirdiği standartlar bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar için uyulması zorunlu standartlardır. UFRS ile uyumlu muhasebe standartları BDDK tarafından hazırlanarak 22.06.2002 Tarih ve 24793 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “ Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” ne göre gerçekleştirilirken, bu yönetmelik 01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmelik; bankaların, muhasebe ve raporlama sisteminde saydamlık ve tekdüzeliğin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek amaçlarına uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi konsolide ve konsolide olmayan mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinlik bilgilerini içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması, yayınlanması ve belgelerin saklanması ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. BDDK’nın Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’ ne ilişkin tebliğlerinde, bankaların düzenleyip kamuya açıklayacakları finansal tabloların

düzenlenme esaslarını belirleyen, UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartları yer almaktadır. Bu standartların bankacılık sektöründe 2005 yılından itibaren uygulanmasıyla birlikte bankaların faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde kayıtlanması ve finansal tablolara yansıtılması sağlanmıştır (Gönen ve Uğurluel, 2007:233).

III.11.1.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)

Türkiye de muhasebe standartlarının oluşturulma görevi, 18.12.1999 tarihinde çıkan 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesi ve Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek Madde1 ile kurulmuş olan TMSK' ya devredilmiş ve 2002 yılında üyelerin atanması ile faaliyetlerine başlamıştır. TMSK; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu(YÖK), Hazine Müsteşarlığı, BDDK, SPK ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği(TOBB) kurumlarından birer üye, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB)'nden bir tane yeminli mali müşavir ve bir tane de serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyesi vardır her üye ilgili olduğu kurum tarafından seçilir. Üyelerin görev süresi 3 yıldır ve süresi dolmadan herhangi bir nedenle yeri boşalan üyenin yerine ilgili kurum yeni üye seçer.

16/03/2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"ın 5. maddesinde TMSK'nın kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak" olarak belirtilmiştir.

TMUDESK' in amacıyla aynı amaç için çalışan TMSK da ulusal muhasebe standartlarının ne olduğunu anlamının yanında bu standartları küresel muhasebe dünyasıyla uyumlu hale getirme görevini üstlenmiştir. Uluslararası arena da oluşturulan muhasebe standartlarından ilham alan TMSK' nın gereksinim duyulan uygulanabilir ve tüm kullanıcılar tarafından anlaşılabilir bir nitelik taşıması için muhasebe alanında faaliyet gösteren tüm birliklerin bu standartların hazırlanması aşamasında katkı sağlamalarını söyleyen otoriter bir yapısı bulunmaktadır. Böylece, kurulun çalışma esaslarını içeren taslak metinler komisyonlar tarafından hazırlanarak kamuoyunun görüşüne sunularak ulusal muhasebe standartlarına genel kabul görmüş bir anlam yüklenmesi amaçlanmıştır (Parlakkaya, 2004:132-133).

Ülkemizde muhasebe alanında ihtiyaç duyulan standartların neler olduğunun tespit edilmesinde TMSK çok önemli faaliyetler yapmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması aşamasında büyük bir önemi olan TMSK 02.11.2012 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) tüm yetki ve sorumluluk faaliyetlerini bu kuruma devretmiştir (Dağışan, 2013:18; Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2012:7).

III.11.1.7. Kamu Gözetimi Kurumu(KGK)

2000'li yılların başından itibaren önce ABD'de, daha sonra ise diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde arka arkaya ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandallarının ardından, bağımsız denetimin kamu gözetimi ve denetimi fikri ön plana çıkmıştır. Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime ilişkin 8. Direktifine paralel bir şekilde Türkiye'de de 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nı oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını

yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlemeler yapılmasının öngörülmesiyle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) adında yeni ve özerk bir kamu tüzel kişisi kurulmuştur (Karasu, 2014:80; RG., T. 02.11.2011, S. 28103).

KGK 'nın esas amacı, yatırımcıların haklarını, denetim raporlarının doğru ve tarafsız olarak oluşturulmasına yönelik kamu faydasını korumanın yanında güvenilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin iletilmesini sağlamaktır. Bu anlamda KGK öncelikle borsa şirketleri, sigorta şirketleri ve bankalar gibi büyük ölçekli şirketleri denetim, kontrol ve gözetim altında tutmak için kurulmuştur.

Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK'nın bağlı olduğu bakanlıklar ile TÜRMOB ve TOBB tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişinin Bakanlar Kurulu tarafından atanmasıyla oluşan toplam dokuz üyesi vardır. Kurulun başkan ve üyelerinin 6 yıllık görev süresi vardır ve ne başkan ne de üyeler görev sürelerinin bitmesinden sonra tekrar aday olamazlar.

KGK' nın sorumluluk ve yetkilerine baktığımızda, işletmelerin finansal tablolarını ihtiyaca uygun, şeffaf, güvenilir, tutarlı, anlaşılır bir vaziyette uluslararası standartlara ve Türkiye şartlarına uygun muhasebe standartları oluşturmaktır. Gerekirse gerekli gördüğü yerlerde gerekli düzeltmeler yapabilmeleridir. Bağımsız denetim ve denetçilerin faaliyetlerindeki şartların belirlenmesi, incelemelerde, denetlemelerde aykırılık olması halinde bunları belirleyerek kontrol altına almak, kurumun stratejilerini, performanslarını, amaç ve hedeflerini belirlemektir denilebilir (Can, 2016:18).

Kurul'un işleyiş kurallarını belirten KHK'nin 8. Maddesine göre, "*Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurul'un kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez*" ifadesinin amacı Kurul'un özerk ve bağımsız bir yapı niteliği göstermesi içindir.

IV. BÖLÜM

KARAMAN İLİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI

IV.1.Araştırmanın Önemi ve Amacı

Bu çalışma Karaman İli Meslek Mensuplarının çalıştıkları mevcut durum ve modellerden ne ölçüde yararlandıklarını, yaralandıkları kaynaklardan ne kadar memnun olduklarını, yapılan ya da yapılacak yenilik ve değişikliklerle mesleğin gelişimine katkı sağlanıp sağlanamayacağı açısından önem arz etmektedir. Çalışmanın modelinde kullanılan anketin birinci bölümünde kişisel bilgiler, ikinci bölümünde muhasebe ve muhasebe mesleğine yönelik sorular, üçüncü bölümünde muhasebe bilgi sistemine(MBS) yönelik sorular, dördüncü bölümünde ise TTK, TFRS ve UFRS' ye yönelik sorular yer almaktadır.

Çalışmanın amacı muhasebe ve muhasebe mesleğinin, MBS de ve TTK, TFRS ve UFRS de yaşanan gelişmeleri ne ölçüde etkilediğini ölçmektir. Bu anlamda meslek mensuplarının tutumlarını cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki tecrübeleri ve unvanları gibi değişkenlerin açısından bakıldığında ne ölçüde anlam taşıdıkları belirtilmeye çalışılmıştır.

IV.3.Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışmanın ana kütesini Karaman ilinde faaliyet gösteren ve Karaman S. M. Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan 110 Bağımsız ve 58 Bağımlı Serbest Muhasebeci(SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir(YMM) unvanıyla faaliyet gösteren 168 meslek mensubu oluşturur. Anket çalışması yapılabilmesi için gereken evren büyüklüğü göz önüne alındığında minimum ulaşılması gereken örnek büyüklüğü Tablo 1'de de görüldüğü üzere 118 kişidir.

Tablo 1. Belirli Evrenler İçin Kabul Edilebilir Örneklem Büyüklükleri

N	S	N	S	N	S	N	S
10	10	190	127	1.100	285	5.000	357
20	19	200	132	1.200	291	6.000	361
30	28	250	152	1.300	297	7.000	364
40	36	300	169	1.400	302	8.000	367
50	44	350	185	1.500	306	9.000	368
60	52	400	196	1.600	310	10.000	370
70	59	450	212	1.700	313	15.000	375
80	66	500	217	1.800	317	20.000	377
90	73	550	226	1.900	320	30.000	379
100	80	600	234	2.000	322	40.000	380
110	86	650	242	2.200	327	50.000	381
120	92	700	248	2.400	331	75.000	382
130	97	750	254	2.600	335	100.000	384
140	103	800	260	2.800	338	1.000.000	384
150	108	850	265	3.000	341	10.000.000	384
160	113	900	269	3.500	346		
170	118	950	274	4.000	351		
180	123	1.000	278	4.500	354		

Kaynak: Coşkun ve diğ.,2015:137; Sekaran, 1992:253 (N: Evren Büyüklüğü; S: Gerekli Örneklem Büyüklüğü)

Fakat ana kütleyi en iyi temsil etmesi bakımından kasti örnekleme yoluyla seçilen ve detaylı olarak aşağıda gösterilmiş olan 123 aktif meslek mensubuna ulaşılmıştır.

	Aktif Meslek Mensupları
Toplam	Bağımsız(110) + Bağımlı(58) = (168)
Ulaşılan	(94) + (29) = (123)

Bu çalışma da birincil veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anketin uygulanmasında hem yüz yüze görüşme yöntemi hem de online e-posta yolu kullanılmıştır. Yüz yüze uygulanan yöntemde 110 anket ilgili kişilere sunulmuş,

bunun içerisinde 16 kişi ankete katılmayacağını belirtmiştir. Bu nedenle değerlemeye alınan anket sayısı 94 olmuştur. Online olarak uygulanan yöntemde ise Word de hazırlanan anket taslağı ilgili kişilere e-posta yoluyla iletilmiş ve ankete katılım göstermeleri istenmiştir. Bu yöntemde ise toplam 58 anket ilgili kişilere iletilmiştir. Fakat 29 kişiden dönüş alınamamış ve böylece bu yöntemle değerlemeye alınan anket sayısı 29 olmuştur. Toplamda 168 kişiye yöneltilen anketten 123 (94+29) kişi ankete katılım göstermiş ve anket verileri SPSS programına yüklenerek çeşitli analizler yapılmıştır.

IV.4.Araştırmanın Literatür Taraması

Anket çalışması oluşturulurken geniş bir literatür taraması yapılmıştır. Bunun sonucunda konuyla alakalı yapılmış çalışmalarda yer alan ölçeklerden yararlanılarak anket taslağı oluşturulmuş ve Tablo 1’de yararlanılan çalışmalar kaynak gösterilmiştir. Anket taslağı hazırlanırken Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi akademisyenlerinin de görüşleri ve eleştirilerine başvurulmuştur. Bununla birlikte anket taslağında eklemeler, çıkarmalar ve düzenlemeler yapılarak son hali verilmiştir. Anket uygulanan son haliyle demografik bilgilerle birlikte toplamda dört bölümden ve 69 sorudan oluşmaktadır. Anketin 1. bölümü olan demografik bilgiler kısmında cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki unvan ve mesleki tecrübe soruları yer almaktadır. Anketin 2, 3 ve 4. Bölümlerinde ise 5’li likert ölçeği (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) ile hazırlanmış sorular yer almaktadır.

Anket formunun hazırlanmasında yararlanılan kaynaklar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Anket Formunun Hazırlanmasında Yararlanılan Kaynaklar

Sıra No	İfadeler	Yararlanılan Kaynak
II. Bölüm İfadeleri(Muhasebe ve Muhasebe Mesleği)		
1	Türkiye’de Muhasebecilik tam anlamıyla profesyonellik kazanmıştır.	Terzi, 2010:125
2	Avrupa Birliği’ne giriş süreci, muhasebe meslek mensupları açısından olumlu gelişmeleri beraberinde getirmiştir.	
3	Küreselleşme, uluslararası kural ve yönetmeliklere uyum gerektirdiğinden dolayı mesleki bağımsızlığı sınırlamaktadır.	
4	Muhasebe mesleği günümüzde ticari kaygılar ile yapılmaktadır.	
5	Muhasebe mesleğinde artan bilgisayar ve program kullanımları, meslek mensubunun önemini nispi şekilde azaltmıştır.	
6	İşletmecilik alanında yaşanan gelişmeler, muhasebe mesleğini etkilemektedir	
7	Yeni Ekonomi anlayışından dolayı; muhasebeciler, dijital uygulamaların kullanımını gerektiren denetim, e-ticaret muhasebesi, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği gibi teknoloji ağırlıklı konuları öğrenmelidir.	
8	Mesleki kurallara aşırı bağlı kalmak, meslek mensubunun yaratıcılığını öldürür.	
9	Üniversitelerde verilen muhasebe eğitimi, mesleğin icra edilebilmesi açısından yeterlidir.	
10	Meslek mensuplarına karşı duyulan güvensizlik, iş etiğinin göz ardı edilmesinden kaynaklanmaktadır.	
11	Uluslararası Muhasebe Standartları uygulaması, Türkiye’de yabancı yatırımları arttıracaktır.	
12	Toplumda muhasebe mesleğine bakış, olumlu yönde değişim göstermektedir.	
13	Mesleğin, toplum tarafından “defter tutuculuk” olarak algılanmasının temelinde, meslek mensuplarının donanım eksikliği yatmaktadır.	
14	Muhasebe meslek mensubuna, toplumsal bir sorumluluk yüklenmemelidir.	
15	Meslek mensuplarının farklı işlerle uğraşmaları etik sorunlar doğurabilir.	
III. Bölüm İfadeleri(Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS))		
1	MBS tarafından üretilen bilgilerin düzenli bir şekilde sınıflandırılarak doğru yere, doğru zamanda iletilmesi işletmenin verimliliğini artırır.	Akar, 2016: 99
2	Doğru, anlamlı, güncel finansal bilgiler ancak MBS ile sağlanabilir.	
3	MBS işletmenin finansal performansının doğru ve güvenilir biçimde ölçülmesine imkan verir.	
4	MBS planlama ve bütçeleme gibi geleceğe ilişkin kararların alınmasında işletmeye bilgi sağlar.	
5	MBS işletmede alınan kararların etkinliğini artırır.	
6	MBS’ nin doğru şekilde çalışması finansal tabloların güvenilirlik düzeyini artırır.	

7	MBS işletmenin ihtiyaç duyduğu karşılaştırılabilir finansal bilgiyi sağlar.	
8	Mevcut MBS işletmenin ihtiyacını karşılamaktadır.	
9	MBS yalnızca geçmişe ait verdiği raporlarla değil, geleceğe ait analizler sayesinde denetimin etkinliğini artırır.	
10	MBS sonucunda elde edilen raporlar işletmenin gerçek durumunu yansıtmaya imkan verir.	
11	MBS işletmelerin sürdürülebilirliğini artırır.	
12	MBS işletmenin ihtiyaç duyduğu raporları zamanında sunar.	
13	MBS sürekli güncel bilgi alma imkanı verir.	
14	Etkin bir MBS işletmeye rekabet avantajı sağlar.	
IV. Bölüm İfadeleri(TTK, TFRS ve UFRS)		
1	Muhasebe mesleğini ve muhasebe ortamını en fazla etkileyen kanun Türk Ticaret Kanunudur.	Akça, 2010: 128
2	TTK muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşımaktadır.	
3	TTK muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını arttıracaktır.	
4	TTK AB müktesebatı ile uyum sağlaması muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunacaktır.	
5	TTK muhasebe mesleğinin, denetim boyutunu daha fazla ön plana çıkarmaktadır.	
6	TTK muhasebe mesleği uygulayıcılarına ek sorumluluk ve yükümlülükler getirmektedir.	
7	TTK meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.	
8	TTK meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlayacaktır.	
9	TTK ile muhasebe meslek mensuplarının pazar payı daralacaktır.	
10	TTK ile meslek mensupları bir araya gelecek, böylece muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasının önü açılmış olacaktır. (Bağımsız dış denetim şirketi kurma gibi).	
11	TTK ile Türkiye muhasebe standartlarına referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştıracaktır.	
12	TTK ile TMSK' nın bir otorite olarak kabul edilmesi mesleğin geleceği açısından önemli bir adımdır.	
13	TTK, VUK' da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirmektedir.	
14	Ticari defterlerin ve finansal tabloların TMS' ye uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmenin göstergesidir.	
15	TTK da TMS' ye referans verilirken, Türkiye denetim standartları kuruluna referans verilmemesi doğru değildir.	Ünsal, 2014: 272
16	TTK şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz etmektedir.	
17	TFRS' nin uygulanmasının sektöre/iş hayatına önemli katkılar sağlamaktadır.	
18	TFRS' den işletmeler yeteri kadar faydalanmaktadır.	
19	Ülkemizdeki işletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamalıdır.	
20	İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS' nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler sizce yeterlidir.	
21	Vergi mevzuatı ile TFRS arasında gerek değerlendirme gerekse muhasebe kayıtları açısından ciddi farklar bulunmaktadır.	
22	Standartların uygulamaya konulması sonucunda vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki uyumsuzluklar kaosa sebebiyet vermektedir.	
23	Standartların uygulamaya konulması muhasebecilerin iş yükünü çok ciddi şekilde arttırmıştır.	
24	Maliye Bakanlığı, vergi mevzuatını standartları da dikkate alarak güncellemeli ve standartlarla uyumlu hale getirmelidir.	
25	Standartların daha iyi anlaşılması açısından standartların çevirileri daha net ve anlaşılır hale getirilmelidir	

26	Karamandaki işletmeler gerek hiyerarşik yapıları gerekse de bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilme alt yapıları bakımından TFRS' yi uygulayabilme yeterliliğine sahiptirler.	
27	UFRS çalışmalarının internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüşüne açılması doğru bir yöntemdir	Babaoğlu, 2012: 103
28	TMSK' nın UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.	
29	UFRS' nin BOBİ ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur	
30	UFRS' nin uygulanabilmesi için düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar yeterlidir.	
31	Muhasebe mesleği mensuplarının UFRS seti konusunda aldıkları eğitimler yeterlidir.	
32	İlgili meslek odasının UFRS seti konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.	
33	UFRS konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.	
34	UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttırmaktadır.	
35	UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	
36	UFRS' nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl yapılacağı belirlenmelidir.	

IV.5.Araştırmanın Sınırlılıkları

Bilimsel çalışmaların birçoğunda olduğu gibi bu araştırmada da zaman ve maliyet sınırlılıklarından bahsetmek mümkündür. Araştırmanın ana kütesini Karaman ili meslek mensuplarının oluşturması nedeniyle tüm Türkiye'yi kapsıyor demek yanlış olur. Araştırmanın Karaman ilinde yürütülen Üniversite Sanayi İşbirliği(ÜSİ) kapsamında meslek odaları ile işbirliği içinde yürütülmesi ve aynı zamanda yapılan çalışmanın muhasebe meslek mensuplarının elçisi göreviyle yaşanan olumlu-olumsuz durumların ifade edilmesi ve çözüm üretilmesi açısından muhasebe meslek mensuplarını tam destek vermesi beklenirken meslek mensuplarının çalışmaya ilgi göstermemesi, iş yoğunluğunun bahane edilmesi ve yapılan yanlış veya eksik değerlendirmelerle çalışmaya katkı göstermekten kaçınması araştırmanın en büyük sınırlılığını oluşturmuştur. Bu sınırlılıklar araştırma sürecinin uzamasına aynı zamanda da yoğun çabalar sonucu gerekli örneklem büyüklüğüne ulaşılmasına rağmen(%95 güven aralığı %2 hata payı) araştırmadan istenilen sonucun elde edilmesini zorlaştırmıştır.

IV.6.Araştırmanın Yöntemi

Yürütülen anket çalışması sonucunda 123 meslek mensubuna ulaşılmış ve analiz yapılabilecek veriler değerlendirmeye alınıp SPSS paket programına eksiksiz bir şekilde girilmiştir. Daha sonra anket formunun demografik özellikleri ile alakalı bölümlerinin analizi yapılarak meslek mensuplarının demografik özellikleri incelenmiştir. Meslek mensuplarının verdiği cevaplara göre anket formunda yer alan ifadelerin güvenilirlik düzeyi incelenmiştir. SPSS programına girilmiş verilerin hangi değer ve ifadeler etrafında toplanmış olduğunu bulmak için ortalama, verilerin değişkenlik ölçülerini bulmak için standart sapma değerlerine bakılmıştır. Katılımcıların belli bir değişkene ait verilerin betimlenmesi amacıyla frekans dağılımı ve iki ya da daha çok değişkene ait verilerin dağılımının incelendiği çapraz tablo değerlerine bakılmıştır. Birbirinden bağımsız iki grubun karşılaştırılarak aralarında anlamlı bir fark olup olmadığını anlamak için t testi ve ikiden fazla bağımsız grubun karşılaştırılarak aralarındaki anlamlılığa bakıldığı varyans analizi(ANOVA) yapılmıştır.

Araştırmanın analizinde kullanılan yöntemleri;

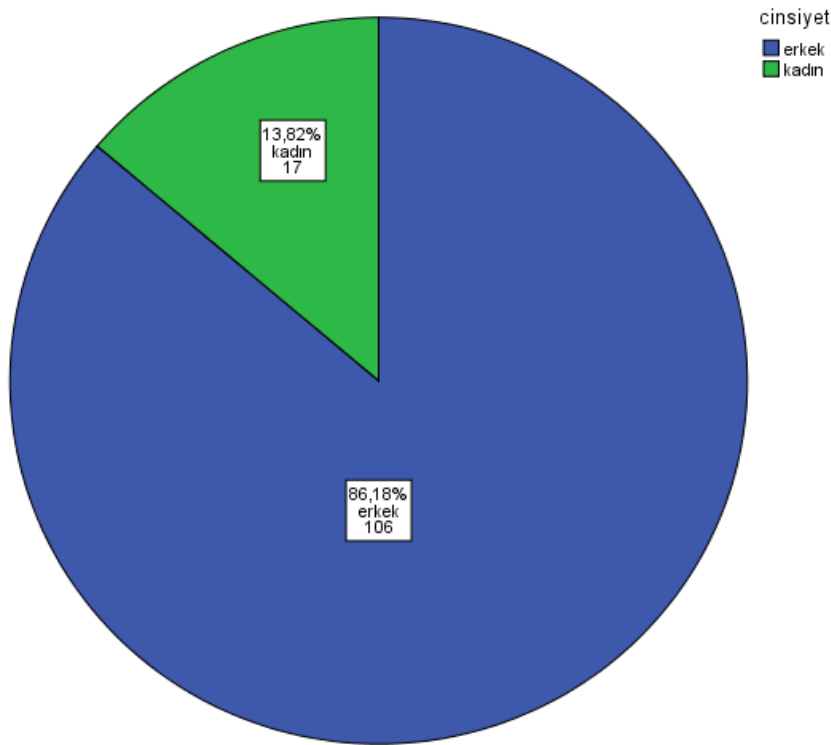
- Güvenilirlik Analizi
- Ortalama ve Standart Sapma
- Frekans Dağılımı
- T Testi
- Varyans Analizi(ANOVA) şeklinde sıralanabilir.

IV.7.Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi ve Yorumlanması

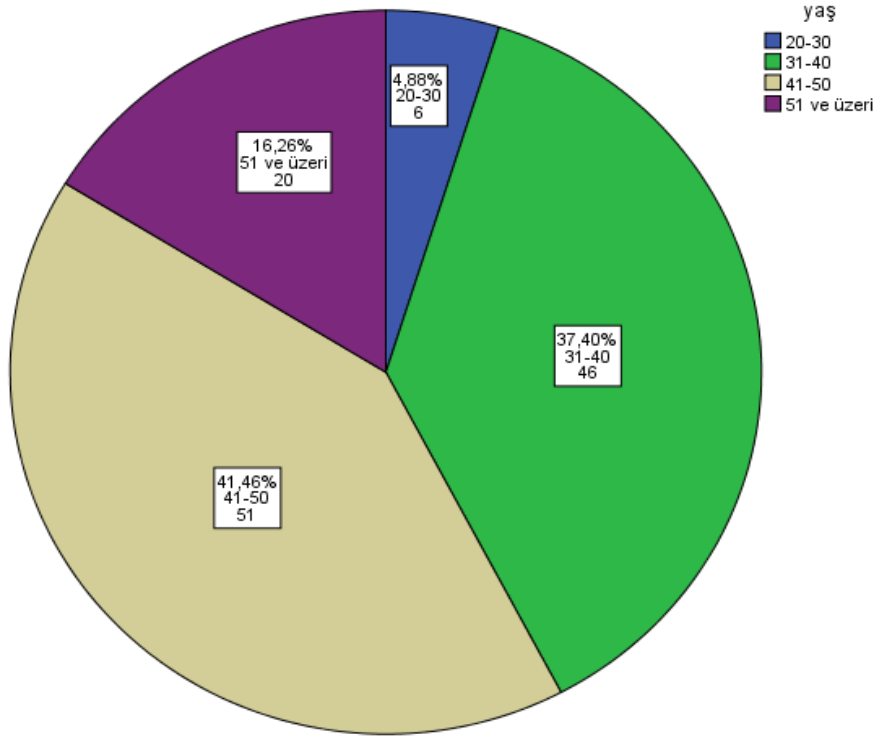
IV.7.1.Katılımcıların Demografik Özellikleri

Yapılan analizler sonucu Karaman ili meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki unvan ve mesleki tecrübelerinin frekans ve yüzde dağılımları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

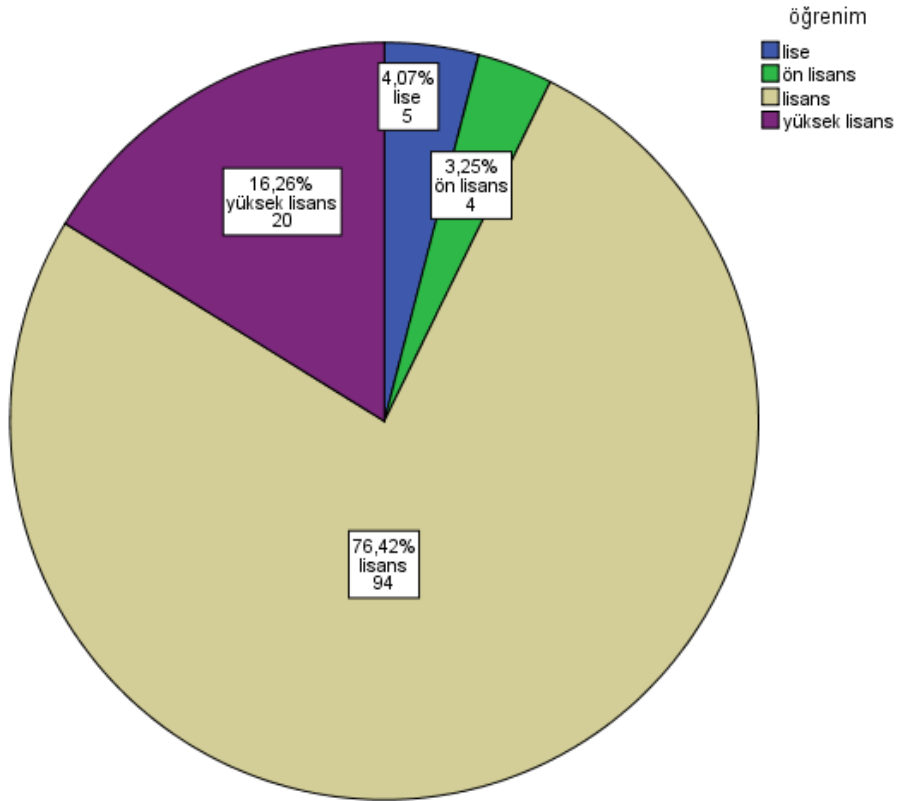
Grafik 1. Cinsiyet Dağılımı



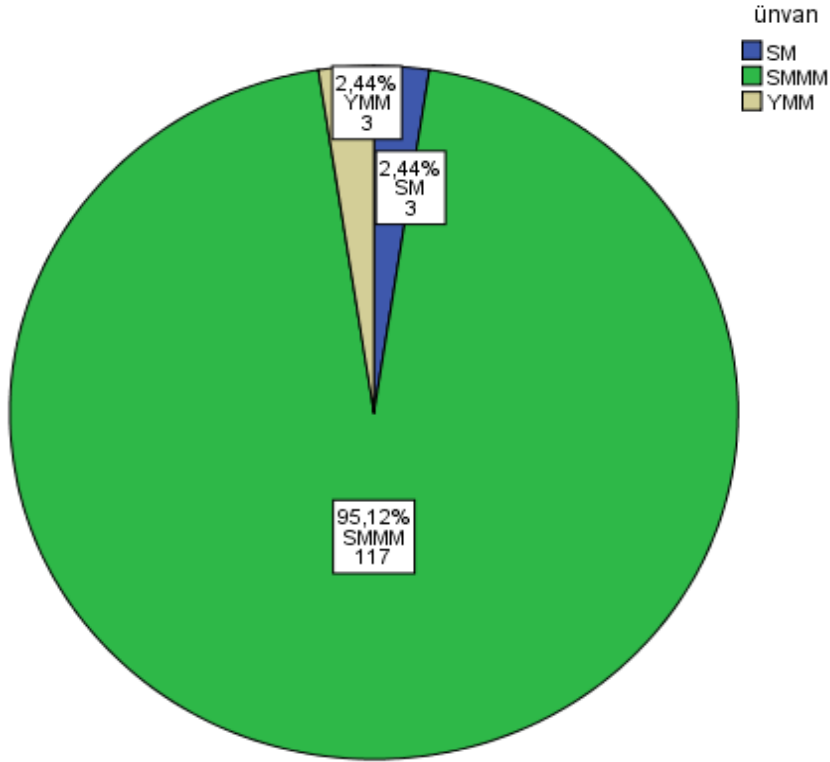
Grafik 1’de görüldüğü üzere anket katılımcılarının %86,18’ini(106) erkek meslek mensupları oluşturduğu görülürken, %13,82’sini(17) ise kadın meslek mensuplarının oluşturduğu görülmektedir. Bu oran katılımcıların büyük çoğunluğunu erkek meslek mensuplarının oluşturduğunu göstermektedir.

Grafik 2. Yaş Dağılımı

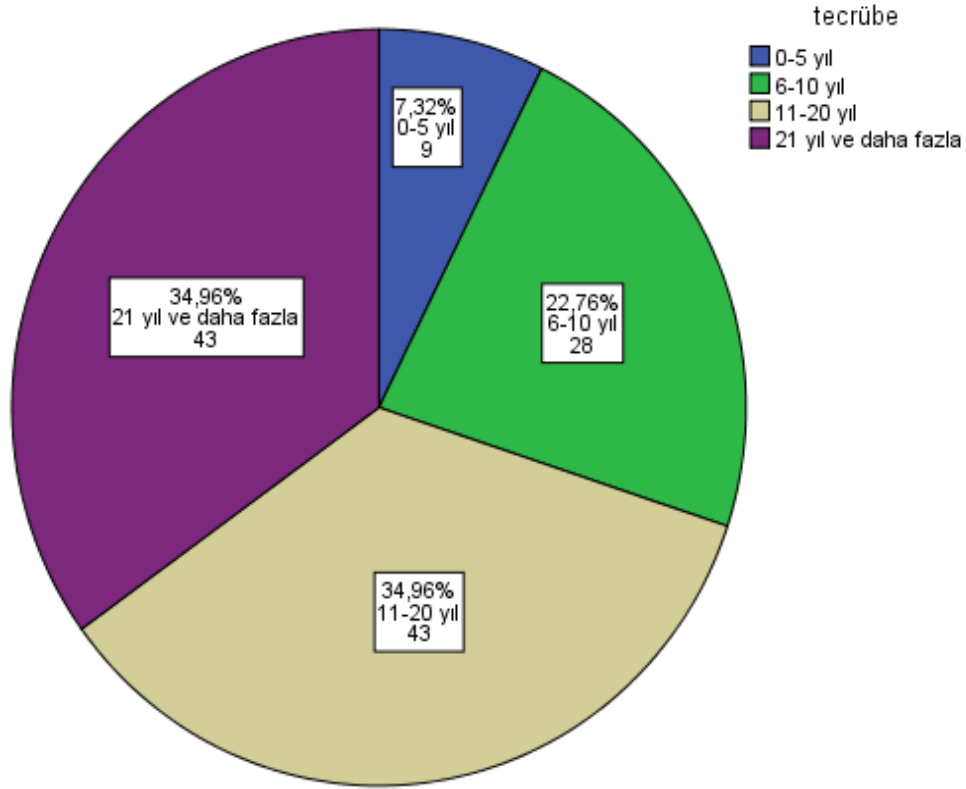
Grafik 2’de görüldüğü üzere anket katılımcılarının %4,88’ini(6) 20-30 yaş, %37,4’ünü(46) 31-40 yaş, %41,46’sını(51) 41-50 yaş, %16,26’sını(20) 51 ve üzeri yaş grubu oluşturmaktadır. Katılımcıların yarıya yakın bir kısmının 41- 50 yaş aralığında olduğu görülmektedir, bu oran 41-50 yaş aralığındaki meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin gelişimine tanıklık etmesi bakımından oldukça önemlidir

Grafik 3. Öğrenim Durumu Dağılımı

Grafik 3'te görüldüğü üzere anket katılımcılarının %4,07'sini(5) lise, %3,25'ini(4) ön lisans, %76,42'sini(94) lisans, %16,26'sını(20) yüksek lisans düzeyinde öğrenim durumuna sahiptir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun lisans mezunu olduğu görülürken, öğrenim durumu yüksek lisans düzeyinde olan meslek mensuplarının oranının (%16,2) lise ve ön lisans düzeyindeki meslek mensuplarının toplam oranının (%7,32) iki katından fazla olduğu görülmektedir. Bu oran meslek mensuplarının bilimsel olarak kendilerini geliştirme ve mesleğe katkı sağlama amacıyla yüksek lisans yaptıklarını gösteren önemli bir göstergedir ve muhasebe mesleği adına önemli bir adımdır.

Grafik 4. Mesleki Unvan Dağılımı

Grafik 4'te görüldüğü üzere anket katılımcılarının %95,12'si (117) gibi büyük bir oranla SMMM meslek unvanlı meslek mensuplarının oluşturduğu görülürken, meslek unvanı SM ve YMM olan katılımcıların oranının %2,4 (3) gibi eş orana sahip olduğu görülmektedir. Bunun nedeni olarak, SM sayısının 2010 sonrasında SM unvanına sahip olan meslek mensuplarına tanınan sınav hakkı nedeniyle SMMM unvanı almaları ve bunun yanı sıra YMM unvanının zor elde edilen bir unvan olması gösterilebilir.

Grafik 5. Mesleki Tecrübe Dağılımı

Grafik 5'te görüldüğü üzere katılımcıların %7,32'sini (9) mesleki tecrübesi 0-5 yıl, %22,76'sını (28) mesleki tecrübesi 6-10 yıl, %34,96'sını (43) mesleki tecrübesi 11-20 yıl, %34,96'sını (43) mesleki tecrübesi 21 yıl ve daha fazla olan meslek mensubunun oluşturduğu görülmektedir. Son beş yıldır bu mesleği yürüten meslek mensuplarının oranı (%7,32) ile son 10 yıldır bu mesleği yürüten meslek mensuplarının oranı (%22,76) şeklindedir, bu durum ise sınavların zorlaşması ve unvan almak için uzun bir süreç gerekmesi nedeniyle mesleğe olan ilginin azaldığı şeklinde yorumlanabilir.

IV.7.2.Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi İçin Yapılan Güvenilirlik

Analizi Sonuçları

Güvenilirlik, '*bir testin veya ölçeğin ölçmek istediği şeyi tutarlı ve istikrarlı bir biçimde ölçme derecesidir*'. Bir ölçek ne ölçüde güvenilir ise o ölçek vasıtasıyla elde edilecek sonuçlar da o ölçüde güvenilir olacaktır (Coşkun ve diğ., 2015:124). Güvenilirlik katsayısının 0,70'ten büyük olması istenen bir durumdur. Katsayı 1'e yaklaştığı ölçüde güvenilirlik düzeyinin o ölçüde yüksek olduğu ifade edilmektedir (Aytar, 2018:176; Özdemir, 2013:323-324)

Bu çalışma da yapılan anket cevapları katılımcılardan alındıktan sonra soruların güvenilirlik düzeyinin ölçülmesi amacıyla güvenilirlik analizi yapılmış Cronbach's Alpha değerleri hesaplanmıştır. Bu analiz ölçekte yer alan soruların kendi aralarında benzer özellikler taşıyıp taşımadıklarını, tutarlı olup olmadıklarını ve aynı amaca hizmet edip etmediklerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

Alpha katsayısının bulunabileceği aralıklar ve bu aralıklardaki ölçeklerin güvenilirlik düzeyi aşağıda gösterilmiştir (Akgül ve Çevik, 2003:435-436).

- $0,00 < \text{Alpha} < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,
- $0,40 < \text{Alpha} < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirlik düzeyi düşüktür,
- $0,60 < \text{Alpha} < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,
- $0,80 < \text{Alpha} < 1,00$ ise ölçek yüksek düzeyde güvenilirdir.

Ankette yer alan sorular kendi aralarındaki ilişki durumuna göre bölümlendirilmiştir.

II.Bölüm: Muhasebe ve Muhasebe Mesleği

III.Bölüm: Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS)

IV.Bölüm: TTK, TFRS ve UFRS Hakkında İfadeler

Yapılan güvenilirlik analizi sonuçlarına göre anket bölüm bazlı güvenilirlik düzeyi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
Bölüm II	0,63	14
Bölüm III	0,91	13
Bölüm IV	0,86	36
Genel	0,90	63

Tablo 3’de Karaman İli Meslek Mensupları Üzerine Yapılan Anket Çalışmasının güvenilirlik analizi sonuçları gösterilmektedir. Bölüm II’de yer alan 9. ifade ve Bölüm III’te yer alan 4. ifade hem bölümün hem de ölçek bütünlüğünün güvenilirlik düzeyini düşürdüğü için analiz kapsamına dâhil edilmemiştir. Tablo 3’deki Bölüm II’ nin Cronbach’s Apha güvenilirlik katsayısına bakıldığında $0,60 < \text{Alpha} < 0,80$ aralığında yer aldığı görülmekte ve bu aralıkta bulunan ifadelerin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir. Bölüm III ve Bölüm IV’ ün Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayılarına bakıldığında $0,80 < \text{Alpha} < 1,00$ aralığında yer aldığı görülmekte ve bu aralıkta bulunan ifadelerin ise yüksek güvenilirlikte olduğunu göstermektedir. Tablo 3’ün genel Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısına bakıldığında onun da $0,80 < \text{Alpha} < 1,00$ aralığında yer aldığı görülmektedir bu da ölçeğin genel kapsam itibariyle yüksek güvenilirlik düzeyine sahip olduğunu göstermektedir.

IV.7.3.Araştırmada Yer Alan İfadelerin Frekans, Ortalama ve Standart

Sapma Değerleri

Saha çalışması sonrası toplanan ham verilere bakarak anket sonuçları hakkında katılımcıların görüşlerine yönelik bir şey söylemek oldukça zordur. Çok sayıda değişkenin olduğu ve yüzlerce kişi tarafından doldurulan anket formlarından akılda tutulamayacak ölçüde veri elde edilecektir. Bu amaçla, her bir değişkenle ilgili olarak merkezi eğilimin ve deneklerin merkezi eğilime yatkınlıklarını tespit etmek amacıyla tanımlayıcı istatistiklere (aritmetik ortalama, mod, medyan, standart sapma, frekans dağılımı vb.) başvurulur (Coşkun ve diğ., 2015:375).

Frekans kaç kişinin belli bir kategoriye uyan ya da belli bir seçeneği tercih eden kişilerin sayısını göstermek amacıyla kullanılır. Aritmetik ortalama, birimlerin toplanması ve elde edilen sonucun toplam birim sayısına bölünmesi ile elde edilir. Eğer iki adet çok yüksek veya çok düşük değer söz konusu ise ortalama suni olarak artış ya da azalış gösterecektir. Bu gibi durumlarda medyan yardımcı olur fakat kısmen sizi yanlış da yönlendirebilir. Bu nedenle tüm değişkenlerin dahil edildiği durumlarda, serinin değişkenliğinin hesaplanması amacıyla varyans ve onun karekökü olan standart sapmadan yararlanılır (Baş, 2005:129-132).

Tablo 4. Muhasebe ve Muhasebe Mesleği Hakkında İfadeler

İFADELER (N=123)		Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%		
S.1	Türkiye’de Muhasebecilik tam anlamıyla profesyonellik kazanmıştır.	26	21,14	43	34,96	14	11,38	33	26,83	7	5,69	2,60	1,24
S.2	Avrupa Birliği’ne giriş süreci, muhasebe meslek mensupları açısından olumlu gelişmeleri beraberinde getirmiştir.	14	11,38	38	30,89	21	17,07	47	38,21	3	2,44	2,89	1,11
S.3	Küreselleşme, uluslararası kural ve yönetmeliklere uyum gerektirdiğinden dolayı mesleki bağımsızlığı sınırlamaktadır.	13	10,57	30	24,39	34	27,64	40	32,52	6	4,88	2,96	1,09
S.4	Muhasebe mesleği günümüzde ticari kaygılar ile yapılmaktadır.	7	5,69	16	13,01	16	13,01	56	45,53	28	22,76	3,66	1,13
S.5	Muhasebe mesleğinde artan bilgisayar ve program kullanımları, meslek mensubunun önemini nispi şekilde azaltmıştır.	20	16,26	46	37,40	8	6,50	28	22,76	21	17,07	2,86	1,39
S.6	İşletmecilik alanında yaşanan gelişmeler, muhasebe mesleğini etkilemektedir	5	4,07	15	12,20	13	10,57	64	52,03	26	21,14	3,73	1,05
S.7	Yeni Ekonomi anlayışından dolayı; muhasebeciler, dijital uygulamaların kullanımını gerektiren denetim, e-ticaret muhasebesi, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği gibi teknoloji ağırlıklı konuları öğrenmelidir.	7	5,69	12	9,76	6	4,88	51	41,46	47	38,21	3,96	1,15
S.8	Mesleki kurallara aşırı bağlı kalmak, meslek mensubunun yaratıcılığını öldürür.	16	13,01	36	29,27	23	18,70	28	22,76	20	16,26	3	1,30
S.9	Üniversitelerde verilen muhasebe eğitimi, mesleğin icra edilebilmesi açısından yeterlidir.	50	40,65	34	27,64	25	20,33	10	8,13	4	3,25	2,05	1,11
S.10	Meslek mensuplarına karşı duyulan güvensizlik, iş etiğinin göz ardı	7	5,69	27	21,95	16	13,01	41	33,33	32	26,02	3,52	1,25

	edilmesinden kaynaklanmaktadır.												
S.11	Uluslararası Muhasebe Standartları uygulaması, Türkiye’de yabancı yatırımları arttıracaktır.	8	6,50	17	13,82	32	26,02	46	37,40	20	16,26	3,43	1,11
S.12	Toplumda muhasebe mesleğine bakış, olumlu yönde değişim göstermektedir.	10	8,13	21	17,07	33	26,83	50	40,65	9	7,32	3,21	1,07
S.13	Mesleğin, toplum tarafından “defter tutuculuk” olarak algılanmasının temelinde, meslek mensuplarının donanım eksikliği yatmaktadır.	12	9,76	27	21,95	8	6,50	38	30,89	38	30,89	3,51	1,38
S.14	Muhasebe meslek mensubuna, toplumsal bir sorumluluk yüklenmemelidir.	17	13,82	36	29,27	17	13,82	30	24,39	23	18,70	3,04	1,36
S.15	Meslek mensuplarının farklı işlerle uğraşmaları etik sorunlar doğurabilir.	14	11,38	19	15,45	10	8,13	47	38,21	33	26,83	3,53	1,33

Katılımcıların muhasebe ve muhasebe mesleğine yönelik görüşlerinin belirlenmesine dair 5’li likert ifadesi verilmiş olup katılım düzeyleri Tablo 4’te gösterilmiştir. İfadelere katılma oranları birbirine yakın olsa da katılımın (katılıyorum- kesinlikle katılıyorum) en çok olduğu ifade %79,67 (98) oranı ile “Yeni Ekonomi anlayışından dolayı; muhasebeciler, dijital uygulamaların kullanımını gerektiren denetim, e-ticaret muhasebesi, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği gibi teknoloji ağırlıklı konuları öğrenmelidir (S.7)” ifadesidir. Bu oran meslek mensuplarının oldukça büyük bir çoğunluğunun dijital uygulamaların kullanımını gerektiren denetim, e-ticaret muhasebesi, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği gibi gelişen yeni muhasebe teknolojilerini öğrenmelerinin ve hızla uyum sağlamalarının muhasebe ve muhasebe mesleği adına önemli olduğunu düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 4’te yer alan ifadelerin frekans değerlerine bakıldığında %37,40 (46) oranı ile “Muhasebe mesleğinde artan bilgisayar ve program kullanımları, meslek mensubunun

önemini nispi şekilde azaltmıştır (S.5)” ifadesi bu grubun en yüksek katılmıyorum cevabının verildiği ifade olmuştur. Bu oran muhasebe mesleğinde artan teknoloji kullanımının muhasebe mesleğinin önemini azaltmadığını düşündüklerini göstermektedir. “Üniversitelerde verilen muhasebe eğitimi, mesleğin icra edilebilmesi açısından yeterlidir (S.9)” ifadesine meslek mensuplarının %40,65’i (50) bu ifadeye kesinlikle katılmıyorum cevabını verirken, bu ifadeyi grup içindeki en yüksek olumsuz cevap verilen ifade yapmıştır. “İşletmecilik alanında yaşanan gelişmeler, muhasebe mesleğini etkilemektedir (S.6)” ifadesine meslek mensuplarının %52,03’ü (64) bu ifadeye katılıyorum cevabını verirken bu ifadeyi grup içindeki en yüksek olumlu cevap verilen ifade yapmıştır.

Tablo 5. Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS) Hakkında İfadeler

İFADELER (N=123)		Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%		
S.1	MBS tarafından üretilen bilgilerin düzenli bir şekilde sınıflandırılarak doğru yere, doğru zamanda iletilmesi işletmenin verimliliğini artırır.	3	2,44	8	6,50	12	9,76	66	53,66	34	27,64	3,97	0,92
S.2	Doğru, anlamlı, güncel finansal bilgiler ancak MBS ile sağlanabilir.	3	2,44	13	10,57	10	8,13	69	56,10	28	22,76	3,86	0,96
S.3	MBS işletmenin finansal performansının doğru ve güvenilir biçimde ölçülmesine imkan verir.	2	1,63	9	7,32	14	11,38	74	60,16	24	19,51	3,88	0,86
S.4	MBS planlama ve bütçeleme gibi geleceğe ilişkin kararların alınmasında işletmeye bilgi sağlar.	2	1,63	5	4,07	12	9,76	84	68,29	20	16,26	3,93	0,75
S.5	MBS işletmede alınan kararların etkinliğini artırır.	1	0,81	5	4,07	12	9,76	86	69,92	19	15,45	3,95	0,69
S.6	MBS' nin doğru şekilde çalışması finansal tabloların güvenilirlik düzeyini artırır.	6	4,88	5	4,07	13	10,57	67	54,47	32	26,02	3,92	0,98
S.7	MBS işletmenin ihtiyaç duyduğu karşılaştırılabilir finansal bilgiyi sağlar.	5	4,07	10	8,13	8	6,50	78	63,41	22	17,89	3,82	0,95
S.8	Mevcut MBS işletmenin ihtiyacını karşılamaktadır.	4	3,25	29	23,58	34	27,64	44	35,77	12	9,76	3,25	1,02
S.9	MBS yalnızca geçmişe ait verdiği raporlarla değil, geleceğe ait analizler sayesinde denetimin etkinliğini artırır.	3	2,44	15	12,20	12	9,76	72	58,54	21	17,07	3,75	0,96
S.10	MBS sonucunda elde edilen raporlar işletmenin gerçek durumunu yansıtmaya imkan verir.	4	3,25	16	13,01	19	15,45	66	53,66	18	14,63	3,63	0,99

S.11	MBS işletmelerin sürdürülebilirliğini artırır.	3	2,44	10	8,13	14	11,38	79	64,23	17	13,82	3,78	0,87
S.12	MBS işletmenin ihtiyaç duyduğu raporları zamanında sunar.	3	2,44	10	8,13	12	9,76	80	65,04	18	14,63	3,81	0,87
S.13	MBS sürekli güncel bilgi alma imkanı verir.	3	2,44	10	8,13	13	10,57	72	58,54	25	20,33	3,86	0,91
S.14	Etkin bir MBS işletmeye rekabet avantajı sağlar.	6	4,88	9	7,32	18	14,63	68	55,28	22	17,89	3,73	0,99

Katılımcıların muhasebe bilgi sistemine yönelik görüşlerinin belirlenmesine dair 5’li likert ifadesi verilmiş olup katılım düzeyleri Tablo 5’te gösterilmiştir. İfadelere katılım oranları birbirine yakın olsa da katılımın (katılıyorum-kesinlikle katılıyorum) en çok olduğu ifade %85,37 (105) oranı ile “MBS işletmede alınan kararların etkinliğini artırır (S.5)” ifadesidir. Bu oran muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe bilgi sisteminin işletmede alınan kararların etkinliğini önemli ölçüde artırdığını düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 5’te yer alan ifadelerin frekans değerlerine bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının genelinin bu grupta yer alan ifadelere olumlu cevap verdikleri görülmektedir. “Mevcut MBS işletmenin ihtiyacını karşılamaktadır (S.8)” ifadesi %23,58 (29) oranı ile bu grubun en yüksek katılmıyorum cevabının verildiği ifade olmuştur. Bu oran muhasebe meslek mensupları tarafından kullanılan MBS’ nin ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kaldığını düşündüklerini göstermektedir. Aynı zamanda bu ifade en yüksek katılmıyorum cevabını veren meslek mensuplarının yanında ve %27,64 (34) oranı ile katılmıyorum cevabından yüksek bir oranla kararsızım cevabının verildiği ifade olmuştur. Kısaca bu oranlar muhasebe meslek mensuplarının bu ifade konusunda görüş ayrılığı yaşadığını göstermektedir.

Tablo 6. TTK, TFRS ve UFRS Hakkında İfadeler

İFADELER (N=123)		Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%		
S.1	Muhasebe mesleğini ve muhasebe ortamını en fazla etkileyen kanun Türk Ticaret Kanunudur.	8	6,50	39	31,71	23	18,70	43	34,96	10	8,13	3,06	1,12
S.2	TTK muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşımaktadır.	6	4,88	17	13,82	22	17,89	68	55,28	10	8,13	3,47	0,99
S.3	TTK muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını arttıracaktır.	7	5,69	22	17,89	26	21,14	57	46,34	11	8,94	3,34	1,05
S.4	TTK AB müktesebatı ile uyum sağlaması muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunacaktır.	6	4,88	17	13,82	23	18,70	69	56,10	8	6,50	3,45	0,97
S.5	TTK muhasebe mesleğinin, denetim boyutunu daha fazla ön plana çıkarmaktadır.	6	4,88	19	15,45	21	17,07	64	52,03	13	10,57	3,47	1,03
S.6	TTK muhasebe mesleği uygulayıcılarına ek sorumluluk ve yükümlülükler getirmektedir.	8	6,50	18	14,63	12	9,76	67	54,47	18	14,63	3,56	1,10
S.7	TTK meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.	5	4,07	24	19,51	14	11,38	57	46,34	23	18,70	3,56	1,12
S.8	TTK meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlayacaktır.	8	6,50	25	20,33	19	15,45	62	50,41	9	7,32	3,31	1,08
S.9	TTK ile muhasebe meslek mensuplarının pazar payı daralacaktır.	10	8,13	45	36,59	37	30,08	24	19,51	7	5,69	2,78	1,03
S.10	TTK ile meslek mensupları bir araya gelecek, böylece muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasının önü açılmış olacaktır. (Bağımsız dış denetim şirketi kurma gibi).	11	8,94	21	17,07	27	21,95	48	39,02	16	13,01	3,30	1,16
S.11	TTK ile Türkiye muhasebe standartlarına referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştıracaktır.	7	5,69	19	15,45	28	22,76	63	51,22	6	4,88	3,34	0,99
S.12	TTK ile TMSK' nın bir otorite olarak kabul edilmesi mesleğin geleceği açısından önemli bir adımdır.	3	2,44	12	9,76	29	23,58	68	55,28	11	8,94	3,58	0,87

S.13	TTK, VUK' da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirmektedir.	3	2,44	9	7,32	20	16,26	53	43,09	38	30,89	3,92	0,99
S.14	Ticari defterlerin ve finansal tabloların TMS' ye uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmenin göstergesidir.	2	1,63	8	6,50	20	16,26	70	56,91	23	18,70	3,84	0,85
S.15	TTK da TMS' ye referans verilirken, Türkiye denetim standartları kuruluna referans verilmemesi doğru değildir.	4	3,25	13	10,57	44	35,77	52	42,28	10	8,13	3,41	0,90
S.16	TTK şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz etmektedir.	3	2,44	9	7,32	24	19,51	67	54,47	20	16,26	3,74	0,90
S.17	TFRS'nin uygulanmasının sektöre/iş hayatına önemli katkılar sağlamaktadır.	7	5,69	4	3,25	28	22,76	70	56,91	14	11,38	3,65	0,93
S.18	TFRS' den işletmeler yeteri kadar faydalanmaktadır.	8	6,50	29	23,58	45	36,59	33	26,83	8	6,50	3,03	1,01
S.19	Ülkemizdeki işletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamalıdır.	3	2,44	16	13,01	26	21,14	58	47,15	20	16,26	3,61	0,98
S.20	İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler sizce yeterlidir.	19	15,45	36	29,27	28	22,76	32	26,02	8	6,50	2,78	1,18
S.21	Vergi mevzuatı ile TFRS arasında gerek değerlendirme gerekse muhasebe kayıtları açısından ciddi farklar bulunmaktadır.	10	8,13	16	13,01	25	20,33	50	40,65	22	17,89	3,47	1,16
S.22	Standartların uygulamaya konulması sonucunda vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki uyumsuzluklar kaosa sebebiyet vermektedir.	10	8,13	20	16,26	24	19,51	56	45,53	13	10,57	3,34	1,12
S.23	Standartların uygulamaya konulması muhasebecilerin iş yükünü çok ciddi şekilde arttırmıştır.	5	4,07	19	15,45	15	12,20	59	47,95	25	20,33	3,65	1,09
S.24	Maliye Bakanlığı, vergi mevzuatını standartları da dikkate alarak güncellemeli ve standartlarla uyumlu hale getirmelidir.	4	3,25	9	7,32	15	12,20	61	49,59	34	27,64	3,91	0,99
S.25	Standartların daha iyi anlaşılması açısından standartların çevirileri daha	1	0,81	13	10,57	12	9,76	62	50,41	35	28,45	3,95	0,93

	net ve anlaşılır hale getirilmelidir												
S.26	Karamandaki işletmeler gerek hiyerarşik yapıları gerekse de bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilme alt yapıları bakımından TFRS' yi uygulayabilme yeterliliğine sahiptirler.	21	17,07	40	32,52	32	26,02	24	19,51	6	4,88	2,62	1,12
S.27	UFRS çalışmalarının internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüşüne açılması doğru bir yöntemdir	1	0,81	14	11,38	35	28,45	62	50,41	11	8,94	3,55	0,84
S.28	TMSK' nın UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.	8	6,50	33	26,83	51	41,46	31	25,20	0	0,00	2,85	0,87
S.29	UFRS' nin BOBİ ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur	6	4,88	13	10,57	25	20,33	67	54,47	12	9,76	3,53	0,97
S.30	UFRS'nin uygulanabilmesi için düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar yeterlidir.	11	8,94	34	27,64	41	33,33	33	26,83	4	3,25	2,87	1,01
S.31	Muhasebe mesleği mensuplarının UFRS seti konusunda aldıkları eğitimler yeterlidir.	20	16,26	52	42,28	28	22,76	19	15,45	4	3,25	2,47	1,04
S.32	İlgili meslek odasının UFRS seti konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.	17	13,82	46	37,40	27	21,95	29	23,58	4	3,25	2,65	1,08
S.33	UFRS konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.	8	6,50	31	25,20	32	26,02	49	39,84	3	2,44	3,06	1,00
S.34	UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttırmaktadır.	4	3,25	14	11,38	19	15,45	69	56,10	17	13,82	3,65	0,96
S.35	UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	5	4,07	17	13,82	39	31,71	51	41,46	11	8,94	3,37	0,97
S.36	UFRS' nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl yapılacağı belirlenmelidir.	4	3,25	12	9,76	19	15,45	71	57,72	17	13,82	3,69	0,94

Katılımcıların TTK, TFRS ve UFRS'ye yönelik görüşlerinin belirlenmesine dair

5'li likert ölçeği verilmiş olup katılım düzeyleri Tablo 6'da gösterilmiştir. İfadelere katılım oranları birbirine yakın olsa da katılımın (katılıyorum-kesinlikle katılıyorum) en çok olduğu

ifade %78,86 (97) oranı ile “Standartların daha iyi anlaşılması açısından standartların çevirileri daha net ve anlaşılır hale getirilmelidir (S.25)” ifadesidir. Bu oran muhasebe meslek mensuplarının uygulamaya koyulan TTK, TFRS ve UFRS hakkında yapılan çevirilerin muhasebe meslek mensuplarının en hızlı şekilde uyum sağlayabilmeleri açısından daha net ve anlaşılır olması gerektiğini düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 6’da yer alan ifadelerin frekans değerlerine bakıldığında “Muhasebe mesleği mensuplarının UFRS seti konusunda aldıkları eğitimler yeterlidir (S.31)” ifadesine meslek mensuplarının %42,28’i (52) bu ifadeye katılmıyorum cevabını verirken bu ifadeyi grup içindeki en yüksek olumsuz cevap verilen ifade yapmıştır. Bu oran muhasebe meslek mensuplarının UFRS seti konusunda aldıkları eğitimlerin yürüttükleri faaliyetleri sırasında yeterli olmadığını ve daha fazla eğitim görmeleri gerektiğini düşündüklerini göstermektedir. “UFRS' nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl yapılacağı belirlenmelidir (S.36)” ifadesine meslek mensuplarının %57,72’si (71) bu ifadeye katılıyorum cevabını verirken bu ifadeyi grup içindeki en yüksek olumlu cevap verilen ifade yapmıştır. Bu oran muhasebe meslek mensuplarının UFRS’ nin yürütülmesinde denetim çalışmalarının nasıl olacağının önceden belirlenmesinin UFRS’ nin işlerliğini ve verimliliğin arttıracığını düşündüklerini göstermektedir. Aynı zamanda Tablo 6’da “TMSK' nın UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir (S.28)” ifadesine meslek mensuplarından hiçbirinin kesinlikle katılıyorum cevabını vermediği görülmüştür. Bu da muhasebe meslek mensuplarından hiçbirinin TMSK tarafından UFRS ile ilgili yapılan çalışmaların kesinlikle yeterli olmadığını düşündüklerini göstermektedir.

IV.7.4.Araştırma da Yer Alan İfadelerle Hazırlanan Çapraz Tablolar

Çapraz tablo, araştırmaya katılan denek ya da katılımcıların iki ya da daha çok sınıflamalı (kategorik) değişkene göre frekans ve yüzde dağılımını gösterir. İfadeler için yüzde değerleri incelenerek değişkenler arasında ilişki olup olmadığı hususunda bilgi edinilebilir (Büyüköztürk, 2003:27).

Tablo 7. Cinsiyet ve Öğrenim Durumu ile Hazırlanan Çapraz Tablo

			Öğrenim Durumu				Toplam
			Lise	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	
Cinsiyet	Erkek	N %	3 2,8	4 3,8	81 76,4	18 17,0	106 86,2
	Kadın	N %	2 11,8	0 0,0	13 76,5	2 11,8	17 13,8
Toplam		N %	5 4,1	4 3,3	94 76,4	20 16,3	123 100,0

Tablo 7’de görüldüğü üzere kendi grupları içinde öğrenim durumları arasında öğrenim düzeyi lisans (%76,4) olan, cinsiyet bazında ise erkek (%86,2) meslek mensuplarının en yüksek orana sahip oldukları görülmektedir. Katılımcıların cinsiyet ve öğrenim durumlarına birlikte bakıldığında ise lisans mezunu olan erkek meslek mensuplarının oranının %76,4 (81) olduğu görülmektedir.

Tablo 8. Yeni Ekonomi Anlayışından Dolayı Gelişen Muhasebe Teknolojilerinin Öğrenilmesi İfadesi İle Mesleki Tecrübe Arasında Hazırlanan Çapraz Tablo

			Yeni Ekonomi Anlayışından Dolayı; Muhasebeciler, Dijital Uygulamaların Kullanımını Gerektiren Denetim, E-Ticaret Muhasebesi, Web Tabanlı Muhasebe, Sistem Analistliği Gibi Teknoloji Ağırlıklı Konuları Öğrenmelidir					Toplam
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Tecrübe	0-5 yıl	N %	0 0,0	1 11,1	0 0,0	3 33,3	5 55,6	9 7,3
	6-10 yıl	N %	1 3,6	5 17,9	1 3,6	6 21,4	15 53,6	28 22,8
	11-20 yıl	N %	3 7,0	3 7,0	4 9,3	20 46,5	13 30,2	43 35,0
	21 yıl ve daha fazla	N %	3 7,0	3 7,0	1 2,3	22 51,2	14 32,6	43 35,0
Toplam		N %	7 5,7	12 9,8	6 4,9	51 41,5	47 38,2	123 100,0

Tablo 8’de görüldüğü üzere kendi grupları içinde yeni ekonomi anlayışından dolayı gelişen muhasebe teknolojilerinin öğrenilmesi gerektiğini düşünen meslek mensuplarının %41,5’i katılıyorum cevabı verirken, mesleki tecrübelerine bakıldığında mesleki tecrübesi 11-20 yıl arasında olan ve 21 yıl ve daha fazla mesleki tecrübesi olan meslek mensuplarının oranı hem kendi gruplarının en yüksek oranı hem de oranlarının birbirine eşit çıktığı görülmektedir. Yeni ekonomi anlayışından dolayı gelişen muhasebe teknolojilerinin öğrenilmesi gerektiğini düşünen meslek mensupları ile meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri birlikte ele alındığında mesleki tecrübesi 21 yıl ve daha fazla olan meslek mensuplarının %51,2’sinin (22) “Yeni ekonomi anlayışından dolayı; muhasebeciler, dijital uygulamaların kullanımını gerektiren denetim, e-ticaret muhasebesi, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği gibi teknoloji ağırlıklı konuları öğrenmelidir (S.7)” ifadesine katıldıkları görülmektedir.

Tablo 9. Etkin Bir MBS İşletmeye Rekabet Avantajı Sağlar İfadesi İle Meslek Unvanı Arasında Hazırlanan Çapraz Tablo

			Etkin Bir MBS İşletmeye Rekabet Avantajı Sağlar					Toplam
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Unvan	SM	N %	0 0,0	0 0,0	0 0,0	2 66,7	1 33,3	3 2,4
	SMMM	N %	6 5,1	9 7,7	18 15,4	65 55,6	19 16,2	117 95,1
	YMM	N %	0 0,0	0 0,0	0 0,0	1 33,3	2 66,7	3 2,4
Toplam		N %	6 4,9	9 7,3	18 14,6	68 55,3	22 17,9	123 100,0

Tablo 9’da görüldüğü üzere etkin bir MBS işletmeye rekabet avantajı sağlar ifadesine meslek mensuplarının %55,3’ü katılıyorum cevabı verirken, mesleki unvanlarına bakıldığında meslek unvanı SMMM olan meslek mensuplarının %95,1 olduğu görülmektedir. Etkin bir MBS’ nin rekabet avantajı sağladığını düşünen meslek mensupları ile meslek mensuplarının mesleki unvanlarını birlikte ele alındığında, meslek unvanı SMMM olan meslek mensuplarının %55,6’ sı (65) etkin bir MBS’ nin işletmeye rekabet avantajı sağladığı ifadesine katıldıkları görülmektedir.

Tablo 10. İlgili Kamu ve Özerk Kurumların (TÜRMOB, Üniversiteler Gibi) TMS/TFRS’ nin Uygulanmasıyla İlgili Yapmış Olduğu Bilgilendirmeler ve Eğitimler Yeterlidir İfadesi İle Mesleki Tecrübe Arasında Hazırlanan Çapraz Tablo

			İlgili Kamu Ve Özerk Kurumların (TÜRMOB, Üniversiteler Gibi) TMS/TFRS’nin Uygulanmasıyla İlgili Yapmış Olduğu Bilgilendirmeler Ve Eğitimler Yeterlidir					Toplam
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Tecrübe	0-5 yıl	N %	2 22,2	3 33,3	2 22,2	0 0,0	2 22,2	9 7,3
	6-10 yıl	N %	7 25,0	7 25,0	4 14,3	7 25,0	3 10,7	28 22,8
	11-20 yıl	N %	6 14,0	13 30,2	11 25,6	11 25,6	2 4,7	43 35,0
	21 yıl +	N %	4 9,3	13 30,2	11 25,6	14 32,6	1 2,3	43 35,0
Toplam		N %	19 15,4	36 29,3	28 22,8	32 26,0	8 6,5	123 100,0

Tablo 10’da “İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS’ nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler yeterlidir” ifadesine verilen cevapların mesleki tecrübeye göre verdikleri cevaplar yer almaktadır. Bu ifadeye meslek mensuplarının %29,3’ü katılmıyorum cevabını vermişlerdir. 1-20 yıl arası tecrübeye sahip ve 21 yıl üzeri mesleki tecrübesi olan meslek mensuplarının oranı eşittir ve bu oran hem kendi grupları hem de genel toplam içerisinde en yüksek oran olarak ortaya çıkmıştır. “İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS’ nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler yeterlidir (S.20)” ifadesine katılmıyorum cevabı veren meslek mensupları ile meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri birlikte ele alındığında mesleki tecrübesi 11-20 yıl veya 21 yıldan fazla mesleki tecrübesi olan meslek mensuplarının %30,2’sinin ilgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS’ nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler yeterlidir ifadesine katılmadıkları görülmektedir.

IV.7.5.Katılımcıların Görüş Farklılıklarının İncelendiği T Testi

Pek çok araştırmacı, bir değişkene ilişkin oluşan grupların bir bağımlı değişkene ait değerlerinin karşılaştırılmasına odaklanır; gruplar arasında meydana gelen farkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadıklarını ya da anlamlı bir farklılık varsa bu durumun şansla oluşup oluşmadığını, hipotez testlerini kullanarak test ederler. İlişkisiz örneklem için t testi, iki ilişkisiz örneklem ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılır (Büyüköztürk, 2003:39).

IV.7.5.1.Cinsiyet Temelli Görüş Farklılıkları

Tablo 11. Katılımcıların Muhasebe ve Muhasebe Mesleğine Yönelik Yaklaşımlarının Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma
Erkek	106	3,21	0,45
Kadın	17	3,10	0,53

Katılımcıların muhasebe ve muhasebe mesleğine yönelik ifadelerine verdikleri cevaplar ile meslek mensuplarının cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığını anlamak için t testi yapılmıştır. İki değişkenli bağımsız t testi dağılım verilerine göre görüş ortalamaları 106 erkek meslek mensubu için 3,21; 17 kadın meslek mensubu için ise 3,10 olarak ölçülmüştür. Tablo 11’de görüldüğü üzere cinsiyet bazlı erkek ve kadın meslek mensuplarının muhasebe ve muhasebe mesleği hakkında görüşlerinde önemli bir farklılık bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

Tablo 12. Katılımcıların Muhasebe ve Muhasebe Mesleğine Yönelik Yaklaşımları ile Cinsiyetleri Arasında Yapılan T Testi Sonuçları

Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	t	df	p
Varyanslar Eşit Olduğunda	0,88	121	0,37
Varyanslar Eşit Olmadığında	0,78	19,8	0,44

Katılımcı meslek mensuplarının muhasebe ve muhasebe mesleği ile cinsiyetlerine bağlı olarak görüş farklılığının anlamlılığının ölçülmesi için aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H₁: Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve muhasebe mesleğine yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 12’de görüldüğü üzere p değerlerinin 0,37 ve 0,44 olduğu tespit edilmiştir. Analiz değerlendirmesi için $p < 0,05$ olarak çıktığında H₁ kabul, $p > 0,05$ olarak çıktığında ise H₁ hipotezi reddedilecektir. Bu analiz için $p > 0,05$ yani $0,37 > 0,05$ ve $0,44 > 0,05$ olmasından dolayı H₁ hipotezi reddedilmiştir. Bu sonuç muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve muhasebe mesleğine yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığını göstermiştir.

Tablo 13. Katılımcıların Muhasebe Bilgi Sistemine(MBS) Yönelik Yaklaşımlarının Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma
Erkek	106	3,82	0,64
Kadın	17	3,64	0,64

Katılımcıların muhasebe bilgi sistemine yönelik ifadelerine verdikleri cevaplar ile meslek mensuplarının cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığını anlamak için t testi yapılmıştır. İki değişkenli bağımsız t testi dağılım verilerine göre görüş ortalamaları 106 erkek meslek mensubu için 3,82; 17 kadın meslek mensubu için ise 3,64 olarak ölçülmüştür. Tablo 13’te görüldüğü üzere cinsiyet bazlı erkek ve kadın meslek mensuplarının muhasebe bilgi sistemi hakkında görüşlerinde önemli bir farklılık bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

Tablo 14. Katılımcıların Muhasebe Bilgi Sistemine(MBS) Yönelik Yaklaşımları ile Cinsiyetleri Arasında Yapılan T Testi Sonuçları

Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS)	t	df	p
Varyanslar Eşit Olduğunda	1,09	121	0,27
Varyanslar Eşit Olmadığında	1,09	21,4	0,28

Katılımcı meslek mensuplarının muhasebe bilgi sistemi ile cinsiyetlerine bağlı olarak görüş farklılığının anlamlı olup olmadığının ölçülmesi için aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H₂: Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe bilgi sistemine yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 14’te görüldüğü üzere p değerlerinin 0,27 ve 0,28 olduğu tespit edilmiştir. Analiz değerlendirmesi için $p < 0,05$ olarak çıktığında H₂ kabul, $p > 0,05$ olarak çıktığında ise H₂ hipotezi reddedilecektir. Bu analiz için $p > 0,05$ yani $0,27 > 0,05$ ve $0,28 > 0,05$ olmasından dolayı H₂ hipotezi reddedilmiştir. Bu sonuç muhasebe meslek mensuplarının muhasebe bilgi sistemine yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığını göstermiştir.

Tablo 15. Katılımcıların TTK, TFRS ve UFRS’ ye Yönelik Yaklaşımlarının Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma
Erkek	106	3,36	0,40
Kadın	17	3,33	0,53

Katılımcıların TTK, TFRS ve UFRS’ ye yönelik ifadelerine verdikleri cevaplar ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığını anlamak için t testi

yapılmıştır. İki değişkenli bağımsız t testi dağılım verilerine göre görüş ortalamaları 106 erkek meslek mensubu için 3,36; 17 kadın meslek mensubu için ise 3,33 olarak ölçülmüştür. Tablo 15’te görüldüğü üzere cinsiyet bazlı erkek ve kadın meslek mensuplarının TTK, TFRS ve UFRS hakkında görüşlerinde önemli bir farklılık bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

Tablo 16. Katılımcıların TTK, TFRS ve UFRS’ ye Yönelik Yaklaşımları ile Cinsiyetleri Arasında Yapılan T Testi Sonuçları

TTK, TFRS ve UFRS	t	df	p
Varyanslar Eşit Olduğunda	0,26	121	0,79
Varyanslar Eşit Olmadığında	0,21	19,05	0,83

Katılımcı meslek mensuplarının TTK, TFRS ve UFRS hakkında görüşleri ile cinsiyetlerine bağlı olarak görüş farklılığının anlamlı olup olmadığının ölçülmesi için aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H₃: Muhasebe meslek mensuplarının TTK, TFRS ve UFRS’ ye yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 16’da görüldüğü üzere p değerlerinin 0,79 ve 0,83 olduğu tespit edilmiştir. Analiz değerlendirmesi için $p < 0,05$ olarak çıktığında H₃ kabul, $p > 0,05$ olarak çıktığında ise H₃ hipotezi reddedilecektir. Bu analiz için $p > 0,05$ yani $0,79 > 0,05$ ve $0,83 > 0,05$ olmasından dolayı H₃ hipotezi reddedilmiştir. Bu sonuç muhasebe meslek mensuplarının TTK, TFRS ve UFRS’ ye yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığını göstermiştir.

IV.7.6.Katılımcıların Görüş Farklılıklarının İncelendiği Varyans (ANOVA)

Analizi

İki veya daha fazla ilişkisiz grup ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının araştırılması durumunda ise varyans analizi kullanılır. “Grupların ait oldukları evren ortalamaları arasında fark olmadığına” yönelik null hipotezi (H_0) reddedilmişse, yani grupların evren ortalamaları için en az iki grup arasında anlamlı bir fark bulunmuşsa, bu farkın ya da farkların hangi gruplar arasında olduğunun bulunması, analiz sonuçlarının yorumuna güç katacaktır. Bu amaçla grupların ortalama puanları için uygun bir çoklu karşılaştırma testinin (post-hoc test) kullanılması gerekir (Büyüköztürk, 2003:45).

IV.7.6.1.Yaş Temelli Görüş Farklılıkları

Tablo 17. Yaş Gruplarına İlişkin Ortalamalar

Gruplar	Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	F	p
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	20-30	6	3,20	0,49	0,20	0,27	0,846
	31-40	46	3,20	0,38	0,05		
	41-50	51	3,17	0,51	0,07		
	50 ve üzeri	20	3,28	0,52	0,11		
	Toplam	123	3,20	0,46	0,04		
Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS)	20-30	6	3,84	0,41	0,17	0,67	0,569
	31-40	46	3,81	0,71	0,10		
	41-50	51	3,71	0,62	0,08		
	51 ve üzeri	20	3,95	0,53	0,11		
	Toplam	123	3,80	0,64	0,05		
TTK, TFRS ve UFRS	20-30	6	3,60	0,36	0,14	0,75	0,524
	31-40	46	3,34	0,47	0,07		
	41-50	51	3,33	0,42	0,05		
	51 ve üzeri	20	3,38	0,32	0,07		
	Toplam	123	3,36	0,42	0,03		

Tablo 17’de katılımcıların ifade gruplarına yönelik yaklaşımlarının yaşlarına göre örneklemeleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Ayrıca ANOVA tablosundan alınan Tablo 17’deki p değerlerinin 0,05’ten büyük çıktığı görülmüş ve post-

hoc testinin yapılabilmesi için gerekli olan $p < 0,05$ eşitliğini sağlamaması nedeniyle post-hoc testi yapılmamıştır.

Katılımcıların ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile meslek mensuplarının yaşlarına bağlı olarak görüş farklılığının anlamlı olup olmadığının ölçülmesi için aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H_4 = Meslek mensuplarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile yaşları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 18. Yaşa Göre Varyansların Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	p
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	1,16	3	119	0,32
Muhasebe Bilgi Sistemi	1,89	3	119	0,13
TTK, TFRS ve UFRS	1,81	3	119	0,14

Tablo 18’de görüldüğü üzere Levene testi ile varyansların homojenliği incelenmiştir. Bu sonuca göre varyanslar $p > 0,05$ koşulunu sağladıkları için %95 güven aralığında varyanslar homojen çıkmıştır. Yapılan ANOVA testinin sonucunda ise Tablo 17’de de görüldüğü üzere ifade grupları ile yaş değişkeni arasında $p > 0,050$ ($0,846 > 0,050$, $0,569 > 0,050$, $0,524 > 0,050$) olmasından dolayı H_4 hipotezi reddedilmektedir. Meslek mensuplarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile yaşları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

IV.7.6.2.Öğrenim Durumu Temelli Görüş Farklılıkları

Tablo 19. Öğrenim Durumlarına İlişkin Ortalamalar

Gruplar	Öğrenim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	F	p
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	Lise	5	3,45	0,34	0,15	1,00	0,39
	Ön Lisans	4	3,30	0,46	0,23		
	Lisans	94	3,21	0,47	0,04		
	Yüksek Lisans	20	3,08	0,42	0,09		
	Toplam	123	3,20	0,46	0,04		
Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS)	Lise	5	3,60	0,66	0,29	0,48	0,69
	Ön Lisans	4	4,00	0,53	0,26		
	Lisans	94	3,78	0,65	0,06		
	Yüksek Lisans	20	3,90	0,59	0,13		
	Toplam	123	3,80	0,64	0,05		
TTK, TFRS ve UFRS	Lise	5	3,41	0,33	0,14	0,46	0,70
	Ön Lisans	4	3,49	0,37	0,18		
	Lisans	94	3,33	0,44	0,04		
	Yüksek Lisans	20	3,43	0,35	0,07		
	Toplam	123	3,36	0,42	0,03		

Tablo 19’da katılımcılarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımlarının meslek mensuplarının öğrenim durumlarına göre örneklemi, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Ayrıca ANOVA tablosundan alınan Tablo 19’daki p değerlerinin 0,05’ten büyük çıktığı görülmüş ve post-hoc testinin yapılabilmesi için gerekli olan $p < 0,05$ eşitliğini sağlamaması nedeniyle post-hoc testi yapılmamıştır.

Katılımcıların ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile meslek mensuplarının yaşlarına bağlı olarak görüş farklılığının anlamlı olup olmadığının ölçülmesi için aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H_5 = Meslek mensuplarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 20. Öğrenim Durumuna Göre Varyansların Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	p
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	0,76	3	119	0,51
Muhasebe Bilgi Sistemi	1,12	3	119	0,34
TTK, TFRS ve UFRS	1,39	3	119	0,24

Tablo 20’de görüldüğü üzere Levene testi ile varyansların homojenliği incelenmiştir. Bu sonuca göre varyanslar $p>0,05$ koşulunu sağladıkları için %95 güven aralığında varyanslar homojen çıkmıştır. Yapılan ANOVA testinin sonucunda ise Tablo 19’da da görüldüğü üzere ifade grupları ile öğrenim durumu değişkeni arasında $p>0,05$ ($0,39>0,05$, $0,69>0,05$, $0,70>0,05$) olmasından dolayı H_5 hipotezi reddedilmektedir. Meslek mensuplarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

IV.7.6.3.Meslek Unvanı Temelli Görüş Farklılıkları

Tablo 21. Meslek Unvanlarına İlişkin Ortalamalar

Gruplar	Meslek Unvanı	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	F	P
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	SM	3	3,62	0,23	0,13	1,31	0,27
	SMMM	117	3,18	0,46	0,04		
	YMM	3	3,28	0,60	0,34		
	Toplam	123	3,20	0,46	0,04		
Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS)	SM	3	3,90	0,78	0,45	0,04	0,96
	SMMM	117	3,79	0,64	0,05		
	YMM	3	3,80	0,70	0,40		
	Toplam	123	3,80	0,64	0,05		
TTK, TFRS ve UFRS	SM	3	3,76	0,15	0,08	1,77	0,17
	SMMM	117	3,35	0,42	0,03		
	YMM	3	3,14	0,29	0,16		
	Toplam	123	3,36	0,42	0,03		

Tablo 21’de katılımcıların ifade gruplarına yönelik yaklaşımlarının meslek mensuplarının meslek unvanlarına göre örneklemleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Ayrıca ANOVA tablosundan alınan Tablo 21’deki p değerlerinin 0,05’ten büyük çıktığı görülmüş ve post-hoc testinin yapılabilmesi için gerekli olan $p < 0,05$ eşitliğini sağlamaması nedeniyle post-hoc testi yapılmamıştır.

Katılımcıların ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile meslek mensuplarının meslek unvanlarına bağlı olarak görüş farklılığının anlamlı olup olmadığının ölçülmesi için aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H_6 = Meslek mensuplarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile meslek unvanları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 22. Meslek Unvanlarına Göre Varyansların Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	p
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	0,84	2	120	0,43
Muhasebe Bilgi Sistemi	0,62	2	120	0,94
TTK, TFRS ve UFRS	1,59	2	120	0,20

Tablo 22’de görüldüğü üzere Levene testi ile varyansların homojenliği incelenmiştir. Bu sonuca göre varyanslar $p > 0,05$ koşulunu sağladıkları için %95 güven aralığında varyanslar homojen çıkmıştır. Yapılan ANOVA testinin sonucunda ise Tablo 21’de de görüldüğü üzere ifade grupları ile meslek unvanı değişkeni arasında $p > 0,05$ ($0,27 > 0,05$, $0,96 > 0,05$, $0,17 > 0,05$) olmasından dolayı H_6 hipotezi reddedilmektedir. Meslek mensuplarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile meslek unvanları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

IV.7.6.4.Mesleki Tecrübe Temelli Görüş Farklılıkları

Tablo 23. Mesleki Tecrübelerine İlişkin Ortalamalar

Gruplar	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	F	p
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	0-5 yıl	9	3,08	0,58	0,19	0,34	0,79
	6-10 yıl	28	3,18	0,45	0,08		
	11-20 yıl	43	3,24	0,34	0,05		
	21 yıl ve daha fazla	43	3,19	0,55	0,08		
	Toplam	123	3,20	0,46	0,04		
Muhasebe Bilgi Sistemi(MBS)	0-5 yıl	9	3,84	0,54	0,18	0,90	0,44
	6-10 yıl	28	3,76	0,76	0,14		
	11-20 yıl	43	3,69	0,67	0,10		
	21 yıl ve daha fazla	43	3,91	0,53	0,08		
	Toplam	123	3,80	0,64	0,05		
TTK, TFRS ve UFRS	0-5 yıl	9	3,26	0,49	0,16	0,46	0,70
	6-10 yıl	28	3,30	0,59	0,11		
	11-20 yıl	43	3,38	0,36	0,05		
	21 yıl ve daha fazla	43	3,39	0,33	0,05		
	Toplam	123	3,36	0,42	0,03		

Tablo 23'te katılımcıların ifade gruplarına yönelik yaklaşımlarının meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre örneklemeleri, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Ayrıca ANOVA tablosundan alınan Tablo 23'teki p değerlerinin 0,05'ten büyük çıktığı görülmüş ve post-hoc testinin yapılabilmesi için gerekli olan $p < 0,05$ eşitliğini sağlamaması nedeniyle post-hoc testi yapılmamıştır.

Katılımcıların ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile mesleki tecrübelerine bağlı olarak görüş farklılığının anlamlı olup olmadığının ölçülmesi için aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

$H_7 =$ Meslek mensuplarının ifade gruplarına yönelik yaklaşımları ile mesleki tecrübe arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 24. Mesleki Tecrübelerine Göre Varyansların Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	P
Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	3,71	3	119	0,01
Muhasebe Bilgi Sistemi	3,26	3	119	0,02
TTK, TFRS ve UFRS	8,82	3	119	0,00

Tablo 24’te görüldüğü üzere Levene testi ile varyansların homojenliği incelenmiştir. Bu sonuca göre varyanslar $p > 0,05$ koşulunu sağlamadıkları için %95 güven aralığında homojen değildir. Yapılan ANOVA testinin sonucunda ise Tablo 23’te de görüldüğü üzere ifade grupları ile mesleki tecrübe değişkeni arasında $p > 0,05$ ($0,79 > 0,05$, $0,44 > 0,05$, $0,70 > 0,05$) olmasından dolayı H_7 hipotezi reddedilmektedir. Meslek mensuplarının gruplara yönelik yaklaşımları ile mesleki tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsanlık tarihinin gelişim sürecinde yaşanan sosyal, siyasal ekonomik, kültürel ve teknolojik değişimler önemli rol oynamıştır. Bu sürece ekonomik açıdan bakıldığında, ekonominin en önemli aktörlerinden olan işletmelerin yaşadığı değişimin büyüklüğü görülecektir. Özellikle teknolojik sürecin baş döndüren değişimi, sınırları birbirine yaklaştırmış, mevzuat sürecinde uyumlaştırma çabalarının artmasına neden olmuştur. Bu süreçten muhasebe fonksiyonu da nasibini almıştır.

Muhasebe mesleği bu değişimlerin sonucunda hem olumlu hem de olumsuz etkilere maruz kalmıştır. Bilhassa mevzuatların uyumlaştırılması sürecinde meslek mensuplarını iş yükleri artmış, kalifiye eleman eksikliği, eğitim ve tecrübe sorunları, isteksizlik bıkkınlığa yol açmıştır. Ancak sürece uyum sağlayan işletmeler ve meslek mensupları rekabet açısından önemli avantajlar elde edebilecektir. Aynı zamanda mesleğe olan olumsuz algının tersine çevrilmesi fırsatı da bu sürecin önemli bir kazanımıdır. Değişim, muhasebe meslek mensuplarını etkin bilgi üretiminin en önemli unsuru olan, ortaya çıkarılan her türlü bilgiyi entelektüel bilgi birikimiyle adeta bir sanatçı edasıyla harmanlayarak yorumlayabilen kişiler haline getirecektir.

Karaman ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları ile bir anket çalışması gerçekleştirilerek, muhasebe meslek mensuplarının iş tatminleri, meydana gelen yeni değişikliklere, yapılması planlanan yeni çalışma ve uygulamalara nasıl baktıkları, Türkiye de muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen unsurların neler olduğu, meslekte yaşanan iş ahlakıyla ilgili sorunların neden kaynaklandığı, muhasebe mesleğinin evrenselleşmesinin önündeki engellerin neler olduğu irdelenerek, bu engellerin nasıl aşılabileceğine ilişkin çözüm önerisi getirilmiştir.

Anket çalışmasının analiz edilmesiyle çıkan tabloları ve verileri yorumlayacak olursak;

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %79,67'si (98 katılımcı) yeni ekonomi anlayışından dolayı; muhasebecilerin dijital uygulamaların kullanımını gerektiren denetim, e-ticaret muhasebesi, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği gibi teknoloji ağırlıklı konuları öğrenmeleri gerektiğini, (Tablo 4)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %73,17'si (80 katılımcı) işletmecilik alanında yaşanan gelişmelerin muhasebe mesleğini etkilediğini, (Tablo 4)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %68,29'u (84 katılımcı) muhasebe mesleğinin ticari kaygılar ile yapıldığını, (Tablo 4)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %68,29'u (84 katılımcı) üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin mesleğin icra edilebilmesi açısından yeterli olmadığını, (Tablo 4)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %61,78'i (74 katılımcı) mesleğin toplum tarafından "defter tutuculuk" olarak algılanmasının temelinde, meslek mensuplarının donanım eksikliğinin yattığını, (Tablo 4)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %59,35'i (73 katılımcı) meslek mensuplarına karşı duyulan güvensizliğin iş etiğinin göz ardı edilmesinden kaynaklandığını düşünmektedir. (Tablo 4)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %56,10'u (69 katılımcı) Türkiye de muhasebeciliğin tam anlamıyla profesyonellik kazandığını düşünmemektedir. (Tablo 4)

➤ Meslek mensuplarının %85,37'i (105 katılımcı) MBS' nin işletmede alınan kararların etkinliğini artırdığını, (Tablo 5)

➤ Meslek mensuplarının %84,55'i (104 katılımcı) MBS' nin planlama ve bütçeleme gibi geleceğe ilişkin kararların alınmasında işletmeye bilgi sağladığını, (Tablo 5)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %81,3'ü (100 katılımcı) MBS tarafından üretilen bilgilerin düzenli bir şekilde sınıflandırılarak doğru yere doğru zamanda iletilmesinin işletmenin verimliliğini artırdığını, (Tablo 5)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %81,30'u (100 katılımcı) MBS' nin işletmenin ihtiyaç duyduğu karşılaştırılabilir finansal bilgileri sağladığını, (Tablo 5)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %80,49'u (99 katılımcı) MBS' nin doğru şekilde çalışmasının finansal tabloların güvenilirlik düzeyini artırdığını düşünmektedir. (Tablo 5)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %78,86'sı (97 katılımcı) standartların daha iyi anlaşılması açısından standartların çevirilerinin daha net ve anlaşılır hale getirilmesi gerektiğini, (Tablo 6)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %77,23'ü (95 katılımcı) Maliye Bakanlığının, vergi mevzuatını standartları da dikkate alarak güncellemesi ve standartlarla uyumlu hale getirmesi gerektiğini, (Tablo 6)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %75,61'i (93 katılımcı) Ticari defterlerin ve finansal tabloların TMS' ye uygun olarak düzenlenmesinin uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmenin göstergesi olduğunu, (Tablo 6)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %73,98'i (91 katılımcı) TTK' nın, VUK da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirdiğini, (Tablo 6)

➤ Muhasebe meslek mensuplarının %71,54'ü (88 katılımcı) UFRS' nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl yapılacağının belirlenmesi gerektiğini, (Tablo 6)

- Muhasebe meslek mensuplarının %70,73'ü (87 katılımcı) TTK' nın şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz ettiğini, (Tablo 6)
- Muhasebe meslek mensuplarının %69,10'u (85 katılımcı) TTK' nın muhasebe mesleği uygulayıcılarına ek sorumluluk ve yükümlülükler getirdiğini, (Tablo 6)
- Muhasebe meslek mensuplarının %63,41'i (78 katılımcı) ülkemizdeki işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaları gerektiğini, (Tablo 6)
- Muhasebe meslek mensuplarının %58,54'ü (72 katılımcı) Muhasebe mesleği mensuplarının UFRS seti konusunda aldıkları eğitimlerin yeterli olmadığını, (Tablo 6)
- Muhasebe meslek mensuplarının %49,59'u (61 katılımcı) Karamandaki işletmelerin gerek hiyerarşik yapıları gerekse de bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilme alt yapıları bakımından TFRS' yi uygulayabilme yeterliliğine sahip olmadıklarını düşünmektedir. (Tablo 6)

Cinsiyet değişkeni ile ifade grupları arasında yapılan t testinin sonucunda meslek mensuplarının cinsiyetleri ile ifade grupları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı ortaya çıkmıştır. Yani muhasebe ve muhasebe mesleği, MBS ve TTK, TFRS ve URFS ifade gruplarının katılımcı erkek veya kadın meslek mensuplarının görüşleri arasında büyük bir değişkenlik göstermediği anlaşılmaktadır.

Yaş, öğrenim durumu, meslek unvanı ve mesleki tecrübe ile ifade grupları arasında yapılan Varyans (ANOVA) analizi sonucunda meslek mensuplarının yaş, öğrenim durumu gibi demografik değişkenleri ile ifade grupları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı ortaya çıkmıştır. Yani muhasebe ve muhasebe mesleği, MBS ve TTK, TFRS ve URFS ifade gruplarının 20-30 yaş aralığındaki meslek mensubu ile 41-50 yaş aralığındaki meslek mensubu arasında veya mesleki tecrübesi 6-10 yıl olan meslek mensubu ile mesleki tecrübesi 21 yıl ve daha fazla olan katılımcı meslek mensuplarının MBS hakkındaki ifadelere

yönelik görüşleri arasında büyük bir değişkenlik göstermediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle Tablo 25’te görüldüğü üzere kurulan bütün hipotezler reddedilmiştir.

Tablo 25. Hipotezlerin Değerlendirilmesine İlişkin Genel Tablo

H ₁	Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve muhasebe mesleğine yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	Ret
H ₂	Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe bilgi sistemine yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	Ret
H ₃	Muhasebe meslek mensuplarının TTK, TFRS ve UFRS’ ye yönelik görüşleri ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	Ret
H ₄	Meslek mensuplarının gruplara yönelik yaklaşımları ile yaşları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	Ret
H ₅	Meslek mensuplarının gruplara yönelik yaklaşımları ile öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	Ret
H ₆	Meslek mensuplarının gruplara yönelik yaklaşımları ile meslek unvanları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	Ret
H ₇	Meslek mensuplarının gruplara yönelik yaklaşımları ile mesleki tecrübe arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.	Ret

Anket formunda yer alan meslek mensuplarının eklemek istediklerini yazabilecekleri bölüme öneri ve düşüncelerini yazan meslek mensuplarının görüşlerine bakıldığında;

“Mesleğimizi meslek mensuplarının arasındaki aşırı rekabet, para kazanma-kaybetme hırsı, defter elde etme-kaybetme kaygıları yüzünden kurumsal düzeye çıkaramıyoruz. Defter sayısı ve dengesizliği büro standartlarına göre çalışanların uzmanlıkları göz ardı edilmektedir.”

“Muhasebe mesleğine gerekli önem verilmezse gelecekte bu mesleği yapacak yeni nesil bulmak oldukça zor olacaktır. Bu nedenle meslek mensuplarına çok fazla iş yükü verilmemelidir.”

“Meslek mensuplarının iş kapasitesi belirlenmeli meslek mensubunun işlerini takip edebilecek kadar iş alması kanunla belirlenmelidir. Meslek mensubunun iş yükü ve çalışma kapasitesi, çalışma saati belirlenmeli defter veya mükellef sayısı sınırlandırılmalıdır. Mesleğin itibarını, kalitesini ve vergiyi düşüren ana konu budur. Fiyat istikrarsızlığının ortadan kalkması ile iş ve mükellef standardı yakalandığında mesleğin kalitesi itibarı ve vergi gelirleri artacaktır. Fiyat ve kapasiteye sınırlandırma getirilmesi geç kalınmış bir düzenlemedir.”

“Muhasebe mesleğinin önem kazanmaması meslek mensuplarının ücret politikasından kaynaklanmaktadır.”

“Muhasebe mesleğinin diğer meslekler gibi üniversitelerde direkt uygulama sahalarına açılmalıdır. TÜRMOB muhasebe mesleği için bir üniversite kurmalıdır.”

“Hala kayıt altına alınmamış sektörler var. Basit usul vergi kaydı başka bir sorun, her iki üç yılda bir çıkarılan vergi afları, çok sık değişen vergi kanunları, yaptığımız tüm muhasebe kayıtları sadece KDV kanununa uydurulmaya çalışılması. Altyapısı oluşturulmamış teknolojik değişikliklerle her zaman değişen vergi ve sigorta uygulamaların

yanında meslek mensuplarına gereksiz işlerin yüklenmesi de meslek mensuplarını zorlamaktadır.”

Meslektaşlar arasında yaşanan rekabet sürecinden kaynaklı haksız rekabet ve etik dışı davranışların en ağır şekilde cezalandırılması gerekmektedir. Bu amaçla kurumsallaşmış bir meslek odası tesis edilmeli ve meslektaşların birbiri ile ve meslek odaları ile arasındaki mesafe azaltılmalı, dayanışma ve işbirliği artırılmalıdır.

Meslek mensuplarının en büyük sorunlarından birisi de uluslararası mevzuatı takip edebilmek için yeterli donanımlarının olmayışıdır. Bu nedenle, ilgili mevzuatı takip edebilmelerine, uluslararası ekonomik gelişmeleri yorumlama yeteneği kazanmalarına yönelik faaliyetler artırılmalı, bilgiye erişim noktasında her türlü eğitimin ve materyalin artırılması gereklidir.

Kalifiye eleman eksikliği büroların iş yüklerinin artmasına bu durum ise çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Örneğin, hem rekabet hem geçim kaygısı işlerin savsaklanmasına neden olabilmekte, mali müşavirlik hizmetlerinin defter tutmaktan öteye geçememesine sebep olmaktadır. Bu amaçla kalifiye eleman teminine yönelik olarak hem ilgili ticaret liseleri hem de üniversitelerin ilgili bölüm öğrencilerinin muhasebe ofislerinde istihdamına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Öğrencilerin, ofislerde çalışması aynı zamanda muhasebe eğitiminin pratik hayata yönelik olarak gerçekleştirilmesine ve meslek mensuplarının donanım düzeyinin artmasına yol açacak bir dönüşümü beraberinde getirecektir.

Meslek mensuplarının, mükelleflerinden olan alacaklarının yasalar ile garanti altına alınması mesleğin imajı açısından oldukça büyük faydalar sağlayacaktır.

Özellikle anket formunda yer alan görüş belirtiniz kısmına yazılanlar ve anket uygulaması esnasında yapılan birebir görüşmelerde meslek mensuplarının, toplum ve kamu kurumlarından beklentilerinin yüksek olduğu görülmüştür. Mükelleflerin kendilerini sadece vergisel boyut ile değerlendirmesinden, vergi dairesi, banka vb kuruluşlarda işlemlerini takip eden kişiler olarak görmesinden hoşnut olmadıkları gözlenmiştir. Bu duruma yol açan nedenler arasında en önemlisinin meslek mensuplarının ticari kaygıları olduğunu belirterek özeleştiri yapabilecek sağduyuya sahip meslek mensuplarının sayısı dikkat çekici düzeydedir.

Bildik bir ifadeyle, küreselleşen dünya da başarılı işletmeler ve daha başarılı bir Türkiye için, ahlaki ve etik değerleri ilk sırada gözeten, sosyal sorumluluk sahibi, teknoloji kullanım düzeyi yüksek, yaptığı işin önemini ve saygınlığını kavramış, bu işi severek yapan, eğitim düzeyi yüksek, günceli takip edebilen meslek mensuplarının varlığı oldukça önemlidir. Üniversiteler ile işbirliği düzeyinin artırılması büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak yapılan araştırmalar ve analizler sonucunda muhasebe mesleğinin gelişmesi bakımından; yalnızca muhasebe meslek eğitiminin verildiği yeni bir bölüm açılması, meslek mensuplarının iş mükellef sayılarına bir alt sınır veya üst sınır getirilmesi, meslek mensuplarının uzmanlık alanlarına göre mükellef ve personel alması, mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarına gereken önemi göstermesi ve yardımcı olması gibi önerilerde bulunulabilir. Bu nedenle muhasebe mesleğinin hak ettiği önemi ve desteği görebilmesi için başta meslek odalarına, meslek mensuplarına, muhasebe eğitimi veren bütün kişi ve kurumlara, uygun düzenleme ve çalışmaları yapacak bütün kuruluşlara büyük bir sorumluluk düşmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, O. (2012). http://www.okanacar.com/2012/09muhasebe_finans Son Erişim Tarihi: 05.05.2017.
- 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*, 1-17.
- Akar, E. (2016). *İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Çanakkale İlinde Bir Araştırma*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Akça, Ö. (2010). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Akgül, A. ve Çevik, O. (2003). *İstatistiksel Analiz Teknikleri “SPSS” te İşletme Yönetimi Uygulamaları*, Ankara: Yeni Mustafa Kitabevi.
- Akgün, A. ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 21-36.
- Akgün, A.İ. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB’ye Yönelik Bir Araştırma, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10-26.
- Akpınar, Y. (2007). *Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi Araştırması: Gaziantep ve Kahramanmaraş Örneği*,

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm Dergisi*, 182-199.

Alagöz, A., Öge, S. ve Koçyiğit, N. (2013). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Karar Destek Sistemleri İlişkisinin Yönetmelik Karar Alma Faaliyetlerine Etkisi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27-40.

Anameriç, H. (2005). Yönetim Bilgi Sistemlerinin Yönetim Fonksiyonları Üzerine Etkisi, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, 25-43.

Arı, M. (2009). Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliliği, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 409-420.

Arıkan, Y. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/08-YAHYAARIKAN60.doc> Son Erişim Tarihi: 3.12.2017.

Atabey, A., Parlakkaya, R., ve Alagöz, A. (2009). *Genel Muhasebe*, Konya: Atlas Kitabevi.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Endeksi'nde Yer Alan Halka Açık Şirketlerde Kullanılma Düzeyi Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 67-98.

Ataman, Ü. ve Akgül, B. (2001). *Genel Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetim Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yay.
- Atmaca, M. ve Çelenk, H. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 113-125.
- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlu, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23-45.
- Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi, *Muftav Dergisi*, 110-128.
- Aytar, O. (2018). *Hadis Kaynaklarında Yönetim ve Yönetici Teması*, İstanbul: Hiperlink Eğitim İletişim Yayıncılık
- Babaoğlu, İ. (2012). *KOBİ'ler İçin UFRS' nin İncelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bakır, M. (2005). *Denetim*, Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Baş, T. (2005). *Anket*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 35-62.
- Baykal, D. (1995). Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sisteminde Denetim, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 109-140.

- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Baz, E. (2010). *Stoklar Hesabının Muhasebeleştirilmesi: Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 2) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) Karşılaştırılması*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bekçi, İ. ve Alkan, H. (2009). Finansal Bilgi Sisteminin Hisse Senetlerine Yatırım Kararı Üzerine Etkisi: İMKB’de Bir Uygulama, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-20.
- Bekçi, İ. ve Ömürbek, V. (2007). Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi ve Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma, *İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Mecmuası*, 95-120.
- BDDK 23.10.2003 tarihli Basın Toplantısı Sunumu, *Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı*.
- Bolgün, E. ve Akçay, B. (2005). *Risk Yönetimi*, İstanbul: Scala Yayıncılık.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yay.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetim Dergisi*, 56-62.
- Bulca, H. ve Yeşil, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 47-58.
- Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Gazi Yayınevi.

- Büyüköztürk, Ş. (2003). *Sosyal Bilimler Analizi İçin Veri Analizi El Kitabı*, Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Büyüktopçu, H.İ. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Can, A.V. ve Esen, S. (2010). Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında “Bir Osmanlı Livası: Prizren”, http://www.mizanturk.com.tr/akademi/akademi_11420132224616.pdf Son Erişim Tarihi: 14.02.2018.
- Can, A. (2016). *Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS / TFRS'ye Bakış Açıları ve Meslekteki Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma*, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y. ve Sürmeli, F. (2008). *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Ceran, Y. ve Bezirci, M. (2011). Pazarlama Bilgi Sistemi - Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 103-115.
- Ceylan, E. (2013). *Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Coşkun, R., Altunışık R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F., Toroslu, V., Özcan, M., Kanpak N.G., Savaş Ş., Onur Z.J. ve Ağca Z. (2008), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: İSMMMO Yayın No: 113.
- Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim, *Sayıştay Dergisi*, 51-58.
- Çam, H., Tosunoğlu, B. ve Yetim, F. (2016). Finansal Bilgi Sisteminin Sağladığı Faydaların Mülkiyet Yapısına Göre Ayrımı, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 322-336.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 127-148.
- Çankaya, F. ve Aydoğan F. (2008). Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu, *Ankara Üniversitesi E-Dergi*, 299-326.
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Amprik Bir Çalışma: Niğde Örneği*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Çevik, D. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesi: Bursa İli Örneği*, Gazi

Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü İşletme Eğitimi Anabilim Dalı.
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Çiçek, H., Canbaz, S. ve Keskin, A. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma, *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-20.

Çidem, İ. (2013). *Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliği: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi Çimen, A. <http://kisi.deu.edu.tr/aysegul.cimen/BDDK.ppt> Son Erişim Tarihi: 01.01.2019.

Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M. (2008). *Genel Muhasebe*, Ankara: Nobel Yayın Dağ.

Çömlekçi, F., Yılcı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Selimoğlu, S. ve Kaya, E. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Dağışan, Ö. (2013). *TMS 18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Darman, G. (2004). www.cgscenter.org/docUFRSNINKURUMSALYONETIMUZERINDEETKILERI.pdf Son Erişim Tarihi: 16.03.2017.

Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 341-352.

Demir, V. (2006). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği, *Mali Çözüm Dergisi*, 1-14.

- Demir, Y. ve Çavuş, M. (2010). İnsan Kaynakları Planlamasının Etkinliğinde İnsan Kaynakları Bilgi Sistemleri (İKBS), *Akademik Bakış Dergisi*, 1-17.
- Demircan, A. (2007). *Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Demirel, N. (2009). *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Diñç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İmkb-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 157-184.
- Diñç, E. ve Varıcı, İ. (2008). Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 67-85.
- Diñç, Y. ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 221-236.
- Doğan, N. (2009). İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş, *Selçuklu Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 179-200.
- Dönmez, A. Berberoğlu, P. B. ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci

Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52-78.

Elitaş, C. (2010). Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinin Bazı Temel Finansal Oranlar Üzerindeki Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 57-68.

Emül, S. (2012). *Kurumsal Kaynak Planlama (KKP) Sistemini Kullanan İşletmelerde Muhasebe Bilgi Akışı Üzerine Bir İnceleme Ve Aselsan Örneği*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Erdem, Ş. (2012). Muhasebe Standardının Dünyadaki Gelişimi, <http://www.yenimakale.com/> Son Erişim Tarihi: 14.11.2017.

Erdemir, N.K. (2005). *Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Meydana Gelen Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Erdemir, N.K. ve Aytar, O. (2017). Girişimcilik Başarısında Bilgi Sistemlerinin Önemi Ve Muhasebenin Rolü, *8.Uluslararası Girişimcilik Kongresi Bildiriler Kitabı*, 116-127. Balıkesir Üniversitesi.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.

Ergin, H. (2010). *Muhasebeye Giriş*, Kütahya: Gazi Kitabevi.

- Ergin, H., Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2008). Sarbanes Qxley Yasası, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1-22.
- Erkan, M., Elitaş, C. ve Ceran, Y. (2010). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri*, Afyon: Ekin Basım Yay. Dağ.
- Ersoy, M. (2012). Finansal Bilgilerin Yönetimi Sürecinde Muhasebe Bilgi Sistemi, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 9-21.
- Erzi, H. (2010). *Sarbanes-Oxley Yasasının Yolsuzluk Vakalarının Ortaya Çıkarılmasındaki Rolü: Yasa Öncesi ve Sonrasında Yaşanan Şirket Yolsuzluk Vakaları Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme*, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Fırat, A. ve Şahin, M. (2015). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimi Ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi, *Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergi*, 1-10.
- Fidan, H. (2009). Pazarlama Bilgi Sistemi (PBS) ve Coğrafi Bilgi Sistemi (CBS)’nin Pazarlamada Kullanımı, *Journal of Yaşar University - DergiPark*, 2151-2171.
- Göçen, C.A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası, *Mali Çözüm Dergisi*, 107-132.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 86-94.
- Gönen, S. ve Uğurluel, G. (2007). Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 229-236.

- Gönen, Ş. ve Uzun, Ş. Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü, <https://docplayer.biz.tr/6715125-Turkiye-de-bagimsiz-denetim-kuruluslarinin-gorunumu-dr-seckin-gonen-dokuz-eylul-universitesi-iktisadi-ve-idari-bilimler-fakultesi.html> Son Erişim Tarihi: 04.05.2017.
- Gümüştökin, G. (2004). İşletmelerde Yönetim Bilişim Sistemleri, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 125-141.
- Güney, A. (2013). Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 276-280.
- Güney, S., Yiğiter, Ş., Korkmaz, M. ve Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 109-128.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*, İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Hacıüstemoğlu, R. (2000). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*, Kocaeli: Umuttepe Yay.
- Haftacı, V. ve Badem, A.C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-16.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılıç, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 169-189.

- Hoşcan, Y., Oktal, Ö., Hepkul, A., Sevim, A. ve Kağnıcıoğlu, H. (2007). *Yönetim Bilgi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Hüner, D.B. (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Hüseynov, İ. (2015). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Ilıman, T. ve Tekeli, R. (2016). Türkiye’deki Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar: İdari Para Cezalarının Hukuksal Zeminlerinin Değerlendirilmesi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 23-36.
- İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama (UFRS)’na Genel Bakış, *Mali Çözüm Dergisi*, 25-43.
- İnam, B. (2007). *Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Jargalsaikhan, N. (2014). *Moğolistan’ da UFRS’ye Geçiş Süreci ve UFRS Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kanbur, A. (2010). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Örgütsel Değerler Üzerindeki Etkileri: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme

Ana Bilim Dalı Yönetim Ve Organizasyon Bilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Karacan, S. (2012). *Muhasebede Dönemsonu İşlemleri*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları

Karagül, A. (2006). *Bilgi Yönetimi Sürecinde Kurumsal Kaynak Planlaması Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemine Etkisi ve Bir Uygulama*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Karanfiloğlu, A.Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri, *Sayıştay Dergisi*, 28-37.

Karasu, R. (2014). Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Amme İdaresi Dergisi*, 79-105.

Karayormuk, K. ve Köseoğlu M. (2005). Pazarlama Bilgi Sistemi ve Bir Kamu Kuruluşu Örneği, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 103-121.

Kartal, A., Gündüz, H. ve Sevim, A. (2009). *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Kartal, C., ve Atay, S. (2009). *Genel Muhasebe*, Ankara: Asil Yay. Dağ.

Kavak, Ş. (2006). *Genel Muhasebe*, Ankara: Nobel Yay. Dağ.

Kaygusuz, S., Aslan, Ü. ve Kepçe, N. (2012). *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- Kayım, A. (2006). 1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor. *Mali Çözüm Dergisi*, 147-155.
- Kızıllı, C., Akman, V. ve Korkmaz, H. (2015). Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 193-211.
- Kocamaz, H. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Ytong Gazbeton Üretimi*, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Küçükşavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe*, İstanbul: Kare Yayınları.
- Küçükşözen, C. (2004). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Kütük, İ. (2008). *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Naralan, A. (2007) Yönetim Bilgi Sistemleri, <https://docplayer.biz.tr/2092929-Yonetim-bilgi-sistemleri-abdullah-naralan-ders-notu-k-c-laudon-ve-j-p-laudon-ceviri-v-2.html> Son Erişim Tarihi: 01.11.2016.

- Nazlı, M. (2011). *Kurumsal Skandalların Kurumsal Yönetim Bağlamında İncelenmesi*, Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Odabaşı, C. ve Ergen, H. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar, *Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergi*, 1-11.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri, *Maliye Finans Yazıları*, 42-94.
- Ömürbek, V. (2003). *Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü : Gıda Sektöründe Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 119-139.
- Sağlar, J. Ve Kandemir, C. (2007). Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20-39.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 57-72.

- Salık, S. (2002). İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/07-SADETTIN%20SALIK32.doc> Son Erişim Tarihi: 01.11.2016.
- Sanlı, N. *Muhasebenin Temel Kavramları Ve Tekdüzen Hesap Planı*, TÜRMOB Yayınları-234.
- Sanlı, N., Doğanoğlu, A. ve Fettahoğlu, A. (2004). Parmalat, *Bilanço Dergisi Sayı:88*.
- Sarıışık, Y. (2016). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Borsa İstanbul Firmalarının Mali Verilerine ve Finansal Oranlarına Etkisi*, Bayburt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Sarısoy, Özkan. (2012). *TFRS ve KOBİ TFRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Senal, S. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Soyer, S. (2005). *Uluslararası Denetim Standartları*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Soysal, N.G. (2006). *Yönetim Bilgi Sistemlerinin Okul Yöneticilerinin Performansları Üzerindeki Etkileri*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Sultanoğlu, B. (2014). *UFRS'nin Borsa İstanbul'daki Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkisi: Finansal Bilginin İhtiyaca Uygunluğu ve Finansal Tablolar Analizi*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Süer, A.Z. (2004). *Muhasebe Uygulamalarında Enron Vakasının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Süer, A.Z. (2003). *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*; Uluslar Arası Muhasebe Sempozyumu, 1-14.
- Sürmeli, F., Erdoğan, M., Erdoğan, N., Banar, K. ve Önce, S. (2005). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Şakrak, M. (2010). Yalın Düşünce İlkelerine Dayalı Muhasebe Bilgi Sistemi Ve Model Önerisi, <https://docplayer.biz.tr/10615508-Yalin-dusunce-ilkelerine-dayali-muhasebe-bilgi-sistemi-ve-model-onerisi-prof-dr-munir-sakrak.html> Son Erişim Tarihi:27.04.2016.

Şakrak, Ö. ve Buran, Y. (2010). *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde(KOBİ) Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi*, 2010-Ulusal Meslek Yüksekokulları Öğrenci Sempozyumu, Düzce.

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

SPK, <http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2000&no=29>

Tanış, V. (2010). *Genel Muhasebe*, Adana: Karahan Kitabevi.

TBB, <https://www.tbb.org.tr/tr/tbb/hakkında/kuruluş/10>, Son Erişim Tarihi: 3.12.2017.

Temel, H. (2008). Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 81-96.

Terzi, A. (2010). *Muhasebe Mesleği ve Rize'deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 147-160.

Toraman, C. (2002). Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/24%20-%2059%20CENGİZ%20TORAMAN.doc> Son Erişim Tarihi: 20.03.2017.

- Uğurlu, M. (2011). *Finansal Tablolardaki Hile Riskinin Belirlenmesi: Yapay Sinir Ağı Modeliyle Bir Bankada Uygulama*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Uyar, E. (2014). *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Uyar, G. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleği” ve Mesleğin Dünya’daki Gerekliği: Worldcom Skandalı, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 178-192.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, *Mali Çözüm Dergisi*, 125-140.
- Ünsal, M.A. (2014). *Yeni TTK’ nın / TFRS’ nin Muhasebecilik Mesleğine Getirmiş Olduğu Yenilikler İle TFRS’ nin Uygulanması Aşamasında Mali Müşavirlerin Karşılaştığı Zorluklar, Belirsizlikler ve Çözüm Önerileri: İstanbul / Esenler Örneği*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 31-57.
- Yalkın, L.D. (2011). *Bilgi Teknolojileri Denetimi - Kavramsal Çerçeve, Aşamaları, Sınırları, Sorunları*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Yalkın, Y.K. (2010). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Ankara: Nobel Yay. Dağ.

- Yaşar, R.Ş. (2016). Osmanlı İmparatorluğu'nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 201-207.
- Yavuz, H. (2014). *Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetim Kararları Üzerinde Etkileri: Bartın İlindeki KOBİ'ler Üzerinde Bir Araştırma*. Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 155-178.
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 139-153.
- Yilmazer, Ö. (2010). *Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin (Kobi) Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi (Ankara Tekstil İşletmeleri Örneği)*, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü İşletme Eğitimi Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Zaif, F. (2004). Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışmaları, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 153-177.

EK: ANKET FORMU

KARAMAN İLİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI

Değerli Meslek Mensupları,

Bu anket formu, KİMU Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında hazırlanan “**Muhasebe Bilgi Sisteminde Düzenleyici Kuruluşlar ve Denetim: Değişim Sürecine Meslek Mensuplarının Bakış Açılı Üzerine Bir Uygulama**” başlıklı tez konusunun uygulama kısmına yönelik olarak tasarlanmış olup; elde edilen veriler sadece bilimsel amaçla kullanılacak, bilgileriniz 3. kişilerle paylaşılmayacaktır. Ankete göstermiş olduğunuz ilgiye teşekkür ederiz.

Bengül DEMİR

BÖLÜM I: KİŞİSEL BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz.

☐ Erkek ☐ Kadın

2. Yaşınız.

☐ 20-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 51 ve üzeri

3. Öğrenim durumunuz.

☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora

4. Meslek unvanınız.

☐ SM ☐ SMMM ☐ YMM

5. Mesleki Tecrübeniz

☐ 0 - 5 Yıl ☐ 6 - 10 Yıl ☐ 11 – 20 Yıl ☐ 21 Yıl ve daha fazla**BÖLÜM II: MUHASEBE ve MUHASEBE MESLEĞİ**

Soru No	Lütfen aşağıda yer alan her bir ifadeyi dikkatle okuyup bu düşüncelerin size ne derece uygun olduğuna karar vererek Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum şıklarından birini (X) ile işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Türkiye’de Muhasebecilik tam anlamıyla profesyonellik kazanmıştır.					
2	Avrupa Birliği’ne giriş süreci, muhasebe meslek mensupları açısından olumlu gelişmeleri beraberinde getirmiştir.					
3	Küreselleşme, uluslararası kural ve yönetmeliklere uyum gerektirdiğinden dolayı mesleki bağımsızlığı sınırlamaktadır.					
4	Muhasebe mesleği günümüzde ticari kaygılar ile yapılmaktadır.					
5	Muhasebe mesleğinde artan bilgisayar ve program kullanımları, meslek mensubunun önemini nispi şekilde azaltmıştır.					
6	İşletmecilik alanında yaşanan gelişmeler, muhasebe mesleğini etkilemektedir					
7	Yeni Ekonomi anlayışından dolayı; muhasebeciler, dijital uygulamaların kullanımını gerektiren denetim, e-ticaret muhasebesi, web tabanlı muhasebe, sistem analistliği gibi teknoloji ağırlıklı konuları öğrenmelidir.					
8	Mesleki kurallara aşırı bağlı kalmak, meslek mensubunun yaratıcılığını öldürür.					
9	Üniversitelerde verilen muhasebe eğitimi, mesleğin icra edilebilmesi açısından yeterlidir.					

10	Meslek mensuplarına karşı duyulan güvensizlik, iş etiğinin göz ardı edilmesinden kaynaklanmaktadır.					
11	Uluslararası Muhasebe Standartları uygulaması, Türkiye’de yabancı yatırımları arttıracaktır.					
12	Toplumda muhasebe mesleğine bakış, olumlu yönde değişim göstermektedir.					
13	Mesleğin, toplum tarafından “defter tutuculuk” olarak algılanmasının temelinde, meslek mensuplarının donanım eksikliği yatmaktadır.					
14	Muhasebe meslek mensubuna, toplumsal bir sorumluluk yüklenmemelidir.					
15	Meslek mensuplarının farklı işlerle uğraşmaları etik sorunlar doğurabilir.					

BÖLÜM III: MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ(MBS)

Soru No	Lütfen aşağıda yer alan her bir ifadeyi dikkatle okuyup bu düşüncelerin size ne derece uygun olduğuna karar vererek Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum şıklarından birini (X) ile işaretleyiniz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	MBS tarafından üretilen bilgilerin düzenli bir şekilde sınıflandırılarak doğru yere, doğru zamanda iletilmesi işletmenin verimliliğini artırır.					
2	Doğru, anlamlı, güncel finansal bilgiler ancak MBS ile sağlanabilir.					
3	MBS işletmenin finansal performansının doğru ve güvenilir biçimde ölçülmesine imkan verir.					
4	MBS planlama ve bütçeleme gibi geleceğe ilişkin kararların alınmasında işletmeye bilgi sağlar.					
5	MBS işletmede alınan kararların etkinliğini artırır.					
6	MBS’ nin doğru şekilde çalışması finansal tabloların güvenilirlik düzeyini artırır.					
7	MBS işletmenin ihtiyaç duyduğu karşılaştırılabilir finansal bilgiyi sağlar.					
8	Mevcut MBS işletmenin ihtiyacını karşılamaktadır.					
9	MBS yalnızca geçmişe ait verdiği raporlarla değil, geleceğe ait analizler sayesinde denetimin etkinliğini artırır.					
10	MBS sonucunda elde edilen raporlar işletmenin gerçek durumunu yansıtmaya imkan verir.					
11	MBS işletmelerin sürdürülebilirliğini artırır.					
12	MBS işletmenin ihtiyaç duyduğu raporları zamanında sunar.					
13	MBS sürekli güncel bilgi alma imkanı verir.					
14	Etkin bir MBS işletmeye rekabet avantajı sağlar.					

BÖLÜM IV: TTK, TFRS ve UFRS HAKKINDA İFADELER

Soru No	Lütfen aşağıda yer alan her bir ifadeyi dikkatle okuyup bu düşüncelerin size ne derece uygun olduğuna karar vererek Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum şıklarından birini (X) ile işaretleyiniz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Muhasebe mesleğini ve muhasebe ortamını en fazla etkileyen kanun Türk Ticaret Kanunudur.					
2	TTK muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşımaktadır.					
3	TTK muhasebe mesleğinin saygınlığını ve itibarını arttıracaktır.					
4	TTK AB müktesebatı ile uyum sağlaması muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunacaktır.					
5	TTK muhasebe mesleğinin, denetim boyutunu daha fazla ön plana çıkarmaktadır.					
6	TTK muhasebe mesleği uygulayıcılarına ek sorumluluk ve yükümlülükler getirmektedir.					
7	TTK meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.					
8	TTK meslek mensuplarına yeni iş imkânları sağlayacaktır.					
9	TTK ile muhasebe meslek mensuplarının pazar payı daralacaktır.					
10	TTK ile meslek mensupları bir araya gelecek, böylece muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasının önü açılmış olacaktır. (Bağımsız dış denetim şirketi kurma gibi).					
11	TTK ile Türkiye muhasebe standartlarına referans yapılması muhasebe meslek uygulayıcılarının işini kolaylaştıracaktır.					
12	TTK ile TMSK' nın bir otorite olarak kabul edilmesi mesleğin geleceği açısından önemli bir adımdır.					
13	TTK, VUK' da yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirmektedir.					
14	Ticari defterlerin ve finansal tabloların TMS' ye uygun olarak düzenlenmesi uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmenin göstergesidir.					
15	TTK da TMS' ye referans verilirken, Türkiye denetim standartları kuruluna referans verilmemesi doğru değildir.					
16	TTK şirketlerin kurumsallaşması açısından önem arz etmektedir.					
17	TFRS'nin uygulanmasının sektöre/iş hayatına önemli katkılar sağlamaktadır.					
18	TFRS' den işletmeler yeteri kadar faydalanmaktadır.					
19	Ülkemizdeki işletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamalıdır.					
20	İlgili kamu ve özerk kurumların (TÜRMOB, üniversiteler gibi) TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla ilgili yapmış olduğu bilgilendirmeler ve eğitimler sizce yeterlidir.					
21	Vergi mevzuatı ile TFRS arasında gerek değerlendirme gerekse muhasebe kayıtları açısından ciddi farklar bulunmaktadır.					
22	Standartların uygulamaya konulması sonucunda vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki uyumsuzluklar kaosa sebebiyet vermektedir.					
23	Standartların uygulamaya konulması muhasebecilerin iş yükünü çok ciddi şekilde arttırmıştır.					

24	Maliye Bakanlığı, vergi mevzuatını standartları da dikkate alarak güncellemeli ve standartlarla uyumlu hale getirmelidir.					
25	Standartların daha iyi anlaşılması açısından standartların çevirileri daha net ve anlaşılır hale getirilmelidir					
26	Karamandaki işletmeler gerek hiyerarşik yapıları gerekse de bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilme alt yapıları bakımından TFRS' yi uygulayabilme yeterliliğine sahiptirler.					
27	UFRS çalışmalarının internet aracılığıyla tüm kesimlerin görüşüne açılması doğru bir yöntemdir					
28	TMSK' nın UFRS ile ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.					
29	UFRS' nin BOBİ ve KOBİ'ler için ayrı ayrı hazırlanması doğrudur					
30	UFRS'nin uygulanabilmesi için düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar yeterlidir.					
31	Muhasebe mesleği mensuplarının UFRS seti konusunda aldıkları eğitimler yeterlidir.					
32	İlgili meslek odasının UFRS seti konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.					
33	UFRS konusunda gerekli yazılı ve görsel materyale kolaylıkla ulaşmak mümkündür.					
34	UFRS meslek mensuplarının iş yükünü arttırmaktadır.					
35	UFRS meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.					
36	UFRS' nin etkin kullanımının sağlanabilmesi için denetimin nasıl yapılacağı belirlenmelidir.					

Ekleme istediklerinizi bu alana

yazabilirsiniz.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Çalışmanın sunulmasından sonra anket sonuçları ile ilgili bilgi almak istemeniz durumunda, anket formuna e - posta adresinizi yazabilir veya **bengul-demir@hotmail** adresine anket sonucunu görmek istediğinizi belirten bir e - posta gönderebilirsiniz.