



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**ULUSLARARASI MUHASEBE, DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİNDE 1989-2019 YILLARI
ARASINDA TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALARIN İÇERİK ANALİZİ**

Hazırlayan

Şerife ŞAMDAN KACAR

İşletme Ana Bilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

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

ULUSLARARASI MUHASEBE, DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİNDE 1989-2019 YILLARI ARASINDA TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALARIN İÇERİK ANALİZİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 21.08.2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Dr. Öğr. Üyesi Namık Kemal ERDEMİR

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Abdurrahman GÜMRAH

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZ

İmza
[Handwritten signatures]

Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 11.07.2019 tarihli ve 30/402 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Doç. Dr. İdris Nebi UYSAL



Hazırlayan

Kalite Sistem Onayı

ÖNSÖZ

Bu çalışmayı gerçekleştirdiğim süreçte bana nitel araştırma ile ilgili deneyim edinme şansı veren; aydın kişiliği ve bilgisi ile yol gösteren değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Namık Kemal ERDEMİR'e, daima kanatlarını üzerimde hissettiğim melek anneme, her anımda yanımda olan ve beni hep bir basamak yukarıya taşımak için elimden tutan eşim Av. Sinan KACAR'a, başarılı kariyeri ile örnek olan ağabeyim Milli Savunma Uzm.Yasin ŞAMDAN'a, lisans eğitimimden bu yana desteğini esirgemeyerek bana özgüven veren kıymetli hocam Doç. Dr. Derya ÖZİLHAN ÖZBEY'e, içerik analizi ile ilgili teknik bilgisini ve manevi desteğini esirgemeyen değerli Arş. Gör. Şerife SOYLU hocama, teknik bilgisayar ve yazılım bilgisi ile içerik analizi için gerekli mevzuat iyileştirmelerinde bana yardımcı olan sevgili Yazılım Müh. Abdullah SAVRAN arkadaşına ve aynı süreçten birlikte geçtiğim, desteklerini üzerimde hissettiren yüksek lisans arkadaşlarım; Perihan IŞIK ve Merve BOYNUKALIN'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Beni Cennetten İzlediğine İnandığım Babama...

Şerife ŞAMDAN KACAR

KARAMAN-2019

ÖZET

İşletmelerin, iç ve dış dünyalarına gerçeğe uygun finansal bilgi sunmaları gerekmektedir. Bu bilgilerin sunumu için belirli muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarına göre düzenlenmiş çıktılar elde edilmelidir. İşletmelerin uluslararası faaliyetlerde bulunmasıyla birlikte bu standartların zamanla daha kapsayıcı olmasına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Her alanda olduğu gibi muhasebe, denetim ve finansal raporlama sistemleriyle ilgili yaptırımlar da ülkeler arası farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkların en aza indirilmesi, küresel muhasebe standartlarının oluşturulması ve uyumlaştırma çabaları; işletmeler için uluslararası alanda ortak bir dil, karşılaştırılabilirlik ve şeffaflık sağlayacaktır. Muhasebe standartlarının uygulanabilir olması için denetime tabi tutulması gerekmektedir. Denetim sürecinin düzenli bir biçimde yürütülmesi, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu olmasına bağlıdır. Bu nedenle son dönemlerde muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları ile ilgili gelişmelerin hangi yönlerde eğilim gösterdiği ve nasıl değişikliğe uğradığı, muhasebe standartlarına dair en kapsamlı düzenlemenin hangi dönemde, kimler tarafından yapıldığı ve bu konuda kamu veya özel kurumlar tarafından yapılan çalışmaların benzerlikleri ve farklılıkları içerik analizi ile ortaya konmuştur.

Hemen her gün milyarlarca veri oluşturulmaktadır ve bunların çoğu düzensizdir. Bu verilerin kontrol edilebilmesi için araştırmacılar nicel veya nitel araştırmalar yapmaktadır. Her araştırma yönteminde farklı veri toplama ve verileri analiz etme yöntemleri vardır. Ancak nitel araştırma yöntemi toplumsal değişimi anlamaya çalışarak teori elde etmeye ve araştırmacının kendi görüş gücüyle analizine imkan tanıdığı için çalışmanın temelini oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Türkiye Denetim Standartları (TDS), Nitel Araştırma, İçerik Analizi, NVivo.

SUMMARY

Businesses are required to provide fair financial information to their internal and external worlds. For the presentation of the information, it should produce outputs that are arranged according to certain accounting, auditing and financial reporting standards. With the international activities of companies, these standards have become more inclusive over time. As in all other areas, enforcements on accounting, auditing and financial reporting systems may vary between countries. Minimizing these differences, establishing global accounting standards and harmonizing efforts will provide a common language, comparability and transparency for enterprises internationally. Accounting standards need to be audited for their applicability. The regular conduct of the audit process depends on compliance with international audit standards. Therefore, the developments in the accounting, auditing and financial reporting standards in recent years tend to and how it has changed, how the most comprehensive regulation on accounting standards were introduced in which period, by whomever, the similarities and differences between the studies conducted by public or private institutions were revealed by content analysis.

Billions of data are generated almost every day, and most of them are irregular. In order to check this data, researchers conduct quantitative or qualitative research. Each research method has different methods of collecting and analyzing data. However, the qualitative research method is the basis of the study as it allows obtaining theory by trying to understand social change and to analyze the researcher with his / her own power of view.

Keywords: Turkey Accounting Standards (TMS), Turkey Financial Reporting Standards (TFRS), Turkey Auditing Standards (TDS), Qualitative Research, Content Analysis, NVivo

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
ÖZET.....	V
SUMMARY	VII
İÇİNDEKİLER.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XV
TABLolar LİSTESİ.....	XVIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIX
GİRİŞ.....	1
1. MUHASEBE DÜZENİ VE SÜRECİ	4
1.1. İŞLETMENİN TANIMI VE GELİŞİMİ	4
1.2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	5
1.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi ve Bilgi Kalitesi	6
1.3. MUHASEBENİN İÇSEL DÜZENLEMELERİ.....	7
1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	7
1.3.1.1. Gelir Tablosu İlkeleri	7
1.3.1.2. Bilanço İlkeleri.....	8
1.3.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi	11
1.3.3. Muhasebenin Temel Kavramları ve GKGMİ ile İlişkisi	12
1.3.3.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı	13
1.3.3.2. Kişilik Kavramı.....	14
1.3.3.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	14
1.3.3.4. Dönemsellik Kavramı.....	15

1.3.3.5. Parayla Ölçülme Kavramı.....	16
1.3.3.6. Maliyet Esası Kavramı	16
1.3.3.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	17
1.3.3.8. Tutarlılık Kavramı.....	17
1.3.3.9. Tam Açıklama Kavramı	18
1.3.3.10. İhtiyatlılık Kavramı	18
1.3.3.11. Önemlilik.....	19
1.3.3.12. Özün Önceliği Kavramı	20
1.3.4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları.....	20
1.3.4.1. İşletmenin Sürekliliği	21
1.3.4.2. Muhasebenin Tahakkuk Esası.....	21
1.3.4.3. Önemlilik ve Birleştirme	21
1.3.4.4. Netleştirme (Mahsup Etme)	22
1.3.4.5. Raporlama Sıklığı.....	23
1.3.4.6. Karşılaştırmalı Bilgi	23
1.3.4.7. Sunuluşun Tutarlılığı.....	23
1.4. MUHASEBENİN DIŞSAL DÜZENLEMELERİ	24
1.4.1. Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları.....	24
1.4.1.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Tanım ve İşlevleri	24
1.4.1.2. Denetim Standartları Tanım ve İşlevleri	26
1.4.1.2.1. Denetim Türleri.....	26
1.4.2. Uluslararası Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları.....	32
1.4.2.1. Uluslararası Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Tanım ve İşlevleri.....	32

1.4.2.2. Uluslararası Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Gelişim Sürecine Katkıda Bulunan Kurumlar	34
1.4.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi	36
1.4.2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı	36
1.4.2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.....	37
1.4.2.2.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	37
1.4.2.2.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu	38
1.4.2.2.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu.....	39
1.4.2.2.7. Avrupa Birliği	39
1.4.2.2.8. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü	40
1.4.2.2.9. Basel (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme) Komitesi.....	40
1.4.2.2.10. Birleşmiş Milletler.....	41
1.4.2.2.11. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü.....	42
1.4.2.2.12. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu	43
1.4.3. <i>Türkiye’de Uluslararası Uyumlaştırma Süreci</i>	44
1.4.3.1. Türkiye Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Tanım Oluşturulma Sürecine Katkıda Bulunan Kurumlar	45
1.4.3.1.1. Kamu Sektörü Tarafından ve Yasama Yolu ile Standartların Oluşturulması	48
1.4.3.1.2. Özel Sektör Tarafından Standartların Oluşturulması	52
2. BİLİMSEL ARAŞTIRMADA ANALİZ TEKNİKLERİ, TEORİDE İÇERİK ANALİZİ İLE NVİVO VE MUHASEBE ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ	58
2.1. NİCEL ANALİZ	58
2.1.1. <i>Nicel Analiz Süreci</i>	59
2.1.2.1. Örneklem Seçimi	60

2.1.1.2. Veri Hazırlama Süreci	60
2.1.1.3. Analiz Tekniklerinin Sınıflandırılması	63
2.1.1.4. Uygun Analiz Tekniğinin Seçimi	65
2.1.1.5. Hipotez Testi	66
2.1.2. SPSS Paket Programı (<i>Statistical Packed for Social Science</i>)	66
2.2. NİTEL ANALİZ	67
2.2.1. Nitel Araştırmanın Başlıca Özellikleri	67
2.2.2. Nitel Araştırmada Örneklem Seçimi	69
2.2.3. Nitel Araştırmada Veri Toplama Teknikleri	69
2.2.4. Nitel Araştırma Teknikleri	74
2.3. İÇERİK ANALİZİ	82
2.3.1. İçerik Analizi Kavramsal Çerçeve	83
2.3.2. İçerik Analizinin Gelişimi	83
2.3.3. İçerik Analizinde Amaç	84
2.3.4. İçerik Analizinin Nitel ve Nicel Ayrımındaki Yeri	85
2.3.5. İçerik Analizi Süreci	85
2.3.5.1. Analitik Betimleme	86
2.3.5.2. Çıkarım	87
2.3.5.3. Güvenilirlik ve Geçerlilik	88
2.4. CAQDAS (BİLGİSAYAR DESTEKLİ NİTEL VERİ ANALİZİ)	89
2.4.1. NVivo Programı	91
2.4.1.1. NVivo'nun Sağladığı Olanaklar	92
2.4.1.2. NVivo 12 Paketleri ve İşlevleri	94
2.5. MUHASEBEDE ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ	96

3. TÜRKİYE’DE 1989-2019 YILLARI ARASINDAKİ MUHASEBE, DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARIN İÇERİK ANALİZİ.....98

3.1. TÜRKİYE’DE 1989-2019 YILLARI ARASINDA MUHASEBE, DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ DÖNEMSEL İÇERİK ANALİZİ DEĞERLENDİRMELERİ 99

3.1.1. Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumunda Temel Kanunlar: Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu..... 100

3.1.1.1. Vergi Usul Kanunu..... 101

3.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu (1956) 102

3.1.2. 1989-1994 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları..... 103

3.1.2.1. 3568 Sayılı Meslek Yasası..... 106

3.1.2.2. SPK Finansal Raporlama 107

3.1.2.3. SPK Denetim 108

3.1.2.4. Maliye Bakanlığı..... 109

3.1.3. 1995-1999 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları..... 109

3.1.3.1. SPK Finansal Raporlama 112

3.1.3.2. SPK Denetim 113

3.1.3.3. Maliye Bakanlığı..... 115

3.1.3.4. Hazine Müsteşarlığı..... 116

3.1.4. 2000-2004 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları..... 116

3.1.4.1. BDDK 118

3.1.4.2. Maliye Bakanlığı..... 119

3.1.4.3. Hazine Müsteşarlığı.....	120
3.1.4.4. SPK Finansal Raporlama	122
3.1.4.5. SPK Denetim	123
3.1.5. 2005-2009 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları.....	124
3.1.5.1. BDDK	126
3.1.5.2. Hazine Müsteşarlığı.....	127
3.1.5.3. Maliye Bakanlığı.....	127
3.1.5.4. SPK Finansal Raporlama	129
3.1.5.5. SPK Denetim	130
3.1.5.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.....	131
3.1.6. 2010-2014 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları.....	132
3.1.6.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	134
3.1.6.2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	135
3.1.6.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.....	136
3.1.6.4. Türk Ticaret Kanunu (2011)	137
3.1.7. 2015-2019 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları.....	138
3.1.7.1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	139
3.2. 1989-2019 YILLARI ARASINDAKİ MUHASEBE, DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI HAKKINDA ÖZEL VE KAMU SEKTÖRÜ ÇALIŞMALARININ İÇERİK ANALİZİ İLE KİYASI	140
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	143
KAYNAKÇA (TEORİ).....	153

KAYNAKÇA (UYGULAMA)	168
EK 1: İÇERİK ANALİZİ YÖNTEMİ KULLANILMIŞ TEZLER	230
EK 2: MUHASEBE ALANINDA NİTEL ARAŞTIRMA YÖNTEMİ İLE ÖNE ÇIKAN BAZI MAKALELER.....	231

Kısaltmalar Listesi

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
ARC	: Muhasebe Prosedürleri Komitesi
ATLAS.ti	: Qualitative Data Analysis
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BIS	: Uluslararası Ödemeler Bankası
CAQDAS	: Computer Aided Qualitative Data Analysis
EC	: Avrupa Birliği Komisyonu
ECOSOC	: Milletlerarası Komisyon
EU	: Avrupa Birliği
FAF	: Amerikan Finansal Muhasebe Vakfı
FABS	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
GASB	: Kamu Muhasebe Standartları Kurulu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı

IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyon
IFRIC	: UFRS Yorumlama Örgütü
IMF	: Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
ISAR	: Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MATLAB	: Matrix Laboratory
NVivo	: Nitel Veri Analizi Programı
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SAS	: Statistical Analysis System
SEC	: Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

SPSS	: Statistical Packed for Social Science
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UN	: Birleşmiş Milletler
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu

Tablolar Listesi

Tablo 1: CAQDAS Dönemleri -----	90
Tablo 2: Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ile İlgili Maddelerinin Frekans Sorgusu. -----	101
Tablo 3: 1989-2019 Sürecine Katkıda Bulunan Kanun/Kurum-Kuruluşlar -----	103
Tablo 4: 1989-1994 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu. -----	105
Tablo 5: 1995-1999 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu. -----	112
Tablo 7: 2000-2004 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu. -----	122
Tablo 8: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu. -----	125
Tablo 9: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu 2. -----	129
Tablo 10: 2010-2014 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu -----	134
Tablo 11: 2015-2019 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu. -----	139
Tablo 12: VUK ve TTK'da ilk 10 Sıralaması Dışında Kalan Kelime Frekansları-----	151

Şekiller Listesi

Şekil 1: 1989-1994 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi -----	105
Şekil 2: 1995-1999 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi -----	112
Şekil 4: 2000-2004 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi -----	122
Şekil 5: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi -----	125
Şekil 6: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi -----	129
Şekil 7: 2010-2014 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi -----	134
Şekil 8: Standart Düzenleyicilerin Kelime Bulutları -----	141

GİRİŞ

Türkiye’de muhasebe ve finans alanındaki yaptırımlar zamanla gelişime uğramış ve bu yönde birçok araştırma yapılmıştır. Bu araştırmalar nezdinde meslek mensuplarının konu ile alakalı bilinirliği ölçülmeye çalışılmış, bununla birlikte UMS (Uluslararası Muhasebe Standartları)/UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kapsamında gelişen standartların KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler)’lerin üzerindeki etkileri, finansal tablolar üzerindeki etkileri, işletme birleşimlerine etkileri, uluslararası boyutta uyumlaştırma süreci vb. konularda birçok akademik çalışmaya rastlamak mümkündür. UMS/UFRS ile ilgili uyumlaştırma çabaları çoğunlukla sebep-sonuç ilişkisi içerisinde ele alınmış veya uyumlaştırma sürecine katkıda bulunmuş kurumlardan ve onların bu süreçteki düzenlemelerinden söz edilmiştir. Ancak örneklem olarak son yıllarda ortaya çıkan farklı organlara ait mevzuat değişimleri ve uyumlaştırma çabaları nitel araştırma yöntemleri ile taranmamıştır. Bu çalışma ile Türkiye’de son dönemlerde muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları ile ilgili gelişmelerin hangi konulara ağırlık verdiğini ortaya koymak amaç edinilmiştir.

Bilimsel araştırmalar, günümüze kadar birçok alanda olduğu gibi sosyal bilimler dünyasına da oldukça ışık tutucu olmuştur. Zamanla global hale gelen, günümüz teknolojisine uyarlanarak sürekli güncellenen ve araştırmacıların yardımcısı olan, birçok araştırma tekniği ve buna uyumlu programların varlığından söz etmek mümkündür. Daha çok nicel araştırmalardan duyduğumuz analiz türleri veya programların yanı sıra günümüzde nitel araştırma teknik ve programları da bilim dünyasında rağbet görmektedir. Bu çalışmada özellikle nitel veri toplama tekniklerinden, araştırma tekniklerinden, bilimsel çalışmalarda sık görülmeye başlanan içerik analizinden bahsedilmiştir. Aynı zamanda bu çalışmada içerik analizinin, NVivo (Nitel Veri Analizi Programı) ile nasıl kolaylaştırıldığı ve çalışmadaki sonuçların nasıl elde edildiğine dair bir model ve teorik çerçeve sunulmak istenmiştir.

Muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları ile ilgili çalışmaların çoğu daha önceki bilimsel araştırmalardan ve yorumlarından esinlenilerek ortaya çıkan çalışmalardır. Ancak bu çalışmada veri toplama tekniği, doküman inceleme olduğu için tarafsız resmi yayınlara odaklanılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma araştırmacı tarafından yorumlanarak analiz edilmiş, özgün bir çalışmadır. Bu çalışmada; gelişmelerin mevzuat alt yapısını oluşturan TTK (Türk Ticaret Kanunu)'dan, VUK (Vergi Usul Kanunu)'dan ve muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları konusunda düzenlemeler yapan diğer çıkar gruplarının Resmi Gazete'de veya kendi resmi web sayfalarında yayınlamış olduğu kararlar, tebliğler, yönetmelikler vb. dokümanlarından yararlanılmıştır. Amacı, uygulanmış veya uygulanmakta olan standartların zamana ve amaca göre nasıl gelişim gösterdiğini, standartların birbirleriyle olan benzerliklerini ve farklılıklarını analiz etmektir. Burada tümevarımsal bir araştırma yöntemi olan içerik analizi kullanılmış, güvenilir sonuçlar elde edebilmek için de NVivo Programı'ndan yararlanılmıştır. Nitel bir araştırma için genellikle tercih edilen örnekleme, amaca yönelik örneklemedir. Araştırmanın verileri, nesnel, istikrarlı ve belirli bir zaman dilimi içerisinde değerlendirilecek belgeler olduğu için bu çalışmada amaçlı örnekleme çeşidi olan ölçüt örnekleme seçilmiştir. Türkiye'de muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları 1989 yılından bu yana daha anlamlı ve uygulanabilir olduğundan; örneklem olarak son 30 yılın gelişmeleri ele alınmıştır. Kelimelerin frekanslarından yola çıkılarak anlam ilişkisinin tespit edildiği ve yorumlandığı çalışmada, örneklemin Türkiye ile sınırlı olma nedeni ise farklı bir ulusun veya uluslararası muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının çevirilerinden doğabilecek sorunlardan kaçınmak ve güvenilir anlam ilişkileri sağlamaktır.

Türkiye'de özellikle, yönetim organizasyon ve üretim pazarlama alanlarında yapılan içerik analizi çalışmalarına rastlanılmaktadır (Ek 1). Bu çalışma, muhasebe ve finansman dalında Türkiye'nin muhasebe düzeni ve sürecine ilişkin yapılan içerik analizini

kapsamakta ve özellikle işletme ana bilim dalında bir farklılık yaratmaktadır. Bu çalışmada, muhasebe bilgi sisteminin önemine, muhasebe düzeni ve bu düzenin oluşturulma sürecine, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilişkisine, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına, araştırma teknikleri ve özellikle nitel araştırma tekniklerine vurgu yapılmaktadır. Muhasebe, denetim ve finansal raporlama alanında 30 yıllık süreci kapsayan mevzuatların taranması ve bunların içeriklerinin analiz edilmesiyle birlikte kurum/kuruluş ve kanunların, muhasebe standartları üzerindeki etkisi ortaya konmuştur. Aynı zamanda tüm bu içeriklerin yıllara göre değişimi ele alınmış, Türkiye'nin bu standartlaşma çalışmalarında ağırlıklı olarak hangi konulara eğilim gösterdiği tespit edilmiştir. Kısaca bu çalışmanın önemi; 1989-2019 yılları arasında muhasebe, denetim ve finansal raporlamayla ilgili Türkiye'de yapılan standartlaşma çalışmalarının, literatüre içerik analizi ve anlam ilişkisi ile yansıtılmış olmasıdır.

1. MUHASEBE DÜZENİ VE SÜRECİ

Birinci bölümü oluşturan muhasebe düzeni ve süreci; işletmenin tanımı ve gelişimi, muhasebe bilgi sisteminin önemi ve kalitesi, muhasebenin içsel ve dışsal düzenlemeleri başlıklarından oluşmaktadır.

1.1. İşletmenin Tanımı ve Gelişimi

İşletme, belirli bir alanda dış çevreden elde ettiği girdileri, bilgi, teknoloji ve süreçlerin desteği ile insanların ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlere dönüştüren ve bu mal ve hizmetleri belirli bir fiyat veya ücret üzerinden kar elde etmek amacıyla pazara sunan, bu sunumun son evresine kadar olan süreçte çevresel unsurları dikkate alan, çevresel değişime sürekli ayak uyduran, kendine özgü kimliği, değerleri ve kültürü olan sosyal bir sistemdir (Şimşek ve Çelik, 2015:16). Genel bir tanımlama ile ifade edilecek olursa işletme, insan ihtiyaçlarını karşılamak için iktisadi mal ve hizmet üretiminde bulunan, ekonomik, teknik ve hukuki bir birimdir (Mucuk, 2011:4). Emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin birleşmesi ile meydana gelen işletmeler fiziksel mal üretimi ile fayda sağlama amacının yanı sıra insan ihtiyaçlarına cevap veren hizmet üretimini de kapsamaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2018: 59). Örneğin, mali işlemlerin yürütülmesi ve hukuksal yapının korunması amacıyla ihtiyaç duyulan mali müşavirlik ve avukat bürolarının hizmeti de bir işletme olarak kabul edilmektedir (Mucuk, 2011:4).

Bir bilim dalı olarak işletme, tarihsel gelişim sürecinde ekonomik ve sosyal olayların etkisiyle etkinlik ve verimlilik anlamında gelişime uğramıştır. İşletme biliminin doğuşundan bu yana daha çok kar elde edilebilmesi ve bunu sürdürebilmesi için işletmenin fonksiyonları olarak belirlenen yönetim, tedarik, üretim, pazarlama, finansman, insan kaynakları, araştırma geliştirme ve halkla ilişkiler gibi birimler geliştirilmiştir (Mucuk, 2011:7). Günümüzde tüm bu fonksiyonların koordinasyonu ile bilimsel düzeyde yeni yöntem

ve teknikler ortaya atılmakta ve bunların uygulanması halinde elde edilen sonuçların işletme başarısı üzerindeki etkileri ölçülmeye çalışılmaktadır. Bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi, işletme içi ve işletme dışı tüm faaliyetlerin sebep-sonuç ilişkisini kontrol etmesinden ve kaliteli yönetim anlayışından geçmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2018: 64). Dolayısıyla etkin bir işletme yönetimi için işletmenin birimlerinden elde edilen sistematik bilgi akışı oldukça önemlidir. Bilgi akışını sağlayan birimlerden biri de bu bilimsel araştırmanın temel konusunu oluşturan ve işletmenin fonksiyonlarından biri olan muhasebe birimidir (Mucuk, 2011:7).

1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi

Genel geçer bir tanımla muhasebe, belirli bir döneme ait varlık ve kaynaklarda değişime neden olacak, para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ilişkin belgeleri toplayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve yorumladığı bilgiyi rapor halinde kullanıcılara sunan bir bilgi sistemidir (Duman, 2016:12).

Daha kapsayıcı bir tanımla ifade edecek olursak muhasebe bilgi sistemi; işletmelerde mali nitelikte gerçekleşen olayların ispat edilebilir olması için belgelere başvurulması, bu belgelerin ulusal para birimi cinsinden günlük defterlere kaydedilmesi, günlük kayıtların kontrolü ve sınıflandırılması için büyük defterlerin oluşturulması, büyük defterlerin yardımıyla mizanların hazırlanması, işletme ile ilgilenen çevrelerin yararlanması için yalın hale getirilen mizanların raporlanması ve bu raporların analiz edilerek yorumlanması sürecini kapsamaktadır (Erdemir, 2017:504). Tüm sistemler gibi girdi, süreç ve çıktı şeklinde bir yol izleyen bu sistemin genel olarak amacı finansal bilgileri ölçmek ve bu finansal bilgileri çeşitli kullanıcılara ve işletme yöneticilerine raporlayarak karar alma süreçlerinde kaynak oluşturabilmektir (Akgün ve Kılıç, 2013:22).

1.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi ve Bilgi Kalitesi

İşletme, çevresinde bulunan hisse sahipleri, rakipler veya farklı sektörlerle ait işletmeler, olası yatırımcılar ve devlet gibi bilgi kullanıcılarına vergi, denetim ve finansal raporlamayı kapsayıcı bilgileri sunmak zorundadır. Bu bilgilerin sunulması ise periyodik bir bilgi akışına bağlıdır (Alagöz ve Ortakarpuz, 2018: 7).

Muhasebe yalnızca vergi hesaplama aracı olarak değil, önemli bir bilgi sağlama aracı olarak görülmelidir. Çünkü muhasebe, yasal çerçeve içerisinde ilkelere ve kavramlara dayandırılan sistematik bir düzendir. Bu sistematik düzen, işletmelerde kaynak dağılımı kararlarının verilmesini, uzun vadeli planlar yapılması ve stratejilerin geliştirilmesini, performans ölçümü ve değerlendirilmesini, faaliyetlerin maliyet planı ve kontrolünün yapılmasını, yasal gerekliliği olan finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanmasını sağlayacaktır. Böylece işletme çevresine ve tüm karar alıcılara gerekli bilgiler kolaylıkla aktarılacaktır (Erdemir, 2017:504-505).

Tüm organizasyonlar muhasebeye ve onun sağlayacağı güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu güvenilir bilgiyi edinmek için de bir bilgi sistemine ve onun kaliteli işleyişine ihtiyaç vardır (Öz ve Yavuz, 2015:231). Muhasebe sisteminin başarılı olabilmesi ve kaliteli bilgi aktarabilmesi için; kayıtların zamanında tutulduğuna dair kontrolü ele alması, esnek bir yapıda olup zamanla değişime ayak uydurması, bilgi teknolojilerinden yararlanması, personele ve örgütsel yapıya uyum sağlaması ve maliyet-gelir ilişkisini koruması gerekmektedir. Bu unsurları gerçekleştirebildiği sürece muhasebe sistemi; uygulamada, iç kontrolde, stratejik planlamada önemli bir bilgi kaynağı oluşturarak; güncel, güvenilir ve kaliteli bilgiler sunacaktır (Zakaria, Ilias ve Wahab, 2017: 183).

1.3. Muhasebenin İçsel Düzenlemeleri

Muhasebenin içsel düzenlemelerinde; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının tanımlamaları yapılmıştır.

1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GKGMİ'nin amacı; nakit akımının kontrolünü sağlamak, karar alıcılara bilgi sunmak, işletme varlıklarının, kaynaklarının ve faaliyet sonuçlarının bilgisini elinde bulundurmak olan mali tabloların; zamanında düzenlenmiş, ihtiyaçları karşılayıcı, kullanıma hazır, karşılaştırılabilir, güvenilir, açık ve anlaşılabilir özelliklere sahip olması gerekmektedir. Tüm bu özelliklerin oluşabilmesi için ise mali tablolar belirli ilke ve kurallar çerçevesinde hazırlanmalıdır. Yedi farklı mali tablo bulunmaktadır. Bunlar; bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tabloları, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olarak sıralanmaktadır. Bu mali tabloların arasında işletme ile ilgili en temel bilgi sunucular, bilanço ve gelir tablosudur. GKGMİ (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri), bilanço ve gelir tablosunun ilkelerinden oluşmaktadır (İSMMMO, 2017).

1.3.1.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu, işletmenin bir faaliyet dönemi içerisinde elde ettiği gelir ve katlandığı maliyet kalemlerini gösteren ve gelir ve gider arasındaki farkın tespiti ile işletmenin net kar veya zararını yansıtan tablodur (Karasioğlu, 2015: 45). Gelir tablosu ilkelerinin amacı, tüm bu kalemlerin sınıflandırılarak, gerçeğe uygun bir biçimde sunulmasıdır. Satışların her birinden elde edilen gelirler, karlar, giderler ve zararlar brüt tutar olarak gösterilir ve bilanço düzeni gereği hiçbir kalem gelir tablosu içeriğinden çıkarılamamaktadır. Buna göre kabul görmüş gelir tablosu ilkeleri şu şekilde açıklanmaktadır (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)): ...

a) Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

b) Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

d) Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

e) Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

f) Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikteki dışarıda kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

g) Karşılıklar, işletmenin kârını keyfî bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

h) Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

i) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

...

1.3.1.2. Bilanço İlkeleri

Bilanço, işletmelerin herhangi bir anda varlık ve kaynaklarını gösteren finansal durum tablosudur (Karasioğlu, 2015: 45). Bilanço ilkelerinin oluşturulma amacı: hissedarların işletmeye sermaye koyarak hak sahibi olmasıyla karını işletmede bırakması; alıcıların işletmeye kaynak sağlamasıyla elde edilen varlıkların muhasebeleştirilmesi ve tabloda gösterilmesi ve böylece işletmenin finansal durumunun açık, anlaşılır ve gerçeğe uygun bir biçimde ortaya konmasıdır. Bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynakları toplam değerleri gösterilmekte ve net değer esasına göre düzenlenmektedir. Dolayısıyla bilanço

ilkeleri 3 ayrı başlık altında toplanmıştır. Bunlar (1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)): ...

a) Varlıklara İlişkin İlkeler:

1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

3) Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

- Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.
- Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4) Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5) Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6) Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7) Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8) Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9) Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10) Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

- Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

- Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler:

1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

2) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

3) Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

- İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6) Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

c) Özkaynaklara İlişkin İlkeler:

1) İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

- İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2) İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabilecek biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3) İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4) Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5) *Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.*

...

1.3.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Ülkemizde mükelleflere muhasebe ilkelerinin seçiminde serbestlik tanıyan VUK, daha sonra 213 Sayılı 175. ve mükerrer 257. maddeleri gereğince Maliye Bakanlığı'na muhasebeyle ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi vermiş, böylece 01.01.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 26.12.1992 yılında tek düzen hesap planı ortaya çıkarılmış ve mali tabloların düzenlenmesi ile ilgili önemli bir adım atılmıştır (Karasioğlu, 1995:161). Maliye Bakanlığı'nın 21447 Sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayınladığı 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile tekdüzen hesap planı ve çerçevesi, muhasebe temel kavram ve politikaları ve mali tabloların düzeni ve sunumu ile ilgili standartlar oluşturulmuş işletmeleri de muhasebe işlemlerini yürütürken bu standartlara uyma zorunluluğu getirilmiştir (Toroslu, 2012:285).

Tek düzen muhasebe sisteminin amaçları; bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinin güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir olması ve denetimin kolaylaştırılmasıdır (Sevilengül, 1995:57). Tekdüzen muhasebe sistemi, muhasebe ile ilgili kaydedilen bilgilerin farklı işletmeler veya farklı dönemler için bile olsa karşılaştırılabilir olmasını, mali tablolardaki hesap adlarının standardize edilmesini veya muhasebe terim birliğinin oluşturulmasını sağlamıştır. Böylece muhasebe işlemleri kolaylaştırılmış ve güven unsurunun temeli oluşturulmuştur (Kalaycı, Tekşen ve Dalgıç, 2005: 174).

1.3.3. Muhasebenin Temel Kavramları ve GKGMİ ile İlişkisi

İşletme faaliyetlerinin kontrollü bir biçimde yürütülmesi ve hedeflenen başarılarla ulaşılabilmesi için gerçek ve doğru bilgilerin zamanında elde edilmesi oldukça önemlidir. Tüm mali olayların bilgi hakimiyeti muhasebe bölümünün sorumluluğunda olduğundan, işletmenin bütün alanlarında muhasebe, önemli bir role sahiptir. Muhasebe, finansal raporları sayesinde işletme planlarının hazırlanmasına, uygulanmasına ve işletme yöneticilerine bilgilerin aktarılmasına en büyük katkı sağlayan birimdir (Tetik, 1997:147). Ülkemizde 1994 yılında Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmaya başlamasıyla Muhasebenin Temel Kavramları, Mali Tablo İlkeleri, Hesap Planı ve Finansal Tablo ile ilgili konularda bir standart oluşturulmaya çalışılmıştır (Karasioğlu, 1995:166). Bu çalışmalarının her biri muhasebe standardının oluşturulması adına önem arz eden ve birbirleri ile ilişkilendirilen çalışmalardır. Özellikle muhasebenin yöntem ve usullerini belirleyen mali tablo ilkeleri arasında bilanço ve gelir tablosu ilkelerini kapsayan GKGMİ, muhasebenin temel kavramlarının finansal tablolara yansımada, işletmelerin uygulaması gereken esasları belirleyen önemli bir bağlantı noktasıdır (Karabayır, 2012:15).

Muhasebenin Temel Kavramları ise, işletmelere muhasebe işlemlerini ve süreçlerini yürütmesi için yol gösterici nitelikler taşıyan kurallar bütünüdür. Zaman içinde işletmelerin faaliyetleri, örgütlenmeleri, sosyal yapıları ile ilgili yaşanan olgular sonucunda ortaya çıkmış, muhasebenin ana hatlarını oluşturan kurallardır (Şenol, 2018:58).

On iki adet temel muhasebe kavramı bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Duman, 2016:12):

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,

- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı
- Özün Önceliği Kavramı.

1.3.3.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Muhasebenin asli görevlerinin yerine getirilmesindeki sorumlulukları içeren kavramdır. Muhasebede asıl amaç tarafsız, dürüst ve güvenilir bilgiler sunmaktır. Bunun için de sosyal sorumluluk kavramı, tüm muhasebe uygulamalarında yani finansal tablo düzenlemesi ve sunumunda kişi veya kuruluşların değil toplum çıkarlarının gözetilmesi esasına dayanır (Tekin ve Bayraktar, 2016:19).

Muhasebenin temel esaslarının oluşturulmasıyla GKGMİ, bilanço ve gelir tablosunun oluşturulması ve sunulması ile ilgili yön verici ilkeler belirlemiştir. GKGMİ'nin gelir tablosu ilkeleri arasında bulunan uygun karşılık ayırma ilkesine göre ayrılan karşılıklar işletmelerde; bilinçli olarak bilanço üzerinde değişiklik yapmaya müsait bir durum oluşturmaktadır. Örneğin; sahip olunan bazı varlık ve hakların bilançoda gösterilmemesi, stokların, kıymetlerin, amortisman tabi maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutularak varlıkların düşük bedellerle değerlendirilmesi, bilinçli olarak işletme dönem karının düşük gösterilmesi, amortisman ve karşılıkların gereğinden fazla ayrılması, para değerindeki dalgalanmaların yıl sonu finansal tablolara yansıtılmaması gibi durumlar bilançonun gerçek

değerleriyle işletme bilanço değerleri arasındaki tutarsızlığa neden olacaktır. Dolayısıyla sosyal sorumluluk kavramı bu gibi durumların önüne geçilmesini ve toplum çıkarlarının gözetilmesini amaç edinen bir kavramdır (Tetik, 1997:149-150).

1.3.3.2. Kişilik Kavramı

Muhasebenin işletme sahipleri dışında bir kişiliği olduğunu varsayan kavramdır. Bir başka deyişle kişilik kavramı, işletmenin sahibinden, ortaklarından ve çalışanlarından kısaca işletme ile ilgisi olan herkesten farklı bir kişiliğe sahip olması anlamına gelmektedir. Kar amacı güden veya kar amacı olmadan yürütülen bir işletmenin tek başına bir şahıs olarak görülmesi ve ona bir kimlik verilmesi; işletme kişiliğinin tanınmasına, faaliyet sınırlarının ve finansal raporlara etki eden durumların belirlenmesine yardımcı olacaktır (Şenol, 2018:40-41).

GKGMİ'nin kişilik kavramını yakından ilgilendiren ilkeleri vardır. Bilançoda yabancı kaynaklara ilişkin ilkesinde, borçların özelliklerine göre ayrılması gerektiği ifade edilmektedir. Bu ilke; işletmenin sermaye ve yönetim bakımından sorumlu olduğu ortaklara ait tutarların kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda bulunan borçlardan, alınan avanslardan ve diğer ilgili hesaplardan ayrı tutulması gerektiğini belirtmektedir. Öz kaynaklara dair ilke; işletme sahip ve ortaklarının işletme varlıkları üzerindeki haklarını, öz kaynaklarda izleyebilmesini içermektedir. Sermaye paylarının özelliklerine göre belirlenmesi ilkesinde ise; ödenmiş sermayenin bilançoda tek kalem olarak gösterilmesini sağlamaktadır. Bütün bu ilkelerin her biri kişilik kavramının özünü oluşturmaktadır (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.3.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı, kuruluş sözleşmesinde aksi belirtilmediği takdirde, işletme ömrünün sahip veya sahiplerinden bağımsız olduğunu öne süren kavramdır. Bu

kavram maliyet esasının temelini oluşturur ve işletmenin başarısı ile doğru orantılıdır. Yani başarı arttıkça işletmenin ömrünün sürekliliği de artacaktır. Başarısının sürekliliği içinse rasyonel bir yönetime, zamanında yapılan planlama ve kontrole ihtiyaç vardır (Tetik, 1997:151).

GKGMİ ve işletmenin sürekliliği kavramı ilişkilendirildiğinde; bilanço ilkelerinde yer alan bir hesap dönemi içerisinde nakde dönüşemeyen kıymetlerin, bir yılı aşkın sürede yarar sağlamasıyla bu kıymetler duran varlıklara dahil edilmesi, öz kaynağın normalden az olmasıyla sermayenin yenilenmesi, öz kaynakların net olarak belirtilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararının indirim kalemleri olarak yansıtılması ve zararın öz kaynaklardan düşürülmesi işletmenin sürekliliği kavramını benimsendiğini gösteren ilkelerdir (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.3.4. Dönemsellik Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı ile dönemsellik kavramı yakın bir ilişki içerisinde. Bu kavram, işletme ömrünün belirli dönemlere bölünerek faaliyetlerin izlenebilmesine imkan tanımaktadır. Ancak belirli bir dönem faaliyet sonuçlarının bir önceki dönemden veya daha önceki dönemlerden bağımsız olduğu anlamına gelmemektedir. Sadece belirli zaman dilimleri içerisinde tüm mali olayların; gelir ve gider, kar veya zarar hareketlerinin finansal tablolarda izlenmesini ifade etmektedir. Bu dönemler günlük, haftalık, aylık ve yıllık olarak belirlenebilir (Toroslu, 2012:290).

Dönemsellik kavramı gereği; bilanço ilkelerinde yer alan hasılat, gelir ve karların aynı dönem içerisinde maliyet, gider ve zararlarla kıyaslanması ve gelir-giderler tahakkuk esasına göre kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca gelir tablosunda önceki dönem gelir ve giderlerinin gösterilmesi de dönemsellik kavramı gereği yapılan bir işlemdir (Burak ve Öztaş, 2015:7).

1.3.3.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülebilen mali olay ve işlemlerin, ortak bir ölçü ile muhasebeye yansıtılmasıdır. Muhasebe sürecinde yabancı para işlemleri dışında kayıtlar ulusal para birimi ile kaydedilmekte, yabancı para ile ilgili kayıtlar ise ilgili para birimi üzerinden ulusal para biriminin karşılığı baz alınarak yapılmaktadır (Karasioğlu, 1995:167). Ayrıca ülkenin ulusal para biriminin kullanılması, muhasebe ile devlet arasında mevcut bir ilişkinin varlığını ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda para, yalnız değişim aracı veya iktisadi değerlerin standardize edilmesinde değil ulusu sembolize eden önemli bir araç olarak da görülmektedir (Toroslu, 2012:290). Aynı zamanda bilanço ilkelerinde yer alan, işletmenin bir dönem içerisinde paraya dönüşebilecek varlıklarının dönen varlıklarda yer alması ilkesi, parayla ölçülme kavramı esasına dayanmaktadır (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.3.6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı muhasebenin temel kavramları arasında en önemlilerinden biridir. Bu kavram, nakit paralar, alacaklar ve maliyeti bilinmeyen ve belirlenmesi mümkün olmayan kalemler dışında, işletmenin varlıkları ve faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması ile ilgilidir (Tetik, 1997:153). Bu kavram için piyasa değeri etkin bir faktördür bu nedenle dönemsel farklılıklardan dolayı maliyet değeri güncel olarak belirlenmelidir (Şenol, 2018:53).

İşletmeler süreklilik gösterdiği sürece sabit varlıkların satılması söz konusu değildir. Dolayısıyla sabit varlıkların bugünkü değer yerine maliyet değeriyle ölçülmesi hem maliyet esası ile işletmenin sürekliliği kavramını birbirine yakınlaştırmakta hem de güncel değerlerdeki değişimlerin sürekli düzenlenerek kaydedilmesi gibi muhasebe işlemlerinin uygulamada pratik olmasına yol açmaktadır (Toroslu, 2012:291).

Bilançoda, birikmiş amortismanların ve tükenme paylarının gösterilmesi ve sınırlı varlıkların gösterilmesi ilkeleri; gelir tablosunda ise hasılat ve maliyet kıyaslamalarının yapılması, uygun tutarlarda amortisman, özel tükenme payının ayrılması ve uygun maliyet dağılımının yapılması ilkeleri maliyet esası kavramına dayandırılarak oluşturulmuştur (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.3.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, muhasebe kayıtlarının usul ve amaca göre yapılması, gerçeği yansıtması, kayıt sonucu elde edilen belgelerin objektif olması, kayıt yöntemlerinin tarafsız ve önyargısız olması gerektiğine dikkat çeken kavramdır (Burak ve Öztaş, 2015:8). İşletme bilançolarında varlık ve kaynaklardaki değişimler; gelir, gider ve öz kaynakları da etkilemektedir. Bu etkileşimin ölçümü fatura, makbuz, fiş, ödeme emirleri vb. tarafsız belgeler ile mümkün olacaktır. Muhasebe kayıtları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin öngördüğü yöntem ve usullerle ve objektif belgelerle yapılmaktadır. Bu kavram dikkate alındığı sürece mali tablolarda istenilen tarafsızlık elde edilecek, işletmelerdeki değişimin ve etkilerinin ölçülmesi sağlanacak ve gelecek tahminlerinin yapılmasında işletmelere tarafsız bir yargı yeteneği kazandıracaktır (Toroslu, 2012:291).

1.3.3.8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramının amacı, işletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bu husustaki yorumların önceki dönemlerle kıyaslanabilir biçimde olmasıdır. Muhasebenin yürütülmesinde bazı politikalar izlenmektedir ve bu kavram politikaların art arda gelen dönemlerde değişikliğe uğramadan uygulanması gerektiğini ifade eden kavramdır (Karasioğlu, 2015: 29). Tutarlılık kavramı, muhasebede gerçekleşen birbirine yakın olay ve işlemlerin, kayıt düzenleri ve değerlendirme ölçülerinin istikrarlı olmasını sağlayarak finansal tablolarda tekdüzen yapısını oluşturacaktır. Ancak geçerli bir neden belirtildiği takdirde bu

politikalarda değişikliğe gidilebilir. Gelir tablosu ilkelerine göre ise bu politika değişiklikleri sonucunda oluşan parasal durumlardaki farklılıklar mali tabloların dipnotlarında mutlaka belirtilmelidir (Duman, 2016:14).

1.3.3.9. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı, işletme çevresindeki karar alıcıların doğru kararlar alabilmesi için finansal tabloların ve finansal tablo kapsamı dışında işletme ile ilgili durumların açık, anlaşılır ve yeterli olması gerektiğini ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin net bir biçimde ifade edilmesi gerekmektedir. Tam açıklama kavramı gereği, mali tablolar kapsamına girmeyen ancak karar alıcıları etkileyebilecek, gerçekleşme ihtimalinin açık olduğu olaylar da mutlaka açıklığa kavuşturulmalıdır (Burak ve Öztaş, 2015:9).

Bilançoda yer alan yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve tam açıklama esasına göre işletmedeki saptanamayan veya tartışmalı tutarların ve tahmin edilen tüm borçların kaydedilip, teslim edilmesi ve bilançoda gösterilmesi gerekmektedir (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.3.10. İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık kavramı, işletmelerin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durum ve riskleri göz önünde bulundurularak tedbirli hareket etmesi anlamına gelmektedir. Bu doğrultuda gider ve zararlar için karşılık ayrılması buna örnek verilebilir. Bu kavram olumsuz durumlar için ortaya atılmıştır, dolayısıyla gelir ve karlar için önceden bir işlem yapılmamaktadır. İşletmelerin ihtiyatlılık kavramına uyarak hareket etmesi, gelecekte oluşabilecek risklerin önceden saptanması ve gerekli önlemlerin alınmasını kolaylaştıracak ve işletmenin planlama sürecine katkıda bulunacaktır (Tetik, 1997:155). Bu kavram işletme sahip ve yöneticiler tarafından bilinçli olarak gereğinden fazla karşılık ayrılması, gelir ve

varlıkların düşük, borç ve giderlerin ise yüksek gösterilmesini engelleyici bir role sahiptir (Toroslu, 2012:293).

Bilanço ilkeleri gereği yapılan reeskont işlemleri yani vadeli alacakların bilanço tarihindeki değeriyle ölçülmesi, dönüşü kesin olmayan alacakların tahakkuk edilmemesi, yabancı kaynaklara ilişkin vadeli bir yılın altına düşen borçların kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılması, vadeli borçların reeskont işlemlerine tabi tutulması ve öz kaynaklara ilişkin ilkelerde yer alan sermaye yedeklerinin gelir faktörü olarak gelir tablosunda gösterilmemesi ihtiyatlılık kavramının sonuçlarıdır. Aynı zamanda gerçekleşmemiş satış, gelir ve karların ve bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan giderlerin gelir tablosunda yer almaması da ihtiyatlılık kavramının gereğini oluşturmaktadır (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.3.11. Önemlilik

Bilgi karar alıcıları etkilediği sürece önemlidir, karar alıcıların ihtiyaç duyduğu finansal raporlar genellikle ayrıntılı bilgiler içermektedir. Ancak gereğinden fazla bilgi karar alıcıları yanıltabilir bu nedenle muhasebede dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de bu bilgileri törpüleyerek anlamlı bir özet haline getirmektir (Şenol, 2018:60). Önemlilik kavramı, mali bir vakanın veya hesap kaleminin nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolar dikkate alınarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek seviyede olmasını ifade eden bir kavramdır (Karasioğlu, 1995:169).

Bilançoda yer alan dönen ve duran varlıklarındaki alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştirakler ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarların bilançoda ayrı olarak gösterilmesi ve olağandışı gelir ve giderlerin gelir

tablosunda ayrı olarak gösterilmesi önemlilik esasının temelini oluşturmaktadır (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.3.12. Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, muhasebeye yansıtılan işlemlerin biçimlerinden önce özlerinin esas alınması gerektiği ile ilgilidir. Bir başka deyişle işlemlerin biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme içerisindeki gerçek durum göz önünde bulundurulur. Biçim ve öz genellikle birbirlerine paralellik gösterebilir de bazı durumlarda birbirlerinden ayrılmaktadır. Böyle durumlarda karşılaşıldığında özün önceliği esas olmalıdır (Toroslu, 2012:291). Örneğin; çek normalde alındığında hemen ödenmesi gereken bir kıymetli evrak olmasına rağmen vade eklendiğinde senet değeri taşımaktadır. Bu durumun dönem sonu işlemlerinde alınan çekler yerine alacak senetleri hesabında gösterilmesi özün önceliği kavramına uyulduğunun bir göstergesidir (Duman, 2016:15).

Bilançonun yabancı kaynaklara ilişkin ilkelerinde yer alan İşletmenin bir faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçlarını, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklarda göstermesi; yani kısa ve uzun vadeli borçların ayırt edilmesinde bir faaliyet döneminin ölçüt alınması özün önceliği kavramı ile ilgilidir (1 Seri No Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992)).

1.3.4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları

Genel kabul görmüş muhasebe standartları, İşletmelerin finansal tablolarının sunumu ve bir önceki dönem ile kıyaslanabilmesi için gerekli temel unsurların belirlenmesi ile ilgili kuralları çerçevesidir. İlk olarak 16.01.2005 tarihinde 25702 Sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan genel kabul görmüş muhasebe standartları, TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 25 ile 46. paragraflarında açıklanmaktadır. Bu standartlar; işletmenin sürekliliği, muhasebenin tahakkuk hesabı, önemlilik ve birleştirme,

netleştirme, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunuluşun tutarlılığı olmak üzere 7 farklı başlık altında açıklanmıştır (Toroslu, 2012:308).

1.3.4.1. İşletmenin Sürekliliği

İşletmelerde finansal tablolar hazırlanırken yönetim, işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini değerlendirir. Finansal tablolar, yönetimin tasfiye ve ticari işlere son verme gibi bir karar almak zorunda kalmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasına göre düzenlenir. İşletmenin sürekliliği ile ilgili değerlendirme yapılırken şüphe çeken belirsiz bir durum söz konusu olduğunda bu durum işletme tarafından açığa çıkarılır. Daha sonra finansal tabloların hangi esasa göre hazırlandığı ve işletmenin sürekliliği esasının geçersiz olmasının nedenleri de açıklanır (Teraman, 2015:70).

1.3.4.2. Muhasebenin Tahakkuk Esası

Tahakkuk esası; gelirin elde edildiği, giderlerin ise mal veya hizmetlerin faydalarının kaybedildiği zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade eder. Bir başka deyişle olayların olduğu anda gerçekleşmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla gerçekleşen işlemler bulunan dönem içerisinde muhasebeleştirilmektedir (Teraman, 2015:69).

İşletmeler, nakit akış tablosu dışındaki bütün finansal tablolar bu esasa göre hazırlanmaktadır. Bu esasa göre hazırlandığı taktirde işletme kalemleri, kavramsal çerçevede verilen tanımlara ve tahakkuk ölçütlerine de uyarak; varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelir ve giderler olarak muhasebeleştirilir (Toroslu, 2012:309).

1.3.4.3. Önemlilik ve Birleştirme

İşletmeler, birbirine benzer önemli kalemleri ve nitelik ve fonksiyonlarına göre farklılık gösteren kalemleri önemsiz olmadığı sürece ayrı olarak sunmaktadır. Bir hesap kaleminin kendi başına önem arz etmemesi durumunda tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilmesi, tablolarda sunulmasını gerektirecek kadar önemli değilse de ayrı

olarak dipnotlarda sunulması gerekebilir (Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1. (2005)).

1.3.4.4. Netleştirme (Mahsup Etme)

TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'de zorunlu olmadığı veya izin verilmediği sürece bir işletme, varlık ve borçları veya gelir ve giderleri netleştiremez. Varlıklar, borçlar, gelirler ve giderler ayrı ayrı raporlanmaktadır. İşlem ve olayların özünün yansıttığı durumların haricinde kar veya zarar ve gelir tablosunda, bilançolarda yapılan netleştirmeler, kullanıcıların işlem ve olayları anlamasını ve işletmenin gelecekteki nakit akışını değerlendirmesini zorlaştıracaktır. Tutar ölçümünün stok, şüpheli alacaklar değer düşüklüğü karşılığı gibi değer düşüklükleri hesaplanarak varlıklardan indirilerek yapılması netleştirme değildir (Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1. (2005)).

İşletmeler elinde bulundurduğu gelirler ile benzer işlemlerin sebep olduğu giderleri netleştirerek sunmalıdır. İşletmeler, müşteri sözleşmelerinden elde ettiği hasılatı, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca; taahhüt edilen mal veya hizmetin karşılığında hak kazanılması beklenen tutar üzerinden ölçmelidir. İşletme tarafından uygulanan bütün ticari iskonto ve miktar indirimlerinin finansal tablolarında hasılat tutarına yansıtılması buna örnektir. Aynı şekilde işletmeler, yatırım ve işletme faaliyetleri için kullanılan duran varlıklar da dahil tüm varlıkların elden çıkarılmasıyla elde edilecek gelirden, varlıkların defter değeri ve satış giderleri düşülerek sunar ve TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar uyarınca, yansıtılan karşılıkla ilgili tedarikçiyle yapılan garanti sözleşmesi gibi üçüncü kişilerle yapılmış sözleşme kapsamında tazmin edilen harcamalarla, ilgili tazminatlar sonucu tahakkuk eden gelirleri netleştirebilir. İşletmeler, Kur farkından elde edilen gelir ve giderlerini veya ticari finansal araçların kazanç ve kayıplarını da finansal

tablolarında sunmaktadır (Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1. (2005)).

1.3.4.5. Raporlama Sıklığı

İşletmeler, finansal tablolarını yılda en az bir defa sunmaktadır. Raporlama döneminin değiştirilmesi, yani finansal tabloların bir yıldan az veya daha uzun sürede sunulması halinde bu dönem değişikliğinin nedeni ve finansal tablolarda sunulan tutarların karşılaştırılabilir olmadığı açıklanmalıdır (Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1. (2005)).

1.3.4.6. Karşılaştırmalı Bilgi

TFRS’lerde aksi iddia edilmedikçe işletmeler, cari dönem finansal raporlarını rapor edilen tüm tutarların önceki dönem ile karşılaştırması yapılacak şekilde sunmalıdır. Bu karşılaştırma bazı durumlarda metinsel ve tanımsal bilgiler içinde geçerli olabilmektedir. Bir işletme, bilançosunu bir önceki dönemin sonunda, cari dönemin sonunda ve bir sonraki karşılaştırılabilir en erken dönemin başında sunar. Ara dönemlerde bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, işletmenin gelecekteki finansal tabloları hakkında tahmin edilebilirliği arttıracak için kullanıcıların ekonomik kararlar almasında oldukça yararlı olacaktır. Finansal tablolardaki kalemlerin sunumu ve sınıflandırılmasının değişmesi halinde eğer uygunsa karşılaştırılmalı tutarlar yeniden sınıflandırılabilir. Verilerin önceki dönemlerde yeniden sınıflandırmaya uygun bir şekilde toplanmaması veya bilginin yeniden oluşumunun mümkün olmaması gibi durumlarda geçmiş özel bir döneme ait karşılaştırılabilir bilgilerin yeniden sınıflandırılması mümkün olmamaktadır (Toroslu, 2012:311).

1.3.4.7. Sunuluşun Tutarlılığı

İşletme faaliyetlerinin niteliklerinde kayda değer değişikliklerin olması veya finansal tablo sunumunun yeniden gözden geçirilerek başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın

TMS 8 politikalarına göre daha uygun olacağı kanaatinin oluşmadığı ve TFRS, sunuluşa bir değişiklik getirmediği sürece kalemlerin finansal tablolarda sunumu ve sınıflandırması bir dönemden başka bir döneme geçerken aynı şekilde sürdürülmelidir (Toroslu, 2012:313).

1.4. Muhasebenin Dışsal Düzenlemeleri

Muhasebenin dışsal düzenlemelerinde; muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları ve bunların gerekliliklerinden, uluslararası muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının oluşum sürecine katkıda bulunan kurumlardan ve Türkiye’de yapılan muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının uyumlaştırılması çalışmalarına katkıda bulunan kurum veya kuruluşların özelliklerinden bahsedilmektedir.

1.4.1. Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları

Her alanda değişim ve gelişim gösteren, son teknoloji ile üretim, hizmet ve iletişimin hızla arttığı küresel bir dünyada, ekonomik bir yarışın varlığı kaçınılmaz olmuştur. Yerel, ulusal ve uluslararası faaliyet gösteren küçük veya büyük farketmeksizin firmalar, hayatta kalmak ve kar elde edebilmek için ekonomik faaliyetlerini bir düzen içerisinde yürütmek zorundadırlar (Şahin ve Pazarçeviren, 2007:130). Bu düzeni kurmak içinse, belirli standartlar çerçevesinde oluşturulacak muhasebe bilgi sistemine ve denetime ihtiyaç vardır. Bu bölümde muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları kavramsal bir çerçeve ile ele alınacaktır.

1.4.1.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Tanım ve İşlevleri

Muhasebe, bilgilerin tarafsızca ve etkin bir biçimde işlenmesini ve bu bilgilerin, doğru bir biçimde işletme çevresindeki ortaklara, alacaklılara, kredi kuruluşlarına, potansiyel yatırımcılara ve devlete yani kısaca tüm kamuoyuna sunulmasını sağlayan bir araçtır (Şahin, 2007:5-6). Finansal raporlama ise bir işletmede yönetim ilkelerinin uygulanması açısından iyi bir araçtır. Yönetimin doğru kararlar alabilmesi ve kamuyu aydınlatabilmesi için hazırlanan

finansal tabloların; gerçeği yansıtan, güvenilir, şeffaf ve hesap verilebilir özelliklere sahip olması gerekmektedir (Pamukçu, 2011:138).

İşletmelerin iç ve dış çevreye karşı sorumlulukları vardır. Bunlardan en önemlisi de belirli dönemlerde istikrarlı bir biçimde mali tabloların sunulmasıdır. Muhasebe standartları, mali tabloların uygulanması ve ilkelerinin yerine getirilmesindeki ana öge ve yöntemlerden oluşur (Şahin ve Pazarçeviren, 2007:130). Bir başka deyişle muhasebe standartları, genel veya özel kabul görmüş düzenli standartlar ve finansal tablolar, yorumlar, görüşler, yöntem ve kurallar bütünüdür (Şahin, 2007:7). Finansal raporlar, işletmenin finansal durum ve performansının son halini oluşturan tablolardır. Finansal tabloların amacı ise karar alıcılara işletme ile ilgili durum, performans ve nakit akışını izleyebilme olanağı sağlamaktır. Yani finansal raporlar, kaynakların nasıl kullanıldığının, varlıkların, yükümlülüklerin, özkaynakların, kar ve zararların, gelir ve giderlerin, ortakların katkılarının, ortaklara yapılan dağıtımın ve nakit akışlarının izlendiği belgeler bütünüdür (Atasoy, 2010:5).

Muhasebe standartlarının gerekliliği şu şekilde özetlenebilir; her işletme farklı ekonomik ve finansal performanslar sergilemektedir. Ancak bunların aynı platformda kıyaslanabilir olması gerekmektedir. Bu nedenle de belirli bir standardın varlığı işletmelerin faaliyetlerini yürütmelerinde ve alacakları kararlarda oldukça etkilidir. Muhasebe standartları performans ölçümü ve analizine, kısa veya uzun vadedeki planların çizilmesi ve amaçların belirlmesine önemli bir katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda rakip veya sektör işletmelerinin yani diğer işletmelerin finansal durumlarını gözetebilme ve karşılaştırma yapma imkanı da tanımaktadır. Böylece muhasebe standartlarının, denetime açık ve küresel yapıda işletmelerin ortaya çıkmasında da önemli bir etkisi vardır (Erol ve Aslan, 2017: 58-59).

Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının, finansal bilgi kullanıcılarını tatmin edecek, kaliteli bir biçimde gelişmesi oldukça önemlidir. Bunun içinse ekonomik önemin farkında, açıklayıcı ve anlaşılır olmasına, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık özelliklerine

sahip olmasına bir de zamanla değişen ihtiyaçlara karşılık güncel bir yapıda olmasına dikkat edilmektedir (şahin, 2007:7). Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gösterdiği değişim ve gelişim aşağıdaki bölümlerde daha detaylı bir biçimde ele alınacaktır.

1.4.1.2. Denetim Standartları Tanım ve İşlevleri

İşletmelerin muhasebe bilgi sistemine ve muhasebenin temel kavramlarına uygun olarak hareket etmeleri i ve dış çevrelerin alacağı kararlar için oldukça önemlidir. Çünkü bir süreç olarak muhasebe bilgi sistemi temel alındığında işletmenin finansal tablolarına, yani işletmenin ekonomik faaliyetleri hakkındaki reel bilgilere ulaşılacaktır. Finansal tabloların gerçek bir çıktı olarak sunulması muhasebe bilgi sistemi sürecindeki faaliyetlerin yanılıtcı ve noksan olmamasına ve zamanında ilerlemesine bağlıdır. Bunun için ise bu sistem, kontrole ve denetime tabi tutulmalıdır (Erdemir, 2015: 60).

Kurumsal olan veya olmayan tüm işletmelerin, faaliyetlerinin hukuk düzeni içerisinde yürütülmesi için; sorumlu olduğu tüm birimlere karşı hesap verilebilir bir kayıt ve belge düzenine sahip olması şarttır. Bu kayıt ve belgeler denetim için bir kanıt niteliği taşıyacaktır (Erserim, 2007:7).

Muhasebe denetimi, ekonomik faaliyetlerin önceden belirlenen standartlar ile uyumlu olup olmadığını ortaya koymak için objektif bir biçimde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek ilgili çevreye sunan bir süreçtir (Erdemir, 2015: 61).

1.4.1.2.1. Denetim Türleri

Denetimin bir diğer önemli konusu ise hangi ölçütlere göre yapılacağıdır. Denetim, konusu ve amacına göre, denetçinin statüsüne göre ve denetimin niteliğine göre olmak üzere üç şekilde ayrılmaktadır (Erserim, 2007:7).

1.4.1.2.1.1. Amaca Göre Denetim Türleri

Amaca göre denetim türleri kendi içinde mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.4.1.2.1.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetiminin bir diğer adı da finansal tablolar denetimidir. Bu denetiminin amacı; işletmelerin belirli bir dönem içerisindeki mali pozisyonunun ve faaliyetlerinin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve yasalara uygun bir biçimde yürütülüp yürütülmediğiyle ilgili bir kontrol mekanizmasıdır. En bilinen denetim türlerindendir ve denetim kalitesi yüksek ülkelerde bağımsız denetçiler tarafından gözetilmektedir (Meriç, 2009:2-3). Fakat bazı işletmelerin bağımsız denetçilere karşı ön hazırlık içerisinde olmak için işletme içerisinde bir iç denetim departmanı oluşturduğu ya da iç denetim için danışmanlık yapan işletmeler ile iş birliği içerisine girdiği görülebilir (Erdemir, 2015: 65).

1.4.1.2.1.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı; işletmelerin, kendi yönetimlerinin önceden belirlemiş olduğu yönetmeliklere, bütçelere ve devlet kurumları tarafından belirlenen yasalara, otoritelere vb. tüm ölçütlere uygun hareket edip etmediklerini izlemektir. Bu denetimden sorumlu olanlar ise iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileridir (Güler, 2010: 71).

1.4.1.2.1.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, iç denetimden daha kapsayıcı bir türdür. Bu denetimin amacı; işletmelerin faaliyetlerinde gelişmeleri, iç kontrolün etkinliğini, büyüme ve karlılık oranlarındaki olası yükselişi; işletme planlarının tutarlılık gösterip göstermediği, hedeflerin yerine getirilirken yaşanan olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemektir

(Kıracı, 2003:69). Genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kurumlar tarafından incelemeye tabi tutulmaktadır (Güler, 2010: 72).

1.4.1.2.1.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.4.1.2.1.2.1. İç Denetim

İç denetim; işletmelerin faaliyet etkinliğinin artmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe ve diğer bilgi sistemleri raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasına, işletme yönetiminin belirlediği politikaların uygulanmasına yardımcı olmak için işletme içerisinde görev, yetki ve sorumlulukların dağıtılması, gerekli raporlama sistemlerinin kurulması ve işletme organizasyon planının çizilmesi için oluşturulmuş bir denetim sistemidir (Sabuncu, 2017:165). Bu sistem sayesinde finansal tabloların güvenilirliği artacak, risk ve hata olasılıkları azalacaktır (Aydoğdu, 2013:34).

1.4.1.2.1.2.2. Dış Denetim

Dış denetim işletmelerden bağımsız bir biçimde yapılan denetim türüdür. Bazı kaynaklarda kamusal denetim de dış denetimin başlığı altında incelenmektedir. Ancak dış denetim genelde bağımsız denetim olarak adlandırılmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada kamusal denetim, denetçinin statüsüne göre ayrılan denetim türlerinin üçüncü başlığı olarak değerlendirilecektir.

Finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin objektif olarak değerlendirilebilmesi için bu konuda görevli ve yetkili olan uzman görüşlü bir üçüncü kişiye ihtiyaç duyulur. Bu kişi de bağımsız denetçidir (Güler, 2011:102). Bağımsız denetim; finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk derecesini tespit etmek üzere denetim faaliyetlerini yürüten, kamu ya da başka bir kuruma bağlılığı olmayan serbest meslek

sahibi veya bir denetim şirket ortağı olan ve işletmelere ücret karşılığında profesyonel bir hizmet vaat eden denetçiler tarafından yapılan kontrol mekanizmasıdır. Burada denetçinin sorumluluğu, denetim sürecinde mesleki ilkelere uygun bir biçimde inceleme yapmak ve denetim süreci sonundaki görüşünü bir denetim raporu ile müşterisine iletmektir (Selimoğlu, 2007:36). Meslek ilkelerinin düzene girmesi için 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin finansal tablolarının denetimini yapma yetkisi verilirken; yeminli mali müşavirlere ise, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve standartlarına göre incelendiğini onaylama yetkisi vermiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:578). Ayrıca bu bilimsel çalışmadaki örneklemin 1989 yılına dayandırılması da 3568 sayılı yasanın meslek mensupları ile ilgili düzenleyici bir sistem oluşturmamasından kaynaklanmaktadır.

Bağımsız denetim; bağımsız denetçilerin, işletmelerin finansal tablolarının, mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına dair güvence verdiği ve gerekli bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden yaptığı denetim ve raporlama sürecidir (Ulusoy, 2005:274). Bu denetim ile işletmelerin yasal mevzuata ve uluslararası muhasebe düzenlemelerine uygun bir biçimde yürütülmesi, işletme sahip, ortak ve çalışanların haklarının korunması ve hata ve hilelerin en aza indirgenmesi amaç edinilmiştir (Ak, 2015: 15).

1.4.1.2.1.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi; işletme performansının ve finansal tablolarının yasal mevzuata, kamu yararına ve devletin iktisadi politikalarına uygunluğunu tespit etmek ve kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için görev ve yetkilerini yasalardan almış denetçiler ve bağlı oldukları

devlet kurumları tarafından yürütülen denetim faaliyetleridir (Bilgin, 2006:7). Kamu idareleri tarafından yapılan bu denetim, işletmenin durumuna göre özel ve kamu işletmeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İlki, denetimde kamu yetkilerinin özel sektöre yönelik olarak yaptırım sahibi olduğu denetimdir. İkincisinde ise denetleyende denetlenen de kamu kurumudur. Kamuya yönelik denetim yapan kuruluşlar şunlardır ((Güler, 2010: 77):

- Sayıştay
- Maliye Bakanlığı
- KİT (Kamu İktisadi Teşebbüsü)'ler İçin Devlet Denetleme Kurulu
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Halka Açık Kamu Şirketleri İçin Sermaye Piyasası Kurulu

1.4.1.2.1.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetimin niteliğine göre yapılan denetim türleri sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.4.1.2.1.3.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetimi)

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin içinde bulunduğu dönemdeki mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir biçimde, denetçinin belirleyeceği aralıklarla bağımsız sözleşme tarihinden, rapor tarihine kadar sürekli denetlenmesini ifade eder (Ulusoy, 2005:276). Mali yıl olarak adlandırılan dönemin sonunda denetçinin denetim sözleşmesine uyarak gerekli tüm belge ve kanıtları toplaması, bağımsız denetim standartlarının uygulanabilir olması ve denetim alanında sınırlama olmadan denetimin gerçekleşmesi sürekli denetimin özellikleridir (Kutluay, 2015:15). Güvenilir finansal bilgi üretimi, işletme varlığının korunması ve verilerin tek bir noktada birleşiminde, belge elde etmeyi amaçlayan ve bu amaçlar doğrultusunda muhasebe uygulamalarının

etkinliğini belirleyebilmek için toplanan belgelerden finansal tablo olarak çıktı elde etmeyi sağlayan denetim türüdür (Erserim, 2007:18).

1.4.1.2.1.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)

Sınırlı denetim, yıllık denetimi yapan denetçiler tarafından bazı işletmelerin ara finansal tablolarının ara dönemlerde denetlenmesidir. Sınırlı denetime tabi tutulan işletmeler; (Halka Açık Şirketlerden Hisse Senetleri Borsada İşlem Görenler, Aracı Kurumlar, Menkul/Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Fonları, Emeklilik Yatırım Fonları) finans kurumları ve sermaye piyasasına ait şirketlerdir. Bu şirketler 3, 6 ve 9.ay sonlarında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) ve SPK (Sermaye Piyasası Kurulu)'ya ara mali tablolar sunmak zorundadırlar. Ayrıca yılın yarısına tekabül eden 6. ay sonunda hazırlanan mali tabloları da mutlaka bağımsız denetçiler tarafından onaylanmalıdır. Ara dönem mali tabloları, işletmenin performansı, verimliliği, etkinliği ve karlılık durumu ile ilgili bilgiler elde edilmesini sağlar (Erserim, 2007:18). Sınırlı denetimin özelliği; yapısal etkenler nedeniyle denetim kapsamının sınırlandırılmış olması ve denetçinin gerekli belge ve kanıtları toplayabilesi için yeterli zamanının olmamasıdır. Denetçi sınırlı denetim faaliyetleri ile ilgili mantıklı bir güvenilirlik raporu hazırlarken bazı denetim tekniklerini uygulayamaz dolayısıyla doğrudan güvence veren bir denetim türü değildir (Kutluay, 2015:16).

1.4.1.2.1.3.3. Özel Denetim

İşletmelerin; ilk kez halka açılma talebinde bulunarak SPK'ya başvurma, bir başka işletme ile birleşme, tasfiye, bölünme veya devir gibi kararları için yapılan denetim türüdür. Bu denetim süreci içinde işletmelerin performansını ortaya koymak için genelge ve izahname düzenlenerek en az üç döneme ait mali tablo raporları oluşturulmaktadır (Erserim, 2007:19). Özel denetimde, bağımsız denetime tabi tutulan mali tablo raporlarının bağımsız

denetim faaliyetlerinin başladığı ay sonunda veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması şartı vardır. Bu raporların uygunluk kontrolüne ise özel denetim denilmektedir (Kutluay, 2015:17).

1.4.2. Uluslararası Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları

Muhasebe açık bir sistem olduğu için çeşitli dış faktörlerden etkilenmektedir. Bir ülkenin sosyal, ekonomik, politik vb. durumları muhasebenin diğer ülkelerin muhasebe yapısından farklı hale gelmesinde etkilidir. Sosyokültürel faktörler dinamik bir yapıdadır ve her ülkenin farklı kültür yapısı, muhasebenin şekillenmesinde aktif bir rol oynamaktadır. Ancak son dönemlerde çokuluslu işletmelerin, sermaye hareketliliğinin ve küreselleşmenin artışı, ekonomik gelişmelerin ülke sınırlarını ortadan kaldırması gibi gelişmeler muhasebe standartlarının uluslararası boyuta taşınmasının önünü açmıştır. Dolayısıyla mali tabloların karşılaştırılabilir, şeffaf ve tutarlı olması için küresel alanda ortak bir dil oluşturulması ciddi bir adım olmuştur (Gümüş,Uslu ve Özyaşar, 2016:597).

1.4.2.1. Uluslararası Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Tanım ve İşlevleri

Uluslararası alanda işletmeciliğin arttığı, para transferlerinin hızlandığı, işletmelerin birden çok ülkeye menkul kıymet ihraç ettiği durumlarda yatırımcıların bu işlemleri güvenle yapabilmesi ve kolay karar alabilmesi için finansal tabloların genel geçer bir kabulü şart olmuştur. Bu bağlamda zamanla uluslararası muhasebe standartları geliştirilmiştir. *“Uluslararası muhasebe standartları, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının değerlendirme sunuluşlarında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir (Kocamaz, 2012: 106-108).”* Kısaca farklı ülkelerin tek bir muhasebe yapısına bağlı olması için hazırlanan kavramsal bir çerçevedir.

UMS/UFRS’lerle hem işletmelerin hem de yöneticilerin performans ölçütleri daha açık ve anlaşılır hale gelmiş, işletme içi yönetim raporlama sistemleri yeniden şekillenmiştir. UMS/UFRS, farklı muhasebe yapılarının birleştirilmesiyle dönüştürme maliyetlerinden ve

zamandan tasarruf edilmesini, finansal durumun küresel çevreye aktarılmasını, kolay anlaşılır olmasını ve farklı sosyal, yasal ve ekonomik durumlara sahip ülkelerin arasındaki tutarlılığın sağlanmasını amaç edinmiştir (Ağ, 2010:15-16).

Uluslararası denetim standartları, belirli yasalar çerçevesinde yürütülecek bağımsız denetim faaliyetlerinin, kaliteli, korunaklı, güvenli ve istikrarlı bir biçimde uygulanabilir olmasını sağlayan araçtır. Uygulanabilir finansal raporlama kapsamıyla; uyumlu bir finansal raporlama sisteminin oluşturulmasında, ulusal ekonomiye ve işletmelere güven duyulmasında ve uluslararası alanda ekonomik durumların olumsuzluklarına karşı önlem alınmasında önemli bir görev üstlenmektedir (Çankaya, 2007:131).

Uluslararası denetim standartlarının amacı; denetçinin ve denetime tabi işletmelerin disiplinli bir biçimde çalışmasını, denetimle sorumlu olan ve denetime tabi olan işletmelerin saygınlığının korunması ve artmasını, mesleki sorumlulukların en az kusurla yerine getirilmesini ve uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulama alanlarının genişlemesini sağlamaktır. UDS (Uluslararası Denetim Standartları) çerçevesinde hazırlanmış denetçi raporlarında, işletmenin finansal raporlarının, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre düzenlenmesi gerekmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe standartları finansal tablolardaki bilgilerin doğru bir biçimde işlenip işlenmediği üzerinde görüş bildirir ve muhasebenin çıktıları üzerinde bağımsız görüşe sahiptir (Biçer, 2012:67-68). Kısaca genel kabul görmüş denetim standartları, denetim kalitesinin en iyi şekilde olması için meydana gelmiş ilkeler bütünüdür. Denetçilerin, sorumluluklarını, niteliklerini belirleyerek denetçiye yol gösterici özelliğe sahip standartlardır (Babayeva, 2011:47).

1.4.2.2. Uluslararası Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Gelişim

Sürecine Katkıda Bulunan Kurumlar

Küresel çapta tek bir çatı altında uygulanabilecek kaliteli muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının oluşması sonucu bu standartların birçok fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Uluslararası muhasebe uygulamalarının düzenlenmesiyle; işletmelerin yabancı sermaye piyasalarına kolaylıkla girebilmeleri, farklı muhasebe uygulamalarından doğan maliyetlerin düşmesi, uluslararası boyutta yatırım yapmayı ve şirketini yatırıma açık hale getirmeyi düşünen işletmelerin mali tablolarını ilgili ülkenin muhasebe uygulamalarına dönüştürmek zorunda kalmaması, organizasyonun varlık ve borçlarının karşılaştırılabilir ve şeffaf olması nedeniyle işletme performansının değerlendirilmesine olanak sağlaması, yatırım yapan ve borç verenlerin yatırım risk maliyetlerinin azalması ve sermaye piyasalarının düzenlenmesinde kolaylık sağlaması gibi olumlu gelişmeler elde etme amaçlanmaktadır (Gölpek Karababa, 2018:18).

İşletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyarak; küresel bir dille finansal raporlarını, varlık ve borçlarını doğru, güvenilir ve şeffaf bir biçimde ortaya koymuş olacaktır (Gölpek Karababa, 2018:18). Burada uluslararası muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasında yapılan çalışmalar ve bu konuda oldukça etkin kuruluşlar ele alınmıştır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama alanında çalışmalar yapan kurumlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Demirdağ, 2017:28):

- IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
- IASCF (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
- IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
- IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

- FASB (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
- FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
- EU (Avrupa Birliği)
- IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
- (Basel) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Komitesi
- UN (Birleşmiş Milletler)
- OECD (Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü)
- IMF (Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu)

IASB, tüm bu kuruluşlar içinde özel sektör işletmelerinin çıkarlarını gözetken ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nı yayımlayan kurumdur. Muhasebe standartlarının belirlenmesi için yayınlanan muhasebe yönergelerinin hazırlanması görevini EC (Avrupa Birliği Komisyonu) üstlenerek; 2001 yılında Avrupa Parlamentosu'na, AB (Avrupa Birliği) listesine giren bütün işletmelerin mali tabloları Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir biçimde hazırlanmasını zorunlu kılacak olan öneriyi sunmuştur. OECD, ISAR (Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu) ve EC uluslararası anlaşmalar sayesinde kurulan siyasi kurumlardır. IFAC, muhasebe denetiminin sağlanması, kamu sektörü finansal raporların oluşturulması, eğitim ve etliğin dikkate alınması ve bildirilerin eksiksiz yayınlanması gibi konularda etkin role sahip bir kurumdur. Aynı zamanda IFAC, IASB çalışmalarını da desteklemektedir. IOSCO, muhasebe standartlarının düzenlenmesinde ve gelişmesinde etkin olan IASB'yi destekleyerek uluslararası ticaret ve yatırımın önünü açmaya çalışan bir kurumdur. Buna yönelik IOSCO, 2005 yılında kendi üyelerine UMS/UFRS'yi uygulamaları yönünde öngöründe bulunarak bu standartların yaygınlaşmasına katkıda bulunmuştur (Nuriyev, 2009:44-45).

Tüm bu kuruluşların amaçları ve yapmış olduğu çalışmalar aşağıda ayrı ayrı başlıklar halinde ele alınacaktır.

1.4.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Kuruluş amacı, muhasebe dünyasında daha geniş bir etki sağlamak olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1973'den 2000'ne kadar kurucu ülkeleri olan Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD (Amerika Birleşik Devletleri) ile çalışmalar yapmıştır (Lemarchand, 2006:11). Kamuya açık işletmelerin, denetimden geçmiş finansal tablolarında belirli muhasebe standartlarının uygulanması ve küresel anlamda yaygınlaşmasını sağlamak üzere muhasebe alanında belirlediği ilke ve kuralları içeren 26 UMS oluşturmuştur. Bu çalışmalar üç farklı evrede incelemeye alınmış; ilk olarak farklı ulusların standartlarının sistematik olarak toplanması ve hazırlanması çalışmaları yapılmış, ikinci evrede finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve geliştirme projesi tasarıları hazırlanarak standartlar geliştirilmiş, son olarak da IOSCO ile bir anlaşmaya varılarak esas standartlar oluşturulmuştur (Nuriyev, 2009:45-46). Bu standartlar başlangıçta zorunluluk arz etmediği için önemsenmese de 1980'li yıllardan itibaren uluslararası ticaret ve yatırımların artması ve finansal piyasaların küreselleşmesi ile daha çok önem kazanmaya başlamıştır (Parlakkaya, 2004: 125).

1.4.2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı

IASCF, uluslararası alanda sermaye piyasasında işlem gören işletmelerin iktisadi kararlarının alınmasına kolaylık sağlamak için muhasebe standardı setlerinin oluşması ve uygulanması için çalışmalar yapmıştır. Özellikle KOBİ'lerin ve gelişim gösteren ekonomik kuruluşların ihtiyaçlarını karşılayacak ulusal ve uluslararası standartların oluşturulmasını amaç edinmiştir (Demirdağ, 2017:32). Bu vakfı oluşturan birimler ise; Mütevelli Heyeti, SAC (Standart Danışma Konseyi), IFRIC (UFRS Yorumlama Örgütü) ve IASB'ndan oluşmaktadır (Karapınar, 2006:143).

1.4.2.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Küresel anlamda muhasebe standartları üzerine yakınlaştırma çalışmaları yapan IASC, 2001 yılında yeniden Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak ortaya çıkmış ve UMS'nın yorumlarını tasdikleyerek ismini UFRS olarak değiştirmiştir (Parlakkaya, 2004: 123). IASB, finansal tabloların bir düzen içerisinde olması ve bu tabloların uluslararası uyumlaştırma sürecine katkıda bulunması açısından çalışmalar yapan öncü kuruluşlardandır (Karapınar, 2006:143).

Uluslararası standart oluşturma konusunda çalışma yapan OECD, IOSCO, AB, BM gibi kuruluşlar sorumluluklarını IASB'a devretmesiyle küresel işletmelerin UFRS'ni kullanmaları zorunlu tutulmuştur. ABD FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ve IASB arasında imzalanan yakınlaşma anlaşması sayesinde 2002-2005 yılları arasında tüm standart farkları ortadan kaldırılmış, ortak bir UFRS temeli oluşturulmuş ve önemli bir uluslararası uyumlaştırma ittifakı kurulmuştur. Ayrıca uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşturulmasında IOSCO, IASB'ı destekleyerek ve UFRS kullanımını tavsiye ederek UFRS temelinde uluslararası uyumlaştırma sürecine önemli bir katkıda bulunmuş, IOSCO'nun bu önemli desteği ile de AB hisse senetleri, borsalar ve uluslararası piyasalarda işlem gören bütün işletmelerin finansal tablolarının 2005 yılı itibariyle UFRS ile uyumlu bir biçimde hazırlanması zorunlu hale getirilmiştir. (Parlakkaya, 2004: 125).

1.4.2.2.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IFAC, kamuya hizmet etmek, uluslararası muhasebe mesleğini benimsemek ve üye kuruluşları arasında ortak hedefler gözetmeyi sağlamak amacıyla 1977 yılında kurulmuştur (IFAC, 2019). Günümüzde 120 ülke ve 160'dan fazla kuruluş IFAC'ın üyesidir. Uluslararası çapta muhasebecilerin kaliteli hizmet sunmalarını destekleyen bu üyelerin amacı, kamuya yararlı olabilmektir. Yaklaşık 3 milyon meslek mensubunu barındıran bu kuruluş;

sanayi, ticaret, akademik alan ve devlet işleri gibi birçok alanda hizmet sunmaktadır (Ergün, 2018:22). Üye kuruluşlar arasında dürüst, şeffaf ve uzman kalem olmanın sorumluluğu ile; yönetici, çalışan veya gönüllü konumda olanların ortak amacı; uluslararası alanda faydalı yöntemler üretmek, uluslararası standartların gelişimini desteklemek ve bu standartların anlaşılır bir biçimde sunulmasına, benimsenmesine ve uygulanmasına destek vermektir (IFAC, 2019). Kısaca IFAC'ın hedefi uluslararası standartların dünya çapında benimsenmesi ve muhasebe mesleğinin gelişmesidir (Valle, 2008:20).

1.4.2.2.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

ABD'de de muhasebe standartları oluşturma süreci, SEC (Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu)'na verilen yasal yetkiyle başlamış fakat genellikle bu alandaki faaliyetleri muhasebe ile ilgilenen kuruluşlar yürütmüştür. Bu sürece birçok kurum katkı sağlasa da bunlardan en önemlisi AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği) olmuştur. AICPA temelinde 1939 yılında ARC (Muhasebe Prosedürleri Komitesi) kurularak muhasebe standartları yayınlanmaya başlamıştır. Daha sonra muhasebe standartlarının oluşturulma süreci ve bu alanda yapılacak çalışmaların devam etmesi için 1973'ten bu yana bağımsız bir kuruluş olan FASB yetkilendirilmiştir (Saymaz, 2015:10).

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında FASB, iki temel yöntem belirlemiştir. Bunlardan ilki hükümet dışı bir kurul olmasına rağmen sadece kamu muhasebesi mesleğine değil, kamu veya özel ayırt etmeksizin bağımsız denetime tabi olan tüm şirketleri kapsayıcı ihtiyaçların karşılanmasını sağlamaktır. İkincisi ise “Due Process” adını verdikleri “Doğrudan Katılım Süreci” politikası belirleyerek kamuoyu ile görüş birliği sağlamaktır (Kiracı ve Köse, 2002:56). FASB'ın bu alanda IASB ile 2002 yılında yaptığı Norwalk Anlaşması ile UFRS ve US GAAP (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) arasında yakınsama çalışmaları ve 2006'da yapılan bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu ile bunların alt bölümlerinin ele alınması bu iki temel etkenin sonucudur. Norwalk sözleşmesi 2007 yılında

güncellenmiş, sermaye piyasası için kullanıma açık muhasebe standartları geliştirilmiştir. 2008 yılında ise GASB (Kamu Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB'ın sorumlu olduğu üst kurum olan FAF (Amerikan Finansal Muhasebe Vakfı) tarafından; FASB'ın karar alma sürecinin daha etkin olması ve FAF'ın denetim gücünün artması için FASB ve FAF üzerinde güncellemeler yapılmıştır (Saymaz, 2015:11).

1.4.2.2.6. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

FEE, 1986 yılında Belçika Kraliyeti'nin kararnamesi ile kurulmuştur (Karapınar, 2006:143). Amacı; Avrupa'da muhasebe mesleğinin uluslararası boyutta temsil edilmesi ve çıkarlarının korunmasıdır. Çoğunluğu karar verme organından oluşan genel kurul, 2 yılda bir federasyon toplantıları yapmaktadır. Yönetim kurulu, verilen kararları uygulayan icra kurulu, başkan, başkan vekili ve yardımcılarında oluşmaktadır. Denetim, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, etik vergilendirme, şirket hukuku, çevre sorunları gibi konular üzerinde çalışmalar yapan FEE, bu faaliyetleri yürütürken AB Komisyonu ile işbirliği yapmakta aynı zamanda İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ve Dünya Ticaret Örgütü gibi kurumların faaliyetlerine de katkıda bulunmaktadır. FEE, çalışma grupları sayesinde AB kuruluşlarının muhasebe ile ilgili düzenlenmelerinde fikir beyan edebilmekte ancak standart oluşturma gibi bir görevi bulunmamaktadır (Demirdağ, 2017:39).

1.4.2.2.7. Avrupa Birliği

Muhasebe ile ilgili uygulamaların uyumlaştırma çabalarına AB, 1970'li yıllarda başlamış, üye ülkelerin hukuk sistemlerinde zorunlu tutulmak üzere Şirketler Kanunu Yönergeleri (dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler) hazırlanmıştır. AB kapsamında muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilir olması için hazırlanan bu yönergeler uyumlaştırma sürecine katkıda bulunmuştur. Ancak zamanla yaşanan ekonomik değişimler ve üye ülkelerin seçim haklarının genişlemesi gibi durumlar yönergeleri yetersiz kılmıştır. 1990

yılında yeniden ele alınan muhasebe uyumlaştırma çalışmaları için 22 üyeden oluşan Muhasebe Danışman Kurulu oluşturulmuştur. Ayrıca 1995 yılında; yönergeleri güncelleştirmeyi, Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu'nu kurmayı, IASB'a üye olmayı, uluslararası faaliyetlerde bulunan Avrupa şirketlerini yönergelerden muaf tutmayı ve Amerika ile uyumlaştırma anlaşması yapmayı kapsayan “Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Birebir Uluslararası Uyum” adında bildirisini yayınlamıştır (Kazıcı, 2015:34). 2002 yılında Avrupa Parlamentosu'nun onayı ile 2005 yılından itibaren üye ülkelerin tüm şirketlerinin uzun vadeli mali tablolarını UMS ile uyumlu hale getirmesi zorunlu tutulmuştur (Güvemli, 2006:49).

1.4.2.2.8. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

IOSCO, birçok ülkenin sermaye piyasalarında söz sahibi olan kuruluşlar tarafından oluşturulan, menkul kıymet ihraçlarında uluslararası geçerliliğe sahip muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgilenen bir örgüttür (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Merkezi Kanada'da olan IOSCO; sermaye piyasaları üzerinde denetleyici ve düzenleyici yapıda olan sorumluların, organizasyonunu ve işbirliğini sağlamak, üyeler arası iletişimi arttırmak ve muhasebe alanında ortak bir dil oluşturmak amacıyla kurulan ve finans piyasalarında uluslararası kuruluşlarla işbirliği faaliyetleri gösteren etkin bir kuruluştur. IOSCO, kendi başına muhasebe standartları belirlemek yerine, uluslararası muhasebe standartlarının tek bir kaynaktan toplanacak biçimde oluşturulması ve uygulanması için teknik uzmanların bir araya geleceği bağımsız bir kuruluş oluşturma amacı güden IASB'ı desteklemiş ve bu alandaki tüm çevrelerin sürece katılımını sağlamak için 2002 yılında yayınladığı rapor ile 30 uluslararası standardın kullanılmasına dair tavsiyede bulunma kararı almıştır (Saymaz, 2015:12-13).

1.4.2.2.9. Basel (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme) Komitesi

Gelişmiş ülkelerin Merkez Bankalarının kurduğu BIS (Uluslararası Ödemeler Bankası) tarafından 1974'de kurulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Komitesi yani

kısaltılmış adı ile Basel Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision), bankaların UFRS’na uyarak uluslararası bankacılık sistemini oluşturup, bu sistemin istikrarını, güvenilirliğini korumayı hedeflemiştir (Erol, 2007:156). Aynı zamanda bankaların sermayelerini daha özenli ve verimli bir biçimde kullanmalarına, dikkat çekmektedir. Bankacılık sektöründe mali tabloların hazırlanması ile ilgili birtakım kurallar oluşturan Basel Komitesi, bankacılık sektörünün bu kurallara uyması halinde UFRS ile uyumun yakalanması ve bankacılık sistemi ve risk yönetimi gibi durumlarda mali tabloların hazırlanmasında belirli standartların oluşturulması ve bunların denetime tabi tutulması için UFRS çalışmalarına destek vermiştir. Bu kuralların uluslararası yaygınlaşmasıyla Türkiye’de ilk olarak 1989 yılında Basel I uygulanmaya başlamış, 2012’de Basel II kurallarına uyulmuş ve uygulamada belirli bir seviye yakalandıktan sonra bankacılık sistemi açısından Basel III’e geçilmesinin herhangi bir sorun teşkil etmeyeceği görüşü benimsenmiştir (Can, 2016:25-26).

1.4.2.2.10. Birleşmiş Milletler

Uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılma sürecinde en geniş temsilciliğe ve geniş alana sahip olan Birleşmiş Milletler’dir. 1970’li yıllardan bu yana muhasebe ve raporlama standartları çalışmalarının içerisinde bulunmuş, uluslararası işletmelerin bu yöndeki faaliyetlerini takip etmiştir. Muhasebe alanındaki çalışmalarında gelişmemiş ve az gelişmiş ülkeleri de kapsayıcı düşünce yapısına sahip olan BM, tarafınca kurulan ECOSOC (Milletlerarası Komisyon) ve 1982 yılında Ekonomik ve Sosyal Konsey bünyesinde uluslararası işletmelere yönelik bir alt birim olarak faaliyet gösteren ISAR (Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Uzmanları Çalışma Grubu) sayesinde; muhasebe alanında gerçekleşen gelişmeleri yıllık olarak yayımlayarak, gelişmemiş ve az gelişmiş ülkeler için bir ilham kaynağı olmuştur (Kiracı ve Köse, 2002:66).

Milletlerarası Komisyon’un 1977 yılında yayınladığı “Yönverici Tüzük” ile uluslararası işletmelerin faaliyetlerinde muhasebe ve raporlama standartlarının yanı sıra mali

olmayan bilgiler, örgüt yapısı, çevre faktörleri, üretim, yatırım, istihdam gibi konularda tavsiyelerde bulunarak bu işletmelerin etkinliğini arttırmayı amaç edinmiştir. Ancak bu tavsiyelerin bir yaptırım gücü bulunmamaktadır. İşletmeler için kullanıma açılan standartlar, deneyim kazanma ve gelecekte daha kullanışlı muhasebe standartları oluşturmak için Milletlerarası Komisyon tarafından sınırlı tutularak işletmelere uyması önerilen 5 maddelik bir liste hazırlanmıştır. Bu liste şu şekilde sıralanmaktadır (Şensoy, 2008: 53):

- Finansal tablolarda açıklanacak bilgiler,
- Uluslararası işletmelerin finansal tablolarında açıklanması gereken muhasebe politikaları,
- Uluslararası işletmelerin bağlı işletmeleri hakkında finansal bilgiler,
- Uluslararası işletmelerin bölümlerine göre raporlama esasları,
- Finansal tablolarda belirtilen ve finansal olmayan olayların açıklanması.

Gücü itibarıyla muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırma sürecinde etkin bir role sahip olması beklenen BM, son dönemlerde uluslararası muhasebe standartları konusunda gözlemci konumunda kalmış ve IASC ile işbirliği içerisine girmiştir (Şensoy, 2008: 54):

1.4.2.2.11. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

Serbest piyasa ekonomisi dönemlerinde ekonomik ve sosyal yönetim sorunlarının çözülmesi için 1961 yılında 20 kurucu üye ile kurulan ve günümüzde 36 üyesi olan bir örgüttür (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, 2011).

OECD, amacı sanayileşmiş ülkelerin dış ticarete dengeyi sağlamak, döviz kurlarındaki farklılıkları en aza indirmek gibi politik problemleri ortak bir çözüme ulaştırmak ve bu ülkelerin aralarındaki ilişkiyi arttırmak olan; iktisadi bilgileri ise istatistiksel bir biçimde toplayarak tahmin yürütmeyi kolaylaştıran bir örgüttür. Finansal ve ekonomik sorunlara

odaklanan OECD'nin ortaya çıkışı BM'nin tam tersi olmuş; BM gelişmemiş ve az gelişmiş ülke işletmelerinin menfaatini hedef alırken, OECD çok uluslu işletmelerin kurucularını yani gelişmiş ülkeleri ele almıştır. OECD tarafından 1978'de "Ad Working Group on Accounting Standarts" yayınlayarak çok uluslu işletmelerin standartları düzenlenmek istenmiştir. Fakat OECD, özel muhasebe standartları oluşturma konusunda bir adım geride durarak 1998 yılında "Report of the Working Group on Strengthening Financial System" adlı bir rapor yayınlamış, özel sektör kuruluşlarının bilgilerinin karşılaştırılabilir, şeffaf ve kaliteli muhasebe standartları ile desteklenmesi gerektiği düşüncesi ile IASC'ın çalışmalarına dikkat çekmiş ve BM gibi muhasebe standartları hususunda gözlemci konumunda kalmıştır (Aydoğan, 2007:69).

1.4.2.2.12. Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu

Ülkelerin IMF gibi uluslararası bir kuruluştan borç alması ve çok uluslu özel sektör işletmelerinin yatırımlarının azalması IMF'yi giderek yabancı sermaye sağlayan bir kaynak haline getirmiştir. Genellikle gelişmekte olan ülkelerin kapısını çaldığı Dünya Bankası ve IMF, kendilerinden borç isteyen ülkelerin UMS/UFRS'nı kullanmaları yönünde ısrarlı bir tavır içerisindedir. Uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının gelişimine, uluslararası finans sisteminin güçlenmesine ve ekonomik politikaların güncellenmesine katkıda bulunan Dünya Bankası ve IMF; özellikle temeli ekonomi ve finans olan parasal ve finansal şeffaflığın sağlanması, menkul kıymet, bankacılık ve sigorta işlemlerinde sistematik denetimin bir düzene oturtulması, işletme yönetimi ve iflası durumlarında kamuoyundan gelecek verilerin açıklamasının yapılması gibi konuların standartlaşma çalışmalarına eklenmesini istemektedir. Dünya Bankası ve IMF, IFAC çalışmalarına katılımda bulunarak UMS'nin geliştirilmesini hedeflemektedir (Aydoğan, 2007:69).

1.4.3. Türkiye’de Uluslararası Uyumlaştırma Süreci

Yabancı yatırımcılar, sermayelerini değerlendirirken muhasebe ve vergi mevzuatı konusunda zorluklar yaşamak istemeyeceği için karşılaştırılabilirlik ve şeffaflık konularına oldukça önem vermektedir (Hoyle ve diğ., aktaran Çankaya 2007:129). Ortak amaca hizmet edecek olan standartlaşma çalışmalarını öncelikli olarak ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya başlatmıştır (Kocamaz, 2012: 106). Türkiye’deki muhasebe sistemi de zamanla ekonomik anlamda yakın ilişki içerisinde olduğu ülkelerin etkisi altında kalmıştır. Türkiye ilk olarak Fransa ve Almanya’nın yayınladığı mevzuatlar olmak üzere, 1950 sonrası ABD ile gelişen ilişkilerden ve 1987’de AB tam üyelik çalışmalarının başlaması ve uyum sürecine girilmesiyle finansal piyasanın ortak noktası olan Uluslararası Muhasebe Standartlarından etkilenmiştir (Şahin ve Pazarçeviren, 2007:132).

Türkiye’de muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sisteminin oluşturulmasına VUK ve TTK’nın yanı sıra tek düzen muhasebe sistemi üzerine çalışan İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, bankacılık ve sigortacılık ile ilgilenen işletmelerin muhasebe işlemleri üzerine çalışmalar yapan SPK ve bu konu ile ilgili Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlayan Maliye Bakanlığı oldukça önemli katkılarda bulunmuştur (Şahin ve Pazarçeviren, 2007:133). 1994’ün şubat ayında TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından oluşturulan TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu), resmi olarak

Türkiye Muhasebe Standartları’nı 39 TMS, 6 TFRS ve 2 TMS taslağı olmak üzere 1162 sayfalı bir kitap şeklinde yayınlamıştır. IOSCO üyesi olan SPK, Seri XI,No:25 Tebliğ ile UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayınlayarak, uygulama sürecine girmiştir (Çankaya, 2007:133). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), aynen kullanımı şartıyla UFRS’yi set halinde Türkçe’ye çevirmiştir. TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları

Kurumu) aynı zamanda KOBİ'ler için bu muhasebe standartlarını özetleyerek bir taslak oluşturmuş ve bu standartları kolay anlaşılır hale getirmiştir (Şahin ve Pazarçeviren, 2007:133).

Türkiye'de ulusal ve uluslararası alanda muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasında pay sahibi olan kuruluşlar, aşağıdaki bölümde daha detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

1.4.3.1. Türkiye Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Tanım Oluşturulma Sürecine Katkıda Bulunan Kurumlar

Türkiye'de muhasebe mesleğinin geçmişi uzun zaman önceye dayanmaktadır. Başlangıçta devlet işleri ile ilgili olan muhasebe, zamanla gelişen ticari faaliyetlerle kamu ve özel işletmelerin faaliyetlerinde de kullanılmaya başlanmıştır (Türker, 2009:45). Türkiye'de muhasebe sistemleri ekonomik ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerden etkilenmiştir. Bunların en başında Fransa ve Almanya gelmektedir. 1950 yılından itibaren ekonomik ve kültürel anlamda yükselişe geçen ABD ise muhasebe sisteminde büyük bir etki yaratmaya başlamıştır (Atmaca, 2010:13). Türkiye, 1987'de AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunarak uluslararası alanda faaliyetlerin gelişmesiyle ortaya atılan UMS ve UFRS çerçevesinde muhasebe sistemini uygulamaya başlamış, 1989 yılında 3568 Sayılı yasa ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nu yayınlarak muhasebe mesleğini tescillemiş ve muhasebe alanında önemli bir mesafe katetmiştir (Demir, Elden Ürgüp ve Çerikcioğlu, 2017:207).

İlk etapta Fransa ve Almanya'dan etkilenen Türkiye, 1926-1938 yılları arasında kalan dönem içerisinde Alman Ticaret Kanunu'ndan anonim şirketlere dair alınan 865 Sayılı Ticaret Kanunu ile tutulması zorunlu olan ticari defterleri ve anonim şirket organizasyon yapısı hakkında hükümlere yer vermiştir. Daha sonra devam eden bu etki ile 1950 yılında

VUK ve 1957’de güncellenen TTK’da bilanço ile ilgili hükümler sayesinde muhasebe dilinin yavaş yavaş yerleşik bir hal alması ve gelişmesi kaçınılmaz olmuştur. ABD’nin etkileri ise Türkiye’de 1960 yılı sonrasında görülmeye başlanmış, 1974’den sonra uluslararası muhasebeyi gündeme getirmiştir. Bu durum olağan yasal düzenleme istekleri ile Türk Muhasebe Sisteminin farklılaşmasına neden olmuş, hatta 1984’den 1989 meslek yasasına kadar geçen süre zarfında SPK’nın yaptığı alışmaları Vergi İdaresinin reddetmesi bu durumu daha fazla pekişirmiştir (Türker, 2009:45).

Muhasebe sisteminin gelişmesiyle denetimin de değer algısı yükselmiştir. İşletmelerin hem ulusal hem de uluslararası para piyasalarını kullanarak finans sağlamaya başlamasıyla, işletme çevresinde bulunan yatırımcılar ve alacaklılar açısından finansal tabloların güvenilir olması önem kazanmıştır. Böylece Türkiye’de yasal anlamda denetim gelişmiş ve finansal tabloların denetime tabi tutulması da güvenilirliği arttırmıştır (Muğal, 2007:41). Türkiye, denetimle ilgili 2006 yılında SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile denetimde bir düzen oluşturmaya çalışmıştır (SPK, 2019).

Denetim ve raporlamanın temel amacı, belirli bir mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının kontrol edilmesidir. Finansal raporların hazırlanması ve sunumunu düzenleyen sistem ise muhasebe standartlarıdır. Türkiye’de ulusal ve uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmeler için uygulanabilir, ortak bir yapıya ve statüye sahip, uluslararası düzeye uygun muhasebe politikalarının oluşturulma çabaları özellikle 1970’li yıllardan bu yana yoğunluk göstermiştir. 1980’li yıllarda kısmen kullanılmaya başlanan uluslararası muhasebe standartları, 1990’lı yıllardan beri uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler tarafından benimsenerek, finansal tabloların zorlayıcı güce gerek duymadan uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemesine de neden olmuştur (Türker, 2009:47). 1999 yılı itibariyle Türkiye, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören

yabancı işletmelerin kullandığı; ABD veya İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'na uygun finansal tabloları (IAS/IFRS) olduğu gibi kabul etme eğilimine girmiştir (Çankaya, 2007:133). AB'nin 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları'nı kullanmasıyla, AB'ye geçiş süreci içerisinde olan Türkiye de uluslararası muhasebe standartlarını ulusal mevzuat ile sentezleyerek bu standartlardan yararlanmak istemiştir. Ancak uluslararası muhasebe standartlarının Türkiye'ye uyarlanmasına kadar yaşanan gelişmeler muhasebe uygulamalarında ne yazık ki tüm kurum ve kuruluşları kapsayıcı ortak bir standardın oluşturulamamış olduğunu göstermekte ve belirli bir statü sahibi kurumların kullanım amacına göre farklı bilanço ve finansal tablo arayışı içerisine girdiği görülmektedir (Türker, 2009:47).

Türkiye'de muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sistemi ile ilgili gelişmelere özellikle TTK, VUK, İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun hazırladığı tekdüzen muhasebe sistemi, SPK tarafından bankalar ve sigorta şirketleri için yapılan düzenlemeler, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1994'de TÜRMOB tarafından kurulan TMUDESK'in Türkiye Muhasebe Standartları adı altında muhasebe standartları yayımlanması muhasebe sisteminin altyapısını oluşturmuştur. Kendi yetki alanında çalışmalar yaparak Türkiye'de muhasebe sistemine yön veren; Türkiye Bankalar Birliği, Sigorta Denetleme Kurumu, BDDK, TMSK, KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) gibi kurumlar da önemli roller üstlenmişlerdir (Şahin, 2007:24).

Sonuç olarak yasal anlamda belirli bir statüye sahip kurum ve kuruluşlar, devletin muhasebe uygulamaları üzerindeki hükümlerinde eksiklikler görerek muhasebe standartlarına yönelik özgün çalışmalar yapmışlardır (Atmaca, 2010:13). Bu bölümde yasal geçerliliğe sahip kanunların ve bağımsız kurumların yaptığı çalışmalar ele alınacaktır.

1.4.3.1.1. Kamu Sektörü Tarafından ve Yasama Yolu ile Standartların Oluşturulması

Mevcut muhasebe uygulamalarının TTK ve VUK'un yönlendirmelerinden etkilendiği söylenebilir. Dolayısıyla devletin muhasebe standartlarının gelişiminde etkin bir rolü olduğunu söylemek de mümkündür. TTK ticari karın tespitine yönelik yapılan düzenlemeleri içermektedir (Ertan, 2011:15). Muhasebe alanına dair ilk hükümler TTK tarafından yayınlanmış ancak uygulamada yeterli olamamıştır. VUK'nda işletmelerin muhasebe, kayıt, raporlama ve finansal tablo düzenlemelerinin yanı sıra vergi matrahının tespitine yönelik yaptırımların yer alması, VUK'nun vergi çerçevesinde oluşturulan bir muhasebe anlayışı olarak kalmasına neden olmuştur. (Şahin, 2007:23). Maliye Bakanlığı ise muhasebe sistemi ile ilgili ülke genelinde bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişileri kapsayıcı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'lerini yayınlamıştır (Ertan, 2011:19).

1.4.3.1.1.1. Türk Ticaret Kanunu

1807'de yayınlanan, Fransa'nın ticaret kanunundan etkilenmesiyle Türkiye, 1850 yılında ticari işlerle uğraşanların defter tutma ile ilgili hükümleri içeren Kanunname-i Ticaret yasalarını yayınlarak muhasebe uygulamalarının gelişimi ile ilgili ilk adımı atmıştır. 1926'da yürürlükten kalkan bu yasanın yerine Alman ticaret kanunundan esinlenilerek 865 sayılı Ticaret Kanunu düzenlenmiş ve burada da şirket hesaplarının tutulması, karın belirlenmesi, bilanço ve kar-zarar hesaplarının düzenlenmesi gibi konuları içeren hükümler bulunmaktaydı. Ticari faaliyetlerin düzenlenmesi amacıyla 1957 yılında yine İsviçre Borçlar Kanunu, Alman ve İtalyan kanunlarından yararlanılarak yayınlanan 6762 Sayılı TTK, finansal raporlama hususunda ortakları ve yatırımcıları koruyucu hükümler içerse de muhasebe alanında bir hesap birliğinin sağlayamamasından dolayı yeniden düzenlemeye gidilmiştir (Bitlisli, 2014:28).

2011 yılında 6102 Sayılı Yeni TTK ile yapılan düzenlemede TMSK'nın yayınladığı TMS/TFRS'ler geçerli kılınmış, denetim zorunluğu getirilmiş ve kamuyu aydınlatma ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Yeni TTK, muhasebe standartlarını yasal statüye yaklaştırmış ve standartların güncellenmesini sağlayacak biçimde esneklik kazandırmıştır. TFRS'lerin uygulanmasında Yeni TTK'nın düzenlemeleri; finansal tabloların hazırlanma sürecini, bilançoda her bir hesabın ayrı kalemlerde izlenmesini, karşılıkların TMS'ye göre ayrılmasını, bilanço gününden kısa süre sonra gerçekleşen gelir ve gider hareketlerinin yine TMS'ye göre uygulanmasını ve değerlendirme ilkelerinin uygulanmasını kapsamaktadır (Sarı Özgün, 2018:18).

Yeni TTK ile AB uyum sürecinde şeffaflık ve denetim üzerinde de önemli adımlar atılmıştır. 6762 Sayılı TTK'da yer alan uzmanlık zorunluluğu olmadan “murakıplar” adını taşıyan kişilerin denetleme yetkisi yerine 6102 Sayılı Yeni TTK ile bağımsız denetleme kuruluşu adı altında YMM (Yeminli Mali Müşavir) ve SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)'lere yetki verilmiş ve muhasebe sürekli denetime tabi edilmiştir. Bu değişikliğin nedeni; Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile örtüşük, TDS (Türkiye Denetim Standartları) ile şüpheli ve şeffaf bir denetimi ve vergi menfaatlerinin gözetilmesini sağlayabilmektir. Yeni TTK'ya göre bu hassas görev; gerekli mesleki uzmanlığa ve donanımına sahip olan ve hukuki esasları göz ardı etmeyen bağımsız bir denetçi tarafından yerine getirilmelidir. Bu hükümle denetçiler, şirket organı olmaktan çıkarılmıştır. Bu denli önemli bir değişikliğe imza atan yeni uygulama VUK'u da etkilemiş muhasebe işlemlerinde değişikliğe gidilmesine neden olmuştur (Esmer, 2013:66).

1.4.3.1.1.2. Vergi Usul Kanunu

Türkiye Cumhuriyeti'nde ilk vergi kanunu 1949'da 5432 Sayılı VUK olarak kabul edilmiştir. Daha sonra bu kanun yerini 1961 yılında 213 Sayılı VUK'na bırakmış ve yürürlükten kaldırılmıştır (Ertan, 2011:17). Türkiye'de finansal tabloların düzenlenmesi,

sermaye piyasasının oluşumuna dek yani 1949'dan 1981'e kadar geçen sürede vergi kanunlarına tabi olmuştur (Karakaşlı, 2015:34). 213 Sayılı VUK ile Gelir Vergisi Kanun hükümlerinin düzenlenmesi muhasebe sistemi üzerinde önemli bir yer edinmiştir. Çünkü VUK, hem kamu sektörünü hem de özel sektörü ilgilendiren belge düzenleme, kaydetme, defter tutma ve tüm bunları değerlendirme gibi muhasebe ile ilgili işlemlerin esaslarını içermektedir (Şensoy, 2008:183).

VUK'a göre bilanço esaslı tutulması gereken defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Defterlerin elektronik ortamda tutulma zorunluluğu ile ilgili düzenleme ise 2010 yılında gerçekleşmiştir. İktisadi kıymetlerin değerlemesinde VUK'un değerlendirme ölçüleri; Maliyet Bedeli, Borsa Rayici, Tasarruf Değeri, Mukayyet Değer, İtibari Değer, Vergi Değeri, Rayiç Bedel, Emsal Bedeli ve Ücreti olmuştur. VUK'un finansal tabloların hazırlanmasındaki önceliği devletin vergi düzeninin sağlanması olduğundan diğer finansal bilgi kullanıcılarının finansal raporların düzenlenmesi hususundaki taleplerini yeterli düzeyde karşılayamamıştır. Bu nedenle 1957'de TTK kabul edilmiş, diğer yasal statüye sahip kuruluşlar tarafından muhasebe sistemine dair çalışmalar yapılmış ve 1992'de Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır (Karakaşlı, 2015:34). Ancak Maliye Bakanlığı'nın bu tebliği yayınlanmasına 175. ve mükerrer 257. Maddeleri ile 213 Sayılı VUK yetki vermiştir. Dolayısıyla VUK'nun muhasebe sisteminin oluşumunda etkin bir rolü olduğu kabul edilebilir (Şensoy, 2008:184).

1.4.3.1.1.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Çalışmalar ve Muhasebe Standartları Komisyonu

Maliye Bakanlığı'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenleme yapma yetkisi VUK'nun 175. Maddesi ve mükerrer 257. Maddesi ile verilmiştir. Bu durum başta Maliye Bakanlığı'nın vergi muhasebesi ile ilgili standartların oluşturulması konusunda etkin olmasına

ve vergi matrahının tespitine dayanmayan raporlama işlemlerini amacının dışında bırakmasına neden olmuştur (Özbarlas, 2009: 30).

Daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında farklı kesimden yetkililerin katılımı ve Türkiye’deki muhasebe standardının tüm kesimleri kapsayıcı şekilde düzenlenmesi amacıyla Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. Bağımsız kuruluşların, muhasebe alanında aynı konular hakkında farklı standartlaşma çalışmalarında bulunması nedeniyle Maliye Bakanlığı’nın bünyesinde oluşan muhasebe standartları komisyonu, farklı şekilde düzenlenmiş uygulamaları, Avrupa Topluluğu’nun Dördüncü Yönergesiyle Banka ve Sigorta İşletmeleri gibi kurumlar dışında, bütün işletmelerin uygulayabileceği muhasebe standartlarını tek bir çatı altında toplamak istemiş ve bu doğrultuda çalışmalar yapmıştır (Demirdağ, 2017:64).

Çalışmalar doğrultusunda Maliye Bakanlığı, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği” ile Tekdüzen Muhasebe Sistemini zorunlu hale getirerek 01.01.1994 Tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır (Büyüktopçu, 2009: 53). Yayımlanan tebliğin içeriğini oluşturan konular ise aşağıda belirtildiği gibidir (Demirdağ, 2017:64):

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- Mali Tablolar İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi,
- Hesap Planı ve İşleyişi.

Maliye Bakanlığı 1992'deki 1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği' dahil 2008 yılına kadar yeni güncellemeler içeren toplam 15 adet tebliğ yayınlamıştır (İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası), 2019).

1.4.3.1.2. Özel Sektör Tarafından Standartların Oluşturulması

Muhasebe uygulamaları Türkiye'de VUK ve TTK gibi yasal düzenleyici kanunlar tarafından biçimlendirilmeye çalışılmış ancak Türkiye'deki mevcut bankacılık faaliyetlerinde bulunan, tekdüzen muhasebe sistemini benimseyen, sermaye piyasasına dahil olan, sigortacılık faaliyetleri ile ilgilenen ve devlete tabi olan işletme yapılarının varlığı ve bu işletmelerin muhasebe standartları ile ilgili yaptığı çalışmaların farklılık göstermesi ortak bir muhasebe sisteminde buluşulmasına engel olmuş, dolayısıyla farklı muhasebe standartlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Uçma, 2005: 1). Bu bölümde özel sektör alanında hem özerk hem de devlet birimlerinin kontrolünde yapılan çalışmalar incelenecektir.

1.4.3.1.2.1. Türkiye Bankalar Birliği

Bankalar birliği, muhasebe alanında kendi sektörleri arasında uyum sağlamak amacıyla bankaların kullanımı için tekdüzen hesap planı ve finansal tablo modelleri hazırlayarak 1969 yılında yürürlüğe giren; bankalardan kredi talebinde bulunan işletmelerden son üç yıla ait gelir tablosu ve bilançosunun özelliklerini belirleyerek muhasebe alanında belirli bir kesimin bu mali tabloları kullanmasına sebep olmuştur (Aydoğan, 2007:79).

1.4.3.1.2.2. Hazine Müsteşarlığı ve Sigorta Denetleme Kurulu

Hazine Müsteşarlığı ve Sigorta Denetleme Kurulu'nun, Türkiye Sigorta ve Reasürans şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımını da sağlayarak oluşturduğu Tekdüzen Hesap Planı Komitesi'nin, 1994 yılında çıkarılan Tekdüzen Hesap Planı'na kadar Türkiye'deki sigorta ve reasürans şirketleri için herhangi bir standartlaşma çalışmasına rastlanmamıştır. Ancak 4059 sayılı Kanun'un 2/e maddesi gereğince sigorta şirketlerinin mali

tablolarının uluslararası geçerliliğini sağlamak için Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü, 31.12.2004 tarihinde Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ yayımlayarak, 2005 yılında yürürlüğe konulması görevini üstlenmiştir. Bu tebliğ 17.09.2005 tarihinde değişikliğe uğramış, daha sonra 14.07.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik” ile 2008 yılından itibaren sigorta sektöründe de TMS/TFRS uyumu kabul edilmiştir (Hatipoğlu, 2009:71). Buna rağmen sigorta sözleşmelerinde, bağlı ortaklıkta, birlikte kontrol edilen ortaklıkta, iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolarda, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklamalarda ve dipnotların düzenlenmesindeki usul ve esaslar yine Hazine Müsteşarlığınca çıkarılacak tebliğler ile belirlenmekteydi. Ancak bütün sigorta, reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin mali tablolarının hazırlanması ve sunulması 18.04.2008 tarih ve 26851 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Finansal Tabloların Sunumu Hakkında Tebliğ ile ortak bir noktada buluşmuştur (Saymaz, 2015:18).

Sonuç olarak 14.7.2007 Tarih ve 26582 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan giren “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik” ile yürürlüğe girdiği 01.01.2008'den bu yana Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile bireysel emeklilik şirketlerinin de TMS/TFRS uyumlu bir muhasebe politikası içerisinde olduğu söylenebilir (Bitlisli, 2014: 37).

1.4.3.1.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDDK, 1999'da 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankacılık faaliyetlerinin düzenlenmesi amacı ile kurulmuştur. Türkiye'deki tüm bankaların muhasebe sistemi ile ilgili usul ve esasların belirlenmesi amacıyla BDDK, 2002 yılında Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve dahilinde 19 adet muhasebe tebliğini yayınlamıştır. Ardından 01.11.2006 tarihinde Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve

Esaslar Hakkında Yönetmelik yayınlanmış ve daha önceki düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca BDDK, bankacılık faaliyetleri ile ilgili birkaç istisna durum haricinde TMS esaslarını kabul ederek, 2006 yılından itibaren mali tablo düzenlemeleri, tekdüzen hesap planı ve konsolide mali tablolarla ilgili tebliğler yayınlamıştır (Kazıcı, 2015: 39).

1.4.3.1.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu

Teknolojinin gelişimi tüm dünyada sermaye piyasalarının da büyümesine neden olmuş, dolayısıyla küresel bir işletme anlayışının temelini oluşturmuştur. Ancak farklı ülke sınırları dahilinde faaliyet gösteren şirketler için uluslararası bağlı ortakların ve yatırımların varlığı; her ülkenin finansal tablo ilkelerinin farklı olması nedeniyle ek maliyet yaratmaktadır. Bu nedenle sermaye piyasasında zamanla uluslararası muhasebe standartlarına olan ihtiyaç artmıştır. Böylece SPK'nun 16 ve 22/e maddeleri ile SPK'ya muhasebe standartları oluşturma yetkisi verilerek, SPK kanun kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına dair düzenlemeler yapmaktadır (Şahin, 2007:26).

IOSCO'ya üye olan SPK, muhasebe standartlarının uluslararası boyuta taşınması için AB uyum sürecini ve IOSCO'nun önerisini dikkate alarak, seri XI, No:25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” ile UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazetede yayımlamış ve uygulamaya başlamıştır. Seri XI, No:25 sayılı tebliği hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortakları, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler için 01/01/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 09/04/2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete’de Seri XI, No:29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”ni yayımlayan SPK, finansal tabloların UMS/UFRS’ye göre düzenlenmesiyle ilgili dipnotlar içeren ve UMS/UFRS ile uyumlu TMS/TFRS’nin esas alınacağını belirtmiştir (Karaman, 2008:31).

1.4.3.1.2.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

Türkiye’de 1989 yılında 3568 sayılı kanun ile muhasebe mesleği yasallaştırılmış ve buna takiben 1994 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe ve denetim süreçlerinin belirli bir standarda ulaşmasını sağlamıştır. Ancak bu standart uluslararası alanda yeterli bir seviyeye ulaşamamış bu nedenle de 1994 yılında TÜRMOB, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu yönergesi ile TMMOB’i kurmuştur (Şahin, 2007: 29).

TMMOB, uluslararası boyutta muhasebe standartlarının oluşturulması için ilk adımı 1996 yılında atarak 11 adet standart taslağı kabul etmiş ve 1997 yılında yürürlüğe koymuştur. Daha sonra 2000 yılında itibaren 4, 2002 yılında 4 adet standart daha yayımlanarak standart sayısı 19’a çıkmıştır. Ardından bu sayı 29’a kadar çıkmış hatta 1 Kasım 2010’da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanan KOBİ TFRS Standardı yayımlanmıştır. Ancak TMMOB’in yasal düzenlemelerinin eksik kalması sonucu Sermaye Piyasası Kanunu’nda değişikliğe gidilerek 18.12.1999 tarihli 4487 sayılı kanun ile mali özerkliğe sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde TMMOB’in çalışmaları ve görevleri bu kurula devredilmiştir (Göktaş, 2012:58).

1.4.3.1.2.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMSK; Maliye Bakanlığı, YÖK (Yüksek Öğretim Kurulu) SPK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, BDDK, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, TÜRMOB’dan ise bir serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirin üye olduğu ve bu üyelerin görevlerinin 3 yıl olarak belirlendiği, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek Madde 1 ile Başbakanlığın ilgili kuruluşu olarak kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihi itibarıyla standartlaşma çalışmalarına başlamış olan kuruldur

(Karabayır, 2012:56). Muhasebe alanında kavramsal bir sınır çizmek, ortak paydada güvenilir, anlaşılır ve güncel bir muhasebe standardı oluşturmak, muhasebe standartlarını uluslararası boyuta taşımak, gerçek bilgiler ile kamuyu aydınlatmak ve muhasebe uygulamalarında yaşanan karmaşıklık veya karasızlık durumları için açıklık kazandırıcı yorumlar yapmak TMSK'nın belli başlı amaçları içerisinde (Özdemir, 2008:12).

TMUDESK'in görevlerini üstlenmesi ile UFRS'leri TFRS'ye ve UMS'leri de TMS' ye çevirmiş, böylece 1 kavramsal çerçeve, 9 adet TFRS, 29 adet TMS ve 26 adet TMS/TFRS Yorumu yayınlayarak vizyonunu tamamlamış ve yerini Kamu Gözetimi Kurumu'na bırakarak tüzel kişi kimliğini sona erdirmiştir (Karabayır, 2012:57).

1.4.3.1.2.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KGK, uluslararası muhasebe standartlarının yanı sıra uluslararası denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirilmesi, denetlenmesi ve bağımsız denetimde kamu denetimi yapılması amacıyla 660 nolu KHK (Kanun Hükmünde Kararname) ile 26 Eylül 2011 tarihinde Başbakanlıkla ilişkili ancak idari özerkliğe sahip tüzel bir kişilik olarak kurulmuştur. Kurulda; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'ndan ikişer, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üye bulunmaktadır (Karabayır, 2012:58).

KGK'nın görevleri; hem Türkiye standartlarına uygun hem de uluslararası düzeyde açık, anlaşılır, güvenilir ve tutarlı standartlar oluşturmak, gerek duyulması halinde standartlarda düzeltmeler yapmak, bağımsız denetim ve denetçilerin faaliyetlerindeki şartları belirlemek, denetimde ortaya çıkacak olası sorunların tespit etmek ve kontrol altına almak,

kurumların performans ölçümünü sağlamak ve böylece kurumların hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olmak şeklinde özetlenebilir (Can, 2016:17).

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesi Usul ve Esasların belirlendiği KGK’nda şirketlerin denetime tabi olup olmadığı belirlenirken; bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı, yıllık net satışları, son iki hesap dönemine ait bilanço ve gelir tabloları dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Ayrıca şirketlerin yurt dışında bağlı ortaklık ve iştirakleri olması durumunda; öncelikle denetimden geçme şartıyla uluslararası muhasebe standartlarına uygun bir biçimde hazırlanan finansal tablolarının olup olmadığına bakılır ancak aranan standarda uygun finansal tabloları yoksa ulusların kendi mevzuatlarına uygun olarak hazırlamış oldukları finansal tabloları dikkate alınmaktadır (Can, 2016:20).

2. BİLİMSEL ARAŞTIRMADA ANALİZ TEKNİKLERİ, TEORİDE

İÇERİK ANALİZİ ile NVİVO ve MUHASEBE ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ

Bilimsel araştırmalar; bir kuram elde etmek veya var olan bir problemi çözmek için yapılır (Coşkun, ve diğ., 2015: 19). Problemi tanımlayabilmek için ise güvenilir çözümlere ihtiyaç duyulmaktadır. Verilerin, planlı bir şekilde elde edilerek, yorumlanması ve rapor olarak genelleştirilmesi süreci bilimsel araştırmanın tanımını oluşturmaktadır. Bilimsel araştırma türleri ile ilgili henüz ortak bir görüş olmamakla birlikte, farklı şekillerde sınıflandırma ve adlandırmalar mevcuttur.

Bilimsel araştırmalar genel olarak, temel araştırmalar ve uygulamalı araştırmalar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmasına rağmen, amaca göre niceliksel ve niteliksel araştırmalar şeklinde ayrılmaktadır (Lorcu, 2015: 2). Bu bölümde teorik bir çerçeve ile nicel ve nitel araştırma yöntemlerinden, içerik analizi ve nitel araştırmada sık kullanılan NVivo 12 Programından son olarak da muhasebede kullanılan araştırma yöntemlerinden bahsedilmiştir.

2.1. Nicel Analiz

Nicel (quantitative) araştırmalar; gözlem ve ölçmelerin tekrarlanabildiği ve objektif yapılabilirdiği sayısal araştırma türüdür (Demir, 2009:287). Genellikle anket araştırması ile ilişkilendirilen ve olguları nesnel halde manipüle eden bir yapıya sahiptir. Nicel analiz; “Ne kadar? Ne miktarda? Ne kadar sık? Ne kadar yaygın?” gibi sorulara yanıt arar (Lorcu, 2015: 2).

Nicel araştırmaların öne çıkan özellikleri şunlardır (Lorcu, 2015: 2):

- Veri toplamaya yöneliktir,
- Yorumla açıklığın aksine net sonuçlar elde etme odaklıdır,

- Hipotezleri kontrol altına alır,
- İstatistikî teknikler ile analiz etmeyi içerir.
- Anakütleyi temel alabilen örnekleme sahiptir (Burns ve Bush, 2015: 118).

Nicel analizin avantajları şöyle sıralanabilir:

- Olguların doğruluğu test edilebilir,
- İlişkilerin tespitini sağlar,
- Sosyal fayda sağlayan sonuçlar üretir,
- Farklılar arasında karşılaştırma yapabilir.

Nicel analizin olumlu yanları olduğu gibi dezavantajları da vardır. Olumsuz durumlarını da şöyle sıralamak mümkündür (Lorcu, 2015: 2):

- Ölçme araçları önyargıyı da beraberinde getirebilir,
- Veri toplama süreci zorlayıcıdır,
- Gereken ölçüm şartları her zaman sağlanamayabilir,
- Toplanan veriler dışında kaynak içermez,
- Kusursuz örnek almak zordur.

2.1.1. Nicel Analiz Süreci

Nicel analiz süreci örneklem seçimi ile başlar, veri hazırlama sürecine geçiş yapılır, analiz teknikleri sınıflandırılır ve uygun analiz tekniği seçilerek hipotez testi ile son bulmaktadır.

2.1.2.1. Örneklem Seçimi

Nicel araştırmada örneklem tesadüfidir (Punch, 2005:103). Olasılığa dayalı örneklem; basit tesadüfî, tabakalı, kümelere göre veya sistematik örnekleme türlerinden oluşur. Bu türlerin ortak noktası deneklerin rastgele seçilecek olmasını öngörmeleridir (Coşkun, ve diğ., 2015: 141).

2.1.1.2. Veri Hazırlama Süreci

Çeşitli yöntemlerle toplanan ham verilerin analize uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Ham verilerin kontrolü ve düzeni olmadığı takdirde yapılan analizin ardından güvenli sonuçlar alma olasılığı da düşük olacaktır. Bu düzen ve kontroller; “veri saflaştırma, veri hazırlama, veriye masaj yapma ve veri temizleme” gibi farklı şekillerde adlandırılmaktadır (Coşkun, ve diğ., 2015: 148).

Ham verinin orijinal yapısını bozan hataların ve problemlerin yok edilmesi için veri hazırlama sürecinde adım adım analize hazırlanma durumu söz konusudur. Bu adımların her birinin amacı güvenli sonuçlar elde edebilmektir (Coşkun, ve diğ., 2015: 151). Veri hazırlama sürecinin adımları;

- a. Anketlerin kontrolü,
- b. Düzenleme,
- c. Kodlama,
- d. Verilerin bilgisayara aktarılması,
- e. Veri temizleme,
- f. İstatistiksel düzenleme,
- g. Uygun analiz seçimi olarak tanımlanabilir (Coşkun, ve diğ., 2015: 151). Bu

süreçleri kısaca açıklamak da fayda vardır.

a. Anketlerin Kontrolü

Her cevaplayıcı aynı hassasiyetle anket sorularını yanıtlamayabilir, tek bir soruya birden fazla cevap verme gibi anket formunda yanlışlara düşebilir veya analize uygun miktarda cevaplayıcıya ulaşılmamış olabilir. Bu gibi durumlar göz önünde bulundurularak anketlerin her biri gözden geçirilmelidir.

b. Düzenleme

Araştırmanın seyrine göre; doğru kişiler tarafından yanıt almış olmak, anket ile veri toplama da önemli bir noktadır. Gözlemlenen anketlerde eksiklik sezilmişse; anket yeniden doldurulabilir, eksik yanıtlar cevaplayıcının diğer şıklarına uydurularak doldurulabilir ya da anket tamamen iptal edilebilir. Soru biçimlerine göre verilen cevapların da uygun şekilde kodlanmış olmaları gerekmektedir (Coşkun, ve diğ., 2015: 153).

c. Kodlama

Bilgisayar programlarının nicel bir dili vardır. Elde edilen verileri bu dile uygun bir biçimde bilgisayar ortamına aktarma adımı kodlama adı verilir. Örneğin; her bir ankete bir numara verilerek tanımlama yapılabilir (Coşkun, ve diğ., 2015: 157).

d. Verinin Bilgisayar Ortamına Aktarılması

Kodlamanın ardından veriler bilgisayar ortamında analize uygun hale getirilir. İşlemlerin dikkatle yürütülmesi gerekmektedir. Olası hatalı girişler analiz sonuçlarını direkt etkileyeceğinden analizden önce frekans dağılımları incelenerek hatalar tespit edilebilir (Coşkun, ve diğ., 2015: 157).

e. Veri Temizleme

Anket cevaplayıcılarının mantıksal çelişkileri, incelenen değerlerin farklı uç noktalara sahip olması ve formdaki cevapların istenilenin dışına çıkması gibi olası

problemlerin veya eksikliklerin giderilmesi ya da silinmesi ile alakalı adımdır. Eksik değerleri giderebilmek için; eldeki değerlerin ortalaması alınarak, eksik değişken değerin yerine konulabilir, yine mevcut değişkenlerden faydalanarak eksik değişken değere yeni bir değer eklenebilir. Yanıtı eksik olan anketin analizden tamamen çıkarılıp iptal edilebileceği gibi araştırmacı sadece tam olan verilerle de işlem yapabilir (Coşkun, ve diğ., 2015: 158).

f. İstatistiksel Düzenlemeler

İstatistiksel düzenlemeler şu şekilde gerçekleşmektedir (Coşkun, ve diğ., 2015: 159):

- **Değişkenlere Ağırlık Atama:** Oransal farklılıklar istatistiki analizde dengeyi bozabilir. Örneğin anakütle-örneklem arasındaki farklılıklarda denge sağlanabilmesi için bazı anketlere ağırlık verilebilir. Özellikle zaman serisi analizlerinde, geçmiş değerlere kıyasla analize daha çok etki etmesi için, son değerlere ağırlık verilebilir.

- **Değişkenlerin Yeniden Tanımlanması:** Örneğin; yeterli kişi sayısı olmadığı durumlarda yapılan ki-kare analizinde değişken sayısı ile oynanarak analize uygun hale getirilebilir.

- **Veri Transformasyonu (Dönüştürme):** Parametrik analiz veya karşılaştırmalı analize uygun olmayan verilerin dönüştürülmesi durumudur. Bu transformasyonlar; karesini alma, tersini alma, karekök alma ve logaritmik dönüştürmeler şeklinde sayılabilir.

g. Uygun Analiz Seçimi

Araştırmanın amacına ulaşabilmesi için analiz tekniği seçimi oldukça önemlidir. İstatistiksel analiz teknikleri ile ilgili yeterli bilgiye sahip olunmaması durumunda sonuçların güvenilirliğinin azalmasına ve yanlış yorumlar yapılmasına neden olacaktır (Coşkun, ve diğ., 2015: 160).

2.1.1.3. Analiz Tekniklerinin Sınıflandırılması

Analiz teknikleri genel olarak; değişken sayısına, veri özelliklerine ve amaçlara göre olmak üzere üç ayrı şekilde sınıflandırılmaktadır.

1) Değişken Sayısına Göre Sınıflandırma

(a) Tek Değişkenli Teknikler: Bu tekniklerden bazıları şunlardır:

- t-testi,
- z-testi,
- one-way ANOVA,
- Mann Whitney U testi
- Ki-kare testi.

Bu teknikler tek bir değişkene bağlı olarak vaka tanımlamasını ifade eder. Bu testlerin amacı; bahsedilen değişkenle ilgili olarak denek grupları arasında veya cevaplarının dağılımları arasında istatistiksel bir farkın varlığı ya da yokluğunu ispatlamaktır (Coşkun, ve diğ., 2015: 162).

(b) Çok Değişkenli Teknikler: İki ya da daha fazla değişkenin eş zamanlı olarak ilişkilerinin incelendiği tekniklerdir. Bu tekniklerde bağımlı değişkenlerin açıklanmasında bağımsız değişkenlerden yararlanılmaktadır. Bağımlı değişken; bir ya da birden fazla değişken tarafından tahmin edilmeye çalışılan değişkendir. Bağımsız değişken ise; bağımlı değişkenin tahmin edilmesi için kullanılan değişkendir. Örneğin; “Sigara içmek kansere neden olur.” cümlesinde kansere neden olan “sigara içmek” bağımsız değişkeni “kansere” ise bağımlı değişkeni ifade eder. Çok değişkenli testlerden bazıları şunlardır (Coşkun, ve diğ., 2015: 162):

• **Korelasyon Analizi:** Düşük seviye bir ölçme aracıdır ve iki değişken arasındaki ilişkinin şiddetini ölçmeye yarar (Punch, 2005:117).

• **Regresyon Analizi:** Korelasyon analizine kıyasla daha yüksek seviye ölçme aracıdır ve iki ya da daha fazla bağımsız değişken ile bir bağımlı değişken arasındaki ilişkiyi tespit eder (Punch, 2005:119).

• **Ayırma Analizi (Diskriminant Analizi):** Regresyon analizi ile benzerlik gösteren bir analiz tekniğidir. Bağımlı değişkenin nominal olduğu, bağımsız değişkenlerin ise en az aralık ölçeğine sahip olması gereken bir analiz tekniğidir ve amacı gruplar arasındaki farklılıkları belirleyen değişkenleri ortaya çıkarmaktır (Coşkun, ve diğ., 2015: 163).

• **Kümeleme Analizi (Cluster):** Katmanlı veya küme örnekleme olarak da adlandırılan kümeleme analizi anket katılımcılarını veya denekleri çeşitli özelliklerine göre kümeleyen bir analiz tekniğidir. Faktör analizinde değişkenler benzerliklerine göre gruplandırılırken, kümeleme analizinde ortak özelliklere sahip bireylerin sınıflandırılması yapılmaktadır (Böke, 2009:15).

• **Faktör Analizi:** Bağımlı veya bağımsız tüm değişkenler arasındaki ilişkiyi ölçmeye odaklı olan analiz tekniğidir (Coşkun, ve diğ., 2015: 163).

2) Veri Özelliklerine Göre Sınıflama

• **Parametrik Analiz Teknikleri:** Parametrik analiz tekniğinin verimli olabilmesi için öncelikli şartı verinin en az aralık veya rasyo seviyesinde ölçülmüş olması gereklidir. Bu ölçüm seviyesinde sayılabilecek testler arasında t-testi, F-testi, ANOVA, one-way ANOVA, korelasyon analizi, regresyon analizi ve ileri seviye çoklu değişken analiz teknikleri yer almaktadır. Parametrik testlerin sağlaması gereken diğer şartlar; verinin normale yakın dağılım göstermesi, bütün grupların varyanslarının eşit olması ve hata değerinin tesadüfi olması gibi durumlardır. Normal dağılım şartına uyup uymadığını ise grafiksel yaklaşım, her değişkenin frekans tablosunun çıkarılması veya histogramının çizilmesi ile

anlaşılabilir. Diğer yandan veride çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerine bakarak da normallik kontrol edilebilir (Coşkun, ve diğ., 2015: 163-164).

- **Parametrik Olmayan (Nonparametrik) Analiz Teknikleri:** Parametrik analiz tekniklerinin, veriler üzerindeki koşullar sağlandığı taktirde uygulanabilmesinin aksine parametrik olmayan analiz tekniği, şartların sağlanmadığı veriler için kullanılan analiz tekniğidir. Dağılımdan bağımsız testlerdir ve daha esnek şartlarda veri analizi yapılabilir (Aziz, 2017:170).

3) Amaçlara Göre Sınıflama

- **Farklılıkların Tespitine Yönelik Analizler:** İki veya daha fazla gruplar arasındaki farklılıkları çözmeye yönelik bir analiz tekniğidir. İki grup arası farklılıkları; t-testi, z-testi ve ki-kare testleri ile, ikiden fazla olan grupların farklılıkları; ANOVA, one-way ANOVA, ve ki-kare testleri ile tespit edilebilir (Coşkun, ve diğ., 2015: 169).

- **İlişkilerin (Bağımlılıkların) Analizine Yönelik Testler:** İki değişken arasındaki ilişkinin oranını ölçen analizin en düşük seviyeye sahip olanı korelasyon analizidir. Bağımlı-bağımsız değişken analizi yapan ileri seviye analiz teknikleri; regresyon, ayırma ve gruplama gibi analizlerdir. Bunların dışında kalan faktör analizinde bağımlı-bağımsız ayrımı yapılmamaktadır, amaç; tüm değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesidir. (Aziz, 2017:170).

2.1.1.4. Uygun Analiz Tekniğinin Seçimi

Analiz sürecinin güvenilir ilerleyebilmesi için veri kalitesi kadar uygun olan analiz tekniğini belirlemek de son derece önemlidir (Aziz, 201:205). Bahsedilen parametrik testler yalnızca aralık ve rasyo seviyesinde ölçümler ile yapılabilir. Çok değişkenli teknikler güvenilir sonuçlar elde etmeye daha yatkındır. Aynı zamanda verinin sayısı da uygun analiz seçiminde etkileyici bir unsurdur. (Coşkun, ve diğ., 2015: 170).

2.1.1.5. Hipotez Testi

“Hipotez, olayları bir nedene bağlamak üzere tasarlanan ve geçerli sayılan bir önermedir (İslamoğlu, 2009:90).”

Null hipotezi sembolü H_0 ile alternatif hipotez H_1 ile gösterilir. Null hipotezi “fark yok” tezine, alternatif hipotez ise “fark var” tezine dayanır. İstatistiki analiz sonucu H_0 reddedilirse H_1 hipotezi doğrudan kabul edilir (İslamoğlu, 2009:91). Alfa (α) değeri, hipotezin anlamlılık değeridir (Punch, 2005:39). En çok kullanılan düzey %5 ve %1 seviyeleridir. Güven aralığı ise $(1-\alpha)$ %5 anlamlılık düzeyi için %95; %1 anlamlılık düzeyi için %99 olasılıkla içinde bulunacağı değerleri göstermektedir. Hipotezlerin kabulü veya reddi bu güven aralığı ve anlamlılık seviyelerinin belirlediği sınıra bağlı olmaktadır (Coşkun, ve diğ., 2015: 174).

2.1.2. SPSS Paket Programı (Statistical Packed for Social Science)

Sosyal Bilimler gibi birçok bilimle ilgili alanda da ölçüm analizi yapabilen, verilerin istatistiklerini belirleyerek frekanslarını bulan, verilerin; ortalama, mod, medyan ve standart sapmalarını bulmak için tanımlayıcı istatistikleri kullanabilen, parametrik ve parametrik olmayan (non-parametrik) analizlerin yapılabilirdiği özel bir paket programdır (Uludağ Tez Merkezi, 2017).

Yukarıda bahsi geçen parametrik ve non-parametrik analiz teknikleri; karşılaştırma ve ilişki analizi şeklinde iki ayrı grubu temsil etmektedir. Bu testleri yapabilmek için bazı ön şartların oluşması (normal dağılım, homojenlik gibi.) gerekmektedir. Bu şartların oluşup oluşmadığını anlamak için ve güvenilir analiz sonuçlarına ulaşabilmek için SPSS Paket Programı’na ve istatistiki bilgiye ihtiyaç vardır (Uludağ Tez Merkezi, 2017).

SPSS Paket Programı dışında nicel veri analizi için uygun programlar; BMDP, MATLAB (Matrix Laboratory), MİNTAB (Data Analysis, Statistical & Process

Improvement Tools), SAS (Statistical Analysis System) ve STATA gibi veri analiz programlarıdır (Uludağ Tez Merkezi, 2017).

2.2. Nitel Analiz

Sosyal bilimlerde geçmişe nazaran pozitivist yaklaşım olan nicel araştırmanın yanı sıra araştırmacıların, insan davranışlarını ve yapılandırılmamış veya yapılandırılması yarım kalmış verilerin daha esnek bir şekilde kendi görüş gücüyle analiz edebilmesi için nitel araştırma yöntemi geliştirilmiştir. Sayısal olmayan verilerin keşfedilmesi, açıklığa kavuşması, karşılaştırılması ve yorumlanması için bu yöntem tercih edilmektedir (Bazaley ve Jackson, 2015:2).

Nitel (qualitative) araştırma; Sosyal fenomenleri, içinde bulundukları doğal ortamlarında; gözlem ve mülakat gibi veri toplama yöntemleriyle edinilen bilgilerin analizi sonucu teori oluşturma sürecidir (İslamoğlu, 2009: 179-180). Bir başka deyişle, insanların yaşam tarzları ve davranışlarını, örgütsel kuruluşları ve toplumsal değişimi anlamaya çalışarak bilgi elde etme sürecidir (Özdemir, 2010: 325).

2.2.1. Nitel Araştırmanın Başlıca Özellikleri

- **Anlam ve Anlama Üzerine Odaklanma:** Fenomenoloji felsefesini benimseyen nitel analiz, insanların hayatlarını nasıl anlamlandırdıklarıyla ilgilenir. Gelecekte ne olacağını tahmin etmek yerine olay ya da olguların geçtiği yerlerin doğasını anlamaya çalışır (Özdemir, 2010: 326).

- **Tümevarımsal Bir Süreç:** Sezgisel güçler ile elde edilecek teori için veri toplama ve bu verileri tümevarımsal yaklaşım ile hipoteze dönüştürme sürecidir (Demir, 2009: 288). Veri toplama sürecinde gerçekleşen veya elde edilen görüşmelerin, gözlemlerin ve belgelerin tüm parçalarının birleşimiyle özelden genele çizilen bir yol haritasıdır (Merriam,

2015: 15-16). “Yerleşik kuram” olarak da adlandırılan tümevarımsal yaklaşım; bilginin sosyal gerçekliğin içinde saklı olduğu varsayımına dayanır (Özdemir, 2010: 326).

- **Temel Araç Olarak Araştırmacı:** Bu analizde en önemli rol; araştırmacının bahsedilen sosyal gerçekliğin içerisindeki saklı bilgi ve araştırma sürecinde topladığı verilerin analizi için keşfe çıkmasıdır (Özdemir, 2010: 326). Nitel araştırma, araştırmacıyı dünyanın merkezine oturtan, yorumlama özgürlüğü veren dinamik bir yöntemdir (Merriam, 2015: 13). Dolayısıyla nitel araştırma raporunun subjektif bir yapıya sahip olması beklenir. İnsanların yaptıkları ile söyledikleri her durumda tutarlılık göstermeyebilir ya da bilinçli olarak gizlemekten yana olabilirler; bir anket formunda araştırmacının likert şıklar şeklinde belirlediği sorular ile aynı konudaki açık uçlu soruların anket sonuçları arasında farklılıklar söz konusu olabilir. Nitel araştırmacı, tam da burada insanları belirli kalıplara sokup standardize etmeden, olguları kendine özgü yorumlamasıyla ön plana çıkmaktadır. Bu yüzden, araştırmacının, araştırma sürecinde tarafsız kalması beklenemez. Araştırmacı deneklerle yakından ilgilenir ve ayrıntıları yakalamaya çalışır. Nitel araştırmanın temeli deneklerin; algı, tecrübelerine ve değerlendirmelerine dayanır. Araştırmacı ise onları doğal ortamında gözler, deneyimlerini empati kurarak yaşar. (İslamoğlu, 2009: 180-181).

Anlama üzerine kurulu bu düzenin veri toplama ve analizinde, en hızlı tepki verebilen, adapte olan, iletişim ağı kuvvetli olan, sürece dair açıklamada bulunan ve tüm bunların kontrolünü sağlayabilen araştırmacının kendisidir (Merriam, 2015: 15-16).

- **Zengin Betimlemeler:** Nicel analizde olduğu gibi rakamlar ile sonuca bağlanan teoriler değil; genellikle kelimeler ile görselliği canlandıran hatta resim video e-posta gibi görüşmelerden elde edilen kesitler birleştirilerek teori elde etme söz konusudur (Merriam, 2015: 15-16).

Genel olarak; nitel araştırma, iş ya da yaşamı sorgulayan bir duruş sergilemektedir. Değişkenler belirsizdir ve bu araştırmacıyı tedirgin etmemelidir. İyi gözlem yapabilmek için uygulamalarla gelişime ihtiyaç duyulmaktadır (Merriam, 2015: 16-17). Niteliksel ve üzerine yorum katılabilecek açık uçlu sorular ile veri toplanmalıdır. Parçalardan bütüne varılmalıdır. Betimsel bir araştırma tekniği olduğundan daha özgün bir yapıyı gerektirir (Punch, 2005:60).

2.2.2. Nitel Araştırmada Örneklem Seçimi

Nitel araştırmada örneklem seçimi tesadüfi değildir. Bir amaca yöneliktir (Merriam, 2015: 16). Bu amaç ise; araştırmanın konusunu oluşturan kişi ya da olay hakkında derinlemesine bilgi elde etmektir (Özdemir, 2010: 327). Bilgi edinmek için tesadüfi olmayan örnekleme türleri ise; kolayda örnekleme, kasti örnekleme, kota örnekleme ve kartopu örnekleme olarak çeşitlendirilmiştir. (Coşkun, ve diğ., 2015: 141). Nitel araştırmalarda nicel örnekleme türleri de kullanabilir ancak amaca yönelik örnekleme nitel araştırmada daha çok tercih edilmektedir (İslamoğlu, 2009: 183).

2.2.3. Nitel Araştırmada Veri Toplama Teknikleri

Örneklem seçiminin ardından veri toplama aşamasına geçilmektedir. Temel veri toplama yöntemleri; gözlem, derinlemesine görüşme, odak gruplar ve doküman (içerik) inceleme olarak ayrılmaktadır (Demir, 2009: 290).

a. Gözlem

Araştırmacının belli bir olay, nesne, kişi ya da durumu inceleyerek belirlediği amaçlar doğrultusunda sistematik bir şekilde bilgi toplama ve kaydetme yöntemidir (Baş ve Akturan, 2008:99). Katılımcıların yapmayı düşündüklerini veya akıllarında kalanı değil, doğrudan ne yaptıklarını kayda almaktadır (Burns ve Bush, 2015: 122). Araştırmacı davranış

veya olguyu kaydetmek için gözlem esnasında notlar alarak, gözden kaçırabileceği detaylar için de ses kayıtları, video-fotoğraf gibi araçları kullanmaktadır (İslamoğlu, 2009: 105).

Hızlı bilgi toplanabilen ve doğrulunun seviyesi yüksek, uygulaması kolay ve düşük maliyetli bir yapıya sahip olması gözlemin özelliklerindendir (İslamoğlu, 2009: 105). Ancak olayın detaylarını yakalamak kolay olmamaktadır, insanların gözlemlendiğini anladıkları durumlarda davranışların doğallığı yitirilebilmektedir (Gürsaka, 2001:123).

Gözlem, diğer veri toplama yöntemleri ile aynı araştırma içinde birlikte kullanılabilir ve tam tanımlanmamış fenomenler için seçilebilecek stratejik bir yöntemdir. Bir başka deyişle bir araştırmaya öncülük edebilir. Örneğin; araştırmacı, stratejik hareket ederek; önce gözlem yapıp ardından görüşme yöntemi ile sorularına yanıt bulabilir (Merriam, 2015: 113). Ayrıca gözlem, görüşmede sorulan sorular üzerine cevaplayıcının konuşmak istemediği konuları, gizlilikleri veya hatırlamadıklarını ortaya çıkarmak için de tercih edilebilir bir yöntemdir (İslamoğlu, 2009: 105).

Gözlem tekniğinin iki tarafı vardır; gözlemci ve gözlenen olmak üzere (Baş ve Akturan, 2008:99). Gözlemin iki türü vardır. Bunlar (Punch, 2005:178):

1) Katılımlı Gözlem: Gözlemcinin kimliğini gizleyerek, gözlemlemek istediği topluma o grubun üyesi gibi katılmasıdır.

2) Katılımsız Gözlem: Gözlemcinin gözlemlemek istediği gruba dahil olmadan, gözlem sürecini dışarıdan yürütmesidir.

b. Derinlemesine Görüşme (Mülakat)

Derinlemesine görüşme, görüşmecinin belirlediği amaçlar doğrultusunda katılımcıya, araştırma yapılan konuyla ilgili görüş ve düşünceleri hakkında sorular sorarak olayı aydınlatacak bilgiler toplamasıdır (Aziz, 2017: 86). Gözlem yapılamayan durumlarda kullanılan bir yöntemdir. İnsanların yaşama yükledikleri anlamları çözümlemek için gözlem

yeterli değildir ve merak edilenlerin diyalog kurarak giderilmesi gerekmektedir (Demir, 2009:291). Tekrar yaşanması mümkün olmayan olaylar bu yöntem ile açığa çıkarılabilir (Baş ve Akturan, 2008:114-115).

Derinlemesine görüşme, katılımcının bakış açısını keşfetmeye odaklıdır ve araştırmanın kaynağını bu keşif oluşturacaktır. Bunun için araştırma konusu ile ilgili katılımcının bilgi sahibi olması gerekmektedir. Aynı zamanda soruları yöneltecek olan görüşmecinin de görüşme ile ilgili teknik bilgi ve beceriye sahip olması şarttır (Gürsaka, 2001:167).

Derinlemesine görüşme sürecinde görüşmecinin sabırlı ve iyi bir dinleyici olarak katılımcıya karşı esnek olması, kendini tanıtmayı ve araştırmanın amacını belirtmesi gerekmektedir. Genel sorulardan başlayarak görüşmenin ilerleyen zamanlarında özel sorulara inmelidir ve gerekirse görüşmeye ara verilmelidir (Baş ve Akturan, 2008:114-115). Görüşmelerde not almanın yanında katılımcının da izniyle görüşme kayıt altına alınabilir. Hatta günümüzde derinlemesine mülakatlar telefon ile yapılabilmekte (TDM) ve web aracılığıyla da görseller eklenebilmektedir (Web-TDM). Derinlemesine mülakatlar, açık uçlu sorularla donatılmış olmasından dolayı çok daha açıklayıcıdır. Ancak maliyeti yüksektir. (Burns ve Bush, 2015: 130).

Derinlemesine görüşme analizi, odak grup görüşmelerinin raporları ile benzerlik göstermektedir. Araştırmacının, farklı görüşmelerin tekrar edilen ortak yanlarını saptayıp, düşüncelerin anlamlı farklılıklarını da dikkate alarak yorumlayabilmesi için iyi bir analist olması gerekir (Burns ve Bush, 2015: 130). Derinlemesine görüşme yönteminin analiz basamaklarından ilki; elde edilen verileri farklı alt konu başlıklarına ayırmak, ikincisi; konuları özelliklere göre etiketlemek üçüncüsü; bulguları tanımlayıp yorumlamaktır. Tüm cevapların belirli özelliklere göre sınıflandırılması, değişkenlerin araştırma üzerindeki

etkilerinin ortaya çıkmasına ve farklı yönlerin incelenmesine yardımcı olmaktadır (Baş ve Akturan, 2008:116).

c. Odak Gruplar

Soysal bilimler pazarlama araştırmaları için 20. yüzyılın ortalarında sosyolog Robert K. Metron tarafından kullanılmaya başlanan bu yöntem, ürünler üzerinde tüketici eğilimlerini ölçmeyi amaçlamıştır (Merriam, 2015: 91). Günümüzde ise iletişim, politika, psikoloji, eğitim, sağlık bilimleri ve antropoloji gibi birçok alana yayılmış durumdadır (Burns ve Bush, 2015: 123).

Odak grup görüşmeleri; araştırma problemi karşısında bir grup insanın moderatör (yönetici) tarafından yönlendirilerek anlık gelişen ve yapılandırılmış tartışmalar doğrultusunda bilgi toplamayı amaçlayan tekniktir (Gürsaka1, 2001:128). Bir başka deyişle odak grup görüşmeleri; bazı ortak özelliklere sahip, seçilen konuya hakim uygun katılımcıların belirlendiği; moderatör tarafından konunun ana hatlarının çizilip, sorulacak soruların mantıksal sıralamasının yapıldığı ve bu soruların yanıtlarının katılımcılar arasında tartışıldığı bir süreçtir (Demir, 2009:308). Bu gruplar genellikle 6-12 kişiden oluşur ve görüşme yaklaşık 2 saat sürer (Burns ve Bush, 2015: 127). Bu süreç etkileşimi kuvvetlendirecek uygun zaman ve mekanda gerçekleşmelidir. Moderatörün grubu teşvik edebilmesi için eğitilmiş ve tecrübeli olması gerekmektedir. Katılımcılara cesaret verecek, araştırma konusuna odaklanmalarına yardımcı olacak, iletişimi güçlü kişiler moderatörlüğün sorumluluğunu üstlenebilecek kişilerdir (Gürsaka1, 2001:128). Burada katılımcıların, fikirlerinin aynı olması ya da tamamen zıt olması beklenmez. Yani grupta hem homojen katılımcı hem de heterojen katılımcı bulunabilir. Tartışmanın amacı geniş yelpazeli içerik oluşturmak, farklı bakış açılarını yakalamak ve yeni fikirler elde edebilmektir. (Baş ve Akturan, 2008:119-103). Genellikle pazarlama araştırması için faydalı bu teknik; maliyeti, anket gibi nicel veri toplama tekniklerinden daha düşük, hızlı sonuç alınabilen, pazarlama

yöneticilerinin pazarı kontrolünde etkin olan bir veri toplama tekniğidir. Ancak odak grup görüşme sonuçları nitel olduğu için genel bir anakütleyi temsil edememektedir (Burns ve Bush, 2015: 129).

Odak grup görüşmelerinin analizinde; katılımcıların görüşleri kategorize edilerek, tüm grubun her bir kategori için aynı görüşü paylaşma derecesinin raporlanmasına hassasiyet gösterilmelidir. Araştırmada ortaya çıkan temalar ve katılımcıların farklı fikir ve düşünceleri analiz edilerek nitel raporlar haline getirilir (Burns ve Bush, 2015: 124). Bu araştırma sürecinde kelimelere çok dikkat edilir; katılımcının kelimelere vurgusu, beden dili, kelimeler üzerindeki netliği gibi faktörler incelenir. Veri analizinde yorumların sık tekrar edilmesi önemlidir; benzer yorumun kaç farklı kişi tarafından yapıldığı da analizin en önemli parçasıdır (Baş ve Akturan, 2008:108-109).

d. Doküman (İçerik) İnceleme

Gözlem ve görüşmenin yapılamayacağı durumlarda (tarih, arkeoloji, siyaset bilimi vb.) araştırmaya yazılı, görsel, dijital ve fiziksel materyallerin dahil edildiği veri toplama kaynağıdır (İslamoğlu, 2009: 188). Dokümanlar, araştırmacının bilgi-beceri ve hayal dünyasını genişletebilen bir bilgi kaynağıdır. Bu dokümanlara örnek verilecek olursa; mektuplar, gazeteler, resmi kayıtlar, otobiyografiler, fotoğraf, video ve film gibi fiziki kaynaklardır (Merriam, 2015: 131-132). Belgelerin, araştırmanın yönünün doğruluğu için tarafsız olması gerekmektedir. Dokümanlar, araştırmacı tarafından yorumlanarak analiz edilir (Merriam, 2015: 146-147).

Dokümanlar; araştırmaya konu olmayı amaçlamayan ve araştırma sürecinden etkilenmeyen, çoğu zaman kendiliğinden oluşan hatta; basit yazışmalar, teknik ve günlük raporlardan meydana gelebilen materyallerdir. Bu yüzden araştırma için kullanıma hazır değildir. Araştırmacı bu verileri inceleyerek problemi çözmeye çalışır. Araştırmacının vaktini

alabilir ancak maliyeti düşük bir veri toplama yöntemidir. Belgeler, teori inşa etmede faydalı kaynaklardır ve kıyaslama yaparak analize imkan tanır. Nesnel ve istikrarlı olması da belgelerin özelliklerindendir (Merriam, 2015: 146-147).

Araştırma sürecinde verilerin kopyalanarak yedeklenmesi ve bu süreç için ulaşım kolay hale getirilmesi gerekmektedir. Gerekli yerlerden kullanım izni alınmalıdır. Dokümanlar, araştırmayı doğrudan etkileyeceğinden doğruluğu, orijinalliyi ve güvenilirliğiyle ilgili net bilgi sahibi olunması şarttır. Elde edilen belgelerin birinci elden mi ikinci elden mi elde edildiği bilinmelidir. Günümüzde e-posta, bloglar vb. elektronik veri kaynakları da bilgi edinme açısından hem rutin kaynaklara hem de geçmiş kaynaklara esnek ve kolay ulaşım sağladığından araştırmacılar tarafından en çok tercih edilen nitel veri toplama tekniğidir (Baş ve Akturan, 2008:119-120).

Dokümanların incelenmesi ve anlaşılması araştırma süreci için en önemli faktörlerdir. Belgelerin, araştırmacı tarafından sözel ifadelerle yansıtılması gerektiğinden araştırmacının, yorumlayıcı içerik analizi yapabilmesi gerekmektedir (Baş ve Akturan, 2008:119-120). İçerik analizi, bu bölümün üçüncü başlığında daha detaylı bir biçimde ele alınacaktır.

2.2.4. Nitel Araştırma Teknikleri

Sekiz farklı nitel araştırma tekniğinin ele alındığı bu bölümde; temel nitel araştırma, fenomenoloji, etnografi, gömülü teori, eleştirel nitel araştırma, öyküsel analiz ve durum (örnek olay) çalışması kapsamlı bir biçimde ifade edilmiştir.

Temel Nitel Araştırma:

Nitel araştırmada öncelikle belirlenmesi gereken teorik çerçevedir. Ne tür sorulara cevap arandığını, hangi dokümanların yararlı olacağını ve neyin gözlemlenmesi gerektiğini belirleyecek olan teorik çerçevedir. Bu çerçevenin belirlenmesinin ardından aşağıda

açıklanacak olan araştırma teknikleri kullanılmadan da genelleyici bir nitel araştırma yapılabilir. Tüm yoruma dayalı araştırma türleri temel nitel araştırma olarak adlandırılabilir (Merriam, 2015:24).

Fenomenoloji:

Fenomenoloji, olgu ve olayların varoluşunu inceleyip, tanımlayan bir nitel analiz yöntemidir. Fenomenolojik yaklaşım, yoğun insan deneyimlerini ve duygularını inceler (Merriam, 2015:24). Filozof Edmund Husserl'in yirminci yüzyılda geliştirdiği bir yöntemdir. Temeli bireysel tecrübeye dayanan bu yöntemde tek bir gerçek yoktur. Gerçeklik subjektiftir; kişisel algılara ve zamana göre değişiklik gösterebilir (Baş ve Akturan, 2008:83). Örneğin, bir romanın her okuyucuya farklı anlamlar kazandırması, insanların olayları kendi yaşamına ve algısına uyarlayıp; roman karakterlerini farklı benimsemesi ve bunu çevresine aktarması kişilerde özlüğün ispatıdır. Hatta aynı kişinin bir romanı farklı zaman dilimlerinde okuması sonucunda dahi farklılıklar izlenebilir. Bu da fenomenolojinin aradığı gerçeğin değişken olduğunu ve tek olmadığını göstermektedir (Baş ve Akturan, 2008:89-90).

Fenomenolojik araştırmada; araştırma konusunu, araştırma yapılan olgunun kendisi oluşturur. Görüşme, bu araştırma için uygun bir veri toplama tekniğidir. Bu yaklaşımda çok kişi ile görüşme yapmak fazla bilgi toplamak anlamına gelmemektedir, önemli olan işe yarar bilgi toplamaktır. Amaçlı örnekleme stratejisine sahip olduğu için örneklem tesadüfi değildir (Baş ve Akturan, 2008:89-90). Bu analiz yönteminde katılımcının anlatımlarından ortaya çıkan eş anlamlar ve sıklıklardan ziyade anlatılanın önemine dikkat çekilir (Baş ve Akturan, 2008: 93).

Fenomenolojinin amaçları; anlayışlar elde etmek, bu anlayışların derinine inerek tecrübelerle ilişkin kavrayış sağlamak, katılımcıları aynı küme içerisine koymak yerine farklı deneyimleri ayraç içine alarak bireysellik veya özlük sunmaktır. Tahmin yürütücü değil

tanımlayıcı bir analiz türüdür. Tecrübeyi yaşamış ya da yaşayan kişilerden elde etmek gerekmektedir. Fenomenologların yapması gereken; “Yaşanan olayın altında ne yatıyor?” sorusuna yanıt aramak ve bulguları betimlemektir (Baş ve Akturan, 2008:83).

Etnografi:

Etnografik (ethnographic) araştırma, antropoloji biliminin alt sistemidir. Belirli bir toplumun kültürünü, özelliklerini, davranışlarını ve buna benzer unsurlarını tanımlayıcı bir araştırmadır. “Ethno” insan, “graphy” çalışma anlamlarını taşır. Antropolojist, insanların yaşamlarındaki duygu, düşünce ve tepkilerini; insan davranışı ile ilgili somut bilgiler elde edebilmek için tanımlar (Burns ve Bush, 2015: 133). Etnografik araştırmalarda en çok tercih edilen veri toplama tekniği katılımcı gözlem tekniğidir ve dolayısıyla birincil veri kaynağını oluşturur. (Merriam, 2015: 27). Nitel saha araştırması olan etnografik araştırmada; araştırmacılar, ilgili sosyal ortamın içine girerek, grup üyeleriyle doğrudan ilişki kurup bu süreç boyunca onların yaşamlarına dahil olurlar. Böylece araştırmacı kendi bakış açısıyla sosyal ve kültürel farklılıkları analiz edebilmektedir (Punch, 2005:153).

Etnografik araştırmanın amacı; fenomenolojik araştırmadaki tecrübenin subjektifliği yanı sıra bu tecrübenin kültürel öneminin karşılaştırılıp, açıklanmasıdır. Kişilerin söyledikleri ile yaptıkları her zaman tutarlı olmamaktadır. Etnografik araştırmanın bir diğer amacı, insan davranışlarının değişkenliğini olduğu gibi ele almaktır (Baş ve Akturan, 2008: 43-44).

Etnografik analiz içerik analizi ile yakından ilgilidir. Bu analiz sürecinde elde edilen verilerin davranışı ne derece temsil ettiği devamlı incelenmektedir. Veri toplama ve yorumlama süreç içerisinde aynı anda yapılabilmektedir. Analiz süreci, aşağıdaki sırayı takip ederek gerçekleşir (Baş ve Akturan, 2008: 50-51):

- Verilerin tanımlanması,

- Verilerin isimlendirilmesi,
- Verilerin kategorize edilerek benzerlik ve farklılıklarının karşılaştırılması,
- Tablo oluşturarak yorumlama yapılması.

Antropologlar, önceden hazırlanmış olan kategori taslaklarını verilerin düzenlenmesinde ve analizinde kullanmaktadır. Bununla ilgili Lofland ve Lofland (1995) aşağıdaki dört ana kategoriyi oluşturmuştur (Merriam, 2015: 192):

- (1) Ekonomi
- (2) Demografik değişkenler (cinsiyet, ırk vb.)
- (3) Temel kuramlar (aile, eğitim, sağlık vb.)
- (4) Çevre (doğal ve yapılandırılmış)

Toplunun yapısı ve kültürü ile ilgili bu terimsel kategoriler dışında araştırmacılar kendi kategorilerini de oluşturabilirler. Taslaktaki değişkenler birbiriyle ilişkili ise tipoloji oluşturmaya yardımcı olacaktır. Sonuç olarak araştırmacı hazır kalıp kategori taslağının yanı sıra kendi hazırlayacağı bir sınıflandırma ile de karşılaştırma ve yorumlama yapabilir. Bu durum çalışmanın amacına ve seyrine ve elde edilmesi beklenen hipoteze bağlı olarak değişiklik gösterebilir (Merriam, 2015: 29).

Gömülü Teori:

1967 yılında sosyolog olan Glaser ve Strauss'un *Gömülü Teorinin Keşfi* başlığı altında sunduğu bu teori bir araştırma yöntemi olarak kabul edilmiştir. Araştırmacı diğer yöntemlerde olduğu gibi tümevarımsal bir yol izler. Bu araştırmadan elde edilecek teori, veride gömülü veya örtük olan teoridir (Merriam, 2015: 29). Yani teorinin çıkış noktası toplanan verilerdir (Baş ve Akturan, 2008: 63). Gömülü teori, gerçekliğin zamanla değiştiğini öne sürer ve nasıl değiştiğini takip edebilme imkanı verir (Merriam, 2015: 29).

Gömülü teoride örneklem tesadüfi değildir (Baş ve Akturan, 2008: 72). Bütünleşik bir yaklaşıma sahiptir yer, zaman ve kişiler teori ortaya çıkarmada girdi olarak kullanılır. (Baş ve Akturan, 2008: 66).

Gömülü teoride veri toplamak; görüşmeler, gözlemler ve dokümanlarla mümkündür ve birden çok teknik kullanılabilir. Ancak araştırma sürecinde kendi prosedürlerine bağlı kalır. Analizci, verileri katılımcı olarak toplar, kodlar ve analiz edip ortaya çıkan teorik örneklemeyi tanımlar (Merriam, 2015: 29). Bu tanımlama sürecinde araştırmacının; bilgisini ve keşfettiklerini ayırt etmesi, duyarlı olması ve sürece odaklanması gerekmektedir (Baş ve Akturan, 2008: 71). Çalışmayı en iyi şekilde sonlandırmak için gerekli tüm verileri nerede, nasıl bulacağını bilmelidir. Veriler kategorize edilir ve bu kategorilerin aralarındaki benzerlik ve farklılıkların tespit edilmesi için sürekli karşılaştırma metodu kullanılır. Birbirine yakın boyutlarda kategorize edilen veriler isimlendirilir. Bu analiz türünde ki amaç; kategorilere ayrılmış değişken verileri, sürekli sorgulayarak analiz etmek ve bu kategorilerin birbiri ile ilişkilendirildiği süreç sonucunda gömülü teoriyi ortaya çıkarmaktır (Merriam, 2015: 30).

Teori geliştirmek, herhangi bir teorinin analiz edilmesinden daha zor ve kapsamlıdır (Baş ve Akturan, 2008: 65). Dolayısıyla gömülü teorinin diğer nitel araştırma yöntemlerinden farkı araştırmadan tüzel teori elde etmeyi amaç edinmesidir. Sabit karşılaştırma metodunda veri analizinin, bir teoriyle sonuçlandırılması beklenmez yalnızca tüzel teori sonuçları gömülü teori çalışması olarak kabul edilir. Tüzel teori, çekirdek kategorinin tanımlanmasıdır. Çekirdek kategori ise tüm kategorilerin bağlandığı ana bileşendir (Merriam, 2015: 30). Çekirdek kategoriye ulaşmak için veriler üzerinden yapılacak olan kodlama işlemine ihtiyaç duyulmaktadır. Kodlama, verileri dağınık ve kafa karıştırıcı olmaktan kurtarır. Araştırma sürecinde not edilen kısa tanımlayıcılara kod adı verilir. Sırasıyla dört tür kodlama yapılır. Bunlar (Baş ve Akturan, 2008: 74-77):

1. Açık Kodlama: Her kelime ve cümlenin önemi aynıdır ve detaylı bir şekilde incelenir. Anlamlar en küçük parçalar halinde kodlanmaktadır.

2. Aksiyal Kodlama: Açık kodlamanın ardından, oluşturulan kategoriler ve özellikleri arasında ilişki tespiti yapılır.

3. Seçmeli Kodlama: Analiz sürecinde diğer kategorilerle bağlantı gücü en yüksek kategori, çekirdek kategori olarak seçilir ve diğer kategoriler ile ilişkilendirilir.

4. Kilit Nokta Kodlama: Elle tutulur kavramlar oluşturulup, sınıflandırılarak kategoriler, analiz için kullanıma hazır hale getirilir.

Analiz sürecinin sonunda bu kavramlar arasında bağlantı bulunmasıyla çalışan teori elde edilmiş olur. Çalışan teori ise; teorinin olguyu açıklayabilir olması ve olguyla ilişkili olan her olay ve davranışı tahmin etme becerisine sahip olması olarak ifade edilir. Özetle; çalışan teorinin bulunması için elde edilen teorinin test edilmesiyle analiz süreci sona erer (Baş ve Akturan, 2008:78).

Eleştirel Nitel Araştırma:

Tüm bu araştırma yöntemlerinin, araştırma ve anlama gayesinin yanında eylem araştırması olarak da adlandırılan bu eleştirel araştırmanın amacı; eleştirel yansıtma ve sorgulama yoluyla toplumu değiştirmek, güçlendirmek ve kaliteli yaşamayı arttırmaktır (Aziz, 2017:153). Eleştirel nitel araştırma, toplumun bir kısmını ya da katılımcı grubu ilgilendiren herhangi bir durumu değiştirmek ve geliştirmek için yapılan kasıtlı çalışmalardır (Berg ve Lune, 2015: 292).

Eleştirel nitel araştırma, bir grubun menfaatlerinin yukarıya taşınırken, diğer bir grubun nasıl ötekileştirildiğini incelemektedir. Bu incelemeyi de gerçekliğin ve bilginin temeli ile ilgili sorular yönelterek yapmaktadır. Özellikle cinsiyet üzerinde yapılan baskı araştırmanın çekirdeğini oluşturmuş, feminist teoriden faydalanılmıştır. Son dönemlerde

katılımcı eylem araştırmasıyla bireyler, baskının zor algılanmasından dolayı toplu eylem yolunu seçerek hayatlarını kontrol etmeye çalışmaktadır. Teori ve eylem eleştirel araştırmada iki önemli bileşendir (Merriam, 2015:33-35).

Öyküsel Analiz:

Birinci kişiler tarafından anlatılan yaşanmış hikayelerin veri olarak kullanılmasını kapsar. Anlatılan hikayelerde dikkat edilen; hikayelerin nasıl anlatıldığı ve hikayeler anlatılırken kullanılan dildir. Bu deneyimler, araştırmanın öykü metnini oluşturmaktadır. Öykü hangi araçla (otobiyografi, mektup vb.) ifade edilirse edilsin, metni yazanın öyküyü anlamlandırmasına göre analiz edilir (Punch, 2005:213).

Hikayelerin analizi için farklı yaklaşımlar kullanılır. Her bir yaklaşım hikayenin oluşumunu, kültür yapısını ve ifade edilmesi için kullanılan araçları dikkate alır. Bu yaklaşımlardan; psikolojik, biyografik ve dilbilimsel olanlar öne çıkmaktadır. Psikolojik yaklaşım, bütünsel bir yaklaşım olmakla birlikte insana ve kişiselliğe dikkat çeken, anlam oluşturma motivasyonel, duygusal ve bilimsel boyutlarda doğrulunu ele alan bir yapıya sahiptir. Aynı zamanda biyolojik ve çevresel faktörlerin de insanların gelişimi üzerindeki etkilerini incelemektedir. Biyografik yaklaşım, insanların farklı deneyimlerine; ırkının, cinsiyetinin, aile yapısının ve hayatında bulunan diğer faktör kişilerin nasıl etki ettiğini analiz etmektedir (Merriam, 2015:31-32).

Söylem Analizi:

“Söylem, bir iletinin tüm boyutlarını, sadece iletinin içeriğini değil, onu dile getireni (kim söylüyor?), otoritesini (neye dayanarak?), dinleyici (kime söyleniyor) ve hedefini (neye ulaşmak için söyleniyor?) kapsar (Worrall, aktaran Punch, 2005:215).”

Dilbilimsel yaklaşım, diğer adıyla söylem analizi, konuşulan metne, hikayenin diline önem verir. Olayları silsile halinde sıralar ve sözcüklerin anlamlarını çözümleyerek ne olduğunu tanımlar. Böylece öykünün yapısını analiz etmiş olur (Aziz, 2017:148). Bu analiz

türü eleştirel ve feminist teori, post modernizim gibi ideolojik bakış açılarını yorumlamak içinde kullanılabilir (Merriam, 2015:193).

Durum (Örnek Olay) Çalışması:

Durum çalışması, olgu veya olayın nesnesini sınırlandırarak çalışan, belirli bir odak noktasına sahip, olgu veya olayın içerikleri arasındaki etkileşimin kesin çizgilerle belirlenmediği ve dağınık veri tabanının olduğu durumlarda tercih edilen bir araştırma yöntemidir. Durum çalışması yöntemi, bir ya da birden çok grup, toplum, kurum vb. hakkında sistematik bir araştırma ve analiz sürecinden oluşur (Coşkun, ve diğ., 2015: 311). Örneğin; bir üniversitenin herhangi bir fakültesinin eğitim seviyesi ile ilgili görüş sahibi olabilmek için o fakültenin belli bir süreyle tüm üyelerini kapsayıcı bir araştırma ve izleme yapılması bu yöntemle gerçekleştirilebilir. Burada yöneticiler, öğretim üyeleri veya öğrenciler “olay” veya “vaka” kavramını oluştururlar. Bu örnekten yola çıkarak durum çalışması sosyal süreçlerin anlaşılmasında diğer yöntemlere nazaran daha aydınlatıcı olabilmektedir (Merriam, 2015: 42).

Durumsal çalışma, sosyoloji, psikoloji, siyasal bilimler ve yönetsel çalışmalar gibi alanlarda kullanılan hem nicel hem de nitel araştırma yöntemidir. Fakat çoğunlukla nitel araştırmalar için kullanılmaktadır. Araştırmacı ne bilmek istediğine bağlı olarak sadece bir olguya veya olaya yoğunlaşıp, o olgu veya olaya dair faktörlerin etkileşimini açığa çıkarmayı amaç edinmiştir. (Merriam, 2015: 42). Durum çalışması; olayın yöntemi, geçmişi veya olayın kayıtlarıyla aynı şeyi çağrıştırmamaktadır. Bu çalışma genel olarak gelişim veya uyum sorunlarına karşı strateji oluşturmak için sosyal hizmet alanında kullanılan bir kavramdır. Araştırmacı bu yöntemde olayın içine gömülü, belirlenmesi güç değişkenleri bulmak ve eş zamanlı kontrolü sağlamak amacıyla “nasıl” ve “niye” sorularını sık sık kullanmaktadır (Merriam, 2015: 45).

Durum çalışması; planlama, bilgi toplama, toplanan bilgileri doğru biçimde uyarlama, yorumlama ve raporlama gibi basamaklardan oluşan sistematik bir yapıdır (Aytaçlı, 2012: 3). Bu yapı için ilk olarak, uygun örnek olay seçilir, seçilen örnek ile bağlantı kurulur, teorik bir çerçeve hazırlanır, sistematik olarak veriler toplandıktan sonra verilerin bütünsel betimlemesi ve analizi ile son bulmaktadır (Coşkun, ve diğ., 2015: 313-314).

Durum çalışmasında; öyküler, otobiyografiler, mektuplar, haberler vb. veri toplama yöntemlerinin hepsinden yararlanılabilir. Benzersiz ve elde edilmesi zor olan olgu veya olay için seçilen durum çalışması yönteminde, olayların değerinin belirlenmesi için deneyimin alt ve üst sınırları çizilir. Böylece ender rastlanan, açık ve sezgisel olmayan oluşumların tahmin edilmesi kolaylaştırılır. Olayların benzersiz olması, insani vakaların sınırlarını ve çeşitliliklerini anlamak için bulunmaz bir fırsattır (Merriam, 2015: 46). Oluşturulan alt ve üst sınırlardan yararlanılarak bilgiler düzenlenir, yalınlaştırılır, parçalar bütünleştirilir ve böylece veriler analiz için uygun hale gelir. Araştırmanın amacına ve derinliğine göre uygun analiz türü seçilir. Çoklu ya da karşılaştırmalı durum çalışmalarında her durum için analiz tamamlandığında çapraz durum analizi yapılır. Son olarak durum çalışmasının anlaşılır ve betimsel bir açıklamayla raporlanması gerekmektedir (Merriam, 2015: 194).

2.3. İçerik Analizi

Bu bölüme kadar nicel ve nitel araştırmalardan, özellikle nitel araştırma veri toplama teknikleri ve araştırma tekniklerinden bahsedilmiştir. İçerik analizi, yapısı gereği hemen hemen tüm nitel araştırmalarda kullanılan bir veri analizi türüdür. İkinci bölümde içerik analizinin tanımına, gelişimine, özelliklerine, amacına, tümdengelim-tümevarım yaklaşımlarıyla ilişkisine, nitel-nicel veri analizi ile ilişkisine ve analiz sürecine değinilmiştir.

2.3.1. İçerik Analizi Kavramsal ereve

İçerik analizi, çeşitli sylemlerin veya metinlerin içeriğini ve ilk etapta kendini gizleyen anlamları; sistematik, objektif ve nicel bir biçimde sınıflandırma, karşılaştırma ve yorumlama yaparak ortaya çıkarmayı amaçlayan bir metodolojidir (Demirci ve Köseli, 2009:344). Yorumlayıcı içerik analizi, seçili temaları, öznellikten uzak, nesnel bir biçimde tanımlamayı ve sylemin ilk etapta algılanan içeriği yerine örtülü içeriğini, yani metinde bireyi gizlice etkileyen öğeleri elde etmeyi hedeflemektedir (Bilgin, 2006: 1-2). Bir başka deyişle, insan davranışlarını doğrudan doğruya incelemek yerine, insanların sembolik davranışlarını veya iletişim materyallerini (kitap, dergi, makale, film vb.) zmlemeye odaklıdır (ğlmş, 1991: 213).

İçerik analizi; dokümanlar, gözlemler, video-fotoğraf-ses kayıtları ve insanların iletişim şekilleri gibi çeşitli verileri dikkatlice inceleyen, yorumlayan ve bunlardan çıkarım yapmak için kullanılan araştırma tekniğidir (Berg ve Lune, 2015: 384).

2.3.2. İçerik Analizinin Gelişimi

İçerik analizi; 20. Yüzyıl başlarında, Columbia Gazetecilik Okulu’nun gazeteleriyle ilgili yaptığı nicel analiz çalışmalarına dayansa da içerik analizini teorik olarak ele alan ilk kişi; 1. Dünya Savaşı’nın beraberinde gerçekleşen basın propagandalarını incelemek için “Propaganda Technique in the World War” adlı kitabı (1927) ele alan H. Laswell olmuştur. Laswell, siyasal sembollerin analizi ile kendini geliştirmiş ve içerik analizinde uzmanlaşarak yeni araştırmacıların da önünü açmıştır (Bilgin, 2006: 3).

1950-1960 yılları arasında içerik analizi zamanla yaygınlaşmış farklı disiplinlerde de rol almaya başlamıştır. Gazetecilik, psikoloji, sosyoloji, siyasal bilimler, etnoloji, tarih, dilbilim, psikanaliz ve psikiyatri bu disiplinlere örnek verilebilir (Bilgin, 2006: 4).

Teknolojik gelişmelere paralel olarak bilgisayarların içerik analizi için desteğinin ele alındığı il kitap “General Inquirer” olmuştur (1966). Siyasal bilimlerden uluslararası ilişkilerle ilgili, klinik psikolojiden de intihara aday kişilerin mektup özellikleriyle ilgili yapılan bilgisayar ortamındaki analizler bu kitaptan alınan örneklerdir. Özellikle sosyal, politik, ekonomik, klinik ve tarih alanlarında içerik analizine ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Sosyo-politik alanda yapılan çalışmalara propaganda analizi ve toplumların kendini gerçekleştirme ihtiyacının incelenmesi örnek verilebilir. Ekonomik alanda yapılan çalışmalara işletmelerde yapısal analizler ve satın alma davranışlarının incelenmesi, tarih alanında yapılan çalışmalara tarihçi ve edebiyatçıların doküman incelemeleri, psikolojik ihtiyaçlar alanında yapılan çalışmalara ise düşmanlık-kaygı ve kişilik analizi gibi çalışmalar örnek teşkil etmektedir (Bilgin, 2006: 5-7).

Hissedilen ihtiyaca göre modern içerik analizi, araştırmacılar tarafından günümüz teknolojisine uyarlanmış programların da katkısıyla eğitim, işletme, sanat ve medya iletişimi (TV, sinema, süreli dergiler, gazeteler vb.) gibi birçok alanda yaygın olarak kullanılmaktadır (Merriam, 2015: 196).

2.3.3. İçerik Analizinde Amaç

İçerik analizinde amaç; mekanların, olayların, anlamların anahtar kelime olarak yer aldığı, ruhsal evreni keşfetmektir. Bu keşif kategori oluşturma, örneklem seçme, veri toplama-kodlama, veri analizi yapma ve yorumlama gibi bir süreci kapsamaktadır (Merriam, 2015: 196).

Araştırmacı bir hipotezi test etmek isterse tümdengelimci, verilerden yola çıkarak bir teori elde etmek isterse de tümevarımsal yaklaşımı tercih etmelidir. İçerik analizinde bu iki yaklaşım birbirleri ile etkileşimdedir ve araştırmacının amacına göre değişiklik gösterebilir (Coşkun, ve diğ., 2015: 328).

İçerik analizi yapacak araştırmacı, veriler üzerinde hummalı bir çalışma yapan dedektife benzetilmektedir. Bir taraftan incelediklerini anlama, diğer taraftan anladığını ispatlama çabasıdır. Araştırmacının, içerik analizinde bulgularının, kesinlik kazanması için; kendi bulgularının gerçek içerik olup olmadığına, bulgularının diğer araştırmacı veya okuyucular için de geçerli olup olmadığına bakarak kontrol etmesi gerekir (Bilgin, 2006: 8). Yani içerik analizi sistematik olmasının yanı sıra nesnel ve genel olma özelliklerini de taşımalıdır (Öğülmüş, 1991: 216).

2.3.4. İçerik Analizinin Nitel ve Nicel Ayrımındaki Yeri

İçerik analizinde en mühim kaygı; frekans ölçümü, mesaj çeşitleri ve hipotezlerin ispatıdır. Ölçüm, içerik analizi için önemlidir ancak burada kastedilen yalnızca teorik ispat değil, anlam ilişkisini ispat etmektir. İçerik analizi sabit bir anlayışa karşı analitik ve sistematik olabilmektedir (Merriam, 2015: 144).

İçerik analizinin nicel mi, nitel mi olduğuyla alakalı birçok tartışma öne sürülmüştür. Ancak nicel ve nitel birbirine zıt değildir. Toplanan veriler nitel olarak analiz edilse de içerik analizinin temelini nicel analiz oluşturmaktadır. Sözel değerler rakamsal olarak kodlanır. Bir başka deyişle konuşma kalıplarının çeşitliliğini ve kullanım sıklığını tespit etmeye yoğunlaşırken nicel analizden yararlanır. Ardından yapılan içerik bulgularını anlamlandırma süreci ise nitel analizin sınırlarına girmektedir (Bilgin, 2006: 11). Dolayısıyla içerik analizi nicel ve nitel veri analizin her ikisini de içinde barındırmaktadır (Demirci ve Köseli, 2009:350).

2.3.5. İçerik Analizi Süreci

Araştırmacı, en başında araştırma hedeflerini belirlemeli ve analiz yapılacak konuyu sınırlandırmalıdır. İkinci aşamada inceleyeceği örnekleme oluşturmalıdır. Bu herhangi bir film, öykü, gazete veya dergi gibi iletişim araçlarından seçilebilir. Örneklem, içerik

analizinin amacına göre belirlenmektedir. Örneğin; bir şiir kitabının içerik analizine tabi tutulabileceği gibi bu şiir kitabının içerisinde tek bir şiir de bir örneklem oluşturulabilir. Üçüncü aşamada örneklemin kayıt birimleri belirlenir. Yani kategoriler oluşturulur, bu kategorilerin frekansları nicel olarak belirlenir, kategorilerin birbirleri ile olan ilişkileri çözümlenir. En son aşamada ise tüm bunları değerlendirerek çıkarsama ve yorumlama yapılmaktadır (Bilgin, 2006: 11).

2.3.5.1. Analitik Betimleme

İçerik analizinde öncelikle araştırmanın temelini oluşturan bütün metinlere veya verilere uygulanacak bir kategori sistemi oluşturmak gerekmektedir (Demirci ve Köseli, 2009: 353). Kategori işlemi öğelerin tek tek belli gruplara dağıtılarak ayırt edilmesini sağlamaktadır. Bir başka deyişle kategorisel analiz belli bir mesajın ilk olarak birimlere bölünüp, bu birimlerin de belli kriterlere göre gruplanmasıdır. İlgilenilen mesaja göre çeşitli boyutlara dayandırılabilir (Punch, 2005:194).

Araştırmacılar daha önceden geliştirilmiş halihazırda kategoriler kullanılabilir fakat kategoriler her araştırmacının teorik bilgisine ve araştırmanın amacına göre değişiklik gösterecektir. Dolayısıyla kategori sistemi standart değildir. Ancak kategorilerin saptanmasında bazı ortak tekniklerin varlığından söz edilebilir. Bunlar (Bilgin, 2006: 13):

- Kategoriler homojen olmalıdır,
- Bütünsellik taşınmalıdır,
- Ayırt edici olmalıdır,
- Objektif olmalıdır,
- Amaca uygun ve anlamlı olmalıdır.

Araştırmanın amacına göre metinlerin içeriklerinin tespit edilmesine ve anlamlandırılmasına yardımcı olan adım kodlamadır (Demirci ve Köseli, 2009: 355). Kayıt

birimlerinin belirlenmesinde kodlama bir sözlük işlevi görmektedir. Kodlanacak analiz öğelerini; kelime, kelime grubu veya ifade, cümle, paragraf, tema, kişi ve içerik olarak sıralayabiliriz. (Baş ve Akturan, 2008: 122-123). Öğelerin anlamı üzerinde işlem yaparak kodlama gerçekleştirilir. Bu işlem kategorilerin saptanmasıyla başlar (Bilgin, 2006: 18). Ardından frekans analizi yapılarak kodlanan verilerin oransal ve sayısal olarak tekrar etme sıklıkları bulunur (Demirci ve Köseli, 2009: 357).

Örneğin; mesajın yönü, taşıdığı değer, kişileri betimlemede kullanılan özellikler, olayın yeri, zamanı, mesajın sentaksı, söylenme tarzı vb. boyutlar kategorize etmede esas alınabilir. Kategorilerin belirlenmesinin ardından kodlama işlemi yapılarak öğeler gruplara yerleştirilir ve anlam birimlerinin frekansları tespit edilir (Bilgin, 2006: 19). Frekans analizi, birim veya öğelerin görünme sıklığını sayısal olarak ölçmektedir. Böylece öğeler, taşıdığı öneme göre sıralanarak, kullanım sıklığına dayalı bir sınıflama yapılmaktadır (Bilgin, 2006: 18).

2.3.5.2. Çıkarım

Araştırmacı, tümdengelim yaklaşımı ile çıkarsama yaparak analiz süreci içinde iletişimin tüm objeleri hakkında bilgi sahibi olabilir. Dolayısıyla çıkarsama; alıcı, verici, mesaj ve kanal üzerine odaklanan bir yordama işlemidir. Örneğin bir insanın söylediklerinden hareketle, gerçekte ne söylemek istediği, o insanın kaygıları, değerleri, inançları, yargıları ve buna benzer durumlar tahmin edilebilir. İçerik analizinde yordama, gözlenen sonuçlardan yola çıkarak olaya etki eden ve sebep olanların keşfedilmesidir. İçerik analizi; insanların iletişiminde ki sözcük birimlerine, beraber görünen kelimelere, sessel farklılıklara, sentaks yapılarına, duraksamalara, hatalara, vücut diline vb. durumlara bakılarak; insanların zekasına, kaygı düzeyine, etnik yapısına, tutumlarına, güdülerine, dildeki alışkanlıklarına iletişim gücüne vb. değişkenlere ulaşmayı sağlamaktadır (Bilgin, 2006: 14-15). Bununla ilgili Osgood (1954) tarafından ortaya atılan değerlendirici analiz tekniği mevcuttur. Bu yöntem,

temsili dil anlayışına dayanmaktadır. Verici hakkında ki bilgilere onun kullandığı dilin ve mesajının analizi yapılarak ulaşılabilmektedir. Mesaj kaynağının sözleri analiz edilerek, tutumların yönü (“+” ve “-” şeklinde) ve yoğunluğu (tutum düzeyi) belirlenmektedir (Bilgin, 2006: 20).

İçerik analizini ilgilendiren bir diğer çalışma Osgood (1959) tarafından geliştirilen olumsuzluk ya da ilişki analizi tekniğidir. Bu yöntemde ise frekans analizinde olduğu gibi hangi ögenin kaç kez görüldüğüne değil, hangi ögenin neyle beraber görüldüğüne ve ögeler arasındaki ilişkiye bakılmaktadır. Burada birlikte görülme frekansları hesaplanarak ilişki matrisi üzerinde gösterilir ve birlikte görünenlerin tesadüf yüzdesi karşılaştırılır. Böylece araştırmacı buradan çıkan sonuçlara göre yorumlarda bulunmaktadır (Bilgin, 2006: 22-23).

2.3.5.3. Güvenilirlik ve Geçerlilik

İçerik analizinin nesnel olması gerekmektedir. Bu özellik güvenilirlik açısından önem taşımaktadır (Öğülmüş, 1991: 226). Başka araştırmacıların çalışma bulgularını incelemesi sonucu içerik analizinin güvenilirliği ve geçerliliği tespit edilebilir. İçerik analizi tekniklerinden kodlama ve kategorilerin güvenilirliğini, kodlayıcıların aynı ögeyi aynı şekilde kodlamalarından ya da aynı kodlayıcının aynı ögeyi farklı zamanlarda dahi aynı şekilde kodlamasından anlaşılabilir (Bilgin, 2006: 16). Kategoriler ise belirsizlikten uzak ve açık-seçik olmaları, kayıt birimlerinin sınırlandırılmaları ile güvenilirlik kazanır (Öğülmüş, 1991: 227).

İçerik analizinde geçerlilik sağlayabilmek için de amaçlar ile bu amaçları gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında uygunluk aranmaktadır. Tahmin geçerliliği, karşılaştırma geçerliliği, yorum geçerliliği ve içerik geçerliliği gibi farklı geçerlilik türlerinin varlığından söz edebiliriz. Örneğin; uyuşturucu bağımlılarının üzerinde bir içerik analizi yapılacağı varsayılarak; bağımlıların kelime hazinesine bakarak konuşma bozukluğuna dikkat

çekmek isteniliyorsa içerik geçerliliği söz konusudur. Tedavi süreci ile ilgileniliyorsa tahmin geçerliliği, bağımlı olan ve olmayanların kelime hazinesine bakılıyorsa karşılaştırma geçerliliği ve bağımlıların hafıza kapasitelerine dair yordama yapılıyorsa yorum geçerliliği söz konusu olacaktır (Bilgin, 2006: 16-17).

Bir araştırmanın geçerliliği, güvenilirliğine ve en başından belirlediği örnekleme bağlı olmaktadır. İçerik analizi için güvenilirlik ve geçerlilik araştırmanın sonucuna birebir etki edeceğinden son derece önemlidir (Öğülmüş, 1991: 227-228).

Burada içerik analizini kısaca özetlemek gerekirse; kavramların, kelimelerin, temaların ve buna benzer tüm ifadelerin aslında neyi anlatmak istediğini araştırmacının analitik gözlemine dayandırarak ortaya çıkarmaya çalışan analiz türüdür. Bu analiz sürecine, günümüz teknolojisinde kullanım alanına girmiş birçok veri analiz programı da katkıda bulunmakta ve araştırmacılara kolaylık sağlamaktadır.

İçerik analizinde; General Inquirer, VBPro, Wordsmith, Textpack, TACT – Text Analysis Computing Tools, Nudist, ATLAS.ti (Qualitative Data Analysis), EZ-Text, Kwalitan, KETS/TABARI ve CMEQ ve NVivo gibi bilgisayar programları dizayn edilmiştir (Demirci ve Köseli, 2009: 359). Bu çalışmada NVivo Nitel Veri Analizi Programı’ndan yararlanılacaktır.

2.4. CAQDAS (Bilgisayar Destekli Nitel Veri Analizi)

Nitel araştırmalar nicel araştırmalardan farklı olarak; araştırmacının, verinin içerisinde kaybolmasına neden olabilmektedir (Baş ve Akturan, 2008: 127). Çünkü nitel araştırma “nasıl?” sorusu yerine “neden?” sorusuna cevap aramaktadır. Araştırmacı, nicel araştırmada olduğu gibi elde edilen verileri rakamlar ve istatistiklerle sonuca bağlamaz (www.slideshare.net, 2018). Bu nedenle verileri düzenlemek için kartlar oluşturulmalıdır. Araştırmanın en başında belirlenen kavramsal çerçeveye göre bu kartlara, elde edilen tüm

veriler kaydedilmeli; yapılan kodlamalara, referans gösterilmeli ve bunlar sınıflandırılmalıdır. Ancak bu işlemler elle yapıldığında çok zaman alan işlemlerdir (Baş ve Akturan, 2008: 127). Burada araştırmacılar birtakım bilgisayar programlarından yararlanmaktadır. Nitel analiz yapabilen, CAQDAS (Computer Aided Qualitative Data Analysis)'in altında yer alan yazılım paketlerinden söz etmek mümkündür. Nitel veri analizi, verileri düzenlemenin yanı sıra kategorilerin hiyerarşik olarak düzenlenmesi gibi birçok alanda kolaylık sağlamaktadır. Ancak bu programlar, analizi kendi başına yapamazlar sadece araştırmacıya yardım amaçlı yapılandırılmış programlardır (Saillard, 2009: 1). Bahsi geçen CAQDAS Tablo 1'de görüldüğü gibi üç ayrı dönemden geçmiştir.

Tablo 1: CAQDAS Dönemleri

Sıra No	Kuşaklar	Teknikler	Olanaklar
1	Word işlemcisi ve seri tabanı düzenleme sistemleri	Kes ve kopyala	Veri düzenlemenin temel gereklerini sağlamada yetersiz
2	Uzmanlaşmış kodlama ve geri çağırma (code-and-retrieve) programları (1980'lerin başı)	Sofistike kes ve kopyala; İndeksleme; Memo	Yapılaşmamış metin formundaki veriyi düzenleme kabiliyeti var
3	Gelişmiş kodlama ve geri çağırma (code-and-retrieve) programları	Birlikte beliren kodları arama; Karmaşık ilişki ağları inşa etme, kategorileri, kodları, memo'ları ve metin bölümlerini ilintileme; Model inşa etme kapasitesi	Teori inşası ve hipotez testini destekliyor

Kaynak: Saillard, 2009: 2

Bu programlar yalnızca kodlama ve geri çağırma işlemlerine tabi değildir. Dolayısıyla bu alanda öne çıkan, teori inşa eden ve hipotez testini desteleyen çok daha gelişmiş işlevlere sahip birkaç programın varlığından söz edilebilir. Bunlar: ATLAS.ti, Ethnograph, HyperRESEARCH, MAX.qda. Cassandre, Trasanna ve NVivo gibi

programlardır. Bu programlar metinlerin analiz edilmesi yanı sıra görsel ve işitsel (resim, video, ses kaydı vb.) verilerin analizini de yapabilecek nitelikler taşımaktadır (Saillard, 2009: 2).

2.4.1. NVivo Programı

Nitel araştırmalar; araştırma konusuna cevaplar aramak, olguları keşfetmek gibi niteliklere sahiptir. Elde edilen görsel veya işitsel verileri sonuca bağlamak araştırmacıya zaman kaybettirmektedir. Bu nedenle ortaya çıkan nitel araştırma yazılımları, araştırmacılara; kontrol edebilme, şekillendirme ve yorumlama yapma imkanı tanımaktadır. Düşünce gücü araştırmacının kendine ait olsa da bu yazılımlar; konu tanımlama ve güçlü tespitler elde etme olanağı sağlamaktadır (www.aniegitim.com.tr, 2017).

Ülkemizde, özellikle, NVivo programı yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Uludağ Tez Merkezi, 2017). NVivo Programı, araştırmacıları nitel araştırma zorluklarından kurtarabilmektedir (Baş ve Akturan, 2008: 127). Belli başlı özellikleri şunlardır (Bazaley ve Jackson, 2015:3):

- Birden fazla veri kaynağını (video, ses , resim, web sayfaları, belgeler, notlar vb.) yönetir.
- Yapılan kodlamalar ve kategorilendirme işlemleri ile karışıklıkların önüne geçer ve fikir yönetimini sağlar.
- Veriler arasındaki ilişkinin kolaylıkla görülebilmesi için veri üzerinde sorgulama yapmaya olanak sağlar.
- Grafik ve çizelgeler ile verileri görselleştirme ve haritalaştırma imkanı tanır.
- Ve bu görsel haritalar sayesinde veri kaynaklarının fikir ve bilgi olarak aktarılmasına yani rapor edilmesine yardımcı olur.

2.4.1.1. NVivo'nun Sağladığı Olanaklar

NVivo araştırmacıya proje oluşturma, eldeki bilgilerle çalışma, bilgileri yorumlama ve bulguları paylaşma imkanı tanımaktadır.

a. Proje Oluşturma

Her araştırmacının araştırma sürecinde özgün bir tarzı vardır. NVivo, araştırmacının bir projeyi dilediği gibi yönlendirmesine ve düzenlemesine izin verir. Bir verinin ikinci kez işlenmesine ihtiyaç duyulmadığı gibi Microsoft Word belgeleri, video, resim, ses dosyaları da dahil olmak üzere geniş bir veri alanına sahiptir (Bazaley ve Jackson, 2015:3). Araştırmacı gerek duyduğunda kendi belgelerini dahi oluşturabilir. NVivo birleştirici özelliği ile farklı yer ve statüden araştırmacıların çalışmalarını bir araya getirerek, diğer projelerin kullanıma açık hale gelmesini sağlar. Böylece kopyalama ve zaman kaybı söz konusu olmamaktadır. Takım halinde gerçekleşen projeler de tanımlanabilmektedir. Global bir program olan NVivo, farklı dillerin kombine edilerek çalışma yapılmasına imkan tanır. Araştırmacı, çalışmanın veritabanını ve araştırma materyallerini bir dosya halinde saklayıp projeyi taşınabilir hale getirebilir. Veya geniş çaplı veri sahibiyse ayrı ayrı saklayarak proje ile birleştirebilir. Bir başka durum ise tüm proje materyallerinin beraber saklanmasıdır, bu materyallerin ulaşılabilirliğini sağlar (www.slideshare.net, 2018).

b. Eldeki Bilgilerle Çalışma

NVivo, belgelerin bir bölümünü döngü haline alınmasını ya da hızlı bir şekilde bölümler arasında geçiş yapılmasını sağlamaktadır. Araştırmacı kendi dosyalarını kopyalamak istediğinde, ses veya video dosyası için bir kopya oluşturarak NVivo'da diğer notlar için birtakım setler veya anahtar kelimeler oluşturabilmektedir (Bazaley ve Jackson, 2015:52). Çalışma süregelirken NVivo, önemli noktaları vurgulaması ve hızlı geri çağırma işlemlerini de yapabilmektedir. Özetlenmiş tüm bilgilerin bir arada görülmesini sağlar. Anket cevapları

gibi daha yapısal bilgiler analiz ediliyor ise, NVivo otomatik kodlama özelliklerinden yararlanılabilir. Olayların sırasını takip etmek için notlar alma, benzerlikleri bir araya toplayabilmek için bağlantılar kullanma, kolay erişim için diğer bilgilere klip ve fotoğraflar ekleme ve setlere yerleştirilmiş unsurları yeniden düzenleme imkanı sağlamaktadır (www.slideshare.net, 2018).

c. Bilgileri Yorumlama

NVivo'nun kodlama çubukları ile projeler izlenir ve önemli demografik etkenlerle karşılaştırma yapılmasına olanak sağlar. Otomatik olarak güncellenen bu kodlama çubukları projenin gelişiminin kontrolünü sağlar (Bazaley ve Jackson, 2015:73).

NVivo, kapsamlı bir araştırma aracına sahiptir. Takımlar arası çalışmalara imkan sağladığı gibi, başkalarının projelerini karşılaştırmada da kullanılabilir (Bazaley ve Jackson, 2015:281). Veri bulmak ve teorileri destekleyen veya karşısında olan delil niteliğindeki şeyleri bulmak için arama motoru kullanılabilir. Veriler saklanabilir ve sonuçlar kıyaslanabilir. Görsel veri tercihlerinde NVivo, bir model ve tablo oluşturarak ilişki ve bulguları görsel bir biçimde ortaya koyabilir. Çalışılan projeyi, bulunulan zamanda göstermek amaçlanıyorsa dinamik bir model, belirli bir zaman dilimi için gösterilmek amaçlanıyorsa da statik model tercih edilebilir. Dairesel çizim ve üç boyutlu çubuk grafik şeklinde oluşan tablolarla, veriler farklı açıklardan görülebilir (www.slideshare.net, 2018).

d. Bulguları Paylaşma

NVivo'da bilgilerin tekrar tekrar dizilmesine gerek duyulmamaktadır. Ortaya çıkan bulgular, modeller ve tabloların her biri yazdırılabilir, başkalarıyla paylaşılabilir ya da kopyalanıp Microsoft paketleri dahil raporların veya sunumların içerisine yapıştırılabilir. NVivo ile bilgi, belge ve bulguların HTML olarak paylaşılabilirdiği ve hatta NVivo'ya sahip

olmayanların dahi bir araştırma projesini görebildiğini söylemek mümkündür (www.slideshare.net, 2018).

2.4.1.2. NVivo 12 Paketleri ve İşlevleri

NVivo 12 for Windows; esnek, işlevsel ve yeni tasarımıyla NVivo 12 yazılım olarak arayüzü en fazla kullanılan sorgulamalar için tasarlanmış kullanımı kolay ve sezgisel bir sürümdür (www.aniegitim.com.tr, 2017). Beş ayrı paketten oluşmaktadır. Bunlar paket tanımlamaları ise şu şekildedir (www.aniegitim.com.tr, 2017):

NVivo 12 Başlangıç: Metin analizinde basit sorgulamalar yapan çalışanlar için idealdir. Yani dergi ve röportaj gibi verileri desteklemektedir. Diğer yazılımlarla uyumlu olması dikkat çekmektedir. Verilerin kaydedildiği yazılımlardan içe aktarım yapabilmektedir. Böylece tüm bilgiler tek bir yelpazede toplanabilir. Verileri, temaları, analiz ederek bir varsayım elde edilebilmektedir. Sonuç olarak ortaya çıkan bulgular araştırmacının yayınlarına ve sunumlarına aktarılabilir.

NVivo 12 Pro: Birden fazla veri türü ile çalışma imkanı sunmaktadır. Ses, video, metin, dokümanlar, sosyal medya vb. farklı veri türleri analiz edilip, yönetilebilir. İki farklı ögeyi karşılaştırmak istenirse Karşılaştırma Diyagramı, projeler arasındaki ilişki çözümlenmek istenirse Keşif Diyagramı, beyin fırtınasıyla elde edilen fikirler için Zihin Haritaları ve tüm fikirlerin bir haritası olsun istenirse de Kavram Haritaları kullanılabilmektedir. Elde edilen çıkarımın tüm bağlantı noktalarına ulaşılabilir. Güçlü analiz, görselleştirme, işe yarar keşifler; belirli bir ölçüt oluşturmak adına verileri organize edip, yalınlaştırıp, gruplara ayırabilmektedir. Böylece zamandan tasarruf edilir. Karmaşık sorular sorulabilir ve yeni anlamlara ulaşılabilir.

NVivo 12 Plus: NVivo 12 Pro'nun tüm özelliklerini ve işlevlerini içerisinde barındırmaktadır. Sosyal ağ yapılarını analiz edebilme özelliğine sahiptir. Hızlı fikir edinme

ve sonuca ulaşmak için temaları ve fikirleri anında keşfeden otomasyon araçlarını kullanabilmektedir. Sosyal medya üzerinden iletişim ağlarının görselleştirilmesi yapılabilir ya da araştırmacı proje verilerinden kendi formunu oluşturabilir. Sosyal iletişim ağı analiz unsurlarını kullanarak önem taşıyan iletişim ağı görevlerini keşfedip, ilişkileri ispatlayabilir.

NVivo 12 Mac: Doğal Mac uygulamaları için tasarlanmıştır. Sosyal medya kaynaklı nitel içeriklerle (görüntü, ses, PDF, belge, web sayfaları vb.) çalışma olanağı sağlamaktadır. Görsel veriler içeri aktarılabilir ve analiz edilebilir. Örneğin araştırmacı bir fotoğraftaki anlamı keşfedebilmektedir. Veri kümeleri otomatik olarak kodlanıp, sınıflandırılabilir. Böylece zaman unsurunu kısaltmaktadır. Örneğin Ncapture eklentisi ile Twitter ve Facebook gibi sosyal medya unsurlarından elde edilen verileri içeri aktararak otomatik yapılandırabilir, hızlı bir şekilde analiz ederek çıkarımlarda bulunulabilmektedir.

NVivo Kampüs: Windows için NVivo 12'nin güçlü veri analiz araçları NVivo Kampüsle beraber bir araya getirilebilir. Böylece veri yönetim ve çoklu kullanıcı kapasitesinden yararlanılabilir. Veriler uzman görüşler ve fikirler paylaşılarak çıkarım daha hızlı ve doğru zamanlamayla ulaşılabilir kılmaktadır. Çalışmaları kopyalama ve birleştirme gibi zaman kaybettirici uğraşlara gerek kalmamaktadır. Çalışmaların çalınması veya kaybolması risklerine karşı gelişmiş veri güvenliği, veri depolama ve destekleme planıyla bu riskten korunabilme şansı tanınmaktadır. Yetkisiz işlem gerçekleştirmeme, denetimsiz erişim konusunda düzenleyici ve etik ilkeler konularında oldukça hassas olduğundan güçlü hesap ve risk yönetimi sağlamaktadır. Sadece bir proje içinde bile çoklu çapraz bölümlerde çalışan kullanıcılarla ve birden fazla veri kümeleriyle çalışabilir olduğundan geliştirilmiş bir ölçek söz konusudur. İspat edilebilir ve güvenilir sonuçlar elde ederek bulgular, tek bir merkezden açıklanabilmektedir.

2.5. Muhasebede Araştırma Yöntemleri

Tüm bilimsel araştırmalarda olduğu gibi muhasebe alanında da metodoloji önemli bir temel yapı oluşturmaktadır. Muhasebe alanında temel metodoloji ikiye ayrılmaktadır. Bunlar: normatif muhasebe çalışmaları ve pozitif (açıklayıcı) muhasebe çalışmalarıdır. Normatif muhasebe çalışmaları: genellikle tündengelim yöntemi ile kullanılan normatif muhasebe teorisi, olgu veya olayın araştırma süreci ve doğrulanması sırasında “ne olmalı?” sorusuna yanıt arayan ve hem nicel hem de nitel araştırma yöntemlerini kullanabilen bir teoridir. Pozitif muhasebe çalışmaları: hem tümevarım yöntemi ile hem de tündengelim yöntemi ile sıkça kullanılan pozitif muhasebe teorisi ise, olgu veya olayın araştırma süreci ve doğrulanması sırasında “nedir?” sorusuna yanıt arayan ve normatif muhasebe teorisinde olduğu gibi hem nicel hem de nitel araştırma yöntemlerini kullanabilen bir teoridir (Demirel, Arıcı, Aktaş ve Kargın, 2016:921).

Finansal raporlardaki muhasebe bilgisinin yatırımcılardaki etkisini belirlemek amacıyla 1960’lı yılların sonuna doğru ortaya çıkan, finans bilimi ile ilgili ve pozitif muhasebe teorisine dayalı olan piyasa odaklı muhasebe araştırmalarına göre; Watts ve Zimmerman (1990), pozitif muhasebe araştırmalarının 1960’larda Ball&Brown (1968), Beaver (1968) ve diğer araştırmacıların ampirik finans metotlarını finansal muhasebeyle birleştirerek, finans metotları ile muhasebenin gelişime uğradığı düşünölmüştür. Beaver (1981)’in “Finansal Raporlama: Bir Muhasebe Devrimi” adlı çalışması muhasebe araştırmalarında ampirik bir devrime neden olmuştur. Yakın tarihe dayanan bilimsel bir araştırma yapan Brennan (1998) ise birçok bilim dalında olduğu gibi, muhasebe araştırmalarını da genel olarak kalitatif (nitel) ve kantitatif (nicel) olarak iki gruba ayırmıştır (Demirel, Arıcı, Aktaş ve Kargın, 2016:922).

Bu çalışmanın üçüncü ve son bölümünde kalitatif (nitel) araştırma yöntemlerinden olan içerik analizi ile Türkiye’de 1989-2019 yılları arasındaki uluslararası muhasebe, denetim ve finansal raporlama çalışmaları dönemlere ayrılarak oluşan değişimler ele alınacaktır.

3. TÜRKİYE’DE 1989-2019 YILLARI ARASINDAKİ MUHASEBE, DENETİM VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇALIŞMALARIN İÇERİK ANALİZİ

Bu çalışma ile 1989-2019 yılları arasında muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları ile ilgili gelişmelerin, hangi konulara ağırlık verdiğini, daha önce uygulanmış veya uygulanmakta olan standartların zamana ve amaca göre nasıl gelişim gösterdiğini, bu standartların birbirleriyle olan benzerliklerini ve farklılıklarını öne çıkarmak amaç edinilmiştir. Ayrıca ikinci bölümde yer alan özellikle nitel veri toplama tekniklerine, araştırma tekniklerine, bilimsel çalışmalarda sık görülmeye başlanan içerik analizine ve analizin NVivo (Nitel Veri Analizi Programı) ile nasıl kolaylaştırılacağına değinilerek; çalışmanın sonuçlarının nasıl elde edildiğine dair teorik bir bilgi ve örneklendirme sunulmak istenmiştir.

1989 yılı öncesine kadar muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşamamış olması, 1989 yılı öncesinde uygulanan vergi ağırlıklı muhasebe yapısı, verilerin, yani tüm standart çalışmalarının, yasa ve tebliğlerin kronolojik sıralamasının olmaması ve verilerin tek bir kaynaktan toplanmış olmaması; örneklemin 1989-2019 aralığında olmasına neden olmuştur. Muhasebe ve denetim standartlarını yorumlayan kitapların noksanlığı ise özellikle araştırmacının yorumuna dayanan içerik analizi çalışmasında bilimsel yorum ve kaynak eksikliğine neden olmaktadır.

Nitel bir araştırma için genellikle tercih edilen örnekleme, amaca yönelik örneklemedir. Araştırmanın verileri nesnel, istikrarlı ve belirli bir zaman dilimi içerisinde değerlendirilecek belgeler olacağı için bu çalışmada amaçlı örnekleme çeşidi olan ölçüt örnekleme seçilmiştir. Muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları 1989 yılından bu

yana daha anlamlı ve uygulanabilir olduğundan; örneklem olarak son 30 yılın gelişmeleri ele alınmıştır.

Bu çalışmada veri toplama tekniği, doküman inceleme olduğu için tarafsız resmi yayınlara odaklanılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma araştırmacı tarafından yorumlanarak analiz edilen bir çalışmadır. TTK, VUK ve standartlaşma konusunda düzenlemeler yapan kamu veya özel sektör düzenleyicilerin muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları kullanacağı için standart düzenleyicilerin Resmi Gazete’de veya kendi resmi web sayfalarında yayınlamış olduğu kararlar, tebliğler, yönetmelikler vb. dokümanlar veri kaynağı olarak kullanılmıştır. Tümevarımsal ve karşılaştırmalı bir içerik analizi yapabilmek için ise NVivo 12 Programı Başlangıç Paketi’nden yararlanılmıştır.

Burada ilk olarak Türkiye’de 1989-2019 yılları arasında muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının frekans ve küme analizleri yardımıyla dönemsel içerik analizi yapılmış; ikinci olarak da standartlaşma çalışmalarına katkıda bulunan özel ve kamu sektörüne ait çalışmalarının frekans analizleri sonucu elde edilen kelime bulutlarına dayanarak içerik analizi yapılmıştır.

3.1. Türkiye’de 1989-2019 Yılları Arasında Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartlarının Dönemsel İçerik Analizi Değerlendirmeleri

1989-2019 yılları arasında muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının düzenlemeleri bu araştırmanın kaynağını oluşturmaktadır. Burada 30 yılı kapsayan süreç beşer yıllık dönemlere ayrılmıştır. Bu dönemler içerisinde yapılan düzenleme ve yasal yayınlar, NVivo’da frekans analizi ile ele alınmış ve en yüksek frekansa sahip en az beş harften oluşan ilk 10 kelime sıralamaya tabi tutulacak biçimde tablolarla sunulmuştur. Frekans analizinin yanında kelimelerin birlikte görüldüğü kavramların ortaya konması için

küme analizleri yapılmış ve frekans analizini destekleyici grafikler oluşturulmuştur. Tüm bu analizlerin sonucunda öne çıkan kelimeler, referanslarına dayanarak yorumlanmıştır.

Burada dönemsel bir ayrıma gidilmesinin nedeni; 30 yıllık sürecin değişimini izleyebilmek ve dönemler arası benzerlik ve farklılıkları kıyaslayabilmektir. Özellikle bu dönemlerin beşer yıl olarak seçilme nedeni ise; 1989'da yayınlanan 3568 Sayılı Meslek Yasası ile 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin arasında geçen sürenin beş yıla tekabül etmesidir.

3.1.1. Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumunda Temel Kanunlar: Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu

1961 yılında yayınlanan VUK'da muhasebe ile ilgili defter tutma, kayıtların tevsiki, vesikalar, vergi karnesi, muhafaza ibraz ödevleri, iktisadi kıymet değerleri, vergi değerleri ve amortismanlar başlıklarıyla düzenlemelerde bulunulmuş; TTK'da ise 1956'da muhasebe ile ilgili ticari defterler, cari hesap ve murakıplar başlıkları altında yasalar üzerinden düzenlemeler yapılırken, 2011'de ise yine ticari defterler, cari hesap ve yeni adıyla denetleme başlıkları altındaki yasalar güncellenerek yayınlanmıştır.

Bu yasal düzenlemelerde sadece ilgili maddelerin ölçülmesi nedeniyle sorgu kapsamında yeterli düzeyde öge bulunamamıştır. Dolayısıyla küme analizi yapılamamış yalnız frekans sorgusuna tabi tutulmuştur.

Tablo 2: Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe ile İlgili Maddelerinin Frekans Sorgusu.

NO	VUK			TTK 1956		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Vergi	207	1.12	Ticari	28	0.78
2	Hesap	76	0.41	Umumi	27	0.75
3	Defter	70	0.38	İdare	22	0.61
4	Değişik	64	0.35	Defter	16	0.44
5	Maliye	62	0.34	Hesap	16	0.44
6	Amortisman	53	0.29	Murakıplar	16	0.44
7	İşletme	46	0.25	Envanter	15	0.42
8	İktisadi	43	0.23	Mukavele	13	0.36
9	Tasdik	42	0.23	İşletme	12	0.33
10	Enflasyon	41	0.22	Emtia	11	0.31

Önemli kanun maddeleri ile standart oluşumunda temel özelliğe sahip olan VUK ve TTK, burada tüm maddeleri ile alınmamış, yalnız muhasebe düzenine ilişkin tasarlanmış kanun maddeleri ile analize tabi tutulmuştur. Bu nedenle Tablo 2’deki ifadeler çoğunlukla muhasebe düzenine ilişkin ifadelerden oluşmaktadır.

3.1.1.1. Vergi Usul Kanunu

Tablo 2’de sunulan frekans sorgusu sonucuna göre; vergi ile ilgili hususların açıklığa kavuşturulduğu VUK’da “vergi” kavramı 207 kez tekrar etmiş ve analize tabi tutulan tüm kelimeler içerisinde 1.12’lik bir orana sahip olmuştur. Muhasebenin temel terimlerinden biri olan “hesap” kavramı bir hesap dönemi içinde vergi doğuran durumların açıklanmasından dolayı 76 tekrar ile 2. Sırada yer almıştır. “Defter” kelimesinin önde gelen kelimelerden olma nedeni defter tutma ve kayıt işlemlerinin düzenine verilen önemdir. VUK ilk olarak 1949’da 5432 Sayılı kanun ile yayınlanmış, ardından 1961’de 213 sayılı yeni bir kanun tasarısı ile sunulmuştur. Zamanla bu kanun birçok değişikliğe uğramış ve “değişik” kelimesi VUK’un değişiklikleri dipnotlar halinde göstermesiyle bu kavram 64 kez tekrar etmiştir. Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiyle yapılan düzenlemelerin esaslarından söz edilmesi “maliye” kavramını 5. sıraya taşıırken, yıpranma payı olarak ayrılan amortismanlar, “amortisman” kelimesinin 6. sırada yer almasına neden olarak amortisman kayıtlarının, vergi ile ilişkili

olduğunu göstermektedir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin faaliyetleri belirli esaslara göre işlemesi de VUK’da yer almış ve “işletme” kelimesini 7. Sıraya taşımıştır. İktisadi kıymetlerin defter kayıtları ve bilançodaki gösteriminin vergi ile ilişkili olduğu söylenebilir. Bu nedenle “iktisadi” kelimesi 43 tekrar ile tabloda 8. Sırada yerini almıştır. Yapılan kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek biçimde tasdik ettirilmelidir. Defter tasdiki ile ilgili VUK’da belirlenen esaslara rastlanmaktadır. Bu da “tasdik” kavramının 0.23’lük bir orana sahip olmasına neden olmuştur. Enflasyonun değişim göstermesi nedeniyle oluşabilecek farkların gözetilmesi için tutulan enflasyon hesabının işleyişi ile ilgili ifadeler ise “enflasyon” kavramının 0.22’lik oranla ilk 10’a girmesine katkı sağlamıştır.

3.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu (1956)

TTK ile ilgili olarak yapılan analiz bulgularına göre; envanterin ve bilançonun ticari esaslara göre hazırlanması ve ticari işlemlerden doğan olayların defterlere kayıtları ile ilgili açıklamalar, Tablo 2 ‘de “ticari” kelimesinin 1. Sırada yer almasına ve TTK’nın en çok tekrar eden kelime olmasına neden olmuştur. 1956’da yayınlanan bu TTK’da genel anlamında kullanılan “umumi” kavramı, umumi heyet ile ilgili ifadelerden dolayı 2. Sırada yer almıştır. “İdare” kavramının 0.61’lik bir orana sahip olması idare meclisinin görev ve sorumluluklarının ifade edilmesinden kaynaklanmaktadır. TTK’da defter, hesap ve kağıtların korunması ile ilgili ifadeler ve cari hesap ve hesap devreleri ile ilgili bilgiler “defter” ve “hesap” kavramlarının her ikisinin de 16 kez tekrar etmesine ve aynı yüzdelik orana sahip olmasına neden olmuştur. Denetçinin eski adı olan “murakıp”, Tablo 2’de 6. Sırayı alarak TTK’da denetçi tanımının ve yetkilerinin yer aldığını göstermektedir. Muhasebenin en önemli terimlerinden olan “envanter” 15 kez tekrar etmiş, sözleşmenin eski tabiriyle “mukavele” kelimesi ise belirlenen hükümler dahilindeki hareketlerin ifadeleri nedeniyle 13 kez tekrar etmiştir. İşletme hesabı esaslarına göre yapılan kayıtların izahı “işletme” kavramını 9. Sırada;

ticari faaliyetlerin temelini oluşturan “emtia” ise 10. Sırada yer alarak TTK’da yer alan en önemli kavramların oluşumuna katkıda bulunmuştur.

TTK ve VUK’un yanı sıra muhasebe, denetim ve finansal raporlama konularına 1989-2019 yılları arasında aktif bir biçimde düzenleme getiren ve analize tabi tutulan diğer kanun, kurum ve kuruluşlar ise tarihleriyle birlikte şu şekilde sıralanmaktadır:

Tablo 3: 1989-2019 Sürecine Katkıda Bulunan Kanun-Kurum/Kuruluşlar

Tarih	Kanun/Kurum-Kuruluş
1989	3568 Sayılı Kanun
1989-2009	SPK
1992-2008	Maliye Bakanlığı
1997-2008	Hazine Müsteşarlığı
2002-2014	BDDK
2005-2011	TMSK
2012-2019	KGK
2011	TTK

Yapılan düzenlemelerin yayın tarihleri beşer yıla ayrılan süreç içerisinde hangi döneme tekabül ediyorsa o dönem içerisinde değerlendirmeye alınmıştır.

3.1.2. 1989-1994 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları

Bilindiği üzere muhasebe, finansal raporlama ve denetim konularını büyük çapta değişikliğe uğratan 3568 sayılı meslek yasasıdır. Bu yasayla birlikte işletmelerin bir dönem içerisindeki faaliyetlerinin en güvenilir ve sağlıklı bir biçimde işlemesi, değerlendirilmesinin yapılması ve ilgililere tarafsız bir biçimde sunulması için bağımsız dış denetçiler olan "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" mesleklerinin standartlarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. (3568 Sayılı Serbest

Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu.(1989)).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Yönetmeliğine bağlı olan SPK, 1989 Ocak ayında Seri XI numaralı tebliğlerin ilkini yayınlayarak SPK'ya tabi olanların mali tablo ve raporlarına ilişkin ilke ve kurallar belirlemiş, aynı seriyi izleyen temmuz ayındaki ikinci tebliğinde ara mali tabloların düzenlenmesindeki kuralları esas almış ve aralık ayında bazı değişiklikler ve eklemeler ile bu ilke ve kurallarda yeniden düzenlemeye gitmiştir. 1990 yılında menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlarına dair düzenleme yapılmış, 1992 ise konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar yayınlandığı ve yine ara mali tablo, mali tablo ve raporların değişikliğe uğradığı bir yıl olmuştur (Sermaye Piyasası

Kurulu, 2019).

SPK, ayrıca 1989-1994 yılları arasında Seri X numaralı tebliğler ile bağımsız denetim, ilke ve kurallarına dair düzenlemeler de yayınlamıştır. 1989 yılında Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları ve Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ'in değişikliği hakkında bildiriler yayınlanmış, 1990'da bu kuruluşların kamuya duyurulması ile ilgili ek liste ilave edilmiştir. 1992'de sürekli ve sınırlı denetlemeye tabi ortaklık ve kuruluşların belirlenmesine, özel denetlemeye tabi ortaklıkların belirlenmesine ve bağımsız sınırlı denetlemeye dair tebliğler yayınlanmıştır. 1994'de bağımsız denetleme kuruluşlarının kamuya duyurulması ile ilgili yenileme yapılmıştır (Sermaye Piyasası Kurulu, 2019).

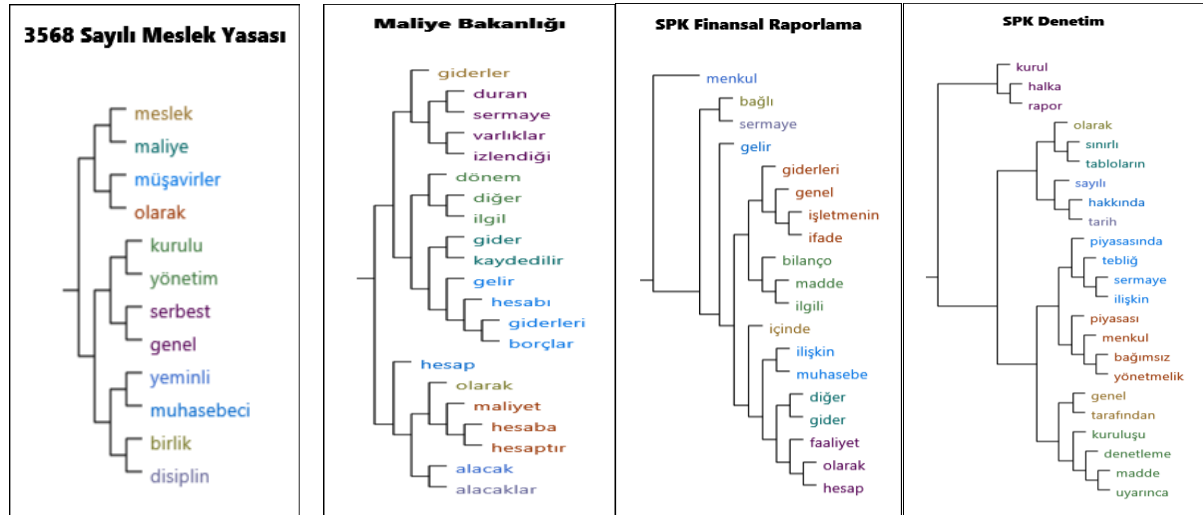
Bilanço usulüne göre defter tutanların faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve denetiminin sağlanması amacı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 1992'de yayınlamaya başladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile Türkiye'de; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların

düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenleme yapılarak uzun vadede muhasebe, finansal raporlama ve denetimin belirli ilkeler içerisinde işlemlerini sağlamıştır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1 (1992)).

Tüm bu yayınlanan ve uygulamaya geçen kanun ve tebliğler, hem frekans analizine hem de küme analizine tabi tutulmuştur.

Tablo 4: 1989-1994 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu.

	3568 Sayılı Meslek Yasası			SPK Fin. Raporlama			SPK Denetim			Maliye Bakanlığı		
NO	Word	Count	%	Word	Count	%	Word	Count	%	Word	Count	%
1	Yönetim	68	0.97	Hesap	156	0.70	Denetleme	129	3.56	Dönem	252	0.75
2	Serbest	64	0.92	Menkul	150	0.67	Bağımsız	49	1.35	Gider	197	0.59
3	Genel	54	0.77	Bağlı	104	0.47	Sermaye	42	1.16	Alacak	183	0.55
4	Yeminli	54	0.77	Gelir	105	0.47	Sınırlı	30	0.83	Hesap	174	0.50
5	Muhasebeci	53	0.76	Gider	86	0.39	Genel	19	0.50	Varlıklar	135	0.40
6	Birlik	51	0.73	Bilanço	85	0.38	Tarih	16	0.44	Duran	124	0.37
7	Disiplin	45	0.65	Faaliyet	84	0.38	Yönetmelik	16	0.44	Borçlar	120	0.36
8	Meslek	43	0.62	Sermaye	84	0.38	Kurul	15	0.41	Gelir	110	0.33
9	Maliye	36	0.52	Muhasebe	82	0.37	Rapor	15	0.41	Maliyet	110	0.33
10	Müşavirler	35	0.50	Genel	74	0.33	Menkul	14	0.39	Sermaye	104	0.31



Şekil 1: 1989-1994 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi

Burada tablo ve şekillerde her biri ayrı gruplara dahil olmak üzere ayrı ayrı yapılan kelime frekans ve küme analizleri sonucunda elde edilen kelimeler, referanslarına dayanılarak dahil oldukları başlık altında yorumlanmıştır.

3.1.2.1. 3568 Sayılı Meslek Yasası

Tablo 4'te 3568 sayılı meslek yasası temel alındığında ilk olarak “yönetim” kavramının öne çıktığı görülmektedir. Aynı zamanda Şekil 1'deki küme analizi grafiğine göre “yönetim” kavramı, “kurulu” kavramı ile sıkça yan yana gelmiş ve bu kelimelerin kullanım amaçlarının genellikle Birlik Yönetim Kurulu, Oda Yönetim Kurulu ve bu kurulların üyelerinin sorumlulukları ve faaliyetleri ile ilgili bilgi vermek olduğu gözlemlenmiştir. “Serbest” kavramının 64 kez tekrar etmesi, meslek yasasının gereği muhasebeci, mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin görev tanımlarının yapıldığı ve bu mesleklerin mensubu olmanın şartlarının, izin belge ve ruhsatlarının belirtildiğini kesin olarak ortaya koymuştur. “Genel” kavramı 0.77 lik bir orana sahiptir ve genel kurul toplantıları ile alakalı maddelerde sıklıkla görülmektedir. “Yeminli” kavramının Tablo 4'teki yeri, yine mesleki durumu belirten bir kavram olup, yeminli sıfatına sahip olma şartları ve bu sıfat ile alınan yetkileri içermesidir. “Muhasebeci” kavramı muhasebeciliğin geniş çapta ifade edilmesinden dolayı 5. Sırada yerini almıştır. 6. sırada yer alan “birlik” kavramına göre; birlik organlarının bu meslek yasası üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Mesleki anlamda etik değerlere ve sürecin kusursuz işlemesine verilen öneme istinaden “disiplin” kavramı meslek yasası içerisinde disiplin ve denetleme kurulunun aktifliğinin dikkate değer olduğunu göstermektedir. Meslek mensuplarının görevlerinin belirtildiği yasa da “meslek” kavramı 8. Sırada yerini almıştır. “Maliye” kavramının sıkça görülme nedeni ise yasa da Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tasdik ve izinleri ile alakalı maddelerin yer almasıdır. 1989'da yayınlanan 3568 sayılı yasa ile meslek mensupları bulunduğu bölgenin odalarının ve odaların üst birliği olan TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli

Mali Müşavirler Odaları Birliği)’ un çatısı altına girmiştir. Bu nedenle bu yasa, müşavirlerin görevlerine ilişkin maddelerin bulunması dolayısıyla; yapılan frekans sorgulamasında “müşavirler” kavramı 35 tekrar sayısı ile 10. Sırada yerini almıştır.

3.1.2.2. SPK Finansal Raporlama

Hesap dönemi ve hesap kalemleri ile ilgili düzenlemelerin sıkça bulunduğu Tablo 4’teki SPK’nın finansal raporlama verilerine göre “hesap” kelimesi en çok tekrar eden kavram olmuştur. “Menkul” kavramı menkul kıymetlere dair içerikler nedeniyle 150 kez tekrar edilmiş; bu içerikler NVivo’da referans bölümünde incelendiğinde ise özetle menkul kıymet yatırım fonları, halka arzı ve satışından, menkul kıymet için ayrılan karşılıklardan, menkul kıymet alım satımına ilişkin hususlardan ve borç-alacak hesaplarının kullanımına dair bilgilendirmelerden oluşmaktadır. Bağlı ortaklıklara olan sorumluluk ve beklentilerinin, hesap kaleminin kullanımının ve mali tabloların düzenlenmesinde şarta bağlı olayların belirtildiği SPK tebliğlerinde “bağlı” kavramı 3. Sırada yer almıştır. Gelir tablosu ve bilançoda yer alan gelir ve kar kalemlerinin açıklanması nedeniyle “gelir” kavramı 4. Sırada yer almaktadır. Gider olarak tespit edilen her faaliyetin gerekli kaleme aktarılması ile ilgili bildirimler dolayısıyla da “gider” kavramı 0.39’luk bir oranla tabloda yerini almıştır. SPK nezdinde bilanço esaslarının belirlendiği tebliğlerde “bilanço” kavramının finansal raporlar için hayati önem taşıdığını yeniden ortaya koymuştur. Esas faaliyet konusu ve dışında kalan işlemleri, faaliyet giderleri, yıllık faaliyet raporu ve faaliyet sonuçlarının doğruluğu ile ilgili durumların ifade edildiği verilerde “faaliyet” kavramı 7. Sırada yer almaktadır. Sermaye Piyasası Kurulunca Mali Tablo ve Raporlara ilişkin kanunların ve işletme sermayesinin mali tablolardaki yerinin ifadeleri “sermaye” kavramının 8. Sırada yer almasına neden olmuştur. Amacı muhasebe politikalarının belirlenmesi olan tüm bu finansal raporlama ilişkin düzenlemelerde muhasebenin temel kavramlarından ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden bahsedilmesi “muhasebe” kavramının ilk 10’a girmesini sağlamıştır. Ayrıca

genel kurul kararları ve “genel” kavramını taşıyan hesap kalemlerinin (Örneğin, genel üretim giderleri vb.) kullanımı ile ilgili ifadeler, bu kavramın 74 tekrar ile 10. Sırada yer almasını sağlamıştır.

3.1.2.3. SPK Denetim

Bağımsız denetleme kuruluşlarının yetki ve sorumlulukları ile özel ve sınırlı denetleme ve denetleme sözleşmelerinin içerikleri hakkında bildirileri ile SPK denetimin önemini ortaya koyan çalışmalarda bulunmuş ve denetim ile ilgili Tablo 4’te yer alan ilk frekans sorgusunda “denetleme” kavramı en sık tekrar eden kavram olmuştur. Aynı şekilde bağımsız dış denetim yönetmelikleri temel alındığında bağımsız denetleme ve sonuçları da SPK için yadsınamaz bir öneme sahiptir. Öyle ki “bağımsız” kavramı, hem frekans sorgusunda 2. Sırada yerini almış hem de Şekil 1’deki küme analizinde “yönetmelik” ve “sermaye” kavramları ile sıkça yan yana gelmiştir. “Sermaye” kavramı 42 tekrarla tabloda 3. olurken, “sınırlı” kavramı, bildirilerde sınırlı denetim ile ilgili hükümlerin varlığını işaret etmektedir. “Genel” kavramının hemen her sorguda karşımıza çıkması ise genel kurulların aktifliğinin ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, muhasebe bilgi sistemine olan katkısının üzerine basmaktadır. 6. Sırada yer alan “tarih” kavramının sık görülme nedeni özellikle 1989’dan sonra hareketlilik gösteren denetim alanında ki tebliğlerin amaçlarına değinilmesinden kaynaklanmaktadır. Küme analizinde tespit edildiği gibi “yönetmelik” kavramı “bağımsızlık” kavramı ile sıkça yan yana gelmiş ve Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik dahilinde bu tebliğler kamuoyuna arz edilmiştir. Kurul düzenlemeleri, raporlar ve menkul kıymetlerin halka arzı ile ilgili içerikleri kapsadığından “kurul” kavramı 8. sırada yerini almış, “rapor” ve “menkul” ise onu takip eden kavramlar olmuştur.

3.1.2.4. Maliye Bakanlığı

Tablo 4’te “Dönem” kavramının 252 tekrar ile ilk sırada yer alması Maliye Bakanlığı’nın düzenlemelerinde muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellüğün önemsendiğini ve tekdüzen hesap planı tabanının oluşumunda “dönem” ifadesinin geçtiği kalemlere dikkat çekildiği görülmektedir. “Gider” kavramının 0.59’luk oranla sıklık göstermesi, kayıt işleminde gider kalemlerinin ayırımına dikkat çekmektedir. Muhasebenin terimlerinden olan 3. sıradaki “alacak” kavramı ile hem terimsel anlamda alacak olarak kaydedilen durumların, hem de alacak senetleri kalemlerinin işlerliğinin açıklandığını göstermektedir. Tekdüzen hesap planı ve çerçevesinin oluşturulduğu yıllara tekabül eden bu analizde, bir hesap dönemi içerisinde gerçekleşecek her olayın muhasebede bir karşılığı olduğunun ispatı niteliğindedir. Bu nedenle “hesap” kavramı 174 tekrar ile Maliye Bakanlığının muhasebe düzenlemesinde önemli bir yeri vardır. Bilançoda yer alan her kalem gibi dönen ve duran varlıklar da işletmeler için önem arz eden hareketli bir alandır ve frekans sorgusunda “varlıklar” kavramı kendini 5. Sırada göstermiş, “duran” kavramı ise onu takip etmiştir. “Borçlar” ve “gelir” kavramının art arda yer alması, borçların ve gelirlerin kaydedildiği kalemlerin tekdüzen hesap planı içerisindeki önemine işaret etmektedir. Maliyet muhasebesi bağlantı ve yansıtma hesaplarının aktarıldığı tebliğlerde “maliyet” kavramı 9. Sırada, işletme sermayesi ile ilgili esasların belirlenmesi nedeniyle de “sermaye” kavramı ilk 10. Sırada yerini almıştır.

3.1.3. 1995-1999 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları

SPK’nın finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerinin devam ettiği 1995-1999 yılları arasında bundan bir önceki dönemde Seri XI Nolu tebliğlerinde yayınlanan sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar ile ara mali tablolara ilişkin ilke ve

kurallar hakkında birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişimlerin sonucunda frekans sorgusu ve küme analizinde ne gibi bir farklılık gözleendiği aşıaıda yorumlanmıştır.

1995-1996 yıllarında bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Maliye Bakanlığı'na 1994 yılında yürürlüğe giren muhasebe uygulamaları genel tebliğine göre düzenledikleri mali tablolarını ilk kez, 1994 yılına ait olup, 1995 yılında verilmesi gereken beyannamelere eklemesi ile ilgili ve ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesinde, aktif toplamı ve net satışları toplamlarının belirli bir rakamı aşması kriterinin belirlenmesi ile ilgili düzenlemelerde bulunulmuştur. Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin 1998 yılından itibaren verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine ek mali tablolardan sadece "Kar Dağıtım Tablosu" nu eklemeleri gerektiği yayınlanmıştır. 1995-1996 yılları arasında dönemin enflasyon artışlarından dolayı aktif ve net satış toplamı limitleri ilgili her tebliğde artış göstermiştir.

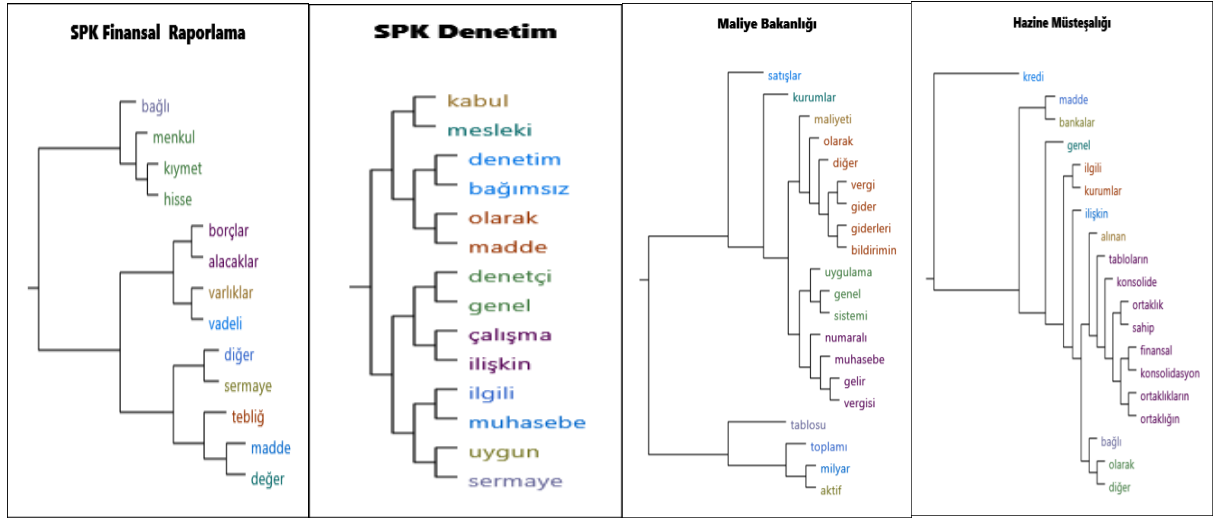
1997 yılında Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemesine ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ ile bankaların konsolide mali tablolar hazırlamalarına ve konsolide mali tabloların bildirim ve ilanına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. 11.01.1998 tarihinde yayınlanan Banka Kredilerinin Niteliklerine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi ve Kredi Karşılıkları Hakkında Karar ile bankalar tarafından verilen kredilerin uygun bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların doğru ve anlaşılır olması amaçlanmıştır. Bankalar Kanunu'nun 32. maddesine göre bankalar bütün birim, şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. Bu maddeye istinaden 1998 yılında Banka Kredilerinin Niteliklerine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi ve Kredi Karşılıkları Hakkında Karar'ın ve 1999'da 97/10497 sayılı Kararname eki olarak yayınlanan "Banka Kredilerinin Niteliklerine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi ve Kredi Karşılıkları Hakkında Karar'a

İlişkin 1 Sayılı Tebliğ'in amacı bu kararın uygulanması için usul ve esasları belirlemek, uygulamaya açıklık kazandırmak ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermektir.

Bu dönem içerisinde SPK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nın muhasebe ve denetim uygulama tebliğlerine rastlanmıştır. Bu nedenle Tablo 4'te, Tablo 3'ten farklı olarak 1995-1999 yılları içerisinde Hazine Müsteşarlığı tarafından sunulan yayınların analizi görülmektedir. Bu analizler ile yapılan muhasebe uygulamalarının içerikleri ve hangi noktalar üzerinde durulduğu gözlemlenecektir. Ayrıca bir önceki dönem ile olası benzerlik ve farklılıklar da bu tablolar sayesinde ortaya konmuştur.

Tablo 5: 1995-1999 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu.

NO	SPK Fin. Raporlama			SPK Denetim			Maliye Bakanlığı			Hazine Müsteşarlığı		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Menkul	102	1.37	Denetim	274	3.76	Muhasebe	48	1.36	Konsolide	116	1.22
2	Borçlar	55	0.74	Bağımsız	195	2.67	Gelir	37	1.05	Finansal	82	0.86
3	Sermaye	53	0.71	Denetçi	52	0.71	Milyar	35	0.99	Konsolidasyon	79	0.83
4	Bağlı	46	0.62	Genel	44	0.60	Vergi	29	0.82	Ortaklık	55	0.58
5	Kıymet	43	0.58	Çalışma	39	0.53	Genel	27	0.76	Kurumlar	46	0.48
6	Varlıklar	43	0.58	Muhasebe	32	0.44	Gider	25	0.71	Bankalar	44	0.46
7	Değer	42	0.57	Uygun	32	0.44	Uygulama	22	0.62	Sahip	38	0.40
8	Vadeli	40	0.54	Sermaye	30	0.41	Aktif	21	0.59	Bağlı	37	0.39
9	Hisse	39	0.53	Kabul	29	0.40	Kurumlar	15	0.42	Genel	34	0.36
10	Alacaklar	38	0.51	Mesleki	28	0.38	Satışlar	15	0.42	Kredi	34	0.36



Şekil 2: 1995-1999 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi

Burada 1989-1994 döneminden farklı olarak, 1995-1999 yılları arasında daha önce Maliye Bakanlığı'ndan ayrı olarak çalışan Hazine Müsteşarlığı'nın aktif bir rol aldığı görülmektedir.

3.1.3.1. SPK Finansal Raporlama

Tablo 5'teki SPK düzenlemelerinde “menkul” kavramının frekans sorgusunda ilk sırada yer alması ve Şekil 2'deki küme analizinde “kıymet” kavramı ile sıklıkla birlikte görülmesi ve bu kavramın da yine ilk 10'a girerek tabloda 5. Sırada yer alması sermaye

piyajasında menkul kıymetlerin önemini vurgulamaktadır. 2. Sırada yer alan, kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere ayrılan “borçlar” kalemi de yine Şekil 2’de genellikle “alacaklar” ile yan yana gelmiş ve tebliğlerde mukayese halinde olduğu görülmüştür. Sermaye piyasasında mali tablo ve raporlamaya ilişkin belirtilen ifadeler sayesinde “sermaye” kavramı 0.71’lik bir oranla 3. Sırada yer almış ve yine sermaye piyasası için önemli bir kalem olan bağı ortaklıklar ile ilgili ifadelerin çokluğu da “bağı” kelimesinin 4. Sırada yer almasına neden olmuştur. Bilançonun önemli kalemlerinden birini oluşturan “varlıklar” bu sıralamada yerini 43 tekrar ile 6. Sıraya bırakmıştır. Değer düşüklüğü ve artışları ile ilgili ifadeler de “değer” kavramının öne çıkmasını sağlamıştır. İlgili tebliğlerde vadeli borç ve alacaklar hesaplarının açıklanması nedeniyle “vadeli” kavramı 8., hisse senedi tertiplerinin bulunması nedeniyle de “hisse” kavramı 9. Sırada yer almaktadır. Borçlar ve varlıklar gibi kalemlerin yanı sıra “alacaklar” da SPK’nın mali tablolar hakkındaki düzenlemelerinde 10. Sırada yerini almayı başarmıştır.

SPK’nın finansal raporlama ile ilgili düzenlemelerinde önceki dönemde ve bu dönemde kendini tekrar eden kavramlar; “menkul”, “sermaye” ve “bağı” kavramları olmuştur. 1989-1994 yılları arasında “muhasabe”, “hesap”, “bilanço”, “gelir”, “gider”, “faaliyet” ve “genel” kavramları öne çıkarken, çalışmanın ikinci dönemi olan Tablo 5’te “borçlar”, “varlıklar”, “değer”, “vadeli”, “hisse” ve “alacaklar” kavramları en çok tekrar eden kavramlar olmuştur.

3.1.3.2. SPK Denetim

Tablo 5’teki frekans sorgusunda 274 tekrar ile ilk sırada yer alan “denetim” kavramı, 195 tekrar ile 2. sırayı alan “bağımsız” kavramı, Şekil 2’deki küme analizinde de sıkça yan yana gelmiştir. Bu durum SPK’nın yine bağımsız denetim kuruluşlarının yükümlölükleri ve denetimin ilke ve kuralları üzerinde durduğunu göstermektedir. Denetçi unvanlarının ve denetçilik mesleğinin açıklayıcı ifadeleri sayesinde “denetçi” kavramı da

0.71’lik bir oranla öne çıkmıştır. “Genel” kavramının 44 kez tekrar etmesi; genel kurul toplantılarında genel kurulun karar yetkilerinin ifade edildiğine ve 9 uncu sırada yer almış “kabul” kavramından da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu bir süreç izlemesi gerektiğine dikkat çekmektedir. Denetçi, kayıt düzenini çalışma kağıtları ve bunların dosyalanmasıyla sağlamaktadır. Bu nedenle çalışma kağıtları ile ilgili bir düzenleme söz konusudur. Bu düzenlemeye dair ilkelerin açıklanması sebebiyle “çalışma” kavramı Tablo 5’te SPK Denetim sorgulamasında 5 inci sırada yer almaktadır. 6. sırada görülen “muhasebe” kavramı genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilgili ifadelerden dolayı öne çıkmıştır. “Uygun” kavramının 32 tekrar ile değer kazanması, muhasebe ve denetim ilkelerinin birbiri ile uyumlu ve disiplinli bir süreç içinde işlemesiyle ilgili ifadelerin çokluğundan kaynaklanmaktadır. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standartların açıklanması, “sermaye” kavramının da ilk 10’a girmesini sağlamıştır. Bağımsız denetime ilişkin mesleki eğitim, deneyim ve yeterliliğin ifade edildiği tebliğlerde “mesleki” kavramı 28 kez tekrara düşmüştür. Buna göre SPK’nın bağımsız denetçilik mesleğine hassasiyetle yaklaştığını söylemek mümkündür.

1989-1994 ve 1995-1999 dönemleri arasında SPK’nın Seri X Nolu yayınladığı denetim uygulama tebliğlerinin frekans sorgusuna göre her iki dönemde de “bağımsız”, “sermaye” ve “genel” kavramları ortak paydayı oluşturmuş, 1989-1994 dönemi “denetleme”, “sınırlı”, “tarih”, “yönetmelik”, “kurul”, “rapor” ve “menkul” kavramları ile ayrışırken, 1995-1999 dönemi “denetim”, “denetçi”, “çalışma”, “muhasebe”, “uygun”, “kabul”, “mesleki” kavramları ile farklılık göstermiştir. Buna göre 1995-1999 yılları arasında önceki döneme göre mesleki terimlerin daha çok arttığını, denetim ve denetçiye ilişkin ilkelerin öne çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır.

3.1.3.3. Maliye Bakanlığı

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinden oluşan veriler neticesinde Tablo 5'te ilk olarak “muhasabe” kavramının öne çıktığı görülmektedir. “Gelir” kavramı, gelir vergisi, gelir tablosu ve bilançodaki gelir ve karlar kalemleri esaslarının yer almasından dolayı en çok tekrar eden 2. kavram olmuştur. Aktif ve net satışlar toplamalarının sınırlarının belirlendiği ve sıkça güncellendiği bu dönemde “milyar” kavramı küme analizinde de görüldüğü üzere “aktif” kavramı ile sıkça birlikte görülmüş ve frekans sorgusunda da 0.99'luk bir tekrar oranı elde edilmiştir. Vergi mevzuatının yaptırımından bahsedilen muhasabe sisteminde “vergi” kavramı sıralamada 4. olmuştur. Buradan muhasabe sisteminin uygulanmasında VUK'a bağlı kalındığı sonucuna varmak mümkündür. Şekil 2'deki küme analizinde “uygulama” ve “genel” kavramlarının yan yana gelmesi de muhasabe sistemi uygulama genel tebliğlerinin bu analizde veri olarak kullanıldığını kanıtlar niteliktedir. Vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilen/edilmeyen durumların açıklandığı ve bilançodaki gider kalemlerine ilişkin bilgiler içeren muhasabe uygulama sisteminde “gider” kavramı da 0.71'lik bir oranla tabloda yerini almıştır. Aktif ve net satışların toplam limitleri ile ilgili güncellemeler “aktif” kavramının da öne çıkmasına neden olmuştur. Kurumlar vergisi mükellefleri ve beyannamelerine ilişkin ifadeler “kurumlar” kavramını 9. Sıraya taşıırken yine aktif toplamı gibi, net satışlar toplamı ile ilgili ifadeler de “satışlar” kavramına tabloyu tamamlayıcı bir konum aldırarak 10. Sıraya taşımıştır.

Maliye Bakanlığı'nın muhasabe uygulama tebliğlerinde her iki dönemin ortak kümesi “gelir” ve “gider” kavramları olmuş, 1989-1994 yılları arasında “dönem”, “alacak”, “hesap”, “varlıklar”, “duran”, “borçlar”, “maliyet” ve “sermaye kavramları yer alırken, 1994-1999 yılları arasında “muhasabe”, “milyar”, “vergi”, “genel”, “uygulama” “aktif”, “kurumlar” ve “satışlar” kavramları yer almakta ve iki dönem arası farklılıkları ortaya koymaktadır.

3.1.3.4. Hazine Müsteşarlığı

Kelime anlamı olarak konsolide, vadesi uzatılan (borç) olarak kullanılmaktadır. Konsolide mali tabloların düzenlenmesi ile ilgili usul ve esaslar yayınlayan Hazine Müsteşarlığı verileri ile yapılan frekans sorgulamasına göre “konsolide” kavramı Tablo 5’te ilk sırada yer almaktadır. İçerisinde finansal kurum ve kuruluşlar hakkında bilgiler bulunduran karar ve tebliğlere göre “finansal” kavramı 2 inci sırada yer almış ve ardından gelen “konsolidasyon” kavramı ile Şekil 2’deki küme analizi grafiğinde görüldüğü gibi sıklıkla birlikte kullanılmıştır. Ana ortaklığın niteliklerinin bahsedildiği verilerden çıkan sonuca göre “ortaklık” kavramı 55 tekrar ile 4. sırada yer alırken, ortaklıkların vb. durumların getirdiği nitelikler ve bu niteliklere sahip olma yetileri ile ilgili ifadeler “sahip” kavramının da 0.40’lık bir oranla tabloda yer almasına neden olmuştur. “Kurumlar” kavramının 46 kez tekrarının nedeni finansal kurumlar topluluğu ile ilgili bilgiler içermesidir. Bağlı ortaklıklar ile ilgili ifadelerin çokluğu “bağlı” kavramının ilk 10 sıralamasına girmesine neden olmuştur. Bankalara, finansal kuruluşlara ve Bankalar Kanunu’na ilişkin ifadeler “bankalar” kavramını öne çıkarmıştır. “Genel” kavramının ilk 10’a girmesi diğer sorgulamalardan farklı olarak genel kredi karşılıkları ile ilgili ifadelerden kaynaklanmaktadır. Son olarak kredi ile ilgili hesapların hareketine dair bilgilerin aktarılması nedeniyle “kredi” kavramı da 34 tekrar ile yerini almıştır.

3.1.4.2000-2004 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları

BDDK, özellikle 2002 yılından itibaren muhasebe çalışmalarında hareketlilik gösteren kurum olmuştur. Muhasebe uygulama yönetmeliğine ilişkin kiralama işlemlerinde, dönem net kar/ zararının muhasebeleştirilmesinde, mali tabloların yüksek enflasyon dönemlerinde düzenlenmesinde, kamuya açıklanacak mali tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotlarda, finansal araçların muhasebeleştirilmesinde, maddi duran varlıkların

muhasebeleştirilmesinde, varlıkların değer azalışının muhasebeleştirilmesinde, kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesinde ve vergilerin muhasebeleştirilmesinde belirli bir standart oluşturmuştur. Ayrıca Tekdüzen Hesap Planı ve özel finans kurumlarınca uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve izahnameleri de yayınlamıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen muhasebe sistemi uygulama esasları da yine bu dönemde yayınlanmaya devam etmiş ve Yeni Türk Lirası kullanımında özel kesim muhasebe sistemine ilişkin olarak işletmeler tarafından uyulacak esaslar belirlenmiştir.

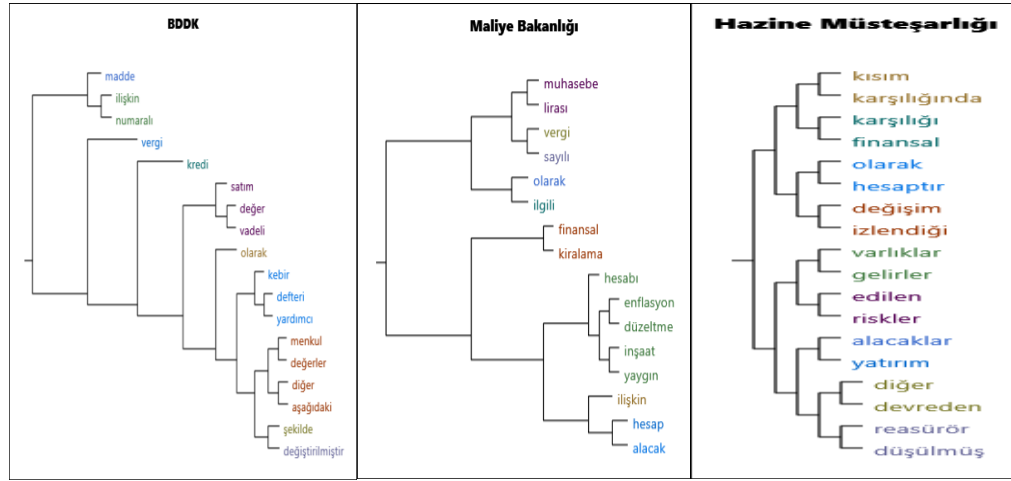
Bu dönem içerisinde Hazine Müsteşarlığı'nın muhasebe sistem düzeni ile ilgili faaliyeti 2000 yılında bankaların konsolide mali tablolar düzenlemesine ve konsolide mali tabloların ilanına ilişkin usul ve esaslar hakkında yapılan değişikliğin ve 2004 yılında Sigortacılık Muhasebe Sistemi tebliğinin yayınlanmasından ibarettir.

SPK'nın Seri XI Nolu tebliğleri ile aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esaslarında, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin muhasebesine ilişkin, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin, sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esaslarda ve sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında düzenlemeler yapmıştır.

Seri X Nolu tebliğleri ise sermaye piyasasında bağımsız denetim ile sermaye piyasasında bağımsız dış denetleme hakkında yönetmelik hükümlerine göre sürekli ve sınırlı denetlemeye tabi ortaklıklar ve kuruluşların belirlenmesi hakkındaki düzenlemeler güncellenmiştir.

Tablo 6: 2000-2004 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu.

NO	BDDK			Maliye Bakanlığı			Hazine Müsteşarlığı		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Menkul	289	1.08	Enflasyon	55	0.72	Devreden	1180	1.57
2	Kebir	219	0.81	Finansal	49	0.64	Reasürör	1160	1.54
3	Satım	179	0.67	Hesap	49	0.64	Kısım	830	1.10
4	Değerler	146	0.54	Kiralama	44	0.57	Finansal	791	1.05
5	Değer	140	0.52	Muhasebe	41	0.53	Değişim	590	0.79
6	Vergi	140	0.52	Vergi	41	0.53	Varlıklar	471	0.63
7	Defteri	126	0.47	Düzeltilme	36	0.47	Gelirler	429	0.57
8	Kredi	124	0.46	İnşaat	31	0.40	Riskler	426	0.57
9	Yardımcı	124	0.46	Alacak	30	0.39	Alacaklar	409	0.54
10	Vadeli	115	0.43	Yaygın	30	0.39	Yatırım	409	0.54



Şekil 3: 2000-2004 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi

Tablo 6’da özellikle 2002 yılından itibaren muhasebe standartları konusunda öne çıkan BDDK’nın analize katıldığı görülmektedir.

3.1.4.1. BDDK

İçeriğinde çeşitli menkul değerlere ilişkin bilgileri bulunduran BDDK tebliğlerine göre Tablo 6’da ilk sırayı “menkul” kavramı almakta ve Şekil 3’teki küme analizi grafiğinde de görüldüğü gibi 4. sırada yer alan “değerler” kavramı ile sıkça bir arada geçmiştir. 2. ve 7. sırada yer alan “defteri” ve “kebir” kavramlarından yola çıkıldığında defteri kebir hesabına yapılacak kayıtlar ile ilgili ifadeler bulunmaktadır. Alım satım işlemleri ve opsiyonlarının

muhasebe kaydıyla ilgili bildirilerden dolayı “satım” kavramı 179 kez tekrar etmiştir. Varlıkların değer azalışlarının muhasebeleştirilmesi üzerinde durulan standart çalışmaları “değer” kavramını 0.52’lik bir oranla öne çıkarmıştır. Vergi mevzuatı uyarınca yapılan düzenlemeler “vergi” kavramının 6. Sırada yer almasına neden olmuş, kredi kartları ile ilgili muhasebe düzenlemeleri ise “kredi” kavramını öne çıkarmıştır. Muhasebe standartlarında yardımcı hesapların açıklandığını gösteren durum, “yardımcı” kavramının 124 kez tekrar etmesidir. Aynı şekilde vadeli işlemlerden doğan durumların muhasebeleştirilmesi ile ilgili ifadeler üzerine “vadeli” kavramı da ilk standart çalışmalarına bu dönemde rastlanan BDDK tebliğlerinde en çok tekrar eden kelime sıralamasında 10. sırada yer almıştır.

3.1.4.2. Maliye Bakanlığı

Tablo 6’da görünen “enflasyon” kavramının 1.sırada yer alması ve küme analizinde de “düzeltme” kavramı ile sıkça birlikte görülmesi Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerince bu dönem içerisinde enflasyon düzeltme hesaplarının öne çıktığını göstermektedir. Finansal kiralama ile ilgili bilgilerin ve finansal kiralama hesaplarının bu düzenleme içerisinde yerini gösteren kavramlar, Tablo 6’da 2. ve 4. sırada yer alan ve Şekil 3’te küme analizinde sıklıkla yan yana görünen “finansal” ve “kiralama” kavramları olmuştur. Muhasebe sisteminin ve hesap gruplarının açıklandığı tebliğlerde “hesap” kavramı 0.64’lük oranla yerini alırken, “muhasebe” kavramı da 41 tekrar ile 5. Sırada yer almaktadır. Burada “vergi” kavramının BDDK’daki ile aynı sıralamada yer almasından; Maliye Bakanlığınca sunulan muhasebe sisteminin de vergi mevzuatı uyarınca düzenlendiğine işaret ettiği çıkarımında bulunulabilir. 8. Sırada yer alan “inşaat” ile 10. Sırada yer alan “yaygın” kavramlarının küme analizinde de bir arada olduğu görülmektedir. Bunun nedeni; verilerin, yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının kullanımı ile ilgili bilgiler içermesidir. “Alacak” kavramı ise alacak olarak kaydedilecek mali olayların ve alacak senetleri hesabının açıklamalarından dolayı 30 kez tekrar eden kavram olmuştur.

1992’den beri Maliye Bakanlığınca yayınlanan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri dönemlere ayrıldığında bazı kavramların ortak değer aldığı, birçok kavram sıralamasında ise ayrıştığı görülmektedir. 1995-1999 yılları ile 2000-2004 yıllarında ortak paydada buluşan kavramlar, “muhasebe” ve “vergi” olmuştur. 1995-1999 döneminde “gelir”, “milyar”, “genel”, “gider”, “uygulama”, “aktif”, “kurumlar” ve “satışlar” kavramları ön plana çıkarken, 2000-2004 dönemi “enflasyon”, “finansal”, “hesap”, “kiralama”, “düzeltme”, “inşaat”, “alacak” ve “yaygın” kavramları ile farklılık göstermektedir.

3.1.4.3. Hazine Müsteşarlığı

Bu dönem içerisinde Sigortacılık Muhasebe Sistemini yayınlayan Hazine Müsteşarlığı Tablo 6 verilerinde toplamda 1180 defa tekrar eden “devreden” ifadesi, devreden hesaplarının kullanım alanlarının belirlendiğine dikkat çekmektedir. “Kısım” kavramının 1.10’luk oranla tabloda yer alması da muhasebe kayıtlarında devreden kısımların yansıtılmasından kaynaklanmaktadır.

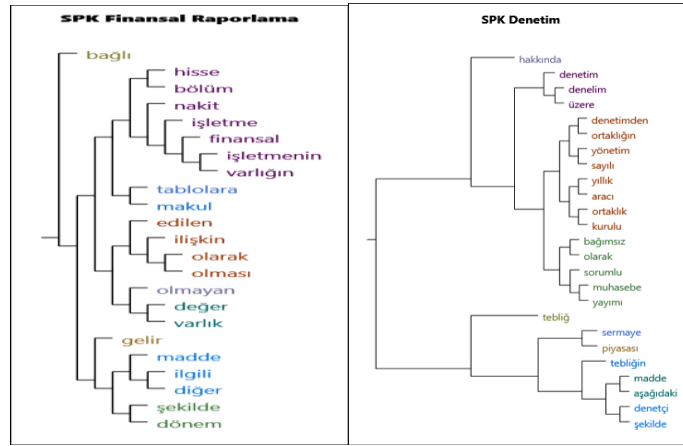
Reasürör, sigorta şirketlerinin sigortaladıkları varlıkları tekrar sigortalayan şirket anlamında kullanılan bir terimdir (Sigorta Sözlüğü, 2019). Tablo 6’da 3. sırada yer alan bu terim, reasürör hesaplarının açıklığa kavuştuğu sigortacılık muhasebe sisteminde sıkça tekrar eden bir terimdir. Finansal yatırımlar ve varlıkların işlem sürecini gösteren verilerden çıkan sonuca göre “finansal” kavramı 791 kez tekrar etmiş, yine finansal varlıkların, cari olan/olmayan varlıklardan doğan “varlıklar” kavramı ise 471 kez tekrar etmiştir. Çeşitli karşılıklarda yapılan değişim hesaplarının bulunması nedeniyle “değişim” kavramı 0.79’luk bir orana sahiptir. “Varlıklar” kavramı ile sıkça bir arada kullanılan “gelirler” kavramı, sigortacılık muhasebe sisteminin çeşitli gelir hesaplarını içinde bulundurduğuna işaret etmektedir. Yine çeşitli riskler karşılığının, sigortacılık muhasebe sistemi bilançosunda yer alması “riskler” kavramını tabloda 8. sıraya taşımıştır. Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan verilere göre aynı oranda sonuç gösteren “alacak” ve “yatırım” kavramları ile

alacak ve yatırım ile ilgili hesapların öne çıktığını ve bu verilerin alanına yönelik önemli bir çalışma olduğu söylemek mümkündür.

1995-1999 dönemi ile 2000-2004 dönemi arasında Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan muhasebe düzenleme çalışmalarında tek ortak kavram “finansal” kavramı olmuştur. 1995-1999 yılları arasında “konsolide”, “konsolidasyon”, “ortaklık”, “kurumlar”, “bankalar”, “sahip”, “bağlı”, “genel” ve “kredi” kavramları ön plana çıkarken, 2000-2004 yılları arasında “devreden”, “reasürör”, “kısım”, “değişim”, “varlıklar”, “gelirler”, “riskler”, “alacaklar” ve “yatırım” kavramları ile öne çıkmıştır. 2000-2004 dönemini bir önceki dönemden ayıran; muhasebe sisteminde sigortacılık ile ilgili bilanço hesaplarının ve ifadelerin daha sık görülmesi olmuştur.

Tablo 7: 2000-2004 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu.

NO	SPK Finansal Raporlama			SPK Denetim		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Finansal	917	0.60	Bağımsız	48	2.28
2	Makul	672	0.44	Denetim	34	1.62
3	Nakit	605	0.40	Sorumlu	24	1.14
4	Değer	599	0.39	Sermaye	20	0.95
5	Varlık	564	0.37	Denetçi	14	0.67
6	Bağlı	466	0.31	Ortaklık	13	0.62
7	İşletme	462	0.30	Muhasebe	12	0.57
8	Hisse	447	0.29	Yıllık	12	0.57
9	Dönem	421	0.28	Yönetim	11	0.52
10	Gelir	400	0.26	Aracı	8	0.38



Şekil 4: 2000-2004 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi

SPK'nın 2000-2004 yılları arasında da finansal raporlama ve denetim ile ilgili yayınları devam etmiştir.

3.1.4.4. SPK Finansal Raporlama

Tablo 7'de ilk sırada “finansal” kavramı yer almaktadır. Gerçeğe uygun değer olarak da bilinen makul değer; “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır” (Pamukçu, 2011:83). Özellikle makul değerlere ve değer düşüklüklerine dair ifadeler içeren SPK'nın Seri XI Nolu tebliğlerine göre “makul” kavramı 672 kez, “değer” kavramı ise 599 kez tekrar etmiştir. “Nakit” kavramının tekrarına bakıldığında bilançoda gösterilen nakit

ve nakit benzerlerinin tahsili ve ödemeleri ve nakit akımları üzerinde durulduğunu göstermektedir. Şekil 4’teki küme analizinde “değer” kavramıyla birlikte görünen “varlık” kavramı da varlıkların bilançodaki yeri ve ayrımları ile ilgili ifadelerinden kaynaklanmaktadır. Bağlı ortaklığın vasıflarının belirlendiği tebliğlerde “bağlı” kavramı 0.31’lik bir orana sahipken, işletme yükümlülüklerinin önemini öne çıkaran “işletme” kavramı 0.30’luk bir orana sahiptir. Hisse senetleri hesabının niteliklerinin aktarıldığı veriler sonucunda “hisse” kavramı 8. Sırada yer almıştır. Önceki dönem ve dönem sonu mali tablolar, dönem başı bilanço ile ilgili durumların ve “dönem” kavramına sahip hesapların yansıtılması ise bu kavramın ilk 10’a girmesini sağlamıştır. Gelir tablosu kalemlerinin düzenlendiği bu verilerde “gelir” kavramı da 10. Sırada yerini almış ve 400 kez tekrar eden ifade olmuştur.

1995-1999 dönemi ile 2000-2004 dönemi arasında SPK Seri XI Nolu yayınladığı finansal raporlar ile ilgili tebliğler arasında “değer”, “bağlı”, ve “hisse” kavramlarının ortak olduğu görülmektedir. 1995-1999 döneminde “menkul”, “borçlar”, “sermaye”, “kıymet”, “varlıklar”, “vadeli” ve “alacaklar” kavramı ile farklılık gösterirken, 2000-2004 yıllarında “finansal”, “makul”, “nakit”, “varlık”, “işletme”, “dönem” ve “gelir kavramları ile ayrılmaktadır.

3.1.4.5. SPK Denetim

Bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin belirlendiği Tablo 7 verilerinde “bağımsız” ve “denetim” kavramı ilk iki sırada yerini almış, denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumlulukları ile ilgili ifadelerden dolayı “sorumlu” kavramı onu takip etmiştir. 20 tekrar ile “sermaye” kavramı 4. Sırada yer almış, “denetçi” kavramı ise onu takip etmiştir. 0.62’lik bir oranla “ortaklık” kavramı tablonun 5.sirasına yerleşirken, SPK’nın denetim alanındaki düzenlemelerinin muhasebe standart ve politikaları ile uyumunun ifadelerini içeren verilere göre 6. Sırada “muhasebe” kavramı yer almaktadır. Mali tablo ve yıllık raporların hazırlanması ve ilanı ile ilgili ifadelerin bulunması “yıllık” kavramının Tablo 7’de ilk 10’a

girmesini sağlamıştır. Yönetim kurulunun yetki ve sorumlulukları ile ilgili ifadeler “yönetim” kavramını, aracı kurumlar ile ilgili ifadeler ise “aracı” kavramını öne çıkarmıştır.

SPK, denetim alanında yaptığı çalışmalara göre “denetim”, “bağımsız”, “denetçi”, “muhasabe” ve “sermaye” kavramları 1995-1999 ve 2000-2004 dönemlerinde ortak kümeyi oluşturmuştur. 1995-1999 dönemi “genel”, “çalışma”, “uygun”, “kabul” ve “mesleki” kavramları ile ayrışırken; 2000-2004 dönemi “sorumlu”, ortaklık”, “yıllık”, “yönetim” ve “aracı” kavramları ile ayrışmaktadır.

3.1.5. 2005-2009 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları

2005-2009 döneminde BDDK’nın yayınları; bankalarca kamuya açıklanan finansal tablolar ve dipnotları, konsolide finansal tabloların düzeni ve bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi standardı, bankalarda bağımsız denetim kuruluşlarının, yapılan bilgi sistemleri denetimine dair rapor formatı, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerince alacakları için ayrılacak karşılıklara ilişkin usul ve esaslar, yıllık faaliyet raporu, tekdüzen hesap planı izahnamesi, katılım bankaları ve özel finans kurumları tarafından uygulanacak tekdüzen hesap planı ve izahnamesi, hakkında yapılan düzenlemeleri içermektedir.

Hazine Müsteşarlığı bu dönemde finansal tabloların sunumu ve sigortacılık hesap planı izahnamesi hakkında yayınladığı tebliğleri ve sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin finansal raporlamaları hakkındaki yönetmeliği ile öne çıkmıştır.

Maliye Bakanlığının muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinin sonuncusu 15 sıra no ile 2008 yılında yayınlanmış ve 2004-2009 dönemine tekabül eden tek tebliğ olmuştur.

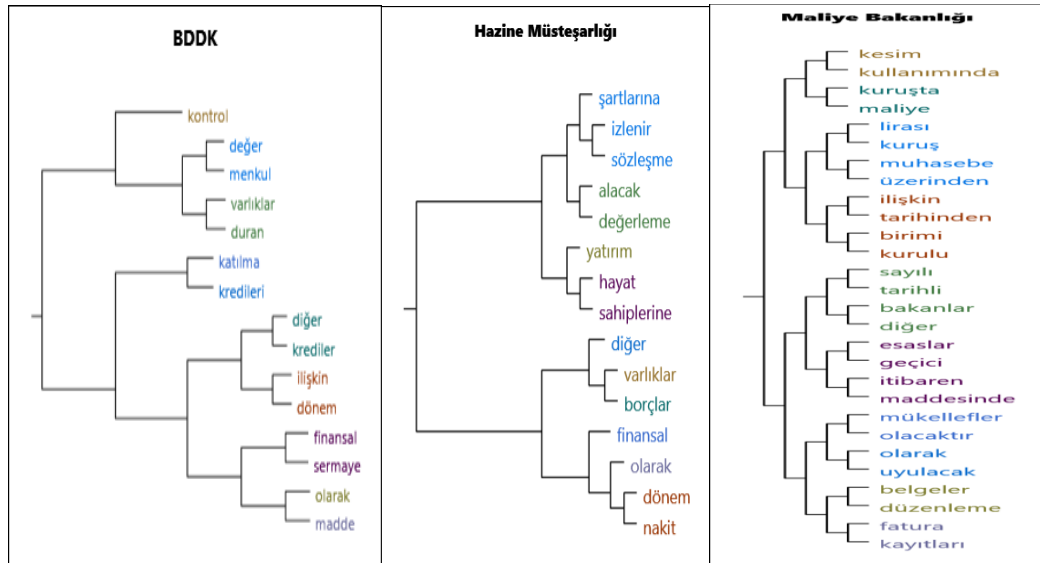
SPK tarafından sermaye piyasasında finansal raporlama usul ve esaslarının belirlendiği Seri XI Nolu tebliğler ve bağımsız denetim standartlarının belirlendiği Seri X

Nolu tebliğler de yine bu dönemde birtakım değişikliklere uğramıştır. Yapılan analizler ile bu değişimler neticesinde ortaya çıkan kelime frekansları ölçülerek belirlenen dönemler içindeki öncelikli konular tespit edilmeye çalışılmıştır.

TMSK'nın 2005'ten itibaren yayınladığı finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçevesi ve muhasebe standardı ile ilgili tüm çalışmalarını 2005-2009 dönemine tekabül eden Sıra No 1-171 tebliğleri ile açıklığa kavuşturmuştur.

Tablo 8: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu.

NO	BDDK			Hazine Müsteşarlığı			Maliye Bakanlığı		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Dönem	274	0.79	Finansal	274	1.94	Kuruş	14	2.33
2	Katılma	247	0.72	Yatırım	111	0.78	Muhasebe	8	1.33
3	Krediler	237	0.69	Hayat	94	0.66	Bakanlar	4	0.67
4	Finansal	233	0.68	Dönem	86	0.61	Esaslar	4	0.67
5	Değer	180	0.52	Varlıklar	83	0.59	Mükellefler	4	0.67
6	Menkul	173	0.50	Borçlar	77	0.54	Belgeler	3	0.50
7	Sermaye	170	0.49	Alacak	75	0.53	Düzenleme	3	0.50
8	Varlıklar	152	0.44	Sözleşme	72	0.51	Fatura	3	0.50
9	Duran	150	0.43	Nakit	71	0.50	Kesim	3	0.50
10	Kontrol	150	0.43	Değerleme	69	0.49	Maliye	3	0.50



Şekil 5: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi

Tablo 8 ve Tablo 9 ile birlikte 2005-2009 dönemi; muhasebe, denetim ve finansal raporlama ile ilgili standartların oluşumuna katkı sağlayan kurum ve kuruluşlarda artış gözlemlendiği bir dönem olmuştur.

3.1.5.1. BDDK

BDDK'nın 2005-2009 yılları içerisinde yayınladığı verilere bakıldığında “dönem” kavramının 274 tekrar ile Tablo 8’de ilk sırada yer aldığı görülmektedir. Özellikle önceki dönem ve cari dönem ayrımının yapıldığı bu veriler; BDDK'nın muhasebenin dönemsellik kavramını ciddi anlamda benimsediğini göstermektedir. Bankaların muhasebe sistemine ait hesap türü olan katılma hesabının işleyişinin aktarılması sebebiyle “katılma” kavramı 0.72’lik bir oran elde etmiştir. Bankalarda takip edilen krediler birçok gruba ayrılmış ve her biri farklı hesaplarda izlenmiştir. Dolayısıyla “krediler” kavramının 3. sırada yer alması krediler hesaplarının işleyişi ile ilgili bilgilerin sunumundan kaynaklanmaktadır. “Finansal” kavramının 233 kez tekrar etmesi ve 7. Sıradaki “sermaye” kavramı ile küme analizinde birlikte görünmesi; bilançoda yer alan finansal araçların finansal tablolar üzerindeki etkisinin izlenebildiğini göstermektedir. Analize tabi tutulan verilerde rayiç değer, gerçeğe uygun değer ve farkları, menkul değerler değer artış fonu gibi hesapların izlenmesi nedeniyle “değer” kavramı 5. Sırada yer almış ve ardından gelen “menkul” kavramı ile de sıkça yan yana gelmiştir. Frekans sorgusunda “duran” ve “varlıklar” hesabının ilk 10’a girmesi ve küme analizinde sıklıkla birlikte görülmesi BDDK'nın, özellikle duran varlıklar hesabına dikkat çektiğini göstermektedir. Yine BDDK'nın muhasebe sistemine ait olan iştirakler, bağlı ortaklıklar ve birlikte kontrol edilen ortaklıklar hesabının ifadeleri “kontrol” kavramına 0.43’lük bir oran kazandırmıştır.

2000-2004 ve 2005-2009 dönemlerini kıyaslayacak olursak BDDK yayımlarında her iki dönemde de yer alan kavramlar “menkul” ve “değer” kavramları olmuştur. Tablo 6’da, yani 2000-2004 döneminde “defteri” “kebir”, “satım”, “değerler”, “vergi”, “kredi”,

“yardımcı” ve “vadeli” kavramları yer alırken; Tablo 8’de “dönem”, “katılma”, “krediler”, “finansal”, “sermaye”, “duran”, “varlıklar” ve “kontrol” kavramları yer almaktadır.

3.1.5.2. Hazine Müsteşarlığı

Hazine Müsteşarlığı’nca Tablo 8’de “finansal” kavramı ilk sırada yer alırken, Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu’nun temel alındığı durumlar ve yatırım ile ilgili hesap türlerinin aktarıldığı verilerden dolayı “yatırım” kavramı da 2. Sırada yer almaktadır. Sözleşme şartlarına dayalı yatırım riski hayat poliçesi sahiplerine ait değerlerin ifadeleri ile “hayat” kavramını 94 kez tekrar etmiş, 8.sırada yer alan “sözleşme” kavramı ise 72 kez tekrar etmiştir. Frekans sorgusunda 4. sırada yer alan “dönem” kavramı 9. Sıradaki “nakit” kavramıyla küme analizinde de yan yana gelmesi, nakit akış tablosu ve özsermaye değişim tablosundaki dönem başı ve dönem sonu bakiyesi ile ilgili ifadelerden kaynaklanmaktadır. Bilanço hesaplarını oluşturan “varlıklar”, “borçlar” ve “alacaklar” kavramları da Hazine Müsteşarlığınca önemli kavramlardır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan değerlendirme ilkelerinin yansıtılmasıyla “değerleme” kavramı, 0.49’luk bir oranla 10. Sırada yer almıştır.

Tablo 6’da bulunan 2000-2004 dönemi ile Tablo 8’deki 2005-2009 döneminin ortak kavramları; “finansal”, “varlıklar” ve “yatırım” olmuştur. 2000-2004 yılları arasında “devreden”, “reasürör”, “kısım”, “değişim”, “gelirler”, “riskler” ve “alacaklar” ifadeleri ön plana çıkarken; 2005-2009 yılları arasında “hayat”, “dönem”, “borçlar”, “alacak”, “sözleşme”, “nakit” ve “değerleme” kavramları ön plana çıkmıştır.

3.1.5.3. Maliye Bakanlığı

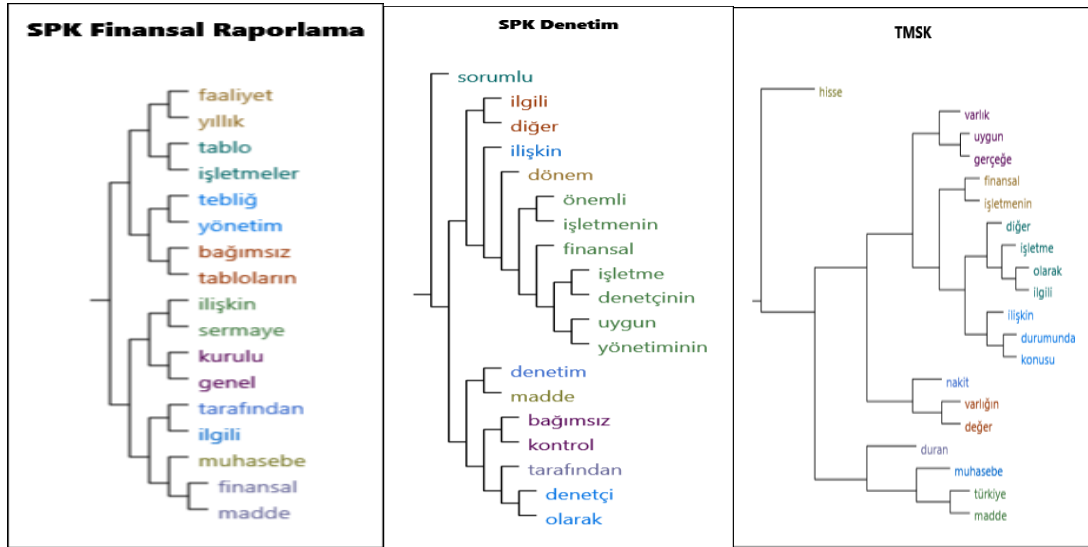
Tablo 8’de Türk Lirası ve Kuruş Kullanımında Özel Kesim Muhasebe Sistemine İlişkin Olarak İşletmeler Tarafından Uygulanacak Esasların Belirlenmesi Hakkındaki Tebliği, “kuruş” kavramını ilk sıraya taşımıştır. “Muhasebe” ise 8 kez tekrar eden kavram olmuştur.

“Bakanlar” kavramı Bakanlar Kurulu Kararı ile ilgili ifadelerden dolayı 0.67’lik bir orana sahip olurken, onu takip eden aynı orana ve tekrara sahip kavramlar “esaslar” ve “mükellefler” olmuştur. “Belgeler” ve “düzenleme” kavramlarının küme analizinde birlikte görünmesi ve aynı tekrar sayısına sahip olması belge ve beyannamelerin düzenlenmesi ile ilgili esasların üzerinde durulduğunu göstermektedir. Önemli bir evrak olan fatura kayıtları ile ilgili ifadeler “fatura” kavramını 8. Sıraya taşıırken, özel kesim ifadeleri “kesim” kavramının da ilk 10’a girmesine neden olmuştur. Maliye Bakanlığınca hazırlanan bu sistemde “maliye” kavramı da 0.50’lik bir oranla tabloyu tamamlamıştır.

Bir önceki dönem olan 2000-2004 dönemi ile 2005-2009 dönemi yani Tablo 6’daki ve 8’deki Maliye Bakanlığı verilerine bakıldığında tek ortak kavram “muhasabe” kavramı olmuştur. Tablo 6’da “enflasyon”, “finansal”, “hesap”, “kiralama”, “vergi”, “düzeltme”, “inşaat”, “alacak” ve “yaygın” kavramları ile ayrışırken; Tablo 8, “kuruş”, “bakanlar”, “esaslar”, “mükellefler”, “belgeler”, “düzenleme”, “fatura”, “kesim” ve “maliye” kavramları ile farklılık göstermektedir.

Tablo 9: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu 2.

NO	SPK Finansal Raporlama			SPK Denetim			TMSK		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Finansal	107	3.61	Bağımsız	4720	4.54	Finansal	4907	1.86
2	Faaliyet	27	0.91	Denetim	2410	2.32	İşletme	1754	0.66
3	Yıllık	27	0.91	Finansal	1613	1.55	Nakit	1407	0.53
4	Tablo	25	0.84	Denetçi	1188	1.14	Muhasebe	1342	0.51
5	İşletmeler	24	0.81	İşletme	1085	1.04	Varlık	1244	0.47
6	Yönetim	24	0.81	Önemli	903	0.87	Uygun	1231	0.47
7	Bağımsız	24	0.78	Kontrol	495	0.48	Türkiye	951	0.36
8	Sermaye	23	0.74	Uygun	495	0.48	Hisse	869	0.33
9	Genel	19	0.64	Dönem	370	0.36	Değer	788	0.30
10	Muhasebe	17	0.57	Sorumlu	322	0.31	Duran	735	0.28



Şekil 6: 2005-2009 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi

Muhasebe standartlarına dair kapsayıcı çalışmalar yapılması amacıyla kurulan TMSK, özellikle 2005 yılında aktif bir rol almış ve burada analize tabi tutulmuştur.

3.1.5.4. SPK Finansal Raporlama

Tablo 9’da yer alan SPK’nın Seri XI Nolu finansal raporlama düzenlemeleri sonucunda “finansal” kavramı ilk sırayı almıştır. Yıllık faaliyet raporlarının hazırlanması ile ilgili açıklamaları içeren SPK verilerinde “faaliyet” kavramı 0.92’lik bir oranla 2. Sırada yerini alırken onu takip eden “yıllık” kavramı ile de küme analizinde aynı grup içerisinde

görülmektedir. İşletmeler tarafından düzenlenecek mali tabloların hususları “tablo” ve “işletmeler” kavramlarını hem Şekil 6’daki küme analizinde hem de Tablo 9’daki frekans sorgusunda öne çıkarmıştır. Verilerde yönetim kurulunun faaliyet raporları ve denetim ile ilgili sorumluluklarının geçmesi “yönetim” kavramının, bağımsız denetim yükümlülüğü ile ilgili maddeler ise “bağımsız” kavramının, 24 kez tekrarına neden olmuştur. Sermaye Piyasası Kanuna tabi olan kurulun düzenlemeleri frekans sorgusunda “sermaye” kavramının ilk 10’a girmesini sağlamıştır. Genel kurul ile ilgili ifadeler “genel” kavramını öne çıkarırken, Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri ile ilgili ifadeler “muhasebe” kelimesini öne çıkarmıştır.

Tablo 7 ve 9’ da SPK’nın finansal raporlama ile ilgili yapılan düzenlemelerinde “finansal” kelimesi, 2000-2004 ve 2005-2009 dönemlerinin tek ortak kelimesi olmuş ve her iki tabloda da 1. Sırayı almıştır. Tablo 6’da yer alan; “makul”, “nakit”, “değer”, “varlık”, “bağlı”, “işletme”, “hisse”, “dönem” ve “gelir” kavramları 2000-2004 dönemini özelleştirirken Tablo 9’da “faaliyet”, “yıllık”, “tablo”, “işletmeler”, “yönetim”, “bağımsız”, “sermaye”, “genel” ve “muhasebe” kavramlarının 2005-2009 dönemini daha genel kavramlar çerçevesine almıştır.

3.1.5.5. SPK Denetim

Tablo 9’da 4720 kez tekrar ederek ilk sıraya yerleşen ve “bağımsız” kelimesi ile 2410 kez tekrar eden ve 2. sırada yer alan “denetim” kavramının kelime referanslarına bakıldığında; SPK’nın bağımsız denetim esasları üzerinde ciddi bir düzenleme getirdiğini söylemek mümkündür. Sıklıkla karşımıza çıkan “finansal” kavramı ise 1.55’lik bir oranla tabloda yerini almıştır. “Denetçi” kelimesinin 1188 kez tekrar sıklığı, bağımsız deneticinin görevleri ve işlem esasları ile ilgili açıklamalardan kaynaklanmakta, “işletme” kelimesinin 1085 kez tekrar sıklığı ise işletme yönetiminin sorumlulukları ile ilgili açıklamalardan kaynaklanmaktadır. Muhasebede önemli bilgilerin yanlışlık içermesi veya kasıtlı olarak yanlışlık yapılması gibi durumlar için denetim oldukça önemli bir yer almaktadır. Burada

önemli yanlışlık risklerine dair hususların bulunması “önemli” kavramını 0.87’lik bir orana sahip olmasını sağlamıştır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin oluşumu ve süreci hakkındaki ifadeler “kontrol” kelimesini 7. Sıraya taşırken, bağımsız denetimin muhasebe ile ilgili belirlenen standartlara uygun hareket etmesi gereken esaslar hakkındaki ifadeler ise “uygun” kelimesini 8. Sıraya taşımıştır. Bir dönem boyunca yapılan faaliyetler ve kayıtlarının sonuçlandırılması ve dönem sonunda değerlendirilerek raporlanması denetim ilgi alanına girdiğinden “dönem” kavramı 370 kez tekrar eden kelime olmuş, sorumlu baş denetçi ve denetimden sorumlu komitelerin görevleri ile ilgili ifadeler ise, “sorumlu” kavramını 322 tekrar ile ilk 10 sıralamasına katmıştır.

Tablo 7 ve 9’u kıyasladığımızda SPK’nın bağımsız denetim hususlarına oldukça yoğun bir şekilde odaklandığı görülebilir. 2000-2004 ve 2005-2009 dönemlerinde “bağımsız”, “denetim” “sorumlu” ve “denetçi” kavramları ortak paydada buluşmuştur. 2000-2004 yılları arasında SPK verilerinde “sermaye”, “ortaklık”, “muhasebe”, “yıllık”, “yönetim” ve “aracı” gibi kelimeler öne çıkarken; 2005-2009 yılları arasında “finansal”, “işletme”, “önemli”, “kontrol”, “uygun” ve “dönem” kelimeler öne çıkmıştır.

3.1.5.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Faaliyetlerin finansal tablolara nasıl yansıtılması ve sunumuyla ilgili esasları içeren TMSK verilerine göre “finansal” kelimesi 4907 kez tekrar ederek Tablo 9’daki frekans sorgulamasında 1. Sıraya yerleşmiştir. Kelime frekans sorgusunun referanslarına bakıldığında “İşletme” kelimesinin 0.66’lık bir oranla 2. Sıraya yerleşmesi; işletmenin temel kavram ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hareket etmesine dair esaslarından kaynaklanmaktadır. “Nakit” kavramının 1407 kez tekrar etmesi; nakit akışları ve nakit ve nakit benzerleri ile ilgili ifadelerin çokluğundan kaynaklanmaktadır. Muhasebe standardının belirlendiği TMSK düzenlemelerinde “muhasebe” kavramı 4. Sırada yer almıştır. Varlık olarak sınıflandırılan ve bu varlıkları dönen ve duran olmak üzere ayıran bilanço kalemlerinin

ifadeleri sayesinde “varlık” kelimesi 0.47’lik bir orana sahip olmuştur. Şekil 6’daki küme analizinde “gerçeğe” ve “uygun” kelimelerinin aynı kümede olması sıklıkla gerçeğe uygun değer in ifade edildiğinin göstergesi olmuştur. TMSK’nın TMS/TFRS ile ilgili ifadeleri “Türkiye” kavramını 951 tekrarla öne çıkarmış, hisse başına kazanç veya zararı ifade eden ve hisse senedi alma ve yönetme ile ilgili durumları ifade eden açıklamalar Tablo 9’da “hisse” kavramına 8. Sırayı aldırılmıştır. Menkul veya gayrimenkul için varlığın zamanla artan veya azalan değerini önemli kılmış ve burada da “değer” kavramı değer artışı veya azalışı ile ilgili ifadelerden dolayı 788 kez tekrar eden kelime olmuştur. TMSK’nın bu dönemde en çok üzerinde durduğu bilanço kaleminin, “duran kelimesinin 735 kez tekrar ederek 10. Sıraya yerleşmesiyle; varlıklar kalemi olduğu anlaşılmıştır.

3.1.6. 2010-2014 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları

BDDK 2010-2014 yılları arasında finansal kiralama, factoring ve finansman şirketlerinin muhasebe uygulamaları ile finansal tablolar hakkındaki yönetmelik, tebliğler ve değişikliklerini yayınlamıştır. BDDK yine bu dönem içerisinde düzenlemelerinde bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilecek banka bilgi sistemleri ve bankacılık süreçlerinin denetimine ilişkin rapor hakkında tebliğlere, tekdüzen hesap planı ve izahnamesi hakkındaki değişikliklere, bankaların konsolide finansal tablolarının düzenlenmesine ilişkin tebliğlere, bankalarca açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotlar hakkında tebliğlere yer vermiştir.

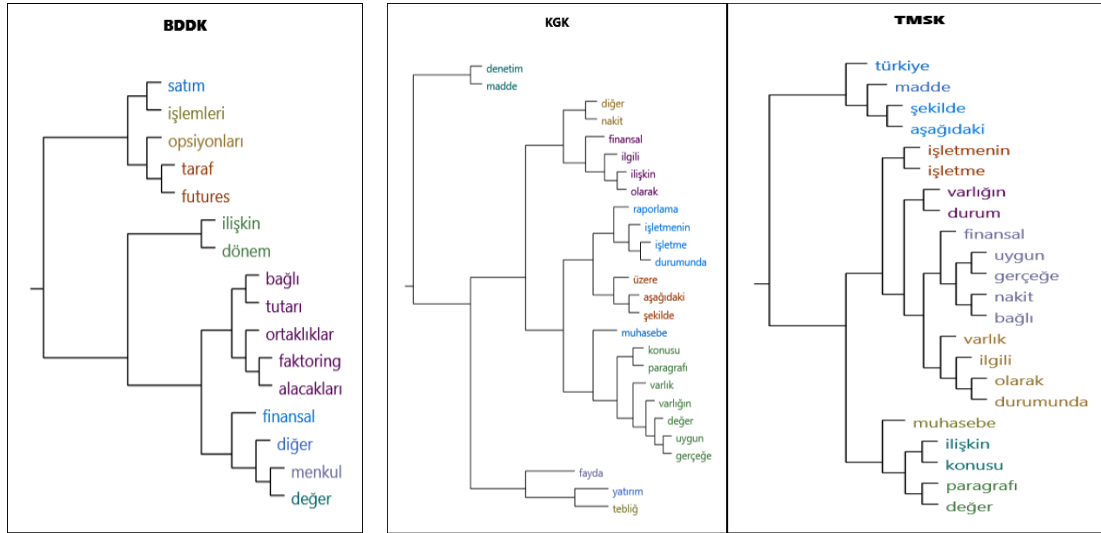
Uluslararası muhasebe standartlarının yanı sıra uluslararası denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirilmesi, denetlenmesi ve bağımsız denetimde kamu denetimi yapılması amacıyla kurulan KGK, Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlara İlişkin Duyuru,

TMS/TFRS ve TMS Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğler ve örnek açıklamaları içermektedir.

TMSK bu dönemde de TMS/TFRS'ler, yorumlar ve bunların üzerindeki değişiklikler hakkındaki tebliğleri ile öne çıkmıştır. Yine bu dönem içerisinde tekabül eden ve 2011'de yayınlanan TTK tasarısı ile güncel bir ticari yasa ortaya atılmıştır. Burada analize tabi tutulacak olan TTK aynı zamanda 1956'da yayınlanan TTK frekans sorgusuyla da kıyaslanacaktır.

Tablo 10: 2010-2014 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu

NO	BDDK			KGK			TMSK			TTK 2011		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Satım	742	1.37	Finansal	1211	1.14	Finansal	2062	2.90	Finansal	83	1.15
2	Factoring	378	0.70	Uygun	797	0.75	Uygun	690	0.97	Muhasebe	57	0.79
3	Menkul	374	0.69	Denetim	550	0.52	Türkiye	334	0.47	Yönetim	55	0.76
4	Taraf	351	0.65	İşletme	527	0.50	Muhasebe	311	0.44	Denetçi	51	0.71
5	Bağlı	331	0.61	Nakit	421	0.40	Nakit	301	0.42	Faaliyet	48	0.67
6	Değer	308	0.57	Değer	397	0.37	Değer	291	0.41	Denetim	43	0.60
7	Finansal	304	0.56	Yatırım	379	0.36	Bağlı	259	0.36	Türkiye	42	0.58
8	Dönem	281	0.52	Muhasebe	365	0.34	İşletme	244	0.34	Ticari	31	0.43
9	Ortaklıklar	271	0.50	Varlık	290	0.27	Varlık	241	0.34	Genel	29	0.40
10	Futures	269	0.50	Raporlama	271	0.26	Durum	236	0.33	Yıllık	28	0.39



Şekil 7: 2010-2014 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Küme Analizi

2005-2009 döneminden farklı olarak Tablo 10’da KGK ve 2011 yılında güncellenen tasarısı ile TTK’nın frekans analizine tabi tutulduğu görülmektedir.

3.1.6.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Tablo 10’da ilk sırada yer alan “satım” kelimesinin kaynağını alım satım işlemlerinin hesaplarının aktarılması olmuştur. 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nun temel alınarak tüm bu şirketlerin muhasebeleştirilmesine yardımcı tebliğlerin içeriği ve factoring alacakları ile ilgili içerikler nedeniyle “factoring”

kavramı 0.70’lik bir oranla 2 sırada yer almıştır. Menkul değer alım satım opsiyonları ile ilgili ifadelerden dolayı Tablo 9’da 3. ve 6. sırada yer alan “menkul” ve “değer” kavramları, frekans sorgusunda sırasıyla 0.69 ve 0.57 oranlarını karşılamış ve bu kavramlar küme analizinde aynı kümede görülmüştür. Alım satım opsiyonları hesaplarının alıcı/lehdar taraf ve satıcı/keşideci taraf olarak ayrılması BDDK verilerinde “taraf” kelimesini 351 tekrar ile öne çıkarmıştır. Bağlı ortaklıklar ve bağlı senetler gibi hesapların izah edilmesi nedeniyle “bağlı” kelimesi 5. Sırada yer alırken; “ortaklıklar” kelimesi ise 9. Sırada yer almaktadır. Finansal kiralama ve finansal araçlar ile ilgili hesaplar ve finansal tablolar ile ilgili ifadelerin çokluğu “finansal” kavramı 304 kez tekrar ederken; bir önceki dönem raporu ve dönem sonu işlemleri ile ilgili açıklamalar ise “dönem” kelimesi 281 tekrar ile yerini almıştır. Futures işlemlerinde kullanılan hesapların aktarımı nedeniyle de “future” kelimesi BDDK verilerinde en önemli kavramlar arasındadır.

Tablo 8’de ve 10’da yer alan BDDK frekans sorguları kıyaslandığında her iki analizde de ilk 10’a girmeyi başaran kelimeler; “dönem”, “finansal”, “değer” ve “menkul” kelimeleri olmuştur. Tablo 8’de 2005-2009 dönemini temsil ederek ayrışan kelimeler; “katılma”, “krediler”, “sermaye”, “varlıklar”, “duran” ve “kontrol” kelimeleri olurken 2010-2014 dönemi ise “satım”, “factoring”, “taraf”, “bağlı”, “ortaklıklar” ve “futures” gibi kelimelerin önde gelmesiyle farklılık göstermektedir.

3.1.6.2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KGK’nun düzenlemeleri temel alındığında Tablo 10’da “finansal” kelimesi 1211 kez tekrar etmiştir. Finansal tabloların TMS esaslarına ve mevzuata uygun olarak hazırlanması ve sunulması mesleki sürecin de yine TFRS’lere uygun bir faaliyet düzeni içerisinde olması ile ilgili getirilen düzenlemelerde “uygun” kavramı da 797 tekrar ile 2.sırada yerini almıştır. Bağımsız denetim faaliyetlerini kapsayıcı bir düzen oluşturmayı amaçlayan KGK’nın TDS ile ilgili düzenlemeleri “denetim” kelimesini 0.52’lik bir oranla öne

çıkarmıştır. İşletmenin bu düzenlemeler çerçevesindeki sorumlulukları ile ilgili açıklamalar “işletme” kavramını 4. Sıraya taşımış; işletme faaliyetlerinden doğan nakit giriş ve çıkışları, dönen varlıklardaki nakit ve nakit benzerleri hesapları ve nakit akış tablosu ile ilgili ifadeler ise “nakit” kelimesini 5. Sıraya taşımıştır. Değer farkının kar veya zarar olarak kaydedilmesi ve özellikle değer kayıplarına karşı işletmenin korunması amacıyla değer düşüklüğüne ilişkin TMS’nin önlem açıklamaları ve gerçeğe uygun değer tanımının yapılması “değer” kelimesinin 397 kez tekrar etmesine neden olmuştur. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan hareketlilik ve bu hareketliliğin farklı hesaplarda izlenmesi ile ilgili açıklamalar “yatırım” kavramını öne çıkarmıştır. KGK’nın küme analizinde görüldüğü gibi “muhasebe” kavramı birçok kelime grubunu içine almış ve muhasebe politikaları ile ilgili ifadelerin 0.34’lük bir oran kazandırmasıyla da frekans sorgusunda 8. Sırayı almıştır. Bilanço kalemlerinden olan “varlık” grubunun hareketleri ile ilgili açıklamalar bu kavramın 290 kez tekrar etmesine; bir dönem içerisinde gerçekleşen mali olayların raporlanarak sunulmasına ilişkin açıklamalar ise “raporlama” kelimesinin 271 kez tekrar ederek ilk 10’a girmesine neden olmuştur.

3.1.6.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Hemen her kurumda olduğu gibi TMSK içinde “finansal” kavramı Tablo 10’daki frekans sorgusunda; finansal varlık ve borçlardan, finansal araçlar ve finansal durum tablosundan kaynaklanan açıklamalar sayesinde önemli bir yer kaplamış ve TMSK analizinde 2062 tekrar ile ilk sırayı almıştır. KGK’da olduğu gibi TMSK’da da gerçeğe uygun değer tanımlamalarından doğan “uygun” kelimesi Tablo 10’da 2. Sırayı almıştır. TMS/TFRS uygulamalarının açıklımlarından doğan ifadeler nedeniyle “Türkiye” ve “muhasebe” kavramları da sırasıyla 334 ve 311 kez tekrar eden kelimeler olmuştur. Şekil 7’de TMSK’nın küme analizinde görüldüğü gibi “nakit” ve “bağlı” kelimeleri aynı kümede yer almakta ve bu kelimelerin frekans sorgusunda öne çıkması ise sözleşmeye bağlı nakit akışlarının hareketliliği ile ilgili ifadelerden kaynaklanmaktadır. Gerçeğe uygun değer esaslarına göre

yapılacak işlemlerin ifade edilmesi nedeniyle “değer” kavramı 0.41, işletmenin belirlenen esaslara uygun bir süreç yürütmesi için yapılan açıklamalar nedeniyle de “işletme” kavramı 0.34’lük bir oranla öne çıkarmıştır. Yine KGK’da olduğu gibi “varlık” kavramı TMSK’nın da frekans sorgusunda 9. Sırada kendini gösterirken; finansal durum tablosu ile ilgili ifadeler “durum” kelimesinin 10. Sıraya yerleşmesine neden olmuştur.

Tablo 9 ve 10’da yer alan TMSK analiz sonuçlarına göre 2005-2009 dönemi ile 2010-2014 dönemi arasında çok az değişikliğe rastlanılmış, her iki dönemde de ortak olan toplam kelime sayısı 8 olmuştur. Bunlar: “finansal”, “işletme”, “nakit”, “muhasabe”, “varlık”, “uygun”, “Türkiye” ve “değer” kelimeleridir. Tablo 8’de farklılık gösteren kelimeler “hisse” ve “duran” olurken, “bağlı” ve “durum” kelimeleri 2010-2014 dönemini bir önceki dönemden ayırtıran kelimeler olmuştur.

3.1.6.4. Türk Ticaret Kanunu (2011)

Öncelikle belirtilmelidir ki; TTK 2011 yasal düzenlemesinde sadece ilgili maddelerin ölçülmesi nedeniyle sorgu kapsamında yeterli düzeyde öge bulunamamıştır. Dolayısıyla küme analizi yapılamamış yalnız frekans sorgusuna tabi tutulmuştur. Buna göre frekans sorgusunda finansal tablolara ilişkin hükümler nedeniyle “finansal” kavramı TTK’nın da önde gelen kelimesi olurken, Tablo 10’da 1.15’lik oranla da ilk sırada görülmektedir. TTK tasarısının güncellenmesiyle KGK Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Türkiye Muhasebe Standartları düzenlemeleri ile uyumlu bir mevzuat oluşturulmuştur. Bu nedenle 2. Sırada yer alan “muhasabe”, 6. Sırada yer alan “denetim” ve 7. Sırada yer alan “Türkiye” kavramları öne çıkmıştır. Şirketlerin yönetim kurullarının görev, yetki ve sorumlulukları ile ilgili açıklamalardan dolayı “yönetim” kelimesi 55 kez tekrar ederken; denetçi seçimi ve ataması ile ilgili açıklamalar ve denetim raporları hakkındaki sorumluluğunun açıklanması “denetçi” kelimesinin 51 kez tekrar etmesine neden olmuştur. Bir faaliyet dönemi içerisinde işleyen süreç ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı ve bu süreç sonunda yıllık faaliyet

raporlarının sonuçlanması ve denetimi ile ilgili açıklamalar 5. Ve 10. Sırada yer alan “faaliyet” ve “yıllık” kelimeleri sırasıyla 0.67 ve 0.39’luk oranlar ile Tablo 10’da yer almıştır. TTK’nın özel terimi haline gelmiş olan “ticari” kelimesi özellikle ticari defterler ile ilgili açıklamalar dahil birçok madde içerisinde geçmiş ve 0.43’lük bir orana sahip olmuştur. “Genel” kelimesi ise çoğunlukla genel kurul faaliyetleri ile ilgili ifadelerden dolayı 9. Sırada yer almıştır.

Tablo 2’de 1956 yılında yayınlanan TTK’nın frekans sorgusu ile Tablo 9’da 2011 yılına ait TTK analizleri kıyaslandığında ortak olan tek bir ifade bulunmaktadır. O da “ticari” kelimesidir. Birbiri ile aynı anlamda kullanılan “murakıp” ve “denetçi” kavramları ve “umumi” ve “genel” kavramları dönem farkını kesin bir biçimde ortaya koymuştur. Bunun dışında 1956’da “idare”, “defter”, “hesap”, “envanter”, “mukavele”, “işletme” ve “emtia” kelimeleri öne çıkarken; 2011 yılı “finansal”, “muhasabe”, “yönetim” “faaliyet”, “denetim”, “Türkiye” ve “yıllık” kelimeleri ile farklılık göstermektedir.

3.1.7. 2015-2019 Yıllarındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Çalışmaları

Bu dönem içerisinde TMS/IFRS ve TDS’lerin mevzuat yayın haklarını ve düzenlemelerin sorumluluğunu alan KGK, bu standartlarla ilgili değişimleri içeren tebliğleri 2015-2019 dönemi içinde yayınlamıştır. Düzenlenen yönetmeliklerle bağımsız denetim ile ilgili son güncellemeler de analize tabi tutulmuştur.

Tablo 11: 2015-2019 Yılları Arasında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Alanında Yayınlanan Yasa ve Tebliğlerin Kelime Frekans Sorgusu.

	KGK		
NO	Word	Count	%
1	Değer	455	0.62
2	Muhasebe	452	0.61
3	Uygun	311	0.42
4	Raporlama	269	0.37
5	Hükümler	195	0.26
6	Denetim	188	0.26
7	Finansal	188	0.26
8	Türkiye	167	0.23
9	Korunma	166	0.23
10	Dönem	147	0.20

2015-2019 yılları arasında muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarına ilişkin yalnız KGK'nın yayınlarına rastlanılmıştır.

3.1.7.1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Öncelikle belirtilmelidir ki kaynak olarak Resmi Gazete'de bulunan KGK mevzuatlarından yararlanılmıştır. Bu kaynaklar NVivo 12 Programında analiz edilirken bazı kelimelerdeki harflerin eksik çıktığı veya anlaşılmayacak düzeyde değişimlere uğradığı görülmüştür. Bu teknik hatalar tarafımızca düzeltilemeyen teknik hatalardır. Frekans sorgusunda manipüle edilebilen bu hatalar küme analizinde edilememiş ve içerik analizi yorumlarını etkileyeceği gerekçesi ile burada küme analizine yer verilmemiştir.

Tablo 11'de yer alan KGK'nın mevzuatlarında en sık geçen kelime “değer” kelimesi olmuştur. Bunun nedeni; varlıklarda olası değer düşüklüğü ile ilgili açıklamaların ve ilgili hesapların açıklanmasıdır. Tablo 11'de görüldüğü gibi 2. Sırayı alan “muhasebe” kelimesi 452 tekrar etmiş, ardından gelen “uygun” kelimesi ise gerçeğe uygun değer ifadelerinden dolayı 311 kez tekrar etmiştir. TFRS ile ilgili düzenlemelerin ve yorumların bulunduğu verilere göre “raporlama” kelimesi 0.37'lik bir orana sahip olurken; TMS/TFRS ve TDS ile ilgili hükümlerin ifadeleri “hükümler” kelimesinin 0.26'lık bir oranla Tablo 11'de yer almasını sağlamıştır. Bağımsız denetim standartların düzenlenmesi ve finansal raporlama

standardı ile ilgili ifadeler “Denetim” ve “finansal” kelimelerinin her ikisine de 0.26’lık bir oran vermiş ve tabloda art arda sıralanmışlardır. Uluslararası alanda hazırlanan standartların Türkiye’ye uyarlanmasıyla verilerin hemen her yerinde “Türkiye” isminin geçtiği görülmekte ve Tablo 11’de de 8. Sırayı aldığı görülmektedir. Tüm topluma yönelik olarak hazırlanan bu düzenlemeler özellikle işletmelere de olası risklerden korunması için fırsatlar tanımaktadır. “Korunma” kelimesinin KGK verilerinde 166 kez tekrar etmesiyle bu durumu ispatlar niteliktedir. Bir dönem içerisindeki faaliyetler ve raporlamalarla ilgili açıklamalar ise “dönem” kelimesini 10. Sıradan tabloya katmıştır.

Tablo 10 ve 11’de yer alan KGK frekans sorguları kıyaslandığında 2010-2014 ve 2015-2019 dönemleri “finansal”, “uygun”, “denetim”, “değer”, “muasebe” ve “raporlama” kavramları ile ortak paydada buluşmuştur. 2010-2014 dönemi “işletme”, “nakit”, “yatırım”, “varlık” kelimeleri ile farklılık gösterirken; 2015-2019 dönemi “hükümler”, “Türkiye”, “korunma” ve “dönem” kelimeleri ile farklılık göstermektedir.

3.2. 1989-2019 Yılları Arasındaki Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlama Standartları Hakkında Özel ve Kamu Sektörü Çalışmalarının İçerik Analizi ile Kıyası

Bu bölümde yukarıda beşer yıla bölünen kanun tasarıları hariç 1989’dan 2019’a kadar TMSK, SPK, KGK, BDDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı’nın yayınladığı mevzuat ve düzenlemelerin frekans sorgularından yola çıkılarak her bir özel çalışmanın ayrı ayrı kelime bulutları sergilenecek ve böylece bu düzenleyicilerin en çok tekrar eden kelimelerinden yola çıkılarak benzerlikleri ve farklılıkları kolaylıkla gözlemlenecektir.

SPK**Maliye Bakanlığı****Hazine Müsteşarlığı****BDDK****TMSK****KGK**

Şekil 8: Standart Düzenleyicilerin Kelime Bulutları

SPK'nın muhasebe, finansal raporlama ve denetim üzerindeki düzenlemelerin ve Maliye Bakanlığı'nın muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinin frekans sorguları yeniden değerlemeye alınarak elde edilen Şekil 8'deki kelime bulutu sonuca göre; SPK'nın en çok tekrar eden kelimesi “sermaye”, Maliye Bakanlığı'nın ise “muhasebe” olmuştur. Buradan SPK'nın daha özel, Maliye Bakanlığı'nın ise daha kapsayıcı bir muhasebe uygulama düzeni ortaya koyduğu sonucuna varılmaktadır.

Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan muhasebe, denetim ve finansal raporlama ilgili mevzuatlar ile BDDK'nın bunlara ilişkin yaptığı düzenlemelerin Şekil 8'de yer alan frekans sorgularının kelime bulutlarına bakıldığında Hazine Müsteşarlığı en çok “finansal” kavramına önem verirken; BDDK “değer” kelimesi ile öne çıkmıştır. Buradan özellikle menkul değer ile ilgili ifadelerin BDDK için önem arz ettiğini ve SPK gibi çalışmalarını özelleştirdiğini söylemek mümkündür.

TMSK ve KGK'nın her ikisinin de asıl amacı daha kapsayıcı bir muhasebe, finansal raporlama ve denetim düzeni oluşturmak olmasına rağmen öncelikli gelen kavramları birbirinden farklı olmuştur. Şekil 8'de görüldüğü gibi TMSK'nın en çok tekrar eden kelimesi “değer” olarak öne çıkarken; KGK için “denetim” kelimesi önde gelen kavram olmuştur. Buradan çıkarılabilecek sonuç ise: TMSK'nın varlık veya borcun piyasa değeri olarak

tanımlanan gerçeğe uygun değer esaslarına verdiği öneme; KGK ise bağımsız denetim esaslarına verdiği öneme dikkat çekmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Üretim, hizmet ve iletişimin hızla arttığı küresel bir dünyada, ekonomik bir yarışın varlığı kaçınılmazdır. Yerel, ulusal ve uluslararası faaliyet gösteren küçük veya büyük farketmeksizin işletmeler, hayatta kalmak ve kar elde edebilmek için ekonomik faaliyetlerini bir düzen içerisinde yürütmek zorundadırlar. Bu düzeni kurmak için belirli standartlar çerçevesinde oluşturulacak muhasebe bilgi sistemine ve denetime ihtiyaç duyulmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi, para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ilişkin belgeleri toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi, yorumlanması ve yorumlanan bilginin rapor halinde kullanıcılara sunulması işlemlerini kapsamaktadır. Bu sürecin kusursuz işleyebilmesi için birtakım kurallara ihtiyaç vardır. Bu kurallar muhasebe, denetim ve finansal raporlama ilgili oluşturulan standartlardır. Zamanla farklılaşan ve gelişim gösteren bu standartların oluşturulması sürecinde; kurumsal düzenlemeler ulusal hale gelmiş, yasalar ile desteklenmiş ve gitgide artan küreselleşme ile birlikte uluslararası boyutlara taşınmıştır. Bu alanda yapılan düzenlemelerin ele alındığı bu çalışmanın ilk bölümüne bakıldığında ulusal ve uluslararası düzeyde birçok farklı kurum veya kuruluşun standartların gelişiminde etkili olduğu görülmüştür.

Muhasebe, denetim ve finansal raporlama ile ilgili son yıllarda yayınlanan mevzuatların içerik analizi ile değerlendirilmesi; amaca göre ayrılan nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin farklılıklarını, nitel araştırma yöntemlerinin özelliklerini ve içerik analizinin sürecini açıklamayı gerektirmiştir. Araştırma yöntemlerinin farklı veri toplama ve verileri analiz etme yöntemleri vardır. Ancak ülkemizde özellikle nitel araştırma yönteminde bulunan veri toplama ve analiz türlerine ilişkin kaynaklarda eksiklikler bulunmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde, belirli bir düzen içerisinde nitel araştırma yöntemine ve sürecine açıklık getirilmiş ve araştırmacılara fayda sağlayacağı düşünülen bilgiler sunulmuştur. İkinci

bölümde, araştırma yöntemlerinin farklılıkları; yapılarına uygun olarak belirledikleri veri toplama teknikleri ve özellikle çalışmamızın temelini oluşturan içerik analizinin özellikleri kavramsal olarak ortaya konmuştur. Bu çalışma ile 1989-2019 yılları arasında muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları ile ilgili gelişmelerin, hangi konulara ağırlık verdiğini, daha önce uygulanmış veya uygulanmakta olan standartların zamana ve amaca göre nasıl gelişim gösterdiğini, bu standartların birbirleriyle olan benzerliklerini ve farklılıklarını öne çıkarmak amaç edinilmiştir. Ayrıca ikinci bölümde yer alan içerik analizine ve analizin NVivo (Nitel Veri Analizi Programı) ile nasıl kolaylaştırılacağına değinilerek; çalışmanın sonuçlarının nasıl elde edildiğine dair teorik bir bilgi ve model sunulmak istenmiştir.

1989 yılı öncesine kadar muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşamamış olması, 1989 yılı öncesinde uygulanan vergi ağırlıklı muhasebe yapısı, verilerin, yani tüm standart çalışmalarının, yasa ve tebliğlerin kronolojik sıralamasının olmaması ve verilerin tek bir kaynaktan toplanmış olmaması bu çalışmanın kısıtlarını oluşturmakta, aynı zamanda örneklem seçiminin 1989-2019 aralığında olmasına neden olan durumların kısa bir özetini oluşturmaktadır. Örneklemenin Türkiye ile sınırlı kalma nedeni ise; farklı bir ulusa ait veya uluslararası muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının çevirilerinden doğabilecek sorunlardan kaçınmak ve güvenilir anlam ilişkileri sağlamaktır. Muhasebe ve denetim standartlarını yorumlayan kitapların noksanlığı ise bir başka kısıtı oluşturmakta ve özellikle araştırmacının yorumuna dayanan içerik analizi çalışmasında bilimsel yorum ve kaynak eksikliğine neden olmaktadır.

Nitel bir araştırma için genellikle tercih edilen örnekleme, amaca yönelik örneklemedir. Araştırmanın verileri nesnel, istikrarlı ve belirli bir zaman dilimi içerisinde değerlendirilecek belgeler olacağı için bu çalışmada amaçlı örnekleme çeşidi olan ölçüt örnekleme seçilmiştir. Bu çalışmada veri toplama tekniği, doküman inceleme olduğu için tarafsız resmi yayınlara odaklanılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma araştırmacı tarafından

yorumlanarak analiz edilen bir çalışmadır. TTK, VUK ve standartlaşma konusunda düzenlemeler yapan kamu veya özel sektör düzenleyicilerin muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartları kullanacağı için standart düzenleyicilerin Resmi Gazete’de veya kendi resmi web sayfalarında yayınlamış olduğu kararlar, tebliğler, yönetmelikler vb. dokümanlar veri kaynağı olarak kullanılmıştır. Tümevarımsal ve karşılaştırmalı bir içerik analizi yapabilmek için ise NVivo 12 Programı’ndan yararlanılmıştır.

Araştırmanın başından bu yana; “1989 yılından 2019 yılına kadar muhasebe ve denetim alanındaki TTK, VUK’un yanı sıra kamu eliyle yapılan düzenlemeler ve diğer özel sektör kurumları tarafından sunulan uygulamaların birbirine benzer ve farklı yönleri var mı, sunulan uygulamalar kapsayıcı özellikte mi ve yine bu uygulamalara ve yayın yıllarına bakıldığında en yoğun geçen dönem hangisidir?” sorularına yanıt aranmıştır. Bu sorulara cevap alabilmek için de standartlaşma ile ilgili elde edilen veriler, NVivo 12 Programı’nda analize tabi tutulmuştur. Buna göre anlamların ispatını içeren üçüncü bölümde öncelikle standartlaşma ile ilgili yapılan düzenlemelerin beşer yıla ayrılarak frekans analizleri ve küme analizleri ortaya konmuş; ardından bu düzenlemelerin benzerlik ve farklılıklarını analiz edebilmek adına kelime bulutları oluşturulmuştur. Sonuç olarak ortaya çıkan anlam ifadeleri ve yorumlar her bir kelimenin referanslarından yararlanılarak elde edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular ise şu şekildedir:

- İlk olarak Maliye Bakanlığı’na muhasebe ile ilgili standartların oluşturulması için yetki veren VUK’un muhasebe düzeni ile ilgili maddeleri analiz edildiğinde en dikkat çekici sonuç; enflasyon farklarının, amortismanın, defter tasdiki ve iktisadi kıymetlerin vergi durumunu önemli ölçüde etkilediği olmuştur. Ticari faaliyetleri düzenleyici 1956 TTK’sında, hesap dönemlerinin, eski adıyla “umumi” yeni adıyla “genel” heyetin, eski adıyla “murakıp” yeni adıyla “denetçi”lerin ve yine eski adıyla “mukavele” yeni adıyla “sözleşme”lerin ve idare meclisinin ticari faaliyetlerdeki

önemi öne çıkmıştır. 2011 yılındaki yeni tasarısı ile TTK'da yine, 1956 yılından farklı olarak; KGK Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Türkiye Muhasebe Standartları düzenlemeleri ile uyumlu bir mevzuat oluşturulduğu gözlenmiştir.

- SPK'nın finansal raporlama ile ilgili birinci 5 yıllık döneme tekabül eden 1989-1994 dönemi arasındaki yayınlarına göre gelir tablosu kavramları ağır basarken, ikinci 5 yıllık döneme tekabül eden 1995-1999 döneminde ise bilanço kavramlarına açıklık getirildiği gözlenmiştir. 2000-2004 yılları arasındaki farklılıklarına bakıldığında özellikle makul değerin, hisse senetleri hesabının ve nakit ve nakit benzerlerinin tahsili, ödemeleri ve nakit akımları üzerinde durulduğunu söylemek mümkündür. 2005-2009 döneminde ise SPK, yıllık faaliyet raporlarındaki hassasiyetini yeniden ortaya koymuş ve bu raporların bağımsız denetim ile izlenmesine dikkat çekmiştir. Yine SPK'nın denetim ile ilgili düzenlemelerinde 1989-1994 döneminde kavramsal açıklamalar yaparken, 1995-1999 döneminde özellikle bağımsız denetçilik mesleğine bir açıklık getirmeye çalıştığı görülmüştür. 2000-2004 döneminde; denetimden sorumlu komitenin ve yönetimin görev ve sorumlulukları üzerinde durulduğu görülmüştür. SPK'nın denetim ile ilgili mevzuatlarında 2005-2009 döneminin en dikkat çeken sonucu ise, işletmelerde iç kontrol sisteminin oluşumu ve süreci üzerinde durması olmuştur. SPK'nın hazırladığı ve sunduğu bu düzenlemeler uyumlaştırma ile ortaya çıkan TMS/IFRS ve TDS ile benzerlik göstermesine ve hem denetimde hem de finansal raporlama konularında önemli düzenlemeleri olmasına rağmen muhasebe alanına katkı sağlamaktan ziyade kendi çıkar grubuna ait bir düzenleme yapmış olmasıdır.

- Maliye Bakanlığı'nın ilk olarak 1992'de yayınladığı tekdüzen hesap planının oluşumuyla ilgili bildirimleri analiz edildiğinde ilk dönem için tekdüzen hesap planı kapsamındaki kavramların açıklığa kavuşturulduğu ve özellikle maliyet muhasebesi

bağlantı ve yansıtma hesapları ile ilgili açıklamalar içerdiği gözlenmiştir. 1995-1999 yılları arası Maliye Bakanlığı'nın muhasebe düzeni ile ilgili en hareketli olduğu dönem olmuş, aktif ve net satışlar toplamalarının sınırları sık sık güncellenmiş ve vergi mevzuatı ile uyum içerisinde düzenlemeler getirilmiştir. 2000-2004 döneminde özellikle yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesaplarının ve finansal kiralamanın öne çıkarıldığı görülmektedir. 2005-2009 döneminde ise belge ve beyannamelerin düzenlenmesi ile ilgili esasları üzerinde durulduğu gözlenmiştir. Bunların yanı sıra Maliye Bakanlığı'nın tekdüzen hesap planı düzenlemesi, ülkenin muhasebe, denetim ve finansal raporlama ile ilgili düzenleme beklentilerine kapsayıcı bir yanıt olmuştur.

- 1995-1999 dönemlerinde sigortacılık muhasebe sistemi ile ilgili düzenlemeler getiren Hazine Müsteşarlığı'nca konsolide mali tabloların ve bağlı ortaklığın usul esaslarına ve kredi hesaplarına dair bir eğilim gözlenirken, 2000-2004 döneminde ise reasürör ve yatırım hesaplarının açıklığa kavuştuğu, çeşitli riskler karşılığının, sigortacılık muhasebe sistemi bilançosunda yer aldığı görülmektedir. 2005-2009 döneminde sözleşme şartlarına dayalı yatırım riski hayat poliçesi, bilanço kalemleri ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan değerleme ilkelerinin yansıtılması üzerinde durulmuştur. Hazine müsteşarlığının kelime bulutunda en çok üzerinde durduğu kavramdan yola çıkılarak; yapılan çalışmalarda yine bir devlet eli olduğu ve sigortacılık dahilinde kapsayıcı düzenlemeler içerdiği söylenebilir.

- 2000-2004 yılları arasında muhasebe ile ilgili standartlar düzenlemeye başlayan BDDK; vergi mevzuatına uyumlu bir biçimde alım satım işlemleri ve opsiyonlarının muhasebe kaydı, kredi kartlarının muhasebe kaydı ve vadeli işlemlerin muhasebe kaydıyla ilgili düzenlemelere gitmiştir. 2005-2009 yıllarında ise; özelleştirilmiş muhasebe sistemine sahip olan BDDK özellikle bankaların muhasebe sistemine ait hesap türü olan katılma hesabının işleyişine açıklık getirmiş ve rayiç

değer, gerçeğe uygun değer ve farkları, menkul değerler değer artış fonu gibi hesapların izlenimi ile ilgili ifadeleri de sıkça kullanmıştır. 2010-2014 yıllarındaki yayınlarında, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun temel alınmasıyla tüm bu şirketlerin muhasebeleştirilmesi ve factoring alacakları ile ilgili içerikler, alım satım opsiyonları hesaplarının alıcı/lehdar taraf ve satıcı/keşideci taraf olarak ayrımının izahı, futures işlemlerinde kullanılan hesapların, bağlı ortaklıklar ve bağlı senetler gibi hesapların izahına dair içerikler bulundurmaktadır. BDDK'nın kelime bulutundan çıkan sonuca göre, özellikle menkul değerler üzerinde yoğunlaştığını söylemek mümkündür. Bu nedenle de yine özel amaçlar içeren bir düzenleme söz konusudur ve BDDK, bu düzenlemeler ile bankacılık sektöründeki muhasebe sistemine sağladığı kolaylıklar ile öne çıkmaktadır.

- 2005-2009 dönemine tekabül eden süreçte muhasebe standartlarının oluşumu ile ilgili üzerinde sorumluluk alan TMSK, 2005-2009 ve 2010-2014 dönemlerinin her ikisinde de çoğunlukla aynı konular üzerinde mevzuatlar yayınlamış ve özellikle gerçeğe uygun değer ile ilgili ifadeler üzerinde durulduğu gözlenmiştir. TMS/TFRS'ler, yorumlar ve bunların üzerindeki değişiklikler ile ilgili bildiriler yayınlamaya kapsayıcı bir muhasebe sistemini amaç edinen TMSK'nın Şekil 12'deki kelime bulutuna bakıldığında varlık veya borcun piyasa değeri olarak tanımlanan gerçeğe uygun değer esaslarına hassasiyet gösterdiği gözlenmiştir.

- 2010-2014 döneminde görev üstlenen KGK tarafından yayınlanan mevzuatlar, denetim ve raporlama kavramlarına, bir dönem içindeki faaliyetlere, nakit akış tablosuna, yatırım faaliyetleri ve hareketliliğine ve bilanço kalemlerinden biri olan varlıklara dair açıklamalar içermektedir. Ayrıca yine 2014-2019 döneminde KGK tarafından yayınlanan düzenlemeler ele alındığında Türkiye'deki uluslararası standartların uyumlaştırılması çalışmaları sonucunda ortaya çıkan TMS/TFRS ve TDS

hükümlerinin kamuya sunulduğunu ispatlar nitelikte sonuçlar elde edilmiştir. Uluslararası muhasebe sistemlerini takip ederek, ulusallaştıran ve bu muhasebe sistemini sürekli güncelleyerek kamuya sunan KGK'nın en çok önem verdiği kavram ise bağımsız denetim olmuştur.

Çıkan sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde; VUK, TKK ve özellikle 3568 Sayılı Meslek Yasası'nın muhasebe, denetim ve finansal raporlama ile ilgili standartlaşma çalışmalarında etkin bir rol aldığı görülmektedir. SPK ve BDDK gibi özel sektör kurumlarının muhasebe sistemi ile ilgili düzenlemelerinde özel amaçlar içermektedir. Kamu eliyle sunulan Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nın yayınladığı mevzuatlar ve yine devlet desteği ile kapsayıcı standartlaşma çalışmalarını yürüten TMSK ve KGK'nın, uluslararası belirlenen standartlar ile uyumlu standartların oluşumunda daha etkin bir rol aldığı sonucuna varılmıştır. Muhasebe, denetim ve finansal raporlama standartlarının gelişim sürecinde en yoğun dönemin 2005-2009 dönemi olduğu sonucuna varılmıştır.

Türkiye'de içerik analizi çalışmalarına, özellikle yönetim organizasyon ve üretim pazarlama alanlarında rastlanılmaktadır (Ek 1). Bu çalışma, muhasebe ve finansman dalında Türkiye'nin muhasebe düzeni ve sürecine ilişkin yapılan içerik analizini kapsamakta ve özellikle işletme ana bilim dalında bir farklılık yaratmaktadır. Bu çalışma, muhasebe bilgi sisteminin önemine, muhasebe düzeni ve bu düzenin oluşturulma sürecine, muhasebenin temel kavramları ve GKGMİ ile ilişkisine, KGKMS'na, araştırma teknikleri ve özellikle nitel araştırma tekniklerine vurgu yapmaktadır. Muhasebe, denetim ve finansal raporlama alanında 30 yıllık süreci kapsayan mevzuatların taranması ve bunların içeriklerinin analiz edilmesiyle birlikte kurum/kuruluş ve kanunların, muhasebe standartları üzerindeki etkisi ortaya konmuştur. Aynı zamanda tüm bu içeriklerin yıllara göre değişimi ele alınmış, Türkiye'nin bu standartlaşma çalışmalarında ağırlıklı olarak hangi konulara eğilim gösterdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu çalışmanın ayırt edici özelliği; 1989-2019 yılları arasında muhasebe, denetim

ve finansal raporlamayla ilgili Türkiye’de yapılan standartlaşma çalışmalarının, literatüre içerik analizi ve anlam ilişkisi ile yansıtılması ve bundan sonraki zaman dilimlerinde araştırmacılara yol gösterici olmasıdır.

Muhasebenin temel yapı taşıını oluşturan muhasebenin temel kavramları, birçok çalışmada sıkça yer alan bir konu olmuştur. Bu temel kavramlar, muhasebenin hemen her alanında olduğu gibi GKGMİ’nin oluşumunda ve uygulanmasında da etkin bir rol almıştır. Ancak bu ilişkilendirmeyi yapan ve örneklerle açıklayan bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Dolayısıyla bu çalışma, muhasebenin temel kavramlarının önemine, kalitesine ve GKGMİ ile ilişkisine dikkat çeken bir çalışma olmuştur. Araştırmacılar, temel kavramların muhasebe bilgi sistemi uygulamalarındaki yeri ve önemi üzerinde daha çok durmalı ve teori ile uygulama arasındaki ilişkileri, örnekleriyle somutlaştırmalıdır.

Muhasebe ve finans alanında nitel araştırma yöntemiyle yapılan çalışmalar genellikle makale çalışmaları olmuş ve bu makaleler ise genellikle muhasebe eğitimi üzerine yoğunlaşmış makalelerdir (Ek 2). 2013 yılında Akçakanat ve diğ. tarafından yayınlanan bir makalede; Türkiye muhasebe standartları çalışmalarının içerik analizi ile değerlendirmeye alındığı ve bunu 2004-2011 yılları ile sınırlı tuttuğu görülmüştür. Bu makale başlık itibariyle burada yapılan çalışmayla da yakınlık göstermekte ancak amaçları, veri analiz türleri, örnekleme ve yapısı itibariyle birbirinden ayrılmaktadır.

Bu çalışmada özellikle standartların oluşumunda etkin rol almış olan VUK, TTK ve 3568 Sayılı Kanun da içerik analizine tabi tutulmuş ve bunların frekans analizlerinde ilk 10’a giremeyen ancak dikkat çekici birkaç kelimedenden yola çıkılarak bundan sonraki çalışmalara yönlendirici tavsiyelerde bulunulabilir.

Tablo 12: VUK ve TTK’da ilk 10 Sıralaması Dışında Kalan Kelime Frekansları

NO	VUK			TTK 2011		
	Kelime	Tekrar Sayısı	%	Kelime	Tekrar Sayısı	%
1	Elektronik	40	0.22	Uygun	23	0.32
2	Maliyet	39	0.21	Yedek	22	0.31
3	Değerleme	38	0.21	Hesap	21	0.29
4	Tespit	37	0.20	Denetleme	19	0.26
5	Gelir	31	0.17	Görüş	19	0.26
6	Emsal	29	0.16	Ticaret	17	0.24
7	Giderler	28	0.15	Sözleşme	15	0.21
8	Mükellefler	28	0.15	Değişik	14	0.19
9	İktisadi	27	0.15	Kanuni	14	0.19
10	Kayıt	27	0.15	Açılış	12	0.17

- 1961’de yürürlüğe giren VUK’da daha önceki analizlerde rastlanılmayan ancak Tablo 12’de ilk sırada yer alan kelimedenden yola çıkılarak; elektronik ortamda tutulan muhasebe kayıtlarına ilişkin ifadelerin dikkat çektiği ve burada zamanla gelişen teknolojinin, vergiyi ilgilendiren kanunlara ve vergi işlemlerine entegre edildiği görülmüştür. Buna göre, muhasebe bilgi sistemi için elektronik ortamda yapılan kayıtların güvenilirliği ve yıllara göre hata oranlarının değişimi ile ilgili yeni bir araştırma yapılabilir.
- 2011’de yeniden tasarlanan TTK’da diğer kelimelere nazaran sıkça karşılaşılmayan “yedek” kelimesi Tablo 12’de en dikkat çeken kelime olmuştur. Bunun nedeni; yedek akçeler ile ilgili ifadelerin çokluğudur. Buna göre, ticari işletmeler ve ortakları için yedek akçenin önemi üzerinde çalışılabilir.

3568 Sayılı Kanun, serbest muhasebeci, mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile ilgili düzenlemeler içermektedir. Bu kanunla birlikte muhasebe, denetim ve finansal raporlamaya dair bir düzenlemeye de temel oluşturulduğu aşikardır. Dolayısıyla bundan sonraki çalışmalarda da 1989 yılı öncesi ve sonrasında yayınlanan ve uygulanan muhasebe standartlarıyla ilgili bir kıyaslamaya gidilebilir. Özellikle literatürde eksikliğini hissettiren UMS/UFRS ve TMS/TFRS’nin nitel araştırma yöntemleri ile kıyaslanması ve

UMS/UFRS'nin en çok üzerinde durduğu konuların tespit edilmesi; birçok ülkeyi yakından ilgilendiren bu muhasebe standartlarının literatürde taranmış olması ve bilinmeyen gerçeklerin açığa çıkarılması açısından önemli bir katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA (TEORİ)

1 Seri No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği. (1992). T.C. Resmi Gazete, 21447, 26 Ocak 1992.

Ağ, Y. (2010). *Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Şirketlerin Finansal Performansı Üzerindeki Etkisi: İmalat Sektöründe Bir Uygulama*. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi

Ak, M.S. (2015). *Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Akgün, A.İ. ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:20, S:2, ss.21-36

Alagöz, A. ve Ortakarpuz M. (2018). Muhasebe Bilgi Sistemindeki Kurumsal Bilgelik Anlayışı. *Muhasebe Finansman Dergisi*, S:77, ss.1-26.

Anı Yayıncılık Eğitim ve Danışmanlık Sitesi. (2017). Erişim tarihi: 5 Ocak 2018,

Atasoy, R. (2010). *Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Atmaca, M. (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması*. Marmara Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmış Doktora Tezi.

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

Aydoğdu, M. (2013). *Hizmet İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Aytaçlı, B. (2012). Durum Çalışmasına Ayrıntılı Bir Bakış. *Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, ss.1-9.

Aytar, O. Ve Soylu, Ş. (2017). Türk Bankacılık Sektörünün Misyon ve Vizyon İfadelerine Yönelik Bir İçerik Analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 3, ss.117-131.

Aziz, A. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri ve Teknikleri*. Ankara: Nobel.

Babayeva, L. (2011). *Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Programı. Yayınlanmış Doktora Tezi.

Baş, T. ve Akturan, U. (2008). *Nitel Araştırma Yöntemleri NVivo 7.0 ile Nitel Veri Analizi*. Ankara: Seçkin.

Bazaley, P. ve Jackson, K. (2015). *NVivo ile Nitel Veri Analizi*. (Çev. Arif Bakla ve Selçuk Beşir Demir) Ankara: Anı Yayıncılık.

- Berg, B.L. ve Lune, H. (2015). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. (Çev. Hasan Aydın) Konya: Eğitim Yayınevi.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C:11, S:21, ss.571-592.
- Biçer, A.A. (2012). *Uluslararası Denetim Standartları’na Göre Türkiye’de Kobi Denetimi ve Karşılaşılabilecek Zorluklar Üzerine Bir Araştırma*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmış Doktora Tezi.
- Bilgin, N. (2006). *Sosyal Bilimlerde İçerik Analizi Teknikler ve Örnek Çalışmalar*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Bilgin, N.A. (2006). *Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Bitlisli, F. (2014). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar ve Analiz Sonuçları Üzerindeki Etkileri: Bir Uygulama*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmış Doktora Tezi.
- Böke, K. (2009). Örnekleme, K. Böke içinde, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (ss.105-147) İstanbul: Alfa Yayınları.
- Burak, E. ve Öztaş, S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:4, S:1, ss.1-17.

- Burns, A.C. ve Bush, R.F. (2015). *Pazarlama araştırması*. (Çev. Fatma Demirci Orel)
Ankara: Nobel Akademik Yayınları.
- Büyüktopçu, H. İ. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Can, A. (2016). *Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS/IFRS'ye Bakış Açıları ve Meslekteki Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma*. Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2015). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı*. Adapazarı: Sakarya Kitapevi.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C:3, S:6, ss.127-148.
- Demir, M., Elden Ürgüp, S. Ve Çerikcioğlu, G. (2017). 3568 Sayılı Yasa ve Sonrasındaki Yasal Düzenlemelerin SMMM Mesleğine Etkisinin Nitel Araştırma Yöntemi ile İncelenmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C:17, S:33, ss.188-209.
- Demir, Ö. (2009). Nitel Araştırma Yöntemleri, K.Böke içinde, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (ss.187-320) İstanbul: Alfa Yayınları.
- Demirci, S ve Köseli M. (2009). İkincil Veri ve İçerik Analizi, K. Böke içinde *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (ss.321-365) İstanbul: Alfa Yayınları.

- Demirdağ, T. (2017). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na Bakış Açılarının Değerlendirilmesi Üzerine Amprik Bir Araştırma: Adana ve Van İlleri Örneği*. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Demirel Arıcı, N., Aktaş, R. Ve Karğın, S. (2016). Muhasebe Alanında Yapılan Çalışmaların Araştırma Yöntemleri Açısından Analizi: Türkiye Örneği (2011-2015). *Muhasebe Dünyası Dergisi*, C: 18, S:4, ss.919–943.
- Duman, H. (2016). Muhasebeye Giriş: Kavramlar, H. Duman içinde, *Genel Muhasebe* (ss.3-23) Konya: Dizgi Ofset.
- Erdemir, N.K. (2015). *Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmış Doktora Tezi.
- Erdemir, N.K. (2017). Local, Regional and Global Dynamics of Entrepreneurship. *Girişimcilik Başarısında Bilgi Sistemlerinin Önemi ve Muhasebenin Rolü* (ss.501-512). 8. Uluslararası Girişimcilik Kongresi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi.
- Ergün, E. (2018). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları Arasındaki Yakınsama Çalışmalarının Stok Mmalıyetlerinin Hesaplanmasına Etkileri*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Erol, M. (2007). BASEL- I ve BASEL- II Uzlaşısı'nın Bankalar Tarafından İşletmelere Verilen Kredilerde Risk Yönetimi Aracı Olarak Kullanılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:36, ss.155-160.

Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi.

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, S:12, ss.55-86.

Erserim, A. (2007). *Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları*

Açısından Değerlendirilmesi. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisan Tezi.

Ertan, Y. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarının Denetim ve Muhasebe Kalitesi*

Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmış Doktora Tezi.

Esmer, M. (2013). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanan Ara*

Dönem Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında

Tebliğ Sıra No: 1. (2005). T. C. Resmi Gazete, 25702, 16 Ocak 2005.

Göktaş, Ö. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğine İlişkin Kars İlinde*

Bir Araştırma. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Gölpek Karababa, A. (2018). Muhasebe Standartları ve Uygulamasına Genel Bir Bakış. *Türk*

Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, C:3, S:2, ss.16-24.

Güler, E. (2010). *Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) Göre Türkiye'de Denetim*

Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler

Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı.
Yayımlanmış Doktora Tezi.

Güler, E. (2011). Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA's) ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C:11, S:21, ss.95-118.

Gümüş, Y., Uslu, M. Ve Özyaşar, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kabulünde Milli Kültürün Etkisi: Afro-Avrasya Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, ss.596-609.

Gürsakal, N. (2001). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.

Güvemli, O. (2006). Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:30, ss.46-49.

Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Hoyle, J. B., Schaefer T. ve Timothy, D. (2004), *Advanced Accounting*, Mc Gray Hill Company, Seventh Edition.

International Federation of Accountants (IFAC). (2019). Erişim Tarihi: 05 Nisan 2019, <https://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance>

International Federation of Accountants (IFAC). (2019). Erişim Tarihi: 05 Nisan 2019, <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>

- İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, S:74, ss.25-43.
- İslamoğlu, A.H. (2009) *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2017). Erişim Tarihi: 28 Ocak 2018, <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/III-Mali-Tablolar-Ilkeleri---4001>
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2017). Erişim Tarihi: 9 Nisan 2019, <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliğleri-Tek-Duzen-Hesap-Plani---3988>
- Kalaycı, Ş, Tekşen Ö. ve Dalgıç, H. (2005). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Genel Bir Değerlendirilmesi ve Batı Akdeniz Bölgesine Yönelik Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:24, ss.173-186.
- Karabayır, M.E. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Kalitesi: İMKB Örneği*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmış Doktora Tezi.
- Karakaşlı, A. (2015). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Düzenlenen Finansal Tablo Setinin TMS/TFRS ile Uyumlu Hale Dönüştürülmesi ve Bir Uygulama*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Karaman, N. (2008). *Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yabancı Ortaklı Şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı'na Göre Hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması ve Bir*

Uygulama. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Karapınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:31, ss.141-148.

Karasioğlu, F. (1995). Tek Düzen Muhasebe Sistemine Geçişte Muhasebe Temel Kavramları ve Politikalarının Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:1, S:1, ss.161-174.

Karasioğlu, F. (2015). *Finansal Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri-TMS/TFRS Uygulamalı*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık TİC. LTD.ŞTİ.

Kazıcı, H. (2015). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Kıracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C:4, S:2, ss. 67-78.

Kıracı, M. ve Köse, T. (2002). IASC, FASB ve TMS/IFRS'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C:3, S:1, ss.47-70.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:2, S:2, ss.105-120.

Kutluay, K. (2015). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile ABD ve AB Ülkeleri Kamu Gözetimi Kurullarının Karşılaştırılması*. Niğde Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Lemarchand, Y. (2006). Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:29, ss.6-15.

Lorcu, F. (2015). *Örneklerle veri analizi SPSS uygulamalı*. Ankara: Detay Yayınları.

Meriç, B. (2009). *Türkiye’deki Finansal Tablo Denetim Planlaması Uygulamalarının Uluslararası Denetim Standartlarına Uygunluğu ve Bir Araştırma*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Merriam, S.B. (2015). *Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber*. (Çev. Selahattin Turan) Ankara: Nobel Akademik Yayınları.

Mucuk, İ. (2011). *Modern İşletmecilik*. İstanbul: Türkmen Kitapevi

Muğal, E. (2007). *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Nuriyev, B. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması – UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Öğülmüş, S. (1991). İçerik Çözümlemesi. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, C:24, S:1, ss. 213-228.

- Öz, Y. ve Yavuz, H. (2015). İşletme Yönetiminin Aldığı Kararlarda Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkisi ve Önemi: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C:16, S:1, ss.227-246.
- Özbarlas, B. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması ve Bu Uygulamanın İşletmeler Üzerindeki Etkileri*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Özdemir, H. (2008). *Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Sürecinin Bağımsız Denetçiler Açısından İncelenmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Özdemir, M. (2010, Haziran). Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11-1, ss.323-343.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:50, ss.133-148.
- Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, S:103, ss.79-95.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C:4, S:7, ss.118-139.
- Punch, K.F. (2005). *Sosyal Araştırmalara Giriş Nicel ve Nitel Yaklaşımlar*. (Çev. Dursun Bayrak, H. Bader Arslan ve Zeynep Akyüz). Ankara: Siyasal Kitapevi.

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C:18, S:2, ss.161-174.

Saillard, K.E. (2009). *NVivo 8 ile Nitel Araştırma Projeleri*. Ankara: Anı Yayıncılık.

Sait Yeşilfidan Sitesi. (2015, Kasım 23). Erişim Tarihi: 7 Ocak 2018, <http://www.saityesilfidan.com/nvivo-nedir/>

Sarı Özgün, H. (2018). *Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Kullanımını Etkileyen Faktörler ve Adım Üniversiteleri'nde Bir Uygulama*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi İşletme Anabilim Dalı Genel İşletme Bilim Dalı. Yayımlanmış Doktora Tezi.

Saymaz, A.O. (2015). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde TMS-1 Standardının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Selimoğlu, S. K. (2007), Halka Açık Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim Olgusu ve Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler. *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayınları, S:79.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2019). Erişim Tarihi: 9 Nisan 2019, <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140411/0>

Sevilengül, O. (1995). Genel Muhasebe, Ankara: Lazer Ofset Yayınevi.

SlideShare Sistesii. (2018). Erişim Tarihi: 7 Ocak 2018, <https://www.slideshare.net/abdulkadirkaradeniz/nvivo-nedir>

- Şahin, D. (2007). *TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS7TMS18 TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Şahin, D. ve Pazarçeviren, S. (2007). TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması. *Akademik İncelemeler Dergisi*, C:2, S:2, ss.129-146.
- Şenol, M.M. (2018). *Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde bir Araştırma*. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe, Finans ve Bankacılık Anabilim Dalı. Yayınlanmış Yüksel Lisans Tezi.
- Şensoy, H. B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Şimşek, M.Ş. ve Çelik A. (2015). *Meslek Yüksekokulları İçin Genel İşletme*. Konya: Eğitim Yayınevi.
- Tekin, E. ve Bayraktar, Y. (2016). A Research For Corporate Social Responsibility Perception Of Accounting Professionals: The Case Of Trabzon. *PressAcademia Procedia*, C:2, S:1, ss.19-26.
- Teraman, Ö. (2015). *Uluslararası Değerleme Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İşletme Birleşmeleri: Türkiye'de Örnek Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmış Doktora Tezi.

- Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S:2, ss.147-160.
- Toroslu, M.V. (2012). *Muhasebe Teorisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Türk Dil Kurumu*. (1932, Temmuz 12). Erişim tarihi: 13 Kasım 2017, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a09b6f83022a2.06111810
- Türker, İ. (2009). *Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı. Yayımlanmış Doktora Tezi.
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı. (2011). Erişim tarihi: 9 Aralık 2018, http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-_oecd_.tr.mfa
- Uçma, T. (2005). Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları. *Mevzuat Dergisi*, S:89
- Uludağ Tez Merkezi*. (2017). Erişim tarihi: 14 Ekim 2017, <http://www.uludagtezmerkezi.com/nitel-veri-analiz-yontemleri/>
- Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt :7, Sayı :2, ss.265-300.
- Valle, F. (2008). Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:40, ss.17-24

Yüzbaşıoğlu, N. (2018). Small Business Survival and Growth. *Journal of Tourism Intelligence and Smartness*, C:1, S:1, ss.57-69.

Zakaria, W , Ilias, N , Wahab, N . (2017). A Survey on the Impact of Accounting Information System on Tasks Efficiency: Evidence from Malaysian Public Sector Agencies. *International Review of Management and Marketing*, C:7, S:1, ss.183-190.

KAYNAKÇA (UYGULAMA)

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20194, 13 Haziran 1989.

Banka Kredilerinin Niteliklerine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi ve Kredi Karşılıkları Hakkında Karar (1998). T.C. Resmi Gazete, 23227, 11 Ocak 1998.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan [Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğ](#) (2007). T.C. Resmi Gazete, 26430, 10 Şubat 2007.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan [Katılım Bankalarının Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2009). T.C. Resmi Gazete, 27429, 11 Kasım 2009.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2007). T.C. Resmi Gazete, 26639, 10 Eylül 2007.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimine İlişkin Rapor Hakkında Tebliğ](#) (2010). T.C. Resmi Gazete, 27461, 13 Ocak 2010.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ](#) (2009). T.C. Resmi Gazete, 27188, 2 Nisan 2009.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ](#) (2011). T.C. Resmi Gazete, 27824, 23 Ocak 2011.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2014). T.C. Resmi Gazete, 28983, 26 Nisan 2014.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğ](#) (2012). T.C. Resmi Gazete, 28337, 28 Haziran 2012.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimine İlişkin Rapor Formatı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2006). T.C. Resmi Gazete, 26367, 5 Aralık 2006.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimine İlişkin Rapor Formatı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2007). T.C. Resmi Gazete, 26691, 5 Kasım 2007.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2008). T.C. Resmi Gazete, 27073, 3 Aralık 2008.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ](#) (2006). T.C. Resmi Gazete, 26340, 8 Kasım 2006.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28771, 20 Eylül 2013.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2011). T.C. Resmi Gazete, 27824, 23 Ocak 2011.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Dönem Net Kâr/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. \(Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin\) Sayı: 12](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24980, 31 Aralık 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Alacakları İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2008). T.C. Resmi Gazete, 26808, 6 Mart 2008.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Alacakları İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2009). T.C. Resmi Gazete, 27201, 15 Nisan 2009.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Muhasebe Uygulamaları ile Finansal Tabloları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik](#) (2014). T.C. Resmi Gazete, 28906, 07 Şubat 2014.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Alacakları İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2010). T.C. Resmi Gazete, 27547, 09 Nisan 2010.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Alacakları İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2011). T.C. Resmi Gazete, 27968, 18 Haziran 2011.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ](#) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28861, 24 Aralık 2013.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Kamuya Açıklanacak Malî Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair \(Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ile İlgili\) Tebliğ. Sayı: 17](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24980, 31 Aralık 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarınca Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ](#) (2007). T.C. Resmi Gazete, 26639, 10 Eylül 2007.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarınca Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2012). T.C. Resmi Gazete, 28444, 17 Ekim 2012.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarınca Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2014). T.C. Resmi Gazete, 29063, 17 Temmuz 2014.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarının Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2014). T.C. Resmi Gazete, 29063, 17 Temmuz 2014.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarının Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28623, 19 Nisan 2013.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarının Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2014). T.C. Resmi Gazete, 29214, 23 Aralık 2014.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarının Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2011). T.C. Resmi Gazete, 27947, 28 Mayıs 2011.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Katılım Bankalarının Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2011). T.C. Resmi Gazete, 27947, 28 Mayıs 2011.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Malî Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair \(Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ile İlgili\) Tebliğ. Sayı: 14](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24980, 31 Aralık 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: Muhasebe Uygulama Yönetmeliği. (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ-Malî Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde](#)

[Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2004). T.C. Resmi Gazete, 25524, 16 Temmuz 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 17 Sayılı Tebliğ - Kamuya Açıklanacak Malî Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2004). T.C. Resmi Gazete, 25524, 16 Temmuz 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 18 Sayılı Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı Tebliği](#) (2004). T.C. Resmi Gazete, 2551, 12 Ağustos 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardına İlişkin tebliğ. Sayı: 1](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Maddî Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı Tebliği. Sayı: 2](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Maddî Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı Tebliği. Sayı: 3](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Kiralama İşlemlerine Dair Muhasebe Standardı Tebliği. Sayı: 4](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin](#)

[Muhasebeleştirilmesi Standardı Tebliği. Sayı: 5](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı Tebliği. Sayı: 6](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı Tebliği. Sayı: 7](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı Tebliği. Sayı: 11](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı Tebliği. Sayı: 14](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı Tebliği. Sayı: 14](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24793, 22 Haziran 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 17 Sayılı Tebliğ. Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2005). T.C. Resmi Gazete, 25858, 27 Haziran 2005.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 19 Sayılı Tebliğ. Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı](#) (2005). T.C. Resmi Gazete, 25858, 27 Haziran 2005.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 15 Sayılı Tebliğ. Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2005). T.C. Resmi Gazete, 25858, 27 Haziran 2005.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Özel Finans Kurumlarınca Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ](#) (2004). T.C. Resmi Gazete, 25655, 29 Kasım 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Özel Finans Kurumlarınca Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2006). T.C. Resmi Gazete, 26076, 10 Şubat 2006.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (2004). T.C. Resmi Gazete, 25608, 9 Ekim 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2004). T.C. Resmi Gazete, 25333, 16 Temmuz 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24980, 31 Aralık 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2004). T.C. Resmi Gazete, 25524, 16 Temmuz 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2002). T.C. Resmi Gazete, 24980, 31 Aralık 2002.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2003). T.C. Resmi Gazete, 25333, 31 Aralık 2003.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Yeniden Değerleme Değer Artışına İlişkin\) \(04.05.2005 Tarihli Resmi Gazetede düzeltmesi vardır\)](#) (2005). T.C. Resmi Gazete, 25765, 24 Mart 2005.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#) (2014). T.C. Resmi Gazete, 29214, 23 Aralık 2014.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: [Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Tebliğ](#) (2005). T.C. Resmi Gazete, 25930, 8 Eylül 2005.

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığından: Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemesine ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (1997). T.C. Resmi Gazete, 22985, 10 Mayıs 1997.

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığından: [Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemesine ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde](#)

[Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ](#) (2000). T.C. Resmi Gazete, 24100, 05 Temmuz 2000.

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığından: Finansal Tabloların Sunumu Hakkındaki Tebliğ Tebliğ No: (2008/1) (2008). T.C. Resmi Gazete, 26851, 18 Nisan 2008.

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığından: Sigorta Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik (2007). T.C. Resmi Gazete, 26582, 14 Temmuz 2007.

Devlet Bakanlığından: 97/10497 sayılı Kararname Eki "Banka Kredilerinin Niteliklerine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi ve Kredi Karşılıkları Hakkında Karar"a İlişkin 1 Sayılı Tebliğ (1998). T.C. Resmi Gazete, 23261, 17 Şubat 1998.

Devlet Bakanlığından: Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (2005). T.C. Resmi Gazete, 25939, 19 Eylül 2005.

Devlet ve Maliye Bakanlıklarından: Dış Proje Kredilerinde Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar Dışındaki Kurumların Dış Borç Kaydı ve Muhasebeleştirme İşlemlerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ (1999). T.C. Resmi Gazete, 23922, 30 Aralık 1999.

Hazine Müsteşarlığından: Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğ No: 1) (2004). T.C. Resmi Gazete, 25686, 30 Aralık 2004.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014, Aralık 31). Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlara İlişkin Duyuru.

Erişim Tarihi: 4 Haziran 2019,

file:///C:/Users/Lenovo/Desktop/nvivo%20kaynaklar/KGK%202010-2014/Duyuru_Metni_31_12_2014.pdf

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014, Aralık 31). Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı- Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. Erişim Tarihi: 4 Haziran 2019, file:///C:/Users/Lenovo/Desktop/nvivo%20kaynaklar/KGK%202010-2014/kgk%20tms%20karar%2020.05.2013.pdf

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014, Aralık 31). Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı- İntifa Senetlerinin Muhasebeleştirilmesi. Erişim Tarihi: 4 Haziran 2019, file:///C:/Users/Lenovo/Desktop/nvivo%20kaynaklar/KGK%202010-2014/kgk%20tms%20karar%2021.07.2013.pdf

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2014, Aralık 31). Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı-Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi. Erişim Tarihi: 4 Haziran 2019, file:///C:/Users/Lenovo/Desktop/nvivo%20kaynaklar/KGK%202010-2014/kgk%20tms%20karar%2021.07.2013-1.pdf

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı. Erişim Tarihi: 4 Haziran 2019,

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Kurul%20Kararlar%C4%B1/TMS%20Uygulama%20Kapsam%20>

[C4%B1na%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kurul%20Karar%C4%B1%20G%C3%BCncel\(1\).pdf](#)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan [Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 1\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 66\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 32\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan [Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 41\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 22\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 31\)](#)2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Müşterek Anlaşmalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 11\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 217\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 37\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 23\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 46\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 34\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 20) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 6) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28556, 11 Şubat 2013.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ

(Sıra No: 19)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 67) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ Sıra No: 19'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 119) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (2015). T.C. Resmi Gazete, 29570, 22 Aralık 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). T.C. Resmi Gazete, 28509, 26 Aralık 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). T.C. Resmi Gazete, 28509, 26 Aralık 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik \(2014\)](#). T.C. Resmi Gazete 29152, 21 Ekim 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik \(2018\)](#). T.C. Resmi Gazete 30604, 23 Kasım 2018.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik](#) (2017). T.C. Resmi Gazete 30130, 21 Temmuz 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 10) Hakkında Tebliğ Sıra No: 6'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 97) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Hakkında Tebliğ Sıra No: 46'nın Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 139) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Hakkında Tebliğ Sıra No: 46'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 101) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56) (2017). T.C. Resmi Gazete 30138, 29 Temmuz 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 19) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 9) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28585, 12 Mart 2013.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 19\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 9\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 17\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 19) Hakkında Tebliğ (Sıra

No: 9)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 48) (2015). T.C. Resmi Gazete 29321, 9 Nisan 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 19) Hakkında Tebliğ Sıra No: 9'unYürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 137) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 99) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 44) (2015). T.C. Resmi Gazete 29321, 9 Nisan 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 77) (2017). T.C. Resmi Gazete 30273, 17 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 218'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 115) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesaplarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 14)

Hakkında Tebliğ (Sıra No: 52) (2015) T.C. Resmi Gazete 29429, 29 Temmuz 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 8\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 45\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 24\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 172)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 2) (2012). T.C. Resmi Gazete, 28513, 30 Aralık 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 211)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 3) (2012). T.C. Resmi Gazete, 28513, 30 Aralık 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 40)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 8) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28556, 11 Şubat 2013.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 16 (2014). T.C. Resmi Gazete, 28910, 11 Şubat 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 9\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No:](#)

[172\)’de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 20\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 9\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 211\)’de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 21\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 41\)’de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 23\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 55)’in Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 131) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ Sıra No: 40’ın Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 140) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No: 66’nın Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 122 (2018). T.C. Resmi Gazete 30430, 24 Mayıs 2018.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş Ve Faaliyet Esasları Hakkında

Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (2015). T.C. Resmi Gazete 29398, 26 Haziran 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 55) (2017). T.C. Resmi Gazete 29953, 19 Ocak 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ Sıra No: 172'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 60) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No: 66'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 62) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 211)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:61) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 40)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 66) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39)

Hakkında Tebliğ Sıra No: 41’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 71) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ Sıra No: 172’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 91) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ Sıra No: 211’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 92) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No: 66’da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 94) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ Sıra No: 40’ta Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 103) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ Sıra No: 41’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 107) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesine İlişkin Türkiye Finansal

Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 19) Hakkında Tebliğ Sıra No: 192'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 111) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlar Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ'de (Sıra No: 55) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 113) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 172)'De Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 50) (2015). T.C. Resmi Gazete 29319, 7 Nisan 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 211)'De Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 51) (2015). T.C. Resmi Gazete 29319, 7 Nisan 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 31'in Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 135) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 31)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 64) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Gelir Vergilerine İlişkin

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 31'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 98) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Gerçeğe Uygun Değer

Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 5) (2012). T.C. Resmi Gazete, 28513, 30 Aralık 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Gerçeğe Uygun Değer](#)

[Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 13\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 5\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 28\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Gerçeğe Uygun Değer

Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 5)'in Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 133) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Gerçeğe Uygun Değer

Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 5)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 93) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Hisse Bazlı Ödemelere](#)

[İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 2\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 36\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 18\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 36'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:84) (2017). T.C. Resmi Gazete 30274, 18 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 36'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 86) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 33) Hakkında Tebliğ Sıra No: 32'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 104) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 24\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 167\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 26\) \(2014\).](#) T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 65'te Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 73) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 65'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 109) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 3\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 67\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 19\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ Sıra No: 67'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 128) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ Sıra No: 67'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 58) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ Sıra No: 67'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 87) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 215)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 80) (2017). T.C. Resmi Gazete 30273, 17 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ Sıra No: 215'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 83) (2017). T.C. Resmi Gazete 30274, 18 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ Sıra No: 215'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 102) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 37\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 20\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 22\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ Sıra No: 20'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 141) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ Sıra No: 20'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 69) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ Sıra No: 20'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 106) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 17\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 21\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 33\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 216)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 43) (2015). T.C. Resmi Gazete 29321, 9 Nisan 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 216)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 76) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 216)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 76) (2017). T.C. Resmi Gazete 30273, 17 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Hakkında Tebliğ Sıra No: 216'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 114) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 21\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 13\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 39\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29174, 13 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21) Hakkında Tebliğ Sıra No: 13'ün Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 138) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Kur Değişiminin Etkilerine

İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21) Hakkında Tebliğ Sıra No: 13'te
Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 100) (2017). T.C. Resmi Gazete
30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Kurul Kararı (2014). T.C.

Resmi Gazete 29221, 30 Aralık 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Maddi Duran Varlıklara](#)

[İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 16\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 15\)'de](#)
[Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 25\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete
29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Maddi Olmayan Duran](#)

[Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 38\) Hakkında Tebliğ \(Sıra](#)
[No: 26\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 27\)](#) (2014). T.C.
Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Maddi Duran Varlıklara](#)

[İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 16\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 15\)'de](#)
[Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 30\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete
29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Maddi Duran Varlıklara

İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15'in
Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 136) (2019). T.C. Resmi
Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Maddi Olmayan Duran

Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ Sıra

No: 26'nın Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 142) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ Sıra No: 26'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 70) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 117) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 5'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 96) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Müşterek Anlaşmalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 11) Hakkında Tebliğ Sıra No: 217'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 132) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 15) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 54)'ın Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 134) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 15) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 54) (2016). T.C. Resmi Gazete 29826, 9 Eylül 2016.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Nakit](#) Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ Sıra No:4'ün Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No 124) (2018). T.C. Resmi Gazete 30443, 6 Haziran 2018.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 4)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 78) (2017). T.C. Resmi Gazete 30273, 17 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ Sıra No: 4'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 116) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 17) Hakkında Tebliğ Sıra No: 147'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 120) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 10) Hakkında Tebliğ Sıra No: 6'nın Yürürlükten Kaldırılmasına Dair tebliğ (Sıra No: 125) (2018). T.C. Resmi Gazete 30443, 6 Haziran 2018.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5) Hakkında Tebliğ Sıra No: 25’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 89) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 4) Hakkında Tebliğ Sıra No: 30’un Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 129) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 4) Hakkında Tebliğ Sıra No: 30’da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 59) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 4) Hakkında Tebliğ Sıra No: 30’da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 85) (2017). T.C. Resmi Gazete 30274, 18 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 4) Hakkında Tebliğ Sıra No: 30’da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 88) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 3’ün Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 123 (2018). T.C. Resmi Gazete 30430, 24 Mayıs 2018.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 3)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 63) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 3'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 95) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ Sıra No: 22'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 144) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No:42)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 4) (2012). T.C. Resmi Gazete, 28513, 30 Aralık 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 7) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28556, 11 Şubat 2013.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ Sıra No:42'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 130) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: TFRS 7 Finansal Araçlar:

Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında

Tebliğ Sıra No: 42'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 90) (2017).

T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Muhasebe

Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:

1) (2012). (T.C. Resmi Gazete, 28338, 29 Haziran 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye finansal

Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama

Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)'de Değişiklik Yapılmasına

Dair Tebliğ (Sıra No: 10) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28710, 17 Temmuz 2013.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Muhasebe

Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:

11) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28710, 17 Temmuz 2013.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Muhasebe

Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No:

12) (2013). T.C. Resmi Gazete, 28710, 17 Temmuz 2013.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Muhasebe

Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra

No: 13 (2014). T.C. Resmi Gazete, 28932, 5 Mart 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal](#)

[Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama](#)

[Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 146\)'de Değişiklik Yapılmasına](#)

[Dair Tebliğ \(Sıra No: 38\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No: 146'nın Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 127) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 43'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 147) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No: 146'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 57) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 43'te Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 74) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 75) (2017). T.C. Resmi Gazete 30273, 17 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ Sıra No: 44'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 108) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No: 146'da Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 121) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ(Sıra No:146)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 53) (2015). T.C. Resmi Gazete 29429, 29 Temmuz 2015.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Sıra No: 15 (2014). T.C. Resmi Gazete, 28910, 11 Şubat 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 36\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 28\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 35\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 28)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 68) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ Sıra No: 28'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 105) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülüklerle İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu \(TFRS Yorum 21\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 14\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete, 28910, 11 Şubat 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Yabancı Para İşlemleri Ve Avans Bedeline İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 22) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 82) (2017). T.C. Resmi Gazete 30273, 17 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 40\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 27\)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 29\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29123, 18 Eylül 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: [Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 40\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 27\)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sıra No: 36\)](#) (2014). T.C. Resmi Gazete 29173, 12 Kasım 2014.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ Sıra No: 27'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 143) (2019). T.C. Resmi Gazete 30656, 15 Ocak 2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ Sıra No: 27'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 72) (2017). T.C. Resmi Gazete 30272, 16 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 27)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:81) (2017). T.C. Resmi Gazete 30273, 17 Aralık 2017.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunmasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 125'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 110) (2017). T.C. Resmi Gazete 30275, 19 Aralık 2017.

Maliye Bakanlığından: [Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği \(Teminat Mektupları\) Sıra No:15](#) (2004). T.C. Resmi Gazete 25379, 20 Şubat 2004.

Maliye Bakanlığından: [Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği \(Yeni Türk Lirası Kullanımında Özel Kesim Muhasebe Sistemine İlişkin Olarak İşletmeler Tarafından Uyulacak Esaslar Hakkında\) Sıra No: 13](#). (2004). T.C. Resmi Gazete 25605, 6 Ekim 2004.

Maliye Bakanlığından: [Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği \(Yeni Türk Lirası Kullanımında Özel Kesim Muhasebe Sistemine İlişkin Olarak İşletmeler Tarafından Uyulacak Esaslar Hakkında\) Sıra No: 14](#) (2004). T.C. Resmi Gazete 25684, 28 Aralık 2004.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 4 (1995). T.C. Resmi Gazete 22231, 18 Mart 1995.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 5 (1995). T.C. Resmi Gazete 22264, 20 Nisan 1995.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 6 (1996). T.C.

Resmi Gazete 22573, 7 Mart 1996.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 7 (1996). T.C.

Resmi Gazete 22854, 21 Aralık 1996.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 8 (1998). T.C.

Resmi Gazete 23326, 28 Nisan 1998.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 9 (1998). T.C.

Resmi Gazete 23566, 27 Aralık 1998.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 10 (2000). T.C.

Resmi Gazete 24265, 19 Aralık 2000.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 11 (2003). T.C.

Resmi Gazete 25185, 31 Temmuz 2003.

Maliye Bakanlığından: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 12 (2004). T.C.

Resmi Gazete 25453, 5 Mayıs 2004.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'ndan: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1.

(1992). T.C. Resmi Gazete, 21447, 26 Aralık 1992.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında

Yönetmelik" Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların

Belirlenmesi Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliği Seri: X,

No: 12 Sayılı Tebliğe Ek Tebliğ Seri: X No:13. (1992). T.C. Resmi Gazete,

21146, 18 Şubat 1992.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında

Yönetmelik" Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve

Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 12 Sayılı Tebliğe Ek Tebliğ Seri: X No:12. (1992). T.C. Resmi Gazete, 21146, 18 Şubat 1992.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Seri: X, No: 10 Sayılı Tebliğe Ek Tebliğ Seri: X No:11. (1990). T.C. Resmi Gazete, 20677, 26 Ekim 1990.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ Seri: X No:15. (1994). T.C. Resmi Gazete, 21953, 7 Haziran 1994.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ Seri: X No:10. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20159, 5 Mayıs 1989.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Seri: X No:9. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20159, 5 Mayıs 1989.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Bağımsız Sınırlı Denetlemeye İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ Seri: X No:14. (1992). T.C. Resmi Gazete, 21146, 18 Şubat 1992.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ Seri: XI No:6. (1990). T.C. Resmi Gazete, 20447, 28 Şubat 1990.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Sermaye Piyasasında Ara Malî Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği Seri: XI No:3. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20233, 26 Temmuz 1989.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği Seri: XI No:7. (1992). T.C. Resmi Gazete, 21185, 28 Mart 1992.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği Seri: XI No:1. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20064, 29 Ocak 1989.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğin Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliği Seri: XI No:4. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20387, 29 Aralık 1989.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliği Seri: XI No:5. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20387, 29 Aralık 1989.

Sermaye Piyasası Kurulu'ndan: Standart Genel Hesap Plânı ve Plânın Kullanım Esasları Hakkında Tebliği Seri: XI No:2. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20064, 29 Ocak 1989.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ'e Ek Tebliğ Seri: XI No: 12 (1995). T.C. Resmi Gazete 22217, 1 Mart 1995.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: XI, No: 18](#) (2001). T.C. Resmi Gazete 24506, 27 Ağustos 2001.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Seri : XI No : 18 (1998). T.C. Resmi Gazete 23243, 27 Ocak 1998.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Seri : XI No : 18 (2002). T.C. Resmi Gazete 24800, 29 Haziran 2002.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI No :13 (1996). T.C. Resmi Gazete 22532, 23 Ocak 1996.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI No: 14 (1996). T.C. Resmi Gazete 22559, 19 Şubat 1996.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Muhasebe Standarttan Hakkında Tebliğ Seri: XI No: 11 (1995). T.C. Resmi Gazete 22217, 1 Mart 1995.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri X No: 17 (1997). T.C. Resmi Gazete 23141, 15 Ekim 1997.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: X, No: 19](#) (2002). T.C. Resmi Gazete 24800, 2 Kasım 2002.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında \(Seri: X, No: 16 Sayılı\) Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: X, No: 20](#) (2003). T.C. Resmi Gazete 25024, 18 Şubat 2003.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimine İlişkin Seri: X, No: 16 Sayılı Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: X, No: 21](#) (2003). T.C. Resmi Gazete 25054, 20 Mart 2003.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ \(Seri: X, No:22\)](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26196, 12 Aralık 2006.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri: X, No: 23\)](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26241, 27 Temmuz 2006.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri: X, No:24\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 26980, 27 Ağustos 2008.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri: X, No: 25\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27387, 25 Ekim 2009.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Denetim Hakkında Tebliğ Seri X No:16 (1996). T.C. Resmi Gazete 22570, 4 Mart 1996.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği \(Seri: XI, No: 29\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 26842, 9 Nisan 2008.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ. Seri: XI, No: 21](#) (2001). T.C. Resmi Gazete 24582, 13 Kasım 2001.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Konsolide Malî Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: XI, No: 22](#) (2002). T.C. Resmi Gazete 24643, 17 Ocak 2002.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri XI No:15 (1997). T.C. Resmi Gazete 22935, 16 Mart 1997.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri : XI No : 16 (1997). T.C. Resmi Gazete 22935, 11 Ekim 1997.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlar Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri : XI No : 17 (1998). T.C. Resmi Gazete 23243, 27 Ocak 1998.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri: XI, No: 28\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 26810, 8 Mart 2008.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ. Seri: XI, No: 25](#) (2003). T.C. Resmi Gazete 25290, 15 Kasım 2003.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: XI, No: 27](#) (2004). T.C. Resmi Gazete 25677, 21 Aralık 2004.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ. Seri: XI, No: 19](#) (2001). T.C. Resmi Gazete 24506, 27 Ağustos 2001.

Sermaye Piyasası Kurulundan: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Sen: XI, No: 20) (2001). T.C. Resmi Gazete 24597, 28 Kasım 2001.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: XI, No: 26](#) (2004). T.C. Resmi Gazete 25387, 28 Şubat 2004.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri No: XI, No: 23](#) (2002). T.C. Resmi Gazete 24643, 17 Ocak 2002.

Sermaye Piyasası Kurulundan: [Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar \(Seri: XI, No: 20 Sayılı\) Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: XI, No: 24](#) (2003). T.C. Resmi Gazete 25024, 18 Şubat 2003.

Sigorta Sözlüğü. (2019). Erişim tarihi: 21 Mayıs 2019, <https://sozluk.quicksigorta.com/sozluk/reasuror-nedir-27>

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan [Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 9\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 211\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete 27880, 20 Mart 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 34\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 19](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26068, 2 Şubat 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal tablolarında Yapılacak Açıklamalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 30\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 29](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26119, 25 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 10\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 6](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25972, 20 Ekim 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 10\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 52\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 23\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 9](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25988, 9 Kasım 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 23\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 46\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Bölgümlere Göre Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 14\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 24](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26097, 3 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 19\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 33](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26124, 30 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması \(TMS 20\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 8](#) (2005).

T.C. Resmi Gazete 25983, 1 Kasım 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 26\) Hakkında Tebliğ](#)

Sıra No: 23 (2006). T.C. Resmi Gazete 26095, 1 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 8\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 45\)](#) (2007). T.C. Resmi

Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 8\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 163\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 8\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 170\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27449, 31 Aralık 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 106\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27040, 31 Ekim 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 130\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 141\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27139, 12 Şubat 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 149\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27227, 13 Mayıs 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 196\)](#) (2010). T.C. Resmi Gazete 27630, 3 Temmuz 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 210\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete 27828, 27 Ocak 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 41\)](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26335, 3 Kasım 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 104\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27039, 30 Ekim 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 105\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27040, 31 Ekim 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 142\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27139, 12 Şubat 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 150\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27227, 13 Mayıs 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 159\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 39\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 166\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27370, 8 Ekim 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 32\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 40\)](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26330, 28 Ekim 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS32\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 56\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 32\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 136\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 32\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 139\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27139, 12 Şubat 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 32\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 171\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27449, 31 Aralık 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 209\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete 27828, 27 Ocak 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ. Sıra No: 1](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25702, 16 Ocak 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 103\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27018, 8 Ekim 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 103\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27018, 8 Ekim 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 1\) Hakkında Tebliğ Sıra No: 2](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25702, 16 Ocak 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Sıra No: 37](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26137, 14 Nisan 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 49\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 140\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27139, 12 Şubat 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 154\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Gayrimenkul İnşaat Anlaşmalarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu \(TFRS Yorum15\) Hakkında Tebliğ Sıra No: 124](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27097, 31 Aralık 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 39\)](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26330, 28 Ekim 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 12\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 53\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Gelir Vergisine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 12\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 31](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26122, 28 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 18\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 10](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 26018, 9 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 18\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 134\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 33\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 32](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26122, 28 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 33\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 57\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 2\) Hakkında tebliğ. Sıra No: 36](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26125, 31 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 2\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 161\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 2\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 169\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27449, 31 Aralık 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 24\) Sıra No: 17](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 26040, 31 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 24\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 167\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27449, 31 Aralık 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu \(TFRS Yorum 12\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 65\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu \(TFRS Yorum 12\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 65\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 11\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 7](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25978, 26 Ekim 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 3\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 14](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 26040, 31 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 31\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 145\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27139, 12 Şubat 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 3\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 35](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26125, 31 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 28\) Hakkında Tebliğ. Sıra No:12](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 26036, 27 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 28\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 144\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27139, 12 Şubat 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 37\) Hakkında Tebliğ. No: 20](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26081, 15 Şubat 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 37\) Hakkında Tebliğde](#)

[Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 59\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 17\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 21](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26090, 24 Şubat 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 17\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 54\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 17\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 156\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 208\)](#) (2010). T.C. Resmi Gazete 27746, 1 Kasım 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 27\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 11](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 26026, 17 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 27\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 127](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27097, 31 Aralık 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları \(TMS 21\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 13](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 26040, 31 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 21\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 55\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 21\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 135\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 16\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 133\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Maddî Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 16\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 15](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 26040, 31 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 38\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 60\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 38\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 158\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Maddî Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 38\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 26](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26111, 17 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 6\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 18](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26066, 31 Ocak 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 8\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 5](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25972, 20 Ekim 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 8\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 51\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Müşterilerden Varlık Transferlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu \(TFRS Yorum 18\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 153\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27269, 25 Haziran 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 7\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 4](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25704, 18 Ocak 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 50\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 132\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 7\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 155\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu \(TFRS Yorum 17\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 147\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27219, 5 Mayıs 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS\) 5\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 25](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 26110, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS\) 5\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 25](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26110, 16 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 5\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 129\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 5\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 148\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27219, 5 Mayıs 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 5\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 162\)](#) (2009).

T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 4\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 30](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26119, 25 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 4\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 48\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 4\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 152\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27227, 13 Mayıs 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 2\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 3](#) (2005). T.C. Resmi Gazete 25701, 15 Ocak 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 2\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Sıra No: 38](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26136, 11 Nisan 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 2\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 131\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Tarımsal faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 41\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 22](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26090, 24 Şubat 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 41\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 63\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 41\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 138\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [TFRS 7Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 7\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 42\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26419, 30 Ocak 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu \(TFRS Yorum 14\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 194\)](#) (2010). T.C. Resmi Gazete 27571, 4 Mayıs 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 34](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26125, 31 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 47\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Bazı Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 64\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 44\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26553, 15 Haziran 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 126](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27097, 31 Aralık 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 128\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 143\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27139, 12 Şubat 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğ \(No: 146\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27217, 3 Mayıs 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 151\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27227, 13 Mayıs 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 160\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 164\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 168\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27449, 31 Aralık 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 195\)](#) (2010). T.C. Resmi Gazete 27630, 3 Temmuz 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 43\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26457, 9 Mart 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna Ait Tebliğler \(No: 66-102\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 26966, 13 Ağustos 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna Ait Tebliğler \(No: 107-123\)](#) (2008). T.C. Resmi Gazete 27068, 28 Kasım 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna Ait Tebliğler](#) Sıra No: 172-193 (2010). T.C. Resmi Gazete 27564, 27 Nisan 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna Ait Tebliğler](#) Sıra No: 197-207 (2010). T.C. Resmi Gazete 27684, 26 Ağustos 2010.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 28](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26112, 18 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 36\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 58\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 36\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 137\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27104, 8 Ocak 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 36\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 157\)](#) (2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 40\) Hakkında Tebliğ. Sıra No: 27](#) (2006). T.C. Resmi Gazete 26111, 17 Mart 2006.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 40\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 62\)](#) (2007). T.C. Resmi Gazete 26583, 15 Temmuz 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunmasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama](#)

[Standardı Yorumu \(TFRS Yorum 16\) Hakkında Tebliğ Sıra No: 125](#) (2008). T.C.

Resmi Gazete 27097, 31 Aralık 2008.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın](#)

[Finansal Riskten Korunmasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı](#)

[Yorumu Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 165\)](#)

(2009). T.C. Resmi Gazete 27303, 29 Temmuz 2009.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumundan: [Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal](#)

[Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 29\) Sıra No: 16](#) (2005).

T.C. Resmi Gazete 26040, 31 Aralık 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları: [Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe](#)

[Standardı \(TMS 27\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 214\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete

28098, 28 Ekim 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları: [Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili](#)

[Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 12\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No:](#)

[218\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete 28098, 28 Ekim 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları: [Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS](#)

[12\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 212\)](#)

(2011). T.C. Resmi Gazete 27880, 20 Mart 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları: [İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin](#)

[Türkiye Muhasebe Standardı \(TMS 28\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 215\)](#) (2011).

T.C. Resmi Gazete 28098, 28 Ekim 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları: [Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 10\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 216\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete 28098, 28 Ekim 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları: [Müşterek Anlaşmalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı \(TFRS 11\) Hakkında Tebliğ \(Sıra No: 217\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete 28098, 28 Ekim 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları: [Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı \(TFRS 1\) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ \(Sıra No: 213\)](#) (2011). T.C. Resmi Gazete 27880, 20 Mart 2011

Ek 1: İçerik Analizi Yöntemi Kullanılmış Tezler

Yazar	Yıl	Tez Adı	Tez Türü
UĞUR TUNÇ KIRANEL	2017	Çevrimiçi marka topluluklarının paylaşımlarının iletişim etkinliği: İçerik analizi yaklaşımı	Yüksek Lisans
ZEYNEP ÖZTÜRK DUMAN	2012	Hizmet kusurları ve telafi önerileri: Özel alışveriş siteleri üzerine bir içerik analizi	Yüksek Lisans
MERAL COŞKUN	2007	İnsan kaynakları yönetimi yaklaşımının değişimi: Bir içerik analizi	Yüksek Lisans
ÇAĞLA DEMİR PALİ	2018	İşletmelerde kontrol edilebilen riskler ile risk açıklamaları üzerine bir içerik analizi ve öneri	Doktora
EKİN AKSOY	2018	Sosyal medya içeriklerinin marka takipçileri ile bağ kurma üzerine etkisi: Markaların Facebook gönderileri üzerine bir içerik analizi	Yüksek Lisans
TOLGA ORAL	2018	Entegre raporlamada içerik analizi	Doktora
BUKET AYDİLEK	2018	Türkiye'nin ilk 200 imalat firmasının periyodik olarak yayınlanan kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının içerik analizi	Yüksek Lisans
KÜBRA HARBİ	2017	Girişimcilik olgusunun Türk atasözlerinde içerik analizi yöntemiyle incelenmesi	Yüksek Lisans
AHMET ÇELİK	2016	Kriz dönemlerinde işletmelerin uyguladıkları temel işletme stratejileri: Başarı öyküleri üzerinde içerik analizi	Yüksek Lisans
EMRE ÖZER	2015	Konaklama işletmelerinin internet sitelerinin içerik analizi yöntemi ile incelenmesi	Yüksek Lisans
CENGİZ GÜNEY	2015	Kurumsal sosyal sorumluluk bağlamında çevresel faaliyet raporlaması: BİST 100 Endeksinde yer alan şirketler üzerinde bir içerik analizi	Doktora
OĞUZHAN AYTAZ	2015	Yönetim ve yönetici ile ilgili kavramlara yönelik hadis kaynaklarında bir içerik analizi ve yöneticiler üzerine bir tutum araştırması	Doktora
MERAL TUNCAY	2015	Türkiye ve ABD insan kaynakları yönetimi yazınlarının ele aldıkları konular açısından karşılaştırılması: Bir içerik analizi (2004 - 2015)	Yüksek Lisans
SEMA PUSAK	2014	Türkiye'de kurumsal sosyal sorumluluk üzerine bir araştırma; Şirketlerin periyodik yayınlanan kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının içerik analizi	Yüksek Lisans
NESLİHAN HIZIR	2014	E-ticarette fırsat sitelerine yönelik şikayetlerin ve işletme cevaplarının içerik analizi	Yüksek Lisans
YILMAZ KAVUŞ	2010	Hazır giyim perakende sektöründeki global markaların rekabet avantajları: İçerik analizi çalışması	Yüksek Lisans
İREM KAPTANGİL	2009	Uluslararası insan kaynakları yönetimi yazınında bilgi yönetiminin içerik analizi ile incelenmesi	Yüksek Lisans
MEHMET ALİ DEMİRKAN	2009	Türkiye'deki ve Avrupadaki futbol takımlarının web adreslerinin pazarlama açısından içerik analizi	Yüksek Lisans
DEFİNE ÖZALP	2006	Bankalarda tutundurma araçlarından reklam ve halkla ilişkilerin kullanılmasına yönelik içerik analizi	Yüksek Lisans
AYŞE HEPKUL	1999	ISO 500 işletmesinin web sitelerinin içerik analizi	Doktora

Ek 2: Muhasebe Alanında Nitel Araştırma Yöntemi ile Öne Çıkan Bazı Makaleler

Yazar/Yazarlar	Makale Başlığı	Yayın Yeri	Cilt	Sayı	Yıl
Turgay SAKİN	A Content analysis of papers published in the Journal of School of Business Administration: Accounting and Finance (1972 -2007) (İşletme Fakültesi Dergisi'nde Yayınlanan Makalelerin İçerik Analizi: Muhasebe ve Finans)	İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi	37	1	2008
Gülbüz GÖKÇEN Başak ATAMAN Yasin CEBECİ Hakan CAVLAK	Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma	Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi	11	44	2015
Figen ZAİF Yıldız AYANOĞLU	Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	9	1	2007
Serkan YÜCEL Mehmet Akif ÖNCÜ Osman KARTAL	Türkiye'de Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Konularında Yayınlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması)	Muhasebe ve Finansman Dergisi			2015
Saime ÖNCE Banu BAŞAR	Türkiye'deki Akademik Araştırma Dergilerinde Muhasebe Alanında Yazılmış Makalelerin Analizi: 2000-2008	Muhasebe ve Finansman Dergisi		45	2010
Gönül ALKAN	İşletmelerin Önlisans Muhasebe Eğitiminden Beklentileri: İzmir'de Bir Araştırma	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	17	1	2015
Serkan TERZİ İlker KIYMETLİ ŞEN Bilal SOLAK	Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme	Muhasebe ve Finansman Dergisi		59	2013
Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ	Türkiye'de Muhasebe Standartlarına Yönelik Yazılan Yüksek Lisans ve Doktora Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma	Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi		25	2016
Osman BAYRI	Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi	Muhasebe ve Finansman Dergisi		47	2010
Gönül ALKAN	Türkiye'de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012)	Muhasebe ve Finansman Dergisi			2014
Ayşe Nefes YERELİ Cevdet KAYALI Burak ÖZDOĞAN Anıl GACAR Fatma İZMİRLİ ATA	Uluslararası Muhasebe Eğitimi Literatür Taraması: 1997-2008 Dönemi	Ege Akademik Bakış	10	3	2010
Fatih ŞENTÜRK Hakkı FINDIK	Türkiye'deki Akademik Dergilerde Çevre Muhasebesi Alanında 2006-2014 Yılları Arasında Yayınlanmış Bilimsel Makalelerin İçerik Analizi	Bu çalışma MÖDAV ve Sabancı Üniversitesi tarafından düzenlenen 11. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda (11th International Accounting Conference) bildiri olarak sunulmuştur.			
Özen AKÇAKANAT, SERPİL SENAL, BURCU ASLANTAŞ ATEŞ	Türkiye Muhasebe Standartları Çalışmalarının İçerik Analizi Bakımından Değerlendirilmesi 2004 2011	Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi	5	3	2013
Burcu DEMİREL UTKU	Muhasebeye İlişkin Konuların Bilimsel Literatürünün Gelişimi: Bir İçerik Analizi, 2004-2008.	Muhasebe Bilim Dünyası	11	2	2009

