

21. YÜZYILDA MUHASEBE MESLEĞİ'NİN VİZYONU

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finansman Bilim Dalı**

Emin KURTCEBE

Danışman: Yard. Doç. Dr Muhsin ÇELİK

**Eylül - 2008
DENİZLİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı öğrencisi Emin KURTCEBE tarafından Yrd. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK gözetiminde hazırlanan "21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 19/09/2008 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Doç. Dr. Hakan SARITAŞ
Jüri Başkanı



Yrd. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK
Jüri-Danışman



Yrd. Doç. Dr. Süleyman UYAR
Jüri

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 23.10.2008 tarih ve 18/01 sayılı kararı ile onaylanmıştır.



Doç. Dr. Mehmet MEDER
Enstitü Müdürü

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulguların analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet edildiğini; bu çalışmaların doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza :

Öğrenci Adı Soyadı : Emin KURTCEBE

TEŞEKKÜR

Bu tez çalışması, ailemin, değerli hocalarımın ve çalışma arkadaşlarımın maddi ve manevi destekleriyle gerçekleştirilmiştir.

İlk teşekkürüm, tezimin yazıya dökülmesinde ve tamamlanmasında manevi desteğini hiç esirgemeyen Hayat Arkadaşıma ve beni bugünlere getiren, eğitim hayatım boyunca sevgilerini ve maddi – manevi desteklerini eksik etmeyen çok değerli Aileme olacaktır.

Tezimin hazırlanmasında ve Yüksek Lisans Eğitimimin tamamlanmasında büyük katkıları olan Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı Sayın Necdet YILMAZ nezdinde Yönetim Kurulu Üyelerine ve çok kıymetli mesai arkadaşlarıma teşekkürü bir borç biliyorum.

Lisans eğitimimde büyük rol oynayan Dokuz Eylül Üniversitesi'nin ve Yüksek Lisans Eğitimim süresince engin bilgi birikimlerini bizlere aktaran Pamukkale Üniversitesi İşletme Bölümü'nün değerli hocalarına sevgi ve saygılarımı sunmak istiyorum.

Diğer bir teşekkürüm ise Lisans Üstü Eğitimi ders ve tez aşamasında her anlamda paylaşımlarını, sıcak dostluklarını her an hissettiren değerli arkadaşlarımdır.

Son olarak, bu tez çalışmasının girişinden sonucuna oluşturulmasında, akademik desteğinden ve master eğitimimde katkılarından dolayı Danışman Hocam Yrd.Doç.Dr. Muhsin ÇELİK'e sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

ÖZET

21. YÜZYILDA MUHASEBE MESLEĞİ'NİN VİZYONU

KURTCEBE, Emin
Yüksek Lisans Tezi, Muhasebe Finansman ABD
Tez Danışmanı: Yrd.Doç.Dr. Muhsin ÇELİK

Eylül 2008, 117 sayfa

Muhasebe, bir sosyal bilim ve dolaylı olarak muhasebe mesleği de bir sosyal meslektir. Sosyal yapının gereklerine bağlı olarak muhasebe bilimi, muhasebecilik mesleği değişmekte ve gelişmektedir.

Globalleşen dünyada, globalleşen muhasebe ve denetim standartları neticesinde, aynı ekonomik dili kullanma zorunluluğu doğmuştur. Küreselleşme ve artan uluslararası ticaret hacmiyle birlikte, çokuluslu şirketlerin artması; muhasebe mesleğinin ortak standartlarla yapılması mecburiyetini getirmiştir.

Küreselleşme, muhasebe sistemini ve muhasebe mesleğini doğrudan ve önemli ölçüde etkilemiş, şirketlerin uluslararası nitelik kazanmasını ve uluslararası ticaret içerisinde yer almalarını sağlamış, Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Ortak muhasebe standartlarının kullanımı, mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturmuştur.

Bu tez çalışmasında, küresel dünya düzeni içerisinde, Türk Muhasebe Mesleğinin vizyonu ve misyonu temasını işlenmiş, 21. yüzyılın karakteristik özellikleri aktarılmış ve Türkiye’de mesleğin bulunduğu pozisyon değerlendirilerek, muhasebe mesleğinin icrasının ve statüsünün, arzu edilen düzeye çıkarılabilmesi için yapılması gerekenler ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Mesleği, Finansal Tablolar, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Basel Uzlaşmaları

ABSTRACT

PROFESSION OF ACCOUNTING'S VISION IN THE 21. CENTURY

KURTCEBE, Emin

M. Sc. Thesis in Accounting and Finance

Supervisors: Yrd.Doç.Dr. Muhsin ÇELİK

September 2008, 117 pages

Accounting is a social science; so that profession of accounting is a social work also. Accounting science and profession are changing and improving with needs of social structure.

At global world, an obligation appears about use of common economic language, the result of global accounting and audit standarts. With globalasition and rising international trade volume, increasing the amount of multinational companies bring to necessity of doing accounting with common standarts.

Globalization is effected the accounting system and profession directly and significantly, it provide to place for companies in international trade. And also globalization has marked the necessity of composing International Accounting Standards. Using of common accounting standards has composed a common accounting language for preparatories and users of the financial tables.

In this thesis, the vision and mission of Turkish Profession of Accounting at global world is analyzed and the characteristics of 21. Century is presented. The purposes and targets are displayed for reach to desirable level performance and statue of accounting with evaluating the position of profession in Turkey.

Keywords: Accounting, Profession of Accounting, Financial Statements, International Accounting Standarts, International Financial Reporting Standarts, Basel

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ	vii
TABLolar DİZİNİ	viii
SİMGE ve KISALTMALAR DİZİNİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI ve TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. MUHASEBE’NİN TANIMI	5
1.2. MUHASEBE’NİN FONKSİYONLARI	7
1.3. MUHASEBE’NİN TEMEL KAVRAMLARI	9
1.4. MUHASEBE’NİN TARAFLARI.....	11
1.5. FİNANSAL TABLO ve FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI.....	12
1.6. FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL İLKELER.....	13
1.7. DÜNYA’DA MUHASEBE’NİN TARİHSEL GELİŞİMİ	15
1.8. TÜRKİYE’DE MUHASEBE’NİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	19
1.8.1. Cumhuriyet Öncesi Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği.....	19
1.8.2. Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği.....	20
1.9. MUHASEBE MESLEĞİ ve MUHASEBE MESLEĞİ’NİN ÖNEMİ.....	25
1.9.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi	25
1.9.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi.....	27
1.10. KAMUYU AYDINLATMA SÜRECİNDE MUHASEBE BİLGİLERİ ve NİTELİĞİ	28
1.11. MESLEK MEVZUATI	30
1.11.1. 3568 Sayılı Meslek Yasası.....	30
1.11.2. 5786 No’lu Kanunla Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler.....	32
1.12. MESLEĞİN GENEL KONUSU.....	37
1.13. MESLEK ODALARI.....	38

İKİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE MESLEĞİ'Nİ ETKİLEYEN GELİŞMELER

2.1. KÜRESELLEŞME VE TEKNOLOJİK GELİŞMELER.....	41
2.1.1. Küreselleşme.....	42
2.1.1.1. Küreselleşme olgusuna genel bakış.....	42
2.1.1.2. Küreselleşme'nin muhasebe sistemine etkileri.....	43
2.1.1.3. Küresel etkili skandalların muhasebe sistemine etkileri	44
2.1.2. Teknolojik Gelişmeler	47
2.1.3. Enformasyon.....	48
2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI.....	50
2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Genel Bakış.....	50
2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar	53
2.2.3. Muhasebe Standartlarının Uluslararası Harmonizasyonu Çalışmaları.....	54
2.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	
KAVRAMI.....	56
2.3.1. Finansal Raporlamada Standartlaşma Gereği	56
2.3.2. UFRS'nin Dünya Genelindeki Kullanım Durumu.....	61
2.3.3. Ortak Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Kullanılmasının Avantajları	63
2.3.4. Ülkemizde Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Gelişmeler.....	65
2.4. BASEL DÜZENLEMELERİ ve FİNANSAL SİSTEME ETKİLERİ.....	69
2.4.1. Basel I Düzenlemeleri	70
2.4.2. Basel II Düzenlemeleri	71
2.4.2.1. Basel II düzenlemelerinin firmalara etkisi.....	72
2.4.2.2. Basel II'nin ekonomiye ve finans sistemine yansımaları	75
2.4.2.3. Finansal raporlama açısından değerlendirme	78
2.4.2.4. Basel uzlaşısının değerlendirilmesi.....	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ'NİN ve MESLEK MENSUPLARI'NIN MİSYONU ve VİZYONU

3.1. YENİ EKONOMİ KAVRAMI ve YENİ MUHASEBE ANLAYIŞI.....	82
3.2. MUHASEBE MESLEĞİNDEN BEKLENTİLER ve MUHASEBE MÜHENDİSLİĞİ.....	83
3.3. ÜLKEMİZ MUHASEBE MESLEĞİNDE YAPILMASI GEREKENLER.....	85
3.3.1. Teknolojik Gelişmelere Adaptasyon.....	85
3.3.2. Bilgi Yönetimi	85
3.3.3. Yabancı Dil Zorunluluğu.....	86
3.3.4. Danışmanlık	86
3.3.5. Sürekli Eğitim	87
3.3.6. Kurumsallaşma	89
3.3.7. Ortak Muhasebe Dili	90
3.4. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ NİTELİKLERİ.....	91
3.4.1. Kişisel Yetenek	91
3.4.2. Mesleki Bilgi.....	92
3.4.3. Meslek Bilinci ve Profesyonel Değerler	93
3.5. GELİŞMİŞ ÜLKELERDE MUHASEBE MESLEĞİ VİZYON ÖRNEKLERİ.....	94
3.6. MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN GENEL DEĞERLENDİRME	95

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

21. YÜZYILDA MUHASEBE MESLEĞİ'NİN VİZYONU KONUSUNDA MESLEK MENSUPLARI'NIN DUYARLILIK DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI

4.1. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	97
4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	97
4.3. ARAŞTIRMANIN ANALİZ YÖNTEMİ.....	98
4.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ VE YAPILAN ANALİZLER.....	98
4.5. ANKETE KATILANLARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ.....	99
4.6. MUHASEBE MESLEĞİNİN VİZYONUNA YÖNELİK ÖNERMELERİN ORTALAMA VE STANDART SAPMALARININ İNCELENMESİ.....	100
4.7. HİPOTEZLERİN TEST EDİLMESİ.....	102

SONUÇ ve ÖNERİLER	109
--------------------------------	------------

KAYNAKÇA.....	113
----------------------	------------

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1 Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgisi.....	29
Şekil 2.1 UFRS'nin Dünya Geneline Kullanım Durumu.....	62
Şekil 2.2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yakınsama Yöntemi.....	63
Şekil 3.1 SMMM Eğitim İstatistik Grafiği.....	88
Şekil 3.2 YMM Eğitim İstatistik Grafiği.....	88
Şekil 3.3 SM – SMMM - YMM Eğitim İstatistik Grafiği.....	88
Şekil 3.4 Kurumsal Hizmet Sunumu.....	89

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1 1990 ve 2008 Yılları İtibariyle Üye Sayıları	25
Tablo 1.2 Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM ve SMMM)	39
Tablo 1.3 Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (YMM)	40
Tablo 2.1 UFRS'nin Dünya Genelinde Kullanım Durumu	62
Tablo 4.1 Demografik Özellikler	99
Tablo 4.2 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Yönelik Önergeler	100
Tablo 4.3 Mesleki Unvan – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi	102
Tablo 4.4 Çalışma Durumu – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi	104
Tablo 4.5 Cinsiyet Durumu – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi	105
Tablo 4.6 Mezuniyet Durumu – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi	107
Tablo 4.7 Mesleki Deneyim – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi	108

SİMGE ve KISALTMALAR DİZİNİ

AB	:	Avrupa Birliği
ASB	:	Accounting Standarts Board Muhasebe Standartları Kurulu
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu
BIS	:	Bank of International Settlements Uluslararası Ödemeler Bankası
FASB	:	Finance Accounting Standarts Board Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IAS	:	International Accounting Standarts Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	:	International Accounting Standarts Board Uluslararası Muhasebe Standartları
IASC	:	International Accounting Standarts Commitie Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	:	International Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	:	International Financial Reporting Standarts Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	:	The International Organization of Securities Commissions Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı
İDT	:	İktisadi Devlet Teşekkülü
KOBİ	:	Küçük ve Orta Boy İşletme
MMMBD	:	Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği
OECD	:	Organisation for Economic Cooperation and Development Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SM	:	Serbest Muhasebeci
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜMFED	:	Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	:	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	:	Generally Accepted Accounting Principles in the United States Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

“Muhasebe” kelimesi dilimize Arapça’dan geçmiş olup; sayma ve aritmetik anlamındaki “hisab” kelimesinden türetilmiştir. Finansal karakterli, para ile ifade edilebilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlar halinde sunulması ve yorumlanması ile ilgili süreci kapsayan bir sanat olarak tanımlanan muhasebenin en temel görevi; işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların ihtiyaç duydukları veri ve bilgileri üretmektir. Bu amaçla, muhasebe sürecinde finansal nitelikteki olaylar toplanır, özetlenir, kayıtlanır ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulmak amacı ile raporlanır. Raporlanan bilgilerin bir anlam ifade edebilmesi için de finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi gerekmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgiler ise yaşanan ekonomik olaylara bağlı olarak sürekli değişmektedir.

Herakleitos, “Nehir akıp gittiği için, aynı nehre iki kez girilemeyeceğini; değişmeyen tek şeyin “değişme” olduğunu söylemiş ve evrende mutlak bir değişimin var olduğunu öne sürmüştür.

Tarihi süreç içerisinde, muhasebenin de gereksinimler doğrultusunda geliştiği, muhasebe kavram ve uygulamalarındaki gelişmelerin finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri doğrultusunda gerçekleştiği görülmektedir. Muhasebenin, finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri doğrultusunda gelişmesi, muhasebe uygulamalarında değişik dönemlerde farklı uygulamaların ön plana çıkmasına yol açmıştır.

Ülkemizde, 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" 13.06.1989 tarih, 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği; uzun bir çalışma ve mücadele süreci sonucunda yasal statüye kavuşturulmuş, meslek niteliği kazanmış, muhasebecilik ve mali müşavirlik yapanlar da birer serbest meslek erbabı olarak toplumda yerini almışlardır.

Ülkemizde muhasebe mesleği, meslek yasasının yayınlanmasından günümüze önemli yol kat etmiştir. Ülkemizin önemli kamu kurumu niteliğindeki meslek örgütlerinden birisi olan TÜRMOB'un, 1989 yılında kurulmasıyla birlikte; Türkiye, ekonominin denetim görevini disiplin ve sorumluluk içinde yerine getirmeye çaba sarf eden büyük bir mesleki örgütlenmeye kavuşmuştur.

Herakleitos'un tanımladığı değişmenin; küreselleşme olgusu ile kazandığı derin ve geniş anlam, bütün kurumları ve süreçleri etkilemektedir. Küreselleşme, temel olarak iletişim teknolojilerindeki gelişmelere ve ticari ilişkilerdeki gelişmelere bağlı olarak belirginleşmektedir. Küreselleşen ticareti bütünleyen bir başka görüntü de sermayenin küreselleşmesidir. Ticaretin ve sermayenin küreselleşmesi, para ile ifade edilen işletme faaliyetlerinin; eskisine göre daha kompleks ve daha spekülâtif olması sonucunu doğurmaktadır. İşletmelerin parasal faaliyetlerinin izlenmesi ve sonuçlarının saptanması odaklı muhasebe bilimi ve uygulamaları bu değişim sürecinden etkilenmektedir.

Muhasebe, bir sosyal bilim ve dolaylı olarak muhasebe mesleği de bir sosyal meslektir. Sosyal yapının gereklerine bağlı olarak muhasebe bilimi, muhasebecilik mesleği değişmekte ve gelişmektedir.

İşletmenin yapısı ve faaliyetleri ile ilgili yapılacak planlamada, uygulamaya yönelik olarak alınan kararlarda, alınan bu kararların uygulanmasıyla birlikte yapılması gereken kontrollerde, işletmenin amaçlarına uygunluğunun analizinde gerekli bulunan bilgilerin elde edilmesinde muhasebe sistemi büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe bir "bilgi sistemi"dir. Çağımız bilgi çağıdır. Bilgi çağında rekabet ve değişime bağlı olarak bilgi giderek stratejik bir önem kazanmaktadır. Bilgi çağı, teknolojideki gelişmelerle desteklenmektedir. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak, muhasebedeki veri işleme ve kayıt işlemleri elektronik ortamda yapılmaya başlanmıştır.

Günümüzde, işletmelerle ilgili tarafların açık, tarafsız, anlamlı ve güvenilir finansal bilgilere olarak gereksinimi artmıştır. Bu gereksinimleri karşılamak için hem uluslararası düzeyde hem de ulusal düzeydeki meslek örgütleri, muhasebe uygulamalarına, muhasebe mesleğine, muhasebe eğitimine ilişkin standartlar belirlemektedirler. Bu standartlar, aynı zamanda muhasebe mesleğinin, "profesyonel bir meslek" olmasını sağlayacak düzenlemeleri içermektedir.

İletişim ve ulaşım teknolojilerinin yarattığı küreselleşme olgusu ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler ülke ekonomilerini ve buna bağlı olarak da işletmeleri önemli ölçüde etkilemiştir. Bu gelişmelerden en fazla etkilenen de işletmenin çevresi olmuştur. İşletmelerin daha verimli çalışmalarını sağlamak, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri işletme ile ilgili çevrelere daha süratli, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde sunmak çağdaş muhasebecinin görevi haline gelmiştir.

Muhasebe mesleğinin fonksiyonları artmıştır. Ekonomik olayların, ihtiyaçların ve ekonomideki aktörlerin, etkileşimli olarak değişmesi, gelişmesi ve çeşitlenmesiyle birlikte, muhasebe mesleğinden talep edilen hizmetler artmıştır.

Denetimin önemi artmıştır. Son yıllarda yaşanan büyük şirket iflasları, şirket dolandırıcılık olayları ve muhasebe skandallarıyla birlikte; muhasebe sürecinde elde edilen finansal verilerin; doğrulukları ve uygunluklarının test edilmesi için, daha sıkı denetim mekanizmaları getirilmiştir.

Muhasebe ve denetim mesleği kariyer mesleği haline gelmiştir. Çağımızın ayrıt edici özelliği olan bilginin kullanımı uzmanlaşmayı gerektirmektedir. Muhasebe mesleğinin artan fonksiyonlarına bağlı olarak, muhasebe meslek mensupları da birçok alanda uzmanlaşmak zorundadırlar.

Geleceğin muhasebecileri yalnızca bilginin üretilmesi değil, karar alma ve analiz etmede de kullanılmayı da bilmelidir. İşletmelerin daha verimli çalışmalarını sağlamak, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri işletme ile ilgili çevrelere daha süratli, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde sunmak çağdaş muhasebecinin görevi haline gelmiştir.

Profesyonel bir meslek olarak, muhasebe mesleği ile ilgili uygulamaların ticaretin ve sermayenin küreselleşmesine paralel olarak küresel bir nitelik kazanması için muhasebe uygulamalarının ve mesleki standartların oluşturulmasında küresel standartların benimsenmesi ve uygulanması gerekmektedir.

Globalleşen dünyada, globalleşen muhasebe ve denetim standartları neticesinde, aynı ekonomik dili kullanma zorunluluğu doğmuştur. Küreselleşme ve artan uluslararası ticaret hacmiyle birlikte, çokuluslu şirketlerin artması; muhasebe mesleğinin ortak standartlarla yapılması mecburiyetini getirmiştir. Bu noktada, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS ve UFRS) oluşturulmuş ve dünya genelinde kullanılmaya başlanmıştır.

Avrupa Birliği ile müzakere süreci içerisinde olan ve dünya ile entegrasyonu sağlamaya çalışan ülkemiz için muhasebe bilgilerinin bilimsel muhasebe kural ve ilkelerine, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olması ve muhasebe sisteminin çağın gereksinimlerini karşılayacak şekilde oluşturulması büyük önem taşımaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları, globalleşme olarak kabul edilen ekonomik modelin ihtiyaç duyduğu bir muhasebe organizasyonudur.

Günümüzde yaşayan her mikroorganizmanın, kişinin, kurum veya kuruluşun vizyonu ve misyonu olmalıdır. Bunların eksikliği durumunda gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği düşerek, kişinin kurum veya kuruluşun en sonunda varoluşu tehlikeye girecektir. Günümüzde vizyon denildiğinde gelecekte olunması veya ulaşılması gereken konum anlaşılmaktadır.

Geleceği yakalayabilmek için önce ülkemizin stratejisinin bilinmesi gereklidir. Sonra, 21. yüzyılda Türk Muhasebe Sisteminin ne durumunda olduğu ve nasıl bir vizyon belirlemesi gerektiği tartışılmalıdır.

Bir muhasebeci ülkesinin stratejisini bilmediği sürece, mesleğinin vizyonunu çizemez ve mesleğın vizyonu ile ilgili hiçbir faaliyette bulunamaz. Vizyon sahibi meslek mensubu ekonomide her bir gelişmenin kendisini nasıl etkileyeceğini tespit eder, bu tespit doğrultusunda tedbirini alır. Bu doğrultuda, profesyonel Türk Muhasebe Mesleğinin 21. yüzyılda konumu bu tez çalışması içerisinde masaya yatırılacaktır.

“21.Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu” başlıklı bu tezinin birinci bölümünde; muhasebenin tanımı, tarihsel gelişimi ve işlevleri, temel muhasebe öğretisi ve tekniğiyle şekillenen finansal tablolar ve küreselleşen dünyada muhasebe mesleğinin rolü, yaşadığımız yüzyılda mesleği etkileyen gelişmeler ve mesleki misyon ve vizyon oluşturma gerekçeleri aktarılmıştır.

Tezin ikinci bölümde; Türk Muhasebe Mesleğinin Misyonuna ve Vizyonuna yön veren 21. yüzyılın genel karakteristikleri, üçüncü bölümde ise; muhasebe mesleğinin ve meslek mensuplarının misyonu ve vizyonu açısından genel değerlendirme başlığı altında dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde yapılması gerekenler ayrıntılı bir şekilde işlenmiştir. Tezin son bölümünde; Denizli’de faaliyet gösteren 100 meslek mensubuna yönelik uygulama anketi ve değerlendirilmesi yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI ve TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1 MUHASEBE’NİN TANIMI

Sonsuz insan ihtiyaçlarını kıt olanaklarla karşılayan bilim dalına “iktisat” adı verilirken, sonsuz olarak ifade edilen insan ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetleri üretmek üzere faaliyette bulunan iktisadi birimler “işletme” olarak adlandırılır. Muhasebe; kıt kaynakların optimum dağılımına ve örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak şekilde, kullanıcıların bilinçli ve sistemli yargılarda bulunmasına ve kararlar vermesine olanak sağlamak üzere belirli bir ekonomik birim hakkında niceliksel bilgiler üreten ve ileten bir bilgi sistemidir.

Muhasebe; bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, işletmenin işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir.¹

Muhasebe; işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan, finansal karakterli ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.

Bir ölçü ve iletişim süreci olarak belirtilen muhasebe; tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına denir. Optimum kar elde etme amacıyla hareket eden işletmelere ilişkin değer hareketlerini izleyen, saptayan ve yorumlayan tekniklerin tümü işletme ekonomisinin bir kolu olan “muhasebe”nin konusunu oluştururlar.²

¹ Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2007, s.9

² Yüksel Koç YALKIN; Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Kasım 1989, s.1

En geniş anlamda muhasebe, işletmelerin ekonomik etkinlikler ile ilgili verilerin tanınması, kaydedilmesi, özetlenmesi, raporlanarak sunulması ve değerlendirilmesi biçiminde tanımlanabilir.³

İnsanlık tarihinin başlangıcından bu yana bireyler yaşamlarını sürdürebilmek için bir takım faaliyetlerde bulunmaktadırlar. Önceleri takas usulü çalışan ekonomik sistem zamanla parasal nitelik kazanmış ve ekonomik faaliyetler içinde para bir değişim aracı olarak yerini almıştır. Parasal nitelik taşıyan ekonomik faaliyetler, gerek bireyler gerek işletmeler için giderek artan oranda önemli olmaya başlamış ve zaman içinde daha karmaşık hale gelmiştir. Özellikle işletmelere ait faaliyetlerin kontrol edilebilmesi ve izlenebilmesi ihtiyacı doğmuş ve buna bağlı olarak muhasebe bilimi ortaya çıkmıştır.

Muhasebe sistemi, ekonomik olayları ve bunların sonuçlarını değerlendirebilmek için geliştirilmiş, belirli kavram ve kuralları bulunan bir düşünce sistemidir. Bu düşünce sisteminde, belirli bir dönemle ve bu dönemin sonundaki durum ile ilgili ekonomik bilgiler değerlemeye hazır hale getirilir. İnsanların gereksinimlerini gidermek için faaliyet ekonomik birimler olarak tanımlanan işletmelerin ekonomik faaliyetleri ile yapısını değerlendirebilmek ve faaliyetlerini yönetebilmek için muhasebe kavramlarını bilmek gerekmektedir. Zamanında ulaşılabilecek muhasebe bilgileri üzerinde yapılan bilinçli değerlemeler, yorumlar yardımı ile işletmeler başarılı olarak yönetilebilirler.⁴

Dünya, 21. yüzyıla hızı giderek artan bir değişim sürecinden geçerek girmiştir. Değişimle baş edebilmek için “Değişimi Yönetmek” günümüzde kaçınılmaz hale gelmiştir. Değişimi yönetmenin tek çaresi ise; bilgiyi doğru yönetmek ve bilgiden kusursuz bir biçimde yararlanmaktır. Muhasebe mesleği açısından bilgi “sayılar”dır. Muhasebe, sayılar ile ölçme disiplini, evrensel anlamda ise işletmenin dilidir.

Muhasebe;

- i. Bilgi aracıdır: Geçmiş işlemleri kaydederek yazılı bellek olma görevini yerine getirir.
- ii. Kontrol aracıdır: Bütçe ve standartlarla gerçekleştirmeleri karşılaştırıp sapmaları ve bunların nedenlerini ortaya çıkarır.
- iii. Öngörme aracıdır: Ürettiği bilgiler ile geleceğe ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olur.

³ Süleyman YÜKÇÜ; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı, İzmir, 1999, s.3

⁴ Cengiz ERDAMAR ve F.Orhon BASIK, Finansal Muhasebe, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı Yayın No: 6, İstanbul, 1999, s. 3

1.2 MUHASEBE’NİN FONKSİYONLARI

Muhasebe sisteminde konu işletmedir ve muhasebenin temel amacı; işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgileri, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirli bir dönemde düzenleme, kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve sonuçta bu sürece ilişkin bilgilerle, bu sürecin bitiminde ulaşılan durumu raporlayarak gerekli değerlemelerin ve yorumların yapılabileceği bilgileri ilgililere sunmadır.

Muhasebenin temel fonksiyonları;

1. Düzenleme,
2. Kaydetme,
3. Sınıflandırma,
4. Özetleme,
5. Analiz etme,
6. Yorumlama ve
7. Raporlama’dır.

1. Düzenleme: Düzenleme fonksiyonu, finansal bilgileri içeren belgelerin bir araya getirilişi, oluş tarihlerine göre sıralanması ve derlenerek “*Muhasebe Fişi*” adı verilen belgeye bağlanmasıdır. Muhasebe süreci belgeleme işlevi ile başlar. Muhasebeye konu olan her bir mali nitelikli işlemin belgeye dayanması gerekir. Günümüzün gelişen ticaret ve işlemleri karşısında kaydetme fonksiyonundan önce, finansal bilgileri içeren belgeler, oluş tarihi ve sırasına göre ve hatta belirli gruplara göre düzenlenmesi gerekir. Düzenleme fonksiyonu aslında kaydetme fonksiyonunun bir parçasıdır ama karmaşıklaşan ve artan ticari işlemler karşısında işletmelerin muhasebe birimlerinde ayrı bir uğraş konusu haline almış ve hatta *ön muhasebe* gibi adlar altında ayrı birimler oluşturulmuştur.

2. Kaydetme: Kaydetme fonksiyonu, yukarıda sözü edilen ve para ile ifade edilebilen finansal bilgilerin düzenlenerek bir Muhasebe Fişi’ne bağlandıktan sonra kaydedilmesidir. Kaydetme fonksiyonu, muhasebe fişlerinin “Yevmiye Defteri” denilen ve günlük işlemlerin izlendiği deftere yapılan kayıtlama işlemi ifade etmektedir.

3. Sınıflandırma: Kaydedilen belgelerin ifade ettiği bilgilerin bir anlam taşıyabilmesi ancak o bilgilerin sınıflandırılması ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle bu bilgiler “*Büyük Defter*”e geçirilerek sınıflandırılır. Böylece bu bilgiler anlamlı ve yararlı bir hale gelirler. Bunun yanında sınıflandırma fonksiyonu, düzenleme ve kaydetme fonksiyonunda oluşabilecek yanlış ve hataların ortaya çıkarılabilmesi ve giderilmesini de sağlayarak muhasebede bir otokontrol fonksiyonunu da üstlenmiştir.

4. Özetleme: Düzenlenmiş, kaydedilmiş ve sınıflandırılmış bir bilginin gerek işletme sahip ya da sahiplerine, gerekse muhasebeye taraf olan diğer kişi ve kuruluşlara yararlı olacağı muhakkaktır. Ancak bu bilgilerin özetlenerek kişi ve kuruluşlara sunulması halinde işletme hakkında özet durumlar ve sonuçların değerlendirilmesi daha anlamlı ve kolay olacaktır. Bu nedenle muhasebenin özetleme fonksiyonu, bu bilgileri kısaltarak ve özetleyerek “Mali Tablolar”ın hazırlanmasına imkân verir.

5. Analiz Etme: Düzenlenerek kaydedilmiş ve sınıflandırılmış bir bilginin özetlenmesinden başka muhasebeye taraf olan kişi ve kurumlarca kullanılabilmesi ve değerlendirilmesi, o bilgi üzerinde yapılacak analizlere bağlıdır. Günümüzde analiz fonksiyonu ile Mali Tablolar, Satışların Maliyeti, Fon Akım, Nakit Akım, Kâr Dağıtım, Özkaynaklar Değişim gibi Analiz Tabloları oluşturulmakta ve bu tablolar ile işletmelerin büyüme hızı, kârlılık, maliyet gibi unsurları hakkında bilgiler edinmek mümkün olmaktadır.

6. Yorumlama: İşletme hakkında özet bilgilerden elde edilen Analiz Tablolarının işletme hakkında verilebilecek kararların oluşmasında yorumlanması gerekir. Yorumlama fonksiyonu, işletmenin yönetiminde işletme sahip/ortakları ile yöneticilerine verecekleri kararlara temel olması konusunda analiz tablolarının diğer işletmeler ile işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması ile gerçekleşecektir.

7. Raporlama: Yorumlama fonksiyonu ile elde edilen bilgilerin muhasebenin taraflarına rapor edilmesi gerekir. Raporlama fonksiyonu ile bir işletmenin düzenlenen, kaydedilen, sınıflandırılan bilgilerinin özetlerinin analiz edilerek yorumlanması ile ortaya çıkan sonuçlarının kullanıcılara sunulması gerçekleştirilir.

Düzenlenen mali tablolardaki bilgiler, belirlenen politikalar doğrultusunda analiz edilerek işletmenin geçmiş faaliyetleri değerlendirildiği gibi, geleceğe yönelik doğru kararların verilmesinde de yardımcı olur.

1.3 MUHASEBE’NİN TEMEL KAVRAMLARI

İşletmelerde terim birliği sağlamak ve ortak bir “işletme dili” oluşturabilmek amacıyla, muhasebe sürecinde işlemleri ve olayları kaydederken belirli prensipler söz konusudur. İşletmelerin muhasebe işlemlerine genel olarak ışık tutucu, yol gösterici birer nitelik taşıyan kurallar ve eğilimler topluluğu “Muhasebenin Temel Kavramları” olarak adlandırılır ve bu kavramlar; muhasebe bilgisinin bir esasa dayanmasını, bu bilgiyi kullananlara sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasını sağlar.

Temel muhasebe kavramları şu şekilde sıralanmıştır:

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı
2. Kişilik kavramı
3. İşletmenin sürekliliği kavramı
4. Para ölçüsü (parayla ölçülme) kavramı
5. Dönemsellik kavramı
6. Maliyet esası kavramı
7. Objektif belge (tarafsızlık ve belgelendirme) kavramı
8. Tutarlılık kavramı
9. İhtiyatlılık kavramı
10. Tam açıklama kavramı
11. Önemlilik kavramı
12. Özün önceliği kavramı

Bu kavramlar tamamen ticari teamüllerden, örf ve adetten ya da kanunlardan doğan kavramlardır.⁵ İlk beş kavram işletme ile ilgili olup, işletme ile muhasebe fonksiyonları arasında köprü niteliğinde ilişki kurar. Bunlara temel varsayımlar da denmektedir. Temel muhasebe kavramlarının son yedisi ise tamamen muhasebe kayıt düzeni ve raporlama tekniği ile ilgili kavramlardır.

Temel Muhasebe Kavramları, uluslararası nitelikler taşıyıp, muhasebe uygulamasına yön verirler.⁶

⁵ Mehmet CİVAN, Ekrem KARA ve Vedat BAL; Luca Uygulamalı Bilgisayarlı Muhasebe, TESMER Yayın No: 80, Ankara, 2008, s.17

⁶ Yüksel Koç YALKIN; Genel Muhasebe İlkeleri – Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Genişletilmiş 9.bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 1995, s.21

1. Sosyal sorumluluk kavramı: Muhasebe organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.
2. Kişilik kavramı: İşletmelerin, sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece işletmenin kişiliği adına yürütülmesi gerektiğini ifade eder.
3. İşletmenin sürekliliği kavramı: İşletmenin faaliyetini belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin ömrü, işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir.
4. Parayla ölçülme kavramı: Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Bu ölçü birimi muhasebenin uygulandığı ülkenin para birimidir.
5. Dönemsellik kavramı: İşletme faaliyetlerinin neticesinin görülebilmesi için kabul edilmiştir. Böylece, genellikle bir takvim yılı olan muhasebe dönemi itibarıyla işletme faaliyetleri değerlendirilerek işletmenin karı veya zararı hesaplanır. Muhasebe dönemi başında bütün hesapların açılması ve muhasebe dönemi sonunda bütün hesapların kapatılması bu kavramın sonucudur. Her muhasebe dönemi başında bir önceki dönem sonunda kapatılmış hesapların yeniden açılması işletmenin devamlılığı kavramını kayıtlar üzerinde yerine getirmiş olmaktadır. Muhasebe dönemi bazı özel durumlarda bir takvim yılından az veya çok olabilir.
6. Maliyet esas kavramı: Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Gelişmiş ülkelerde işletme değerlerinin maliyet değeri ile olan girişleri dönem sonlarında güncel değerlerine göre düzeltilmektedir.
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme kavramı: Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtması ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması, muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

8. Tutarlılık kavramı: Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını ifade eder. Şüphesiz gelişen ve değişen şartlar karşısında işletmelerin hesap planları ve raporlama teknikleri bu değişikliklere cevap verecek esnekliğe sahip olarak hazırlanmalıdır.
9. İhtiyatlılık kavramı: Muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, karşılaşılabilecek giderler ve zararlar için karşılık ayırırlar.
10. Tam açıklama kavramı: Mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Açıklanması gereken bilgiler, işletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgiler ve gelecekte gerçekleşmesi ihtimal dâhilinde olan olaylarla ilgili bilgiler olarak gruplandırılabilir. İşletmeler, mali tablolarda yer almayan ancak işletme ile ilgili karar alıcıların kararlarını etkileyecek bilgileri mali tabloların dip notlarında belirtmelidirler.
11. Önemlilik kavramı: Bir hesap kalemi veya mali bir olayın, nispi ağırlık ve değerinin finansal analizlerde veya alınacak kararlarda etkili olacak düzeyde olması durumunda, bu hesabın veya finansal olayın mali tablolarda yer alması gerektiğini ifade eder.
12. Özün önceliği kavramı: İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında, işlemlerin biçimleri ile özleri arasında farklılık çıkarsa biçimlerinden çok özlerine öncelik verilmesini ifade etmektedir.⁷

1.4 MUHASEBE'NİN TARAFLARI

Muhasebe sisteminin fonksiyonlarından ve sonuçlarından başta işletmeler olmak üzere birçok kişi ve kuruluş yararlanmaktadır. Bu açıdan muhasebe, kendisine taraf olan kişi ve kuruluşlara sonuçlar içeren bilgiler üretmektedir ve bu kişi ve kuruluşlar da bu bilgilerden kendi çıkarları doğrultusunda yararlanmaktadır. Günümüzde muhasebeye kendi çıkarları açısından taraf olanlar sayısı ve çeşitliliği daha da artmıştır.

⁷ K.Şevket SAYIN ve E.Yasemin YEGİNBOĞ; Muhasebe, İZİMDER Bilimsel Yayınlar Serisi 1, İzmir, 2005, s.105

Muhasebenin tarafları genel olarak şöyle sıralanabilir;

- İşletme sahip ya da ortakları ile hissedarları,
- Yöneticiler,
- Çalışanlar,
- Sendikalar,
- Kredi kuruluşları,
- Devlet,
- Meslek kuruluşları,
- Alıcılar ve satıcılar,
- Rakipler,
- Yan sanayiler,
- Tüketiciler,
- Halk ve kamuoyu,
- Para ve sermaye piyasaları ile potansiyel ortaklar,
- Çevreciler..

İşletme ile ilgili olarak farklı amaçlarla da olsa, bilgi sahibi olmak isteyen bu taraflar işletmenin durumunu gösteren bilgiyi muhasebe bilgi sisteminden alabileceklerdir. Bu amaçla, muhasebe sisteminde üretilen veya ortaya çıkan bilgiler belirli aralıklarla bu bilgiye ihtiyaç duyan kişilere sunulmaktadır.⁸

1.5 FİNANSAL TABLO ve FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI

Muhasebe, tüm sosyal birimlerde olduğu gibi ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak önemli ölçüde değişikliğe uğramıştır. Ekonomik gelişme sürecinin başlangıcında yalnızca basit bir kayıt sistemi olarak düşünülen ve statik bir anlayış içerisinde ele alınan muhasebe, giderek işletme dengesinin belirlenmesi ya da bu dengenin sağlanabilmesinde kullanılan verilerin üretildiği ve değerlendirildiği bir bilgi işleme ve raporlama sistemi biçimine dönüşmüştür. Muhasebenin işlevlerinde görülen bu değişimin ve gelişimin en belirgin nedeni; muhasebenin toplumda hizmet verdiği kesimlerin ve modern işletmecilik yönetimine sağlayacağı verilerle çözümlenecek olan sorunların giderek artma eğilimi göstermesidir.

⁸ H. MEDER ÇAKIR, Hakan SARITAŞ, Hakan AYGÖREN, Muhasebe Mesleği, Denizli SMMM Odası Yayın No: 4, Denizli, 2003, s.7

Muhasebenin hizmet verdiği kesimlerin farklı beklentileri ve muhasebe bilgilerinin farklı karar süreçlerinde kullanılmaya başlanması muhasebenin işlevlerine analitik ve sosyal boyutlar kazandırmıştır. Özellikle sosyal sorumluluk anlayışının muhasebeye egemen olmasıyla birlikte toplumun çeşitli kesimlerine ve bireylerine açık, kolay, anlaşılır, zamanlı ve güvenilir veri ve bilgilerin sunulması bir zorunluluk haline gelmiştir. Böylece muhasebe, makro ve mikro düzeydeki ekonomik, analitik ve sosyal işlevleri yanında, sosyal sorumluluk bilinci içinde sunduğu hizmetleriyle de etkin bir bilgi raporlama sistemi olarak benimsenmiş bulunmaktadır.

Muhasebenin, mali nitelikteki olayları, para birimiyle ifade ederek sınıflayan, kaydeden, raporlayan ve yorumlayan bilimsel bir sanat olduğu göz önüne alındığında, muhasebenin raporlama görevi finansal tablo kavramını ortaya çıkarmaktadır. Finansal tablolar; işletmelerin belirli bir dönem sonucundaki ekonomik ve finansal durumları ile, gelecekte meydana gelebilecek gelişme ve değişimleri göstermek amacıyla düzenlenen raporlardır. Bu raporlardan bilanço ve gelir tablosu, temel finansal tablo karakterini taşıırken, kar dağıtım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu diğer finansal tablolar olarak nitelendirilmektedir.

1.6 FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL İLKELER

Finansal Tablo genel ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesinde muhasebe ilke ve kavramları ile birlikte uygulanması gereken esasları belirtir.⁹

- Finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması: Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışını gerçeğe uygun olarak yansıtır.
- İşletmenin sürekliliği: Finansal tablolar, işletmenin faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceği dikkate alınarak hazırlanır. Finansal tablolar, işletmenin sürekliliği kavramına göre düzenlenmemişse bu durumun açıklaması ile birlikte işletmenin sürekliliğini ortadan kaldıran nedenler ve ilgili finansal tabloların hangi ilke ve esaslara göre düzenlendiği açıklanır.

⁹ Ayça Zeynep SÜER; Muhasebe Mesleğinde Enron Vaka'sı ve Getirdikleri, İSMMM Yayınları, İstanbul, Eylül 2004, s. 36.

- Önemlilik: İçinde bulunulan koşulların ışığı altında, bilgiye dayanan makul bir kişinin yargısının, bu bilginin gösterilmemesi veya yanlış ifade edilmesinden dolayı değişmesi veya etkilenmesini olası kılan göstermeme veya yanlış ifadenin büyüklüğüdür.¹⁰
- Muhasebe politikaları: İşletme yönetimi, finansal tabloların gerekli bilgileri sağlamasını güvence altına alacak şekilde muhasebe politikalarını belirler. Bu bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını sunan, olay ve işlemlerin sadece hukuki yapısını değil ekonomik boyutlarını da yansıtan, önyargıdan uzak ve tarafsız olan, ihtiyatlılık kavramına uygun, önemlilik kavramını göz önüne alan eksiksiz bilgilerdir.
- İhtiyaca uygunluk: Bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir.
- İlgili olma: Bilginin kullanım amacıyla ilişkisi olması ve kullanım amacına uygun olmasını ifade etmektedir. Muhasebe bilgisi, kullanıcılarına tahmin ya da beklentilerini doğrulama veya düzeltme konusunda yardımcı olacak, kararda bir fark yaratma kapasitesine sahip olmalıdır.
- Tutarlılık: Kullanılan muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemler boyunca değiştirilmemesinin gerekliliğini ifade eder.
- Zamanlılık: Kararları etkileme kapasitesini kaybetmeden bilginin kullanıcıya ulaştırılmasını ifade etmektedir.
- Kanıtlanabilirlik: Bilginin inceleme ya da soruşturma ile kanıtlanabilme niteliğini göstermektedir.
- Gerçeklilik: Muhasebe bilgisinin gerçeği temsil etmesi gerekliliğini ifade eder. Gerçeği temsil etmeyen bilginin güvenilirliği ve geçerliliği yoktur.
- Tarafsızlık: Belirli bir amaca ya da herhangi bir davranış biçimine yöneltici bir tutumun olmamasını öngörür. Bu nitelik muhasebe bilgisinin, bilgi kullanıcısının lehine veya aleyhine olacak şekilde yorumlanmaması gerekliliğini ifade eder.
- Karşılaştırılabilirlik: Finansal tablolar bir önceki döneme göre karşılaştırmalı olarak düzenlenir. Karşılaştırmalı bilginin belirlenmesinde cari dönem finansal tablosuna uygulanan ilke ve yöntemler esas alınır.

¹⁰ Yurdakul ÇALDAĞ, Denetim ve Raporlama, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 285

1.7 DÜNYA'DA MUHASEBE'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebe ilminin, milattan 5000 yıl öncelerine kadar Mısırlılar, sonraları ise Finikeliler, Hintliler, Yunanlılar, Çinliler, Türkler ve Romalılar tarafından bilindiği tarihi kayıtlardan anlaşılmaktadır.

İnsanlar ve işletmeler gelişimin her safhasında muhasebeyi kendi ihtiyaçlarına uygun olarak, bildikleri veya öğrendikleri kayıt ve analiz teknikleri çerçevesinde yönetim, kontrol, ticari delil, vergi toplama, raporlama gibi amaçlar için kullanmışlardır. Bu uygarlıklar arasında gelişen ticaret, muhasebe uygulamalarının gelişmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunmuştur.

Muhasebe tarihçilerince genelde kabul edilen, muhasebenin tarihi köklerinin Mısır'da Nil Vadisi'nde, Mezopotamya'da Fırat ve Dicle Irmakları arasında olduğudur. Ekonomik gelişmelere uygun olarak muhasebenin gelişebilmesi için, yazı ve aritmetiğin yanı sıra kayıtların üzerine yazılacağı maddeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu madde Nil Vadisi'nde papirüs, Fırat ve Dicle Vadileri'nde tabletler olmuştur. Muhasebenin ilk izlerine bu yörelerde rastlanmasına, üzerine yazı yazılan bu maddelerin bu yörelerde bulunmuş olması büyük etkindir. Kuşkusuz, ilk medeni izlerin bu yörelerde bulunması ile ticari işlemleri geliştiren ekonomik yapının bağlantısı vardır.¹¹

Medeniyetin beşiği olan bu bölgelerde, muhasebenin düşünceden kayıt haline geçmesi; ekonomik gelişme, yazı ve aritmetiğin bulunması ve kaydın yapılacağı maddelerin icadı ile ortaya çıkmıştır. Araştırmalar neticesinde; Babil İmparatorluğu'nda; kil tabletler, Eski Mısır'da; papirüs üzerinde hesaplama metinleri, hesap icmalleri, Eski Yunan medeniyetinde tapınaklara ve bankalara ait hesapların tutulduğu saptanmıştır. İlk çağların sonlarına doğru Romalılar, hesap tutma tekniği bakımından en ileri noktaya ulaşmışlardır.

Muhasebe tarihçileri genellikle muhasebe tarihini üç ana bölüme ayırmaktadırlar. İlk bölüm, Luca Pacioli'ye kadar (1494) olan gelişmelerle ilgilidir. İkinci bölüm, Pacioli'den 19. Yüzyıl sonuna kadar uzanmaktadır. Üçüncü bölüm ise, 20. yüzyıldaki gelişmeleri kapsamaktadır.

¹¹ Oktay GÜVEMLİ, "Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu (Ed: Prof.Dr. Oya YILDIRIM), TÜRMÖB Yayınları: 23, Ankara, 1995, s.47

12. Yüzyılda muhasebe kayıtları çok basit şekilde uygulanmıştır. Ticari ilişkilerin, ortaklıkların izlenmesi ile ilgili basit hatırlatıcı kayıtlar tutulmuştur. İşletmenin kayıtları ile işletme sahiplerinin varlıklarına ait kayıtların ayrı olarak takibi ancak bu yüzyılın sonlarına doğru gerçekleşmiştir. 13. Yüzyılda kredi işlemlerindeki artış ve işletmelerin ihraç ürünleri için yabancı şehirlerde şubeler kurmaları veya acenteleri kullanmaları muhasebe kayıtlarını etkilemiş ve daha karmaşık muhasebe kayıtları ihtiyacını doğurmuştur.

Muhasebede modern anlamda metodoloji, 13. ve 14. yüzyıllarda çift taraflı kayıt sisteminin gelişmesi ile başlamıştır. Basit veya tek taraflı kayıt sistemi olarak tanımlanan ilkel muhasebede işlemler veya olaylar tek bir kayıt ile ifade edildiklerinden eksik, hata yapma ve yapılan hatanın ortaya çıkmaması ihtimali fazla olan bir sistemdir.

Çift taraflı kayıt sistemi, işletme faaliyetlerinin iki yönünü birden kavramış, her işlem veya olay için en az iki kayıt yapmıştır. Böylece hata yapma ihtimalini azaltmış, kayıtların birbirini kontrol etmesini, hata yapıldığı zaman hatanın ortaya çıkmasını sağlamıştır.

15. Yüzyıl'da Luca Pacioli'nin dönemi yaşanmaya başlanmıştır. Ulusal ve uluslararası ticaret gelişmiştir. Para, değişim aracı olarak kendini kabul ettirmiştir. Devlet kendi mali yapısına gerekli önemi verir duruma gelmiştir. Muhasebe önemli gelişim süreçlerinden geçmiş, matbaa keşfedilmiş ve bununla her buluş dünya kültürü haline dönüşme aracına kavuşmuştur. Bu süreçte, çift yönlü kayıt düzeni, muhasebede bir devrim olarak İtalyan matematikçi ve rahip Luca Pacioli tarafından geliştirilmiştir.

Pacioli'nin 1494'de yayımlanan "Summa di Aritmetica Geometria Proportioni et Proportionalita" (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti) isimli kitabının Particularis di Compitus e Scripturis (defter tutma ve ona ait evrak üzerine etüd) başlıklı bölümünde, çift yönlü kayıt sistemi için üç deftere dikkati çekmiştir. Bu defterler; yardımcı defter özelliğinde acenda, yevmiye defteri ve defteri kebir (büyük defter) dir.

Luca Pacioli'nin yaratıcısı olmadığı ancak halkın anlayabileceği şekilde yazdığı muhasebenin temel kurallarının, evrensel ve kalıcı bir niteliği vardır.

Muhasebecilik ve Mali Müşavirliğin uzmanlaşmış bir meslek olarak ortaya çıkışı ise, 18. yüzyılın sonlarına doğru İngiltere'nin ticaret merkezlerinde başlamıştır.

19. Yüzyıl süresince İngiltere’de gerçekleşen sanayi devrimi ve ekonomik gelişmeyle, kurulan büyük demiryolu şirketleri ve büyük sermaye hareketleriyle muhasebeye olan talep ve ihtiyaç giderek artmıştır.¹² Artan bu ihtiyaçla birlikte, 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren muhasebeciler kendi aralarında bölgesel teşekküller kurarak organize olmaya başlamışlardır.

Bugün dünyada mevcut muhasebe uzmanları kuruluşlarının en önemlisi ve en tanınmış olanı, “Institute of Chartered Accountants” (Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) 1870 yılında kurulmuş; 1880’de “Royal Charter” (Kraliyet Ruhsatı) ile yasal olarak düzenlenmiştir. Günümüzdeki ruhsatlı muhasebeci adı bu yasal düzenlemeye dayanmaktadır. Diğer ülkeler de bu konuda İngiltere’yi takipte gecikmemişlerdir. Fransa’da 1881’de, ABD’de 1886’da, Hollanda’da 1895’de, Almanya’da 1899’da mesleki yasal düzenleme gerçekleştirilmiş, mesleki kuruluşlar yapılandırılmış ve sistem içerisinde yerini almışlardır.

Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra bu mesleki örgütlenme hareketi büyük ölçüde gelişmiş, dünyanın her yerine yayılmış ve muhasebe mesleği, serbest meslekler içerisinde saygın bir meslek olarak tanınmıştır. Arjantin (1945), Brezilya ve Meksika (1946), Yunanistan (1947), Hindistan (1949), Belçika (1953), İtalya, Avusturya ve Nijerya (1955), Çin (1981) ve İngiltere’nin eski sömürgesi olan bağımsız bütün Afrika ve Asya ülkelerinde meslek odaları kanunla kurulmuştur.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC), 1977 yılında, Münih’te kurulmuş, dünya çapında muhasebe mesleği örgütüdür. IFAC’ın misyonu, kamu çıkarı için sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamak amacıyla mesleği geliştirmek ve yüceltmektir. 123 ülkede, 157 muhasebe meslek örgütü üyesi olup, serbest çalışan, kamu, sanayi ve ticaret sektörlerinde faaliyet gösteren 2.5 milyondan fazla muhasebeciyi temsil etmektedir.

Muhasebe mesleğinin dünya çapında gelişmesini ve ilerlemesini amaçlayan IFAC, mesleğin en iyi şekilde icra edilebilmesi için çeşitli alanlarda standartlar ve yönergeler yayınlamaktadır.

¹² Hüseyin Perviz PUR, “Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişimleri”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu (Ed: Prof.Dr. Oya YILDIRIM), TÜRMÖB Yayınları: 23, Ankara, 1995, s.106

Mesleğin icra edildiği bu ülkelerde genel olarak, mesleğe girişte belli bir yaş ve öğrenim şartı, kademeli sınavlar ve belirli sürelerle staj mecburiyeti düzenlemesi getirilmiştir. Mesleki bilgi, tecrübe ve uzmanlığın yanı sıra mesleki ahlak, ciddiyet, itibar ve haysiyetin gölgelemesini önleyecek sistemler kurulmuştur ve mesleğin kamuda güvenilir, vergi mükellefi ile mali idarenin karşılıklı itimat ve işbirliğini sağlayabilecek kişilerce ifası sağlanmaya çalışılmıştır.

20. ve 21. yüzyıla damgasını vuran Küreselleşme rüzgârı ile birlikte, ülke içinde etkin bir muhasebe dili sağlanması için muhasebe standartlarının önemi ortaya çıkmış, bunu gerçekleştirmek üzere birtakım düzenlemelere gidilmiştir. Birçok batı ülkesinde, bu düzenlemeler, mesleki birlikler tarafından oluşturulmuş muhasebe standartları komiteleri tarafından gerçekleştirilmiştir. ABD'deki "Finance Accounting Standards Board (FASB) ve İngiltere'deki "Accounting Standards Board (ASB)" bu komitelerin en tipik örnekleridir. Bu komitelerin temel hedefi, kendi ülkeleri için ortak bir muhasebe dili oluşturmaktır. Ancak, küreselleşmenin yarattığı uluslararası yoğun faaliyet, bir kurumun mali bilgilerinin birçok ülke mali tablo kullanıcıları tarafından paylaşımını ortaya çıkarmıştır.

Ülkeler arası farklılıklar mali bilgilerin karşılaştırılabilir ve yeknesak olmasına engel teşkil etmektedir. Her ne kadar ülkelerdeki muhasebe standartlarını tespit eden kurumlar global harmonizasyon için önemli bir güç teşkil etseler de, tek başına yapılan bu çabalar tam anlamıyla ortak bir harmonizasyon için yeterli olmamış ve bu çerçevede, uluslararası bir komitenin varlık gereği ortaya çıkmıştır.¹³

Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için 1973 yılında "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi" (IASC) kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi 1973'ten 2001 yılına kadar IASC tarafından yürütülmüştür. IASC, muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır.

¹³ Fuat ÖKSÜZ, "Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler", IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Editörler: Dr. Fatih YILMAZ ve Dr. Yakup SELVİ), İstanbul SMMM Odası Yayınları: 30, Antalya, 1999, s.149

1.8 TÜRKİYE'DE MUHASEBE'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.8.1 Cumhuriyet Öncesi Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği

Türkler'in oluşturduğu muhasebe tarihini üç döneme ayırmak gerekirse;

1. Dönem: 1071 Yılına kadar olan dönem,
2. Dönem: 1071 – 1839 Yılları arasındaki dönem,
3. Dönem: 1839 Yılından sonraki dönem olarak ayırabiliriz.

Bilindiği üzere, 1071 yılı, Türklerin Anadolu'ya girişi olarak kabul edildiği ve Türklerin Arap ve Fars kültürlerinden etkilenmeye başladıkları tarihtir. 1839 Yılı ise, Osmanlı İmparatorluğu'nda batılılaşma hareketinin başladığı, Tanzimat Fermanı'nın ilan edildiği tarihtir.¹⁴

Mevcut belgeler, Türkler'in muhasebe ile uğraşmalarının bin yıl öncelerine dayandığını göstermektedir. Orta Asya'daki Hun Devleti (M.Ö. 220 – M.S. 216), Hazar Denizi kuzeyi ile Doğu Avrupa arasında hüküm süren, Atilla'nın Büyük Hun İmparatorluğu (M.S. 374 – 496)'na ait hesap işleri dünyası ile ilgili bilgi ve belgeler çok yetersizdir.

Günümüze kadar gelen, ilk muhasebesel belgeler, Göktürkler'e aittir. Göktürkler sonrasında Karahanlı Devleti'nden kalan hesap işleriyle ilgili bilgilerin yer aldığı en önemli belgeler, “Kutadgu Bilig” ve “Divanü Lugat-it Türk”dür.

Türk Dili ve Türk Kültürünün ve bunlara bağlı hesap işleri ile ilgili kavram ve uygulamaların değişimi, Türklerin Arap ve Fars kültürü ile karşılaşmaları sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu kültür değişimi, üç Türk Devleti'nde görülmektedir. Bunlar, İlhanlılar Devleti, Selçuklu Devleti ve Osmanlı Devleti'dir.

Muhasebenin, Türk Devletleri'nin tarih sahnesine çıkışından önce de var olduğu bilinmektedir. Ancak, XIX. yüzyıla kadar Türklerde bir özel kesim muhasebesinin gelişmediği görülmektedir. Türk Devletleri'nde, tarihte devlet kurma ve onu yaşatmadaki becerilerinde önemli payı olan devlet muhasebesinin her zaman var olduğu dikkati çekmektedir.

¹⁴ Oktay GÜVEMLİ; Muhasebe Tarihi, 1.Cilt, 2.Baskı, İstanbul YMM Odası Yayını, Nisan 2000, s.13

Osmanlılara kadar kurulan en önemli Türk Devleti olan Selçuklu Devleti, muhasebe tarihinde, vakıflar ve vakıf muhasebesinin gelişimi ile önemli bir yer tutmaktadır. Selçuklu ve Osmanlı devirlerinde ekonomik hayat, sistem bakımından birbirinin uzantısıdır. Devlet gelirlerinin büyük kısmı, toprak ürünlerinden aynı olarak tahsil edilen “Aşar Vergisi” ile ticari emtiadan tahsil edilen “Öşür” ile sağlanmıştır.

Osmanlı döneminde, maliye teşkilatı ilk olarak I. Murat döneminde kurulmuştur. Devlet ve orduya ait kayıtlar sadrazam ve defterdarın nezaretindeki “Vak-a Nüvis”lerce kayıt altına alınmıştır. Mali sisteme ilişkin ilk yazılı kanun; Fatih Sultan Süleyman döneminde gerçekleştirilmiştir. Bu döneme kadar yazılı olmadığı halde uygulanan kanunlar II. Mehmet zamanında “Ecdat Kanunları” olarak bir araya getirilmiş, Kanuni Sultan Süleyman döneminde ise ilave kanunlar çıkartılmıştır.¹⁵

Altı yüz yıllık Osmanlı İmparatorluğu zamanında gerek merkezi hükümet dairelerinde, gerek eyaletlerdeki kamu birimlerinde çok ayrıntılı ve güvenilir bir muhasebe ve defter tutma faaliyeti sürdürüle gelmiştir.

Ülkemizde, muhasebe mesleğinin geçmişi yüzyıllara dayanmaktadır. Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili faaliyetler üç gruba ayrılır. Birinci grup, 1850 yılıyla 1926 arasındaki muhasebe faaliyetleridir. Bu faaliyetler Fransız ekolünün etkisindedir çünkü 1850 yılında Osmanlılar zamanında çıkarılan ve muhasebenin belirli kurallara göre ele alınmasını sağlayan “Kanunname-i Ticaret”, Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesi olduğundan, muhasebe sistemimiz Fransız muhasebe literatürünün etkisinde kalmıştır.

İkinci grup, 1926’dan 1960 ihtilaline kadar, Türkiye’de muhasebe tatbikatı Alman ekolünün etkisindedir çünkü 1926 yılında Türkiye’nin ekonomisini yeniden düzenleyen Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu’ndan tercüme edilmiştir.

Üçüncü grup, 1960 yılından itibaren, yani 27 Mayıs ihtilalinden başlayan açılımla muhasebe sistemi, Anglo Sakson ve Amerikan muhasebesine doğru yönelmeye başlamıştır.¹⁶

¹⁵ Metin BAŞER, “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul SMMM Odası Yayınları: 30, Antalya, 1999, s.60 - 61

¹⁶ Masum TÜRKER, “Türkiye’deki Ekonomik Gelişmeler ve 10 Yıllık Muhasebe Denetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Editörler: Dr. Fatih YILMAZ ve Dr. Yakup SELVİ), İstanbul SMMM Odası Yayınları: 30, Antalya, 1999, s.38

1.8.2 Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Mesleği

Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomimiz geri kalmış, Balkan (1912-13), Birinci Dünya (1914-18) ve Kurtuluş (1919-23) savaşlarından çıkan ülkemiz, yanmış ve yıkılmış, faal nüfusumuzun büyük kısmı bu savaşlarda yitirilmiş, ekonomik faaliyetleri asıl yürüten azınlıklar yurdu terk etmiş, ülkemiz insanı yorgun düşmüştü. Kurtuluş Savaşı'nın ardından, 1923'te Cumhuriyetimizi kuranların ve onu, ekonomisi güçlü, çağdaş bir ülke yapmaya azmetmiş olanların işleri gerçekten güçlü. Atatürk'ün eşsiz liderliğinde, halkımız, hızlı bir kalkınma hamlesi başlatmış ve 10 yıl gibi kısa bir süre içinde, ülkemizi temel mal ve hizmetlerini üreten ve öteki ülkelerden önemli çapta yardımlara muhtaç olmadan yaşayabilecek bir ekonomik yapıya ulaştırabilmiştir.

1923-33 Yıllarının koşulları altında gerçekleştirilen temel siyasal ve devlet yönetimi sistemlerinin kurulması sırasında, yatırım gereksinimi en yüksek noktada bulunan ekonomimizin bu olağanüstü gelişmesinin, sıfır enflasyonla gerçekleştirilmiş olması, o dönemin en önemli mucizevi sonuçlarından biridir.

Ülkemizde, muhasebecilik alanı ile ilgili ilk kanun, Mustafa Kemal ATATÜRK zamanında çıkartılmış olan 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur.

Sözü geçen dönemde, tüm çabalara ve o dönem dünyasının en iyi özel sanayii teşvik kanununun, (Teşvik-i Sanayi Kanunu), 1927'de uygulamaya konmasına rağmen, bu dönemdeki hızlı kalkınma daha çok devlet yatırımları ve işletmeleri ile gerçekleştirilmiş, özel kesim işletmeleri, bir türlü harekete geçirilememiştir. Düşük kişi başına gelir, düşük tasarruflar ve sermaye birikimi, gelişmemiş alt-yapı, işletme yönetim bilgisi azlığı, özel kesim işletmelerinin gelişmesini önlemiştir.

İktisadi Devlet Teşekkülü sisteminin giderek süreklilik kazanması, özelleştirme hedefinden uzaklaşılması ve halka rüşvet verme alışkanlığına yönelen politikaların giderek artması kaçınılmaz olmuştur. 1950'ye kadar, ilk ivme ile kârlı, verimli ve atılgan biçimde Türk Ekonomisini kalkınma yönünde mucizelere yöneltmiş olan İ.D.T'ler, 1950'den sonra sayıları artarak, yeni kurulanlarla birlikte, karlılığı ve verimliliği ikinci plana itmişler, birçok politik verimsiz yatırımlara itilmişler ve 1950'lerin sonlarına doğru büyük açıklar vermeye başlamışlardır.

Bu ekonomik gelişmeler nedeniyle, ülkemizdeki ilk muhasebe çalışmaları ve uygulamaları İ.D.T.'lerde başlamış, genellikle batı ülkelerinden aktarılan muhasebe kural ve uygulamaları, kanunlarımıza ve İ.D.T.'lere girmeye başlamıştır. Bu dönemde büyümeye başlayan özel işletmeler de İ.D.T.'lerden aktardıkları muhasebe sistem ve uygulamalarını kullanmaya başlamışlardır. Yeni teşebbüslerin kurulması, ticaret ve sanayi faaliyetlerine bireylerin giderek daha yoğun biçimde katılımı, muhasebe ve denetim hizmetlerinin nitelikli ve güvenilir biçimde sağlanmasına olan ihtiyacı daha açık biçimde göz önüne sermiştir.

1950 yılında yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu ile 1957 yılında revize edilen Türk Ticaret Kanunu'nun bilanço hukukunu düzenleyen muhasebeye ilişkin hükümleri, muhasebe sisteminin yerleşmesine ve gelişmesine yasal bir zemin hazırlamıştır. Vergi Hukuku ve Ticaret Hukuku çok farklı iki amaca hizmet etmektedir.

Vergi Hukuku'nun amacı, devletin hakkını korumak, Ticaret Hukuku'nun amacı ise ekonomik faaliyetlerde düzeni sağlamak ve üçüncü kişilerin haklarını korumak olduğu için muhasebe faaliyetleri sonucunda elde edilen sonuçlar Vergi Hukuku ve Ticaret Hukuku açısından farklılaşmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin gerekleri Vergi Hukuku'ndaki anlayıştan farklı olduğundan Türkiye'de muhasebe sistemi farklı iki alanda gelişmiştir.

1942 Yılında, Prof.Dr. Osman Fikret ARKUN başkanlığında “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği”nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli bir kilometre taşını oluşturmuştur. 1967 yılında “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”ne dönüştürülen bu dernek bu alanda ilk özel girişimdir.

TMUD, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, alanı ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi ve ülkemizin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkarılması çalışmalarında büyük hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, özel sektörün hızla gelişmesine bağlı olarak muhasebeye olan talebin yanı sıra, devlet işletmeciliğinin de büyümesini dikkate alarak gerek ülke içinde gerekse ülke dışında muhasebe kurallarının oluşması için çalışmalar yapmıştır. Bu amaç doğrultusunda TMUD, 1974 yılında “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu”nun ortak üyesi olmuştur.

1974 yılı sonrasında uluslararası muhasebenin Türkiye'de uygulama alanı bulması, Türk Muhasebe Sisteminin ve prensiplerinin yasal taleplerle uyuşma sürecini etkilemiş ve farklılaşma belirgin bir hale gelmiştir.

1974 Yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu (TÜMFED), 1976 yılında da Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD) kurulmuştur. Muhasebe mesleğinin yasal statüsüne kavuşuncaya kadar ki süreçte bu alanda kurulan ve faaliyet gösteren derneklerin mesleki gelişime büyük katkıları olmuştur.

Ülkemizde uzun bir geçmişe sahip olmakla birlikte muhasebe mesleği, yasal statüsünü 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Meslek Kanunu ile kazanmıştır. Ardından, muhasebe mesleğinin en üst kurumu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve TÜRMOB'a bağlı SMMM Odaları kurulmuştur.

Türkiye'de muhasebe mesleğinin hukukunu oluşturan 3568 sayılı yasa ile;

- Muhasebe ve denetim faaliyetleri bir meslek olarak tanımlanmış ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin nitelikleri belirlenmiştir.
- Türkiye'de etkin ve güvenilir muhasebe ve denetim hizmetlerinin sağlanmasını amaçlamış ve bu amaçla özel kesime hitap eden, ayrıca meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler sıralanmış ve mesleğin kurumsal yapısı tespit edilmiştir.

Türk Muhasebe Sistemi, 26.12.1992 tarih 21447 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile büyük bir atılım gerçekleştirmiş ve Tek Düzen Hesap Planı, 1994 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu Tek Düzen Muhasebe Sistemi;

- Muhasebe Temel Kavramlarını,
- Muhasebe Politikalarını,
- Mali Tablolar İlkelerini,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulmasını,
- Tek Düzen Hesap Çerçevesini,
- Hesap Planı ve İşleyişini açıklamaktadır.

Tek Düzen Muhasebe Sistemi muhasebe bilgilerinin ilgililere belli bir sistem içinde yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasını, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönem bilgilerinin karşılaştırılmasını, mali tablolarda yer alan hesap adlarının ve bu hesapların kapsamlarının standartlaştırılmasını ve muhasebede bir terim birliğinin sağlanmasını amaçlamıştır.

Muhasebe ve mali raporlama sisteminin standart hale gelmesi için muhasebe standartlarının oluşturulmasının TÜRMOB tarafından yerine getirilmesi uygun görülmüş ve bu amaçla, 1994 yılında “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) kurulmuştur.

Avrupa ve Amerika’da yaklaşık 100 yıllık olan meslek kanunları, bizde henüz çok yenidir. Dolayısıyla, Türk Muhasebe Mesleği, hukuki altyapı olarak dünyada yaşanan gelişmelere karşılık çok yavaş ilerleme göstermiştir. Bir yandan muhasebe sisteminin arzu edilen seviyede olmaması, diğer yandan hukuki alt yapının oldukça gecikmesi mesleğin gelişmesine de olumsuz etki yapmıştır. Meslek hukukunun gecikmesi mesleğin arzu edilen profile ulaşmasını geciktirirken, etkin bir muhasebe sisteminin kurulmasını da engellemiştir. Meslek mensubu, Vergi Usul Kanunu’ndaki yükümlülükleri yerine getiren, ağırlıklı olarak da defter tutup, beyannameleri düzenleyen kişi olarak görülmüştür.

Günümüzde önemli bir yeri olan teknoloji kullanımı ise bu mesleğe “Bilgisayarlı Muhasebe” olarak yansımıştır. Özellikle küçük ve orta boy işletmelerde teknolojik gelişim muhasebe mesleğine bunun ötesinde bir katkı yapamamıştır. Finansal muhasebe sürekli ön planda olmuş, maalesef Yönetim Muhasebesi ve katma değer yaratacak hizmetler geri planda kalmış, çoğu zaman da söz konusu olmamıştır.

Ancak 21. yüzyılda yaşanan ve uluslararası boyut kazanan değişim ve gelişim süreci, muhasebe mesleğinin icra şeklini ve felsefesini de değiştirmektedir. Yönetimsel kararlarda, muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin önemi büyük ölçüde artmış, yönetim muhasebesi ve yönetim danışmanlığı gibi uzmanlık alanları oluşmuştur.

Mesleğin yasal statüye kavuşmasının ardından 1990 yılında ve 2008 yılındaki, 70 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 8 Yeminli Mali Müşavir olmak üzere 78 Odada ruhsatlı meslek mensuplarının sayısal verileri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 1.1. 1990 ve 2008 Yılları İtibariyle Üye Sayıları

Üye Sayıları	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
1990	16.466	8.755	1.887	27.108
2008	28.991	42.685	3.726	75.402

Kaynak: TÜRMOB

1.9 MUHASEBE MESLEĞİ ve MUHASEBE MESLEĞİ'NİN ÖNEMİ

Muhasebe mesleği, meslek olarak ifade edilebilmesi için gerekli olan özelliklere sahiptir. Bir uğraşı;

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeriyorsa,
 - Uygulamalarda karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,
 - Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıyorsa
- bir meslek olarak kabul edilmektedir.¹⁷

Bu bağlamda, muhasebe mesleği bu özelliklerin hepsini birden taşımaktadır. Nitekim muhasebe mesleği, işletme ile ilgili ihtiyaç duyulan finansal nitelikteki bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunarken aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmeleri de takip etmek durumundadır.¹⁸ Muhasebe mesleği, bu yönüyle karmaşık bilgi yapısını gerektiren bir meslek olma özelliği göstermekte ve hem işletme hem de toplum açısından büyük önem arz etmektedir.

1.9.1 Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi

İşletme, ihtiyaçlara cevap verebilmek için mal ve hizmet üreten bir örgüttür. Bu noktada, işletme kuruluşunda bir sermayeyi ve sermayenin değerini para olarak gösteren bir bilançoyu gerektirir. İşletme kurulduktan sonra ise, tedarik, üretim ve pazarlamayı kapsayan faaliyetleri para olarak değerlendirecek ve takip edecek bir sistem olmazsa işletmenin varlığından söz edilemez. Adı geçen tüm işlevler ise muhasebe sistemince yerine getirilir.

¹⁷ Robert F. Meigs ve Walter B. Meigs; Accounting: The Basis For Business Decisions, 9. Edition, Mc. Graw Hill, International Edition, s.32

¹⁸ Fahir BİLGİNOĞLU; “Değişen Koşullarda Muhasebe Mesleği”, Yönetim Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 17, Ocak 1994, s.177

Muhasebe bilgi sistemi genel olarak:

- Yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek,
- İşletme faaliyetlerinin kontrolünü olurlu kılmak ve
- Geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak için yönetime gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir.¹⁹

Günümüzde, işletmelerin içinde yaşadığı dinamik, ekonomik ve sosyal koşullar altında muhasebe, ilgili kişilere yorum yapmak, ileriye dönük planlarında yardımcı olmak ve sorumlu oldukları sistem ve faaliyetleri denetleme olanaklarını sağlayan bir yönetim aracı düzeyine ulaşmaktadır.²⁰

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler, işletmelere daha geniş pazarlar sağlamakla birlikte onları güçlü rakiplerle savaşmak zorunda bırakabilmektedir. Bu yeni koşullar işletmeleri büyümeye ve kurumsallaşmaya yöneltmekte ve böylece işletmelerde planlama, yürütme ve denetim fonksiyonlarının boyutları genişlemektedir.

İşletmelerin kurumsallaşması, tek sahiplikten çok sahipli kuruluşlar olmaya doğru gitmeleri, sahiplikle firma yöneticiliğini birbirinde ayırmaktadır. Dolayısıyla sahiplerin işletme ile doğrudan ilişkilerinin azalması, sermaye ve para piyasalarının gelişmesi, ortakların bilgi gereksinimleri ve çıkarlarının ekonomik ve sosyal nedenlerle korunması zorunluluğu, muhasebenin önemini artırmış ve muhasebe standartlarının geliştirilip yerleştirilmesini sağlamıştır.

İşletmenin oluşumu, faaliyette bulunması, verimli ve karlı çalışması ve gelişmesi için, işletmelerdeki bütün unsur ve işlemlerin para ile değerlendirilmesi işlemleri muhasebenin uygulayıcısı olan muhasebeci tarafından yerine getirilir.

İşletmeler en modern ve kusursuz örgütlenmiş olsalar da, muhasebe ve muhasebecisiz bir faaliyette bulunamazlar ve gelişemezler. Bir başka ifade ile işletmelerin faaliyetlerini yerine getirmesi ve gelişmesi öncelikle muhasebe meslek mensubuna bağlıdır.²¹

¹⁹ T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, AÖF Yayınları, Muhasebe Bilgi Sistemi, Eskişehir 2005, s.43

²⁰ Alpaslan PEKER; Modern Yönetim Muhasebesi, 4.bs., İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, İstanbul 1988, s.3-4

²¹ F.Coşkun ERTAŞ; İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım 2002, s. 119

1.9.2 Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi

Muhasebe mesleği, doğrudan işletmelerle ilgili görünse de, dolaylı ve dolaysız olarak toplum açısından önemi büyüktür.

İşletmelerin verimli çalışmasındaki katkısıyla muhasebeci, toplumun kalkınmasında ve ekonomik sistemin işleyişinde dolaylı da olsa önemli rol oynamaktadır.

Toplum açısından direkt olarak mali alanda muhasebe mesleği önem kazanmıştır. Ülke bütçesinin en önemli gelir kalemi olan vergilerin işletme açısından hesaplanması ve ödenmesi öncelikle, ilk aşamada görev alan muhasebeciye bağlıdır. Mali yasalar, mali denetim ve yargı ne kadar iyi çalışırsa çalışsın, ilk aşamada nitelik ve nicelik olarak yeterli muhasebe meslek mensubuna sahip olmayan bir toplumda, vergi gelirini artırmaya ve iyi işleyen bir ekonomik yapıya sahip olmaya olanak yoktur. Dolayısıyla, mali sistemi sağlıklı işlemeyen, vergi geliri düşük bir devletin, ekonomik ve sosyal görevlerini tam olarak yapması olanaksızdır.

Toplumun iyi işleyen mali ve ekonomik bir yapıya sahip olması, vergi gelirlerinin artırılmasına ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesine doğrudan etkisi bulunan mesleklerin başında muhasebe mesleği gelmektedir.²²

Muhasebe mesleğinin toplum ve işletme açısından taşıdığı öneme istinaden; mesleği icra eden meslek mensubu topluma, faaliyet gösterdiği kişi ve kuruluşlara, meslek örgütüne önceden belirlenmiş etik ve ahlak kurallarına uygun davranışta bulunmalı ve mesleğin toplumda benimsenmesi ve statüsünün yükseltilmesi için en etkin ve en doğru şekilde icra edilmesini sağlamalıdır.

Genel olarak Muhasebe Mesleğinden şu hususlar beklenmektedir;

- İşletmelerce, “Yönetimde önemli bir araç olma”
- Devlet tarafından “Vergi alacağının tam olarak hesaplanması”
- Sermaye gruplarınca, “Şeffaf, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir, açık ve doğru bilgi aktarımı”
- Ekonomide ise “Kayıt ve kamuyu aydınlatma”

²² F.C. ERTAŞ; a.g.e., s.120

1.10 KAMUYU AYDINLATMA SÜRECİNDE MUHASEBE BİLGİLERİ ve NİTELİĞİ

Kamuyu aydınlatma sürecinde en önemli araç muhasebe bilgileridir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin ortakları için en uygun bilgilerin üretilmesi ve raporlanmasını sağlamaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi; finansal nitelik taşıyan değişim işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir şekilde tanımlama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle; varılan sonuçları yorumlayarak işletme sahiplerine, yöneticilerine ve işletme ile ilişkisi bulunan diğer taraflara, amaçlarına uygun ve faydalı bilgileri sağlar. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen ve ilgili taraflara sunulan bilgiler kendine özgü nitelikler taşır. Muhasebe bilgilerinin kendine özgü nitelikleri ve sınırlılıkları muhasebe tanımından kaynaklanmaktadır.

Muhasebenin tanımına göre muhasebenin birinci fonksiyonu, para ile ifade edilen işletme faaliyetleri için sistemli ve düzenli bir kayıt sistemi kurmaktır. Muhasebe kuramına göre, bir değer hareketinin muhasebe konusu oluşturabilmesi için para ile ifade ediliyor olması, bir başka deyişle tamamen veya kısmen finansal nitelikte olması gerekir. Tamamen veya kısmen finansal nitelikte olmayan değer hareketlerinin muhasebe bilgi sistemi içinde yer alması olanaklı değildir. Bu durum, yaratılan bilgilerin niteliği bakımından önemli bir sınırlılık olarak kabul edilmektedir.

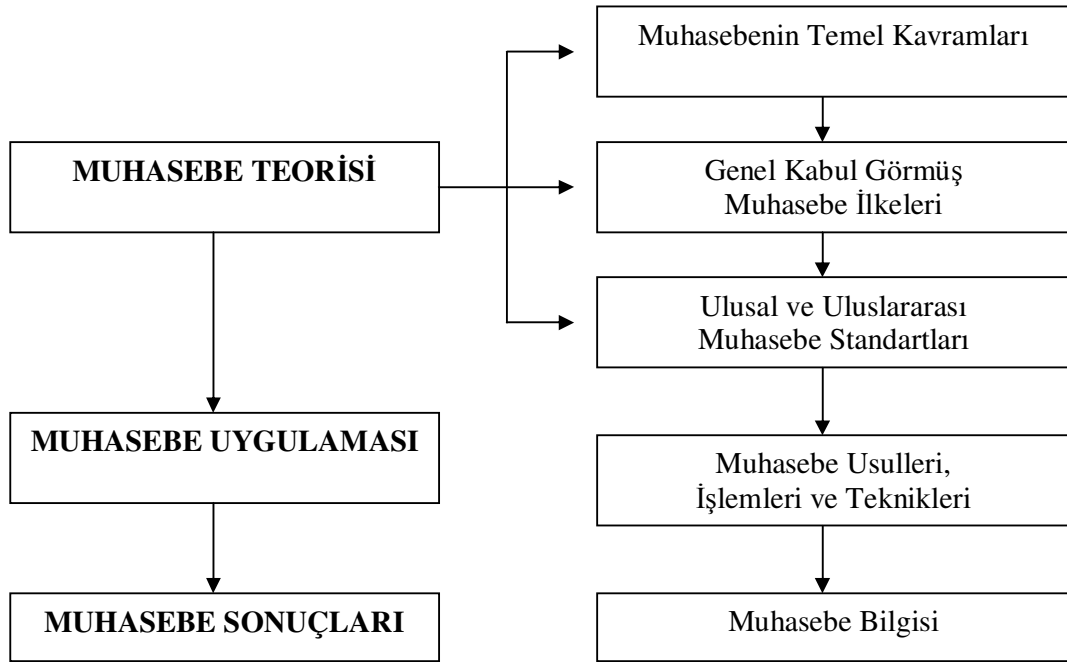
Günümüz işletme faaliyetlerine bakıldığında, işletmelerin performansları finansal nitelikteki değer hareketleri kadar finansal nitelikte olmayan değer hareketlerinden de etkilenmektedir. Bu etki doğrudan olabileceği gibi dolaylı da olabilmektedir. İşletme ile ilgili karar alma durumunda olan taraflara finansal bilgiler ile birlikte finansal olmayan bilgilerin de sunulması, işletme faaliyetleri ve faaliyetlerin sonuçları hakkında yapılacak değerlendirmelerin doğruluğu ve alınacak kararların etkinliği bakımından önemli olmaktadır.²³

Muhasebe tanımının diğer boyutu ise muhasebe bilgi sisteminde yer alan değer hareketlerinin tasnif edilmesi ve raporlar halinde sunulması olarak ifade edilebilir.

²³ Orhan ÇELİK; İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s.51

Verilerin toplanması ve sınıflandırılması muhasebenin teknik boyutu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde muhasebe süreci içinde veriler teknik bir süreçten geçirilerek işletme ile ilgili taraflar için doğru ve anlamlı bilgiler sunulmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler, muhasebe kuramından temel almaktadır. Bu anlamda, muhasebe bilgi sistemi, yapı bakımından muhasebe kuramı ve muhasebe uygulaması olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.



Şekil 1.1. Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgisi
Kaynak: O. ÇELİK, a.g.e., s.53

Muhasebe kuramı; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarından oluşmaktadır. Muhasebe uygulaması ise muhasebe kuramına uygun olarak geliştirilen muhasebe usullerini, işlemlerini ve tekniklerini kapsamaktadır.

Muhasebenin işlevlerini nasıl yerine getireceği, yasa hükümlerinden başka uygulanmakta olan muhasebe bilgi sistemi organizasyonu tarafından belirlenir. İşletmelerin kendine özgü bir yapısı olduğundan, her işletmeye uygun bir organizasyon şablonu oluşturmak zordur.

İşletmeler kendi iç ve dış çevresini değerleyerek ve gereksinimlere göre kendisine özgü bir muhasebe organizasyonu geliştirmek zorundadır. Bir muhasebe sistemi kurulması aşamasında şu kriterlerin değerlendirilmesi gerekmektedir.²⁴

- İşletme yönetimi için ne tür bilgilere ihtiyaç vardır ve bu bilgiler ne zaman, nerede ve nasıl verilecektir.
- İhtiyaç duyulan bilgilerin fayda / maliyet analizi sonucu nedir.
- Hangi bilgiler yönetim süreci açısından önceliklidir.
- Bilgilerin işlenerek raporlama yöntemi nasıl olmalıdır.
- Yönetim fonksiyonlarından birisi olan denetim işlevi nasıl sağlanacaktır.
- Sistem değerlendirme ve düzeltme süreci nasıl işlemelidir.

Yeni gelişen kavram ve modeller, bir yandan işletmelerin uygulamaları üzerinde önemli etkiler yaratmakta, diğer yandan şirketleri daha saydam olmaya zorlamaktadır. Şirketlerdeki gelişmeler ve saydamlık gereksinimleri muhasebenin yeniden yapılandırılmasını, hedef, araç ve uygulamalarının yeniden şekillendirilmesini gerektirmektedir.²⁵

1.11 MESLEK MEVZUATI

1.11.1 3568 Sayılı Meslek Yasası

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa ilişkin tasarı gerekçesi, 03.04.1989 tarihinde, dönemin Başbakanı Turgut ÖZAL tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na gönderilmiştir.

Meslek Yasasının Genel Gerekçesinde, özetle şu açıklamalar yapılmıştır:

Ekonomik gelişmeye paralel olarak, Devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmış ve buna paralel olarak da vergilere olan ihtiyaç büyümüştür. Beyan esasına dayanan gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve diğer vergiler milyonları bulan vergi mükellefleri arasında yoğun ve karmaşık vergi ilişkilerinin doğmasına neden olmuştur.

²⁴ Yiğit ÖZBEK; “Muhasebe Bilgi Sisteminin Organizasyonu”, Verimlilik Dergisi, Yıl: 1992/1, s.123

²⁵ Özer ERTUNA; “21. Yüzyılın Başında Muhasebenin Gündemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 17, Ocak 2003, s.8

Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmeler, modern vergi sistemlerinin yanı sıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olan yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur.

Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyumsuzlukları en aza indirebilmek için, bu tasarıyla, serbest muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmiştir.

Mali müşavirlik mesleği; özellikle kalkınma gayretindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir müessesidir. Bu kanunla, mükellef, mali müşavir, kamu idaresi arasında köprü kurulmakta, mükellef ve Devlet bakımından işbirliği ve güven ortamı yaratılmaktadır.

Bu kanunla;

- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleklerinin ve hizmetlerinin oluşturulması,
- Bu mesleklerin üst kuruluşları olan odaların ve birliğin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlenmesi,
- İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişinin sağlanması,
- Faaliyet sonuçlarının ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve kamu yönetiminin istifadesine tarafsız bir şekilde sunulması ve
- Yüksek mesleki standartların gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

1.11.2 5786 No'lu Kanunla Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler

26 Temmuz 2008 tarih, 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki 5786 nolu Kanun ile aşağıda ana hatlarıyla belirtilen değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

- 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı "*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*" olarak değiştirilmiştir.
- 3568 sayılı Kanunun 5. maddesinin (A) fıkrasının (b) bendinde belirtilen *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajı, 2 yıldan 3 yıla çıkarılmıştır.*
- "*Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler*" aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.
 - a) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,
 - b) Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulunda denetim yetkisine sahip olarak çalışan denetim elemanlarının bu hizmetlerde geçen süreleri ile Bankacılık Kanunu uyarınca banka denetimine yetkili olanların bu hizmetlerde geçen süreleri,
 - c) Sermaye Piyasası Kurulunda denetime yetkili olarak çalışanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu uzmanlarının bu kurulda geçen hizmet süreleri,
 - d) Başbakanlık Teftiş Kurulunda görev yapan denetim yetkisine sahip Başbakanlık müfettişlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,
 - e) Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Milli Emlak Kontrolörlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,
 - f) Ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine sahip olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve kontrolörlerinin denetim hizmetlerinde geçen süreleri,
 - g) Vergi yargısında görev yapan hakimlerin bu görevlerde geçen süreleri,
 - h) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek mensuplarının staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren bu hizmetlerde geçen süreleri.

➤ 3568 sayılı Yasanın 6. maddesi ile vergi inceleme yetkisi alanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen hizmet süreleri, Türkiye genelinde mali denetim yapan banka müfettişlerinin bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren bankalarda ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve Kanunun 5/A-a bendinde sayılan konularda öğretim üyesi, öğretim görevlisi veya araştırma görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen hizmet süreleri stajdan sayılan hizmetler arasında düzenlenmiştir. Söz konusu görevlerde en az 3 yıl çalışan veya daha az çalışmakla beraber 3 yıldan arta kalan kısmı staj yaparak tamamlayan kişiler Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavında başarılı olarak ruhsat almaya hak kazanabileceklerdir.

➤ Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte;

a) Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında sekiz yıllık hizmet süresini dolduranlar ile 5. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde sayılan konularda en az sekiz yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış olanlar için serbest muhasebeci mali müşavirlik,

b) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için yeminli mali müşavirlik sınav şartı aranmaz.

➤ 3568 sayılı Kanununun 22. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Meslek mensuplarından kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar ile mesleği fiilen icra etmeyenler, odaya giriş ücreti ve yıllık üye aidatlarını %50 indirimli olarak öderler."

➤ 3568 sayılı Kanununun 10. maddesinde düzenlenen Yeminli Mali Müşavirlik Sınavına ilişkin hususlar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Yeminli malî müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

- 3568 sayılı Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranır."

- Seçim Esasları:

"Yönetim Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz.

Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler."

"Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilen beş üyeden oluşur. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir."

"Denetleme Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilen üç üyeden oluşur. Ayrıca bir yedek üye seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz."

"Her oda, üye sayısına bağlı olmaksızın seçeceği üç temsilciye ilâve olarak, üyelerinin yetmişbeşte biri oranında temsilci ve aynı sayıya kadar yedek temsilci seçer." Temsilciler, her odanın olağan genel kurul toplantısında üç yıl için seçilir ve yeniden seçilmek mümkündür.

“01/04/2008 tarihinden sonra yapılan seçimlerden itibaren üst üste iki seçim döneminde iki defa oda veya Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilemezler.”

"Birlik Yönetim Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler."

"Birlik Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen beş asıl ve beş yedek üyeden oluşur."

"Birlik Denetleme Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. Denetleme Kurulu üyelerinden en az birinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir."

Nispi Temsil: Seçimlerde, nispi temsil adı verilen seçim sistemi geçerli olacaktır. Bu sistemde; seçime katılan grupların ve bağımsız adayların adları alt alta ve aldıkları geçerli oy hizalarına yazılır.

Grupların oy sayıları, önce bire, sonra ikiye, sonra üçe... şeklinde devam edilmek suretiyle, yedekler dahil o kurulun çıkaracağı üye ve Birlik Genel Kurul temsilcisi sayısına ulaşıncaya kadar bölünür. Elde edilen paylar ile bağımsız adayların aldıkları oylar ayırım yapılmaksızın en büyükten en küçüğe doğru sıralanır. Kurul asil ve yedek üyelikleri ile Birlik Genel Kurul asil ve yedek temsilcilikleri, gruplara ve bağımsız adaylara rakamların büyüklük sırasına göre tahsis olunur.

➤ "Mesleki geliştirme eğitimi

Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için Birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir."

➤ Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar; 6 ayı geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren 5 yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına 5 defa girebilirler. Bu sınavlarda başarılı olanlar, SMMM unvanını almaya hak kazanırlar. Mesleki uyum eğitiminin konuları ve ücreti ile yapılacak özel sınavın usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından müştereken belirlenir.

Söz konusu sınavlarda başarılı olamayanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler, "serbest muhasebeci mali müşavir" unvanını kullanamazlar. Bunlar, 2. maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45. maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46. maddeye göre tespit edilmeye devam edilir.

Bu madde uyarınca SMMM unvanını almaya hak kazananların; a) Yeminli mali müşavirlik sınavına katılabilmeleri için 9. maddede belirtilen şartlara, b) İlgili kanunları uyarınca bağımsız denetçi unvanıyla denetim yapabilmeleri için söz konusu mevzuatta belirtilen şartlara ilave olarak 5. maddenin (A) fıkrasının (a) bendinde belirtilen eğitim şartını taşımaları zorunludur.

1.12 MESLEĞİN GENEL KONUSU

A) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

B) Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu:

Mali Müşavirlik mesleğinin konusuna giren yukarıda b ve c benlerinde yazılı işleri yapmanın yanında tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli Mali Müşavirler, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve bu bürolara ortak olamazlar.

Muhasebe mesleğinin fonksiyonları artmış ve ekonomik olayların, ihtiyaçların ekonomideki aktörlerin, etkileşimli olarak değişmesi, gelişmesi ve çeşitlenmesiyle birlikte, muhasebe mesleğinden talep edilen hizmetler daha kaliteli bir şekilde talep edilir hale gelmiştir. Muhasebe mesleği alanı içerisine giren ana konuları; maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, bütçeleme, kurumsal yönetim, risk yönetimi, yönetim danışmanlığı, vergi danışmanlığı, vergi sorunları ve yüklerinin tespiti, vergi tasdiki, ekonomik ihtilaf ve davalarda araştırmacı bilirkişilik, değerlendirme ve derecelendirme işlemleri, bilgi işlem sistemlerinin ihtiyacı karşılayacak biçimde kullanılması, iç denetim sistemlerinin kurulması, bağımsız dış denetim ve finansal raporlama benzeri hizmet alanları olarak sıralayabiliriz.²⁶

²⁶ Yahya ARIKAN; “Muhasebe Mesleğinin Dünü ve Bugününün Karşılaştırılması”, Mali Çözüm, Sayı:79, İSMMMO Yayınları, Ocak – Şubat 2007, s.11

1.13 MESLEK ODALARI

Muhasebe meslek mensupları tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası adı altında ve buldukları ilin adını taşıyacak şekilde meslek kuruluşu kurabilmektedirler. Her meslek mensubunun bulunduğu yerdeki meslek odasına kayıt yaptırması zorunludur ve dolayısıyla Odaya kayıtlı olmayan meslek mensupları faaliyette bulunamazlar.

Aynı kanuna istinaden, Türkiye genelinde kurulmuş olan tüm Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarının katılımıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur.

TÜRMOB, 1993 yılında Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) adı altında bir merkez kurmuştur. TESMER, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajlarına ilişkin çalışmaları gerçekleştirmekte, mesleki sınavlar için hazırlık kursları düzenlemekte ve sınavlara hazırlık kitapları yayımlamaktadır.

Anayasamızın 135. maddesinde, devletin temel kuruluşlarından biri olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları içerisinde yer alan, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarının kurulma amacı 3568 sayılı kanunun 14. maddesi uyarınca şu şekilde sıralanmıştır:

- Meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak,
- Mesleki faaliyetleri kolaylaştırmak,
- Söz konusu mesleklerin genel faaliyetlere uygun olarak gelişmesini sağlamak,
- Meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni sağlamak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak.

Ülkemizde, 70 ilde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve 8 ilde de Yeminli Mali Müşavirler Odası hizmet vermektedir. Aşağıda iki ayrı tablo ile SMMM ve YMM Odaları ve üye sayıları Eylül 2008 itibari ile ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 1.2. Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM ve SMMM)

ODA ADI	SM	SMMM	TOPLAM
ADANA SMMM	768	947	1.715
ADIYAMAN SMMM	69	65	134
AFYONKARAHİSAR SMMM	185	195	380
AKSARAY SMMM	73	74	147
AMASYA SMMM	109	80	189
ANKARA SMMM	3.245	5.973	9.218
ANTALYA SMMM	1.066	1.460	2.526
ARTVİN SMMM	55	30	85
AYDIN SMMM	429	312	741
BALIKESİR SMMM	497	425	922
BARTIN SMMM	54	37	91
BATMAN SMMM	86	35	121
BİLECİK SMMM	60	52	112
BİTLİS SMMM	52	19	71
BOLU SMMM	158	133	291
BURDUR SMMM	130	84	214
BURSA SMMM	1.365	1.933	3.298
ÇANAKKALE SMMM	187	195	382
ÇANKIRI SMMM	49	54	103
ÇORUM SMMM	206	166	372
DENİZLİ SMMM	451	468	919
DİYARBAKIR SMMM	208	112	320
DÜZCE SMMM	114	82	196
EDİRNE SMMM	207	159	366
ELAZIĞ SMMM	119	93	212
ERZİNCAN SMMM	65	58	123
ERZURUM SMMM	167	126	293
ESKİŞEHİR SMMM	336	417	753
GAZİANTEP SMMM	700	551	1.251
GİRESUN SMMM	113	82	195
GÜMÜŞHANE SMMM	42	20	62
HATAY SMMM	492	366	858
ISPARTA SMMM	164	141	305
İSTANBUL SMMM	7.195	17.335	24.530
İZMİR SMMM	1.894	3.224	5.118
KAHRAMANMARAŞ SMMM	186	205	391
KARABÜK SMMM	118	59	177
KARAMAN SMMM	101	72	173
KARS SMMM	62	46	108
KASTAMONU SMMM	123	67	190
KAYSERİ SMMM	350	474	824
KIRIKKALE SMMM	104	72	176
KIRKLARELİ SMMM	136	138	274
KIRŞEHİR SMMM	60	48	108

KOCAELİ SMMM	521	497	1.018
KONYA SMMM	849	950	1.799
KÜTAHYA SMMM	138	146	284
MALATYA SMMM	200	161	361
MANİSA SMMM	467	325	792
MARDİN SMMM	97	87	184
MERSİN SMMM	774	681	1.455
MUĞLA SMMM	499	499	998
NEVŞEHİR SMMM	156	87	243
NİĞDE SMMM	54	62	116
ORDU SMMM	186	146	332
OSMANİYE SMMM	50	56	106
RİZE SMMM	102	98	200
SAKARYA SMMM	415	278	693
SAMSUN SMMM	477	325	802
SİNOP SMMM	59	29	88
SİVAS SMMM	164	115	279
ŞANLIURFA SMMM	152	120	272
TEKİRDAĞ SMMM	231	372	603
TOKAT SMMM	100	101	201
TRABZON SMMM	307	226	533
UŞAK SMMM	137	158	295
VAN SMMM	117	95	212
YALOVA SMMM	92	103	195
YOZGAT SMMM	100	103	203
ZONGULDAK SMMM	197	181	378
GENEL TOPLAM	28.991	42.685	71.676

Kaynak: TÜRMOB E-Birlik Yönetim Sistemi 01/09/2008 (<http://www.turmob.org.tr>)

Tablo 1.3. Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (YMM)

ODA ADI	ÜYE SAYISI
ADANA YMM	105
ANKARA YMM	1.086
ANTALYA YMM	51
BURSA YMM	136
ESKİŞEHİR YMM	62
GAZİANTEP YMM	69
İSTANBUL YMM	1.930
İZMİR YMM	376
GENEL TOPLAM	3.726

Kaynak: TÜRMOB E-Birlik Yönetim Sistemi 01/09/2008 (<http://www.turmob.org.tr>)

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNİ ETKİLEYEN GELİŞMELER

21. Yüzyılda, yerli ve yabancı, kar amaçlı veya kar amaçsız kurum kuruluşların hemen hepsinde “vizyon” ve “misyon” oluşturma çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Bu tür çalışmalardan, baş döndürücü bir nitelikte meydana gelmekte olan değişim ve gelişimlere ayak uydurmak, gün geçtikçe küçülmekte olan ve hatta bir köy halini almakta olan dünyada hayatta kalmak ve global pazarda rekabet avantajı yaratmak gibi faydalar beklenmektedir. Zira, yönetim otoritelerine göre vizyonu olmayan örgütler, rotası olmayan bir taşıt gibi kaynaklarını boşa harcayabilirler.²⁷

Türk Muhasebe Mesleğinin yeni ufuklardaki vizyonu ve misyonu temasını işleyebilmek için 21. yüzyılın özellikleri incelenmeli, Türkiye’de mesleğin bulunduğu pozisyon değerlendirilmeli ve yapılması gerekenler ortaya konmalıdır.

2.1 KÜRESELLEŞME ve TEKNOLOJİK GELİŞMELER

İçinde bulunduğumuz dünyada, 21. yüzyılda çok çeşitli gelişmeler ve bu gelişmelere bağlı büyük değişimler yaşanmaktadır. Her şeyin değişmekte olduğu gerçekliği altında, değişmeyen tek şeyin değişimin kendisi olduğu yatmaktadır. Dolayısıyla değişime uyum sağlanması ve değişimin yönetilmesi ön plana çıkmaktadır. Bu noktada, yeni bakış açıları getirecek ve açılım yaratacak sürekli “değişim” ve “gelişim”in ilke edinilmesi büyük önem taşımaktadır.²⁸

Dünyada, son dönemde yaşanan ve meslek mensupları açısından değişim ve gelişimi zorunlu kılan önemli gelişmeler, küresel bir etki yaratmakta ve ülkemiz de dahil tüm dünya ülkelerinde mesleki uygulamaların yeniden şekillenmesi noktasında temel teşkil etmekte ve baz alınmaktadır. Söz konusu değişim, gelişim ve yenilik yaratma ihtiyacı günümüzde muhasebe mesleği ve meslek mensupları açısından büyük önem taşımaktadır.

²⁷ Recep PEKDEMİR, “Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Mesleği ile İlgili Vizyon ve Misyon Çalışmaları”, 21. Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu, 2002, s.21

²⁸ Tamer AKSOY, Basel II ve İç Kontrol, Ankara SMMM Odası Yayın No: 53, Ankara, 2007, s.15

Mesleğin bugünü ve özellikle yarınını etkileyen küresel gelişmelerin öncelikle neler olduğu, neler getirdiği, meslek mensubunu ve mesleğin geleceğini nasıl ve ne yönde etkileyeceği konusunda bugünden hazırlıklı olmak zorunlu hale gelmiştir.

Ulusal ve uluslararası alanda yaşanan ve küresel etki doğuran gelişmelere yönelik bir farkındalığın bulunması, mesleki vizyonun genişletilmesi ve özellikle davranış, iş yapma, düşünme kalıplarını ve biçimlerini oluşturan paradigmanın mümkün olan en kısa süreçte değiştirilmesi ve yeni gelişmelere adaptasyonun sağlanması büyük önem arz etmektedir. Mesleğin bu yüzyıldaki vizyonunu ve misyonunu oluştururken, bu özelliklerin mesleğe olan etkileri daha yakından incelenmelidir.

Küreselleşme çabalarının tüm dünyaya hâkim olmaya başlaması, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, 21. yüzyılda dünyada yaşanan en önemli gelişmeleri oluşturmaktadır.

2.1.1 Küreselleşme

2.1.1.1 Küreselleşme olgusuna genel bakış

Temel anlamda globalleşme, kökenleri 1960'larda ortaya çıkan dönüşüm ve hızlı değişimlere dayanan ve politik sonuçları da beraberinde getiren ekonomik bir süreçtir. Globalleşme, ülkeler arasındaki iktisadi, sosyal ve siyasal ilişkilerin gelişme göstermesi, farklı toplum ve kültürlerin inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, ülkeler arasındaki ilişkilerin daha da sıklaştırılması konularını içeren bir kavramdır.

Küreselleşme olgusu, ülkeler arasındaki mal, hizmet, uluslararası sermaye hareketleri ve teknolojiye gelişmelerin hızla artmasını, ekonominin serbestleşmesini ve sonuçta ortaya çıkan ekonomik gelişmeyi ifade etmektedir. Bu noktada, globalleşme süreci devleti ve devletin modern maliyesini etkisi altına almaktadır. Buna bağlı olarak da ülkenin ticari hayatındaki muhasebe uygulamalarını etkilemektedir.

Bu ekonomik etkinlik kriterlerinin yanı sıra, bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmeler ve bilgisayar teknolojilerinin gelişimi global iletişimin maliyetlerini düşürmektedir.

Hızlı, kolay ve ucuz iletişim ağı kıtalararası ölçekte üretim organizasyonlarını hızlandırmakta ve ülkelerarası büyük sermayelerin hızlı hareketliliği, ülkeler bazında, yeni üretim arayışlarının hızla yapılmasını olanaklı kılmaktadır.²⁹

Bilginin öneminin, ekonomik değerinin ve karar almadaki rolünün büyük önem kazandığı günümüz iş ortamında, global arenada yarışmak isteyen şirketlerin elindeki en önemli rekabet araçlarından biri bilgi yönetimidir. İşletme içinden ve dışından kaynaklanan bilgilerin toplanarak işletme içinde paylaşımı, karar alma mekanizmasına katılması, kısa ve uzun vadeli plan ve stratejilerin temelinde yer alması artık bir zorunluluk haline gelmiştir. İşletmenin karlılığını ve rekabet gücünü artıracak her türlü bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu etkin bilgi sistemini etkileyen en önemli faktörlerden birisi de kuruluşların muhasebe sistemidir. Küreselleşme çabaları doğrultusunda artan bilgi ihtiyacı, ülkelerin muhasebe sistemlerini de doğrudan etkilemiştir.

2.1.1.2 Küreselleşmenin muhasebe sistemine etkileri

21. Yüzyılın genel karakteristikleri incelendiğinde, en önemli konulardan biri olarak, global dünya düzeninin oluşturulma çabaları ve bu doğrultuda sınırların ortadan kalkması, birtakım değerlerin ortak kullanımı ve uluslararası platformlarda geçerli olacak ortak bir dil anlayışının benimsenmesi karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşme, muhasebe sistemini ve muhasebe mesleğini doğrudan ve önemli ölçüde etkilemiş, şirketlerin uluslararası nitelik kazanmasını ve uluslararası ticaret içerisinde yer almalarını sağlamış, Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Ortak muhasebe standartlarının kullanımı, mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilini oluşturmuştur.

Ortak muhasebe dili ile oluşturulan mali tablolar, gerek hazırlayanlar gerekse bu mali tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlamıştır. Farklı standartlar kullanarak birden fazla mali tablo hazırlama gereğini ortadan kaldırarak maliyetleri de düşürmüştür. Bütün bu gelişmeler çerçevesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur.

²⁹ Mehmet CİVAN, Ferah YILDIZ, “Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), İSMMM Yayınları 49, İstanbul, 2004, s.175

2.1.1.3 Küresel etkili skandalların muhasebe sistemine etkileri

Küreselleşme ile birlikte bir ülkede yaşanan ekonomik ve siyasal krizler, kısa süre içerisinde diğer ülkelere de yansımaktadır.

Bugüne dek, ABD’de; Enron, Worldcom, Global Crossing, Tyco, Xerox, İtalya’da; Parmalat, Hollanda’da; Ahold, İngiltere’de; Marks& Spencer, Marconi, Cabel and Wiereless, Çin’de; Yanguangxia gibi firmalarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları küresel bir etki yaratmıştır.

2001-2003 Döneminde Meydana Gelen Şirket İflasları:

2000 yılı anketlerinde dünyanın en beğenilen ve en yenilikçi şirketi seçilen Enron’un asıl uzmanlık alanı gaz iletimi ve dağıtımıdır. Enron, E-ticaret, kağıt ürünleri, plastik, çelik, maden kömürü, fiber optik alanlarına da yatırım yaparak faaliyet alanını genişletmiştir. 80 Milyar \$’lık piyasa değeri ile Amerika Birleşik Devletleri’nin en büyük 7. şirketi olarak gösterilmiştir.

Kendi faaliyet alanları dışına çıkarak büyük risk alan ve hızlı büyüme sürecine giren ve bununla birlikte borçları ödemede sıkıntılar yaşayan Enron, Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu tarafından soruşturmaya tabi tutulmuştur.

Enron’u denetleyen Arthur & Enderson ve Enron şirketi 16 Ekim 2001 yılında radikal bir açıklama yaparak vergi sonrası net kar rakamını düzelterek 544 milyon \$ öz sermayesini 1.2 milyar \$ azalttığını ilan etmiştir. Ayrıca 1997-2000 yılları arasında net kar rakamlarını da muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini bildirmiştir.

Enron Şirketi Net Kar:

1997 yılında	105 Milyon \$’dan 28 Milyon \$’a
1998 yılında	733 Milyon \$’dan 103 Milyon \$’a
1999 yılında	893 Milyon \$’dan 248 Milyon \$’a
2000 yılında	979 Milyon \$’dan 99 Milyon \$’a düşmüş,
2001 yılında	65 Milyar \$ Zarar açıklanmıştır.

Enron Şirketi hisse senedi fiyatı; 2001 yılı Ekim ayında 100 \$’dan 30 \$’a, 2002 yılı başında ise 10 cent’e düşmüştür.

Elektronik donanım üreticisi olan Tyco'nun muhasebe usulsüzlüğü yaptığının ortaya çıkması ile birlikte hisse senetleri iki günde %20 gerilemiş ve 80 milyar \$'lık şirketin piyasa değeri iki günde 63 milyar\$'a düşmüştür.

Dünya'nın 3. büyük perakende şirketi olan Hollanda menşeli, Royal Ahold 2001 ve 2002 yılı ilan ettiği kar rakamının olması gerekenden 500 milyon \$ fazla olduğu bildirildiğinde hisse senedi fiyatı bir günde %63 değerinde kayba uğramıştır.

Enron başta olmak üzere tüm dünyada yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının ortaya çıkışında çok çeşitli unsurlar etken olmuştur. Yasal düzenlemelere konu edilen bu unsurlara ilişkin örnekler, şu başlıklar altında özetlenebilir.

i. Finansal raporlamaya ilişkin:

- Şirketlerin büyük miktardaki borç ve zararlarının bilânço dışında tutulması,
- Finansal tabloların hazırlanmasında ve denetlenmesinde görev alanların güvenilirliklerini yitirici hareketler,
- Yanlış muhasebe uygulamaları, yatırımcılara ve kamuya durumu iyi gösteren finansal tablolar sunulması, güvenilir olmayan finansal tablolara kamuoyunun yanıltılması,
- Özel amaçlı girişimler ve gerçek değer muhasebesi uygulamalarının suiistimal edilerek kullanılması.

ii. Kurumsal sorumluluğa ilişkin:

- Kamuya açıklanan finansal raporlamaya ilişkin sorumluluk düzeyinin düşük olması,
- Yöneticilerin sahip oldukları işlerini koruyabilmek amacıyla kendilerini piyasanın karlılık beklentilerini karşılama baskısı altında hissetmeleri,
- Kurumsal yönetim sorunları ve ülkelerin / şirketlerin kurumsal yönetim politikalarındaki yetersizliği,
- Üst yönetimdeki etik, kültür ve yönetim anlayışı.

iii. Stratejik ve Yönetmel Faktörler

- Stratejik faktörlerde hata,
- Hızlı değişen piyasa koşulları,
- Yüksek hisse senedi fiyatlarının şirket yöneticileri tarafından bir gelir kaynağına dönüştürülmesi,

iv. Denetçi bağımsızlığına ilişkin:

- Bağımsız denetim şirketlerinin denetim hizmeti verdikleri müşterilere danışmanlık hizmeti de sunması,
- Denetim firmalarının gelirlerinin önemli bölümünün denetim ve danışmanlık hizmeti verdikleri şirketlerden kaynaklanması, bu nedenle ilgili şirketlerin menfaatlerinin korunmasına yönelik çaba göstermeleri,
- Denetim firmalarının şirket yöneticilerince seçilmesi, denetim ücretlerinin verilen tekliflere dayalı olarak yöneticilerce belirlenmesi.

Finansal pazarların gücü yatırımcıların güvenine dayanmaktadır. Muhasebe ve denetim uygulamaları nedeniyle yatırımcıların güvenini sarsan ve ekonomik sistemin başarısına gölge düşürebilecek bir boyut kazanan skandallar serisi şirket kurumsal yönetim süreci ile muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde çok köklü değişiklikler getiren Sarbanes-Oxley yasasını çıkarmıştır.

Sarbanes-Oxley Yasası, kamuya açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir.

Gerek dünyada yaşanan bilgi tabanlı ekonomik sistem içerisinde muhasebe ve denetimin rolü, gerekse yaşanan sorunların ve skandallarının neticesi olarak yapılması bir zorunluluk halini alan somut sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

- Bilgiye dayalı ekonomi çerisinde rolü sürekli artan muhasebe ve denetimin istenilen seviyeye taşınması,
- Küreselleşmiş ekonomilerin karmaşıklığına hassas ve özde açık, yüksek kalitede, uygulanabilir standartların oluşturulması,
- Mesleki etik, eğitim, yeterlilik ve bağımsızlığı ön plana çıkaracak gerekli çalışmaların yapılması ve gerekli disiplinin sağlanması,
- Enron, WorldCom vb. olaylar nedeniyle denetim ve muhasebe mesleğini ifa eden kişilere karşı kamuoyunda meydana gelen güven kaybının telafi edilmesi ve yeniden güven kazanımının sağlanması için gerekli görev ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Kamunun aydınlatılması ve küçük yatırımcıların korunmasına yönelik olarak yeni denetim ve güvence-itimat standartlarının oluşturulması,

- Sürekli denetim ve güven müessesesi ile denetim ve güven modelinin geliştirilmesi, denetlenen firma ile ilgili gruplarda (devlet, kişiler, yatırımcılar, kredi verenler gibi hak ve menfaati olan) oluşan güven bunalımının aşılmasının sağlanması,
- Dünya çapında kabul görmüş denetim ve muhasebe standartlarının uygulanmaya başlanması, denetici ve muhasebecilerin bağımsızlığının mutlaka sağlanması,
- Tüm ulusal standartların uluslararası standartlara yaklaştırılması için gerekli uyum çalışmalarının yapılması

2.1.2 Teknolojik Gelişmeler

21. Yüzyılın önemli özelliklerinden biri de yaşanan teknolojik gelişmelerdir. Teknolojinin son derece hızlı bir gelişme süreci yaşadığı bu dönemde muhasebe mesleği de bu gelişimden oldukça etkilenmiştir. Muhasebecilik mesleğinde verilen hizmetin doğası değişmiş, müşteri ile iletişim yöntemleri bilgi teknolojilerinden etkilenmiştir.

Veri işleme ve kayıt işlemlerinde büyük ölçüde elektronik ortama geçilmiştir. Bu durum, sürecin daha kolay işlemesine ve manuel yapılan işlemlerin ortadan kalkması ile kısa zamanda kesin sonuçlar alınmasına neden olmuş, işletme faaliyet sonuçlarının anlaşılır, güvenilir, zamanında ve karşılaştırılabilir hazırlanması için kolaylıklar sağlamıştır.

Teknolojide yaşanan gelişmelerle birlikte muhasebe mesleği, bilgi toplayıp kaydetmenin yanı sıra, işletme yöneticilerinin, ortakların ve muhasebe verilerini kullanan diğer birimlerin karar verme süreçlerine yardımcı olan bir yapıya bürünmüştür. Esasen muhasebenin ve muhasebe mesleğini icra eden meslek mensubunun da asli amacı ve görevi budur.

Son yıllarda teknolojik ilerlemelerle birlikte finansal işlem hızında meydana gelen inanılmaz artış ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar, sermaye piyasalarının uluslararası bir boyut kazanmasını sağlamış, uluslararası finansal piyasalarda, sermaye piyasaları yoluyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır.

Yeni ekonomi, teknolojik gelişme ve buna paralel olarak ortaya çıkan bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

2.1.3 Enformasyon

Günümüz ekonomik koşullarında en önemli değer bilgidir. Bilginin yaratılma aşamasından kullanılma aşamasına kadar yaratılan katma değer, ekonomideki tüm kesimler için büyük önem taşımaktadır.

Ekonomideki aktörler, yaratılan bu bilgileri kullanarak kararlar alırlar. Aktörlerin alacakları kararların amaca yönelik olması ve buna bağlı olarak etkinliğinin sağlanması bakımından bilginin doğru ve zamanlı olması gerekir. Doğru kararlar, doğru ve kullanılabilir bilgi ile mümkün olur. Bu anlamda, şirketlerin güvenilir ve doğru bilgi elde etme ihtiyacı, şirketlerin mali durum, sonuç ve performanslarını ölçen güvenilir ve gerçeği gösterecek mali tablolar üretme gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu da ancak etkin bir muhasebe sisteminin varlığıyla mümkün olmaktadır.

İşletme faaliyetleri açısından bilgiler muhasebe departmanı tarafından yaratılmakta ve yaratılan bu bilgiler finansal tablolar ve diğer muhasebe raporları aracılığıyla karar alıcılara iletilmektedir.

Finansal tabloların ve diğer muhasebe raporlarının doğru, zamanlı ve gerçeğe uygun olması bir zorunluluktur. Bu zorunluluk, günümüz ekonomik koşullarında daha belirgin hale gelmiştir. Muhasebe bölümünde yaratılan bilgilere daha fazla gereksinme duyulması küreselleşme adı verilen sürecin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sürecin sonucunda, işletme içi ve işletme çevresi tümüyle derinden etkilenmiş, klasik yönetim anlayışının ötesinde modern yönetim anlayışı gelişmiştir.

20. Yüzyılın son çeyreğinden itibaren dünyayı etkileyen küreselleşme süreci, diğer alanların yanı sıra işletmeleri ve işletme çevresini derinden etkilemiştir. Küreselleşme sürecini, herkesi derinden etkileyen bir dönüşüm süreci olmasını belirleyen temel unsur, bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmelerdir. Bilişim teknolojisindeki gelişmeler var olan küreselleşme sürecini daha da belirgin hale getirmiştir. Bilgisayar teknolojisi ve buna bağlı olarak internet teknolojisi, bilginin yaratılması ve iletilmesini çok kısa zamana ve maliyete indirgemıştır.

Yaşanan gelişmeler sonucunda işletmelerin diğer fonksiyonları gibi muhasebe fonksiyonunun da eskisi gibi olmayacağı açıktır. Bu gelişmelere paralel olarak muhasebe uygulamaları, klasik ve modern muhasebe olarak sınıflandırılabilir.

Klasik muhasebe anlayışı ve uygulamaları yeni dünya düzeninde yaşanan gelişmelere göre kendini yenilemek zorundadır. Bilişim teknolojisindeki gelişmeler işletmelerin üretim fonksiyonundan pazarlama fonksiyonuna kadar tüm fonksiyonlarını değiştirmektedir.

Küreselleşme sürecinin işletmelerin diğer fonksiyonları ile birlikte muhasebe fonksiyonunu etkilemesi, klasik muhasebe uygulamalarının yetersiz kaldığı noktaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bunun yanı sıra bilişim teknolojisindeki gelişmeler de muhasebe uygulamalarında yeni açılımları ve etkinliği beraberinde getirmektedir.

Yeni ekonomide ürün ve hizmetlerin en önemli özelliği bilginin temel üretim faktörü olarak ön plana çıkmasıdır. Yeni ekonomide insan sermayesi, fiziksel sermaye ile entelektüel sermayeyi güçlü bir şekilde tamamlayan bir rol üstlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, bilgi ekonomisinde kuruluşların en önemli kaynakları klasik üretim faktörleri değil bilgi ve beşeri sermayedir. Bilgi; üretimin verimliliğini, üretim ve dağıtım sürecinin etkinliğini, ürünlerin kalite ve miktarını, üretici ve tüketiciler açısından mal ve hizmetler arasında tercihte bulunma olanağını artırmada en temel araçtır.³⁰

Sermaye piyasalarındaki yaşanan gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere pek çok avantaj sağlayacaktır.

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır.³¹

³⁰ C.Can AKTAN; Yeni Ekonominin Özellikleri, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-ekonomi/ozellikleri.htm> (20.08.2008)

³¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2006 Yılı Faaliyet Raporu, ss.19-20 (<http://www.tmsk.org.tr>)

2.2 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

2.2.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Genel Bakış

Mali tablolar ve muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanması için her ülkede ulusal muhasebe uygulama standartlarının oluşması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Son yıllarda globalleşme eğilimleri doğrultusunda, uluslararası ticarete engellerin ortadan kalkmaya başlaması, uluslararası düzeydeki işletmelerin sayılarının artması, uluslararası finansal piyasalardaki gelişmeler, serbest piyasa ekonomisine geçilmesi ve ortaya çıkan "Yeni Ekonomi" olgusu, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir nitelikte olmasını gerekli kılmıştır. Bu bağlamda uluslararası muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarında büyük önem kazanmaya başlamıştır. Bu yöndeki çalışmalar, muhasebenin önemini ve işlevini büyük ölçüde artırmıştır.

1930'lu yıllardan günümüze sermaye piyasalarında ve menkul kıymetler borsalarında yaşanan her krizden sonra; kamuoyunu aydınlatma çabaları artmıştır. Mali tablolarda şeffaflığın sağlanması ve bilginin tam açıklanmasının ilk adımları da muhasebe standartlarının üretilmesi ve zaman içinde kalitesinin artırılması için atılmıştır.

Ekonomilerde yaşanan risk ve kriz faktörünün derecesi aynı zamanda kaliteli muhasebe standartlarına olan ihtiyacın derecesini de beraberinde getirmiştir. Her ülke bir yandan ulusal muhasebe standartlarını yaratır veya geliştirirken, diğer yandan da uluslararası sermaye hareketlerinden ve uluslararası yatırımlardan pay alabilmenin neredeyse ön şartı haline gelen uluslararası muhasebe standartlarına da uyum sağlayabilmenin arayışına girmiştir.³²

Globalleşme ile birlikte muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi de artmıştır. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için uluslararası düzeyde önemli çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası uyumda en önemli unsur, muhasebe standartlarının oluşturulması olmuştur.

³² Ömer LALİK, "Sermaye Piyasasının Başarısı için Kaliteli Muhasebe Standartları", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMMO Yayınları, İzmir, 1998, s.22

Muhasebenin bilgi üretme biçimi, bu bilgileri raporlama şekli ve içeriği belirli kurallara dayanmaktadır. Muhasebenin dayandığı temel kurallar, bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar sonucu oluşan muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarıdır.³³ Muhasebe standartları, muhasebe veri ve bilgilerinin gerek elde edilme, gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar bütünüdür.³⁴ Bu standartlar, muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulanmasında esas alınacak yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirlemektedir.³⁵

Belirli bir standardı olmayan bir muhasebe sistemine dayanılarak hazırlanan ve çeşitli kişi ve kuruluşların kullanımına sunulan finansal tablolar, farklı yaklaşımların ışığı altında farklı şekillerde yorumlanabilirler. Bu farklı yorumlanma tabloların güvenilirliklerini ortadan kaldıracaktır. Bu durumun olumsuz etkileri ise karar alıcı durumunda olan kişiler üzerinde kendini gösterir. Farklı görüş ve kurallara göre düzenlenmiş finansal tabloların sentezinin yapılması, güvenilir istatistikî bilgilerin elde edilmesi veya sektörel analiz ve değerlendirmelere esas alınması mümkün değildir.

İçinde bulunduğumuz yüzyılda giderek artan bir biçimde uygulanan liberal iktisat politikaları, işletmelerin dışa açılma sürecini hızlandırmıştır. Ekonomik ve teknolojik koşullara bağlı olarak büyümek zorunda olan işletmelerin artan finansal kaynak ihtiyaçları ulusal ve uluslararası yatırımcılar tarafından karşılanır hale gelmiştir. İhtiyaç duyulan kaynakların temini amacıyla gerek menkul değerlerin arz edilmesi, gerekse mali kuruluşlardan kredi istenmesi durumunda, işletmelerden yeterli ve güvenilir finansal bilgiler talep edilmektedir. Her ülkedeki farklı düzenlemeler, farklı muhasebe ilke ve uygulamaları nedeniyle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler, gerek ilgili taraflara bilgi vermek üzere finansal tabloların hazırlanması ve yayımlanması, gerekse yönetim kararları açısından bir takım güçlüklerle karşılaşmıştır.

Muhasebede aynı ekonomik olaylar, belli koşullar gözetilerek birçok ayrı yoldan çözümlenebilir veya açıklanabilir. Muhasebe politikaları eliyle sağlanan esneklik, belli bir noktaya kadar muhasebenin işlerliğini artırırken, belli bir noktadan sonra muhasebe verilerinin karşılaştırılabilirliğini bozar.

³³ İbrahim LAZOL; "SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 7, Temmuz 2000, s. 9

³⁴ Murat ERDOĞAN; Finansal Muhasebe, İstanbul: Beta, 2002, s. 15

³⁵ Yüksel Koç YALKIN; Genel Muhasebe – İlkeler Uygulamalar, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2001, s. 41

Muhasebe standartları, işte bu esnekliği sınırlandırıp, muhasebe uygulamalarına tek düzenlik getirerek, finansal bilgi kullananlara güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgileri sağlamak için oluşturulmuşlardır.³⁶ Muhasebe standartları, muhasebe veri ve bilgilerinin gerek üretilmesi gerekse kullanımı sırasında uyulması gereken kurallar bütününe ifade eder. Muhasebe standartlarının amacı belirli nitelikte bilgi üretilmesini sağlamaktır.

2000’li yıllar global mali raporlama için dönüşüm yılları olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları, başta Avrupa’da olmak üzere dünya genelinde mali raporlama için ortak dil ve global çerçeve haline gelmiştir. Dünya’daki muhasebe uygulamalarını daha bilimsel, uygulanabilir ve anlaşılabilir hale getirmek amacı ile oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) tüm ülkeler için yol gösterici durumundadır.

Muhasebe standartlarının işletmeler açısından önemini şöyle özetlemek mümkündür³⁷:

a) İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibariyle aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda doğru kararlar almalarına yardımcı olur.

b) İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına, doğru hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.

c) İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarda sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına ve işletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

Muhasebe standartları, işletmelerin iç bünyelerinde önemli yararlar sağlarken, uluslararası alanda sağladığı yararlar ise kısaca aşağıda özetlenmiştir: Ülkemizde işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ekonomik ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun mali tabloların yönetim aracı olarak kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır. Uluslararası borsalarda, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre muhasebelerini tutmayan işletmelerin hisselerinin kotasyonu kabul edilmemektedir.

³⁶ Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, 3. Baskı, Temmuz 2004, İstanbul, s.57

³⁷ Başak AKGÜL ve Hüseyin AKAY; Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003, s.5

Ülkede, ekonomik denetim düzeninin kurulmasında ve başarıya ulaşmasında muhasebecilik mesleğinin rolü büyüktür. Ülke çapında ekonomik denetim düzeninin sağlanabilmesi ve kayıtdışı ekonominin önlenmesi için "Muhasebe Denetimi" fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi ve yaygınlaştırılması muhasebecilik mesleği ile sağlanabilmektedir. Mali verilerin belli standartlarda oluşturulması denetimi kolaylaştırmaktadır.

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan "çokuluslu şirketler" tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında işgücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır.

2.2.2 Muhasebe Standartları'nın Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız, daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son olarak da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.³⁸

³⁸ Yahya ARIKAN; Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm, Sayı: 36, Mayıs-Haziran 1996, ss.61-62

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan aşağıda listelenen bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.³⁹

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Türkiye Bankalar Birliği
- Türk Standartları Enstitüsü
- Sigorta Murakebe (Denetleme) Kurulu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu

2.3.3 Muhasebe Standartlarının Uluslararası Harmonizasyonu Çalışmaları

Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) gelmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması çalışmalarının bir komite tarafından yürütülmesi önerisi ilk defa, 1972 yılında Sydney’de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde gündeme gelmiştir. Komite, 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika’daki profesyonel Muhasebe Kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Komite’nin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır.

³⁹ Ümit GÖKDENİZ; Muhasebe Standartları, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1, İstanbul 1995, s.26

Merkezi Londra’da bulunan ve bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin 100’den fazla ülkeden 2.000.000’u aşkın muhasebeciyi temsil eden 140’dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği bu kuruluşa üyedir. 1994 Yılında, TÜRMOB da, IASC üyeliğine alınmıştır.

IASC’ın ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve tüm dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,
- Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,
- Ulusal Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmış olmaktadır.⁴⁰

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board –IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları, IASB tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır. Bu girişimin amacı; kurulun çıkardığı muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde kabulünü sağlamak üzere etkin ve verimli bir ortam yaratmaktır.⁴¹ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”nı oluşturacaktır.

Kaliteli muhasebe standartlarının üretilmesi için standart belirleme sürecinin; şeffaf, uygulayıcı ve kullanıcı olarak ilgili tüm çevrelerin görüşlerinin sürece katılımını sağlayabilecek bir şekilde yapılandırılması ve oluşturulan standartların uygulanmasını teminen yasal yaptırım mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir.

⁴⁰ Nejdet SAĞLAM; Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1282, Eskişehir, 2001, s.15

⁴¹ Müge SALTOĞLU; Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler, MÖDAV, 2005/1, s.106

Buna paralel olarak, standart oluşturma fonksiyonunu üstlenecek kuruluşun sahip olması gereken nitelikler de; yaptırım gücünü sağlayacak yasal desteği bulunması, tam zamanlı olarak görev yapması, yeterli uzman kadroya sahip olması, çalışma esaslarının değişen ihtiyaçlara ve uygulamada karşılaşılan sorunlara zamanında cevap verebilecek şekilde tanımlanması, uluslararası gelişmelere uyumu sağlamaya yönelik önlemleri alabilmesi ve faaliyetlerinde çıkar gruplarından bağımsız olması olarak ortaya çıkmaktadır. Standartların belirlenmesinde doğrudan katılımcı, ilgili tüm çevrelerin görüşlerinin sürece katılımını sağlayacak bir yöntemin izlenmesi ve her aşamada ilgililerin bilgilendirilmesi standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önceden tedbir alınabilmesini sağlayacak, ihtiyaçlara cevap verip vermeyecekleri konusunda yönlendirici olacaktır.⁴²

2.3 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAVRAMI

2.3.1 Finansal Raporlamada Standartlaşma Gereği

Hukuk kuralları, toplumun mutlu ve adilane bir yaşam gerçekleştirmeleri için oluşturulur ve uygulanır. Bu kurallar, kendi içinde hiyerarşik bir yapıya sahiptir. Bu yapının en üstünde anayasa, anayasanın altında kanunlar ve kanunların altında da anayasa ve kanunların uygulanması için hazırlanan, yönetmelik, tebliğ, sirküler, genelge ve özelge gibi unsurlar ile birlikte mahkeme içtihatları ile örf ve adetler yer almaktadır.

Muhasebe standartları, muhasebe biliminin ve uygulamalarının anayasasıdır ve finansal bilgilerin gerçeğe uygun ve şeffaf olarak üretimini sağlarlar.⁴³ Finansal raporlama faaliyetleri de toplumun, güvenilir ekonomik yapı içerisinde mutlu bir yaşam gerçekleştirmeleri için vardır ve uygulanmaktadır.

Finansal raporlamanın dayandığı esaslar, hukuk kurallarında olduğu gibi hiyerarşik bir yapı arz eder. Bu yapının en üstünde finansal raporlamanın anayasasını oluşturan evrensel kabul görmüş finansal raporlamanın temel kavramlarıdır. Finansal raporlamanın temel kavramlarını, uygulamayı veya uygulamanın yönlendirilmesini sağlayan, finansal raporlamanın adeta kanunlarını oluşturan temel ilkeler izler.

⁴² Ercan BAYAZITLI, Orhan ÇELİK ve Saim ÜSTÜNDAĞ; Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, TESMER Yayın No: 67, Ankara, 2006, s.32

⁴³ Yüksel KOÇ YALKIN; Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TÜRMOB Yayınları, Önsöz

Finansal raporlamanın ilkeleri de kavramlar gibi evrensel genel kabul görmüştük özelliği arz eder. Finansal raporlama ilkelerini, finansal raporlama standartları izler. Finansal raporlama standartları, tamamen uygulama odaklı olup, günümüzde, hem ulusal, hem de uluslararası düzeyde karşımıza çıkmaktadır.

Finansal raporlama, finansal raporu hazırlayıp sunan ile söz konusu finansal raporu kullanan tarafları içeren çift taraflı mesaj iletim işlemidir. Finansal raporlamanın kapsadığı birimleri, firmaları, şirketleri, kısaca işletmeleri yönetenler genel olarak finansal raporlamayı gerçekleştiren kesimleri oluşturur. Bunlar bazen söz konusu işletmenin sadece sahibi, hem sahibi hem yöneticisi, ya da sadece yöneticisi olarak tanımlanabilmektedir. Bunu belirleyen, işletmenin büyüklüğü, hukuki yapısı, yönetim ve organizasyon yapısı gibi unsurlardır.

Finansal raporlama ile ilgili olarak karşımıza çıkan diğer taraf ise, bu raporları çıkarları doğrultusunda karar alma aşamasında kullanan kesimlerdir. Bu kesimler genellikle, sermaye piyasaları, mal ve hizmet piyasaları ile emek piyasalarında rol alan kişilerden oluşmaktadır. Bu kesimlere doğal olarak devleti de dâhil etmek mümkündür.

Karar alma sürecinde, ilgilendikleri birimlerin finansal raporlama unsurlarını kullanan kesimlerin ortak hedefi, söz konusu birimden olan çıkarlarını en üst seviyede tutmaktır. Daha fazla kar, daha fazla ücret, daha fazla faiz, daha fazla vergi gibi, hep daha fazlasına sahip olmak için çaba sarf edilir. Bu nedenle, hep daha fazla yararlı bilgi peşinde koşarlar.

Bu noktada, finansal raporlama standartlarının temel amacı, ulusal ve uluslararası alanda tüm kesimlere daha fazla yararlı bilgilerin sunulmasını garanti altına almak ve bunu gerçekleştirip uygulamaktır.

Finansal raporlamanın kapsamını oluşturan finansal bilgileri daha yararlı kılan unsurlardan biri kuşkusuz söz konusu bilgilerin standart olmasıdır. Bu özellik, söz konusu bilgileri yeknesak yapmak ve bilgi kullanıcılarının aynı derecede yararlanmasını sağlamak için bir gerek olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴⁴

⁴⁴ Yahya ARIKAN, "Finansal Raporlama Standartları İSMMM Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar", Mali Çözüm, İSMMM Yayınları, Yıl: 15, Sayı: 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, s.8

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Ayrıca, söz konusu gelişmeler, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır. Çünkü evrensel finansal piyasalar, karşılaştırılabilirlik ve rekabet edilebilirlik sebebi ve sermaye artırma amacı ile evrensel standartlara göre hazırlanan finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için bir gerekliliktir.

Yaşamakta olduğumuz bilgi çağında; küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır.

Bu gelişmeler sonucunda ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirlerine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuş ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarına menkul kıymet ihraç etmeye başlamışlardır.

100'den fazla ülkenin sermaye piyasalarını düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak uluslararası alanda önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (IOSCO) Teknik Komitesi'nin 1989 yılında, "Uluslararası Halka Arzlar" konulu raporunda; ülkeler arası farklı mali raporlama yükümlülüklerinin, sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir.

Konu ile ilgili örnek verilecek olursa; hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell, 2000 yılının ilk 9 ayında, iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda, 23.7 milyon YTL zarar açıklayan Turkcell, New York Borsasında, 157.8 milyon YTL kar açıklamıştır.

Bu iki farklı faaliyet sonucu Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ile Türk Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartlarının farklılığından doğmuştur.

Diğer bir örnek ise, 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olan Daimler-Benz ile ilgilidir. Daimler-Benz, hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında, 1993 yılında, Almanya Muhasebe Standartları'na göre 615 milyon Deutsche Mark(DM) net dönem karı açıklamışken, Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartları'na göre 1.839 milyon DM zarar açıklamıştır. Bu iki değişik faaliyet sonucu da, Alman ve Amerikan Muhasebe Standartları arasındaki farklılıkları göstermektedir.⁴⁵

Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar, elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmış, sermaye piyasalarında fon toplanması sürecinde engel teşkil etmiş ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmuştur. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise farklı ülkelerde uygulanan, farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi yani, tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının, aynı biçimde uygulanması zorunluluğunu karşımıza çıkarmıştır.

Küreselleşmenin tüm dünyayı sardığı bir ortamda, farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan finansal raporların uyumlaştırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu çerçevede, muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıda sıralanmıştır.⁴⁶

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
- Çokuluslu şirketlerin sayısındaki artışlar,
- Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması,
- Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
- Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler

Küresel gelişmeler ve bilişim teknolojisi ile bu teknolojiye dayalı olan iletişim teknolojisindeki ilerlemeler işletme faaliyetlerini önemli ölçüde etkilemiştir. Bilgiye ulaşmanın maliyeti sifıra yaklaşmış ve dünyanın her noktası pazar haline dönüşmüştür.

⁴⁵ Cemal İBİŞ ve Serdar ÖZKAN, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış", Mali Çözüm, Yıl: 16, Sayı: 74, Ocak – Şubat – Mart 2006, İSMMM Yayınları, s.26

⁴⁶ Saim ÜSTÜNDAĞ, Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 1, Sayı: 1, Nisan 2000, s.44

Bilişim ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler, finansal raporlama sürecini ve finansal tabloların niteliği ile içeriğini değiştirmiştir. İşletme faaliyetleriyle ilgili her çeşit bilginin internet ortamında sunulması, finansal raporlama maliyetlerini minimuma indirmiş, finansal raporlama sisteminde bilginin akışı oldukça hızlanmıştır. Elektronik ortamda finansal ve finansal olmayan bilgiler, sürekli ve gerçek zamanlı olarak kullanıcılarına sunulabilir duruma gelmiştir.

Finans piyasalarında entegrasyon, ülkeler arasında ekonomik sınırları önemli ölçüde kaldırmış ve ekonomileri birbirine daha çok bağımlı hale getirmiştir. Bu gelişme aynı zamanda, sermaye hareketlerini hızlandırarak sermayenin karlı yatırım alanlarına yönelmesi yönündeki ‘teknik’ engelleri azaltmıştır. Finans piyasalarının ve özellikle sermaye piyasalarının entegre olması, diğer alanların yanı sıra, finansal raporlama sürecinde ortak standartların geliştirilmesi, finansal bilgilerin hem ülke içinde hem de ülkeler arasında karşılaştırılabilirliği, şeffaflığın sağlanması ve finansal raporlama standartlarının uyumlu olması zorunluluğunu getirmiştir.

Muhasebeden beklenen fonksiyonların yerine getirilmesi; sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin işletmeye sağlıklı olarak aktarılması, benzer olayların benzer şekilde ifade edilmesi, üretilen bilgilerin doğru, güvenilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, belirli standartlara göre hazırlanan belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması ile mümkündür. Kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli ‘muhasebe standartları’ oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilecektir.

Muhasebe standartları, ulusal ve uluslararası boyutlarda geliştirilmektedir ve ekonomide karşı karşıya kalınan özel durumlara ilişkin muhasebeleştirme ve finansal tablolarda raporlama ilkelerini içermektedir.⁴⁷

2001 yılındaki Enron, 2002 yılındaki Worldcom ve son olarak da 2003 yılında Parmalat şirketlerindeki muhasebe skandalları sonucu şirketlerin iflas etmesi ve bu iflasların milyarlarca dolara mal olması, acil önlemler alınması ihtiyacını doğurmuş ve uluslararası standartlara geçiş sürecini hızlandırıcı etki yapmıştır. Bu iflaslar, işverenler ve yatırımcılar üzerinde ve birçok ülkede binlerce kişinin işini kaybetmesi nedeniyle çalışanlar üzerinde de ciddi olumsuz etkiler oluşturmuştur.

⁴⁷ Nadir Hikmet GÜNEŞ; Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu/ SPK-TFRS-UFRS’na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması, İSMMMO Yayın No: 102, İstanbul, 2008, s. 108

1997 yılında yaşanan Asya krizi öncesinde hesapları kâğıt üzerinde mükemmel görünen Güney Koreli firmaların batması ve ABD’de yaşanan söz konusu muhasebe skandallarının da etkisiyle uluslararası düzeyde ortak finansal raporlama standartlarına geçişin önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır.

Söz konusu gelişmeleri takriben, ABD’de Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes Oxley yasası olarak anılan Public Company Accounting Reform and Investors Protection Act isimli yasa kabul edilmiştir. Yasanın çıkarılma amacı, halka açık şirketlerde muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanmasıdır.⁴⁸

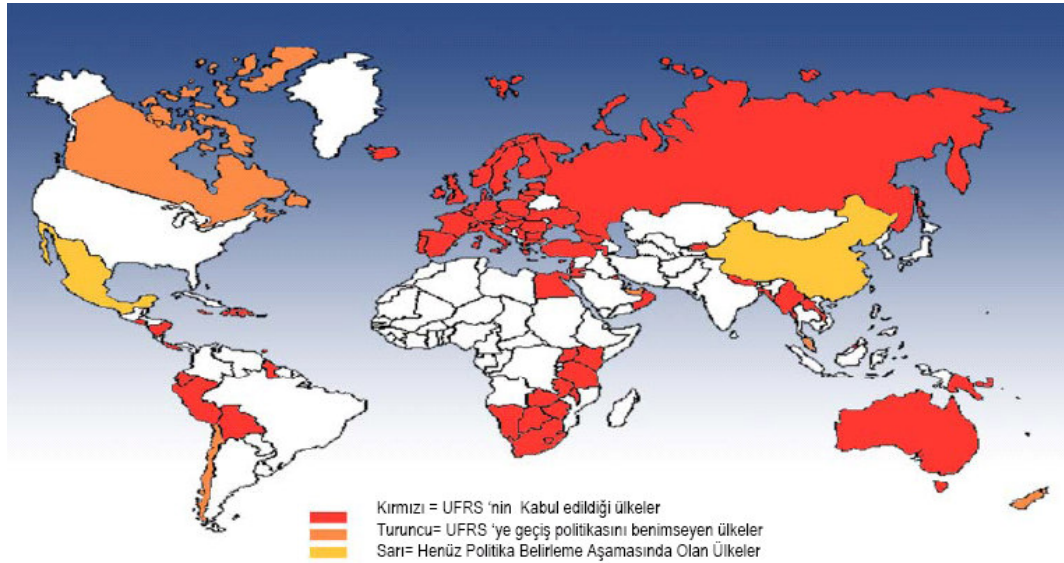
Muhasebe skandallarına ilişkin açıklanan krizler sonrası, Amerikan Muhasebe Standartları (US GAAP) ile IFRS’nin uyumlaştırma çabaları hızlanmış ve uluslararası doğru ve karşılaştırılabilir şeffaf bilgi ihtiyacının önemi daha da belirginleşmiştir.

IFRS, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına imkân vermeyi amaçlayan standartlardır. IFRS uyarınca finansal tabloların, işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmak, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerektirmektedir.

2.3.2 UFRS’nin Dünya Genelindeki Kullanım Durumu

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 19 Haziran 2003 tarihinde, ilk kez UFRS’ye uygun finansal tabloların düzenlenmesi için geçiş kurallarının yer aldığı UFRS 1’i yayınlamıştır. Standardın yayınlanma amacı; bir işletmenin UFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının karşılaştırılabilir, UFRS’lere göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı sağlayan, yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamak olarak açıklanmaktadır.

⁴⁸ Zafer SAYAR, Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş, TÜSİAD, Lebib Yalkın Yayınları, Yayın No TUSİAD-T/2003/7-356, Temmuz 2003, s.13-14



Şekil 2.1. UFRS'nin Dünya Genelinde Kullanım Durumu

Kaynak: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s.20

Tablo 2.1. UFRS'nin Dünya Genelinde Kullanım Durumu

UFRS'nin Dünya Genelindeki Kullanım Durumu (2007)	Ülke Sayısı
UFRS'nin uygulanmasına izin vermeyen ülkeler	31
UFRS'nin uygulanmasına izin veren ülkeler	23
Sadece bazı ulusal firmalara izin veren ülkeler	6
Tüm ulusal firmalara izin veren ülkeler	69

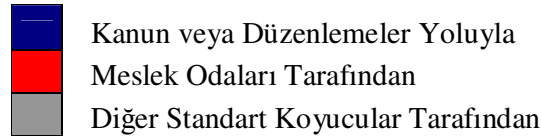
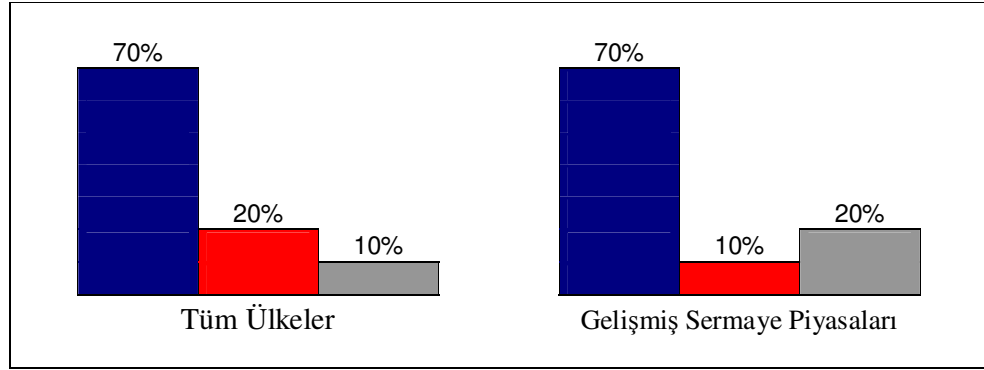
Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlenmesinde 5 kuruluş rol oynamaktadır.⁴⁹

1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
2. Avrupa Birliği Komisyonu (EU)
3. Uluslararası Sermaye Piyasaları Organizasyonu (IOSCO)
4. Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları konusunda uzmanların oluşturduğu Birleşmiş Milletlerin Hükümetler Arası Çalışma Grubu (ISAR)
5. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın bu konudaki çalışma grubu (OECD Working Group)'dur.

⁴⁹ Nalan AKDOĞAN ve Nejat TENKER, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Kasım 2007, s.14

Uluslararası Standartların belirlenmesi, finansal raporlama için oldukça gerekli ve uygulaması güç bir işlemdir. Bunun asıl gerekçesi, dünyada muhasebe uygulamalarına etki eden 4 ana muhasebe sisteminin mevcut oluşudur. Bu sistemler;

1. İngiliz, Amerikan ve Hollanda Sistemi,
2. Kıta Avrupa'sı Sistemi,
3. Güney Amerika Sistemi,
4. Sosyalist ülkelerde kullanılan sistemdir.



Şekil 2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yakınsama Yöntemi
Kaynak: Bob Mednic, IFAC Compliance Advisory Panel

2.3.3 Ortak Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Kullanılmasının Avantajları

- İşletmeler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetleri ortadan kaldıracak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki işletmelerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,

- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan işletmelerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluğu azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlayacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacak,
- Finans piyasalarının daha sağlam işlemlerini sağlayarak, kriz riskini ve dolayısıyla krizlerin olumsuz ekonomik etkilerini azaltacak,
- Doğrudan yabancı yatırımları hızlandıracak ve tasarrufları harekete geçirecek,
- Borç verme maliyetlerini azaltarak küçük ölçekli şirketlerin de finans sektöründen kredi almasını kolaylaştıracak,
- Yatırımcılar, şirketlerin genel finansman görünümünü daha kolay değerlendirecek ve yatırım kararları hakkında bilgi sahibi olmayı sağlayarak sermaye maliyetlerini azaltacak ve kaynakların daha iyi dağıtılmasına yardımcı olacak,
- Hem bölgesel hem de küresel anlamda ekonomik bütünleşmenin sağlanmasına destek olacaktır.

Yukarıda sayılan nedenlerle, şirketlerin gerçeği yansıtan, sağlıklı ve kaliteli finansal raporlar düzenlemeleri daha geniş bir perspektiften değerlendirildiğinde, finansal sistemin daha sağlam olmasını ve piyasa ekonomisinin düzgün şekilde işlemlerini sağlamakta; ülkelerin ekonomik büyümesine yardımcı olmaktadır.

Günümüzde, finansal bilgilerin hazırlanması ve sunulması sırasında uygulamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması, finansal raporların uluslararası alanda güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması için ortak muhasebe standartları büyük önem taşımaktadır. Bilginin güvenilir ve karşılaştırılabilir olması, firmaların faaliyetlerinin ve risk profillerinin eşit koşullarda değerlendirilmesine imkân verecek olan etkin kural ve standartlara dayalı muhasebe uygulamalarının olmasıyla yakından ilişkilidir.

Küreselleşen dünyada tek başına makro ekonomik politikalar rekabet gücünü arttırmaya yeterli olmamakta ve şirketlerin yeni ekonomik ve ticari düzene adapte olarak rekabet edebilmesi için mikro seviyede de değişime ayak uydurması gerekmektedir. Bu çerçevede, mali tabloların şirketler hakkında doğru ve yeterli bilgi vermesi son derece önemlidir. Yatırım kararı verecek yatırımcılar içinde de bu olmazsa olmaz koşulların başında gelmektedir. İşte bu noktada, uluslararası muhasebe standartları dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye imkân veren doğru ve kaliteli bilgi üretilmesini sağlamaktadır.

Finansal piyasaların uluslararasılaşması, birçok ülkede ekonomik faaliyetlerin genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmeye başlanması ve dünyanın değişik bölgelerinde ekonomik ve siyasi birlik oluşturma çabaları finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlar ile uyumlu hale getirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Finansal raporların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması, yabancı ülke şirketlerinin mali tablolarını incelenebilir kılacak ve tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldıracaktır. Böylece uluslararası yatırımların ve yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarının önündeki önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

Dünya’da hızla devam eden küreselleşme eğilimi ülkemizi de etkilemeye devam etmektedir. Türkiye’de artan yabancı yatırımcı sayısı ve ülkemiz girişimcilerinin yurtdışındaki yatırımları çerçevesinde firmaların karşılaştırılabilir mali bilgilere ve ortak bir muhasebe diline olan ihtiyacı çok önem kazanmıştır.

2.3.4 Ülkemizde Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Gelişmeler

Tarihsel süreç içerisinde ortakların şirketleri değerlendirmesine baz teşkil eden, mali raporlama yükümlülüklerini belirleyen düzenlemelere bakıldığında, 1950 yılında yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu’nda mükellefler açısından sınırlı bazı muhasebe kurallarının söz konusu olduğu, mali tabloların kamuoyuna açıklanmasına ilişkin hükümlerin ise ilk kez, 1957’de yenilenen Türk Ticaret Kanunu içerisinde yer aldığı görülmektedir.

13 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun yayımlanmasının ardından 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Tek Düzen Muhasebe Uygulamasının, Ocak 1994’te yürürlüğe girmesiyle ulusal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması çalışmalarında ciddi bir adım atılmış, arda arda çıkarılan 14 adet Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ortaklara sunulması, gerekli bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır.

3568 Sayılı meslek yasasının yayımlanmasının ardından, muhasebe standartları ile ilgili gereksinim daha belirgin bir duruma gelmiştir ve bu gereksinime dayalı olarak, 1994 yılında TÜRMOB; uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirecek ve muhasebe bilgileri ile ilgili tüm tarafların temsil edildiği özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nu (TMUDESK) kurmuştur.

TMUDESK, ülkemizde uygulanması öngörülen ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında şu ilkeleri benimsemiştir:

- Ulusal muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır.
- Türkiye ekonomisi ve işletmelerin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

TMUDESK’in amacı, tüm ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tabloların düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek olmuştur.

Türkiye’de “Ulusal Muhasebe Standartları”nın oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” (TMSK) kurulmuştur. Böylece Türkiye’de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir çatı altında toplanarak önemli bir adım daha atılmıştır.

TMSK, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Başbakanlığın ilgili kuruluşudur. 07.03.2002 Tarihinde fiilen faaliyete geçen TMSK, globalleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma amacıyla uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu üstlenmiştir. TMSK'nın kuruluş gerekçesi; “Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır.”

Ülkemizde, SPK'nın geliştirdiği ulusal muhasebe standartları, SPK'ya tabi ortaklıklar için uygulanması zorunlu olan standartlar, BDDK'nın geliştirdiği standartlar ise bankacılık sektöründe faaliyet gösteren firmalar için uygulanması zorunlu olan standartlardır.

İşletmelerin Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde karşılaşılabilecekleri sorunları giderebilmek açısından da önemli bir düzenleme olan TTK tasarısı da KOBİ'ler açısından önemli bir dönüşümü zorunlu kılmaktadır.⁵⁰ TTK Tasarısının en önemli yeniliklerinden birisi, işletmeler için getirdiği yeni muhasebe standartlarıdır. İşletmelerin muhasebe düzeni, UFRS uyarınca hazırlanacak olan “Türk Muhasebe Standartları”na göre düzenlenecektir. Böylelikle KOBİ'ler yeni düzende Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın küçük ve orta çaplı işletmeler için öngördüğü muhasebe standartlarına tabi olacaktır.⁵¹

UFRS, BASEL II ve TTK tasarısının uygulamaya konulması, işletmeleri aşağıda belirten hususlar açısından etkileyecektir:

i) UFRS uygulamaları kanuni bir mecburiyet olacaktır: Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte tüm ticari işletmelerin muhasebe düzeni, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ışığında hazırlanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları'na göre oluşturulacaktır. Bu düzenleme, tüm ticari işletmelerin kayıtlarının bir düzene sokulması ve standardize edilmesi açısından bir reform niteliğindedir.

⁵⁰ Ganite KURT ve Veli ÖZTÜRK; “Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 7 Sayı: 24, Ocak 2008, s.48

⁵¹ Deloitte; Türk Ticaret Kanun Tasarısının KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler, Ekim 2006, s.5

ii) İşletmeler UFRS'ye geçiş ile birlikte kaliteli bilgi üretecektir: Bankaların ulusal sınırların ötesinde krediler verdiği ve çok uluslu olarak faaliyet gösterdikleri göz önüne alındığında, küçük ve orta ölçekli işletmelerin UFRS'ye uyumlu finansal tablo hazırlamaları ile uluslararası alanda anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir finansal bilgi sunumunu sağlayacaktır.

iii) UFRS'ye göre hazırlanan raporlar gerçek riskleri ortaya çıkaracağından şirket yöneticileri bu riskleri daha iyi algılayıp önlem almak için çalışacaklardır: Muhasebe sisteminden temel beklenti tarafsız, doğru ve menfaat gruplarının çıkarlarına ve sosyal sorumluluğa uygun finansal bilgi üretilmesidir.

Muhasebe sistemi, şirketlerin finansal durumunun kontrol ve disipline edilmesi sürecinde etkili bir araçtır. Bu nedenle etkin risk yönetim ve kontrol sürecine katkı sağlanması aynı zamanda yüksek kalitede muhasebe bilgisinin sağlanması konusunda sağlam bir çerçeve sunması açısından muhasebe standartları önemlidir.

Basel II sisteminde kayıt dışılık, kredi ilişkilerinde risk primini artıracığından, şeffaflık bir zorunluluk olmaktan öte bir kültür olarak yerleşecektir. İşletmelerin kayıt dışı kalması, bankanın ölçemediği riski almak istememesi veya yüksek fiyatla alması sonucunu doğuracağından işletmeler daha şeffaf olma ve kayıt dışı olmama yoluna gideceklerdir. Ülkemizde işletmeler kayıt dışında kalarak maliyetlerini düşürdüklerini düşünmektedirler. Ancak bu durum Basel II sisteminde işletmelerin daha yüksek faizle borçlanmalarına neden olacağından, bu avantajları ortadan kalkacaktır.⁵²

iv) UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar işletmelerin performanslarının sağlanmasında iyi bir ölçü olacaktır: Türkiye'de işletmeler vergiye dayalı finansal rapor hazırladıkları için finansal tabloları finansal pozisyonlarını göstermekten uzaktır. UFRS'ler ise bilgi temelli rapor ürettikleri için işletmelerin performanslarının ölçümünde iyi bir ölçüt olacaktır.

v) KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı getirecektir: Kurumsal yönetim bir yönetim felsefesidir. Kurumsal yönetim esas olarak; şirket yöneticilerinin, pay sahipleri küçük yatırımcılar, şirket alacaklıları, düzenleyici kamu kuruluşları ve kısaca tüm paydaşlara olan sorumluluklarını net bir şekilde ortaya koymakta ve bu bağlamda yöneticilerin hesap verebilirliklerini ve şeffaflıklarını ön plana çıkarmaktadır.

⁵² Ankara Ticaret Odası, BASEL II KOBİ'lerin Kredi Riski ve Derecelendirilmesi, Ankara, 2007, s.33

2.4 BASEL DÜZENLEMELERİ ve FİNANSAL SİSTEME ETKİLERİ

Son yüzyılın ve içinde bulunduğumuz dönemin temel karakteristiğini oluşturan ve getirdiği avantaj ve dezavantajlarının tartışma konusu olarak sürekli gündemde kaldığı temel olgu globalleşmedir.

Globalleşme sürecinde bütün dünyada mevcut sistemin işleyişinin yeniden düzenlenmesini gerektirecek kadar önemli gelişmeler, etkileri fark edilir bir dönüşüm söz konusudur. Özellikle sistemdeki suiistimallerin engellenmesi ve sürdürülebilir istikrarın korunması için uluslararası ortak kuralların ve denetimin önemini ortaya çıkaran bu dönem, aynı zamanda önemli bir değişim evresi olarak da ifade edilmektedir.

Geçtiğimiz yüzyılın son dönemlerinde yaşanan krizler ve bu krizlerin sistemik risk etkisi ile diğer ülke ve ekonomilere de kolayca sıçrayabilmesi yaşanan krizlerin en önemli özelliğini oluşturmuştur. Son tecrübeler, bir ülkede yaşanan önemli ekonomik ve finansal sorunların sadece o ülke sınırları içerisinde kalmadığını, yaşanan krizin boyutuna göre ticaret kanalları ile ilişkili diğer ülkeleri de etkisi altına aldığını göstermiştir.

Sermayenin serbest dolaşımı, sıcak paranın gelişmekte olan ülkelerin finans sistemlerine rahatça girip çıkabilmesi de özellikle bu ülkelerin finansal yapılarının daha kırılgan olması sonucunu doğurmuştur. Bu tespitler ve yaşanan tecrübeler risk yönetimi konusunda uluslararası standartların belirlenmesini ve denetim mekanizmasının etkinliğinin artırılmasını gerektirmiştir.

Globalleşen finans piyasalarını düzenleyecek bir kurallar bütünü oluşturabilmek ve küresel ortak standartlarda çalışmasını sağlamak amacıyla, 1974 yılında 10 gelişmiş ülke (G-10) ve Merkez Bankası Başkanı'nın katılımıyla BIS (Bank for International Settlements) bünyesinde "Basel Komitesi" oluşturulmuştur.⁵³

Uluslararası bankacılık standartlarını oluşturmak amacıyla Basel Komitesi, 1988 yılında Basel I Standartlarını, Basel I kriterlerinin gelişen mali piyasalar sonucu yetersiz gelmesi nedeniyle 2004 yılında da Basel II Sermaye Uzlaşısını yayımlamıştır.

⁵³ BIS, (<http://www.bis.org/bcbs/aboutbcbs.htm>).

2.4.1 Basel I Düzenlemeleri

Basel I Sermaye Uzlaşısı, Basel Komitesi tarafından 1988 yılında yeni bankacılık standartları olarak yayınlanmıştır. Bu düzenleme ile bankaların uygulayacağı uluslararası sermaye yeterliliği standartları belirlenmiştir. Bu standartlar, uluslararası faaliyet gösteren bankalar tarafından uygulanması gereken, bankaların risk ağırlıklı aktiflerinin karşılığında bulunduracakları sermaye için alt sınırı belirlemiştir. Bu amaçla da, Basel düzenlemelerinde bankaların finansal sağlamlığının göstergesi olarak bulundurmaları gereken asgari sermaye tutarı bir kriter olarak uygulanmıştır.

Basel I'de sermaye yeterliğinin hesaplanmasında temel alınan risk ağırlığının belirlenmesinde bankaların taşıdıkları toplam Kredi Riski ve Piyasa Riski hesaplanmakta ve temel olarak bankaların maruz kaldıkları riskleri daha doğru bir biçimde yansıtan bir uygulama alanı sağlamayı öngörmektedir. Bununla birlikte, daha sağlam ve istikrarlı bir finansal sistemin varlığının sadece asgari sermaye yeterliliğinin sağlanması ile olanaklı olmadığı Basel I'in uygulama sürecinde açık bir şekilde görülmüştür.

Minimum sermaye yeterliğini sağlayan bankaların her zaman finansal performanslarının çok iyi olmadığı, hatta bu tür bankaların iflasının da engellenemediği geçmiş yıllarda yaşanan örneklerde gözlemlenmiştir. Bu nedenle, düzenleyiciler tarafından bankaların finansal sağlamlık ve istikrarın sürdürülebilir olması, maruz kalınan risklerin tam ve doğru bir biçimde hesaplanabilmesi için, aynı zamanda etkin bir denetim ve gözetim sisteminin varlığının sağlanması ile piyasa disiplininin etkinliğinin artırılmasının da gerekli olduğu anlaşılmıştır.

Basel I bankacılık düzenlemelerinin uygulanması süresince çok sayıda bankacılık krizinin yaşanmış olması, bankacılık sisteminin mevcut düzenlemelerinin, özellikle de sistemin denetiminin yetersizliklerini ortaya çıkarmıştır. Bu süreçte Basel I'in yetersizlikleri tespit edilerek, bunları da içerecek yeni bir düzenlemenin yapılması gerekli hale gelmiştir. Basel Komitesi, bu amaçla Basel I'de yer alan banka sermaye yeterliğini tekrar tanımlayarak, bunun hesaplanmasında temel alınan bileşenleri yeniden gözden geçirmiştir. Ortaya çıkan yeni düzenlemenin adına 1988 yılından itibaren kullanılan Basel I temeline dayanması nedeniyle Basel II Asgari Sermaye Yeterliliği Uzlaşısı adı verilmiştir.

2.4.2 Basel II Düzenlemeleri

Basel II sermaye yeterliği düzenlemeleri, hem sistemde öngördüğü köklü değişik nedeniyle bankaları, hem de bankalarla kredi ilişkileri nedeniyle firmaları etkileyen uluslararası kurallar bütünüdür. Bu düzenlemelerin altında yatan amaç, başlangıçta bankacılık sistemini sağlıklı bir yapıya kavuşturmak olarak görünse de, aslında nihai amaç evrensel standartlar belirleyerek bu yolla uluslararası finans sisteminin daha sağlıklı işleyişini sağlamaktır.

Bu düzenlemenin ortaya çıkış gerekçelerine baktığımızda ise, temelinde sistemin yeniden düzenlenmesini gerektiren nedenlerin olduğunu görmek çok güç değildir. Zira geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinden itibaren finansal piyasalarda birbiri ardına ve etkisi uzun süren krizler yaşanmıştır.

Yaşanan krizlerin son dönemlerdeki en tipik özelliği globalleşmenin bir sonucu olarak, yaygın ve etkin ticaret kanallarıyla dünya piyasalarına da kolayca bulaşabilmesidir. Bu durum krizlerin sadece ülkelerin kendi sınırları içerisinde kalmayıp, global krizler haline dönüşmesine neden olmuştur. Global bir sorunun önüne geçmenin yolu da yine global çözüm yolları ve çözüm ortaklarının bulunmasıdır. Böyle durumlarda alınan en temel önlem, gözetim ve denetim sisteminin etkinleştirilmesi ve uluslararası belirlenmiş standartların oluşturulmasının sağlanmasıdır.

Finansal krizler sonrasında yapılan çok sayıda akademik çalışma, krizlerin, finansal kurumlarda etkin risk yönetim sisteminin oluşturulamamasından kaynaklandığını göstermektedir.

Avrupa Birliği (AB) sürecinde Türk finans sektörünün AB standartlarına uyum sağlaması “risk yönetimi kültürü”nün yaygınlaştırılması ve etkin risk yönetiminin sağlanması için Basel II bir fırsat olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, finans sektöründe daha etkin risk yönetimini ve sürdürülebilir bir istikrarı sağlamak için önemli bir araç olacaktır.

Basel II Sermaye Uzlaşısı, G-10 ve AB ülkeleri ile bazı gelişmekte olan ülkelerde 2007 yılı başında uygulamaya konulmuştur. 2009 başında ise Türkiye’de uygulanmaya başlayacaktır.

2.4.2.1 Basel II düzenlemelerinin firmalara etkisi

Basel II bankacılık düzenlemesi olmakla birlikte, reel sektörün fonlama olanakları üzerine doğrudan etki eden ve bankalarla kredi ilişkisi içerisinde olan firmaların yapılarını bir anlamda yeniden tanımlayan bir düzenlemedir.

Basel II uygulamasının firmalara yansımaları şu şekilde sıralamak olanaklıdır;

- Firmaların finansal raporlama sistemini etkileyecek,
- Firmalarda kayıt dışılığı azalmasını teşvik edecek,
- Firmaların teminat yapısı değişecek,
- Firmaların kredi riskinin azaltan faktörleri farklılaştırarak,
- Firmalarda risk yönetim kültürünü yerleşmesini teşvik edecek,
- Firmalarda iç denetim, risk yönetim ve kurumsal yönetim sistemleri kurulacak ve/veya etkinleştirilecek,
- Kalitatif verilerin önemi artacak,
- Kurumsal yönetim uygulamalarının varlığı kredi riskine yansıtacak,
- Firmalar iyi derece “finansal not” alabilmeyi hedefleyecek.

Basel II, yalnızca gelişmekte olan ya da sadece gelişmiş ülkelere özgü değil, dünyadaki bankacılık sektörünün tamamını ilgilendiren bir düzenlemedir. Basel Komitesi’ni oluşturan G-10 ülkeleri ve diğer Avrupa ülkeleri bu düzenlemeyi en başta uygulayacak olan ülkelerdir.⁵⁴

Basel II uygulamaları aşağıda ana hatlarıyla belirtilen hususlarda önem arz etmektedir:

a. Raporlama Sistemi ve Kayıtdışılık: Basel II, risk bazlı kredi fiyatlamasının yapılabilmesi, firmaya ait kantitatif verilerin doğruluğu ve analize elverişli olması ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle, Basel II süreci ile birlikte firmaların ve özellikle de KOBİ’lerin; bilanço, gelir tablosu, mizan vb. kayıtlarının içeriği ve doğruluğu çok daha fazla önem taşımaktadır.

⁵⁴ Güler ARAS, BASEL II Bankacılık Düzenlemelerinin Ekonomiye ve Reel Sektöre Katkısı, Deloitte Academy Yayınları, CEO / CFO Serisi, Temmuz 2007, s.3

Basel II'nin kredi maliyetleri üzerindeki yansımaları aracılığıyla işletmelerin kayıt düzenlerinin geliştirilmesi ve ticari faaliyetlerinin kayıt altına alınmasında zorlayıcı bir unsur olacağı beklenmektedir. Bu etkileşimin derecesi, KOBİ'lerin bankacılık sisteminden sağladığı kaynakların büyüklüğü ile doğru orantılı olacaktır. Bu noktada düzenleme ile birlikte işletmelerin muhasebe sistemleri yeniden yapılandırılacak, finansal raporlama sistemleri iyileştirilecek ve kayıt dışılığın önlenmesi sağlanacaktır.

b. Teminat Yapısı: Basel II, teminat olarak kabul edilecek varlıkları da yeniden düzenlemiştir. Eskiden risk azaltıcı unsurlar ve teminat olarak kabul edilen değerler yeni düzenlemede sayılmamıştır. Basel II düzenlemesinde geçerli olacak teminatlar şu şekilde sıralanmıştır; nakit, mevduat, mevduat sertifikası, altın, borçlanma senetleri, ana endekste hisse senetleri, yatırım fonları, ana endeks dışında organize piyasalarda işlem gören hisse senetleri, organize piyasalarda işlem gören hisse senetlerini içeren fonlar, taşınmaz mal ipoteği, belirli şartlardaki garanti ve kredi türevleri.

c. Risk Yönetim Kültürü: Firmaların kredi derecelendirme firmalarından ya da bankalardan iyi kredi notu alabilmeleri aynı zamanda risklerini iyi yönetmeleri ile doğru orantılıdır. Firmaların finansal performansı artık sadece kar ya da zarara, yani faaliyet sonucuna bağlı olarak değil, hangi risk düzeyinde ne kadar performans gösterdiğine ve risklerini yönetip yönetemediğine bakılarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, firmalar sadece kar odaklı değil, taşıdıkları riskin farkında olarak hareket etmek ve o ölçüde bir başarı hedeflemek durumundadır. Bu da, bir risk yönetimi anlayışının varlığını ve risk yönetim sisteminin iyi yapılandırılmış olmasını gerektirmektedir.

d. Kurumsal Yönetim ve Kalitatif Göstergeler: Kurumsal yönetimin temel ilkeleri arasında yer alan kavramlar Basel II ilkeleri çerçevesinde öngörülen yaklaşımlarla örtüşmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri olan *eşitlik*; tüm faaliyetlerde pay ve menfaat sahiplerine eşit davranılması, *şeffaflık*; ticari sır dışında şirket ile ilgili finansal ve niteliksel bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz ve tutarlı şekilde ilgili mercilere ve kamuoyuna duyurulması, *hesap verebilirlik*; yönetimlerin pay sahiplerine/hissedarlara hesap verme zorunluluğu, sorumluluk; şirket yönetiminin tüm faaliyetinin mevzuata, ana sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğu ve bunun denetlenmesidir.

Basel II ilkelerine uyum konusunda KOBİ'lerin yapmaları gereken çalışmaların başında kurumsal yönetim yer almaktadır. Ekonomik verimliliği arttırmanın anahtar unsurlardan birisi olan kurumsal yönetim, şirketin iyi yönetilmesini, yönetim kurulu, hissedarlar ve doğrudan çıkar sahibi diğer kesimler arasındaki ilişkiyi açıklar. Kurumsal yönetim aynı zamanda şirketin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmanın ve performans denetiminin araçlarını belirlemektedir. Şirkette etkili bir kurumsal yönetim anlayışının oluşturulması, güçlü bir kontrol ve gözetimi beraberinde getirecektir.

Kurumsal yönetim uygulamalarında temel faktörler şu şekilde sıralanabilir;

- Yönetim kurulunun etkinliği, niteliği ve bağımsızlığı,
- Bağlı ortaklıklarla yapılan işlemler,
- Uluslararası raporlama standartlarına uyum ve açıklama,
- Denetim sürecinin gözetimi,
- İç denetim sisteminin varlığı,
- Kurul üyesi ve üst düzey yöneticiler için şirkete ortaklık hakkı,
- Personel politikasının varlığı,
- Şirketin sahiplik yapısı.

Kurumsal yönetim uygulamalarının başarısı, firmanın performansına yansiyarak kredi değerlemesini de etkilemektedir.

e. Derecelendirme Gereklere: Derecelendirme, Basel II' de kredi değerlemesinin temelini oluşturmaktadır. Firmalar iyi bir derece notu alabilmek için çaba gösterecek ve bunu sağlamak için hangi yönlerini güçlendireceklerine odaklanacaklardır. Bu durum aynı zamanda, süreklilik içermesi nedeniyle firmayı disipline edecek ve geliştirecek bir etki yaratacaktır. İyi derece notu alabilmek, firmanın finansal yapısının sağlamlığına bağlı olduğu kadar, yönetim performansı ve kurumsal yönetim uygulamalarının varlığına da bağlıdır.

Derecelendirmede etken olan finansal kriterlerden firmanın notunu en fazla etkileyen göstergeler; firmanın borçluluk durumu, karlılık durumu, borç, alacak, stok devir hızları ve satışlarındaki gelişim olarak sıralanabilir. Finansal olmayan kriterler ise; içinde bulunulan iş kolundaki deneyim, hâkim ortağın niteliği, üst yönetimin profesyonelliği, pazar payı, satın alma ve satış koşulları, ürünün kalitesidir.

Derecelendirmede aynı zamanda firma performansının sürdürülebilirliğini ön plana çıkarmakta, karların sürekliliğinin sağlanabilmesinde ve kurumsal bir yapının oluşmasında önem arz etmektedir. İyi bir performans, firmanın finansal, yönetsel ve diğer niteliksel göstergelerinin birlikte değerlendirilmesini gerektirir ve bunlarla doğru orantılıdır. Yukarıda sözü edilen, etkin risk yönetiminin varlığı, kurumsal yönetim uygulamaları, raporlama sisteminin iyileştirilmesi, teminat yapısının kuvvetlendirilmesi daha yüksek bir derece almak için de temel faktörleri oluşturmaktadır.

2.4.2.2 Basel II'nin ekonomiye ve finansal sisteme yansımaları

Basel II düzenlemelerinin ve uygulanmasının özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerine olumlu yansıtacağına ilişkin görüş birliği mevcuttur. Basel II Uzlaşısı gelişmekte olan ülkelerin bankacılık sistemini daha istikrarlı hale getirmeyi amaçlayan bir düzenlemedir. Düzenlemenin temelinde yer alan piyasa disiplini, finansal istikrarın sağlanması ve sürdürülebilirliği açısından önemli bir unsurdur. Ayrıca, daha sağlıklı bir bankacılık sistemi, dolayısıyla finansal sistem altyapısı ve etkin bir denetim mekanizması oluşturarak, finansal krizlerin ortaya çıkmasının engellemesi beklenmektedir.

Basel II aynı zamanda sürekli denetim sistemi üzerine yapılandırılmış bir uygulamadır. Bu durumun özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinin istikrarının sağlanması için çok önemli bir avantaj olacağı açıktır.

Finansal sistemin yapısı ve işleyişi ile ilgili piyasadaki aktörlerin ve yatırımcıların doğru, tam ve zamanında bilgilendirilmesi de önem taşımaktadır. Bankaların taşıdıkları riskler, sermaye yeterlikleri, mali bünyelerinin sağlamlığı ile ilgili standart ve karşılaştırılabilir bilgilerin varlığı finansal sistemin şeffaflığını arttırarak, doğru değerlendirmelerin yapılmasını ve sağlıklı kararlar alınmasını sağlayacaktır. Bu durum da yine finansal ve ekonomik sistemin bütününe olumlu etki sağlayacaktır. Sistemin işleyişi, bankaların sağlıklı bilgi altyapısı ve veri setine sahip olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu durumun, ekonomide gerek reel sektör ile ilgili, gerekse bankacılık sisteminin kendisi ile ilgili sağlıklı veri envanterinin oluşturulmasına ve daha etkin kontrole olanak sağlaması beklenmektedir.

Basel II'de bankaların firmaları kredilendirme metotlarının değişmiş olması, firmaların finansal sağlamlığının daha fazla önemsenmesini gerektirmektedir. Yeni uygulama ile bankalar kredi verecekleri firmaların derecelendirme firmalarından aldıkları nota ya da kendi derecelendirmelerine göre kredi kararı vereceklerdir. Daha iyi derece notu alabilmek ve daha uygun koşullarda kredi sağlamak için reel sektörün finansal yapısını iyileştirmeye yönelik performans göstermesi beklenmektedir. Öte yandan, firmaların aldığı kredi derecelerinin aynı zamanda yatırımcıların ve diğer ilgililerin de firma hakkında sağlıklı kararlar alabilmelerinde yardımcı olması beklenmektedir. Bu sonucun ekonominin dinamiklerine olumlu yansımalarının olacağı ve daha sağlıklı bir reel sektör yapısının sağlanmasını destekleyeceği açıktır.

Gerek bankacılık sistemi ve genel finansal sistem üzerindeki etkisi, gerekse reel sektöre yansımaları açısından bakıldığında, Basel II'nin orta ve uzun vadede ülke ekonomilerinde yaratacağı etkinin global ekonomide bir istikrar ve kontrol unsuru olma fonksiyonu icra etmesi beklenmektedir.

Bununla birlikte, beklenen bu olumlu yansımaların yanı sıra yeni düzenleme ile getirilen bazı değişikliklerin bir kısım dezavantajlar yaratması da söz konusudur. Basel II'nin uluslararası bir düzenleme olması ve global bir etki yaratması beklentisi, aslında bu sistemin yaratacağı sorunların devresel hareketlerin etkisi ile daha büyük olması sonucunu getirebilecektir.

Öte yandan, Türkiye tavsiye niteliğinde olan bu düzenlemeye uyacağını ve bunun getirdiğı koşulları sağlayacağını taahhüt etmiştir. Bu bir anlamda mevcut bankacılık sisteminin tam anlamıyla uluslararası bir kimlik kazanmasının ifadesidir. Elbette bu sistemin gereklerinin tam olarak yerine getirilmesi ile olanaklı olacaktır. Bunun yapılması ile Türk bankacılık sisteminin daha çok disipline olacağı ve aynı zamanda reel sektöründe bu uygulamanın gereklerini yerine getirerek finansal sağlamlığının artacağı kuvvetli beklentiler arasındadır.

Basel II düzenlemeleri sadece bankaları ve bankacılık sistemini etkileyen bir değişim süreci değil, bankalarla kredi ilişkisi içerisinde olan bütün firmaları etkileyecek olan ve genel ekonomi ve finans sistemine önemli yansımaları olması beklenen bir uygulamadır.

İlgili kesimler için Basel II düzenlemesinden beklenen olumlu etkiler şunlardır;

- Finansal sistemdeki kırılganlığın azaltılması ve finansal krizlerin önlenmesinin sağlanması,
- Finansal istikrarın sağlanmasına yardımcı olması,
- Bankacılık sisteminin kurumsal yapısının iyileştirilmesi,
- Reel sektörün disipline edilerek daha sağlıklı bir finansal yapıya kavuşturulmasının sağlanması,
- Kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesinin sağlanması,
- Risk yönetim kültürü ve etkin risk yönetim anlayışının yerleşmesini teşvik etmesi,
- Kayıt dışı ekonominin azalmasına yardımcı olması,
- Ekonomide reel sektör veri envanterinin oluşmasına yardımcı olması.

Bu faydaların elde edilebilmesi, düzenlemeye hazır olmak ve uygulamanın gerektiği gibi yapılması ile ilişkilidir. Bu sürece sadece bankaların değil, aynı zamanda, firmaların da hazırlıklı olması gerekecektir. Gerekli koşulların sağlanmasının reel sektör ve bankacılık kesimi için önemli yararlar sağlayacağı da ortak görüştür.

Konun başlıca tarafları,

- Bankalar (Finans Kesimi),
- Firmalar (Reel Sektör),
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar (Hukuki Otorite) ve
- Derecelendirme kuruluşlarıdır.

Bankacılık kesimi ve düzenleyici otorite bu konuda en hızlı ve disiplinli hareket eden kesim olmuştur. Bankalar gerekli hazırlıkları nitelikli ekipleri ve personel ile uzun ve sistemli çalışmalar sonrasında büyük ölçüde tamamlamışlardır. Bu süreçte gerekli bilgi, teknoloji ve danışmanlık desteğinden etkin bir şekilde yararlanarak önemli mesafe kat etmişlerdir.

Öte yandan, bankalarla en yakın ilişki içerisinde olan ve düzenlemeden etkilenen en önemli taraf olan reel sektör için bunu bu kadar rahat söylemek olanaklı değildir. Sistemin sağlıklı olarak işletilebilmesi için bankaların buna tek başlarına hazır olmaları elbette yeterli değildir. Zira, kurdukları etkin sistemin aktörleri olan taraflardan bağımsız olarak performanslarını arttırmaları ve başarılı olmaları beklenemez.

Bütün bunlar gösteriyor ki; Basel II ilgili tarafların birlikte hareket edeceği ve birlikte hazırlanması gereken bir düzenlemedir. Bankaların bu sürece reel sektörün de hazırlamasını sağlamak ve bilgilendirmek için göstereceği gayret ve çaba, kredi müşterisi olarak karşısına gelecek firmaların güvenilirliğini arttırmak açısından önem taşımakta, başka bir ifade ile maruz kalacakları kredi risklerini azaltmalarında yardımcı olmaktadır. Sonuçta amaç, bütün taraflarla birlikte ortak yarar sağlamaktır.

2.4.3 Finansal Raporlama Açısından Değerlendirme

Basel II ilkelerinin, işletmelerin finansal raporlama sürecini önemli ölçüde etkileyeceği beklenmektedir. Bu noktada finansal raporlama sürecinin şeffaflığı, bağımsız denetim, iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi KOBİ'ler için daha da önemli hale gelecektir.

i. Finansal Raporlama Sürecinde Şeffaflık: Yatırımcılar ve kredi verenler, karar alma sürecinde işletmenin mali tablolarını kullanırlar. Mali tablolarda açıklanan bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtması gerekir. Başka bir ifadeyle, mali tablolar ve finansal raporlama süreci şeffaf değildir. Ancak, Türkiye'de farklı kurumlar için değişik mali tabloların hazırlanması, muhasebe kayıtlarının yasal zorunluluk ve vergi kaygısı ile tutulması finansal raporlama sürecinin şeffaflığını olumsuz yönde etkilemektedir.

Basel II ilkelerine göre bankalar ve KOBİ'ler arasında finansal raporlama sürecinde kurulacak işbirliği şeffaflığın sağlanması için temel şarttır. Bu bağlamda KOBİ'lerin finansal ve finansal olmayan tüm bilgileri zamanında, yeterli, şeffaf ve güvenilir bir şekilde sunmaları gerekmektedir. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağında yer alan düzenlemelerde her şirketin bir web sitesinin olması zorunluluğu şeffaflığa katkı sağlayabilecek ve anonim şirketlerde denetleme kurulunun Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerden oluşma zorunluluğu, mali tabloların şeffaflığını arttırabilecektir.

ii. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim: İç kontrol sistemi ve iç denetimin amacı; faaliyetlerin verimliliğini sağlamak, işletme varlıklarını korumak, yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek ve tüm işletme faaliyetlerinin yasa, yönetmelik ve düzenlemeler ile işletme amaçlarına uygun yürütülmesini sağlamaktır.

Bugün sadece banka ve aracı kurumlar için zorunlu olan iç denetim, Basel II ilkeleri ile birlikte işletmelerde de aranan bir özellik haline gelecektir.

iii. Bağımsız Denetim: Bağımsız denetim kamuya açıklanan mali tabloların güvenilirliğini artırır. Mali tablolarda şeffaflık ve güvenilirlik için KOBİ'lerin de bağımsız denetime tabi olmaları yerinde olacaktır. Dolayısıyla, bağımsız denetim kapsamının genişletilmesi bu konuda fayda sağlayacaktır. Çünkü bağımsız denetim mali tabloların güvenilirliğini ve derecelendirme notunu olumlu yönde etkileyebilir.

iv. Risk Yönetimi: Ekonomide yaşanan hızlı gelişmeler nedeniyle işletmelerin rekabet üstünlüklerini koruyabilmeleri için etkili stratejiler oluşturmaları gerekir. Bu stratejilerin başında risk yönetimi ve risk odaklı denetim gelmektedir.

Son yıllarda yaşanan muhasebe ve finansal raporlama skandalları şirket risk yönetim bölümünün önemini arttırmıştır. Ancak, her işletmenin maruz kalacağı riskler; işletmelerin sahip olduğu farklı özellikler nedeni ile çeşitlilik gösterebilir. Bu nedenle işletmelerin kendilerine özgü bir risk modeli oluşturmaları gerekir. Bu risk modeli statik bir risk modeli olabileceği gibi, son zamanlarda öne çıkan dinamik risk modeli de olabilir.

Uygun bir risk yönetim sistemine sahip işletmelerin olası risklerden diğer işletmelere göre karlı çıktıkları ve olumsuz koşulları işletme lehine çevirmeyi başardıkları görülmektedir. Basel II ilkelerine göre de, uygun bir risk yönetim sistemine sahip KOBİ'lerin derecelendirme notu daha yüksek olacaktır.⁵⁵

2.4.4 Basel Uzlaşısının Değerlendirilmesi

Basel II ilkeleri ile önümüzdeki yıllarda bankacılık sektörü uygulamalarının değişikliğe uğraması beklenmektedir. Temel değişiklik noktası bankaların kredi verirken aradıkları ölçütlerdir. Bankacılık sektöründen finansman sağlayan tüm işletmeler gibi KOBİ'lerin de bu süreçten etkilenmesi kaçınılmazdır.

⁵⁵ Hakan AYGÖREN, Süleyman UYAR, "BASEL II İlkelerinin KOBİ'lere Olan Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme", Mali Çözüm, Yıl: 2006, Sayı: 77, Ağustos-Eylül-Ekim 2006, İSMMM Yayınları, s.62

Basel II ilkelerinin KOBİ'lerin finansman maliyeti, finansal raporlama süreci, muhasebe yapısı ve işletme politikalarına çeşitli etkilerinin olması düşünülmektedir. Bu etkilerden bazıları şöyledir:

- Kredi maliyetleri işletmelerin sahip oldukları derecelendirme notuna göre değişeceğinden, notu yüksek olan işletmenin karlılığı olumlu yönde etkilenecektir.
- Kredi alma sürecinde, yönetim kalitesi yüksek, finansman yapısı güçlü olan ve gerekli tüm bilgileri zamanında ve yeterli bir şekilde sunabilen işletmeler daha iyi şartlarda kredi kullanabileceklerdir.
- Derecelendirme notu ilgili işletme hakkında genel bir bilgi sunabileceğinden; mali istihbarat çalışması yapılması gereğini ve maliyetini ortadan kaldırabilir.
- Basel II ilkeleri aile şirketlerini kurumsallaşmaya zorlayacağından KOBİ'lerin yabancı sermaye hareketlerinden pay almaları kolaylaşabilir ve Türkiye'ye yabancı sermaye girişi hızlanarak ekonomik gelişme olumlu yönde etkilenebilir.
- KOBİ'ler yüksek derecelendirme notuna sahip olabilmek için öncelikli olarak finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerini banka ve ilgili derecelendirme şirketlerine zamanında, yeterli, şeffaf ve güvenilir bir şekilde sunmalıdır. Kısaca finansal raporlama sürecinde şeffaflık sağlanmalıdır.
- Bağımsız denetim mali tabloların ve finansal raporlama sürecinin güvenilirliği hakkında bilgi verir. Mali tablolarda şeffaflık ve güvenilirlik için KOBİ'lerin de bağımsız denetime tabi olmaları yerinde olacaktır. Ayrıca KOBİ'ler etkin bir iç kontrol ve iç denetim sistemi kurmalıdır.
- Uygun bir risk yönetim sistemine sahip KOBİ'lerin derecelendirme notu daha yüksek olacağından, işletmeler kendilerine özgü ve dinamik bir risk modeli oluşturmalıdırlar.
- Tüm işletme yönetiminde eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk gibi kurumsal yönetim ilkeleri yaşatılmalıdır. Bu ilkeler çerçevesinde uygun bir kurumsal yönetim modeli oluşturulmalıdır.

- Türkiye’de finansal raporlama sürecinde kullanılacak ortak ve geçerli bir standart bulunmadığından mali tablolar vergi mevzuatına odaklanmakta, gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Mali tabloların şeffaflığı ve güvenilirliği için muhasebe standartları hayata geçirilmeli, muhasebe sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kullanılmalıdır.

Sonuç olarak, Basel II uygulaması ile birlikte KOBİ’lerin geleneksel işletme yönetiminden vazgeçmek zorunda kalacağı görülmektedir. Geleneksel işletme yönetimi yerine daha profesyonel, daha şeffaf, daha kamuyu aydınlatıcı, daha güvenilir bir yönetim yapısı ve finansal raporlama süreci oluşturulacaktır.

Basel II ilkelerinin işletmelerinin muhasebe yapılarına etkileri muhasebe uygulamalarında vergi yasalarının etkilerinin ortadan kaldırılması, kurumsal yönetim uygulamalarının hayata geçirilmesi konusunda ortaya çıkabilir. Ayrıca, Basel II ilkelerinin işletme politikalarında önemli değişmelere yol açacağı beklenebilir.

Basel II ilkelerinin öngördüğü mali tabloların şeffaflığı ve güvenilirliği için muhasebe standartlarının hayata geçirilmesi önem taşır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ilgili standartları yayınlamaktadır. Yeni TTK ile birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (UFRS) paralellik gösteren Türk Muhasebe Standartları’nın tüm işletmeler için kullanılması zorunlu hale gelecektir.

Basel II ile küresel ekonominin finans sektöründe çok önemli bir değişim süreci başlamış bulunmaktadır. Literatürde bu husus, “gizli devrim” olarak tanımlanmaktadır. Aslında, Basel II’de kapsanan hususları G10+ ülkelerinin büyük ve uluslararası bankaları bir süredir uygulamaktadır. Dolayısıyla, bazı oyuncular için kolay olabilecek bu geçiş süreci, Türkiye gibi uluslararası normlara göre küçük bir finansal sisteme sahip gelişmekte olan ülkeler açısından bir dizi yeniliklerin gerçekleştirilmesini gerektirmektedir.⁵⁶

⁵⁶ Münir YAYLA ve Yasemin T. KAYA; “BASEL II, Ekonomik Yansımaları ve Geçiş Süreci”, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu ARD Çalışma Raporları: 2005/3, Mayıs 2005, s.47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ'NİN ve MESLEK MENSUPLARI'NIN MİSYONU ve VİZYONU

3.1 YENİ EKONOMİ KAVRAMI ve YENİ MUHASEBE ANLAYIŞI

Bilgisayar teknolojisinin hızlı gelişiminin bir sonucu olarak önce elektronik ticaret (e-commerce), daha sonra elektronik işletme (e-business) kavramlarıyla ortaya çıkan yeni anlayış, kaçınılmaz olarak tüm işletmecilik fonksiyonlarını etkilemiştir. Ekonomik işlerin ve bunlara ilişkin işlemlerin anında (online olarak) gerçekleştirilmesiyle birlikte, bilgi, entelektüel sermaye, internet, maddi olmayan varlıklar, yeni organizasyon yapıları, network, küreselleşme gibi kavramlarla açıklanan yeni ekonomi, eski ve ulusal tabanlı ekonomiden farklı pazar ve endüstri yapılarıyla büyüyen bir ekonomiye dönüşümü ifade etmektedir.

Yeni ekonomi;

- Teknolojik Değişim ve Gelişim (Dijitalleşme)
- Uluslararası Sermaye Hareketliliğinin Artması
- Uluslararası Ortak Standartların Geliştirilmesi
- Uluslararası Ticaretin Önünü Açan Liberal Mevzuat Düzenlemeleri

şeklinde dört temel gücün bir birleşimidir. Bu dört güç, işletmelerin önündeki önemli engellerin ortadan kaldırılmasını ve etkileşim maliyetlerinin büyük ölçüde azaltılmasını sağlamaktadır. Bu nedenle; çok farklı pazar ve endüstri yapıları olan bir iş dünyasına dönüşüm yaşanmaktadır.

Ekonomik dönüşüm içerisinde muhasebeden beklenen; finansal tabloların, varlık ve yükümlülük tanımına giren tüm unsurları kapsaması ve bunlarla ilgili kararların alınmasına yardımcı olacak bilgileri sağlamasıdır.⁵⁷

Geleneksel muhasebe; varlık olarak öncelikle maddi varlıkları esas alan ve değer taşıyan pek çok olayı devre dışı bırakarak sadece yasal olarak gerçekleşen işlemler üzerinde odaklanan bir sistemdir.

⁵⁷ Kadir GÜRDAL, "Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 13, TÜRMÖB Basım Yayın, Ankara, Eylül 2004, s.88

Yeni ekonomide, maddi olmayan varlıklar büyük önemi arz etmektedir. Eski ekonomi işletmeleri genellikle maddi duran varlıklara dayalı olarak çalışan işletmelerdir. Bu işletmelerin üretim çıktıları da maddi varlıklardır. Yeni ekonomi işletmeleri ise daha az maddi duran varlık kullanan ancak maddi olmayan varlıkları büyük önem taşıyan işletmelerdir. Bu işletmelerin ekonomik ve üretim güçleri, entelektüel ve hizmet yeteneklerinde yatmaktadır.

Ülkemizde yeni ekonomi; denetim, finansal raporlama ve diğer alanlardaki getirilen düzenlemelerle “standartlar dünyası”na dönüşecektir. Bu dünyanın temeli ise, UFRS, Basel Kriterleri ve ülkemizde yeni Türk Ticaret Kanunu ile kurulmaktadır.

3.2 MUHASEBE MESLEĞİ'NDEN BEKLENTİLER ve “MUHASEBE MÜHENDİSLİĞİ”

1990'ların ilk yıllarından itibaren artan bir şekilde etkileri görülen ekonomik globalizm, askeri globalizm, kültürel globalizm ve çevresel globalizm yakın gelecekte dünyayı “Global Ev”e dönüştürecektir. Bu evin yönetimi bütünü ile uluslararası kurumlara ve global yasalara, değerlere göre şekillenecektir. Bu evde “ulusal refah” kavramı yerini “global refah”a bırakacaktır.

Muhasebe mesleğinin yapısı ve muhasebecinin işlevleri de bu evin koşulları göz önüne alınarak, iletişim ve bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmelerin artan bir şekilde süreceği varsayımı altında şöyle belirtilebilir.⁵⁸

- Muhasebecinin işlevleri 21. yüzyılda çok farklı boyutlar kazanmaktadır. Teknolojik gelişmeler, yakın geçmişte mesleğin icrasında kısıtlayıcı birer faktör olan zaman ve mekân boyutlarının aşılmasını hızlandırmıştır.

Ülkemizde zaman ve mekândan bağımsız olarak muhasebe hizmetlerinin sağlanabildiği, web tabanlı muhasebe programı Luca'nın muhasebe meslek mensupları tarafından yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanması bu durumun en güzel örneğini teşkil etmektedir.

⁵⁸ Mehmet A.CİVELEK, Banu DURUKAN, “Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye'nin Kalkınmasındaki Rolü”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi, TÜRMOB Yayınları 172, s.291

- Firmalar arası rekabet global piyasa bazında olduğundan, fiyat kavramı, global refahı maksimize eden fiyat kavramına dönüşmektedir. Böyle bir ortamda, muhasebeci küresel refahı ve global istikrarı koruyucu / artırıcı görev üstlenecek, firma faaliyetlerinin olası sonuçlarını etkin olarak analiz ederek gerekli uyarıları yaparak karar verme mekanizmasında söz sahibi olacaktır.
- Firma faaliyetleri ile ilgili bilgi sağlama, raporlama, global çıkar grupları göz önüne alınarak yapılacaktır.
- Global düzeyde, etkin bir denetim ağı kurulacaktır.
- Biyoloji, tıp, fizik, kimya gibi bilim dallarında üretilen yeni bilgilerin ve yapılan buluşların parasal değerlere dönüşümü üretim sürecinde gerçekleşeceğinden muhasebeci tüm bu yenilikleri izleme, bu yeniliklerin üretim sürecindeki dönüşümünü muhasebe işlemleri ile kayıt altına alma, olası sonuçlarını global bazda yorumlamak zorunda olacaktır.
- Global Ev koşulları, kuşkusuz, geleceğin muhasebecisinin eğitiminde izlenecek programlarda sürekli olarak devrim niteliğinde değişmelere neden olacaktır.

Muhasebenin tanımı, muhasebecinin işlevleri ve muhasebe eğitimi geçmişten bugünlere dek pek çok evrimden geçti ise, gelecekte de koşullar gereği bu değişimler daha da hız kazanacaktır. Geleceğin muhasebecisi, uluslararası ekonomik arenada uzman “Muhasebe Mühendisi” olarak mesleğini icra edecektir.

Büyüyen sermaye piyasası, değişen teknoloji, gelişen demokrasiler ve genişleyen hizmetler için Dünya çapında profesyonel muhasebe mesleğine olan talebi daha da artırmaktadır. İhtiyaç duyulan bilginin giderek genişlemesi ve çeşitlenmesi, muhasebecilik mesleğinde bugün nasıl çalışıldığını değil, aynı zamanda gelecekte nasıl çalışılacağını etkileyecek araştırmaların önem kazanmasına neden olmaktadır.

Mevcut küresel iş çevresi, hızlı büyüyen ekonomiler, yeni teknolojiler, uluslararası sınırların kayması, artan düzenleyici etkiler, uluslararası muhasebecilik mesleğini sürekli olarak rollerini ve sorumluluklarını incelemeye mecbur kılmaktadır.

3.3 ÜLKEMİZ MUHASEBE MESLEĞİ'NDE YAPILMASI GEREKENLER

21. Yüzyılda yaşanan gelişmeler ve ülkemizdeki mevcut muhasebe sistemi değerlendirilerek, Türk Muhasebe Mesleği'nin vizyon ve misyonunun dünya ile uyum sağlaması açısından yapılması gerekenler bu bölümde ortaya konmuştur.

3.3.1 Teknolojik Gelişmelere Adaptasyon

Teknolojik gelişmelerin muhasebe mesleğine etkisi tüm dünyada yaşandığı gibi ülkemizde de yaşanmaktadır. Dolayısıyla, dünyadaki teknolojik gelişmelere uyumun sağlanması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Teknolojik gelişmeler yakından takip edilmeli, mümkün olduğunca günlük hayata entegre edilmeli ve hayatı kolaylaştırıcı işlemler için kullanılmalıdır.

Muhasebe mesleğini icra edenler, teknoloji hususunda sadece bilgisayarlı muhasebe programlarıyla yetinmemeli, finansal ve operasyonel verilerin elde edileceği sistemlerin tasarımında etkin rol almalıdır.

Meslek mensupları işlemleri kaydeden bir statüden, onları finansal açıdan kontrol eden ve yorumlayan bir role geçmelidir.

3.3.2 Bilgi Yönetimi

Yeni ekonomi; bilgi ekonomisidir. Yeni ekonomide bilgi hem nitelik hem de nicelik açısından daha önceki dönemlerde kullanılan girdilerden daha önemli hale gelmiştir. Bu nedenle yeni ekonominin en önemli özelliklerinden biri bütün iktisadi faaliyetlere bilginin entegre edilmesi, başka bir ifadeyle iktisadi faaliyetlerdeki bilgi yoğunluğunun göreceli olarak önemli oranda artmasıdır.

21. Yüzyıl gelişmelerine bakıldığında, ülkemizde meslek mensuplarının Vergi Usul ve Türk Ticaret Kanunu'na göre kayıt tutmak ve mali tablo hazırlamaktan ziyade, kurum içerisinde oluşan bilginin yönetilmesi ve müşterilere değer yaratan konuların belirlenmesi vizyonuna da sahip olması gerekir. Değer bazlı yönetim prensipleri belirlenmelidir. İşletmelerin performanslarını ölçecek altyapının kurulması, finansal verilerin analizi ve yorumlanması konusunda meslek mensupları etkin rol almalıdır.

Ayrıca, yeni ekonomide işletmeler için çok önemli bir unsur olan çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler gibi şirketin finansal tablolarında görünmeyen değerlerin etkin bir şekilde yönetiminin finansal etkilerinin belirlenmesinde meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir.

3.3.3 Yabancı Dil Zorunluluğu

Ekonomik sınırlar aşılrken, yabancı sermaye girişı hızlanırken, ulusal ve uluslararası firmalar arasında ortaklık veya iştirak bağlantıları kurulurken, muhasebe mesleği de bu gelişmelerden fazlasıyla etkilenmektedir. Meslek mensuplarının bu gelişmeleri yakından izlemesi ve bu sürecin içerisinde rol almasının yolu yabancı lisana sahip olmasından geçmektedir.

3.3.4 Danışmanlık

Bir diğer önemli konu olarak karşımıza finansal, yönetsel ve vergisel açılardan danışmanlık hizmetleri çıkmaktadır. Muhasebe mesleği, zamanında ve kaliteli bilgi üretmenin yanı sıra, bu bilginin yorumlanması neticesinde müşteriye değer yaratacak ve hızlı karar alma sürecinde destek olacak mali ve yönetsel danışmanlık hizmetleri çerçevesinde gelişmelidir.

Finansal durumun analizi, oluşturulan mali tabloların ve temel rasyoların incelenerek bunların yorumlanması ve gerekli görülmesi durumunda değişik finansal yapılanma alternatiflerinin değerlendirilmesi söz konusudur. İşletmenin mali tablolarına etki eden riskler tespit edilmeli ve bu risklerin minimize edilmesi için öneriler sunulmalıdır.

Teknolojik gelişmeler, muhasebe işlemlerinde de otomasyon ve verimlilik sağlayacağından, muhasebeciler daha fazla yorum, analiz ve işletmeye değer katacak danışmanlık alanlarına yönelmek durumundadır. Bu noktada danışmanlık hizmetlerinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe, finans, yönetim, işletmecilik, yönetim muhasebesi, yönetim danışmanlığı, maliyet muhasebesi, vergi danışmanlığı, yeni yönetim teknikleri gibi birçok alanda danışmanlık hizmetleri söz konusudur.

Ülkemizde, 3568 sayılı meslek yasasında belirtildiği şekliyle; yönetim danışmanlığı ayrı bir meslek değil, Mali Müşavirlik mesleğinin konularından biridir. Yasadaki, "... muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak" ifadesi bu konuya açıklık getirmektedir.

3.3.5 Sürekli Eğitim

Yaşanan ekonomik gelişmelerin sonucunda hizmetler sektörünün önemi artmıştır. Hizmetler sektörünün payının artması ekonomiler için yeni bir ekonomik kavram olarak kabul edilen "hizmet sanayi" kavramının doğmasına neden olmuştur.

Ekonomide hizmetler sektörünün önem kazanması, hizmetler sektörünün verimliliğinin ve etkinliğinin belirlenerek artırılmasına gerektirmektedir. Hizmetin değer yaratabilmesi için bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Bu özellikler şu şekilde ifade edilebilir:

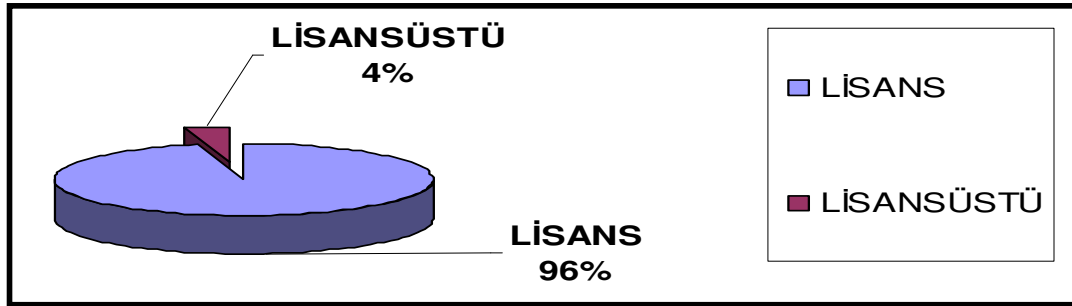
- Hizmetin kişi ve toplum yararına sunulması, kalite ve güvenilirliğin artırılması, yanlış uygulamaların önlenmesi
- Hizmetin yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olan kişilerce verilmesi,
- Hizmetin verilme sürecinde, hizmeti veren kişilerin mesleki ve meslek etiği açısından tam olarak denetlenmesi
- Bilginin çok çabuk eskimesi nedeniyle hizmeti veren kişilerin, çağdaş teknikleri izleyebilmeleri için "Sürekli Mesleki Eğitim" sürecine tabi tutulmalarının sağlanması.⁵⁹

Muhasebe mesleği, kamusal sorumluluklara ve bireylerin yoğun mesleki tercihlerine bağlı olarak, icra edilmesi için yüksek nitelikte bilgi ve ahlak düzeyi gerektirmektedir. Bu nedenle dünyanın birçok yerindeki muhasebe meslek kuruluşları ülkelerinde faaliyet göstermek isteyen bireylere yönelik eğitim ve sınav sürecini gerekli kılmışlardır.

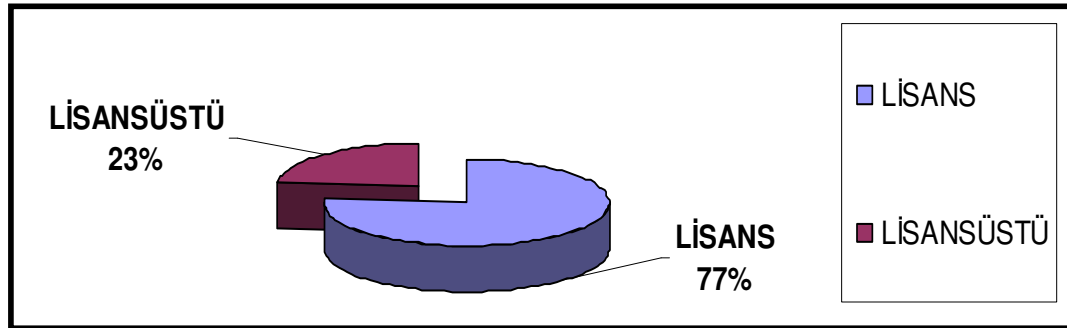
⁵⁹ Ercan BAYAZITLI, Orhan ÇELİK, "Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması", VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), İSMMM Yayınları 49, İstanbul, 2004, s.55

Ülkemizde de muhasebe mesleğini yürütme ehliyetine sahip olabilmek için, kanuni gereklilik olarak, ilgili eğitim sürecini tamamladıktan sonra belirli sınavlarda başarı göstermek gerekmektedir. Günümüzün gelişen ekonomik şartlarında, muhasebe meslek mensuplarının, mesleki yeterliliklerinin yanı sıra, mesleğin yüksek standartlarda icra edilmesi amacıyla mesleki eğitimde süreklilik bir zorunluluk haline gelmiştir.

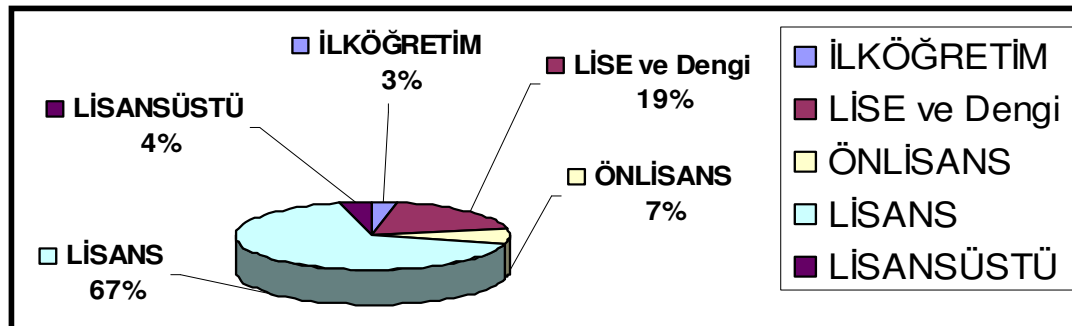
Mali müşavirlik mesleğinin ülkemizde kariyer mesleği haline gelmesiyle meslek mensuplarının genel profillerinde gelişime neden olmakta ve mesleğin toplum içinde daha fazla itibar görmesini sağlamaktadır.



Şekil 3.1. SMMM Eğitim İstatistik Grafiği



Şekil 3.2. YMM Eğitim İstatistik Grafiği



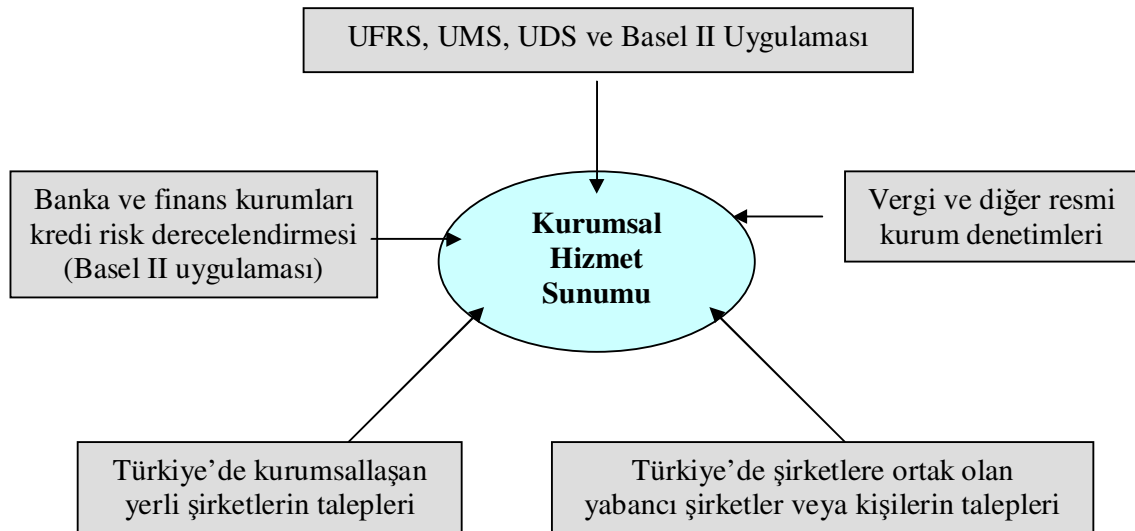
Şekil 3.3. SM – SMMM – YMM Eğitim İstatistik Grafiği

3.3.6 Kurumsallaşma

Dünya’da gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlanan ve yakın bir gelecekte Türkiye’de de uygulanmaya başlaması planlanan;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- Basel II risk yönetimi uygulamaları

yanında Türkiye’de kayıt dışı ekonomiyle mücadele için yürütülen resmi kurum denetimleri, yabancıların yatırımları gibi farklı etkenler meslek mensuplarının kurumsal hizmet sunumunu gerektirmektedir. Bu şekilde meslek mensuplarından yürütülen “muhasebecilik” hizmetleri yanında “mali danışmanlık” ve “mali denetim” hizmetleri de talep edilmektedir. Meslek mensubunun değişen talep ve standartlara uygun hizmet verebilmesi, farklı hizmetleri sunabilmesi için belli konularda uzmanlaşması, ihtiyaç duyulan diğer konularda uzmanlaşmış meslek mensupları ile işbirliği ya da ortaklık yaparak ekip halinde çalışmasını gerektirmektedir.⁶⁰



Şekil 3.4. Kurumsal Hizmet Sunumu

⁶⁰ İstanbul SMMM Odası, Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi Fizibilite ve Yol Haritası, İSMMM Yayınları, 2008, s. 5

3.3.7 Ortak Dil

Dünya’da hızla devam eden küreselleşme eğilimi, ülkemizi de etkilemeye devam etmektedir. Türkiye’de artan yabancı yatırımcı sayısı ve ülkemiz girişimcilerinin yurtdışındaki yatırımları çerçevesinde firmaların karşılaştırılabilir mali bilgilere ve ortak bir muhasebe diline olan ihtiyaç çok önem kazanmıştır.

Bu ihtiyaç doğrultusunda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), işletmelerin finansal raporlama sürecinde kullandıkları muhasebe prensiplerinin dünya çapında uyumunu sağlamak amacıyla 1973 yılında oluşturulmuştur.

Komitenin kuruluşundaki temel amaçlar; finansal tabloların oluşturulmasında genel kabul görmüş muhasebe standartlarının kullanımını ve bu standartlara dünya çapında uyulmasını sağlamak, finansal tabloların sunumuyla ilgili muhasebe standartları, prosedürler ve düzenlemelerin geliştirilmesine yönelik uyum sağlayıcı çalışmalar yapmaktır.

Türkiye’de kanuni defterler Maliye Bakanlığınca yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” esaslarına göre tutulmakta ve bilanço kalemlerinin değerlendirilmesinde Vergi Usul Kanunu’ndaki (VUK) değerlendirme hükümlerine uyulmaktadır. Bu finansal tablolar genelde vergi dairesine beyanda bulunulurken kullanılmaktadır. Ancak bankalar ve halka açık şirketler defter kayıtlarından bu şekilde çıkardıkları finansal tablolarını haricen banka ve SPK mevzuatına göre düzeltmekte ve bağımsız denetimden geçirilen bu finansal tablolar genel kurullarda onaylandıktan sonra kamuoyuna ilan olunmaktadır. Değişik esaslara göre çıkarılan bu finansal tablolarda haliyle dönem kâr veya zararları birbirinden farklı tezahür etmekte, bunlardan hangisinin kâr dağıtımına esas alınacağı hususu bir kaosa dönüşmektedir.⁶¹

Küresel dünya düzeninde, uluslararası muhasebe standartlarına uygun standartların ülkemizde benimsenmesi zorunlu hale gelmiştir. Türk muhasebe mesleğinin yakın gelecekteki en önemli misyonu, dünya ile bütünleşme ve ortak bir dilin oluşturulması olmalı, meslek mensupları bu profile uygun olarak eğitilmelidir.

⁶¹ Bülent ÜSTÜNEL, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 2007, s.11 (<http://www.tmsk.org.tr>)

3.4 MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI'NIN NİTELİKLERİ

Her mesleğin kendine özgü kuralları vardır ve her mesleğin gereklerini yerine getirebilmek için mesleğe talip olan kişilerde bir takım kişisel ve teknik niteliklerin bulunması gereklidir. Mesleğin gereklerini yerine getirmek üzere mesleğe talip olan kişilerin bilgi, görgü ve yeteneklerinin hem kişinin hem de mesleğin gelişimine büyük katkılar sağlayacağı açıktır.

Muhasebe mesleğinin icrası için meslek mensuplarında bulunması gereken nitelikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

3.4.1 Kişisel Yetenek

Yetenek, eğitim vasıtasıyla kazanılan bilgilerin daha başarılı kullanılmasını sağlayan bir unsur olup, eğitim programları ve mesleğin icra edilmesiyle sağlanır.

Bir muhasebecide olması gereken temel kişisel yetenekler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶²

a. Entelektüel Yetenek: Muhasebe meslek mensubuna, problemleri çözmeye, karar alma ve doğru karar verme olanağı sağlayan entelektüel yetenekler şunlardır:

- Tetkik etme, araştırma, tümevarım ve tümdengelim analiz yeteneği
- Problemleri tanımlama ve çözmeye yeteneği
- Kıt kaynakların tanımlanmasını ve tahsisini organize etme yeteneği
- Uyum ve değiştirme yeteneği
- Problemlerin çözümünde muhasebe bilgilerini kullanma yeteneği

b. İletişim Yeteneği: Muhasebe meslek mensubuna işletmelerin ortak amaçları için başkalarıyla çalışma olanağı sağlayan iletişim yetenekleri şunlardır:

- Başkalarıyla özellikle grupla çalışma, onları etkileme, onlara kılavuzluk etme, görevleri organize etme ve dağıtma, kişileri motive etme ve geliştirme yeteneği
- Kültürel ve entelektüel açıdan farklı insanların birbirlerini etkileme yeteneği
- Mesleğin gerektirdiği bazı durumlarda kabul edilir çözümler üretme yeteneği

⁶² IFAC, Prequalification Education Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountant. November 1995, ss. 16 – 18

c. Haberleşme Yeteneği: Muhasebe meslek mensubuna, bilgi alma ve bilgi gönderme, doğru ve etkin kararlar alma olanakları sağlayan haberleşme yetenekleri şunlardır:

- Yazılı ve sözlü vasıtalarla, resmi veya gayri resmi görüşleri etkili olarak sunma, raporlama, tedarik etme ve organize etme yeteneği
- Kişilerden, bilgisayar ve elektronik kaynaklardan gelen bilgiyi kullanma, raporlama, tedarik etme ve organize etme yeteneği

Ayrıca, bir muhasebeci, ihtiyaca uygun olmayan bilgilerden ve verilerden kullanılabilir bilgiler üretebilmelidir. İşletme faaliyetleri ile ilgili olarak karar almaya yardım edebilecek alternatif çözüm önerileri ortaya koyabilmelidir.

Meslek mensubu; karmaşık bir durumda azami dikkat gösterecek problemleri tanıma, belirleme ve onları önem sırasına göre sırlama yeteneğine sahip olmalıdır.⁶³

3.4.2 Mesleki Bilgi

Bir muhasebe meslek mensubunda olması gereken diğer önemli nitelik mesleki açıdan teknik bilgiye hâkim olmaktır. Bilgi ve fikir birikimi olarak ifade edilebilecek teknik yeterlilik de mesleki bilgi kapsamı içerisindedir. Bilginin zaman içerisinde sürekli olarak yenilenmesi, bilginin değerini artıran ve bilgiyi geçerli kılan çok önemli bir koşuldur.

Muhasebe meslek mensubunun muhasebe konularını ana konu olarak işleyen bir yüksek öğretim kurumundan mezun olması başlangıç için gereklidir. Mesleki düzey yükseldikçe bu eğitimin fakülte sonrası yüksek lisans programları ile geliştirilmesi ve deneyimle pekiştirilmesi, meslekte teknik olarak ilerleme için gerekli aşamalardır.

Buna göre muhasebe meslek mensuplarında olması gereken bilgi dört gruba ayrılır:⁶⁴

a. Muhasebe Bilgisi: Bir muhasebe meslek mensubu için başarılı olmanın zorunlu alt yapısıdır.

b. Genel Bilgi: Etkin olarak düşünen, kritik analizleri üstlenen ve iyi bir temel sahip olan muhasebeciler genel anlamda iyi bir eğitim temeline sahip olmalıdırlar.

⁶³ Beyhan MARŞAP; “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 37, Ocak 1996, s.122

⁶⁴ IFAC; a.g.t., ss.12-15

Bu temel, daha geniş sosyal çevrelerde karar almayı, doğru karar verme ve mesleki yeteneğe sahip olmayı, farklı insan gruplarını etkilemeyi ve profesyonel büyüme sürecine başlamayı mümkün kılar.

c. İşletme Bilgisi: Muhasebe meslek mensubunun içinde çalıştığı çevreyi kapsar. İşletmelerin nasıl kurulduğu, finanse edildiği ve içinde buldukları şartlar hakkında geniş bilgi, muhasebeci için gereklidir.

d. Bilgi Teknolojisi: Bilgi teknolojisi, muhasebe meslek mensubunun rolünü önemli ölçüde değiştirmiştir. Muhasebeci, bilgi sistemini kullanma ve geliştirmenin yanında bu sistemlerin kurulmasında ve yönetiminde önemli bir rol oynar.

3.4.3 Meslek Bilinci ve Profesyonel Değerler

Muhasebe meslek mensubunun taşıması gereken niteliklerden en önemlisi ahlaki standarda ve profesyonel değerlere verdiği önemdir. Nitekim muhasebeciler, kamu tarafından talep edilen bir hizmeti gereği gibi sundukları sürece, mesleklerinin ekonomideki varlıkları bir anlam taşır.

Bu bağlamda, profesyonel değerler, muhasebeciyi meslek mensubu olarak gözeten özellikleri içermektedir. Bu özellikler, mesleğin gelişmesine sürekli katkıda bulunmada ve öğrenmede daima gerekli olan unsurlardır. Buna göre profesyonel değerler şu şekilde sıralanabilir:

- İşi, mesleki standartlara göre bağımsız, dürüst ve tarafsızlıkla yapma
- Sosyal sorumluluklara karşı duyarlı olma ve kamu menfaatlerini gözetme
- Sürekli kendini yenileme

Bu noktada, muhasebe meslek mensuplarının ahlaki niteliği ve profesyonel değerlere verdiği önem mesleğin sosyal sorumluluğunu yerine getirmesi için ön koşuldur. Ahlaki değerleri iyi oluşmuş bir muhasebeci kendisine ve topluma karşı da sorumluluklarının bilincindedir.

3.5 GELİŞMİŞ ÜLKELERDE MUHASEBE MESLEĞİ VİZYON ÖRNEKLERİ

Gelişmiş ülkelerdeki profesyonel muhasebe örgütlerinin hemen hemen hepsinde birer vizyon ifadesi örneğine rastlamak mümkündür.

Amerika Profesyonel Muhasebe Mesleği (CPA) ve Meslek Örgütünün (AICPA) Vizyonu :

“Ruhsatlı kamu muhasebecileri, insanların, kurum ve kuruluşların geleceklere doğrultusunda şekil almalarında katkıda bulunan ve güvenilen profesyonel kişilerdir. Bunlar, dürüstlikle bütünleşip,

- Açıklık ve objektiflik kapsamında haberleşerek,
- Karmaşık verileri yararlı bilgi haline dönüştürerek,
- Fırsatları öngörerek ve yaratarak,
- Vizyonu realiteye dönüştürecek yollar tasarlayarak, değer yaratırlar.”

İngiltere ve Galler’deki Muhasebe Mesleği ve Meslek Örgütünün Vizyonu:

“Fermanlı Muhasebeciler, Profesyonel İşletmecilik Niteliklerine Sahip Dünyanın En Saygın Muhasebecileri Olarak Kabul Edilmek.”

Avustralya’da Muhasebe Mesleği ve Meslek Örgütünün Vizyonu:

“Müşteri Odaklı Bir Örgüt Olmak..” Avustralya Muhasebe Meslek Örgütünün Vizyonu iken Misyonu ise ; “Bilgi Yönetimi, İş ve Finans Dünyasında Önce Profesyoneller İçin Birinci Sırada Tercih Edilen Örgüt Olmak.”

Yeni Zelanda Profesyonel Muhasebe Mesleği ve Meslek Örgütünün Vizyonu:

“Dürüstlüğün ve Uzmanlığın Kalitesi.”⁶⁵

⁶⁵ Recep PEKDEMİR, “Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Mesleği ile İlgili Vizyon Çalışmaları”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları 172, İstanbul, 2001, s.26

3.6 MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN GENEL DEĞERLENDİRME

Serbest piyasa ekonomisinde çok önemli rolleri bulunan muhasebe meslek mensuplarının, bilgi birikimlerinden tam olarak yararlanabilmek için sorunlarına ve beklentilerine duyarlı olmak gerekmektedir. Gerek literatürden gerekse Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın yapmış olduğu ankete dayalı araştırmalardan konuyla ilgili öne çıkan sonuçlar şunlardır;

- Günümüz işletmelerinin ihtiyaç duyduğu; “yönetime araç olma”, “kamuyu aydınlatma”, “şeffaf, karşılaştırılabilir, açık ve doğru bilgi aktarımı” gibi fonksiyonlar da muhasebe meslek mensupları tarafından yerine getirilmelidir.
- Günümüzün profesyonel muhasebecilerinin, muhasebe bilgi ve becerilerinin yanında gerektiğinde girişimci, iş ortağı, finansal analist, iyi bir pazarlamacı, mükemmel iletişim kurabilen, yetenekli müzakereci, halkla ilişkiler sorumlusu ve birinci sınıf yönetici olabilme becerisine sahip olmaları gerekmektedir.⁶⁶
- İşletmelerin; planlama, kontrol, karar alma gibi temel fonksiyonlarını yerine getirmede; kendilerini sürekli yenileyen, bilgi donanımlı, yabancı dil bilen, uluslararası entegrasyonu sağlayan, teknolojik gelişmeleri izleyen meslek mensuplarına ihtiyaç duydukları ve bu ihtiyacın yakın gelecekte daha da artacağı bilinmelidir.⁶⁷
- Haksız rekabet, meslek mensuplarının karşılaştığı mesleki sorunların en önemlisidir. Meslektaşların birbirine karşı sorumluluğu, haksız rekabet yapmamaları gibi konular ilgili meslek hukukunda düzenlenmiştir. Ancak uygulamada bu düzenlemeleri dikkate almayanlar bulunmaktadır. Meslek mensupları arasında mesleğe karşı güven sarsıcı davranışlarda bulunanların mutlaka ayırt edilmesi gerekmektedir. Ayrıca haksız rekabeti önlemek için meslek ahlakına ilişkin düzenlemelerin uygulamaya geçirilmesi başlıca beklentiler arasındadır.

⁶⁶ Ahmet K. KÖSE, Fatih YILMAZ “Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), İSMMO Yayınları 49, İstanbul, 2004, s.50-51

⁶⁷ Hüseyin FIRAT, “Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – 21. Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), TÜRMÖB Yayınları 172, İstanbul, 2001, s.99

- Muhasebe uygulamalarının, beklenen kalitede oluşması için; öncelikle meslek mensuplarının mesleğe gereken önemi vermeleri, uygulamalarını etik kuralları ihlal etmeden gerçekleştirmeleri, muhasebe uygulamalarının küresel gelişmelere uyumlu olarak geliştirilmesi için meslek örgütlerinin, devletin, müşterilerin, akademik çevrelerin etkileşimine olanak sağlayacak platformların oluşturulması gerekmektedir.⁶⁸
- Ülkemizde muhasebenin vergi odaklı olmasından bütün kesimler rahatsızdır. Ayrıca farklı standartlara göre meslek mensuplarının finansal tablolar hazırlaması zaman ve kaynak israfına yol açmaktadır. Hem vergi odaklı muhasebeden kurtulmanın hem de standartlarda birlik sağlamanın yolu Türkiye Muhasebe Standartlarından geçmektedir.
- Muhasebe mesleğinin güçlü bir geleceğinin olabilmesi için; başta bilgi teknolojilerini çok iyi bilen ve öğrenmeyi sürekli hale getirebilen muhasebe mensuplarına ihtiyaç vardır.⁶⁹
- Küreselleşme süreci ile başlayan her alandaki hızlı değişime uyumu ve mesleğin uluslararası standartlarda icrasını sağlamak için devlet ile mükellef arasında köprü vazifesi gören muhasebe mesleği mensupları için mesleki ve kişisel gelişim alanlarında sürekli eğitim büyük önem arz etmektedir.
- Tek bir ekonomik aile gibi büyüyen Dünya’da, muhasebe biliminin ve uygulamalarının çok önemli bir göstergesi olan kaliteli muhasebe standartları, mesleğin dünyaya açılmasında ve meslek uygulamalarının uluslararası kabulü için ülkemizde anahtar görevi görecektir. Bu noktada, muhasebe standartlarına yönelik eğitimler sürekli olarak gerçekleştirilmelidir.
- Ekonominin kayıt altına alınmasını sağlayan ve ekonomik işlemleri, hukuki sonuç doğuracak şekilde getiren muhasebe organizasyonuna itibar edilmeli ve gereken önem verilmelidir.⁷⁰

⁶⁸ Rıfat NALBANTOĞLU, “Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), İSMMMO Yayınları:49, İstanbul, 2004, s.295

⁶⁹Süleyman UYAR; “Muhasebeciler ve Bilgi Teknolojileri”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/012/>, (03.03.2008)

⁷⁰ Necdet YILMAZ; Kayıtdışı Ekonomi ve Etkin Vergi Denetimi, Denizli SMMM Odası Yayın No: 6, Denizli, 2006, s.30

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

21. YÜZYILDA MUHASEBE MESLEĞİ'NİN VİZYONU KONUSUNDA MESLEK MENSUPLARI'NIN DUYARLILIK DÜZEYİNİN ARAŞTIRILMASI

Muhasebe meslek mensuplarının, 21. Yüzyıl'da Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu hususunda duyarlılık düzeylerinin araştırılması amaçlanan bu çalışmanın uygulama kısmında, araştırmanın amacı ve yöntemine ilişkin bilgiler verildikten sonra, kavramsal çerçeveden hareketle oluşturulan değişkenler, yapılan anket çalışmasından elde edilen cevaplar ışığında istatistiksel açıdan test edilerek değerlendirilmiştir.

4.1 ARAŞTIRMA'NIN KAPSAMI

Çalışmanın ana kütesini, Denizli'de aktif faaliyette bulunan; Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 920 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Araştırma örneklemini tesadüfen seçilmiş 107 Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren meslek mensubundan oluşmaktadır. Anketlerden 7 adedi oluşturulan anket formuna uymadığından, (eksik bilgi nedeniyle) değerlendirme dışı tutulmuştur. Anket yapılan muhasebe meslek mensubu oranı % 11,6 olup değerlendirilen anket oranı % 10,8'dir.

4.2 ARAŞTIRMA'NIN YÖNTEMİ

Araştırmanın veri tabanının oluşturulmasında, belirlenen değişkenler doğrultusunda hazırlanan bir anket formu kullanılmıştır. Formun oluşturulması öncesinde muhasebe mesleğinin geleceğine yön veren konular değerlendirilmiş, elde edilen izlenim ve veriler, formun son şeklini almasında kullanılmıştır. Kullanılan anket, belirlenen önermelerden oluşan 5'li Likert Ölçeği formundadır.

Hazırlanan anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ankete katılan meslek mensuplarının unvanı, çalışma durumu, mezuniyet durumu, cinsiyeti, mesleki deneyimi gibi demografik özelliklerinden oluşmaktadır. Anketin ikinci bölümü ise, mesleğin vizyon ve misyonuna ilişkin değişkenleri ifade eden 13 adet önerme cümlesinden oluşmaktadır.

4.3 ARAŞTIRMA’NIN ANALİZ YÖNTEMİ

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde, SPSS for Windows 16.0 paket programı kullanılmıştır. Yapılan bütün analizlerde aksi belirtilmedikçe güven düzeyi %95 kabul edilmiştir.

Araştırmanın hipotezleri test edilirken, bağımsız örneklem için “t testi” (Independent-samples t test) ve “tek faktörlü varyans analizi (One Way ANOVA)” uygulanmıştır.

Araştırmada oluşturulan önermelerin güvenilirliklerini test için Alfa katsayısı (coefficient alpha) hesaplanmış; test sonucunda $\alpha=0,776$ değerine ulaşılmıştır.

4.4 ARAŞTIRMA’NIN HİPOTEZLERİ VE YAPILAN ANALİZLER

Çalışmada, öncelikle 5 ana hipotez ele alınmakta ve test edilmemektedir. Araştırmanın temel hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H_I: Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır.

H_{II}: Muhasebe meslek mensuplarının bağımlı – bağımsız çalışma durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır.

H_{III}: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetine göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır.

H_{IV}: Muhasebe meslek mensuplarının mezuniyet durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır.

H_V: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır.

4.5 ANKETE KATILANLARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ

Ankete katılan kişilerin demografik özellikleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 4.1. Demografik Özellikler

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER	FREKANS	ORAN
1. MESLEKİ UNVAN		
SM	44	44
SMMM	56	56
2. ÇALIŞMA DURUMU		
Bağımlı	19	19
Bağımsız	81	81
3. MEZUNİYET		
Ticaret Lisesi	31	31
Meslek Yüksek Okulu	4	4
Üniversite	65	65
4. CİNSİYET		
Bay	78	78
Bayan	22	22
5. MESLEKİ DENEYİM		
0 - 5 yıl	25	25
6 - 10 yıl	22	22
11 - 15 yıl	15	15
16 - 20 yıl	20	20
21 - 25 yıl	7	7
26 - 30 yıl	7	7
31 - 35 yıl	3	3
35 - 40 yıl	1	1

Anket kapsamındaki meslek mensuplarının cinsiyet dağılımı %22 Bayan (22 kişi) ve %78 Bay (78 kişi) şeklinde gerçekleşmiştir.

Anket kapsamındaki meslek mensuplarının %25'inin 0 - 5 yıl aralığında deneyime sahip olduğu görülmektedir. Deneyimleri 6 - 10 yıl arasında olan meslek mensuplarının oranı %22, 11 - 15 yıl arasında deneyime sahip olan meslek mensuplarının oranı %15 ve 16 - 20 yıl arasında deneyime sahip olan meslek mensuplarının oranı %20 düzeyindedir. 21 Yıl ve üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının oranı ise %18'dir.

Meslek mensuplarının meslek unvanı ayrımında, Serbest Muhasebecilik unvanı taşıyan meslek mensubu oranı %44, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının oranı ise %56'dır.

4.6 MUHASEBE MESLEĞİ'NİN VİZYONUNA YÖNELİK ÖNERMELERİN ORTALAMA VE STANDART SAPMALARININ İNCELENMESİ

Tablo 4.2. 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Yönelik Önermeler

21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonuna Yönelik Önermeler	Önermelerin Toplamı	Önermelerin Ortalaması	Standart Sapma
Yaşadığımız 21. yüzyılda mesleki misyon ve vizyon oluşturma bir gerekliliktir.	467,00	4,6700	,65219
Küresel dünya düzeninde, ülkemizde muhasebe mesleğine gereken önem verilmemektedir	424,00	4,2400	,96525
Ülkemizde klasik muhasebe anlayışından modern muhasebe anlayışına geçiş ve muhasebe organizasyonlarının yeniden yapılandırılması kaçınılmaz bir durumdur.	448,00	4,4800	,71746
Dünya'da yaşanan hızlı değişim ve gelişim sürecinin içinde yer alabilmek için; devlete, TÜRMÖB'a ve meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir.	461,00	4,6100	,61783
Ülkemizde, muhasebe mesleği, yüksek mesleki standartlarla ve eğitimi, dinamik ve nitelikli meslek mensubu profili ile icra edilmelidir.	454,00	4,5400	,77094
Mesleki gelişimin en önemli ayağı sürekli eğitimidir. Bu noktada üniversitelerle ve akademisyenlerle işbirliği içerisinde olunmalıdır.	458,00	4,5800	,60603
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS, BASEL II Uzlaşısı ve Yeni Türk Ticaret Kanunu, mesleğimizde önemli gelişmelere neden olacaktır.	415,00	4,1500	,83333
BASEL II ile birlikte işletmelere getirecek olan kredi derecelendirme notu, finansal tabloların dolayısıyla muhasebe sisteminin önemi ortaya çıkacaktır.	432,00	4,3200	,78983
Dünya genelinde muhasebe uygulamalarında ortak dili oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na ülkemizin de bir an önce uyum sağlaması gereklidir.	433,00	4,3300	,77921
Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe mesleğinin denetim yönünü ön plana çıkaracak ve meslek alanının genişlemesine neden olacaktır.	427,00	4,2700	,86287
3568 Sayılı Meslek Yasası'nda yapılan değişiklikler ve düzenlemeler, mesleğin gelişimine katkı sunacak ve meslek mensuplarının sorunlarına çözüm oluşturacaktır.	371,00	3,7100	1,23333
Meslek Yasasında gerçekleştirilecek değişiklikler için TÜRMÖB'la, Odalarla, Meslek Mensuplarıyla ve akademik çevrelerle uzlaşma sağlanmalıdır.	465,00	4,6500	,53889
Ülkemizde muhasebe mesleği, geleceğin en önemli mesleklerinden birisi durumundadır ve meslek mensuplarının toplumdaki statüsü önümüzdeki süreçte daha da yükselecektir.	420,00	4,2000	,91010

Öncelikle bütün önermeler değerlendirildiğinde, ortalamalar açısından 4.37 ile “iyi derecede” duyarlılık düzeylerini işaret ettiği gözlenmektedir.

21. Yüzyılda muhasebe mesleğinin vizyonuna yönelik önermelerden; 4.67 ile “Yaşadığımız 21. yüzyılda mesleki misyon ve vizyon oluşturma bir gerekliliktir” önermesi ve 4.65 ile “Meslek yasasında gerçekleştirilecek değişiklikler için TÜRMÖB’la, Odalarla, Meslek Mensuplarıyla ve akademik çevrelerle uzlaşma sağlanmalıdır” önermesine verilen cevapların ortalamaları en yüksek seviyededir. Buradan hareketle anket kapsamındaki meslek mensuplarının söz konusu mesleki misyon ve misyon oluşturma gerekliliğine ve meslek yasasındaki değişiklikler için ilgili tüm kesimlerin uzlaşmasının sağlanması gerekliliğine duyarlılık düzeylerinin “çok iyi” seviyede yoğunlaştığını gözlemek mümkündür.

Ortalamalar açısından en düşük ortalama değer, 3.71 ile “3568 Sayılı Meslek Yasası’nda yapılan değişiklikler ve düzenlemeler, mesleğin gelişimine katkı sunacak ve meslek mensuplarının sorunlarına çözüm oluşturacaktır” önermesine aittir. Bu durum; meslek mensuplarının, meslek yasasındaki düzenlemelerin mesleğin gelişimine katkı sunacağına ve sorunlara çözüm oluşturacağına çok fazla inanmadıklarını göstermektedir. Yine “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS, BASEL II Uzlaşısı ve Yeni Türk Ticaret Kanunu, mesleğimizde önemli gelişmelere neden olacaktır” önermesi de 4.15 ile “iyi derece” ölçüyü ifade etmesine rağmen önermeler arasında en az kabul edilen diğer önermedir.

Standart sapmalar çerçevesinde bir değerlendirme yapıldığında, mesleki misyon ve vizyon oluşturma ve meslek yasasındaki değişiklikler için ilgili tüm kesimlerin uzlaşmasının sağlanması konularında sağlanan düşük standart sapma değerlerinin, bu önermelere ilişkin yapılan yorumları güçlendirdiği görülmektedir.

3568 Sayılı Meslek Yasası’nda yapılan değişiklikler ve düzenlemelerin, mesleğin gelişimine katkı sunacağı ve meslek mensuplarının sorunlarına çözüm oluşturacağı önermesinin standart sapmasının aldığı değerle (1.23333) görece en yüksek sapmalı boyut olarak tespit edilmiştir. En az sapmalı önerme ise, ortalama değeri itibarıyla de yüksek puanlı olan “Meslek Yasasında gerçekleştirilecek değişiklikler için TÜRMÖB’la, Odalarla, Meslek Mensuplarıyla ve akademik çevrelerle uzlaşma sağlanmalıdır” önermesidir (0.53889).

4.7 HİPOTEZLERİN TEST EDİLMESİ

Bu genel bilgilerden sonra, çalışmanın ana amacını oluşturan hipotezler, $\alpha=0,05$ önem düzeyinde aşağıda analiz edilmektedir. Mesleki unvan, çalışma durumu ve cinsiyetten oluşan demografik özelliklere göre, anlamlı bir fark olup olmadığı test edilirken, “bağımsız örneklem için t-testi” (Independent-Samples T test) kullanılmıştır. Mezuniyet ve mesleki deneyimden oluşan demografik özelliklere göre, anlamlı bir fark olup olmadığı test edilirken, “bağımsız örneklem için t-testi” (One Way Anova) kullanılmıştır.

Araştırmanın test için oluşturulan, H_1 : “Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” ilk hipotezine ilişkin veriler Tablo 4.3’de gösterilmektedir.

Tablo 4.3. Mesleki Unvan – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi

Grup İstatistikleri

	Unvan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Mesleki Misyona ve Vizyon oluşturmanın gerekliliği	SM	44	4,4545	,79107	,11926
	SMMM	56	4,8393	,45833	,06125
Mesleğin, yüksek mesleki standartlarla ve eğitilmiş, dinamik ve nitelikli meslek mensubu profili ile icra edilmesi gerekliliği	SM	44	4,3636	,78031	,11764
	SMMM	56	4,6786	,74118	,09904
Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na ülkemizin de uyum sağlaması gerekliliği	SM	44	4,1364	,85156	,12838
	SMMM	56	4,4821	,68732	,09185

Bağımsız Örneklem Testi

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)			Lower	Upper
Misyona ve Vizyon	Varyanslar eşit	16,162	,000	-3,048	98	,003	-,3847	,12621	-,63520	-,13428
	Varyanslar eşit değil			-2,870	65,131	,006	-,3847	,13407	-,65248	-,11700
Eğitilmiş Dinamik Nitelikli Mensup	Varyanslar eşit	,977	,325	-2,061	98	,042	-,3149	,15282	-,61821	-,01166
	Varyanslar eşit değil			-2,048	90,154	,043	-,3149	,15378	-,62044	-,00943
UMS ve UFRS’ye Uyum	Varyanslar eşit	,001	,975	-2,247	98	,027	-,3458	,15386	-,65111	-,04045
	Varyanslar eşit değil			-2,191	81,576	,031	-,3458	,15785	-,65982	-,03174

Tablo 4.3’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında; yaşadığımız 21. yüzyılda muhasebe mesleği için misyon ve vizyon oluşturmanın gerekliliğine, Serbest Muhasebecilere göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin daha fazla inanmakta olduğu 4,8393 ortalamadan anlaşılmaktadır.

Tablo 4.3’deki bilgilere göre; Ülkemizde, muhasebe mesleğinin, yüksek mesleki standartlarla ve eğitilmiş, dinamik, nitelikli meslek mensubu profili ile icra edilmesi gerekliliğine, SM’lere göre SMMM’lerin daha fazla inanmakta olduğu 4,6786 ortalamadan anlaşılmaktadır.

Yine Tablo 4.3’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında; Dünya genelinde muhasebe uygulamalarında ortak dili oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na ülkemizin de bir an önce uyum sağlaması gerekliliğine, SM’lere göre SMMM’lerin daha fazla inanmakta olduğu 4,4821 ortalamadan anlaşılmaktadır.

Ayrıca söz konusu önermeler ile ilgili ortaya çıkan standart sapmalar arasındaki farklar da bu durumları desteklemektedir.

Tablo 4.3’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında, p değerlerinden 3 önermenin %5’den küçük bir değeri gösterdiği görülmektedir. Başka bir deyişle, unvan değişkeni açısından, meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin misyonuna ilişkin oluşturulan ve sorulan önermelere duyarlılık düzeylerini belirleyen üç boyutta % 5 düzeyinde anlamlı bir fark gözlenmektedir. Bu durumda, “Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” H₀ hipotezi tabloda yer alan 3 önermede kabul edilmektedir.

Tablo 4.3’de; unvan değişkeni açısından, meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin misyonuna ilişkin oluşturulan 13 önermeden 10’u % 5’den küçük bir değeri göstermediğinden 10 adet önermeye yer verilmemiştir. Başka bir deyişle, “Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” H₀ hipotezi tabloda yer almayan 10 önermede kabul edilmemektedir.

Araştırmanın test için oluşturulan, H_{11} : “Muhasebe meslek mensuplarının bağımlı – bağımsız çalışma durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” hipotezine ilişkin veriler Tablo 4.4’de gösterilmektedir.

Tablo 4.4. Çalışma Durumu – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi

Grup İstatistikleri

	Bağımlı Bağımsız Çalışma	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
İşbirliği	Bağımlı	19	4,7895	,41885	,09609
	Bağımsız	81	4,5309	,63416	,07046
Uyum	Bağımlı	19	4,6316	,68399	,15692
	Bağımsız	81	4,2593	,78705	,08745

Bağımsız Örneklem Testi

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)			Lower	Upper
İşbirliği	Varyanslar eşit	9,207	,003	1,690	98	,094	,2586	,15305	-,04512	,56234
	Varyanslar eşit değil			2,170	39,962	,036	,2586	,11916	,01778	,49944
Uyum	Varyanslar eşit	,242	,624	1,899	98	,061	,3723	,19606	-,01676	,76140
	Varyanslar eşit değil			2,073	30,261	,047	,3723	,17964	,00558	,73906

Tablo 4.4’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında; Mesleki gelişimin en önemli ayağının sürekli eğitim olduğuna ve bu noktada üniversitelerle ve akademisyenlerle işbirliği içerisinde olunması gerektiğine, Bağımsız büro faaliyeti gösteren meslek mensuplarına göre bir firmada bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının daha fazla inanmakta olduğu 4,7895 ortalamadan anlaşılmaktadır.

Yine, Tablo 4.4’de gösterilen bilgilere göre; Dünya genelinde muhasebe uygulamalarında ortak dili oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na ülkemizin de bir an önce uyum sağlaması gerekliliğine, Bağımsız büro faaliyeti gösteren meslek mensuplarına göre bir firmada bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının daha fazla inanmakta olduğu 4,6316 ortalamadan anlaşılmaktadır. Ayrıca söz konusu önermeler ile ilgili ortaya çıkan standart sapmalar arasındaki farklar da bu durumları desteklemektedir.

Tablo 4.4’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında, p değerlerinden iki önermenin %5’den küçük bir değeri gösterdiği görülmektedir. Başka bir deyişle, bağımlı – bağımsız çalışma durumu değişkeni açısından, meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin misyonuna ilişkin oluşturulan ve sorulan önermelere duyarlılık düzeylerini belirleyen iki boyutta % 5 düzeyinde anlamlı bir fark gözlenmektedir. Bu durumda, “Muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” H₁₁ hipotezi tabloda yer alan 2 önermede kabul edilmektedir.

Tablo 4.4’de; çalışma durumu değişkeni açısından, meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin misyonuna ilişkin oluşturulan 13 önermeden 11’i %5’den küçük bir değeri göstermediğinden 11 adet önermeye yer verilmemiştir. Başka bir deyişle, “Muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” H₁₁ hipotezi tabloda yer almayan 11 önermede kabul edilmemektedir.

Araştırmanın test için oluşturulan, H_{III}: “Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” hipotezine ilişkin veriler Tablo 4.5’de gösterilmektedir.

Tablo 4.5. Cinsiyet Durumu – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi

Grup İstatistikleri

	Cinsiyet	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Meslek Yasası	Bay	78	3,5641	1,30523	,14779
	Bayan	22	4,2273	,75162	,16025

Bağımsız Örneklem Testi

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)			Lower	Upper
Meslek Yasası	Varyanslar eşit	13,111	,000	-2,274	98	,025	-,6632	,29165	-1,24194	-,08440
	Varyanslar eşit değil			-3,042	60,065	,003	-,6632	,21799	-1,09921	-,22713

Tablo 4.5’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında; 3568 Sayılı Meslek Yasası’nda yapılan değişiklikler ve düzenlemelerin, mesleğin gelişimine katkı sunacağı ve meslek mensuplarının sorunlarına çözüm oluşturacağı görüşünü, Bay meslek mensuplarına göre, bayan meslek mensuplarının daha fazla inanmakta olduğu 4,2273 ortalamadan anlaşılmaktadır.

Ayrıca söz konusu önerme ile ilgili ortaya çıkan standart sapmalar arasındaki fark da bu durumu desteklemektedir.

Tablo 4.5’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında, p değerlerinden bir önermenin %5’den küçük bir değeri gösterdiği görülmektedir. Başka bir deyişle, cinsiyet değişkeni açısından, meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin misyonuna ilişkin oluşturulan ve sorulan önermelere duyarlılık düzeylerini belirleyen bir boyutta % 5 düzeyinde anlamlı bir fark gözlenmektedir. Bu durumda, “Muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” H_{III} hipotezi tabloda yer alan 1 önermede kabul edilmektedir.

Tablo 4.5’de; çalışma durumu değişkeni açısından, meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin misyonuna ilişkin oluşturulan 13 önermeden 12’si %5’den küçük bir değeri göstermediğinden 12 adet önermeye yer verilmemiştir. Başka bir deyişle, “Muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” H_{III} hipotezi tabloda yer almayan 12 önermede kabul edilmemektedir.

Araştırmanın test için oluşturulan, H_{IV} : “Muhasebe meslek mensuplarının mezuniyet durumlarına göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” hipotezine ilişkin veriler Tablo 4.6’da gösterilmektedir.

Tablo 4.6’da gösterilen bilgiler dikkate alındığında, p değerlerinden hiçbirinin %5’den küçük bir değeri göstermediği görülmektedir. Başka bir deyişle, mezuniyet durumu değişkeni açısından, meslek mensuplarının oluşturulan önermelere duyarlılık düzeylerini belirleyen hiçbir boyutta % 5 düzeyinde anlamlı bir fark gözlenmemektedir. Bu durumda, “meslek mensuplarının mezuniyet durumlarına göre oluşturulan önermelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” şeklindeki H_{IV} hipotezi reddedilmektedir.

Tablo 4.6. Mezuniyet Durumu – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Miyon ve Vizyon	Grup içi	,879	2	,439	1,034	,360
	Grup dışı	41,231	97	,425		
	Toplam	42,110	99			
Mesleğe verilen Önem	Grup içi	4,757	2	2,379	2,638	,077
	Grup dışı	87,483	97	,902		
	Toplam	92,240	99			
Modern Muhasebe	Grup içi	2,941	2	1,470	2,970	,056
	Grup dışı	48,019	97	,495		
	Toplam	50,960	99			
Değişim ve Gelişim için Görevler	Grup içi	1,452	2	,726	1,938	,150
	Grup dışı	36,338	97	,375		
	Toplam	37,790	99			
Eğitilmiş, Dinamik, Nitelikli Mensup	Grup içi	1,597	2	,798	1,353	,263
	Grup dışı	57,243	97	,590		
	Toplam	58,840	99			
İşbirliği	Grup içi	,027	2	,013	,036	,965
	Grup dışı	36,333	97	,375		
	Toplam	36,360	99			
UFRS – UMS, BASEL – TTK Gelişmeleri	Grup içi	3,501	2	1,750	2,602	,079
	Grup dışı	65,249	97	,673		
	Toplam	68,750	99			
BASEL Uzlaşıları	Grup içi	1,782	2	,891	1,441	,242
	Grup dışı	59,978	97	,618		
	Toplam	61,760	99			
UMS ve UFRS'ye Uyum	Grup içi	3,335	2	1,668	2,849	,063
	Grup dışı	56,775	97	,585		
	Toplam	60,110	99			
Yeni TTK	Grup içi	,551	2	,276	,365	,695
	Grup dışı	73,159	97	,754		
	Toplam	73,710	99			
Meslek Yasası Düzenlemeleri	Grup içi	,890	2	,445	,288	,750
	Grup dışı	149,700	97	1,543		
	Toplam	150,590	99			
Uzlaşma	Grup içi	,091	2	,046	,155	,857
	Grup dışı	28,659	97	,295		
	Toplam	28,750	99			
Mesleğin Statüsünde Yükselme	Grup içi	1,561	2	,780	,941	,394
	Grup dışı	80,439	97	,829		
	Toplam	82,000	99			

Araştırmanın test için oluşturulan, H_0 : “Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre; oluşturulan önermelere gösterdikleri duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” hipotezine ilişkin veriler Tablo 4.7’de gösterilmektedir.

Tablo 4.7’de gösterilen bilgiler dikkate alındığında, p değerlerinden hiçbirinin %5’den küçük bir değeri göstermediği görülmektedir. Başka bir deyişle, mesleki deneyim değişkeni açısından, meslek mensuplarının oluşturulan önermelere duyarlılık düzeylerini belirleyen hiçbir boyutta % 5 düzeyinde anlamlı bir fark gözlenmemektedir.

Tablo 4.7. Mesleki Deneyim – Muhasebe Mesleğinin Misyonu İlişkisi

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Misyona ve Vizyon	Grup içi	1,449	7	,207	,469	,855
	Grup dışı	40,661	92	,442		
	Toplam	42,110	99			
Mesleğe verilen önem	Grup içi	9,091	7	1,299	1,437	,200
	Grup dışı	83,149	92	,904		
	Toplam	92,240	99			
Modern Muhasebe	Grup içi	6,538	7	,934	1,934	,073
	Grup dışı	44,422	92	,483		
	Toplam	50,960	99			
Değişim ve Gelişim için Görevler	Grup içi	1,702	7	,243	,620	,738
	Grup dışı	36,088	92	,392		
	Toplam	37,790	99			
EĞitimli, Dinamik, Nitelikli Mensup	Grup içi	2,370	7	,339	,552	,793
	Grup dışı	56,470	92	,614		
	Toplam	58,840	99			
İŞbirliği	Grup içi	3,075	7	,439	1,214	,303
	Grup dışı	33,285	92	,362		
	Toplam	36,360	99			
UFRS – UMS, BASEL – TTK Gelişmeleri	Grup içi	3,527	7	,504	,711	,663
	Grup dışı	65,223	92	,709		
	Toplam	68,750	99			
BASEL Uzlaşıları	Grup içi	1,521	7	,217	,332	,938
	Grup dışı	60,239	92	,655		
	Toplam	61,760	99			
UMS ve UFRS'ye Uyum	Grup içi	1,966	7	,281	,444	,872
	Grup dışı	58,144	92	,632		
	Toplam	60,110	99			
Yeni TTK	Grup içi	1,697	7	,242	,310	,948
	Grup dışı	72,013	92	,783		
	Toplam	73,710	99			
Meslek Yasası Düzenlemeleri	Grup içi	19,084	7	2,726	1,907	,077
	Grup dışı	131,506	92	1,429		
	Toplam	150,590	99			
Uzlaşma	Grup içi	3,319	7	,474	1,715	,115
	Grup dışı	25,431	92	,276		
	Toplam	28,750	99			
Mesleğin Statüsünde Yükselme	Grup içi	3,444	7	,492	,576	,774
	Grup dışı	78,556	92	,854		
	Toplam	82,000	99			

Mesleki Deneyim ile Muhasebe Mesleğinin Misyonu arasındaki ilişkiyi gösteren yukarıdaki tablo verilerinden elde edilen sonuca göre, “meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre oluşturulan önermelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” Şeklindeki H_v hipotezi reddedilmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Muhasebe, bir işletme lisanıdır ve bu lisan işletmenin ussal yönünü ifade etmektedir. Bu açıdan, modern işletme yönetimi anlayışında, muhasebenin önemi oldukça belirgin hale gelmiştir.

İçinde bulunduğumuz 21. yüzyılda çok çeşitli gelişmeler ve bu gelişmelere bağlı büyük değişimler yaşanmaktadır. Her şeyin değişmekte olduğu gerçekliği altında, değişmeyen tek şeyin değişimin kendisi olduğu yatmaktadır. Dolayısıyla değişime uyum sağlanması ve değişimin yönetilmesi ön plana çıkmaktadır. Bu noktada, yeni bakış açıları getirecek ve açılım yaratacak sürekli “değişim” ve “gelişim”in ilke edinilmesi büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe, ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak önemli ölçüde değişikliğe uğramıştır. Ekonomik gelişme sürecinin başlangıcında yalnızca basit bir kayıt sistemi olarak düşünülen ve statik bir anlayış içerisinde ele alınan muhasebe, giderek işletme dengesinin belirlenmesi ve bu dengenin sağlanabilmesinde kullanılan verilerin üretilip değerlendirildiği bir bilgi işleme ve raporlama sistemi biçimine dönüşmüştür.

Muhasebenin işlevlerinde görülen bu değişimin ve gelişmenin en belirgin nedeni; muhasebenin toplumda hizmet verdiği kesimlerin ve modern işletmecilik yönetimine sağlayacağı verilerle çözümlenecek olan sorunların giderek artma eğilimi göstermesidir.

Muhasebenin hizmet verdiği kesimlerin farklı beklentileri ve muhasebe bilgilerinin farklı karar süreçlerinde kullanılmaya başlanması da muhasebenin işlevlerine analitik ve sosyal boyutlar kazandırmıştır.

Özellikle sosyal sorumluluk anlayışının muhasebeye egemen olmasıyla birlikte toplumun çeşitli kesimlerine ve bireylerine açık, kolay, anlaşılır, zamanlı ve güvenilir veri ve bilgilerin sunulması bir zorunluluk haline gelmiştir. Böylece muhasebe, makro ve mikro düzeydeki ekonomik, analitik ve sosyal işlevleri yanında, sosyal sorumluluk bilinci içinde sunduğu hizmetleriyle de etkin bir bilgi raporlama sistemi olarak benimsenmiş bulunmaktadır.

Muhasebe ve muhasebeciye niteliksel ve niceliksel boyutları ile gereksinim, ekonomik kalkınma düzeyindeki artışla doğru orantılıdır. Ekonominin kayıt altına alınmasında, ekonomik düzenin denetiminin ve gelişiminin sağlıklı bir şekilde sağlanmasında; muhasebe meslek mensubu önemli görevler üstlenmektedir.

Günümüz dünyasında yaşanan gelişmeler ve bunların iş dünyası üzerindeki etkileri, muhasebe mesleğinin önemini giderek artırmaktadır. Özellikle globalleşme, pazar ekonomisi, artan rekabet koşulları, uzmanlaşma, bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ve hızla değişen koşullar nedeniyle karar alma süreçlerinde doğru bilgiye hızlı bir şekilde ulaşma ihtiyacı giderek artmaktadır. Bu ihtiyaç muhasebe mesleğinin önemini artırmakta ve kamu yararına, yüksek kalitede hizmetler vermesini sağlamak için mesleğin sürekli olarak geliştirilmesini ve yaygınlaştırılmasını gerektirmektedir.

Muhasebe uygulamaları, muhasebe kuramı başta olmak üzere; uluslararası standartlardan, ekonomik ve sosyal ortamdan, mesleki eğitimden, teknolojideki değişimlerden, ticari yaşamdan, devletin örgütlenme anlayışından etkilenmektedir. Muhasebe uygulamaları, “uygulamacı” niteliğindeki meslek mensupları tarafından uygulanırken; devamlı bir değişim süreci de yaşamaktadır. Değişimin doğurduğu yenilikler, devamlı yeni bilgiler edinmeyi gerektirmektedir. Devamlı bilgi edinme gereksinimi, sürekli bir eğitim anlayışının uygulanması gereksinimini de doğurmaktadır. Sürekli eğitim, meslek mensuplarının, beklentileri karşılayacak yeterli donanımına sahip olması bakımından merkezi bir öneme sahiptir.

Finansal durumun analizi, oluşturulan mali tabloların ve temel rasyoların incelenerek yorumlanması ve gerekli görülmesi durumunda değişik finansal yapılanma alternatiflerinin değerlendirilmesi söz konusudur. Şirketin mali tablolarına etki eden riskler tespit edilmeli ve bu risklerin minimize edilebilmesi için öneriler sunulmalıdır.

Bir işletme lisansı olan muhasebe, ülkemizde öncelikle tekdüzen muhasebe sistemi uygulamasıyla yerel anlamda dil birliği sağlarken; arkasından uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ulusal muhasebe standartlarının yayımlanmasıyla, uluslararası anlamda da bir dil birliğinin sağlanması yönünde gelişim göstermektedir.

Mali tablolar ve muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanması için her ülkede ulusal muhasebe uygulama standartlarının oluşması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Son yıllarda globalleşme eğilimleri doğrultusunda, uluslararası ticarete engellerin ortadan kalkmaya başlaması, uluslararası düzeydeki işletmelerin sayılarının artması, uluslararası finansal piyasalardaki gelişmeler, serbest piyasa ekonomisine geçilmesi ve ortaya çıkan "Yeni Ekonomi" olgusu, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir nitelikte olmasını gerekli kılmıştır. Bu bağlamda uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları, muhasebe uygulamalarında büyük önem kazanmıştır.

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de profesyonel Türk Muhasebe Mesleğinin üzerinde tartışılmış ve ilgili tüm kesimlerce kabul edilmiş bir düşünce birliğinin olması, diğer bir ifadeyle bu mesleğin vizyonunun ortaya konulması gereklidir.

21. Yüzyılda Türk muhasebe mesleğinin misyonun ve vizyonunun araştırıldığı ve tezin dördüncü bölümüne yer alan anket çalışmasına ilişkin veriler değerlendirildiğinde de; meslek mensuplarının, mesleki vizyonunun oluşturulması ve mesleğin küresel gelişmelere paralel olarak gelişebilmesi için muhasebe mesleğine gereken önemin verilmesi, ilgili tüm tarafların işbirliğinin sağlanması ortak görüşü ortaya çıkmaktadır. Ayrıca söz konusu değişimin ve gelişimin içinde yer alabilmek için de sürekli eğitimin şart olduğu da vurgulanmaktadır.

21. Yüzyılın şekillendirilmesinde muhasebe meslek mensubu, mesleğini icra ederken, kendini sadece ekonomik yönlü gelişmelere bağlı olarak değil, toplum bilimindeki toplumsal ve siyasal gelişmelere bağlı olarak geliştirmelidir.

21. Yüzyılda ülkemizde, muhasebe mesleğini icra edenler, Vergi Usul ve Türk Ticaret Kanununa göre kayıt tutmak ve mali tablo hazırlamaktan ziyade, kurum içerisinde oluşan bilginin yönetilmesi ve müşterilere değer yaratan konuları belirleme vizyonuna sahip olmalı ve değer bazlı yönetim prensiplerini benimsemelidir.

Meslek mensupları, işlemleri kaydeden bir statüden onları finansal açıdan kontrol eden ve yorumlayan bir role geçmeli, finansal ve operasyonel verilerin elde edileceği sistemlerin tasarımında etkin rol almalıdır.

Global dünya ekonomik düzeninde uluslararası ticaretin sürekli gelişmesiyle, ülkemizdeki meslek mensupları da farklı ihtisas alanlarında uzmanlaşmalı ve güçlerini birleştirerek kurumsal bir oluşum için şirketleşmelidir.

Bir diğer önemli konu olarak karşımıza finansal, yönetsel ve vergisel açılardan danışmanlık hizmetleri çıkmaktadır. Doğru ve zamanında işletme sonuçları elde edilmesi kadar bu sonuçların yorumlanması ve karar verme sürecinde etkin bir şekilde kullanılması oldukça önem arz etmektedir.

Muhasebe mesleği, zamanında ve kaliteli bilgi üretmenin yanı sıra bu bilginin yorumlanması neticesinde müşteriye değer yaratacak ve hızlı karar alma sürecine destek olacak mali ve yönetsel danışmanlık hizmetleri çerçevesinde gelişmektedir. Meslek mensupları da bu uygulamaları gerçekleştirecek şekilde yapılmalı, sürekli olarak kendilerini geliştirmeli ve daha fazla yorum, analiz ve işletmeye değer katacak müşavirlik alanlarına yönelmelidirler.

Muhasebe meslek mensubu, bir toplumun ekonomik kalkınmasına, girişimcinin yanında yer alarak, onun vereceği kararlar için aydınlatıcı, analitik veriler sağlayarak ve ilgililere doğru, güvenilir, tarafsız, dürüst, tutarlı, hızlı ve yasal normlara uygun mesajlar hazırlayarak önemli katkılarda bulunmalıdır. Muhasebe yöneticinin karar almasında yardımcı en önemli teknik ancak her türlü bilgiyi sağlayacak sihirli bir değnek de değildir. İnsan faktörü ve yönetim anlayışı bunları şekillendirecektir.

Ekonomik düzenin denetiminin ve gelişiminin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesinde, meslek mensubunun önemli görevler üstleneceği ve bu görevlerde başarı koşulunun da muhasebe mesleğinde eğitim, teknolojiye uyum ve meslekte kalite ile sağlanacak olması unutulmaması gereken bir gerçektir.

Sonuç olarak; Türk muhasebe mesleğinin yakın gelecekteki en önemli misyonu, dünya ile bütünleşme ve ortak dilin kullanılması olmalı, meslek mensupları da bu vizyona ve profile sahip olarak mesleğin dünya standartlarında icrasını sağlamalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan N. ve Sevilengül O. (2007). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Akdoğan N. ve Tenker N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgül B. ve Akay H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Akıncı N. ve Erdoğan N. (1995). *Finansal Tablolar ve Analizi*, Barış Yayınları, İzmir.
- Aksoy T. (2007). *Basel II ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No: 53, Ankara
- Aktan C.C. Yeni Ekonominin Özellikleri,
<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-ekonomi/ozellikleri.htm> (25.10.2007)
- Ankara Ticaret Odası (2007). *BASEL II KOBİ’lerin Kredi Riski ve Derecelendirilmesi*, Ankara.
- Aras G. (2007). *BASEL II Bankacılık Düzenlemelerinin Ekonomiye ve Reel Sektöre Katkısı*, Deloitte Academy Yayınları, CEO / CFO Serisi.
- Arıkan Y. (2005). Finansal Raporlama Standartları İSMMM Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar, *Mali Çözüm*, Yıl: 15, Sayı: 72, İSMMM Yayınları.
- Arıkan Y. (2007); Muhasebe Mesleğinin Dünü ve Bugününün Karşılaştırılması, *Mali Çözüm*, Sayı:79, İSMMM Yayınları.
- Arıkan Y. (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, *Mali Çözüm*, Sayı: 36, İSMMM Yayınları
- Aygören H. ve Uyar S. (2006). BASEL II İlkelerinin KOBİ’lere Olan Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme, *Mali Çözüm*, Sayı: 77, İSMMM Yayınları.
- Başer M. (1999). Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye, *IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (Editörler: Dr. Fatih YILMAZ ve Dr. Yakup SELVİ), İstanbul SMMM Odası Yayınları: 30, Antalya.
- Bayazatlı E., Çelik O. ve Üstündağ S. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış*, TESMER Yayın No: 67, Ankara
- Bilginoğlu F. (1994). Değişen Koşullarda Muhasebe Mesleği, *Yönetim Dergisi*, Yıl:5, Sayı: 17.
- Civan M. ve Yıldız F. (2004). Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), İSMMM Yayınları 49, İstanbul

- Civan M., Kara E. ve Bal V. (2008). *Luca Uygulamalı Bilgisayarlı Muhasebe*, TESMER Yayın No: 80, Ankara
- Meder Çakır H., Sarıtış H. ve AYGÖREN H. (2003). *Muhasebe Mesleği*, Denizli SMMM Odası Yayın No: 4, Denizli.
- Çaldağ Y. (2007). *Denetim ve Raporlama*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çelik O. (2008). *İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Deloitte (2006). TTK Tasarısının KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/KOBI_lerAlanindaGetirdigiYenilikler.pdf(10.04.2008)
- Erdamar C. ve Basık F.O. (1999). Finansal Muhasebe, İ.Ü.İ.F. İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı Yayın No: 6, İstanbul.
- Erdoğan M. (2002). *Finansal Muhasebe*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Ertış F.C. (2002). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ertuna Ö. (2003). 21. Yüzyılın Başında Muhasebenin Gündemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 17.
- Fırat H. (2001). Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu, V. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – 21. Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu*, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), TÜRMOB Yayınları 172, İstanbul.
- Gökçen G., Akgül B.A. ve Çakıcı C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Gökdeniz Ü. (1995). *Muhasebe Standartları*, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1, İstanbul
- Güneş N.H. (2008). *Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu/SPK-TFRS-UFRS'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması*, İSMMMMO Yayın No: 102, İstanbul.
- Gürbüz H. (1974). *Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği*, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No 3, İstanbul.
- Gürdal K. (2004), Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 13, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Güvemli O. (2000). *Muhasebe Tarihi*, 1.Cilt, 2.Baskı, İstanbul YMM Odası Yayını.
- Hesap Uzmanları Derneği (2004). *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Cilt, 3. Baskı, İstanbul.

- İbiş C. ve Özkan S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış, *Mali Çözüm*, İSMMM Yayınları, Yıl: 16, Sayı: 74.
- İstanbul SMMM Odası (2008). *Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi Fizibilite ve Yol Haritası*, İSMMM Yayınları.
- Kurt G. ve Öztürk V. (2008). Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl:7/24.
- Lazol İ. (2000). SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 7.
- Marşap B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 37.
- Meigs R.F. ve Meigs W.B., *Accounting: The Basis For Business Decisions*, 9. Edition, Mc. Graw Hill, International Edition
- Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu* (1995). (Ed: Prof.Dr. Oya YILDIRIM), TÜRMÖB Yayınları: 23, Ankara.
- Nalbantoğlu R. (2004). Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıkları, *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (Ed. Prof.Dr. Recep PEKDEMİR), İSMMM Yayınları:49, İstanbul.
- Özbek Y. (1992). Muhasebe Bilgi Sisteminin Organizasyonu, *Verimlilik Dergisi*.
- Sağlam N. (2001). *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1282, Eskişehir.
- Saltoğlu M. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler*, MÖDAV.
- Sayar Z. (2003). *Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş*, TÜSİAD, Lebib Yalkın Yayınları, Yayın No TUSİAD-T/2003/7-356.
- Sayın K.Ş. ve Yeğinboğ E.Y. (2005). *Muhasebe*, İZİMDER Bilimsel Yayınlar Serisi 1, İzmir.
- Sevilengül O. (2007). *Genel Muhasebe*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Süer A.Z. (2004). *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri*, İSMMM Yayınları, İstanbul.
- T.C. Anadolu Üniversitesi (2005). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, AÖF Yayınları, Eskişehir.
- Türker M. (1999). Türkiye'deki Ekonomik Gelişmeler ve 10 Yıllık Muhasebe Denetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi, *IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (Editörler: Dr. Fatih YILMAZ ve Dr. Yakup SELVİ), İstanbul SMMM Odası Yayınları: 30, Antalya.

- Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu* (1998). İzmir SMMMMO Yayınları, İzmir.
- Uyar S. Muhasebeciler ve Bilgi Teknolojileri,
[http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/012/\(15.03.2008\)](http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/012/(15.03.2008))
- Üstündağ S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, Sayı:1.
- Üstünel B. *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2006 Yılı Faaliyet Raporu*,
[http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/rapor_2006.pdf\(09.12.2007\)](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/rapor_2006.pdf(09.12.2007))
- www.bddk.org.tr
- www.bis.org
- www.denizlismmmo.org
- www.ifac.org
- www.istanbulsmmmmodasi.org.tr
- www.muhasetr.com
- www.tmsk.org.tr
- www.turmob.org.tr
- Yalkın Y.K. (1989). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Yalkın Y.K. (1995). *Genel Muhasebe İlkeleri – Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Genişletilmiş 9.bs., Turhan Kitabevi, Ankara.
- Yalkın Y.K. (2001). *Genel Muhasebe - İlkeler - Uygulamalar*, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Yalkın Y.K. (1997). *Türkiye Muhasebe Standartları*, TÜRMOB Yayınları.
- Yayla M. ve Kaya Y. (2005). *BASEL II, Ekonomik Yansımaları ve Geçiş Süreci, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu ARD Çalışma Raporları: 2005/3*.
- Yılmaz N. (2006). *Kayıtdışı Ekonomi ve Etkin Vergi Denetimi*, Denizli SMMM Odası Yayın No: 6, Denizli
- Yükçü S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, İzmir.
- XVI. *Türkiye Muhasebe Kongresi* (1998). *Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe*, TÜRMOB Yayınları 45, Ankara.
- XVII. *Türkiye Muhasebe Kongresi* (2002). *Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar*, TÜRMOB Yayınları 199, İstanbul.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Emin KURTCEBE

Anne adı : Aynur

Baba adı : Salih

Doğum yeri ve Tarihi : Denizli/1982

Lisans Eğitimi : Dokuz Eylül Üniversitesi
İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İktisat Bölümü

Mezuniyet Tarihi : 2004

Çalıştığı Yer ve Görevi : Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Genel İdare Müdür Yrd.

Yabancı Dil : İngilizce (İyi)
Almanca (Temel)