

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARININ UYGULAMA BAŞARISINI  
ETKİLEYEN FAKTÖRLER: BAĞIMSIZ DENETÇİLER  
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**THE FACTORS AFFECTING THE IMPLEMENTATION  
SUCCESS OF TURKISH FINANCIAL REPORTING  
STANDARDS: A RESEARCH ON THE  
INDEPENDENT AUDITORS**

**Doç.Dr.Fikret ÇANKAYA<sup>1</sup>  
Doç.Dr.Engin DİNÇ<sup>2</sup>**

**ÖZET**

*Finansal rapor hazırlamada belli bir tekdüzeliğin sağlanması, raporların daha şeffaf ve karşılaştırılabilir özellikte olması ve ortak bir muhasebe dili oluşturulması amacıyla, tüm dünyada kabul gören bir uluslararası muhasebe standartlar seti oluşturulmuştur. Bir çok ülke, oluşturulan uluslararası muhasebe standartlarını nasıl uyumlaştırılacağı ve uygulamaya konulacağı ile ilgili çalışmalar başlatmıştır. Akademisyenler için bu konu yeni bir çalışma alanı olarak kabul görmüş ve bir çok çalışma yapılmıştır.*

*Bu çalışmanın amacı, finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri tespit etmektir. Bu amaca ulaşmak için yapısal eşitlik analizi kullanılmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde konuyla ilgili literatür özetlenmiş, sonra Türkiye'deki bağımsız denetçiler üzerinde yapılan anket çalışması analiz edilmiş ve yapısal eşitlik modeli aracılığıyla değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde elde edilen bulgular özetlenmiş ve öneriler sunulmuştur.*

**ABSTRACT**

*In order to ensure a certain uniformity, to be more transparent and comparable properties, and to establish a common accounting language, it's established a set of international accounting standards accepted in the world. In many countries, it has launched studies on how to harmonize, and to put into practice of an international accounting standards. For academics, this subject recognized as a new study field and made many researches.*

<sup>1</sup> Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, cankayaf@yahoo.com

<sup>2</sup> Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, engindinc66@gmail.com

*The purpose of this study is to determine the factors affecting the application success of financial reporting standards. For this purpose structural equation model is used. In the first part of the study a literature review is summarized. Then, a survey study covering auditors in Turkey is being analyzed and evaluated by structural equation model. In the final part of the study, empirical findings and recommendations are summarized.*

Muhasebe, TFRS, Denetçi  
Accounting, TFRS, Auditors

## 1. GİRİŞ

Dünya ekonomisinin her geçen gün daha fazla küreselleştiği, bir başka deyişle; ulusal ekonomiler arasındaki sınırların gün geçtikçe ortadan kalkmaya başladığı, daha fazla bütünleşik hale geldiği bir dönüşüm sürecinden geçilmektedir. Bilişim teknolojilerinin yaygınlaştığı, gümrük kotalarının kaldırıldığı veya azaltıldığı uluslararası piyasaların ve işletmelerin küreselleştiği ortamda başarılı olabilmek için muhasebeden üretilen bilgilerin anında analiz edilip yatırıma dönüştürülmesi gerekir. Bilgiyi kullanma sürecinde finansal tabloların yorumlanmasında muhasebe standartlarının uyumlaştırılması önemlidir.

Uluslararası düzeyde meydana gelen bu gelişmeler finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından birtakım problemleri veya farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, hukuk düzeni, finansal sağlayıcılar (sermaye sahipleri), ülkeler arası muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların nedenlerinden bazılarıdır.

Bu farklılıklar, işletmelerin karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engellediği gibi yatırımcı konumundaki işletmelerin analiz yapmasını zorlaştırmakta veya maliyetli hale getirmektedir. Diğer bir ifadeyle yatırım yapılan ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların karlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir. Örneğin; Hollandalı elektrik firması 2001 yılı raporunu U.S GAAP'a (Generally Accepted Accounting Principles) uygun olarak hazırlasaydı, sürekli faaliyetlerinden zararı Dutch faaliyetlerinden zararı Dutch GAAP'sine uygun olarak hazırladığı raporlardaki zararından %5 daha az olmuş olacaktı (Çankaya, 2007, S.128)

Sonuç olarak rapor hazırlamada belli bir tekdüzeliğin sağlanması, şirket raporlarının daha açık, net, şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması, ortak bir muhasebe dili oluşturulması amacıyla, tüm dünyada ortak bir muhasebe standartları setinin kullanılması fikri kabul görmüştür. Özellikle Avrupa Birliği ülkelerinde halka açık şirketler için 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarına(UMS) uyumun zorunlu hale gelmesi, pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de söz konusu standartların benimsenmesine ilişkin çalışmaların hızlanmasına sebep olmuştur.

Türkiye’de, sermaye piyasası kanununa tabii şirketlerde, muhasebe standartlarının uygulanması 2005 yılından itibaren zorunlu hale gelmişken, bu kanunun dışında kalan şirketler için uygulama zorunluluğu yeni TTK’ya göre 01.01.2013’den itibaren başlayacaktır.

Söz konusu standartların uygulanmasını etkileyecek faktörlerin belirlenmesi ve buna yönelik önlemlerin tartışılması, uygulamanın başarısını doğrudan etkileyeceği düşünülmektedir. Bu nedenle, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, muhasebe alanındaki akademisyenler gibi muhasebeyle ilgili kişi ve kurumlar üzerinde birçok çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmaların birçoğunun şirket yöneticileri ve muhasebe meslek mensupları üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Denetçiler üzerinde yapılmış çalışmaların sayısının son derece az olduğu belirlenmiştir.

Muhasebe standartların en önemli taraflarından biri olan denetçiler üzerindeki araştırmaların yetersizliği nedeniyle, çalışma bağımsız denetim firmaları üzerinde yoğunlaşmıştır. Çalışmanın temel amacı, muhasebenin en önemli taraflarından olan bağımsız denetçiler açısından standartların uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri belirlemek ve bu faktörler ile uygulama başarısı arasında bir ilişkinin olup olmadığını tespit etmektir. Çalışmanın bir diğer amacı psikoloji, sosyoloji, eğitim ve pazarlama alanlarında kullanılan yapısal eşitlik analizinin muhasebe alanında kullanılmasına öncülük etmektir.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1. Genel Açıklama

Uluslar arası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi 1973-2000 yılları arasında IASC(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) tarafından yürütülmüştür. IASC, 2000 yılına kadar “Uluslararası Muhasebe Standardı-TMS (International Accounting Standards-IAS)” adıyla standartlar yayınlamıştır. Daha sonra IASC bu görevi 2000 yılında IASB’a [Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)] devretmiştir. Bu tarihten sonra IASB, standartları “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)” adıyla yayımlamaya başlamıştır (Çiftçi-Erserim,2008,s. 237).

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 bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşların en önemlileri şunlardır; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü ve Sigorta

Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)(Hatipoğlu,2009,S.65-66).

Türkiye’de son olarak muhasebe standartlarını belirleme yetkisi, 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu’nun Ek Madde1’inci maddesi ile: “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 yayınlamak üzere(...)” kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’na verilmiş ve Kurul yasal düzenleme ile yetkilendirilmiştir. Böylece ülkemizdeki çok başlı uygulamaya son verilmiştir.

## **2.2. Literatür Araştırması**

TMS/UFRS’nin uygulanabilirliğine yönelik gerek ulusal gerekse uluslararası bazda pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları yabancı ve yerli literatür adı altında aşağıda incelenmiştir.

### **2.2.1.Yabancı Literatür**

Avrupa da yapılan çalışmalardan bir kaç Rusya da işletme ve muhasebecilere yönelik olarak yapılmıştır. Söz konusu çalışmada Preobragenskaya-Mcgee (2004), UMS/UFRS’lere geçişte Rusya’nın yaşadığı problemleri incelemiştir. Çalışmada; pek çok işletme ve muhasebecinin (PREOBRAGENSKAYA ve MCGEE, 2004;42-45); UMS/UFRS’ye uygun hazırlanmış finansal bilgiye ihtiyaç hissetmemesi, yasal değişikliklerin gerekliliği, yürütücü kurumlar arası uyumsuzluk, standartlarda yer alan değerlendirme ölçütlerinin anlaşılma veya uygulanmasının zorluğu, standartlara ve uygulanmasına ilişkin bilgi eksikliği veya yetersizliği, standartların uygulanmasına yönelik rehberlikte yaşanan eksiklikleri problem olarak tespit edilmiştir.

Yine Rusya’da Romir Monitoring adlı kurumun Rus muhasebeci ve işletmeler üzerine yaptığı ankete göre UMS/TFRS’nin uygulanması ile ilgili sorunlar (Romir, 2004;77-83); UMS/TFRS ile Rus muhasebe standartları arasındaki uyumsuzluklar (yazılış tarzı, dil ve terimler, çeviri hataları), yasal düzenlemelerin UMS/UFRS’leri desteklememesi, eğitim kurslarının yokluğu, şeklinde açıklanmıştır. Aynı kurumun 2007 yılında UMS/UFRS tarafları olan muhasebeci, denetçi, bilgi kullanıcıları, eğitici ve öğrenciler üzerine yaptığı ankete göre, UMS/UFRS’nin uygulanabilirliğini etkileyen sorunlar; uygulanmayı zorunlu kılan yasal düzenlemelerin olmaması, eğitim materyallerinin eksikliği, insan kaynaklarına ilişkin eksiklikler olarak ifade edilmiştir (Romir, 2007;4-6).

Avrupa’da birden fazla ülke üzerine yapılan çalışmada (LARSONveSTREET, 2004;89); UMS/UFRS’lerin karmaşık yapısı ve bunların uygulanmasında karşılaşılan zorluklar, birçok ülkenin muhasebe

sistemlerinin vergi eğilimli yapısı, belirli standartların(mesela UFRS1) uygulanmasında ulusal düzenleyici kuruluşların yetersiz rehberlikte bulunması, bazı ülkelerdeki sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olması uygulamaya yönelik sorunlar olarak tespit edilmiştir.

Avrupa Birliği şirketleri üzerinde gerçekleştirilen bir diğer çalışmada Jermakowicz vd (2006); UMS/UFRS'lerin yapısının karmaşıklık UMS/UFRS'lere ilişkin uygulama rehberliğinin bulunmaması, UMS/UFRS'lerin tekdüze yorumlanmasında eksiklikler, standartların Kar ve Zarar Hesabı üzerindeki etkisi, UMS/UFRS'lerin sürekli değişmesi, geçmiş yıllara ilişkin finansal tabloların karşılaştırmalı hazırlanması, bilgi düzeylerinin eksikliği, eğitim gerekliliği, kafa yapısında değişim, bilgi teknolojilerinde değişiklik ihtiyacı uygulama ile ilgili sorunlar olarak tespit etmiştir (Jermakowicz vd. 2006;170-189).

Pajunen (2008) yaptığı araştırmada; Avrupa Birliği üyesi Finlandiya'daki muhasebe meslek mensuplarının (finansal yöneticiler, denetçiler, meslek ünvanı taşıyan muhasebeciler, uzmanlar) UMS/UFRS konusundaki düşüncelerini belirlemek için 11 ayrı meslek mensubu ile görüşmeler sonucunda; UMS/ UFRS'lerin uygulanması zor olduğu ancak muhasebenin ürettiği bilgilerin yurtdışında anlaşılabilir ve güvenilir olması için UMS/UFRS'lerin uygulanmasının şart olduğu belirlenmiştir (Pajunen, 2008, s.2-7).

Asya'da yapılan çalışmalardan birinde Tyrall vd. (2007) Kazakistan'da UMS/UFRS'lerin uygunluğunu dört başlıkta incelenmiştir. Bunlar; gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkeye uygunluk düzeyi, özel sektör ve kamu sektörünün nispi büyüklüğü, sermaye piyasasının gelişme durumu, ülkenin muhasebe ihtiyacı ve sözkonusu ihtiyaçlara UMS/UFRS'lerin uygunluğu. Buna göre UMS/UFRS'lerin Kazakistan'a uygunluğunun ekonominin gelişmesine paralel olarak artacağı kanısına varmıştır (Tyrall vd., 2007;82-110).

Asya'da yapılan bir diğer çalışmada Irvine-Lucas (2006) Birleşik Arap Emirliği'nde UMS/UFRS'leri uygulanması ile ilgili sorunlar olarak mevcut yasal altyapı ve hesap verebilirlik kültüründen (şeffaflık ve yolsuzluk) doğan bazı zorluklarla karşılaşıldığını tespit etmiştir(Irvine ve Lucas,2006;1-23). Yine Aljifri-Khasharmeh (2006), çalışmasında, muhasebeciler ve finansal tabloları kullananlar (denetçiler, aracilar (brokerler), finans yöneticileri, finansal analistlere uyguladıkları anketle UMS/UFRS'lerin Birleşik Arap Emirliği ülkesi çevresine uygunluğunu incelemiştir. Sonuç olarak Birleşik Arap Emirliklerinde UMS'nin benimsenmesi konusunda olumlu bir uzlaşıya sahip oldukları görülmüştür (Aljifri-Khasharmeh, 2006, s. 505-526).

Joshi-Ramadhan (2002) Bahreyn'de yaptıkları araştırmada UMS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasında herhangi bir zorluk olmadığını belirlemişlerdir (Joshi-Ramadhan, 2002, s.429-440). Aynı şekilde JOSHI vd.(2008) Bahreyn'de halka açık şirketlerde görev yapan 42 muhasebeci ve denetçiye uyguladıkları ankete göre UMS'ye uyumun yararlı olacağı ve

IASB'a güvenin tam olduğu tespit edilmiş. Ayrıca karşılaştırmanın kolaylaşacağı, finansal bilgilerde ilgililik, güvenilirlik ve şeffaflığın artacağı düşünülmektedir. Öte yandan eğitimin gerekli olduğu belirtilmiştir(Joshi vd., 2008, s. 41-48).

Tayvan'da yapılan çalışmada; TMS'ye yakınsamayı engelleyen unsurlar olarak; kültür, yasal sistem, işletme çıkarları, finansal piyasalar, ulusal muhasebe standartlarını belirleyici yapı, vergileme sistemi, yatırımcı ve bilgi kullanıcılarının çıkarları, uluslararası ilişkiler'den kaynaklanan politik veya ekonomik faktörler şeklinde belirlenmiştir(Ong, 2005;16). Mir-Rahmaman(2004) Bangladeş'de yaptıkları çalışmada standartların benimsenmesi sürecinde yer alan grupların arasındaki çekişme, karışıklık ve iletişim problemlerinden kaynaklanan genel bir uyumsuzluk, sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi gibi etmenlere değinmişler.

Okyanusya'da Chand(2005) tarafından yapılan çalışmada, Fiji de UMS/UFRS'nı benimseme veya bunlara uyum sürecinde etkili olan veya hızlandıran 5 stratejik faktörü (mesleki bilgi ve deneyim, eğitim ve öğrenim, yasal destek, ulusal işletmelerle çok uluslu şirketlerin payı/oranı, UMS/UFRS'lerin belirli değişikliklerle benimsenmesi/kabul edilmesi) belirlemiş ve incelemiştir(Chand, 2005;209-222).

Zeghal-Mhedhbi (2006) geliştirmekte olan 32 ülkeyi inceledikleri çalışmada, geliştirmekte olan ülkeler tarafından UMS/UFRS'lerin benimsenmesi veya benimsememesini etkileyen faktörler olarak; ekonomik büyüme, eğitim düzeyi, ekonomik dışa açıklık düzeyi, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik ve sermaye piyasalarının varlığını belirlemişler. Bu sonucu destekleyen çalışmalarda; eğitim düzeyi (Doupnik-Salter, 1995, s. 189-202), muhasebe geleneği açısından belirli bir ülke grubuna kültürel aidiyet/bağlılık (Abdelsalam-Weetman, 2003, s. 63-84) ve ülkede sermaye piyasasının varlığı (Adhikari-Tondkar, 1992, s. 75-105) gibi etkenlerin UFRS uygulamalarını etkilediği tespit edilmiştir ( Zeghal-Mhedhbi, 2006, s. 376-384).

Bir diğer çalışmayı Deloitte Touche Tomatsu, Ernst & Young, Grant Thormon, KPGM ve Pricewaterhouse Coopers denetim şirketleri, UMS/UFRS'yi henüz kabul etmemiş 57 ülkede muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirmiştir. Elde edilen sonuçlara göre UMS/UFRS'lere yakınsama sürecinde karşılaşılan engeller; bazı standartların karmaşık yapısı, ulusal muhasebe düzenlerinin vergi eğilimli yapısı, bazı UMS/UFRS'lerin (gerçeğe uygun değere dayalı finansal araçlar ve diğer bazı standartları) uygulanma zorunluluğuna yönelik ülkeler arasında uyumsuzluklar, UFRS'lerin ilk uygulanmasına yönelik yetersiz rehberlik, ulusal sermaye piyasalarının sınırlı oluşu, yatırımcılar ve bilgi kullanıcıları arasındaki ulusal muhasebe standartlarına yönelik tatminin varlığı, standartların ulusal dillere çevirilerine ilişkin zorluklardır (Street, 2003;10-11).

Gray (1988)'de yaptığı çalışmada, muhasebe sisteminin gelişim yönünü "Profesyonellik'e karşı Yasal Kontrol", 'Tekdüzelige karşı Esneklik', 'Tutuculuğa karşı İyimserlik' ve 'Gizliliğe karşı Şeffaflık" gibi unsurların

etkilediğini belirlemiştir(Gray, 1988, s. 1-15). Aynı doğrultudaki sonuçları Warsame (2006)'daki çalışmasında tespit etmiştir. Söz konusu çalışmada UMS'yi etkileyen faktörleri; yabancı yatırım, ticaret, küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu organizasyon/kuruluşlar, uluslararası yardım ön şartları, sosyo-kültürel eğilim, yasal sistem, kurumsal sahiplik yapısı, ulusal ekonomik kalkınmışlık düzeyi, yerel sermaye piyasaları, muhasebe meslek örgütü, politik sistem; şeklinde tespit etmiştir(Warsame, 2006, s.32-147). Warsame(2006), bu çalışmasında, UMS/UFRS benimseme sürecinde muhasebe sistemini etkileyen faktörleri teorik olarak ortaya koymuştur ve bunları içsel ve dışsal etkenler olarak ikiye ayırmıştır. Söz konusu dışsal etkenler; yabancı yatırım, ticaret, küreselleşme ve ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları, uluslararası muhasebe firmaları, çokuluslu organizasyon/kuruluşlar, uluslararası yardım ön şartlarıdır. İçsel etkenler ise; sosyo-kültürel eğilim, yasal sistem, kurumsal sahiplik yapısı, ulusal ekonomik kalkınmışlık düzeyi, yerel sermaye piyasaları, muhasebe meslek örgütü, politik sistem; şeklinde ifade edilmiştir (Warsame, 2006;32-147).

Ayrıca Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations Conference On Trade and Development-UNCTAD)'nın yayınladığı “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Fiili Uygulamasından Öğrenilen Dersler(2008)” çalışma; Brezilya, Almanya, Hindistan, Jamaika, Kenya, Pakistan, Güney Afrika ve Türkiye'nin UFRS uygulamaları incelenmiştir. Bu rapora göre, her ülke farklı yaklaşımı benimsemiştir. Uygulamada ülkelerde karşılaşılan zorluklar kurumsal, zorunlu yürütme/uygulamaya ilişkin ve teknik zorluklar olarak üç grupta toplanmıştır(Un, 2008, s. 3).

### 2.2.2.Yerli Literatür

Ülkemizde TMS/TFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması üzerine yapılan çalışmalarından bazıları aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Ağca (2003) çalışmasına göre; Türkiye'nin TMS/TFRS'ler için ideal ortama sahip olmadığını ifade etmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun yetki verdiği denetim şirketlerinde uygulanan anket çalışması ile TMS/TFRS'nin Türkiye'de uygulanabileceği düşüncesi ortaya koymuştur (Ağca, 2003, s.176-77-78).

Gönen-Uğurluel (2007)'e göre, ülkemizde standartların teknik ve karmaşık yapısı, eğitime olan gereksinim, kural esaslı muhasebeden ilke esaslı muhasebeye geçişin getirdiği sıkıntılar, şeffaflık sorunları, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının karışıklıklara yol açması, standartların sık sık revize edilmesi, vergisel kaygıların ön planda tutulması ve yatırımcı istek ve beklentilerinin değişmesi, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, teknolojik sorunlar (yazılım vb.) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin revize edilmesi gerekliliği TMS/TFRS uygulamasını etkileyen sorunlar olarak sayılabilir(Gönen-Uğurluel, 2007;6).

Bekçi (2007) yaptığı çalışmanın sonuçlarına göre; meslek mensuplarının büyük kısmı muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin

yeterli olmadığı ve eğitim kurumlarının standartların uygulamaları konusunda yeterli çalışmalar yapmadığı görüşünde olduğunu belirtmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensupları standartların uygulanmasının karşılaştırılabilirliği ve tekdüzeliği sağlayacağını, standartların uygulanması ile birlikte iş yüklerinin artacağı ve muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını ifade etmiştir (Bekçi, 2007, s.27-40). Özdemir (2007) yaptığı çalışmada; muhasebeden sorumlu yöneticilerin; Türkiye Finansal Raporlama Standartları konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları ancak yararları konusunda olumlu görüşlere sahip oldukları, KOBİ'lere uygun farklı muhasebe standartlarının hazırlanması gerektiği düşüncesindedirler (Özdemir, 2007, s.102-115).

Evcı (2008); Yeminli Mali Müşavir'lere yaptığı anket sonucuna göre; katılımcıların yarıya yakın kısmı, standartlara ilişkin orta düzeyde bilgi sahibi olduklarını, %90'lık kısmının ise orta-üst düzeyde bilgi sahibi olduklarını ifade etmiştir. TMS/TFRS'lerin uygulanmasında yaşanan sorunlar olarak; insan kaynakları ve bilişim sorunları, standartların içeriğinden ve yasal alt yapıdan kaynaklanan, işletmelerin içyapılarından ve denetim mekanizmasından kaynaklanan sorunlar olarak üç başlıkta toplanmıştır. Eğitim düzeyinin uygulanmadaki en önemli engel olduğu düşüncesinin hakim olduğu belirlenmiştir(Evcı, 2008;157-165).

Güvemli (2008) çalışmasında, muhasebe standartlarının uluslararası entegrasyonunun gelişimini etkileyen faktörleri teknik sorunlar, kavramsal sorunlar, politik, kültürel, ekonomik ve hukuki sorunlar olarak gruplandırarak açıklamıştır.

Acar vd.(2009) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları'nın standartlar hakkında eğitimlerini yetersiz görmekte oldukları. Diğer yandan, meslek mensuplarının genellikle muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesinin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda tekdüzelik sağlayacağı yönünde beklentileri olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensupları standartların uygulamaya geçmesiyle mesleğin öneminin artacağını düşünmektedirler (Acar ve Diğerleri, 2009, s. 1-19).

Hatipoğlu (2009)'da yaptığı çalışmada Türkiye'de 36 ilde muhasebeciler üzerine yaptığı ankette muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini etkileyen faktörleri belirleyerek bu faktörlerin uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkisini lojistik regresyon analizi ile tespit etmiştir. Çalışmada bulunduğu faktörler literatürle uyumlu olduğunu belirtmiştir (Hatipoğlu, 2009,130-192).

Bu çalışmaların yanında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)'n yayınladığı Wong Raporu(2004)'unda UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasını etkileyen faktörler açıklanmaktadır. Sözkonusu faktörler (Wong, 2004, 1-29); karar vericileri özendirilen ya da tersi yaklaşımlar, yasal bir takım güçlükler, kültürel farklılıklar, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar,



standartların anlaşılabilirliği ile ilgili sorunlar, standartların tercümesinde oluşan zorluk ve hatalar ve eğitime ilişkin sorunlar olarak sıralanmıştır.

Çalışmanın analiz bölümünde yapısal eşitlik modeli AMOS programı ile değerlendirilmiştir. Yapısal eşitlik modeli psikoloji, sosyoloji, eğitim ve pazarlama alanlarında oldukça yaygın şekilde kullanılırken, finans ve muhasebe alanlarında pek fazla kullanılmadığı görülmektedir. İşletme finansında Maddala ve Nimalendran(1995) hisse senetleri fiyatlarında sürpriz kazançların etkisini belirlemek amacıyla yapısal eşitlik modelini kullanmışlardır (Chang vd.,2009, s.199). Türkiye’de ise yapısal eşitlik modelinin kullanıldığı ender çalışmalardan biri Ocal Usta ve Tuğba Uçma’nın 2011 yılında yayınladıkları bir makaledir. Yazarlar bu çalışmada, hileli finansal raporlamalarda bağımsız denetçilerin sorumluluğunu belirlemeye çalışmışlardır. Bu açıdan bakıldığında, yapısal eşitlik modelinin Türkiye’de muhasebe alanında kullanıldığı ilk çalışmalardan biri olduğunu söylemek mümkündür.

### 3 ARAŞTIRMANIN METODOLİJİSİ

#### 3.1 Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmada, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) uygulanabilirliğini etkileyen faktörler ile uygulama başarısı arasındaki ilişkiyi yapısal bir model geliştirerek ortaya koymak amaçlanmıştır.

Araştırmanın bazı kısıtları bulunmaktadır. Literatürde, TFRS’lerin uygulamasını etkileyen çok fazla faktör bulunmakta ve bunların bazıları birbirine yakın anlam içermektedir. Değişken sayısının çok olması verilerin toplanmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle literatüre dayanarak en fazla geçerliliği olan değişkenler dikkate alınmıştır. Bu değişkenler Sosyo-kültürel faktörler, Eğitim, Ekonomik, Dış çevre ve Standartların Anlaşılabilirliği olarak 5 faktör olarak gruplandırılmıştır. Literatürden yararlanılarak belirlenen 5 faktörün altında sorular aşağıdaki gibidir.

<b>Sosyal ve Kültürel Faktörler(SK)</b>
SK1: Alışagelmiş uygulamalar, standartlara uyumu kolaylaştırmaktadır
SK2: Muhasebe alanındaki ulusal düzenleme yetkisi, uluslar arası kurumlara devredilmelidir
SK3: Cari değerlere göre değerlendirme kuralı, mevcut uygulamalarla ters düşmemektedir
SK4: Mali tablo düzenlemede, muhasebeciye inisiyatif kullanma yetkisi vermemektedir
<b>Eğitim Faktörü(E)</b>
E1: Standartları uygulayacak yeterlilikte meslek elemanlarına ihtiyaç artmaktadır
E2: Sürekli eğitim faaliyetlerini gerekli kılmaktadır
E3: Muhasebe meslek elemanlarının belirli bir düzeyde teorik bilgi sahibi olmasını gerekli kılmaktadır.
E4: Muhasebe meslek elemanını, belli bir düzeyde finans bilgisi sahibi olmasını gerekli kılmaktadır.

E5: Meslek örgütleri tarafından devamlı şekilde, bilgilendirici doküman, bildiri ve seminerler gibi araçlarla standartların doğru uygulanması sağlanmalıdır
<b>Ekonomik Faktörler(EKO)</b>
EKO1 Standartların uygulanabilirliği, o ülkenin ekonomik durumu ile yakından ilgilidir.
EKO2 Uygulamada fayda maliyet dengesi dikkate alınmamalıdır
EKO3 Standartların uygulanması, halka açık ve halka kapalı şirketlerde aynı olmalıdır.
EKO4 Standartların uygulanabilirliği, kurumun büyüklüğü ile alakası yoktur
<b>Dış Çevre Faktörleri(DC)</b>
DC1 Muhasebe-vergi çatışmasını daha da artıracaktır
DC2 Denetim işlevinin öneminin daha da artmasına sebep olacaktır.
DC3 Muhasebenin hukuki alt yapısının güçlenmesine sebep olacaktır
<b>Standartların Anlaşılabilirliği(SA)</b>
SA1 Standartların dili anlaşılabiliridir.
SA2 Standartların uygulanması, mevcut hesap planı ile kolaylaşır
SA3 Standartların uygulanması kolaydır

Türkiye genelinde SPK gözetiminde toplam 95 denetim firması bulunmaktadır. Bunlardan, 62'si İstanbul'da, 21'i Ankara'da, 5'i İzmir'dedir. Diğer firmalar ise Gaziantep, Bursa, Samsun gibi şehirlere yayılmışlardır. Çalışmada, zaman ve maliyet kısıtları sebebiyle sadece İstanbul'daki denetim firmaları çalışma kapsamına alınmıştır.

### 3.2. Model ve Hipotezler

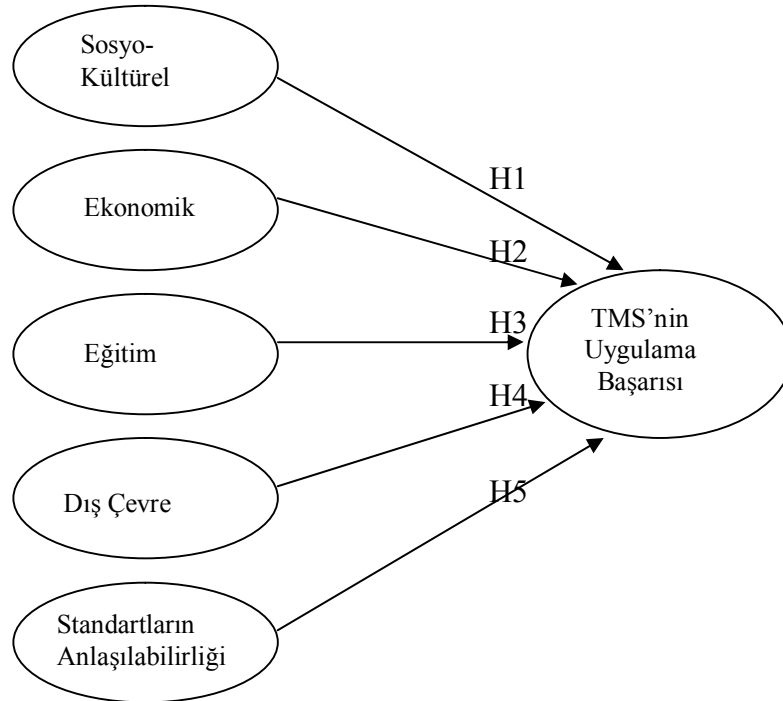
Literatür incelemesi sonucu sözkonusu çalışmalarda ifade edilen TMS/TFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen faktörler, birbirine yakınlıkları dikkate alınarak; Standartların Anlaşılabilirliği Faktörü, Eğitim Faktörü, Sosyo-Kültürel Faktörler, Ekonomik Faktörler, Dış Çevre Faktörü adı altında 5 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler, çalışmada kullanılacak temel değişkenler olarak kullanılmıştır.

Standartların Anlaşılabilirliği Faktörü; TMS/TFRS'lerin dil ve çevirilerinden kaynaklanan zorlukları, ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin kullanılmasının uygulanabilirliği güçleştirmesini, TMS/TFRS'lerde yapılan değişikliklerin muhasebecilerce sürekli takip ediliyor olmasını, TMS/TFRS ilke ve uygulamalarının zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlanmasını ifade etmektedir.

Eğitim Faktörü; TMS/TFRS'nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci eksikliğini, muhasebe meslek mensuplarının kişisel bilgi eksiklikleri, muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılmalarını ve TMS/TFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısının yeterliliğini ifade etmektedir.

Sosyo-Kültürel Faktörler; muhasebe meslek mensuplarının yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılamasını, TMS/TFRS'lerin ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin kaybedilmesine neden olabildiğini, TMS/TFRS uygulamalarında birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen, muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemesini, TMS/TFRS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlı olmasını ifade etmektedir.

Ekonomik Faktörü; ülkemizin mevcut ekonomik yapı ve ihtiyaçları ile TMS/TFRS'lerin uyumlu olduğunu, muhasebe uygulamalarında temel alınan vergi yasalarımızın TMS/TFRS'ler ile uyum içinde olduğunu, ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS/TFRS'ler uyum içinde olduğunu, işletme sahiplerinin TMS/TFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip olduğunu ifade etmektedir. Literatür'de ekonomik ve hukuki çevre faktörü, TMS/TFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecine etki ettiği en fazla sıklıkla ifade edilen, incelenen veya çalışmalara temel oluşturan etkidir.



Şekil 1: TMS/TFRS'nin uygulama başarısını etkileyen faktörleri içeren Kavramsal Model

Genel olarak muhasebenin farklı ülkelerdeki çevresel koşullardan büyük ölçüde etkilendiğini bilinmektedir. Buna göre muhasebeyi etkileyen en önemli çevresel güçler; ekonomik güçler, sosyal güçler, yasal sistem, kültürel ve politik sistem olduğu söylenebilir. Dolayısıyla belirli bir ülkenin herhangi

bir muhasebe standartları seti, politikaları ve uygulamalarını tercih etmesi, yukarıdaki faktörlerin kendi aralarındaki etkileşim sürecinin bir sonucudur.

TMS/TFRS'lerin uygulanmasını etkileyen faktörlerin etkisinin belirlemek için Şekil 1'deki kavramsal model geliştirilmiştir.

Kavramsal modelin birinci elemanı TMS/TFRS'lerin uygulamasını etkileyen faktörleri içermektedir. Bunlar; Sosyo-kültürel faktörler, Eğitim, Ekonomik, Dış çevre ve Standartların Anlaşılabilirliği faktörleridir. Kavramsal modelin ikinci elemanı TMS'nin uygulama başarısıdır. Şekil 1'deki kavramsal modele dayalı olarak aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H1: Sosyol ve kültürel faktörler ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasında bir ilişki vardır.

H2: Eğitim ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasında bir ilişki vardır.

H3: Ekonomik faktörler ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasında bir ilişki vardır.

H4: Dış çevre ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasında bir ilişki vardır.

H5: Standartların anlaşılabilirliği ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasında bir ilişki vardır.

### 3.3. Araştırmanın Örneklem Süreci ve Yöntemi

Araştırma, İstanbul'daki 62 denetim firması üzerinde gerçekleştirilmiştir. Ancak, bu denetim firmalarından ancak 51'inden olumlu cevap alınmıştır. Olumlu cevap veren denetim firmalarında çalışan 143 bağımsız denetçi anket çalışmasına katılmışlardır. Ankette 5'li Likert ölçeği (1: Yüksek negatif, 3: Nötr, 5:Yüksek pozitif) kullanılmıştır. Verilerin analizinde AMOS 16 paket programı kullanılmıştır.

#### 3.3.1. Ölçüm Modeli

Bu bölümde, ölçekte yer alan değişkenlerin belirlenmesi hedeflenmektedir. Bu nedenle ölçekte yer alan değişkenler Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) ile belirlenmeye çalışılmıştır. Faktör analizi için ilk yapılması gereken veri setinin yeterliliğinin araştırılmasıdır. Veri setinin yeterliliği Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. Söz konusu teste göre örnek yeterliliğinin kabul edilmesi için 0,5'den büyük olması gerekir (Ustasüleyman, 2008, s.166). Diğer bir ifadeyle, genellikle KMO oranının 0,90 olması olağan üstü, 0,80 oldukça iyi, 0,70 ortalama ve 0,60 kabul edilebilir olarak ifade edilmektedir(Ustasüleyman ve Çankaya, 2009, s.283). Çalışmada KMO oranı 0,783 olarak bulunmuş ve çalışma faktör analizi için uygun olduğuna karar verilmiştir. Bir sonraki aşamada temel bileşenler analizi ve Varimax dikey döndürme tekniği kullanılarak faktörlerin indirgenmesi sağlanmıştır. Faktörler arasından faktör yükleri 0,50 üzerinde olanlar seçilmiştir(Ustasüleyman, 2009,s.206). Yapılan analiz sonuçlarına göre öz değerleri 1'in üzerinde olan ve toplam varyansın %73,577 sini açıklayan 5 faktör ve 19 değişken bulunmuştur. Faktör yükü 0,50'nin altında olanlar (DC4, DC5) analizden çıkarılmıştır.

Değişkenlerin güvenilirlikleri Cronbach Alpha ile test edildikten sonra belirlenen ilişkilerin doğruluğunu test etmek amacıyla Doğrulamalı Faktör Analizi yapılmıştır. Cronbach Alpha katsayısının 0,70'in üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır (Ustasüleyman, 2009: 206).

Tablo: 1 Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	F1	F2	F3	F4	F5
Sosyal ve Kültürel Faktörler(SK)					
SK1		0,852			
SK2		0,788			
SK3		0,889			
SK4		0,791			
Eğitim Faktörü(E)					
E1			0,815		
E2			0,639		
E3			0,696		
E4			0,768		
E5			0,793		
Ekonomik Faktörler(EKO)					
EKO1	0,858				
EKO2	0,782				
EKO3	0,698				
EKO4	0,857				
Dış Çevre Faktörleri(DC)					
DC1				0,894	
DC2				0,865	
DC3				0,722	
Standartların Anlaşılabilirliği(SA)					
SA1					0,704
SA2					0,896
SA3					0,858
Değişken Sayısı		4	5	3	
Kümülatif Açıklanan Varyans	16,517	32,936	48,912	61,431	73,577
Kaiser-Mayer Olkin(KMO) örneklem yeterliliği					0,783
Bartlett Testi (Bartlett's Ki-kare)	$X^2=2,120$ df:171 p:0,000				
Cronbach Alfa Katsayıları	0,883	0,910	0,822	0,848	0,843
Ölçeğin toplam Cronbach Alfası	0,890				

Tablo 1'de görüldüğü gibi tüm Cronbach Alpha katsayıları 0,80'den büyük olduğu için güvenilirlik değerinin hatırı sayılır derecede iyi olduğu görülmektedir.

Araştırmanın ölçüm modelinde AMOS programı kullanılarak Doğrulamalı Faktör Analizi (DFA) yapılmıştır. Bu analizde ilk önce ölçme modelinin doğru olduğu varsayımı altında beklenen korelasyon ve kovaryans matrisi oluşturulmuş ve verilerden elde edilen korelasyon ya da kovaryans matrisi ile beklenen matris uygun bir istatistik yöntem olan  $X^2$  karşılaştırılmıştır.  $X^2$  değeri serbestlik derecelerine oranla düşükse modelin verilere uyumlu olduğu söylenebilir (Ustasüleyman, 2008,s.168). Modelin uyumunu değerlendirmek için diğer uyum indeksleri hesaplanmıştır.

Bu analiz ölçüm değişkenleri arasındaki hata terimlerinin belirlenmesine yardımcı olur. Uyum modeli ve geçerlilik çeşitli uyum indeksleri ile desteklendi. Bunlar; Artık Değerlerin Kare Kök Ortalaması

(RMR: Root Mean Square Residual), Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi (AGFI: Adjusted Goodness of Fit Index), Uyum İyiliği İndeksi (NFI: Normed Fit Index), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI: Comparative Fit Index), Göreceli Uyum İndeksi (RFI: Relative Fit Index), Artırmalı Uyum İyiliği İndeksi (IFI: Incremental Fit Index), Tucker-Lewis İndeksi (TLI: Tucker-Lewis Index), Uyum İyiliği İndeksi (GFI: Goodness of Fit Index), Yaklaşım Hatasının Kare Kök Ortalaması (RMSEA: Root Mean Square Error of Approximation) indeksleridir. GFI, AGFI, NFI, CFI, RFI, IFI, TLI indekslerinin 0,80 ile 0,90 arasında olması genel kabul görürken, 0,90'ın üzerinde olması iyi uyumu ifade etmektedir (Ustasüeyman ve Çankaya, 2009, s.322). RMR'in ise 0 ile 1 arasında olması gerekir ve 0,05 den küçük olması iyi uyumu gösterir. RMSEA indeksinin 0,05 den küçük olması iyi uyumu gösterirken 0,10'un üzerinde olmaması gerekmektedir (Ustasüeyman, 2008, s.169). Ayrıca  $X^2/df$  oranının 3'den küçük olması gerekirken 2'den küçük olması iyi olarak değerlendirilir (Ustasüeyman, 2009, s.207). Bunlardan GFI, AGFI, NFI, CFI, RFI, IFI, TLI indeksleri sırasıyla 0,770, 0,693, 0,717, 0,763, 0,660, 0,766, ve 0,714 olarak belirlenmiştir. RMR; 0,097, RMSEA; 0,156 ve  $X^2/df$  4,443 olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Düzeltilen Ölçüm Modelinin Uyum İndeks Sonuçları

İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri	İndeksler	Değerleri
RMR	0,084	PGFI	0,631	IFI	0,981	RMSA	0,031
GFI	0,909	NFI	0,933	TLI	0,988		
AGFI	0,868	RFI	0,913	CFI	0,991	$X^2/df$	1,14

Model açısından RMR kabul sınırları içinde görünse dahi diğer indeksler için modelin uyumunun kötü olduğu söylenebilir. Bu nedenle, ölçüm modelinde değişiklikler yaparak iyileştirmelere gidilmiştir. Bazı değişkenler arası kovaryanslar oluşturulmuştur. Düzeltilen ölçüm modeline tekrar DFA uygulanarak modelin verilere daha iyi uyum sağladığı görülmüştür. Sonuç olarak bulunan değerler Tablo 2'de görülmektedir.

### 3.3.2. Uyumlaştırılmış Modelin Güvenirlilik ve Geçerliliği

Uyumlaştırılmış ölçüm modelindeki faktörlerin açıklanan varyansı ve güvenirlilik katsayıları Tablo 3 de verilmektedir.

Tablo 3: Uyumlaştırılmış Ölçüm Modeli Sonuçları

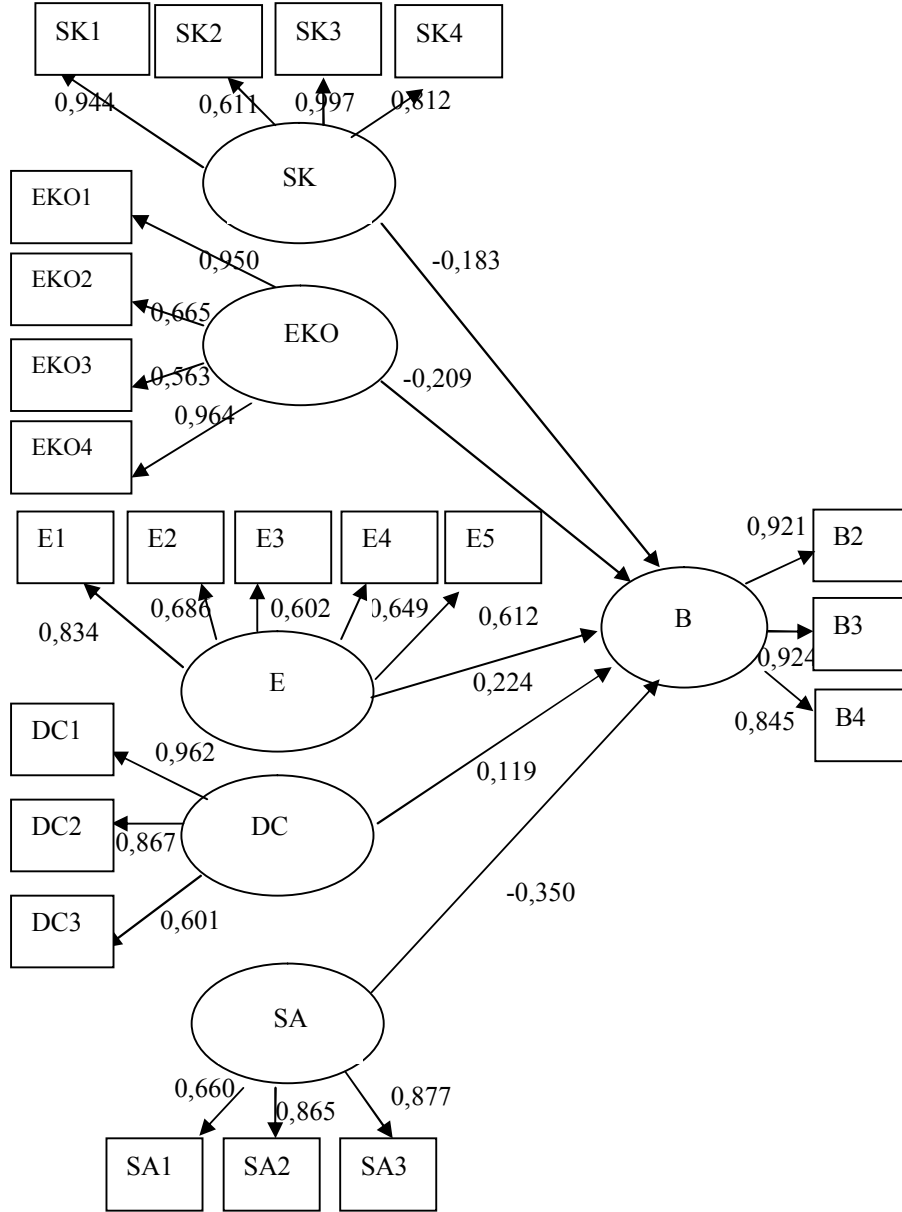
Faktör	Değişkenler	mle	st. hata	T	Açıklanan varyans	güvenirlilik
SOSYAL KÜLTÜREL FAKTÖRLER	SK1	0,950			0,66	0,88
	SK2	0,620	0,074	9,058		
	SK3	0,992	0,046	23,513		
	SK4	0,621	0,074	9,079		
EĞİTİM	E1	0,830	0,193	7,195	0,47	0,81
	E2	0,695	0,195	6,836		
	E3	0,594	0,144	6,006		
	E4	0,647	0,132	8,368		
	E5	0,608				

Faktör	Değişkenler	mle	st. hata	T	Açıklanan varyans	güvenirlilik
EKONOMİK FAKTÖRLER	EKO1	0,951			0,54	0,82
	EKO2	0,672	0,069	10,082		
	EKO3	0,577	0,072	8,264		
	EKO4	0,696	0,046	22,298		
DIŞ ÇEVRE FAKTÖRLERİ	DC1	0,963	0,187	8,531	0,68	0,86
	DC2	0,867	0,174	8,546		
	DC3	0,609				
STANDARTLARIN ANLAŞILABİLİRLİĞİ	SA1	0,652			0,65	0,85
	SA2	0,853	0,184	8,193		
	SA3	0,899	0,197	8,162		

Açıklanan varyans tahminleri, her bir faktörün, ilgili değişkenlerde açıkladığı toplam varyans değerlerini göstermektedir. Faktörlerin açıklanan varyans değerleri standart tahmin değerlerine göre hesaplanmış ve sadece E değişkeni (0,47) kabul edilebilir sınır olan 0,50'ye yakın diğerleri ise üzerinde çıkmıştır [SK(0,66), EKO(0,54), DC(0,68), SA(0,65)]. Tablo 3'e bakıldığında faktörlerin güvenilirlik katsayıları alt limit olan 0,70'in üzerinde bir değer olduğu görülmüştür [SK(0,88), E(0,81), EKO(0,82), DC(0,86), SA(0,85)]. Dolayısıyla ölçüm modelinin güvenilir ve geçerli olduğu söylenebilir.

### 3.3.2. Yapısal Model

Regresyon modeli ölçüm hatalarını belirlemeden sadece bağımlı değişkeni belirlerken, yapısal model ise ölçüm hatalarını belirlediği gibi bir çok bağımlı değişkeni belirleyebilmektedir. Diğer bir avantajı ise ölçüm hatalarının açıklayıcı modelidir ve tüm bilgiyi en yüksek olasılıkla tahmin eder(Chang vd.,2009,s.199). Yapısal eşitlik modeli, eğer parametre değerleri tahmin edilebilirse güvenlidir. Bu desteklenen bir modeli gerektirir. Modelin desteklenmesi pozitif serbestlik derecesine sahip olma şartına bağlıdır. Modelin uygunluğunun belirlenmesinde ve parametre değerlerinin tahmin edilmesinde örnek büyüklüğü etkilidir. Yeterli örnek büyüklüğü ya toplam örnek büyüklüğüne ya da değişken sayısına göre belirlenir. Örnek büyüklüğü en az 150 olması yada normal dağılımda değişken sayısının 10 katı diğer dağılımlarda ise değişken sayısının 5 katı olması gerekmektedir (Ustasüleyman, 2008, s.170).



Çalışmada belirlenen 143 gözlemin değişken sayısına göre yeterli olduğu söylenebilir. Yapısal modelde yer alan parametreleri gösteren AMOS çıktısı Şekil 2'de gösterilmektedir. Çalışmada örnek büyüklüğünün yeterliliğini gösteren  $X^2/df$  ile uyum ve rekabet indeksleri olan RMR, GFI, AGFI, NFI, RFI, IFI, TLI, CFI, RMSEA indeksleri kullanılmıştır.



Tablo 4: Araştırma Modelinin Uyum İyiliği İndeksleri Sonuçları

UYUM İNDEKSLERİ	MODEL	UYUM İNDEKSLERİ	MODEL
X <sup>2</sup>	197,636	TLI (Tucker-Lewis İndeksi)	0,993
Serbestlik Derecesi	184	IFI(Artırımlı Uyum İyiliği İndeksi)	0,994
P (anamlılık düzeyi)	0,49	NFI (Normlaşmış Uyum İndeksi)	0,925
X <sup>2</sup> /df	1,074	CFI	0,994
GFI(Uyum İyiliği İndeksi)	0,896	RMSEA	0,23
AGFI(Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi)	0,857	RMR	0,10
RFI(Göreceli Uyum İyiliği İndeksi)	0,906		

Söz konusu indekslerin hepsi ve RMR (0,10) ve RMSEA (0,23) değerleri kabul sınırındadır. Sonuç olarak elde edilen değerler yapısal modelin kabul edilebilirliğini desteklemektedir.

Tablo 5: Yapısal Modelin Hipotez Testi Sonuçları

		MLE	St.Ht	T	Hipotez Sonucu
B ----->	SK	-0,183	0,084	-2,196**	EVET
B ----->	E	0,224	0,134	1,677*	EVET
B ----->	EKO	0,209	0,092	2,277**	EVET
B ----->	DC	0,119	0,150	,796	HAYIR
B ----->	SA	0,350	0,199	1,754*	EVET

\*\*\*p<0,01; \*\*p<0,05; \*p<0,10

Tablo 5’de yapısal modelin sonuçları verilmektedir. Tablo 5’e göre;

H1 hipotezi, Sosyol ve kültürel faktörler ile TMS/TFRS’nin Uygulama başarısı arasında bir ilişkinin var olup olmadığını test etmektedir. Modele göre, sosyal ve kültürel faktörlerin (r=-0,183) TMS’nin başarısı üzerinde negatif ve anlamlı etkisi bulunmaktadır(t=0,084; p>0,05). Dolayısıyla H1 hipotezi kabul edilir. Yani, sosyal ve kültürel faktörlerle, standartların uygulama başarısı arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. İlişkinin gücüne bakıldığında, sosyal ve kültürel faktörlerin başarı üzerinde %18’lik bir etkisinin olduğu görülmektedir. İlişkinin ters yönlü olduğu görülmektedir. Sosyal ve kültürel faktörler içinde en önemli değişkenin alışla gelmiş uygulamalar standartlara uyumu kolaylaştırdığı sorusu ters yönde %94 oranında etkilemektedir. İlişkinin negatif çıkması anlamlıdır. Çünkü, sosyo kültürel faktörler altında sorulan sorulara katılımcılar ağırlıkla hayır cevabı vermişlerdir. Yani, alışkanlıkların uygulama başarısını olumlu etkileyeceğine yönelik soruya olumsuz yaklaşmışlardır. Yani alışla gelmiş uygulamalar, mevcut alışkanlıklar standartların uygulama başarısını olumsuz yönde etki ettiği görülmektedir. Bunun nedeni olarak, meslek mensuplarının yeni bir

düzene geçmeye her zaman direnç göstermesi olduğunu söylemek mümkündür.

H2 hipotezi, Eğitim ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasında bir ilişkinin varlığını test etmektedir. Modele göre, bu ilişkinin varlığı, %1 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. İlişkinin yönü ise pozitifdir. Eğitim faktörlerinin başarı üzerinde %22 oranında etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Yani, eğitim düzeyinin artması halinde, standartların uygulama başarısında artacağı söylenebilir. Eğitim faktörü içinde en önemlisinin, "Standartları uygulayacak yeterlilikte meslek elemanlarına ihtiyaç artmaktadır" değişkeni (%83) olduğu anlaşılmıştır. Bu sonucun, literatürde bulunan sonuçlarla paralel olduğu görülmektedir.

H3 hipotezi, ekonomik faktörler ile TMS/TFRS'nin uygulama başarısı arasında bir ilişkinin var olup olmadığının test edilmesini öngörmektedir. Modele göre, ekonomik faktörler ile standartların uygulama başarısı arasında %5 anlamlılık düzeyinde bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Uygulama başarısının yaklaşık %21 oranında pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Yani, faydasının maliyetinden yüksek olacağı düşüncesi, ülkenin ekonomik büyüklüğü, uygulama birliği gibi etkenlerde oluşacak olumlu gelişmelerin uygulama başarısını artıracak olduğunu söylemek mümkündür.

H4 hipotezi, Dış çevre ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasındaki ilişkinin varlığını test etmek için oluşturulmuştur. Modele göre, dış çevre ile başarı arasında bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

H5 hipotezi ise, Standartların anlaşılabilirliği ile TMS/TFRS'nin Uygulama Başarısı arasında bir ilişki var olup olmadığını ortaya koymaya yöneliktir. Modele göre, standartların anlaşılabilirliği ile uygulama başarısı arasında bir ilişki olduğu, bu ilişkinin %1 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. İlişkinin gücü, etki açısından incelendiğinde ise, anlaşılabilirlik değişkeninin uygulama başarısına pozitif yönde %35 oranında etki ettiği söylenebilir. Bu faktör içersinde de en önemli değişkenin "Standartların uygulaması kolaydır"(%87) değişkeni olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre, standartların anlaşılabilir ve açık olmasının uygulama başarısını olumlu yönde etkileyeceği söylenebilir.

#### 4. SONUÇ

Çalışma sonucunda, sosyal ve kültürel faktörler ile uygulama başarısı arasında ters ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum, muhasebedeki alışkanlıkların standartlara uyumu zorlaştıracağı veya mevcut alışkanlıkların, standartların uygulanmasında dirençe sebep olacağını göstermektedir. Bu durumda, bu direncin oluşmaması amacıyla şimdiden muhasebe meslek mensuplarını uygulama ile ilgili bilinçlendirmek gerektiği söylenebilir.

Eğitim faktörü ile uygulama başarısı arasındaki pozitif yönlü ilişki mevcuttur. Yani, eğitim düzeyi arttıkça uygulama başarısında artacağı söylenebilir. Eğitim faktörü altındaki değişkenler incelendiğinde,

standartların uygulanmasında, nitelikli eleman ihtiyacının artacağına yönelik soruya katılımcıların yüksek oranda katıldıkları görülmüştür. Bu durumda, uygulayıcıların en azından dört yıllık fakülte mezunu olmaları, SMMM odalarında üyelere yönelik zorunlu eğitimlerin verilmesi, bu eğitimlerde süreklilik sağlanması ortaya çıkan nitelikli eleman ihtiyacını giderecektir.

Ekonomik faktörler ile uygulama başarısı arasındaki ilişki pozitif yönlü çıkmıştır. Bunun anlamı, katılımcıların, ülkenin ekonomik durumundaki gelişmelerin, uygulama başarısını artıracığıdır. Aynı şekilde standartlar oluşturulurken fayda maliyet dengesine dikkat edilmesi gerektiği de kabul gören bir başka düşüncedir. Standartların uygulama başarısının, işletmelerin büyüklükleri ile yakından ilgili olduğu da bir başka düşüncedir. Yani, katılımcılar eğer yüksek kazançlar elde edeceğini bilirlerse, standartları öğrenme ve uygulama konusunda daha bir aktif ve istekli olacakları söylenebilir. Bu durumda, meslek elemanlarına, bu yeni düzenin daha fazla kazanç elde edebilme fırsatı yarattığının anlatılması gerekir.

Standartların anlaşılabilirliği faktörü ile uygulama başarısı arasındaki ilişkide pozitif yönlü çıkmıştır. Diğer bir ifade ile standartlar doğru bir şekilde anlaşıldıkça uygulama başarısının artacağını söylemek mümkündür. Bu da literatürde sık sık vurgulanan bir sonuçtur. Bu durumda, mevcut standartların anlam bütünlüğü ve dilbirliği çerçevesinde tekrar gözden geçirilmesi gerekir. Çünkü, farklı standartlarda aynı konu, farklı kelimeler kullanılarak anlatılmıştır. Buda, anlaşılabilirliği tetiklemektedir.

Yukarıdaki sonuçlar dikkate alındığında, dış çevre faktörü hariç diğer dört faktörün uygulama başarısında etkili olduğu görülmektedir. Ayrıca bu dört faktör açısından ortaya çıkan sorunların giderilmesinde en güçlü aracın eğitim olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle, uygulama başarısını artırmak için, meslek elemanlarının sık sık eğitimden geçirilmesi, TV, Gazete, gibi medya araçlarını kullanarak daha fazla farkındalık yaratılması, meslek odalarının bu konuda daha etkin davranması gerekmektedir. Ayrıca, standartların tekrar gözden geçirilerek kavram birliğinin yerleştirilmesi gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

1. ACAR, Durmuş; Osman Bayrı; Hüseyin Dalğar ve Ozan Özdemir (2009); “Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Uygulamalarına Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri: Bir Alan Araştırması”, *XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Yakın Gelecek ve Muhasebe Eğitimi*, 20-24 Mayıs 2009, Alaçatı-Çeşme.
2. AĞCA, Ahmet(2003);Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü, Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2003.
3. ALJIFRI, Khaled ve Hussein Khasharmeh(2006); “An Investigation into the Suitability of The International Accounting Standards To The

- United Arab Emirates Environment”, *International Business Review*, Vol:15, 2006, 505-526.
4. BEKÇİ, İsmail(2007);“Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 22, Mayıs 2007, 27-40
  5. CHAND, S. W. Eric (2008); “Barriers to EMS in The Hotel Industry”, *International Journal of Hospitality Management*, Vol.27, 187–196.
  6. CHAND, Parmod(2005); “Impetus to the Success of Harmonization: The Case of South Pacific Island Nations”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol: 16, No: 3, 209-226.
  7. CHANG, Chingfu; Alice, C. Lee ve Cheng, F. Lee,(2009); “Determinants of Capital Structure Choice:A Structural Equation Modelling Approach”, *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 49,197-213.
  8. ÇANKAYA, Fikret(2007); “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama:Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt3,sayı 6,127-148.
  9. ÇİFTÇİ, Yavuz ve Alper Erserim(2008) “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, 24-27 Nisan 2008, Bandırma.
  10. EVCİ, Samet(2008); Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, G. Ü, *Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara
  11. GÖNEN, Seçkin ve Gülşah Eğurluel(2007); “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 316, Aralık 2007, 229-236.
  12. GRAY, J. Sidney(1988); “Towards A Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally”, *Abacus*, Vol: 24, No:1, 1988, 1-15.
  13. GÜVEMLİ, Batuhan(2008); Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
  14. HATİPOĞLU, Oğuzhan(2009);Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Trabzon.

15. IRVINE, Halen ve Natalie Lucas(2006); Globalized Accounting Standards: The Case of the United Arab Emirates”, *Proceedings, 3th International Conference On Contemporary Business*, Leura, New South Wales, Charles Sturt University, Australia, ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1229&context... –
16. JERMAKOWICHZ, Eva ve Sylwia Tomaszewski(2006); “Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol:15, 170-196.
17. JOSHI, Lal Prem ; Wayne G.Bremser ve Jasim Al-Ajmi(2008); “Perception of Accounting Professionals in the Adoption and Implementation of a Single Set of Global Accounting Standards: Evidence from Bahrain”, *Advances in Accounting*, Vol: 24, Issue: 1, June 2008, 41-48.
18. LARSON, Robert ve Donna Street(2004), “Convergence with IFRS in An Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms’ Survey”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol:13,2004,89-119.
19. MIR, Zaman Monir ve Abu Shiraz Rahaman(2005); “The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh an Exploration of Rationale and Process”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume: 18, Issue: 6, 816-841.
20. ÖZDEMİR, Ozan(2007); Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresi’ndeki KOBİ’lerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, S. D. Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007.
21. PAJUNEN, Kati,(2008);“International Financial Reporting Standards from A Viewpoint of Accountant-Some Evidence from Finland” , *31st European Accounting Association (EAA) Annual Congress* , Erasmus University, 23-25 April 2008, Rotterdam
22. PREOBRAGENSKAYA, Galina ve Robert W. Mcgee(2004); “Coverting The Accounting System of A Transition Economy: A Case Study of Russia”, *Andres School of Business Working Paper Series*, Barry University, Miami, USA.
23. ROMIR Monitoring Research Holding(2004); “Accounting Reform II-Complex Survey Results”, 1-94, www.accountingreform.ru(21.09.2009)
24. ROMIR Monitoring Research Holding(2007);“Accounting Reform -Complex Survey Results”,, 1-59, www.accountingreform.ru(21.09.2009)
25. STREET, L. Donna(2003); “GAAP Convergence 2002”, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers, *University of Dayton, First Quarter*, 1-28.

26. TYRRALL, David; Woodward, David ve Rakhimbekova, Almagoul(2007); “The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan ”, *The International Journal of Accounting*, Vol: 42, 2007, 82-110.
27. UN(2008); “Practical Implementation of International Financial Reporting Standards-Leassons Learned-Country Case Studies On IFRS”, *United Nations Conference On Trade and Development*, 2008, New York and Geneva, [http://www.unctad.org/en/docs/diaeed20081\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/diaeed20081_en.pdf).
28. USTA, Öcal ve Tuba Uçma(2011); “Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:34, 2011, 13-38.
29. USTASÜLEYMAN, Talha (2008); “Çevikliğin işletme performansına etkisine yönelik yapısal bir model önerisi”, *Gazi İİBF Dergisi*, 10/2, 161-178.
30. USTASÜLEYMAN, Talha(2009); “Tedarikçi Geliştirmenin Satın Alma Performansına Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi”, *Gazi İİBF Dergisi*, 11/1, 197-218.
31. USTASÜLEYMAN, Talha ve Fikret Çankaya(2009); “The Impact of Time Based Manufacturing Practices on Competitive Capabilities of Manufacturing Firms in Turkey”,*6th Advances in Global Business Research*, vol.6,no1,s.318-327.
32. WARSAME, H. Mohamed(2006); An Empirical Analysis of The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Evidence From Emerging African Capital Markets, Phd, *Morgan State University*.
33. WONG, Peter(2004)“Challenges And Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs”, *Report, IFAC* (International Federation of Accountants), 2004, [www.iasplus.com/resource/0409ifacwongstudy.pdf](http://www.iasplus.com/resource/0409ifacwongstudy.pdf), (Erişim Tarihi:29.06.2009).
34. ZEGHAL Daniel ve Karim Mhedhbi(2006); “An Analysis of the Factor Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries ” by K. Mhedhbi and D. Zeghal, *The International Journal of Accounting* , 41, 373-386.